Zbiór Orzeczeń

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO
JULIANE KOKOTT
przedstawiona w dniu 8 września 2022 r.[1]

Sprawa C-378/21

P GmbH
przy udziale:
Finanzamt Österreich

[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Bundesfinanzgericht (federalny sąd do spraw finansowych, Austria)]

Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym – Podatek od wartości dodanej – Błąd dotyczący prawidłowej wysokości stawki podatku – Korekta zobowiązania podatkowego – Brak faktycznej możliwości korekty już wystawionych faktur – Zbyteczność korekty faktur, w przypadku gdy świadczeniobiorcy nie są podatnikami – Brak ryzyka uszczuplenia dochodów podatkowych – Zarzut bezpodstawnego wzbogacenia

I. Wprowadzenie

1. Przepisy dotyczące VAT stanowią dla podatników, którzy są zobowiązani do poboru tego podatku od swoich klientów właściwie jedynie na rzecz państwa, ryzykowną dziedzinę prawa. Jeżeli na przykład podatnik błędnie zastosuje zbyt niską stawkę podatku, to mimo wszystko jest on zobowiązany do zapłaty państwu prawidłowej (wyższej) kwoty podatku. Dotyczy to również sytuacji, gdy z przyczyn prawnych lub faktycznych nie jest on w późniejszym czasie w stanie przerzucić wyższego podatku na swoich klientów.

2. W ramach niniejszego postępowania prejudycjalnego Trybunał musi obecnie wydać orzeczenie w odwrotnej sytuacji, w której podatnik przez cały rok, dokonując obliczeń, błędnie stosował zbyt wysoką stawkę podatku, wykazywał ją na fakturze i ją odprowadzał. Czy państwo może zatrzymać ten zbyt wysoki VAT, czy powinien on zostać zwrócony podatnikowi? Przecież na gruncie prawa materialnego podatek nie powstał w takiej wysokości. Z drugiej strony wystawione zostały faktury wykazujące zbyt wysoki podatek, które mogłyby skłaniać klientów do zbyt dużego odliczenia podatku naliczonego. Czy w związku z tym faktury powinny zostać uprzednio skorygowane? Czy dotyczy to również sytuacji, w której świadczenia zostały wykonane wyłącznie na rzecz konsumentów końcowych nieuprawnionych do odliczenia podatku naliczonego, którzy w związku z tym i tak nie mogliby skorzystać z prawa do odliczenia?

[1] Język oryginału: niemiecki.

3. Z uwagi na charakter podatku akcyzowego klient powinien właściwie otrzymać od dostawcy zwrot zapłaconego przez siebie zbyt wysokiego VAT. Jeżeli nie jest to jednak na gruncie prawa możliwe (na przykład w przypadku ustalenia stałej ceny) lub jest faktycznie wykluczone (na przykład ponieważ klienci nie są znani z nazwiska), powstaje pytanie, kto może pozostać ostatecznie „wzbogacony" przez błąd co do prawidłowej wysokości podatku – państwo czy podatnik, który dopuścił się błędu?

II. Ramy prawne

A. Prawo Unii

4. Ramy prawa Unii wyznacza dyrektywa 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (zwanej dalej „dyrektywą VAT")[2].

5. Artykuł 73 dyrektywy VAT dotyczy podstawy opodatkowania i ma następujące brzmienie:

„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".

6. Artykuł 78 dyrektywy VAT określa elementy, które należy włączyć do podstawy opodatkowania lub które mają być z niej wyłączone:

„Do podstawy opodatkowania wlicza się następujące elementy:

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

7. 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".

8. Artykuł 168 lit. a) 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 […]".

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

[2] Dyrektywa Rady z dnia 28 listopada 2006 r. (Dz.U. 2006, L 347, s. 1) w brzmieniu obowiązującym w spornym roku (2019); w tym zakresie ostatnio zmieniona dyrektywą Rady 2018/2057 z dnia 20 grudnia 2018 r. (Dz.U. 2018, L 329, s. 3).

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

10. 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 […]”.

B. Prawo austriackie

11. Paragraf 11 ust. 1 pkt 1 Bundesgesetz über die Besteuerung der Umsätze [Umsatzsteuergesetz 1994 (ustawy 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 dzieła lub świadczenia usług związanych z nieruchomością, jest on zobowiązany do wystawienia faktury. Przedsiębiorca musi wywiązać się ze swojego obowiązku wystawienia faktury w ciągu sześciu miesięcy od dokonania transakcji”.

12. 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”.

13. Paragraf 239a Bundesgesetz über allgemeine Bestimmungen und das Verfahren für die von den Abgabenbehörden des Bundes, der Länder und Gemeinden verwalteten Abgaben (Bundesabgabenordnung) [federalnej ustawy o ogólnych przepisach i postępowaniu w przedmiocie podatków pobieranych przez federalne, krajowe i lokalne organy podatkowe (federalnej ordynacji podatkowej), zwanej dalej „BAO”] stanowi:

„W zakresie, w jakim ciężar podatku, który zgodnie z celem przepisu podatkowego gospodarczo ma być ponoszony przez osobę inną niż podatnik, został gospodarczo poniesiony przez osobę inną niż podatnik, nie mogą mieć miejsca:

1. uznanie na rachunku podatkowym,

2. zwrot, przeksięgowanie lub przeniesienie sald dodatnich, oraz

3. wykorzystanie w celu spłaty zobowiązania podatkowego,

jeżeli doprowadziłoby to do bezpodstawnego wzbogacenia podatnika”.

III. Stan faktyczny i postępowanie prejudycjalne

14. Strona skarżąca przed sądem odsyłającym (zwana dalej P GmbH) jest spółką z ograniczoną odpowiedzialnością prawa austriackiego.

15. Prowadzi ona kryty plac zabaw. W spornym roku 2019 P GmbH poddała wynagrodzenie za swoje usługi (opłata za wstęp na kryty plac zabaw) austriackiej podstawowej stawce podatku w wysokości 20%. W rzeczywistości te usługi P GmbH podlegały w spornym roku 2019 obniżonej stawce podatku, wynoszącej 13% (jednej z obniżonych w Austrii stawek podatku na podstawie art. 98 ust. 1 dyrektywy VAT).

