

Wydanie tymczasowe

WYROK TRYBUNAŁU (siódma izba)

z dnia 13 października 2022 r. (*)

Odesłanie prejudycjalne – Podatek od wartości dodanej (VAT) – Dyrektywa 2006/112/WE – Artykuł 273 – Rodzaje majątku na celu zapewnienie prawidłowego poboru VAT – Artykuł 325 ust. 1 TFUE – Obowiązek zwalczania nielegalnych działań naruszających interesy finansowe Unii Europejskiej – Zobowiązania z tytułu VAT podlegające opodatkowaniu osoby prawnej – Przepisy krajowe przewidujące odpowiedzialność solidarną zarządcy tego osobę prawną niebędącą podatnikiem – Czynności rozporządzające dokonane w złej wierze przez zarządcę tego – Zubożenie majątku osoby prawnej powodujące niewypłacalność – Brak zapłaty kwot VAT należnych od osoby prawnej w przewidzianych terminach – Odsetki za zwłokę – Proporcjonalność

W sprawie C-1/21

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Administrativen sad Veliko Tarnovo (sąd administracyjny w Wielkim Tyrnowie, Bułgaria) postanowieniem z dnia 18 listopada 2020 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 4 stycznia 2021 r., w postępowaniu:

MC

przeciwko

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

TRYBUNAŁ (siódma izba),

w składzie: A. Prechal (sprawozdawczyni), prezes drugiej izby, pełniący obowiązki prezesa siódmej izby, J. Passer i N. Wahl, sędziowie,

rzecznik generalna: J. Kokott,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi, które przedstawili:

- MC – osobiście,
 - w imieniu Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” Veliko Tarnovo pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite – B. Nikolov,
 - w imieniu rządu hiszpańskiego – M.J. Ruiz Sánchez, w charakterze pełnomocnika,
 - w imieniu Komisji Europejskiej – N. Nikolova i V. Uher, w charakterze pełnomocników,
- po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu czwartek, 2 czerwca

2022 r.,

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 9 konwencji sporządzonej na podstawie art. K.3 Traktatu o Unii Europejskiej o ochronie interesów finansowych Wspólnot Europejskich, podpisanej w Brukseli w dniu 26 lipca 1995 r. (Dz.U. 1995, C 316, s. 48; zwanej dalej „konwencją OIF”), art. 273 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. 2006, L 347, s. 1; zwanej dalej „dyrektywą VAT”) oraz zasady proporcjonalności.

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu między MC a Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachnoosiguritelna praktika” Veliko Tarnovo pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (dyrektorem dyrekcji ds. odwołań i praktyk w dziedzinie opodatkowania i zabezpieczenia społecznego w Wielkim Tyrnowie, przy krajowej agencji przychodów skarbowych, zwanym dalej „dyrektorem”) w przedmiocie decyzji określającej wysokość zobowiązań podatkowych, na mocy której uznano MC za solidarnie odpowiedzialnego za określone zobowiązania podatkowe, w tym również zobowiązania z tytułu podatku od wartości dodanej (VAT) spółki handlowej, w której był pełnił funkcję zarządu.

Ramy prawne

Prawo Unii

Konwencja OIF

3 Zgodnie z preambułą konwencji OIF umawiające się strony „pragnąc, aby ich systemy prawa karnego zapewniały w sposób skuteczny ochronę interesów finansowych Wspólnot Europejskich”, są przekonane, po pierwsze, że „ochrona interesów finansowych Wspólnot Europejskich wymaga, aby wszelkie przestępstwa działy naruszające wspomniane interesy były przedmiotem ścigania karnego”, a po drugie, o „potrzebie nałożenia na takie postępowanie skutecznych, proporcjonalnych i odstraszających sankcji karnych, bez uszczerbku dla możliwości stosowania innych kar w odpowiednich przypadkach, oraz o potrzebie, przynajmniej w poważnych przypadkach, nałożenia na takie postępowanie kary pozbawienia wolności”.

4 Artykuł 1 ust. 1 konwencji OIF definiuje pojęcie „nadużywania finansowych naruszających interesy finansowe Wspólnot Europejskich”. Zgodnie z art. 1 ust. 2 tej konwencji każde państwo członkowskie jest zobowiązane do podjęcia niezbędnych i odpowiednich środków w celu dokonania transpozycji do krajowego prawa karnego postanowień art. 1 ust. 1 tej konwencji w taki sposób, aby postępowanie w nim określone stanowiło przestępstwo.

5 Artykuł 2 ust. 1 konwencji OIF stanowi, że każde państwo członkowskie podejmuje niezbędne środki w celu zapewnienia, że działanie określone w art. 1 tej konwencji, oraz udział w, nakłanianie do, lub próba zachowania określonego w artykule 1 tej konwencji oraz udział w, nakłanianie do, lub próba zachowania określonego w jej art. 1 ust. 1, są zagrożone przez skuteczne, proporcjonalne i odstraszające sankcje karne.

Dyrektywa VAT

6 Artykuł 205 dyrektywy VAT stanowi:

„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”.

7 Artykuł 273 akapit pierwszy tej dyrektywy ma następujące brzmienie:

„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 prowadziły do powstania formalności związanych z przekraczaniem granic”.

Prawo bułgarskie

8 Artykuł 19 ust. 2 Danachnoosiguriteln protsualen kodeks (kodeksu postępowania w sprawach podatkowych i zabezpieczenia społecznego, zwanego dalej „DOPK”) stanowi:

„Zarządca lub członek organu zarządzającego, który w swojej 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”.

9 Artykuł 20 DOPK brzmi:

„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”.

10 Artykuł 21 ust. 3 DOPK stanowi, że odpowiedzialność osób trzecich wygasa z wygaśnięciem zobowiązania, w odniesieniu do którego została ona ustanowiona prawomocnym orzeczeniem.

11 Artykuł 1 Zakon za lihvite varhu danatsi, такси i drugi podobni darzhavni vzemania (ustawy o odsetkach od podatków, opłat i innych podobnych należności skarbowych) (DV nr 91 z dnia 12 listopada 1957 r.) w brzmieniu mającym zastosowanie w sporze w postępowaniu głównym stanowi:

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

Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

12 W okresie od dnia 14 kwietnia 2011 r. do dnia 30 kwietnia 2015 r. MC pełnił funkcję zarządu spółki handlowej.

13 W 2015 r. wszczęto przeciwko tej spółce postępowanie egzekucyjne dotyczące należności publicznoprawnych, a w szczególności niezapłaconego VAT oraz odsetek za zwłokę należnych od kwot tego podatku.

14 W dniu 28 sierpnia 2018 r. postępowanie to pozwoliło na odzyskanie wyznacznie kwoty 287

935,35 lewów bułgarskich (BGN) (około 148 115 EUR). Wszczęta kwota należności publicznoprawnych obywateli wynosiła 3 799 590,92 BGN (około 1 954 522 EUR).

