Zbiór Orzeczeń

OPINIA RZECZNICZKI GENERALNEJ
JULIANE KOKOTT
przedstawiona w dniu 19 grudnia 2024 r.[1]

Sprawa C-794/23

Finanzamt Österreich
przeciwko
P GmbH

[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Verwaltungsgerichtshof (Austria)]

Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym – Podatek od wartości dodanej (VAT) – Świadczenie usług – Błędne zawyżenie kwoty VAT na fakturze – Faktury wystawione na rzecz podmiotów niebędących podatnikami, którym nie przysługuje prawo do odliczenia podatku naliczonego – Odpowiedzialność za ryzyko utraty wpływów podatkowych – Określenie faktur stwarzających ryzyko utraty wpływów podatkowych – Autonomia proceduralna państw członkowskich – Ciężar dowodu – Uprawnienie organów podatkowych do oszacowania – Kryteria właściwego oszacowania

I. Wprowadzenie

1. To postępowanie pokazuje, że czasami z punktu widzenia ekonomii procesowej lepiej jest nie tylko odpowiedzieć na wyraźnie zadane pytanie, ale także podjąć próbę rozwiązania problemu, który w oczywisty sposób się za nim kryje, nawet jeśli sąd odsyłający wyraźnie go nie podniósł.

2. Trybunał orzekł na podstawie pierwszego wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym, że wystawiona konsumentowi końcowemu faktura za wizytę na krytym placu zabaw nie powoduje powstania zobowiązania podatkowego, jeżeli na fakturze wykazano błędną i zawyżoną kwotę VAT[2]. Wynika to z faktu, że w tym przypadku nie istnieje ryzyko utraty wpływów podatkowych z powodu nieuprawnionego odliczenia podatku naliczonego przez tych klientów. Ze względu jednak na to, że nigdy nie można wykluczyć, że wśród wielu osób odwiedzających plac zabaw znajdował się podatnik (przedsiębiorca), a zatem nadal może istnieć ryzyko utraty wpływów podatkowych, pojawia się pytanie, w jaki sposób należy odróżnić od siebie te dwie konstelacje. Pytanie to pojawia się tym bardziej, że tożsamość klientów – w tym przypadku ponad 20 000 – w masowych transakcjach życia codziennego zwykle nie jest rejestrowana przez przedsiębiorstwo świadczące usługę.

[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. Ze względu jednak na to, że problem ten został poruszony jedynie w opinii [3], a nie w wyroku, Trybunał zostaje teraz zapytany przez kolejną instancję w tym samym postępowaniu krajowym, w jaki sposób i zgodnie z jakimi kryteriami należy odróżnić od siebie te dwie konstelacje.

II. Ramy prawne

A. Prawo Unii

4. Dyrektywa 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (zwana dalej „dyrektywą VAT") wytycza tu ramy prawa Unii [4].

5. Artykuł 193 dyrektywy VAT definiuje, kto jest zobowiązany do zapłaty tego podatku:

„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".

6. Artykuł 168 dyrektywy VAT dotyczy zakresu odliczenia i ma następujące brzmienie:

„Jeżeli towary i usługi wykorzystywane są na potrzeby opodatkowanych transakcji podatnika, podatnik jest uprawniony, w państwie członkowskim, w którym dokonuje tych transakcji, do odliczenia następujących kwot od kwoty VAT, którą jest zobowiązany zapłacić:

a) VAT należnego lub zapłaconego w tym państwie członkowskim od towarów i usług, które zostały mu dostarczone lub które mają być mu dostarczone przez innego podatnika; […]".

7. Artykuł 203 dyrektywy VAT reguluje zobowiązanie podatkowe wynikające z wykazania VAT na fakturze.

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

8. Artykuł 220 ust. 1 dyrektywy VAT reguluje obowiązek wystawiania faktur:

„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; […]".

[3] Opinia rzeczniczki generalnej J. Kokott w sprawie Finanzamt Österreich (VAT błędnie zafakturowany względem konsumentów końcowych) (C-378/21, EU:C:2022:657).

[4] Dyrektywa Rady z dnia 28 listopada 2006 r. (Dz.U. 2006, L 347, s. 1), w wersji mającej zastosowanie do roku, którego dotyczy spór (2019); ostatnio zmieniona w tym zakresie dyrektywą Rady 2018/2057 z dnia 20 grudnia 2018 r. (Dz.U. 2018, L 329, s. 3).

B. Prawo austriackie

9. Paragraf 11 ust. 1 pkt 1 Bundesgesetz über die Besteuerung der Umsätze [Umsatzsteuergesetz 1994 (ustawy federalnej o podatku obrotowym z 1994 r.), zwanej dalej „UStG"] reguluje obowiązek wystawienia faktury:

„Jeśli przedsiębiorca dokonuje transakcji w rozumieniu § 1 ust. 1 pkt 1, jest on uprawniony do wystawiania faktur. Jeśli dokonuje on transakcji na rzecz innego przedsiębiorcy, na potrzeby jego przedsiębiorstwa lub na rzecz osoby prawnej, jeśli nie jest ona przedsiębiorcą, jest on zobowiązany do wystawiania faktur. Jeżeli przedsiębiorca dokonuje na rzecz osoby niebędącej przedsiębiorcą podlegającej opodatkowaniu dostawy robót lub realizacji obiektu związanego z nieruchomością, jest on zobowiązany do wystawienia faktury. Przedsiębiorca musi wywiązać się ze swojego obowiązku wystawienia faktury w ciągu sześciu miesięcy od dokonania transakcji".

