

Downloaded via the EU tax law app / web

62019CJ0935

WYROK TRYBUNA?U (dziewi?ta izba)

z dnia 15 kwietnia 2021 r. (*1)

Odes?anie prejudycjalne – Wspólny system podatku od warto?ci dodanej (VAT) – Dyrektywa 2006/112/WE – Artyku? 273 – Zawy?enie kwoty zwrotu VAT w deklaracji podatkowej – Pope?niony przez podatnika b??d w ocenie w kwestii podlegania przez transakcj? opodatkowaniu – Korekta deklaracji podatkowej w wyniku kontroli – Sankcja wynosz?ca 20% kwoty zawy?enia zwrotu VAT – Zasada proporcjonalno?ci

W sprawie C?935/19

maj?cej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, z?o?ony przez Wojewódzki S?d Administracyjny we Wroc?awiu (Polska) postanowieniem z dnia 3 pa?dziernika 2019 r., które wp?yn??o do Trybuna?u w dniu 23 grudnia 2019 r., w post?powaniu:

Grupa Warzywna sp. z o.o.

przeciwko

Dyrektorowi Izby Administracji Skarbowej we Wroc?awiu,

TRYBUNA? (dziewi?ta izba),

w sk?adzie: N. Piçarra, prezes izby, S. Rodin i K. Jürimäe (sprawozdawczynie), s?dziowie,

rzecznik generalny: G. Pitruzzella,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzgl?dniaj?c pisemny etap post?powania,

rozwa?ywszy uwagi, które przedstawili:

–

w imieniu Grupy Warzywnej sp. z o.o. – M. Pacyna i K. Kocowski, adwokaci, których wspiera? S. Z?bczyk, doradca podatkowy,

–

w imieniu rz?du polskiego – B. Majczyna, w charakterze pe?nomocnika,

–

w imieniu Komisji Europejskiej – J. Jokubauskait? i M. Siekierzy?ska, w charakterze pe?nomocników,

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

wydaje następujący

Wyrok

1

Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 4 ust. 3 TUE, art. 325 TFUE, art. 2, 250 i 273 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. 2006, L 347, s. 1, zwanej dalej „dyrektywą VAT”) oraz zasady proporcjonalności.

2

Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy Grupą Warzywno sp. z o.o. a Dyrektorem Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu (Polska) w przedmiocie nałożenia na tę spółkę sankcji administracyjnej w następstwie kontroli podatkowej.

Ramy prawne

Prawo Unii

3

Artykuł 2 ust. 1 lit. a) dyrektywy VAT stanowi:

„Opodatkowaniu [podatkiem od wartości dodanej (VAT)] podlegają następujące transakcje:

a)

odpłatna dostawa towarów na terytorium państwa członkowskiego przez podatnika działającego w takim charakterze”.

4

Artykuł 12 ust. 1 i 2 dyrektywy VAT stanowi:

„1. Państwa członkowskie mogą uznać za podatnika każdego, kto okazjonalnie dokonuje transakcji związanej z działalnością, o której mowa w art. 9 ust. 1 akapit drugi, w szczególności jednej z następujących transakcji:

a)

dostawa budynku lub części budynku oraz związanego z nim gruntu, przed pierwszym zasiedleniem;

[...]

2. Do celów ust. 1 lit. a) »budynek« oznacza dowolną konstrukcję trwale związaną z gruntem.

[...]

Państwa członkowskie mogą zastosować kryteria inne niż kryterium pierwszego zasiedlenia, takie jak okres upływający między datą ukończenia budynku a datą pierwszej dostawy lub ten okres upływający między datą pierwszego zasiedlenia a datą następnej dostawy, pod warunkiem

te okresy nie przekraczają, odpowiednio, pięciu i dwóch lat”.

5

Artykuł 135 ust. 1 dyrektywy VAT stanowi:

„Państwa członkowskie zwalniają następujące transakcje:

[...]

j)

dostawy budynków lub ich części oraz związanego z nimi gruntu, inne niż dostawy, o których mowa w art. 12 ust. 1 lit. a);

[...]”.

