

WYROK TRYBUNA?U (ósma izba)

z dnia 20 czerwca 2013 r. (*)

Podatki – Podatek VAT – Dyrektywa 2006/112/WE – Zasada neutralno?ci podatkowej i zasada proporcjonalno?ci – Nieterminowe zaksi?gowanie i zadeklarowanie anulowanej faktury – Naprawienie uchybienia – Zap?ata podatku – Skarb pa?stwa – Brak szkody – Sankcja administracyjna

W sprawie C-259/12

maj?cej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, z?o?ony przez P?owdiwski administratiwen syd (Bu?garia) postanowieniem z dnia 15 maja 2012 r., które wp?yn??o do Trybuna?u w dniu 24 maja 2012 r., w post?powaniu:

Teritoria?na direkcija na Naciona?nata agencija za prichodite – P?owdiw

przeciwko

Rodopi-M 91 OOD,

TRYBUNA? (ósma izba),

w sk?adzie: E. Jaraši?nas, prezes izby, A. Ó Caoimh i C.G. Fernlund (sprawozdawca), s?dziowie,

rzecznik generalny: M. Wathelet,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzgl?dniaj?c pisemny etap post?powania,

rozwa?ywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu Teritoria?na direkcija na Naciona?nata agencija za prichodite – P?owdiw przez S. Marinowa, dyrektor,
- w imieniu Rodopi-M 91 OOD przez M. Ekimd?iewa, K. Bonczew?, G. Czerniczersk?, oraz S. Chad?iew?, adwokaci
- w imieniu Komisji Europejskiej przez C. Soulay oraz D. Roussanova, dzia?aj?cych w charakterze pe?nomocników,

podj?wszy, po wys?uchaniu rzecznika generalnego, decyzj? o rozstrzygni?ciu sprawy bez opinii,

wydaje nast?puj?cy

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wyk?adni dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od warto?ci dodanej (Dz.U. L 347, s. 1) (zwanej dalej „dyrektyw? VAT”).

2 Wniosek ten został przedstawiony w ramach sporu pomiędzy Teritoria na direkcja na Naciona?nata agencija za prichodite – P?owdiw (dyrekcj? terytorialn? pa?stwowej agencji ds. wp?ywów podatkowych – P?owdiw, zwan? dalej „Teritoria?na direkcija”) a spó?k? Rodopi-M 91 OOD (zwan? dalej „Rodopi”), w przedmiocie grzywny na?o?onej na t? spó?k? z uwagi na nieterminowe zaksi?gowanie i zadeklarowania anulowanej faktury.

Ramy prawne

Prawo Unii

3 Artyku? 184 dyrektywy VAT stanowi:

„Wst?pne odliczenie podlega korekcie, je?eli jego kwota jest wy?sza lub ni?sza od kwoty odliczenia przys?uguj?cej podatnikowi”.

4 Artyku? 186 dyrektywy VAT stanowi:

„Pa?stwa cz?onkowskie okre?laj? szczegó?owe przepisy wykonawcze dla art. 184 i 185”.

5 Artyku? 242 ma nast?puj?ce brzmienie:

„Ka?dy podatnik prowadzi ewidencj? ksi?gow? w sposób wystarczaj?co szczegó?owy do celów stosowania [podatku od warto?ci dodanej (zwanego dalej »podatkiem VAT«)] oraz kontroli przez organ podatkowy”.

6 Artyku? 273 dyrektywy VAT stanowi:

„Pa?stwa cz?onkowskie mog? na?o?y? inne obowi?zki, jakie uznaj? za niezb?dne dla zapewnienia prawid?owego poboru VAT i zapobie?enia oszustwom podatkowym, pod warunkiem równego traktowania transakcji krajowych i transakcji dokonywanych mi?dzy pa?stwami cz?onkowskim przez podatników oraz pod warunkiem ?e obowi?zki te, w wymianie handlowej mi?dzy pa?stwami cz?onkowskimi, nie b?d? prowadzi? do powstania formalno?ci zwi?zanych z przekraczaniem granic.