16. P GmbH wystawiała klientom przy zapłacie wynagrodzenia paragony, które są fakturami na niewielką kwotę zgodnie z § 11 ust. 6 UStG 1994 (faktury uproszczone zgodnie z art. 238 w związku z art. 226b dyrektywy VAT). W spornym roku 2019 P GmbH wystawiła łącznie 22 557 faktur. Klientami P GmbH w spornym roku 2019 byli wyłącznie konsumenci końcowi, którzy nie mają prawa do odliczenia podatku naliczonego.

17. P GmbH skorygowała swoją deklarację VAT za rok 2019 w celu uzyskania od urzędu skarbowego zwrotu nadpłaconego podatku VAT.

18. Urząd skarbowy odmówił uznania korekty z dwóch powodów: 1) P GmbH jest zobowiązana do zapłaty wyższego podatku obrotowego na mocy zasad rachunkowości, jeżeli nie skoryguje swoich faktur. 2) Podmiotem obciążonym podatkiem obrotowym nie jest P GmbH, lecz jej klienci. Zatem P GmbH wzbogaciłaby się w przypadku korekty podatku obrotowego.

19. P GmbH złożyła na tę decyzję skargę. Właściwy w tej sprawie Bundesfinanzgericht (federalny sąd do spraw finansowych, Austria) zawiesił postępowanie i przedstawił Trybunałowi w trybie prejudycjalnym, zgodnie z art. 267 TFUE, następujące pytania:

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?”.

20. W postępowaniu przed Trybunałem uwagi na piśmie zostały przedstawione przez Republikę Austrii oraz Komisję Europejską. Trybunał odstąpił od przeprowadzenia rozprawy zgodnie z art. 76 § 2 regulaminu postępowania przed Trybunałem.

IV. Ocena prawna

A. W przedmiocie pytań prejudycjalnych i przebiegu rozpoznania sprawy

21. Poprzez swoje dwa pytania prejudycjalne sąd odsyłający zwraca się o dokonanie wykładni art. 203 dyrektywy VAT. Artykuł ten nakłada obowiązek zapłaty podatku na każdą osobę, która wystawia faktury VAT.

22. Zgodnie z pytaniami i przedstawionym stanem faktycznym w niniejszej sprawie wykluczone jest, by klienci P GmbH uprawnieni byli do odliczenia podatku naliczonego, ponieważ byli oni wyłącznie konsumentami końcowymi (tj. nie byli podatnikami). W przypadku odpłatnego korzystania z krytego placu zabaw trudno sobie również wyobrazić, że podatnik wykorzystał bilet wstępu sprzedany przez P GmbH na potrzeby swoich opodatkowanych transakcji (por. art. 168 dyrektywy VAT).

23. Jednakże w trakcie spornego roku 2019 P GmbH wystawiła 22 557 faktur prawdopodobnie na rzecz 22 557 różnych użytkowników placu zabaw. Możliwe jest, że wśród tych osób był ewentualnie jednak jakiś podatnik, który wykorzystał fakturę – słusznie lub nie – w celu odliczenia podatku naliczonego. Nawet jeśli pytania przedstawione przez sąd odsyłający wykluczają taką sytuację, to w praktyce ta sytuacja jest bardziej istotna.

24. Z tego powodu wykładnia art. 203 dyrektywy VAT nastąpi w pierwszej kolejności w oparciu o założenie, że powyższe 22 557 faktur z wykazanym zbyt wysokim podatkiem nie wiąże się z ryzykiem uszczuplenia dochodów podatkowych (zob. sekcja B.). Następnie zostanie przyjęte, że nie można jednak wykluczyć pewnego ryzyka uszczuplenia dochodów podatkowych (zob. sekcja C). W dalszej kolejności poruszona zostanie kwestia korekty zobowiązania podatkowego wynikającego z art. 203 dyrektywy VAT, w ramach której należy również odnieść się do konieczności skorygowania tych 22 557 faktur (zob. sekcja D). Wreszcie zostanie zbadane, czy można wobec P GmbH powołać się na zarzut bezpodstawnego wzbogacenia, jeżeli klienci zapłacili cenę w całości (zob. sekcja E).

B. W przedmiocie zobowiązania podatkowego wynikającego z art. 203 dyrektywy VAT, w sytuacji gdy nie występuje ryzyko uszczuplenia dochodów podatkowych

1. Błędne wykazanie VAT na fakturze

25. Zgodnie z art. 203 dyrektywy VAT każda osoba, która wykazuje VAT na fakturze, jest zobowiązana do zapłaty VAT. Jednakże już na podstawie art. 193 dyrektywy VAT każdy podatnik dokonujący podlegającej opodatkowaniu dostawy towarów lub świadczenia usług obowiązany jest do zapłaty VAT. Z uwagi na to, że zgodnie z art. 220 ust. 1 pkt 1 dyrektywy VAT taki podatnik jest zobowiązany do wystawienia faktury przynajmniej na rzecz innego podatnika, spowodowałoby to powstanie drugiego obowiązku podatkowego z tytułu jednej i tej samej transakcji. W tym względzie art. 203 dyrektywy VAT należy interpretować w sposób zawężający.

26. W przeciwnym razie podatnik, który prawidłowo rozlicza świadczenie podlegające opodatkowaniu, byłby dwukrotnie zobowiązany do zapłaty VAT: z jednej strony na podstawie art. 203 dyrektywy VAT i z drugiej strony na podstawie art. 193 tej dyrektywy. Do tego prawodawca w żadnym wypadku nie chciał doprowadzić. Artykuł 203 dyrektywy VAT ma

samodzielne znaczenie tylko wtedy, gdy przewiduje zobowiązanie podatkowe wykraczające poza art. 193 tej dyrektywy. Ponieważ art. 203 dyrektywy ma na celu eliminację ryzyka uszczuplenia dochodów podatkowych [3] (w tym względzie zob. pkt 30 i nast. niżej), nie może on dotyczyć „normalnego przypadku", w którym podatnik wystawia prawidłową fakturę. W konsekwencji art. 203 dyrektywy VAT dotyczy „wyłącznie" nienależnie zafakturowanego VAT, tj. VAT niepodlegającego zapłacie zgodnie z prawem, który mimo wszystko został wykazany na fakturze.

