

Wydanie tymczasowe

WYROK TRYBUNA?U (siódma izba)

z dnia 11 kwietnia 2024 r.(\*)

Odes?anie prejudycjalne – Wspólny system podatku od warto?ci dodanej (VAT) – Dyrektywa 2006/112/WE – Podatki obrotowe – Procedura szczególna dla ma?ych przedsi?biorstw – Roczny obrót – Odmiennie traktowanie podatników – Przepisy krajowe obci??aj?ce dan? osob? VAT w przypadku spó?nionego z?o?enia wniosku o rejestracj? – Represyjny charakter

W sprawie C?122/23

maj?cej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, z?o?ony przez Varhoven administrativen sad (naczelny s?d administracyjny, Bu?garia) postanowieniem z dnia 25 stycznia 2023 r., które wp?yn??o do Trybuna?u w dniu 1 marca 2023 r., w post?powaniu:

**Direktor na Direktsia „Obzhalsvane i danachno-osiguritelna praktika” Sofia pri Tsentralno upravlenie na Natsiona?na agentsia za prihodite**

przeciwko

**„Legafact” EOOD,**

TRYBUNA? (siódma izba),

w sk?adzie: F. Biltgen, prezes izby, J. Passer i M. L. Arastey Sahún (sprawozdawczynie), s?dziowie,

rzecznik generalny: A. M. Collins,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzgl?dniaj?c pisemny etap post?powania,

rozwa?ywszy uwagi, które przedstawili:

- w imieniu rz?du bu?garskiego – T. Mitova i R. Stoyanov, w charakterze pe?nomocników,
- w imieniu Komisji Europejskiej – D. Drambozova i J. Jokubauskait?, 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 wykładni 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), zmienionej dyrektywą Rady 2009/162/UE z dnia 22 grudnia 2009 r. (Dz.U. 2010, L 10, s. 14) (zwanej dalej „dyrektywą VAT”).

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy Direktorem na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” Sofia pri Tsentralno upravlenie na Natsionalna agentsia za prihodite (dyrektorem dyrekcji ds. odwołań i praktyki w dziedzinie podatków i zabezpieczenia społecznego w Sofii przy krajowej agencji przychodów publicznych, Bułgaria, zwanym dalej „Direktor”) a „Legafact” EOOD w przedmiocie decyzji określającej wysokość zobowiązania z tytułu podatku od wartości dodanej (VAT) po stronie tego przedsiębiorstwa.

## Ramy prawne

### *Prawo Unii*

3 Motyw 49 dyrektywy VAT stanowi:

„W odniesieniu do mających przedsiębiorstw państwowym członkowskim należy pozostawić możliwość utrzymania ich procedur szczególnych, zgodnie ze wspólnymi przepisami oraz z myślą o lepszej harmonizacji”.

4 Artykuł 2 tej dyrektywy wymienia transakcje podlegające opodatkowaniu VAT.

5 Tytuł XI rzeczony dyrektywy, zatytułowany „Obowiązki podatników i niektórych osób niebędących podatnikami”, zawiera rozdział 2, zatytułowany „Identyfikacja”, w którym znajdują się art. 213 i 214 tej dyrektywy. Rozdział 7 tego tytułu, zatytułowany „Przepisy różne”, zawiera art. 273 dyrektywy VAT.

6 Zgodnie z art. 213 tej dyrektywy:

„1. Każdy podatnik zgłasza rozpoczęcie, zmianę i zakończenie działalności jako podatnika.

Państwa członkowskie zezwalają na dokonanie tego zgłoszenia drogą elektroniczną na warunkach, które ustalą; mogą też wymagać stosowania takiej drogi.

2. Bez uszczerbku dla przepisu ust. 1 akapit pierwszy każdy podatnik lub osoba prawna niebędąca podatnikiem, która dokonuje wewnątrzwspólnotowych nabywów towarów niepodlegających VAT zgodnie z art. 3 ust. 1, musi zgłosić dokonanie takich nabywów, jeżeli warunki wymagane do ich wyłączenia z VAT przewidziane w tym artykule przestają być spełniane”.

