WYROK TRYBUNAŁU (druga izba)

z dnia 15 stycznia 2009 r. *

W sprawie C-502/07

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 234 WE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Naczelny Sąd Administracyjny (Polska) postanowieniem z dnia 31 października 2007 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 16 listopada 2007 r., w postępowaniu:

K-1 sp. z o.o.

przeciwko

Dyrektorowi Izby Skarbowej w Bydgoszczy,

TRYBUNAŁ (druga izba),

w składzie: C.W.A. Timmermans, prezes izby, J.C. Bonichot (sprawozdawca), K. Schiemann, J. Makarczyk i C. Toader, sędziowie,

* Język postępowania: polski.

rzecznik generalny: J. Mazák,
sekretarz: K. Sztranc-Sławiczek, administrator,

uwzględniając procedurę pisemną i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 20 listopada 2008 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

— w imieniu K-1 sp. z o.o. przez M. Łukasika oraz M. Złotopolską-Nowak, radców prawnych,

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

— w imieniu rządu greckiego przez S. Spyropoulosa i I. Bakopoulosa oraz przez M. Tassopoulou, działających w charakterze pełnomocników,

— w imieniu rządu cypryjskiego przez I. Neofytou oraz E. Symeonidou, działające w charakterze pełnomocników,

— w imieniu rządu Zjednoczonego Królestwa przez L. Seeborutha oraz C. Gibbs, działających w charakterze pełnomocników, wspieranych przez R. Hilla, barrister,

— w imieniu Komisji Wspólnot Europejskich 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 wykładni art. 2 akapity pierwszy i drugi 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 różnych artykułów szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych — wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. L 145, s. 1), w brzmieniu zmienionym dyrektywą Rady 2004/66/WE z dnia 26 kwietnia 2004 r. (Dz.U. L 168, s. 35, zwanej dalej „szóstą dyrektywą VAT").

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy K-1 sp. z o.o. (zwaną dalej „K-1") a Dyrektorem Izby Skarbowej w Bydgoszczy w przedmiocie „dodatkowego zobowiązania podatkowego" nakładanego na podatnika w przypadku wykazania przez niego w deklaracji podatkowej kwoty zwrotu różnicy podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT") lub zwrotu podatku naliczonego, wyższej od kwoty należnej.

Ramy prawne

Uregulowania wspólnotowe

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 Z kolei art. 2 szóstej dyrektywy VAT stanowi:

„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) tej dyrektywy definiuje „zdarzenie podatkowe" jako „fakt, którego zaistnienie spełnia warunki prawne konieczne dla zaistnienia należności podatkowej". Artykuł 10 ust. 2 tego artykułu stanowi w szczególności:

„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 Artykuł 22 ust. 8 szóstej dyrektywy VAT przewiduje:

„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".

7 Zgodnie z art. 27 ust. 1 szóstej dyrektywy VAT:

„1. 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 opodatkowania. Środki podjęte w celu uproszczenia procedury poboru podatków, z wyjątkiem nieznacznego zakresu, nie mogą wpływać na ogólną kwotę dochodu podatkowego państwa członkowskiego osiągniętego w końcowym etapie konsumpcji".

8 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

9 Zgodnie z art. 109 ust. 5 i 6 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (zwanej dalej „ustawą o podatku VAT"):

„5. W razie stwierdzenia, że podatnik w złożonej deklaracji podatkowej wykazał kwotę zwrotu różnicy podatku lub zwrotu podatku naliczonego wyższą od kwoty należnej,

naczelnik urzędu skarbowego lub organ kontroli skarbowej określa kwotę zwrotu w prawidłowej wysokości oraz ustala dodatkowe zobowiązanie podatkowe w wysokości odpowiadającej 30% kwoty zawyżenia.

