

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO

M. POIARESA MADURA

przedstawiona w dniu 7 grudnia 2005 r.<sup>1</sup>

1. Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Court of Appeal (Civil Division) of England and Wales dotyczy wykładni art. 21 ust. 3 oraz art. 22 ust. 8 szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG<sup>2</sup>. Wniosek ten został złożony w ramach skargi w postępowaniu zawisłym między 53 podmiotami gospodarczymi działającymi w sektorze telefonii komórkowej i procesorów komputerowych oraz ich korporacją zawodową — Federation of Technological Industries (łącznie zwanymi dalej „Federacją”) a Commissioners of Customs and Excise oraz H.M. Attorney-General (zwanym dalej „Commissioners”). Kwestionowane są art. 17 i 18 Finance Act 2003 (ustawy budżetowej na rok 2003, zwanej dalej „Finance Act 2003”), które zostały przyjęte w celu przeciwdziałania praktykom wykorzystującym zasady w zakresie podatku VAT dotyczące wewnątrzspółnotowej sprzedaży towarów. Orzeczenie Trybunału Sprawiedliwości ma umożliwić sądowi krajowemu

ocenę zgodności art. 17 i 18 z prawem wspólnotowym.

**I — Ramy prawne**

*A — Uregulowania wspólnotowe*

2. Artykuł 21 szóstej dyrektywy stanowi:

„1. W systemie wewnętrznym następujące osoby są płatnikami podatku od wartości dodanej:

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

1 — Język oryginału: portugalski.

2 — Dyrektywa 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. L 145, str. 1), zmieniona dyrektywą Rady 2000/65/WE z dnia 17 października 2000 r. zmieniającą dyrektywę 77/388/EWG w odniesieniu do określenia osoby odpowiedzialnej za zapłatę podatku od wartości dodanej (Dz.U. L 269, str. 44) (zwana dalej „szóstą dyrektywą”).

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 płatnikiem podatku jest osoba, na rzecz której dokonywana jest podlegająca opodatkowaniu dostawa towarów lub usług;

- b) podatnicy, na rzecz których świadczone 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 świadczone są usługi określone w art. 28b (C), (D), (E) i (F), jeśli usługi te świadczone są przez podatnika niezamieszkałego na terytorium danego kraju;
- c) osoba, na rzecz której dokonywane są dostawy towarów, gdy spełnione są następujące warunki:

— podlegającą opodatkowaniu operacją jest dostawa towarów dokonywana w okolicznościach określonych w art. 28c (E) ust. 3,

— osobą, 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 wymaganiam 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, wyznaczył przedstawiciela podatkowego w tym kraju;

- d) każda osoba wykazująca podatek od wartości dodanej na fakturze lub innym dokumencie służącym jako faktura;
- e) każda osoba dokonująca wewnątrz-wspólnotowego 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 zezwo-

lenia na wyznaczenie przedstawiciela podatkowego jako płatnika podatku. Możliwość ta podlega warunkom i procedurom przewidzianym w każdym państwie członkowskim;

- b) w przypadku gdy podlegająca 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 odpowiedzialna 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”.

3. Artykuł 22 ust. 7 szóstej dyrektywy stanowi:

„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”.

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

„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 prowadzić w handlu między państwami członkowskimi do niepotrzebnych formalności związanych z przekraczaniem granic.

Opcji przewidzianej w akapicie pierwszym nie można wykorzystywać w celu nakładania dodatkowych obowiązków, wykraczających poza obowiązki ustanowione w ust. 3”.

może nałożyć na podatnika wymóg, tytułem 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:

## B — Uregulowania krajowe

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

„1) Commissioners może zażądać od każdej osoby, tytułem warunku przyznania prawa do odliczenia lub zwrotu podatku naliczonego, przedstawienia dowodu dotyczącego podatku VAT, który określi ten urząd.

1A) Jeżeli Commissioners uzna to za niezbędne dla celów ochrony przychodów, może zażądać, tytułem warunku przyznania ulgi w zakresie podatku VAT, ustanowienia uznanego przez siebie za odpowiednie zabezpieczenia na kwotę płatności.

2) Jeżeli Commissioners uzna to za niezbędne dla celów ochrony przychodów,

a) od tego podatnika lub

b) od osoby wykonującej lub odbierającej dostawę odpowiednich towarów lub usług.

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

4) Commissioners określa kwotę zabezpieczenia, o którym mowa w powyższym w ust. 2 oraz sposób jego ustanowienia.

5) Uprawnienia przyznane Commissioners na mocy powyższego ust. 2 pozostają bez uszczerbku dla uprawnień, z jakich organ ten korzysta na mocy art. 48 ust. 7”.

6. Artykuł 77A VAT Act 1994, wprowadzony przez art. 18 Finance Act 2003, stanowi:

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

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

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

Commissioners może wysłać podatnikowi zawiadomienie, wyszczególniając w nim należną kwotę niezapłaconego podatku VAT i określając skutki tego zawiadomienia.