7 Artykuł 214 rzeczony dyrektywy ma następujące brzmienie:

„1. Państwa członkowskie podejmują niezbędne środki, aby zapewnić, że następujące osoby zostaną zidentyfikowane za pomocą indywidualnego numeru:

a) każdy podatnik, z wyjątkiem podatników, o których mowa w art. 9 ust. 2, który dokonuje na terytorium danego państwa dostaw towarów lub świadczy usługi dające prawo do odliczenia VAT, inne niż dostawy towarów lub świadczenie usług, od których VAT jest płacony wyłącznie przez nabywcę lub odbiorcę, zgodnie z art. 194–197 i art. 199;

b) każdy podatnik, lub osoba prawna niebędąca podatnikiem, który dokonuje wewnątrzwspólnotowych nabywów towarów podlegających VAT zgodnie z art. 2 ust. 1 lit. b) albo

ka?dy podatnik, lub osoba prawna nieb?d?ca podatnikiem, który skorzysta? z mo?liwo?ci obj?cia wewn?trzwsp?lnotowych naby? podatkiem VAT, przewidzianej w art. 3 ust. 3;

c) ka?dy podatnik, który na terytorium danego pa?stwa dokonuje wewn?trzwsp?lnotowych naby? towarów do celów dokonywanych przez niego transakcji, które s? zwi?zane z dzia?alno?ci?, o której mowa w art. 9 ust. 1 akapit drugi, i które s? przez niego dokonywane poza tym terytorium;

d) ka?dy podatnik, który jest na terytorium danego pa?stwa odbiorc? us?ug, za które jest zgodnie z art. 196 zobowi?zany do zap?aty VAT;

e) ka?dy podatnik, który na terytorium danego pa?stwa ma siedzib? i który na terytorium innego pa?stwa cz?onkowskiego ?wiadczy us?ugi, za które VAT ma obowi?zek zap?aci? jedynie us?ugobiorca zgodnie z art. 196.

2. Pa?stwa cz?onkowskie nie musz? identyfikowa? niektórych podatników, którzy okazjonalnie dokonuj? transakcji, o których mowa w art. 12”.

8 Artyku? 273 tej?e dyrektywy przewiduje:

„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?onkowskimi 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”.

9 Tytu? XII dyrektywy VAT, zatytu?owany „Procedury szczególne”, zawiera rozdzia? 1, zatytu?owany „Procedura szczególna dla ma?ych przedsi?biorstw”, w którym znajduj? si? art. 281–292 tej dyrektywy.

10 Artyku? 287 wskazanej dyrektywy stanowi:

„Pa?stwa cz?onkowskie, które przyst?pi?y do Wsp?lnoty po 1 stycznia 1978 r., mog? przyzna? zwolnienie podatnikom, których roczny obrót nie jest wi?kszy ni? równowarto?? w walucie krajowej nast?puj?cych kwot zgodnie z kursem wymiany w dniu ich przyst?pienia:

[...]

17) Bu?garia: 25 600 EUR;

[...]”.

### ***Prawo bu?garskie***

11 Zgodnie z art. 96 ust. 1 zakon za danak varhu dobavenata stoynost (ustawy o podatku od warto?ci dodanej, DV nr 63 z dnia 4 sierpnia 2006 r.), w brzmieniu maj?cym zastosowanie do sporu w post?powaniu g?ównym (zwanej dalej „ZDDS”):

„Ka?dy podatnik maj?cy siedzib? na terytorium Bu?garii, który osi?gn?? obrót podlegaj?cy

opodatkowaniu w wysokości co najmniej 50 000 [BGN, lewów bułgarskich] w okresie nieprzekraczającym dwunastu kolejnych miesięcy poprzedzających bieżący miesiąc, jest zobowiązany dokonać zgłoszenia rejestracyjnego na podstawie niniejszej ustawy w terminie siedmiu dni od zakończenia okresu podatkowego, w którym osiągnął ten obrót. W przypadku gdy obrót osiągnięty jest w okresie nieprzekraczającym dwóch kolejnych miesięcy, w tym w bieżącym miesiącu, osoba zobowiązana jest dokonać zgłoszenia w terminie siedmiu dni od dnia, w którym osiągnięto obrót”.

12 Artykuł 102 ZDDS przewiduje:

„1. W przypadku gdy organ podatkowy stwierdzi, że osoba nie wywiązała się w wyznaczonym terminie z obowiązku złożenia wniosku rejestracyjnego, organ ten dokonuje rejestracji tej osoby, wydając decyzję o rejestracji, jeżeli przesłanki rejestracji są spełnione.

2. W decyzji, o której mowa w ust. 1, określa się podstawy i datę powstania obowiązku rejestracji.

3. [...] Dla celów ustalenia zobowiązań podatkowych osoby, która nie dokonała zgłoszenia rejestracyjnego w terminie, podczas gdy była do tego zobowiązana, uważa się, że jest ona zobowiązana do zapłaty podatku z tytułu podlegających opodatkowaniu dostaw i dokonanych przez nią nabyć wewnątrzspółnotowych, a także z tytułu świadczenia usług podlegających opodatkowaniu, z których skorzystała, z tytułu których zobowiązanym do zapłaty podatku jest odbiorca:

1) [...] za okres od upływu terminu, w którym należało wydać decyzję o rejestracji, jeżeli osoba dokonała zgłoszenia rejestracyjnego w terminie, do dnia, w którym została zarejestrowana przez organ podatkowy;

2) [...] za okres od upływu terminu, w którym należało wydać decyzję o rejestracji, jeżeli osoba dokonała zgłoszenia rejestracyjnego w terminie, do dnia ustania podstaw rejestracji.

