



Zbiór Orzeczeń

OPINIA RZECZNIK GENERALNEJ
JULIANE KOKOTT
z dnia 16 listopada 2023 r.¹

Sprawa C-606/22

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy
przeciwko
B. sp. z o.o., dawniej B. sp. j.,
przy udziale:
Rzecznika Małych i Średnich Przedsiębiorców

[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Naczelny Sąd Administracyjny (Polska)]

Odesłanie prejudycjalne – Wspólny system podatku od wartości dodanej – Dyrektywa 2006/112/WE – Podstawa opodatkowania – Zasada neutralności podatkowej – Błąd dotyczący wysokości stawki podatkowej – Korekta zobowiązania podatkowego ze względu na zmianę podstawy opodatkowania – Krajowa praktyka odmowy uwzględnienia roszczenia o zwrot z powodu zmiany podstawy opodatkowania ze względu na brak wystawienia faktur, które musiałyby wcześniej zostać skorygowane – Zbyteczność korekty faktury przy braku faktur konsumenta końcowego – Brak ryzyka utraty wpływów podatkowych – Zarzut bezpodstawnego wzbogacenia – Zasada „nemo auditur propriam turpitudinem allegans”

I. Wprowadzenie

1. Przepisy o VAT są dla przedsiębiorstwa ryzykownym obszarem prawa. Jeśli podatnik błędnie zastosuje zbyt niską stawkę podatkową, nadal jest winien prawidłową (wyższą) kwotę podatku, którą musi zapłacić państwu. Wynika to z faktu, że VAT jest zawsze zawarty w ustalonej cenie w ustawowo przewidzianej prawidłowej wysokości. To, czy strony o tym wiedziały, czy nie, nie ma znaczenia dla wierzyciela podatkowego. Dotyczy to również sytuacji, gdy przedsiębiorstwo nie może później przerzucić wyższego VAT na swoich klientów z przyczyn prawnych lub faktycznych.

2. W niniejszym postępowaniu o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym Trybunał musi ponownie² zająć się odwrotnym przypadkiem, w którym podatnik błędnie obliczył i odprowadził zbyt wysoką stawkę podatku. Co ciekawe, błąd został najwyraźniej popełniony dopiero za namową organów podatkowych. W międzyczasie organy podatkowe uznały obniżoną stawkę podatku za prawidłową. Podatnik chciałby teraz odzyskać nadpłacony, ale nienależny podatek.

¹ Język oryginału: niemiecki.

² Wyrok z dnia 8 grudnia 2022 r., Finanzamt Österreich (VAT błędnie zafakturowany względem konsumentów końcowych) (C-378/21, EU:C:2022:968).

3. Kluczową kwestią jest teraz to, czy w tym przypadku państwo może zatrzymać nadpłacony VAT, czy też musi go zwrócić podatnikowi. Przecież na gruncie prawa materialnego podatek nie powstał w takiej wysokości. Poza tym ponieważ nie wystawiono faktur z wykazaniem VAT, nie powstaje kwestia korekty faktury. Polskie prawo jednak nie zezwala na zwrot nadpłaconego (błędnego) zobowiązania podatkowego bez uprzedniej korekty faktury.

4. W rzeczywistości klient musiałby ubiegać się o zwrot nadpłaconego VAT od usługodawcy. Jeśli jednak nie jest to prawnie możliwe (np. jeśli stałą kwotę ustalono jako cenę) lub jest faktycznie wykluczone (np. ponieważ klienci nie są imiennie wymienieni lub nie są świadomi prawidłowej stawki VAT), pojawia się pytanie, kto może pozostać ostatecznie „wzbogacony” w wyniku błędu co do prawidłowej wysokości podatku. Czy ma to być państwo, czy podatnik?

II. Ramy prawne

A. Prawo Unii

5. Ramy prawne Unii określa dyrektywa 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (zwana dalej „dyrektywą VAT”)³. Artykuł 1 ust. 2 dyrektywy VAT stanowi:

„Zasada wspólnego systemu VAT polega na zastosowaniu do towarów i usług ogólnego podatku konsumpcyjnego dokładnie proporcjonalnego do ceny towarów i usług, niezależnie od liczby transakcji, które mają miejsce w procesie produkcji i dystrybucji poprzedzającym etap obciążenia tym podatkiem.

VAT, obliczony od ceny towaru lub usługi według stawki, która ma zastosowanie do takiego towaru lub usługi, jest wymagalny od każdej transakcji, po odjęciu kwoty podatku poniesionego bezpośrednio w różnych składnikach kosztów [...]”.

6. Artykuł 73 dyrektywy VAT dotyczy podstawy opodatkowania i brzmi:

„W odniesieniu do dostaw towarów i świadczenia usług innych niż te, o których mowa w art. 74–77, podstawa opodatkowania obejmuje wszystko, co stanowi zapłatę otrzymaną lub którą dostawca lub usługodawca otrzyma w zamian za dostawę towarów lub świadczenie usług, od nabywcy, usługobiorcy lub osoby trzeciej, włącznie z subwencjami związanymi bezpośrednio z ceną takiej dostawy lub świadczenia”.

7. Artykuł 78 dyrektywy VAT określa elementy, które mają być włączone do podstawy opodatkowania lub z niej wyłączone:

„Do podstawy opodatkowania wlicza się następujące elementy:

a) podatki, cła, opłaty i inne należności, z wyjątkiem samego VAT [...]”.

³ Dyrektywa Rady z dnia 28 listopada 2006 r. (Dz.U. 2006, L 347, s. 1), w brzmieniu obowiązującym w latach objętych sporem, czyli 2012–2014; ostatnio zmieniona dyrektywą Rady 2013/42/UE z dnia 22 lipca 2013 r. (Dz.U. 2013, L 201, s. 1), dyrektywą Rady 2013/43/UE z dnia 22 lipca 2013 r. (Dz.U. 2013, L 201, s. 4) i dyrektywą Rady 2013/61/UE z dnia 17 grudnia 2013 r. (Dz.U. 2013, L 353, s. 5).

8. Artykuł 90 ust. 1 dyrektywy VAT wyjaśnia wpływ niektórych późniejszych zdarzeń na podstawę opodatkowania:

„W przypadku anulowania, wypowiedzenia, rozwiązania, całkowitego lub częściowego niewywiązania się z płatności lub też w przypadku obniżenia ceny po dokonaniu dostawy, podstawa opodatkowania jest stosownie obniżana na warunkach określonych przez państwa członkowskie”.

9. Artykuł 203 dyrektywy VAT reguluje obowiązek podatkowy poprzez wykazanie podatku na fakturze:

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

B. Prawo polskie

10. Polska dokonała transpozycji dyrektywy VAT ustawą z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2006 r., poz. 710, ze zm., zwaną dalej „ustawą o VAT”).

