Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (pierwsza izba)

z dnia 20 maja 2021 r.*

Odesłanie prejudycjalne – Podatki – Wspólny system podatku od wartości dodanej (VAT) – Dyrektywa 2006/112/WE – Artykuł 205 – Osoby zobowiązane do zapłaty VAT na rzecz skarbu państwa – Odpowiedzialność solidarna odbiorcy dostawy podlegającej opodatkowaniu, który skorzystał z prawa do odliczenia VAT, wiedząc, że osoba zobowiązana do zapłaty tego podatku go nie uiści – Ciążący na takim odbiorcy obowiązek zapłaty VAT, którego owa osoba zobowiązana do jego zapłaty nie uiściła, oraz należnych z tytułu niezapłacenia rzeczonego podatku przez tę osobę odsetek za zwłokę

W sprawie C-4/20

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Varhoven administrativen sad (najwyższy sąd administracyjny, Bułgaria) postanowieniem z dnia 16 grudnia 2019 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 7 stycznia 2020 r., w postępowaniu:

„ALTI” OOD

przeciwko

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

TRYBUNAŁ (pierwsza izba),

w składzie: J.-C. Bonichot, prezes izby, L. Bay Larsen, C. Toader, M. Safjan (sprawozdawca) i N. Jääskinen, sędziowie,

rzecznik generalny: J. Kokott,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi, które przedstawili:

– w imieniu Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” Plovdiv pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite – G. Arnaudov,

– w imieniu rządu bułgarskiego – L. Zaharieva i E. Petranova, w charakterze pełnomocników,

– w imieniu Komisji Europejskiej – A. Armenia i Y. Marinova, w charakterze pełnomocników,

* Język postępowania: bułgarski.

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 14 stycznia 2021 r.,

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 205 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; sprostowanie Dz.U. 2018, L 329, s. 53).

2 Wniosek ten złożono w ramach sporu pomiędzy „ALTI" OOD a Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika" Plovdiv pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (dyrektorem dyrekcji „Odwołania oraz praktyka w sprawach podatkowych i zabezpieczenia społecznego" dla miasta Płowdiw przy centralnym zarządzie krajowej agencji przychodów skarbowych, Bułgaria) (zwanym dalej „dyrektorem") w przedmiocie obciążenia ALTI solidarną odpowiedzialnością za zapłatę podatku od wartości dodanej (VAT) wraz z odsetkami za zwłokę.

Ramy prawne

Prawo Unii

3 Artykuł 193 dyrektywy 2006/112 stanowi:

„Każdy podatnik dokonujący podlegającej opodatkowaniu dostawy towarów lub świadczenia usług obowiązany jest do zapłaty VAT, z wyjątkiem sytuacji, gdy do zapłaty VAT zobowiązana jest inna osoba, w przypadkach, o których mowa w art. 194–199b i art. 202".

4 Artykuły 194–200 oraz 202–204 tej dyrektywy stanowią zasadniczo, że osoby inne niż podatnik dokonujący podlegającej opodatkowaniu dostawy towarów lub podlegającego opodatkowaniu świadczenia usług mogą lub muszą zostać uznane za osoby zobowiązane do zapłaty VAT.

5 Artykuł 205 wspomnianej dyrektywy przewiduje:

„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".

Prawo bułgarskie

6 Zatytułowany „Odpowiedzialność podmiotu w wypadku nadużycia", art. 177 Zakon za danaka varhu dobavenata stoynost (ustawy o podatku od wartości dodanej) (DV nr 63 z dnia 4 sierpnia 2006 r.), w brzmieniu mającym zastosowanie do okoliczności faktycznych w postępowaniu głównym (zwanej dalej „ustawą o VAT") stanowi:

„(1) Zarejestrowany podmiot będący odbiorcą dostawy podlegającej opodatkowaniu odpowiada za należny od innego zarejestrowanego podmiotu podatek, którego ten drugi podmiot nie zapłacił, jeżeli ten pierwszy podmiot skorzystał z prawa do odliczenia naliczonego VAT, bezpośrednio lub pośrednio związanego z VAT należnym i niezapłaconym.

