

Sprawa C-276/24**Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym****Data wpływu:**

19 kwietnia 2024 r.

Oznaczenie sądu odsyłającego:

Nejvyšší správní soud (Republika Czeska)

Data wydania postanowienia o wystąpieniu z wnioskiem o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym:

10 kwietnia 2024 r.

Strona skarżąca:

KONREO, v. o. s., insolvenční správce úpadce FAU s.r.o.

Strona przeciwna:

Odvolací finanční ředitelství

POSTANOWIENIE

Nejvyšší správní soud (najwyższy sąd administracyjny, Republika Czeska) [...] w sprawie strony skarżącej KONREO, v. o. s., [...] insolvenční správce úpadce (syndyka masy upadłości upadłego) FAU s.r. o., [...] przeciwko stronie przeciwnej: Odvolací finanční ředitelství (odwoławcza dyrekcja finansowa, Republika Czeska), [...] dotyczącej decyzji strony przeciwnej z dnia 26 maja 2020 r., [...] rozpatrując skargę kasacyjną strony przeciwnej od wyroku Krajský soud v Brně (sądu okręgowego w Brnie, Republika Czeska) z dnia 10 lutego 2023 r., opatrzonej sygnaturą 29 Af 48/2020–276,

postanowił, co następuje:

[...] Trybunałowi Sprawiedliwości Unii Europejskiej **przedkłada się** pytanie prejudycjalne:

Czy art. 205 dyrektywy 2006/112/WE Rady w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej w związku z zasadą proporcjonalności stoi na przeszkodzie takiej praktyce krajowej, która umożliwia pociągnięcie odbiorcy świadczenia powodującego powstanie obowiązku podatkowego do

odpowiedzialności za zapłatę podatku od wartości dodanej przez dostawcę tego świadczenia, mimo że odbiorcy tego świadczenia powodującego powstanie obowiązku podatkowego odmówiono już prawa do odliczenia podatku z powodu udziału w oszustwie podatkowym?

[...]

Uzasadnienie:

I. Przedmiot sprawy

- 1 Strona skarżąca jest syndykiem masy upadłości upadłego – czeskiej spółki FAU s.r.o. (zwanej dalej „spółką FAU”). Wszystkie okoliczności opisane poniżej oraz wydane decyzje dotyczą okresów podatkowych od maja do października 2013 r. Spółka FAU nabywała paliwo od czeskiej spółki VERAMI International Company s.r.o. (zwanej dalej „spółką VERAMI”). Obie spółki były płatnikami podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „VAT”). Finanční správa České republiky (organy podatkowe Republiki Czeskiej) przeprowadziła u obu spółek kontrolę podatkową. Ustaliła, że w łańcuchu handlowym, którego częścią były spółki VERAMI i FAU, doszło do popełnienia oszustwa podatkowego. Do utraty podatku doszło u podmiotów, które w łańcuchu poprzedzały spółki VERAMI i FAU i które nie były bezpośrednimi dostawcami paliwa do spółki VERAMI. Mimo to w świetle stwierdzonych nietypowych okoliczności handlowych obie przywołane spółki mogły wiedzieć o tym, że w ramach transakcji handlowych doszło do popełnienia oszustwa podatkowego. Nie podjęły jednak działań mających na celu uniknięcie udziału w oszustwie.
- 2 Z uwagi na wynik kontroli podatkowej organ podatkowy w dniach 5 stycznia 2015 r. i 2 lutego 2025 r. wydał w stosunku do spółki VERAMI decyzje o określeniu wysokości dodatkowego zobowiązania podatkowego. Mocą tych decyzji organ podatkowy naliczył spółce VERAMI dodatkowy VAT wskutek odmowy prawa do odliczenia podatku z tytułu zakupu paliwa, które następnie dostarczyła ona spółce FAU. Krajský soud v Brně (sąd okręgowy w Brnie) postanowieniem z dnia 27 lutego 2015 r. ogłosił upadłość spółki VERAMI i wszczął postępowanie upadłościowe w trybie likwidacyjnym w stosunku do jej majątku. Postępowanie upadłościowe nadal trwa.
- 3 W dniu 14 grudnia 2016 r. Krajský soud v Ostravě (sąd okręgowy w Ostrawie, Republika Czeska) ogłosił upadłość spółki FAU i wszczął postępowanie upadłościowe w trybie likwidacyjnym w stosunku do jej majątku. Także to postępowanie upadłościowe nadal trwa. Następnie w dniu 7 lutego 2017 r. organ podatkowy naliczył dodatkowy VAT również w stosunku do spółki FAU wskutek odmowy prawa do odliczenia podatku. Odwołanie spółki FAU od decyzji o określeniu wysokości dodatkowego zobowiązania podatkowego zostało oddalone przez Odvolací finanční ředitelství (odwoławczą dyrekcję finansową) decyzją z dnia 25 września 2017 r. Skarga na tę decyzję została oddalona przez Krajský soud v Brně (sąd okręgowy w Brnie) wyrokiem z dnia 1 lipca 2022 r.

Postępowanie w przedmiocie skargi kasacyjnej strony skarżącej od tego wyroku jest prowadzone przed Nejvyšší správní soud (najwyższym sądem administracyjnym, zwanym dalej „NSS”) pod sygnaturą akt 6 Afs 255/2022. Spółka FAU nie zapłaciła naliczonego dodatkowego podatku, a organ podatkowy zgłosił swoją wierzytelność w postępowaniu upadłościowym.