6. Przepis ust. 5 stosuje się odpowiednio do różnicy podatku, o której mowa w art. 87 ust. 1".

10 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

11 Decyzją z dnia 17 sierpnia 2005 r. Naczelnik Pierwszego Urzędu Skarbowego w Toruniu stwierdził, że K-1 zadeklarowała podatek VAT naliczony w kwocie przekraczającej kwotę podatku należnego za maj 2005 r., oraz ustalił za ten miesiąc dodatkowe zobowiązanie podatkowe. Organ podatkowy zakwestionował bowiem odliczenie podatku VAT wykazanego w fakturze z dnia 29 kwietnia 2005 r. dokumentującej zakup zabudowanej nieruchomości w Toruniu. Jako że nieruchomość ta stanowiła towar używany, jej nabycie objęte było zwolnieniem od podatku VAT, a wobec tego faktura nie mogła stanowić podstawy do obniżenia podatku należnego ani

zwrotu różnicy podatku VAT lub zwrotu podatku naliczonego. Konsekwencją zawyżenia kwoty podatku naliczonego było ustalenie spółce dodatkowego zobowiązania podatkowego na podstawie art. 109 ust. 5 i 6 ustawy o podatku VAT.

12 K-1 wniosła odwołanie od powyższej decyzji do Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy. Spółka ta podniosła w odwołaniu, że dodatkowe zobowiązanie podatkowe ustalone w zaskarżonej decyzji nie jest zgodne z art. 27 szóstej dyrektywy VAT. Decyzją z dnia 9 listopada 2005 r. Dyrektor Izby Skarbowej odrzucił argumentację spółki i utrzymał zaskarżoną decyzję w mocy.

13 K-1 wniosła na tę decyzję skargę do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Bydgoszczy. Wyrokiem z dnia 31 maja 2006 r. sąd ten stwierdził, że art. 33 ust. 1 szóstej dyrektywy VAT nie wyklucza stosowania dodatkowego zobowiązania podatkowego, na zasadach określonych w ustawie o podatku VAT, i oddalił skargę. Sąd uznał, że dodatkowe zobowiązanie podatkowe nie posiada zasadniczych cech charakterystycznych podatku VAT, jak i nie powoduje w handlu pomiędzy państwami członkowskimi powstania wymogów formalnych związanych z przekraczaniem granicy. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Bydgoszczy nie przyjął również twierdzenia, że dodatkowe zobowiązanie podatkowe stanowi środek specjalny w rozumieniu szóstej dyrektywy VAT. Uznał również, że nie zachodzi potrzeba uruchomienia procedury przewidzianej w art. 27 tej dyrektywy.

14 Na powyższy wyrok K-1 wniosła skargę kasacyjną. W uzasadnieniu podniosła, że obligatoryjne stosowanie dodatkowego zobowiązania podatkowego wynikającego

z art. 109 ust. 5 ustawy o podatku VAT jest niezgodne z przepisami prawa wspólnotowego, a konkretnie z zasadami określonymi w szóstej dyrektywie VAT.

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

„1) Czy art. 2 [akapity] 1 i 2 pierwszej dyrektywy [VAT] w związku z art. 2, art. 10 ust. 1 lit. a) i art. 10 ust. 2 szóstej dyrektywy [VAT] wyłącza możliwość nałożenia obowiązku zapłaty przez podatnika podatku [VAT] dodatkowego zobowiązania podatkowego, o którym mowa w art. 109 ust. 5 i 6 ustawy [o podatku VAT] w przypadku stwierdzenia, że podatnik podatku [VAT] w złożonej deklaracji podatkowej wykazał kwotę zwrotu różnicy podatku lub zwrotu podatku naliczonego wyższą od kwoty należnej?

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 możliwości nakładania na podatnika podatku [VAT] dodatkowego zobowiązania podatkowego, ustalanego decyzją organu podatkowego, w razie stwierdzenia faktu zadeklarowania przez podatnika zawyżonej kwoty zwrotu różnicy podatku albo zawyżonej kwoty zwrotu podatku naliczonego?

