

WYROK TRYBUNAŁU (ósma izba)

z dnia 20 czerwca 2013 r. (*)

Podatki – Podatek VAT – Dyrektywa 2006/112/WE – Zasada neutralności podatkowej i zasada proporcjonalności – Nieterminowe zaksięgowanie i zadeklarowanie anulowanej faktury – Naprawienie uchybienia – Zapłata podatku – Skarb państwa – Brak szkody – Sankcja administracyjna

W sprawie C-259/12

mającej za przedmiot wnioszek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Półowdiwski administratiwen syd (Bułgaria) postanowieniem z dnia 15 maja 2012 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 24 maja 2012 r., w postępowaniu:

Teritorialna direkcija na Nacionalna agencija za prichodite – Półowdiw

przeciwko

Rodopi-M 91 OOD,

TRYBUNAŁ (ósma izba),

w składzie: E. Jarašíňas, prezes izby, A. Ó Caoimh i C.G. Fernlund (sprawozdawca), sędziowie,

rzecznik generalny: M. Wathelet,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu Teritorialna direkcija na Nacionalna agencija za prichodite – Półowdiw przez S. Marinowa, dyrektor,
- w imieniu Rodopi-M 91 OOD przez M. Ekimdzieva, K. Bonczewski, G. Czerniczerski, oraz S. Chadzievski, adwokaci
- w imieniu Komisji Europejskiej przez C. Soulay oraz D. Roussanova, działających w charakterze pełnomocników,

podjęwszy, po wysłuchaniu rzecznika generalnego, decyzję o rozstrzygnięciu sprawy bez opinii, wydaje następujący

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. L 347, s. 1) (zwanej dalej „dyrektywą VAT”).

2 Wniosek ten został przedstawiony w ramach sporu pomiędzy Teritoria na direkcja na Nacjonalna agencija za prichodite – Prowdiw (dyrekcja terytorialna państwowej agencji ds. wpływów podatkowych – Prowdiw, zwaną dalej „Teritoria na direkcja”) a spółka Rodopi-M 91 OOD (zwaną dalej „Rodopi”), w przedmiocie grzywny nałożonej na tę spółkę z uwagi na nieterminowe zaksięgowanie i zadeklarowania anulowanej faktury.

Ramy prawne

Prawo Unii

3 Artykuł 184 dyrektywy VAT stanowi:

„Wstępne odliczenie podlega korekcie, jeżeli jego kwota jest większa lub mniejsza od kwoty odliczenia przysługującej podatnikowi”.

4 Artykuł 186 dyrektywy VAT stanowi:

„Państwa członkowskie określają szczególne przepisy wykonawcze dla art. 184 i 185”.

5 Artykuł 242 ma następujące brzmienie:

„Kiedy podatnik prowadzi ewidencję księgową w sposób wystarczający do celów stosowania [podatku od wartości dodanej (zwanego dalej »podatkiem VAT«)] oraz kontroli przez organ podatkowy”.

6 Artykuł 273 dyrektywy VAT 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 bułgarskie

7 Artykuł 72 ust. 1 Zakonu o podatku od wartości dodanej (ustawy o podatku od wartości dodanej, zwanej dalej „ZDDS”) stanowi:

„Osoba zarejestrowana na podstawie tej ustawy może wykonywać prawo do odliczenia w tym okresie rozliczeniowym, w którym prawo to powstało, lub w jednym z kolejnych dwunastu okresów rozliczeniowych”.

8 Artykuł 78 ZDDS ma następujące brzmienie:

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

2. Korekta następuje w tym okresie rozliczeniowym, w którym wystąpiły okoliczności 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 gdzieś otrzymanego dokumentu podatkowego w rejestrze faktur za dany okres rozliczeniowy, co doprowadziło do ustalenia podatku w zaniżonej 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 została 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 on 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 sroku (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 członkowskiemu 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 wywiśla 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 okoliczność, 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 Teritoriálna direkcija tvierdzi, že 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 wnioski o wydanie orzeczenia w trybie

prejudycjalnym naleŹy uznaŹ za dopuszczalny.

Co do istoty

29 Poprzez swe pytania, które naleŹy rozwaŹyŹ ?cznie, sŹd odsyŹajŹcy dŹy w istocie do ustalenia, czy zasada neutralnoŹci podatkowej i zasada proporcjonalnoŹci oraz art. 242 i 273 dyrektywy VAT naleŹy interpretowaŹ w ten sposób, Źe stojŹ one na przeszkodzie temu, aby organ podatkowy paŹstwa czŹonkowskiego naŹoŹyŹ na podatnika, który nie wywiŹzaŹ siŹ w przewidzianym przez przepisy krajowe terminie z obowiŹzku zaksiŹgowania i zadeklarowania okolicznoŹci majŹcych znaczenie dla ustalenia naleŹnego od niego podatku VAT, kary pieniŹnej w wysokoŹci niezapŹaconego we wskazanym terminie podatku, jeŹeli podatnik ten naprawiŹ nastŹpnie uchybienie i zapŹaciŹ naleŹny podatek w peŹnej wysokoŹci wraz z odsetkami.