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

3) Zawiadomienie w rozumieniu niniejszego artykułu wywołuje następujące skutki:

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

a) osoba otrzymująca zawiadomienie oraz

2) W przypadku gdy:

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

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

są solidarnie zobowiązane do zapłaty tej kwoty na rzecz Commissioners.

- 4) Dla celów powyższego ust. 2 należną kwotę podatku VAT z tytułu zrealizowanej dostawy stanowi niższa z dwóch następujących kwot:
- a) kwoty podlegającej zapłacie z tytułu dostawy oraz
    - a) była niższa od najniższej ceny za te towary, której zapłaty można się w sposób uzasadniony spodziewać na rynku lub
    - b) była niższa od ceny żądanej za każdą wcześniej zrealizowaną dostawę tych samych towarów.
  - b) kwoty wykazanej jako należna w deklaracji sporządzonej za dany okres rozliczeniowy przez dostawcę (o ile złożył on deklarację) wraz z jakąkolwiek inną kwotą, którą uznano za należną za ten okres (z zastrzeżeniem możliwości wniesienia przez niego skargi).
- 5) Zawarte w powyższym ust. 4 lit. b) odniesienie do kwoty, którą uznano za należną od danej osoby, obejmuje również przypadek, w którym osoba ta nie została powiadomiona o tej kwocie ze względu na brak takiej możliwości.
- 6) Dla celów powyższego ust. 2 domniemywa się, że dana osoba ma uzasadnione podstawy do tego, aby przypuszczać, że ma miejsce sytuacja określona w lit. b) ustępu 2, jeżeli cena podlegająca zapłacie przez tę osobę za omawiane towary:
- 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) Powyższy ust. 6 pozostaje bez uszczerbku dla jakiegokolwiek innego sposobu, który umożliwiałby ustalenie istnienia uzasadnionych podstaw dla takiego przypuszczenia.
  - 9) Skarb państwa może w drodze rozporządzenia wprowadzić zmiany w powyższym ust. 1. Mocą takiego rozporządzenia można wprowadzić jakikolwiek przepis dodatkowy, uzupełniający, pośredni lub przejściowy uznany przez skarb państwa za stosowny.

10) Dla celów niniejszego artykułu:

- a) pojęcie »towarów« obejmuje usługi;
- b) kwotę podatku VAT uznaje się za niezapłaconą jedynie w przypadku, gdy przekracza ona kwotę jakiegokolwiek należnego zwrotu”.

## II — Postępowanie przed sądem krajowym i pytania prejudycjalne

7. Kwestią sporną w postępowaniu przed sądem krajowym jest zgodność z prawem wspólnotowym przepisów art. 17 i 18 Finance Act 2003. Celem ustanowienia tych przepisów jest przeciwdziałanie tzw. wewnątrzspółnotowym oszustwom dokonywanym przez „podmioty niewywiązujące się” (missing trader intra-Community fraud)<sup>3</sup> w Zjednoczonym Królestwie. Jak wyjaśniono w postanowieniu odsyłającym, wyróżnić można dwie kategorie takich oszustw.

8. Pierwszą kategorię Commissioners określa mianem „oszukańczego nabycia”. Podmiot zarejestrowany do celów podatku VAT w Zjednoczonym Królestwie nabywa towary z innego państwa członkowskiego i sprzedaje je w Zjednoczonym Królestwie. Sprzedaż ta jest zwolniona z podatku VAT w państwie członkowskim wysyłki zgodnie z art. 28c część A lit. a) szóstej dyrektywy, a nabywca ma obowiązek rozliczenia podatku w Zjednoczonym Królestwie, zgodnie z art. 28a ust. 1 lit. a) szóstej dyrektywy. Podmiot ten sprzedaje towary po cenie zawierającej podatek VAT, ale nie płaci na rzecz Commissioners podatku VAT otrzymanego z tytułu dalszych dostaw i znika.

9. Drugą kategorię określa się mianem oszustwa typu „karuzeli podatkowej”. Schemat takiego oszustwa jest bardziej skomplikowany i funkcjonuje zasadniczo w następujący sposób: spółka („B”) z siedzibą w Zjednoczonym Królestwie nabywa towary od spółki („A”) w innym państwie członkowskim. Z tytułu tego nabycia spółka A nie jest zobowiązana do zapłaty podatku VAT, ale spółka B ma obowiązek rozliczenia podatku VAT z tytułu swoich dalszych transakcji sprzedaży w Zjednoczonym Królestwie. Spółka B sprzedaje towary, zwykle z rabatem, trzeciej spółce („C”), także z siedzibą w Zjednoczonym Królestwie, ale nie płaci podatku VAT. Spółkę C nazywa się „spółką buforową”. Sprzedaje ona towary kolejnej spółce w Zjednoczonym Królestwie z niewielkim zyskiem, rozliczając się z podatku VAT z tytułu sprzedaży, ale jednocześnie odliczając podatek naliczony. Następnie może mieć miejsce seria następujących po sobie transakcji sprzedaży, ale ostatecznie towary trafiają do spółki, która sprzedaje je podmiotowi zarejestrowanemu do celów podatku VAT w innym państwie członkowskim. Sprzedaż ta jest zwolniona

