

Wydanie tymczasowe

WYROK TRYBUNAŁU (dziewięta izba)

z dnia 17 maja 2023 r.(*)

Odesłanie prejudycjalne – Dyrektywa 2006/112/WE – Podatek od wartości dodanej (VAT) – Obowiązek zadeklarowania i zapłaty VAT – Artykuł 273 – Sankcje przewidziane na wypadek nieprzestrzegania obowiązków przez podatnika – Zasady proporcjonalności i neutralności VAT – Prawo do odliczenia VAT – Zgodność sankcji

W sprawie C-418/22

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez tribunal de première instance du Luxembourg (sąd pierwszej instancji dla prowincji Luksemburg, Belgia) postanowieniem z dnia 8 czerwca 2022 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 21 czerwca 2022 r., w postępowaniu:

SA CEZAM

przeciwko

État belge,

TRYBUNAŁ (dziewięta izba),

w składzie: L.S. Rossi, prezes izby, J.-C. Bonichot (sprawozdawca) i S. Rodin, sędziowie,

rzecznik generalny: A. Rantos,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi, które przedstawili:

– w imieniu rządu belgijskiego – P. Cottin, J.-C. Halleux i C. Pochet, w charakterze pełnomocników,

– w imieniu Komisji Europejskiej – S. Delaude i J. Jokubauskaitė, 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 art. 62 pkt 2 oraz art. 63, 167, 206, 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), a także zasad proporcjonalności i neutralności podatkowej.

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy spółką SA CEZAM a État belge (państwem belgijskim) w przedmiocie kilku wydanych przez belgijski organ podatkowy decyzji nakładających na tę spółkę grzywny za naruszenie uregulowania dotyczącego podatku od wartości dodanej (VAT).

Ramy prawne

Prawo Unii

3 Artykuł 62 pkt 2 dyrektywy 2006/112 stanowi:

„Do celów niniejszej dyrektywy:

[...]

2) podatek staje się »wymagalny«, gdy organ podatkowy staje się z mocy prawa uprawniony do zadania zapłaty podatku od osoby zobowiązanej do jego uiszczenia, nawet jeżeli termin płatności może zostać odroczony”.

4 Artykuł 63 tej dyrektywy przewiduje:

„Zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego ma miejsce, a VAT staje się wymagalny w momencie dostarczenia towarów lub wykonania usług”.

5 Artykuł 167 wspomnianej dyrektywy ma następujące brzmienie:

„Prawo do odliczenia powstaje w momencie, gdy podatek, który podlega odliczeniu, staje się wymagalny”.

6 Artykuł 203 owej dyrektywy stanowi:

„Każda osoba, która wykazuje VAT na fakturze, jest zobowiązana do zapłaty VAT”.

7 Artykuł 206 dyrektywy 2006/112 przewiduje:

„Kiedy podatnik zobowiązany do zapłaty VAT musi zapłacić kwotę netto VAT w momencie składania deklaracji VAT przewidzianej w art. 250. Państwa członkowskie mogą jednakże ustalić inny termin zapłaty tej kwoty lub pobrać zaliczki od tej kwoty”.

8 Artykuł 250 ust. 1 tej dyrektywy ma następujące brzmienie:

„Kiedy 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”.

9 Artykuł 273 akapit pierwszy dyrektywy 2006/112 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 obowiązeki te, w wymianie handlowej między państwami członkowskimi, nie będą prowadziły do powstania formalności związanych z przekraczaniem granic”.

Prawo belgijskie

10 Artykuł 53 ust. 1 loi du 3 juillet 1969, créant le code de la taxe sur la valeur ajoutée (ustawy z dnia 3 lipca 1969 r. – kodeksu podatku od wartości dodanej, *Moniteur belge* z dnia 17 lipca 1969 r., s. 7046), w brzmieniu mającym zastosowanie do sporu w postępowaniu głównym (zwanej dalej „kodeksem VAT”), stanowi:

„Na podatniku, z wyjątkiem tego, który nie ma prawa do odliczenia, ciąży następujące obowiązki:

[...]