6

Artykuł 137 omawianej dyrektywy stanowi:

„1. Państwa członkowskie mogą przyznać podatnikom prawo wyboru opodatkowania następujących transakcji:

[...]

b)

dostaw budynków lub ich części oraz związanego z nimi gruntu innych niż dostawy, o których mowa w art. 12 ust. 1 lit. a);

[...]

2. Państwa członkowskie określają szczegółowe zasady korzystania z prawa wyboru przewidzianego w ust. 1.

[...]”.

7

Artykuł 250 dyrektywy VAT stanowi:

„1. Każdy podatnik składa deklarację VAT zawierającą wszystkie informacje potrzebne do obliczenia kwoty wymagalnego podatku oraz kwoty należnych odliczeń, włączając w to, o ile jest to niezbędne do ustalenia podstawy opodatkowania, całkowitą wartość transakcji odnoszących się do tego podatku i do tych odliczeń oraz wartość transakcji zwolnionych.

2. Państwa członkowskie, na warunkach przez siebie ustalonych, zezwalają na składanie deklaracji VAT, o której mowa w ust. 1, drogą elektroniczną; mogą też wymagać stosowania takiej drogi”.

8

Artykuł 273 omawianej dyrektywy stanowi:

„Państwa członkowskie mogą nałożyć inne obowiązki, jakie uznają za niezbędne dla

zapewnienia prawidłowego poboru VAT i zapobieżenia oszustwom podatkowym, pod warunkiem równego traktowania transakcji krajowych i transakcji dokonywanych między państwami członkowskimi przez podatników oraz pod warunkiem, że obowiązki te, w wymianie handlowej między państwami członkowskimi, nie będą prowadziły do powstania formalności związanych z przekraczaniem granic.

Możliwość przewidziana w akapicie pierwszym nie może zostać wykorzystana do nałożenia dodatkowych obowiązków związanych z fakturowaniem poza obowiązkami, które zostały określone w rozdziale 3”.

Prawo polskie

9

Artykuł 43 ust. 1 pkt 10 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2017 r. poz. 1221), w wersji mającej zastosowanie do okoliczności sporu w postępowaniu gównym (zwanej dalej „ustawą o VAT”), stanowi:

„Zwalnia się od podatku: [...] dostawę budynków, budowli lub ich części, z wyjątkiem gdy:

a)

dostawa jest dokonywana w ramach pierwszego zasiedlenia lub przed nim,

b)

pomiędzy pierwszym zasiedleniem a dostawą budynku, budowli lub ich części upłynął okres krótszy niż 2 lata [...].”

10

Artykuł 43 ust. 10 ustawy o VAT stanowi:

„Podatnik może zrezygnować ze zwolnienia od podatku, o którym mowa w ust. 1 pkt 10, i wybrać opodatkowanie dostawy budynków, budowli lub ich części, pod warunkiem że dokonujący dostawy i nabywca budynku, budowli lub ich części:

1)

są zarejestrowani jako podatnicy VAT czynni;

2)

złoży, przed dniem dokonania dostawy tych obiektów właściwemu dla ich nabywcy naczelnikowi urzędu skarbowego, zgodne oświadczenie, że wybierają opodatkowanie dostawy budynku, budowli lub ich części”.