10. Paragraf 11 ust. 6 UStG dotyczy faktur opiewających na niską kwotę i reguluje:

„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".

11. Paragraf 11 ust. 12 UStG dotyczy zobowiązania podatkowego w przypadku nieupoważnionego wykazania podatku i ma następujące brzmienie:

„Jeżeli przedsiębiorca wykazał oddzielnie na fakturze za dostawę lub inne świadczenie kwotę podatku, do której zapłaty nie jest zobowiązany w związku z tą transakcją zgodnie z niniejszą ustawą federalną, jest on zobowiązany do zapłaty tej kwoty na podstawie faktury, chyba że dokona odpowiedniej korekty w odniesieniu do odbiorcy dostawy lub odbiorcy innego świadczenia. W przypadku korekty § 16 ust. 1 stosuje się odpowiednio".

III. Stan faktyczny i postępowanie prejudycjalne

12. P GmbH to spółka z ograniczoną odpowiedzialnością utworzona na podstawie prawa austriackiego. Prowadzi ona kryty plac zabaw. W roku 2019, którego dotyczy spór, P GmbH stosowała standardową stawkę podatku w wysokości 20 % do wynagrodzenia za swoje usługi (opłat za wstęp na kryty plac zabaw). Jednak w roku 2019, którego dotyczy spór, te usługi P GmbH podlegały w rzeczywistości obniżonej stawce podatku w wysokości 13 % (jedna z obniżonych stawek podatkowych, które zgodnie z art. 98 ust. 1 dyrektywy VAT obowiązywały w Austrii w roku, którego dotyczy spór).

13. P GmbH wystawiała klientom, przy zapłacie przez nich wynagrodzenia, paragony kasowe, które są fakturami opiewającymi na niską kwotę w rozumieniu § 11 ust. 6 UStG 1994 (rachunkowość uproszczona w rozumieniu art. 238 w związku z art. 226b dyrektywy VAT). W roku 2019, którego dotyczy spór, spółka P GmbH wystawiła łącznie 22 557 faktur. P GmbH dokonała korekty swojej deklaracji VAT za 2019 r. w celu uzyskania od urzędu skarbowego zwrotu nadpłaconego VAT. Urząd skarbowy odmówił zwrotu, ponieważ P GmbH nie skorygowała faktur, a także zostałaby bezpodstawnie wzbogacona o zwrot podatku, który nie był prawnie należny.

14. P GmbH zaskarżyła tę decyzję. Właściwy do rozpatrzenia skargi Bundesfinanzgericht (federalny sąd do spraw finansowych, Austria) zwrócił się do Trybunału z dwoma pytaniami prejudycjalnymi na podstawie art. 267 TFUE. Trybunał odpowiedział jedynie na pierwsze pytanie i orzekł, że 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 VAT [5].

15. Wyrokiem, który został zaskarżony do Verwaltungsgerichtshof (trybunału administracyjnego, Austria), Bundesfinanzgericht (federalny sąd do spraw finansowych) zmienił decyzję o naliczeniu VAT za rok 2019. Bundesfinanzgericht (federalny sąd do spraw finansowych) założył, że z usług P GmbH korzystali „(prawie) wyłącznie" klienci, którzy jako konsumenci końcowi nie mogliby dokonać odliczenia podatku naliczonego. Ponieważ nie można jednak całkowicie wykluczyć, że klienci P GmbH (słusznie lub niesłusznie) dokonali odliczenia podatku naliczonego ze wspomnianych faktur, należy dokonać oszacowania. Z uwagi na przeważające prawdopodobieństwo, że P GmbH wykonywała usługi na prywatny użytek klientów, Bundesfinanzgericht (federalny sąd do spraw finansowych) szacuje, że w świetle prowadzonej rachunkowości zobowiązanie podatkowe istnieje w odniesieniu do 0,5 % łącznych obrotów. Dotyczy to – w odniesieniu do wystawionych dokumentów (łącznie 22 557 faktur) – około 112 faktur, w odniesieniu do których (słusznie lub niesłusznie) odliczono podatek naliczony.

16. Finanzamt (urząd skarbowy) wniósł na ten wyrok skargę rewizyjną. Podnosi, że zaskarżony wyrok stanowi odstępstwo od orzecznictwa Trybunału. Podział w drodze oszacowania na – z jednej strony – konsumentów końcowych oraz – z drugiej strony – podatników korzystających z prawa do odliczenia naliczonego VAT nie wynika z wyroku Trybunału.

