I FSK 1062/06 - Postanowienie NSA

Data orzeczenia	2007-07-31
Data wpływu	2006-08-25
Sąd	Naczelny Sąd Administracyjny
Sędziowie	Maria Dożynkiewicz /przewodniczący sprawozdawca/ Sylwester Marciniak Małgorzata Niezgódka - Medek
Symbol z opisem	6110 Podatek od towarów i usług
Przedmioty	podatek od towarów i usług
Sygn. powiązane	I SA/Bd 189/06
Rodzaj organu	Dyrektor Izby Skarbowej
Treść wyniku	Zawieszono postępowanie

Sentencja

Naczelny Sąd Administracyjny w składzie: Przewodniczący: sędzia NSA Maria Dożynkiewicz - sprawozdawca Sędziowie NSA Małgorzata Niezgódka _ Medek Sylwester Marciniak Protokolant Joanna Podsiadły po rozpoznaniu w dniu 31 lipca 2007r. na rozprawie w Izbie Finansowej skargi kasacyjnej (...) spółki z o.o. w (...)od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Bydgoszczy z dnia 31 maja 2006r., sygn. akt I SA/Bd 189/06 w sprawie ze skargi (...) spółki z o.o. w (...) na decyzję Dyrektora Izby Skarbowej w (...) z dnia 9 listopada 2005r. Nr (...) w przedmiocie podatku od towarów i usług za maj 2005 r. postanowił: 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. 1 i 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; ujednolicona podstawa wymiaru podatku (77/388/EEC) wyłącza możliwość nałożenia obowiązku zapłaty przez podatnika podatku od towarów i usług dodatkowego zobowiązania podatkowego, o którym mowa w art. 109 ust. 5 i 6 ustawy z dnia 11 marca 2004 roku o podatku od towarów i usług (Dz. U. nr 54, poz. 535 ze zm.) w przypadku stwierdzenia, że podatnik podatku od towarów i usług w złożonej deklaracji podatkowej wykazał kwotę zwrotu różnicy podatku lub zwrotu podatku naliczonego wyższą od kwoty należnej?
2. Czy "środki specjalne", o których mowa w art. 27 ust. 1 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; ujednolicona podstawa wymiaru podatku (77/388/EEC), z uwagi na swój charakter i cel, mogą polegać na możliwości nakładania na podatnika podatku od towarów i usług dodatkowego zobowiązania podatkowego, ustalanego decyzją organu podatkowego, w razie stwierdzenia faktu zadeklarowania przez podatnika zawyżonej kwoty zwrotu różnicy podatku albo zawyżonej kwoty zwrotu podatku naliczonego?
3. Czy w uprawnieniu przewidzianym w art. 33 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; ujednolicona podstawa wymiaru podatku (77/388/EEC) mieści się prawo do wprowadzenia dodatkowego zobowiązania podatkowego określonego w art. 109 ust. 5 i 6 ustawy z dnia 11 marca 2004 roku o podatku od towarów i usług (Dz. U. nr 54, poz. 535 ze zm.)?

Uzasadnienie

Stan faktyczny.