11. Artykuł 29 ust. 4a i 4c ustawy o VAT w brzmieniu obowiązującym do dnia 31 grudnia 2013 r. brzmiał:

„4a. W przypadku gdy podstawa opodatkowania ulega zmniejszeniu w stosunku do podstawy określonej w wystawionej fakturze, obniżenia podstawy opodatkowania podatnik dokonuje pod warunkiem posiadania, przed upływem terminu do złożenia deklaracji podatkowej za dany okres rozliczeniowy, w którym nabywca towaru lub usługi otrzymał korektę faktury, potwierdzenia otrzymania korekty faktury przez nabywcę towaru lub usługi, dla którego wystawiono fakturę. Uzyskanie potwierdzenia otrzymania przez nabywcę towaru lub usługi korekty faktury po terminie złożenia deklaracji podatkowej za dany okres rozliczeniowy uprawnia podatnika do uwzględnienia korekty faktury za okres rozliczeniowy, w którym potwierdzenie to uzyskano”.

„4c. Przepis ust. 4a stosuje się odpowiednio w przypadku stwierdzenia pomyłki w kwocie podatku na fakturze i wystawienia korekty faktury do faktury, w której wykazano kwotę podatku wyższą niż należna”.

12. Artykuł 29a ust. 10, 13 i 14 ustawy o VAT w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 2014 r. brzmi:

„10. Podstawę opodatkowania, z zastrzeżeniem ust. 13, obniża się o:

- 1) kwoty udzielonych po dokonaniu sprzedaży opustów i obniżek cen;
- 2) wartość zwróconych towarów i opakowań, z zastrzeżeniem ust. 11 i 12;
- 3) zwróconą nabywcy całość lub część zapłaty otrzymaną przed dokonaniem sprzedaży, jeżeli do niej nie doszło;
- 4) wartość zwróconych kwot dotacji, subwencji i innych dopłat o podobnym charakterze, o których mowa w ust. 1”.

„13. W przypadkach, o których mowa w ust. 10 pkt 1–3, obniżenia podstawy opodatkowania, w stosunku do podstawy określonej w wystawionej fakturze z wykazaniem podatkiem, dokonuje się pod warunkiem posiadania przez podatnika, uzyskanego przed upływem terminu do złożenia deklaracji podatkowej za dany okres rozliczeniowy, w którym nabywca towaru lub usługobiorca otrzymał fakturę korygującą, potwierdzenia otrzymania faktury korygującej przez nabywcę towaru lub usługobiorcę, dla którego wystawiono fakturę. Uzyskanie potwierdzenia otrzymania przez nabywcę towaru lub usługobiorcę faktury korygującej po terminie złożenia deklaracji podatkowej za dany okres rozliczeniowy uprawnia podatnika do uwzględnienia faktury korygującej za okres rozliczeniowy, w którym potwierdzenie to uzyskano”.

„14. Przepis ust. 13 stosuje się odpowiednio w przypadku stwierdzenia pomyłki w kwocie podatku na fakturze i wystawienia faktury korygującej do faktury, w której wykazano kwotę podatku wyższą niż należna”.

13. Artykuł 72 § 1 ordynacji podatkowej z dnia 29 sierpnia 1997 r. (Dz.U. z 2017 r., poz. 201, ze zm.; zwanej dalej „ordynacją podatkową”) reguluje nadpłatę podatków:

„Za nadpłatę uważa się kwotę:

1) nadpłaconego lub nienależnie zapłaconego podatku [...].”

14. Artykuł 81 §§ 1 i 2 ordynacji podatkowej reguluje korektę deklaracji podatkowych:

„§ 1. Jeżeli odrębne przepisy nie stanowią inaczej, podatnicy, płatnicy i inkasenci mogą skorygować uprzednio złożoną deklarację.

§ 2. Skorygowanie deklaracji następuje przez złożenie korygującej deklaracji”.

15. W § 3 ust. 5 i 6 rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie kas rejestrujących z dnia 14 marca 2013 r. (Dz.U. z 2013 r., poz. 363; zwanego dalej „rozporządzeniem w sprawie kas rejestrujących”) znajduje się następująca regulacja:

„5. W przypadku wystąpienia oczywistej pomyłki w ewidencji podatnik dokonuje niezwłocznie jej korekty przez ujęcie w odrębnej ewidencji:

1) błędnie zaewidencjonowanej sprzedaży (wartość sprzedaży brutto i wartość podatku należnego);

2) krótkiego opisu przyczyny i okoliczności popełnienia pomyłki oraz dołączenie oryginału paragonu fiskalnego dokumentującego sprzedaż, przy której nastąpiła oczywista pomyłka.

6. W przypadku, o którym mowa w ust. 5, podatnik ewidencjonuje przy zastosowaniu kasy sprzedaż w prawidłowej wysokości”.

III. Okoliczności faktyczne i postępowanie prejudycjalne

16. W dniu 27 stycznia 2016 r. B. sp. j. (zwana dalej „spółką B”) złożyła korekty deklaracji VAT za niektóre miesiące rozliczeniowe w latach 2012–2014. Świadczenie usług związanych z rekreacją (wstęp na teren klubu i swobodne korzystanie z infrastruktury) miałyby podlegać stawce podatku w wysokości 8 % zamiast stosowanej dotychczas stawki podstawowej 23 %.

17. W niniejszym sporze spółka B argumentowała, że zastosowała stawkę podstawową (23 %) do świadczonych usług, ponieważ organy podatkowe w swoich interpretacjach prawa podatkowego wskazały na opodatkowanie tego rodzaju usług taką właśnie stawką VAT. Dopiero gdy organy podatkowe zmieniły stanowisko i ustaliły, że usługi te powinny być opodatkowane stawką obniżoną (8 %), spółka B zdecydowała się skorygować transakcje wykazane w deklaracjach podatkowych.

18. Decyzją z dnia 22 czerwca 2017 r. Naczelnik Drugiego Urzędu Skarbowego odmówił stwierdzenia nadpłaty VAT za wyżej wymienione okresy rozliczeniowe. Decyzją z dnia 24 listopada 2017 r. Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy (Polska) utrzymał w mocy wyżej wymienioną decyzję.

19. Stwierdził on, że w korektach deklaracji VAT skorygowano wartość sprzedaży detalicznej udokumentowanej paragonami fiskalnymi w zakresie sprzedaży karnetów na wejście do obiektów służących poprawie kondycji fizycznej, opodatkowanej wcześniej stawką podatku 23 %, na stawkę 8 %, co spowodowało zaniżenie podatku należnego. Wskazał na to, że przepisy ustawy o VAT przewidują możliwość korekty podstawy opodatkowania tylko w sytuacji, gdy transakcja została potwierdzona fakturą VAT. Brak jest uregulowań prawnych rozstrzygających kwestię możliwości skorygowania podstawy opodatkowania i podatku należnego w przypadku sprzedaży, dla której nie wystawiono faktury.

20. Ponadto przepisy rozporządzenia w sprawie kas rejestrujących przewidują możliwość dokonania korekty tylko w ściśle określonych przypadkach. Brak jest natomiast regulacji w przedmiocie możliwości bądź też braku możliwości dokonania korekty w przypadku zastosowania błędnej stawki VAT przez podatnika dokonującego sprzedaży osobom fizycznym nieprowadzącym działalności gospodarczej, ewidencjonującego sprzedaż za pomocą kas fiskalnych.