(2) Odpowiedzialność na podstawie ust. 1 ma miejsce, jeżeli zarejestrowany podmiot wiedział lub powinien był wiedzieć, że podatek ten nie zostanie zapłacony, a organ kontroli udowodnił tę okoliczność zgodnie z art. 117–120 Danachno-osiguritelen protsesualen kodeks (kodeksu postępowania w sprawach podatkowych i zabezpieczenia społecznego).

(3) Do celów ust. 2 przyjmuje się, że podmiot powinien był wiedzieć, iż rzeczony podatek nie zostanie zapłacony, gdy spełnione są łącznie następujące przesłanki:

1. podatek należny w rozumieniu ust. 1 nie został faktycznie zapłacony jako wynik za dany okres rozliczeniowy przez któregokolwiek z dostawców na wcześniejszym etapie obrotu, z tytułu podlegającej opodatkowaniu transakcji, której przedmiotem jest ten sam towar lub ta sama usługa w formie identycznej, zmienionej lub przekształconej;

2. transakcja podlegająca opodatkowaniu jest fikcyjna, ma na celu obejście prawa lub jej cena znacznie odbiega od ceny rynkowej.

(4) Odpowiedzialność na mocy ust. 1 nie jest związana z uzyskaniem konkretnej korzyści wskutek braku zapłaty podatku należnego.

(5) Na warunkach przewidzianych w ust. 2 i 3 odpowiedzialność ponosi także dostawca na wcześniejszym etapie obrotu, który dokonał dostawy na rzecz podatnika, od którego należny jest niezapłacony podatek.

(6) W wypadkach przewidzianych w ust. 1 i 2 odpowiedzialność ponosi podatnik będący bezpośrednim odbiorcą dostawy, w odniesieniu do której należny podatek nie został zapłacony, a jeżeli ściągnięcie podatku jest niemożliwe, odpowiedzialność może ponosić każdy odbiorca na dalszym odcinku łańcucha dostaw.

(7) Ustęp 6 ma zastosowanie mutatis mutandis do dostawców na wcześniejszym etapie obrotu”.

7 Artykuł 14 kodeksu postępowania w sprawach podatkowych i zabezpieczenia społecznego (DV nr 105 z dnia 29 grudnia 2005 r.) przewiduje:

„Osobami zobowiązanymi do zapłaty są osoby fizyczne i prawne, które:

1. są dłużnikami podatków lub obowiązkowych składek na ubezpieczenie społeczne;

2. są zobowiązane do pobrania i uiszczenia podatków lub obowiązkowych składek na ubezpieczenie społeczne;

3. odpowiadają za dług osób, o których mowa w pkt 1 i 2”.

8 Artykuł 16 tego kodeksu stanowi:

„(1) Osobą zobowiązaną do zapłaty, o której mowa w art. 14 pkt 3, jest osoba, która w wypadkach określonych w ustawie ma obowiązek uiszczenia [VAT] lub obowiązkowej składki na ubezpieczenie społeczne obciążających dłużnika tego podatku lub składki bądź osobę zobowiązaną do pobrania i uiszczenia podatków lub obowiązkowych składek na ubezpieczenie społeczne, których nie uiszczono w przewidzianym terminie.

(2) Osoby zobowiązane do zapłaty, o których mowa w art. 14 pkt 3, podlegają przepisom określającym prawa i obowiązki podmiotu prawa w postępowaniu w rozumieniu niniejszego kodeksu.

(3) Odpowiedzialność osoby zobowiązanej do zapłaty, o której mowa w art. 14 pkt 3, obejmuje podatki i obowiązkowe składki na ubezpieczenie społeczne, odsetki oraz koszty ich ściągnięcia”.

9 Artykuł 121 Zakon za zadalzheniata i dogovorite (ustawy o zobowiązaniach i umowach) (DV nr 275 z dnia 22 listopada 1950 r.) ma następujące brzmienie:

„Z wyjątkiem wypadków określonych w ustawie odpowiedzialność solidarna dwóch lub większej liczby dłużników powstaje jedynie wtedy, gdy tak się umówiono”.

10 Artykuł 122 tej ustawy stanowi:

„Wierzyciel może żądać wykonania całego zobowiązania od wybranego przez siebie dłużnika solidarnego.

Powództwo wytoczone przeciwko jednemu z dłużników solidarnych nie narusza praw wierzyciela względem pozostałych dłużników”.