Mo?liwo?? przewidziana w akapicie pierwszym nie mo?e zosta? wykorzystana do na?o?enia dodatkowych obowi?zków zwi?zanych z fakturowaniem poza obowi?zkami, które zosta?y okre?lone w rozdziale 3”.

Prawo bu?garskie

7 Artyku? 72 ust. 1 Zakon za danyk wyrchu dobawenata stojnost (ustawy o podatku od warto?ci dodanej, zwanej dalej „ZDDS”) stanowi:

„Osoba zarejestrowana na podstawie tej ustawy mo?e wykona? prawo do odliczenia w tym okresie rozliczeniowym, w którym prawo to powsta?o, lub w jednym z kolejnych dwunastu okresów rozliczeniowych”.

8 Artyku? 78 ZDDS ma nast?puj?ce brzmienie:

„1. Osoba zarejestrowana ma obowi?zek dokonania korekty kwoty podatku, o którego odliczenie wniesiono w przypadku zmiany podstawy opodatkowania, wycofania obrotu lub zmiany rodzaju obrotu.

2. Korekta nast?puje w tym okresie rozliczeniowym, w którym wyst?pi?y okoliczno?ci opisane

w ust. 1, w drodze ujęcia dokumentu, o którym mowa w art. 115 lub nowego dokumentu wystawionego na podstawie art. 116 w celu dokonania korekty w rejestrze zakupów i sprzedaży oraz deklaracji podatkowej za odpowiedni okres rozliczeniowy”.

9 Artykuł 112 ust. 1 ZDDS stanowi:

„Dokument podatkowy w rozumieniu niniejszej ustawy stanowi:

- 1) faktura;
- 2) nota do faktury;
- 3) protokół”.

10 Artykuł 115 ZDDS ma następujące brzmienie:

„1. W przypadku zmiany podstawy opodatkowania transakcji oraz w przypadku anulowania transakcji, w odniesieniu do której wystawiono fakturę, dostawca albo usługodawca jest zobowiązany do wystawienia noty korygującej do faktury.

2. Nota korygująca należy wystawić w ciągu pięciu dni po wystąpieniu odpowiedniej okoliczności zgodnie z ust. 1.

3. Przy podwyższeniu podstawy opodatkowania wystawia się notę obciążającą, a przy zmniejszeniu podstawy opodatkowania albo anulowaniu dostawy notę kredytową.

[...]”.

11 Artykuł 116 ust. 1 ZDDS stanowi:

„Nie można dokonywać korekt ani uzupełnień w fakturach i w notach korygujących do faktur. Nieprawidłowo wystawione lub skorygowane dokumenty powinny zostać anulowane i powinno się wystawić nowe dokumenty”.

12 Artykuł 124 ust. 4 ZDDS przewiduje:

„Osoba zarejestrowana ma obowiązek umieszczenia otrzymanych dokumentów podatkowych w ewidencji zakupów i sprzedaży najpóźniej w ciągu 12 okresów podatkowych następujących po okresie podatkowym, w którym dokument ten został wystawiony, lecz nie później niż w ostatnim okresie podatkowym w rozumieniu art. 72 ust. 1”.

13 Artykuł 182 ZDDS ma następujące brzmienie:

„1. Na podatnika, który nie wystawił dokumentu podatkowego lub nie umieścił wystawionego cudzoziemcom otrzymanego dokumentu podatkowego w rejestrze faktur za odpowiedni okres rozliczeniowy, co doprowadziło do ustalenia podatku w заниженной wysokości, nakłada się w przypadku osób fizycznych nieposiadających statusu kupca – grzywnę, a w przypadku osób prawnych i osób prowadzących działalność gospodarczą – sankcję finansową w kwocie odpowiadającej kwocie niezapłaconego podatku, ale nie niższej niż 1000 [lew bułgarskich (BGN)].