3) Czy w uprawnieniu przewidzianym w art. 33 szóstej dyrektywy [VAT] mieści się prawo do wprowadzenia dodatkowego zobowiązania podatkowego określonego w art. 109 ust. 5 i 6 ustawy [o podatku VAT]?”.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

W przedmiocie pytania pierwszego

16 Zwracając się z pierwszym pytaniem, sąd krajowy zmierza w istocie do ustalenia, czy wspólny system podatku VAT, zdefiniowany w art. 2 akapity pierwszy i drugi pierwszej dyrektywy VAT oraz w art. 2 i 10 ust. 1 lit. a) i ust. 2 szóstej dyrektywy VAT, pozwala państwu członkowskiemu na ustalenie podatnikowi „dodatkowego zobowiązania podatkowego", takiego jak przewidziane w art. 109 ust. 5 i 6 ustawy o podatku VAT.

17 Trybunał przypomniał zasadnicze cechy charakterystyczne podatku VAT. Są cztery takie cechy: generalny sposób stosowania podatku do czynności, których przedmiotem są towary lub usługi; ustalenie jego kwoty w sposób proporcjonalny do ceny otrzymanej przez podatnika jako świadczenie wzajemne za dostarczone towary lub świadczone usługi; pobór podatku na każdym etapie procesu produkcji lub dystrybucji, niezależnie od ilości wcześniejszych transakcji; odliczenie od podatku przypadającego do zapłaty od podatnika kwot zapłaconych na poprzednich etapach procesu z tym skutkiem, że podatek na danym etapie stosuje się wyłącznie do wartości dodanej na tym etapie oraz że końcowe obciążenie podatkowe ponosi ostatecznie konsument (zob. wyrok z dnia 3 października 2006 r. w sprawie C-475/03 Banca popolare di Cremona, Zb.Orz. s. I-9373, pkt 28).

18 „Dodatkowe zobowiązanie podatkowe", takie jak przewidziane w ustawodawstwie krajowym, którego dotyczy spór przed sądem krajowym, nie posiada powyższych cech. W tym zakresie wystarczy stwierdzić, że zdarzeniem powodującym powstanie tego

zobowiązania nie jest pewna czynność, lecz błąd w deklaracji podatkowej, a także, że jego kwota nie jest określana proporcjonalnie do ceny otrzymanej przez podatnika.

19 W istocie chodzi tu nie o podatek, lecz o sankcję administracyjną nakładaną w przypadku stwierdzenia, że podatnik zadeklarował kwotę zwrotu różnicy podatku VAT lub zwrotu podatku naliczonego wyższą od kwoty należnej.

20 Zasada wspólnego systemu podatku VAT nie stoi na przeszkodzie wprowadzeniu przez państwa członkowskie środków stanowiących sankcję z tytułu nieprawidłowości w deklarowaniu należnych kwot podatku VAT. Przeciwnie, art. 22 ust. 8 szóstej dyrektywy VAT stanowi, że państwa członkowskie mogą nałożyć inne obowiązki, które uznają za konieczne do prawidłowego naliczenia i pobrania podatku.

21 W tych okolicznościach na pierwsze pytanie należy odpowiedzieć, że wspólny system podatku VAT, w kształcie określonym w art. 2 akapity pierwszy i drugi pierwszej dyrektywy VAT oraz w art. 2 i 10 ust. 1 lit. a) i ust. 2 szóstej dyrektywy VAT, nie stoi na przeszkodzie, by państwo członkowskie przewidziało w swym ustawodawstwie sankcję administracyjną, która może być nakładana na podatników podatku VAT, taką jak „dodatkowe zobowiązanie podatkowe" przewidziane w art. 109 ust. 5 i 6 ustawy o podatku VAT.

W przedmiocie pytania drugiego

22 Przedstawiając drugie pytanie, sąd krajowy zastanawia się w istocie, czy przepisy art. 109 ust. 5 i 6 ustawy o podatku VAT można uznać za „specjalne środki stanowiące odstępstwo", mające na celu zapobieganie niektórym rodzajom oszustw podatkowych lub unikaniu opodatkowania w rozumieniu art. 27 ust. 1 szóstej dyrektywy VAT.