3 — Przypis dotyczy wersji francuskiej.

z podatku VAT, ale sprzedający może odliczyć podatek naliczony, w związku z czym domaga się on od Commissioners zwrotu podatku VAT, jaki zapłacił z tytułu zakupu towarów od ostatniej spółki buforowej. Jeżeli zwrot taki ma miejsce, Commissioners wypłaca tej spółce podatek VAT naliczony z tytułu sprzedaży dokonanej przez ostatnią spółkę buforową, ale nie otrzymuje kwoty pobranej jako podatek VAT przez spółkę B. Cechą charakterystyczną klasycznego oszustwa typu „karuzela podatkowa” jest to, że towary są ostatecznie z powrotem sprzedawane pierwotnemu sprzedawcy, spółce A. Cały cykl może się wówczas zacząć od początku. Za każdym „okrążeniem karuzeli” kwota wypłacana jako podatek VAT spółce B uszczupla dochody publiczne. Cały cykl może się powtarzać codziennie. Spółka B może posługiwać się przywłaszczonego numerem identyfikacji podatkowej VAT, należącym do niewzbudzącej podejrzeń strony trzeciej, albo zarejestrować się do celów podatku VAT i po prostu zniknąć przed podjęciem działań przez władze. Towary będące przedmiotem transakcji mają z reguły niewielkie rozmiary, ale wysoką wartość. W postanowieniu odsyłającym stwierdza się, że ten typ oszustwa pochłania rocznie ponad 1,5 mld GBP z przychodów publicznych Zjednoczonego Królestwa.

10. Skarga o stwierdzenie nieważności w odniesieniu do artykułów 17 i 18 Finance Act 2003 została najpierw rozpatrzona przez Administrative Court, Queen’s Bench Division, High Court of Justice of England and Wales, a następnie — w wyniku apelacji — przez Court of Appeal (Civil Division) of England and Wales. Federacja kwestionuje artykuły 17 i 18 Finance Act 2003, zarzucając brak odpowiedniej podstawy prawnej do ich wydania. Twierdzi, iż do ustanowienia tych artykułów nie upoważnia ani przepis art. 21

ust. 3, ani art. 22 ust. 8 szóstej dyrektywy. Court of Appeal postanowił zawiesić postępowanie i skierować do Trybunału następujące pytania prejudycjalne:

- „1. Czy art. 21 ust. 3 dyrektywy 77/388/EWG, w brzmieniu nadanym dyrektywą 2000/65/WE, zezwala państwom członkowskim na stanowienie, iż każda osoba 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 mianowicie iż taki przepis winien być obiektywnie uzasadniony, racjonalny oraz odpowiadający zasadzie proporcjonalności i pewności prawa?
2. Czy art. 22 ust. 8 dyrektywy zezwala państwom członkowskim na stanowienie, iż każda osoba będzie solidarnie odpowiedzialna za zapłatę podatku lub też zabezpieczenie zapłaty podatku należnego od innej osoby, podlegając jedynie ograniczeniom wynikającym ze wskazanych powyżej zasad ogólnych?
3. W razie przeczącej odpowiedzi na pytanie pierwsze — jakim ograniczeniem, 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 ograniczeniem, innym niż wynikające ze wskazanych powyżej zasad ogólnych, podlega kompetencja nadana art. 22 ust. 8 dyrektywy?
5. Czy dyrektywa z jej późniejszymi zmianami wyłącza uprawnienie państw członkowskich do ustanowienia solidarnej odpowiedzialności podatników lub nałożenia na podatnika obowiązku zabezpieczenia zapłaty podatku należnego od innego podatnika celem zapobieżenia nadużyciom systemu podatku VAT i zapewnienia ochrony przychodów budżetowych należnych w ramach tego systemu, jeżeli rzeczony środki pozostają w zgodzie ze wskazanymi powyżej zasadami ogólnymi?\*
- Następnie przeanalizuję pytania odnoszące się do art. 22 ust. 8.
13. Na samym początku warto przypomnieć, iż w ramach postępowań wszczętych w trybie art. 234 WE nie jest zadaniem Trybunału ustalenie, czy przepisy krajowe są zgodne z prawem wspólnotowym. Rola Trybunału ogranicza się do przedstawienia wykładni prawa wspólnotowego umożliwiającej dokonanie takich ustaleń sądowi krajowemu<sup>4</sup>.

*A — W przedmiocie pytań pierwszego i trzeciego*

11. Uwagi na piśmie zostały przedstawione przez Federację, rząd Zjednoczonego Królestwa, rząd niemiecki, Irlandię, rząd cypryjski, rząd niderlandzki, rząd portugalski oraz Komisję. Na rozprawie w dniu 5 października 2005 r. przedstawiciele rządu Zjednoczonego Królestwa, Federacji, Irlandii i Komisji złożyli wyjaśnienia ustne.