2° obowiązek składania w każdym miesiącu deklaracji, w której wskazuje on:

a) kwotę transakcji, o których mowa w niniejszym kodeksie, których dokonał lub które zostały dokonane na jego rzecz w toku poprzedniego miesiąca w ramach prowadzonej przez niego działalności gospodarczej;

b) kwotę wymagalnego podatku oraz kwotę odliczeń i korekt, jakich należało dokonać;

[...]

3° obowiązek uiszczenia należnego podatku w terminie wyznaczonym na złożenie deklaracji, o której mowa w pkt 2 [...]”.

11 Zgodnie z art. 70 ust. 1 tego kodeksu:

„Za każde naruszenie obowiązku uiszczenia podatku nakładają się grzywny równe dwukrotności podatku, który nie został zapłacony lub który został zapłacony z opóźnieniem.

[...]”.

12 Artykuł 1 arrêté royal no 41, du 30 janvier 1987, fixant le montant des amendes fiscales proportionnelles en matière de TVA (dekretu królewskiego nr 41 z dnia 30 stycznia 1987 r. ustalającego wysokość proporcjonalnych grzywien podatkowych w dziedzinie VAT, *Moniteur belge* z dnia 7 lutego 1987 r., s. 1709; zwanego dalej „dekretem królewskim nr 41”) stanowi:

„Skala obniżenia proporcjonalnych grzywien podatkowych w dziedzinie podatku od wartości dodanej jest określona:

1° [...] w odniesieniu do naruszeń popełnionych po dniu 31 października 1993 r. – w tabeli G załącznika do niniejszego dekretu, w przypadku naruszeń, o których mowa w art. 70 ust. 1 kodeksu [VAT];

[...]”.

13 Artyku? 1 akapit drugi tego dekretu przewiduje, ?e „skala obni?enia przewidziana w tabelach A–J za??cznika do [tego] dekretu nie ma zastosowania w przypadku narusze? pope?nionych z zamiarem uchylecia si? od opodatkowania lub umo?liwienia uchylecia si? od opodatkowania”.

14 Za??cznik do dekretu królewskiego nr 41 zawiera „tabel? G”, zatytu?owana? „Grzywny maj?ce zastosowanie w przypadku narusze?, o których mowa w art. 70 [ust. 1 kodeksu VAT]”. Jej rubryka V, zatytu?owana „Nie?cis?o?ci stwierdzone podczas kontroli ksi?g rachunkowych w odniesieniu do ich tre?ci”, przewiduje, odno?nie do „podlegaj?cych opodatkowaniu transakcji, które nie zosta?y uj?te w ca?o?ci lub w cz??ci lub zosta?y uj?te z opó?nieniem w przewidzianej w tym celu deklaracji”, na?o?enie rycza?tovej grzywny w wysoko?ci 10 % nale?nego podatku, w przypadku gdy „[k]wota podatków nale?nych za roczny okres podlegaj?cy kontroli” wynosi „1250,00 EUR lub mniej”, oraz rycza?tovej grzywny w wysoko?ci 20 % nale?nego podatku, w przypadku gdy kwota ta wynosi „powy?ej 1250,00 EUR”.

Post?powanie g?ówne i pytania prejudycjalne

15 Pismem z dnia 15 maja 2018 r. spółka CEZAM, której siedziba znajduje si? w Belgii i która prowadzi dzia?alno?? w sektorze stolarki i szklarstwa, wnios?a skarg? do tribunal de première instance du Luxembourg (s?du pierwszej instancji dla prowincji Luksemburg, Belgia), b?d?cego s?dem odsy?aj?cym, na trzy decyzje belgijskiego organu podatkowego, dor?czone jej, odpowiednio, w styczniu i w marcu 2018 r., w których na spółk? t? w szczególno?ci na?o?ono grzywny podatkowe.

