

Sprawa C-502/07

K-1 sp. z o.o.

przeciwko

Dyrektorowi Izby Skarbowej w Bydgoszczy

(wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez

Naczelny Sąd Administracyjny)

Podatek VAT – Nieprawidłowości w deklaracji podatnika – Dodatkowe zobowiązanie podatkowe

Streszczenie wyroku

1. *Postanowienia podatkowe – Harmonizacja ustawodawstw – Podatki obrotowe – Wspólny system podatku od wartości dodanej – Przepisy przewidujące sankcję administracyjną, która może być nałożona na podatników, tak jak „dodatkowe zobowiązanie podatkowe” przewidziane w ustawodawstwie polskim*

(dyrektywy Rady: 67/227, art. 2 akapity 1 i 2; 77/388, art. 2, art. 10 ust. 1 lit. a), art. 10 ust. 2)

2. *Postanowienia podatkowe – Harmonizacja ustawodawstw – Podatki obrotowe – Wspólny system podatku od wartości dodanej – Dyrektywa 77/388 – Przepisy krajowe stanowiące odstępstwa*

(dyrektywa Rady 77/388, art. 27 ust. 1)

3. *Postanowienia podatkowe – Harmonizacja ustawodawstw – Podatki obrotowe – Wspólny system podatku od wartości dodanej – Zakaz poboru innych podatków krajowych, które mogą być uznane za podatki obrotowe*

(dyrektywa Rady 77/388, art. 33)

1. Wspólny system podatku od wartości dodanej, w kształcie określonym w art. 2 akapity pierwszy i drugi pierwszej dyrektywy 67/227 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 w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych, w brzmieniu zmienionym dyrektywą 2004/66, nie stoi na przeszkodzie, by państwo członkowskie przewidziało w swym ustawodawstwie sankcję administracyjną, która może być nałożona na podatników podatku od wartości dodanej, tak jak „dodatkowe zobowiązanie podatkowe” przewidziane w ustawodawstwie polskim nałożone w razie stwierdzenia, że podatnik w złożonej deklaracji podatkowej wykazał kwotę zwrotu różnicy podatku od wartości dodanej lub zwrotu podatku naliczonego wyższą od kwoty należnej.

W istocie takie „dodatkowe zobowiązanie podatkowe” nie posiada zasadniczych cech charakterystycznych podatku od wartości dodanej, ponieważ 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. W istocie chodzi tu nie o podatek, lecz o sankcję administracyjną nałożoną w przypadku stwierdzenia, że podatnik

zadeklarować kwotę zwrotu różnicy podatku od wartości dodanej lub zwrotu podatku naliczonego wyższą od kwoty należnej.

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

(por. pkt 18–21; pkt 1 sentencji)

2. Przepisy dotyczące podatku od wartości dodanej, które przewidują sankcję administracyjną, która może być nałożona na podatnika podatku w przypadku stwierdzenia, że zadeklarował on kwotę zwrotu różnicy podatku od wartości dodanej lub zwrotu podatku naliczonego wyższą od kwoty należnej, 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 w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych.

Taka sankcja administracyjna nie może być objęta zakresem zastosowania wyżej wspomnianego art. 27 ust. 1, ponieważ stanowi ona środek, o którym mowa w art. 22 ust. 8 szóstej dyrektywy, na podstawie którego państwa członkowskie mogą nałożyć inne obowiązki, które uznają za konieczne do prawidłowego naliczenia i pobrania podatku i uniknięcia oszustw podatkowych.

(por. pkt 23–25; pkt 2 sentencji)

3. Artykuł 33 szóstej dyrektywy 77/388 w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich dotyczących podatków obrotowych ze zmianami nie stoi na przeszkodzie utrzymaniu w mocy przepisów, takich jak zawarte w polskiej ustawie o podatku od towarów i usług, które przewidują sankcję administracyjną, która może być nałożona na podatnika podatku w przypadku stwierdzenia, że zadeklarował on kwotę zwrotu różnicy podatku lub zwrotu podatku naliczonego wyższą od kwoty należnej, ponieważ przepisy te nie wprowadzają podatku, czy ani opłaty.

