

Sprawa C-384/04

Commissioners of Customs & Excise et Attorney General

przeciwko

Federation of Technological Industries i in.

[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Court of Appeal (England and Wales) (Civil Division)]

Szósta dyrektywa VAT – Artykuł 21 ust. 3 i art. 22 ust. 8 – Przepisy krajowe dotyczące zwalczaniu oszustw – Odpowiedzialność solidarna za zapłatę podatku VAT – Ustanowienie zabezpieczenia zapłaty podatku VAT, do którego zobowiązany jest inny podmiot

Opinia rzecznika generalnego M. Poiaresa Madura przedstawiona w dniu 7 grudnia 2005 r.

Wyrok Trybunału (trzecia izba) z dnia 11 maja 2006 r.

Streszczenie wyroku

1. *Postanowienia podatkowe – Harmonizacja ustawodawstw – Podatki obrotowe – Wspólny system podatku od wartości dodanej – Osoby odpowiedzialne za zapłatę podatku*

(dyrektywa Rady 77/388, art. 21 ust. 3)

2. *Postanowienia podatkowe – Harmonizacja ustawodawstw – Podatki obrotowe – Wspólny system podatku od wartości dodanej – Obowiązki osób zobowiązanych do zapłaty podatku*

(dyrektywa Rady 77/388, art. 21 ust. 3 i art. 22 ust. 8)

1. Artykuł 21 ust. 3 szóstej dyrektywy 77/388 w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych, zmienionej dyrektywami 2000/65 oraz 2001/115, zezwala państwom członkowskim na ustanowienie przepisów, na mocy których osoba jest solidarnie zobowiązana do zapłaty kwoty tytułem podatku od wartości dodanej należnego od innej osoby, uznanej zgodnie z postanowieniami zawartymi w art. 21 ust. 1 i 2 tej dyrektywy za zobowiązaną do jego zapłaty.

Przepis ten należy interpretować w ten sposób, że zezwala on, aby państwo członkowskie przyjęło uregulowania, które przewidują, że podatnik, na rzecz którego dokonano dostawy towarów lub świadczenia usług i który wiedział lub miał uzasadnione podstawy do tego, aby przypuszczać, że cały podatek – lub jego część – należy z tytułu zrealizowania tej dostawy lub świadczenia usług, czy też z jakiegokolwiek wcześniejszej lub późniejszej dostawy lub jakiegokolwiek wcześniejszego lub późniejszego świadczenia usług, nie został zapłacony, może być solidarnie odpowiedzialny wraz z osobą pierwotnie zobowiązaną do zapłaty tego podatku.

Jednakże przepisy te powinny pozostawać w zgodzie z ogólnymi zasadami prawa międzynarodowego wspólnotowego porządku prawnego, w tym zwłaszcza z zasadami pewności prawa i proporcjonalności. W szczególności o ile art. 21 ust. 3 szóstej dyrektywy zezwala na oparcie się na domniemaniach co do tego, że dana osoba wiedziała lub powinna była wiedzieć, iż podatek nie został zapłacony, o tyle takie domniemania nie mogą być formułowane w sposób, który

praktycznie uniemożliwiłoby obalenie ich przez tę osobę przeciwdowodem lub powodowa?, że ich obalenie byłoby nadmiernie utrudnione.

(por. pkt 28, 32, 35 oraz pkt 1 sentencji)

2. Artykuł 22 ust. 8 szóstej dyrektywy 77/388 w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych, zmienionej dyrektywami 2000/65 oraz 2001/115, należy interpretować w ten sposób, że nie zezwala on na to, aby państwo członkowskie przyjęło zarówno uregulowania przewidujące, że podatnik, na rzecz którego zrealizowano dostawę towarów lub świadczenie usług i który wie, że lub miał uzasadnione podstawy do tego, aby przypuszczać, że cały podatek od wartości dodanej – lub jego część – należy z tytułu zrealizowania tej dostawy lub świadczenia usług, czy też jakiegokolwiek wcześniejszej lub późniejszej dostawy omawianych towarów lub jakiegokolwiek wcześniejszego lub późniejszego świadczenia usług, nie został zapłacony, może być solidarnie zobowiązany do zapłaty podatku wraz z osobą pierwotnie zobowiązaną do jego zapłaty, jak również uregulowania stanowiące, że podatnik może być zobowiązany do ustanowienia zabezpieczenia zobowiązania zapłaty tego podatku, który jest lub może być wymagalny w stosunku do podatnika, na rzecz którego lub za pośrednictwem którego realizowana jest omawiana dostawa towarów lub świadczenie usług.

Natomiast przepis ten nie stoi na przeszkodzie temu, aby ustawodawstwo krajowe, zgodnie z przepisem krajowym przyjętym na podstawie art. 21 ust. 3 szóstej dyrektywy, nakładało na każdą osobę zobowiązaną solidarnie do zapłaty podatku, obowiązek ustanowienia zabezpieczenia zobowiązania do zapłaty należnego podatku.

(por. pkt 47, 48 oraz pkt 2 sentencji)

WYROK TRYBUNAŁU (trzecia izba)

z dnia 11 maja 2006 r. (*)

Szósta dyrektywa VAT – Artykuły 21 ust. 3 i art. 22 ust. 8 – Przepisy krajowe służące zwalczaniu oszustw – Odpowiedzialność solidarna za zapłatę podatku VAT – Ustanowienie zabezpieczenia zapłaty podatku VAT, do którego zobowiązany jest inny podmiot

W sprawie C-384/04

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 234 WE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Court of Appeal (England and Wales) (Civil Division) (Zjednoczone Królestwo) postanowieniem z dnia 30 lipca 2004 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 4 września 2004 r., w postępowaniu:

Commissioners of Customs & Excise,

Attorney General

przeciwko

Federation of Technological Industries i in.