27. W niniejszej sprawie na fakturach wykazano zbyt wysoką kwotę podatku (stosując podstawową stawkę podatku zamiast stawki obniżonej). Wynikająca z tego różnica została nienależnie, mianowicie w zbyt wysokiej kwocie, wykazana na fakturze. Wystawca faktury mógłby być zobowiązany do zapłaty tej różnicy na podstawie art. 203 dyrektywy VAT, jeżeli spełnione są pozostałe przesłanki. Pozostała kwota jest już należna na podstawie art. 193 dyrektywy VAT i jest bezsporna.

2. W przedmiocie pojęcia faktury w rozumieniu art. 203 dyrektywy VAT

28. Zgodnie z wnioskiem o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym wystawione paragony stanowią tzw. faktury na niewielką kwotę, które na podstawie art. 238 w związku z art. 226b dyrektywy VAT muszą zawierać mniej danych. Jednakże określenie kwoty VAT do zapłaty jest również w ich przypadku konieczne.

29. Faktura ta jest fakturą wystawioną zgodnie z tytułem XI rozdział 3 sekcje 3–6, a tym samym na podstawie art. 178 lit. a) uprawnia do odliczenia podatku naliczonego na podstawie art. 168 lit. a) dyrektywy VAT. Czy P GmbH była w ogóle zobowiązana do wystawiania odpowiednich faktur na rzecz konsumentów końcowych – art. 220 ust. 1 pkt 1 dyrektywy VAT przemawia przeciwko temu – nie ma, wbrew temu, co twierdzi Komisja, w tej sytuacji znaczenia. Artykuł 203 dyrektywy VAT nawiązuje jedynie do istnienia faktury i zgodnie z jego brzmieniem obejmuje również tzw. faktury na niewielką kwotę.

30. To, że zobowiązanie podatkowe wynikające z art. 203 dyrektywy VAT odnosi się również do VAT, który został nienależnie (w zbyt wysokiej kwocie) odrębnie wykazany na fakturach na niewielką kwotę, jest zgodne z dotychczasowym orzecznictwem Trybunału dotyczącym celu art. 203 dyrektywy VAT. Zgodnie z nim celem art. 203 dyrektywy VAT jest eliminacja ryzyka uszczuplenia dochodów podatkowych, które może wynikać z nieuprawnionego skorzystania z prawa do odliczenia podatku naliczonego przez odbiorcę faktury w oparciu o taką fakturę [4].

31. Wprawdzie skorzystanie z prawa do odliczenia jest ograniczone tylko do podatków związanych z transakcją opodatkowaną VAT [5], jednak niebezpieczeństwo utraty wpływów podatkowych występuje nadal, jako że adresat faktury nienależnie wykazującej VAT może posłużyć się nią w celu skorzystania z prawa do odliczenia zgodnie z art. 168 dyrektywy VAT [6].

[3] Tak wyraźnie m.in. 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).

[4] Tak wyraźnie 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); 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.).

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

[6] Tak wyraźnie wyrok z dnia 18 czerwca 2009 r., Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, pkt 28 i nast.), z odesłaniem do wyroku z dnia 19 września 2000 r., Schmeink & Cofreth und Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, pkt 57).

Nie można bowiem wykluczyć, że organy podatkowe nie będą mogły stwierdzić we właściwym czasie, iż względy materialnoprawne sprzeciwiają się skorzystaniu z formalnie przysługującego prawa do odliczenia.

32. W związku z tym w przypadku nienależnie wykazanego 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 miałoby to zwykle miejsce w przypadku prawidłowo wystawionej faktury po stronie dostawcy oraz odbiorcy świadczenia[7]. 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. W konsekwencji – jak słusznie podkreśla również Austria – zgodnie z celem dyrektywy objęte są tym przepisem wszystkie faktury, które mogłyby skłonić adresata faktury do skorzystania z prawa do odliczenia. Jak wskazano powyżej (pkt 28 i nast.), dotyczy to również faktur na niewielką kwotę.

3. W przedmiocie konieczności wystąpienia ryzyka uszczuplenia dochodów podatkowych

33. W rezultacie wystawca faktury odpowiada niezależnie od winy za ryzyko (tj. abstrakcyjnie), że odbiorca faktury może w sposób nieuprawniony skorzystać z prawa do odliczenia na podstawie takiej (nieprawidłowej) faktury. Chodzi więc o abstrakcyjną odpowiedzialność na zasadzie ryzyka po stronie wystawcy faktury. Ma to miejsce również w przypadku błędu co do prawidłowej stawki podatku, gdy – jak w niniejszej sprawie – na fakturze wskazano podstawową stawkę podatku zamiast stawki obniżonej. Warunkiem jest jednak, jak słusznie podkreśla Komisja, by istniało ryzyko nieuprawnionego (zbyt wysokiego) odliczenia podatku naliczonego.

34. W związku z tym wątpliwe jest, czy art. 203 dyrektywy VAT ma tu zastosowanie. Zgodnie z art. 168 dyrektywy VAT z prawa do odliczenia (przy spełnieniu dalszych warunków) może skorzystać wyłącznie podatnik. Konsumentowi końcowemu *jako takiemu* nie przysługuje prawo do odliczenia.

35. Natomiast (abstrakcyjne) ryzyko nieuprawnionego odliczenia podatku naliczonego przez podmiot niebędący podatnikiem jest bliskie zeru, z wyjątkiem przypadku przedsiębiorstwa w organizacji. Niemniej jednak z uwagi na brak transakcji podlegających opodatkowaniu odliczenie dokonane przez takie przedsiębiorstwo i tak zostanie bliżej zbadane przez organy podatkowe. Zapewne również z tego powodu sąd odsyłający przyjmuje, że w takiej sytuacji jak w niniejszej sprawie, *nie* może być mowy o ryzyku uszczuplenia dochodów podatkowych.

36. Jeżeli art. 203 dyrektywy VAT dotyczy odpowiedzialności na zasadzie ryzyka, ale takie ryzyko jest *jako takie* wykluczone, ponieważ odbiorcami świadczenia i adresatami faktury nie są podatnicy, lecz wyłącznie konsumenci końcowi, wówczas art. 203 dyrektywy VAT nie może mieć zastosowania.