11 Artykuł 126 wspomnianej ustawy przewiduje:

„Jeżeli niewykonanie zobowiązania należy przypisać tylko jednemu z dłużników, wierzyciel może żądać od niego pełnego naprawienia szkody. Pozostali dłużnicy ponoszą odpowiedzialność solidarną jedynie do wysokości pierwotnego zobowiązania.

Wezwanie jednego z dłużników solidarnych do wykonania zobowiązania nie wywołuje skutków względem pozostałych dłużników”.

12 Artykuł 1 zakon za lihvite varhu danatsi, taksi i drugi podobni darzhavni vzemania (ustawy o odsetkach od podatków, opłat i innych podobnych należności państwa) (DV nr 91 z dnia 12 listopada 1957 r.) stanowi:

„Podatki, opłaty, odliczenia zysków, składki do budżetu oraz inne należności państwa o podobnym charakterze, będące lub niebędące przedmiotem poboru, które nie zostały uiszczone w terminie dobrowolnej zapłaty, ściągane są z odsetkami ustawowymi.

Składki na obowiązkowe ubezpieczenie majątkowe, które nie zostały uiszczone w terminie dobrowolnej zapłaty, również ściągane są z odsetkami ustawowymi.

Nie są należne odsetki od odsetek ani odsetki od grzywien”.

Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

13 ALTI jest spółką z ograniczoną odpowiedzialnością prawa bułgarskiego. W 2014 r. nabyła ona od „FOTOMAG” EOOD, jednoosobowej spółki z ograniczoną odpowiedzialnością prawa bułgarskiego, kombajn, traktor i wózek (zwane dalej „sprzętem rolniczym”), które FOTOMAG uprzednio nabył w drodze nabycia wewnątrzwspólnotowego od spółki z siedzibą w Zjednoczonym Królestwie. FOTOMAG, w następstwie dokonania dostaw sprzętu rolniczego na rzecz ALTI, wystawił trzy faktury, w każdej z nich wskazując VAT. ALTI, po zapłaceniu tych faktur, skorzystała z prawa do odliczenia VAT i w deklaracjach podatkowych dotyczących okresów rozliczeniowych przypadających na kwiecień i czerwiec 2014 r. wskazała stosowne odliczenia.

14 W następstwie przeprowadzenia wobec FOTOMAG-u postępowania w sprawie korekty podatku bułgarskie organy podatkowe stwierdziły w korygującej decyzji podatkowej z dnia 27 czerwca 2016 r., że spółka ta nie uiściła niemal całej kwoty VAT zadeklarowanej z tytułu nabycia wewnątrzwspólnotowego, której wysokość wskazano na wystawionych ALTI fakturach.

15 W ramach postępowania w sprawie korekty podatku wszczętego wobec ALTI wspomniane organy podatkowe ustaliły, że ALTI i FOTOMAG powierzyły jednej i tej samej osobie ich obsługę księgową, zarządzanie ich rachunkami bankowymi oraz składanie ich deklaracji VAT, że nabycie sprzętu rolniczego przez FOTOMAG sfinansowano poprzez spółkę trzecią, której wspólnikami byli członkowie zarządu FOTOMAG-u i ALTI, oraz że transport kombajnu ze Zjednoczonego Królestwa został zorganizowany przez członka zarządu i przedstawiciela ALTI za pośrednictwem innej spółki. W wyniku tych ustaleń wspomniane organy podatkowe doszły do wniosku, że ALTI sama zorganizowała nabycie sprzętu rolniczego przez FOTOMAG w drodze nabycia wewnątrzwspólnotowego w celu nienależnego zastosowania VAT oraz że wiedziała ona, iż FOTOMAG nie zapłaci VAT wskazanego na trzech odnośnych fakturach. Te same organy podatkowe stwierdziły ponadto, że ze względu na to, iż transakcja między FOTOMAG-iem i ALTI miała na celu obejście prawa w rozumieniu art. 177 ust. 3 pkt 2 ustawy o VAT, ALTI powinna była wiedzieć, że VAT nie zostanie przez FOTOMAG zapłacony w rozumieniu tego przepisu.