TRYBUNA (trzecia izba),

w składzie: A. Rosas, prezes izby, J. P. Puissochet, S. von Bahr (sprawozdawca), U. Lõhmus i A. Ó Caoimh, sędziowie,

rzecznik generalny: M. Poiares Maduro,

sekretarz: C. Strömholm, administrator,

uwzględniając procedurę pisemną i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 5 października 2005 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu Federation of Technological Industries i in. przez A. Younga, barrister, oraz adwokata D. Waelbroecka,
- w imieniu rządu Zjednoczonego Królestwa przez C. Jackson, działającego w charakterze pełnomocnika, oraz przez J. Peacocka, QC, oraz T. Warda, barrister,
- w imieniu rządu niemieckiego przez C. Schulze-Bahr, działającego w charakterze pełnomocnika,
- w imieniu Irlandii przez D. J. O'Hagana, działającego w charakterze pełnomocnika, oraz przez G. Clohessy, SC, oraz B. Conwaya, barrister-at-law,
- w imieniu rządu cypryjskiego przez N. Charalampidou, działającego w charakterze pełnomocnika,
- w imieniu rządu niderlandzkiego przez H. G. Sevenster oraz C. A. H.M. ten Dam, działające w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu portugalskiego przez L. I. Fernandes, działającego w charakterze pełnomocnika,
- w imieniu Komisji Wspólnot Europejskich przez R. Lyala, działającego w charakterze pełnomocnika,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 7 grudnia 2005 r.,

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 21 ust. 3 i art. 22 ust. 8 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: ujednoliczona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. L 145, str. 1), zmienionej dyrektywy Rady 2000/65/WE z dnia 17 października 2000 r. (Dz.U. L 269, str. 44) oraz dyrektywy Rady 2001/115/WE z dnia 20 grudnia 2001 r. (Dz.U. 2002, L 15, str. 24, zwanej dalej „szóstą dyrektywą”).

2 Wniosek ten został złożony w ramach postępowania wszczętego na podstawie skargi „judicial review” złożonej w sporze zawisłym między 53 handlowcami działającymi w sektorze telefonii komórkowej i procesorów komputerowych, a także ich korporacją zawodową – Federation of Technological Industries (zwaną dalej „Federation”) a Commissioners of Customs & Excise oraz Attorney General (zwanymi dalej „Commissioners”) w kwestii zgodności z prawem wspólnotowym przepisów art. 17 i 18 ustawy o finansach z 2003 r. (Finance Act 2003), które zostały przyjęte w celu przeciwdziałania oszukiwaniu korzystaniu z systemu podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT”).

Ramy prawne

Uregulowania wspólnotowe

3 Artykuł 21 szóstej dyrektywy stanowi:

„1. W systemie wewnętrznym następuje osoby są podatnikami podatku od wartości dodanej:

a) podatnicy wykonujący podlegające opodatkowaniu dostawę towarów lub usług, z wyjątkiem przypadków określonych w lit. b) i c).

Jeżeli podlegająca opodatkowaniu dostawa towarów lub usług jest wykonywana przez podatnika niezamieszkałego na terytorium danego kraju, państwa członkowskie mogą na ustalonych przez siebie warunkach ustanowić, że podatnikiem podatku jest osoba, na rzecz której dokonywana jest podlegająca opodatkowaniu dostawa towarów lub usług;

b) podatnicy, na rzecz których świadczony są usługi określone w art. 9 ust. 2 lit. e) lub osoby zidentyfikowane do celów podatku od wartości dodanej na terytorium danego kraju, na rzecz których świadczony są usługi określone art. 28b cz. C, D, E i F, jeżeli usługi te świadczony są przez podatnika niezamieszkałego na terytorium danego kraju;

c) osoba, na rzecz której dokonywane są dostawy towarów, gdy spełnione są następujące warunki:

– podlegająca opodatkowaniu operacja jest dostawa towarów dokonywana w okolicznościach określonych w art. 28c cz. E ust. 3,

– osoba, na rzecz której realizowana jest dostawa towarów, jest inny podatnik lub niepodlegająca opodatkowaniu osoba prawna zidentyfikowana do celów podatku od wartości dodanej na terytorium danego kraju,

– faktura wystawiona przez podatnika niezamieszkałego na terytorium danego kraju odpowiada wymogom art. 22 ust. 3.

Jednakże państwa członkowskie mogą przewidzieć odstępstwo od tego obowiązku, w przypadku gdy podatnik, który nie jest zamieszkały na terytorium danego kraju, wyznaczy przedstawiciela

podatkowego w tym kraju;

d) każda osoba wykazująca podatek od wartości dodanej na fakturze lub innym dokumencie służyącym jako faktura;

e) każda osoba dokonująca wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów podlegającego opodatkowaniu.

2. W drodze odstępstwa od przepisów ust. 1:

a) w przypadku gdy płatnikiem podatku, zgodnie z przepisami ust. 1, jest podatnik, który nie jest zamieszkały na terytorium danego kraju, państwa członkowskie mogą udzielić mu zezwolenia na wyznaczenie przedstawiciela podatkowego jako płatnika podatku. Możliwość ta podlega warunkom i procedurom przewidzianym w każdym państwie członkowskim;

b) w przypadku gdy podlegającemu opodatkowaniu transakcja jest dokonywana przez podatnika, który nie jest zamieszkały na terytorium danego kraju i nie istnieje żadne porozumienie z krajem, w którym podatnik ten jest zamieszkały lub ma siedzibę, odnośnie do wzajemnej pomocy o zakresie podobnym do tego, jaki jest ustanowiony w dyrektywach 76/308/EWG i 77/799/EWG oraz w rozporządzeniu Rady (EWG) nr 218/92 z dnia 27 stycznia 1992 r. w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie podatków pośrednich (VAT), państwa członkowskie mogą podejmować kroki w celu ustalenia, że płatnikiem podatku będzie przedstawiciel podatkowy wyznaczony przez niezamieszkałego podatnika.

3. W sytuacjach określonych w ust. 1 i 2 państwa członkowskie mogą ustalić, że osoba inna niż płatnik podatku będzie solidarnie odpowiedzialny za zapłatę podatku.

4. Podatek od wartości dodanej od przywozu jest płatny przez osobę lub osoby wyznaczone lub uznane za odpowiedzialne przez państwo członkowskie, do którego towary są przywożone”.

4 Zgodnie z brzmieniem art. 22 ust. 7 i 8 szóstej dyrektywy:

„7. Państwa członkowskie podejmują niezbędne działania, aby zapewnić, że osoby, które zgodnie z art. 21 ust. 1 i 2 uważa się za odpowiedzialne za zapłatę podatku zamiast podatnika niezamieszkałego na terytorium danego kraju, będą przestrzegać obowiązków dotyczących deklaracji i płatności określonych w niniejszym artykule; podejmują również niezbędne działania, aby zapewnić, że osoby, które zgodnie z art. 21 ust. 3 są solidarnie odpowiedzialne za zapłatę podatku, będą przestrzegać obowiązków dotyczących płatności określonych w niniejszym artykule.

8. Państwa członkowskie mogą nałożyć inne zobowiązania, które uznają za niezbędne dla poprawnego poboru podatków i aby zapobiec oszustwom podatkowym, pod warunkiem równego traktowania transakcji wewnętrznych oraz transakcji zawieranych przez podatników w różnych państwach członkowskich, o ile tego rodzaju zobowiązania nie będą prowadziły w handlu między państwami członkowskimi do niepotrzebnych formalności związanych z przekraczaniem granic.

