Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (dziewiąta izba)

z dnia 15 kwietnia 2021 r.*

Odesłanie prejudycjalne – Wspólny system podatku od wartości dodanej (VAT) – Dyrektywa 2006/112/WE – Artykuł 273 – Zawyżenie kwoty zwrotu VAT w deklaracji podatkowej – Popełniony przez podatnika błąd w ocenie w kwestii podlegania przez transakcję opodatkowaniu – Korekta deklaracji podatkowej w wyniku kontroli – Sankcja wynosząca 20% kwoty zawyżenia zwrotu VAT – Zasada proporcjonalności

W sprawie C-935/19

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Polska) postanowieniem z dnia 3 października 2019 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 23 grudnia 2019 r., w postępowaniu:

Grupa Warzywna sp. z o.o.

przeciwko

Dyrektorowi Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu,

TRYBUNAŁ (dziewiąta izba),

w składzie: N. Piçarra, prezes izby, S. Rodin i K. Jürimäe (sprawozdawczyni), sędziowie,

rzecznik generalny: G. Pitruzzella,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi, które przedstawili:

– w imieniu Grupy Warzywnej sp. z o.o. – M. Pacyna i K. Kocowski, adwokaci, których wspierał S. Ząbczyk, doradca podatkowy,

– w imieniu rządu polskiego – B. Majczyna, w charakterze pełnomocnika,

– w imieniu Komisji Europejskiej – J. Jokubauskaitė i M. Siekierzyńska, w charakterze pełnomocników,

podjąwszy, po wysłuchaniu rzecznika generalnego, decyzję o rozstrzygnięciu sprawy bez opinii,

* Język postępowania: polski.

wydaje następujący

Wyrok

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

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

Ramy prawne

Prawo Unii

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

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

a) odpłatna dostawa towarów na terytorium państwa członkowskiego przez podatnika działającego w takim charakterze".

4 Artykuł 12 ust. 1 i 2 dyrektywy VAT stanowi:

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

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

[…]

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

[…]

Państwa członkowskie mogą zastosować kryteria inne niż kryterium pierwszego zasiedlenia, takie jak okres upływający między datą ukończenia budynku a datą pierwszej dostawy lub też okres upływający między datą pierwszego zasiedlenia a datą następnej dostawy, pod warunkiem że okresy te nie przekraczają, odpowiednio, pięciu i dwóch lat".

5 Artykuł 135 ust. 1 dyrektywy VAT stanowi:

„Państwa członkowskie zwalniają następujące transakcje:

[…]

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

[…]”.

6 Artykuł 137 omawianej dyrektywy stanowi:

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

[…]

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

[…]

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

[…]”.

7 Artykuł 250 dyrektywy VAT stanowi:

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

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

8 Artykuł 273 omawianej dyrektywy stanowi:

„Państwa członkowskie mogą nałożyć inne obowiązki, jakie uznają za niezbędne dla zapewnienia prawidłowego poboru VAT i zapobieżenia oszustwom podatkowym, pod warunkiem równego traktowania transakcji krajowych i transakcji dokonywanych między państwami członkowskimi przez podatników oraz pod warunkiem, że obowiązki te, w wymianie handlowej między państwami członkowskimi, nie będą prowadzić do powstania formalności związanych z przekraczaniem granic.

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

Prawo polskie

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

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

a) dostawa jest dokonywana w ramach pierwszego zasiedlenia lub przed nim,

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

10 Artykuł 43 ust. 10 ustawy o VAT stanowi:

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

1) są zarejestrowani jako podatnicy VAT czynni;

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

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

„1. W razie stwierdzenia, że podatnik:

1) w złożonej deklaracji podatkowej wykazał:
   a) kwotę zobowiązania podatkowego niższą od kwoty należnej,
   b) kwotę zwrotu różnicy podatku lub kwotę zwrotu podatku naliczonego wyższą od kwoty należnej,
   c) kwotę różnicy podatku do obniżenia kwoty podatku należnego za następne okresy rozliczeniowe wyższą od kwoty należnej,
   d) kwotę zwrotu różnicy podatku, kwotę zwrotu podatku naliczonego lub kwotę różnicy podatku do obniżenia kwoty podatku należnego za następne okresy rozliczeniowe, zamiast wykazania kwoty zobowiązania podatkowego podlegającej wpłacie do urzędu skarbowego,

2) nie złożył deklaracji podatkowej oraz nie wpłacił kwoty zobowiązania podatkowego,

– naczelnik urzędu skarbowego lub naczelnik urzędu celno-skarbowego określa odpowiednio wysokość tych kwot w prawidłowej wysokości oraz ustala dodatkowe zobowiązanie podatkowe w wysokości odpowiadającej 30% kwoty zaniżenia zobowiązania podatkowego albo kwoty zawyżenia zwrotu różnicy podatku, zwrotu podatku naliczonego lub różnicy podatku do obniżenia podatku należnego za następne okresy rozliczeniowe.