16 W tym wzgl?dzie bezsporne jest, ?e od czerwca 2013 r. spółka CEZAM nie sk?ada?a okresowych deklaracji VAT i ?e w pierwszej kolejno?ci belgijski organ podatkowy sporz?dzi? i dor?czy? tej spółce protokó? podatkowy za rok 2013. Nast?pnie w sierpniu 2016 r. przeprowadzono kontrol? ksi?g rachunkowych spółki. Wobec niez?o?enia przez ni? okresowych deklaracji VAT za lata 2014 i 2015 belgijski organ podatkowy dokona? w odniesieniu do tych lat opodatkowania z urz?du. Wreszcie, stwierdziwszy w 2017 r., ?e spółka CEZAM nie z?o?y?a wszystkich wymaganych deklaracji okresowych i nie ui?ci?a nale?nego VAT, belgijski organ podatkowy w 2018 r. wyda? trzy decyzje, o których mowa w pkt 15 niniejszego wyroku.

17 Spółka CEZAM uzasadnia niez?o?enie deklaracji okoliczno?ci?, ?e belgijski organ podatkowy odmówi? jej planu uregulowania zobowi?za? z tytu?u VAT. Kwestionuje ona w szczególno?ci wysoko?? grzywien odpowiadaj?c? 20 % kwoty VAT, który by?by nale?ny przed zaliczeniem VAT podlegaj?cego odliczeniu. W jej ocenie wspomniany organ na potrzeby obliczenia wysoko?ci grzywien powinien by? wzi?? pod uwag? kwot? VAT, która rzeczywi?cie mia?a zosta? mu zap?acona, czyli kwot? po zaliczeniu VAT podlegaj?cego odliczeniu. Jej zdaniem podej?cie zastosowane w niniejszym wypadku przez wspomniany organ narusza prawo do odliczenia naliczonego VAT i zasad? neutralno?ci podatkowej.

18 W tym ostatnim wzgl?dzie spółka CEZAM powo?uje si? na wyrok z dnia 9 lipca 2015 r., Salomie i Oltean (C?183/14, EU:C:2015:454), a tak?e na wyrok z dnia 8 maja 2019 r., EN.SA. (C?712/17, EU:C:2019:374), i twierdzi mi?dzy innymi, ?e zasada proporcjonalno?ci wymaga od pa?stw cz?onkowskich, by nie stosowa?y one grzywien o wysoko?ci równej kwocie VAT podlegaj?cego odliczeniu, poniewa? takie grzywny pozbawiaj? prawo do odliczenia jego istoty.

19 Pa?stwo belgijskie utrzymuje, ?e rozwi?zania przyjt?ego w wyroku z dnia 8 maja 2019 r., EN.SA. (C?712/17, EU:C:2019:374), nie mo?na przenie?? na grunt sporu zawis?ego przed s?dem odsy?aj?cym. Wyrok ten dotyczy? bowiem sytuacji, w której pomimo braku transakcji podlegaj?cych opodatkowaniu wystawiono faktury z wykazanym VAT. Ich wystawca zap?aci?

VAT, eliminując wszelkie ryzyko utraty wpływów podatkowych. W takiej sytuacji zasada proporcjonalności i art. 203 dyrektywy 2006/112, zgodnie z którym VAT wykazany na fakturze jest należny, stoją na przeszkodzie nałożeniu grzywny odpowiadającej 100 % nienależnie odliczonego VAT.

20 Państwo belgijskie utrzymuje, że w niniejszym wypadku sankcje nałożone na spółkę CEZAM wynikają z naruszenia obowiązku zadeklarowania i zapłaty VAT. Obowiązek ten ma zasadnicze znaczenie dla funkcjonowania systemu VAT, w którym podatnik pełni funkcję poborcy podatkowego. Nie płać VAT pobranego od swoich klientów, spółka CEZAM uzyskała korzyść na szkodę skarbu państwa. Ponadto grzywny wynoszą jedynie 20 % kwoty VAT, który należy uiścić. W tym ostatnim względzie prawo do odliczenia jest uprawnieniem, z którego podatnik może skorzystać, wyszczególniając VAT do odliczenia w swoich deklaracjach okresowych.