- 4 Zanim jeszcze organ podatkowy naliczył spółce FAU dodatkowy podatek wskutek odmowy prawa do odliczenia podatku, wezwał on tę spółkę jako podmiot ponoszący odpowiedzialność solidarną do zapłaty VAT, którego do budżetu państwa nie wpłaciła spółka VERAMI. Dokonano tego w drodze sześciu wezwań w przedmiocie odpowiedzialności solidarnej z dnia 22 kwietnia 2015 r. i 7 sierpnia 2015 r. Od wezwań w przedmiocie odpowiedzialności solidarnej spółka FAU złożyła odwołania, które na początku zostały oddalone decyzjami strony przeciwnej z dnia 22 września 2016 r. Decyzje te zostały uchylone przez Krajský soud v Brně (sąd okręgowy w Brnie) wyrokiem z dnia 9 maja 2019 r., ponieważ strona przeciwna nie dokonała wykładni warunków pociągnięcia do odpowiedzialności solidarnej za podatek niezapłacony przez dostawcę zgodnie z orzecznictwem Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (zwanego dalej „TSUE”) i NSS. Sprawy zostały przekazane stronie przeciwnej do dalszego prowadzenia. Następnie decyzjami z dnia 26 maja 2020 r. strona przeciwna ponownie oddaliła odwołania. Te drugie w kolejności decyzje strony przeciwnej są przedmiotem kontroli w niniejszej sprawie.
- 5 Dla sądowej kontroli decyzji administracyjnej rozstrzygające znaczenie ma stan faktyczny i prawny na dzień wydania decyzji administracyjnej [§ 75 ust. 1 zákon č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (ustawy nr 150/2002 kodeks postępowania sądoadministracyjnego) (...)]. Tym dniem jest 26 maja 2020 r. Można podsumować, że na ten dzień dodatkowy VAT został już ostatecznie naliczony (wskutek odmowy prawa do odliczenia podatku) zarówno w stosunku do spółki VERAMI, jak i spółki FAU. Nie zmienia tego okoliczność, że strona skarżąca wniosła skargę, a następnie również skargę kasacyjną od naliczenia spółce FAU dodatkowego podatku. Na dzień mający rozstrzygające znaczenie w sprawie istniała ostateczna decyzja o określeniu wysokości dodatkowego zobowiązania podatkowego w stosunku do spółki FAU. W czasie rozpoznawania przez stronę przeciwną po raz drugi odwołań od wezwań w przedmiocie odpowiedzialności solidarnej, w których spółka FAU została wezwana do zapłaty podatku niezapłaconego przez spółkę VERAMI, istniała ostateczna decyzja organu podatkowego, mocą której spółce FAU odmówiono prawa do odliczenia podatku od tych samych transakcji handlowych. Spółka FAU została zatem wezwana do zapłaty do budżetu państwa za spółkę VERAMI podatku, który już raz zapłaciła tej spółce, opłacając należności objęte fakturami. Podatek, za który odpowiada solidarnie spółka FAU, został wskazany kwotowo na fakturach wystawionych przez spółkę VERAMI, jako dostawcę, spółce FAU, jako odbiorcy. Spółka FAU zapłaciła kwoty wskazane na fakturach swojemu dostawcy, tj. spółce VERAMI. Spółce FAU odmówiono przy tym prawa do odliczenia podatku z tych faktur, ponieważ w łańcuchu handlowym doszło do popełnienia oszustwa podatkowego w VAT.

- 6 Krajský soud v Brně (sąd okręgowy w Brnie) uchylił decyzje strony przeciwnej z dnia 26 maja 2020 r. i przekazał jej sprawę do dalszego prowadzenia. Uzasadził to niezastosowaniem zasady proporcjonalności przez organ podatkowy przy podejmowaniu decyzji o pociągnięciu do odpowiedzialności solidarnej. Zasadniczo chodzi tu bowiem o podwójne opodatkowanie tej samej transakcji handlowej. Odpowiedzialność solidarna spółki FAU w rzeczywistości podwaja jej własny obowiązek podatkowy wynikający z odmowy prawa do odliczenia. Celem odpowiedzialności solidarnej jest zaś zapewnienie, żeby nie doszło do straty w budżecie publicznym, a nie karanie podatnika.
- 7 Strona przeciwna wniosła skargę kasacyjną od wyroku sądu okręgowego. Strona przeciwna zarzuca, że celem mechanizmu odliczenia VAT jest zachowanie zasady neutralności podatkowej. Na tę zasadę nie może się jednak powoływać ten, kto świadomie brał udział w oszustwie podatkowym. W takich przypadkach organ podatkowy powinien odmówić prawa do żądanego odliczenia. Odmowa prawa do odliczenia podatku nie służy pobraniu brakującego podatku, lecz chroni cel i sens dyrektywy Rady 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej. Organ podatkowy jest uprawniony do odmowy prawa do odliczenia wszystkim uczestnikom łańcucha handlowego, jeżeli wiedzieli albo mogli i powinni byli wiedzieć, że w jego ramach doszło do oszustwa podatkowego. Uprawnienia organu podatkowego nie ograniczają się do pobrania brakującego podatku. Nadto udziału w oszustwie podatkowym nie niweluje dodatkowa zapłata brakującego podatku. Obowiązek podatkowy spółki FAU należy odróżnić od jej odpowiedzialności solidarnej gwarantującej zapłatę podatku przez dostawcę tej spółki. Istotą odpowiedzialności solidarnej jest zagwarantowanie spełnienia obowiązku podatkowego innego podmiotu. Skutkiem pociągnięcia do odpowiedzialności solidarnej jest zaspokojenie wierzytelności budżetu państwa w miejsce dłużnika (dostawcy podmiotu ponoszącego odpowiedzialność solidarną), który nie zapłacił podatku. Odmowa prawa do odliczenia podatku ma na celu zapobieżenie bezpodstawnemu wzbogaceniu podatnika, który brał udział w oszustwie podatkowym. Odmowa prawa do odliczenia nie jest instytucją szczególną w stosunku do odpowiedzialności solidarnej. W związku z tym nic nie stoi na przeszkodzie, aby jednocześnie wobec tego samego podatnika były stosowane obie instytucje, tj. odmowa prawa do odliczenia podatku od przyjętego świadczenia, dotkniętego oszustwem podatkowym, i odpowiedzialność solidarna za zapłatę podatku przez dostawcę od tego samego świadczenia powodującego powstanie obowiązku podatkowego. Zastosowanie obydwu instytucji opiera się na podobnych założeniach (noszące znamiona oszustwa zachowanie w łańcuchu handlowym i brak dobrej wiary po stronie podatnika co do zgodności z prawem jego transakcji). Ich zbieg jest zatem logiczną konsekwencją. Paradoksem byłoby, gdyby odpowiedzialność solidarna dotyczyła wyłącznie podmiotów, które domagają się odliczenia podatku w dobrej wierze co do zgodności z prawem dokonywanych przez siebie transakcji.
- 8 Strona skarżąca w odpowiedzi na skargę kasacyjną podniosła, że odmowa prawa do odliczenia i odpowiedzialność solidarna powinny być rozumiane jako procedury alternatywne. Ich jednoczesne zastosowanie narusza zasadę