[...]”.

Uregulowania krajowe

5 Artykuł 4 załącznika 11 do Value Added Tax Act 1994 (ustawy z 1994 r. o podatku od wartości dodanej, zwanej dalej „VAT Act 1994”), zmienionej przez art. 17 ustawy o finansach z 2003 r. ma następujące brzmienie:

„1) Commissioners może zażądać od każdej osoby, tytułem wstępnego warunku udzielenia zezwolenia lub zwrotu naliczonego podatku, przedstawienia dowodu dotyczącego podatku VAT, który określi ten urząd.

1A) Jeżeli commissioners uzna to za niezbędne dla celów ochrony przychodów, może on zażądać, tytułem wstępnego warunku przyznania ulgi w zakresie podatku VAT, ustanowienia gwarancji bankowej, którą uzna za stosowną, uwzględniając przy tym kwotę należną.

2) Jeżeli commissioners uzna to za niezbędne dla celów ochrony przychodów, może on nałożyć na podatnika wymóg, tytułem wstępnego warunku możliwości wykonania lub odbioru podlegającej opodatkowaniu dostawy towarów lub usług, ustanowienia zabezpieczenia lub kolejnego zabezpieczenia płatności podatku VAT, który jest lub może stać się wymagalny:

a) od tego podatnika lub

b) od każdej osoby, przy pomocy której lub na rzecz której odbywa się dostawa towarów lub świadczenie usług.

3) W ust. 2 powyżej »odpowiednie dostarczone towary lub świadczone usługi« oznaczają towary dostarczone lub usługi świadczone przez lub na rzecz podatnika.

4) Commissioners określa kwotę zabezpieczenia, o których mowa w ust. 2 powyżej oraz sposób ich ustanowienia.

5) Uprawnienia przyznane commissioners na mocy ust. 2 powyżej pozostają bez uszczerbku dla uprawnień, z jakich korzystają oni na mocy art. 48 ust. 7”.

6 Artykuł 77A VAT Act 1994, wprowadzony przez art. 18 ustawy o finansach z 2003 r., stanowi:

„Odpowiedzialność solidarna podmiotów uczestniczących w świadczeniu dostaw w przypadku niezapłacenia podatku

1) Artykuł ten stosuje się do towarów, które można opisać w którykolwiek z poniższych sposobów:

a) telefony lub inne urządzenia, w tym części i akcesoria, wyprodukowane lub dostosowane w celu ich wykorzystania w dziedzinie telefonii lub telekomunikacji;

b) komputery i inne urządzenia, w tym części, akcesoria i oprogramowanie, wyprodukowane lub dostosowane w celu ich wykorzystania powiązanego z komputerami lub systemami informatycznymi.

2) W przypadku gdy

a) objęta zakresem niniejszego artykułu dostawa towarów podlegająca opodatkowaniu została zrealizowana na rzecz podatnika oraz gdy

b) w chwili dostarczenia towaru podatnik wiedział lub miał uzasadnione podstawy do tego, aby przypuszczać, że cała podatek VAT lub część podatku VAT należnego z tytułu tej dostawy lub jakichkolwiek wcześniej lub później zrealizowanych dostaw omawianych towarów nie została zapłacona,

Commissioners może wysłać podatkowemu zawiadomienie, wyszczególniając w nim należną kwotę

niezapłaconego podatku VAT i określić skutki tego zawiadomienia.

3) Zawiadomienie w rozumieniu niniejszego artykułu wywołuje następujące skutki:

a) osoba otrzymująca zawiadomienie oraz

b) osoba, na której niezależnie od tego artykułu spoczywa obowiązek zapłaty kwoty wymienionej w zawiadomieniu

są solidarnie zobowiązane do zapłaty tej kwoty na rzecz komisarzy.

4) Dla celów ust. 2 powyżej wysokości należnej kwoty podatku VAT z tytułu zrealizowanej dostawy jest niższa od dwóch następujących kwot:

a) kwoty podlegającej odpodatkowaniu z tytułu dostawy oraz

b) kwoty wykazanej jako należna w deklaracji, sporządzonej za dany okres rozliczeniowy przez dostawcę (zakładając, że złożył on deklarację) i jakiegokolwiek innej kwoty, którą uznano za należną za ten okres (z zastrzeżeniem możliwości wniesienia przez niego skargi).

5) Zawarte w ust. 4 lit. b) powyżej odniesienie do kwoty, której obowiązek zapłaty spoczywa na danej osobie, obejmuje również przypadek, w którym osoba ta nie została powiadomiona o tej kwocie ze względu na brak takiej możliwości.

6) Dla celów ww. ust. 2 domniemuje się, że osoba ma uzasadnione podstawy do tego, aby przypuszczać, że określona w lit. b) niniejszego ustępu sytuacja ma miejsce, jeżeli cena podlegająca przez nią zapłacie za omawiane towary:

a) była niższa od najniższej ceny za te towary, której zapłaty można się w sposób uzasadniony spodziewać na rynku,

b) była niższa od ceny sprzedanej za każdą wcześniej zrealizowaną dostawę tych samych towarów.

7) Domniemanie, o którym mowa powyżej w ust. 6, może zostać obalone przez przedstawienie dowodu, że niska cena, jaką należy zapłacić za towary, jest spowodowana okolicznościami niezależnymi od faktu niezapłacenia podatku VAT.

8) Ustęp 6 pozostaje bez uszczerbku dla jakiegokolwiek innego sposobu, który umożliwiałyby ustalenie istnienia uzasadnionych podstaw dla takiego przypuszczenia.

9) Budę państwa może mocą rozporządzenia wprowadzić zmiany w ww. ust. 1. Mocą tego rozporządzenia można wprowadzić jakiegokolwiek przepis dodatkowy, uzupełniający, pośredni lub przejściowy, który zostanie uznany za stosowny przez ministerstwo skarbu.

10) Dla celów niniejszego artykułu:

a) pojęcie »towarów« obejmuje usługi;

b) kwota podatku VAT uznaje się za niezapłaconą, jedynie w przypadku gdy przekracza ona kwotę jakiegokolwiek należnego zwrotu”.

Postępowanie przed sądem krajowym i pytania prejudycjalne

7 Artykuły 17 i 18 ustawy o finansach z 2003 r. zostały przyjęte w celu zwalczania

wewn?trzwspólnotowych oszustw dokonywanych przez „podmioty niewywi?zuj?ce si?”, w tym oszustw typu „karuzeli podatkowej” w podatku VAT.

