

POSTANOWIENIE TRYBUNAŁU (szósta izba)

z dnia 6 marca 2007 r.

Artykuł 104 § 3 akapit pierwszy regulaminu - Pierwsza i szósta dyrektywa VAT -
Okoliczności faktyczne, które miały miejsce przed przystąpieniem
Rzeczypospolitej Polskiej do Unii Europejskiej - Właściwość Trybunału

W sprawie C-168/06

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 234 WE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Wojewódzki Sąd Administracyjny w Łodzi (Polska) postanowieniem z dnia 15 lutego 2006 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 20 marca 2006 r., w postępowaniu:

C. P. sp. z o.o.

przeciwko

Dyrektorowi Izby Skarbowej w (...),

TRYBUNAŁ (szósta izba),

w składzie: P. Kuris, prezes izby, J.C. Bonichot (sprawozdawca) i C. Toader, sędziowie,
rzecznik generalny: M. Poiares Maduro, sekretarz: R.

Grass,

stanowiąc w drodze postanowienia z uzasadnieniem, zgodnie z art. 104 § 3 akapit pierwszy regulaminu,
po wysłuchaniu rzecznika generalnego,

wydaje następujące

Postanowienie

1. Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni pierwszej dyrektywy Rady 67/227/EWG z dnia 11 kwietnia 1967 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich dotyczących podatków obrotowych (Dz.U. 71, str. 1301, zwanej dalej „pierwszą dyrektywą”) w związku z szóstą dyrektywą 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: ujednoliconą podstawą wymiaru podatku (Dz.U. L 145, str. 1) w wersji wynikającej z dyrektywy Rady 2004/66/WE z dnia 26 kwietnia 2004 r. (Dz.U. L 168, str. 35, zwanej dalej „szóstą dyrektywą”), jak również wykładni szóstej dyrektywy.

2. Wniosek ten został złożony w ramach sporu zawisłego między C. P. sp. z o.o. (zwaną dalej „C.”) a Dyrektorem Izby Skarbowej w (...) (zwanym dalej „Dyrektorem”) w przedmiocie poboru „dodatkowego zobowiązania podatkowego” za okres rozliczeniowy przypadający na listopad 2003 r.

Ramy prawne

Prawo wspólnotowe

Przystąpienie Rzeczypospolitej Polskiej do Unii Europejskiej

3. Artykuł 2 Aktu dotyczącego warunków przystąpienia do Unii Europejskiej Republiki Czeskiej, Republiki Estońskiej, Republiki Cypryjskiej, Republiki Łotewskiej, Republiki Litewskiej, Republiki Węgierskiej, Republiki Malty, Rzeczypospolitej Polskiej, Republiki Słowenii i Republiki Słowackiej oraz dostosowań w traktatach stanowiących podstawę Unii Europejskiej (Dz.U. 2003, L 236, str. 33, zwanego dalej „aktem o przystąpieniu”) przewiduje:

„Od dnia przystąpienia nowe państwa członkowskie są związane postanowieniami traktatów założycielskich i aktów przyjętych przez instytucje Wspólnot i Europejski Bank Centralny przed dniem przystąpienia; postanowienia te są stosowane w nowych państwach członkowskich zgodnie z warunkami określonymi w tych traktatach i w niniejszym akcie”.

4. Artykuł 53, znajdujący się w części piątej tytuł II zatytułowany „Stosowanie aktów instytucji”, aktu o przystąpieniu stanowi:

„Po przystąpieniu nowe państwa członkowskie uznaje się za adresatów dyrektyw i decyzji w rozumieniu artykułu 249 traktatu WE [...], o ile takie dyrektywy [...] zostały skierowane do wszystkich obecnych państw członkowskich. Z wyjątkiem dyrektyw i decyzji, które wchodzą w życie zgodnie z artykułem 254 ustęp 1 oraz z artykułem 254 ustęp 2 traktatu WE, uznaje się, że nowym państwom członkowskim notyfikowano takie dyrektywy i decyzje przy przystąpieniu”.

5. Artykuł 54, znajdujący się w tym samym tytule, aktu o przystąpieniu stanowi:

„Nowe państwa członkowskie wprowadzą w życie środki niezbędne do przestrzegania od dnia przystąpienia przepisów dyrektyw [...] w rozumieniu artykułu 249 traktatu WE [...], chyba że z załączników, o których mowa w artykule 24, lub z jakichkolwiek innych postanowień niniejszego aktu lub jego załączników wynika inny termin w tym względzie”.

6. Część 9, zatytułowana „Podatki”, załącznika XII do aktu o przystąpieniu przewiduje w odniesieniu do szóstej dyrektywy wyłącznie przejściowe odstępstwa dotyczące art. 12 ust. 3 tej dyrektywy.

Pierwsza i szósta dyrektywa

7. Artykuł 2 akapity pierwszy i drugi pierwszej dyrektywy przewiduje:

„Zasada wspólnego systemu podatku od towarów i usług 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 od towarów i usług obliczonemu od ceny towarów lub usług według stawki, jaka ma zastosowanie do takich towarów i usług, po odjęciu kwoty podatku od towarów i usług poniesionego bezpośrednio w składnikach kosztów”.