2. W przypadku naruszenia, o którym mowa w ust. 1, jeżeli podatnik wystawił lub zgłosił dokument podatkowy w okresie następującym bezpośrednio po okresie, w którym powinno to być nastąpić grzywna lub sankcja finansowa wynosi 25% kwoty niezapłaconego podatku, ale w każdym wypadku co najmniej 250 BGN”.

Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

- 14 Rodopi jest bułgarską spółką podatnikiem VAT.
- 15 W okresie podatkowym obejmującym grudzień 2009 r. spółka ta odnotowała w rejestrze zakupów i sprzedaży oraz w deklaracji podatkowej, że uwzględniła fakturę sporządzoną przez Moda Shport EOOD z dnia 30 grudnia 2009 r. Kwota podatku VAT na fakturze wynosiła 161 571,12 BGN (około 82 800 EUR).
- 16 Wskazana faktura nie powinna być wystawiona. Zgodnie z krajowymi przepisami protokołu z dnia 15 października 2010 r. anulować omawianą fakturę.
- 17 Rodopi nie uwzględniła tego protokołu ani w księgach rachunkowych, ani w deklaracji za październik 2010 r. Uczyniła to w odniesieniu do grudnia 2010 r. wyrównując dokonane odliczenie z tytułu wskazanej faktury poprzez zapalenie pełnej kwoty podatku VAT początkowo odliczonego na podstawie anulowanej faktury, wraz z należnymi odsetkami.
- 18 W dniu 22 lutego 2011 r. została wydana decyzja stwierdzająca naruszenie przepisów administracyjnych, w której w istocie uznano, że naruszenie zostało stwierdzone przez Teritorialną dyrekcję w listopadzie 2010 r. W dniu 17 czerwca 2011 r. organ ten nałożył na Rodopi grzywnę w kwocie odpowiadającej kwocie podatku VAT umieszczonej na wskazanej fakturze.
- 19 Sankcja została zaskarżona w pierwszej instancji do Rajonowego sądu (sądu okręgowego).
- 20 Przed tym sądem Rodopi podniosła, że załącznik nr 12 do rozporządzenia wykonawczego do ZDDS, który nakazuje w tym przypadku uwzględnienie anulowanej faktury w październiku 2010 r. jest sprzeczny z art. 124 ust. 4 ZDDS, który przewiduje, że podatnik powinien wpisać otrzymane dokumenty podatkowe w rejestrze zakupów i sprzedaży najpóźniej w ciągu 12 okresów podatkowych następujących po okresie podatkowym, w którym dokumenty te zostały wystawione, lecz nie później niż w ostatnim okresie podatkowym, w którym może skorzystać z prawa do odliczenia, to znaczy dwanaście miesięcy po okresie w którym prawo to powstało.
- 21 Rajonowy sąd orzekł, że anulowanie tej faktury powinno być uwzględnione przez Rodopi w październiku 2010 r. podczas gdy nastąpiło to w grudniu 2010 r. Uznał jednak, że decyzja o zastosowaniu sankcji wydana przez Teritorialną dyrekcję narusza proceduralne przepisy materialne, gdyż nie zachowała terminu przewidzianego w Zakonie za administracyjne naruszenia i nakazania sroka (ustawie o naruszeniach i sankcjach administracyjnych) na sporządzenie aktu stwierdzającego naruszenie.
- 22 Teritorialna dyrekcja wniosła skargę kasacyjną do Powszechnego administracyjnego sądu.
- 23 Przed tym sądem Rodopi podnosi, że nałożona na nią grzywna jest sprzeczna z prawem Unii, a w szczególności z zasadą neutralności podatkowej i zasadą proporcjonalności.
- 24 Zdaniem sądu odsyłającego należy w niniejszej sprawie określić, czy sankcja zastosowana wobec Rodopi z uwagi na nieterminowe zadeklarowanie rzeczowej anulowanej faktury jest zgodna z zasadą neutralności podatkowej i zasadą proporcjonalności, uwzględniając fakt, że Rodopi zapłaciła podatek, wraz z należnymi odsetkami.
- 25 W tych okolicznościach Powszechny administracyjny sąd postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy zasada neutralności podatkowej zezwala państwu czonkowskiemu na nałożenie kary z powodu nieterminowego uwzględnienia anulowanej faktury, pomimo tego że anulowanie zostało następnie prawidłowo uwzględnione, a osoba, o której chodzi, uiściła wynikający z anulowania podatek wraz z odsetkami?