11

Artykuł 112b ust. 1 i 2 tej ustawy stanowi:

„1. W razie stwierdzenia, że podatnik:

1)

w z?o?onej deklaracji podatkowej wykaza?:

a)

kwot? zobowi?zania podatkowego ni?sz? od kwoty nale?nej,

b)

kwot? zwrotu ró?nicy podatku lub kwot? zwrotu podatku naliczonego wy?sz? od kwoty nale?nej,

c)

kwot? ró?nicy podatku do obni?enia kwoty podatku nale?nego za nast?pne okresy rozliczeniowe wy?sz? od kwoty nale?nej,

d)

kwot? zwrotu ró?nicy podatku, kwot? zwrotu podatku naliczonego lub kwot? ró?nicy podatku do obni?enia kwoty podatku nale?nego za nast?pne okresy rozliczeniowe, zamiast wykazania kwoty zobowi?zania podatkowego podlegaj?cej wp?acie do urz?du skarbowego,

2)

nie z?o?y? deklaracji podatkowej oraz nie wp?aci? kwoty zobowi?zania podatkowego,

–

naczelnik urz?du skarbowego lub naczelnik urz?du celno-skarbowego okre?la odpowiednio wysoko?? tych kwot w prawid?owej wysoko?ci oraz ustala dodatkowe zobowi?zanie podatkowe w wysoko?ci odpowiadaj?cej 30% kwoty zani?enia zobowi?zania podatkowego albo kwoty zawy?enia zwrotu ró?nicy podatku, zwrotu podatku naliczonego lub ró?nicy podatku do obni?enia podatku nale?nego za nast?pne okresy rozliczeniowe.

2. Je?eli po zako?czeniu kontroli podatkowej, kontroli celno-skarbowej albo w trakcie kontroli celno-skarbowej w przypadkach, o których mowa w:

1)

ust. 1 pkt 1, podatnik z?o?y? korekt? deklaracji uwzgl?dniaj?c? stwierdzone nieprawid?owo?ci i wp?aci? kwot? zobowi?zania podatkowego lub zwróci? nienale?n? kwot? zwrotu,

2)

ust. 1 pkt 2, podatnik z?o?y? deklaracj? podatkow? i wp?aci? kwot? zobowi?zania podatkowego

–

wysoko?? dodatkowego zobowi?zania podatkowego wynosi 20% kwoty zani?enia zobowi?zania podatkowego albo kwoty zawy?enia zwrotu ró?nicy podatku, zwrotu podatku naliczonego lub ró?nicy podatku do obni?enia podatku nale?nego za nast?pne okresy rozliczeniowe”.

Post?powanie g?ówne i pytanie prejudycjalne

12

Grupa Warzywna nabyła nieruchomości? zasiedlon? przez ponad dwa lata. W akcie notarialnym nabycia nieruchomości zawarto o?wiadczenie, ?e jej cen? okre?lono w kwotach brutto, zawieraj?cych VAT. Sprzedaj?cy wystawi? ponadto faktur? wykazuj?c? kwot? VAT wynikaj?c? z opodatkowania opisanej transakcji. Grupa Warzywna zap?aci?a t? kwot? i uzna?a, ?e stanowi ona kwot? VAT naliczonego, która w zwi?zku z tym podlega odliczeniu. Nast?pnie Grupa Warzywna z?o?y?a do Naczelnika Urz?du Skarbowego w Trzebnicy (Polska) deklaracj? VAT, w której wskaza?a nadwy?k? VAT i wyst?pi?a o jej zwrot.

13

W wyniku kontroli Urz?d Skarbowy w Trzebnicy stwierdzi?, ?e zgodnie z art. 43 ust. 10 ustawy o VAT dostawa nieruchomości by?a co do zasady w ca?o?ci zwolniona z VAT i ?e strony transakcji nie z?o?y?y o?wiadczenia o zrzeczeniu si? tego zwolnienia. W zwi?zku z tym Grupa Warzywna nie by?a uprawniona do odliczenia VAT naliczonego wynikaj?cego z opodatkowania dostawy nieruchomości.

14

Nast?pnie Grupa Warzywna z?o?y?a korekt? deklaracji podatkowej uwzgl?dniaj?c? nieprawid?owo?ci stwierdzone przez organ podatkowy. Spó?ka wykaza?a w tej deklaracji znacznie ni?sz? kwot? nadwy?ki VAT ni? ta, któr? pierwotnie zadeklarowa?a.