neutralności podatkowej i równego traktowania podatników. Na podstawie decyzji strony przeciwnej, na które wniesiono skargę, spółka FAU jest zobowiązana do zapłaty VAT od tej samej transakcji trzykrotnie: najpierw zapłaciła go swojemu dostawcy, następnie „zapłaciła” podatek w wyniku odmowy prawa do odliczenia tego podatku, a obecnie ma zapłacić podatek po raz trzeci w ramach odpowiedzialności solidarnej za zapłatę podatku przez swojego dostawcę. Celem zarówno odmowy prawa do odliczenia, jak i odpowiedzialności solidarnej jest ochrona budżetu państwa. Wystarczające jest zatem zastosowanie tylko jednej z tych instytucji. Celem postępowania organu podatkowego nie może być maksymalnie możliwe opodatkowanie transakcji, ale dążenie do przybliżenia się do sytuacji, która z perspektywy budżetu państwa powstałaby, gdyby podatnicy działali zgodnie z prawem. Gdyby podatnicy działali zgodnie z prawem, to podatek zostałby zapłacony do budżetu państwa tylko raz. Nie ma powodu, aby budżet państwa wzbogacał się o podwójnie nałożony podatek. Zasada proporcjonalności jest integralną częścią zasad prawa Unii. Sąd okręgowy zastosował ją z tej przyczyny, że jest to zasada nadrzędna wobec dosłownego brzmienia przepisów ustawy.

II. Przywołane przepisy prawa Unii i prawo krajowe

- 9 Artykuł 205 dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (zwanej dalej „dyrektywą 2006/112/WE”) stanowi:

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

- 10 W prawie krajowym ogólną regulację solidarnej odpowiedzialności za zobowiązania podatkowe zawierają § 171 i § 172 zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád (ustawy nr 280/2009 kodeks podatkowy, zwanej dalej „kodeksem podatkowym”). Paragraf 171 kodeksu podatkowego stanowi:

§ 171

(1) Do zapłaty zaległości zobowiązany jest również podmiot odpowiedzialny solidarnie, jeżeli ustawa nakłada na niego odpowiedzialność solidarną i jeżeli organ podatkowy w wezwaniu wskaże naliczony podatek, za który podmiot ten ponosi odpowiedzialność, i jednocześnie wezwie go do zapłaty zaległości w określonym terminie; odpis decyzji w sprawie naliczenia podatku stanowi załącznik do wezwania.

(3) Podmiot ponoszący odpowiedzialność solidarną może zostać wezwany do zapłaty, jeżeli zaległość nie została uiszczona przez podatnika, mimo że podatnik został bezskutecznie wezwany do jej zapłaty, a zaległość nie została zaspokojona nawet w toku egzekucji przeciwko podatnikowi, o ile nie jest jasne, że egzekucja byłaby oczywiście bezskuteczna; podmiot

ponoszący odpowiedzialność solidarną może zostać wezwany do zapłaty również po wszczęciu postępowania upadłościowego wobec podatnika.

- 11 Odpowiedzialność solidarna podatnika za VAT jest uregulowana w § 109 zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (ustawy nr 235/2004 o podatku od wartości dodanej, zwanej dalej „ustawą o VAT”):

§ 109

Odpowiedzialność solidarna przyjmującego świadczenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego

(1) *Płatnik, który przyjmuje świadczenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego z miejscem świadczenia w kraju, od innego płatnika, albo dokonuje zapłaty za takie świadczenie (zwany dalej „przyjmującym świadczenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego”), ponosi odpowiedzialność solidarną za niezapłacony podatek od tego świadczenia, jeżeli w chwili jego przyjęcia wiedział albo powinien był i mógł wiedzieć, że:*

- a) podatek wskazany w dokumencie podatkowym umyślnie nie zostanie zapłacony,*
- b) płatnik, który dokonuje tego świadczenia powodującego powstanie obowiązku podatkowego albo uzyskuje zapłatę za takie świadczenie (zwany dalej „dokonującym świadczenia powodującego powstanie obowiązku podatkowego”), umyślnie znalazł się albo znajdzie się w sytuacji, która uniemożliwia mu zapłatę podatku, lub*
- c) dojdzie do zaniżenia podatku albo nadużycia korzyści podatkowej.*