8 Federation wnios?a na te przepisy skarg? t? „judicial review”, podnosz?c w szczególno?ci, ?e nie zezwala na nie prawo wspólnotowe.

9 W pierwszej kolejno?ci skarg? t? rozpatrzy? High Court of Justice (England & Wales), Queen’s Bench Division (Administrative Court), a nast?pnie w apelacji – Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division).

10 Court of Appeal stwierdza, ?e zdaniem Commissioners rozpatrywany tutaj rodzaj oszustwa nale?y zwykle do jednej z dwóch kategorii wymienionych w pkt 7 niniejszego wyroku.

11 Pierwsz? kategori? Commissioners okre?li? mianem „oszuka?czego nabycia”. W istocie dzia?alno?? przedsi?biorstwa zarejestrowanego do celów podatku VAT w Zjednoczonym Królestwie („podmiot niewywi?zuj?cy si?”) polega na przywozie towarów pochodz?cych od dostawcy dzia?aj?cego na terenie Unii Europejskiej i ich odsprzeda?y na ogó? na rynku detalicznym Zjednoczonego Królestwa albo bezpo?rednio, albo za po?rednictwem hurtownika. Nast?pnie „podmiot niewywi?zuj?cy si?” nie p?aci Commissioners podatku VAT nale?nego od kolejnej dostawy. Kategoria ta mo?e tak?e obejmowa? przypadek podmiotu utrzymuj?cego, i? reprezentuje istniej?ce przedsi?biorstwo zarejestrowane do celów podatku VAT, przy czym dzia?alno?? tego podmiotu nie jest jednak w ?aden sposób powi?zana z takim przedsi?biorstwem (taki podmiot okre?lany jest cz?sto mianem podmiotu „pos?uguj?cego si? nienale??cym do niego numerem identyfikacji podatkowej VAT”).

12 Drug? kategori? okre?la si? mianem oszustwa typu „karuzeli podatkowej”. Nazwa tej kategorii wywodzi si? ze sposobu, w jaki te same towary przemieszczaj? si? na obszarze Unii Europejskiej z jednego do drugiego pa?stwa cz?onkowskiego i z powrotem, nie docieraj?c do odbiorcy ko?cowego. Ujmuj?c to jak najpro?ciej, do pope?nienia tego oszustwa potrzeba trzech podmiotów zarejestrowanych do celów podatku VAT w dwóch ró?nych pa?stwach cz?onkowskich, mimo ?e na ogó? liczba tych podmiotów wynosi co najmniej sze?? lub siedem w dwóch lub wi?cej pa?stwach cz?onkowskich.

13 Pierwsza cz??? oszustwa typu „karuzeli podatkowej” odbywa si? w sposób opisany powy?ej w pkt 11. Nast?pnie „podmiot niewywi?zuj?cy si?” sprzedaje ze strat? towary przedsi?biorstwu buforowemu, które nast?pnie zwraca si? do Commissioners o zwrot zap?aconego podatku VAT. Z kolei owe przedsi?biorstwo buforowe odsprzedaje te towary z zyskiem innemu przedsi?biorstwu buforowemu i ostatecznie – mo?liwie po przeprowadzeniu innych transakcji sprzeda?y i zakupu – towary docieraj? do przedsi?biorstwa, które sprzedaje je podmiotowi zarejestrowanemu do celów podatku VAT w innym pa?stwie cz?onkowskim, przy czym podmiotem tym jest czasami pierwotny dostawca z siedzib? w pierwszym pa?stwie cz?onkowskim. Ta ostatnia transakcja sprzeda?y jest zwolniona z opodatkowania i uprawnia do odliczenia naliczonego podatku VAT, którego zwrotu domaga si? nast?pnie od Commissioners przedsi?biorstwo eksportuj?ce.

14 Ten typ oszustwa poch?ania rocznie ponad 1,5 mld GBP z dochodów publicznych Zjednoczonego Królestwa.

15 Z postanowienia odsy?aj?cego wynika, ?e Commissioners utrzymuje, i? art. 17 i 18 ustawy o finansach z 2003 r. zosta?y przyj?te w oparciu o art. 21 ust. 3 i art. 22 ust. 8 szóstej dyrektywy.

16 Federation podnosi, że zarówno art. 21 ust. 3 szóstej dyrektywy, jak i art. 22 ust. 8 tej dyrektywy nie przyznają państwom członkowskim uprawnień do przyjęcia przepisów takich jak ww. art. 17 i 18.

17 Na podstawie tych rozważań Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1. Czy art. 21 ust. 3 [szóstej dyrektywy 77/388], w brzmieniu nadanym dyrektywą [2000/65], zezwala państwom członkowskim na stanowienie, iż osoba inna niż podatnik będzie solidarnie odpowiedzialna za zapłatę podatku wraz z osobą zobowiązaną do jego zapłaty na podstawie art. 21 ust. 1 lub 2 tej dyrektywy, podlegając jedynie ograniczeniom wynikającym z zasad ogólnych prawa wspólnotowego, a w szczególności że taki przepis winien być obiektywnie uzasadniony, wymierny oraz odpowiadający zasadzie proporcjonalności i pewności prawa?

2. Czy art. 22 ust. 8 (szóstej dyrektywy (77/388 z późn. zm.) zezwala państwom członkowskim na stanowienie, iż osoba inna niż podatnik będzie solidarnie odpowiedzialna za zapłatę podatku lub tego zabezpieczenie zobowiązania podatkowego innej osoby, podlegając jedynie ograniczeniom wynikającym ze wskazanych powyżej zasad ogólnych?

3. W razie przeczącej odpowiedzi na pytanie pierwsze, jakim ograniczeniom, innym niż wynikające ze wskazanych powyżej zasad ogólnych, podlega kompetencja nadana art. 21 ust. 3 dyrektywy?

4. W razie przeczącej odpowiedzi na pytanie drugie, jakim ograniczeniom, innym niż wynikające ze wskazanych powyżej zasad ogólnych, podlega kompetencja nadana art. 22 ust. 8 dyrektywy?

5. Czy (szósta) dyrektywa (77/388) z późn. zm. wyłącza uprawnienie państw członkowskich do ustanowienia solidarnej odpowiedzialności podatników lub nałożenia na podatnika obowiązku zabezpieczenia zobowiązania podatkowego innego podatnika celem zapobieżenia nadużyciom systemu podatku VAT i zapewnienia ochrony dochodów budżetowych należnych w ramach tego systemu, jeżeli rzeczone środki pozostają w zgodzie ze wskazanymi powyżej zasadami ogólnymi?”.