Postępowanie przed organami podatkowymi

1. W decyzji z 17 sierpnia 2005 r., nr (…) Naczelnik (…) Urzędu Skarbowego w (…) (zwany dalej: „organem podatkowym pierwszej instancji") określił (…) Spółce z o. o. w (…) (zwanej dalej: „Spółką") za maj 2005 r. nadwyżkę podatku naliczonego nad należnym oraz ustalił za ten miesiąc dodatkowe zobowiązanie podatkowe. Organ podatkowy pierwszej instancji zakwestionował odliczenie podatku zawartego w fakturze VAT z 29 kwietnia 2005 r., nr (…) wystawionej przez (…) sp. z o. o. w (…), dokumentującej zakup zabudowanej nieruchomości w (…). Nieruchomość ta stanowiła towar używany, którego dostawa korzystała ze zwolnienia od podatku od towarów i usług, a wobec tego faktura ta nie mogła stanowić podstawy do obniżenia podatku należnego oraz zwrotu różnicy podatku lub zwrotu podatku naliczonego. Konsekwencją zawyżenia podatku naliczonego było ustalenie Spółce dodatkowego zobowiązania podatkowego na podstawie art. 109 ust. 5 i 6 ustawy z dnia 11 marca 2004 o podatku od towarów i usług (Dz. U Nr 54, poz. 535, ze zm., zwana dalej: „ustawą o podatku VAT"). W polskim systemie prawnym, w przypadku stwierdzenia, że podatnik w złożonej deklaracji podatkowej wykazał zawyżoną kwotę podatku VAT do zwrotu, organ podatkowy poza ustaleniem prawidłowej kwoty podatku VAT wymierza dodatkowe zobowiązanie podatkowe w wysokości 30% zawyżenia.

2. Na powyższą decyzję Spółka wniosła odwołanie do Dyrektora Izby Skarbowej w (…) (dalej: „organ podatkowy drugiej instancji"). W odwołaniu Spółka podniosła niezgodność dodatkowego zobowiązania podatkowego ustalonego w zaskarżonej decyzji z art. 27 Szóstej Dyrektywy Rady z 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. Urz. WE z 1977 r., Nr L145, s. 1 i n., ze zm.; Polskie Wydanie Specjalne Rozdział 9, Tom 1, s. 23 i n.; zwanej dalej „Szóstą Dyrektywą"). Dyrektor Izby Skarbowej w (…) decyzją z 9 listopada 2005 r., utrzymał w mocy decyzję organu podatkowego pierwszej instancji nie podzielając argumentacji Spółki. Organ podatkowy drugiej instancji wskazał, że rozstrzyganie o zgodności przepisów poszczególnych państw członkowskich, w tym dotyczących ustalania dodatkowego zobowiązania podatkowego z Szóstą Dyrektywą leży w kompetencji Trybunału Sprawiedliwości Wspólnot Europejskich.

Postępowanie przed Wojewódzkim Sądem Administracyjnym

3. Na powyższą decyzję została wniesiona skarga do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Bydgoszczy (dalej: WSA). W postępowaniu przed WSA organ podatkowy drugiej instancji oraz Spółka podtrzymały swoje dotychczasowe stanowiska.

4. WSA wyrokiem z 31 maja 2006 r. w sprawie sygn. akt I SA/Bd 189/06 oddalając skargę Spółki stwierdził, że art. 33 ust. 1 Szóstej Dyrektywy nie wyklucza stosowania dodatkowego zobowiązania podatkowego, na zasadach określonych w ustawie o podatku VAT. Nie posiada bowiem ono fundamentalnych cech podatku od wartości dodanej, jak i nie powoduje w handlu pomiędzy państwami członkowskimi powstania wymogów formalnych związanych z przekraczaniem granicy. WSA nie uznał również twierdzeń strony, że dodatkowe zobowiązanie podatkowe stanowi środek specjalny w rozumieniu Szóstej Dyrektywy. W konsekwencji w rozpatrywanej sprawie nie zachodziła też, zdaniem WSA, konieczność uruchamiania procedury przewidzianej w art. 27 Szóstej Dyrektywy.

Postępowanie przed Naczelnym Sądem Administracyjnym.