21. W związku z powyższym, skoro spółka B pobrała od konsumentów końcowych podatek w wysokości 23 % zamiast 8 %, to konsekwentnie całą pobraną kwotę winna odprowadzić jako podatek należny do budżetu państwa. Ciężar VAT z tytułu świadczonych usług został poniesiony przez konsumentów końcowych. Zwrot zapłaconego VAT spółce B oznaczałby nieuzasadnione przysporzenie ze strony skarbu państwa na jej rzecz.

22. Spółka B złożyła skargę na tę decyzję. Wyrokiem z dnia 7 marca 2018 r. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Bydgoszczy (Polska) uchylił decyzję.

23. Zdaniem sądu spółka B ma prawo do korygowania wartości podstawy opodatkowania i podatku należnego przy sprzedaży, która została udokumentowana paragonami fiskalnymi. Przepisy rozporządzenia nie wyczerpują wszystkich zdarzeń mogących stanowić przyczynę korekty. Możliwość, a wręcz konieczność jej dokonania wynika bowiem bezpośrednio z przepisów ustawy o VAT określających podstawę opodatkowania oraz wysokość opodatkowania. Nie jest przy tym przeszkodą brak oryginału paragonu fiskalnego wydanego

nabywcy, który jest wymagany przy korektach powodowanych „oczywistymi pomyłkami” zgodnie z § 3 ust. 5 rozporządzenia w sprawie kas rejestrujących. W przypadku błędów i pomyłek dla przeprowadzenia uzasadnionej korekty nie jest konieczne posiadanie dowodu w postaci oryginału paragonu fiskalnego. Dowodzenie istnienia błędu na podstawie innych dokumentów nie jest więc sprzeczne z obowiązującymi przepisami prawa.

24. Organ podatkowy zaskarżył ten wyrok. Naczelny Sąd Administracyjny (Polska), który obecnie rozpatruje sprawę, zwrócił się do Trybunału w dniu 4 maja 2022 r. z następującym pytaniem:

„Czy art. 1 ust. 2 i art. 73 [dyrektywy VAT] oraz zasady neutralności, proporcjonalności oraz równego traktowania należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie praktyce krajowych organów podatkowych, w zakresie, w jakim nie dopuszcza ona – z powołaniem się na brak krajowej podstawy prawnej i bezpodstawne wzbogacenie – korekty wartości podstawy opodatkowania i podatku należnego, jeżeli sprzedaż towarów i usług konsumentom z zawyżoną stawką VAT zarejestrowana została za pomocą kasy rejestrującej i potwierdzona paragonami fiskalnymi, a nie fakturami VAT, przy niezmienionej w wyniku tej korekty cenie (wartości brutto sprzedaży)?”.

25. W przedmiocie tego pytania w postępowaniu przed Trybunałem uwagi na piśmie przedstawiły, oprócz spółki B, polskie organy podatkowe, Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorstw (Polska), Rzeczpospolita Polska i Komisja Europejska. Zgodnie z art. 76 § 2 regulaminu postępowania Trybunał postanowił nie przeprowadzać rozprawy.

IV. Ocena prawna

A. W przedmiocie pytań prejudycjalnych i przebiegu dochodzenia

26. Poprzez pytanie prejudycjalne sąd odsyłający dąży do ustalenia, czy podatnik może zmienić podstawę opodatkowania i wystąpić z roszczeniem o zwrot także wtedy, gdy odprowadził nienależny VAT (na ten temat część B poniżej), ponieważ błędnie obliczył cenę, stosując zbyt wysoką stawkę podatku.

27. W swoim pytaniu sąd odsyłający podkreślił, że polskie prawo nie zawiera podstawy prawnej do korekty podstawy opodatkowania w niniejszej sprawie. W związku z tym należy wyjaśnić, czy istnieje taka potrzeba lub czy istnieje roszczenie o zwrot na mocy prawa Unii na rzecz podatnika, jeżeli (błędnie) odprowadził on VAT, który nie jest należny (część C poniżej). Gdyby istniało takie roszczenie o zwrot na mocy prawa Unii, powstałoby pytanie, czy takie roszczenie ewentualnie jest wykluczone, ponieważ korekta faktury nie jest możliwa z powodu braku tejże. Pomocna w tym zakresie może być interpretacja art. 203 dyrektywy VAT (część D poniżej). Ponadto roszczeniu o zwrot mógłby nadal stać na przeszkodzie zarzut bezpodstawnego wzbogacenia, ponieważ klienci zapłacili cenę w całości – to jest łącznie ze zbyt wysokim VAT (część E poniżej). Wymagałoby to jednak, aby wierzyciel podatkowy mógł w ogóle podnieść ten zarzut, co w tym przypadku wydaje się wątpliwe. Najwyraźniej podatnik został najpierw „zachęcony” do zastosowania niewłaściwej stawki podatku przez organ podatkowy (część F poniżej).

B. W przedmiocie powstałego i należnego VAT w przypadku nieprawidłowo obliczonej stawki podatku

28. Zatem pierwszym pytaniem, na które należy odpowiedzieć, jest pytanie o VAT faktycznie powstały i należny w przypadku nieprawidłowo obliczonej stawki podatku. Odpowiedź wynika z art. 73 w związku z art. 78 lit. a) dyrektywy VAT i znajduje potwierdzenie w jej art. 1 ust. 2.

29. Zgodnie z art. 73 dyrektywy VAT podstawa opodatkowania obejmuje „wszystko, co stanowi zapłatę [...] w zamian za [...] świadczenie usług”, którą usługodawca otrzymał lub ma otrzymać. Zapłata w zamian za świadczenie usług odpowiada ustalonej cenie zapłaconej za nie przez usługobiorcę. Następnie art. 78 lit. a) dyrektywy VAT wyjaśnia, że wszystkie podatki, z *wyjątkiem samego VAT*, należy również wliczyć do podstawy opodatkowania. Następnie do tej podstawy opodatkowania należy zastosować odpowiednią stawkę podatku (art. 93 dyrektywy VAT). Artykuł 1 ust. 2 tej dyrektywy mówi jeszcze wyraźniej o tym, że od wszystkich transakcji należny jest VAT, który oblicza się zgodnie ze stawką podatku mającą zastosowanie do towarów lub usług od ceny *pomniejszonej o kwotę VAT*.

30. W rezultacie w celu ustalenia podstawy opodatkowania zgodnie z art. 78 lit. a) dyrektywy VAT podatek VAT musi zostać odliczony od każdego świadczenia wzajemnego w rozumieniu art. 73 dyrektywy VAT. Jednakże art. 78 lit. a) (a także art. 1 ust. 2) nie mówi o domniemanym VAT, uzgodnionym VAT lub obliczonym VAT, ale o „VAT”. Może to oznaczać jedynie VAT należny na mocy ustawy.

31. Przy stawce podatku w wysokości 8 % VAT do odliczenia od świadczenia wzajemnego zgodnie z art. 78 lit. a) dyrektywy VAT wynosi dokładnie 8/108. Jeśli ustalona cena za usługi (tj. świadczenie wzajemne) wynosiła 123, wówczas VAT wynosi 8/108 z 123, to jest 9,11. Należy go odjąć od 123, co zgodnie z art. 73 dyrektywy VAT daje podstawę opodatkowania w wysokości 113,89. Ustawowa stawka podatku w wysokości 8 % jest następnie stosowana do tej kwoty, co daje zobowiązanie z tytułu VAT w wysokości 9,11.

