WYROK TRYBUNAŁU (czwarta izba)

z dnia 29 lipca 2010 r.*

W sprawie C-188/09

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 234 WE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Naczelny Sąd Administracyjny (Polska) postanowieniem z dnia 21 maja 2009 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 28 maja 2009 r., w postępowaniu:

Dyrektor Izby Skarbowej w Białymstoku

przeciwko

Profaktor Kulesza, Frankowski, Jóźwiak, Orłowski sp.j., dawniej Profaktor Kulesza, Frankowski, Trzaska sp.j.,

TRYBUNAŁ (czwarta izba),

w składzie: J.C. Bonichot (sprawozdawca), prezes izby, C. Toader, K. Schiemann, L. Bay Larsen i D. Šváby, sędziowie,

* Język postępowania: polski.

rzecznik generalny: J. Mazák,
sekretarz: K. Malacek, administrator,

uwzględniając procedurę pisemną i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 20 maja 2010 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

— w imieniu rządu polskiego przez M. Dowgielewicza oraz przez A. Rutkowską i A. Kramarczyk, działających w charakterze pełnomocników,

— w imieniu Komisji Europejskiej przez D. Triantafyllou oraz K. Herrmann, działających w charakterze pełnomocników,

podjąwszy, po wysłuchaniu rzecznika generalnego, decyzję o rozstrzygnięciu sprawy bez opinii,

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy interpretacji pierwszej dyrektywy Rady 67/227/EWG z dnia 11 kwietnia 1967 r. w sprawie harmonizacji

ustawodawstw państw członkowskich dotyczących podatków obrotowych (Dz.U. 71, s. 1301, zwanej dalej „pierwszą dyrektywą VAT") oraz 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, w brzmieniu zmienionym dyrektywą Rady 2004/7/WE z dnia 20 stycznia 2004 r. (Dz.U. L 27, s. 44, zwanej dalej „szóstą dyrektywą VAT").

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy Profaktor Kulesza, Frankowski, Jóźwiak, Orłowski sp.j., dawniej Profaktor Kulesza, Frankowski, Trzaska, sp.j. (zwaną dalej „spółką Profaktor") a Dyrektorem Izby Skarbowej w Białymstoku w przedmiocie ograniczenia prawa do odliczenia naliczonego podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT") z tytułu nieprzestrzegania przez podatnika obowiązku stosowania kasy rejestrującej w celu wprowadzenia do ewidencji czynności sprzedaży na rzecz „osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej".

Ramy prawne

Prawo Unii

3 Zgodnie z art. 2 akapity pierwszy i drugi pierwszej dyrektywy VAT:

„Zasada wspólnego systemu podatku [VAT] obejmuje zastosowanie do towarów i usług ogólnego podatku konsumpcyjnego dokładnie proporcjonalnego do ceny

towarów i usług, niezależnie od ilości transakcji, jakie mają miejsce w procesie produkcji i dystrybucji przed etapem, na którym podatek jest pobierany.

Każda transakcja będzie podlegała podatkowi [VAT] obliczonemu od ceny towarów lub usług według stawki, jaka ma zastosowanie do takich towarów i usług, po odjęciu kwoty podatku [VAT] poniesionego bezpośrednio w składnikach kosztów".

4 Artykuł 2 szóstej dyrektywy VAT przewiduje:

„Opodatkowaniu podatkiem [VAT] podlega:

1) dostawa towarów lub usług świadczona [świadczenie usług dokonywane] odpłatnie na terytorium kraju przez podatnika, który jako taki występuje [działającego w takim charakterze];

2) przywóz towarów".

5 Artykuł 10 ust. 1 lit. a) omawianej dyrektywy definiuje „zdarzenie podatkowe" w następujący sposób: „fakt, którego zaistnienie spełnia warunki prawne konieczne dla zaistnienia należności podatkowej [przez którego zaistnienie spełnione zostają przesłanki powstania obowiązku podatkowego]". Artykuł 10 ust. 2 stanowi:

„Zdarzenie podatkowe ma miejsce i podatek staje się wymagalny [obowiązek podatkowy powstaje] w momencie dostarczenia towarów lub wykonania usług. Dostawy towarów innych niż te, określone w art. 5 ust. 4 lit. b), oraz świadczenie usług powodujące zapłatę lub płatność rat, uważane są za zakończone po upływie terminów, do których takie płatności lub spłaty rat się odnoszą. [Dostawy towarów, inne niż określone w art. 5 ust. 4 lit. b), oraz świadczenie usług, z których wynikają powtarzające się rozliczenia lub płatności, uważa się za dokonane z chwilą zakończenia okresów, do których te rozliczenia lub płatności się odnoszą]. […]".

