Zbiór Orzeczeń

OPINIA RZECZNIK GENERALNEJ
JULIANE KOKOTT
z dnia 2 czerwca 2022 r. [1]

Sprawa C-1/21

MC

przeciwko

Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika" Veliko Tarnovo pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite

(wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Administrativen sad Veliko Tarnovo [sąd administracyjny w Wielkim Tyrnowie, Bułgaria])

Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym – Prawo podatkowe – VAT – Dyrektywa 2006/112/WE – Uregulowanie krajowe przewidujące solidarną odpowiedzialność zarządu spółki w przypadku pozbawienia spółki majątku w złej wierze przez zarząd, w wyniku czego nie mogła ona uregulować swoich zobowiązań podatkowych (w tym również zobowiązań z tytułu VAT) – Odpowiedzialność również za zobowiązania odsetkowe spółki – Zakres zastosowania prawa Unii – Zasada proporcjonalności

I. Wprowadzenie

1. Niniejszy wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym podnosi znaną kwestię kompetencyjną w nowej szacie. Czy przewidziana w ogólnych przepisach prawa podatkowego solidarna odpowiedzialność osoby fizycznej (która sama nie jest podatnikiem VAT) za zobowiązania podatkowe i odsetki należne od innej osoby stanowi wykonanie prawa Unii, względem czego dyrektywa VAT lub inne prawo Unii mogłyby zawierać wytyczne? Czy też solidarna odpowiedzialność osoby, która kauzalnie przyczyniła się do tego, że inna osoba nie mogła w terminie wykonać zobowiązania do zapłaty podatku, jest czysto krajową regulacją proceduralną mającą na celu zabezpieczenie dochodów podatkowych, której prawo Unii nie dotyczy?

2. Przypomina to nieco przypadek w szeroko dyskutowanym [2] orzeczeniu Åkerberg Fransson [3], w którym skazanie podatnika VAT za uchylanie się od VAT uznano za wykonanie prawa Unii. Jednak pytanie, które należy tutaj rozstrzygnąć, wykracza poza tę kwestię.

[1] Język oryginału: niemiecki.

[2] Zobacz na przykład uwagi BVerfG w wyroku z dnia 24 kwietnia 2013 r., dane antyterrorystyczne (1 BVR 1215/07, BVerfGE 133, 277, ECLI:DE:BVerfG:2013:rs20130424.1bvr121507, pkt 91). Wyraźna krytyka znajduje się również u W. Widmanna, *Geltung der EU-Grundrechte-Charta bei der Sanktion mehrwertsteuerlicher Verfehlungen*, Umsatzsteuer-Rundschau 2014, s. 5 (s. 6, 7).

[3] Wyrok z dnia 26 lutego 2013 r. (C-617/10, EU:C:2013:105).

3. W niniejszym przypadku nie chodzi bowiem o odpowiedzialność podatnika VAT, ale o odpowiedzialność osoby *niebędącej* podatnikiem VAT. Osoba ta nie uchylała się również od zapłaty VAT, ale działając jako zarząd najwyraźniej niewspółmiernie podwyższyła sobie wynagrodzenie w spółce i tym samym pozbawiła ją majątku. W efekcie spółka nie była w stanie spłacić swoich dotychczasowych zobowiązań (w tym zobowiązań z tytułu VAT i odsetek z tytułu zaległości w zakresie VAT) w całości lub w terminie.

4. Czy ogólna odpowiedzialność solidarna organu z tytułu szkodzącego spółce zachowania (rodzaj naruszenia lojalności) jest objęta zakresem zastosowania dyrektywy VAT, a tym samym prawa Unii, ponieważ spółka nie była w stanie uregulować w szczególności swoich zobowiązań z tytułu VAT i związanych z nimi odsetek w terminie lub w całości w wyniku tego zachowania? Innymi słowy: gdzie jest granica zakresu zastosowania prawa Unii w przypadku jedynie pośredniego związku z poborem VAT?

II. Ramy prawne

A. Prawo Unii

5. Ramy prawa Unii tworzy dyrektywa 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej[4] (zwana dalej „dyrektywą VAT”), podpisana w Brukseli w dniu 26 lipca 1995 r. Konwencja sporządzona na podstawie artykułu K.3 Traktatu o Unii Europejskiej o ochronie interesów finansowych Wspólnot Europejskich[5] (zwana dalej „Konwencją OFI”) oraz art. 325 TFUE.

1. Prawo pierwotne

6. Zgodnie z art. 325 ust. 1 TFUE „Unia i państwa członkowskie zwalczają nadużycia finansowe i wszelkie inne działania nielegalne naruszające interesy finansowe Unii za pomocą środków podejmowanych zgodnie z niniejszym artykułem, które mają skutek odstraszający i zapewniają skuteczną ochronę w państwach członkowskich oraz we wszystkich instytucjach, organach i jednostkach organizacyjnych Unii”.

7. Zgodnie z art. 325 ust. 2 TFUE państwa członkowskie „podejmują takie same środki do zwalczania nadużyć finansowych naruszających interesy finansowe Unii, jakie podejmują do zwalczania nadużyć finansowych naruszających ich własne interesy finansowe”.

2. Konwencja OFI

8. Artykuł 1 („Postanowienia ogólne”) Konwencji OFI stanowi w ust. 1:

„Do celów niniejszej Konwencji nadużycia finansowe naruszające interesy finansowe [Unii] polegają na:

[…]

[4] Dyrektywa Rady z dnia 28 listopada 2006 r. (Dz.U. 2006, L 347, s. 1) w brzmieniu obowiązującym w roku, którego dotyczy spór (2014).

[5] Dz.U. 1995, C 316, s. 48 i nast.

b) w odniesieniu do przychodów – jakimkolwiek umyślnym działaniu lub zaniechaniu dotyczącym:

– wykorzystania lub przedstawienia fałszywych, nieścisłych lub niekompletnych oświadczeń lub dokumentów, które ma na celu bezprawne zmniejszenie środków budżetu ogólnego [Unii] lub budżetów zarządzanych przez [Unię] lub w [jej] imieniu,

– nieujawnienia informacji z naruszeniem szczególnego obowiązku, w tym samym celu,

– niewłaściwego wykorzystania korzyści uzyskanej zgodnie z prawem, w tym samym celu”.