32. To podstawowe stwierdzenie zawarte w art. 1 ust. 2 i art. 73 w związku z art. 78 lit. a) dyrektywy VAT skutkuje tym, że każda ustalona cena (brutto) zawsze zawiera VAT w ustawowo przewidzianej (prawidłowej) wysokości. To, czy strony umowy o tym wiedziały, czy nie, nie ma znaczenia dla podatku należnego wierzycielowi podatkowemu (tutaj państwu polskiemu).

33. Jeśli usługodawca niesłusznie zastosuje przy obliczeniach zbyt niską stawkę podatku (cena wynosiłaby wówczas 108), nadal jest zobowiązany do zapłaty podatku w prawidłowej wysokości (23/123 ze 108). To, czy może on następnie zwiększyć świadczenie wzajemne w celu przerzucenia tego wyższego podatku na usługobiorcę, jest kwestią prawa cywilnego i ryzykiem usługodawcy. Jeśli usługodawca niesłusznie zastosuje przy obliczeniach zbyt wysoką stawkę podatku (cena wynosiłaby wówczas 123), jest on również zobowiązany do zapłaty podatku (tylko) w prawidłowej wysokości (8/108 ze 123). To, czy musi on następnie obniżyć świadczenie wzajemne, jest ponownie kwestią prawa cywilnego i w tym przypadku bardziej ryzykiem usługobiorcy.

34. We wszystkich przypadkach usługobiorca jest obciążony ustawowo przewidzianym VAT, który usługodawca musi odprowadzić wierzycielowi podatkowemu w tej przewidzianej wysokości. Potwierdza to charakter VAT jako ogólnego podatku konsumpcyjnego, który ma na

celu opodatkowanie wydatków odbiorcy świadczenia na dostawę lub usługę⁴. To właśnie oznacza art. 1 ust. 2 dyrektywy VAT, kiedy mówi o „podatku konsumpcyjnym dokładnie proporcjonalnym do ceny towarów i usług”. Ewentualne błędy obliczeniowe stron umowy przy ustalaniu ceny nie mają wpływu na prawidłowe wpływy podatkowe, które wynikają wyłącznie z wydatków usługobiorcy (to jest należnej lub zapłaconej ceny) oraz (prawidłowej) stawki podatku przewidzianej ustawowo.

35. W związku z tym Trybunał orzekł już, że jeżeli cena towaru została uzgodniona przez strony umowy bez żadnej wzmianki dotyczącej VAT, ustalona cena obejmuje już VAT⁵. Dotyczy to nawet sytuacji, gdy strony świadomie uzgodniły brak VAT w nieuczciwych celach i utrzymywały transakcję w tajemnicy przed organami podatkowymi⁶. Nawet wtedy VAT jest już zawarty w ustalonym świadczeniu wzajemnym i jest należny w stosownej wysokości.

36. W konsekwencji – wbrew stanowisku Komisji – nie można stwierdzić, że usługobiorca (Komisja odnosi się tutaj do konsumenta końcowego) poniósł koszt zbyt wysokiego VAT, co słusznie podkreśla również spółka B. Przy świadczeniu wzajemnym w wysokości 123 i stawce podatku w wysokości 8 %, usługobiorca poniósł koszt prawidłowego VAT w wysokości 9,11. To zapewnia już dyrektywa.

37. Jeśli organy podatkowe argumentują tutaj, że konieczna jest zmiana podstawy opodatkowania, to również mija się to z celem. Podstawa opodatkowania VAT (to jest świadczenie wzajemne) akurat nie uległa zmianie. Kwota wydana przez usługobiorcę i otrzymana przez usługodawcę jest nadal taka sama. Jedynie VAT zawarty w tej kwocie został pomyłony przy obliczaniu ceny. Zmiana podstawy opodatkowania zgodnie z art. 90 dyrektywy VAT nie może być na razie brana pod uwagę.

38. Jedynie w przypadku późniejszego dostosowania świadczenia wzajemnego na podstawie prawa cywilnego (przykładowo ze 123 do 108) następuje zmiana podstawy opodatkowania. W takim przypadku dyrektywa VAT przewiduje odpowiednią korektę w art. 90 ust. 1. Tylko taka późniejsza zmiana ceny prowadzi do późniejszej zmiany podstawy opodatkowania.

39. Ustalenia te – wbrew stanowisku Komisji – nie zostały też podważone przez orzeczenia Trybunału⁷ w sprawie bezpośrednich roszczeń usługobiorcy przeciwko państwu członkowskiemu. Trybunał orzekł tam mianowicie, że zasady skuteczności i neutralności VAT są spełnione, jeżeli istnieje system, w ramach którego dostawca towaru, który błędnie wpłacił VAT na rzecz organów podatkowych, może żądać jego zwrotu, a z drugiej strony nabywca tego towaru może wnieść przeciwko dostawcy powództwo cywilne o zwrot nienależnego świadczenia⁸. Taka możliwość nadal istnieje w przypadku usługobiorców spółki B.

⁴ Zobacz przykładowo wyroki: z dnia 3 maja 2012 r., Lebara (C-520/10, EU:C:2012:264, pkt 23); z dnia 11 października 2007 r., KÖGÁZ i in. (C-283/06 i C-312/06, EU:C:2007:598, pkt 37 – „ustalenie jego kwoty w sposób proporcjonalny do ceny otrzymanej przez podatnika jako świadczenie wzajemne za dostarczone towary lub usługi”); z dnia 18 grudnia 1997 r., Landboden-Agrardienste (C-384/95, EU:C:1997:627, pkt 20, 23 – „[j]edynym decydującym czynnikiem jest charakter zaciągniętego zobowiązania: aby takie zobowiązanie było objęte wspólnym systemem VAT, musi ono oznaczać konsumpcję”).

⁵ Wyrok z dnia 7 listopada 2013 r., Tulică i Plavoşin (C-249/12 i C-250/12, EU:C:2013:722, pkt 34 i nast., pkt 43).

⁶ Wyrok z dnia 1 lipca 2021 r., Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia (C-521/19, EU:C:2021:527, pkt 34, 39).

⁷ Wyroki: z dnia 15 marca 2007 r., Reemtsma Cigarettenfabriken (C-35/05, EU:C:2007:167); z dnia 26 kwietnia 2017 r., Farkas (C-564/15, EU:C:2017:302), niedawno potwierdzony wyrokiem z dnia 7 września 2023 r., Schütte (C-453/22, EU:C:2023:639).

⁸ Wyroki: z dnia 15 marca 2007 r., Reemtsma Cigarettenfabriken (C-35/05, EU:C:2007:167, pkt 38, 39); z dnia 26 kwietnia 2017 r., Farkas (C-564/15, EU:C:2017:302, pkt 51), niedawno potwierdzony wyrokiem z dnia 7 września 2023 r., Schütte (C-453/22, EU:C:2023:639, pkt 22).