Czy w odniesieniu do pytania pierwszego mają znaczenie następujące okoliczności:

- termin, w którym anulowana faktura powinna być została uwzględniona wynosi 14 dni od końca miesiąca, w którym anulowanie nastąpiło;
- anulowanie faktury w rzeczywistości zostało uwzględnione miesiąc po upływie terminu, w którym powinno być zostało uwzględnione;
- należny podatek VAT wraz z odsetkami został wpłacony do skarbu państwa?

2) Czy art. 242 i 273 dyrektywy [VAT] zezwalają państwom członkowskim na nałożenie na podatnika, który rzekomo nie wywiązał się w przewidzianym terminie z obowiązku należytego zaksięgowania okoliczności mających znaczenie dla ustalenia podatku VAT kary pieniężnej w wysokości niezapłaconego w terminie podatku, jeżeli to zaniechanie zostało później naprawione, a należny podatek wpłacony w pełnej wysokości wraz z odsetkami?

3) Czy ma znaczenie okoliczności, że skarb państwa nie poniósł szkody, ponieważ osoba, o której chodzi, następnie uwzględniła anulowanie faktury i uiściła cały podatek wraz z odsetkami ma znaczenie w tym względzie?

4) Czy nałożenie kary pieniężnej w pełnej wysokości już wpłaconego podatku VAT wraz z odsetkami narusza zasadę proporcjonalności?”.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

W przedmiocie dopuszczalności

26 Terytoriałna dyrektywa twierdzi, że wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym jest niedopuszczalny, ponieważ jest on pozbawiony znaczenia dla rozstrzygnięcia sporu w postępowaniu głównym, a tylko odpowiedzi na pytania dotyczące okoliczności faktycznych posiadają znaczenie dla rozstrzygnięcia rzeczonego sporu.

27 Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem odmowa wydania przez Trybunał orzeczenia w trybie prejudycjalnym, o które wniosł sąd krajowy, jest jednakże możliwa tylko wtedy, gdy wydaje się oczywiste, że wykładnia prawa Unii, o której wniesiono, nie ma żadnego związku ze stanem faktycznym lub przedmiotem postępowania głównego, gdy problem jest natury hipotetycznej bądź gdy Trybunał nie dysponuje elementami stanu faktycznego albo prawnego koniecznymi do udzielenia użytecznej odpowiedzi na pytania, które zostały mu przedstawione (wyrok z dnia 11 września 2008 r. w sprawie C-11/07 Eckelkamp i in., Zb.Orz. s. I-6845, pkt 28 i przytoczone tam orzecznictwo).

28 Otóż trzeba stwierdzić, że w niniejszym wypadku nie mamy do czynienia z żadną z powyższych sytuacji. Wykładnia, o której wniesiono, dotyczy zasady neutralności podatkowej i zasady proporcjonalności, a także art. 242 i 273 dyrektywy VAT, ma bezpośredni związek z przedmiotem postępowania głównego, którego realny charakter wydaje się niemożliwy do zakwestionowania. Ponadto decyzja o odesłaniu prejudycjalnym zawiera wystarczające elementy stanu faktycznego i prawnego, aby Trybunał mógł udzielić użytecznej odpowiedzi na pytania, które zostały mu przedstawione. W rezultacie wniosek o wydanie orzeczenia w trybie

prejudycjalnym nale?y uzna? za dopuszczalny.

