

Postanowienie z dnia 15 lutego 2006 r. sygn. akt I SA/Łd 1089/05

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Łodzi

po rozpoznaniu w dniu 15 lutego 2006 r. na rozprawie sprawy ze skargi C. P. spółki z ograniczoną odpowiedzialnością z siedzibą w O. na decyzję Dyrektora Izby Skarbowej w (...) z dnia 9 sierpnia 2005 r. Nr (...) uchylającą decyzję Naczelnika (...) Urzędu Skarbowego w (...) z dnia 10 maja 2004 r. Nr (...) i ustalającą dodatkowe zobowiązanie podatkowe za listopad 2003 r.

postanawia

I. Na podstawie art. 234 Traktatu Ustanawiającego Wspólnotę Europejską skierować do Trybunału Sprawiedliwości Wspólnot Europejskich pytanie prejudycjalne dotyczące wykładni następujących przepisów prawa wspólnotowego:

1. Czy art. 2 ust. 2 Pierwszej Dyrektywy Rady Europejskiej Wspólnoty Gospodarczej z dnia 11 kwietnia 1967 roku w sprawie harmonizacji przepisów Państw Członkowskich w zakresie podatków obrotowych (67/227/EEC) w związku z art. 2, art. 10 ust. 1 lit. a) i art. 10 ust. 2 Szóstej Dyrektywy Rady Wspólnot Europejskich z dnia 17 maja 1977 roku w sprawie harmonizacji przepisów Państw Członkowskich dotyczących podatków obrotowych - wspólny system podatku od wartości dodanej; ujednoliconą podstawą wymiaru podatku (77/388/EEC) wyłącza możliwość nałożenia przez państwa członkowskie obowiązku zapłaty przez podatnika podatku VAT dodatkowego zobowiązania podatkowego w wysokości odpowiadającej 30 procent kwoty zaniżenia zobowiązania podatkowego lub 30 procent kwoty zawyżenia wykazanego przez podatnika zwrotu różnicy podatku lub zwrotu podatku naliczonego lub zawyżenia nadwyżki podatku naliczonego nad należnym do przeniesienia na następny okres rozliczeniowy w przypadku stwierdzenia, że:

a) podatnik podatku VAT w złożonej deklaracji podatkowej wykazał kwotę zobowiązania podatkowego niższą od kwoty należnej lub

b) wykazał w deklaracji podatkowej kwotę zwrotu różnicy lub zwrotu podatku naliczonego wyższą od kwoty należnej lub

c) wykazał w deklaracji podatkowej różnicę między kwotą podatku naliczonego a kwotą podatku należnego do przeniesienia na następny miesiąc lub

d) wykazał w deklaracji podatkowej i otrzymał kwotę zwrotu różnicy podatku lub kwotę zwrotu podatku naliczonego, a powinien wykazać kwotę zobowiązania podatkowego podlegającą wpłacie do urzędu skarbowego lub

e) nie złożył deklaracji podatkowej oraz nie wpłacił kwoty zobowiązania podatkowego;

Czy "środki specjalne", o których mowa w art. 27 ust. 1 Szóstej Dyrektywy Rady Wspólnot Europejskich, 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 obiektywnego faktu zadeklarowania przez podatnika zaniżonej kwoty zobowiązania podatkowego lub zawyżonej kwoty zwrotu różnicy podatku albo zawyżonej kwoty zwrotu podatku naliczonego.

II. Na podstawie art. 125 § 1 pkt 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. Nr 153, poz. 1270 ze zmianami) zawiesić postępowanie w sprawie do czasu uzyskania odpowiedzi na zadane pytanie.

UZASADNIENIE

Stan faktyczny w tej sprawie jest niesporny i przedstawia się następująco:

W deklaracji VAT-7 za miesiąc wrzesień 2003 r. skarżąca Spółka wykazała między innymi sprzedaż budynków i budowli w kwocie netto 165.577,97 zł i podatek VAT od tej sprzedaży w kwocie 36.427,00 zł, obliczony według stawki 22 procent.

Na skutek stosowania dwóch różnych metod prowadzenia rejestrów sprzedaży dla potrzeb podatku VAT Spółka ponownie, omyłkowo w deklaracji za miesiąc październik 2003 r. wykazała sprzedaż tych samych budynków i budowli w kwotach wyżej wymienionych. Następnie, po wykryciu powyższego błędu, w deklaracji na podatek VAT za miesiąc listopad 2003 r. Spółka wykazała sprzedaż opodatkowaną według stawki 22 procent o kwotę netto niższą o 165.578,68 zł od kwoty netto wynikającej z rejestru sprzedaży za ten miesiąc i zadeklarowała podatek należny niższy o 36.427,00 zł od kwoty podatku wynikającej z rejestru sprzedaży.