17. Ze względu na to, że odpowiedź Trybunału w poprzednim postępowaniu prejudycjalnym była wyraźnie oparta na fakcie, że wszyscy klienci P GmbH byli konsumentami końcowymi, nieuprawnionymi do odliczenia naliczonego VAT, jest – zdaniem sądu odsyłającego – wątpliwe, jakie zasady powinny mieć zastosowanie, gdyby choćby tylko niewielką część klientów P GmbH stanowili podatnicy. Nie wyklucza to (przynajmniej nie w pełnym zakresie) ryzyka utraty wpływów podatkowych.

[5] 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. W związku z tym Verwaltungsgerichtshof (trybunał finansowy) zawiesił postępowanie i zwrócił się do Trybunału z następującymi pytaniami na podstawie art. 267 TFUE:

„1) Czy wykładni art. 203 dyrektywy VAT należy dokonywać 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, jeżeli usługa wykazana na konkretnej fakturze została wykonana na rzecz podmiotu niebędącego podatnikiem, nawet jeżeli podatnik ten świadczył kolejne, takie same usługi na rzecz innych podatników?

2) Czy pod pojęciem »konsumentów końcowych niekorzystających z prawa do odliczenia naliczonego VAT« w rozumieniu wyroku Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z dnia 8 grudnia 2022 r. (C-378/21) należy rozumieć wyłącznie podmiot niebędący podatnikiem, czy też również podatnika, który korzysta z danej usługi wyłącznie w celach prywatnych (lub też w innych celach, nieuprawniających do odliczenia naliczonego VAT), w związku z czym nie jest uprawniony do odliczenia naliczonego VAT?

3) W świetle jakich kryteriów należy w wypadku rachunkowości uproszczonej w rozumieniu art. 238 dyrektywy 2006/112/WE ocenić, w odniesieniu do jakich faktur (ew. w drodze oszacowania) podatnik nie jest zobowiązany do zapłaty błędnie zafakturowanej kwoty, ponieważ nie istnieje żadne ryzyko utraty wpływów podatkowych?”.

19. W postępowaniu przed Trybunałem uwagi na piśmie przedstawiły Republika Austrii, Republika Federalna Niemiec, Portugalia i Komisja Europejska. Na podstawie art. 76 § 2 regulaminu postępowania Trybunał postanowił nie przeprowadzać rozprawy.

IV. Ocena prawna

A. W przedmiocie pytań prejudycjalnych i przebiegu badania

20. Pierwsze dwa pytania odnoszą się zasadniczo do interpretacji art. 203 dyrektywy VAT oraz istnienia zobowiązania podatkowego z tytułu błędnie wystawionej faktury (z zawyżoną kwotą VAT) i można na nie odpowiedzieć w dość prosty sposób (zob. część B poniżej).

21. Pytanie trzecie dotyczy kluczowego problemu praktycznego: jak poradzić sobie z dużą liczbą błędnych faktur (w tym przypadku było to łącznie 22 557), w przypadku których można w oparciu o przedmiot usługi założyć, że większość z nich została wystawiona na rzecz konsumentów końcowych niebędących podatnikami? Ze względu na to, że tylko faktury wystawione na rzecz podatników mogą stwarzać ryzyko utraty wpływów podatkowych, należy wyjaśnić kryteria pozwalające na identyfikację tych faktur. Tylko w takim przypadku może bowiem powstać zobowiązanie podatkowe zgodnie z art. 203 dyrektywy VAT.

22. Podczas gdy pierwszy wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym opierał się jeszcze na założeniu, że klientami byli wyłącznie konsumenci końcowi, to drugi wniosek bazuje na fakcie, że niektóre faktury zostały również wystawione na podatników, którzy mogliby ewentualnie domagać się odliczenia zawyżonego podatku naliczonego na podstawie tych faktur. Sąd pierwszej instancji, po złożeniu przez siebie wniosku o wydanie orzeczenia w trybie

prejudycjalnym, oszacował – możliwe, że na podstawie lektury mojej opinii [6] – ten odsetek (0,5 %) i ustalił zobowiązanie podatkowe na podstawie art. 203 dyrektywy VAT dla około 112 z 22 557 faktur. Sąd odsyłający pyta teraz o wynikające z prawa Unii kryteria takiego oszacowania (zob. część C poniżej).

B. W przedmiocie pytań pierwszego i drugiego (zobowiązanie podatkowe na podstawie art. 203 dyrektywy VAT)

23. Jest raczej bezsporne, że zobowiązanie podatkowe na podstawie art. 203 dyrektywy VAT dotyczy również VAT, który został błędnie (w sposób zawyżony) wyszczególniony na fakturach opiewających na niską kwotę. Odpowiada to bowiem dotychczasowemu orzecznictwu Trybunału dotyczącemu celu art. 203 dyrektywy VAT. Przepis ten zmierza do wyeliminowania ryzyka uszczuplenia wpływów podatkowych, które może wynikać z dochodzenia nieuprawnionego odliczenia podatku naliczonego przez odbiorcę faktury na podstawie tej faktury [7].