15 Stwierdzając, że należności te są trudne do odzyskania od samej spółki, urzędnik odpowiedzialny za ich odzyskanie zwrócił się do właściwej miejscowo dyrekcji Natsionalnata agentsia za prihodite (krajowej agencji przychodów skarbowych, zwanej dalej „dyrekcją”) w celu ustalenia solidarnej odpowiedzialności osobistej MC na podstawie art. 19 ust. 2 DOPK.

16 W ramach tego ostatniego postępowania względem MC została przeprowadzona kontrola, która pozwoliła na ustalenie następujących okoliczności faktycznych.

17 MC pełnił funkcje organu zarządzającego we wskazanej powyżej spółce handlowej w okresie od dnia 14 kwietnia 2011 r. do dnia 30 kwietnia 2015 r. Zgodnie z wyjaśnieniami przedstawionymi przez MC wynagrodzenie, które otrzymywał z tego tytułu, zostało ustalone w umowie o zarządzanie zawartej z tą spółką. Jednakże umowa ta nie została przedstawiona ani przez MC, ani przez wspomnianą spółkę.

18 MC utrzymywał, że jego miesięczne wynagrodzenie brutto zostało podwyższone, począwszy od dnia 1 marca 2014 r., z 3000 BGN (około 1543 EUR) do 20 000 BGN (około 10 288 EUR). Podwyżka ta była uzasadniona wzrostem przychodów netto i wzrostem obrotu tej spółki w następstwie zawarcia nowych umów.

19 Dyrekcja uznała, że kwota odpowiadająca podwyższeniu wynagrodzenia netto MC, czyli 15 300 BGN (około 7800 EUR) miesięcznie, stanowiła ukryty wypatek zysków lub dywidend w rozumieniu art. 19 ust. 2 DOPK w miesiącach wrześniu, październiku, listopadzie i grudniu 2014 r. oraz styczniu 2015 r., w łącznej kwocie w wysokości 76 500 BGN (około 39 352 EUR). Uznała ona również, że MC działał w złej wierze.

20 W szczególności dyrekcja stwierdziła, że w dniach 18 i 23 grudnia 2014 r. dokonano trzech płatności na rachunek bankowy majątki MC, w łącznej kwocie 53 164,08 BGN (około 27 348 EUR). Ponadto postępowanie przygotowawcze prowadzone przez sędziego śledczego, w trakcie którego zniesiono tajemnicę bankową, wykazało, że płatności te zostały dokonane online z „rachunku klienta” adwokata odpowiedzialnego za reprezentowanie spółki handlowej, której MC pełnił funkcję zarządcy.

21 Dyrekcja uznała, że ta łączna kwota 53 164,08 BGN, przekazana na rachunek majątki MC, przekraczała o 45 900 BGN (około 23 611 EUR) zwykłe wynagrodzenie netto MC obliczone w okresie trzech miesięcy.

22 Na podstawie art. 19 ust. 2 DOPK dyrekcja wydała decyzję określającą wysokość zobowiązań podatkowego, w której uznała, że MC jest solidarnie odpowiedzialny za zobowiązania publicznoprawne spółki handlowej w wysokości 45 008,25 BGN (około 23 152 EUR). Zobowiązania publicznoprawne będące przedmiotem postępowania głównego obejmowały podatek dochodowy od osób fizycznych, składki na ubezpieczenie społeczne i VAT, w tym w szczególności kwotę 12 837,50 BGN (około 6604 EUR), stanowiącą odsetki od VAT należnego za grudzień 2014 r.

23 MC odwołał się od tej decyzji do dyrektora, który oddalił jego odwołanie.

24 MC wniósł zatem skargę do sądu odsyłającego, podnosząc, że przesłanki zastosowania art. 19 ust. 2 DOPK nie zostały spełnione.

25 Dyrektor podniósł przed sądem odsyłającym, po pierwsze, że MC posiada

pełnomocnictwo do rachunku swojej matki, a po drugie, że zlecił głównemu księgowemu spółki będącej przedmiotem postępowania głównego dokonywanie przelewów.

26 Sąd odsyłający uważa, że przesłanki te są spełnione i że w związku z tym zachowanie MC podlega mechanizmowi odpowiedzialności solidarnej ustanowionemu w tym przepisie. Zdaniem tego sądu zostało ustalone, że MC polecił osobie trzeciej dokonanie przelewu kwoty należącej do spółki, w której pełnił on funkcję zarządcy, na rzecz osoby fizycznej, która była z nią powiązana, lub co najmniej że wiedział o tym przelewie, a tym samym działał w złej wierze w rozumieniu art. 19 ust. 2 DOPK. Sąd ten wyjaśnia ponadto, że odsetki od VAT należne w grudniu 2014 r. nie zostały zapłacone z powodu uszczuplenia majątku tej spółki o kwotę wskazaną w decyzji określającej wysokość zobowiązań podatkowych.

27 Co się tyczy mechanizmu odpowiedzialności solidarnej przewidzianego w art. 19 ust. 2 DOPK, sąd odsyłający przedstawił następujące wyjaśnienia.

28 Po pierwsze, odpowiedzialność solidarna przewidziana w tym przepisie dotyczy wyłącznie zarządcy lub członka organu zarządzającego podatnika posiadającego osobowość prawną.

29 Po drugie, sąd odsyłający wyjaśnia, że osoba ta musi dokonać w złej wierze płatności z majątku osoby prawnej, które można zakwalifikować jako ukryty wypatek zysków lub dywidend, lub przenieść ten majątek nieodpłatnie lub po cenie znacznie niższej od ceny rynkowej. Natomiast mechanizm ten nie jest związany z istnieniem oszustwa lub nadużycia, których dopuściła się sama osoba prawna.

30 Po trzecie, sąd odsyłający wskazuje, że działania w złej wierze powinny prowadzić do tego, że osoba prawna nie jest zdolna do zapłaty podatków (w tym VAT) lub obowiązkowych składek na ubezpieczenie społeczne. Innymi słowy – zastosowanie tego mechanizmu wymaga istnienia związku przyczynowego pomiędzy działaniami w złej wierze a niemożnością odzyskania zobowiązań publicznoprawnych od tej osoby prawnej.

31 Po czwarte, mechanizm odpowiedzialności za zobowiązania osoby trzeciej przewidziany w art. 19 ust. 2 DOPK nie obejmuje wszystkich zobowiązań publicznoprawnych osoby prawnej, lecz ogranicza się do kwoty zubożenia majątku poniesionego przez tę osobę prawną w wyniku działania w złej wierze.