15

Pomimo z?o?enia korekty Naczelnik Urz?du Skarbowego w Trzebnicy wyda? decyzj? okre?laj?c? kwot? nadwy?ki VAT w wysoko?ci wynikaj?cej ze skorygowanej deklaracji oraz nak?adaj?c? na Grup? Warzywn? sankcj? w postaci dodatkowego zobowi?zania wynosz?cego 20% kwoty zawy?enia zwrotu VAT nienale?nie ??danej. Decyzja ta zosta?a utrzymana w mocy w zakresie sankcji przez organ podatkowy drugiej instancji, do którego odwo?a?a si? Grupa Warzywna.

16

Grupa Warzywna wnios?a do s?du odsy?aj?cego skarg? na decyzj? organu podatkowego drugiej instancji. S?d ten uwa?a za konieczne ustalenie, czy stosowanie tego rodzaju sankcji, w sytuacji gdy pope?niony przez spó?k? b??d nie spowodowa?, ?e dosz?o do uszczuplenia nale?no?ci podatkowych, pozostaje w zgodzie z zasadami proporcjonalno?ci i neutralno?ci VAT oraz czy jest ono uzasadnione w ?wietle celów polegaj?cych na zapewnieniu prawid?owego poboru podatku i unikni?ciu oszustw podatkowych.

17

W ocenie s?du odsy?aj?cego wprowadzenie sankcji administracyjnej mia?o na celu przekonanie podatników do rzetelnego i starannego wype?niania deklaracji podatkowych. Tymczasem sankcja rozpatrywana w post?powaniu g?ównym ma raczej charakter opresyjny ani?eli prewencyjny. Regulacja art. 112b ust. 2 ustawy o VAT nie uwzgl?dnia sytuacji, gdy nieprawid?owe rozliczenie VAT wynika z b??dnej oceny obu stron transakcji co do podlegania przez dostaw? opodatkowaniu. Sankcja ta jest, zdaniem tego s?du, ?rodkiem nieadekwatnym do osi?gni?cia celu zwalczania przest?pczo?ci podatkowej, a w ka?dym razie wykracza poza to, co jest niezb?dne do osi?gni?cia tego celu, gdy? nie spe?nia nale?ycie funkcji prewencyjnej wobec potencjalnych sprawców oszustw i nie uwzgl?dnia charakteru i wagi naruszenia, ani te? faktu, ?e Skarb Pa?stwa nie dozna? utraty wp?ywów podatkowych i nic nie wskazuje na pope?nienie oszustwa

podatkowego.

18

W tych okolicznościach Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Polska) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy dodatkowe zobowiązanie podatkowe takie jak przewidziane w treści art. 112b ust. 2 ustawy o VAT jest zgodne z przepisami [dyrektywy VAT] (a w szczególności [jej] art. 2, art. 250, art. 273), art. 4 ust. 3 [TUE], art. 325 TFUE i zasadą proporcjonalności?”.

W przedmiocie pytania prejudycjalnego

19

Na wstępie należy zauważyć, że sąd odsyłający zwraca się do Trybunału o rozstrzygnięcie w przedmiocie zgodności przepisów krajowych rozpatrywanych w postępowaniu głównym z art. 4 ust. 3 TUE, art. 325 TFUE, art. 2, 250 i 273 dyrektywy VAT, a także z zasadami proporcjonalności i neutralności VAT.

20

Należy przypomnieć w tym względzie, że jakkolwiek w ramach postępowania prejudycjalnego Trybunał nie jest właściwy do rozstrzygania w przedmiocie zgodności przepisów prawa krajowego z prawem Unii, to jest on właściwy do udzielenia sądowi odsyłającemu wszelkich wskazówek w zakresie wykądni tego prawa, umożliwiających temu sądowi ocenę takiej zgodności, w celu wydania orzeczenia w sprawie przed nim (zob. podobnie wyrok z dnia 15 lipca 2010 r., Pannon Gép Centrum, C-368/09, EU:C:2010:441, pkt 28 i przytoczone tam orzecznictwo).