4. [...] W przypadkach, o których mowa w art. 96 ust. 1 zdanie drugie, dla celów ustalenia zobowiązań podatkowych osoby, która nie dokonała zgłoszenia rejestracyjnego w terminie, podczas gdy była do tego zobowiązana, uważa się, że osoba ta jest zobowiązana do zapłaty podatku od dostaw podlegających opodatkowaniu powodujących przekroczenie podlegającego opodatkowaniu progu obrotu w wysokości 50 000 BGN od dnia przekroczenia progu obrotu do dnia, w którym została zarejestrowana przez organ podatkowy, lub do dnia ustania podstaw rejestracji. Podatek jest należny z tytułu podlegającej opodatkowaniu dostawy powodującej przekroczenie progu obrotu. Osoba jest również zobowiązana do zapłaty podatku od podlegających opodatkowaniu usług, z których skorzystała, z tytułu których zobowiązanym do zapłaty podatku jest odbiorca oraz od podlegających opodatkowaniu wewnątrzspółnotowych nabyć dokonanych w tym okresie.

[...]”.

13 Artykuł 178 ZDDS przewiduje:

„Podatnik w rozumieniu niniejszej ustawy, który będąc do tego zobowiązany, nie dokonał w terminie przewidzianym w niniejszej ustawie zgłoszenia rejestracyjnego lub zgłoszenia o wyrejestrowaniu, podlega karze grzywny – w odniesieniu do osób fizycznych niebędących przedsiębiorcami lub karze pieniężnej – w odniesieniu do osób prawnych i indywidualnych przedsiębiorców w wysokości od 500 do 5000 BGN”.

14 Artyku? 180 ZDDS ma nast?puj?ce brzmienie:

„1. [...] Zarejestrowana osoba, która, w czasie gdy by?a do tego zobowi?zana, nie naliczy?a podatku w terminie przewidzianym w niniejszej ustawie, podlega grzywnie w odniesieniu do osób fizycznych nieb?d?cych przedsi?biorcami lub karze pieni??nej w odniesieniu do osób prawnych i indywidualnych przedsi?biorców w kwocie nienaliczonego podatku, która nie mo?e by? jednak ni?sza ni? 500 BGN. W przypadku ponownego pope?nienia naruszenia kwota grzywny lub kary pieni??nej odpowiada dwukrotnej warto?ci nienaliczonego podatku, ale nie mo?e by? ni?sza ni? 1000 BGN.

2. Ust?p 1 stosuje si? równie? w przypadku, gdy osoba nie naliczy?a podatku, poniewa? nie z?o?y?a zg?oszenia rejestracyjnego i nie zosta?a zarejestrowana w rozumieniu niniejszej ustawy w odpowiednim terminie.

3. [...] W przypadku naruszenia, o którym mowa w ust. 1, je?eli zarejestrowana osoba naliczy?a podatek w terminie sze?ciu miesi?cy od ko?ca miesi?ca, w którym nale?a?o naliczy? podatek, grzywna lub, w zale?no?ci od przypadku, kara pieni??na wynosi 5 % podatku, przy czym nie mo?e by? ni?sza ni? 200 BGN i 400 BGN w przypadku ponownego pope?nienia naruszenia.

4. [...] W przypadku naruszenia, o którym mowa w ust. 1, je?eli zarejestrowana osoba naliczy?a podatek po up?ywie terminu, o którym mowa w ust. 3, lecz nie pó?niej ni? w ci?gu 18 miesi?cy od ko?ca miesi?ca, w którym nale?a?o naliczy? podatek, grzywna lub, w zale?no?ci od przypadku, kara pieni??na wynosi 10 % podatku, przy czym nie mo?e by? ni?sza ni? 400 BGN i 800 BGN w przypadku ponownego pope?nienia naruszenia”.

### **Post?powanie g?ówne i pytania prejudycjalne**

15 Legafact prowadzi dzia?alno?? zwi?zan? z doradztwem w zakresie zarz?dzania. Spó?ka ta nie by?a pocz?tkowo zarejestrowana dla celów VAT.