5. Spółka złożyła skargę kasacyjną na powyższy wyrok na podstawie art. 173 w związku z art. 176 oraz 177 § 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. Nr 153, poz. 1270 ze zm. zwana dalej p.p.s.a.) w odniesieniu do

dodatkowego zobowiązania zarzucając:

- niewłaściwe zastosowanie przez WSA art. 109 ust. 5 ustawy o podatku VAT poprzez stwierdzenie, że powyższy przepis nie narusza art. 2 Pierwszej Dyrektywy Rady z dnia 11 kwietnia 1967 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkowskich dotyczących podatków obrotowych 67/227/EWG (Dz. Urz. WE z 1967 r. Nr 71, s. 1301 ze zm.; Polskie Wydanie Specjalne Rozdział 9, tom 1, s. 3 i n.; zwana dalej „Pierwszą Dyrektywą");

- niewłaściwe zastosowanie przez WSA art. 33 ust. 1 Szóstej Dyrektywy poprzez przyjęcie, że dodatkowe zobowiązanie podatkowe mieści się w jego zakresie pojęciowym i nie stanowi środka specjalnego, którego dopuszczalność stosowania wymaga przeprowadzenia procedury wynikającej z art. 27 Szóstej Dyrektywy.

6. W uzasadnieniu skargi kasacyjnej Spółka podniosła, że obligatoryjne stosowanie dodatkowego zobowiązania podatkowego wynikającego z art. 109 ust. 5 ustawy o podatku VAT jest niezgodne z przepisami wspólnotowymi, a konkretnie z przepisami Pierwszej Dyrektywy. Niezgodność z przepisami wspólnotowymi Spółka upatruje w tym, że skoro dodatkowe zobowiązanie podatkowe nie posiada związku z konsumpcją, to takie rozwiązanie narusza zasadę Pierwszej Dyrektywy poprzez obciążenie nią podatnika, bez możliwości przeniesienia ciężaru podatku na ostatecznego konsumenta (art. 2 ust. 1 Pierwszej Dyrektywy). Ponadto stosowanie dodatkowego zobowiązania podatkowego narusza zasadę proporcjonalności do ceny towarów i usług, jak i zasadę neutralności podatku od towarów i usług dla podatnika wynikające z art. 2 Pierwszej Dyrektywy. Ponieważ Polska nie wynegocjowała prawa do stosowania dodatkowego zobowiązania podatkowego w podatku VAT, stanowi to naruszenie przepisów Pierwszej Dyrektywy oraz art. 27 ust. 2 Szóstej Dyrektywy z racji braku uzyskania zgody Komisji Europejskiej na wprowadzenie takiego środka specjalnego. Dodatkowe zobowiązanie podatkowe jest ciężarem publicznoprawnym, który wg Spółki zakłóca równowagę VAT w rozumieniu art. 33 Szóstej Dyrektywy.

7. Rozpatrując skargę kasacyjną NSA doszedł do wniosku, że wykładnia przepisów prawa wspólnotowego mających zastosowanie w sprawie budzi istotne wątpliwości i zdecydował się wystąpić do ETS pytaniami prejudycjalnymi.

Ramy prawne.

Prawo polskie.

Poniżej podane zostaną relewantne przepisy prawa polskiego w brzmieniu mającym zastosowanie w postępowaniu administracyjnym i sądowoadministracyjnym: .

8. Zgodnie z art. 109 ust. 5 i 6 ustawy 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."

9. Zgodnie z art. 87 ust. 1 ustawy o podatku VAT:

„1. 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.”

Uregulowania wspólnotowe.

10. Zgodnie z art. 2 Pierwszej Dyrektywy :

„Zasada wspólnego 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.

Wspólny system podatku od towarów i usług stosuje się aż do etapu sprzedaży detalicznej, łącznie z tym etapem.”

11. Zgodnie z art. 2 Szóstej Dyrektywy :

„Opodatkowaniu podatkiem od wartości dodanej podlega:

1) dostawa towarów lub usług świadczona odpłatnie na terytorium kraju przez podatnika, który jako taki występuje,

2) przywóz towarów.”

12. Zgodnie z art. 10 ust. 1 lit. a) i ust. 2 Szóstej Dyrektywy:

„1.a) „Zdarzenie podatkowe” oznacza fakt, którego zaistnienie spełnia warunki prawne konieczne dla zaistnienia należności podatkowej.

