

Wydanie tymczasowe

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 – Ciężar na takim odbiorcy obowiązek zapłaty VAT, którego owa osoba zobowiązana do jego zapłaty nie uiściła, oraz należnych z tytułu niezapłacenia rzeczowego 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,
- 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 wyk?adni art. 205 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od warto?ci dodanej (Dz.U. 2006, L 347, s. 1; sprostowanie Dz.U. 2018, L 329, s. 53).

2 Wniosek ten z?o?ono w ramach sporu pomi?dzy „ALTI” OOD a Direktor na Direktsia „Obzhaltvane i danachno?osiguritelna praktika” Plovdiv pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (dyrektorem dyrekcji „Odwo?ania oraz praktyka w sprawach podatkowych i zabezpieczenia spo?ecznego” dla miasta P?owdiw przy centralnym zarz?dzie krajowej agencji przychodów skarbowych, Bu?garia) (zwanym dalej „dyrektorem”) w przedmiocie obci??enia ALTI solidarn? odpowiedzialno?ci? za zap?at? podatku od warto?ci dodanej (VAT) wraz z odsetkami za zw?ok?.

Ramy prawne

Prawo Unii

3 Artyku? 193 dyrektywy 2006/112 stanowi:

„Ka?dy podatnik dokonuj?cy podlegaj?cej opodatkowaniu dostawy towarów lub ?wiadczenia us?ug obowi?zany jest do zap?aty VAT, z wyj?tkiem sytuacji, gdy do zap?aty VAT zobowi?zana jest inna osoba, w przypadkach, o których mowa w art. 194–199b i art. 202”.

4 Artyku?y 194–200 oraz 202–204 tej dyrektywy stanowi? zasadniczo, ?e osoby inne ni? podatnik dokonuj?cy podlegaj?cej opodatkowaniu dostawy towarów lub podlegaj?cego opodatkowaniu ?wiadczenia us?ug mog? lub musz? zosta? uznane za osoby zobowi?zane do zap?aty VAT.

5 Artyku? 205 wspomnianej dyrektywy przewiduje:

„W sytuacjach, o których mowa w art. 193–200 oraz art. 202, 203 i 204, 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”.

Prawo bu?garskie

6 Zatytu?owany „Odpowiedzialno?? podmiotu w wypadku nadu?ycia”, art. 177 Zakon za danaka varhu dobavenata stoynost (ustawy o podatku od warto?ci dodanej) (DV nr 63 z dnia 4 sierpnia 2006 r.), w brzmieniu maj?cym zastosowanie do okoliczno?ci faktycznych w post?powaniu g?ównym (zwanej dalej „ustaw? o VAT”) stanowi:

„(1) Zarejestrowany podmiot b?d?cy odbiorc? dostawy podlegaj?cej opodatkowaniu odpowiada za nale?ny od innego zarejestrowanego podmiotu podatek, którego ten drugi podmiot nie zap?aci?, je?eli ten pierwszy podmiot skorzysta? z prawa do odliczenia naliczonego VAT, bezpo?rednio lub po?rednio zwi?zanego z VAT nale?nym i niezap?aconym.

(2) Odpowiedzialno?? na podstawie ust. 1 ma miejsce, je?eli zarejestrowany podmiot wiedzia? lub powinien by? wiedzie?, ?e podatek ten nie zostanie zap?acony, a organ kontroli udowodni? t? okoliczno?? zgodnie z art. 117–120 Danachno?osiguritelnen protsesualen kodeks (kodeksu post?powania w sprawach podatkowych i zabezpieczenia spo?ecznego).

(3) Do celów ust. 2 przyjmuje si?, ?e podmiot powinien by? wiedzie?, i? 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 któregośkolwiek 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 bądźcy bezpośrednim odbiorcą dostawy, w odniesieniu do której należy podatek nie został zapłacony, a jeżeli ciężnością podatku jest niemożliwe, odpowiedzialność może ponieść 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 dźnikami podatków lub obowiązkowych składek na ubezpieczenie społeczne;

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

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

8 Artykuł 16 tego kodeksu stanowi:

„(1) Osoba zobowiązana 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 dźnika tego podatku lub składki bądź osoba zobowiązana 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 ciężnienia”.