6 Zgodnie z art. 17 tej samej dyrektywy:

„1. Prawo do odliczenia powstaje w momencie, w którym odliczany podatek staje się wymagalny [z chwilą powstania obowiązku podatkowego w zakresie podatku podlegającego odliczeniu].

2. O ile towary i usługi są używane do celów zawierania transakcji podlegających opodatkowaniu, podatnik jest uprawniony do odliczenia od podatku, który zobowiązany jest zapłacić, następujących kwot:

a) należnego [podlegającego zapłacie] lub zapłaconego podatku [VAT] od towarów lub usług dostarczonych lub, które mają być podatnikowi dostarczone przez innego podatnika;

b) podatku [VAT] [podlegającego zapłacie] lub zapłaconego od towarów przywożonych;

c) podatku [VAT], który jest należny [podlegającego zapłacie] na podstawie art. 5 ust. 7 lit. a) i art. 6 ust. 3.

[…]

4. Rada, stanowiąc jednogłośnie, poczyni wszelkie starania, aby przyjąć przed dniem 31 grudnia 1977 r., na wniosek Komisji, wspólnotowe zasady, na podstawie których będą dokonywane zwroty, zgodnie z ust. 3 podatnikom niemającym przedsiębiorstwa na terytorium kraju. Dopóki takie reguły wspólnotowe nie zostaną wprowadzone

w życie, państwa członkowskie same określą sposób dokonywania tych zwrotów. W przypadkach, kiedy osoba podlegająca opodatkowaniu nie mieszka [lub nie ma siedziby] na terytorium Wspólnoty, państwa członkowskie mogą odmówić zwrotu lub uzależnić go od spełnienia dodatkowych warunków".

7 Artykuł 22 szóstej dyrektywy VAT, znajdujący się w jej tytule XIII zatytułowanym „Obowiązki osób zobowiązanych do zapłaty podatku", stanowi:

„[…]

2. Każdy podatnik prowadzi rachunkowość w sposób wystarczająco szczegółowy, aby umożliwić zastosowanie podatku [VAT] oraz kontrolę przez organ podatkowy.

[…]

8. Nie naruszając przepisów, które mają zostać wydane zgodnie z art. 17 ust. 4, państwa członkowskie mogą nałożyć inne obowiązki, które uznają za konieczne do prawidłowego naliczenia i pobrania podatku i uniknięcia oszustw podatkowych.

[…]".

8 Zgodnie z art. 27 ust. 1 tej dyrektywy:

„Rada, stanowiąc jednomyślnie na wniosek Komisji, może upoważnić każde z państw członkowskich do wprowadzenia specjalnych środków stanowiących odstępstwo od stosowania przepisów niniejszej dyrektywy, w celu uproszczenia procedury poboru podatków oraz zapobieżenia niektórym rodzajom oszustw podatkowych lub omijania [unikania] opodatkowania. Środki podjęte w celu uproszczenia procedury poboru podatków, z wyjątkiem nieznacznego rozmiaru, nie mogą [mogą tylko w nieznacznym zakresie] wpływać na ogólną kwotę dochodu podatkowego państwa członkowskiego osiągniętego w końcowym etapie konsumpcji".

9 Artykuł 33 ust. 1 szóstej dyrektywy VAT stanowi:

„Bez uszczerbku dla innych przepisów prawa wspólnotowego, w szczególności obowiązujących przepisów Wspólnoty dotyczących ogólnego systemu przechowywania, transportu i monitorowania produktów podlegających akcyzie, niniejsza dyrektywa nie zabrania żadnemu państwu członkowskiemu utrzymywania lub wprowadzania podatków od umów ubezpieczenia, podatków od gier i zakładów, podatków akcyzowych, opłat skarbowych oraz, ogólnie, jakichkolwiek podatków, ceł lub opłat, które nie mogą być uznane za podatki obrotowe, pod warunkiem jednakże, że te podatki, cła i opłaty nie prowadzą w handlu między państwami członkowskimi do powstawania formalności związanych z przekraczaniem granicy".