2. Mając na uwadze powyższe ustalenia decyzją z dnia 10 maja 2004 r. organ podatkowy pierwszej instancji-Naczelnik (...) Urzędu Skarbowego w (...):

- na podstawie art. 10 ust. 1 ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz.U. Nr 11, poz. 50 ze zm.), dalej w skrócie ustawy o VAT, określił "C. P." Sp. z o.o. za miesiąc listopad 2003 r. nadwyżkę podatku naliczonego nad należnym do zwrotu na rachunek bankowy w wysokości 912.352,00 zł oraz
- na podstawie art. 27 ust. 4 i ust. 6 tej ustawy ustalił dodatkowe zobowiązanie za miesiąc listopad 2003 r. w kwocie 10.928,00 zł.

W uzasadnieniu powyższego rozstrzygnięcia organ podatkowy stwierdził, że Spółka mimo dwukrotnego ujęcia w deklaracjach VAT-7 za miesiące wrzesień i październik 2003 r. kwoty podatku należnego dotyczącego tej samej sprzedaży, nie miała podstaw prawnych do zmniejszenia kwoty sprzedaży i podatku VAT w deklaracji za listopad na ten podatek, bowiem korekta taka nie dotyczyła miesiąca listopada i nie wynikała z prowadzonej przez Spółkę dokumentacji dla potrzeb podatku od towarów i usług.

Ustalając dodatkowe zobowiązanie podatkowe organ podatkowy powołał się na art. 27 ust. 6 powołanej wyżej ustawy o VAT, zgodnie z którym w razie stwierdzenia, że podatnik w złożonej deklaracji podatkowej wykazał kwotę zwrotu różnicy podatku lub zwrotu podatku naliczonego wyższą od kwoty należnej, urząd skarbowy lub organ kontroli skarbowej określa kwotę zwrotu w prawidłowej wysokości oraz ustala dodatkowe zobowiązanie podatkowe w wysokości odpowiadającej 30 procent kwoty zawyżenia. Dotyczy to również różnicy podatku, o której mowa w art. 21 ust. 1 (to jest nadwyżki podatku naliczonego nad należnym obniżającej podatek należny za następne okresy rozliczeniowe).

3. W odwołaniu od tej decyzji wniesionym do Dyrektora Izby Skarbowej w (...) Spółka "C. P." nie kwestionując ani ustaleń faktycznych będących podstawą rozstrzygnięcia, ani zasadności określenia przez organ podatkowy prawidłowej kwoty nadwyżki podatku naliczonego nad należnym do zwrotu na rachunek bankowy, zarzuciła naruszenie prawa polegające na ustaleniu przez organ podatkowy dodatkowego zobowiązania podatkowego na podstawie art. 27 ust. 6 ustawy o VAT. Spółka stwierdziła, że ze względu na utratę z dniem 1 maja 2004 r. mocy obowiązującej ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz.U. nr 11, poz. 50 ze zm.) i brak jakichkolwiek przepisów przejściowych regulujących zasady ustalania dodatkowego zobowiązania

podatkowego w nowej ustawie z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. Nr 54, poz. 535) należy dojść do wniosku, że po dniu 1 maja 2004 r. nie jest możliwe ustalanie dodatkowego zobowiązania podatkowego w odniesieniu do stanów faktycznych sprzed 1 maja 2004 r. ♦ z uwagi na brak materialnoprawnej podstawy rozstrzygnięcia w chwili wydawania decyzji.

4. Organ odwoławczy-Dyrektor Izby Skarbowej w (...) decyzją z dnia 9 sierpnia 2005 roku:
- uchylił zaskarżoną decyzję w części dotyczącej ustalenia dodatkowego zobowiązania podatkowego na podstawie art. 27 ust. 6 ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz.U. nr 11, poz. 50 ze zm.) i ustalił dodatkowe zobowiązania podatkowe za miesiąc listopad 2003 r. w wysokości 10.928,00 zł na podstawie art. 109 ust. 5 nowej ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. Nr 54, poz. 535),

- w pozostałej części utrzymał w mocy decyzję organu pierwszej instancji.