9 Artykuł 121 Zakon za zadalžheniata 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 d?u?ników powstaje jedynie wtedy, gdy tak si? umówiono”.

10 Artyku? 122 tej ustawy stanowi:

„Wierzyciel mo?e ??da? wykonania ca?ego zobowi?zania od wybranego przez siebie d?u?nika solidarnego.

Powództwo wytoczone przeciwko jednemu z d?u?ników solidarnych nie narusza praw wierzyciela wzgl?dem pozosta?ych d?u?ników”.

11 Artyku? 126 wspomnianej ustawy przewiduje:

„Je?eli niewykonanie zobowi?zania nale?y przypisa? tylko jednemu z d?u?ników, wierzyciel mo?e ??da? od niego pe?nego naprawienia szkody. Pozostali d?u?nicy ponosz? odpowiedzialno?? solidarn? jedynie do wysoko?ci pierwotnego zobowi?zania.

Wezwanie jednego z d?u?ników solidarnych do wykonania zobowi?zania nie wywo?uje skutków wzgl?dem pozosta?ych d?u?ników”.

12 Artyku? 1 zakon za lihvite varhu danatsi, taxi i drugi podobni darzhavni vzemania (ustawy o odsetkach od podatków, op?at i innych podobnych nale?no?ci pa?stwa) (DV nr 91 z dnia 12 listopada 1957 r.) stanowi:

„Podatki, op?aty, odliczenia zysków, sk?adki do bud?etu oraz inne nale?no?ci pa?stwa o podobnym charakterze, b?d?ce lub nieb?d?ce przedmiotem poboru, które nie zosta?y uiszczone w terminie dobrowolnej zap?aty, ?ci?gane s? z odsetkami ustawowymi.

Sk?adki na obowi?zkowe ubezpieczenie maj?tkowe, które nie zosta?y uiszczone w terminie dobrowolnej zap?aty, równie? ?ci?gane s? z odsetkami ustawowymi.

Nie s? nale?ne odsetki od odsetek ani odsetki od grzywien”.

Post?powanie g?ówne i pytania prejudycjalne

13 ALTI jest spó?k? z ograniczon? odpowiedzialno?ci? prawa bu?garskiego. W 2014 r. naby?a ona od „FOTOMAG” EOOD, jednoosobowej spó?ki z ograniczon? odpowiedzialno?ci? prawa bu?garskiego, kombajn, traktor i wózek (zwane dalej „sprz?tem rolniczym”), które FOTOMAG uprzednio naby? w drodze nabycia wewn?trzwspólnotowego od spó?ki z siedzib? w Zjednoczonym Królestwie. FOTOMAG, w nast?pstwie dokonania dostaw sprz?tu rolniczego na rzecz ALTI, wystawi? trzy faktury, w ka?dej z nich wskazuj?c VAT. ?LTI, po zap?aceniu tych faktur, skorzysta?a z prawa do odliczenia VAT i w deklaracjach podatkowych dotycz?cych okresów rozliczeniowych przypadaj?cych na kwiecie? i czerwiec 2014 r. wskaza?a stosowne odliczenia.

14 W nast?pstwie przeprowadzenia wobec FOTOMAG?u post?powania w sprawie korekty podatku bu?garskie organy podatkowe stwierdzi?y w koryguj?cej decyzji podatkowej z dnia 27 czerwca 2016 r., ?e spó?ka ta nie ui?ci?a niemal ca?ej kwoty VAT zadeklarowanej z tytu?u nabycia wewn?trzwspólnotowego, której wysoko?? wskazano na wystawionych ALTI fakturach.