Ustawodawstwo krajowe

10 Zgodnie z art. 111 ust. 1 i 2 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. nr 54, poz. 535, zwanej dalej „ustawą o podatku VAT z 2004 r."):

„1. Podatnicy dokonujący sprzedaży na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej […] są obowiązani prowadzić rejestrację obrotu i kwot podatku należnego przy zastosowaniu kas rejestrujących.

2. Podatnicy naruszający obowiązek określony w ust. 1 do czasu rozpoczęcia ewidencji obrotu i kwot podatku należnego przy zastosowaniu kas rejestrujących tracą prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę stanowiącą równowartość 30% kwoty podatku naliczonego przy nabyciu towarów i usług".

11 Artykuł 87 ust. 1 tej ustawy stanowi:

„W przypadku gdy kwota podatku naliczonego, o której mowa w art. 86 ust. 2, jest w okresie rozliczeniowym wyższa od kwoty podatku należnego, podatnik ma prawo do obniżenia o tę różnicę kwoty podatku należnego za następne okresy lub do zwrotu różnicy na rachunek bankowy".

Postępowanie przed sądem krajowym i pytania prejudycjalne

12 Decyzją z dnia 17 października 2006 r. Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej w Białymstoku określił spółce Profaktor podatek VAT za poszczególne miesiące 2004 r. i 2005 r. w kwocie odmiennej od tej, która zdaniem tej spółki powinna wynikać ze składanych przez nią deklaracji. Powyższy organ, działając na podstawie art. 111 ustawy o podatku VAT z 2004 r., obniżył bowiem o 30% podatek naliczony z tytułu nabycia towarów i usług, podlegający odliczeniu od kwoty podatku należnego,

z uzasadnieniem, że spółka Profaktor naruszyła obowiązek rejestracji sprzedaży za pomocą kas rejestrujących.

13 Po wniesieniu przez wspomnianą spółkę odwołania Dyrektor Izby Skarbowej w Białymstoku utrzymał sporną decyzję w mocy decyzją z dnia 7 lutego 2007 r.

14 Spółka Profaktor wniosła do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Białymstoku o uchylenie decyzji z dnia 7 lutego 2007 r. Sąd ten uwzględnił częściowo skargę, stwierdzając, w odniesieniu do okresu po przystąpieniu Polski do Unii Europejskiej, że przepisy art. 111 ustawy o podatku VAT z 2004 r. są niezgodne z prawem Unii, a w szczególności z art. 17 i 27 szóstej dyrektywy VAT. Uznał on bowiem, że zawarte w spornych przepisach ograniczenie prawa do odliczenia naliczonego podatku VAT stanowi odstępstwo od tego prawa przewidzianego w art. 17 szóstej dyrektywy VAT, a zatem ma w istocie charakter środka specjalnego, który nie został wprowadzony przez Rzeczpospolitą Polską przy spełnieniu przesłanek z art. 27 tej dyrektywy.

15 Dyrektor Izby Skarbowej w Białymstoku złożył skargę kasacyjną na powyższe orzeczenie, argumentując, że sporne przepisy mają jedynie charakter sankcji, nie stanowią odstępstwa od szóstej dyrektywy VAT, a ich celem nie jest ograniczenie prawa do odliczenia, lecz zapobieganie oszustwom podatkowym.

16 Naczelny Sąd Administracyjny, który rozpatruje tę skargę, uznał między innymi, że efektem powyższej sankcji jest naruszenie zasady neutralności podatku VAT i obciążenie podatnika, który naruszył obowiązki rejestracyjne, częścią naliczonego podatku VAT. Sąd stwierdził, że istnieją wątpliwości co do zgodności spornych przepisów

z zasadą proporcjonalności, co do kwestii, czy stanowią one sankcję administracyjną, czy też środek specjalny w rozumieniu art. 27 szóstej dyrektywy VAT, oraz co do kwestii, czy stanowią one podatek lub opłatę równoważne podatkowi obrotowemu.