24. Wprawdzie prawo do odliczenia podatku naliczonego istnieje tylko w odniesieniu do podatków, które mają związek z transakcją podlegającą VAT [8]. Wpływy podatkowe są jednak zagrożone tak długo, jak długo adresat faktury nienależnie wykazującej VAT może jej jeszcze użyć w celu skorzystania z prawa do odliczenia zgodnie z art. 168 dyrektywy VAT [9]. Nie można bowiem wykluczyć, że organy podatkowe nie będą w stanie ustalić w odpowiednim czasie, czy względy materialnoprawne uniemożliwiają skorzystanie z formalnego prawa do odliczenia.

25. W związku z tym w przypadku nienależnie wykazanego (zbyt wysokiego) VAT art. 203 dyrektywy VAT ma na celu zapewnienie wzajemnego powiązania pomiędzy prawem do odliczenia po stronie *odbiorcy* faktury oraz zobowiązaniem podatkowym *wystawcy* faktury, jak ma to zwykle miejsce w przypadku prawidłowo wystawionej faktury po stronie dostawcy oraz odbiorcy świadczenia [10]. Zgodnie z brzmieniem art. 203 dyrektywy VAT nie jest konieczne, aby odbiorca faktury faktycznie skorzystał z prawa do odliczenia. Wystarczy, że istnieje ryzyko, iż takie odliczenie podatku naliczonego mogłoby mieć miejsce. To, czy odliczenie VAT naliczonego zostało dokonane prawidłowo, czy też nie, jest zasadniczo nieistotne.

26. Artykuł 203 reguluje w tym zakresie kwestię ryzyka. Faktury (w tym faktury opiewające na niskie kwoty) są zatem objęte tym przepisem tylko wtedy, gdy są wystawione na podatnika. Jak bowiem wynika z art. 168 dyrektywy VAT, tylko podatnik jest formalnie (ewentualnie) uprawniony do odliczenia podatku naliczonego.

[6] Opinia rzeczniczki generalnej J. Kokott w sprawie Finanzamt Österreich (VAT błędnie zafakturowany względem konsumentów końcowych) (C-378/21, EU:C:2022:657, pkt 41), w której wskazałam już wtedy na możliwość oszacowania.

[7] Tak wyraźnie 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 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); 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); z dnia 31 stycznia 2013 r., LVK (C-643/11, EU:C:2013:55, pkt 35, 36); z dnia 18 czerwca 2009 r., Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, pkt 28 i nast.).

[8] Wyrok z dnia 13 grudnia 1989 r., Genius (C-342/87, EU:C:1989:635, pkt 13).

[9] Tak wyraźnie wyrok z dnia 18 czerwca 2009 r., Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, pkt 28 i nast.), z odniesieniem do wyroku z dnia 19 września 2000 r., Schmeink & Cofreth i Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, pkt 57). Zobacz również wyrok z dnia 8 grudnia 2022 r., Finanzamt Österreich (VAT błędnie zafakturowany względem konsumentów końcowych) (C-378/21, EU:C:2022:968, pkt 21).

[10] W tym zakresie zob. również moja opinia w sprawie EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:35, pkt 31 i nast.) oraz w sprawie Finanzamt Österreich (VAT błędnie zafakturowany względem konsumentów końcowych) (C-378/21, EU:C:2022:657, pkt 32).

27. Konkretny zakres, w jakim podatnik jest uprawniony do odliczenia VAT naliczonego, jest jednak kwestią materialną i zależy np. od sposobu wykorzystania nabytej usługi. Rodzaj wykorzystania nie ma jednak wpływu na (abstrakcyjną) możliwość odliczenia VAT naliczonego, a tym samym na odpowiedzialność na zasadzie ryzyka na podstawie art. 203 dyrektywy VAT.

28. Zgodnie ze stanowiskiem Komisji i wbrew przedstawionym na piśmie uwagom Niemiec i Austrii, faktury wystawione na rzecz podatników, którzy nie są materialnie uprawnieni do odliczenia VAT naliczonego ze względu na wykorzystanie dostawy do celów prywatnych, są zatem również objęte art. 203 dyrektywy VAT. To samo dotyczy dostaw na rzecz podatników, którzy również nie są materialnie uprawnieni do odliczenia VAT naliczonego ze względu na dokonywanie przez nich transakcji zwolnionych z podatku należnego.

29. Z jednej strony taka interpretacja jest przydatna, gdyż jest powiązana wyłącznie ze statusem odbiorcy faktury (podatnik lub nie), a z drugiej strony uwzględnia charakter art. 203 dyrektywy VAT jako normy regulującej ryzyko. W obu przypadkach nie można bowiem wykluczyć, że – jak stwierdził już Trybunał[11] – organy podatkowe nie będą w stanie ustalić w odpowiednim czasie, czy względy materialnoprawne uniemożliwiają skorzystanie z formalnie przysługującego podatnikowi prawa do odliczenia.