21

Trybunał powinien zatem w niniejszej sprawie ograniczyć swoje badanie do przepisów prawa Unii, dokonując jego wykądni, która będzie pomocna dla sądu odsyłającego, do którego należy ocena zgodności danych przepisów prawa krajowego z prawem Unii w celu rozstrzygnięcia zawisłego przed nim sporu (zob. podobnie wyrok z dnia 15 lipca 2010 r., Pannon Gép Centrum, C-368/09, EU:C:2010:441, pkt 29 i przytoczone tam orzecznictwo).

22

Tymczasem z postanowienia odsyłającego wynika, że pytania sądu odsyłającego nie dotyczą ani konkretnie zasady lojalnej współpracy ustanowionej w art. 4 ust. 3 TUE, ani zwalczania oszustw w celu ochrony interesów finansowych Unii, których dotyczy art. 325 TFUE. Podobnie wykądni art. 2 i 250 dyrektywy VAT nie wydaje się, w świetle informacji zawartych w tym postanowieniu, niezbędną do udzielenia użytecznej odpowiedzi na zadane pytanie, ponieważ artykuły te dotyczą, odpowiednio, transakcji podlegających VAT i deklaracji VAT.

23

Natomiast w odniesieniu do art. 273 dyrektywy VAT sąd odsyłający wskazuje, że wymagane przez prawo krajowe automatyczne stosowanie sankcji administracyjnej we wszystkich przypadkach zaniżenia VAT lub zawyżenia kwoty zwrotu VAT jest nieadekwatnym środkiem realizacji celu zwalczania przestępstwa podatkowego, o którym mowa w tym artykule, i wykracza poza to, co jest do niej niezbędne. W tych okolicznościach należy uznać, że przedstawione

pytanie dotyczy wykładni art. 273 dyrektywy VAT, a także zasad proporcjonalności i neutralności VAT.

24

Poprzez swoje pytanie sędziowie chcą zmierzać do ustalenia, czy art. 273 dyrektywy VAT, a także zasady proporcjonalności i neutralności VAT należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwiają się one przepisom krajowym nakładającym na podatnika, który błędnie zakwalifikował transakcję zwolnioną z VAT jako transakcję podlegającą temu podatkowi, sankcję wynoszącą 20% kwoty zawyżenia zwrotu VAT nienależnie danej, bez względu na charakter i wagę nieprawidłowości zawartych w deklaracji podatkowej, brak okoliczności wskazujących, że błąd ten stanowi oszustwo, oraz fakt, że wpłynęły skarbu państwa nie uległy uszczupleniu.

25

Zgodnie z art. 273 dyrektywy VAT państwa członkowskie są upoważnione do przyjęcia przepisów w celu zapewnienia prawidłowego poboru VAT i zapobiegania oszustwom podatkowym. W szczególności w braku przepisów prawa Unii w tej kwestii państwa członkowskie mają kompetencję do dokonania wyboru sankcji, które uznają za odpowiednie, w przypadku nieprzestrzegania warunków przewidzianych w przepisach Unii w celu skorzystania z prawa do odliczenia VAT (wyrok z dnia 8 maja 2019 r., EN.SA., C-712/17, EU:C:2019:374, pkt 38 i przytoczone tam orzecznictwo).

26

Państwa członkowskie są jednak zobowiązane wykonywać swe kompetencje z poszanowaniem prawa Unii i jego ogólnych zasad, a zatem z poszanowaniem zasady proporcjonalności (wyrok z dnia 26 kwietnia 2017 r., Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, pkt 59 i przytoczone tam orzecznictwo).