17 W tych okolicznościach Naczelny Sąd Administracyjny postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy art. 2 ust. 1 i 2 pierwszej dyrektywy [VAT] w związku z art. 2, art. 10 ust. 1 i 2 oraz art. 17 ust. 1 i 2 szóstej dyrektywy [VAT] wyłącza możliwość wprowadzenia czasowej utraty prawa do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę stanowiącą równowartość 30% kwoty podatku naliczonego przy nabyciu towarów i usług w stosunku do podatników dokonujących sprzedaży na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej […], którzy naruszają obowiązek ewidencji obrotu i kwot podatku należnego przy zastosowaniu kas rejestrujących, stosownie do art. 111 ust. 2 w związku z ust. 1 ustawy [o podatku VAT z 2004 r.]?

2) Czy »środki specjalne«, o których mowa w art. 27 ust. 1 szóstej dyrektywy [VAT], z uwagi na swój charakter i cel mogą polegać na czasowym ograniczeniu zakresu prawa podatnika do odliczenia, o którym mowa w art. 111 ust. 2 w związku z ust. 1 ustawy [o podatku VAT z 2004 r.] wobec podatników naruszających obowiązek prowadzenia ewidencji obrotu i kwot podatku przy zastosowaniu kas rejestrujących i w związku z tym ich wprowadzenie wymaga dochowania procedury wynikającej z art. 27 ust. 2–4 wymienionej wyżej szóstej dyrektywy [VAT]?

3) Czy w prawie państwa członkowskiego, o którym mowa w art. 33 ust. 1 szóstej dyrektywy [VAT], mieści się uprawnienie do wprowadzenia sankcji wobec podatników naruszających obowiązek ewidencji obrotu i kwot podatku należnego przy zastosowaniu kas rejestrujących w postaci czasowej utraty prawa do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę stanowiącą równowartość 30% kwoty podatku naliczonego przy nabyciu towarów i usług, o której mowa w art. 111 ust. 2 w związku z ust. 1 ustawy [o podatku VAT z 2004 r.]?".

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

W przedmiocie pytania pierwszego

18 Zwracając się z pierwszym pytaniem, sąd krajowy zmierza w istocie do ustalenia, czy wspólny system podatku VAT, zdefiniowany w art. 2 ust. 1 i 2 pierwszej dyrektywy VAT oraz w art. 2 i art. 10 ust. 1 i 2 oraz art. 17 ust. 1 i 2 szóstej dyrektywy VAT stoi na przeszkodzie temu, by państwo członkowskie czasowo ograniczyło zakres prawa do odliczenia podatku naliczonego w stosunku do podatników, którzy nie dopełniali formalności wpisania dokonanych przez nich czynności sprzedaży do ewidencji.

19 Należy przypomnieć, że prawo do odliczenia przewidziane w art. 17–20 szóstej dyrektywy VAT jest integralną częścią mechanizmu podatku VAT i zasadniczo nie może

być ograniczane. Wykonywane jest bezpośrednio w stosunku do całości podatku obciążającego czynności powodujące naliczenie podatku (zob. w szczególności wyroki: z dnia 13 marca 2008 r. w sprawie C-437/06 Securenta, Zb.Orz. s. I-1597, pkt 24; z dnia 4 czerwca 2009 r. w sprawie C-102/08 SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft, Zb.Orz. s. I-4629, pkt 70; z dnia 29 października 2009 r. w sprawie C-29/08 SKF, Zb.Orz. s. 10413, pkt 55).

20 System odliczeń ma bowiem na celu całkowite uwolnienie przedsiębiorcy od ciężaru podatku VAT podlegającego zapłacie lub zapłaconego w ramach jego całej działalności gospodarczej. Wspólny system podatku VAT gwarantuje w ten sposób neutralność, w zakresie ciężaru podatkowego, każdego rodzaju działalności gospodarczej, niezależnie od jej celu lub wyników, pod warunkiem że co do zasady działalność ta sama podlega opodatkowaniu podatkiem VAT (zob. w szczególności wyrok z dnia 29 kwietnia 2004 r. w sprawie C-137/02 Faxworld, Rec. s. I-5547, pkt 37; ww. wyrok w sprawie SKF, pkt 56).