(_)

2. Zdarzenie podatkowe ma miejsce i podatek staje się wymagalny w momencie dostarczenia towarów lub wykonania usług. Dostawy towarów innych niż te, określone w artykule 5 ust. 4 lit. b) oraz świadczenie usług, powodujące zapłatę lub płatność rat, uważane są za zakończone po upływie terminów, do których 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.

Jednakże w przypadku, gdy zapłata następuje, przed wykonaniem dostawy towarów lub świadczenia usług, podatek staje się wymagalny w momencie otrzymania płatności i od jej wysokości.

Na zasadzie odstępstwa od powyższych przepisów, Państwa Członkowskie mogą postanowić, że podatek staje się wymagalny dla niektórych transakcji lub dla niektórych kategorii podatników:

- nie później niż z datą wystawienia faktury:

lub

- nie później niż w momencie pobrania ceny;

lub

- w przypadku, kiedy faktura nie jest wystawiona lub jest wystawiona z opóźnieniem, w określonym terminie od daty zdarzenia podatkowego."

13. Zgodnie z art. 27 ust. 1 Szóstej 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 opodatkowania."

14. Zgodnie z art. 33 ust. 1 Szóstej Dyrektywy :

„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 powstania formalności związanych z przekraczaniem granicy."

Powody zwrócenia się przez sąd krajowy z pytaniem o wykładnię wskazanych wyżej przepisów wspólnotowych oraz związek między tymi przepisami, a ustawodawstwem krajowym mającym zastosowanie przed sądem krajowym.

15. Na wstępie należy podkreślić, że wątpliwości co do zgodności z prawem wspólnotowym konstrukcji prawnej dodatkowego zobowiązania podatkowego, przewidzianego przez prawo polskie, były przedmiotem pytania prejudycjalnego skierowanego do ETS przez Wojewódzki Sąd Administracyjny w Łodzi (sygn. sprawy przed ETS: C-168/06 Ceramika Paradyż), na które ETS odmówił udzielenia odpowiedzi ze względu na kwestie intertemporalne (postanowienie ETS z 6 marca 2007 r., Dz.Urz. UE z 2007 r., Nr C 96, s. 22). W tym zakresie NSA pragnie podkreślić, że w niniejszej sprawie zastosowanie prawa wspólnotowego nie budzi wątpliwości. Dodatkowe zobowiązanie podatkowe zostało wymierzone w związku z nieprawidłowościami w deklaracji złożonej za miesiąc maj 2005 r., zaś zaskarżona decyzja wydana została w dniu 9 listopada 2005 r. Zarówno wszystkie okoliczności faktyczne sprawy jak i wydanie rozstrzygnięcia będącego przedmiotem postępowania przed sądem krajowym miały miejsce po dniu 1 maja 2004 r., co uzasadnia konieczność uwzględnienia prawa wspólnotowego w rozpatrywanej sprawie. Zdaniem NSA nie istnieją więc żadne przeszkody ratione temporis udzielenia przez Trybunał Sprawiedliwości Wspólnot Europejskich odpowiedzi na pytania prejudycjalne.

16. Wobec przystąpienia Rzeczpospolitej Polskiej z dniem 1 maja 2004 r. do Unii Europejskiej na podstawie Traktatu popisanego w Atenach 16 kwietnia 2003 r. pomiędzy Państwami Członkowskimi, a Republiką Czeską, Republiką Estońską, Republiką Cypryjską, Republiką Łotewską, Republiką Węgierską, Republiką Malty, Rzeczpospolitą Polską, Republiką Słowenii i Republiką Słowacką o przystąpieniu do tych państw do Unii Europejskiej (Dz. U. z 2004 r. Nr 90 poz. 864) prawo wspólnotowe od 1 maja 2004 r. stało się częścią porządku prawnego obowiązującego w Polsce, mając przy tym w przypadku kolizji ze względu na treść art. 91 ust. 3 Konstytucji Rzeczpospolitej Polskiej pierwszeństwo. Zgodnie bowiem z tym przepisem, jeżeli wynika to z ratyfikowanej przez Polskę umowy konstytuującej organizację międzynarodową,