15 W ramach post?powania w sprawie korekty podatku wszcz?tego wobec ALTI wspomniane organy podatkowe ustali?y, ?e ALTI i FOTOMAG powierzy?y jednej i tej samej osobie ich obs?ug? ksi?gow?, zarz?dzanie ich rachunkami bankowymi oraz sk?adanie ich deklaracji VAT, ?e nabycie sprz?tu rolniczego przez FOTOMAG sfinansowano poprzez spó?k? trzeci?, której wspólnikami byli cz?onkowie zarz?du FOTOMAG?u i ALTI, oraz ?e transport kombajnu ze Zjednoczonego

Królestwa zosta? zorganizowany przez cz?onka zarz?du i przedstawiciela ALTI za po?rednictwem innej spó?ki. W wyniku tych ustale? wspomniane organy podatkowe dosz?y do wniosku, ?e ALTI sama zorganizowa?a nabycie sprz?tu rolniczego przez FOTOMAG w drodze nabycia wewn?trzspólnotowego w celu nienale?nego zastosowania VAT oraz ?e wiedzia?a ona, i? FOTOMAG nie zap?aci VAT wskazanego na trzech odno?nych fakturach. Te same organy podatkowe stwierdzi?y ponadto, ?e ze wzgl?du na to, i? transakcja mi?dzy FOTOMAG?iem i ALTI mia?a na celu obej?cie prawa w rozumieniu art. 177 ust. 3 pkt 2 ustawy o VAT, ALTI powinna by?a wiedzie?, ?e VAT nie zostanie przez FOTOMAG zap?acony w rozumieniu tego przepisu.

16 W tych okoliczno?ciach bu?garskie organy podatkowe w skierowanej do ALTI koryguj?cej decyzji podatkowej z dnia 23 lutego 2018 r., zmienionej koryguj?c? decyzj? podatkow? z dnia 6 marca 2018 r., na podstawie art. 177 ust. 3 pkt 2 ustawy o VAT obci??y?y t? spó?k? odpowiedzialno?ci? solidarn? w zakresie VAT niezap?aconego przez FOTOMAG-a.

17 ALTI wnios?a do dyrektora odwo?anie w trybie administracyjnym, podnosz?c w szczególnoci, ?e nie by?a spe?niona przes?anka podmiotowa, której wymaga art. 177 ust. 3 pkt 2 ustawy o VAT, tj. okoliczno??, ?e ALTI powinna by?a wiedzie?, i? VAT nie zostanie przez FOTOMAG?a uiszczony.

18 Z uwagi na to, ?e dyrektor nie uwzgl?dni? wspomnianego odwo?ania, ALTI wnios?a skarg? do Administrativen sad – Plovdiv (s?du administracyjnego w P?owdiwie, Bu?garia). Wyrokiem z dnia 22 marca 2019 r. s?d ten oddali? jako bezzasadn? skarg? wniesion? przez ALTI na koryguj?c? decyzj? podatkow?.

19 Administrativen sad – Plovdiv (s?d administracyjny w P?owdiwie) stwierdzi?, ?e z informacji zebranych w toku post?powania wynika, i? ALTI powinna by?a wiedzie?, ?e FOTOMAG nie wykona ci???cego na nim obowi?zku uiszczenia VAT. W tym wzgl?dzie s?d ten ustali? w szczególnoci, ?e stosunki ??cz?ce ALTI i FOTOMAG w rzeczywisto?ci wykracza?y poza ramy zwyk?ych stosunków handlowych, ?e FOTOMAG nigdy nie prowadzi? dzia?alno?ci zwi?zanej ze sprzeda?? sprz?tu rolniczego i nie mia? w tej dziedzinie ?adnego do?wiadczenia, ?e dyrektorem wykonawczym i akcjonariuszem spó?ki trzeciej, która udzieli?a FOTOMAG?owi po?yczki na nabycie sprz?tu rolniczego, byli, odpowiednio, cz?onek zarz?du ALTI i cz?onek zarz?du FOTOMAG?u, oraz ?e jedna i ta sama osoba dokonywa?a przelewów bankowych pomi?dzy ALTI, FOTOMAG?iem i ow? spó?k? trzeci?, odpowiada?a za obs?ug? ksi?gow? ALTI, FOTOMAG?u i spó?ki, która uzgodni?a transport sprz?tu rolniczego ze Zjednoczonego Królestwa, oraz sk?ada?a deklaracje podatkowe ALTI i FOTOMAG?u. Wspomniany s?d wywnioskowa? z tego, ?e celem stosunków ??cz?cych ALTI i FOTOMAG by?o obej?cie prawa oraz ?e na podstawie art. 177 ust. 3 pkt 2 ustawy o VAT w zwi?zku z art. 16 ust. 3 kodeksu post?powania w sprawach podatkowych i zabezpieczenia spo?ecznego na ALTI ci??y obowi?zek zap?acenia nie tylko samego podatku, ale równie? odsetek za zw?ok? nale?nych z tytu?u niezap?acenia tego podatku przez osob? zobowi?zan? do jego zap?aty.