21 W celu zapewnienia właściwego funkcjonowania wspólnego systemu podatku VAT, a tym samym neutralności, w zakresie ciężaru podatkowego, każdego rodzaju działalności gospodarczej, konieczne jest dokonywanie poboru podatku w sposób prawidłowy. Z art. 2 i 22 szóstej dyrektywy VAT oraz z art. 10 WE wynika, że każde państwo członkowskie jest zobowiązane do podjęcia wszelkich legislacyjnych i administracyjnych kroków mogących zapewnić pełny pobór podlegającego zapłacie podatku VAT na swoim terytorium. W tym zakresie państwa członkowskie są odpowiedzialne za kontrolę deklaracji składanych przez podatników, ich rachunkowości i innych właściwych dokumentów, oraz za obliczanie i pobieranie podatku podlegającego zapłacie (wyrok z dnia 17 lipca 2008 r. w sprawie C-132/06 Komisja przeciwko Włochom, Zb.Orz. s. I-5457, pkt 37).

22 W ramach wspólnego systemu podatku VAT państwa członkowskie zobowiązane są do zapewnienia poszanowania obowiązków ciążących na podatnikach i z tego względu przysługuje im pewna swoboda w zakresie między innymi sposobu korzystania ze środków, którymi dysponują (ww. wyrok w sprawie Komisja przeciwko Włochom, pkt 38).

23 W ramach owych obowiązków art. 22 ust. 2 szóstej dyrektywy VAT przewiduje w szczególności, że każdy podatnik winien prowadzić rachunkowość w sposób wystarczająco szczegółowy, aby umożliwić zastosowanie podatku VAT oraz jego kontrolę przez organ podatkowy.

24 Ponadto zgodnie z przepisem art. 22 ust. 8 szóstej dyrektywy VAT państwa członkowskie mogą, nie naruszając przepisów, które mają zostać wydane zgodnie z art. 17 ust. 4 tej dyrektywy, wprowadzić inne obowiązki, które uznają za konieczne do prawidłowego pobrania podatku i unikania oszustw podatkowych.

25 W związku z tym należy przypomnieć, że zwalczanie oszustw podatkowych, unikania opodatkowania i ewentualnych nadużyć jest celem uznanym i wspieranym przez szóstą dyrektywę VAT (zob. wyroki: z dnia 29 kwietnia 2004 r. w sprawach połączonych C-487/01 i C-7/02 Gemeente Leusden i Holin Groep, Rec. s. I-5337, pkt 76; z dnia 21 lutego 2006 r. w sprawie C-255/02 Halifax i in., Zb.Orz. s. I-1609, pkt 71; ww. wyrok w sprawie Komisja przeciwko Włochom, pkt 46).

26 Jednakże środki, jakie w tym zakresie mogą zastosować państwa członkowskie, nie powinny wykraczać poza to, co jest niezbędne do realizacji celów w postaci zapewnienia prawidłowego poboru podatku i unikania oszustw podatkowych. Środki te nie mogą zatem być wykorzystywane w sposób podważający neutralność podatku VAT, która stanowi podstawową zasadę wspólnego systemu podatku VAT (zob. podobnie w szczególności wyroki: z dnia 18 grudnia 1997 r. w sprawach połączonych C-286/94, C-340/95, C-401/95 i C-47/96 Molenheide i in., Rec. s. I-7281, pkt 47; z dnia 21 kwietnia 2005 r. w sprawie C-25/03 HE, Zb.Orz. s. I-3123, pkt 80; z dnia 8 maja 2008 r. w sprawach połączonych C-95/07 i C-96/07 Ecotrade, Zb.Orz. s. I-3457, pkt 66).

27 Jeśli chodzi o środek krajowy będący przedmiotem sporu przed sądem krajowym, przewidziany w art. 111 ust. 1 i 2 ustawy o podatku VAT z 2004 r., to bezsporne jest,

że wymagając od podatników stosowania kas rejestrujących do ewidencjonowania obrotu i kwot podlegającego zapłacie podatku, ma on na celu zapewnienie prawidłowego poboru podatku i unikanie oszustw podatkowych. Nie można kwestionować, że tego rodzaju obowiązek ciążący na podatnikach mieści się w zakresie środków, które mogą być stosowane przez państwa członkowskie na podstawie art. 22 ust. 8 szóstej dyrektywy VAT.

28 W tym kontekście wspomniany środek, jako prowadzący do zmniejszenia o 30% części podatku VAT podlegającej odliczeniu w razie niewykonania przez podatnika powyższego obowiązku rachunkowego, należy uznać za sankcję administracyjną, której zniechęcający skutek ma na celu zapewnianie skuteczności omawianego obowiązku.

