



Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (dziesiąta izba)

z dnia 3 kwietnia 2025 r. *

Odesłanie prejudycjalne – Wspólny system podatku od wartości dodanej – Dyrektywa 2006/112/WE – Systematyczne nieprzestrzeganie obowiązków podatkowych – Wykreślenie podatnika z rejestru identyfikacyjnego do celów podatku od wartości dodanej (VAT) – Zasada proporcjonalności

W sprawie C-164/24

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Administrativen sad Veliko Tarnovo (sąd administracyjny w Wielkim Tyrnowie, Bułgaria) postanowieniem z dnia 20 lutego 2024 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 1 marca 2024 r., w postępowaniu:

„Cityland” EOOD

przeciwko

Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” – Veliko Tarnovo,

TRYBUNAŁ (dziesiąta izba),

w składzie: D. Gratsias, prezes izby, M.L. Arastey Sahún (sprawozdawczyni), prezes piątej izby, i B. Smulders, sędzia,

rzecznik generalny: J. Kokott,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi, które przedstawili:

- w imieniu „Cityland EOOD” – B. Velez, advokat,
- w imieniu Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” – Veliko Tarnovo – B.M. Nikolov,
- w imieniu Komisji Europejskiej – P. Carlin oraz D. Drambozova, w charakterze pełnomocników,

* Język postępowania: bułgarski.

podjąwszy, po wysłuchaniu rzecznik generalnej, decyzję o rozstrzygnięciu sprawy bez opinii,
wydaje następujący

Wyrok

- 1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 213 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), zmienionej dyrektywą Rady (UE) 2017/2455 z dnia 5 grudnia 2017 r. (Dz.U. 2017, L 348, s. 7) (zwanej dalej „dyrektywą VAT”).
- 2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy „Cityland” EOOD a Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” – Veliko Tarnovo (dyrektorem dykcji ds. odwołań oraz praktyki w dziedzinie podatków i zabezpieczenia społecznego w Wielkim Tyrnowie, Bułgaria, zwanym dalej „Direktor”) w przedmiocie wykreślenia „Cityland” z rejestru podatku od wartości dodanej (VAT).

Ramy prawne

Prawo Unii

- 3 Artykuł 2 ust. 1 dyrektywy VAT określa transakcje opodatkowane VAT.
- 4 Artykuł 213 ust. 1 akapit pierwszy tej dyrektywy stanowi:
„Każdy podatnik zgłasza rozpoczęcie, zmianę i zakończenie działalności jako podatnika”.
- 5 Artykuł 214 ust. 1 tej dyrektywy przewiduje:
„Państwa członkowskie podejmują niezbędne środki, aby zapewnić, że następujące osoby zostaną zidentyfikowane za pomocą indywidualnego numeru:
[...].”
- 6 Artykuł 273 tej dyrektywy ma następujące brzmienie:
„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”.
- 7 Tytuł XII dyrektywy VAT obejmuje rozdział 6, który zawiera sekcję 2, zatytułowaną „Procedura szczególna dla usług świadczonych przez podatników niemających siedziby na terytorium Wspólnoty [Europejskiej]”, do której należą art. 362 i 363 tej dyrektywy.

8 Artykuł 362 omawianej dyrektywy stanowi:

„Państwo członkowskie identyfikacji nadaje podatnikowi niemającemu siedziby na terytorium Wspólnoty indywidualny numer identyfikacyjny VAT na potrzeby stosowania niniejszej procedury szczególnej i powiadamia go drogą elektroniczną o nadanym numerze. [...]”.

9 Artykuł 363 tej dyrektywy ma następujące brzmienie:

„Państwo członkowskie identyfikacji skreśla podatnika niemającego siedziby na terytorium Wspólnoty z rejestru identyfikacyjnego w następujących przypadkach:

[...]

d) gdy pośrednik systematycznie nie przestrzega zasad dotyczących niniejszej procedury szczególnej”.

10 Ów rozdział 6 zawiera sekcję 4, zatytułowaną „Procedura szczególna dla sprzedaży na odległość towarów importowanych z terytoriów trzecich lub państw trzecich”, w której znajdują się art. 369q i 369r dyrektywy VAT.

11 Artykuł 369q tej dyrektywy stanowi:

„1. Państwo członkowskie identyfikacji nadaje podatnikowi korzystającemu z niniejszej procedury szczególnej indywidualny numer identyfikacyjny VAT na potrzeby stosowania niniejszej procedury szczególnej i powiadamia go drogą elektroniczną o nadanym numerze.

