

Sprawa C-418/22**Streszczenie wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym zgodnie z art. 98 § 1 regulaminu postępowania przed Trybunałem Sprawiedliwości****Data wpływu:**

21 czerwca 2022 r.

Oznaczenie sądu odsyłającego:

Tribunal de première instance du Luxembourg (Belgia)

Data wydania postanowienia o wystąpieniu z wnioskiem o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym:

8 czerwca 2022 r.

Strona skarżąca:

SA CEZAM

Strona pozwana:

État belge

Przedmiot sporu w postępowaniu głównym

Skarżąca w postępowaniu głównym domaga się w szczególności ponownego obliczenia proporcjonalnych grzywien podatkowych, których żąda od niej belgijski organ podatkowy w związku z niezłożeniem okresowych deklaracji VAT. Twierdzi ona, że grzywiny takie powinny być obliczane nie od kwoty brutto podatku, lecz od jego kwoty netto, czyli na podstawie VAT należnego po uwzględnieniu zapłaconego VAT naliczonego.

Przedmiot i podstawa prawna wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym

Tribunal de première instance du Luxembourg (sąd pierwszej instancji prowincji Luksemburg, Belgia) stwierdza, że aby wydać orzeczenie w postępowaniu głównym, musi zwrócić się do Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej na podstawie art. 267 TFUE z pytaniami dotyczącymi zgodności przepisów prawa krajowego odnoszących się do grzywien podatkowych podlegających zapłacie

w przypadku nieuiszczenia VAT z przepisami dyrektywy 2006/112/WE oraz z zasadami neutralności i proporcjonalności.

Pytania prejudycjalne

1) Czy art. 62 [pkt 2], 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 oraz zasada proporcjonalności, zgodnie z jej wykładnią zawartą między innymi w wyroku Trybunału z dnia 8 maja 2019 r., C-712/17, EN.SA, w związku z zasadą neutralności stoją na przeszkodzie przepisom krajowym, takim jak art. 70 [ust. 1] kodeksu VAT, 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 sankcjonowane 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 uiścił 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?

Przywołane przepisy prawa Unii

Dyrektywa Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej

Artykuł 62 pkt 2:

„Do celów niniejszej dyrektywy:

[...]

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

Artykuł 63:

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

Artykuł 167

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

Artykuł 206

„Każdy 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”.

Artykuł 250

„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.

[...]”.

Artykuł 273

„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 członkowskim 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”.

Powołane przepisy prawa krajowego

Kodeks podatku od wartości dodanej

Artykuł 70

„1. Za każde naruszenie obowiązku zapłaty podatku nakłada się grzywnę równą dwukrotności podatku, który nie został zapłacony lub został uiszczony z opóźnieniem.

[...]”.

Artykuł 84

„[...]

W granicach przewidzianych przez prawo kwota proporcjonalnych grzywien podatkowych przewidzianych w niniejszym kodeksie [...] jest ustalana według skali, której prógi określa król”.

Dekret królewski nr 41 z dnia 30 stycznia 1987 r. ustalający wysokość proporcjonalnych grzywien podatkowych w dziedzinie podatku od wartości dodanej

Artykuł 1

„Skala obniżenia proporcjonalnych grzywien podatkowych z tytułu podatku od wartości dodanej jest określona:

1) za przestępstwa popełnione przed dniem 1 listopada 1993 r. w tabeli A a za przestępstwa popełnione po dniu 31 października 1993 r. w tabeli G załącznika do niniejszego dekretu królewskiego, w przypadku przestępstw, o których mowa w art. 70 ust. 1 kodeksu podatku od wartości dodanej;

[...]”.

Załącznik

„Tabela G – GRZYWNY MAJĄCE ZASTOSOWANIE W PRZYPADKU PRZESTĘPSTW, O KTÓRYCH MOWA W ART. 70 UST. 1 KODEKSU

Sekcja 1 – Transakcje wewnętrzne i wewnątrzspółnotowe

[...]

V. Nieścisłości stwierdzone podczas kontroli ksiąg rachunkowych w odniesieniu do ich treści;

podlegające opodatkowaniu transakcje nie zostały ujęte w całości lub w części lub zostały ujęte z opóźnieniem w przewidzianej w tym celu deklaracji;

osoba, która nie jest zobowiązana do złożenia deklaracji, nie wpłaca należnego podatku w przepisany terminie i w przewidziany sposób.

Kwota podatków należnych za okres kontroli trwający jeden rok wynosi:

- od 0 do 1250 EUR: 10% podatku należnego
 - powyżej 1250 EUR: 20% podatku należnego
- [...]”.