(por. pkt 28, 29; pkt 3 sentencji)

WYROK TRYBUNAŁU (druga izba)

z dnia 15 stycznia 2009 r.(*)

Podatek VAT – Nieprawidłowości w deklaracji podatnika – Dodatkowe zobowiązanie podatkowe

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,

rzecznik generalny: J. Mazák,

sekretarz: K. Sztranc-Sawiczek, 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,

podjęwszy, 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

dyrektyw? VAT”).

2 Wniosek ten zosta? z?o?ony w ramach sporu pomi?dzy K?1 sp. z o.o. (zwan? dalej „K?1”) a Dyrektorem Izby Skarbowej w Bydgoszczy w przedmiocie „dodatkowego zobowi?zania podatkowego” nak?adanego na podatnika w przypadku wykazania przez niego w deklaracji podatkowej kwoty zwrotu ró?nicy podatku od warto?ci dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT”) lub zwrotu podatku naliczonego, wy?szej od kwoty nale?nej.

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 us?ug ogólnego podatku konsumpcyjnego dok?adnie proporcjonalnego do ceny towarów i us?ug, niezale?nie od ilo?ci transakcji, jakie maj? miejsce w procesie produkcji i dystrybucji przed etapem, na którym podatek jest pobierany.

Ka?da transakcja b?dzie podlega?a podatkowi [VAT] obliczonemu od ceny towarów lub us?ug wed?ug stawki, jaka ma zastosowanie do takich towarów i us?ug, po odj?ciu kwoty podatku [VAT] poniesionego bezpo?rednio w sk?adnikach kosztów”.

4 Z kolei art. 2 szóstej dyrektywy VAT stanowi:

„Opodatkowaniu podatkiem [VAT] podlega:

- 1) dostawa towarów lub us?ug ?wiadczona [?wiadczenie us?ug dokonywane] odp?atnie na terytorium kraju przez podatnika, który jako taki wyst?puje [dzia?aj?cego w takim charakterze];
- 2) przywóz towarów”.

5 Artyku? 10 ust. 1 lit. a) tej dyrektywy definiuje „zdarzenie podatkowe” jako „fakt, którego zaistnienie spe?nia warunki prawne konieczne dla zaistnienia nale?no?ci podatkowej”. Artyku? 10 ust. 2 tego artyku?u stanowi w szczegó?no?ci:

„Zdarzenie podatkowe ma miejsce i podatek staje si? wymagalny [obowi?zek podatkowy powstaje] w momencie dostarczenia towarów lub wykonania us?ug. Dostawy towarów innych ni? te, okre?lone w art. 5 ust. 4 lit. b) oraz ?wiadczenie us?ug, powoduj?ce zap?at? lub p?atno?? rat, uwa?ane s? za zako?czone po up?ywie terminów, do których takie p?atno?ci lub sp?aty rat si? odnosz? [Dostawy towarów, inne ni? okre?lone w art. 5 ust. 4 lit. b), oraz ?wiadczenie us?ug, z których wynikaj? powtarzaj?ce si? rozliczenia lub p?atno?ci, uwa?a si? za dokonane z chwil? zako?czenia okresów, do których te rozliczenia lub p?atno?ci si? odnosz?] [...]”.

6 Artyku? 22 ust. 8 szóstej dyrektywy VAT przewiduje:

„Nie naruszaj?c przepisów, które maj? zosta? wydane zgodnie z art. 17 ust. 4, pa?stwa cz?onkowskie mog? na?o?y? inne obowi?zki, które uznaj? za konieczne do prawid?owego naliczenia i pobrania podatku i unikni?cia oszustw podatkowych”.

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

„1. Rada, stanowi?c jednomy?lnie na wniosek Komisji, mo?e upowa?ni? ka?de z pa?stw cz?onkowskich do wprowadzenia specjalnych ?rodków stanowi?cych odst?pstwo od stosowania