[...]

4. Numer identyfikacyjny VAT nadany na mocy ust. 1, 2 i 3 stosuje się tylko do celów niniejszej procedury szczególnej”.

12 Artykuł 369r wspomnianej dyrektywy przewiduje:

„1. Państwo członkowskie identyfikacji skreśla podatnika niekorzystającego z pośrednika z rejestru identyfikacyjnego w następujących przypadkach:

[...]

d) gdy podatnik ten systematycznie nie przestrzega zasad dotyczących niniejszej procedury szczególnej”.

Prawo bułgarskie

13 Zgodnie z art. 106 Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (ustawy o podatku od wartości dodanej, DV nr 63 z dnia 4 sierpnia 2006 r.), w brzmieniu mającym zastosowanie do sporu w postępowaniu głównym (zwanej dalej „ZDDS”):

„1. Ustanie rejestracji (wyrejestrowanie) zgodnie z tą ustawą jest procedurą, na podstawie której po dacie wyrejestrowania osoba nie ma prawa do naliczania VAT ani do wykonywania prawa do odliczenia, z wyjątkiem wypadków, gdy w ustawie tej przewidziano inaczej.

2. Rejestracja ustaje:

- 1) z inicjatywy zarejestrowanego podmiotu, gdy istnieje podstawa do wyrejestrowania – obligatoryjnego lub fakultatywnego;
- 2) z inicjatywy organu skarbowego, gdy:
 - a) stwierdził on istnienie podstawy do obligatoryjnego wyrejestrowania;
 - b) istnieje okoliczność określona w art. 176”.

14 Artykuł 176 ZDDS przewiduje:

„Właściwy organ skarbowy może odmówić rejestracji osoby lub zakończyć jej rejestrację, jeżeli osoba ta:

[...]

- 3) systematycznie nie wykonuje swoich obowiązków wynikających z niniejszej ustawy;

[...]”.

15 Paragraf 1 przepisów uzupełniających do ZDDS stanowi:

„Na użytek niniejszej ustawy następujące pojęcia oznaczają:

[...]

- 42) »Systematyczne naruszenie« oznacza naruszenie popełnione w ciągu roku od wejścia w życie decyzji o wymierzeniu kary administracyjnej nałożonej na daną osobę za naruszenie tego samego rodzaju.

[...]”.

Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

- 16 Cityland jest spółką prawa bułgarskiego, która prowadziła działalność w branży budowlanej do 2019 r.
- 17 W 2022 r. spółka ta została poddana kontroli podatkowej, w następstwie której organ po prihodite pri Teritorialna direksia na Natsionalnata agentsia za prihodite Veliko Tarnovo (organ skarbowy dykcji terytorialnej krajowej agencji przychodów skarbowych, Bułgaria) decyzją z dnia 27 września 2022 r. wykreślił tę spółkę z rejestru VAT zgodnie z art. 176 pkt 3 ZDDS.
- 18 Organ ten stwierdził bowiem systematyczne nieprzestrzeganie przez rzeczoną spółkę jej obowiązków wynikających z ZDDS, ponieważ nie zapłaciła zadeklarowanego i należnego VAT za łącznie pięć okresów rozliczeniowych od dnia 1 września 2013 r. do dnia 30 czerwca 2018 r.
- 19 Decyzją z dnia 19 grudnia 2022 r. Dyrektor utrzymał w mocy decyzję z dnia 27 września 2022 r.