9. Artykuł 2 („Kary”) tej Konwencji stanowi w ust. 1:

„Każde państwo członkowskie podejmuje niezbędne środki w celu zapewnienia, że działanie określone w artykule 1 oraz udział w, nakłanianie do, lub próba zachowania określonego w artykule 1 ustęp 1, są zagrożone przez skuteczne, proporcjonalne i odstraszające sankcje karne, włącznie z, przynajmniej w przypadkach poważnego nadużycia finansowego, karami polegającymi na pozbawieniu wolności, które może prowadzić do ekstradycji, przy czym za poważne nadużycie finansowe uważa się takie nadużycie finansowe, które wiąże się przynajmniej z minimalną kwotą określoną w każdym państwie członkowskim. Taka minimalna kwota nie może być ustalona na poziomie wyższym niż 50 000 [EUR]”.

10. Artykuł 9 („Przepisy prawa wewnętrznego”) tej konwencji stanowi:

„Żadne z postanowień niniejszej Konwencji nie uniemożliwi państwu członkowskiemu przyjęcia przepisów wewnętrznych wykraczających poza zobowiązania wynikające z niniejszej Konwencji”.

3. Dyrektywa VAT

11. Artykuł 205 dyrektywy VAT zawiera następujący przepis:

„W sytuacjach, o których mowa w art. 193–200 oraz art. 202, 203 i 204, państwa członkowskie mogą postanowić, że osoba inna niż osoba zobowiązana do zapłaty VAT będzie solidarnie odpowiedzialna za zapłatę VAT”.

12. We wspomnianych artykułach w tytule XI (rozdział 1) uregulowany jest obowiązek zapłaty lub status dłużnika podatkowego „podatników i niektórych osób niebędących podatnikami”. Zarządy spółek lub przypadki nienależytej wypłaty wynagrodzenia nie są tam wymienione.

13. Artykuł 273 dyrektywy VAT stanowi:

„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 członkowskimi 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”.

B. Prawo bułgarskie

14. Danachno-osiguritelen protsesualen kodeks (kodeks postępowania w sprawach podatkowych i zabezpieczenia społecznego, zwany dalej „DOPK”) reguluje, co następuje:

15. Artykuł 14 DOPK dotyczy dłużnika:

„Dłużnikami są osoby fizyczne i prawne, które:

1. są zobowiązane do zapłaty podatków lub obowiązkowych składek z tytułu zabezpieczenia społecznego; […]”.

16. Artykuł 19 ust. 2 DOPK reguluje odpowiedzialność organu zarządzającego za uszczuplenie majątku spółki i brzmi:

„Zarządca lub członek organu zarządzającego, który w złej wierze dokonał płatności w naturze lub w środkach pieniężnych z majątku zobowiązanej osoby prawnej określonej w art. 14 pkt 1 lub 2 – stanowiących ukryty podział zysków lub dywidendy – lub zbył majątek dłużnika nieodpłatnie lub po cenach znacznie niższych od rynkowych, w związku z czym majątek dłużnika uległ uszczupleniu i z tej przyczyny nie zapłacono podatków lub obowiązkowych wpłat z tytułu zabezpieczenia społecznego, odpowiada za to zobowiązanie do wysokości dokonanych płatności, odpowiednio do wysokości uszczuplenia majątku”.

17. Artykuł 20 DOPK dotyczy kolejności egzekucji i stanowi:

„W przypadkach określonych w art. 19 zabezpieczenie i egzekucję kieruje się najpierw do majątku dłużnika, za którego zobowiązanie podatkowe lub z zakresu zabezpieczenia społecznego ponoszona jest odpowiedzialność”.

18. Artykuł 21 ust. 3 DOPK zawiera stwierdzenia dotyczące akcesoryjności odpowiedzialności osoby trzeciej względem głównego zobowiązania i brzmi:

„Odpowiedzialność osób trzecich wygasa z wygaśnięciem zobowiązania, w odniesieniu do którego została ona ustanowiona prawomocnym orzeczeniem. W tym wypadku zwrotu zapłaconych kwot dokonuje się w trybie określonym w rozdziale 16, tytuł pierwszy”.

19. Zakon za danaka varhu dobavenata stoynost (ustawa o VAT) definiuje w art. 3 ust. 1 podatnika:

„Podatnikiem jest każda osoba wykonująca samodzielnie działalność gospodarczą, bez względu na cel lub rezultat takiej działalności”.

20. Artykuł 89 ust. 1 ustawy o VAT reguluje moment, w którym należy uiścić podatek:

„Gdy istnieje rezultat za dany okres w postaci podatku, który należy uiścić, zarejestrowana osoba jest zobowiązana do uiszczenia podatku na rzecz budżetu państwa, na rachunek właściwej

Teritorialna direktsia na Natsionalnata agentsia za prihodite (terytorialnej dyrekcji narodowej agencji przychodów skarbowych i z tytułu składek zabezpieczenia społecznego), w terminie złożenia deklaracji za ten okres podatkowy”.

21. Zakon za lihvite varhu danatsi, taksi i drugi podobni darzhavni vzemania (ustawa o odsetkach od podatków, opłat i innych podobnych wierzytelności państwa) przewiduje w art. 1 ust. 1 obowiązek zapłaty odsetek:

„Niezapłacone w terminach do dobrowolnej zapłaty, niepotrącone lub potrącone, lecz niewpłacone w terminie podatki, opłaty, odliczenia od zysków, wpłaty do budżetu i inne państwowe wierzytelności o podobnym charakterze pobiera się z odsetkami ustawowymi”.

22. Według sądu odsyłającego wykładnia art. 19 ust. 2 DOPK w związku z art. 1 ustawy o odsetkach od podatków, opłatach i innych podobnych wierzytelnościach publicznoprawnych nie jest jednolita w orzecznictwie bułgarskim. Po części odpowiedzialność nieuczciwego organu powinna obejmować również odsetki, a po części tylko wierzytelność główną.