W uzasadnieniu rozstrzygnięcia organ odwoławczy stwierdził, że dodatkowe zobowiązania podatkowe, w tej sprawie ustalone decyzją Naczelnika (...) Urzędu Skarbowego w (...) na podstawie art. 27 ust. 6 ustawy o VAT, ma charakter "subsydiarny" względem "głównego" zobowiązania podatkowego, obliczanego samodzielnie przez podatnika. Ustalenie dodatkowego zobowiązania podatkowego decyzją organu podatkowego następuje dopiero wtedy, gdy organ stwierdzi, że podatnik w złożonej deklaracji wykazał kwotę zobowiązania podatkowego niższą od kwoty należnej albo kwotę zwrotu różnicy podatku lub zwrotu podatku naliczonego wyższą od kwoty należnej. W takiej sytuacji organ podatkowy jest zawsze zobowiązany do wydania dwóch ściśle ze sobą powiązanych zarówno w sensie formalnym, jak i funkcjonalnym decyzji, to jest decyzji określającej zobowiązania podatkowe lub określającej kwotę różnicy podatku lub zwrotu podatku naliczonego w prawidłowej wysokości oraz decyzji ustalającej dodatkowe zobowiązania podatkowe.



Organ odwoławczy przyznał, że nowa ustawa o VAT rzeczywiście nie zawiera przepisów przejściowych odnoszących się do ustalania dodatkowego zobowiązania podatkowego podatnikom, którzy w deklaracjach zaniżyli kwotę zobowiązania podatkowego lub zawyżyli kwotę różnicy podatku lub kwotę podatku należnego do zwrotu, jednakże uregulowania w tym zakresie zawarte w ustawie z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (art. 27 ust. 6, ust. 6 i ust. 8) oraz w nowej ustawie o podatku od towarów i usług z dnia 11 marca 2004 r. (art. 109 ust. 4, ust. 5, ust. 6, ust. 7) są takie same. Wobec tego, powołując się także na orzecznictwo sądów administracyjnych, organ odwoławczy uznał, że skutki zawyżenia kwoty nadwyżki podatku naliczonego nad należnym do zwrotu należy ocenić na podstawie przepisów ustawy obowiązującej w dacie wydania decyzji konstytucyjnej (ustalającej dodatkowe zobowiązania podatkowe) i w konsekwencji uchylając w części decyzję organu pierwszej instancji ustalił dodatkowe zobowiązania podatkowe w tej samej wysokości ale na innej podstawie prawnej.

5. W skardze na powyższą decyzję podatnik zarzucił między innymi:

- naruszenie art. 2 ust. 2 Pierwszej Dyrektywy Rady Europejskiej Wspólnoty Gospodarczej z dnia 11 kwietnia 1967 roku w sprawie harmonizacji przepisów Państw Członkowskich w zakresie podatków obrotowych (67/227/EEC) w związku z art. 2, art. 10 ust. 1 lit. a) i art. 10 ust. 2 Szóstym Dyrektywy Rady Wspólnot Europejskich z dnia 17 maja 1977 roku w sprawie harmonizacji przepisów Państw Członkowskich dotyczących podatków obrotowych ♦ wspólny system podatku od wartości dodanej; ujednoliconą podstawą wymiaru podatku (77/388/EEC) przez wydanie decyzji ustalającej dodatkowe zobowiązanie podatkowe w podatku od towarów i usług:

a) z naruszeniem zasady neutralności podatku VAT dla przedsiębiorców oraz zasady opodatkowania podatkiem VAT konsumpcji (art. 2 ust. 1 Pierwszej Dyrektywy);
b) z naruszeniem przedmiotowego zakresu opodatkowania podatkiem VAT (art. 2 Szóstej Dyrektywy);
c) z błędnym uznaniem, że naruszenie obowiązków ewidencyjnych jest zdarzeniem podlegającym opodatkowaniu i pociąga za sobą powstanie obowiązku podatkowego po stronie podatnika (art. 10 ust. 1 lit. a) oraz art. 2 Szóstej Dyrektywy)
- naruszenie art. 27 Szóstej Dyrektywy Rady przez wydanie decyzji ustalającej dodatkowe zobowiązanie podatkowe na podstawie przepisu prawa krajowego, który mógłby być uznany za środek specjalny w rozumieniu Szóstej Dyrektywy w sytuacji, gdy Rada Unii Europejskiej nie upoważniła Polski do wprowadzenia specjalnych środków stanowiących odstępstwo od stosowania przepisów Dyrektywy, a Polska nie poinformowała Komisji Europejskiej o zamiarze skorzystania ze środka specjalnego.
Jednocześnie skarżący wnioskował o wystąpienie z pytaniem prejudycjalnym do Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości o dokonanie wykładni wskazanych wyżej przepisów Dyrektyw Rady uznając, że jest to konieczne dla oceny przez Wojewódzki Sąd Administracyjny, czy zastosowany przez organy podatkowe w tej sprawie przepis, będący podstawą do ustalenia podatnikowi dodatkowego zobowiązania podatkowego, jest zgodny z przepisami wspólnotowymi.