- 20 W swojej decyzji stwierdził on, że niespłacone przez Cityland długi z tytułu VAT wynoszą 4144,59 BGN (lewów bułgarskich) za okres rozliczeniowy wrzesień 2013 r., 0,46 BGN za okres rozliczeniowy maj 2017 r., 365,50 BGN za okres rozliczeniowy marzec 2018 r., 49,66 BGN za okres rozliczeniowy kwiecień 2018 r. i 27 506,73 BGN za okres rozliczeniowy czerwiec 2018 r.
- 21 W toku postępowania, które doprowadziło do wydania tej decyzji, spółka Cityland podniosła, że sporny VAT, który został zadeklarowany, lecz nie został zapłacony, dotyczył faktur wystawionych spółce „Terem Ivaylo” EOOD, które były przedmiotem postępowania sądowego z powodu niezapłacenia przez tę ostatnią wykazanego na tych fakturach VAT. W następstwie zakwestionowania przez Cityland ustaleń dokonanych przez organ podatkowy pierwszej instancji Direktor stwierdził, że rozpatrywany VAT należny został zapłacony w dniu 27 października 2022 r., a do zapłaty pozostały jedynie odsetki w kwocie 6264,02 BGN.
- 22 Do Administrativen sad Veliko Tarnovo (sądu administracyjnego w Wielkim Tyrnowie, Bułgaria), będącego sądem odsyłającym, wpłynęła skarga wniesiona przez Cityland na decyzję z dnia 19 grudnia 2022 r. Sąd ten powziął wątpliwości co do zgodności przepisów bułgarskich przewidujących możliwość wykreślenia spółki z rejestru VAT z prawem Unii, ponieważ dyrektywa VAT nie przewiduje możliwości wyłączenia podatnika z systemu VAT.
- 23 Przepisy bułgarskie nie nakładają bowiem na właściwe organy podatkowe obowiązku pełnego zbadania zachowania podatnika w celu stwierdzenia istnienia ryzyka dla wpływów podatkowych i prawdopodobieństwa oszustwa podatkowego. Przeciwnie, samo stwierdzenie trzech formalnych naruszeń przepisów dotyczących VAT, w szczególności spóźnionego złożenia deklaracji podatkowej, opóźnienia w zapłacie VAT lub spóźnionego wystawienia faktury VAT, jest wystarczające, aby wykluczyć takiego podatnika z systemu VAT.
- 24 W niniejszej sprawie właściwe organy podatkowe stwierdziły systematyczny charakter naruszeń popełnionych przez Cityland, biorąc pod uwagę nieprzerwany okres prawie dziesięciu lat, a także uchybienia dotyczące nieznaczących kwot niezapłaconego VAT, takich jak, w odniesieniu do roku 2017, kwota 0,46 BGN.
- 25 W tych okolicznościach Administrativen sad Veliko Tarnovo (sąd administracyjny w Wielkim Tyrnowie) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:
- „1) Czy art. 106 ust. 2 pkt 2 lit. b) i art. 176 pkt 3 [ZDDS] są niezgodne z art. 213 [ust. 1 akapit pierwszy] dyrektywy [VAT]?
- 2) Na wypadek udzielenia odpowiedzi twierdzącej na pytanie pierwsze, czy art. 213 [ust. 1 akapit pierwszy] dyrektywy [VAT] jest bezpośrednio skuteczny?
- 3) Na wypadek udzielenia odpowiedzi przeczącej na pytanie pierwsze, czy art. 213 [ust. 1 akapit pierwszy] i art. 273 dyrektywy [VAT] oraz zasady pewności prawa i proporcjonalności zezwalają na wykluczenie z systemu VAT w przypadku formalnych naruszeń prawa – bez uwzględnienia czasu popełnienia naruszenia, charakteru naruszenia, innego zachowania danego podatnika i istnienia innych subiektywnych okoliczności, takich jak istnienie sporu gospodarczego dotyczącego niezapłacenia należnego podatku w terminie?

- 4) Na wypadek udzielenia odpowiedzi przeczącej na pytanie pierwsze, czy art. 213 [ust. 1 akapit pierwszy] i art. 273 dyrektywy [VAT] oraz zasada proporcjonalności zezwalają na wykluczenie podatnika z systemu VAT, wraz z naliczeniem odsetek za nieterminowe uiszczenie zadeklarowanego podatku – bez obowiązku przeprowadzenia przez organ skarbowy analizy dotyczącej rodzaju i charakteru działalności spółki, jej zachowania jako podatnika oraz dotkliwości każdego z proponowanych środków?”.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