8. Artykuł 2 szóstej dyrektywy stanowi:

„Opodatkowaniu podatkiem od wartości dodanej podlega:

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

2) przywóz towarów”.

9. Artykuł 10 ust. 1 i 2 szóstej dyrektywy stanowi:

„1. a) »Zdarzenie podatkowe« oznacza fakt, którego zaistnienie spełnia warunki prawne konieczne dla zaistnienia należności podatkowej [przez którego zaistnienie spełnione zostają przesłanki powstania obowiązku podatkowego];

[...]

2. 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. Państwa członkowskie mogą w niektórych wypadkach przewidzieć, że dostawy ciągłe towarów i usług, dokonywane przez określony czas, będą uważane za zakończone - przynajmniej w odstępach rocznych.

[...]”.

10. Artykuł 27 ust. 1 i 2 szóstej dyrektywy stanowi:

„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 [unikaniu] opodatkowania. Środki podjęte w celu uproszczenia procedury poboru podatków, z wyjątkiem nieznacznego zakresu, nie mogą [mogą tylko w nieznacznym zakresie] wpływać na ogólną kwotę dochodu podatkowego państwa członkowskiego osiągniętego w końcowym etapie konsumpcji.

2. Państwo członkowskie chcące wprowadzić środki wymienione w ust. 1 informuje o nich Komisję oraz dostarcza Komisji wszelkich stosownych informacji. Jeżeli Komisja uzna, że nie posiada wszystkich niezbędnych informacji, kontaktuje się z zainteresowanym państwem członkowskim w terminie dwóch miesięcy od otrzymania wniosku oraz określa dodatkowe informacje, których potrzebuje. W momencie gdy Komisja zdobędzie wszystkie informacje, które uzna za niezbędne do oceny wniosku, w ciągu jednego miesiąca powiadamia wnioskujące państwo członkowskie i przekazuje wniosek w oryginalnej wersji językowej pozostałym państwom członkowskim”.

11. Artykuł 33 ust. 1 szóstej dyrektywy wyjaśnia:

„1. Bez uszczerbku dla innych przepisów prawa wspólnotowego [...] niniejsza dyrektywa nie zabrania żadnemu państwu członkowskiemu [nie pozbawia państw członkowskich prawa] 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 [...]”.

Prawo krajowe

12. Ustawa z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz.U. Nr 11, poz. 50) z późniejszymi zmianami (zwana dalej „ustawą z dnia 8 stycznia 1993 r.”), obowiązująca do dnia 30 kwietnia 2004 r. i ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. Nr 54, poz. 535, zwana dalej „ustawą z dnia 11 marca 2004 r.”), obowiązująca począwszy od dnia 1 maja 2004 r. wprowadziły „dodatkowe zobowiązanie podatkowe”, w przypadku gdy podatnik w deklaracji na podatek od wartości dodanej (zwany dalej „podatkiem VAT”) podał dane, które mogły spowodować utratę dochodów podatkowych, deklarując na przykład niższą wysokość zobowiązania podatkowego lub zawyżoną kwotę zwrotu naliczonego podatku VAT. „Dodatkowe zobowiązanie podatkowe” odpowiada odpowiednio 30% kwoty zaniżenia zobowiązania podatkowego lub 30% zawyżenia kwoty zwrotu naliczonego podatku VAT.

Postępowanie przed sądem krajowym i pytania prejudycjalne

13. C. kwestionuje uprawnienie polskiego organu podatkowego do nałożenia na nią „dodatkowego zobowiązania podatkowego”, przewidzianego w ustawie z dnia 11 marca 2004 r., za okres rozliczeniowy przypadający na listopad 2003 r.

14. Na skutek błędu w prowadzeniu rejestru zakupów i sprzedaży nieruchomości C. zadeklarowała w deklaracji na podatek VAT zarówno za wrzesień 2003 r., jak i za październik 2003 r. sprzedaż tych samych budynków i budowli podlegającą temu podatkowi. Po wykryciu błędu C. złożyła za listopad 2003 r. deklarację na podatek VAT, w której wykazała kwotę podatku VAT pomniejszoną o podatek VAT wynikający ze sprzedaży budynków i budowli, którą zadeklarowała dwukrotnie.

15. Stwierdziwszy dokonanie przez C. tego zmniejszenia w deklaracji za miesiąc listopad 2003 r., decyzją z dnia 10 maja 2004 r. wydaną na podstawie ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. Naczelnik (...) Urzędu Skarbowego w (...) nałożył na nią „dodatkowe zobowiązanie podatkowe” za listopad 2003 r.

16. C. zaskarżyła tę decyzję do organu odwoławczego, czyli do Dyrektora. Decyzją z dnia 9 sierpnia 2005 r. uchylił on decyzję z dnia 10 maja 2004 r. i ustalił „dodatkowe zobowiązanie podatkowe” w tej samej kwocie, lecz na odmiennej podstawie prawnej, a mianowicie na podstawie ustawy z dnia 11 marca 2004 r.