[7] Zobacz w tym względzie również moja opinia w sprawie EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:35, pkt 31 i nast.).

4. Wniosek częściowy

37. W związku z powyższym na pytanie pierwsze można udzielić następującej odpowiedzi: Jeżeli odbiorcy usług są konsumentami końcowymi, którzy nie są uprawnieni do odliczenia podatku naliczonego, wówczas wystawca faktury nie jest zobowiązany do zapłaty VAT na podstawie art. 203 dyrektywy VAT.

C. W przedmiocie zobowiązania podatkowego wynikającego z art. 203 dyrektywy VAT, w przypadku gdy nie można wykluczyć ryzyka uszczuplenia dochodów podatkowych

38. W szczególności Austria kwestionuje stan faktyczny przedstawiony przez sąd odsyłający, zgodnie z którym nie istnieje ryzyko uszczuplenia dochodów podatkowych. Nawet jeśli wydaje się wiarygodne, że użytkownicy krytego placu zabaw są konsumentami końcowymi, a nie osobami zobowiązanymi do zapłaty VAT, to mimo wszystko nie można a priori wykluczyć, że w przypadku 22 557 biletów wstępu (względnie faktur) ewentualnie jedna lub kilka osób były podatnikami.

39. Można sobie wyobrazić na przykład, że ojciec z synem odwiedzili kryty plac zabaw. Jeżeli ojciec jest podatnikiem (np. fotografem prowadzącym działalność gospodarczą), to istniałoby przynajmniej abstrakcyjne ryzyko, że taka faktura zostanie – słusznie (ojciec sprzedaje zrobione tam zdjęcia) lub niesłusznie (zdjęcia te są prywatne) – uwzględniona w jego deklaracji VAT i w związku z tym mógłby on dokonać zbyt wysokiego odliczenia podatku naliczonego. W tym względzie art. 203 dyrektywy VAT znajdowałby zastosowanie. Ostatecznie jednak do sądu odsyłającego należy ocena, czy i w jakim zakresie istnieje abstrakcyjne ryzyko dla wzajemnego powiązania zobowiązania podatkowego dostawcy oraz prawa odbiorcy świadczenia do odliczenia.

40. Jednakże nawet jeżeli w konkretnych przypadkach nie można wykluczyć pewnego abstrakcyjnego ryzyka, nie oznacza to, że zobowiązanie podatkowe wynikające z art. 203 dyrektywy VAT rozciąga się wówczas na wszystkie 22 557 faktur. Taka „idea zakażenia" – ponieważ nie można wykluczyć, że podatnik otrzymał odpowiednią fakturę, wszystkie faktury objęte są art. 203 dyrektywy VAT – jest obca prawu dotyczącemu VAT i nie została też bliżej uzasadniona przez Austrię.

41. Zobowiązanie podatkowe wynikające z art. 203 dyrektywy VAT dotyczy pojedynczej nieprawidłowej faktury. W stosownym przypadku należy ustalić w drodze szacunku, który w proceduralnym prawie podatkowym z reguły zawsze jest możliwy, liczbę abstrakcyjnie „ryzykownych faktur" i do nich ograniczyć zobowiązanie podatkowe wynikające z art. 203 dyrektywy VAT. Odpowiada to też zasadzie neutralności, zgodnie z którą podatnik jako inkasent podatkowy na rzecz państwa co do zasady nie ma być obciążony VAT[8].

42. W niniejszej sprawie, ze względu na rodzaj usługi podlegającej opodatkowaniu (bilet wstępu na kryty plac zabaw), z której podatnik skorzysta co najwyżej wyjątkowo, można uznać, że istnieje bardzo niskie ryzyko.

[8] Porównaj podobnie 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).

43. W związku z tym odpowiedź na pytanie pierwsze może zostać uzupełniona w następujący sposób: Natomiast w zakresie, w jakim wśród adresatów faktur byli również podatnicy, zastosowanie ma zobowiązanie podatkowe wynikające z art. 203 dyrektywy VAT. Udział takich faktur powodujących powstanie abstrakcyjnego ryzyka należy w danym wypadku ustalić w drodze szacunku.

D. Pomyłka co do wysokości stawki podatku i obowiązek korekty faktur

44. W zakresie, w jakim znajduje zastosowanie art. 203 dyrektywy VAT, powstaje kwestia możliwości korekty tych faktur w celu obniżenia zbyt wysokiego zobowiązania podatkowego (z tytułu faktury) do podatku należnego zgodnie z prawem materialnym (z tytułu transakcji podlegającej opodatkowaniu) na podstawie art. 193 dyrektywy VAT. Kwestia ta powstałaby w równej mierze, gdyby Trybunał, wbrew temu, co proponuję, rozciągnął zobowiązanie podatkowe wynikające z art. 203 dyrektywy VAT również na wystawianie faktur na rzecz konsumentów końcowych niebędących podatnikami.

1. Orzecznictwo Trybunału dotyczące możliwości korekty

45. W odniesieniu do tego zagadnienia Trybunał orzekł już jednak, że dyrektywa VAT nie zawiera postanowień dotyczących korygowania, przez wystawcę faktury, VAT nienależnie wykazanego w fakturze [9]. Do czasu wypełnienia tej luki prawnej przez prawodawcę Unii do państw członkowskich należy więc rozwiązanie tej sytuacji [10]. Trybunał wypracował jednak dwa podejścia do tego rozwiązania, które państwa członkowskie muszą wziąć pod uwagę.

46. I tak z jednej strony, w celu zapewnienia neutralności VAT, to do państw członkowskich należy ustanowienie w ich wewnętrznych porządkach prawnych możliwości skorygowania *wszystkich* nienależnie wykazanych na fakturze podatków, o ile wystawca faktury wykaże *dobrą wiarę* [11].

47. Zdaniem Trybunału wyklucza to na przykład uregulowanie krajowe, które wyklucza korektę podatku po wszczęciu kontroli podatkowej [12]. To samo dotyczy przypadku, gdy korekta zobowiązania podatkowego wystawcy faktury będącego w dobrej wierze jest uzależniona od korekty faktur, która faktycznie nie jest możliwa, ponieważ adresaci faktur nie są znani z nazwiska. Taki warunek byłby nieproporcjonalny [13].