14. W pytaniach pierwszym i trzecim sąd krajowy zmierza zasadniczo do ustalenia, czy — oraz w jakim zakresie — art. 21 ust. 3 szóstej dyrektywy przyznaje państwom członkowskim kompetencje do uznania

**III — Ocena**

12. Ocenę rozpocznę od rozważenia pytań dotyczących art. 21 ust. 3 szóstej dyrektywy.

<sup>4</sup> — Zobacz na przykład wyrok z dnia 30 kwietnia 1986 r. w sprawach połączonych od 209/84 do 213/84 Asjes i in., Rec. str. 1425, pkt 12; z dnia 15 grudnia 1993 r. w sprawie C-292/92 Hünermund i in., Rec. str. I-6787, pkt 8; z dnia 7 lipca 1994 r. w sprawie C-130/93 Lemaire, Rec. str. I-3215, pkt 10; z dnia 25 czerwca 1997 r. w sprawach połączonych C-304/94, C-330/94, C-342/94 i C-224/95 Tombesi i in., Rec. str. I-3561, pkt 36; z dnia 1 grudnia 1998 r. w sprawie C-410/96 André Ambry, Rec. str. I-7875, pkt 19; z dnia 3 maja 2001 r. w sprawie C-28/99 Verdonck i in., Rec. str. I-3399, pkt 28; z dnia 12 lipca 2001 r. w sprawie C-399/98 Ordine degli Architetti i in., Rec. str. I-5409, pkt 48; z dnia 27 listopada 2001 r. w sprawach połączonych C-285/99 i C-286/99 Lombardini i Mantovani, Rec. str. I-9233, pkt 27; oraz z dnia 9 września 2003 r. w sprawie C-151/02 Jaeger, Rec. str. I-8389, pkt 43.

danej osoby za odpowiedzialną solidarnie za zapłatę podatku VAT wraz z inną osobą.

tylko do niektórych z nich. Rząd portugalski, Irlandia, rząd cypryjski i Komisja są zasadniczo tego samego zdania co Zjednoczone Królestwo.

15. Federacja twierdzi, iż art. 21 ust. 3 upoważnia państwa członkowskie do wprowadzania odpowiedzialności solidarnej, ale kompetencję tę należy interpretować w sposób ścisły. Według Federacji art. 21 ust. 3 przyznaje państwom członkowskim kompetencję do wprowadzania odpowiedzialności solidarnej jedynie w tych sytuacjach, w których art. 21 ust. 1 oraz art. 21 ust. 2 wskazuje pary osób, które mogą być odpowiedzialne solidarnie. W tym zakresie Federacja odnosi się do czterech sytuacji wspomnianych w art. 21 ust. 1 lit. a) akapit drugi, art. 21 ust. 1 lit. c), art. 21 ust. 2 lit. a) oraz art. 21 ust. 2 lit. b). Federacja podnosi ponadto, iż stosując odpowiedzialność solidarną na podstawie art. 21 ust. 3, państwa członkowskie mają obowiązek respektowania zasad ogólnych prawa wspólnotowego.

16. Rząd Zjednoczonego Królestwa podnosi, że art. 21 ust. 3 pozwala państwom członkowskim na stanowienie, iż dowolna osoba może być solidarnie odpowiedzialna za zapłatę podatku VAT 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. Według rządu Zjednoczonego Królestwa początkowe słowa art. 21 ust. 3 odnoszą się do wszystkich sytuacji opisanych w art. 21 ust. 1 i 2, a nie

17. Rząd niderlandzki twierdzi, że przepis taki jak art. 18 Finance Act 2003 nie jest objęty zakresem stosowania szóstej dyrektywy, ponieważ nie dotyczy on opodatkowania podatkiem VAT, ale jego poboru. W tym zakresie rząd niderlandzki odwołuje się między innymi do postanowienia Trybunału w sprawie C-395/02 Transport Service, w którym stwierdza się, że określenie warunków, na jakich organy podatkowe mogą odzyskiwać podatek VAT należy do państw członkowskich, jednakże w granicach wynikających z prawa wspólnotowego<sup>5</sup>. Powołując się w szczególności na wyrok w sprawie Molenheide i in.<sup>6</sup>, rząd niderlandzki podnosi, iż w zakresie egzekwowania należności z tytułu podatku VAT państwa członkowskie mogą wprowadzać przepisy, zgodnie z którymi daną osobę można obciążyć odpowiedzialnością solidarną za zapłatę podatku VAT niezapłaconego przez inną osobę, z zastrzeżeniem ograniczeń wynikających z prawa wspólnotowego, w tym zasad proporcjonalności i pewności prawa.

5 — Rec. str. I-1991, pkt 29.

6 — Wyrok z dnia 18 grudnia 1997 r. w sprawach połączonych C-286/94, C-340/95, C-401/95 i C-47/96, Rec. str. I-7281, pkt 43.

18. W pierwszej kolejności poddam analizie argument, zgodnie z którym taki przepis, jaki jest przedmiotem niniejszej sprawy, nie wymaga podstawy prawnej w szóstej dyrektywie.

odzyskiwania lub poboru podatku — zostało uregulowane w art. 21 szóstej dyrektywy. A zatem w zakresie ustalania odpowiedzialności państwa członkowskie są zobowiązane do ścisłego przestrzegania ujednoliconych zasad zawartych w dyrektywie. Przechodzę zatem do argumentów dotyczących wykładni art. 21 ust. 3.