2. Jeżeli po zakończeniu kontroli podatkowej, kontroli celno-skarbowej albo w trakcie kontroli celno-skarbowej w przypadkach, o których mowa w:

1) ust. 1 pkt 1, podatnik złożył korektę deklaracji uwzględniającą stwierdzone nieprawidłowości i wpłacił kwotę zobowiązania podatkowego lub zwrócił nienależną kwotę zwrotu,

2) ust. 1 pkt 2, podatnik złożył deklarację podatkową i wpłacił kwotę zobowiązania podatkowego

– wysokość dodatkowego zobowiązania podatkowego wynosi 20% kwoty zaniżenia zobowiązania podatkowego albo kwoty zawyżenia zwrotu różnicy podatku, zwrotu podatku naliczonego lub różnicy podatku do obniżenia podatku należnego za następne okresy rozliczeniowe".

Postępowanie główne i pytanie prejudycjalne

12 Grupa Warzywna nabyła nieruchomość zasiedloną przez ponad dwa lata. W akcie notarialnym nabycia nieruchomości zawarto oświadczenie, że jej cenę określono w kwotach brutto, zawierających VAT. Sprzedający wystawił ponadto fakturę wykazującą kwotę VAT wynikającą z opodatkowania opisanej transakcji. Grupa Warzywna zapłaciła tę kwotę i uznała, że stanowi ona kwotę VAT naliczonego, która

w związku z tym podlega odliczeniu. Następnie Grupa Warzywna złożyła do Naczelnika Urzędu Skarbowego w Trzebnicy (Polska) deklarację VAT, w której wskazała nadwyżkę VAT i wystąpiła o jej zwrot.

13 W wyniku kontroli Urząd Skarbowy w Trzebnicy stwierdził, że zgodnie z art. 43 ust. 10 ustawy o VAT dostawa nieruchomości była co do zasady w całości zwolniona z VAT i że strony transakcji nie złożyły oświadczenia o zrzeczeniu się tego zwolnienia. W związku z tym Grupa Warzywna nie była uprawniona do odliczenia VAT naliczonego wynikającego z opodatkowania dostawy nieruchomości.

14 Następnie Grupa Warzywna złożyła korektę deklaracji podatkowej uwzględniającą nieprawidłowości stwierdzone przez organ podatkowy. Spółka wykazała w tej deklaracji znacznie niższą kwotę nadwyżki VAT niż ta, którą pierwotnie zadeklarowała.

15 Pomimo złożenia korekty Naczelnik Urzędu Skarbowego w Trzebnicy wydał decyzję określającą kwotę nadwyżki VAT w wysokości wynikającej ze skorygowanej deklaracji oraz nakładającą na Grupę Warzywną sankcję w postaci dodatkowego zobowiązania wynoszącego 20% kwoty zawyżenia zwrotu VAT nienależnie żądanej. Decyzja ta została utrzymana w mocy w zakresie sankcji przez organ podatkowy drugiej instancji, do którego odwołała się Grupa Warzywna.

16 Grupa Warzywna wniosła do sądu odsyłającego skargę na decyzję organu podatkowego drugiej instancji. Sąd ten uważa za konieczne ustalenie, czy stosowanie tego rodzaju sankcji, w sytuacji gdy popełniony przez spółkę błąd nie spowodował, że doszło do uszczuplenia należności podatkowych, pozostaje w zgodzie z zasadami proporcjonalności i neutralności VAT oraz czy jest ono uzasadnione w świetle celów polegających na zapewnieniu prawidłowego poboru podatku i uniknięciu oszustw podatkowych.

17 W ocenie sądu odsyłającego wprowadzenie sankcji administracyjnej miało na celu przekonanie podatników do rzetelnego i starannego wypełniania deklaracji podatkowych. Tymczasem sankcja rozpatrywana w postępowaniu głównym ma raczej charakter opresyjny aniżeli prewencyjny. Regulacja art. 112b ust. 2 ustawy o VAT nie uwzględnia sytuacji, gdy nieprawidłowe rozliczenie VAT wynika z błędnej oceny obu stron transakcji co do podlegania przez dostawę opodatkowaniu. Sankcja ta jest, zdaniem tego sądu, środkiem nieadekwatnym do osiągnięcia celu zwalczania przestępczości podatkowej, a w każdym razie wykracza poza to, co jest niezbędne do osiągnięcia tego celu, gdyż nie spełnia należycie funkcji prewencyjnej wobec potencjalnych sprawców oszustw i nie uwzględnia charakteru i wagi naruszenia, ani też faktu, że Skarb Państwa nie doznał utraty wpływów podatkowych i nic nie wskazuje na popełnienie oszustwa podatkowego.