[9] Tak wyraźnie wyroki: z dnia 18 marca 2021 r. P (Karty paliwowe) (C-48/20, EU:C:2021:215, pkt 30); z dnia 15 marca 2007 r., Reemtsma Cigarettenfabriken (C-35/05, EU:C:2007:167, pkt 38); z dnia 19 września 2000 r., Schmeink & Cofreth und Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, pkt 48).

[10] 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. (od C-78/02 do C-80/02, EU:C:2003:604, pkt 49); z dnia 19 września 2000 r., Schmeink & Cofreth und 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).

[11] Wyroki: z dnia 18 marca 2021 r., P (Karty paliwowe) (C-48/20, EU:C:2021:215, pkt 31); z dnia 2 lipca 2020 r., Terracult (C-835/18, EU:C:2020:520, pkt 27); z dnia 8 maja 2019 r., EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374, pkt 33); z dnia 31 stycznia 2013 r., Stroy trans (C-642/11, EU:C:2013:54, pkt 33); z dnia 18 czerwca 2009 r., Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, pkt 36); z dnia 13 grudnia 1989 r., Genius (C-342/87, EU:C:1989:635, pkt 18).

[12] Wyrok z dnia 18 marca 2021 r., P (Karty paliwowe) (C-48/20, EU:C:2021:215, pkt 33).

[13] Porównaj w tym względzie odnośnie do warunku, który stał się niemożliwy do spełnienia, wyrok z dnia 11 kwietnia 2013 r., Rusedespred (C-138/12, EU:C:2013:233, pkt 34).

48. Z drugiej strony jeśli wystawca faktury we właściwym czasie w pełni wyeliminował ryzyko uszczuplenia dochodów podatkowych, zasada neutralności VAT wymaga, by nienależnie wykazany na fakturze VAT mógł podlegać korekcie, bez wymagania przez państwa członkowskie dobrej wiary wystawcy faktury [14]. Ponadto korekta ta nie może być uzależniona od swobodnego uznania organu podatkowego [15].

a) Korekta zobowiązania podatkowego w przypadku wystawcy faktury działającego w dobrej wierze

49. Z orzecznictwa tego wynika, że podatnik, który udowodni swoją dobrą wiarę, może, mimo pozostałego ryzyka uszczuplenia dochodów podatkowych, dokonać korekty VAT nienależnie wykazanego na fakturze (chodzi o jego zobowiązanie podatkowe wynikające z art. 203 dyrektywy VAT) [16].

50. Orzecznictwo to [17] uwzględnia fakt, że przedsiębiorca wykonujący świadczenie (który również wystawia lub częściowo musi wystawić fakturę – por. art. 220 dyrektywy VAT) pełni jedynie funkcję inkasenta podatkowego na rzecz państwa [18]. Komisja określa go w swoim piśmie nawet jako „przedłużone ramię urzędu skarbowego". Jeżeli wykonuje on tę funkcję w dobrej wierze, wtedy państwo, które zaangażowało go jako inkasenta podatkowego, powinno odpowiadać za konsekwencje ewentualnych błędów.

51. Z wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym nie wynika dokładnie, dlaczego P GmbH zastosowała niewłaściwą stawkę podatku. W związku z tym sąd odsyłający musi zbadać, czy w tym względzie można w niniejszej sprawie mówić o wystawcy faktury będącym w dobrej wierze w powyższym znaczeniu. Należy przy tym jednak uwzględnić fakt, że prawidłowa stawka podatku zależy czasami od trudnych kwestii prawnych dotyczących rozgraniczenia i niekiedy nie można jej ustalić w sposób niebudzący wątpliwości. W takich przypadkach istnieje duże ryzyko błędu w stosowaniu prawa. Im bardziej złożona jest dyrektywa VAT względnie krajowa ustawa o podatku obrotowym, tym większe jest ryzyko w tym zakresie dla podatnika.

52. Jeżeli zatem zastosowano niewłaściwą stawkę podatku tylko z powodu nieprawidłowej oceny prawnej (błędu w stosowaniu prawa), wówczas moim zdaniem należy przyjąć, że wystawca faktury był w dobrej wierze. Jako przykład może służyć sytuacja, w której istnieje spór co do prawidłowej stawki podatku i podatnik wybrał – jak się okazało później – błędny pogląd. Inaczej może być w przypadku, gdy podatnik w ogóle nie zastanawiał się nad stawką podatku lub gdy było jasne,

[14] Wyrok 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 und Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, pkt 58).

[15] Wyroki: z dnia 18 czerwca 2009 r., Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, pkt 38); z dnia 19 września 2000 r., Schmeink & Cofreth und Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, pkt 68).

[16] Wyroki: z dnia 18 czerwca 2009 r., Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, pkt 36); z dnia 13 grudnia 1989 r., Genius (C-342/87, EU:C:1989:635, pkt 18).

[17] Punktem wyjścia był wyrok z dnia 13 grudnia 1989 r., Genius (C-342/87, EU:C:1989:635, pkt 18). Od tej pory ta część tekstu jest stale powtarzana, jednak nigdy tak naprawdę nie zostało wyjaśnione, dlaczego i po spełnieniu jakich przesłanek można w tym kontekście mówić o podatniku będącym w dobrej wierze – por. tylko wyroki: z dnia 18 marca 2021 r., P (Karty paliwowe) (C-48/20, EU:C:2021:215, pkt 31 i nast.); z dnia 2 lipca 2020 r., Terracult (C-835/18, EU:C:2020:520, pkt 27); z dnia 8 maja 2019 r., EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374, pkt 33); z dnia 31 stycznia 2013 r., Stroy trans (C-642/11, EU:C:2013:54, pkt 33); z dnia 18 czerwca 2009 r., Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, pkt 36).

[18] Wyroki: 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); z dnia 23 listopada 2017 r., Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, pkt 23); 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).

która stawka podatku ma zastosowanie. Taki błąd w stosowaniu prawa nie byłby ani zrozumiały, ani wytłumaczalny, w związku z czym ja również nie mówiłabym o wystawcy faktury w dobrej wierze. Decydujące znaczenie ma zatem to, czy podatnikowi działającemu jako inkasent podatkowy na rzecz państwa można uczynić zarzut z wystawienia nieprawidłowej faktury.