16 W tych okolicznościach bułgarskie organy podatkowe w skierowanej do ALTI korygującej decyzji podatkowej z dnia 23 lutego 2018 r., zmienionej korygującą decyzją podatkową z dnia 6 marca 2018 r., na podstawie art. 177 ust. 3 pkt 2 ustawy o VAT obciążyły tę spółkę odpowiedzialnością solidarną w zakresie VAT niezapłaconego przez FOTOMAG-a.

17 ALTI wniosła do dyrektora odwołanie w trybie administracyjnym, podnosząc w szczególności, że nie była spełniona przesłanka podmiotowa, której wymaga art. 177 ust. 3 pkt 2 ustawy o VAT, tj. okoliczność, że ALTI powinna była wiedzieć, iż VAT nie zostanie przez FOTOMAG-a uiszczony.

18 Z uwagi na to, że dyrektor nie uwzględnił wspomnianego odwołania, ALTI wniosła skargę do Administrativen sad – Plovdiv (sądu administracyjnego w Płowdiwie, Bułgaria). Wyrokiem z dnia 22 marca 2019 r. sąd ten oddalił jako bezzasadną skargę wniesioną przez ALTI na korygującą decyzję podatkową.

19 Administrativen sad – Plovdiv (sąd administracyjny w Płowdiwie) stwierdził, że z informacji zebranych w toku postępowania wynika, iż ALTI powinna była wiedzieć, że FOTOMAG nie wykona ciążącego na nim obowiązku uiszczenia VAT. W tym względzie sąd ten ustalił w szczególności, że stosunki łączące ALTI i FOTOMAG w rzeczywistości wykraczały poza ramy zwykłych stosunków handlowych, że FOTOMAG nigdy nie prowadził działalności związanej ze sprzedażą sprzętu rolniczego i nie miał w tej dziedzinie żadnego doświadczenia, że dyrektorem wykonawczym i akcjonariuszem spółki trzeciej, która udzieliła FOTOMAG-owi pożyczki na nabycie sprzętu rolniczego, byli, odpowiednio, członek zarządu ALTI i członek zarządu FOTOMAG-u, oraz że jedna i ta sama osoba dokonywała przelewów bankowych pomiędzy ALTI, FOTOMAG-iem i ową spółką trzecią, odpowiadała za obsługę księgową ALTI, FOTOMAG-u i spółki, która uzgodniła transport sprzętu rolniczego ze Zjednoczonego Królestwa, oraz składała deklaracje podatkowe ALTI i FOTOMAG-u. Wspomniany sąd wywnioskował z tego, że celem stosunków łączących ALTI i FOTOMAG było obejście prawa oraz że na podstawie art. 177 ust. 3 pkt 2 ustawy o VAT w związku z art. 16 ust. 3 kodeksu postępowania w sprawach podatkowych i zabezpieczenia społecznego na ALTI ciąży obowiązek zapłacenia nie tylko samego podatku, ale również odsetek za zwłokę należnych z tytułu niezapłacenia tego podatku przez osobę zobowiązaną do jego zapłaty.

20 ALTI kwestionuje wyrok Administrativen sad – Plovdiv (sądu administracyjnego w Płowdiwie) przed Varhoven administrativen sad (najwyższym sądem administracyjnym, Bułgaria).

21 W ramach skargi kasacyjnej ALTI podnosi w szczególności, że o ile zgodnie z orzecznictwem sądów bułgarskich odbiorca dostawy podlegającej opodatkowaniu może ponosić odpowiedzialność na podstawie art. 177 ust. 3 pkt 2 ustawy o VAT, jeżeli skorzystał on z prawa do odliczenia w związku z podatkiem należnym od dostawcy, którego dostawca ten nie uiścił, o tyle odpowiedzialność ta nie obejmuje odsetek za zwłokę należnych z tytułu niezapłacenia tego podatku przez osobę zobowiązaną do jego zapłaty.

22 Sąd odsyłający zauważa, że zgodnie z art. 177 ust. 3 pkt 2 ustawy o VAT odbiorca dostawy podlegającej opodatkowaniu odpowiada za należny od innej osoby podatek, którego osoba ta nie uiściła, jeżeli skorzystał on z prawa do odliczenia naliczonego VAT, bezpośrednio lub pośrednio związanego z VAT należnym i niezapłaconym, przy czym ponosi on taką solidarną odpowiedzialność wtedy, gdy wiedział lub powinien był wiedzieć, że wspomniany podatek nie zostanie zapłacony. Zdaniem wspomnianego sądu przepis ten jest zgodny z art. 205 dyrektywy 2006/112, jak wynika to w szczególności z wyroku z dnia 11 maja 2006 r., Federation of Technological Industries i in. (C-384/04, EU:C:2006:309).