(2) ***Przyjmujący świadczenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego ponosi odpowiedzialność solidarną za niezapłacony podatek od tego świadczenia także wtedy, gdy zapłata za to świadczenie:***

- a) bez uzasadnienia ekonomicznego wyraźnie odbiega od zwykle stosowanej ceny,*
- b) zostaje dokonana w całości lub w części przelewem bezgotówkowym na rachunek prowadzony przez dostawcę usług płatniczych poza terytorium kraju, lub*
- c) zostaje dokonana w całości lub w części przelewem bezgotówkowym na inny rachunek niż rachunek dokonującego świadczenia powodującego powstanie obowiązku podatkowego,*

który jest publikowany przez organ podatkowy w sposób umożliwiający zdalny dostęp.

- 12 W niniejszej sprawie organ podatkowy zastosował odpowiedzialność solidarną na podstawie § 109 ust. 2 lit. b) ustawy o VAT. NSS zajmował się wykładnią tego przepisu w wyroku z dnia 15 lutego 2018 r., sygnatura akt 5 Afs 78/2017–33, KOVÁŘ plus, CZ:NSS:2018:5.Afs.78.2017.33. NSS podkreślił obowiązek dokonywania prounijnej wykładni przywołanego przepisu, tj. zgodnie z wymogami sformułowanymi przez TSUE w odniesieniu do warunków stosowania odpowiedzialności solidarnej zgodnie z art. 205 dyrektywy 2006/112/WE. Warunkiem pociągnięcia do odpowiedzialności solidarnej zgodnie z przywołanym przepisem jest zatem, żeby poza samym dokonaniem płatności na rachunek prowadzony przez dostawcę usług płatniczych poza terytorium kraju występowały dalsze okoliczności, z których jasno wynika, że podatnik, który dokonał płatności na rachunek prowadzony poza terytorium kraju, wiedział albo mógł wiedzieć, że celem skierowania w ten sposób płatności poza terytorium kraju było właśnie niezapłacenie podatku.
- 13 Strona przeciwna w swych drugich w kolejności decyzjach zajęła się już tym, czy występowały dalsze okoliczności, z których można wywodzić, że spółka FAU wiedziała albo mogła i powinna była wiedzieć, że jej dostawca, spółka VERAMI, nie zapłaci VAT wskazanego kwotowo na fakturach.
- 14 Koncepcja odpowiedzialności solidarnej stosowanej w krajowym prawie podatkowym opiera się na ogólnych prywatnoprawnych podstawach tej instytucji. Z orzecznictwa NSS wynika w związku z tym, że odpowiedzialność solidarna jest instytucją zabezpieczającą i uzupełnia zobowiązanie główne. Ma ona charakter akcesoryjny i dlatego jest co do swojego istnienia związana z zabezpieczonym zobowiązaniem głównym i dzieli jego los. Zakres odpowiedzialności solidarnej wynika ze zobowiązania głównego. Odpowiedzialność solidarna wygasa wraz z zobowiązaniem głównym, chyba że ustawa stanowi inaczej. Kolejną cechą odpowiedzialności solidarnej jest jej subsydiarny charakter, który wyraża się w tym, że podmiot można pociągnąć do odpowiedzialności solidarnej dopiero w momencie, gdy dłużnik nie wykonał swojego zobowiązania głównego (lub jego części), które odpowiedzialność solidarna zabezpiecza (zob. np. wyżej przywołany wyrok NSS, KOVÁŘ plus). Jeżeli podmiot ponoszący odpowiedzialność solidarną faktycznie wykonał zamiast dłużnika jego zobowiązanie główne, to przysługuje mu wobec dłużnika roszczenie regresowe (subrogacja). Podmiot ponoszący odpowiedzialność solidarną uzyskuje zatem roszczenie przeciwko dłużnikowi i może żądać, żeby dłużnik zwrócił mu to, co w miejsce dłużnika zapłacił on wierzycielowi celem spłaty zobowiązania głównego. Podmiot ponoszący odpowiedzialność solidarną uzyskuje to roszczenie prywatnoprawne również w przypadku ustawowej odpowiedzialności solidarnej za niezapłacony podatek [wyrok velký senát Nejvyšší soud České republiky (wielkiej izby sądu najwyższego Republiki Czeskiej, Republika Czeska) z dnia 8 września 2010 r., sygnatura akt 31 Cdo 1693/2008, CZ:NS:2010:31.CDO.1693.2008.1, odnoszący się do prawa cywilnego

obowiązującego do dnia 31 grudnia 2013 r.; odnośnie do regulacji prawnej obowiązującej od dnia 1 stycznia 2014 r. zob. § 1937 i 1938 zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník (ustawy nr 89/2012 kodeks cywilny)].