Zwięzłe przedstawienie stanu faktycznego i postępowania głównego

- 1 Skarżąca w postępowaniu głównym od czerwca 2013 r. nie składała już okresowych deklaracji VAT.
- 2 W dniu 10 listopada 2015 r. sporządzono notę korygującą za rok 2013. Ponieważ owa nota korygująca pozostała bez odpowiedzi, wysłano – również bezskutecznie – ponaglenie. Sporządzono zatem protokół podatkowy za rok 2013 i doręczono go spółce.
- 3 Ponieważ spółka nie złożyła również okresowych deklaracji VAT za lata 2014 i 2015, pomimo uwag i ponagleń, dokonano oceny z urzędu w odniesieniu do tych dwóch lat.
- 4 Następnie w 2017 r. utworzono specjalne konto, ponieważ skarżąca ponownie nie złożyła wszystkich swoich deklaracji i nie uiściła należnego VAT wynikającego ze złożonych deklaracji.
- 5 Należne kwoty, zgodnie z doręczonym żądaniem, wynoszą:
 - za 2013 r.:
 - VAT należny po skompensowaniu: 278 880,50 EUR;
 - grzywny: 265 940 EUR;
 - odsetki naliczone do dnia 20 marca 2016 r.: 58 007,04 EUR.
 - za lata 2014 i 2015:
 - VAT należny po skompensowaniu: 1 430 991,16 EUR;
 - grzywny: 923 650,00 EUR;
 - odsetki naliczone do dnia 20 stycznia 2017 r.: 137 375,04 EUR.
 - dla specjalnego konta za okres od dnia 31 stycznia 2017 r. do dnia 30 czerwca 2017 r.:
 - należny VAT: 88 610,36 EUR;
 - grzywny: 14 290 EUR;

– odsetki naliczane do 20 grudnia 2017 r: 4962,16 EUR.

- 6 Żądane grzywny odpowiadają 20% VAT brutto, to znaczy bez uwzględnienia VAT podlegającego odliczeniu.

Zasadnicze argumenty stron postępowania głównego

- 7 Zdaniem skarżącej kwotę grzywny należy obliczyć w oparciu o kwotę należnego VAT po zaliczeniu podatku naliczonego podlegającego odliczeniu, czyli od kwoty netto podatku (po odliczeniu zapłaconego podatku naliczonego), a nie od jego kwoty brutto.
- 8 Przede wszystkim prawo krajowe przewiduje, że grzywna wynosi 20% „należnego podatku” (pozycja V tabeli G załącznika do dekretu królewskiego nr 41), czyli po zaliczeniu VAT podlegającego odliczeniu. W przeciwnym razie grzywna jest obliczana na podstawie podatku od wartości dodanej, który ostatecznie nie jest należny od podatnika.
- 9 Ponadto, wniosek ten wynika z zasady neutralności podatkowej.
- 10 Skarżąca powołuje się w tym względzie na wyrok z dnia 8 maja 2019 r., EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374), w którym Trybunał orzekł zasadniczo, że chociaż 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, to są one jednak zobowiązane wykonywać swe kompetencje z poszanowaniem prawa Unii i jego ogólnych zasad, mianowicie zasad proporcjonalności i neutralności VAT.
- 11 I tak, Trybunał w dalszej kolejności orzekł, że „sankcje takie nie mogą zatem wykraczać poza to, co jest niezbędne do osiągnięcia celów, o których mowa w art. 273 dyrektywy VAT, oraz nie mogą podważać neutralności VAT” oraz że „grzywna równa 100% kwoty podatku nienależnie odliczonego na wcześniejszym etapie obrotu, która została nałożona, bez uwzględnienia faktu, że ta sama kwota VAT została prawidłowo uiszczona na późniejszym etapie obrotu, a skarb państwa nie poniósł w związku z tym żadnej utraty wpływów podatkowych, stanowi karę nieproporcjonalną w stosunku do zamierzonego przez nią celu” (wyrok z dnia 8 maja 2019 r., EN.SA., C-712/17, EU:C:2019:374, pkt 39 i 42).
- 12 Skarżąca wywodzi z tego, że:
- 1) „zobowiązanie podatkowe podatnika składa się zawsze z podatku należnego wynikającego z transakcji sprzedaży pomniejszonego o podatek naliczony podlegający odliczeniu a wynikający z transakcji nabycia dokonanych w tym samym okresie podatkowym” (opinia rzecznik generalnej J. Kokott w sprawie EN.SA., C-712/17, EU:C:2019:35, pkt 62; zob. także wyrok z dnia 8 maja 2019 r., EN.SA., C-712/17, EU:C:2019:374, pkt 41);