- 26 Poprzez swoje pytania, które należy rozpatrzyć łącznie, sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy art. 213 ust. 1 akapit pierwszy i art. 273 dyrektywy VAT, a także zasady pewności prawa i proporcjonalności należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie przepisom krajowym, które – zgodnie z ich wykładnią dokonaną przez organy podatkowe i sądy krajowe – przewidują możliwość wykreślenia przez właściwy organ podatkowy z rejestru VAT podatnika z tego względu, że uchybił on obowiązkom z tytułu VAT, bez zbadania charakteru popełnionych naruszeń i zachowania danego podatnika.
- 27 Aby odpowiedzieć na te pytania, należy przypomnieć, że zgodnie z art. 213 ust. 1 akapit pierwszy dyrektywy VAT każdy podatnik powinien zgłosić rozpoczęcie, zmianę i zakończenie działalności jako podatnik. Artykuł 214 ust. 1 tej dyrektywy zobowiązuje państwa członkowskie do podjęcia niezbędnych środków, aby zapewnić, że podatnicy zostaną zidentyfikowani za pomocą indywidualnego numeru.
- 28 Zasadniczym celem identyfikacji podatników przewidzianej w art. 214 rzeczony dyrektywy jest zapewnienie prawidłowego funkcjonowania systemu VAT. W tym względzie Trybunał orzekł już wcześniej, że nadanie numeru identyfikacji podatkowej VAT stanowi dowód statusu podatkowego podatnika do celów stosowania VAT i upraszcza kontrolę podatników w celu prawidłowego poboru podatku (wyrok z dnia 14 marca 2013 r., *Ablessio*, C-527/11, EU:C:2013:168, pkt 18, 19 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 29 Numer identyfikacji podatkowej VAT stanowi ważny środek dowodowy na przeprowadzone transakcje. Dyrektywa VAT wymaga bowiem w szeregu przepisów dotyczących w szczególności fakturowania, deklaracji oraz informacji podsumowujących, aby omawiany numer identyfikacyjny podatnika, nabywcy towarów lub usługobiorcy był obowiązkowo wskazany w tych dokumentach (wyrok z dnia 14 marca 2013 r., *Ablessio*, C-527/11, EU:C:2013:168, pkt 20).
- 30 Trybunał orzekł, po pierwsze, że z art. 213 i 214 dyrektywy VAT wynika, iż państwa członkowskie dysponują pewnym zakresem uznania przy przyjmowaniu środków mających na celu zapewnienie identyfikacji podatników do celów VAT, a po drugie, że ów zakres uznania nie może być nieograniczony. Choć bowiem państwo członkowskie może odmówić nadania podatnikowi indywidualnego numeru, to nie może korzystać z tego uprawnienia bez uzasadnionej podstawy (zob. podobnie wyroki: z dnia 14 marca 2013 r., *Ablessio*, C-527/11, EU:C:2013:168, pkt 22, 23; a także z dnia 18 listopada 2021 r., *Promexor Trade*, C-358/20, EU:C:2021:936, pkt 41).
- 31 Jeśli chodzi natomiast o przyjęcie środków mających na celu wykreślenie wcześniej nadanych numerów identyfikacyjnych VAT, należy wyjaśnić, że dyrektywa VAT nie zawiera przepisów zezwalających w sposób ogólny państwom członkowskim na ustanowienie w ich przepisach krajowych wykreślenia z rejestru VAT.