19. Należy rozgraniczyć kwestię ustalania odpowiedzialności za zapłatę podatku VAT i przepisy odnoszące się jedynie do odzyskiwania tego podatku. Jak wynika m.in. z wyroku w sprawie *Molenheide i in.*, państwa członkowskie mogą stanowić przepisy chroniące je przed ryzykiem dokonywania zwrotów podatku w sytuacjach, w których nie istnieją rzeczywiste uprawnienia do otrzymania takiego zwrotu<sup>7</sup>, takie jak zasady wykazywania uprawnień do odliczenia podatku VAT<sup>8</sup> lub zasady wskazujące, jakie informacje powinny być zawarte w fakturach dokumentujących prawo do odliczenia<sup>9</sup>. W sprawie *Transport Service*, która dotyczyła dostawy niesłusznie — choć rzekomo w dobrej wierze — zafakturowanej jako zwolniona z podatku VAT, Trybunał stwierdził, że ponieważ żaden przepis szóstej dyrektywy nie dotyczy kwestii odzyskiwania podatku VAT, to do państw członkowskich należy określenie warunków, na jakich podatek VAT może być odzyskiwany przez organy podatkowe<sup>10</sup>. Jednak orzecznictwo to dotyczy jedynie odzyskiwania i poboru podatku VAT. Ustalanie odpowiedzialności za zapłatę podatku VAT — czyli krok, który, logicznie rzecz biorąc, poprzedza kwestię

20. Artykuł 21 ust. 3 stanowi, iż „w sytuacjach określonych w ust. 1 i 2 państwa członkowskie mogą ustalić, że osoba inna niż płatnik podatku będzie solidarnie odpowiedzialna za zapłatę podatku”.

21. Moim zdaniem niesłuszne jest twierdzenie Federacji, iż art. 21 ust. 3 odnosi się wyłącznie do niektórych sytuacji wskazanych w art. 21 ust. 1 i 2. Brzmienie art. 21 ust. 3 nie zawiera żadnych przesłanek potwierdzających taką interpretację. Interpretacja art. 21 ust. 3 przedstawiona przez Federację nie wynika również z wykładni systemowej dyrektywy. Wprawdzie art. 21 ust. 3 rzeczywiście ustanawia wyjątek od ogólnej zasady, iż dla danego typu transakcji powinna istnieć tylko jedna osoba odpowiedzialna za zapłatę podatku, ale uzasadnieniem istnienia tego wyjątku jest zapewnienie poboru podatku oraz zapobieganie nadużyciom, które to cele

7 — Wyżej przywołany wyrok w sprawie *Molenheide i in.*, pkt 41, oraz opinia rzecznika generalnego Fennelly'ego w ww. sprawie, pkt 39.

8 — Tak jak w sprawie *Molenheide i in.* Zobacz także wyrok z dnia 5 grudnia 1996 r. w sprawie C-85/95 *Reisdorf*, Rec. str. I-6257, pkt 29.

9 — Wyrok z dnia 14 lipca 1988 r. w sprawach połączonych 123/87 i 330/87 *Jeunehomme i in.*, Rec. str. 4517, pkt 16.

10 — Wyżej przywołany wyrok, pkt 27. Trybunał stwierdził, że zasada neutralności podatkowej nie stoi na przeszkodzie odzyskiwaniu przez państwa członkowskie podatku VAT od podatnika, który niesłusznie zafakturował daną dostawę jako zwolnioną z podatku VAT.

są uznane i promowane przez szóstą dyrektywę<sup>11</sup>.

22. Federacja twierdzi, że proponowana przez nią ścisła interpretacja art. 21 ust. 3 znajduje uzasadnienie w historii legislacyjnej tego przepisu. Rzeczywiście wydaje się, że przed przyjęciem dyrektywy 2000/65/WE, która wprowadziła obecny art. 21 ust. 3, możliwość uznania innej osoby za odpowiedzialną za zapłatę podatku VAT była bardziej ograniczona<sup>12</sup>. Jednak moim zdaniem, nie jest to wystarczające uzasadnienie dla dokonywania wykładni art. 21 ust. 3 w sposób sprzeczny z jego oczywistym znaczeniem, a mianowicie, iż słowa „w sytuacjach określonych w ust. 1 i 2” odnoszą się do wszystkich sytuacji określonych w art. 21 ust. 1 i 2.

23. Nie oznacza to oczywiście, że zgodnie z prawem wspólnotowym organy podatkowe dysponują *carte blanche* do stosowania solidarnej odpowiedzialności za zapłatę podatku VAT. Wdrażając postanowienia szóstej dyrektywy, władze krajowe są zobowiązane do przestrzegania zasad ogólnych prawa wspólnotowego<sup>13</sup>, do których należą, jak słusznie zauważył sąd krajowy, zasada pewności prawa i zasada proporcjonalności.