prawo przez nią stanowione jest stosowane bezpośrednio, mając pierwszeństwo w razie kolizji. Na podstawie art. 2 aktu o warunkach przystąpienia, stanowiącego część Traktatu akcesyjnego, od dnia przystąpienia do Unii Polska związana jest postanowieniami Traktatów założycielskich i aktów przyjętych przez instytucje Wspólnot i Europejski Bank Centralny. Z art. 53 powyższego aktu wynika, że Polska jest zobowiązana do stosowania całości acquis, a więc również istotnych w tej sprawie Pierwszej Dyrektywy i Szóstej Dyrektywy.

17. Ze względu na to, że ocena zasadności zarzutów skargi kasacyjnej w zakresie sprzeczności dodatkowego zobowiązania określonego w art. 109 ust. 5 i 6 ustawy o podatku VAT z wskazanymi w skardze kasacyjnej przepisami Szóstej Dyrektywy wiąże się z koniecznością dokonania wykładni przepisów tej dyrektywy, a do tego ze względu na treść art. 234 b) Traktatu ustanawiającego Wspólnotę Europejską właściwy jest Trybunał Sprawiedliwości, a przy tym sprawa zawisła przed sądem krajowym, którego orzeczenia nie podlegają zaskarżeniu według prawa wewnętrznego, Naczelny Sąd Administracyjny mając na uwadze postanowienia zdania ostatniego art. 234 Traktatu uznał, że jest zobowiązany skierować pytania prejudycjalne do Trybunału Sprawiedliwości Wspólnot Europejskich.

W przedmiocie pytania pierwszego.

18. Celem Pierwszej i Szóstej Dyrektywy Rady jest ujednolicenie przepisów Państw Członkowskich w zakresie podatków obrotowych. Art. 1 ust. 1 i 2 Pierwszej Dyrektywy określa fundamentalne cechy podatku od wartości dodanej; tj. :

1) powszechność,

2) faktyczne opodatkowanie konsumpcji,

3) stosowanie tego podatku na wszystkich etapach obrotu gospodarczego.

Ponadto, zgodnie z art. 2 w związku z art. 10 ust. 1a) i w związku z art. 10 ust. 2 Szóstej Dyrektywy opodatkowaniu podatkiem od wartości dodanej podlegają wymienione w tym przepisach zdarzenia.

19. Nie jest jasne, czy w świetle wymienionych wyżej przepisów Pierwszej i Szóstej Dyrektywy prawo wspólnotowe zezwala na opodatkowanie zdarzeń polegających na nierzetelnym zadeklarowaniu przez podatnika kwoty zobowiązania podatkowego lub kwoty zwrotu różnicy podatku lub kwoty zwrotu podatku naliczonego. Ciężar podatkowy takiego zobowiązania podatkowego ponosi bowiem podatnik, a nie konsument oraz zobowiązanie to nie jest proporcjonalne do ceny towaru lub usługi. Zobowiązanie podatkowe określone w art. 109 ust. 5 i 6 ustawy o podatku VAT ustala nie podatnik, a organ podatkowy w wysokości 30% zawyżenia, w razie stwierdzenia nieprawidłowości określonych w tych przepisach w złożonej przez podatnika deklaracji podatkowej.