17. C. złożyła skargę na tę decyzję do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi. Podniosła ona w szczególności, że ustawa z dnia 11 marca 2004 r. jest sprzeczna z pierwszą i szóstą dyrektywą.

18. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Łodzi postanowił zwrócić się do Trybunału w trybie prejudycjalnym. Podkreślił on, że okoliczność, iż decyzja z dnia 9 sierpnia 2005 r. została wydana w stanie faktycznym, który miał miejsce przed przystąpieniem Rzeczypospolitej Polskiej do Unii Europejskiej, nie ma znaczenia dla stosowania prawa wspólnotowego w zawisłej przed nim sprawie ze względu na „konstytutywny” charakter tej decyzji, który skutkuje tym, że przedmiotowe zobowiązanie podatkowe powstało wobec C. z chwilą doręczenia jej tej decyzji.

19. W tych okolicznościach Wojewódzki Sąd Administracyjny w Łodzi postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy art. 2 [akapit drugi] pierwszej dyrektywy [...] w związku z art. 2, 10 ust. 1 lit. a) i art. 10 ust. 2 szóstej dyrektywy [...] wyłącza możliwość nałożenia przez państwa członkowskie obowiązku zapłaty przez podatnika podatku VAT dodatkowego zobowiązania podatkowego w wysokości odpowiadającej 30% kwoty zniżenia zobowiązania podatkowego lub 30% 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?

2) Czy »środki specjalne«, o których mowa w art. 27 ust. 1 szóstej dyrektywy [...], 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 zniżonej kwoty zobowiązania podatkowego lub

zawyżonej kwoty zwrotu różnicy podatku albo zawyżonej kwoty zwrotu podatku naliczonego?".

W przedmiocie właściwości Trybunału

20. Na podstawie art. 104 § 3 akapit pierwszy regulaminu Trybunału, jeżeli odpowiedź na pytanie może zostać w sposób jednoznaczny wyprowadzona z istniejącego orzecznictwa, Trybunał może orzec postanowieniem z uzasadnieniem.

21. Z postanowienia odsyłającego wynika, że Wojewódzki Sąd Administracyjny w Łodzi zwrócił się o dokonanie wykładni pierwszej i szóstej dyrektywy w celu oceny zgodności z prawem wspólnotowym przepisu prawa krajowego ustanawiającego „dodatkowe zobowiązanie podatkowe”, takie jak to przewidziane w ustawie z dnia 11 marca 2004 r. Jednakże „dodatkowe zobowiązanie podatkowe” sporne w zawieszanej przed nim sprawie, wprowadzone ustawą z dnia 11 marca 2004 r., zostało nałożone z uwagi na zarzucaną nieprawidłowość deklaracji na podatek VAT dotyczącej okresu rozliczeniowego sprzed przystąpienia Rzeczypospolitej Polskiej do Unii Europejskiej.

22. Trybunał jest zaś właściwy do dokonywania wykładni prawa wspólnotowego jedynie w zakresie, w jakim dotyczy to jego stosowania w nowym państwie członkowskim od momentu przystąpienia tego państwa do Unii Europejskiej (zob. podobnie wyrok z dnia 15 czerwca 1999 r. w sprawie C-321/97 Andersson i Wakeras-Andersson, Rec. str. 1-3551, pkt31, oraz z dnia 10 stycznia 2006 r. w sprawie C-302/04 Ynos, Zb.Orz. str. 1-371, pkt 36).

23. Wynika z tego w szczególności, że Trybunał nie jest właściwy w zakresie wykładni dyrektyw wspólnotowych dotyczących podatku VAT, jeśli chodzi o okres rozliczeniowy, dotyczący podatków będących przedmiotem sprawy przed sądem krajowym, sprzed przystąpienia państwa członkowskiego do Unii Europejskiej (zob. podobnie postanowienie z dnia 9 lutego 2006 r. w sprawie C-261/05 Lakep i in., nieopublikowane w Zbiorze, pkt 20).

24. Podobnie jest, w przypadku gdy „dodatkowe zobowiązanie podatkowe”, takie jak to przewidziane w ustawie z dnia 11 marca 2004 r., nie stanowi podatku, lecz sankcję, jeśli jest ono nakładane w związku z nieprawidłową deklaracją na podatek VAT przypadającą na okres sprzed przystąpienia Rzeczypospolitej Polskiej do Unii Europejskiej.

25. Zatem Trybunał nie jest właściwy do udzielenia odpowiedzi na pytania, z którymi zwrócił się sąd krajowy.

W przedmiocie kosztów

26. 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 (szósta izba) postanawia: z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż poniesione przez strony postępowania przed sądem krajowym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (szósta izba) postanawia:

Trybunał Sprawiedliwości Wspólnot Europejskich nie jest właściwy do udzielenia odpowiedzi na pytania, z którymi zwrócił się Wojewódzki Sąd Administracyjny w Łodzi.

Sporządzono w Luksemburgu, w dniu 6 marca 2007 r.