21 Biorąc te argumenty pod uwagę, sąd odsyłający przypomina, że z orzecznictwa Trybunału wynika, iż w dziedzinie VAT państwa członkowskie mają co do zasady kompetencję do dokonania wyboru sankcji, jakie uznają za odpowiednie, pod warunkiem że sankcje te nie będą wykraczały poza to, co jest niezbędne do osiągnięcia celów obejmujących zapewnienie prawidłowego poboru podatku i zapobieganie oszustwom podatkowym (wyrok z dnia 26 kwietnia 2017 r., Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, pkt 59, 60). Przypomina on również, że środki przyjmowane dla osiągnięcia tych celów nie mogą podważać neutralności VAT (wyrok z dnia 11 kwietnia 2013 r., Rusedespred, C-138/12, EU:C:2013:233, pkt 29). W tym względzie sąd odsyłający odwołuje się ponadto do opinii rzecznik generalnej J. Kokott w sprawie EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:35, pkt 62).

22 Sąd ten uważa jednak, że zasada neutralności podatkowej nie ma bezpośredniego zastosowania przy ustalaniu sankcji mających zastosowanie w przypadku naruszenia przepisów w dziedzinie VAT. Niemniej zastanawia się on, czy zasadą tą należy uwzględnić w celu ustalenia, czy sankcje nałożone w niniejszym wypadku na spółkę CEZAM są zgodne z zasadą proporcjonalności.

23 Ponadto sąd odsyłający zauważa, że sankcje te ustalono na podstawie uregulowania belgijskiego mającego na celu karanie naruszeń popełnionych bez zamiaru uchylecia się od opodatkowania VAT.

24 W tych okolicznościach tribunal de première instance du Luxembourg (sąd pierwszej instancji dla prowincji Luksemburg) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy art. 62 [pkt 2 i] art. 63, 167, 206, 250 i 273 [dyrektywy 2006/112] oraz zasada proporcjonalności, zgodnie z jej wykładnią zawartą między innymi w wyroku Trybunału z dnia 8 maja 2019 r., EN.SA. [(C-712/17, EU:C:2019:374)], w związku z zasadą neutralności stoją na przeszkodzie przepisom krajowym, takim jak art. 70 ust. 1 kodeksu VAT oraz art. 1 i pozycja V tabeli G załączonej do dekretu królewskiego nr 41 ustalającego wysokość proporcjonalnych grzywien podatkowych w dziedzinie podatku od wartości dodanej, zgodnie z którymi w przypadku stwierdzenia podczas kontroli ksiąg rachunkowych nieścisłości co do ich treści oraz w celu ukarania za zaniechanie wpisania do rejestru w całości lub w części transakcji podlegających opodatkowaniu, w stosunku do których kwota podatku należnego przekracza 1250 EUR, naruszenie to podlega karze grzywny ryczałtowej o obniżonej stawce w wysokości 20 % podatku należnego, przy czym na potrzeby obliczenia grzywny nie jest możliwe odliczenie od niej zapłaconego podatku naliczonego, ponieważ nie został on odliczony z powodu niezłożenia deklaracji, podczas gdy zgodnie z art. 1 akapit drugi dekretu królewskiego nr 41 skala obniżek przewidziana w tabelach od A do J załącznika do tego dekretu królewskiego ma zastosowanie tylko wtedy, gdy objęte sankcjami naruszenia zostały popełnione bez zamiaru uchylecia się od

opodatkowania lub umożliwienia uchylecia się od opodatkowania?

2) Czy na odpowiedź na to pytanie ma wpływ okoliczność, że podatnik dobrowolnie uiszczył kwotę podatku wymagalnego w wyniku kontroli w celu uregulowania sytuacji niedopłaty podatku i w związku z tym zrealizowania celu polegającego na zapewnieniu prawidłowego poboru podatku?”.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

25 Poprzez swoje pytania, które należy rozpatrzyć przede wszystkim, sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy art. 62 pkt 2 i art. 63, 167, 206, 250 i 273 dyrektywy 2006/112 oraz zasady proporcjonalności i neutralności podatkowej należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie uregulowaniu krajowemu, na mocy którego naruszenie obowiązku zadeklarowania i zapłaty VAT skarbowi państwa podlega sankcji w postaci ryczałtowej grzywny w wysokości 20 % kwoty VAT, który byłby należny przed zaliczeniem VAT podlegającego odliczeniu.