III. Spór w postępowaniu głównym

23. Przedmiotem postępowania przed sądem odsyłającym jest skarga MC (zwanego dalej „skarżącym”), w której kwestionuje on zgodność z prawem decyzji w sprawie odpowiedzialności. W decyzji tej wystąpiono wobec skarżącego z roszczeniami za okres podatkowy grudzień 2014 r. z tytułu jego osobistej odpowiedzialności za zobowiązania osób trzecich. Ta odpowiedzialność jest najwyraźniej oparta na niespłaconych zobowiązaniach z tytułu VAT (plus odsetki) innego podatnika, a mianowicie spółki „ZZ” AD (zwanej dalej „spółką”), w której skarżący pełnił funkcję zarządu w odnośnym okresie.

24. W celu ściągnięcia należnych kwot od spółki zostało wszczęte przeciwko niej postępowanie egzekucyjne. Do spółki kilkakrotnie wysyłano wezwania do dobrowolnej zapłaty, jednak zapłata taka nigdy nie nastąpiła. W związku z tym zobowiązania publiczne spółki, które obejmują również wyżej wymienione odsetki od niezapłaconego w terminie VAT, organ egzekucyjny zakwalifikował jako trudno ściągalne.

25. Pociągnięcie skarżącego do odpowiedzialności opiera się na okoliczności, że podwyższył on kilkakrotnie swoje wynagrodzenie nie przedstawiając ważnego dokumentu dotyczącego tej podwyżki. Sposób, w jaki wypłacono podwyższone wynagrodzenie, nie odpowiadał również wymogom ustawowym. Kwoty były przelewane do adwokata obsługującego spółkę, który ze swej strony przelewał je na rachunek małżonki skarżącego, mającego również dostęp do tego rachunku.

26. Skarżący kwestionuje wierzytelność. Jego głównym argumentem jest to, że nie istnieje związek przyczynowy między wynagrodzeniem otrzymanym przez niego w charakterze organu zarządzającego podatnika a brakiem środków pieniężnych na spłatę wierzytelności publiczno-prawnych. Organ podatkowy podnosi zasadniczo, że skarżący jest działającym w złej wierze organem zarządzającym podmiotu będącego podatnikiem (w tym podatnikiem VAT), ponieważ w istotnym okresie podatkowym otrzymywał wynagrodzenie w wysokości, co do której nie wykazano, iż została prawidłowo określona.

27. Dla celów odesłania prejudycjalnego sąd odsyłający przyjmuje, że skarżący w sprawie – poprzez osobę trzecią – rozporządził lub przynajmniej wiedział o przelewie na rzecz powiązanej z nim osoby fizycznej kwoty należącej do spółki, w związku z czym działał w złej wierze w świetle prawa krajowego. Ze względu na uszczuplenie majątku spółki o tę kwotę nie zapłacono wymagalnych odsetek od VAT, naliczonych do grudnia 2014 r. Biorąc pod uwagę pytania prejudycjalne przyjmuję, że z tego powodu nie zostały spłacone również zobowiązania z tytułu VAT.

28. Ponadto sąd odsyłający wskazuje, że określona w art. 19 ust. 2 DOPK odpowiedzialność za niezapłacone podatki jest solidarna, która wprawdzie powstaje po powstaniu odpowiedzialności podatnika, jednak istnieje nadal do chwili wykonania zobowiązania podatkowego. Odpowiedzialność ta nie jest przy tym w żaden sposób związana ze stanowiącymi oszustwo lub nadużycie działaniami w ramach niezależnej działalności gospodarczej osoby będącej podatnikiem (tj. spółki).

IV. Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym i postępowanie przed Trybunałem

29. Postanowieniem z dnia 18 listopada 2020 r. Administrativen sad Veliko Tarnovo (sąd administracyjny w Wielkim Tyrnowie, Bułgaria), rozpoznający skargę na decyzję w sprawie odpowiedzialności zwrócił się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

1. Czy wykładnia zgodna art. 9 Konwencji sporządzonej na podstawie artykułu K.3 Traktatu o Unii Europejskiej o ochronie interesów finansowych Wspólnot Europejskich, a także art. 273 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, dopuszcza w zharmonizowanej dziedzinie VAT krajowy instrument prawny taki jak przewidziany w przepisie krajowym zawartym w art. 19 ust. 2 [DOPK], którego stosowanie skutkuje powstaniem dalszej odpowiedzialności solidarnej niepodlegającej opodatkowaniu osoby fizycznej, która nie jest podatnikiem VAT, lecz jej działanie w złej wierze skutkowało nieuiszczeniem VAT przez podlegającą opodatkowaniu osobę prawną, która jest podatnikiem VAT?

2. Czy wykładnia tych przepisów i stosowanie zasady proporcjonalności dopuszcza krajowy instrument prawny, zawarty w art. 19 ust. 2 DOPK, również w odniesieniu do naliczonych odsetek od niezapłaconego w terminie przez podatnika VAT?

3. Czy niezgodny z zasadą proporcjonalności jest krajowy instrument prawny, zawarty w art. 19 ust. 2 DOPK, w sytuacji w której spóźniona zapłata VAT, skutkująca naliczeniem odsetek od zobowiązań z tytułu VAT, nie wynika z zachowania osoby fizycznej niebędącej podatnikiem, lecz z zachowania innego podmiotu lub wystąpienia obiektywnych okoliczności?

30. W postępowaniu przed Trybunałem skarżący, Bułgaria, Królestwo Hiszpanii oraz Komisja Europejska przedstawili uwagi na piśmie. Zgodnie z art. 76 § 2 regulaminu postępowania Trybunał odstąpił od przeprowadzenia rozprawy.

V. Ocena prawna

31. Pytania sądu odsyłającego zmierzają wszystkie do ustalenia, czy prawo Unii sprzeciwia się uregulowaniu krajowemu przewidującemu solidarną odpowiedzialność osoby fizycznej (osoby niebędącej podatnikiem), jeżeli jej zachowanie jako organu osoby prawnej doprowadziło do tego, że osoba ta nie mogła spłacić swoich zobowiązań podatkowych, w tym zobowiązań z tytułu VAT – w terminie lub w całości. Pytania te zakładają, że taka odpowiedzialność osoby niebędącej podatnikiem jest objęta zakresem zastosowania prawa Unii.