20 ALTI kwestionuje wyrok Administrativen sad – Plovdiv (s?du administracyjnego w P?owdiwie) przed Varhoven administrativen sad (najwy?szym s?dem administracyjnym, Bu?garia).

21 W ramach skargi kasacyjnej ALTI podnosi w szczególnoci, ?e o ile zgodnie z orzecznictwem s?dów bu?garskich odbiorca dostawy podlegaj?cej opodatkowaniu mo?e ponosi? odpowiedzialno?? na podstawie art. 177 ust. 3 pkt 2 ustawy o VAT, je?eli skorzysta? on z prawa do odliczenia w zwi?zku z podatkiem nale?nym od dostawcy, którego dostawca ten nie ui?ci?, o tyle odpowiedzialno?? ta nie obejmuje odsetek za zw?ok? nale?nych z tytu?u niezap?acenia tego podatku przez osob? zobowi?zan? do jego zap?aty.

22 S?d odsy?aj?cy zauwa?a, ?e zgodnie z art. 177 ust. 3 pkt 2 ustawy o VAT odbiorca

dostawy podlegaj?cej opodatkowaniu odpowiada za nale?ny od innej osoby podatek, którego osoba ta nie ui?ci?a, je?eli skorzysta? on z prawa do odliczenia naliczonego VAT, bezpo?rednio lub po?rednio zwi?zanego z VAT nale?nym i niezap?aconym, przy czym ponosi on tak? solidarn? odpowiedzialno?? wtedy, gdy wiedzia? lub powinien by? wiedzie?, ?e wspomniany podatek nie zostanie zap?acony. Zdaniem wspomnianego s?du przepis ten jest zgodny z art. 205 dyrektywy 2006/112, jak wynika to w szczególno?ci z wyroku z dnia 11 maja 2006 r., Federation of Technological Industries i in. (C?384/04, EU:C:2006:309).

23 Wyznaczaj?c zakres tej odpowiedzialno?ci solidarnej, ustawodawca bu?garski nie przewidzia? jednak wprost w art. 177 ustawy o VAT, ?e odbiorca dostawy jest zobowi?zany do zap?aty nie tylko nieuiszczonego podatku, ale równie? odsetek za zw?ok? nale?nych od dnia wymagalno?ci tego podatku. S?d odsy?aj?cy wskazuje, ?e taki obowi?zek móg?by jednak zosta? wywiedziony z art. 16 ust. 3 kodeksu post?powania w sprawach podatkowych i zabezpieczenia spo?ecznego, mimo ?e bu?garski najwy?szy s?d administracyjny wyda? w tym zakresie sprzeczne wyroki. W tym kontek?cie s?d odsy?aj?cy wyja?nia, ?e zastanawia si? nad tym, czy art. 205 dyrektywy 2006/112 i zasada proporcjonalno?ci stoj? na przeszkodzie obj?ciu odno?nym systemem odpowiedzialno?ci solidarnej odsetek za zw?ok? nale?nych z tytu?u niezap?acenia wspomnianego podatku przez osob? zobowi?zan? do jego zap?aty, a tym samym – uregulowaniu krajowemu takiemu jak art. 16 ust. 3 tego kodeksu.

