

Sprawa C-188/09

Dyrektor Izby Skarbowej w Białymstoku

przeciwko

**Profaktor Kulesza, Frankowski, Józwiak, Orłowski sp.j.,
dawniej Profaktor Kulesza, Frankowski, Trzaska sp.j.**

(wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym
złożony przez Naczelny 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

Wyrok Trybunału (czwarta izba) z dnia 29 lipca 2010 r. I - 7643

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 prowadzą do pozbawienia prawa do odliczenia podatku od wartości dodanej samej jego istoty, a zatem czy nie zagrażają 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 obciążeń 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 nakładaną 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)