40. Jedynie w sytuacji, gdyby zwrot VAT był niemożliwy lub nadmiernie utrudniony, co dotyczy w szczególności przypadku niewypłacalności usługodawcy, zasada skuteczności mogłaby wymagać, by nabywca danego towaru (w tym przypadku byłoby to klienci spółki B) mógł skierować żądanie zwrotu bezpośrednio do organów podatkowych⁹. Takie bezpośrednie żądanie realizacji zasady neutralności może być jednak rozpatrywane wyłącznie na korzyść *podatnika*, który ponadto już wcześniej bezskutecznie zwracał się do swojego kontrahenta.

41. Pojedynczy konsument końcowy – czego zdaje się nie dostrzegać Komisja – nie pozostaje jednak w stosunku prawnym z wierzycielem podatkowym, w ramach którego to stosunku mógłby domagać się zwrotu nadpłaconego VAT.

42. W tym przypadku usługobiorcy również nie są podatnikami, więc orzecznictwo to nie jest w ogóle właściwe już z tego tylko powodu. Moim zdaniem pokazuje ono jedynie, że państwo członkowskie nie może wzbogacić się na błędach dwóch podatników, jeśli pomylili się oni na przykład co do miejsca świadczenia lub wysokości stawki podatku, a cywilnoprawne naprawienie błędu zawodzi. Dotyczy to tym bardziej sytuacji, gdy do błędu przyczyniły się organy podatkowe, jak miało to miejsce w niniejszym przypadku.

43. W rezultacie VAT faktycznie powstały i należny, nawet w przypadku nieprawidłowo obliczonej stawki podatku, wynika wyłącznie z art. 1 ust. 2 i art. 73 w związku z art. 78 lit. a) dyrektywy VAT. Czynnikiem decydującym jest ustalone lub otrzymane świadczenie wzajemne (to jest cena), które per se zawiera VAT w prawidłowej wysokości. Wynika on z wysokości świadczenia wzajemnego i musi zostać od niego odliczony. Ewentualne błędy w obliczeniach stron są początkowo nieistotne dla podatku należnego od podatnika. Dopiero zmiana świadczenia wzajemnego (na przykład w drodze dostosowania umowy z dostosowaniem ceny) prowadzi do zmiany podstawy opodatkowania zgodnie z art. 90 dyrektywy VAT, a następnie do zmiany zobowiązania podatkowego.

C. Przewidziany w prawie Unii wniosek o zwrot w przypadku nadpłaty VAT

44. Sąd odsyłający pyta, czy jest zgodne z art. 1 ust. 2 i art. 73 dyrektywy VAT oraz zasadami neutralności, proporcjonalności i równego traktowania, że w polskim prawie nie ma podstawy prawnej do zmiany podstawy opodatkowania. Wynika to z faktu, że zmiana podstawy opodatkowania w prawie polskim wymaga korekty faktur. Ten ostatni element nie występuje w niniejszym wypadku, ponieważ spółka B nie wystawiała żadnych faktur. Z kolei korekta paragonów fiskalnych nie jest przewidziana.

45. W tym zakresie należy jednak dokonać rozróżnienia pomiędzy zmianą podstawy opodatkowania (art. 90 dyrektywy VAT), a zmianą deklaracji podatkowej usługodawcy.

46. Pierwsza opcja byłaby właściwa na przykład wtedy, gdyby doszło do zmiany świadczenia wzajemnego z powodu błędu w obliczeniach (np. w drodze dostosowania umowy na podstawie prawa cywilnego). Taka sytuacja nie miała miejsca w niniejszej sprawie. Do tej pory świadczenie wzajemne (to jest ustalona i zapłacona cena) pozostało niezmienione. W konsekwencji nie doszło do zmiany podstawy opodatkowania (zob. pkt 37 powyżej). Jedynie deklaracja podatkowa podatnika była nieprawidłowa ze względu na błędnie zastosowaną stawkę VAT.

⁹ Wyroki: z dnia 15 marca 2007 r., *Reemtsma Cigarettenfabriken* (C-35/05, EU:C:2007:167, pkt 41); z dnia 26 kwietnia 2017 r., *Farkas* (C-564/15, EU:C:2017:302, pkt 53), niedawno potwierdzony wyrokiem z dnia 7 września 2023 r., *Schütte* (C-453/22, EU:C:2023:639, pkt 23).

47. Podobnie jak w przypadku korekty faktur dyrektywa VAT nie zawiera żadnych przepisów dotyczących dokonywania korekty deklaracji podatkowych przez podatnika w przypadku nieprawidłowego obliczenia przez niego podatku. Bez tego rodzaju przepisu uregulowanie dokonywania korekty deklaracji podatkowych należy do kompetencji państw członkowskich (zasada autonomii proceduralnej)¹⁰. Autonomia ta znajduje jednak swoje granice w zasadach skuteczności i równoważności¹¹.

48. Jeśli dobrze rozumiem polskie prawo, ordynacja podatkowa (art. 81 ordynacji podatkowej) przewiduje korektę złożonej deklaracji podatkowej, ale ostatecznie zbadanie tego należy do sądu odsyłającego. W przepisach o VAT przedsiębiorca jest jedynie poborcą podatkowym w interesie państwa¹² i dlatego musi odprowadzić tylko podatek, który jest ustawowo należny (a nie podatek, który obliczył nieprawidłowo). W niniejszej sprawie wynosi on 8/108, a nie 23/123 podstawy opodatkowania. Zasada skuteczności wymaga zasadniczo zatem – wbrew temu, co twierdzi polski rząd – by istniała możliwość skorygowania błędnie zadeklarowanego zobowiązania z tytułu VAT do faktycznie należnego VAT. Wbrew stanowisku polskiego rządu zwrot nadpłaty nienależnego podatku nie prowadzi do nieuzasadnionego uprzywilejowania podatnika ze szkodą dla budżetu państwa.

49. Odpowiednie roszczenie o zwrot nadpłaconego VAT wydaje się również istnieć w prawie krajowym (tak w art. 81 § 1 i art. 72 ordynacji podatkowej). Jeśli tak nie jest, Trybunał uznał już w utrwalonym orzecznictwie, że podatki pobrane z naruszeniem prawa Unii muszą zostać zwrócone – co słusznie podkreśla również Komisja w tym zakresie¹³. Jeżeli zatem prawo krajowe faktycznie nie przewiduje możliwości skorygowania deklaracji podatkowej i ubiegania się o odpowiedni zwrot, takie roszczenie wynika z prawa Unii.

D. Zobowiązanie podatkowe według art. 203 dyrektywy VAT

50. Jednak art. 203 dyrektywy VAT może stać na przeszkodzie takiemu roszczeniu o zwrot, jak w rezultacie argumentuje polski rząd i organy podatkowe. Zgodnie z nim korekta – prawdopodobnie paragonów fiskalnych – byłaby konieczna, aby umożliwić zwrot podatku.