23 Wyznaczając zakres tej odpowiedzialności solidarnej, ustawodawca bułgarski nie przewidział jednak wprost w art. 177 ustawy o VAT, że odbiorca dostawy jest zobowiązany do zapłaty nie tylko nieuiszczonego podatku, ale również odsetek za zwłokę należnych od dnia wymagalności tego podatku. Sąd odsyłający wskazuje, że taki obowiązek mógłby jednak zostać wywiedziony z art. 16 ust. 3 kodeksu postępowania w sprawach podatkowych i zabezpieczenia społecznego, mimo że bułgarski najwyższy sąd administracyjny wydał w tym zakresie sprzeczne wyroki. W tym kontekście sąd odsyłający wyjaśnia, że zastanawia się nad tym, czy art. 205 dyrektywy 2006/112 i zasada proporcjonalności stoją na przeszkodzie objęciu odnośnym systemem odpowiedzialności solidarnej odsetek za zwłokę należnych z tytułu niezapłacenia wspomnianego podatku przez osobę zobowiązaną do jego zapłaty, a tym samym – uregulowaniu krajowemu takiemu jak art. 16 ust. 3 tego kodeksu.

24 W tych okolicznościach Varhoven administrativen sad (najwyższy sąd administracyjny) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy art. 205 dyrektywy [2006/112] i zasadę proporcjonalności należy interpretować w ten sposób, że solidarna odpowiedzialność zarejestrowanego podmiotu – odbiorcy podlegającej opodatkowaniu dostawy – za niezapłacony przez jego dostawcę VAT obejmuje, poza głównym zobowiązaniem dostawcy z tytułu VAT, także akcesoryjne zobowiązanie do zapłaty odszkodowania za opóźnione wykonanie w wysokości odsetek ustawowych od kwoty głównej, naliczanych od daty opóźnienia dłużnika do daty wydania decyzji w wyniku kontroli podatkowej, w której stwierdzono to opóźnienie, względnie do daty wykonania zobowiązania?

2) Czy art. 205 dyrektywy 2006/112 i zasadę proporcjonalności należy interpretować w ten sposób, że nie dopuszczają one krajowego uregulowania prawnego takiego jak art. 16 ust. 3 [kodeksu postępowania w sprawach podatkowych i zabezpieczenia społecznego], zgodnie z którym odpowiedzialność osoby trzeciej za podatki niezapłacone przez podatnika obejmuje te podatki oraz odsetki?”.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

25 Poprzez swoje dwa pytania, które należy rozpatrzyć łącznie, sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy art. 205 dyrektywy 2006/112 w związku z zasadą proporcjonalności należy interpretować w ten sposób, że stoi on na przeszkodzie uregulowaniu krajowemu, na podstawie którego osoba wskazana jako solidarnie odpowiedzialna w rozumieniu tego artykułu ma obowiązek zapłaty nie tylko kwoty VAT nieuiszczonej przez osobę zobowiązaną do zapłaty tego podatku, ale również należnych od owej osoby zobowiązanej odsetek za zwłokę od tej kwoty.

26 W tym względzie należy zauważyć, że zgodnie z art. 205 dyrektywy 2006/112 w sytuacjach, o których mowa w art. 193–200 oraz 202–204 tej dyrektywy, państwa członkowskie mogą postanowić, że osoba inna niż osoba zobowiązana do zapłaty VAT będzie solidarnie odpowiedzialna za uiszczenie VAT.

27 Artykuły 193–200 oraz 202–204 dyrektywy 2006/112 określają osoby zobowiązane do zapłaty VAT zgodnie z przedmiotem sekcji 1 rozdziału 1 tytułu XI tej dyrektywy, zatytułowanej „Osoby zobowiązane do zapłaty VAT na rzecz organów podatkowych". O ile art. 193 wspomnianej dyrektywy wprowadza podstawową zasadę, że VAT należny jest od podatnika dokonującego podlegającej opodatkowaniu dostawy towarów lub podlegającego opodatkowaniu świadczenia usług, o tyle w treści tego artykułu uściślono, że inne osoby mogą lub muszą być zobowiązane do zapłaty tego podatku w sytuacjach, o których mowa w art. 194–199b i 202 tej dyrektywy.