A. W przedmiocie właściwości Trybunału

32. W swoich uwagach Bułgaria wyraża wątpliwości w tym względzie. W ramach postępowania prejudycjalnego na podstawie art. 267 TFUE Trybunał może dokonywać wykładni prawa Unii jedynie w granicach przyznanej mu właściwości [6]. Jeżeli więc sytuacja prawna nie jest objęta zakresem zastosowania prawa Unii, Trybunał nie jest właściwy do orzekania w jej przedmiocie [7].

33. Trybunał jest zatem właściwy do udzielenia odpowiedzi na pytania prejudycjalne tylko wtedy, gdy odpowiedzialność nałożona na skarżącego na podstawie art. 19 ust. 2 DOPK, która jest przedmiotem postępowania głównego, jest związana z wykonaniem prawa Unii.

34. Wykonanie prawa Unii w postaci wdrożenia dyrektywy VAT nie ma miejsca w niniejszym przypadku. W prawie krajowym jest przewidziana ogólna odpowiedzialność akcesoryjna, gdy organ spółki pozbawia spółkę majątku, tak że spółka nie jest już w stanie uregulować swoich zobowiązań podatkowych w terminie. Jest to oderwane zarówno od rodzaju podatku, za który ponoszona jest odpowiedzialność, jak i od okoliczności, czy ponoszący odpowiedzialność jest podatnikiem, a tym samym niezależne od dyrektywy VAT.

35. Jednakże, jak już orzekł Trybunał, prawo Unii jest wykonywane również wtedy, gdy poprzez stosowanie prawa krajowego ma być karane naruszenie przepisów tej dyrektywy, a tym samym spełniony nałożony traktatem na państwa członkowskie obowiązek skutecznego sankcjonowania działań mogących naruszać interesy finansowe Unii [8].

36. Należy zatem zbadać, czy odpowiedzialność skarżącego na podstawie art. 19 ust. 2 DOPK ma na celu spełnienie takiego obowiązku wynikającego z prawa Unii. Obowiązek ten może wynikać z art. 325 TFUE (w tej kwestii pkt 1), Konwencji OIF (w tej kwestii pkt 2), art. 205 (w tej kwestii pkt 3) lub art. 273 (w tej kwestii pkt 4) dyrektywy VAT.

1. Artykuł 325 TFUE

37. W myśl art. 325 TFUE państwa członkowskie są zobowiązane do podejmowania odstraszających i skutecznych środków w celu zwalczania nielegalnych działań naruszających interesy finansowe Unii. W szczególności powinny one stosować takie same środki w celu zwalczania nadużyć finansowych naruszających interesy finansowe Unii jak te, które stosują one

[6] Wyroki: z dnia 19 listopada 2019 r., A.K. i in. (Niezawisłość Izby Dyscyplinarnej Sądu Najwyższego) (C-585/18, C-624/18 i C-625/18, EU:C:2019:982, pkt 77); z dnia 15 listopada 2016 r., Ullens de Schooten (C-268/15, EU:C:2016:874, pkt 40).

[7] Wyrok z dnia 26 lutego 2013 r., Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, pkt 22); tak również postanowienie z dnia 12 lipca 2012 r., Currà i in. (C-466/11, EU:C:2012:465, pkt 26).

[8] Wyrok z dnia 26 lutego 2013 r., Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, pkt 28).

w celu zwalczania nadużyć finansowych naruszających ich własne interesy finansowe [9]. Państwa członkowskie powinny zagwarantować skuteczny pobór środków własnych Unii. Z tego względu rzeczone państwa członkowskie powinny przystąpić do odzyskania kwot odpowiadających środkom własnym, o które wskutek oszustw został uszczuplony budżet Unii [10].

38. W prawie celnym Trybunał [11] rozszerzył zakres zastosowania art. 325 TFUE na zobowiązanie państw członkowskich do „podjęcia niezbędnych środków w celu zapewnienia skutecznego i pełnego poboru należności celnych”. Orzeczenie to dotyczyło jednak zaniechania przeprowadzenia skutecznych kontroli celnych pomimo znanego modelu oszustwa celnego. W niniejszej sprawie nie występuje jednak model oszustwa w zakresie VAT. Nie jest również oczywiste, że w niniejszej sprawie zaniechano przeprowadzenia skutecznej kontroli w zakresie VAT. Podobnie art. 19 ust. 2 DOPK nie stanowi kontroli w zakresie VAT.

39. Odpowiedzialność na podstawie art. 19 ust. 2 DOPK nie jest również środkiem służącym zwalczaniu innego nielegalnego działania skierowanemu przeciwko interesom finansowym Unii. Chodzi raczej o odpowiedzialność za nieuzasadnione zmniejszenie majątku spółki, która w związku z tym nie może uregulować w całości określonych zobowiązań (zobowiązań podatkowych). Sama spółka nie działa nielegalnie, ale po prostu nie jest już w stanie płacić podatków.

40. Organ jako osoba fizyczna działa w złej wierze (jest raczej wątpliwe, czy tym samym można mówić o działaniu nielegalnym), a to „tylko” w odniesieniu do interesów finansowych spółki, ponieważ przyznał sobie zawyżone wynagrodzenie kosztem majątku spółki. W każdym razie w tym momencie nie działa nielegalnie w odniesieniu do interesów finansowych Unii. Jedynie pośrednio zachowanie to może oddziaływać w innych okolicznościach – spółka nie jest już w stanie później płacić swoich podatków – na wpływy podatkowe (a więc pośrednio również na wpływy z VAT), co z kolei wywołuje konsekwencje w zakresie odpowiedzialności. Co najwyżej pośrednio taka odpowiedzialność może przeciwdziałać również zagrożeniu dla wpływów z VAT.