- 15 Biorąc jednak pod uwagę warunki, w przypadku spełnienia których można dochodzić odpowiedzialności solidarnej w prawie podatkowym (zob. przywołany wyżej § 171 ust. 3 kodeksu podatkowego), roszczenie regresowe podmiotu ponoszącego odpowiedzialność solidarną można uznać za trudne do wyegzekwowania. Organ podatkowy może bowiem wezwać podmiot ponoszący odpowiedzialność solidarną do zapłaty długu dopiero wtedy, gdy nie był w stanie wyegzekwować (tj. wyegzekwować przymusowo) długu od dłużnika. Przymusowa egzekucja długu nie jest konieczna tylko wtedy, gdy byłaby oczywiście bezskuteczna lub gdy dłużnik jest w upadłości. W niniejszej sprawie w dacie wystosowania wezwania w przedmiocie odpowiedzialności solidarnej prowadzono w stosunku do spółki VERAMI postępowanie upadłościowe w trybie likwidacyjnym. Stopa zwrotu upadłości likwidacyjnych w Republice Czeskiej jest generalnie bardzo niska. W związku z tym nie można założyć, że gdyby w tych okolicznościach podmiot ponoszący odpowiedzialność solidarną (tu spółka FAU) uregulował wobec organu podatkowego zaległość spółki VERAMI, to skutecznie zrealizowałby swoje roszczenie regresowe wobec tej spółki. Należy zatem wyjść z założenia, że podmiot ponoszący odpowiedzialność solidarną co do zasady faktycznie nie odzyska od dłużnika głównego (swojego dostawcy) zwrotu tego, co zapłacił organowi podatkowemu z tytułu spłaty zaległości podatkowych dłużnika głównego.

III. Analiza pytania prejudycjalnego

- 16 Zdaniem NSS warto nadmienić, że w przedłożonym pytaniu prejudycjalnym przecinają się dwa aspekty stosowania podatku od wartości dodanej. Po pierwsze, chodzi o odmowę prawa do odliczenia podatku, a po drugie, o pociągnięcie do odpowiedzialności solidarnej za zapłatę podatku od przyjętych świadczeń powodujących powstanie obowiązku podatkowego przez ich dostawcę.

Odmowa prawa do odliczenia podatku

- 17 Pierwszy aspekt stanowi określenie obowiązku podatkowego spółki FAU, co znajduje odzwierciedlenie w realizacji prawa do odliczenia podatku od świadczeń przyjętych od spółki VERAMI. Na poziomie krajowego prawa podatkowego chodzi o postępowanie wyjaśniające zgodnie z kodeksem podatkowym. W wyniku tego postępowania doszło do naliczenia dodatkowego podatku spółce FAU za każdy okres podatkowy, którego dotyczyło postępowanie. Spółce FAU odmówiono prawa do odliczenia podatku zgodnie z art. 168 dyrektywy 2006/112/WE, ponieważ dokonane transakcje, w związku z którymi domagała się ona odliczenia, stanowiły część łańcucha handlowego, w ramach którego doszło do popełnienia oszustwa podatkowego. Aspekt ten nie jest przedmiotem kontroli sądowej w niniejszej sprawie. Nie można go jednak pominąć, ponieważ uzupełnia on kontekst przedłożonego pytania prejudycjalnego.

- 18 Wobec spółki FAU i jej dostawcy spółki VERAMI ustalono dodatkowe zobowiązanie podatkowe w ten sposób, że nałożono na nie obowiązek odprowadzenia podatku od transakcji powodujących powstanie obowiązku podatkowego (podatku należnego), a przy tym odmówiono im prawa do odliczenia podatku naliczonego. Wynikało to stąd, że zarówno nabycie świadczenia powodującego powstanie obowiązku podatkowego przez spółkę VERAMI, jak i nabycie tego samego świadczenia powodującego powstanie obowiązku podatkowego przez spółkę FAU stanowiły część tego samego łańcucha handlowego, w ramach którego w poprzednich ogniwach doszło do utraty podatku w wyniku oszustwa. Organ podatkowy ustalił, że zarówno spółka VERAMI, jak i spółka FAU wiedziały albo mogły i powinny były wiedzieć, że nabywane przez nie świadczenia powodujące powstanie obowiązku podatkowego były dotknięte oszustwem podatkowym. Nie podjęły one przy tym takich środków zapobiegawczych, które umożliwiłyby im uniknięcie udziału w oszustwie.
- 19 TSUE w wyroku z dnia 24 listopada 2022 r., Finanzamt M, C-596/21, EU:C:2022:921, wskazał, że brak wiedzy o istnieniu oszustwa podatkowego stanowi dorozumianą przesłankę materialną prawa do odliczenia. Podatnikowi, który nie spełnia tej przesłanki, należy odmówić w całości prawa do odliczenia. Celem spoczywającego na organach podatkowych i sądach obowiązku odmowy prawa do odliczenia jest w szczególności zobowiązanie podatników do dochowania staranności. Obowiązek dochowania należytej staranności należy rozumieć jako wymaganie upewnienia się przy każdej transakcji gospodarczej, że transakcje, jakich dokonują, nie prowadzą do udziału w oszustwie podatkowym. Tymczasem taki cel nie mógłby zostać skutecznie zrealizowany, gdyby odmowa prawa do odliczenia była ograniczona jedynie proporcjonalnie do części kwot wpłaconych tytułem należnego VAT odpowiadającego kwocie związanej z oszustwem. W ten sposób podatnicy byłiby jedynie zachęceni do podjęcia odpowiednich środków w celu ograniczenia skutków ewentualnego oszustwa, lecz niekoniecznie do podjęcia środków umożliwiających im upewnienie się, że dokonywane przez nich transakcje nie prowadzą do uczestnictwa w oszustwie podatkowym lub do ułatwiania jego popełnienia. Okoliczność, iż podatnik nabył towary lub usługi, mimo że wiedział lub powinien był wiedzieć, iż nabywając te towary lub usługi, uczestniczy w transakcji związanej z oszustwem popełnionym na wcześniejszym etapie obrotu, wystarczy do uznania, że podatnik ten uczestniczył w tym oszustwie. Jest to wystarczającym powodem do pozbawienia go możliwości skorzystania z prawa do odliczenia, nawet bez konieczności ustalania, czy istniało ryzyko utraty dochodów podatkowych.
- 20 Z orzecznictwa TSUE wynika, że podatnik, który uczestniczył w oszustwie podatkowym, nie może powoływać się na zasadę neutralności podatkowej w celu odliczenia VAT (postanowienie z dnia 14 kwietnia 2021 r., Finanzamt Wilmersdorf, C-108/20, EU:C:2021:266).
- 21 NSS wyprowadza z tego aktualnego orzecznictwa TSUE wniosek, że celem odmowy prawa do odliczenia podatku z powodu popełnienia oszustwa podatkowego w łańcuchu handlowym nie jest zrekompensowanie brakującego