28 Z kontekstu, jaki tworzą art. 193–205 dyrektywy 2006/112, 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.

29 W związku z tym art. 205 dyrektywy 2006/112 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.

30 Wykładnię tę potwierdza ponadto wyrok z dnia 21 grudnia 2011 r., Vlaamse Oliemaatschappij (C-499/10, EU:C:2011:871, pkt 19 i przytoczone tam orzecznictwo), dotyczący interpretacji art. 21 ust. 3 szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. 1977, L 145, s. 1), zmienionej dyrektywą Rady 2001/115/WE z dnia 20 grudnia 2001 r. (Dz.U. 2002, L 15, s. 24), który to przepis był równoważny wobec art. 205 dyrektywy 2006/112.

31 Ze względu na to, że art. 205 dyrektywy 2006/112 nie precyzuje jednak ani tego, jakie osoby mogą zostać przez państwa członkowskie wskazane jako dłużnicy solidarni, ani sytuacji, w których takie wskazanie może zostać dokonane, określenie przesłanek i zasad wdrożenia przewidzianej w tym artykule odpowiedzialności solidarnej należy do państw członkowskich.

32 W tym względzie należy przypomnieć, że przy wykonywaniu tego uprawnienia państwa członkowskie muszą przestrzegać ogólnych zasad prawa stanowiących część porządku prawnego Unii, wśród których znajdują się między innymi zasady pewności prawa i proporcjonalności (wyrok z dnia 21 grudnia 2011 r., Vlaamse Oliemaatschappij, C-499/10, EU:C:2011:871, pkt 20 i przytoczone tam orzecznictwo).

33 W szczególności w odniesieniu do zasady proporcjonalności Trybunał orzekł, że zgodnie z tą zasadą 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 zmierzały do jak najskuteczniejszej ochrony praw skarbu państwa, o tyle nie powinny one wykraczać poza to, co jest niezbędne do osiągnięcia tego celu (wyrok z dnia 21 grudnia 2011 r., Vlaamse Oliemaatschappij, C-499/10, EU:C:2011:871, pkt 21, 22 i przytoczone tam orzecznictwo).

34 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 podlegającej opodatkowaniu transakcji powinna ponosić solidarną odpowiedzialność za zapłatę podatku należnego od jej kontrahenta, mimo że uiściła ten podatek, płacąc cenę transakcji.

35 W tym kontekście należy przypomnieć, że walka z ewentualnymi oszustwami podatkowymi, unikaniem opodatkowania lub nadużyciami jest celem uznanym i wspieranym przez przepisy Unii dotyczące wspólnego systemu VAT oraz że zasada zakazująca nadużywania prawa skutkuje tym, że zabronione są czysto sztuczne konstrukcje, oderwane od przyczyn ekonomicznych, tworzone wyłącznie w celu uzyskania korzyści podatkowej (zob. podobnie wyrok z dnia 20 czerwca 2013 r., Newey, C-653/11, EU:C:2013:409, pkt 46).

36 Trybunał orzekł zatem, że art. 205 dyrektywy 2006/112 zezwala na to, by państwo członkowskie uznało osobę za solidarnie zobowiązaną do zapłaty VAT, jeżeli w chwili realizowania transakcji na jej korzyść osoba ta wiedziała lub powinna była wiedzieć, że podatek należny z tytułu zrealizowania tej transakcji lub jakiejkolwiek wcześniej lub później zrealizowanej transakcji nie zostanie zapłacony, oraz dopuszcza oparcie się w tym względzie na domniemaniach, pod warunkiem że takie domniemania nie są sformułowane w sposób, który praktycznie uniemożliwia lub nadmiernie utrudnia obalenie ich przez podatnika przeciwdowodem i tym samym skutkuje ustanowieniem systemu opierającego się na odpowiedzialności na zasadzie ryzyka, wykraczającego poza to, co jest konieczne do ochrony praw skarbu państwa. Podmioty gospodarcze podejmujące wszelkie możliwe działania, których podjęcia można się od nich w sposób uzasadniony domagać celem zapewnienia, że realizowane przez nie transakcje nie są częścią łańcucha obejmującego nadużycia lub oszustwa, powinny bowiem móc powołać się na legalność tych transakcji bez ryzyka poniesienia solidarnej odpowiedzialności z tytułu zapłaty tego podatku należnego od innego podatnika (zob. podobnie wyrok z dnia 11 maja 2006 r., Federation of Technological Industries i in., C-384/04, EU:C:2006:309, pkt 32, 33 i przytoczone tam orzecznictwo).