16 W dniu 21 sierpnia 2018 r. wystawi?a ona cztery faktury, których przedmiotem by?o „wynagrodzenie na podstawie umowy z dnia 30 listopada 2012 r.” o ??cznej warto?ci 114 708 BGN (oko?o 58 600 EUR), zaksi?gowane jako „przychód ze sprzeda?y us?ug”.

17 W dniach 23 i 24 sierpnia 2018 r. Legafact wystawi?a dwie inne faktury maj?ce ten sam przedmiot, o ??cznej warto?ci 57 004 BGN (oko?o 29 100 EUR), które zosta?y zaksi?gowane w ten sam sposób.

18 W dniu 3 wrze?nia 2018 r. spó?ka ta dokona?a obowi?zkowego zg?oszenia rejestracyjnego do celów VAT. W dniu 14 wrze?nia 2018 r. organ podatkowy wyda? w stosunku do niej decyzj? o obowi?zkowej rejestracji do celów VAT, zgodnie z któr? zosta?a ona zarejestrowana do celów VAT od dnia 19 wrze?nia 2018 r.

19 Organ podatkowy uzna?, ?e wystawienie jednej z faktur z dnia 21 sierpnia 2018 r. na kwot? 34 202 BGN (oko?o 17 500 EUR) spowodowa?o przekroczenie progu obrotu podlegaj?cego opodatkowaniu wynosz?cego 50 000 BGN (oko?o 25 600 EUR), od którego rejestracja do celów VAT jest obowi?zkowa, a dostawa odpowiadaj?ca tej fakturze podlega?a opodatkowaniu na podstawie art. 102 ust. 4 zdanie drugie ZDDS.

20 Organ ten uzna?, ?e zgodnie z art. 96 ust. 1 zdanie drugie ZDDS Legafact powinna by?a z?o?y? wniosek o rejestracj? do celów VAT w terminie siedmiu dni od dnia, w którym jej obrót podlegaj?cy opodatkowaniu osi?gn?? ten próg, czyli najpó?niej w dniu 28 sierpnia 2018 r., czego nie uczyni?a. Na podstawie art. 102 ust. 4 ZDDS organ ten uzna?, ?e przedsi?biorstwo to jest

zobowiązane z tytułu VAT od dostaw podlegających opodatkowaniu, które spowodowały przekroczenie progu obrotu podlegającego opodatkowaniu w wysokości 50 000 BGN (około 25 600 EUR) od dnia przekroczenia tego progu do dnia, w którym zostało zarejestrowane do celów VAT.

21 W konsekwencji organ podatkowy wydał w dniu 27 grudnia 2019 r. decyzję określającą wysokość zobowiązania podatkowego, w której nawiązano do Legafact obowiązek zapłaty VAT w wysokości 24 701,66 BGN (około 12 600 EUR) tytułem podatku oraz 3218,33 BGN (około 1650 EUR) tytułem odsetek za okres podatkowy obejmujący sierpień 2018 r. w związku z dostawami podlegającymi opodatkowaniu dokonany przez spółkę od dnia 21 sierpnia 2018 r. do dnia jej rejestracji do celów VAT (zwaną dalej „sporną decyzją określającą wysokość zobowiązania podatkowego”).

22 Ponieważ sporna decyzja określająca wysokość zobowiązania podatkowego została utrzymana w mocy decyzją Dyrektora z dnia 19 marca 2020 r., Legafact wniosła odwołanie od tej decyzji do Administrativen sad – Sofia grad (sądu administracyjnego w Sofii, Bułgaria).

23 W dniu 30 czerwca 2020 r. Konstitutsionen sad (trybuna konstytucyjny, Bułgaria), do którego w innej sprawie zwróciła się Visshia advokatski savet (naczelna rada adwokacka, Bułgaria) orzekł, że art. 102 ust. 4 ZDDS jest zgodny z bułgarską konstytucją. Trybuna konstytucyjny uznał, że przepis ten, w zakresie, w jakim przewiduje, iż VAT jest należny od osób, które nie są zarejestrowane do celów tego podatku z przyczyn, za które ponoszą one odpowiedzialność, pozwala zagwarantować na rzecz skarbu państwa pobór podatku, który w sposób niezgodny z prawem nie został ani naliczony, ani pobrany. Obowiązek zapłaty VAT w takim przypadku nie stanowi by sankcji lub kary, lecz naprawienie szkody wyrządzone skarbowi państwa w wyniku niezgodnego z prawem zachowania podatnika.