podatku w budżecie państwa, ale ochrona systemu VAT przed oszustwami. Środek ten służy przede wszystkim zapobieganiu oszustwom podatkowym, z czego wynika, że ma pewien charakter odstraszający. Prewencja nie byłaby skuteczna, gdyby brakujący podatek mógł zostać dodatkowo nałożony tylko na jedno ogniwo w łańcuchu, w którym popełniono oszustwo. Należy zatem wyjść z założenia, że żadna z osób świadomie uczestniczących w oszustwie podatkowym nie ma prawa do jakiegokolwiek odliczenia. Gdyby organ podatkowy miał ograniczyć odmowę odliczenia wyłącznie przez pryzmat pobrania brakującego podatku, to działałoby w sposób dyskryminujący, i to zarówno wobec podmiotu, któremu naliczy dodatkowy podatek (podmiot ten zostałby pociągnięty do odpowiedzialności za udział w oszustwie, choć jednocześnie nie zostałyby obciążone pozostałe ogniwa tego łańcucha, które również mogły wiedzieć o oszustwie), jak i wobec podmiotów uczciwych, które tym działaniem byłyby bezzasadnie pokrzywdzone w porównaniu z podmiotami nieuczciwymi. Z powyższego wynika, że organ podatkowy może odmówić prawa do odliczenia wszystkim ogniwom łańcucha, w którym doszło do oszustwa (zob. wyroki NSS: z dnia 19 stycznia 2023 r., sygnatura akt 1 Afs 101/2021–42, Trimet Prag, CZ:NSS:2023:1.Afs. 101.2021.42; z dnia 26 stycznia 2023 r., sygnatura akt 1 Afs 164/2021–52, Z + M servis, CZ:NSS:2023:1.Afs. 164.2021.52; z dnia 29 marca 2023 r., sygnatura akt 2 Afs 298/2021–69, LAKUM – AP, CZ:NSS:2023:2.Afs. 298.2021.69; z dnia 27 kwietnia 2023 r., sygnatura akt 7 Afs 160/2021–89, T R I O D O N, CZ:NSS:2023:7.Afs. 160.2021.89; z dnia 25 października 2023 r., sygnatura akt 1 Afs 1/2023–71, FEPO – europalety, CZ:NSS:2023:1.Afs. 1.2023.71; albo już z dnia 7 września 2021 r., sygnatura akt 6 Afs 158/2019–63, ANAFRA, CZ:NSS:2021:6.Afs. 158.2019.63).

- 22 W świetle powyższych wniosków wynikających z orzecznictwa TSUE oraz nawiązującego do niego orzecznictwa NSS jest jasne, że w niniejszej sprawie doszło do dopuszczalnego naruszenia neutralności podatkowej, ponieważ prawa do odliczenia podatku odmówiono nie tylko spółce FAU, ale również jej dostawcy spółce VERAMI. Doszło do tego mianowicie z powodu udziału tych spółek w oszustwie podatkowym. Ten aspekt złożonych relacji jest zatem wystarczająco rozstrzygnięty w orzecznictwie TSUE i nie wymaga złożenia wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym. To zresztą nie byłoby nawet możliwe, ponieważ ten aspekt dotyczący etapu wyjaśniającego postępowania podatkowego nie jest przedmiotem kontroli sądowej w niniejszej sprawie.

Odpowiedzialność solidarna za podatek niezapłacony przez dokonującego świadczenia powodującego powstanie obowiązku podatkowego

- 23 Z art. 205 dyrektywy 2006/112/WE wynika, że pozostawia ona państwom członkowskim możliwość wprowadzenia solidarnej odpowiedzialności za zapłatę podatku, bez ustanowienia warunków tej odpowiedzialności. Odnośnie do tych warunków w pewnej mierze wypowiedział się TSUE, a to pierwotnie w związku z podobnym co do treści art. 21 ust. 3 szóstej dyrektywy Rady 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 (77/388/EWG).