37 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 wszelkie racjonalne środki, jakie pozostawały w jej mocy, oraz że jej udział w nadużyciu lub oszustwie jest wykluczony, stanowią czynniki, które należy uwzględnić w celu ustalenia możliwości zobowiązania jej do solidarnego rozliczenia należnego VAT (zob. podobnie wyrok z dnia 21 grudnia 2011 r., Vlaamse Oliemaatschappij, C-499/10, EU:C:2011:871, pkt 26 i przytoczone tam orzecznictwo).

38 W niniejszej sprawie z postanowienia odsyłającego wynika, że art. 177 ustawy o VAT, zatytułowany „Odpowiedzialność podmiotu w wypadku nadużycia”, przewiduje w ust. 2, że dana osoba ponosi solidarną odpowiedzialność za zapłatę należnego podatku, jeżeli skorzystała z prawa do odliczenia, mimo że wiedziała lub powinna była wiedzieć, iż osoba zobowiązana do zapłaty tego podatku nie zamierza go zapłacić, a organ kontroli musi te okoliczności udowodnić. Z postanowienia odsyłającego wynika również, że zgodnie z brzmieniem art. 177 ust. 3 pkt 2 tej ustawy przyjęcie domniemania, że dana osoba powinna była wiedzieć, iż osoba zobowiązana do zapłaty należnego podatku nie zamierza go zapłacić, wymaga nie tylko tego, by podatek ten nie został faktycznie zapłacony przez któregokolwiek z dostawców na wcześniejszym etapie obrotu, lecz również tego, by transakcja podlegająca opodatkowaniu była fikcyjna, miała na celu obejście prawa lub by jej cena znacznie odbiegała od ceny rynkowej.

39 Otóż zarówno z postanowienia odsyłającego, jak i uwag na piśmie przedstawionych przez rząd bułgarski wynika, że domniemanie to jest wzruszalne. Ponadto w oparciu o akta sprawy, którymi dysponuje Trybunał, nie można stwierdzić, by obalenie tego domniemania było praktycznie niemożliwe lub nadmiernie utrudnione. Do sądu odsyłającego należy jednak zweryfikowanie, czy zainteresowana osoba ma w tym względzie możliwość wykazania swej dobrej wiary.

40 W tych okolicznościach należy uznać, że – jak stwierdza sąd odsyłający – przepis taki jak art. 177 ustawy o VAT odpowiada przypomnianym w pkt 36 i 37 niniejszego wyroku wymogom dotyczącym stosowania art. 205 dyrektywy 2006/112.

41 Sąd odsyłający wyjaśnia jednak, że o ile art. 177 ustawy o VAT pozwala jedynie na to, by osoby, o których mowa w tym artykule, ponosiły solidarną odpowiedzialność za zapłatę VAT, o tyle osoby te – na podstawie art. 16 ust. 3 kodeksu postępowania w sprawach podatkowych i zabezpieczenia społecznego – mogą ponosić odpowiedzialność także za uiszczenie odsetek za zwłokę należnych z tytułu niezapłacenia tego podatku przez osobę zobowiązaną do jego zapłaty.

42 W tym względzie należy zauważyć, że chociaż zgodnie z brzmieniem art. 205 dyrektywy 2006/112 odpowiedzialność solidarna, o której w tym artykule mowa, dotyczy jedynie uiszczenia VAT, to jednak brzmienie wspomnianego przepisu nie stoi na przeszkodzie temu, by państwa członkowskie obciążyły dłużnika solidarnego wszystkimi elementami związanymi z tym podatkiem, takimi jak odsetki za zwłokę należne z tytułu niezapłacenia wspomnianego podatku przez osobę zobowiązaną do jego zapłaty. Należy jednak uściślić, że państwa członkowskie mogą rozszerzyć system odpowiedzialności solidarnej w taki sposób, by obejmował on tego rodzaju elementy, tylko wtedy, gdy takie rozszerzenie jest uzasadnione w świetle celów realizowanych przez art. 205 dyrektywy 2006/112 i pozostaje w zgodzie, jak przypomniano w pkt 32 niniejszego wyroku, z zasadami pewności prawa i proporcjonalności.