20. Zobowiązanie podatkowe mimo, że jest pewnego rodzaju sankcją posiada, w świetle prawa polskiego, wszystkie cechy zobowiązania podatkowego. Zgodnie bowiem z art. 6 ustawy z 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2005 r. Nr 8 poz. 60 ze zm.) podatkiem jest publicznoprawne, nieodpłatne, przymusowe oraz bezzwrotne świadczenie pieniężne na rzecz Skarbu Państwa, województwa, powiatu lub gminy, wynikające z ustawy podatkowej. Dodatkowe zobowiązanie podatkowe spełnia wszystkie kryteria określone w powołanym wyżej przepisie. Jest nieodpłatne, gdyż nie jest związane z żadnym wzajemnym świadczeniem ze strony państwa. Ma charakter przymusowy, oparte jest na akcie prawnym wynikającym z uprawnień państwa. Jest świadczeniem bezzwrotnym, następuje bowiem definitywne przekazanie przez podmiot zobowiązany środków na rzecz budżetu państwa. Ma też charakter pieniężny. Wymiar i pobór tego zobowiązania odbywa się w jednostkach

pieniężnych.

21. Ze względu jednak na to, że dodatkowe zobowiązanie obciąża nie konsumenta, a podatnika oraz nie jest proporcjonalne do ceny towaru lub usługi Naczelny Sąd Administracyjny powziął wątpliwość, czy art. 2 ust. 2 Pierwszej Dyrektywy w związku z art. 2, art. 10 ust. 1 lit. a i art. 10 ust. 2 Szóstej Dyrektywy wyłącza możliwość nałożenia przez polskie organy podatkowe na podatnika podatku VAT obowiązku zapłaty dodatkowego zobowiązania podatkowego. Wątpliwości, co do zgodności dodatkowego zobowiązania określonego w art. 109 ustawy o podatku VAT z przepisami wspólnotowymi podnoszone są też w piśmiennictwie (vide I. Ożóg „Czy sankcja VAT jest zgodna z prawem" - Prawo i Podatki z 2005 r., Nr 2, s. 3; R. Namysłowski „Nowelizacja ustawy o podatku od towarów i usług- eliminacje niezgodności" - Monitor Podatkowy z 2005 r., Nr 6, poz.9).

W przedmiocie pytania drugiego.

22. Ze względu na określone w art. 27 ust. 1 Szóstej Dyrektywy odstępstwa od regulacji wspólnego systemu VAT przewidujące po spełnieniu określonych w tym przepisie warunków, możliwość wprowadzenia środków specjalnych nasuwa się wątpliwość, czy za taki środek specjalny należy uznać dodatkowe zobowiązanie podatkowe ustalane przez organ podatkowy w wysokości 30% zawyżenia w razie błędnego zadeklarowania przez podatnika podatku VAT kwoty zobowiązania lub kwoty zwrotu.

23. Jednym z celów środka specjalnego przewidzianego w art. 27 ust. 1 Szóstej Dyrektywy jest bowiem zapobieżenie pewnym rodzajom uchylania się lub unikania opodatkowaniu. Dodatkowe zobowiązanie podatkowe ustalane jest wprawdzie już po fakcie błędnego zadeklarowania przez podatnika zobowiązania podatkowego lub kwoty zwrotu lecz pełni funkcje prewencyjne, skłaniając podatnika do staranności i rzetelności w zakresie opodatkowania podatkiem VAT. W polskim piśmiennictwie prawniczym przyjmowane jest, że mimo, iż dodatkowe zobowiązanie posiada cechy zobowiązania podatkowego, to w istocie stanowi rodzaj sankcji za naruszenie przepisów prawa podatkowego (vide M. Lewicki „Pojęcie sankcji prawnej w prawie administracyjnym" - Państwo i Prawo z 2002 r. Nr 2, s.74; A. Hanusz „Charakter prawny dodatkowych zobowiązań podatkowych w podatku od towarów i usług" - Przegląd Podatkowy z 2000 r. Nr 4, s. 3).