27

Sankcje takie nie mogą zatem wykraczać poza to, co jest niezbędne do osiągnięcia celów obejmujących zapewnienie prawidłowego poboru podatku i zapobieganie oszustwom podatkowym. Dla dokonania oceny, czy sankcja jest zgodna z zasadą proporcjonalności, należy uwzględnić w szczególności charakter i wagę naruszenia, którego ukaraniu służy ta sankcja, oraz sposób ustalania jej kwoty (wyrok z dnia 26 kwietnia 2017 r., Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, pkt 60).

28

Nawet jeżeli to do sądu odsyłającego należy ocena, czy kwota sankcji nie wykracza poza to, co jest konieczne do osiągnięcia celów wskazanych w poprzednim punkcie niniejszego wyroku, należy wskazać temu sądowi pewne elementy postępowania głównego, które mogą mu pozwolić na stwierdzenie, czy zastosowana sankcja jest zgodna z zasadą proporcjonalności (zob. podobnie wyrok z dnia 26 kwietnia 2017 r., Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, pkt 61).

29

W tym wzgl?dzie nale?y zauwa?y?, ?e art. 112b ust. 2 ustawy o VAT ustanawia sankcj? administracyjn? w wysoko?ci odpowiadaj?cej 30% kwoty zawy?enia zwrotu VAT, któr? obni?a si? do 20% tej pierwszej kwoty, je?eli po zako?czeniu kontroli podatkowej podatnik z?o?y? korekt? deklaracji uwzgl?dniaj?c? stwierdzone podczas tej kontroli nieprawid?owo?ci i wp?aci? kwot? zobowi?zania podatkowego lub zwróci? nienale?n? kwot? zwrotu.

30

Z postanowienia odsy?aj?cego wynika, ?e sankcja ta ma na celu popraw? ?ci?galno?ci VAT poprzez karanie za b??dy pope?nione przy rozliczaniu tego podatku, polegaj?ce na zani?eniu nale?nych kwot lub na zawy?eniu nadwy?ki VAT podlegaj?cej zwrotowi lub przeniesieniu na kolejny okres. Ma ona zatem na celu przekonanie podatników do rzetelnego i starannego wype?niania deklaracji podatkowych, a w przypadku nieprawid?owo?ci – do dokonywania ich korekty, by dzi?ki temu realizowa? cel polegaj?cy, zgodnie z art. 273 dyrektywy VAT, na zapewnieniu prawid?owego poboru VAT.

31

W tym wzgl?dzie z orzecznictwa Trybuna?u wynika, ?e sankcja administracyjna maj?ca na celu sk?onienie podatników, by jak najszybciej dokonali korekty w przypadku niedop?aty podatku, i w zwi?zku z tym zmierzaj?ca do zapewnienia prawid?owego poboru podatku, której wymiar standardowo jest ustalony na 50% kwoty VAT, jak? podatnik jest zobowi?zany zap?aci? organom podatkowym, lecz której stawka mo?na obni?y? stosownie do okoliczno?ci danej sprawy, co do zasady pozwala na zapewnienie, aby sankcja ta nie wykracza?a poza to, co jest niezb?dne do osi?gni?cia celu polegaj?cego, zgodnie z art. 273 dyrektywy VAT, na zapewnieniu prawid?owego poboru podatku (zob. podobnie wyrok z dnia 26 kwietnia 2017 r., Farkas, C?564/15, EU:C:2017:302, pkt 62–64).

32

Jednak?e, co si? tyczy sposobu ustalania kwoty sankcji rozpatrywanej w post?powaniu g?ównym, nale?y zauwa?y?, ?e w przypadku gdy kwota ta zostanie ustalona na 20% kwoty zawy?enia nadwy?ki VAT, nie mo?e ona zosta? obni?ona stosownie do konkretnych okoliczno?ci danego przypadku, z zastrze?eniem przypadków, w których nieprawid?owo?? wynika z drobnych b??dów.