- 2) W tym samym okresie transakcje sprzedaży i transakcje nabycia są nierozzerwalnie powiązane;
- 3) Zasada proporcjonalności nakłada na państwa członkowskie obowiązek nienakładania grzywny w kwocie odpowiadającej podatkowi naliczonemu podlegającemu odliczeniu, w przeciwnym razie wspomniane odliczenie przestaje być interesujące i zostaje pozbawione swojej istoty;
- 4) Należy zbadać, czy ryzyko strat podatkowych zostało wyeliminowane.
- 13 Belgijski organ podatkowy, poprzez nieuwzględnienie prawa do odliczenia, nie oblicza grzywny na podstawie rzeczywistego zobowiązania podatkowego podatnika, ponieważ proporcjonalna grzywna w wysokości 20% jest obliczana częściowo od kwoty podatku naliczonego podlegającego odliczeniu (którego wysokość nie jest w niniejszej sprawie kwestionowana przez organ podatkowy), co ogranicza zakres lub znaczenie prawa do odliczenia i narusza neutralność podatku, pozbawiając podatnika (pozytywnych) skutków prawa do odliczenia.
- 14 W istocie „[d]wa sposoby obliczania mogą [...] powodować istotne różnice. W skrajnym przypadku, gdy kwota podatku należnego i podatku podlegającego odliczeniu są identyczne, [...] grzywna proporcjonalna może [w przypadku obliczania grzywny od kwoty netto] być zerowa, ponieważ kompensata między tymi dwiema kwotami również doprowadzi do zerowego salda”. (C. Houet, *Amendes proportionnelles TVA, la réglementation belge est-elle conforme à la directive?* https://expert.taxwin.be/fr/tw_actu_h/document/ht20200221-1-fr).
- 15 Przykładowo, stosując grzywnę w wysokości 20%, o której mowa w niniejszej sprawie, w przypadku domniemanego przestępstwa dotyczącego zobowiązania podatkowego w wysokości 10 000 EUR, od którego można dochodzić prawa do odliczenia w wysokości 5000 EUR, obliczenie na podstawie kwoty brutto skutkowałoby proporcjonalną grzywną w wysokości 2000 EUR (20% z 10 000 EUR), podczas gdy obliczenie na podstawie kwoty netto skutkowałoby grzywną w wysokości 1000 EUR (20% salda końcowego, tj. 10 000–5000) (zob. analogicznie C. Houet, op.cit.).
- 16 W odniesieniu do ryzyka utraty wpływów podatkowych skarżąca podnosi, że w niniejszej sprawie ono nie istnieje, ponieważ część podlegająca odliczeniu, na którą organ zamierza nałożyć grzywnę proporcjonalną, nie wchodzi w skład wpływów podatkowych państwa belgijskiego.
- 17 Skarżąca dodaje, że we wcześniejszej sprawie organ podatkowy zgodził się na obliczenie proporcjonalnej grzywny na podstawie „podatku należnego z tytułu zaksięgowanych transakcji sprzedaży pomniejszonego o podlegający odliczeniu podatek naliczony związany z transakcjami nabycia z tego samego roku podatkowego” (wyrok sądu odsyłającego z dnia 17 lutego 2021 r.).