Co do istoty

29 Poprzez swe pytania, które nale?y rozwa?y? ?cznie, s?d odsy?aj?cy d??y w istocie do ustalenia, czy zasada neutralno?ci podatkowej i zasada proporcjonalno?ci oraz art. 242 i 273 dyrektywy VAT nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e stoj? one na przeszkodzie temu, aby organ podatkowy pa?stwa cz?onkowskiego na?o?y? na podatnika, który nie wywi?za? si? w przewidzianym przez przepisy krajowe terminie z obowi?zku zaksi?gowania i zadeklarowania okoliczno?ci maj?cych znaczenie dla ustalenia nale?nego od niego podatku VAT, kary pieni?nej w wysoko?ci niezap?aconego we wskazanym terminie podatku, je?eli podatnik ten naprawi? nast?pnie uchybienie i zap?aci? nale?ny podatek w pe?nej wysoko?ci wraz z odsetkami.

30 Zgodnie z art. 242 dyrektywy VAT ka?dy podatnik prowadzi ewidencj? ksi?gow? w sposób wystarczaj?co szczegó?owy do celów stosowania VAT oraz kontroli przez organ podatkowy. Ponadto, zgodnie z art. 273 akapit pierwszy dyrektywy VAT, pa?stwa cz?onkowskie mog? ustanowi? inne obowi?zki ni? okre?lone w dyrektywie, je?eli uznaj? je za niezb?dne do zapewnienia prawid?owego poboru podatku VAT i zapobie?enia oszustwom podatkowym.

31 Dyrektywa VAT nie przewiduje w wyra?ny sposób systemu sankcji w wypadku naruszenia obowi?zków przewidzianych w tej dyrektywie i na?o?onych na podatników. Jednak?e zgodnie z utrwalonym orzecznictwem w braku harmonizacji przepisów Unii w dziedzinie sankcji z tytu?u niedochowania warunków przewidzianych w ramach systemu wprowadzonego przez te przepisy, pa?stwa cz?onkowskie maj? kompetencj? do dokonania wyboru sankcji, które uznaj? za odpowiednie. S? one jednak zobowi?zane wykonywa? ich kompetencje z poszanowaniem prawa Unii i jego ogólnych zasad (zob. podobnie wyrok z dnia 19 lipca 2012 r. w sprawie C-263/11 R?dlihs, pkt 44 i przytoczone tam orzecznictwo).

32 Sankcje, jakie pa?stwa cz?onkowskie mog? przyj?? w celu zapewnienia prawid?owego poboru podatku VAT i zapobie?enia oszustwom podatkowym, a w szczególno?ci w celu zagwarantowania poszanowania przez podatników obowi?zków ci???cych na nich w zakresie korekty ich ksi?g rachunkowych w wyniku anulowania faktury, na podstawie której dokonali oni odliczenia, w pierwszej kolejno?ci nie mog? podwa?a? neutralno?ci podatku VAT, która stanowi podstawow? zasad? wspólnego systemu podatku VAT i sprzeciwia si? temu, aby podmioty gospodarcze dokonuj?ce tych samych transakcji by?y traktowane odmiennie w zakresie poboru podatku VAT (zob. podobnie wyroki: z dnia 29 lipca 2010 r. w sprawie C-188/09 Profaktor Kulesza, Frankowski, Jó?wiak, Or?owski, Zb.Orz. s. I-7639, pkt 26 i przytoczone tam orzecznictwo; a tak?e z dnia 29 marca 2012 r. w sprawie C-500/10 Belvedere Costruzioni, pkt 22).

33 W tym wzgl?dzie nale?y przypomnie?, ?e zasady dotycz?ce korekty odlicze? stanowi? istotny element systemu ustanowionego przez dyrektyw? VAT, bowiem ich zadaniem jest zapewnienie rzetelno?ci odlicze?, a tym samym neutralno?ci obci??enia podatkowego (wyrok z dnia 30 marca 2006 r. w sprawie C-184/04 Uudenkaupungin kaupunki, Zb.Orz. s. I-3039, pkt 26).