Wojewódzki Sąd Administracyjny w Łodzi zważył, co następuje:

6. Przedmiotem sporu w sprawie rozpatrywanej przez Wojewódzki Sąd Administracyjny w Łodzi jest zasadność ustalenia podatnikowi (skarżącej spółce) przez organ podatkowy dodatkowego zobowiązania podatkowego na podstawie art. 109 ust. 5 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. Nr 54, poz. 535 ze zm.), dalej określanej w skrócie  ustawy o VAT. Ustawa ta weszła w życie w dniu 1 maja 2004 r. Powołany wyżej przepis określa wymogi, jakie powinna spełniać ewidencja prowadzona przez podatnika oraz sankcje za zaniżenie zobowiązania podatkowego (lub zawyżenie nadwyżki podatku naliczonego nad należnym do zwrotu lub zwrotu podatku naliczonego). Zgodnie z brzmieniem tego przepisu 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 procent kwoty zawyżenia. Takie same regulacje w zakresie wymierzania podatnikom podatku VAT dodatkowych zobowiązań podatkowych zawarte były w poprzedniej ustawie z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 11, poz. 50 ze zm.)  w art. 27, w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 1997 r.



Dodatkowe zobowiązanie podatkowe, o którym mowa w art. 109 ust. ustawy o podatku VAT powstaje w sposób określony w art. 21 § 1 pkt 2 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz.U. Nr 137, poz. 926 ze zm.), a więc z dniem doręczenia podatnikowi decyzji ustalającej wysokość tego zobowiązania. Podatnik nie oblicza tego zobowiązania samodzielnie. Czyni to organ podatkowy po wcześniejszym stwierdzeniu określonych w przepisie nieprawidłowości w zakresie deklarowanej wysokości zobowiązania podatkowego lub deklarowanej kwoty zwrotu różnicy lub podatku naliczonego. Decyzja organu podatkowego ustalająca dodatkowe zobowiązanie podatkowe ma charakter konstytutywny. Mimo sporu w piśmiennictwie prawniczym, co do charakteru dodatkowego zobowiązania podatkowego, a mianowicie, czy jest ono formą podatku, czy też raczej formą kary

pieniężnej, należy opowiedzieć się za pierwszym z tych stanowisk, znajdującym swój wyraz także w orzecznictwie sądownictwa administracyjnego. świadczenie spełniane w wyniku ustalenia dodatkowego zobowiązania podatkowego ma cechy podatku określone w art. 6 Ordynacji podatkowej, a samo dodatkowe zobowiązanie podatkowe jest następstwem określonego w ustawie podatkowej obowiązku podatkowego. Oceny tej nie zmienia fakt, że dodatkowe zobowiązanie podatkowe ma także cechy represji karnej, a celem jego stosowania jest zapobieganie nieprawidłowościom w zakresie prowadzenia ewidencji i deklarowania zobowiązań podatkowych. Szersza argumentacja w tym zakresie zawarta jest m.in. w artykule Ireny Ożóg pod tytułem "Czy sankcja VAT jest zgodna z prawem ?" opubl. Prawo i Podatki nr 2, Grudzień 2005.


Zajęcie stanowiska, co do tego, że obowiązek nakładany na podatnika podatku VAT na podstawie art. 109 ust. 5 ustawy z dnia 11 maja o podatku od towarów i usług, a wcześniej na podstawie art. 27 ust. 6 ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym, ma charakter podatkowy, jest o tyle istotne, że od chwili przystąpienia Rzeczypospolitej Polskiej do Unii Europejskiej obowiązuje w Polsce także prawo wspólnotowe. Regulacje w zakresie podatków pośrednich podlegają harmonizacji w ramach systemu wspólnotowego, co wymaga zarówno dostosowania krajowych regulacji prawnych do regulacji obowiązujących w Unii Europejskiej, a w razie istnienia sprzeczności między tymi regulacjami organy stosujące prawo zobowiązane są stosować bezpośrednio prawo wspólnotowe.