24 Wyrokiem z dnia 23 września 2021 r. Administrativen sad – Sofia grad (sąd administracyjny w Sofii) stwierdził nieważność spornej decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego, będącej przedmiotem postępowania gównego, uznawszy, że została ona wydana z naruszeniem mającego zastosowanie prawa materialnego, a w szczególności prawa Unii w dziedzinie VAT, zgodnie z jego wykładni dokonanej przez Trybunał w wyroku z dnia 9 lipca 2015 r., *Salomie i Oltean* (C-183/14, EU:C:2015:454).

25 Pomimo wyroku Konstitutsionen sad (trybuna konstytucyjnego) z dnia 30 czerwca 2020 r. Administrativen sad – Sofia grad (sąd administracyjny w Sofii) uznał, że art. 102 ust. 4 ZDDS ma charakter karny w przypadkach spółnionego złożenia obowiązku zgłoszenia rejestracyjnego do celów VAT, a sankcja wynikająca z zastosowania tego przepisu może, zgodnie z wyrokiem z dnia 9 lipca 2015 r., *Salomie i Oltean* (C-183/14, EU:C:2015:454), zostać ona jedynie pod warunkiem przestrzegania zasady proporcjonalności. Sąd ten uznał, że biorąc pod uwagę fakt, iż w niniejszej sprawie zwłoka Legafact w dokonaniu zgłoszenia rejestracyjnego do celów VAT wynosiła zaledwie trzy dni, a akta sprawy w postępowaniu gównym nie zawierały informacji świadczących o noszącym znamiona oszustwa zachowaniu tej spółki, natomiast na nią sankcja była nieproporcjonalna.

26 Dyrektor wniosła skargę kasacyjną od wyroku Administrativen sad – Sofia grad (sądu administracyjnego w Sofii) do Varhoven administrativen sad (najwyższego sądu administracyjnego, Bułgaria), który jest sądem odsyłającym.

27 Ten ostatni sąd wyjaśnia, że art. 102 ZDDS została przyjęta przez bułgarskiego ustawodawcę w celu transpozycji art. 213 i 214 dyrektywy VAT, które zobowiązują państwa członkowskie do podjęcia środków niezbędnych do tego, aby co do zasady każdy podatnik, który dokonuje na ich terytorium dostaw towarów lub świadczenia usług daje mu prawo do

odliczenia, by? zidentyfikowany za pomoc? indywidualnego numeru.

28 S?d odsy?aj?cy uwa?a, ?e art. 102 ust. 4 ZDDS, który obci??a VAT dostaw? co do zasady zwolnion? z podatku, w przypadku gdy dostawca naruszy? ci??cy na nim obowi?zek rejestracji do celów tego podatku w wymaganym terminie, nie ma charakteru represyjnego, lecz nale?y go uzna? za przepis prawa materialnego przewiduj?cy w takiej sytuacji brak zastosowania zwolnienia dla ma?ych przedsi?biorstw przewidzianego w przepisach tytu?u XII rozdzia? 1 dyrektywy VAT i powstanie zobowi?zania z tytu?u VAT.

29 W tych okoliczno?ciach Varhoven administrativen sad (najwy?szy s?d administracyjny) postanowi? zawiesi? post?powanie i zwróci? si? do Trybuna?u z nast?puj?cymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy przepisy krajowe, które w przypadku zwolnienia na podstawie tytu?u XII rozdzia? 1 [dyrektywy VAT] traktuj? podatników w ró?ny sposób w zale?no?ci od szybko?ci osi?gni?cia przez nich progów obrotów wymagaj?cego obowi?zkowej rejestracji do celów VAT, naruszaj? zasady wspólnego systemu VAT w Unii Europejskiej?

2) Czy [dyrektywa VAT] dopuszcza przepisy krajowe uzale?niaj?ce mo?liwo?? zwolnienia danej dostawy na podstawie tytu?u XII rozdzia? 1 [tej dyrektywy] od wykonania w terminie obowi?zku z?o?enia przez dostawc? wniosku o dokonanie obowi?zkowej rejestracji do celów VAT?

3) Wed?ug jakich kryteriów, wynikaj?cych z wyk?adni [dyrektywy VAT], nale?y oceni?, czy wskazane przepisy krajowe, przewiduj?ce powstanie zobowi?zania podatkowego w przypadku spó?nionego z?o?enia wniosku o obowi?zkow? rejestracj? do celów VAT, maj? charakter karny?”.