30. Wyjaśniłam już szczegółowo[12], że – jak twierdzą również Niemcy w przeciwieństwie do Austrii – z art. 203 dyrektywy VAT nie można wywieść „efektu zarażenia" jednej faktury przez inną. Nawet jeśli nie można wykluczyć pewnego ryzyka w poszczególnych przypadkach – ponieważ faktura mogła również zostać wystawiona na podatnika[13] – nie oznacza to, że zobowiązanie podatkowe na podstawie art. 203 dyrektywy VAT rozciąga się na wszystkie (w tym przypadku 22 557) faktury.

31. Taka „idea zakażenia" jest obca prawu dotyczącemu VAT. Zobowiązanie podatkowe na podstawie art. 203 dyrektywy odnosi się – jak słusznie podkreśla Komisja – do pojedynczej błędnej faktury. Co więcej, taki „efekt zakażenia" byłby również wątpliwy w świetle zasady proporcjonalności.

32. W związku z tym na pierwsze i drugie pytanie można odpowiedzieć w następujący sposób: dana osoba (tutaj P GmbH) nie jest zobowiązana do zapłaty VAT na podstawie art. 203 dyrektywy VAT za błędne faktury, które wystawiła podmiotowi niebędącemu podatnikiem, nawet jeśli wystawiła innym podatnikom kolejne błędne faktury (niezależnie od tego, czy ci podatnicy są materialnie uprawnieni do odliczenia naliczonego VAT w całości, w części lub wcale), za które w konsekwencji jest zobowiązana do zapłaty VAT na podstawie art. 203 dyrektywy VAT.

[11] Tak wyraźnie wyrok z dnia 18 czerwca 2009 r., Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, pkt 29), z odniesieniem do wyroku z dnia 19 września 2000 r., Schmeink & Cofreth i Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, pkt 57).

[12] Moja opinia w sprawie Finanzamt Österreich (VAT błędnie zafakturowany względem konsumentów końcowych) (C-378/21, EU:C:2022:657, pkt 38 i nast.).

[13] Odsyłam do mojego przykładu w opinii w sprawie Finanzamt Österreich (VAT błędnie zafakturowany względem konsumentów końcowych) (C-378/21, EU:C:2022:657, pkt 39): Prowadzący działalność gospodarczą fotograf odwiedza z synem ten kryty plac zabaw, aby robić zdjęcia, które później wykorzystuje jako reklamę w swoim studiu.

C. W przedmiocie zobowiązania podatkowego na podstawie art. 203 dyrektywy VAT w przypadku ryzyka utraty wpływów podatkowych, którego nie można wykluczyć (pytanie trzecie)

1. Kwestie ogólne

33. Jak już zostało wyjaśnione, zobowiązanie podatkowe na podstawie art. 203 dyrektywy dotyczy pojedynczej błędnej faktury wystawionej podatnikowi. Pytanie brzmi teraz „tylko", w jaki sposób należy określić tę fakturę w przypadku dużej liczby faktur, w szczególności gdy – jak w tym przypadku przy transakcjach masowych – tożsamość odbiorcy faktury jest nieznana. Ostatecznie jest to kwestia obowiązku podnoszenia twierdzeń i ciężaru dowodu w postępowaniu podatkowym. Dyrektywa VAT nie zawiera szczegółowych wytycznych w tej kwestii. Artykuł 273 dyrektywy VAT (upoważnienie państw członkowskich do wprowadzenia dalszych obowiązków w celu prawidłowego poboru i zapobieżenia oszustwom podatkowym) również nie zawiera żadnych wytycznych w tym zakresie – w przeciwieństwie do tego, co Portugalia zdaje się uważać w swoich przedstawionych na piśmie uwagach.

34. Jednak bliższe przyjrzenie się dyrektywie VAT pokazuje, że w niektórych przypadkach zdecydowanie pozwala ona jednak na pominięcie pewnych bagatelnych stanów faktycznych. Na przykład, przy określaniu właściwego podziału odliczenia VAT naliczonego (proporcjonalna stawka odliczenia VAT naliczonego) zgodnie z art. 173 ust. 2 lit. e) dyrektywy VAT, można przewidzieć pominięcie nieznacznych kwot. Nawet jeśli przepis ten nie ma tutaj zastosowania, pokazuje on jednak, że dyrektywa VAT zakłada możliwą pomijalność nieznacznych kwot przy kwestiach podziału wielu transakcji na różne podtypy. Wydaje się, że wynika to również z zasady proporcjonalności.

2. Autonomia proceduralna państw członkowskich

35. Ostatecznie jednak dokładne określenie faktur, w przypadku których istnieje ryzyko utraty wpływów podatkowych, oraz tych, w przypadku których ryzyko to jest wykluczone, pozostaje kwestią obowiązku podnoszenia twierdzeń i ciężaru dowodu w postępowaniu podatkowym danego państwa członkowskiego.