Zgodnie z art. 91 ust. 3 Konstytucji RP, jeżeli wynika to z ratyfikowanej przez Polskę umowy konstytuującej organizację międzynarodową, prawo przez nią stanowione jest stosowane bezpośrednio, mając pierwszeństwo w przypadku kolizji z ustawami. Przepis ten dotyczy obecnie tzw. prawa wspólnotowego (prawa Unii Europejskiej), którego podstawę stanowią traktaty (umowy międzynarodowe) założycielskie Wspólnot Europejskich, ale do którego zalicza się też różne akty prawne ustanowione przez uprawnione organy Unii. A zatem na mocy tego przepisu Konstytucji od chwili przystąpienia Polski do Unii Europejskiej prawo traktatowe (wspólnotowe Unii) obowiązuje także na terenie naszego kraju, powinno być bezpośrednio stosowane przez organy polskiej władzy publicznej, w tym organy administracji, i ma pozycję zwierzchnią w stosunku do ustawodawstwa wewnątrz krajowego. W dniu 16 kwietnia 2003 r. w Atenach podpisany został Traktat pomiędzy Państwami Członkowskimi Unii Europejskiej, a Republiką Czeską, Republiką Estońską, Republiką Cypryjską, Republiką Łotewską, Republiką Węgierską, Republiką Malty, Rzeczypospolitą Polską, Republiką Słowenii i Republiką Słowacką o przystąpieniu wymienionych wyżej państw do Unii Europejskiej (Dz.U. z 2004 r., Nr 90, poz. 864). Stosownie do art. 2 Aktu o warunkach przystąpienia, stanowiącego część Traktatu, od dnia przystąpienia do Unii Polska związana jest postanowieniami Traktatów założycielskich i aktów przyjętych przez instytucje Wspólnot i Europejski Bank Centralny, co oznacza, że normy prawa wspólnotowego od dnia 1 maja 2004 r. stały się automatycznie częścią porządku prawnego obowiązującego w Polsce, bez konieczności ich inkorporacji. Z Oświadczenia Rządowego z dnia 21 kwietnia 2004 r. w sprawie mocy obowiązującej Traktatu dotyczącego przystąpienia Rzeczypospolitej Polskiej do Unii Europejskiej, podpisanego w Atenach w dniu 16 kwietnia 2003 r. wynika, że Traktat o przystąpieniu do Unii został ratyfikowany przez Prezydenta RP w dniu 23 lipca 2003 r. i wszedł w życie w dniu 1 maja 2004 r. Z art. 53 Traktatu Ateńskiego wynika, że Polska jest adresatem Dyrektyw Rady, wydanych jeszcze przed przystąpieniem Polski do Unii Europejskiej, a co ma znaczenie w tej sprawie - Pierwszej Dyrektywy Rady Europejskiej Wspólnoty Gospodarczej z dnia 11 kwietnia 1967 roku w sprawie harmonizacji przepisów Państw Członkowskich w zakresie podatków obrotowych (67/227/EEC) i Szóstej Dyrektywy Rady Wspólnot Europejskich z dnia 17 maja 1977 roku w sprawie harmonizacji przepisów Państw Członkowskich dotyczących podatków obrotowych  wspólny system podatku od

wartości dodanej; ujednoliconą podstawą wymiaru podatku (77/388/EEC).

Z uwagi na powyższe, rozstrzygnięcie skargi wniesionej do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego przez "C. P." Sp. z o.o. wymaga dokonania oceny, czy zastosowany przez podatkowy organ odwoławczy przepis ustawy z dnia 11 maja 2004 r. o podatku od towarów i usług  art. 109 ust. 5, jest zgodny z regulacjami zawartymi w wyżej wskazanych Dyrektywach Rady. Ocena ta należy do sądu krajowego, jednak dla jej dokonania konieczne jest wyjaśnienie powziętych przez Sąd wątpliwości, co do wykładni wskazanych w pytaniu prejudycjalnym przepisów unijnych. W ocenie Sądu Administracyjnego w Łodzi na konieczność oceny zaskarżonej decyzji pod względem zgodności zastosowanego w niej przepisu prawa krajowego  art. 109 ust. 5 ustawy o podatku od towarów i usług z prawem wspólnotowym nie ma wpływu fakt, że decyzja wydana została na podstawie stanu faktycznego sprzed 1 maja 2004 r., a więc przed przystąpieniem Polski do Unii Europejskiej. Konstytutywny charakter decyzji ustalającej dodatkowe zobowiązanie podatkowe powoduje, że zobowiązanie to powstało dla skarżącej Spółki z chwilą doręczenia jej decyzji przez organ podatkowy, a to nastąpiło już po 1 maja 2004 r., a więc w czasie, gdy przepisy dyrektyw dotyczące harmonizacji podatków pośrednich obowiązywały jako część krajowego porządku prawnego.