41. To odróżnia niniejszy przypadek od tego, który legł u podstaw wyroku Åkerberg Fransson [12]. Przyjęty tam przez Trybunał skutek prawny, zgodnie z którym sankcje podatkowe i postępowanie karne za uchylanie się od opodatkowania w związku z błędnymi informacjami o VAT należy uważać za wykonanie art. 325 TFUE [13], odnosił się do bezpośredniego zwalczania oszustw w zakresie VAT. W niniejszym przypadku sankcjonowane są jednak nie oszustwa w zakresie VAT, ale nieuczciwe zachowanie na niekorzyść spółki (ewentualnie rodzaj naruszenia lojalności). Odpowiedzialność nieuczciwego organu spółki na podstawie art. 19 ust. 2 DOPK nie ma zaś nic wspólnego z obowiązkiem państw członkowskich określonym w art. 325 TFUE.

[9] Wyroki: z dnia 8 marca 2022 r., Komisja/Zjednoczone Królestwo (Zwalczanie oszustw poprzez zaniżoną wycenę) (C-213/19, EU:C:2022:167, pkt 208 i nast.); z dnia 14 października 2021 r., Ministerul Lucrărilor Publice, Dezvoltării și Administrației (C-360/20, EU:C:2021:856, pkt 36); z dnia 26 lutego 2013 r., Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, pkt 26).

[10] Wyrok z dnia 5 grudnia 2017 r., M.A.S. i M.B. (C-42/17, EU:C:2017:936, pkt 32); zob. podobnie wyrok z dnia 7 kwietnia 2016 r., Degano Trasporti (C-546/14, EU:C:2016:206, pkt 21).

[11] Wyrok z dnia 8 marca 2022 r., Komisja/Zjednoczone Królestwo (Zwalczanie oszustw poprzez zaniżoną wycenę) (C-213/19, EU:C:2022:167, pkt 211).

[12] Wyrok z dnia 26 lutego 2013 r., Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105).

[13] Wyrok z dnia 26 lutego 2013 r., Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, pkt 27), potwierdzony przez wyroki: z dnia 8 września 2015 r., Taricco i in. (C-105/14, EU:C:2015:555, pkt 39 i nast.); oraz z dnia 5 grudnia 2017 r., M.A.S. i M.B. (C-42/17, EU:C:2017:936, pkt 32 i nast.).

2. Konwencja OIF

42. Konwencja OIF nie ma zastosowania z podobnych powodów. Nawiązuje ona bowiem również do skutecznego zwalczania nadużyć. I tak art. 1 tej Konwencji wyraźnie wymienia wykorzystanie lub przedstawienie fałszywych, nieścisłych lub niekompletnych oświadczeń lub dokumentów, które ma na celu bezprawne zmniejszenie środków budżetu ogólnego Unii lub budżetów zarządzanych przez Unię lub w ich imieniu. Zatem pojęcie „nadużyć finansowych naruszających interesy finansowe” Unii, zawarte w art. 1 ust. 1 Konwencji OIF, należy w sposób konieczny interpretować w ten sposób, że obejmuje ono umyślne wykorzystanie fałszywych lub nieprawidłowych oświadczeń złożonych po wykonaniu projektu korzystającego z finansowania [14].

43. Tego elementu brakuje w niniejszej sprawie. Jak już wskazano powyżej, skarżący nie złożył żadnych takich oświadczeń i w ten sposób bezprawnie zmniejszył środki z budżetu Unii. Okoliczność, że jako organ spółki przyznał on sobie zawyżone wynagrodzenie i tym samym naruszył interesy finansowe spółki lub jej majątek, nie stanowi przedmiotu Konwencji OFI.

3. Artykuł 205 dyrektywy VAT

44. Na pierwszy rzut oka jednak odpowiedzialność przewidziana w art. 19 ust. 2 DOPK mogłaby opierać się na art. 205 dyrektywy VAT. Przepis ten stanowi bowiem, że w niektórych przypadkach (a mianowicie w przypadkach, o których mowa w art. 193–200 oraz art. 202, 203 i 204), państwa członkowskie mogą postanowić, że osoba inna niż osoba zobowiązana do zapłaty VAT będzie solidarnie odpowiedzialna za zapłatę VAT.

45. Przepis ten ma na celu zapewnienie skarbowi państwa skutecznego poboru VAT od osoby, która jest najbardziej odpowiednia w danej sytuacji, w szczególności gdy strony umowy nie znajdują się w tym samym państwie członkowskim lub gdy transakcja podlegająca opodatkowaniu VAT dotyczy czynności, których specyfika wymaga wskazania osoby innej niż ta, o której mowa w art. 193 wspomnianej dyrektywy [15].

46. Taka sytuacja nie miejsca w niniejszej sprawie. Słusznie podkreślają to również Komisja i Hiszpania.

47. Artykuł 204 dyrektywy VAT dotyczy wyznaczenia (zewnętrznego) przedstawiciela podatkowego, jeżeli podatnik nie jest rezydentem państwa członkowskiego miejsca świadczenia, w którym dokonywał transakcji. Skarżący nie jest jednak wyznaczonym przedstawicielem podatkowym. Artykuł 203 dyrektywy VAT obejmuje zobowiązanie podatkowe z tytułu nieuprawnionego wykazania VAT na fakturze. W niniejszej sprawie ani skarżący, ani spółka nie wystawiły takiej faktury. Artykuł 202 dyrektywy VAT obejmuje towary, które znajdują się w składach celnych lub są przesyłane między nimi. Niniejsza sprawa tego nie dotyczy.

48. Z kolei art. 193–200 obejmują niektóre transakcje (dostawy i inne usługi), które skutkują powstaniem zobowiązania podatkowego podatnika lub niektórych osób niebędących podatnikami. W przypadku takiej transakcji osoba inna niż dłużnik podatkowy może zostać wówczas również pociągnięta do odpowiedzialności z tytułu zobowiązania podatkowego. Przyznanie zawyżonego wynagrodzenia nie jest podlegającą opodatkowaniu i opodatkowaną

[14] Wyrok z dnia 14 października 2021 r., Ministerul Lucrărilor Publice, Dezvoltării şi Administraţiei (C-360/20, EU:C:2021:856, pkt 29).