W przedmiocie pytań pierwszego i trzeciego

18 W pytaniach pierwszym i trzecim, które należy rozpatrzyć oddzielnie, sąd krajowy zmierza w istocie do ustalenia, czy art. 21 ust. 3 szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że zezwala on na to, aby państwo członkowskie przyjęło uregulowania, takie jak będące przedmiotem postępowania przed sądem krajowym, które przewidują, że podatnik, na rzecz którego dokonano dostawy towarów lub świadczenia usług i który wiedział lub miał uzasadnione podstawy do tego, aby przypuszczać, że cały podatek VAT – lub jego część – należy z tytułu zrealizowania tej dostawy lub świadczenia usług, czy też z jakiegokolwiek wcześniejszej lub późniejszej dostawy lub jakiegokolwiek wcześniejszego lub późniejszego świadczenia usług, nie został zapłacony, może być solidarnie odpowiedzialny wraz z osobą pierwotnie zobowiązaną do zapłaty tego podatku.

Uwagi przedłożone Trybunałowi

19 W odpowiedzi na pytania pierwsze i trzecie Federation utrzymuje, że art. 21 ust. 3 szóstej dyrektywy zezwala państwom członkowskim na przyjęcie przepisu ustawodawczego stanowiącego, iż osoba może być solidarnie odpowiedzialna za zapłatę podatku VAT wraz z inną

osob? pierwotnie zobowi?zan? do jego zap?aty jedynie w sytuacjach, o których mowa w art. 21 ust. 1 lit. a) akapit drugi i art. 21 ust. 1 lit. c) oraz w art. 21 ust. 2 lit. a) lub b) tej dyrektywy. Ustanowienie solidarnej odpowiedzialno?ci reguluj? ogólne zasady prawa wspólnotowego.

20 Zdaniem Federation wspomniane zasady ogólne stoj? na przeszkodzie temu, aby pa?stwa cz?onkowskie przyjmowa?y przepisy maj?ce na celu wykonanie art. 21 szóstej dyrektywy, które nak?adaj? na nabywców oraz na inne osoby fizyczne lub przedsi?biorstwa nale??ce do tego samego ?a?cucha dostaw solidarne zobowi?zanie do zap?aty podatku VAT w oparciu o domniemania zwi?zane z cen?, jaka zosta?a zap?acona za towary lub us?ugi.

21 Rz?dy Zjednoczonego Królestwa, niemiecki, irlandzki, cypryjski i portugalski, a tak?e Komisja Wspólnot Europejskich s? zdania, ?e art. 21 ust. 3 szóstej dyrektywy zezwala na to, aby pa?stwa cz?onkowskie stanowi?y, i? ka?da osoba mo?e zosta? solidarnie zobowi?zana do zap?aty podatku VAT wraz z jak?kolwiek inn? osob?, która jest zobowi?zana do zap?aty tego podatku na mocy art. 21 ust. 1 lub 2 tej dyrektywy, podlegaj?c jedynie ograniczeniom wynikaj?cym z ogólnych zasad prawa wspólnotowego.

22 Rz?d niderlandzki uznaje, ?e przepis, taki jak ten wprowadzony moc? art. 18 ustawy o finansach z 2003 r., nie jest obj?ty zakresem stosowania szóstej dyrektywy, a zatem nie jest konieczne, aby stanowi?a ona podstaw? jego ustanowienia. W rzeczywisto?ci wspomniany przepis nie dotyczy opodatkowania podatkiem VAT, lecz odnosi si? do jego odzyskania. Trybuna? ustali? ju? wcze?niej, ?e ?aden przepis szóstej dyrektywy nie dotyczy odzyskania podatku i ?e wskazanie okoliczno?ci, w jakich bud?et pa?stwa mo?e ten podatek odzyska? a posteriori, podlegaj?cych jednak ograniczeniom wynikaj?cym z prawa wspólnotowego, nale?y co do zasady do pa?stw cz?onkowskich (zob. wyrok z dnia 18 grudnia 1997 r. w sprawach po??czonych C?286/94, C?340/95, C?401/95 oraz C?47/96 Molenheide i in., Rec. str. I?7281, pkt 43, oraz rozporz?dzenie z dnia 3 marca 2004 r. w sprawie C?395/02 Transport Service, Rec. str. I?1991, pkt 27–29).

23 Je?eli Trybuna? jednak uzna, ?e przepis, o którym mowa w post?powaniu przed s?dem krajowym, obj?ty jest zakresem stosowania szóstej dyrektywy, rz?d niderlandzki jest zdania, ?e przepis ten zosta? wydany na podstawie art. 21 ust. 3 lub art. 22 ust. 8 szóstej dyrektywy.

Ocena Trybuna?u

24 Nale?y na wst?pie stwierdzi?, ?e wbrew temu, co utrzymuje rz?d niderlandzki, przepis krajowy, taki jak ten wprowadzony moc? art. 18 ustawy o finansach z 2003 r., okre?laj?cy zasady, na jakich podatnik mo?e by? solidarnie odpowiedzialny za zap?at? na rzecz bud?etu pa?stwa kwoty podatku VAT nale?nego od innego podatnika, s?u?y okre?leniu osoby, która mo?e by? zobowi?zana do zap?aty tego podatku na rzecz bud?etu pa?stwa, a nie jego odzyskaniu. Wynika z tego, ?e przepis ten jest obj?ty zakresem stosowania art. 21 szóstej dyrektywy.

25 Nast?pnie nale?y wskaza?, ?e omawiany art. 21 ust. 3 szóstej dyrektywy zezwala na to, aby w sytuacjach, o których mowa w art. 21 ust. 1 i 2 tej dyrektywy, pa?stwa cz?onkowskie stanowi?y, ?e osoba nieb?d?ca zobowi?zan? do zap?aty podatku VAT mo?e by? solidarnie odpowiedzialna za jego zap?at?.

26 Wbrew temu, co utrzymuje Federation, zarówno w samym art. 21 ust. 3 szóstej dyrektywy, jak i w art. 21 ust. 1 i 2 tej dyrektywy brak jest jakiegokolwiek wskazówki, że zakres stosowania art. 21 ust. 3 dyrektywy ogranicza się jedynie do pewnych sytuacji, o których mowa w dwóch pierwszych ustępach. Przeciwnie, z wyrażonego i niedwuznacznego brzmienia ww. art. 21 ust. 3 tej dyrektywy wynika, że przepis ten stosuje się we wszystkich sytuacjach, o których mowa w owych dwóch pierwszych ustępach.