51. Artykuł 203 dyrektywy VAT przewiduje, że wystawca faktury jest zobowiązany do zapłaty podatku wykazanego na tej fakturze. Jak wyjaśnił już Trybunał, art. 203 dyrektywy VAT obejmuje zatem jedynie przypadki, w których błędnie został wykazany za wysoki podatek¹⁴. W takim przypadku należny jest nie tylko ustawowo przewidziany VAT, ale także zawyżony VAT.

¹⁰ Wyroki: z dnia 18 czerwca 2009 r., Stedeco (C-566/07, EU:C:2009:380, pkt 35); z dnia 6 listopada 2003 r., Karageorgou i in. (od C-78/02 do C-80/02, EU:C:2003:604, pkt 49); z dnia 19 września 2000 r., Schmeink & Cofreth i Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, pkt 49); z dnia 13 grudnia 1989 r., Genius (C-342/87, EU:C:1989:635, pkt 18), dotyczący porównywalnej sytuacji przy korekcie faktur.

¹¹ Wyroki: z dnia 16 lipca 2020 r., UR (Objęcie prawników podatkiem VAT) (C-424/19, EU:C:2020:581, pkt 25); z dnia 4 marca 2020 r., Telecom Italia (C-34/19, EU:C:2020:148, pkt 37); z dnia 24 października 2013 r., Rafinăria Steaua Română (C-431/12, EU:C:2013:686, pkt 20); z dnia 21 stycznia 2010 r., Alstom Power Hydro (C-472/08, EU:C:2010:32, pkt 17); z dnia 3 września 2009 r., Fallimento Olimpiclub (C-2/08, EU:C:2009:506, pkt 24).

¹² Tak Trybunał w utrwalonym orzecznictwie – wyroki: z dnia 21 lutego 2008 r., Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, pkt 21); z dnia 11 listopada 2021 r., ELVOSPOL (C-398/20, EU:C:2021:911, pkt 31); z dnia 15 października 2020 r., E. (VAT – Obniżenie podstawy opodatkowania) (C-335/19, EU:C:2020:829, pkt 31); z dnia 8 maja 2019 r., A-PACK CZ (C-127/18, EU:C:2019:377, pkt 22).

¹³ Zobacz między innymi wyroki: z dnia 8 marca 2001 r., Metallgesellschaft i in. (C-397/98 i C-410/98, EU:C:2001:134, pkt 84); z dnia 10 kwietnia 2008 r., Marks & Spencer (C-309/06, EU:C:2008:21, pkt 35); z dnia 6 października 2015 r., Târșia (C-69/14, EU:C:2015:662, pkt 24).

¹⁴ Wyrok z dnia 8 grudnia 2022 r., Finanzamt Österreich (VAT błędnie zafakturowany względem konsumentów końcowych) (C-378/21, EU:C:2022:968, pkt 21 i nast.).

52. Celem tego przepisu jest uniknięcie ewentualnego nieuprawnionego¹⁵ odliczenia podatku przez posiadacza nieprawidłowej faktury i wynikającego z tego uszczuplenia podatkowego, gdyby podatek faktycznie należny i odprowadzony był niższy. Z tego powodu art. 203 dyrektywy VAT stwarza zatem abstrakcyjną odpowiedzialność na zasadzie ryzyka¹⁶. Warunkiem jest zatem przedstawienie faktury, na której wykazano zbyt wysoki VAT, z czego wynika ryzyko nieuprawnionego odliczenia podatku przez usługobiorców.

53. Jednakże, jak wywodzi sąd odsyłający już w pytaniu, usługi były „potwierdzone” paragonami fiskalnymi, a nie fakturami VAT [...]. Jeśli jednak nie ma faktur (a zatem nie ma faktur uproszczonych w rozumieniu art. 226b dyrektywy VAT), przesłanki art. 203 dyrektywy VAT nie są spełnione. Ze względu na brak faktury nie powstaje zatem kwestia jej korekty w celu uniknięcia skutków prawnych art. 203 dyrektywy VAT.

54. Nawet gdyby przedmiotowe paragony fiskalne miały stanowić faktury, Trybunał orzekł już, że art. 203 dyrektywy VAT nie znajduje zastosowania, jeśli nie istnieje ryzyko utraty wpływów podatkowych, ponieważ usługa była świadczona wyłącznie na rzecz konsumentów końcowych niekorzystających z prawa do odliczenia naliczonego VAT¹⁷. Taka sytuacja mogłaby również mieć miejsce w tym przypadku¹⁸ ze względu na rodzaj świadczonej usługi (zajęcia rekreacyjne i usługi związane z kondycją fizyczną), co musiałby zbadać sąd odsyłający.

55. W rezultacie spółka B nie jest zobowiązana do zapłaty VAT na podstawie nieuprawnionego wykazania VAT na fakturze. W związku z tym korekta paragonu fiskalnego nie jest konieczna.

E. W przedmiocie zarzutu bezpodstawnego wzbogacenia

56. Poprzez pytanie prejudycjalne sąd odsyłający dąży również do ustalenia, czy ewentualnemu roszczeniu spółki B o zwrot stoi na przeszkodzie okoliczność, że konsumenci końcowi ponieśli koszt zbyt wysokiego VAT uwzględnionego w cenie, tak że w przypadku zwrotu VAT podatnik wykonujący świadczenie (w tym przypadku spółka B) zostałaby ostatecznie bezpodstawnie wzbogacony.

57. Prawo Unii zezwala krajowemu systemowi prawnemu na odmowę zwrotu nienależnie pobranych podatków, jeśli prowadzi to do bezpodstawnego wzbogacenia osób mających do niego prawo¹⁹. Jak orzekł już Trybunał, wzbogacenie nie występuje wtedy, gdy podatek sprzeczny

¹⁵ O ile Trybunał często podaje, że art. 203 dyrektywy VAT ma na celu przeciwdziałanie ryzyku utraty wpływów podatkowych „wynikającemu z prawa do odliczenia” – por. wyroki: z dnia 8 grudnia 2022 r., Finanzamt Österreich (VAT błędnie zafakturowany względem konsumentów końcowych) (C-378/21, EU:C:2022:968, pkt 20); z dnia 29 września 2022 r., Raiffeisen Leasing (C-235/21, EU:C:2022:739, pkt 36); z dnia 8 maja 2019 r., EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374, pkt 32); z dnia 11 kwietnia 2013 r., Rusedespred (C-138/12, EU:C:2013:233, pkt 24); z dnia 31 stycznia 2013 r., Stroy trans (C-642/11, EU:C:2013:54, pkt 32) – o tyle jest to nieprecyzyjne i prawdopodobnie nie to ma oznaczać, ponieważ uprawnione odliczenie podatku nie może stanowić ryzyka utraty wpływów podatkowych.

¹⁶ Tak wyraźnie między innymi wyroki: z dnia 18 marca 2021 r., P (Karty paliwowe) (C-48/20, EU:C:2021:215, pkt 27); z dnia 8 maja 2019 r., EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374, pkt 32); niedawno potwierdzony w wyroku z dnia 8 grudnia 2022 r., Finanzamt Österreich (VAT błędnie zafakturowany względem konsumentów końcowych) (C-378/21, EU:C:2022:968, pkt 20).