24. W tym zakresie należy przypomnieć, że zasada pewności prawa wymaga, aby środki zawarte w art. 21 ust. 3 szóstej dyrektywy były jednoznaczne, a ich stosowanie — przewidywalne dla podmiotów, które są ich adresatami<sup>14</sup>, natomiast zasada proporcjonalności wymaga, aby były one proporcjonalne do celów, których osiągnięcie mają umożliwiać<sup>15</sup>.

25. W kontekście niniejszej sprawy sąd krajowy będzie musiał znaleźć równowagę pomiędzy koniecznością zagwarantowania poboru podatku VAT a potrzebą zapewnienia, aby działalność handlowa nie napotykała na nieuzasadnione utrudnienia spowodowane ryzykiem bycia obciążonym odpowiedzialnością za brak zapłaty podatku VAT należnego od innej osoby.

11 — W kwestii zapobiegania nadużyciom zobacz moją opinię przedstawioną w dniu 7 kwietnia 2005 r. w sprawie C-255/02 Halifax, C-419/02 BUPA oraz C-223/03 University of Huddersfield, w szczególności pkt 73 i przywołane tam orzecznictwo.

12 — Na przykład art. 21 ust. 1 lit. b) szóstej dyrektywy przed jego ostatnią modyfikacją stanowił, iż dostawca może być odpowiedzialny solidarnie w przypadku świadczenia usług o charakterze niematerialnym, a art. 21 ust. 1 lit. c) nie wspominał o możliwości ponoszenia odpowiedzialności solidarnej przez osobę wykazującą podatek od wartości dodanej na fakturze. Jednak stosowanie odpowiedzialności solidarnej było w sposób wyraźny możliwe na podstawie art. 21 ust. 1 lit. a) w odniesieniu do osób zobowiązanych do zapłaty podatku w sytuacji, w której podlegająca opodatkowaniu dostawa towarów lub świadczenie usług wykonywane jest przez podatnika mającego siedzibę za granicą. Zobacz także B. Terra, J. Kajus: „Directive 2000/65/EC on the Determination of the Person Liable for Payment of VAT; Representation Rules Simplified”, *International VAT Monitor*, t. 11, nr 6 (2000), str. 272–273. Autorzy ci wskazują na motyw dziewiąty preambuły do dyrektywy 2000/65/WE, mówiący, że państwa członkowskie mogą nadal przewidywać odpowiedzialność solidarną. Z tego zaś wyciągają wniosek, że art. 21 ust. 3 nie miał na celu rozszerzenia możliwości przypisywania odpowiedzialności innej osobie. Jednak moim zdaniem motyw ten należy rozumieć bardziej ogólnie — w ten sposób, iż wskazuje on, że art. 21 nadal zezwala na stosowanie odpowiedzialności solidarnej i że w żadnym wypadku celem tej modyfikacji nie było ograniczenie tej możliwości.

13 — Zobacz między innymi wyrok z dnia 26 kwietnia 1988 r. w sprawie 316/86 Krücken, Rec. str. 2213, pkt 22.

14 — Zobacz per analogiam wyrok z dnia 22 lutego 1984 r. w sprawie 70/83 Kloppenburg, Rec. str. 1075, pkt 11, oraz z dnia 29 kwietnia 2004 r. w sprawie C-17/01 Sudholz, Rec. str. I-4243.

15 — Na przykład wyżej przywołany wyrok w sprawie Molenheide i in., pkt 47.

26. Federacja podnosi, iż domniemania zawarte w art. 77A ust. 6 VAT Act 1994 są sprzeczne z zasadami ogólnymi prawa wspólnotowego, ponieważ bardzo trudno jest określić cenę rynkową na rynku telefonów komórkowych i procesorów, a co za tym idzie, uznać daną ofertę za złożoną poniżej takiej ceny rynkowej. Według Federacji stosowanie odpowiedzialności solidarnej do wszystkich podmiotów należących do jednego łańcucha dostaw, zwłaszcza wtedy gdy jest to oparte na domniemaniach odnoszących się do ceny za poprzednie dostawy, wprowadza ryzyko finansowe nie do przyjęcia dla inwestorów. W praktyce nie jest możliwe, aby podmioty gospodarcze dochodziły, co dzieje się w dalszych ogniwach łańcucha dostaw niż ich bezpośredni klienci i dostawcy. W konsekwencji podmioty te nie mają zapewnionej odpowiedniej ochrony, bez względu na to, jaką dozę należytej staranności wykażą, oraz pomimo braku jakiegokolwiek wykroczenia z ich strony.

27. Moim zdaniem zgodnie z szóstą dyrektywą państwa członkowskie mogą uznawać daną osobę za odpowiedzialną za zapłatę podatku VAT w sytuacji, w której w momencie zawierania transakcji osoba taka wiedziała lub powinna była wiedzieć, że w ramach łańcucha dostaw podatek VAT nie został zapłacony<sup>16</sup>. W tym względzie krajowe organy podatkowe mogą korzystać

z domniemań dotyczących takiej wiedzy. Domniemania te nie mogą jednak de facto tworzyć systemu opierającego się na odpowiedzialności na zasadzie ryzyka.