33

W tym wzgl?dzie z wyja?nie? przedstawionych Trybuna?owi przez s?d odsy?aj?cy wynika, ?e nieprawid?owo?? rozpatrywana w post?powaniu g?ównym jest spowodowana b??dn? ocen? stron transakcji co do podlegania przez dostaw? opodatkowaniu, poniewa? strony te uzna?y, ?e rozpatrywana dostawa budynku podlega opodatkowaniu VAT, a nie z?o?y?y wymaganego przez przepisy krajowe o?wiadczenia, ?e wybieraj? opodatkowanie tej dostawy. Ponadto z ustale? s?du odsy?aj?cego wynika, ?e rzeczona sankcja ma zastosowanie bez rozró?nienia zarówno w sytuacji takiej, jak rozpatrywana w post?powaniu g?ównym – w której zawy?enie kwoty nadwy?ki VAT wynika z b??du w ocenie pope?nionego przez strony transakcji co do podlegania przez dostaw? opodatkowaniu, który to b??d cechuje brak przes?anek wskazuj?cych na oszustwo i który, zdaniem tego s?du, nie spowodowa? uszczuplenia nale?no?ci podatkowych, jak i w sytuacji, w której nie wyst?puj? takie szczególne okoliczno?ci, zas?uguj?ce zdaniem tego s?du na uwzgl?dnienie.

34

Tak więc ten sposób ustalania sankcji nie dał organom podatkowym możliwości dostosowania kwoty sankcji do konkretnych okoliczności danej sprawy.

35

Wynika z tego, że sposób ustalania omawianej sankcji, stosowany automatycznie, nie daje organom podatkowym możliwości indywidualizowania nałożonej sankcji w celu zapewnienia, by nie wykraczała ona poza to, co jest niezbędne do realizacji celów polegających na zapewnieniu prawidłowego poboru podatku i zapobieganiu oszustwom podatkowym.

36

W tych okolicznościach nie ma potrzeby badania przepisów będących przedmiotem postępowania gównego w świetle zasady neutralności VAT.

37

Mając na względzie całość powyższych rozważań, odpowiedź na zadane pytanie powinna brzmieć następująco: art. 273 dyrektywy VAT i zasady proporcjonalności należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie przepisom krajowym, które nakładają na podatnika, który będzie zakwalifikował transakcję zwolnioną z VAT jako transakcję podlegającą temu podatkowi, sankcję wynoszącą 20% kwoty zawyżenia zwrotu VAT nienależnie danej, w zakresie, w jakim sankcja ta ma zastosowanie bez rozróżnienia zarówno w sytuacji, w której nieprawidłowość wynika z błędu w ocenie popełnionego przez strony transakcji co do podlegania przez dostawcę opodatkowaniu, który to błąd cechuje brak przesłanek wskazujących na oszustwo i uszczuplenia wpływów do skarbu państwa, jak i w sytuacji, w której nie występują takie szczególne okoliczności.

W przedmiocie kosztów

38

Dla stron w postępowaniu gównym 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 gównym, nie podlegają zwrotowi.

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

Artykuł 273 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej i zasady proporcjonalności należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie przepisom krajowym, które nakładają na podatnika, który będzie zakwalifikował transakcję zwolnioną z podatku od wartości dodanej (VAT) jako transakcję podlegającą temu podatkowi, sankcję wynoszącą 20% kwoty zawyżenia zwrotu VAT nienależnie danej, w zakresie, w jakim sankcja ta ma zastosowanie bez rozróżnienia zarówno w sytuacji, w której nieprawidłowość wynika z błędu w ocenie popełnionego przez strony transakcji co do podlegania przez dostawcę opodatkowaniu, który to błąd cechuje brak przesłanek wskazujących na oszustwo i uszczuplenia wpływów do skarbu państwa, jak i w sytuacji, w której nie występują takie szczególne okoliczności.

Piçarra

Rodin

Jürimäe

Wyrok ogłoszono na posiedzeniu jawnym w Luksemburgu w dniu 15 kwietnia 2021 r.

Sekretarz

A. Calot Escobar

Prezes dziewiętej izby

N. Piçarra

(*1) Język postępowania: polski.