



Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (siódma izba)

z dnia 8 grudnia 2022 r.*

Odesłanie prejudycjalne – Harmonizacja ustawodawstw podatkowych – Wspólny system podatku od wartości dodanej (VAT) – Dyrektywa 2006/112/WE – Artykuł 203 – Korekta deklaracji VAT – Usługobiorcy niemogący skorzystać z prawa do odliczenia – Brak ryzyka utraty wpływów podatkowych

W sprawie C-378/21

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Bundesfinanzgericht (federalny sąd do spraw finansowych, Austria) postanowieniem z dnia 21 czerwca 2021 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 21 czerwca 2021 r., w postępowaniu:

P GmbH

przeciwko

Finanzamt Österreich,

TRYBUNAŁ (siódma izba),

w składzie: F. Biltgen (sprawozdawca), pełniący obowiązki prezesa izby, N. Wahl i J. Passer, sędziowie,

rzecznik generalny: J. Kokott,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi, które przedstawili:

- w imieniu rządu austriackiego – A. Posch, w charakterze pełnomocnika,
- w imieniu Komisji Europejskiej – L. Lozano Palacios i R. Pethke, w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 8 września 2022 r.,

* Język postępowania: niemiecki.

wydaje następujący

Wyrok

- 1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 203 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) 2016/1065 z dnia 27 czerwca 2016 r. (Dz.U. 2016, L 177, s. 9) (zwanej dalej „dyrektywą VAT”).
- 2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy P GmbH a Finanzamt Österreich (urzędem skarbowym w Austrii, zwanym dalej „organem podatkowym”) w przedmiocie odmowy przez ten organ korekty deklaracji podatku od wartości dodanej (VAT) P na tej podstawie, że spółka ta wskazała na fakturach kwotę VAT obliczoną według błędnej stawki.

Ramy prawne

Prawo Unii

- 3 Zgodnie z art. 193 dyrektywy VAT:
„Każdy podatnik dokonujący podlegającej opodatkowaniu dostawy towarów lub świadczenia usług obowiązany jest do zapłaty VAT, z wyjątkiem sytuacji, gdy do zapłaty VAT zobowiązana jest inna osoba w przypadkach, o których mowa w art. 194–199b i art. 202”.
- 4 Artykuł 203 tej dyrektywy stanowi:
„Każda osoba, która wykazuje VAT na fakturze, jest zobowiązana do zapłaty VAT”.
- 5 Artykuł 220 ust. 1 wspomnianej dyrektywy stanowi:
„Każdy podatnik upewnia się, że faktura została wystawiona przez niego, nabywcę lub usługobiorcę, lub w jego imieniu i na jego rzecz, przez osobę trzecią, w następujących przypadkach:
1) dostaw towarów lub świadczenia usług dokonywanych przez niego na rzecz innego podatnika lub na rzecz osoby prawnej niebędącej podatnikiem;
[...].”

Prawo austriackie

- 6 Artykuł 11 ust. 1 pkt 1 Umsatzsteuergesetz 1994 (ustawy o podatku obrotowym z 1994 r., BGBl. 663/1994), w brzmieniu mającym zastosowanie do sporu w postępowaniu głównym (zwanej dalej „UStG 1994”), stanowi:
„Jeżeli przedsiębiorca dokonuje czynności w rozumieniu art. 1 ust. 1 pkt 1, jest uprawniony do wystawiania faktur. Jeżeli wykonuje on czynności przeznaczone dla innego przedsiębiorcy na potrzeby jego przedsiębiorstwa lub na rzecz osoby prawnej, o ile nie jest ona przedsiębiorcą, jest on

zobowiązany do wystawiania faktur. Jeżeli przedsiębiorca dokonuje podlegającej opodatkowaniu czynności dostawy robót lub realizacji obiektu związanego z nieruchomością przeznaczoną dla osoby niebędącej przedsiębiorcą, jest on zobowiązany wystawić fakturę. Przedsiębiorca musi spełnić obowiązek wystawienia faktury w terminie sześciu miesięcy od wykonania czynności”.