36. Wobec braku odpowiedniej regulacji w dyrektywie VAT, ukształtowanie tego obowiązku podnoszenia twierdzeń i ciężaru dowodu – jak podkreślają zarówno Niemcy, jak i Komisja – należy do kompetencji państw członkowskich (zasada autonomii proceduralnej)[14]. Szczegóły dotyczące ukształtowania obowiązku podnoszenia twierdzeń i ciężaru dowodu nie mogą być jednak mniej korzystne niż te, które mają zastosowanie do podobnych sytuacji wewnętrznych (zasada równoważności). Nic nie wskazuje, że tak jest tym przypadku, chociaż Austria niestety nie skomentowała tej kwestii w swoich uwagach.

[14] Wyroki: z dnia 18 czerwca 2009 r., Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, pkt 35); z dnia 6 listopada 2003 r., Karageorgou i in. (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), dotyczące porównywalnej konstelacji w przypadku korekty faktur.

37. Ponadto szczegóły te nie mogą być ukształtowane w taki sposób, aby praktycznie uniemożliwiały lub nadmiernie utrudniały wykonywanie uprawnień przyznanych przez porządek prawny Unii (zasada skuteczności) [15]. W obszarze stosowania dyrektywy VAT to ostatnie oznacza również, że państwa członkowskie są, przy wykonywaniu tego uprawnienia kształtującego, zobowiązane do przestrzegania prawa Unii i jego ogólnych zasad, w szczególności zasad proporcjonalności i neutralności podatkowej [16].

38. Postępowanie administracyjne w prawie publicznym (w tym w prawie podatkowym) charakteryzuje się zazwyczaj zasadą oficjalności. Oznacza to, że organy podatkowe badają stan faktyczny sprawy co do zasady z urzędu. W prawie podatkowym jest to zazwyczaj uzupełnione różnymi obowiązkami współpracy ze strony podatnika. Im mniej podatnik wywiązuje się z obowiązku współpracy, tym bardziej ograniczony jest obowiązek urzędu skarbowego do przeprowadzenia dochodzenia. Z (obu) wniosków o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym nie wynika jednak, aby P GmbH można było zarzucić jakiekolwiek uchybienia w tym zakresie, co oznacza, że zasadniczo to na organach podatkowych spoczywa obowiązek ustalenia stanu faktycznego sprawy.

39. Jeśli faktu nie można wyjaśnić z wystarczającą pewnością, zastosowanie znajdują zasady dotyczące obiektywnego ciężaru dowodu. Zgodnie z tymi zasadami, urząd skarbowy zwykle ponosi obiektywny ciężar dowodu w odniesieniu do faktów tworzących i zwiększających podatek, jeśli podatnik wywiązał się z obowiązku współpracy, podczas gdy podatnika obciąża brak możliwości wykazania faktów wpływających na zmniejszenie podatku.

40. Jeżeli jednak błędne faktury wystawione na rzecz podmiotów niebędących podatnikami nie powodują powstania zobowiązania podatkowego na podstawie art. 203 dyrektywy VAT, ponieważ nie istnieje ryzyko utraty wpływów podatkowych [17], wówczas jedynie błędne faktury wystawione na rzecz podatników mogą prowadzić do powstania zobowiązania podatkowego na podstawie art. 203 dyrektywy VAT.

41. W konsekwencji organy podatkowe muszą co do zasady ustalić, ile faktur za wizytę na krytym placu zabaw zostało wystawionych podatnikom, aby móc potwierdzić zobowiązanie podatkowe w rozumieniu art. 203 dyrektywy VAT. Ze względu jednak na to, że prawo podatkowe charakteryzuje się administrowaniem bardzo dużą liczbą transakcji, podatników i aktów administracyjnych (tzw. procedury masowe), w państwach członkowskich dość powszechne jest [18], że organy podatkowe mogą oszacować podstawę opodatkowania, jeśli nie można jej ustalić.

[15] Wyroki: z dnia 9 września 2021 r., GE Auto Service Leasing (C-294/20, EU:C:2021:723, pkt 59); 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 58); z dnia 10 lipca 2014 r., Impresa Pizzarotti (C-213/13, EU:C:2014:2067, pkt 54); z dnia 24 października 2013 r., Rafinăria Steauână 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).

[16] Podobnie wyroki: z dnia 16 maja 2024 r., Slovenské Energetické Strojárne (C-746/22, EU:C:2024:403, pkt 51 i nast.); z dnia 29 lutego 2024 r., Consortium Remi Group (C-314/22, EU:C:2024:183, pkt 84 i nast.); z dnia 13 października 2022 r., HUMDA (C-397/21, EU:C:2022:790, pkt 39 i nast.).

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

[18] W Niemczech § 162 ust. 1 Abgabenordnung (ordynacji podatkowej) wyraźnie przewiduje uprawnienie państw członkowskich do oszacowania. We Włoszech art. 62sexies ust. 3 i art. 62bis decreto legge (dekretu ustawodawczego) nr 331/93, zmienionego ustawą z dnia 29 października 1993 r. nr 427, zezwala na indukcyjne określenie (tj. oszacowanie) całkowitego obrotu przedsiębiorstwa. W Austrii § 184 Bundesabgabenordnung (federalnej ordynacji podatkowej) reguluje odpowiednie uprawnienie do szacowania.