## **W przedmiocie pyta? prejudycjalnych**

### ***W przedmiocie pyta? pierwszego i drugiego***

30 Poprzez pytania pierwsze i drugie, które nale?y rozpatrzy? ??cznie, s?d odsy?aj?cy d??y w istocie do ustalenia, czy dyrektyw? VAT nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e stoi ona na przeszkodzie przepisom krajowym przyj?tym przez pa?stwo cz?onkowskie na podstawie art. 287 tej dyrektywy, które uzale?niaj? skorzystanie ze zwolnienia z VAT przewidzianego w rzeczonyj dyrektywie dla ma?ych przedsi?biorstw od warunku, by podatnik, którego roczny obrót lub obrót mierzony w okresie dwóch kolejnych miesi?cy przekracza kwot? wskazan? dla tego pa?stwa cz?onkowskiego w tym przepisie, z?o?y? w wyznaczonym terminie wniosek o rejestracj? do celów VAT.

31 W tym wzgl?dzie nale?y przypomnie?, ?e dyrektywa VAT zezwala pa?stwom cz?onkowskim na stosowanie ich procedur szczególnych w odniesieniu do ma?ych przedsi?biorstw, jak stanowi motyw 49 tej dyrektywy (zob. podobnie wyrok z dnia 17 maja 2018 r., Vámos, C?566/16, EU:C:2018:321, pkt 30).

32 W niniejszej sprawie, jak wynika z postanowienia odsy?aj?cego, przepisy krajowe b?d?ce przedmiotem post?powania g?ównego zosta?y przyj?te na podstawie art. 287 pkt 17 dyrektywy VAT, upowa?niaj?cego Republik? Bu?garii do przyznania zwolnienia z podatku podatnikom, których roczny obrót nie przekracza równowarto?ci w lewach bu?garskich kwoty 25 600 EUR.

33 Zgodnie z tymi przepisami podatnicy maj? obowi?zek dokonania zg?oszenia rejestracyjnego do celów VAT w terminie siedmiu dni, który zaczyna bie? w odniesieniu do grupy podatników, którzy osi?gn?li próg w wysoko?ci 50 000 BGN podlegaj?cego opodatkowaniu obrotu

w okresie 12 miesięcy, począwszy od końca okresu rozliczeniowego, w którym ten obrót został osiągnięty, a w odniesieniu do grupy podatników, którzy osiągnęli ten próg w okresie dwóch kolejnych miesięcy, począwszy od dnia, w którym ów obrót został osiągnięty.

34 Szczególna procedura dla małych przedsiębiorstw, w rozumieniu dyrektywy VAT, przewiduje uproszczenia administracyjne, które mają na celu wspieranie tworzenia, działania i konkurencyjności tych przedsiębiorstw, a także utrzymanie różnego stosunku pomiędzy obciążeniami administracyjnymi związanymi z kontrolami podatkowymi i niewielkimi dochodami spodziewanymi z podatków (wyrok z dnia 9 lipca 2020 r., *AJPF Cara-Severin i DGRFP Timișoara*, C-7716/18, EU:C:2020:540, pkt 40 i przytoczone tam orzecznictwo).

35 W tym względzie należy stwierdzić, że dyrektywa VAT przyznaje państwom członkowskim swobodę uznania co do sposobu stosowania tej procedury szczególnej.

36 Tymczasem obowiązek taki jak przewidziany w przepisach krajowych będących przedmiotem postępowania głównego, zgodnie z którym podatnicy muszą dokonać zgłoszenia rejestracyjnego do celów VAT, gdy ich roczny obrót przekracza próg przewidziany w art. 287 dyrektywy VAT dla danego państwa członkowskiego, mieści się co do zasady w ramach tego swobodnego uznania i pozwala na utrzymanie różnego stosunku między obciążeniami administracyjnymi związanymi z kontrolami podatkowymi i niewielkimi dochodami spodziewanymi z podatków.

37 Co się tyczy dnia, w którym powstaje obowiązek dokonania zgłoszenia rejestracyjnego do celów VAT przepisy krajowe, o których mowa w pkt 33 niniejszego wyroku, wprowadzają odmienne traktowanie dwóch grup podatników, a mianowicie, po pierwsze, tych, którzy osiągnęli odnośny próg w okresie dwunastu miesięcy, a po drugie, tych, którzy osiągnęli go w trakcie dwóch kolejnych miesięcy. W niniejszej sprawie bezsporne jest, że to odmienne traktowanie uwzględnia w szczególności cechy charakterystyczne działania sezonowej, w ramach której próg obrotu uruchamiający obowiązek rejestracji zostaje osiągnięty szybciej w krótkim okresie.

38 W związku z tym wspomniane odmienne traktowanie, wprowadzone przez przepisy krajowe będące przedmiotem postępowania głównego między tymi dwiema grupami podatników również wpisuje się co do zasady w ramy swobodnego uznania, jakie dyrektywa VAT przyznaje państwom członkowskim.