[15] Podobnie wyrok z dnia 20 maja 2021 r., ALTI (C-4/20, EU:C:2021:397, pkt 28).

dostawą lub inną usługą, która skutkuje powstaniem zobowiązania podatkowego danej osoby. Bez takiego zobowiązania podatkowego nie istnieje podatnik. Wówczas też nikt inny niż podatnik nie może zostać pociągnięty do odpowiedzialności za zapłatę podatku.

49. Przesłanki art. 205 dyrektywy VAT, który odnosi się jedynie do sytuacji określonych w art. 193–204 tej dyrektywy, nie są zatem spełnione. Odpowiedzialność przewidziana w art. 19 ust. 2 DOPK nie jest oparta na art. 205 dyrektywy VAT.

4. Artykuł 273 dyrektywy VAT

50. Pozostaje zatem jeszcze art. 273 dyrektywy VAT. Zgodnie z tym przepisem 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 członkowskimi przez podatników oraz pod warunkiem, że obowiązki te, w wymianie handlowej między państwami członkowskimi, nie będą prowadzić do powstania formalności związanych z przekraczaniem granic.

51. Decydujące jest zatem z jednej strony, czy odpowiedzialność organu spółki ustanowiona w art. 19 ust. 2 DOPK zapewnia „prawidłowy pobór podatku” w rozumieniu art. 273 dyrektywy VAT i zapobiega w ten sposób oszustwom podatkowym [w tej kwestii lit. b)], a z drugiej strony, czy inne obowiązki, o których mowa w art. 273 dyrektywy VAT, mogą również dotyczyć osoby niebędącej podatnikiem, która dotychczas nie musiała jeszcze wypełnić żadnych obowiązków określonych w dyrektywie VAT [w tej kwestii lit. a)].

a) Inne obowiązki osoby niebędącej podatnikiem?

52. Jak już wynika z brzmienia art. 273 dyrektywy VAT, możliwe rozszerzenie obowiązków dotyczy obowiązków podatników w rozumieniu dyrektywy VAT. Zastrzeżenie „równego traktowania podatników” ma bowiem sens tylko wtedy, gdy dodatkowe obowiązki dotyczą (innego) podatnika. Dodatkowe obowiązki osoby niebędącej podatnikiem, która nie uczestniczy w transakcji, nie mogą *per se* stanowić nierównego traktowania transakcji krajowych i transakcji wewnątrzwspólnotowych.

53. Zatem art. 273 dyrektywy VAT nie zezwala państwom członkowskim na nakładanie dodatkowych obowiązków na jakiekolwiek osoby (pracowników, członków rodziny, sąsiadów itp.), które mają jakikolwiek pośredni związek z zobowiązaniem z tytułu VAT osoby trzeciej i w ten sposób rozszerzanie zakresu zastosowania dyrektywy VAT również na te osoby.

54. Również sformułowanie „inne obowiązki” (czy też „dalsze obowiązki” w innych wersjach językowych) również wydaje mi się zakładać istniejące obowiązki w rozumieniu dyrektywy VAT, które jeszcze można uzupełnić z określonych powodów poprzez art. 273 dyrektywy VAT. Moim zdaniem takie sformułowanie nie pozwala zatem na stworzenie nowych obowiązków po raz pierwszy dla osób, które wcześniej nie były objęte dyrektywą VAT.

55. Wniosek ten odpowiada systematyce i telosowi dyrektywy VAT. Dyrektywa ta reguluje bowiem (materialne) prawo VAT, to znaczy powstanie zobowiązania VAT dla podatnika VAT. Dlatego też podstawowa przesłanka faktyczna (art. 2 ust. 1 dyrektywy VAT) wymaga dostaw lub usług *podatnika*. Artykuł 9 dyrektywy VAT określa następnie, kto jest podatnikiem. Są to

wyłącznie osoby, które samodzielnie prowadzą działalność gospodarczą. Zasadniczo nie są nimi powołane organy spółki [16].

56. Artykuł 273 znajduje się również w rozdziale 7 (Przepisy różne) tytułu XI, zatytułowanym „Obowiązki podatników i niektórych osób niebędących podatnikami”. Podczas gdy art. 272 umożliwia zwolnienie niektórych podatników z niektórych obowiązków określonych w rozdziałach 2–6, art. 273 rozszerza te obowiązki o inne/dalsze obowiązki. Zatem z systemowego punktu widzenia może chodzić jedynie o obowiązki podatników i niektórych osób niebędących podatnikami objęte tytułem XI.

57. Jeżeli dyrektywa VAT co do zasady [17] nie obejmuje swoim zakresem zastosowania osób, które nie podlegają opodatkowaniu VAT, wówczas art. 273 dyrektywy VAT nie może pozwalać państwom członkowskim na nałożenie szczególnych (innych/dalszych) obowiązków na osoby dotychczas nieobjęte dyrektywą VAT tylko dlatego, że służy to również zabezpieczeniu wpływów z VAT i zapobieganiu oszustwom podatkowym. W konsekwencji wnioski o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym, na które Trybunał udzielił odpowiedzi w związku z art. 273 dyrektywy VAT, dotyczyły zawsze przypadków, w których na podatnika nałożono dodatkowe obowiązki lub kary [18].

58. Rozszerzenie obowiązków na podstawie art. 273 dyrektywy VAT jest możliwe co najwyżej w odniesieniu do osób, które – choć nie są podatnikami – są jednak już objęte dyrektywą VAT. Przykładem są osoby prawne niebędące podatnikami, które są zidentyfikowane do celów VAT, a zatem mogą również stać się osobami zobowiązanymi do zapłaty VAT [zob. art. 197 ust. 1 lit. b) dyrektywy VAT].

59. Uwidacznia to również art. 273 akapit drugi dyrektywy VAT. Możliwość przewidziana w akapicie pierwszym tego przepisu nie może bowiem zostać „wykorzystana do nałożenia dodatkowych obowiązków związanych z fakturowaniem poza obowiązkami, które zostały określone w rozdziale 3 (»Fakturowanie«) tytułu XI (»Obowiązki podatników i niektórych osób niebędących podatnikami«).” Również wymienione tam obowiązki dotyczą wyłącznie podatników i niektórych osób niebędących podatnikami już objętych dyrektywą.