3. Uprawnienia organów podatkowych do oszacowania a prawo Unii

42. Prawo Unii – jak słusznie podkreśla Komisja – nie stoi temu na przeszkodzie. Warunkiem jest jednak to, aby uprawnienie do oszacowania było wykonywane zgodnie z zasadami neutralności podatkowej i proporcjonalności [19].

43. Trybunał orzekł w odniesieniu do szacowania obrotu podatnika [20], „że dyrektywę VAT oraz zasady neutralności podatkowej i proporcjonalności należy interpretować w ten sposób, iż nie stoją one na przeszkodzie obowiązywaniu przepisów krajowych […], które umożliwiają organowi podatkowemu w razie poważnych rozbieżności między zadeklarowanymi dochodami a dochodami oszacowanymi na podstawie studiów sektorowych posłużenie się metodą indukcyjną […] w celu ustalenia kwoty obrotu uzyskanego przez podatnika".

44. Jest to nic innego jak oszacowanie obrotu, ze względu na to, że deklaracja podatnika co do obrotu nie była wiarygodna z punktu widzenia organów podatkowych. Warunkiem jest jednak – jak dalej wywodzi Trybunał – by „przepisy te i ich zastosowanie umożliwia[ły] podatnikowi, z poszanowaniem zasad neutralności i proporcjonalności, a także prawa do obrony, zakwestionowanie wyników uzyskanych tą metodą na podstawie ogółu przeciwnych dowodów".

45. Zasada proporcjonalności zapobiega temu, by cel (pobór podatku na podstawie odpowiedzialności na zasadzie ryzyka) uświęcał środki (oszacowanie, czy wszystkie faktury zostały wystawione podatnikom).

46. Decydujące znaczenie ma ogół okoliczności danej sprawy, w tym przypadku fakt, że klienci krytego placu zabaw prawdopodobnie raczej rzadko są podatnikami w rozumieniu prawa dotyczącego VAT. Jak stwierdził już Trybunał, oszacowanie obrotu musi być dokładne, rzetelne i aktualne [21]. To samo dotyczy oszacowania faktur stwarzających ryzyko. Oszacowanie musi odzwierciedlać realia życia i ogólne doświadczenie życiowe, dlatego np. oszacowanie na poziomie 50 % wydaje się tu nieproporcjonalne.

47. Wspólny system podatku od wartości dodanej gwarantuje „pełną neutralność jakiejkolwiek działalności gospodarczej niezależnie od jej celów lub rezultatów, pod warunkiem, że co do zasady podlega ona opodatkowaniu VAT" [22]. Zasada neutralności w prawie dotyczącym VAT wymaga zatem, aby przedsiębiorstwo, jako inkasent podatkowy na rzecz państwa, było zasadniczo zwolnione z ostatecznego obciążenia VAT [23], jeżeli działalność gospodarcza jako taka służy (zasadniczo) uzyskaniu obrotów podlegających opodatkowaniu [24]. Tak właśnie jest w tym przypadku.

[19] Wyrok z dnia 21 listopada 2018 r., Fontana (C-648/16, EU:C:2018:932, pkt 37), przytaczający wyrok z dnia 5 października 2016 r., Maya Marinova (C-576/15, EU:C:2016:740, pkt 44).

[20] Wyrok z dnia 21 listopada 2018 r., Fontana (C-648/16, EU:C:2018:932, pkt 46).

[21] Wyrok z dnia 21 listopada 2018 r., Fontana (C-648/16, EU:C:2018:932, pkt 42 – choć mowa w nim o „ustaleniu tego obrotu metodą indukcyjną", co moim zdaniem nie jest jednak niczym innym jak innym określeniem na oszacowanie).

[22] Wyroki: z dnia 28 lutego 2018 r., Imofloresmira – Investimentos Imobiliários (C-672/16, EU:C:2018:134, pkt 38); z dnia 13 marca 2014 r., Malburg (C-204/13, EU:C:2014:147, pkt. 41); z dnia 3 marca 2005 r., Fini H (C-32/03, EU:C:2005:128, pkt 25 i przytoczone tam orzecznictwo); a także z dnia 14 lutego 1985 r., Rompelman (268/83, EU:C:1985:74, pkt 19).

[23] Utrwalone orzecznictwo, zob. np. wyroki: z dnia 13 marca 2008 r., Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166, pkt 25); z dnia 1 kwietnia 2004 r., Bockemühl (C-90/02, EU:C:2004:206, pkt 39).

[24] Zobacz wyroki: z dnia 13 marca 2014 r., Malburg (C-204/13, EU:C:2014:147, pkt 41); z dnia 15 grudnia 2005 r., Centralan Property (C-63/04, EU:C:2005:773, pkt 51); z dnia 21 kwietnia 2005 r., HE (C-25/03, EU:C:2005:241, pkt 57); a także moja opinia w sprawie Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:440, pkt 42).