27 W zaistniałych okolicznościach nie można przyjąć argumentacji Federation, zgodnie z którą przed wprowadzeniem zmian w art. 21 szóstej dyrektywy moc dyrektywy 2000/65 mogłoby uznanie osoby trzeciej za solidarnie zobowiązanej do zapłaty podatku VAT podlegać a wikszym ograniczeniom, a znowelizowana wersja tego artykułu, jej zdaniem, nie miała na celu rozszerzenia tej możliwości.

28 Zatem art. 21 ust. 3 szóstej dyrektywy zasadniczo zezwala państwom członkowskim na ustanowienie przepisów, na mocy których osoba jest solidarnie zobowiązana do zapłaty kwoty tytułem podatku VAT należnego od innej osoby, uznanej zgodnie z postanowieniami zawartymi w art. 21 ust. 1 i 2 tej dyrektywy za zobowiązanej do jego zapłaty.

29 Jednakże wykonując uprawnienia, jakie zostały im przyznane przez dyrektywę wspólnotową, państwa członkowskie powinny przestrzegać ogólnych zasad prawa budowlanych i wspólnotowego porządku prawnego, w tym zwłaszcza zasad pewności prawa i proporcjonalności (zob. podobnie wyroki z dnia 8 czerwca 2000 r. w sprawie C-396/98 Schlosstrasse, Rec. str. I-4279, pkt 44, oraz z dnia 26 kwietnia 2005 r. w sprawie C-376/02 „Goed Wonen”, Zb.Orz. str. I-3445, pkt 32).

30 Odnosząc się w szczególności do zasady proporcjonalności, przypomnieć należy, że nawet jeżeli ustanowione przez państwa członkowskie, na podstawie art. 21 ust. 3 szóstej dyrektywy, przepisy zmierzają do możliwie skutecznej ochrony praw budowlanego państwa, nie powinny one jednak wykraczać poza to, co jest niezbędne dla osiągnięcia tego celu (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Molenheide i in., pkt 47).

31 W tym względzie przepisy krajowe będące przedmiotem postępowania przed sądem krajowym przewidują, że podatnik niebędący osobą zobowiązanej do zapłaty podatku VAT może być solidarnie zobowiązany do jego zapłaty wraz z tą osobą, jeżeli w chwili realizowania na jego rzecz dostawy podatnik ten wiedział lub miał uzasadnione podstawy do tego, aby przypuszczać, że cały podatek VAT – lub jego część – należy z tytułu zrealizowania tej dostawy, czy też jakiegokolwiek wcześniejszej lub późniejszej dostawy omawianych towarów nie została zapłacona. Domniemuje się, że osoba ma uzasadnione powody do tego, aby przypuszczać, że sytuacja ta miała miejsce, jeżeli cena, jak od niej zażądano, była niższa od najniższej ceny rynkowej, jak mogła ona w sposób uzasadniony spodziewać się zapłaty za te towary, albo niższa od ceny, jakiej zażądano za każdą wcześniejszą dostawę tych samych towarów. Domniemanie to można obalić, dowodząc, że niska cena, jaka została zapłacona za te towary, może wynikać z okoliczności, które w żaden sposób nie są związane z niezapłaconiem podatku VAT.

32 O ile art. 21 ust. 3 szóstej dyrektywy zezwala na to, aby państwo członkowskie uznało osobę za solidarnie zobowiązanej do zapłaty podatku VAT, jeżeli w chwili realizowania transakcji na jej korzyść osoba ta wiedziała lub powinna była wiedzieć, że podatek VAT należy z tytułu zrealizowania tej transakcji lub jakiegokolwiek wcześniejszej lub późniejszej zrealizowanej transakcji nie została zapłacona, oraz dopuszcza oparcie się w tym względzie na domniemaniach, o tyle nie ulega wątpliwości, że takie domniemania nie mogą być formułowane w sposób, który praktycznie uniemożliwia obalenie ich przez podatnika przeciwdowodem lub powodową, że ich obalenie byłoby nadmiernie utrudnione. Zgodnie z tym, co zauważył rzecznik generalny w pkt 27 opinii,

takie domniemania skutkowa?yby de facto powstaniem systemu opieraj?cego si? na odpowiedzialno?ci na zasadzie ryzyka, który wykracza?by poza to, co jest konieczne dla ochrony praw bud?etu pa?stwa.

33 W rzeczywisto?ci podmioty gospodarcze podejmuj?ce wszelkie mo?liwe dzia?ania, których podj?cia mo?na si? od nich w sposób uzasadniony domaga? celem zapewnienia, ?e realizowane przez nie transakcje nie stanowi? cz??ci ?a?cucha, obejmuj?cego transakcj? dotknit? oszustwem w podatku VAT, powinny móc powo?a? si? na ich legalno??, bez ryzyka poniesienia solidarnej odpowiedzialno?ci z tytu?u zap?aty tego podatku, nale?nego od innego podatnika (zob. podobnie wyrok z dnia 12 stycznia 2006 r. w sprawach po??czonych C?354/03, C?355/03 i C?484/03 Optigen i in., Zb.Orz. str. I?483, pkt 52).

34 Do s?du krajowego nale?y ocena, czy ustawodawstwo krajowe b?d?ce przedmiotem post?powania przed s?dem krajowym jest zgodne z ogólnymi zasadami prawa wspólnotowego.

35 A zatem na pytania pierwsze i trzecie nale?y udzieli? odpowiedzi, ?e art. 21 ust. 3 szóstej dyrektywy nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e zezwala on na to, aby pa?stwo cz?onkowskie przyj??o zarówno uregulowania, takie jak te b?d?ce przedmiotem post?powania przed s?dem krajowym, przewiduj?ce, ?e podatnik na rzecz którego zrealizowano dostaw? towarów lub ?wiadczenie us?ug i który wiedzia? lub mia? uzasadnione podstawy do tego, aby przypuszcza?, ?e ca?y podatek VAT – lub jego cz?? – nale?ny z tytu?u zrealizowania tej dostawy lub ?wiadczenia us?ug, czy te? jakiegokolwiek wcze?niejszej lub pó?niejszej dostawy omawianych towarów lub jakiegokolwiek wcze?niejszego lub pó?niejszego ?wiadczenia us?ug, nie zosta? zap?acony, mo?e by? solidarnie zobowi?zany do zap?aty podatku wraz z osob? pierwotnie zobowi?zan? do jego zap?aty. Jednak?e przepisy te powinny pozostawa? w zgodzie z ogólnymi zasadami prawa b?d?cymi cz??ci? wspólnotowego porz?dku prawnego, w tym zw?aszcz?a z zasadami pewno?ci prawa i proporcjonalno?ci.