53. Jeżeli zatem sąd odsyłający stwierdzi, że P GmbH, stosując nieprawidłową podstawową stawkę podatku, działała w dobrej wierze w powyższym znaczeniu, wówczas nie jest istotne, czy ryzyko uszczuplenia dochodów podatkowych zostało wyeliminowane. Ponieważ ryzyko uszczuplenia dochodów podatkowych wynika wyłącznie z istnienia błędnych faktur, korekta faktur w celu korekty zobowiązania podatkowego nie byłaby konieczna.

b) Korekta zobowiązania podatkowego niezależnie od dobrej wiary wystawcy faktury

54. Kwestia korekty faktur, mająca na celu wyeliminowanie ryzyka uszczuplenia dochodów podatkowych, powstaje jednak, gdy sąd odsyłający dojdzie do wniosku, że podatnik, wystawiając faktury, nie działał w dobrej wierze. W takim przypadku zobowiązanie podatkowe wynikające z art. 203 dyrektywy VAT może być skorygowane tylko wtedy, gdy ryzyko uszczuplenia dochodów podatkowych zostało we właściwym czasie w pełni wyeliminowane.

55. Jednakże przepisy – jak wskazał dalej Trybunał – jakie państwa członkowskie mogą wydawać w celu zapewnienia prawidłowego poboru podatku i zapobiegania przestępczości podatkowej, nie powinny wykraczać poza zakres konieczny do osiągnięcia takich celów. W rezultacie nie mogą one być więc wykorzystywane w sposób, który podważałby neutralność VAT, stanowiącą podstawową zasadę wspólnego systemu VAT [19]. Dotyczy to w szczególności abstrakcyjnego ryzyka uszczuplenia dochodów podatkowych (w tym zakresie zob. pkt 30 i nast. powyżej).

56. Jeśli zwrot VAT – tj. obniżenie VAT należnego na podstawie art. 203 dyrektywy VAT – okaże się niemożliwy lub nadmiernie utrudniony ze względu na warunki, na jakich można występować z wnioskami o zwrot, rzeczone zasady mogą wymagać, by państwa członkowskie określiły instrumenty i zasady proceduralne niezbędne do umożliwienia odbiorcy odzyskania podatku nienależnie wykazanego w fakturze [20].

57. Zdaniem sądu odsyłającego w niniejszej sprawie brak jest jednak ryzyka uszczuplenia dochodów podatkowych. W takim przypadku nie ma również konieczności korekty faktur.

2. W przedmiocie braku faktycznej możliwości dokonania korekty

58. Jednakże w zakresie, w jakim mimo to istnieje pewne ryzyko (w tym względzie zob. pkt 38 i nast. powyżej) – czego ocena należy do sądu odsyłającego – które może w razie potrzeby zostać określone w drodze oszacowania, korekta byłaby zasadniczo konieczna w celu eliminacji takiego ryzyka uszczuplenia dochodów podatkowych wynikającego z istnienia tych nieprawidłowych faktur.

[19] Wyrok z dnia 18 czerwca 2009 r., Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, pkt 39); por. odpowiednio wyrok z dnia 19 września 2000 r., Schmeink & Cofreth und Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, pkt 59 i przytoczone tam orzecznictwo).

[20] Wyrok z dnia 18 czerwca 2009 r., Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, pkt 40); por. w tym względzie wyrok z dnia 15 marca 2007 r., Reemtsma Cigarettenfabriken (C-35/05, EU:C:2007:167, pkt 41).

59. Sąd odsyłający zastanawia się w tym względzie nad kwestią, czy zasada ta może zostać utrzymana, w przypadku gdy korekta danych faktur faktycznie nie jest możliwa, ponieważ adresaci faktur nie są znani z nazwiska. Żądanie od wystawcy faktury czegoś niemożliwego mogłoby stanowić nieproporcjonalne wymaganie. Z drugiej strony, jak podkreśla Austria, to wystawca faktury poprzez swoje zachowanie spowodował ryzyko uszczuplenia dochodów podatkowych.

60. Moim zdaniem również w tych przypadkach – istniejącego ryzyka uszczuplenia dochodów podatkowych i braku faktycznej możliwości korekty nieprawidłowo wystawionych faktur – rozstrzygnięcie zależy od tego, jak taki błąd jest postrzegany. Odpowiada to orzecznictwu Trybunału chroniącemu wystawcę faktury działającego w dobrej wierze (w tym względzie zob. pkt 52 i nast. powyżej), podczas gdy wystawca faktury, który nie działał w dobrej wierze, musi wyeliminować ryzyko uszczuplenia dochodów podatkowych. Jeżeli możliwe jest to wyłącznie w drodze korekty faktury, to brak możliwości dokonania tego działa na jego niekorzyść.

61. Ponieważ ryzyko uszczuplenia dochodów podatkowych wynika z istnienia nieprawidłowych faktur, muszą one co do zasady zostać skorygowane. Jeżeli to się nie uda, zobowiązanie podatkowe wynikające z art. 203 dyrektywy VAT również nie może zostać obniżone. Wbrew temu, co twierdzi Komisja, nie ma przy tym znaczenia, czy w ogóle istniał obowiązek wystawienia faktury, ponieważ chodzi o wyeliminowanie zobowiązania podatkowego w zakresie VAT powstałego w wyniku wystawienia nieprawidłowej faktury (zob. pkt 25 i nast. powyżej).

3. Wniosek częściowy

62. Prawo Unii, w szczególności zasady proporcjonalności i neutralności VAT, wymaga, aby możliwa była korekta zobowiązania podatkowego w zakresie VAT, które zgodnie z art. 203 dyrektywy VAT ukształtowane jest jako abstrakcyjna odpowiedzialność na zasadzie ryzyka. Obowiązek dopuszczenia korekty istnieje niezależnie od wyeliminowania powstałego w danej sytuacji ryzyka uszczuplenia dochodów podatkowych, gdy wystawca faktury działał w dobrej wierze, ponieważ na przykład popełnił błąd w stosowaniu prawa. Jeżeli nie działał on w dobrej wierze, należy wyeliminować ryzyko uszczuplenia dochodów podatkowych. W tym celu należy co do zasady dokonać korekty faktury. Jeżeli wystawca faktury nie ma takiej możliwości, wówczas brak tej możliwości należy do jego sfery ryzyka. W takim przypadku wynikające z art. 203 dyrektywy VAT zobowiązanie podatkowe nadal istnieje.