24. Niektórzy komentatorzy ze względu na sankcyjny charakter dodatkowego zobowiązania określonego w art. 109 ust. 4-8 ustawy o podatku VAT podnoszą, że może one być stosowane w ramach środka specjalnego określonego w art. 27 ust. 1 Szóstej Dyrektywy, co wymagałoby przeprowadzenia określonej w tym przepisie procedury (vide A. Bartosiewicz, R. Kubacki „Dlaczego sankcje są niezgodne z dyrektywą"- Dobra Firma _ z 2005.10.27; s. 11 oraz I Krawczyk „Sankcje w VAT- przedawnienie i wielokrotność" - Prawo Przedsiębiorcy 2005/49). Przepis art. 27 ust.1 Szóstej Dyrektywy zezwala na odstępstwa od regulacji wspólnego systemu podatku VAT, jednak bez naruszenia jego fundamentalnych zasad, takich jak obciążenie właściwą kwotą podatku ostatecznej konsumpcji towarów i usług, czy też zachowanie warunków konkurencji (vide K. Sachs „Komentarz do Dyrektyw Rady Unii Europejskiej dotyczących wspólnego systemu podatku od wartości dodanej", Warszawa 2004, s. 739). Gdyby uznać, że dodatkowe zobowiązanie podatkowe określone w art. 109 ust 4-8 ustawy o podatku VAT jest środkiem specjalnym, który nie obciąża ostatecznej konsumpcji towarów i usług, to nasuwa się też wątpliwość, czy nie narusza on warunków konkurencji w związku z obciążeniem nim tylko niektórych podmiotów obrotu gospodarczego.

W przedmiocie pytania trzeciego.

25. W polskiej doktrynie przyjmuje się także, opierając się głównie na stanowisku Trybunału Konstytucyjnego zawartym w wyrokach z 29 kwietnia 1998 r. sygn. akt K 17/97, OTK ZU z

1998 nr 3 poz. 30 i z 30 listopada 2004 r. sygn. akt SK 31/04, OTK ZU 2004, nr 10A, poz. 110, że dodatkowe zobowiązanie tylko nominalnie jest podatkiem, a w istocie jest sankcją administracyjną. Ze względu na taki charakter dodatkowego zobowiązania podatkowego nie podlega ono harmonizacji (vide P. Karwat „Zgodność z Konstytucją sankcji VAT", Przegląd Podatkowy z 2004 r. nr 11, s 21).

26. Szósta Dyrektywa w art. 33 ust. 1 umożliwia Państwom Członkowskim dalsze stosowanie oraz wprowadzanie wszelkich opłat i podatków pośrednich, wskazując przykładowo o jakie podatki i opłaty może w tym przypadku chodzić. Katalog tych podatków i opłat nie jest więc wyczerpujący. Ze względu na cel harmonizacji podatków pośrednich, podatki i opłaty, o których mowa w art. 33 ust. 1 nie mogą mieć charakteru podatku obrotowego, nie mogą też powodować w handlu pomiędzy Państwami Członkowskimi wymogów formalnych związanych z przekraczaniem granic. Nie budzi wątpliwości to, że dodatkowe zobowiązanie nie powoduje w handlu między Państwami Członkowskimi powstania wymogów formalnych związanych z przekraczaniem granic.

27. Można natomiast mieć wątpliwość, czy nie zachodzi drugie z ograniczeń określonych w art. 33 Szóstej Dyrektywy, dla możliwości dalszego stosowania lub wprowadzania przez Państwa Członkowskie innych podatków i opłat, niż podatek od wartości dodanej. Przepis ten bowiem nie zawiera definicji podatku obrotowego, ani też nie odsyła w tym zakresie do innych regulacji. Z orzecznictwa Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości dotyczącego wykładni w tym zakresie art. 33 Szóstej Dyrektywy wynika, że przepis ten powinien być postrzegany jako wprowadzający zakaz nakładania podatków oraz opłat mających charakter podatków obrotowych na transakcje podlegające opodatkowaniu VAT. Podatkiem obrotowym, o którym mowa w tym przepisie jest każdy podatek, którego wprowadzenie narusza funkcjonowanie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej poprzez opodatkowanie przepływu towarów i usług oraz transakcji handlowych w sposób porównywalny z podatkiem VAT (wyrok w sprawie 252/86 pomiędzy Gabriel Bergandi a Directeur general des impost; Zb. Orz. Z 1988 r., s. 1343). W dalszych orzeczeniach Trybunału rozwinięta została definicja zabronionego podatku obrotowego. W wyroku w sprawie C-200/90 pomiędzy Dansk Denkavit i P. Paulsen Trading Aps a Skatteministeriet; Zb. Orz z 1992 r., s. I-2217) Trybunał nie wymagał już, by zabroniony podatek powodował opodatkowanie dostaw towarów i usług w sposób porównywalny z VAT, a jedynie by wykazywał jego podstawowe cechy, nawet, jeżeli ma on również istotne różnice.