W przedmiocie pyta? drugiego i czwartego

36 W pytaniach drugim i czwartym, które nale?y rozpatrzy? ??cznie, s?d krajowy zmierza w istocie do ustalenia, czy art. 22 ust. 8 szóstej dyrektywy nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e zezwala on na to, aby pa?stwo cz?onkowskie przyj??o uregulowania, takie jak te b?d?ce przedmiotem post?powania przed s?dem krajowym, przewiduj?ce, ?e podatnik, na rzecz którego zrealizowano dostaw? towarów lub ?wiadczenie us?ug i który wiedzia? lub mia? uzasadnione podstawy do tego, aby przypuszcza?, ?e ca?y podatek VAT – lub jego cz?? – nale?ny z tytu?u zrealizowania tej dostawy lub ?wiadczenia us?ug, czy te? jakiegokolwiek wcze?niejszej lub pó?niejszej dostawy omawianych towarów lub jakiegokolwiek wcze?niejszego lub pó?niejszego ?wiadczenia us?ug, nie zosta? zap?acony, mo?e by? solidarnie zobowi?zany do zap?aty podatku wraz z osob? pierwotnie zobowi?zan? do jego zap?aty, lub uregulowania stanowi?ce, ?e podatnik mo?e by? zobowi?zany do ustanowienia zabezpieczenia zobowi?zania zap?aty podatku VAT, który jest lub mo?e by? wymagalny w stosunku do podatnika, na rzecz którego lub za po?rednictwem którego realizowane s? dostawa towarów lub ?wiadczenie us?ug.

Uwagi przed?o?one Trybuna?owi

37 W odpowiedzi na pytania drugie i czwarte Federation utrzymuje, ?e art. 22 ust. 8 szóstej dyrektywy nie zezwala na to, aby pa?stwa cz?onkowskie przyj??y przepisy nak?adaj?ce obowi?zki na inn? osob? ni? osoba zobowi?zana do zap?aty podatku, okre?lona na podstawie art. 21 tej dyrektywy.

38 Rz?d Zjednoczonego Królestwa podnosi, ?e omawiany art. 22 ust. 8 szóstej dyrektywy zezwala na to, aby pa?stwa cz?onkowskie stanowi?y, ?e ka?dy mo?e by? solidarnie

odpowiedzialny za zapłatę podatku VAT wraz z każdą inną osobą, która jest zobowiązana do jego zapłaty na mocy art. 21 ust. 1 lub 2 szóstej dyrektywy, lub na to, aby stanowiły, że osoba może być zobowiązana do ustanowienia zabezpieczenia zobowiązania do zapłaty podatku VAT należącego od innej osoby, pod warunkiem że przepisy te zostaną uznane za konieczne w celu zapewnienia prawidłowego poboru podatku VAT oraz przeciwdziałania oszustwom, z zastrzeżeniem zasad ogólnych prawa wspólnotowego.

39 Irlandia i rząd cypryjski są zdania, że art. 22 ust. 8 szóstej dyrektywy zezwala państwom członkowskim na stanowienie, że każda osoba może zostać zobowiązana do ustanowienia zabezpieczenia zobowiązania do zapłaty podatku VAT należącego od innej osoby, z zastrzeżeniem wyżej wskazanych zasad ogólnych.

40 Zdaniem rządu portugalskiego omawiany art. 22 ust. 8 szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że zezwala on na to, aby państwa członkowskie stanowiły w granicach określonych w tym przepisie, że każda osoba może być zobowiązana do zapłaty podatku VAT, albo aby celem zapewnienia poboru tego podatku, a także zwalczania oszustw i unikania opodatkowania, państwa te miały możliwość nałożenia na osobę zobowiązaną do zapłaty podatku, a także na dłużnika solidarnego lub na osoby trzecie innych zobowiązań, o ile w obu tych przypadkach zobowiązania te są nakładane w poszanowaniu prawa wspólnotowego, a w szczególności zgodnie z różnymi zasadami ogólnymi.

41 Komisja utrzymuje, że art. 22 ust. 8 szóstej dyrektywy nie zezwala na to, aby państwa członkowskie objęły zobowiązaniem do zapłaty podatku VAT także osoby, które nie są zobowiązane do jego zapłaty lub które nie są objęte solidarnym zobowiązaniem do jego zapłaty na mocy art. 21 tej dyrektywy. Wspomniany art. 22 ust. 8 dyrektywy nie zezwala również na to, aby państwa członkowskie stanowiły, że osoba może być zobowiązana do ustanowienia zabezpieczenia zobowiązania do zapłaty podatku VAT należącego od innej osoby. Jednakże, w przypadku gdy solidarne zobowiązanie do zapłaty zostało ustalone zgodnie z przepisem przyjętym na podstawie art. 21 ust. 3 szóstej dyrektywy, art. 22 ust. 8 w zw. z art. 22 ust. 7 tej dyrektywy pozwala na to, aby każda osoba solidarnie zobowiązana do zapłaty podatku VAT objęta była obowiązkiem ustanowienia zabezpieczenia zobowiązania do zapłaty należącej kwoty, pod warunkiem że odbędzie się to w poszanowaniu ogólnych zasad prawa wspólnotowego.

Ocena Trybunału

42 Przede wszystkim należy odnotować, że zgodnie z tytułem wskazanym w art. 28h szóstej dyrektywy art. 22 tej dyrektywy dotyczy jedynie zobowiązań osób zobowiązanych do zapłaty podatku i nie reguluje sposobu, w jaki te ostatnie są określone, co natomiast zostało uregulowane w art. 21 tej dyrektywy.

43 W rzeczywistości art. 22 ust. 8 szóstej dyrektywy zezwala na to, aby państwa członkowskie nakładały na osoby, które są zobowiązane do zapłaty podatku VAT, oraz na osoby solidarnie zobowiązane do jego zapłaty, określone w art. 21 tej dyrektywy, zobowiązania inne od tych, jakie są przewidziane we wcześniejszych ustępach art. 22 tej dyrektywy, takie jak zobowiązanie do ustanowienia zabezpieczenia zobowiązania do zapłaty należącego podatku VAT, które uznają one za konieczne w celu zapewnienia poboru tego podatku i uniknięcia oszustw podatkowych.

44 Jak wynika z powyższego, z jednej strony, instytucja solidarnego zobowiązania do zapłaty podatku VAT nie może opierać się na art. 22 ust. 8 szóstej dyrektywy, a z drugiej strony, przepis ten nie zezwala również na to, aby państwa członkowskie ustanowiły wymóg, że osoba, która nie jest zobowiązana do zapłaty podatku VAT lub na której, zgodnie z art. 21 szóstej dyrektywy, spoczywa solidarny obowiązek jego zapłaty, ustanowiła zabezpieczenie zobowiązania do zapłaty podatku VAT należnego od osoby trzeciej.