E. W przedmiocie zarzutu bezpodstawnego wzbogacenia

63. Poprzez pytanie drugie lit. b) sąd odsyłający dąży do ustalenia, czy okoliczność, że konsumenci końcowi zapłacili zbyt wysoki VAT w ramach ceny, w związku z czym ostatecznie wzbogacony zostałby tylko wykonujący świadczenie podatnik (w niniejszym przypadku P GmbH), stoi na przeszkodzie korekcie zobowiązania podatkowego wynikającego z art. 203 dyrektywy VAT.

64. Prawo Unii dopuszcza sytuację, w której krajowy system prawny (tak jak w niniejszej sprawie § 239a BAO) odmawia zwrotu podatków nienależnie pobranych, jeżeli zwrot ten powoduje bezpodstawne wzbogacenie osób mających do niego prawo [21]. Jednakże „zasada zakazu bezpodstawnego wzbogacenia powinna być wykonywana z poszanowaniem zasad takich jak zasada równego traktowania” [22].

65. Tymczasem, jak orzekł już Trybunał, wzbogacenie nie występuje już wtedy, gdy podatek sprzeczny z prawem Unii został przerzucony na konsumenta końcowego za pomocą ceny. Nawet bowiem w sytuacji, gdy cały podatek został włączony w cenę, podatnik może ponieść szkodę związaną ze zmniejszeniem wysokości sprzedaży [23].

66. W niniejszej sprawie konkurujące z P GmbH przedsiębiorstwo stosujące tę samą cenę byłoby obciążone VAT jedynie w wysokości 13/113 ceny, a nie w wysokości 20/120 ceny. W przypadku tej samej ceny P GmbH miała ze względu na swój błąd dotyczący stawki podatku niższą marżę niż porównywalny konkurent. Natomiast w przypadku tej samej marży P GmbH musiałaby ze względu na swój błąd ustalić wyższą cenę, co z kolei stanowiłoby niekorzystną pozycję konkurencyjną. Ta okoliczność przemawia w niniejszej sprawie przeciwko bezpodstawnemu wzbogaceniu się P GmbH.

67. 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 zneutralizowany* [24].

68. W związku z tym istnienie i stopień bezpodstawnego wzbogacenia, które powstałoby po stronie podatnika w związku ze zwrotem podatku z punktu widzenia prawa wspólnotowego nienależnie pobranego, mogą – zdaniem Trybunału – zostać ustalone jedynie w oparciu o ocenę ekonomiczną uwzględniającą wszystkie stosowne okoliczności [25]. Ciężar dowodu bezpodstawnego wzbogacenia spoczywa przy tym na państwie członkowskim [26]. W przypadku podatków pośrednich (to samo dotyczy VAT pobranego pośrednio w niniejszej sprawie) nie można domniemywać, że przerzucenie miało miejsce [27].

69. W tym zakresie należy podnieść, że to do sądu krajowego należy dokonanie takiej oceny [28]. Trybunał może jednak udzielić w tym zakresie przydatnych wskazówek, które mogą mieć znaczenie dla całościowego uwzględnienia wszystkich okoliczności.

[21] Wyroki: z dnia 18 czerwca 2009 r., Stadeco (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., Michaïlidis (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).

[22] Wyrok z dnia 10 kwietnia 2008 r., Marks & Spencer (C-309/06, EU:C:2008:211, pkt 41).

[23] 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.).

[24] Wyrok z dnia 16 maja 2013 r., Alakor Gabonatermelő és Forgalmazó Kft. (C-191/12, EU:C:2013:315, pkt 28). Jest to możliwe na przykład w sytuacji, gdy państwo członkowskie jednocześnie subwencjonowało błędnie zbyt wysoką cenę. Jednak w niniejszym przypadku nie miało to miejsca.

[25] 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).

[26] Jak się wydaje, w ten sposób należy rozumieć wywody 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), w którym w odniesieniu do odmowy zwrotu podatku nienależnego mowa jest o wyjątku, który powinien być przedmiotem zawężającej wykładni. Zobacz również wyrok z dnia 21 września 2000 r., Michaïlidis (C-441/98 i C-442/98, EU:C:2000:479, pkt 33).

[27] 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).

[28] Wyroki: z dnia 18 czerwca 2009 r., Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, pkt 50); z dnia 10 kwietnia 2008 r., Marks & Spencer (C-309/06, EU:C:2008:211, pkt 44); z dnia 21 września 2000 r., Michaïlidis (C-441/98 i C-442/98, EU:C:2000:479, pkt 32); z dnia 14 stycznia 1997 r., Comateb i in. (od C-192/95 do C-218/95, EU:C:1997:12, pkt 23, 25).

70. Z jednej strony należy wziąć pod uwagę fakt, że w przypadku takim jak niniejszy, w którym konsumenci końcowi jako podmioty faktycznie obciążone VAT nie są znani, błędnie pobrany zbyt wysoki VAT „wzbogaca" albo państwo, albo przedsiębiorcę wykonującego świadczenie. Prawdopodobnie z tego powodu Komisja uważa, że organy podatkowe zasadniczo nie mogą powoływać się na bezpodstawne wzbogacenie się P GmbH. W tym przypadku austriacka ustawa o podatku przyznaje państwu jedynie obniżone roszczenie podatkowe (tj. w wysokości 13/113 ceny) w odniesieniu do usług świadczonych przez P GmbH. Kwota przewyższająca to roszczenie prowadzi do „bezpodstawnego wzbogacenia" państwa na gruncie prawa materialnego. Natomiast na gruncie prawa cywilnego osoba odpowiedzialna za zapłatę podatku miała roszczenie o zapłatę pełnej wysokości ceny wynegocjowanej z konsumentami końcowymi.

71. Z drugiej strony w przypadku usług świadczonych na rzecz konsumentów końcowych z reguły nie ma znaczenia, co składa się na cenę końcową, gdyż konsumenci nie mogą korzystać z prawa do odliczenia. Wbrew temu, co twierdzi Komisja, błąd dotyczący własnych podstaw kalkulacji ceny nie wpływa na cywilnoprawne roszczenie o zapłatę ceny uzgodnionej z konsumentami końcowymi, jeżeli i w zakresie, w jakim konkretna kwota VAT nie stała się szczególną podstawą umowną.