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

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

W przedmiocie pytania prejudycjalnego

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

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

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

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

23 Natomiast w odniesieniu do art. 273 dyrektywy VAT sąd odsyłający wskazuje, że wymagane przez prawo krajowe automatyczne stosowanie sankcji administracyjnej we wszystkich przypadkach zaniżania VAT lub zawyżenia kwoty zwrotu VAT jest nieadekwatnym środkiem realizacji celu zwalczania przestępczości podatkowej, o którym mowa w tym artykule, i wykracza poza to, co jest do niej niezbędne. W tych okolicznościach należy uznać, że przedstawione pytanie dotyczy wykładni art. 273 dyrektywy VAT, a także zasad proporcjonalności i neutralności VAT.

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

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

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

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

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

29 W tym względzie należy zauważyć, że art. 112b ust. 2 ustawy o VAT ustanawia sankcję administracyjną w wysokości odpowiadającej 30% kwoty zawyżenia zwrotu VAT, którą obniża się do 20% tej pierwszej kwoty, jeżeli po zakończeniu kontroli podatkowej podatnik złożył korektę deklaracji uwzględniającą stwierdzone podczas tej kontroli nieprawidłowości i wpłacił kwotę zobowiązania podatkowego lub zwrócił nienależną kwotę zwrotu.

30 Z postanowienia odsyłającego wynika, że sankcja ta ma na celu poprawę ściągalności VAT poprzez karanie za błędy popełnione przy rozliczaniu tego podatku, polegające na zaniżeniu należnych kwot lub na zawyżeniu nadwyżki VAT podlegającej zwrotowi lub przeniesieniu na kolejny okres. Ma ona zatem na celu przekonanie podatników do rzetelnego i starannego wypełniania deklaracji podatkowych, a w przypadku nieprawidłowości – do dokonywania ich korekty, by dzięki temu realizować cel polegający, zgodnie z art. 273 dyrektywy VAT, na zapewnieniu prawidłowego poboru VAT.

31 W tym względzie z orzecznictwa Trybunału wynika, że sankcja administracyjna mająca na celu skłonienie podatników, by jak najszybciej dokonali korekty w przypadku niedopłaty podatku, i w związku z tym zmierzająca do zapewnienia prawidłowego poboru podatku, której wymiar standardowo jest ustalony na 50% kwoty VAT, jaką podatnik jest zobowiązany zapłacić organom podatkowym, lecz której stawkę można obniżyć stosownie do okoliczności danej sprawy, co do zasady pozwala na zapewnienie, aby sankcja ta nie wykraczała poza to, co jest niezbędne do osiągnięcia celu polegającego, zgodnie z art. 273 dyrektywy VAT, na zapewnieniu prawidłowego poboru podatku (zob. podobnie wyrok z dnia 26 kwietnia 2017 r., Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, pkt 62–64).

32 Jednakże, co się tyczy sposobu ustalania kwoty sankcji rozpatrywanej w postępowaniu głównym, należy zauważyć, że w przypadku gdy kwota ta zostanie ustalona na 20% kwoty zawyżenia nadwyżki VAT, nie może ona zostać obniżona stosownie do konkretnych okoliczności danego przypadku, z zastrzeżeniem przypadków, w których nieprawidłowość wynika z drobnych błędów.

33 W tym względzie z wyjaśnień przedstawionych Trybunałowi przez sąd odsyłający wynika, że nieprawidłowość rozpatrywana w postępowaniu głównym jest spowodowana błędną oceną stron transakcji co do podlegania przez dostawę opodatkowaniu, ponieważ strony te uznały, że rozpatrywana dostawa budynku podlega opodatkowaniu VAT, a nie złożyły wymaganego przez przepisy krajowe zgodnego oświadczenia, że wybierają opodatkowanie tej dostawy. Ponadto z ustaleń sądu odsyłającego wynika, że rzeczona sankcja ma zastosowanie bez rozróżnienia zarówno w sytuacji takiej, jak rozpatrywana w postępowaniu głównym – w której zawyżenie kwoty nadwyżki VAT wynika z błędu w ocenie popełnionego przez strony transakcji co do podlegania przez dostawę opodatkowaniu, który to błąd cechuje brak przesłanek wskazujących na oszustwo i który, zdaniem tego sądu, nie spowodował uszczuplenia należności podatkowych, jak i w sytuacji, w której nie występują takie szczególne okoliczności, zasługujące zdaniem tego sądu na uwzględnienie.

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

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

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

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

W przedmiocie kosztów

38 Dla stron w postępowaniu 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 (dziewiąta izba) orzeka, co następuje:

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

Piçarra Rodin Jürimäe

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

Sekretarz
A. Calot Escobar

Prezes dziewiątej izby
N. Piçarra