28. Orzecznictwo ETS dotyczące wykładni art. 33 Szóstej Dyrektywy nie usuwa wątpliwości, czy dodatkowe zobowiązanie podatkowe określone w art. 109 ust. 5-6 ustawy o podatku VAT jest podatkiem bądź opłatą, o których mowa w tym przepisie, tym bardziej, że stanowisko Trybunału wyrażone w pierwszym z wskazanych wyżej orzeczeń w drugim uległo pewnemu złagodzeniu. Wobec poglądów sformułowanych w powołanych wyżej orzeczeniach ETS istnieją wątpliwości, co do prawidłowości oceny przeprowadzonej w niniejszej sprawie przez WSA w kwestii zgodności dodatkowego zobowiązania podatkowego z art. 33 Szóstej Dyrektywy. WSA bowiem przyjął, że zabronionym podatkiem obrotowym w rozumieniu tego przepisu jest jedynie podatek, który jest podatkiem powszechnym, proporcjonalnym, stosowanym na wszystkich etapach obrotu towarami i usługami, który obciąża faktycznie konsumenta. WSA bardziej rygorystycznie pojmuje więc pojęcie podatku obrotowego określone w art. 33 Szóstej Dyrektywy niż to czyni ETS w podanych wyżej orzeczeniach.

Podsumowanie.

29. Przedstawione wątpliwości związane z interpretacją wskazanych wyżej przepisów Dyrektyw Rady Unii Europejskiej dotyczących wspólnego systemu podatku od wartości dodanej uzasadniają zwrócenie się do Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości z pytaniami prejudycjalnymi. Zdaniem NSA, dla prawidłowego rozstrzygnięcia sporu zawisłego przed sądem krajowym konieczne jest uzyskanie odpowiedzi, czy w świetle prawa wspólnotowego

dopuszczalne jest stosowanie dodatkowego zobowiązania podatkowego na zasadach określonych w polskich przepisach. Wątpliwości NSA pogłębia fakt, że w polskiej doktrynie prezentowane są dwa przeciwstawne stanowiska w kwestii legalności dodatkowego zobowiązania podatkowego w świetle przepisów wspólnotowych. W zależności od tego, czy akcentowana jest podstawowa funkcja jaką pełni dodatkowe zobowiązanie podatkowe w polskim systemie prawnym (szczególna forma sankcji administracyjnej) czy też nacisk położony jest na charakter takiej konstrukcji prawnej (dodatkowe zobowiązanie podatkowe jako podatek), w piśmiennictwie wyprowadzane są rozbieżne wnioski co do zgodności dodatkowego zobowiązania podatkowego z prawem wspólnotowym (zob. pkt 21-25 niniejszego postanowienia).

30. Z tego względu, uznając że wydanie orzeczenia prejudycjalnego jest niezbędne dla rozstrzygnięcia sprawy przed nim zawisłej, Naczelny Sąd Administracyjny na podstawie art. 234 TWE postanowił wystąpić z pytaniami prejudycjalnymi do Trybunału Sprawiedliwości Wspólnot Europejskich.

W związku z wystąpieniem z pytaniami prejudycjalnymi Naczelny Sąd Administracyjny zawiesił postępowanie kasacyjne na podstawie art. 124 § 1 pkt 5 ustawy Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi, stosowanego odpowiednio.