32 Po piąte, ustanowiona odpowiedzialność ma charakter subsydiarny, ponieważ egzekucja powinna być w pierwszej kolejności skierowana przeciwko majątkowi osoby prawnej, zgodnie z art. 20 DOPK. Ponadto odpowiedzialność ta wygasa, gdy dane zobowiązania publicznoprawne wygasną zgodnie z art. 21 ust. 3 DOPK.

33 Sąd odsyłający zastanawia się nad zgodnością takiego mechanizmu odpowiedzialności solidarnej z prawem Unii.

34 Po pierwsze, sąd ten zastanawia się, czy dyrektywa VAT, a w szczególności jej art. 273, pozwala państwu członkowskiemu na ustanowienie solidarnej odpowiedzialności za zobowiązanie z tytułu VAT po stronie osoby niebędącej podatnikiem VAT, przy założeniu, że mechanizm taki przyczynia się do ochrony interesów finansowych Unii.

35 Po drugie, na wypadek gdyby Trybuna? udzieli? odpowiedzi twierdz?cej, s?d ten zastanawia si? nad mo?liwo?ci? w??czenia do takiego mechanizmu odsetek nale?nych w przypadku zw?oki w zap?acie VAT, w szczeg?lno?ci w ?wietle zasady proporcjonalno?ci. Wskazuje on w tym wzgl?dzie na sprzeczne orzecznictwo krajowe w odniesieniu do art. 19 ust. 2 DOPK.

36 Po trzecie, r?wnie? na wypadek, gdyby Trybuna? udzieli? odpowiedzi twierdz?cej, s?d odsy?aj?cy zastanawia si?, czy uwzgl?dnienie nale?nych odsetek w przypadku zw?oki w zap?acie podatku jest wci?? uzasadnione, w szczeg?lno?ci w ?wietle zasady proporcjonalno?ci, gdy brak zap?aty w przewidzianym terminie jest wynikiem nie tyle dzia?ania w z?ej wierze osoby, która sta?a si? solidarnie odpowiedzialna, ile zachowania osoby trzeciej lub wyst?pienia obiektywnych okoliczno?ci.

37 W tych okoliczno?ciach Administrativen sad Veliko Tarnovo (s?d administracyjny w Wielkim Tyrnowie, Bu?garia) postanowi? zawiesi? post?powanie i zada? Trybuna?owi nast?puj?ce pytania prejudycjalne:

„1) Czy wyk?adnia zgodna art. 9 [konwencji OIF], a tak?e art. 273 dyrektywy [VAT], 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 odpowiedzialno?ci solidarnej niepodlegaj?cej opodatkowaniu osoby fizycznej, która nie jest podatnikiem VAT, lecz jej dzia?anie w z?ej wierze skutkowa?o nieuiszczeniem VAT przez podlegaj?c? opodatkowaniu osob? prawn?, która jest podatnikiem VAT?

2) Czy wyk?adnia tych przepisów i stosowanie zasady proporcjonalno?ci dopuszcza krajowy instrument prawny zawarty w art. 19 ust. 2 DOPK r?wnie? w odniesieniu do naliczonych odsetek od niezap?aconego w terminie przez podatnika VAT?

3) Czy niezgodny z zasad? proporcjonalno?ci jest krajowy instrument prawny zawarty w art. 19 ust. 2 DOPK, w sytuacji, w której sp?niona zap?ata VAT, skutkuj?ca naliczeniem odsetek od zobowi?za? z tytu?u VAT, nie wynika z zachowania osoby fizycznej nieb?d?cej podatnikiem, lecz z zachowania innego podmiotu lub wyst?pienia obiektywnych okoliczno?ci?”.

W przedmiocie pyta? prejudycjalnych

Uwagi wst?pne

38 Dyrektor zakwestionowa? dopuszczalno?? wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym w ca?o?ci, kwestionuj?c mo?liwo?? zastosowania w okoliczno?ciach sporu w post?powaniu g?ównym przepisów prawa Unii, których dotycz? przedstawione pytania.

39 Dyrektor podniós? w szczeg?lno?ci, ?e dyrektywa VAT nie ma zastosowania do mechanizmu odpowiedzialno?ci solidarnej obejmuj?cego wszystkie kategorie podatków i sk?adek na ubezpieczenie spo?eczne, takiego jak przewidziany w art. 19 ust. 2 DOPK.

40 W tym wzgl?dzie nale?y podkre?li?, ?e okoliczno??, i? w?a?ciwe uregulowania krajowe nie zosta?y przyj?te w celu transpozycji dyrektywy VAT, nie mo?e podwa?y? mo?liwo?ci stosowania tej dyrektywy, poniewa? stosowanie tych uregulowa? ma na celu zagwarantowanie poszanowania przepisów rzeczonej dyrektywy i ma w szczególno?ci na celu wykonanie ci???cego na pa?stwach cz?onkowskich na mocy art. 325 ust. 1 TFUE obowi?zku skutecznego zwalczania dzia?a? mog?cych narusza? interesy finansowe Unii (zob. podobnie wyrok z dnia 26 lutego 2013 r., Åkerberg Fransson, C?617/10, EU:C:2013:105, pkt 28).

41 U?ci?liwszy powy?sze, nale?y wskaza? przepisy prawa Unii, które znajduj? zastosowanie w sytuacjach takich jak sytuacja rozpatrywana w post?powaniu g?ównym.

42 W pierwszej kolejno?ci, co si? tyczy art. 9 konwencji OIF, nale?y przypomnie?, ?e konwencja ta zosta?a zast?piona dyrektyw? Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2017/1371 z dnia 5 lipca 2017 r. w sprawie zwalczania za po?rednictwem prawa karnego nadu?y? na szkod? interesów finansowych Unii (Dz.U. 2017, L 198, s. 29). Jednak?e poniewa? dyrektywa ta wesz?a w ?ycie dopiero w dniu 17 sierpnia 2017 r., a okoliczno?ci faktyczne sprawy przed s?dem krajowym mia?y miejsce w latach 2014 i 2015, jedynie konwencja OIF mo?e mie? zastosowanie do sporu w post?powaniu g?ównym.

43 Nale?y zauwa?y?, ?e konwencja OIF nak?ada na pa?stwa cz?onkowskie obowi?zki w dziedzinie prawa karnego. W szczególno?ci z preambu?y, a tak?e z art. 1 i 2 tej konwencji wynika bowiem, ?e zobowi?zuje ona pa?stwa cz?onkowskie, po pierwsze, do uznania za przest?pstwa czynów stanowi?cych „nadu?ycia naruszaj?ce interesy finansowe Unii”, a po drugie, do zapewnienia, by te zachowania podlega?y skutecznym, proporcjonalnym i odstraszaj?cym sankcjom karnym.