26 W tym względzie należy przypomnieć, że z art. 2 i 273 dyrektywy 2006/112 w związku z art. 4 ust. 3 TUE wynika, iż państwa członkowskie są zobowiązane podjąć wszelkie działania ustawodawcze i administracyjne niezbędne do zapewnienia na ich terytorium poboru w pełnej wysokości należnego VAT i zwalczania oszustw podatkowych (wyrok z dnia 2 maja 2018 r., Scialdone, C-574/15, EU:C:2018:295, pkt 26).

27 W braku harmonizacji przepisów Unii w dziedzinie sankcji z tytułu niedochowania warunków przewidzianych w ramach systemu wprowadzonego przez te przepisy państwa członkowskie mają kompetencję do dokonania wyboru sankcji, które uznają za odpowiednie. Muszą one jednak wykonywać swoje kompetencje z poszanowaniem prawa Unii i jego zasad ogólnych, a w konsekwencji – z poszanowaniem zasad proporcjonalności i neutralności podatkowej (zob. podobnie wyroki: z dnia 29 lipca 2010 r., Profaktor Kulesza, Frankowski, Jóźwiak, Orłowski, C-188/09, EU:C:2010:454, pkt 29; a także z dnia 9 lipca 2015 r., Salomie i Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454, pkt 62).

28 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 (zob. podobnie wyrok z dnia 2 maja 2018 r., Scialdone, C-574/15, EU:C:2018:295, pkt 28, 33).

29 Ponadto sąd odsyłający odnosi się w pytaniu pierwszym nie tylko do art. 273 dyrektywy 2006/112, ale również do kilku innych przepisów tej dyrektywy. Nie wydaje się jednak, by miały one znaczenie dla udzielenia odpowiedzi na zadane pytania, które dotyczą kryteriów pozwalających na ustalenie, czy sankcja w dziedzinie VAT jest zgodna z zasadami proporcjonalności i neutralności podatkowej. W związku z tym na przeformułowane pytanie należy udzielić odpowiedzi jedynie w zakresie, w jakim dotyczy ono art. 273 dyrektywy 2006/112, interpretowanego w świetle tych zasad.

30 Co się tyczy, po pierwsze, zasady proporcjonalności, sankcje wprowadzone w prawie krajowym na podstawie art. 273 dyrektywy 2006/112 nie mogą wykraczać poza to, co jest niezbędne do osiągnięcia celów obejmujących zapewnienie prawidłowego poboru podatku i zapobieganie oszustwom podatkowym. Przy dokonywaniu oceny, czy sankcja jest zgodna z zasadą proporcjonalności, należy uwzględnić w szczególności charakter i wagę naruszenia, którego ukaraniu sankcja ta służy, oraz sposób ustalania jej kwoty (zob. podobnie wyrok z dnia 26 kwietnia 2017 r., Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, pkt 60 i przytoczone tam orzecznictwo).

31 Chociaż to do sądu odsyłającego należy ocena, czy wysokość grzywny nałożonych na spółkę CEZAM jest zgodna z zasadą proporcjonalności, należy jednak udzielić owemu sądowi pewnych wskazówek umożliwiających mu dokonanie tej oceny.

32 Jeżeli chodzi o charakter i wagę naruszeń, których ukaraniu rozpatrywane grzywny mają służyć, z postanowienia odsyłającego wynika, że naruszenia zarzucane spółce CEZAM nie są konsekwencją błędów w stosowaniu mechanizmu VAT. Spółka ta bowiem nie deklaruje a i nie płaci należnego VAT przez dłuższy okres, pomimo kilku interwencji belgijskich organów podatkowych.