Należy mieć na uwadze, że wyjaśnienie tych wątpliwości będzie miało także duże znaczenie w praktyce organów podatkowych oraz w orzecznictwie sądów administracyjnych ze względu na sposób regulacji wynikający z treści art. 109 ust. 4, ust. 5, ust. 6 i ust. 8 ustawy z dnia 11 marca o podatku od towarów i usług. Przepis ten zobowiązuje organ podatkowy do wymierzenia podatnikowi VAT dodatkowego zobowiązania podatkowego w każdym przypadku stwierdzenia zaniżenia w deklaracji zobowiązania podatkowego lub zawyżenia kwoty różnicy lub kwoty podatku naliczonego do zwrotu, niezależnie od przyczyny powstania nieprawidłowości w deklaracji (wystarczające jest obiektywne stwierdzenie błędnego rozliczenia podatku).

Wątpliwości, co do zgodności wyżej wymienionego przepisu, są podnoszone w piśmiennictwie prawniczym (zob. np. Ireny Ożóg, Czy sankcja VAT jest zgodna z prawem, Prawo i Podatki nr 2, Grudzień 2005, R. Namysłowski, Nowelizacja ustawy o podatku od towarów i usług  eliminacja niezgodności, Mon. Pod. Nr 6/2005, Adam Bartosiewicz, Ryszard Kubacki, Sankcje VAT dotyczące okresów rozliczeniowych sprzed 1 maja 2004 r., Mon. Pod. 11/2005).

Do tej pory brak jest orzeczeń Naczelnego Sądu Administracyjnego odnoszących się do sygnalizowanego wyżej problemu prawnego. Warto jednak zauważyć, że w uchwale z dnia 12 września 2005 r., sygn. akt FPS 2/05, podjętej w składzie siedmiu sędziów Naczelny Sąd Administracyjny rozstrzygnął przedstawione mu zagadnienie prawne budzące poważne wątpliwości, sprowadzające się do tego, czy w stanie prawnym obowiązującym po dniu 30 kwietnia 2004 r. dopuszczalne jest ustalenie podatnikowi podatku od towarów i usług dodatkowego zobowiązania podatkowego w tym podatku, o którym mowa w art. 27 ust. 5 ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz.U. Nr 11, poz. 50 ze zm.) i w art. 109 ust. 4 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 54, poz. 535 ze zm.) za okresy rozliczeniowe sprzed tej daty. Stwierdzając, że w takiej sytuacji dopuszczalne jest ustalenie podatnikowi dodatkowego zobowiązania podatkowego na podstawie art. 109 ust. 4 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, w uzasadnieniu uchwały Sąd dodał, że powyższa uchwała nie przesądza o zgodności art. 109 ust. 4 z ustawodawstwem europejskim, a w szczególności z VI Dyrektywą Rady z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji przepisów Państw

Członkowskich dotyczących podatków obrotowych ♦ wspólny system podatku od wartości dodanej; ujednoliconą podstawą wymiaru podatku (77/388/EEC), gdyż nie ocenia zgodności art. 109 ust. 4 z tą dyrektywą.

Art. 2 Pierwszej Dyrektywy Rady określa fundamentalne cechy podatku od wartości dodanej, takie jak: powszechność, faktyczne opodatkowanie konsumpcji i opodatkowanie wszystkich etapów obrotu. Z przepisu tego wynika, że te podstawowe cechy mają dotyczyć wspólnego systemu podatku od wartości dodanej. Podstawowe założenie, że podatek ten ma faktycznie obciążać konsumpcję, a więc być neutralny dla podatników podatku VAT, rodzi pytanie, czy prawidłowa wykładnia tego przepisu wyklucza zastosowanie w jakichkolwiek sytuacjach, takich konstrukcji podatkowych, które powodują faktyczne poniesienie ciężaru podatkowego przez podatnika, zamiast przez konsumenta. Powstaje też pytanie, czy przepis ten wyklucza możliwość przyjęcia takiej konstrukcji podatkowej, która spowoduje, że pobierany podatek nie będzie proporcjonalny do ceny towaru lub usługi, jak ma to miejsce w odniesieniu do dodatkowego zobowiązania podatkowego ustalanego na podstawie art. 109 ust. 5 ustawy z dnia 11 marca o podatku od towarów i usług.


Z preambuły do Szóstej Dyrektywy Rady wynika, że celem tej Dyrektywy jest między innymi ujednoczenie pojęcia zdarzeń podlegających opodatkowaniu, ujednoczenie w największym możliwym stopniu obowiązków podatników, tak by zagwarantować pewność poboru podatków w jednolity sposób we wszystkich Państwach Członkowskich oraz zapewnienie jednolitego stosowania przepisów Dyrektywy.