39 W świetle powyższych uwag odpowiedź na pytania pierwsze i drugie brzmi następująco: dyrektywa VAT należy interpretować w ten sposób, że nie stoi ona na przeszkodzie przepisom krajowym przyjętym przez państwo członkowskie na podstawie art. 287 tej dyrektywy, które uzależniają skorzystanie ze zwolnienia z VAT przewidzianego w rzeczonyj dyrektywie dla małych przedsiębiorstw od warunku, by podatnik, którego roczny obrót lub obrót mierzony w okresie dwóch kolejnych miesięcy przekracza kwotę wskazaną dla tego państwa członkowskiego w tym przepisie, złożyć w wyznaczonym terminie wniosek o rejestrację do celów VAT.

### ***W przedmiocie pytania trzeciego***

40 Poprzez pytanie trzecie sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy dyrektywa VAT należy interpretować w ten sposób, że stoi ona na przeszkodzie przepisom krajowym, które przewidują, że naruszenie przez podatnika obowiązku złożenia w terminie w przypadkach, o których mowa w pkt 39 niniejszego wyroku wniosku o rejestrację do celów VAT skutkuje powstaniem zobowiązania podatkowego.

41 W tym względzie należy przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem, o ile państwa członkowskie mogą zgodnie z prawem, w celu zapewnienia prawidłowego pobierania

podatku i uniknięcia oszustw, w szczególności przewidzieć w swych przepisach krajowych odpowiednie sankcje służyć karaniu niedochowania obowiązku wpisu do rejestru podatników podatku VAT, o tyle sankcje te nie powinny jednak wykraczać poza to, co jest konieczne do osiągnięcia tych celów. W tym zakresie sądów krajowych należy sprawdzenie, czy kwota sankcji nie wykracza poza to, co konieczne do osiągnięcia celów polegających na zapewnieniu prawidłowego pobierania podatku i uniknięcia oszustw z uwzględnieniem okoliczności sprawy, a w szczególności kwoty, jaka została faktycznie naruszona, i ewentualnego istnienia możliwości przypisania podatnikowi, któremu wymierzono sankcję za brak wpisu do rejestru, oszustwa lub obejścia mających zastosowanie przepisów. Te same zasady obowiązują w odniesieniu do dodatkowych zobowiązań, które o ile mają charakter sankcji podatkowych, nie powinny być nadmierne w stosunku do wagi naruszenia przez podatnika obowiązków (zob. podobnie wyrok z dnia 9 lipca 2015 r., Salomie i Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454, pkt 51, 52 i przytoczone tam orzecznictwo).

42 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 8 maja 2019 r., EN.SA., C-712/17, EU:C:2019:374, pkt 40 i przytoczone tam orzecznictwo).

43 Należy również przypomnieć, że przy dokonywaniu wyboru sankcji państwa członkowskie są zobowiązane do przestrzegania zasady skuteczności, która wymaga ustanowienia sankcji skutecznych i odstraszających w celu zwalczania naruszeń zharmonizowanych zasad w dziedzinie VAT oraz ochrony interesów finansowych Unii (wyrok z dnia 17 maja 2023 r., Cezam, C-418/22, EU:C:2023:418, pkt 28 i przytoczone tam orzecznictwo).

44 W niniejszej sprawie, po pierwsze, jak wynika z postanowienia odsyłającego i z akt sprawy, którymi dysponuje Trybunał, w przypadku spółki wnioskodawcy o rejestrację podatnicy, których roczny obrót przekracza próg, po którego osiągnięciu złożenie tego wniosku jest obowiązkowe, są zobowiązani, zgodnie z przepisami krajowymi będącymi przedmiotem postępowania głównego, do zapłaty VAT z tytułu dostaw podlegających opodatkowaniu, dokonanych po upływie siedmiodniowego terminu, w którym należy wydać decyzję o rejestracji, do dnia ich rejestracji przez organ podatkowy.

45 Bieg tego terminu rozpoczyna się z końcem okresu rozliczeniowego, w którym ten obrót został osiągnięty.

46 W tym względzie, jak słusznie podniosła Komisja Europejska, nie można uznać, że przepis krajowy będący przedmiotem postępowania głównego stanowi sankcję w rozumieniu orzecznictwa Trybunału, o którym mowa w pkt 41–43 niniejszego wyroku, ponieważ jego jedynym celem jest odzyskanie VAT z tytułu transakcji dokonanych w okresie, w którym podatek ten zostałby wykazany na fakturze, gdyby podatnik wywił się w wyznaczonym terminie z ciężkości na nim obowiązku rejestracji do celów VAT.