33 Znaczenie dla oceny proporcjonalności sankcji w świetle celu polegającego na zapewnieniu prawidłowego poboru podatku może mieć ponadto okoliczność, że w wyniku kontroli podatkowej podatnik, dobrowolnie lub nie, uregulował stwierdzoną przez właściwe organy niedopłatę podatku. Z akt sprawy, którymi dysponuje Trybunał, wynika jednak, że w niniejszym wypadku nie doszło do jej dobrowolnego uregulowania.

34 W odniesieniu do sposobu ustalania sankcji, jakie należy zastosować, z postanowienia odsyłającego wynika, że prawo belgijskie przewiduje system stopniowania grzywny. Zgodnie bowiem z art. 70 ust. 1 kodeksu VAT naruszenie obowiązku uiszczenia podatku podlega grzywnie równej dwukrotności VAT, który byłby należny przed zaliczeniem VAT podlegającego odliczeniu. Dekret królewski nr 41 przewiduje jednak, że w braku zamiaru popełnienia oszustwa podatkowego wysokość grzywny ulega obniżeniu, odpowiednio, do 20 % lub 10 % VAT, który byłby należny przed zaliczeniem VAT podlegającego odliczeniu, w zależności od tego, czy kwota podatków należnych za roczny okres podlegający kontroli przekracza 1250,00 EUR, czy też nie.

35 W każdym wypadku, z zastrzeżeniem ustaleń, których powinien dokonać sąd odsyłający, nie wydaje się, by – w świetle charakteru i wagi naruszeń zarzucanych spółce CEZAM oraz przy uwzględnieniu wymogów dotyczących skutecznego i odstraszającego charakteru sankcji w dziedzinie VAT – nałożenie grzywny w wysokości 20 % VAT, który byłby należny przed zaliczeniem VAT podlegającego odliczeniu, wykraczało poza to, co jest niezbędną do zapewnienia prawidłowego poboru podatku i zapobieżenia oszustwom podatkowym.

36 Co się tyczy, po drugie, zasady neutralności podatkowej, wymaga ona, by prawo do odliczenia naliczonego VAT zostało przyznane w razie spełnienia wymogów materialnych, nawet jeżeli podatnicy nie spełnili niektórych wymogów formalnych. W konsekwencji jeżeli organ podatkowy posiada informacje niezbędne do ustalenia, że zostały spełnione wymogi materialne, to nie może on nakładać dodatkowych warunków, które mogłyby w efekcie praktycznie uniemożliwić wykonanie prawa do odliczenia (zob. podobnie wyrok z dnia 9 lipca 2015 r., Salomie i Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454, pkt 58, 59 i przytoczone tam orzecznictwo).

37 Jednakże w niniejszym wypadku żadna informacja zawarta w aktach sprawy, którymi dysponuje Trybunał, nie pozwala stwierdzić, że grzywny nałożone na spółkę CEZAM lub belgijskie uregulowanie zastosowane w celu ustalenia ich wysokości, a mianowicie art. 70 ust. 1 kodeksu VAT w związku z dekretem królewskim nr 41, mogłyby podważyć prawo do odliczenia naliczonego VAT. W szczególności nie wydaje się, by przepisy te stały na przeszkodzie możliwości powoływania się przez podatnika na takie prawo do odliczenia. W tym względzie z uwagi na rezultat belgijskiego wyniku, że przy określeniu zobowiązania podatkowego spółki CEZAM belgijskie organy podatkowe dokonały z urzędu odliczenia naliczonego VAT.

38 Ponadto należy zauważyć, że sprawy w postępowaniu głównym nie mogą być porównywane ze sprawą, w której zapadł wyrok z dnia 9 lipca 2015 r., Salomie i Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, pkt 60–64), na którą spółka CEZAM powołała się przed sądem odsyłającym,

ponieważ sprawa, na gruncie której ów wyrok zapadł, dotyczyła krajowej praktyki administracyjnej polegającej na tym, że nieprzestrzeganie pewnych wymogów formalnych do celów kontrolnych, takich jak przewidziany w art. 214 dyrektywy 2006/112 obowiązek rejestracji podatnika do celów VAT lub przewidziany w art. 213 tej dyrektywy obowiązek zgłoszenia rozpoczęcia, zmiany i zakończenia działalności, podlegało sankcji polegającej nie na nałożeniu grzywny proporcjonalnej do wagi naruszenia, lecz na odmowie możliwości skorzystania z prawa do odliczenia VAT, co mogło podważyć neutralność tego podatku.