24 W tych okoliczno?ciach Varhoven administrativen sad (najwy?szy s?d administracyjny) postanowi? zawiesi? post?powanie i zwróci? si? do Trybuna?u z nast?puj?cymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy art. 205 dyrektywy [2006/112] i zasad? proporcjonalno?ci nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e solidarna odpowiedzialno?? zarejestrowanego podmiotu – odbiorcy podlegaj?cej opodatkowaniu dostawy – za niezap?acony przez jego dostawc? VAT obejmuje, poza g?ównym zobowi?zaniem dostawcy z tytu?u VAT, tak?e akcesoryjne zobowi?zanie do zap?aty odszkodowania za opó?nione wykonanie w wysoko?ci odsetek ustawowych od kwoty g?ównej, naliczanych od daty opó?nienia d?u?nika do daty wydania decyzji w wyniku kontroli podatkowej, w której stwierdzono to opó?nienie, wzgl?dnie do daty wykonania zobowi?zania?

2) Czy art. 205 dyrektywy 2006/112 i zasad? proporcjonalno?ci nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e nie dopuszczaj? one krajowego uregulowania prawnego takiego jak art. 16 ust. 3 [kodeksu post?powania w sprawach podatkowych i zabezpieczenia spo?ecznego], zgodnie z którym odpowiedzialno?? osoby trzeciej za podatki niezap?acone przez podatnika obejmuje te podatki oraz odsetki?”.

W przedmiocie pyta? prejudycjalnych

25 Poprzez swoje dwa pytania, które nale?y rozpatrzy? ??cznie, s?d odsy?aj?cy d??y w istocie do ustalenia, czy art. 205 dyrektywy 2006/112 w zwi?zku z zasad? proporcjonalno?ci nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e stoi on na przeszkodzie uregulowaniu krajowemu, na podstawie którego osoba wskazana jako solidarnie odpowiedzialna w rozumieniu tego artyku?u ma obowi?zek zap?aty nie tylko kwoty VAT nieuiszczonej przez osob? zobowi?zan? do zap?aty tego podatku, ale równie? nale?nych od owej osoby zobowi?zanej odsetek za zw?ok? od tej kwoty.

26 W tym wzgl?dzie nale?y zauwa?y?, ?e zgodnie z art. 205 dyrektywy 2006/112 w sytuacjach, o których mowa w art. 193–200 oraz 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 uiszczenie VAT.

27 Artyku?y 193–200 oraz 202–204 dyrektywy 2006/112 okre?laj? osoby zobowi?zane 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 podstawowe zasady, że VAT należy jest od podatnika dokonującego podlegającego opodatkowaniu dostawy towarów lub podlegającego opodatkowaniu świadczenia usług, o tyle w treści tego artykułu uczono, 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 Wykądni to 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 zmierzają do jak najskuteczniejszej ochrony praw skarbu państwa, o tyle nie powinny one wykraczać poza to, co jest niezbędnym 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 ??czy??cym te osoby. W szczególno?ci pa?stwa cz?onkowskie musz? okre?li? konkretne okoliczno?ci, w których osoba taka jak odbiorca podlegaj?cej opodatkowaniu transakcji powinna ponosi? solidarn? odpowiedzialno?? za zap?at? podatku nale?nego od jej kontrahenta, mimo ?e ui?ci?a ten podatek, p?ac?c cen? transakcji.

35 W tym kontek?cie nale?y przypomnie?, ?e walka z ewentualnymi oszustwami podatkowymi, unikaniem opodatkowania lub nadu?yciami jest celem uznanym i wspieranym przez przepisy Unii dotycz?ce wspólnego systemu VAT oraz ?e zasada zakazuj?ca nadu?ywania prawa skutkuje tym, ?e zabronione s? czysto sztuczne konstrukcje, oderwane od przyczyn ekonomicznych, tworzone wy??cznie w celu uzyskania korzy?ci podatkowej (zob. podobnie wyrok z dnia 20 czerwca 2013 r., Newey, C?653/11, EU:C:2013:409, pkt 46).