47 Po drugie, z postanowienia odsyłającego i z akt sprawy, którymi dysponuje Trybunał, wynika również, że w odniesieniu do podatników, których obrót mierzony w okresie dwóch kolejnych miesięcy przekracza odnośny próg, przepisy krajowe będące przedmiotem postępowania głównego przewidują, że w przypadku niedochowania obowiązku złożenia w terminie siedmiu dni wniosku o rejestrację do celów VAT, uznaje się, że podatnicy ci są zobowiązani do zapłaty VAT z tytułu dostaw podlegających opodatkowaniu dokonanych od dnia przekroczenia progu obrotu do dnia ich zarejestrowania przez organ podatkowy lub do dnia ustania podstaw rejestracji.

48 W odniesieniu do tych podatników bieg tego terminu rozpoczyna się w dniu, w którym ten

obrót został osiągnięty.

49 W tym względzie do sądu odsyłającego, który jako jedyny jest właściwy do dokonywania wykładni i stosowania prawa krajowego, należy zbadać, czy w odniesieniu do podatników, o których mowa w pkt 47 niniejszego wyroku, przepisy krajowe będące przedmiotem postępowania głównego przewidują sankcję w rozumieniu orzecznictwa Trybunału.

50 W tym celu sąd odsyłający powinien zbadać, czy przepisy te, po pierwsze, są zgodne z zasadą skuteczności zwalczania naruszeń zharmonizowanych zasad w dziedzinie VAT, a po drugie, czy spełniają wymogi proporcjonalności, zgodnie z orzecznictwem Trybunału, o którym mowa w pkt 41–43 niniejszego wyroku.

51 W świetle ogółu powyższych uwag odpowiedź na pytanie trzecie brzmi następująco: dyrektywa VAT należy interpretować w ten sposób, że nie stoi ona na przeszkodzie przepisom krajowym, które przewidują, że naruszenie przez podatnika obowiązku złożenia w terminie, w przypadkach, o których mowa w pkt 39 niniejszego wyroku, wniosku o rejestrację do celów VAT skutkuje powstaniem zobowiązania podatkowego, pod warunkiem że przepisy te, o ile i w zakresie, w jakim nie ograniczają się do odzyskania VAT z tytułu transakcji dokonanych w okresie, w którym podatek ten zostałby wykazany na fakturze, gdyby podatnik wywiązał się w terminie z obowiązku rejestracji do celów VAT, po pierwsze, są zgodne z zasadą skuteczności zwalczania naruszeń zharmonizowanych zasad w dziedzinie VAT, a po drugie, spełniają wymogi proporcjonalności, zgodnie z orzecznictwem Trybunału.

### **W przedmiocie kosztów**

52 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 (siódma izba) orzeka, co następuje:

1) **Dyrektywę Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, zmienioną dyrektywę Rady 2009/162/UE z dnia 22 grudnia 2009 r.,**

**należy interpretować w ten sposób, że:**

**nie stoi ona na przeszkodzie przepisom krajowym przyjętym przez państwo członkowskie na podstawie art. 287 tej dyrektywy, ze zmianami, które uzależniają skorzystanie ze zwolnienia z podatku od wartości dodanej (VAT) przewidzianego w rzeczonyj dyrektywie, ze zmianami, dla małych przedsiębiorstw od warunku, by podatnik, którego roczny obrót lub obrót mierzony w okresie dwóch kolejnych miesięcy przekracza kwotę wskazaną dla tego państwa członkowskiego w tym przepisie, złożyć w wyznaczonym terminie wniosek o rejestrację do celów VAT.**

2) **Dyrektywę Rady 2006/112, zmienioną dyrektywę 2009/162**

**należy interpretować w ten sposób, że:**

**nie sprzeciwia się ona przepisom krajowym, które przewidują, że naruszenie przez podatnika obowiązku złożenia w terminie, w przypadkach, o których mowa w pkt 1 niniejszej sentencji, wniosku o rejestrację do celów podatku od wartości dodanej (VAT) skutkuje powstaniem zobowiązania podatkowego, pod warunkiem że przepisy te, o ile i w zakresie, w jakim nie ograniczają się do odzyskania VAT z tytułu transakcji dokonanych w okresie, w którym podatek ten zostałby wykazany na fakturze, gdyby podatnik wywiązał**

si? w terminie z ci???cego na nim obowi?zku rejestracji do celów VAT, po pierwsze, s?  
zgodne z zasad? skuteczno?ci zwalczania narusze? zharmonizowanych zasad w dziedzinie  
VAT, a po drugie, spe?niaj? wymogi proporcjonalno?ci, zgodnie z orzecznictwem  
Trybuna?u.

Podpisy

\* J?zyk post?powania: bu?garski.