- 24 Podstawowe znaczenie przypisać należy wyrokowi z dnia 11 maja 2006 r., *Federation of Technological Industries i in.*, C-384/04, EU:C:2006:309. TSUE podkreślił w nim, że państwa członkowskie, wykonując uprawnienia, jakie zostały im przyznane przez dyrektywy Unii, powinny przestrzegać ogólnych zasad prawa będących częścią porządku prawnego Unii, w tym zwłaszcza zasad pewności prawa i proporcjonalności. Jeżeli chodzi o zasadę proporcjonalności, to nawet jeśli ustanowione przez państwa członkowskie, na podstawie art. 21 ust. 3 dyrektywy 77/388/EWG, przepisy zmierzają do możliwie skutecznej ochrony praw budżetu państwa, nie powinny one jednak wykraczać poza to, co jest niezbędne dla osiągnięcia tego celu. Artykuł 21 ust. 3 dyrektywy 77/388/EWG zezwala na to, aby państwo członkowskie uznało osobę za solidarnie zobowiązaną do zapłaty podatku, jeżeli w chwili realizowania transakcji na jej korzyść osoba ta wiedziała lub powinna była wiedzieć, że podatek należny z tytułu zrealizowania tej transakcji lub jakiegokolwiek wcześniej lub później zrealizowanej transakcji nie został zapłacony. Państwo może opierać się w tym względzie na domniemaniach, jednak obalenie ich przeciwdowodem nie może być dla danej osoby praktycznie niemożliwe ani nadmiernie utrudnione. Użycie domniemań nie może skutkować de facto powstaniem systemu opierającego się na odpowiedzialności na zasadzie ryzyka, który wykraczałby poza to, co jest konieczne dla ochrony praw budżetu państwa. Osoby podejmujące wszelkie możliwe działania, których podjęcia można się od nich w sposób uzasadniony domagać celem zapewnienia, że realizowane przez nie transakcje nie stanowią części łańcucha, obejmującego transakcję dotkniętą oszustwem podatkowym, powinny bowiem móc powołać się na legalność dokonanych transakcji, bez ryzyka poniesienia solidarnej odpowiedzialności z tytułu zapłaty podatku, należnego od innego podatnika
- 25 Te wnioski TSUE potwierdził także w wyroku z dnia 21 grudnia 2011 r., *Vlaamse Oliemaatschappij NV*, C-499/10, EU:C:2011:871.
- 26 TSUE zajmował się wykładnią art. 205 dyrektywy 2006/112/WE w wyroku z dnia 20 maja 2021 r., „ALTI” OOD, C-4/20, EU:C:2021:397. TSUE wskazał, że przepis ten nie precyzuje ani tego, jakie osoby mogą zostać przez państwa członkowskie wskazane jako dłużnicy solidarni, ani sytuacji, w których takie wskazanie może zostać dokonane. Stąd określenie przesłanek i zasad wdrożenia odpowiedzialności solidarnej należy do państw członkowskich. W świetle zasad pewności prawa i proporcjonalności, wykładanych w taki sposób, jak we wcześniej przywołanych wyrokach, państwa członkowskie mogą wyznaczyć dłużnika solidarnego innego niż osoba zobowiązana do zapłaty podatku w celu zapewnienia jego skutecznego poboru. To wyznaczenie musi być uzasadnione stosunkiem faktycznym lub prawnym łączącym tych dwóch dłużników solidarnych. 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. Dalej TSUE

powtórzył wyżej przywołane wnioski wyroku Federation of Technological Industries i in. TSUE dodał, że w wypadku nadużycia w dziedzinie VAT organ podatkowy musi mieć możliwość odzyskania – celem zapewnienia efektywności – należnego podatku oraz wszystkich związanych z nim elementów od każdego z kontrahentów, którzy uczestniczyli w tym nadużyciu.

- 27 Z orzecznictwa TSUE wynika zatem, że określenie warunków pociągnięcia do odpowiedzialności solidarnej za zapłatę podatku należy do państw członkowskich. Muszą one jednak respektować zasady pewności prawa i proporcjonalności. Wykluczone jest stosowanie systemu odpowiedzialności obiektywnej, w którym niemożliwe byłoby uwolnienie się od odpowiedzialności w przypadku istnienia dobrej wiary wynikającej z zastosowania wszelkich środków, których można zgodnie z prawem wymagać, celem uniknięcia przez daną osobę udziału w oszustwie.
- 28 NSS ma wiedzę co do tego, że TSUE ma zajmować się wykładnią art. 205 dyrektywy 2006/112/WE również w sprawie C-331/23, Dranken Van Eetvelde NV. Z dostępnych publicznie informacji o tej sprawie, w szczególności treści pytań prejudycjalnych, nie wynika, że TSUE miałby się wypowiedzieć co do kwestii mającej znaczenie dla rozstrzygnięcia niniejszej sprawy przez NSS.
- 29 TSUE nie zajmował się dotychczas zagadnieniem tego, czy zgodne z zasadą proporcjonalności jest pociągnięcie do solidarnej odpowiedzialności za podatek niezapłacony przez dostawcę z jednoczesną odmową prawa do odliczenia podatku ze względu na udział w oszustwie podatkowym w odniesieniu do tych samych transakcji handlowych, mające nadto miejsce w sytuacji, w której podatnik, wobec którego zastosowano jednocześnie oba środki, wiedział albo co najmniej mógł i powinien był wiedzieć, że przyjmując świadczenia powodujące powstanie obowiązku podatkowego, uczestniczy w oszustwie podatkowym i że jego dostawca nie zapłaci podatku od świadczeń powodujących powstanie obowiązku podatkowego, które podatnik od tego dostawcy przyjął. Tego zagadnienia nie można zatem uznać ani za *acte éclairé*, ani – z uwagi na jego niejednoznaczność – za *acte clair*.
- 30 NSS wskazuje w tym kontekście, że jednoczesne stosowanie odmowy prawa do odliczenia podatku i odpowiedzialności solidarnej za zapłatę podatku przez dostawcę nie jest wprost uregulowane przez prawo krajowe. Wynika ono z praktyki administracyjnej organu podatkowego, której legalność nie była jeszcze badana przez NSS. Z perspektywy wykładni systemowej prawa krajowego wydaje się, że jednoczesne stosowanie tych instrumentów nie jest wykluczone. Odmowa prawa do odliczenia podatku jest instrumentem stosowanym przy naliczaniu podatku w ramach fazy wyjaśniającej postępowania podatkowego. Ponadto dotyczy w danym przypadku własnego obowiązku podatkowego spółki FAU. Odpowiedzialność solidarna za podatek niezapłacony przez dostawcę jest zaś instrumentem fazy zapłaty podatku, która następuje po fazie wyjaśniającej postępowania podatkowego (zob. wyroki NSS: z dnia 18 grudnia 2018 r., sygnatura akt 7 Afs 8/2018–56, ARMOSTAV MÍSTEK,