¹⁷ Wyrok z dnia 8 grudnia 2022 r., Finanzamt Österreich (VAT błędnie zafakturowany względem konsumentów końcowych) (C-378/21, EU:C:2022:968, pkt 25).

¹⁸ Zobacz podobna sytuacja w wyroku z dnia 8 grudnia 2022 r., Finanzamt Österreich (VAT błędnie zafakturowany względem konsumentów końcowych) (C-378/21, EU:C:2022:968) i moja opinia w sprawie Finanzamt Österreich (VAT błędnie zafakturowany względem konsumentów końcowych) (C-378/21, EU:C:2022:657, pkt 38 i nast.).

¹⁹ Wyroki: z dnia 18 czerwca 2009 r., Stedeco (C-566/07, EU:C:2009:380, pkt 48); z dnia 10 kwietnia 2008 r., Marks & Spencer (C-309/06, EU:C:2008:211, pkt 41); z dnia 21 września 2000 r., Michailidis (C-441/98 i C-442/98, EU:C:2000:479, pkt 31); z dnia 24 marca 1988 r., Komisja/Włochy (104/86, EU:C:1988:171, pkt 6).

z prawem Unii został przerzucony na konsumenta końcowego za pomocą ceny, a zatem jego koszt poniósł konsument końcowy. Nawet bowiem w sytuacji, gdy cały podatek został włączony w cenę, podatnik może ponieść szkodę związaną ze zmniejszeniem wysokości sprzedaży²⁰.

58. W niniejszej sprawie przedsiębiorstwo konkurujące ze spółką B i stosujące prawidłową stawkę podatkową miałyby znacznie lepszą pozycję na rynku, ponieważ mogłyby zaoferować niższą cenę. Natomiast przy tej samej cenie konkurencja miałaby znacznie wyższą kwotę zysku niż spółka B. Wszystko to przemawia już przeciwko stwierdzeniu bezpodstawnego wzbogacenia spółki B.

59. Jak ponadto wskazał Trybunał, skuteczny zarzut bezpodstawnego wzbogacenia podniesiony przez państwo członkowskie wymaga, aby ciężar finansowy podatku nienależnie pobranego spoczywający na podatniku został *w całości* zneutralizowany²¹.

60. Zgodnie z orzecznictwem Trybunału istnienie i stopień bezpodstawnego wzbogacenia podatnika w związku ze zwrotem podatku nienależnie pobranego z punktu widzenia prawa wspólnotowego mogą zatem zostać ustalone jedynie w oparciu o ocenę ekonomiczną, w której – jak słusznie podkreślają również organy podatkowe – uwzględnione zostaną wszystkie stosowne okoliczności²². Ciężar dowodu w przypadku bezpodstawnego wzbogacenia spoczywa na państwie członkowskim²³. W przypadku podatków pośrednich (to samo dotyczy VAT, który w tym przypadku jest pobierany pośrednio) nie można zakładać, że ich koszt został przerzucony²⁴. Wydaje się, że Polska nie przedstawiła takiego dowodu.

61. W tym kontekście należy również wziąć pod uwagę fakt, że w przypadku takim jak niniejszy, w którym konsumenci końcowi nie są traktowani jako właściwi podatnicy VAT, podatek VAT, który został błędnie pobrany w zbyt wysokiej kwocie, pozostaje albo w państwie, albo u przedsiębiorcy świadczącego usługi. W tym przypadku polska ustawa dotycząca opodatkowania przyznaje państwu jedynie obniżone rozszczenie podatkowe (to jest w wysokości 8/108 świadczenia wzajemnego) w odniesieniu do usług świadczonych przez spółkę B. Kwota przewyższająca tę kwotę prowadzi zatem na gruncie prawa materialnego do „bezpodstawnego wzbogacenia” państwa. W przeciwieństwie do tego, jak już podkreślono powyżej (pkt 28 i nast.), na gruncie prawa cywilnego spółka B miała prawo do ceny wynegocjowanej z konsumentami końcowymi w pełnej wysokości. Dopóki umowa nie zostanie dostosowana, w żadnym wypadku spółka B nie jest *bezpodstawnie* wzbogacona – tego również zdaje się nie dostrzegać Komisja. W końcu kontrahent zgodził się na taką cenę.

²⁰ Wyroki: z dnia 6 września 2011 r., *Lady & Kid i in.* (C-398/09, EU:C:2011:540, pkt 21); z dnia 10 kwietnia 2008 r., *Marks & Spencer* (C-309/06, EU:C:2008:211, pkt 42, 56); z dnia 14 stycznia 1997 r., *Comateb i in.* (od C-192/95 do C-218/95, EU:C:1997:12, pkt 29 i nast.).

²¹ Wyrok z dnia 16 maja 2013 r., *Alakor Gabonatermelő és Forgalmazó Kft.* (C-191/12, EU:C:2013:315, pkt 28). Można to sobie wyobrazić, na przykład jeśli państwo członkowskie w tym samym czasie dokonało subsydiowania zbyt wysokiej ceny. Jednak taka sytuacja nie występuje w niniejszym przypadku.

²² Wyroki: z dnia 18 czerwca 2009 r., *Stadeco* (C-566/07, EU:C:2009:380, pkt 49); z dnia 10 kwietnia 2008 r., *Marks & Spencer* (C-309/06, EU:C:2008:211, pkt 43); z dnia 2 października 2003 r., *Weber's Wine World i in.* (C-147/01, EU:C:2003:53, pkt 100).

²³ Prawdopodobnie tak należy rozumieć stwierdzenia zawarte w wyroku z dnia 24 marca 1988 r., *Komisja/Włochy* (104/86, EU:C:1988:171, pkt 11). W tym samym kierunku zmierza wyrok z dnia 6 września 2011 r., *Lady & Kid i in.* (C-398/09, EU:C:2011:540, pkt 20), który mówi o wąsko interpretowanym wyjątku w odniesieniu do braku zwrotu nienależnych podatków. Zobacz także wyrok z dnia 21 września 2000 r., *Michailidis* (C-441/98 i C-442/98, EU:C:2000:479, pkt 33).

²⁴ Tak wyraźnie wyrok z dnia 14 stycznia 1997 r., *Comateb i in.* (od C-192/95 do C-218/95, EU:C:1997:12, pkt 25 in fine).

62. W tym zakresie Trybunał orzekł już, że dla należytej całościowej oceny zasadnicze znaczenie może mieć to, czy umowy zawarte między stronami przewidują stałe kwoty wynagrodzenia za wykonane usługi, czy też kwoty podstawowe powiększone w odpowiednim przypadku o właściwe podatki. W pierwszym przypadku bowiem – to jest gdy ustalono by stałą kwotę – brak byłoby bezpodstawnego wzbogacenia usługodawcy²⁵.

63. Zgodnie z pytaniem prejudycjalnym ceny nie uległyby zmianie w przypadku korekty podstawy opodatkowania i należnego podatku. W tym względzie istnieją tutaj stałe kwoty (tzw. ceny brutto), których późniejsze dostosowanie – zarówno na korzyść, jak i na niekorzyść konsumenta końcowego²⁶ – wydaje się być wykluczone. Wykluczyłabym zatem per se bezpodstawne wzbogacenie podatnika w przypadku ustalonej stałej kwoty w stosunku do konsumenta końcowego. W momencie transakcji ten ostatni musiał albo zaakceptować niższą kwotę zysku, albo niższą konkurencyjność niż jego konkurenci.