36 Trybuna? orzek? zatem, ?e art. 205 dyrektywy 2006/112 zezwala na to, by pa?stwo cz?onkowskie uzna?o osob? za solidarnie zobowi?zan? do zap?aty VAT, je?eli w chwili realizowania transakcji na jej korzy?? osoba ta wiedzia?a lub powinna by?a wiedzie?, ?e podatek nale?ny z tytu?u zrealizowania tej transakcji lub jakiegokolwiek wcze?niej lub pó?niej zrealizowanej transakcji nie zostanie zap?acony, oraz dopuszcza oparcie si? w tym wzgl?dzie na domniemaniach, pod warunkiem ?e takie domniemania nie s? sformu?owane w sposób, który praktycznie uniemo?liwia lub nadmiernie utrudnia obalenie ich przez podatnika przeciwdowodem i tym samym skutkuje ustanowieniem systemu opieraj?cego si? na odpowiedzialno?ci na zasadzie ryzyka, wykraczaj?cego poza to, co jest konieczne do ochrony praw skarbu pa?stwa. 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 s? cz??ci? ?a?cucha obejmuj?cego nadu?ycia lub oszustwa, powinny bowiem móc powo?a? si? na legalno?? tych transakcji bez ryzyka poniesienia solidarnej odpowiedzialno?ci z tytu?u zap?aty tego podatku nale?nego 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 Trybuna? orzek? równie?, i? okoliczno?ci, ?e osoba inna ni? osoba zobowi?zana do zap?aty podatku dzia?a?a w dobrej wierze, dochowuj?c wszelkiej staranno?ci przezornego podmiotu gospodarczego, ?e przedsi?wzi??a wszelkie racjonalne ?rodki, jakie pozostawa?y w jej mocy, oraz ?e jej udzia? w nadu?yciu lub oszustwie jest wykluczony, stanowi? czynniki, które nale?y uwzgl?dni? w celu ustalenia mo?liwo?ci zobowi?zania jej do solidarnego rozliczenia nale?nego 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 odsy?aj?cego wynika, ?e art. 177 ustawy o VAT, zatytu?owany „Odpowiedzialno?? podmiotu w wypadku nadu?ycia”, przewiduje w ust. 2, ?e dana osoba ponosi solidarn? odpowiedzialno?? za zap?at? nale?nego podatku, je?eli skorzysta?a z prawa do odliczenia, mimo ?e wiedzia?a lub powinna by?a wiedzie?, i? osoba zobowi?zana do zap?aty tego podatku nie zamierza go zap?aci?, a organ kontroli musi te okoliczno?ci udowodni?. Z postanowienia odsy?aj?cego wynika równie?, ?e zgodnie z brzmieniem art. 177 ust. 3 pkt 2 tej ustawy przy?cie domniemania, ?e dana osoba powinna by?a wiedzie?, i? osoba zobowi?zana do zap?aty nale?nego podatku nie zamierza go zap?aci?, wymaga nie tylko tego, by podatek ten nie zosta? faktycznie zap?acony przez któregokolwiek z dostawców na wcze?niejszym etapie obrotu, lecz równie? tego, by transakcja podlegaj?ca opodatkowaniu by?a fikcyjna, mia?a na celu obej?cie prawa lub by jej cena znacznie odbiega?a od ceny rynkowej.

39 Otó? zarówno z postanowienia odsy?aj?cego, jak i uwag na pi?mie przedstawionych przez rz?d bu?garski wynika, ?e domniemanie to jest wzruszalne. Ponadto w oparciu o akta sprawy, którymi dysponuje Trybuna?, nie mo?na stwierdzi?, by obalenie tego domniemania by?o

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 obciążają 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 godzi 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 zwłoka 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, skarbowi 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 ponosićca odpowiedzialności 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 ponosićca odpowiedzialności 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 ponosićca odpowiedzialności solidarną wiedziała lub powinna była wiedzieć, iż wspomniana osoba zobowiązana nie uiści tego podatku, a mimo to sama skorzystała z prawa do odliczenia.

Podpisy

* Język postępowania: bułgarski.