44 Tymczasem w niniejszej sprawie bezsporne jest, ?e mechanizm taki jak przewidziany w art. 19 ust. 2 DOPK, po pierwsze, nie uznaje za przest?pstwa czynu mog?cego prowadzi? do powstania odpowiedzialno?ci solidarnej za zobowi?zania osoby prawnej z tytu?u VAT, a po drugie, nie przewiduje ?adnej sankcji karnej w tym wzgl?dzie.

45 W zwi?zku z tym, jak s?uszenie twierdzili dyrektor i Komisja Europejska, konwencja OIF nie ma zastosowania do mechanizmu odpowiedzialno?ci solidarnej takiego jak przewidziany w art. 19 ust. 2 DOPK.

46 W drugiej kolejno?ci – dyrektor podniós? pomocniczo, ?e mechanizm odpowiedzialno?ci ustanowiony w art. 19 ust. 2 DOPK jest obj?ty zakresem art. 205 dyrektywy VAT, zgodnie z którym pa?stwa cz?onkowskie mog? w pewnych sytuacjach przewidzie?, ?e osoba inna ni? osoba zobowi?zana do zap?aty VAT b?dzie solidarnie odpowiedzialna za zap?at? VAT.

47 W tym wzgl?dzie nale?y zauwa?y?, ?e zgodnie z art. 205 dyrektywy VAT w sytuacjach, o których mowa w art. 193–200 i 202–204 tej dyrektywy, pa?stwa cz?onkowskie mog? postanowi?, ?e osoba inna ni? osoba zobowi?zana do zap?aty VAT b?dzie solidarnie odpowiedzialna za zap?at? VAT.

48 Artyku?y 193–200 i 202–204 dyrektywy VAT okre?laj? osoby zobowi?zane do zap?aty VAT zgodnie z przedmiotem sekcji 1 rozdzia?u 1 tytu?u XI tej dyrektywy, zatytu?owanej „Osoby zobowi?zane do zap?aty VAT na rzecz organów podatkowych”. O ile art. 193 wspomnianej dyrektywy wprowadza podstawow? zasad?, ?e VAT nale?ny jest od podatnika dokonuj?cego podlegaj?cej opodatkowaniu dostawy towarów lub podlegaj?cego opodatkowaniu ?wiadczenia us?ug, o tyle w tre?ci tego artyku?u u?ci?lono, ?e inne osoby mog? lub musz? by? zobowi?zane do zap?aty tego podatku w sytuacjach, o których mowa w art. 194–199b i 202 tej dyrektywy

(wyrok z dnia 20 maja 2021 r., ALTI, C-4/20, EU:C:2021:397, pkt 27).

49 Z kontekstu, jaki tworzy art. 193–205 dyrektywy VAT, wynika, że art. 205 owej dyrektywy stanowi część zbioru przepisów, których celem jest wskazanie osoby zobowiązanej do zapłaty VAT w zależności od różnych sytuacji. Tym samym przepisy te mają 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 (wyrok z dnia 20 maja 2021 r., ALTI, C-4/20, EU:C:2021:397, pkt 28).

50 W związku z tym art. 205 dyrektywy VAT zasadniczo pozwala państwom członkowskim na przyjęcie – w celu zapewnienia skutecznego poboru VAT – przepisów, na podstawie których osoba inna niż ta, która jest zwykle zobowiązana do zapłaty tego podatku na mocy art. 193–200 i 202–204 tej dyrektywy, będzie solidarnie odpowiedzialna za uiszczenie wspomnianego podatku (wyrok z dnia 20 maja 2021 r., ALTI, C-4/20, EU:C:2021:397, pkt 29).

51 W niniejszej sprawie, jak sędzisznie podniosły rząd hiszpański i Komisja, należy jednak stwierdzić, że mechanizm odpowiedzialności solidarnej taki jak będący przedmiotem postępowania głównego nie ma na celu wskazania osoby zobowiązanej do zapłaty podatku od określonej transakcji podlegającej opodatkowaniu w rozumieniu art. 205 dyrektywy VAT.

52 Po pierwsze bowiem, osoba wyznaczona na podstawie tego mechanizmu nie staje się zobowiązana do zapłaty VAT od określonej transakcji opodatkowanej, lecz solidarnie odpowiedzialna za całość lub część zobowiązań osoby prawnej z tytułu VAT, i to niezależnie od danych transakcji podlegających opodatkowaniu.

53 Po drugie, zakres tego mechanizmu nie obejmuje całego VAT niezapłaconego od danej transakcji podlegającej opodatkowaniu, lecz jest ograniczony do kwoty zubożenia majątku osoby prawnej w wyniku działania w złej wierze podjętego przez osobę wskazaną jako solidarnie odpowiedzialną.

54 Taki mechanizm należy odróżnić w szczególności od mechanizmów, których dotyczyły wnioski o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym w sprawach, w których zapadły wyroki: z dnia 11 maja 2006 r., *Federation of Technological Industries i in.* (C-384/04, EU:C:2006:309); z dnia 21 grudnia 2011 r., *Vlaamse Oliemaatschappij* (C-499/10, EU:C:2011:871) i z dnia 20 maja 2021 r., ALTI (C-4/20, EU:C:2021:397). W odróżnieniu od mechanizmu będącego przedmiotem postępowania głównego mechanizmy te wskazywały osobę solidarnie odpowiedzialną za zapłatę całego VAT należnego od określonej transakcji podlegającej opodatkowaniu zgodnie z art. 205 dyrektywy VAT.

55 Z powyższego wynika, że art. 205 dyrektywy VAT nie ma zastosowania w okolicznościach sporu w postępowaniu głównym.

56 W trzeciej kolejności, w odniesieniu do art. 273 dyrektywy VAT, należy przypomnieć, że stanowi on, iż państwa członkowskie mogą ustanowić inne obowiązki, jakie uznają za niezbędne dla zapewnienia prawidłowego poboru VAT i zapobieżenia oszustwom podatkowym.

57 W tym wzgl?dzie art. 325 ust. 1 TFUE zobowi?zuje pa?stwa cz?onkowskie do zwalczania nadu?y? finansowych i wszelkich innych nielegalnych dzia?a? naruszaj?cych interesy finansowe Unii za pomoc? skutecznych i odstraszaj?cych ?rodków [wyroki: z dnia 5 czerwca 2018 r., Kolev i in., C?612/15, EU:C:2018:392, pkt 50; z dnia 8 marca 2022 r., Komisja/Zjednoczone Królestwo (Zwalczanie oszustw poprzez zani?on? wycen?), C?213/19, EU:C:2022:167, pkt 209].