23 W tym zakresie wystarczy podnieść, że sankcja administracyjna nakładana w przypadku stwierdzenia, że podatnik zadeklarował kwotę zwrotu różnicy podatku VAT albo zwrotu podatku naliczonego wyższą od kwoty należnej, taka jak przewidziana w art. 109 ust. 5 i 6 ustawy o podatku VAT, nie może stanowić specjalnego środka stanowiącego odstępstwo w rozumieniu art. 27 ust. 1 szóstej dyrektywy VAT, lecz zgodnie z tym, co stwierdzono wcześniej, stanowi środek, o którym mowa w art. 22 ust. 8 szóstej dyrektywy VAT.

24 Wobec tego przepisy, takie jak zawarte w art. 109 ust. 5 i 6 ustawy o podatku VAT, nie mogą być objęte zakresem zastosowania wyżej wspomnianego art. 27 ust. 1.

25 W konsekwencji na drugie pytanie należy odpowiedzieć, że przepisy, takie jak zawarte w art. 109 ust. 5 i 6 ustawy o podatku VAT, nie stanowią „specjalnych środków stanowiących odstępstwo", mających na celu zapobieganie niektórym rodzajom oszustw podatkowych lub unikaniu opodatkowania w rozumieniu art. 27 ust. 1 szóstej dyrektywy VAT.

W przedmiocie pytania trzeciego

26 Zwracając się z tym pytaniem, sąd krajowy zmierza w istocie do ustalenia, czy art. 33 szóstej dyrektywy VAT stoi na przeszkodzie utrzymaniu w mocy przepisów, takich jak zawarte w art. 109 ust. 5 i 6 ustawy o podatku VAT.

27 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 i świadczenie usług bądź na przywóz tylko wtedy, gdy nie mają one cech podatków obrotowych (zob. ww. wyrok w sprawie Banca popolare di Cremona, pkt 24).

28 Nie ma jednak konieczności badania, czy przepisy, takie jak rozważane w sprawie przed sądem krajowym, przewidują podatek, cło lub opłatę mające cechy podatku obrotowego w rozumieniu art. 33 szóstej dyrektywy VAT. Jak to wynika z odpowiedzi udzielonej na pierwsze pytanie, przepisy te nie wprowadzają podatku, cła lub opłaty, lecz przewidują sankcję administracyjną, która może być nałożona na podatnika podatku VAT w przypadku stwierdzenia, że zadeklarował on kwotę zwrotu różnicy podatku VAT lub zwrotu podatku naliczonego wyższą od kwoty należnej.

29 W tych okolicznościach na trzecie pytanie należy odpowiedzieć, że art. 33 szóstej dyrektywy VAT nie stoi na przeszkodzie utrzymaniu w mocy przepisów, takich jak zawarte w art. 109 ust. 5 i 6 ustawy o podatku VAT.

W przedmiocie kosztów

30 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 (druga izba) orzeka, co następuje:

1) **Wspólny system podatku VAT, w kształcie określonym w art. 2 akapity pierwszy i drugi 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 i 10 ust. 1 lit. a) i ust. 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 2004/66/WE z dnia 26 kwietnia 2004 r., nie stoi na przeszkodzie, by państwo członkowskie przewidziało w swym ustawodawstwie sankcję administracyjną, która może być nakładana na podatników podatku od wartości dodanej, taką jak „dodatkowe zobowiązanie podatkowe" przewidziane w art. 109 ust. 5 i 6 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług.**

2) **Przepisy, takie jak zawarte w art. 109 ust. 5 i 6 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, nie stanowią „specjalnych środków stanowiących odstępstwo", mających na celu zapobieganie niektórym**

rodzajom oszustw podatkowych lub unikaniu opodatkowania w rozumieniu art. 27 ust. 1 szóstej dyrektywy 77/388, ze zmianami.

3) Artykuł 33 szóstej dyrektywy 77/388, ze zmianami, nie stoi na przeszkodzie utrzymaniu w mocy przepisów, takich jak zawarte w art. 109 ust. 5 i 6 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług.

Podpisy