30 Zgodnie z art. 242 dyrektywy VAT kaŹdy podatnik prowadzi ewidencjŹ ksiŹgowŹ w sposób wystarczajŹco szczegŹowy do celŹw stosowania VAT oraz kontroli przez organ podatkowy. Ponadto, zgodnie z art. 273 akapit pierwszy dyrektywy VAT, paŹstwa czŹonkowskie mogŹ ustanowiŹ inne obowiŹzki niŹ okreŹlone w dyrektywie, jeŹeli uznajŹ je za niezbŹdne do zapewnienia prawidŹowego poboru podatku VAT i zapobieŹenia oszustwom podatkowym.

31 Dyrektywa VAT nie przewiduje w wyraŹny sposób systemu sankcji w wypadku naruszenia obowiŹzkŹw przewidzianych w tej dyrektywie i naŹoŹonych na podatnikŹw. JednakŹe zgodnie z utrwalonym orzecznictwem w braku harmonizacji przepisŹw Unii w dziedzinie sankcji z tytuŹu niedochowania warunkŹw przewidzianych w ramach systemu wprowadzonego przez te przepisy, paŹstwa czŹonkowskie majŹ kompetencjŹ do dokonania wyboru sankcji, które uznajŹ za odpowiednie. SŹ one jednak zobowiŹzane wykonywaŹ ich kompetencje z poszanowaniem prawa Unii i jego ogŹlnych zasad (zob. podobnie wyrok z dnia 19 lipca 2012 r. w sprawie C-263/11 RŹdlihs, pkt 44 i przytoczone tam orzecznictwo).

32 Sankcje, jakie paŹstwa czŹonkowskie mogŹ przyjŹŹ w celu zapewnienia prawidŹowego poboru podatku VAT i zapobieŹenia oszustwom podatkowym, a w szczegŹlnoŹci w celu zagwarantowania poszanowania przez podatnikŹw obowiŹzkŹw ciŹŹŹcych na nich w zakresie korekty ich ksiŹg rachunkowych w wyniku anulowania faktury, na podstawie której dokonali oni odliczenia, w pierwszej kolejnoŹci nie mogŹ podwaŹaŹ neutralnoŹci podatku VAT, która stanowi podstawowŹ zasadŹ wspŹlnego systemu podatku VAT i sprzeciwia siŹ temu, aby podmioty gospodarcze dokonujŹce tych samych transakcji byŹy traktowane odmiennie w zakresie poboru podatku VAT (zob. podobnie wyroki: z dnia 29 lipca 2010 r. w sprawie C-188/09 Profaktor Kulesza, Frankowski, JóŹwiak, OrŹowski, Zb.Orz. s. I-7639, pkt 26 i przytoczone tam orzecznictwo; a takŹe z dnia 29 marca 2012 r. w sprawie C-500/10 Belvedere Costruzioni, pkt 22).

33 W tym wzglŹdzie naleŹy przypomnieŹ, Źe zasady dotyczŹce korekty odliczeŹ stanowiŹ istotny element systemu ustanowionego przez dyrektywŹ VAT, bowiem ich zadaniem jest zapewnienie rzetelnoŹci odliczeŹ, a tym samym neutralnoŹci obciŹŹenia 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 TrybunaŹowi wynika, Źe sankcja bŹdŹca przedmiotem postŹpowania gŹŹwnego, skŹaniajŹc podatnikŹw do jak najszybszego skorygowania kwoty naleŹnego podatku, jeŹeli transakcja bŹdŹca podstawŹ odliczenia zostaŹa anulowana, ma zapewniŹ prawidŹowy pobŹr podatku VAT, a w szczegŹlnoŹci dokŹadnoŹŹ odliczeŹ podatkowych, oraz zapobiegaŹ oszustwom podatkowym, nie naruszajŹc przy tym zasady prawa do odliczenia.

35 Ponadto, jak zauwaŹyŹa Komisja, po pierwsze, podatnik, który popeŹniŹ naruszenie takie jak bŹdŹce przedmiotem postŹpowania gŹŹwnego, w Źwietle 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 rzeczowej 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 występowania 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 występowania 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.