58 Zgodnie z decyzj? Rady 2014/335/UE, Euratom z dnia 26 maja 2014 r. w sprawie systemu zasobów w?asn?ch Unii Europejskiej (Dz.U. 2014, L 168, s. 105) zasoby w?asne Unii obejmuj? w szczególno?ci dochody pochodz?ce z zastosowania stawki jednolitej w odniesieniu do zharmonizowanej podstawy VAT okre?lonej zgodnie z przepisami unijnymi. W rezultacie istnieje bezpo?redni zwi?zek mi?dzy poborem nale?no?ci z tytu?u VAT zgodnie z obowi?zuj?cym prawem Unii a wp?at? do bud?etu Unii odpowiednich ?rodków pochodz?cych z tego podatku, poniewa? wszelkie braki w poborze owych nale?no?ci mog? powodowa? uszczuplenie wskazanych ?rodków bud?etowych Unii (wyroki z 5 grudnia 2017 r., M.A.S. i M.B., C?42/17, EU:C:2017:936, pkt 31; a tak?e z dnia 17 stycznia 2019 r., Dzivev i in., C?310/16, EU:C:2019:30, pkt 26).

59 W celu zapewnienia ochrony interesów finansowych Unii pa?stwa cz?onkowskie maj? w szczególno?ci obowi?zek podj?cia wszystkich niezb?dnych kroków s?u??cych zagwarantowaniu skutecznego i pe?nego poboru zasobów w?asn?ch Unii, jakimi s? wp?ywy pochodz?ce z zastosowania jednolitej stawki podatku do zharmonizowanej podstawy opodatkowania VAT (wyrok z dnia 21 grudnia 2021 r., Euro Box Promotion i in., C?357/19, C?379/19, C?547/19, C?811/19 i C?840/19, EU:C:2021:1034, pkt 182).

60 W szczególno?ci z art. 2 i 273 dyrektywy VAT w zwi?zku z art. 4 ust. 3 TUE i art. 325 ust. 1 TFUE wynika zatem, ?e pa?stwa cz?onkowskie s? zobowi?zane do podj?cia wszelkich legislacyjnych i administracyjnych kroków mog?cych zapewni? pe?ny pobór VAT na swoim terytorium i zwalczanie przest?pco?ci podatkowej (zob. podobnie wyroki: z dnia 19 pa?dziernika 2017 r., Paper Consult, C?101/16, EU:C:2017:775, pkt 47; z dnia 20 marca 2018 r., Menci, C?524/15, EU:C:2018:197, pkt 18; z dnia 17 maja 2018 r., Vámos, C?566/16, EU:C:2018:321, pkt 37).

61 W niniejszej sprawie mechanizm odpowiedzialno?ci solidarnej taki jak ustanowiony w art. 19 ust. 2 DOPK s?u?y odzyskiwaniu kwot VAT, które nie zosta?y zap?acone przez osob? prawn? b?d?c? podatnikiem w wi???cych terminach ustanowionych w przepisach dyrektywy VAT. Mechanizm taki przyczynia si? do zapewnienia prawid?owego poboru VAT lub zapobiegania oszustwom podatkowym w rozumieniu art. 273 dyrektywy VAT, zgodnie z obowi?zkiem ustanowionym w art. 325 ust. 1 TFUE.

62 Twierdzenia tego nie mo?e podwa?y? okoliczno??, ?e osoby uznane za solidarnie odpowiedzialne na podstawie mechanizmu b?d?cego przedmiotem post?powania g?ównego, czyli zarz?dca osoby prawnej lub cz?onek jej organu zarz?dzaj?cego, same nie s? – dzia?aj?c w tym charakterze – podatnikami VAT.

63 W tym wzgl?dzie przede wszystkim z brzmienia art. 273 dyrektywy VAT nie wynika, ?e obowi?zki ustanowione przez pa?stwa cz?onkowskie na mocy tego przepisu mog? dotyczy? wy??cznie osób b?d?cych podatnikami VAT.

64 Nast?pnie, co si? tyczy kontekstu tego przepisu, nale?y zauwa?y?, ?e stanowi on cz??? tytu?u XI dyrektywy VAT, którego nag?ówek odnosi si? wyra?nie do „obowi?zków podatników i niektórych osób nieb?d?cych podatnikami”.

65 Wreszcie, co si? tyczy celów realizowanych przez art. 273 dyrektywy VAT, spoczywaj?cy na

państwach członkowskich obowiązek podjęcia wszelkich właściwych środków mogących zapewnić pełny pobór VAT i zwalczanie przestępczości podatkowej, przypomniany w pkt 60 niniejszego wyroku, może w pewnych okolicznościach wymagać, aby państwo członkowskie przewidywało sankcje względem niebłądzących podatnikami osób uczestniczących w podejmowaniu decyzji w ramach osoby prawnej podlegającej opodatkowaniu, gdy w przeciwnym razie mogłoby to zagrozić skuteczności takich środków.

66 Z powyższego wynika, że mechanizm odpowiedzialności solidarnej taki jak błądzący przedmiotem postępowania głównego jest objęty zakresem stosowania art. 273 dyrektywy VAT interpretowanego w świetle art. 325 ust. 1 TFUE.

67 W świetle całości powyższych rozważań pytania przedłożone przez sąd odsyłający należą rozumieć w ten sposób, że dotyczą one wykładni art. 273 dyrektywy VAT i zasady proporcjonalności.

W przedmiocie pytania pierwszego

68 Poprzez pytanie pierwsze sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy art. 273 dyrektywy VAT i zasadę proporcjonalności należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie przepisom krajowym przewidującym mechanizm odpowiedzialności solidarnej za zobowiązania z tytułu VAT osoby prawnej w następujących okolicznościach:

- osoba solidarnie odpowiedzialna jest zarządcą osoby prawnej lub członkiem jej organu zarządzającego;
- osoba solidarnie odpowiedzialna dokonała w złej wierze płaatności z majątku osoby prawnej, które można zakwalifikować jako ukryty wypłat zysków lub dywidend, lub zbyła ten majątek nieodpłatnie lub po cenie znacznie niższej od ceny rynkowej;
- działania w złej wierze spowodowały, że osoba prawna nie może zapłacić całości lub części VAT, do zapłaty którego jest zobowiązana;
- odpowiedzialność solidarna jest ograniczona do kwoty zubożenia majątku poniesionego przez osobę prawną w wyniku działania w złej wierze; oraz
- ta odpowiedzialność solidarna ma charakter wyłącznie subsydiarny i powstaje, jeżeli odzyskanie kwot VAT należnych od osoby prawnej okazuje się niemożliwe.