CZ:NSS:2018:7.Afs. 8.2018.56; i z dnia 24 stycznia 2022 r., sygnatura akt 10 Afs 57/2021–65, EKO Logistics, CZ:NSS:2022:10.Afs. 57.2021.65). Odpowiedzialność solidarna nie dotyczy własnego obowiązku podatkowego spółki FAU, ale podatku należnego od przyjętych świadczeń powodujących powstanie obowiązku podatkowego, który na fakturze wskazała kwotowo spółka VERAMI (tj. dostawca spółki FAU) i który spółka VERAMI powinna była wpłacić do budżetu państwa. Tym samym, choć zarówno odpowiedzialność solidarna, jak i odmowa prawa do odliczenia dotyczą tej samej transakcji handlowej (świadczenia powodującego powstanie obowiązku podatkowego), to odnoszą się one do obowiązków podatkowych różnych podatników. Odpowiedzialność solidarna dotyczy obowiązku podatkowego spółki VERAMI (podatek należny), zaś odmowa prawa do odliczenia dotyczy obowiązku podatkowego spółki FAU (podatek naliczony).

- 31 Jedyną kwestią, która budzi wątpliwości co do dopuszczalności jednoczesnego zastosowania obu środków wobec spółki FAU, jest zgodność pociągnięcia do odpowiedzialności solidarnej z zasadą proporcjonalności w sytuacji, w której spółce FAU ostateczną decyzją odmówiono już prawa do odliczenia podatku od tych samych świadczeń powodujących powstanie obowiązku podatkowego. Zasada proporcjonalności w kontekście art. 205 dyrektywy 2006/112/WE jest wykładana w ten sposób, że środki, za pomocą których państwo członkowskie dąży do zapewnienia jak najbardziej efektywnej ochrony płatności do budżetu państwa, nie mogą wykraczać poza to, co jest konieczne do osiągnięcia tego celu. W niniejszej sprawie zasadnicze znaczenie ma udzielenie odpowiedzi na pytanie, czy odmowa prawa do odliczenia podatku przez spółkę FAU ze względu na to, że dokonana transakcja powodująca powstanie obowiązku podatkowego stanowi część łańcucha handlowego, w ramach którego doszło do oszustwa podatkowego, jest wystarczającym środkiem zapewniającym ochronę płatności do budżetu państwa i wystarczającym instrumentem zwalczania oszustw podatkowych. Gdyby odmowa prawa do odliczenia podatku przez spółkę FAU nie była wystarczająca do ochrony tych interesów publicznych i w związku z tym do osiągnięcia wspomnianych uzasadnionych celów konieczne byłoby wykorzystanie wszelkich środków w celu wyegzekwowania podatku niezapłaconego przez spółkę VERAMI, to należy ocenić, czy (w świetle okoliczności niniejszej sprawy) pociągnięcie do odpowiedzialności solidarnej spółki FAU jest zgodne z zasadą proporcjonalności.
- 32 NSS nie uważa, że spółka FAU mogłaby powołać się na wynikającą z orzecznictwa TSUE regułę, zgodnie z którą rozłożenie ryzyka pomiędzy dostawcą a organami podatkowymi w następstwie oszustwa popełnionego przez osobę trzecią musi odpowiadać zasadzie proporcjonalności (wyrok z dnia 21 lutego 2008 r., Netto Supermarkt, C-271/06, EU:C:2008:105). Spółka FAU bowiem co najmniej mogła i powinna była wiedzieć, że przyjęcie od spółki VERAMI świadczenia powodującego powstanie obowiązku podatkowego skutkuje udziałem w oszustwie podatkowym.

- 33 Istotne dla oceny przez TSUE przedłożonego pytania prejudycjalnego mogłyby być dwie okoliczności faktyczne, o których wspomniano już powyżej, niemniej warto na nie ponownie wyraźnie wskazać. Po pierwsze, wprawdzie organ podatkowy odmówił spółce FAU prawa do odliczenia podatku od świadczeń przyjętych od spółki VERAMI, jednak nastąpiło to dopiero po przeprowadzeniu kontroli podatkowej w postępowaniu w przedmiocie naliczenia dodatkowego podatku. W rezultacie wobec spółki FAU został naliczony dodatkowy podatek, którego jednak ze względu na swoją upadłość nie zapłaciła. Spółka FAU nie wykonała zatem wobec budżetu państwa swoich zobowiązań, które są bezpośrednio związane z odmową prawa do odliczenia podatku. Strona przeciwna wskazuje na to w swojej skardze kasacyjnej. Należy jednak uściślić, że powstałej w ten sposób zaległości podatkowej spółki FAU można obecnie co do zasady od tej spółki dochodzić. Dodać należy, że w tym przypadku jest to możliwe jedynie zgodnie z zasadami obowiązującymi w postępowaniu upadłościowym.
- 34 Po drugie, gdyby spółka FAU z tytułu odpowiedzialności solidarnej zapłaciła zobowiązanie podatkowe swojego dostawcy, to w świetle krajowej regulacji prawnej dotyczącej subsydiarności odpowiedzialności solidarnej za zaległość podatkową nie jest raczej prawdopodobne, że następnie skutecznie wyegzekwowałaby zwrot od swojego dostawcy (zob. co do szczegółów wyżej).

[...] [powtórzenie pytania prejudycjalnego]

[...] [postępowanie krajowe]

[...]