7 Artykuł 11 ust. 6 UStG 1994 stanowi:

„W przypadku faktur, których całkowita kwota nie przekracza 400 EUR, wystarczające są następujące dane, oprócz daty wystawienia:

- 1) nazwa i adres przedsiębiorcy, który wykonał dostawę lub świadczenie;
- 2) ilość i zwyczajowa nazwa handlowa dostarczanych towarów lub charakter i zakres innego świadczenia;
- 3) data dostawy lub innego świadczenia lub okres, którego dotyczy świadczenie;
- 4) wynagrodzenie i kwota podatku związanego z dostawą towarów lub świadczeniem usług, łącznie, oraz
- 5) stawka podatku”.

8 Artykuł 11 ust. 12 UStG 1994 stanowi:

„Jeżeli przedsiębiorca wykazał oddzielnie na fakturze w związku z dostawą lub innym świadczeniem kwotę podatku, do której zapłaty nie jest zobowiązany z tytułu transakcji na mocy niniejszej ustawy federalnej, jest on zobowiązany do zapłaty tej kwoty na podstawie faktury, chyba że dokona jej korekty względem odbiorcy dostawy lub odbiorcy innego świadczenia. W przypadku korekty art. 16 ust. 1 ma zastosowanie mutatis mutandis”.

9 Artykuł 16 ust. 1 UStG 1994 stanowi:

„W przypadku zmiany podstawy opodatkowania transakcji podlegającej opodatkowaniu w rozumieniu art. 1 ust. 1 pkt 1 i 2,

- 1) przedsiębiorca, który zrealizował tę transakcję, koryguje odpowiednio kwotę podatku należnego z tego tytułu, oraz
- 2) przedsiębiorca będący odbiorcą podatku koryguje odpowiednio odliczenie dokonane z tego tytułu. Korekty dokonuje się za okres rozliczeniowy, w którym nastąpiła zmiana wynagrodzenia”.

10 Artykuł 239a Bundesabgabenordnung (federalnej ordynacji podatkowej), w brzmieniu mającym zastosowanie do sporu w postępowaniu głównym, stanowi:

„Jeżeli podatek, który zgodnie z celem przepisu podatkowego jest ponoszony ekonomicznie przez osobę inną niż podatnik, został poniesiony ekonomicznie przez osobę inną niż podatnik, nie dokonuje się:

- 1) wpisu na dobro rachunku podatkowego,
- 2) zwrotu, przekazania lub przeniesienia aktywów oraz

3) korzystania z nich w celu pokrycia zobowiązań podatkowych,
jeżeli prowadziłyby to do bezpodstawnego wzbogacenia podatnika”.

Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

- 11 W roku podatkowym 2019 skarżąca w postępowaniu głównym, prowadząca kryty plac zabaw, zastosowała stawkę VAT w wysokości 20% w odniesieniu do świadczonych przez nią usług. Spółka ta wystawiła swym klientom łącznie 22 557 paragonów, będących fakturami opiewającymi na niską kwotę w rozumieniu art. 11 ust. 6 UStG 1994, na których wskazała tę stawkę.
- 12 Z wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym wynika, że klientami skarżącej w postępowaniu głównym byli wyłącznie konsumenci końcowi, którzy nie mieli prawa do odliczenia naliczonego VAT.
- 13 Po stwierdzeniu przez skarżącą w postępowaniu głównym, że ustawowa stawka VAT mająca zastosowanie do jej usług wynosiła nie 20%, lecz 13%, skorygowała ona swoją deklarację VAT celem zaliczenia przez organ podatkowy na jej rzecz nadwyżki VAT.
- 14 Organ ten odmówił dokonania korekty ze względu na to, że, po pierwsze, zgodnie z prawem krajowym skarżąca w postępowaniu głównym jest zobowiązana do zapłaty wyższego VAT z powodu braku dokonania korekty faktur, a po drugie, ze względu na to, że klienci skarżącej w postępowaniu głównym ponieśli wyższy koszt VAT, w związku z czym żądana korekta prowadziłyby do bezpodstawnego wzbogacenia skarżącej.
- 15 Skarżąca w postępowaniu głównym wniosła skargę na tę decyzję, a spór został wniesiony do sądu odsyłającego, Bundesfinanzgericht (federalnego sądu do spraw finansowych, Austria), który zastanawia się w świetle orzecznictwa Trybunału, czy art. 203 dyrektywy VAT może zostać zastosowany w zawisłej przed nim sprawie, mimo że nie istnieje żadne ryzyko utraty wpływów podatkowych. W przypadku odpowiedzi twierdzącej sąd ten zastanawia się, czy w związku z tym, że skarżąca w postępowaniu głównym nie ma realnej możliwości skorygowania faktur wystawionych konsumentom końcowym, należy uwzględnić okoliczność, że brak jest ryzyka utraty wpływów podatkowych w celu umożliwienia jej skorygowania deklaracji VAT w żądanym zakresie. Sąd odsyłający ma ponadto wątpliwości co do tego, czy dyrektywę VAT należy interpretować w ten sposób, że fakt, iż konsumenci końcowi w całości zapłacili VAT, i że w związku z tym skarżąca w postępowaniu głównym wzbogaciłyby się w przypadku korekty tego podatku, sprzeciwia się temu, aby można było dokonać takiej korekty.
- 16 W tych okolicznościach Bundesfinanzgericht (federalny sąd do spraw finansowych) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:
 - „1) Czy wystawca faktury jest zobowiązany do zapłaty VAT na podstawie art. 203 [dyrektywy VAT], jeżeli – w przypadku takim jak niniejszy – nie może wystąpić ryzyko uszczuplenia dochodów podatkowych, ponieważ odbiorcy usług są konsumentami końcowymi, którzy nie są uprawnieni do odliczenia podatku naliczonego?
 - 2) Jeżeli odpowiedź na pierwsze pytanie jest twierdząca, a tym samym wystawca faktury jest zobowiązany do zapłaty VAT na podstawie art. 203 [dyrektywy VAT]:

- a) Czy można nie dokonywać korekty faktur wobec świadczeniobiorców, jeżeli z jednej strony nie ma ryzyka uszczuplenia dochodów podatkowych, a z drugiej strony korekta faktur jest faktycznie niemożliwa?
- b) Czy okoliczność, że konsumenci końcowi zapłacili podatek w ramach opłaty faktury i że tym samym podatnik wzbogacił się dzięki korekcie VAT, stoi na przeszkodzie korekcie VAT?”.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

W przedmiocie pytania pierwszego

- 17 Poprzez pytanie pierwsze sąd odsyłający zmierza w istocie do ustalenia, czy art. 203 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że podatnik, który świadczył usługę i wykazał na fakturze kwotę VAT obliczoną na podstawie błędnej stawki, jest zobowiązany do zapłaty tego VAT, nawet jeśli nie istnieje żadne ryzyko utraty wpływów podatkowych w związku z tym, że usługobiorcy są wyłącznie konsumentami końcowymi niekorzystającymi z prawa do odliczenia naliczonego podatku VAT.
- 18 Na wstępie należy wskazać, że z wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym wynika, iż pytania przedstawione przez sąd odsyłający opierają się na założeniu, że w niniejszej sprawie nie istnieje żadne ryzyko utraty wpływów podatkowych, ponieważ klienci skarżące w postępowaniu głównym byli w danym roku podatkowym wyłącznie konsumentami końcowymi, którzy nie mieli prawa do odliczenia VAT zafakturowanego im przez skarżącą w postępowaniu głównym. Jedynie w świetle tego założenia Trybunał zbada pytanie pierwsze.
- 19 W celu udzielenia odpowiedzi na to pytanie należy przypomnieć, że zgodnie z art. 203 dyrektywy VAT każdy, kto wykazuje ten podatek na fakturze, jest zobowiązany do zapłaty VAT, a zgodnie z orzecznictwem Trybunału VAT wyszczególniony na fakturze jest należny od wystawcy tej faktury również w przypadku braku rzeczywistej transakcji podlegającej opodatkowaniu (wyrok z dnia 8 maja 2019 r., EN.SA., C-712/17, EU:C:2019:374, pkt 26).
- 20 Z orzecznictwa Trybunału wynika ponadto, że art. 203 dyrektywy VAT ma na celu wyeliminowanie ryzyka uszczuplenia wpływów podatkowych, jakie może powodować prawo do odliczenia przewidziane w tej dyrektywie [wyroki: z dnia 8 maja 2019 r., EN.SA., C-712/17, EU:C:2019:374, pkt 32; z dnia 18 marca 2021 r., P (Karty paliwowe), C-48/20, EU:C:2021:215, pkt 27].
- 21 Jak zauważyła rzecznik generalna w pkt 26 opinii, art. 203 dyrektywy VAT ma zatem zastosowanie, w sytuacji gdy VAT został błędnie wykazany na fakturze i istnieje ryzyko utraty wpływów podatkowych z tego powodu, że odbiorca danej faktury może skorzystać z prawa do odliczenia tego VAT.
- 22 Artykuł 203 dyrektywy VAT różni się zatem od art. 193 tej dyrektywy w zakresie, w jakim ten drugi przepis w związku z art. 220 ust. 1 tej dyrektywy dotyczy sytuacji, w której podatnik wystawił fakturę wykazującą prawidłową kwotę VAT na podstawie art. 220 ust. 1, zgodnie z którym podatnik dokonujący na rzecz innego podatnika podlegającej opodatkowaniu dostawy towarów lub świadczenia usług powinien wystawić fakturę temu innemu podatnikowi. W takim przypadku zgodnie z owym art. 193 VAT jest należny od podatnika dokonującego takiej dostawy lub świadczenia na rzecz innego podatnika.