29 W tym miejscu należy przypomnieć, że w braku harmonizacji przepisów Unii w dziedzinie sankcji z tytułu niedochowania warunków przewidzianych w ramach systemu wprowadzonego przez te przepisy, państwa członkowskie mają kompetencję do dokonania wyboru sankcji, które uznają za odpowiednie. Kompetencje te muszą jednak być wykonywane z poszanowaniem prawa Unii i jego ogólnych zasad, a w konsekwencji, również z poszanowaniem zasady proporcjonalności (wyrok z dnia 12 lipca 2001 r. w sprawie C-262/99 Louloudakis, Rec. s. I-5547, pkt 67).

30 Jeśli chodzi o konkretne stosowanie zasady proporcjonalności, to ocena zgodności środków krajowych z prawem Unii jest zadaniem sądu krajowego; Trybunał jest właściwy tylko do przedstawienia sądowi krajowemu wskazówek w zakresie wykładni prawa Unii, które mogą umożliwić wspomnianemu sądowi dokonanie oceny tej zgodności (zob. w szczególności wyrok z dnia 30 listopada 1995 r. w sprawie C-55/94 Gebhard, Rec. s. I-4165; oraz ww. wyrok w sprawie Molenheide i in., pkt 49).

31 Należy więc po pierwsze stwierdzić, że przepisy ustawy o podatku VAT z 2004 r. nie podważają samej zasady prawa do odliczenia, które nadal przysługuje każdemu podatnikowi. Z prawa tego może w dalszym ciągu skorzystać nawet zainteresowany podatnik, który nie wykonywał obowiązku określonego w tych przepisach.

32 Po drugie, sankcja administracyjna towarzysząca owemu obowiązkowi ma charakter ciężaru finansowego, który ustawodawca krajowy nakłada na podatnika w sytuacji naruszenia przepisów, i tylko przez czas trwania tego naruszenia. Taka decyzja, mieszcząca się w zakresie kompetencji zainteresowanego państwa członkowskiego, nie jawi się jako oczywiście nieodpowiednia w stosunku do realizowanego celu.

33 Po trzecie, decyzja o nałożeniu tego ciężaru finansowego w drodze obniżenia części podatku podlegającego odliczeniu od należnego podatku VAT, a nie na przykład w drodze zapłaty przez podatnika określonej kwoty na rzecz skarbu państwa, również mieści się w zakresie kompetencji zainteresowanego państwa członkowskiego.

34 Jednakże rozwiązanie to, jako mające wpływ na zakres prawa do odliczenia, może zagrażać zasadzie neutralności podatkowej w odniesieniu do obciążenia podatkowego wszystkich rodzajów działalności gospodarczej, zwłaszcza jeżeli szczegółowe zasady określania wysokości sankcji oraz warunki, w jakich są ustalane, analizowane w postępowaniu i ewentualnie osądzane okoliczności faktyczne przywoływane przez organ podatkowy w celu zastosowania tej sankcji, prowadziłyby do pozbawienia prawa do odliczenia podatku VAT samej jego istoty.

35 Chociaż do sądu krajowego należy zbadanie, czy te szczegółowe zasady i warunki wynikające z ustawy o podatku VAT z 2004 r. nie wywołują opisanych konsekwencji, to należy w tym miejscu podnieść, że wysokość zatrzymanego podatku w sprawie

przed sądem krajowym, która jest ograniczona do 30% i która tym samym pozwala na zachowanie zasadniczej kwoty podatku naliczonego, nie jawi się ani jako nadmierna, ani jako niewystarczająca do zagwarantowania zniechęcającego skutki omawianej sankcji, a tym samym jej skuteczności.

36 Ponadto tego rodzaju zatrzymanie dokonane w stosunku do kwoty obciążeń podatkowych zapłaconych przez podatnika nie jest pozbawione w oczywisty sposób jakiegokolwiek związku z rozmiarem działalności gospodarczej zainteresowanego.

37 Co więcej, skoro sankcja ta nie ma na celu usuwania błędów rachunkowych, lecz zapobieganie im, to jej ryczałtowy charakter, wynikający ze stosowania stałej 30-procentowej stawki, oraz w konsekwencji brak związku pomiędzy wysokością sankcji a ewentualnymi błędami popełnionymi przez podatnika, nie mogą być brane pod uwagę przy ocenie proporcjonalności sankcji. Ponadto brak kas rejestrujących stanowi właśnie przeszkodę dla dokładnego określenia wartości dokonanej sprzedaży, a zatem uniemożliwia jakąkolwiek ocenę, czy sankcja jest odpowiednia do rozmiarów ewentualnych błędów rachunkowych.