28. Wynika z tego, że domniemanie istnienia nadużycia w zakresie podatku VAT musi być uzasadnione takimi okolicznościami wskazującymi na istnienie nadużycia, co do których w sposób uzasadniony można uznać, iż dany podmiot gospodarczy o nich wiedział. Państwa członkowskie mogą wymagać od podmiotów gospodarczych czujności i wzajemnego przekazywania sobie informacji dotyczących produktów, którymi handlują. Obowiązek ten nie może jednak skutkować nakładaniem nadmiernego ciężaru na podmioty gospodarcze podejmujące niezbędne środki zapobiegawcze gwarantujące prowadzenie działalności w dobrej wierze.

29. Ponadto musi istnieć możliwość obalenia takiego domniemania bez konieczności udowadniania faktów, których ustalenie byłoby dla podmiotów gospodarczych nadmiernie utrudnione<sup>17</sup>.

30. Jeżeli wymogi te nie byłyby spełnione, stosowanie domniemań skutecznie podważałoby zasadę, zgodnie z którą daną osobę można uznać za odpowiedzialną za zapłatę podatku VAT tylko wtedy, gdy osoba taka wiedziała lub powinna była wiedzieć, że

16 — Zobacz per analogiam moją opinię przedstawioną w dniu 16 lutego 2005 r. w sprawach połączonych C-354/03, C-355/03 i C-484/03 Optigen i in., zawisłych przed Trybunałem, pkt 41.

17 — Wyżej przywołany wyrok w sprawie Molenheide i in., pkt 52, oraz per analogiam wyrok z dnia 14 lipca 2005 r. w sprawie C-435/03 British American Tobacco, Zb.Orz. str. I-7077, pkt 28, oraz moja opinia w tej sprawie, pkt 17.

podatek ten nie został zapłacony. Byłoby to równoznaczne z wprowadzeniem „tylnymi drzwiami” systemu opartego na odpowiedzialności na zasadzie ryzyka.

31. Ocena systemu domniemań zawartego w art. 77A ust. 6 VAT Act 1994 w świetle tych kryteriów pozostawić należy sądowi krajowemu, którego zadaniem jest monitorowanie zgodności zasad i praktyk krajowych z prawem wspólnotowym<sup>18</sup>.

*B — W przedmiocie pytań drugiego i czwartego*

32. W pytaniach drugim i czwartym sąd krajowy dąży do ustalenia, czy — i w jakim zakresie — art. 22 ust. 8 szóstej dyrektywy zezwala państwom członkowskim na stosowanie odpowiedzialności solidarnej oraz czy art. 22 ust. 8 zezwala państwom członkowskim na wprowadzanie obowiązku ustanowienia zabezpieczenia płatności podatku przez inną osobę niż osoba zobowiązana do jego zapłaty.

33. Rząd Zjednoczonego Królestwa twierdzi, iż nawet jeżeli kompetencji do stanowienia przepisów przewidujących odpowiedzialność solidarną nie można wywieść z art. 21, to

kompetencje takie wynikają z art. 22 ust. 8. Według rządu Zjednoczonego Królestwa przepis ten zezwala na to, aby państwa członkowskie stanowiły, że każdy może być 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 dana osoba może być zobowiązana do ustanowienia zabezpieczenia zapłaty podatku VAT należnego od innej osoby, pod warunkiem, że przepisy te zostaną uznane za konieczne w celu zapewnienia prawidłowego poboru podatku VAT oraz przeciwdziałania oszustwom podatkowym, z zastrzeżeniem zasad ogólnych prawa wspólnotowego.

34. Federacja tymczasem utrzymuje, że art. 22 ust. 8 nie zezwala na to, aby państwa członkowskie przyjmowały przepisy nakładające obowiązki na inną osobę niż osoba zobowiązana do zapłaty podatku, określona na podstawie art. 21 tej dyrektywy.

35. W podobnym duchu Irlandia twierdzi, że art. 22 ust. 8 nie może sam w sobie stanowić podstawy do wprowadzania odpowiedzialności solidarnej. Z zastrzeżeniem zasad ogólnych prawa wspólnotowego, państwa członkowskie mogą stanowić, że każda osoba uznana za odpowiedzialną za zapłatę podatku VAT na podstawie art. 21 ust. 3 może zostać zobowiązana na podstawie art. 22 ust. 8 do ustanowienia zabezpieczenia zapłaty podatku VAT należnego od innej osoby. Rządy portugalski i cypryjski zasadniczo podzielają to stanowisko.

<sup>18</sup> — Zobacz per analogiam wyrok w sprawie Molenheide i in., pkt 49, oraz orzecznictwo przywołane w przypisie 3.