64. Inaczej mogłoby być, gdyby w umowie wyraźnie ustalono cenę podstawową „powiększoną o ustawowo należny VAT”. Jednak ten przypadek – który dotyczyłby przede wszystkim stosunku między usługodawcą a usługobiorcą (zatem prawa cywilnego), a nie stosunku między dłużnikiem podatkowym a wierzycielem podatkowym – tutaj nie występuje.

65. Wbrew stanowisku państwa polskiego zwrot nie może być postrzegany jako nierówne traktowanie usługodawców wystawiających faktury. Ci ostatni również co do zasady nie zmienialiby ceny za usługę (przykładowo 123), a jedynie skorygowaliby VAT podlegający wykazaniu (z 23 do obniżonego podatku – tutaj 9,11). Jedynie w przypadku zmiany ceny (na przykład w drodze cywilnoprawnej) nastąpiłaby korekta podstawy opodatkowania. Jest to jednak niezależne od tego, czy usługodawca wystawił fakturę, czy nie. Również pod tym względem nie ma mowy o nierównym traktowaniu.

66. Zatem fakt, że konsumenci końcowi zapłacili cenę końcową, która została obliczona nieprawidłowo (ponieważ zawierała część odpowiadającą zbyt wysokiemu VAT, a tym samym zbyt niską kwotę zysku), nie uniemożliwia zwrotu podatku. W każdym razie bezpodstawne wzbogacenie podatnika z tego nie wynika, jeżeli ustalono tak zwaną stałą kwotę (stałą cenę).

F. Alternatywnie: adekwatny związek przyczynowy

67. Nawet gdyby przyjąć, że spółka B bezpodstawnie się wzbogaciła, należałoby wyjaśnić, czy państwo polskie może zatrzymać podatek, który nie jest ustawowo należny, mimo że samo spowodowało błędne obliczenie. W tym drugim przypadku wewnętrznie sprzeczne – przynajmniej w państwie prawa – wydaje się, żeby ten, kto doprowadził do błędnego naliczenia VAT przez podatnika, został bezpodstawnie wzbogacony wobec podatnika, zatrzymując podatek, który nigdy nie powstał na podstawie ustawy.

68. Trybunał zastosował ostatnio w swoim orzeczeniu zasadę „nemo auditur propriam turpitudinem allegans” (nikt nie może powoływać się na własne bezprawne zachowanie) i w ten sposób potwierdził, że nie można dopuścić do tego, by strona czerpała korzyści gospodarcze ze

²⁵ Tak już wyrok z dnia 18 czerwca 2009 r., Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, pkt 50).

²⁶ Chroni to konsumenta końcowego na przykład przed tym, że jeśli stawka podatku zostanie błędnie ustalona na zbyt niskim poziomie, przedsiębiorca zażąda później w granicach wynikającego z prawa cywilnego okresu przedawnienia wyższej ceny, ale za to nie pozwala na obniżenie ceny, jeśli błąd miał przeciwny kierunek.

swojego sprzecznego z prawem zachowania²⁷. Wcześniejsze oświadczenia Polski skierowane do spółki B, zgodnie z którymi zastosowanie miałyby znaleźć podstawowa stawka podatku, były błędne, a tym samym niezgodne z prawem. Odmowa zwrotu nienależnie uzyskanego w ten sposób podatku dałaby Polsce korzyści finansowe wynikające w pierwszej kolejności z jej własnego sprzecznego z prawem postępowania.

69. Ponadto spółka B jako podatnik odprowadza należny podatek na rzecz i w interesie państwa²⁸. W tym zakresie przyjmuje ona pozycję pośrednika. Czyniąc to, ponosi przede wszystkim ryzyko prawidłowego obliczenia należnego podatku, ponieważ jej kwota zysku jest zmniejszona, jeśli błędnie przyjęta stawka podatku jest zbyt niska (por. pkt 58 powyżej). Natomiast wierzyciel podatkowy zawsze otrzymuje podatek w prawidłowej wysokości.

70. Jeśli jednak państwo zawsze otrzymuje prawidłowy podatek, a zatem nie ponosi żadnego ryzyka, odmowa zwrotu nienależnie zapłaconego VAT, który powstał tylko i wyłącznie dlatego, że samo państwo początkowo należało na błędną stawkę podatku, wydaje się niesprawiedliwa, jeśli nawet nie wewnętrznie sprzeczna. Wzbogacenie bowiem nieuchronnie następuje po stronie państwa lub podatnika. Z tych dwóch stron to jednak państwo polskie doprowadziło poprzez „wymóg” błędnej stawki podatkowej do pobrania zbyt wysokiego podatku, a tym samym do wzbogacenia.

71. Jak przyznaje nawet Komisja i słusznie podkreśla Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców, podatnik (to jest spółka B) działał w dobrej wierze. Jednak ze względu na przyczynienie się państwa polskiego do powstania błędu nielogiczne byłoby uznanie wynikającego z tego „wzbogacenia” spółki B, która miała prawo zaufać informacjom przekazanych przez organy podatkowe i to zrobiła, oraz zezwolenie podmiotowi, który spowodował błąd (w tym przypadku państwu polskiemu) na zatrzymanie podatku, który ustawowo w ogóle nie powstał w tej wysokości.

72. Tym samym nawet przy alternatywnym założeniu bezpodstawnego wzbogacenia, państwo polskie nie może powoływać się na tę okoliczność, gdyż samo ją spowodowało.

V. Wnioski

73. Proponuję zatem, by na pytanie prejudycjalne przedstawione przez Naczelny Sąd Administracyjny (Polska) Trybunał odpowiedział następująco:

Artykuł 1 ust. 2 i art. 73 w związku z art. 78 lit. a) dyrektywy VAT stoją na przeszkodzie praktyce krajowych organów podatkowych, zgodnie z którą korekta podatku należnego w deklaracji podatkowej jest uznawana za niedopuszczalną, jeżeli dostawy i usługi były świadczone konsumentom z zastosowaniem zawyżonej stawki VAT i wystawiano wyłącznie paragony fiskalne – to jest bez faktur VAT. W każdym razie w przypadku uzgodnienia stałej kwoty z konsumentem końcowym podatnik nie został bezpodstawnie wzbogacony.

²⁷ Wyrok z dnia 15 czerwca 2023 r., Bank M. (Skutki uznania umowy za nieważną) (C-520/21, EU:C:2023:478, pkt 81).

²⁸ Tak Trybunał w utrwalonym orzecznictwie – wyroki: z dnia 21 lutego 2008 r., Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, pkt 21); z dnia 11 listopada 2021 r., ELVOSPOL (C-398/20, EU:C:2021:911, pkt 31); z dnia 15 października 2020 r., E. (VAT – Obniżenie podstawy opodatkowania) (C-335/19, EU:C:2020:829, pkt 31); z dnia 8 maja 2019 r., A-PACK CZ (C-127/18, EU:C:2019:377, pkt 22).