39 Niniejszej sprawy nie można porównywać również ze sprawą, w której zapadł wyrok z dnia 8 maja 2019 r., EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374), na który spółka CEZAM także powołała się przed sądem odsyłającym.

40 W tym względzie należy przypomnieć, że w pkt 43 i 44 wspomnianego wyroku Trybunał stwierdził, iż zasada neutralności podatkowej stoi na przeszkodzie nałożeniu grzywny równej 100 % kwoty VAT nienależnie odliczonego na wcześniejszym etapie obrotu, podczas gdy VAT został prawidłowo uiszczony na późniejszym etapie obrotu, a w związku z tym skarb państwa nie utracił żadnych wpływów podatkowych, ponieważ poszanowanie tej zasady zapewnia możliwość przewidzenia przez państwa członkowskie, by nieprawidłowo wyszczególniony na fakturze podatek mógł zostać skorygowany, jeżeli wystawca faktury udowodni działanie w dobrej wierze lub całkowicie zapobiegnie w odpowiednim czasie niebezpieczeństwu utraty wpływów podatkowych. Nałożenie tej grzywny prowadziło zatem do tego, że możliwość dokonania korekty zobowiązania podatkowego wynikającego z art. 203 dyrektywy 2006/112 stawała się bezprzedmiotowa.

41 Nie jest tak natomiast w niniejszym wypadku, ponieważ, po pierwsze, grzywna nałożona na spółkę CEZAM mającą służyć ukaraniu zamierzonego, utrzymującego się przez dłuższy okres zaniechania polegającego na niedeklarowaniu i nieuiszczaniu należnego VAT, które to zaniechanie wywołało tym samym niebezpieczeństwo utraty wpływów podatkowych przez skarb państwa, a po drugie, jak wskazano w pkt 37 niniejszego wyroku, ani z przepisów krajowych rozpatrywanych w postępowaniu głównym, ani z innych informacji zawartych w aktach sprawy, którymi dysponuje Trybunał, nie wynika, by owe grzywny, których wysokość nie przekracza 20 % VAT, który byłby należny przed zaliczeniem VAT podlegającego odliczeniu, podważyła możliwość skorzystania z prawa do odliczenia naliczonego VAT.

42 W świetle powyższych uwag na zadane pytania trzeba odpowiedzieć, iż art. 273 dyrektywy 2006/112 oraz zasady proporcjonalności i neutralności podatkowej należy interpretować w ten sposób, że nie stoją one na przeszkodzie uregulowaniu krajowemu, na mocy którego naruszenie obowiązku zadeklarowania i zapłaty VAT skarbowi państwa podlega sankcji w postaci ryczałtowej grzywny w wysokości 20 % kwoty VAT, który byłby należny przed zaliczeniem VAT podlegającego odliczeniu, z zastrzeżeniem ustaleń, których powinien dokonać sąd odsyłający w odniesieniu do proporcjonalności grzywny nałożonej w sprawie w postępowaniu głównym.

W przedmiocie kosztów

43 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 (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 oraz zasady proporcjonalności i neutralności

podatkowej

należy interpretować w ten sposób, że:

nie stoją one na przeszkodzie uregulowaniu krajowemu, na mocy którego naruszenie obowiązku zadeklarowania i zapłaty podatku od wartości dodanej (VAT) skarbowi państwa podlega sankcji w postaci ryczałtowej grzywny w wysokości 20 % kwoty VAT, który byłby należny przed zaliczeniem VAT podlegającego odliczeniu, z zastrzeżeniem ustaleń, których powinien dokonać sąd odsyłający w odniesieniu do proporcjonalności grzywny nałożonej w sprawie w postępowaniu głównym.

Podpisy

* Język postępowania: francuski.