

Sprawa C-188/09

Dyrektor Izby Skarbowej w Białymstoku

przeciwko

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

(wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Naczelną Sąd Administracyjny)

Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym – Podatek VAT – Prawo do odliczenia – Zmniejszenie zakresu prawa do odliczenia w przypadku naruszenia obowiązku stosowania kasy rejestrującej

Streszczenie wyroku

1. *Postanowienia podatkowe – Harmonizacja ustawodawstw – Podatki obrotowe – Wspólny system podatku od wartości dodanej – Odliczenie podatku naliczonego*

(dyrektywy Rady: 67/227, art. 2 ust. 1, 2; 77/388, art. 2, 10 ust. 1, 2, art. 17 ust. 1, 2)

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

(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 – Pojęcie „podatki obrotowe„ – Zakres*

(dyrektywa Rady 77/388, art. 33)

1. Wspólny system podatku od wartości dodanej, zdefiniowany w art. 2 ust. 1 i 2 pierwszej dyrektywy 67/227 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 77/388 w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych, w brzmieniu zmienionym dyrektywą 2004/7, 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 istocie ponieważ zmierza on do zapewnienia prawidłowego poboru podatku i unikania oszustw podatkowych, taki obowiązek rachunkowy znajduje się w zakresie środków, które mogą być stosowane przez państwa członkowskie na podstawie art. 22 ust. 8 szóstej dyrektywy. W tym kontekście ów środek, jako prowadzący do zmniejszenia o 30% części podatku 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. Do sądu krajowego należy jednak ustalenie czy szczegółowe zasady określania wysokości sankcji oraz warunki, w jakich są ustalane, analizowane w postępowaniu i ewentualnie osądzone okoliczności faktyczne przywoływane przez organ podatkowy w celu zastosowania tej sankcji nie prowadzi do pozbawienia prawa do odliczenia podatku od wartości dodanej samej jego istoty, a zatem czy nie zagraża zasadzie neutralności podatkowej w odniesieniu do obciążenia podatkowego wszystkich rodzajów działalności gospodarczej. W tym względzie wysokość zatrzymanego podatku, 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. Ponadto tego rodzaju zatrzymanie dokonane w stosunku do kwoty obciążenia podatkowych zapłaconych przez podatnika nie jest pozbawione w oczywisty sposób jakiegokolwiek związku z rozmiarem działalności gospodarczej zainteresowanego. 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.

(por. pkt 27, 28, 34-37, 39; pkt 1 sentencji)

2. Przepisy krajowe, które przewidują sankcję administracyjną, która może zostać nałożona na podatników podatku od wartości dodanej w razie stwierdzenia, że nie wykonali oni obowiązku stosowania kasy rejestrującej w celu ewidencjonowania obrotu i kwoty podatku przypadającego do zapłaty, 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 sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich dotyczących podatków obrotowych, w brzmieniu zmienionym dyrektywą 2004/7. Środek taki nie może zatem stanowić specjalnego środka stanowiącego odstępstwo w rozumieniu wspomnianego art. 27 ust. 1 ponieważ ma on cechy środków objętych zakresem 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 41-43; pkt 2 sentencji)

3. Artykuł 33 szóstej dyrektywy 77/388 w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich dotyczących podatków obrotowych, w brzmieniu zmienionym dyrektywą 2004/7, nie stanowi przeszkody dla utrzymywania w mocy przepisów takich jak te w polskiej ustawie o podatku od towarów i usług, które przewidują sankcję administracyjną nałożoną w razie stwierdzenia, iż podatnik nie wykonał obowiązku stosowania kasy rejestrującej w celu ewidencjonowania obrotu i kwoty podatku przypadającego do zapłaty.

(por. pkt 49; pkt 3 sentencji)

WYROK TRYBUNAŁU (czwarta izba)

z dnia 29 lipca 2010 r.(*)

Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym – Podatek VAT – Prawo do odliczenia – Zmniejszenie zakresu prawa do odliczenia w przypadku naruszenia obowiązku stosowania kasy rejestrującej

W sprawie C-188/09

mając 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. Schieman, L. Bay Larsen i D. Šváby, sędziowie,

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,

podjęwszy, 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 Profaktorem Kulesza, Frankowski,

Jóźwiak, Orowski sp.j., dawniej Profaktor Kulesza, Frankowski, Trzaska, sp.j. (zwanego dalej „spółka 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 odpowiednio 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 [świadczanie 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 chwili 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 jednomyślnie, 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 wystarczającyco 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 odwołań 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 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 Polskę 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, częściowo naliczonego podatku VAT. Sąd stwierdził, że istnieje wątpliwość co do zgodności spornych przepisów z zasadą proporcjonalności, co do kwestii, czy

stanowi? one sankcj? administracyjn?, czy te? ?rodek specjalny w rozumieniu art. 27 szóstej dyrektywy VAT, oraz co do kwestii, czy stanowi? one podatek lub op?at? równowa?ne podatkowi obrotowemu.