69 Trybunał orzekł już, że art. 273 dyrektywy VAT, poza określonymi w nim ograniczeniami, nie precyzuje ani warunków, ani obowiązków, jakie mogą przewidzieć państwa członkowskie, i że w konsekwencji przepis ten przyznaje państwom członkowskim zakres swobodnego uznania co do środków zmierzających do zapewnienia pełnego poboru należnego VAT na ich terytorium i zwalczania przestępczości podatkowej (zob. w szczególności wyroki: z dnia 17 maja 2018 r., Vámos, C-566/16, EU:C:2018:321, pkt 38; z dnia 21 listopada 2018 r., Fontana, C-648/16, EU:C:2018:932, pkt 35).

70 W niniejszej sprawie należy zauważyć, że mechanizm odpowiedzialności solidarnej taki jak rozpatrywany w postępowaniu głównym służy odzyskiwaniu kwot VAT, które nie zostały zapłacone przez osobę prawną bądź osobę fizyczną podatnikiem w określonych terminach ustanowionych w przepisach dyrektywy VAT, tak że przyczynia się on do zapewnienia prawidłowego poboru VAT lub zapobiegania oszustwom podatkowym w rozumieniu art. 273 akapit pierwszy dyrektywy VAT. W związku z tym mechanizm taki objęty jest co do zasady zakresem uznania, z którego korzystają państwa członkowskie w ramach wdrażania art. 273 dyrektywy VAT.

71 Należy dodać, że taki mechanizm przyczynia się do wypełnienia obowiązku, przypomnianego w pkt 60 niniejszego wyroku, ciążącego na każdym państwie członkowskim, polegającego na przyjęciu wszelkich legislacyjnych i administracyjnych kroków mogących zapewnić pełny pobór VAT na jego terytorium i zwalczanie przestępczości podatkowej, zgodnie w szczególności z art. 325 ust. 1 TFUE.

72 Jednakże państwa członkowskie są zobowiązane do wykonywania owej kompetencji z poszanowaniem prawa Unii i jego ogólnych zasad i w konsekwencji w poszanowaniu zasady proporcjonalności (zob. w szczególności wyroki: z dnia 21 listopada 2018 r., Fontana, C-648/16, EU:C:2018:932, pkt 35; z dnia 15 kwietnia 2021 r., Grupa Warzywna, C-935/19, EU:C:2021:287, pkt 26).

73 W szczególności w odniesieniu do zasady proporcjonalności Trybunał orzekł, że państwa członkowskie muszą stosować środki, które przy jednoczesnym umożliwieniu im efektywnego osiągnięcia celu realizowanego przez prawo krajowe w jak najmniejszym stopniu zagrażają celom i zasadom wynikającym z odpowiednich przepisów Unii. O ile zatem uzasadnione jest, by środki stosowane przez państwa członkowskie zmierzają do jak najskuteczniejszej ochrony praw skarbu państwa, o tyle nie powinny one wykraczać poza to, co jest niezbędnym do osiągnięcia tego celu (wyroki: z dnia 21 grudnia 2011 r., Vlaamse Oliemaatschappij, C-499/10, EU:C:2011:871, pkt 21, 22; a także z dnia 20 maja 2021 r., ALTI, C-4/20, EU:C:2021:397, pkt 33).

74 W tym względzie Trybunał orzekł już, że przepisy krajowe skutkujące de facto powstaniem systemu opierającego się na odpowiedzialności na zasadzie ryzyka wykraczają poza to, co jest konieczne dla ochrony praw skarbu państwa. Przerzucenie odpowiedzialności za zapłatę VAT na osobę inną niż osoba zobowiązana do jego zapłaty, bez umożliwienia tej osobie uwolnienia się od odpowiedzialności poprzez przedstawienie dowodu, iż nie można jej powiązać z działaniami osoby zobowiązanej do zapłaty podatku, należy uznać za niezgodne z zasadą proporcjonalności. Bezwarunkowe przypisywanie tej osobie utraty dochodów podatkowych spowodowanej działaniem osób trzecich, na które podatnik nie ma żadnego wpływu, byłoby oczywiście nieproporcjonalne (wyrok z dnia 21 grudnia 2011 r. Vlaamse Oliemaatschappij, C-499/10, EU:C:2011:871, pkt 24).

75 Wobec tego skorzystanie przez państwa członkowskie z uprawnienia do wyznaczenia dłużnika solidarnego innego niż osoba zobowiązana do zapłaty podatku w celu zapewnienia jego skutecznego poboru musi być w świetle zasad pewności prawa i proporcjonalności uzasadnione stosunkiem faktycznym lub prawnym łączącym te osoby. W szczególności państwa członkowskie muszą określić konkretne okoliczności, w których osoba taka jak odbiorca podlegający opodatkowaniu transakcji powinna ponosić solidarną odpowiedzialność za zapłatę podatku należnego od jej kontrahenta, mimo że uiszcza ten podatek, płaćc cenę transakcji (wyrok z dnia 20 maja 2021 r., ALTI, C-4/20, EU:C:2021:397, pkt 34).

76 Trybunał orzekł również, iż okoliczności, że osoba inna niż osoba zobowiązana do zapłaty podatku działała w dobrej wierze, dochowując wszelkiej staranności przezornego podmiotu gospodarczego, że przedsięwzięła ona wszelkie racjonalne środki, jakie pozostawały

w jej mocy, oraz że jej udział w nadużyciu lub oszustwie jest wykluczony, stanowi czynnik, które należy uwzględnić w celu ustalenia możliwości zobowiązania jej do solidarnego rozliczenia należnego VAT (wyroki: z dnia 21 grudnia 2011 r., Vlaamse Oliemaatschappij, C-499/10, EU:C:2011:871, pkt 26; z dnia 20 maja 2021 r., ALTI, C-4/20, EU:C:2021:397, pkt 37).

77 W niniejszej sprawie należy stwierdzić, że mechanizm odpowiedzialności solidarnej taki jak bądący przedmiotem postępowania głównego nie wykracza poza to, co jest konieczne do zapewnienia prawidłowego poboru VAT i zapobiegania oszustwom podatkowym.

78 Dokładniej rzecz ujmując, z uwagi na jego cechy mechanizmu takiego nie można utożsamiać z systemem odpowiedzialności na zasadzie ryzyka w rozumieniu przytoczonego w pkt 74–76 niniejszego wyroku orzecznictwa, który jest niezgodny z zasadą proporcjonalności.

79 Po pierwsze, osoba wskazana jako solidarnie odpowiedzialna powinna mieć status zarządcy lub członka organu zarządzającego osoby prawnej, na której ciąży zobowiązania z tytułu niezapłaconego VAT, i w związku z tym może zostać uznana za uczestniczącą w podejmowaniu decyzji w ramach tej osoby prawnej.

80 Po drugie, osoba wskazana jako solidarnie odpowiedzialna powinna dokonać w złej wierze płaćcy z majątku osoby prawnej, które to płaćcy może zakwalifikować jako ukryte wypłaty zysków lub dywidend, lub powinna zbyć całość lub część tego majątku nieodpłatnie lub po cenie znacznie niższej od ceny rynkowej.