- 32 Prawdą jest, że art. 363 i 369r tej dyrektywy przewidują przypadki, w których państwo członkowskie wykreśla podatnika z rejestru identyfikacyjnego przewidzianego w ramach procedury szczególnej dla usług świadczonych przez podatników niemających siedziby na terytorium Unii lub z rejestru przewidzianego w ramach procedury szczególnej dla sprzedaży na odległość towarów importowanych z terytoriów trzecich lub państw trzecich. Wykreślenie to ma miejsce w szczególności wówczas, gdy podatnik systematycznie nie przestrzega przepisów dotyczących danej procedury szczególnej. Jednakże takie wykreślenie nie dotyczy numeru identyfikacyjnego VAT nadanego na podstawie art. 214 owej dyrektywy, lecz wyłącznie numeru identyfikacyjnego nadanego podatnikowi do celów tych procedur szczególnych, jak wynika to z art. 362 i 369q tej dyrektywy.
- 33 Niemniej jednak, po pierwsze, art. 17 ust. 1 lit. c) i art. 23 rozporządzenia Rady (UE) nr 904/2010 z dnia 7 października 2010 r. w sprawie współpracy administracyjnej oraz zwalczania oszustw w dziedzinie podatku od wartości dodanej (Dz.U. 2010, L 268, s. 1) odnoszą się do nadanych numerów identyfikacyjnych VAT, które straciły ważność, a w szczególności do numerów wykreślonych, w przypadku gdy osoby przedstawiły fałszywe dane w celu uzyskania identyfikacji VAT lub nie zgłosiły zmian swoich danych.
- 34 Po drugie, zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału, z art. 2 i 273 dyrektywy VAT 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 (wyroki: z dnia 2 maja 2018 r., Scialdone, C-574/15, EU:C:2018:295, pkt 26; z dnia 17 maja 2023 r., Cezam, C-418/22, EU:C:2023:418, pkt 26).
- 35 Ponadto, zgodnie z równie utrwalonym orzecznictwem Trybunału państwa członkowskie mają uzasadniony interes w podejmowaniu odpowiednich kroków w celu ochrony swych interesów finansowych, a zwalczanie oszustw, unikania opodatkowania i ewentualnych nadużyć jest celem uznanym i wspieranym przez dyrektywę VAT (wyrok z dnia 14 marca 2013 r., Ablessio, C-527/11, EU:C:2013:168, pkt 28 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 36 W świetle przepisów i orzecznictwa, o których mowa w pkt 30–35 niniejszego wyroku, należy uznać, że w ramach wykonywania przysługującego im zakresu uznania dotyczącego przyjęcia środków w celu zapewnienia prawidłowego poboru podatku i zapobieżenia oszustwom podatkowym państwa członkowskie mogą w razie potrzeby przewidzieć wykreślenie podatnika z rejestru VAT.
- 37 W zakresie, w jakim z akt sprawy, którymi dysponuje Trybunał, wynika, że przepisy krajowe rozpatrywane w postępowaniu głównym, które przewidują wykreślenie podatnika z rejestru VAT, są pomyślane jako sankcja nałożona na tego podatnika za powtarzające się naruszanie obowiązków w zakresie VAT, należy przypomnieć, że 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 (wyrok z dnia 17 maja 2023 r., Cezam, C-418/22, EU:C:2023:418, pkt 27 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 38 Muszą one jednak wykonywać swoje kompetencje z poszanowaniem prawa Unii i jego zasad ogólnych, a w konsekwencji – z poszanowaniem zasad proporcjonalności i neutralności podatkowej (wyrok z dnia 17 maja 2023 r., Cezam, C-418/22, EU:C:2023:418, pkt 27 i przytoczone tam orzecznictwo). 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 11 kwietnia 2024 r., Legafact, C-122/23, EU:C:2024:293, pkt 42 i przytoczone tam orzecznictwo).

- 39 Po drugie, przy wykonywaniu tych kompetencji państwa członkowskie powinny czuwać nad przestrzeganiem wymogów wynikających z prawa do dobrej administracji, które odzwierciedla ogólną zasadę prawa Unii, która znajduje zastosowanie w ramach procedury kontroli podatkowej (zob. podobnie wyrok z dnia 16 maja 2024 r., Slovenské Energetické Strojárne, C-746/22, EU:C:2024:403, pkt 50).
- 40 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 11 kwietnia 2024 r., Legafact, C-122/23, EU:C:2024:293, pkt 43 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 41 Tymczasem wykreślenia z rejestru VAT przewidzianego w przepisach krajowych w odniesieniu do podatników, którzy naruszyli swoje obowiązki z tytułu tego podatku, bez zbadania charakteru popełnionych naruszeń, nie można uznać za sankcję zgodną z zasadami i wymogami, o których mowa w pkt 38–40 niniejszego wyroku.
- 42 Biorąc bowiem pod uwagę przypomnianą w pkt 28 i 29 niniejszego wyroku istotną rolę, jaką odgrywa numer identyfikacyjny VAT w odniesieniu do dowodu statusu podatkowego podatnika, a także rzeczywisty charakter dokonanych transakcji, nabywcy towarów i odbiorcy usług świadczonych przez podatnika, który został wykreślony z rejestru VAT, a zatem nie posiada ważnego numeru identyfikacyjnego do celów VAT, nie będą mieli w szczególności pewności co do możliwości wykazania, że mają prawo do odliczenia VAT naliczonego przy tej dostawie towarów lub świadczeniu usług.
- 43 W tych okolicznościach potencjalni nabywcy towarów i odbiorcy usług mogliby zostać zniechęceni do zawierania transakcji z podatnikiem wykreślonym z rejestru VAT.
- 44 Ta negatywna praktyczna konsekwencja wykreślenia z rejestru VAT oznacza, że podatnik mógłby zostać skłoniony do zakończenia swojej działalności, a zatem jest zbliżona do czasowego lub stałego zakazu prowadzenia tej działalności. Wynika z tego, że gdyby wykreślenie z rejestru VAT było postrzegane jako sankcja za powtarzające się naruszenie przez podatnika obowiązków z tytułu VAT, byłaby to sankcja szczególnie dotkliwa.
- 45 Zgodnie z orzecznictwem, o którym mowa w pkt 38 niniejszego wyroku, takiej sankcji nie można uznać za zgodną z zasadą proporcjonalności, ponieważ jest ona nakładana bez zbadania charakteru i wagi naruszeń popełnionych przez podatnika w celu ustalenia, czy uzasadniona jest tak surowa sankcja lub czy inna, mniej surowa sankcja byłaby wystarczająca w okolicznościach, które doprowadziły do nałożenia takiej sankcji.
- 46 Przepisy, które pozwalają organom podatkowym na wykreślenie podatnika z rejestru VAT, nie przewidując obowiązku pełnego zbadania przez te organy zachowania tego podatnika w celu oceny istnienia ryzyka dla wpływów podatkowych i prawdopodobieństwa oszustwa w zakresie VAT, wykraczają bowiem poza to, co jest konieczne do zapewnienia pełnego poboru VAT i zwalczania oszustw w zakresie VAT.