34 Tymczasem w niniejszym przypadku z akt sprawy przedstawionych Trybuna?owi wynika, ?e sankcja b?d?ca przedmiotem post?powania g?ównego, sk?aniaj?c podatników do jak najszybszego skorygowania kwoty nale?nego podatku, je?eli transakcja b?d?ca podstaw? odliczenia zosta?a anulowana, ma zapewni? prawid?owy pobór podatku VAT, a w szczególno?ci dok?adno?? odlicze? podatkowych, oraz zapobiega? oszustwom podatkowym, nie naruszaj?c przy tym zasady prawa do odliczenia.

35 Ponadto, jak zauwa?y?a Komisja, po pierwsze, podatnik, który pope?ni? naruszenie takie jak b?d?ce przedmiotem post?powania g?ównego, w ?wietle celu w postaci zapewnienia

pravid?owego poboru podatku VAT i zapobiegania oszustwom podatkowym znajduje si? w sytuacji innej ni? sytuacja podatnika, który spe?ni? ci???ce na nim obowi?zki ksi?gowe.

36 Z innej strony, kara pieni??na b?d?ca przedmiotem post?powania g?ównego nie zosta?a na?o?ona z uwagi na jak?kolwiek transakcj?, lecz z uwagi na nieterminowe dokonanie przez podatnika korekty dokonanego przez niego odliczenia, które sta?o si? bezpodstawne. Nie mo?na zatem uzna?, ?e chodzi o podatek, który prowadzi do podwójnego opodatkowania sprzecznego z zasad? neutralno?ci podatkowej (zob. podobnie i analogicznie wyroki: z dnia 11 wrze?nia 2003 r. w sprawie C-155/01 Cookies World, Rec. s. I-8785, pkt 60; z dnia 15 stycznia 2009 r. w sprawie C-502/07 K-1, Zb.Orz. s. I-161, pkt 17–19).

37 Z powy?szego wynika, ?e zasada neutralno?ci podatkowej nie sprzeciwia si? na?o?eniu kary pieni??nej takiej jak b?d?ca przedmiotem post?powania g?ównego w okoliczno?ciach takich jak przypomniane w pkt 29 niniejszego wyroku.

38 W drugiej kolejno?ci nale?y przypomnie?, ?e sankcje, o których mowa w pkt 32 niniejszego wyroku, nie mog? wykracza? poza to, co jest niezb?dne do osi?gni?cia celów obejmuj?cych zapewnienie pravid?owego poboru podatku i zapobieganie oszustwom podatkowym. Dla dokonania oceny, czy sankcja jest zgodna z zasad? proporcjonalno?ci, nale?y uwzgl?dni? w szczeg?lno?ci charakter i wag? naruszenia, którego ukaraniu s?u?y ta sankcja, oraz sposób ustalania jej kwoty (zob. ww. wyrok w sprawie R?dlihs, pkt 46, 47 i przytoczone tam orzecznictwo).

39 To jednak do s?du krajowego nale?y ocena, czy kwota sankcji nie wykracza poza to co jest konieczne do osi?gni?cia celów wskazanych w poprzednim punkcie.

40 Je?li chodzi o zasady okre?lenia omawianej sankcji nale?y stwierdzi?, ?e wysoko?? sankcji przewidzianej w art. 182 ust. 1 i 2 ZDDS jest progresywna. Je?eli korekta nast?puje jedynie z miesi?cznym opó?nieniem grzywna wynosi wy??cznie 25% kwoty nale?nego podatku VAT. Jedynie je?li zw?oka przekroczy jeden miesi?c grzywna wynosi 100% kwoty nale?nego podatku VAT. Wydaje si? zatem, ?e taka sankcja mo?e sk?ania? podatników do dokonania jak najszybszej korekty zastosowanych odlicze?, które sta?y si? bezpodstawne, a zatem mo?e s?u?y? osi?gni?ciu celu w postaci zapewnienia pravid?owego poboru podatku.