81 Po trzecie, musi istnieć związek przyczynowy między działaniami w złej wierze podjętymi przez osobę solidarnie odpowiedzialną a brakiem możliwości uiszczenia przez osobę prawną VAT, do którego zapłaty jest zobowiązana.

82 Po czwarte, zakres odpowiedzialności solidarnej ogranicza się do zubożenia majątku osoby prawnej wynikającego z działania w złej wierze.

83 Wreszcie po piąte, odpowiedzialność ta ma charakter wyłącznie subsydiarny i powstaje, jeżeli uzyskanie kwot VAT należnych od osoby prawnej okazuje się niemożliwe.

84 W świetle orzecznictwa przypomnianego w pkt 72–76 niniejszego wyroku należy stwierdzić, że wprowadzenie takiego mechanizmu nie wykracza poza to, co jest konieczne do zapewnienia prawidłowego poboru podatku i zapobiegania oszustwom podatkowym.

85 W świetle powyższych rozważań na pytanie pierwsze należy odpowiedzieć, że art. 273 dyrektywy VAT i zasady proporcjonalności należy interpretować w ten sposób, że nie stoją one na przeszkodzie przepisom krajowym przewidującym mechanizm odpowiedzialności solidarnej za zobowiązania z tytułu VAT osoby prawnej w następujących okolicznościach:

- osoba solidarnie odpowiedzialna jest zarządcą osoby prawnej lub członkiem jej organu zarządzającego;
- osoba solidarnie odpowiedzialna dokonała w złej wierze płaćcy z majątku osoby prawnej, które to płaćcy może zakwalifikować jako ukryte wypłaty zysków lub dywidend, lub zbyła ten majątek nieodpłatnie lub po cenie znacznie niższej od ceny rynkowej;
- działania w złej wierze spowodowały, że osoba prawna nie może zapłacić całości lub części VAT, do zapłaty którego jest zobowiązana;

- odpowiedzialność solidarna jest ograniczona do kwoty zobowiązania majątku poniesionego przez osobę prawną w wyniku działania w złej wierze; oraz
- owa odpowiedzialność solidarna ma charakter wyłącznie subsydiarny i powstaje, jeżeli odzyskanie kwot VAT należnych od osoby prawnej okazuje się niemożliwe.

W przedmiocie pytania drugiego

86 Poprzez pytanie drugie sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy art. 273 dyrektywy VAT i zasadę proporcjonalności należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie przepisom krajowym przewidującym mechanizm odpowiedzialności solidarnej taki jak opisany w pytaniu pierwszym, który obejmuje odsetki za zwłokę należne od osoby prawnej z uwagi na niezapłacenie VAT w wiążących terminach ustanowionych w przepisach tej dyrektywy.

87 W tym względzie z informacji zawartych w postanowieniu odsyłającym wynika, że mechanizm odpowiedzialności solidarnej, o którym mowa w pytaniu pierwszym, jest jako taki ograniczony do kwoty zobowiązania majątku osoby prawnej w wyniku działania w złej wierze. Niemniej jednak przepisy krajowe przewidują ponadto, że podatki, które nie zostały zapłacone w przewidzianych terminach, pobiera się „wraz z odsetkami”, jak wskazano w pkt 11 niniejszego wyroku, i sąd odsyłający zmierza w istocie do ustalenia, czy przepis ten może zostać zastosowany wraz z rozpatrywanym mechanizmem odpowiedzialności solidarnej.

88 Należy przede wszystkim podkreślić, że pobór odsetek za zwłokę w przypadku niezapłacenia VAT w wiążących terminach ustanowionych w przepisach dyrektywy VAT przyczynia się do zapewnienia prawidłowego poboru tego podatku zgodnie z art. 273 tej dyrektywy.

89 Pobór odsetek za zwłokę pozwala bowiem na wyrównanie szkody poniesionej przez skarbową państwa w wyniku braku możliwości dysponowania kwotami VAT zapłaconymi po terminie za okres od dnia, w którym kwoty te stały się należne, do dnia ich rzeczywistego uiszczenia (zob. analogicznie wyroki: z dnia 19 lipca 2012 r., *Littlewoods Retail i in.*, C-591/10, EU:C:2012:478, pkt 25, 26; a także z dnia 28 lutego 2018 r., *Nidera*, C-387/16, EU:C:2018:121, pkt 25).

90 Następnie – pobór odsetek za zwłokę skłania również zainteresowane osoby do zapłaty VAT w wiążących terminach ustanowionych w przepisach dyrektywy VAT lub możliwie jak najszybciej po upływie tych terminów.

91 Trybunał orzekł zatem, że zapłata odsetek za zwłokę może stanowić odpowiednią sankcję w wypadku niezapłacenia VAT w wiążących terminach, o ile sankcja ta nie wychodzi poza to, co jest konieczne do osiągnięcia celu polegającego na zapewnianiu prawidłowego poboru VAT i zapobieganiu oszustwom podatkowym (zob. podobnie wyroki: z dnia 12 lipca 2012 r., *EMS-Bulgaria Transport*, C-284/11, EU:C:2012:458, pkt 75; z dnia 17 lipca 2014 r., *Equoland*, C-272/13, EU:C:2014:2091, pkt 46).

92 W związku z tym pobór odsetek za zwłokę przyczynia się do zwalczania niezapłacenia w wyznaczonych terminach zadeklarowanych kwot VAT, zgodnie z ciążącym na państwach członkowskich, w szczególności na mocy art. 273 dyrektywy VAT i art. 325 ust. 1 TFUE, obowiązkiem podjęcia wszelkich legislacyjnych i administracyjnych kroków mogących zapewnić pełny pobór VAT na ich terytorium i zwalczanie przestępczości podatkowej.

93 Wreszcie, z powodów przedstawionych w pkt 77–84 niniejszego wyroku, wyczerpie odsetek za zwłokę do mechanizmu odpowiedzialności solidarnej takiego jak mechanizm budżety

przedmiotem postępowania głównego jest zgodne z zasadą proporcjonalności w zakresie, w jakim odsetki te są związane z niezapłaconiem VAT w wiążących terminach ustanowionych w przepisach dyrektywy VAT przez osobę prawną zobowiązaną do zapłaty tego podatku ze względu na działania w tej wierze podjęte przez osobę solidarnie odpowiedzialną (zob. analogicznie wyrok z dnia 20 maja 2021 r., ALTI, C-4/20, EU:C:2021:397, pkt 43, 44).