36. Również Komisja podnosi, że art. 22 ust. 8 szóstej dyrektywy nie zezwala na to, aby państwa członkowskie obejmowały odpowiedzialnością za zapłatę podatku VAT osoby, które nie są zobowiązane do jego zapłaty na mocy art. 21 tej dyrektywy. Artykuł 22 ust. 8 nie zezwala również na to, aby państwa członkowskie stanowiły, że dana osoba może być zobowiązana do ustanowienia zabezpieczenia zapłaty podatku VAT należnego od innej osoby. Jednakże w przypadku gdy odpowiedzialność solidarna została ustalona zgodnie z przepisem przyjętym na podstawie art. 21 ust. 3 szóstej dyrektywy, art. 22 ust. 8 w związku z art. 22 ust. 7 tej dyrektywy pozwala na to, aby każda osoba solidarnie zobowiązana do zapłaty podatku VAT objęta była obowiązkiem ustanowienia zabezpieczenia zapłaty należnej kwoty, pod warunkiem że odbędzie się to w poszanowaniu zasad ogólnych prawa wspólnotowego.

37. Zgadzam się z tą analizą. Artykuł 22 ust. 8 stanowi, iż państwa członkowskie „mogą nałożyć inne zobowiązania, które uznają za niezbędne dla poprawnego poboru podatków i aby zapobiec oszustwom podatkowym”. Przepis ten nie stwarza jednak zobowiązania do zapłaty podatku, które nie byłoby uregulowane w innym miejscu szóstej dyrektywy. Kwestię ustalenia odpowiedzialności za zapłatę podatku VAT reguluje art. 21 dyrektywy. Artykuł 22 dyrektywy ustanawia szczególne obowiązki administracyjne osób, których odpowiedzialność ustalono w powyższy sposób, a art. 22 ust. 8 zezwala państwom członkowskim na nakładanie na

te osoby obowiązków innych niż te, które zostały w sposób wyraźny ustanowione w poprzednich ustępach artykułu 22<sup>19</sup>. W związku z powyższym ustanowienie odpowiedzialności solidarnej może być oparte wyłącznie na art. 21 ust. 3, natomiast obowiązki administracyjne idące w ślad za tą odpowiedzialnością wynikają z art. 22. W tym zakresie Komisja słusznie wskazała, iż art. 22 ust. 7 zobowiązuje państwa członkowskie do przyjęcia przepisów gwarantujących realizację przez osoby solidarnie odpowiedzialne za zapłatę podatku VAT zgodnie z art. 21 ust. 3 obowiązków określonych w art. 22. A zatem art. 22 ust. 7 oraz art. 22 ust. 8 pozwalają państwom członkowskim na nakładanie na osoby uznane za odpowiedzialne za zapłatę podatku VAT na podstawie art. 21 ust. 3 obowiązku ustanowienia zabezpieczenia zapłaty tego podatku. Jednakże art. 22 ust. 8 nie stanowi podstawy rozszerzania odpowiedzialności za zapłatę podatku VAT ani też nie zezwala państwom członkowskim na żądanie od osoby, która nie jest zobowiązana do zapłaty podatku VAT na podstawie art. 21, ustanowienia zabezpieczenia zapłaty podatku VAT należnego od innej osoby.

#### C — W przedmiocie pytania piątego

38. W świetle odpowiedzi udzielonej na poprzednie pytania udzielanie odrębnej odpowiedzi na piąte pytanie prejudycjalne nie jest moim zdaniem konieczne.

19 — Zobacz ww. wyrok w sprawie Reisdorf, pkt 27.

## IV — Wnioski

39. Uważam zatem, że Trybunał powinien udzielić następujących odpowiedzi na przedstawione pytania prejudycjalne:

- 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, pozwala państwom członkowskim na stanowienie, iż dowolna osoba może być solidarnie odpowiedzialna za zapłatę podatku VAT wraz z osobą zobowiązaną do jego zapłaty na podstawie art. 21 ust. 1 lub 2 tej dyrektywy, z zastrzeżeniem ograniczeń wynikających z zasad ogólnych prawa wspólnotowego, takich jak zasada proporcjonalności i zasada pewności prawa.

W świetle tych zasad daną osobę można uznać za odpowiedzialną solidarnie za zapłatę podatku VAT w sytuacji, w której w momencie zawierania transakcji osoba taka wiedziała lub powinna była wiedzieć, że w ramach łańcucha dostaw podatek VAT nie został zapłacony. W tym zakresie, krajowe organy podatkowe mogą opierać się na domniemaniach, pod warunkiem jednak, że istnieje możliwość obalenia tych domniemań oraz że są one uzasadnione takimi okolicznościami wskazującymi na istnienie nadużycia w zakresie podatku VAT, co do których można uznać, że zainteresowane podmioty gospodarcze o nich wiedziały, lub w sposób uzasadniony oczekiwać, by się o tych okolicznościach wzajemnie informowały.

- 2) Artykuł 22 ust. 8 tej dyrektywy nie zezwala państwom członkowskim na stanowienie, iż dowolna osoba może być uznana za solidarnie odpowiedzialną za zapłatę podatku VAT wraz z osobą zobowiązaną do jego zapłaty na podstawie art. 21 ust. 1 lub 2 tej dyrektywy ani też nie zezwala państwom członkowskim na żądanie od osoby, która nie jest zobowiązana do zapłaty podatku VAT na podstawie art. 21 dyrektywy, ustanowienia zabezpieczenia zapłaty podatku VAT należnego od innej osoby.