60. Jest tak w szczególności przy uwzględnieniu art. 205 dyrektywy VAT. Ponieważ przepis ten wyraźnie obejmuje tylko niektóre sytuacje, rozszerzenie na inne sytuacje jedynie z trudem może zostać uzasadnione poprzez art. 273 dyrektywy VAT. Prawdą jest, że równoległa odpowiedzialność klienta za zobowiązanie przedsiębiorstwa świadczącego usługi z tytułu VAT byłaby pomocna w zagwarantowaniu wpływów podatkowych i zapobieganiu oszustwom podatkowym. To samo dotyczy odpowiedzialności każdego złodzieja, którego kradzież powoduje, że okradziony nie może uregulować swoich zobowiązań w zakresie VAT. Brzmienie art. 273 dyrektywy VAT nie dopuszcza jednak tej odpowiedzialności takich osób niebędących podatnikami.

[16] Zobacz nawet w odniesieniu do członków rady nadzorczej: wyrok z dnia 13 czerwca 2019 r., IO (VAT – działalność w charakterze członka rady nadzorczej) (C-420/18, EU:C:2019:490).

[17] Wyjątki istnieją na przykład dla niebędących podatnikami osób prawnych, ponieważ dokonują one przykładowo wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów [zob. art. 2 ust. 1 lit. b), art. 20 ust. 2 dyrektywy VAT] lub mogą stać się osobą zobowiązaną do zapłaty VAT [zob. art. 197 ust. 1 lit. b) dyrektywy VAT].

[18] Zobacz postanowienie z dnia 21 października 2021 r., EuroChem Agro Hungary (C-583/20, niepublikowany, pkt 25); wyroki: z dnia 15 kwietnia 2021 r., Grupa Warzywna (C-935/19, EU:C:2021:287, pkt 24); z dnia 8 maja 2019 r., EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374); z dnia 26 października 2017 r., BB construct (C-534/16, EU:C:2017:820, pkt 22 dotyczył złożenia zabezpieczenia przez nowych podatników); z dnia 19 października 2017 r., Paper Consult (C-101/16, EU:C:2017:775, pkt 55); z dnia 5 października 2016 r., Maya Marinova (C-576/15, EU:C:2016:740, pkt 42); oraz z dnia 21 czerwca 2012 r. Mahagében (C-80/11 i C-142/11, EU:C:2012:373, pkt 54, gdzie jest mowa o podmiotach gospodarczych, pkt 61, gdzie jest mowa o podatnikach).

b) Odpowiedzialność osoby niebędącej podatnikiem niezbędna dla zapewnienia prawidłowego poboru VAT i zapobiegania oszustwom podatkowym?

61. Ponadto istnieje wątpliwość już co do tego, czy odpowiedzialność na podstawie art. 19 ust. 2 DOPK jest w ogóle odpowiednia do zapewnienia prawidłowego poboru VAT *i* zapobiegania oszustwom podatkowym.

62. Pozostaje ona bowiem odpowiedzialnością ogólną – w tym przypadku nawet osoby niebędącej podatnikiem – za obcy podatek. Zatem kwota należna od skarżącego nie jest podatkiem VAT. Podatek ten jest nadal należny od podatnika. Dowodzi tego art. 21 ust. 3 DOPK. Zgodnie z tym przepisem odpowiedzialność osoby niebędącej podatnikiem wygasa z chwilą wygaśnięcia zobowiązania podatkowego, a kwoty już uiszczone zostają zwrócone osobie ponoszącej tę odpowiedzialność. W konsekwencji zapłata przez osobę ponoszącą odpowiedzialność niebędącą podatnikiem nie powoduje nawet wygaśnięcia zobowiązania podatkowego.

63. Jeżeli jednak skarżący nie jest zobowiązany do zapłaty VAT, odpowiedzialność wynikająca z art. 19 ust. 2 DOPK nie może również zapewnić prawidłowego poboru VAT. Tym, co ta odpowiedzialność ma sankcjonować lub czemu zapobiegać, jest nieuczciwe uszczuplenie majątku na niekorzyść spółki, która z tego powodu nie może uregulować swoich zobowiązań (w niniejszej sprawie zobowiązań podatkowych). Zatem odpowiedzialność na podstawie art. 19 ust. 2 DOPK ani nie stoi na przeszkodzie prawidłowemu poborowi VAT, ani go nie wspiera. VAT należy bowiem nadal pobrać od podatnika w dokładnie tej samej wysokości.

64. Ponadto ta odpowiedzialność osoby niebędącej podatnikiem nie zapobiega oszustwom podatkowym podatnika. Odpowiedzialność związana jest wyłącznie z brakiem zapłaty podatku z powodu braku majątku podatnika. Jednak sam brak zapłaty prawidłowo zadeklarowanego podatku nie jest oszustwem podatkowym [19]. Również w tym zakresie nie są spełnione przesłanki faktyczne określone w art. 273 dyrektywy VAT.

B. Wniosek częściowy

65. Zatem, jak podkreśliła Bułgaria, art. 19 ust. 2 DOPK nie wykonuje prawa Unii. Przepis ten nie sankcjonuje naruszenia przepisów dyrektywy VAT, lecz naruszenie obowiązków lojalności wobec spółki. Naruszenie to ma co najwyżej pośredni wpływ na zapłatę VAT przez osobę trzecią.

66. Jednakże, jak już wskazałam w innym miejscu, nie każdy jakikolwiek pośredni związek z prawem VAT jest wystarczający do uzasadnienia zakresu zastosowania prawa Unii [20]. Takie podejście jest zgodne z orzecznictwem Trybunału przy określaniu zakresu zastosowania karty [21]. Zastosowanie karty zakłada również istnienie związku między aktem prawnym Unii a rozpatrywanym środkiem krajowym, który wykracza poza fakt, że sporne kwestie są ze sobą powiązane lub że jedna z nich może mieć pośredni wpływ na drugą.