45 Należy jednak przypomnieć, na podstawie wniosków, jakie można wysunąć z odpowiedzi udzielonych na pytania pierwsze i trzecie, że w celu ustanowienia solidarnego zobowiązania do zapłaty podatku VAT państwa członkowskie mogą opierać się na art. 21 ust. 3 szóstej dyrektywy w granicach określonych przez ogólne zasady prawa wspólnotowego.

46 Wynika z tego, że osoby, które zgodnie z przepisem krajowym przyjętym na podstawie art. 21 ust. 3 szóstej dyrektywy zostały solidarnie zobowiązane do zapłaty podatku VAT, mogą zostać zobowiązane przez państwa członkowskie, na mocy art. 22 ust. 8 tej dyrektywy, do ustanowienia zabezpieczenia zobowiązania do zapłaty należnego podatku VAT.

47 Jak wynika z powyższego, na pytania drugie i czwarte należy udzielić odpowiedzi, że art. 22 ust. 8 szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że nie zezwala on na to, aby państwo członkowskie przyjęło zarówno uregulowania, takie jak te będące przedmiotem postępowania przed sądem krajowym, przewidujące, że podatnik, na rzecz którego zrealizowano dostawę towarów lub świadczenie usług i który wie, że lub miał uzasadnione podstawy do tego, aby przypuszczać, że cały podatek VAT – lub jego część – należy z tytułu zrealizowania tej dostawy lub świadczenia usług, czy też jakiegokolwiek wcześniejszej lub późniejszej dostawy omawianych towarów lub jakiegokolwiek wcześniejszego lub późniejszego świadczenia usług, nie został zapłacony, może być solidarnie zobowiązany do zapłaty podatku wraz z osobą pierwotnie zobowiązaną do jego zapłaty, jak również uregulowania stanowiące, że podatnik może być zobowiązany do ustanowienia zabezpieczenia zobowiązania zapłaty podatku VAT, który jest lub może być wymagalny w stosunku do podatnika, na rzecz którego lub za pośrednictwem którego realizowana jest omawiana dostawa towarów lub świadczenie usług.

48 Natomiast przepis ten nie stoi na przeszkodzie, aby ustawodawstwo krajowe, zgodnie z przepisem krajowym przyjętym na podstawie art. 21 ust. 3 szóstej dyrektywy, nakładało na każdą osobę zobowiązaną solidarnie do zapłaty podatku VAT obowiązek ustanowienia zabezpieczenia zobowiązania do zapłaty należnego podatku VAT.

W przedmiocie pytania piątego

49 Zważywszy na odpowiedź udzieloną na cztery pierwsze pytania, udzielenie odpowiedzi na pytanie piąte nie jest konieczne.

W przedmiocie kosztów

50 Dla stron postępowania przed sądem krajowym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed tym sądem; do niego zatem należy rozstrzygnąć o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż poniesione przez strony postępowania przed sądem krajowym, nie podlegają zwrotowi.

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

1) **Artykuł 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, zmienionej dyrektywę Rady 2000/65/WE z dnia 17 października 2000 r.**

oraz dyrektyw? Rady 2001/115/WE z dnia 20 grudnia 2001 r., nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e zezwala on na to, aby pa?stwo cz?onkowskie przyj??o uregulowania, takie jak te b?d?ce przedmiotem post?powania przed s?dem krajowym, przewiduj?ce, ?e podatnik, na rzecz kt?rego zrealizowano dostaw? towar?w lub ?wiadczenie us?ug i kt?ry wiedzia? lub mia? uzasadnione podstawy do tego, aby przypuszcza?, ?e ca?y podatek od warto?ci dodanej – lub jego cz?? – nale?ny z tytu?u zrealizowania tej dostawy lub ?wiadczenia us?ug, czy te? jakiegokolwiek wcze?niejszej lub p?niejszej dostawy omawianych towar?w lub jakiegokolwiek wcze?niejszego lub p?niejszego ?wiadczenia us?ug, nie zosta? zap?acony, mo?e by? solidarnie zobowi?zany do zap?aty podatku wraz z osob? pierwotnie zobowi?zan? do jego zap?aty. Jednak?e przepisy te powinny pozostawa? w zgodzie z og?lnymi zasadami prawa b?d?cymi cz??ci? wspólnotowego porz?dku prawnego, w tym zw?aszcza z zasadami pewno?ci prawa i proporcjonalno?ci.

2) Artyku? 22 ust. 8 s?dziej dyrektywy 77/388, zmienionej dyrektywami 2000/65 i 2001/115, nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e nie zezwala on na to, aby pa?stwo cz?onkowskie przyj??o zarówno uregulowania, takie jak te b?d?ce przedmiotem post?powania przed s?dem krajowym, przewiduj?ce, ?e podatnik, na rzecz kt?rego zrealizowano dostaw? towar?w lub ?wiadczenie us?ug i kt?ry wiedzia? lub mia? uzasadnione podstawy do tego, aby przypuszcza?, ?e ca?y podatek od warto?ci dodanej – lub jego cz?? – nale?ny z tytu?u zrealizowania tej dostawy lub ?wiadczenia us?ug, czy te? jakiegokolwiek wcze?niejszej lub p?niejszej dostawy omawianych towar?w lub jakiegokolwiek wcze?niejszego lub p?niejszego ?wiadczenia us?ug, nie zosta? zap?acony, mo?e by? solidarnie zobowi?zany do zap?aty podatku wraz z osob? pierwotnie zobowi?zan? do jego zap?aty, jak r?wnie? uregulowania stanowi?ce, ?e podatnik mo?e by? zobowi?zany do ustanowienia zabezpieczenia zobowi?zania zap?aty omawianego podatku, kt?ry jest lub mo?e by? wymagalny w stosunku do podatnika, na rzecz kt?rego lub za po?rednictwem kt?rego realizowana jest omawiana dostawa towar?w lub ?wiadczenie us?ug.

3) Natomiast przepis ten nie stoi na przeszkodzie temu, aby ustawodawstwo krajowe, zgodnie z przepisem krajowym przyj?tym na podstawie art. 21 ust. 3 s?dziej dyrektywy 77/388, nak?ada?o na ka?d? osob? zobowi?zan? solidarnie do zap?aty podatku od warto?ci dodanej obowi?zek ustanowienia zabezpieczenia zobowi?zania do zap?aty nale?nego podatku od warto?ci dodanej.

Podpisy

* J?zyk post?powania: angielski.