Istotne argumenty pozwanego w postępowaniu głównym

- 18 Zdaniem państwa belgijskiego art. 70 ust. 1 kodeksu VAT stanowi, że „za każde naruszenie obowiązku zapłaty podatku nakłada się grzywnę równą dwukrotności podatku, który nie został zapłacony lub został uiszczony z opóźnieniem”, w związku z czym podstawą obliczenia grzywny jest kwota niezadeklarowanego podatku VAT, ponieważ żaden przepis nie przewiduje jej obliczenia od kwoty podatku należnego po odjęciu VAT podlegającego odliczeniu. Jedynym podatkiem, w odniesieniu do którego istnieje obowiązek zapłaty, jest podatek wymagalny, a mianowicie, zgodnie z art. 62 pkt 2 dyrektywy 2006/112/WE, „gdy organ podatkowy staje się z mocy prawa uprawniony do żądania zapłaty podatku od osoby zobowiązanej do jego uiszczenia, nawet jeśli termin płatności może zostać odroczoney”.
- 19 Co do wyroku z dnia 8 maja 2019 r., EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374), nie ma on zastosowania w niniejszej sprawie, ponieważ dotyczy on szczególnych mechanizmów art. 168 dyrektywy 2006/112/WE (prawo do odliczenia) i art. 203 tej dyrektywy, który stanowi, że „każda osoba, która wykazuje VAT na fakturze, jest zobowiązana do zapłaty VAT”.
- 20 W tej sprawie, dotyczącej fikcyjnych transakcji (spółki z tej samej grupy sprzedawały, a następnie kupowały identyczne ilości energii elektrycznej po tej samej cenie) wystawca faktury zapłacił kwotę VAT wskazaną na fakturze dotyczącej transakcji uznanej za fikcyjną, a następnie odliczył ją przy odkupie. Wymogi określone w art. 168 i 203 dyrektywy 2006/112/WE obowiązywały zatem łącznie ten sam podmiot gospodarczy, a transakcja nie przysporzyła żadnej korzyści podatkowej jej autorom ani w związku z tym nie wyrządziła żadnej szkody skarbowi państwa.
- 21 To właśnie w tym szczególnym kontekście Trybunał uznał za sprzeczne z zasadami proporcjonalności i neutralności przepisy krajowe karzące niezgodne z prawem odliczenie VAT grzywną równą kwocie dokonanego odliczenia bez uwzględnienia kwoty długu podatkowego. Wnioski płynące z tego wyroku nie mogą zatem zostać rozszerzone na inne przypadki, takie jak w niniejszej sprawie, karania nieprawidłowości na poziomie uiszczenia VAT (a nie jego odliczenia).
- 22 W niniejszej sprawie grzywny zostały bowiem nałożone nie za niezgodne z prawem odliczenie bez szkody dla skarbu państwa (zerowy dług podatkowy), lecz ze względu na to, że VAT nie został zapłacony od transakcji sprzedaży, co przynosi korzyść podatnikowi (w postaci linii kredytowej na niekorzyść skarbu państwa) oraz powoduje stratę wpływów podatkowych, jeżeli należny podatek nie zostanie ściągnięty. Ponadto kara nie jest równa 100% niezgodnych z prawem odliczeń, lecz 20% należnego VAT, która to kara została uznana za proporcjonalną przez belgijskie sądy apelacyjne i kasacyjne.
- 23 Przyjęcie za podstawę obliczeń prowadziłoby ponadto do absurdalnego skutku, że grzywna proporcjonalna mogłaby wynosić zero (zob. pkt 14 niniejszego

streszczenia), tak że na podatnika nie nałożono by grzywny, mimo że dopuścił się on naruszenia ciężącego na nim obowiązku zapłaty podatku.

- 24 Pozwany dodaje, że w drodze środka miarkowania dopuścił on w niniejszej sprawie bezpośrednio zaliczenie podatków podlegających odliczeniu. Zaliczenie to stanowi jednak metodę uregulowania długu i w żaden sposób nie zmienia podstawy obliczania grzywien.

Zwięzłe uzasadnienie odesłania

- 25 Państwa członkowskie mogą, na podstawie art. 273 dyrektywy 2006/112/WE, przyjąć przepisy zapewniające prawidłowy pobór VAT i zapobiegające oszustwom podatkowym.
- 26 „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. Państwa członkowskie są jednak zobowiązane do wykonywania tej kompetencji z poszanowaniem prawa Unii i jego ogólnych zasad, a w konsekwencji z poszanowaniem zasady proporcjonalności” (wyrok z dnia 26 kwietnia 2017 r., Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, pkt 59). Przepisy te nie powinny zatem wykraczać poza zakres konieczny do osiągnięcia zamierzonych celów i nie mogą być więc wykorzystywane w sposób, który podważałby neutralność VAT, stanowiącą fundamentalną zasadę wspólnego systemu VAT ustanowionego w przepisach prawa Unii w tej dziedzinie (wyrok z dnia 11 kwietnia 2013 r., Rusedespred, C-138/12, EU:C:2013:233, pkt 28 i 29).
- 27 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 (wyroki z dnia 26 kwietnia 2017 r., Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, pkt 60; z dnia 8 maja 2019 r., EN.SA., C-712/17, EU:C:2019:374, pkt 40; oraz z dnia 15 kwietnia 2021 r., Grupa Warzywna, C-935/19, EU:C:2021:287, pkt 27).
- 28 Tribunal de première instance du Luxembourg (sąd pierwszej instancji prowincji Luksemburg) zastanawia się, czy mimo iż zasada neutralności nie ma bezpośredniego zastosowania do sankcji przewidzianych w przypadku nieprzestrzegania obowiązków przez podatnika, zasadę tę należy wziąć pod uwagę, w sposób bezpośredni lub pośredni, w ramach badania poszanowania ww. zasady proporcjonalności przez system proporcjonalnych grzywien przewidziany w prawie belgijskim, w szczególności w art. 70 ust. 1 kodeksu podatku od wartości dodanej i dekrete królewskim nr 41 ustalającym wysokość proporcjonalnych grzywien podatkowych w dziedzinie podatku od wartości dodanej.

- 29 Istnieje zatem trudność w zakresie wykładni prawa Unii, co do której sąd ten uważa za konieczne zwrócenie się do Trybunału zgodnie z art. 267 TFUE, przedstawiając powyższe pytania prejudycjalne.

DOKUMENT ROBOCZY