38 Ponadto w odniesieniu do przywołanych przez Komisję wypadków, w których niestosowanie kas rejestrujących wynika z okoliczności niedotyczących podatnika, zadaniem sądu krajowego jest uwzględnienie tego rodzaju okoliczności – o ile zostały one prawidłowo ustalone zgodnie z krajowymi zasadami proceduralnymi i dowodowymi – w celu zbadania, w świetle wszystkich elementów danej sprawy, czy sankcja podatkowa winna jednak zostać zastosowana, a jeśli tak – czy nie jest ona nieproporcjonalna.

39 Z powyższego wynika, że na pierwsze pytanie należy odpowiedzieć, iż wspólny system podatku VAT, zdefiniowany w art. 2 ust. 1 i 2 pierwszej dyrektywy VAT oraz w art. 2 i art. 10 ust. 1 i 2 oraz art. 17 ust. 1 i 2 szóstej dyrektywy VAT nie stoi na przeszkodzie temu, by państwo członkowskie czasowo ograniczyło zakres prawa do

odliczenia podatku naliczonego w stosunku do podatników, którzy nie dopełnili formalności wpisania dokonanych przez nich czynności sprzedaży do ewidencji, pod warunkiem że tego rodzaju sankcja zgodna jest z zasadą proporcjonalności.

W przedmiocie pytania drugiego

40 Zwracając się z pytaniem drugim, sąd krajowy zastanawia się w istocie nad kwestią, czy przepisy art. 111 ust. 1 i 2 ustawy o podatku VAT z 2004 r. mogą być uznane za „specjalne środki stanowiące odstępstwo", mające na celu zapobieganie przypadkom oszustw podatkowych i unikania opodatkowania, w rozumieniu art. 27 ust. 1 szóstej dyrektywy VAT.

41 W tym zakresie wystarczy podnieść, że środek będący przedmiotem sprawy przed sądem krajowym, przewidziany w przepisach art. 111 ust. 1 i 2 ustawy o podatku VAT z 2004 r., stanowi sankcję administracyjną nakładaną w razie stwierdzenia, iż podatnik nie wykonał obowiązku stosowania kasy rejestrującej w celu ewidencjonowania obrotu i kwoty podatku przypadającego do zapłaty. Środek taki, jako objęty zakresem art. 22 ust. 8 szóstej dyrektywy VAT, nie może zatem stanowić specjalnego środka stanowiącego odstępstwo w rozumieniu art. 27 ust. 1 tej dyrektywy (zob. podobnie wyroki: z dnia 14 lipca 1988 r. w sprawach połączonych 123/87 i 330/87 Jeunehomme i EGI, Rec. s. 4517, pkt 15; a także z dnia 15 stycznia 2009 r. w sprawie C-502/07 K-1, Zb.Orz. s. I-161, pkt 23).

42 Ponadto przepisy takie jak art. 111 ust. 1 i 2 ustawy o podatku VAT z 2004 r. nie mogą być objęte zakresem zastosowania przywołanego art. 27 ust. 1.

43 W konsekwencji na drugie pytanie należy odpowiedzieć, że przepisy takie jak art. 111 ust. 1 i 2 ustawy o podatku VAT z 2004 r. nie są „specjalnymi środkami stanowiącymi odstępstwo", mającymi na celu zapobieganie przypadkom oszustw podatkowych lub unikania opodatkowania, w rozumieniu art. 27 ust. 1 szóstej dyrektywy VAT.

W przedmiocie pytania trzeciego

44 Zwracając się z pytaniem trzecim, sąd krajowy zmierza w istocie do ustalenia, czy art. 33 szóstej dyrektywy VAT stoi na przeszkodzie utrzymaniu w mocy przepisów takich jak art. 111 ust. 1 i 2 ustawy o podatku VAT z 2004 r.

45 Szósta dyrektywa VAT, w swym art. 33, pozwala na utrzymywanie w mocy lub wprowadzanie przez państwo członkowskie podatków, ceł lub opłat nakładanych na dostawy towarów, świadczenie usług bądź na przywóz tylko wtedy, gdy nie mają one cech podatków obrotowych (zob. wyrok z dnia 3 października 2006 r. w sprawie C-475/03 Banca popolare di Cremona, Zb.Orz. s. I-9373, pkt 24; ww. wyrok w sprawie K-1, pkt 27).