41 Ponadto obowi?zkiem s?du krajowego jest zbadanie, czy nieterminowe zadeklarowanie rzeczonej anulowanej faktury nie nosi znamion oszustwa w zakresie podatku VAT. Zgodnie bowiem z utrwalonym orzecznictwem podmioty prawa nie mog? powo?ywa? si? na normy prawa Unii w celach nieuczciwych lub stanowi?cych nadu?ycie. Podobnie nie mo?na rozszerza? zakresu zastosowania przepisów Unii tak, aby obj?? nim czynno?ci dokonywane w celu nadu?ycia korzy?ci przewidzianych w prawie Unii (zob. wyrok z dnia 27 wrze?nia 2007 r. w sprawie C-146/05 Collée, Zb.Orz. s. I-7861, pkt 38 i przytoczone tam orzecznictwo).

42 Nale?y jednak podkre?li?, ?e nieterminowe zap?acenie podatku VAT nie mo?e by? samo w sobie zrównane z oszustwem podatkowym (zob. wyrok z dnia 12 lipca 2012 r. w sprawie C-284/11 EMS-Bulgaria Transport, pkt 74 i przytoczone tam orzecznictwo).

43 W ?wietle ogó?u powy?szych uwag na przed?o?one pytania nale?y odpowiedzie?, ?e zasada neutralno?ci podatkowej nie stoi na przeszkodzie temu, aby organ podatkowy pa?stwa cz?onkowskiego na?o?y? na podatnika, który nie wywi?za? si? w przewidzianym przez przepisy krajowe terminie z obowi?zku zaksi?gowania i zadeklarowania okoliczno?ci maj?cych znaczenie dla ustalenia nale?nego od niego podatku VAT, kary pieni??nej w wysoko?ci niezap?aconego we wskazanym terminie podatku, je?eli podatnik ten naprawi? nast?pnie to uchybienie i zap?aci? nale?ny podatek w pe?nej wysoko?ci wraz z odsetkami. Obowi?zkiem s?du krajowego jest dokonanie oceny, przy uwzgl?dnieniu art. 242 i 273 dyrektywy VAT, czy w ?wietle okoliczno?ci

występujących w postępowaniu głównym, w szczególności terminu skorygowania nieprawidłowości, wagi tej nieprawidłowości i ewentualnego wystąpienia oszustwa po stronie podatnika lub obejścia przez niego obowiązujących przepisów, kwota nałożonej sankcji nie wykracza poza to co konieczne do osiągnięcia celów polegających na zapewnieniu prawidłowego poboru podatku i zapobieganiu oszustwom podatkowym.

W przedmiocie kosztów

44 Dla stron w postępowaniu głównym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed sądem odsyłającym; do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż koszty stron w postępowaniu głównym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (ósma izba) orzeka, co następuje:

Zasada neutralności podatkowej nie stoi na przeszkodzie temu, aby organ podatkowy państwa członkowskiego nałożył na podatnika, który nie wywił się w przewidzianym przez przepisy krajowe terminie z obowiązku zaksięgowania i zadeklarowania okoliczności mających znaczenie dla ustalenia należnego od niego podatku od wartości dodanej, kary pieniężnej w wysokości niezapłaconego we wskazanym terminie podatku, jeżeli podatnik ten naprawi następnie to uchybienie i zapłaci należny podatek w pełnej wysokości wraz z odsetkami. Obowiązkiem sądu krajowego jest dokonanie oceny, przy uwzględnieniu art. 242 i 273 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, czy w świetle okoliczności występujących w postępowaniu głównym, w szczególności terminu skorygowania nieprawidłowości, wagi tej nieprawidłowości i ewentualnego wystąpienia oszustwa po stronie podatnika lub obejścia przez niego obowiązujących przepisów, kwota nałożonej sankcji nie wykracza poza to co konieczne do osiągnięcia celów polegających na zapewnieniu prawidłowego poboru podatku i zapobieganiu oszustwom podatkowym.

Podpisy

* Język postępowania: bułgarski.