94 Jak bowiem przypomniano w istocie w pkt 74 niniejszego wyroku, zasadą proporcjonalności należy interpretować w ten sposób, że stoi ona na przeszkodzie temu, by osoba inna niż osoba zobowiązana do zapłaty VAT ponosiła odpowiedzialność za utratę wpływów podatkowych, spowodowaną działaniem osoby trzeciej, na którą nie ma ona żadnego wpływu.

95 W konsekwencji wyczenie odsetek za zwłokę do mechanizmu odpowiedzialności solidarnej takiego jak ustanowiony w art. 19 ust. 2 DOPK może zostać uznane za zgodne z zasadą proporcjonalności jedynie w zakresie, w jakim odsetki te są związane z niezapłaconiem VAT w wiążących terminach ustanowionych w przepisach dyrektywy VAT w wyniku działań w tej wierze podjętych przez osobę solidarnie odpowiedzialną.

96 W świetle powyższych rozważań na pytanie drugie należy odpowiedzieć, że art. 273 dyrektywy VAT i zasadą proporcjonalności należy interpretować w ten sposób, że nie stoją one na przeszkodzie przepisom krajowym przewidującym mechanizm odpowiedzialności solidarnej taki jak opisany w pytaniu pierwszym, który obejmuje odsetki za zwłokę należne od osoby prawnej z uwagi na niezapłaconie VAT w wiążących terminach ustanowionych w przepisach tej dyrektywy w wyniku działań w tej wierze podjętych przez osobę solidarnie odpowiedzialną.

W przedmiocie pytania trzeciego

97 Poprzez pytanie trzecie sąd odsyłający zmierza do ustalenia, czy zasadą proporcjonalności należy interpretować w ten sposób, że stoi ona na przeszkodzie przepisom krajowym przewidującym mechanizm odpowiedzialności solidarnej taki jak opisany w pytaniu pierwszym, który obejmuje odsetki za zwłokę należne od osoby prawnej z uwagi na niezapłaconie VAT w wiążących terminach ustanowionych w przepisach dyrektywy VAT, w sytuacji gdy spółka zapłata nie wynika z zachowania osoby solidarnie odpowiedzialnej, lecz z zachowania innej osoby lub wystąpienia obiektywnych okoliczności.

98 Należy przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału pytania dotyczące wykądni prawa Unii, z którymi zwróci się do Trybunału sąd krajowy w ramach stanu prawnego i faktycznego, za którego ustalenie jest on odpowiedzialny, czego prawidłowość nie podlega ocenie Trybunału, korzystając z domniemania, i mają one znaczenie dla sprawy. Odmowa wydania przez Trybunał orzeczenia w przedmiocie zwołanego przez sąd krajowy wniosku jest możliwa tylko wtedy, gdy jest oczywiste, że wykądni prawa Unii, o które wniesiono, nie ma żadnego związku ze stanem faktycznym lub z przedmiotem postępowania głównego, gdy problem jest natury hipotetycznej bądź gdy Trybunał nie dysponuje informacjami w zakresie stanu faktycznego lub prawnego niezbędnymi do udzielenia użytecznej odpowiedzi na postawione mu pytania (zob. w szczególności wyroki: z dnia 6 listopada 2008 r., Trespa International, C-248/07, EU:C:2008:607, pkt 33; z dnia 22 lutego 2022 r., Stichting Rookpreventie Jeugd i in., C-160/20, EU:C:2022:101, pkt 82).

99 W niniejszej sprawie zastosowanie mechanizmu odpowiedzialności solidarnej ustanowionego w art. 19 ust. 2 DOPK, takiego jak opisany przez sąd odsyłający, wymaga, aby niezdolność osoby prawnej do spłaty całości lub części jej zobowiązań publicznoprawnych była spowodowana działaniami w tej wierze podjętymi przez osobę solidarnie odpowiedzialną. W konsekwencji zastosowanie tego mechanizmu wyklucza z założenia, aby niezapłaconie VAT w wiążących terminach ustanowionych w przepisach dyrektywy VAT było spowodowane

zachowaniem innej osoby lub wystąpieniem obiektywnych okoliczności.

100 Ponadto w odniesieniu do sporu w postępowaniu głównym sąd odsyłający nie wskazał na zachowanie innej osoby lub zaistnienie obiektywnych okoliczności, które doprowadziły do niezapłaćenia VAT w wyznaczonym terminie.

101 W konsekwencji należy stwierdzić, że wydana wykładnia prawa Unii nie ma związku ze stanem faktycznym lub przedmiotem postępowania głównego w rozumieniu orzecznictwa przypomnianego w pkt 98 niniejszego wyroku i że w związku z tym pytanie trzecie jest niedopuszczalne.

W przedmiocie kosztów

102 Dla stron w postępowaniu głównym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed sądem odsyłającym, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż koszty stron w postępowaniu głównym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (siódma izba) orzeka, co następuje:

1) **Artykuł 273 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej i zasad proporcjonalności**

2) **należy interpretować w ten sposób, że:**

nie stoją one na przeszkodzie przepisom krajowym przewidującym mechanizm odpowiedzialności solidarnej za zobowiązania z tytułu podatku od wartości dodanej (VAT) osoby prawnej w następujących okolicznościach:

- **osoba solidarnie odpowiedzialna jest zarządcą osoby prawnej lub członkiem jej organu zarządzającego;**
- **osoba solidarnie odpowiedzialna dokonała w złej wierze płaćnooci z majątku osoby prawnej, które to płaćnooci mogą być zakwalifikowane jako ukryte wypłaty zysków lub dywidend, lub zbyła ten majątek nieodpłatnie lub po cenie znacznie niższej od ceny rynkowej;**
- **działania w złej wierze spowodowały, że osoba prawna nie mogła zapłacić całości lub części VAT, do zapłaty którego jest zobowiązana;**
- **odpowiedzialność solidarna jest ograniczona do kwoty zubożenia majątku poniesionego przez osobę prawną w wyniku działania w złej wierze; oraz**
- **ta odpowiedzialność solidarna ma charakter wyłącznie subsydiarny i powstaje, jeżeli odzyskanie kwot VAT należnych od osoby prawnej okazuje się niemożliwe.**

3) **Artykuł 273 dyrektywy 2006/112 i zasad proporcjonalności**

4) **należy interpretować w ten sposób, że:**

5) **nie stoją one na przeszkodzie przepisom krajowym przewidującym mechanizm odpowiedzialności solidarnej taki jak opisany w punkcie 1 sentencji niniejszego wyroku, który obejmuje odsetki za zwłokę należne od osoby prawnej z uwagi na niezapłaćenie podatku od wartości dodanej w wiążących terminach ustanowionych w przepisach tej dyrektywy w wyniku działania w złej wierze podjętych przez osobę solidarnie**

odpowiedzialn?.

Podpisy

* J?zyk post?powania: bu?garski.