72. Powyższa analiza znajduje potwierdzenie w art. 73 i nast. dyrektywy VAT. Zgodnie z tym przepisem podstawa opodatkowania obejmuje wszystko, co stanowi zapłatę, którą usługodawca otrzyma w zamian za świadczenie usług, od usługobiorcy. Jest nią uzgodniona cena. Zgodnie z art. 78 lit. a) dyrektywy VAT sam VAT nie wlicza się do podstawy opodatkowania. Zgodnie z koncepcją dyrektywy VAT VAT jest zatem zawsze na mocy prawa zawarty w uzgodnionej cenie w prawidłowej wysokości. Zostało to dopiero niedawno potwierdzone przez Trybunał, nawet w przypadku oszustwa w zakresie podatku obrotowego [29].

73. Jeżeli jednak – niezależnie od prawidłowego wykazania na fakturze – VAT jest zawsze przerzucany na konsumenta końcowego w prawidłowej wysokości [art. 73 i art. 78 lit. a) dyrektywy VAT], nie może być mowy o tym, że konsument końcowy poniósł zbyt duży ciężar podatku VAT i że w związku z tym P GmbH jest bezpodstawnie wzbogacona, jeśli państwo zwróci podatek, który zgodnie z ustawą nie jest należny. Konsument końcowy poniósł ciężar podatku VAT w prawidłowej wysokości (por. art. 73 i 78 dyrektywy VAT); VAT został jedynie obliczony w niewłaściwej wysokości i w niewłaściwej wysokości został wykazany na fakturze.

74. W tym względzie Trybunał stwierdził już, że w ramach wymaganej całościowej oceny może mieć istotne znaczenie, czy umowy zawarte pomiędzy stronami przewidywały stałe kwoty wynagrodzenia za wykonane usługi, czy też kwoty podstawowe powiększone w odpowiednim przypadku o właściwe podatki. W pierwszym przypadku – tj. w przypadku uzgodnienia stałej kwoty –mogłoby bowiem nie dojść do bezpodstawnego wzbogacenia [30]. Poszłabym jeszcze o krok dalej i w przypadku stałej kwoty uzgodnionej wobec konsumenta końcowego i przerzucenia ciężaru podatku VAT wykluczyłabym jako taką możliwość bezpodstawnego wzbogacenia się podatnika świadczącego usługi. Taki podatnik musiał pogodzić się z niższą marżą albo z niższą konkurencyjnością niż jego konkurenci.

75. W związku z tym okoliczność, że konsumenci końcowi zapłacili cenę końcową, która została nieprawidłowo obliczona (ponieważ zawierała zbyt wysoką wartość proporcjonalną VAT i zbyt niską marżę), nie stoi na przeszkodzie korekcie zobowiązania podatkowego wynikającego

[29] Wyrok z dnia 1 lipca 2021 r., Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia (C-521/19, EU:C:2021:527, pkt 34). Trybunał słusznie odrzucił żądanie organów podatkowych doliczenia VAT, jako swoistej kary, do uzgodnionej ceny (wolnej od podatku).

[30] Podobnie już wyrok z dnia 18 czerwca 2009 r., Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, pkt 50).

z art. 203 dyrektywy VAT. Bezpodstawne wzbogacenie podatnika nie wynika z tego w każdym razie wtedy, gdy uzgodniono tzw. stałą kwotę (stałą cenę). Inaczej może być w przypadku, gdy uzgodniono cenę powiększoną o podatek VAT należny na mocy ustawy. Tymczasem taki przypadek może zostać wykluczony w niniejszej sprawie.

V. Wnioski

76. Proponuję zatem, aby na pytanie prejudycjalne Bundesfinanzgericht (federalnego sądu do spraw finansowych, Austria) Trybunał odpowiedział w następujący sposób:

1. Jeżeli odbiorcy usług są konsumentami końcowymi, którzy nie są uprawnieni do odliczenia podatku naliczonego, wówczas wystawca faktury nie jest zobowiązany do zapłaty VAT na podstawie art. 203 dyrektywy VAT. Natomiast w zakresie, w jakim wśród adresatów faktur byli również podatnicy, zastosowanie ma zobowiązanie podatkowe wynikające z art. 203 dyrektywy VAT. Udział takich faktur należy w danym wypadku ustalić w drodze szacunku.

2. Zasady proporcjonalności i neutralności VAT wymagają, aby możliwa była korekta zobowiązania podatkowego w zakresie VAT, które zgodnie z art. 203 dyrektywy VAT ukształtowane jest jako abstrakcyjna odpowiedzialność na zasadzie ryzyka. Obowiązek dopuszczenia korekty istnieje niezależnie od wyeliminowania powstałego w danej sytuacji ryzyka uszczuplenia dochodów podatkowych, gdy wystawca faktury działał w dobrej wierze. Działanie w dobrej wierze ma miejsce wówczas, gdy podatnik popełnił błąd w stosowaniu prawa, z którego nie można mu uczynić zarzutu. Jeżeli jednak nie działał on w dobrej wierze w powyższym rozumieniu, to wyeliminowanie ryzyka uszczuplenia dochodów podatkowych jest warunkiem bezwzględnie obowiązującym. W tym celu należy co do zasady dokonać korekty faktury. Jeżeli wystawca faktury nie ma takiej możliwości, wówczas brak tej możliwości należy do jego sfery ryzyka. W takim przypadku wynikające z art. 203 dyrektywy VAT zobowiązanie podatkowe nadal istnieje.

3. Okoliczność, że konsumenci końcowi zapłacili cenę, która została nieprawidłowo obliczona (ponieważ zawierała zbyt wysoką wartość proporcjonalną VAT, a tym samym zbyt niską marżę), nie stoi na przeszkodzie korekcie zobowiązania podatkowego wynikającego z art. 203 dyrektywy VAT. Bezpodstawne wzbogacenie podatnika nie wynika z tego w każdym razie wtedy, gdy uzgodniono tzw. stałą kwotę (stałą cenę).