[19] Wyrok z dnia 2 maja 2018 r., Scialdone (C-574/15, EU:C:2018:295, pkt 39, 40); zob. w tej kwestii szczegółowo moja opinia z dnia 5 maja 2022 r. w sprawie HA.EN. (C-227/21, EU:C:2022:364, pkt 35 i nast.).

[20] Zobacz moja opinia w sprawach połączonych IN i JM (C-469/18 i C-470/18, EU:C:2019:597, pkt 65). Zobacz w tej kwestii również wyrok z dnia 24 października 2019 r., Belgische Staat (C-469/18 i C-470/18, EU:C:2019:895, pkt 18).

[21] Wyroki: z dnia 6 października 2016 r., Paoletti i in. (C-218/15, EU:C:2016:748, pkt 14); z dnia 10 lipca 2014 r., Julián Hernández i in. (C-198/13, EU:C:2014:2055, pkt 34); oraz z dnia 6 marca 2014 r., Siragusa (C-206/13, EU:C:2014:126, pkt 24).

67. W konsekwencji Trybunał nie jest właściwy do udzielenia odpowiedzi na pytania postawione w niniejszej sprawie. Ogólna odpowiedzialność solidarna organu spółki (osoby niepodlegającej opodatkowaniu w rozumieniu dyrektywy VAT) za zachowanie szkodzące spółce (tutaj: przyznanie wynagrodzenia w zawyżonej wysokości), które jest przyczyną braku spłaty wymagalnych zobowiązań podatkowych spółki, nie jest przedmiotem dyrektywy VAT i nie wchodzi w zakres zastosowania prawa Unii. Dotyczy to również sytuacji, gdy wśród niespłaconych lub niespłaconych w terminie zobowiązań podatkowych spółki znajdują się po części zobowiązania z tytułu VAT lub odsetki od niespłaconych w terminie zobowiązań z tytułu VAT.

C. Posiłkowo: czy prawo Unii stoi na przeszkodzie solidarnej odpowiedzialności za zobowiązania z tytułu VAT, w tym odsetki?

68. Gdyby natomiast Trybunał miał uznać, że jest właściwy do udzielenia odpowiedzi na zadane pytania, ponieważ odpowiedzialność na podstawie art. 19 ust. 2 DOPK interpretuje jako wykonanie dyrektywy VAT, wówczas na trzy pytania sądu odsyłającego można odpowiedzieć w następujący sposób: prawo Unii nie wymaga takiej odpowiedzialności, ale również nie stoi takiej odpowiedzialności na przeszkodzie.

69. Zdaniem Trybunału, w związku z odpowiedzialnością na podstawie art. 205 dyrektywy VAT nie budzi wątpliwości, jeśli odpowiedzialność rozciąga się nie tylko na zobowiązanie podatkowe, ale także na odsetki należne od osób trzecich za opóźnienie [22]. Nawet jeśli zgodnie z brzmieniem art. 205 dyrektywy VAT odpowiedzialność solidarna dotyczy wyłącznie zapłaty VAT, przepis ten nie zabrania państwom członkowskim nałożenia na osobę ponoszącą odpowiedzialność solidarną wszystkich kosztów związanych z tym podatkiem. Dotyczy to również odsetek za opóźnienie, które są należne od podatnika z tytułu braku zapłaty tego podatku [23].

70. W mojej ocenie, zgodnie ze stanowiskiem Komisji i Hiszpanii, dotyczy to również niniejszej sprawy, jeżeli dodatkowa odpowiedzialność osoby niebędącej podatnikiem może zostać oparta na art. 273 dyrektywy VAT. Jeżeli organ spółki własnym działaniem (przyznanie zawyżonego wynagrodzenia) spowodował, że spółka nie mogła w terminie spłacić swojego zobowiązania z tytułu VAT, odpowiedzialność za te niezapłacone podatki i powstałe w wyniku tego wzbogacenie osoby trzeciej (korzyść odsetkowa) służy prawnie uzasadnionemu celowi (zabezpieczeniu majątku spółki poprzez odpowiedzialność za należne podatki i związane z tym szkody spowodowane zwłoką).

71. Odpowiedzialność ta jest również zgodna z pozostałymi wymogami zasady proporcjonalności [24]. Jest właściwa i konieczna do osiągnięcia tego celu. Równie właściwy, łagodniejszy środek nie jest oczywisty. W zakresie, w jakim dotyczy ona osoby odpowiedzialnej, która sama wzbogaciła się poprzez zubożenie spółki i to było przyczyną niespłacenia zobowiązania podatkowego, w tym zobowiązania z tytułu odsetek, to odpowiedzialność taka jest również odpowiednim środkiem.

[22] Wyrok z dnia 20 maja 2021 r., ALTI (C-4/20, EU:C:2021:397, pkt 40 i nast).

[23] Wyrok z dnia 20 maja 2021 r., ALTI (C-4/20, EU:C:2021:397, pkt 42), w którym Trybunał nie podzielił zaproponowanej przeze mnie – zob. moja opinia w sprawie ALTI (C-4/20, EU:C:2021:12, pkt 31 i nast.) - ścisłej wykładni art. 205 dyrektywy VAT.

[24] Na przykład wyroki: z dnia 26 października 2010 r., Schmelz (C-97/09, EU:C:2010:632, pkt 57); oraz z dnia 27 stycznia 2009 r., Persche (C-318/07, EU:C:2009:33, pkt 52).

VI. Wnioski

72. Proponuję zatem, aby Trybunał odpowiedział Administrativen sad Veliko Tarnovo (sądowi administracyjnemu w Wielkim Tyrnowie) w następujący sposób:

Ogólna odpowiedzialność solidarna organu spółki (osoby niepodlegającej opodatkowaniu w rozumieniu dyrektywy VAT) za zachowanie szkodzące spółce (tutaj: przyznanie zawyżonego wynagrodzenia), które jest przyczyną braku spłaty wymagalnych zobowiązań podatkowych spółki, nie jest przedmiotem dyrektywy VAT i nie wchodzi w zakres zastosowania prawa Unii. W związku z tym Trybunał nie jest właściwy do udzielenia odpowiedzi na zadane pytania.