Z art. 2 tej Dyrektywy wynika, że czynnościami podlegającymi opodatkowaniu podatkiem od wartości dodanej są: dostawa towarów i świadczenie usług wykonywane za wynagrodzeniem na terytorium kraju przez podatnika występującego w takim charakterze oraz import towarów. Z art. 10 tej Dyrektywy wynika zaś, że "zdarzenie podlegające opodatkowaniu" oznacza zdarzenie, którego zaistnienie powoduje, iż spełnione zostają prawne przesłanki powstania obowiązku podatkowego. W powyższych przepisach Dyrektywy określono zakres przedmiotowy opodatkowania podatkiem od wartości dodanej. Także z dalszych przepisów tej Dyrektywy, zawartych w Tytule V, zawierających definicje czynności opodatkowanych nie wynika, aby zakres przedmiotowy opodatkowania mógł obejmować inne czynności, czy zdarzenia. Powstaje jednak pytanie, czy wykładnia tych przepisów wyklucza w każdej sytuacji opodatkowanie innych zdarzeń, a w szczególności zdarzeń polegających na nierzetelnym zadeklarowaniu przez podatnika kwoty zobowiązania podatkowego lub kwoty zwrotu różnicy lub kwoty zwrotu podatku naliczonego. Czy też zawarte w tych przepisach wyliczenie oznacza, że Państwa Członkowskie mają obowiązek doprowadzić do opodatkowania podatkiem od wartości dodanej zdarzeń określonych w art. 2 Szóstej Dyrektywy, co nie wyklucza rozszerzenia tego katalogu zdarzeń w określonych ściśle sytuacjach, zwłaszcza w celu zagwarantowania wywiązywania się przez podatników z nałożonych na nich obowiązków.

W ocenie Sądu występującego z pytaniem prejudycjalnym, określone w powyższych przepisach obu Dyrektyw zasadnicze cechy konstrukcyjne podatku od wartości dodanej oraz konieczność zharmonizowania wspólnego systemu podatku od wartości dodanej w ramach Unii Europejskiej wyłączają możliwość takiej interpretacji art. 2 ust. 2 Pierwszej Dyrektywy Rady w związku z art. 2 i art. 10 ust. 1 lit. a) i ust. 2 Szóstej Dyrektywy Rady, która prowadziłaby do opodatkowania zdarzeń innych, niż wymienione w tych przepisach, wyłączałaby możliwość ekonomicznego przeniesienia ciężaru podatku na ostatecznego konsumenta oraz prowadziłaby do tego, że podatek od wartości dodanej nie byłby proporcjonalny do ceny towaru lub usługi.

Wątpliwości Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi związane są też z wykładnią art. 27 ust. 1 Szóstej Dyrektywy Rady. Zgodnie z treścią tego przepisu możliwe są odstępstwa od regulacji wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, chociaż ich wprowadzenie

przez poszczególne państwa członkowskie odbywać się powinno przy zachowaniu przewidzianej w tym przepisie procedury. Odstępstwa te nazwane zostały w Dyrektywie "środkami specjalnymi". W art. 27 określono cele, z jakimi może być związane

wprowadzenie środków specjalnych, a mianowicie  uproszczenie procedury naliczania podatku lub zapobieżenie pewnym rodzajom uchylania się lub unikania opodatkowania. Ze względu na treść zaskarżonej do tutejszego Sądu decyzji podatkowej (ustalenie podatnikowi dodatkowego zobowiązania podatkowego w wysokości 30 procent zawyżenia deklarowanej przez podatnika kwoty do zwrotu na rachunek bankowy) wyjaśnienia wymaga treść przepisu