- 23 Wynika z tego, jak wskazała rzeczniczka generalna w pkt 26 opinii, że art. 203 dyrektywy VAT ma zastosowanie wyłącznie do zobowiązania podatkowego wykraczającego poza zobowiązanie podatkowe należne w sytuacjach, w których znajduje zastosowanie art. 193 tej dyrektywy, a zatem nie obejmuje sytuacji, w których VAT wykazany na fakturze jest prawidłowy. W sytuacji w której część wykazanego na fakturze VAT została błędnie zafakturowana, art. 203 tej dyrektywy znajduje zastosowanie jedynie do kwoty VAT przekraczającej kwotę prawidłowo zafakturowanego podatku. W tym ostatnim przypadku istnieje bowiem ryzyko utraty wpływów podatkowych, ponieważ podatnik będący odbiorcą takiej faktury mógłby skorzystać z prawa do odliczenia w odniesieniu do tego VAT bez możliwości ustalenia przez właściwy organ podatkowy, czy spełnione są przesłanki skorzystania z tego prawa.
- 24 W niniejszej sprawie, jak przypomniano w pkt 18 niniejszego wyroku, sąd odsyłający wykluczył istnienie takiego ryzyka utraty wpływów podatkowych ze względu na to, że klienci skarżący w postępowaniu głównym byli w rozpatrywanym roku podatkowym wyłącznie konsumentami końcowymi nieposiadającymi prawa do odliczenia naliczonego podatku VAT. Należy zatem stwierdzić, że art. 203 dyrektywy VAT nie znajduje zastosowania w takiej sytuacji.
- 25 W świetle całości powyższych rozważań odpowiedź na pytanie pierwsze brzmi następująco: art. 203 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że podatnik, który świadczył usługę i wykazał na fakturze kwotę VAT obliczoną na podstawie błędnej stawki, nie jest na mocy tego przepisu zobowiązany do zapłaty części błędnie zafakturowanego VAT, jeśli nie istnieje żadne ryzyko utraty wpływów podatkowych w związku z tym, że usługobiorcy są wyłącznie konsumentami końcowymi niekorzystającymi z prawa do odliczenia naliczonego podatku VAT.

W przedmiocie pytania drugiego

- 26 W świetle odpowiedzi udzielonej na pytanie pierwsze nie ma potrzeby udzielania odpowiedzi na pytanie drugie.

W przedmiocie kosztów

- 27 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 (siódma izba) orzeka, co następuje:

Artykuł 203 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, zmienionej dyrektywą Rady (UE) 2016/1065 z dnia 27 czerwca 2016 r.,

należy interpretować w ten sposób, że:

podatnik, który świadczył usługę i wykazał na fakturze kwotę podatku od wartości dodanej (VAT) obliczoną na podstawie błędnej stawki, nie jest na mocy tego przepisu zobowiązany do zapłaty części błędnie zafakturowanego VAT, jeśli nie istnieje żadne ryzyko utraty wpływów podatkowych w związku z tym, że usługobiorcy są wyłącznie konsumentami końcowymi niekorzystającymi z prawa do odliczenia naliczonego podatku VAT.

Podpisy