46 Aby dokonać oceny, czy dany podatek, cło lub opłata mają cechy podatku obrotowego w rozumieniu art. 33 szóstej dyrektywy VAT, należy w szczególności zbadać, czy powodują one zagrożenie dla funkcjonowania wspólnego systemu podatku VAT, poprzez obciążenie obrotu towarami i usługami oraz oddziaływanie na transakcje handlowe w sposób podobny do tego, który charakteryzuje podatek VAT (wyrok z dnia 11 października 2007 r. w sprawach połączonych C-283/06 i C-312/06 KÖGÁZ i in., Zb.Orz. s. I-8463, pkt 34).

47 Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem istnieją cztery zasadnicze cechy podatku VAT: powszechne stosowanie podatku VAT do czynności, których przedmiotem są towary lub usługi; ustalanie jego kwoty w sposób proporcjonalny do ceny otrzymanej przez podatnika jako świadczenie wzajemne za dostarczone towary lub usługi; pobór podatku na każdym etapie procesu produkcji i dystrybucji, w tym na etapie sprzedaży detalicznej, niezależnie od ilości wcześniejszych transakcji; odliczenie od podatku VAT należnego od podatnika kwot zapłaconych na poprzednich etapach procesu produkcji i dystrybucji, co oznacza, że podatek na danym etapie stosuje się wyłącznie do wartości dodanej na tym etapie oraz że końcowe obciążenie podatkowe ponosi ostatecznie konsument (ww. wyroki: w sprawie Banca popolare di Cremona, pkt 28; w sprawie KÖGÁZ i in., pkt 37; a także w sprawie K-1, pkt 17).

48 Środek przewidziany w przepisach ustawy o podatku VAT z 2004 r., będący przedmiotem sprawy przed sądem krajowym, nie wykazuje tych cech. Jak wynika z analizy przedstawionej w pkt 28 niniejszego wyroku, przepisy te ograniczają się do wprowadzenia sankcji administracyjnej, która może zostać nałożona na podatników VAT w razie stwierdzenia, że nie wykonali oni jednego z ciążących na nich obowiązków rachunkowych. Sankcja ta, której przesłanka zastosowania wiąże się nie z daną czynnością, lecz z uchybieniem obowiązkowi rachunkowemu, nie ma zatem charakteru podatku obrotowego w rozumieniu art. 33 szóstej dyrektywy.

49 W tych okolicznościach na trzecie pytanie należy odpowiedzieć, że art. 33 szóstej dyrektywy VAT nie stanowi przeszkody dla utrzymywania w mocy przepisów takich jak art. 111 ust. 1 i 2 ustawy o podatku VAT z 2004 r.

W przedmiocie kosztów

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

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

1) **Wspólny system podatku od wartości dodanej, zdefiniowany w art. 2 ust. 1 i 2 pierwszej dyrektywy Rady 67/227/EWG z dnia 11 kwietnia 1967 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich dotyczących podatków obrotowych oraz w art. 2, art. 10 ust. 1 i 2 oraz art. 17 ust. 1 i 2 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, w brzmieniu zmienionym dyrektywą Rady 2004/7/WE z dnia 20 stycznia 2004 r., nie stoi na przeszkodzie temu, by państwo członkowskie czasowo ograniczyło zakres prawa do odliczenia podatku naliczonego w stosunku do podatników, którzy nie dopełnili formalności wpisania dokonanych przez nich czynności sprzedaży do ewidencji, pod warunkiem że tego rodzaju sankcja zgodna jest z zasadą proporcjonalności.**

2) **Przepisy, takie jak art. 111 ust. 1 i 2 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, nie są „specjalnymi środkami stanowiącymi odstępstwo", mającymi na celu zapobieganie przypadkom oszustw podatkowych lub unikania opodatkowania, w rozumieniu art. 27 ust. 1 szóstej dyrektywy 77/388, w brzmieniu zmienionym dyrektywą 2004/7.**

3) Artykuł 33 szóstej dyrektywy 77/388, w brzmieniu zmienionym dyrektywą 2004/7, nie stanowi przeszkody dla utrzymywania w mocy przepisów takich jak art. 111 ust. 1 i 2 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług.

Podpisy