17 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 ust. 1 i 2 pierwszej dyrektywy [VAT] w zwi?zku z art. 2, art. 10 ust. 1 i 2 oraz art. 17 ust. 1 i 2 szóstej dyrektywy [VAT] wy?cza mo?liwo?? wprowadzenia czasowej utraty prawa do obni?enia kwoty podatku nale?nego o kwot? stanowi?c? równowarto?? 30% kwoty podatku naliczonego przy nabyciu towarów i us?ug w stosunku do podatników dokonuj?cych sprzeda?y na rzecz osób fizycznych nieprowadz?cych dzia?alno?ci gospodarczej [...], którzy naruszaj? obowi?zek ewidencji obrotu i kwot podatku nale?nego przy zastosowaniu kas rejestruj?cych, stosownie do art. 111 ust. 2 w zwi?zku z ust. 1 ustawy [o podatku VAT z 2004 r.]?

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 czasowym ograniczeniu zakresu prawa podatnika do odliczenia, o którym mowa w art. 111 ust. 2 w zwi?zku z ust. 1 ustawy [o podatku VAT z 2004 r.] wobec podatników naruszaj?cych obowi?zek prowadzenia ewidencji obrotu i kwot podatku przy zastosowaniu kas rejestruj?cych i w zwi?zku z tym ich wprowadzenie wymaga dochowania procedury wynikaj?cej z art. 27 ust. 2–4 wymienionej wy?ej szóstej dyrektywy [VAT]?

3) Czy w prawie pa?stwa cz?onkowskiego, o którym mowa w art. 33 ust. 1 szóstej dyrektywy [VAT], mie?ci si? uprawnienie do wprowadzenia sankcji wobec podatników naruszaj?cych obowi?zek ewidencji obrotu i kwot podatku nale?nego przy zastosowaniu kas rejestruj?cych w postaci czasowej utraty prawa do obni?enia kwoty podatku nale?nego o kwot? stanowi?c? równowarto?? 30% kwoty podatku naliczonego przy nabyciu towarów i us?ug, o której mowa w art. 111 ust. 2 w zwi?zku z ust. 1 ustawy [o podatku VAT z 2004 r.]?”.

W przedmiocie pyta? prejudycjalnych

W przedmiocie pytania pierwszego

18 Zwracaj?c si? z pierwszym pytaniem, s?d 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 pa?stwo cz?onkowskie czasowo ograniczy?o zakres prawa do odliczenia podatku naliczonego w stosunku do podatników, którzy nie dope?niali formalno?ci wpisania dokonanych przez nich czynno?ci sprzeda?y do ewidencji.

19 Nale?y przypomnie?, ?e prawo do odliczenia przewidziane w art. 17–20 szóstej dyrektywy VAT jest integraln? cz??ci? mechanizmu podatku VAT i zasadniczo nie mo?e by? ograniczane. Wykonywane jest bezpo?rednio w stosunku do ca?o?ci podatku obci??aj?cego czynno?ci powoduj?ce naliczenie podatku (zob. w szczegóлно?ci 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 pa?dziernika 2009 r. w sprawie C?29/08 *SKF*, dotychczas nieopublikowany w Zbiorze, pkt 55).

20 System odlicze? ma bowiem na celu ca?kowite uwolnienie przedsi?biorcy od ci??aru podatku VAT podlegaj?cego zap?acie lub zap?aconego w ramach jego ca?ej dzia?alno?ci gospodarczej. Wspólny system podatku VAT gwarantuje w ten sposób neutralno??, w zakresie ci??aru podatkowego, ka?dego rodzaju dzia?alno?ci gospodarczej, niezale?nie od jej celu lub wyników, pod warunkiem ?e co do zasady dzia?alno?? 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 ciążącego 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 rachunkowość 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 przysuguje 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 wystarczającyco 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 ciąży na podatnikach mieszkających 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 wykądni 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 przysuguje 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 charakteru 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 charakteru 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 szczególne zasady określania wysokości sankcji oraz warunki, w jakich są ustalane, analizowane w postępowaniu i ewentualnie osądzone 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 szczególne 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 działania czy 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 w żadnym razie przeszkodą dla dokonania sprzedaży, a zatem uniemożliwia jakkolwiek 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 państwa członkowskie czasowo ograniczyły 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 rozdek 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 wykona obowiązku stosowania kasy rejestrującej w celu ewidencjonowania obrotu i kwoty podatku przypadającego do zapłaty. Rozdek 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 dostawę 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 wyłączenie do wartości dodanej na tym etapie oraz że koszty 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 charakterystycznych na nich obowiązków rachunkowych. Sankcja ta, której przesłanką zastosowania wiążą 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

* Język postępowania: polski.