43 W tym względzie należy stwierdzić, że jeżeli przepis prawa krajowego nakładający na dłużnika solidarnego obowiązek uiszczenia odsetek za zwłokę związanych z długiem głównym umożliwia zwalczanie nadużyć w dziedzinie VAT, to przyczynia się on do osiągnięcia realizowanego przez art. 205 dyrektywy 2006/112 celu polegającego na zapewnieniu skarbowi państwa skutecznego poboru VAT. Ponadto jeżeli zastosowanie takiego przepisu zakłada, że zostało ustalone, iż kontrahent osoby zobowiązanej do zapłaty należnego podatku wiedział lub powinien był wiedzieć, że ta ostatnia tego podatku nie uiści, a mimo to sam skorzystał z prawa do odliczenia, obowiązek poniesienia przez takiego kontrahenta – co do którego przyjmuje się, że z uwagi na swój dobrowolny udział w nadużyciu w dziedzinie VAT od początku godził się na niezgodny z prawem zamiar wspomnianej osoby, by nie uiszczać owego podatku – odpowiedzialności za skutki wynikające ze zwłoki w zapłacie tego podatku, za którą to zwłokę kontrahent ten również częściowo odpowiada, wydaje się zarazem proporcjonalny i zgodny z zasadą pewności prawa.

44 Takie stanowisko jest ponadto zgodne z opisanym w pkt 28 i 29 niniejszego wyroku celem leżącym u podstaw art. 205 dyrektywy 2006/112, polegającym na umożliwieniu państwom członkowskim zapewnienia skarbowi państwa skutecznego poboru VAT od osób, które są najbardziej odpowiednie w danej sytuacji. Otóż w wypadku nadużycia w dziedzinie VAT takiego jak to, którego dotyczy uregulowanie krajowe rozpatrywane w postępowaniu głównym, skarb państwa musi mieć możliwość odzyskania – celem zapewnienia efektywności – należnego podatku oraz wszystkich związanych z nim elementów od każdego z kontrahentów, którzy uczestniczyli w tym nadużyciu.

45 W świetle całości powyższych rozważań, na zadane pytania należy odpowiedzieć, że art. 205 dyrektywy 2006/112 w związku z zasadą proporcjonalności należy interpretować w ten sposób, że nie stoi on na przeszkodzie uregulowaniu krajowemu, na podstawie którego osoba ponosząca odpowiedzialność solidarną w rozumieniu tego artykułu ma obowiązek zapłaty nie tylko kwoty VAT nieuiszczonej przez osobę zobowiązaną do zapłaty tego podatku, ale również należnych od owej osoby zobowiązanej

odsetek za zwłokę od tej kwoty, jeżeli zostało ustalone, że owa osoba ponosząca odpowiedzialność solidarną wiedziała lub powinna była wiedzieć, iż wspomniana osoba zobowiązana nie uiści tego podatku, a mimo to sama skorzystała z prawa do odliczenia.

W przedmiocie kosztów

46 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 (pierwsza izba) orzeka, co następuje:

Artykuł 205 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej w związku z zasadą proporcjonalności należy interpretować w ten sposób, że nie stoi on na przeszkodzie uregulowaniu krajowemu, na podstawie którego osoba ponosząca odpowiedzialność solidarną w rozumieniu tego artykułu ma obowiązek zapłaty nie tylko kwoty podatku od wartości dodanej (VAT) nieuiszczonej przez osobę zobowiązaną do zapłaty tego podatku, ale również należnych od owej osoby zobowiązanej odsetek za zwłokę od tej kwoty, jeżeli zostało ustalone, że owa osoba ponosząca odpowiedzialność solidarną wiedziała lub powinna była wiedzieć, iż wspomniana osoba zobowiązana nie uiści tego podatku, a mimo to sama skorzystała z prawa do odliczenia.

Podpisy