- 47 Bez takiej pełnej analizy zachowania danego podatnika nie jest możliwe poznanie z całą pewnością charakteru i zakresu ewentualnego oszustwa podatkowego popełnionego przez tego podatnika, a w konsekwencji dokonanie oceny, czy wykreślenie tego podatnika z rejestru VAT stanowi odpowiednią sankcję w celu zapewnienia pełnego poboru VAT i zwalczania oszustw w zakresie VAT.
- 48 Ponadto, co się tyczy wymogów wynikających z prawa do dobrej administracji, o których mowa w pkt 39 niniejszego wyroku, Trybunał orzekł, że organ administracyjny taki jak krajowy organ podatkowy powinien w ramach ciążących na nim obowiązków weryfikacji przeprowadzić staranne i bezstronne badanie wszystkich istotnych aspektów, tak aby upewnić się, że przy wydawaniu decyzji dysponuje on w tym celu możliwie najpełniejszymi i najbardziej wiarygodnymi informacjami (wyrok z dnia 16 maja 2024 r., Slovenské Energetické Strojárne, C-746/22, EU:C:2024:403, pkt 50 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 49 Wreszcie należy przypomnieć, że zgodnie z orzecznictwem Trybunału zasada pewności prawa wymaga, aby nie istniała możliwość kwestionowania w nieskończoność sytuacji podatkowej podatnika w zakresie jego praw i obowiązków względem organów podatkowych (wyrok z dnia 5 grudnia 2024 r., Modexel, C-680/23, EU:C:2024:1000, pkt 34 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 50 Tymczasem z pkt 42 niniejszego wyroku wynika, że sankcja polegająca na wykreśleniu podatnika z rejestru VAT bez formalnego zakazu wykonywania przez tego podatnika działalności podlegającej opodatkowaniu VAT, w związku z którą podatnik ten dokonał wpisu do tej ewidencji, może prowadzić do stałego i powtarzającego się podważania sytuacji podatkowej zarówno samego podatnika, jak i nabywców towarów i odbiorców świadczonych przez niego usług. W związku z tym takiej sankcji nie można również uznać za zgodną z zasadą pewności prawa.
- 51 W świetle wszystkich powyższych rozważań na pytania prejudycjalne należy odpowiedzieć, że art. 213 ust. 1 akapit pierwszy i art. 273 dyrektywy VAT, a także zasady pewności prawa i proporcjonalności należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie przepisom krajowym, które – zgodnie z ich wykładnią dokonaną przez organy podatkowe i sądy krajowe – przewidują możliwość wykreślenia przez właściwy organ podatkowy z rejestru VAT podatnika z tego względu, że uchybił on swoim obowiązkom z tytułu VAT, bez zbadania charakteru popełnionych naruszeń i zachowania danego podatnika.

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 (dziesiąta izba) orzeka, co następuje:

Artykuł 213 ust. 1 akapit pierwszy i art. 273 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, zmienionej dyrektywą Rady (UE) 2017/2455 z dnia 5 grudnia 2017 r., a także zasady pewności prawa i proporcjonalności

należy interpretować w ten sposób, że:

stoją one na przeszkodzie przepisom krajowym, które – zgodnie z ich wykładnią dokonaną przez organy podatkowe i sądy krajowe – przewidują możliwość wykreślenia przez właściwy organ podatkowy z rejestru podatku od wartości dodanej (VAT) podatnika z tego względu, że uchybił on obowiązkom z tytułu VAT, bez zbadania charakteru popełnionych naruszeń i zachowania danego podatnika.

Podpisy