 art. 27 ust. 1 Dyrektywy odnosząca się do dwóch celów wprowadzenia środków specjalnych. Użyte w przepisie pojęcia "uchylanie się od opodatkowania" i "unikanie opodatkowania" określone zostały zwrotami o nieostrym znaczeniu. Z orzecznictwa Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości (wyrok z dnia 12 lipca 1988 r. w połączonych sprawach 138/86 i 139/86 pomiędzy Direct Cosmetics Ltd i Laughtons Photographs Ltd oraz Commisioners of Customs and Excise, Wielka Brytania cyt. za komentarzem do Dyrektyw Rady Unii Europejskiej dotyczących wspólnego systemu podatku od wartości dodanej pod red. Krzysztofa Sachsa, Wyd. C.H. Beck, Warszawa 2003, str. 740) wynika, że o "uchylaniu się od opodatkowania" można mówić, gdy zamiarem podatnika jest osiągnięcie korzyści podatkowej w sposób niezgodny z prawem, zaś "unikania opodatkowania" związane jest z faktycznym ominięciem opodatkowania, nawet bez takiego zamiaru ze strony podatnika. W art. 27 Szóstej Dyrektywy Rady nie wskazano, jakie formy mogą przybierać środki specjalne. Spośród środków stosowanych przez poszczególne państwa członkowskie można przykładowo wymienić: wprowadzenie specjalnych rozwiązań w zakresie miejsca powstania obowiązku podatkowego w odniesieniu do usług telekomunikacyjnych, wprowadzenie zwolnienia z VAT handlu odpadami przemysłowymi i surowcami wtórnymi dokonywanego przez podmioty, których roczny obrót nie przekracza określonych kwotowo limitów, ograniczenie prawa do odliczenia podatku naliczonego przy nabyciu towarów wykorzystywanych również do celów prywatnych podatnika lub jego pracowników, wprowadzenie przepisów, zgodnie z którymi w przypadku świadczenia usług budowlanych podmiotami zobowiązanymi do zapłaty podatku będą odbiorcy tych usług (cyt. wyżej komentarz, str. 747-749).

W związku z powyższym powstaje pytanie, czy środkiem specjalnym, a więc odstępstwem od wynikających z Dyrektyw podstawowych zasad konstrukcji podatku od wartości dodanej może być zobowiązanie podatkowe, nie obliczane przez samego podatnika, lecz ustalone decyzją przez organ podatkowy w razie błędnego zadeklarowania kwoty zobowiązania lub kwoty do zwrotu. Wątpliwości te wynikają między innymi z faktu, że jedno z ograniczeń we wprowadzeniu środka specjalnego jest takie, że ma on zapobiegać pewnym rodzajom uchylania się od opodatkowania lub unikania opodatkowania. środek specjalny w postaci dodatkowego zobowiązania podatkowego o tyle nie ma na celu zapobiegania wskazanym w przepisie Dyrektywy zdarzeniom, że stosowany jest już po fakcie błędnego zadeklarowania przez podatnika zobowiązania podatkowego lub kwoty do zwrotu. Poza tym środek taki stosowny jest w sytuacji każdego, niezależnie od przyczyn i zamiaru podatnika, błędnego zadeklarowania kwoty zobowiązania podatkowego lub kwoty podatku do zwrotu.

Wyjaśnienia wymaga więc, czy zwrot "zapobieżenie pewnym rodzajom uchylania się lub unikania opodatkowania" może oznaczać stosowanie środków mających zarówno charakter zobowiązania podatkowego oraz jednocześnie także charakter sankcji karnej. Sankcja taka może bowiem działać odstraszająco, na przyszłość, mobilizując podatnika do starannego sporządzania deklaracji podatkowej, chociaż nawet jej odstraszające działanie nie przyniesie pożądanego skutku wtedy, gdy podatnik nie jest świadomy, że popełnia błąd. Wydaje się też, że w omawianym przepisie uznaje się za dopuszczalne tylko takie środki specjalne, które

odnoszą się do "pewnego rodzaju", a zatem tylko do ściśle określonych zachowań podatnika, a nie generalnie do każdego zaniżenia deklarowanego zobowiązania podatkowego lub zawyżania podatku do zwrotu.

Należy też zwrócić uwagę, że środki specjalne stosowane przez poszczególne państwa powinny być proporcjonalne do celów, jakie za pośrednictwem tych środków miałyby być osiągnięte. Jeżeli można by uznać, że środek specjalny, o którym mowa w art. 27 ust. 1 Szóstej Dyrektywy może przybrać formę ustalanego podatnikowi dodatkowego zobowiązania podatkowego, to ocena, czy jest to odstępstwo od podstawowej konstrukcji podatku współmierne do oczekiwanego rezultatu, jakim jest zapobieżenie unikania opodatkowania lub uchylania się od opodatkowania, zależy od tego, według jakich kryteriów należy ustalać proporcjonalność środka specjalnego.

W ocenie Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi przedstawione problemy związane z interpretacją przepisów Dyrektyw Rady Unii Europejskiej dotyczących wspólnego systemu podatku od wartości dodanej uzasadniają zwrócenie się z postawionymi na wstępie pytaniami prejudycjalnymi.

Uznając, że rozstrzygnięcie przedmiotowej sprawy zależy od odpowiedzi przez Trybunał Sprawiedliwości Wspólnot Europejskich na zadane pytanie prejudycjalne, Sąd, na podstawie art. 125 § 1 pkt 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. - Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. Nr 153, poz. 1270 ze zm.), orzekł o zawieszeniu postępowania.