48. W przypadku wystawienia błędnych faktur zawierających zawyżoną kwotę VAT, zasada neutralności jest chroniona przez przewidzianą przez państwa członkowskie możliwość skorygowania błędnie zafakturowanego podatku, jeżeli wystawca faktury udowodni swoją dobrą wiarę lub jeżeli we właściwym czasie w pełni wyeliminował ryzyko utraty wpływów podatkowych [25]. Nadmierne oszacowanie podważyłoby tę regułę. Z zasady neutralności i zasady proporcjonalności wynika zatem, że w przypadku takim jak niniejszy, w którym zgodnie z ogólnym doświadczeniem życiowym wśród klientów P GmbH jest raczej niewielu podatników, organy podatkowe mogą dokonać jedynie ostrożnego oszacowania.

49. Konkretne kryteria oszacowania odsetka faktur, które stwarzają ryzyko utraty wpływów podatkowych, wynikają zatem – jak słusznie uznał Bundesfinanzgericht (federalny sąd ds. finansowych) w zaskarżonym orzeczeniu – z rodzaju usługi i typowej klienteli. W przypadku usług, z których zazwyczaj korzystają podatnicy, można dokonać oszacowania wyższego odsetka, jeżeli wystawca faktury nie jest w stanie przedstawić dowodów na to, dlaczego określony procent faktur został wystawiony na rzecz podmiotów niebędących podatnikami. W przypadku usług, takich jak tutaj, które są w przeważającej części świadczone na rzecz podmiotów niebędących podatnikami, należy przeprowadzić bardziej ostrożny szacunek, jeśli organy podatkowe nie są w stanie przedstawić dowodów na to, dlaczego część faktur została jednak wystawiona na rzecz podatników.

50. Późniejsza próba losowa – w ciągu jednego dnia wszyscy odwiedzający są pytani, czy są zarejestrowani jako podatnicy VAT – może również dostarczyć wskazówek co do tego szacunku. Ostatecznie jednak jest to ocena faktów i dowodów w konkretnej sprawie, którą to ocenę zobowiązany jest przeprowadzić sąd krajowy. Założenie Bundesfinanzgericht (federalnego sądu ds. finansowych) w zaskarżonym wyroku, że tylko 0,5 % usług było świadczonych na rzecz podatników, nie jest, przynajmniej moim zdaniem, zbyt daleko idące i nie wydaje się nieproporcjonalne.

51. Możliwe byłoby również wprowadzenie tak zwanej dopłaty zabezpieczającej (np. w wysokości 5 %), aby wykluczyć jakiekolwiek ryzyko utraty wpływów podatkowych. Jednakże dopłata ta musiałaby wtedy również uwzględniać to, kto spowodował „konieczność zabezpieczenia” ryzyka. Jeśli bowiem błąd w wystawieniu faktury opierał się na nieprawidłowych oświadczeniach samych organów podatkowych lub jest skutkiem późniejszej zmiany orzecznictwa, wówczas błąd ten, a zatem również ewentualne ryzyko utraty wpływów podatkowych, nie leżały w sferze wystawcy faktury. Ze względu na to, że ten wystawca faktury – jak słusznie określił to Trybunał – działa jedynie jako inkasent podatkowy na rzecz państwa podatku od osób trzecich, nie byłoby wówczas miejsca na dopłatę zabezpieczającą. Jeśli natomiast przedsiębiorca popełnił błąd w ustaleniu prawidłowej stawki podatku, to ryzyko utraty wpływów podatkowych z pewnością może zostać uwzględnione poprzez dopłatę zabezpieczającą w ramach oszacowania.

[25] Wyroki: z dnia 2 lipca 2020 r., Terracult (C-835/18, EU:C:2020:520, pkt 28); z dnia 8 maja 2019 r., EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374, pkt 33); z dnia 31 stycznia 2013 r., LVK (C-643/11, EU:C:2013:55, pkt 37); z dnia 18 czerwca 2009 r., Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, pkt 37); z dnia 6 listopada 2003 r., Karageorgou i in. (C-78/02 do C-80/02, EU:C:2003:604, pkt 50); z dnia 19 września 2000 r., Schmeink & Cofreth i Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, pkt 58).

V. Wnioski

52. Proponuję zatem, aby Trybunał odpowiedział na pytania prejudycjalne zadane przez Verwaltungsgerichtshof (trybunał administracyjny, Austria) w następujący sposób:

1) Dana osoba nie jest zobowiązana do zapłaty VAT na podstawie art. 203 dyrektywy VAT za błędne faktury, które wystawiła podmiotowi niebędącemu podatnikiem, nawet jeśli wystawiła innym podatnikom kolejne błędne faktury, za które w konsekwencji jest zobowiązana do zapłaty VAT na podstawie tego artykułu. W stosownych przypadkach odsetek tych faktur należy określić w drodze oszacowania.

2) Kryteria oszacowania odsetka faktur, które stwarzają ryzyko utraty wpływów podatkowych, wynikają przy tym z rodzaju usługi i typowej klienteli. Również okoliczności, kto spowodował błąd i w jaki sposób wystawca faktury współpracował przy wyjaśnianiu faktów, mogą być istotnymi kryteriami oszacowania.