przepisów niniejszej dyrektywy, w celu uproszczenia procedury poboru podatków oraz zapobieżenia niektórym rodzajom oszustw podatkowych lub omijania opodatkowania. Rodzki 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 (zwaną 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 K1 zadeklarował 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 K1 wniosł 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 Kż1 wniośa na t? decyzj? skarg? do Wojewódzkiego S?du Administracyjnego w Bydgoszczy. Wyrokiem z dnia 31 maja 2006 r. s?d ten stwierdzi?, że art. 33 ust. 1 szóstej dyrektywy VAT nie wyklucza stosowania dodatkowego zobowi?zania podatkowego, na zasadach okre?lonych w ustawie o podatku VAT, i oddali? skarg?. S?d uzna?, że dodatkowe zobowi?zanie podatkowe nie posiada zasadniczych cech charakterystycznych podatku VAT, jak i nie powoduje w handlu pomi?dzy pa?stwami cz?onkowskimi powstania wymogów formalnych zwi?zanych z przekraczaniem granicy. Wojewódzki S?d Administracyjny w Bydgoszczy nie przyj?? równie? twierdzenia, że dodatkowe zobowi?zanie podatkowe stanowi ?rodek specjalny w rozumieniu szóstej dyrektywy VAT. Uzna? równie?, że nie zachodzi potrzeba uruchomienia procedury przewidzianej w art. 27 tej dyrektywy.

14 Na powyższy wyrok Kż1 wniośa skarg? kasacyjn?. W uzasadnieniu podnios?a, że obligatoryjne stosowanie dodatkowego zobowi?zania podatkowego wynikaj?cego z art. 109 ust. 5 ustawy o podatku VAT jest niezgodne z przepisami prawa wspólnotowego, a konkretnie z zasadami okre?lonymi w szóstej dyrektywie VAT.

15 W tych okoliczno?ciach Naczelny S?d Administracyjny postanowi? zawiesi? post?powanie i zwróci? si? do Trybuna?u z nast?puj?cymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy art. 2 [akapity] 1 i 2 pierwszej dyrektywy [VAT] w zwi?zku z art. 2, art. 10 ust. 1 lit. a) i art. 10 ust. 2 szóstej dyrektywy [VAT] wy??cza mo?liwo?? na?o?enia obowi?zku zap?aty przez podatnika podatku [VAT] dodatkowego zobowi?zania podatkowego, o którym mowa w art. 109 ust. 5 i 6 ustawy [o podatku VAT] w przypadku stwierdzenia, że podatnik podatku [VAT] w z?o?onej deklaracji podatkowej wykaza? kwot? zwrotu ró?nicy podatku lub zwrotu podatku naliczonego wy?sz? od kwoty nale?nej?

2) Czy »?rodki specjalne«, o których mowa w art. 27 ust. 1 szóstej dyrektywy [VAT], z uwagi na swój charakter i cel mog? polega? na mo?liwo?ci nak?adania na podatnika podatku [VAT] dodatkowego zobowi?zania podatkowego, ustalanego decyzj? organu podatkowego, w razie stwierdzenia faktu zadeklarowania przez podatnika zawy?onej kwoty zwrotu ró?nicy podatku albo zawy?onej kwoty zwrotu podatku naliczonego?

3) Czy w uprawnieniu przewidzianym w art. 33 szóstej dyrektywy [VAT] mie?ci si? prawo do wprowadzenia dodatkowego zobowi?zania podatkowego okre?lonego w art. 109 ust. 5 i 6 ustawy [o podatku VAT]?”.

W przedmiocie pyta? prejudycjalnych

W przedmiocie pytania pierwszego

16 Zwracaj?c si? z pierwszym pytaniem, s?d 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 pa?stwu cz?onkowskiemu na ustalenie podatnikowi „dodatkowego zobowi?zania podatkowego”, takiego jak przewidziane w art. 109 ust. 5 i 6 ustawy o podatku VAT.

17 Trybuna? przypomnia? zasadnicze cechy charakterystyczne podatku VAT. S? cztery takie cechy: generalny sposób stosowania podatku do czynno?ci, których przedmiotem s? towary lub us?ugi; ustalenie jego kwoty w sposób proporcjonalny do ceny otrzymanej przez podatnika jako ?wiadczenie wzajemne za dostarczone towary lub ?wiadczone us?ugi; pobór podatku na ka?dym etapie procesu produkcji lub dystrybucji, niezale?nie od ilo?ci wcze?niejszych 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 nałożoną 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 nałożona na podatników podatku VAT, tak 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 nałożona 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 nałożona na podatników podatku od wartości dodanej, tak 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

* Język postępowania: polski.