Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (dziewiąta izba)

z dnia 1 sierpnia 2025 r.*

Odesłanie prejudycjalne – Wspólny system podatku od wartości dodanej (VAT) – Dyrektywa 2006/112/WE – Artykuł 203 – Wykazanie błędnej kwoty VAT na fakturze – Artykuł 238 – Uproszczone fakturowanie – Usługi zafakturowane osobom niebędącym podatnikami i podatnikom, którym nie przysługuje prawo do odliczenia VAT – Obowiązek zapłaty części VAT błędnie wykazanej na fakturze – Brak ryzyka utraty wpływów podatkowych

W sprawie C-794/23

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Verwaltungsgerichtshof (trybunał administracyjny, Austria) postanowieniem z dnia 14 grudnia 2023 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 21 grudnia 2023 r., w postępowaniu:

Finanzamt Österreich

przeciwko

P GmbH,

TRYBUNAŁ (dziewiąta izba),

w składzie: N. Jääskinen, prezes izby, I. Jarukaitis (sprawozdawca), prezes czwartej izby, i A. Arabadjiev, sędzia,

rzecznik generalny: J. Kokott,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi, które przedstawili:

– w imieniu rządu austriackiego – A. Posch, J. Schmoll oraz F. Koppensteiner, w charakterze pełnomocników,

– w imieniu rządu niemieckiego – J. Möller oraz P.-L. Krüger, w charakterze pełnomocników,

* Język postępowania: niemiecki.

– w imieniu rządu portugalskiego – P. Barros da Costa, C. Bento, R. Laires oraz A. Rodrigues, w charakterze pełnomocników,

– w imieniu Komisji Europejskiej – początkowo F. Behre oraz M. Herold, a następnie M. Herold, w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzeczniczki generalnej na posiedzeniu w dniu 19 grudnia 2024 r.,

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 203 i 238 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. 2006, L 347, s. 1), zmienionej dyrektywą Rady (UE) 2018/1695 z dnia 6 listopada 2018 r. (Dz.U. 2018, L 282, s. 5) (zwanej dalej „dyrektywą VAT”).

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy Finanzamt Österreich (urzędem skarbowym w Austrii, zwanym dalej „organem podatkowym”) a P GmbH a w przedmiocie odmowy przez ten organ dokonania korekty deklaracji podatku od wartości dodanej (VAT) P na tej podstawie, że spółka ta wskazała na fakturach kwotę VAT obliczoną według błędnej stawki.

Ramy prawne

Prawo Unii

3 Zgodnie z art. 193 dyrektywy VAT:

„Każdy podatnik dokonujący podlegającej opodatkowaniu dostawy towarów lub świadczenia usług obowiązany jest do zapłaty VAT, z wyjątkiem sytuacji, gdy do zapłaty VAT zobowiązana jest inna osoba w przypadkach, o których mowa w art. 194–199b i art. 202”.

4 Artykuł 203 tej dyrektywy stanowi:

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

5 Artykuł 220 ust. 1 wspomnianej dyrektywy stanowi:

„Każdy podatnik upewnia się, że faktura została wystawiona przez niego, nabywcę lub usługobiorcę, lub w jego imieniu i na jego rzecz, przez osobę trzecią, w następujących przypadkach:

1) dostaw towarów lub świadczenia usług dokonywanych przez niego na rzecz innego podatnika lub na rzecz osoby prawnej niebędącej podatnikiem;

[…]”.

6 Artykuł 238 tej dyrektywy brzmi:

„1. Po konsultacji z Komitetem ds. VAT i na warunkach przez siebie określonych państwa członkowskie mogą postanowić, że faktury dotyczące dostaw towarów lub świadczenia usług zawierają wyłącznie dane wymagane w art. 226b w następujących przypadkach:

a) gdy kwota faktury jest wyższa niż 100 EUR, ale nie wyższa niż 400 EUR lub równowartość tych kwot w walucie krajowej;

b) gdy praktyki handlowe lub administracyjne stosowane w danym sektorze działalności gospodarczej lub techniczne warunki wystawiania faktur szczególnie utrudniają spełnienie wszystkich wymogów, o których mowa w art. 226 lub 230.

3. Uproszczenia przewidziane w ust. 1 nie są stosowane w sytuacji, gdy istnieje wymóg wystawienia faktur na mocy art. 220 ust. 1 pkt 2 i 3 lub gdy podlegającą opodatkowaniu dostawę towarów lub świadczenie usług wykonuje podatnik niemający siedziby w państwie członkowskim, w którym należny jest VAT, lub podatnik, którego przedsiębiorstwo w tym państwie członkowskim nie uczestniczy w dostawie towarów lub świadczeniu usług w rozumieniu art. 192a, a osobą zobowiązaną do zapłaty VAT jest osoba, której dostarczane są towary lub na rzecz której świadczone są usługi”.

Prawo austriackie

7 Paragraf 11 ust. 1, 6 i 12 Umsatzsteuergesetz 1994 (ustawy o podatku obrotowym z 1994 r., BGBl. 663/1994), w brzmieniu mającym zastosowanie do sporu w postępowaniu głównym (zwanej dalej „UStG 1994”), stanowi:

„1.

1) Jeżeli przedsiębiorca dokonuje transakcji w rozumieniu art. 1 ust. 1 pkt 1, jest uprawniony do wystawiania faktur. Jeżeli wykonuje on transakcje przeznaczone dla innego przedsiębiorcy na potrzeby jego przedsiębiorstwa lub na rzecz osoby prawnej, o ile nie jest ona przedsiębiorcą, jest on zobowiązany do wystawiania faktur. Jeżeli przedsiębiorca dokonuje podlegającej opodatkowaniu transakcji dostawy robót lub realizacji obiektu związanego z nieruchomością przeznaczoną dla osoby niebędącej przedsiębiorcą, jest on zobowiązany wystawić fakturę. Przedsiębiorca musi spełnić obowiązek wystawienia faktury w terminie sześciu miesięcy od wykonania transakcji.

[…]

6. 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.

[…]

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

8 Paragraf 16 ust. 1 UStG 1994 stanowi:

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

1) przedsiębiorca, który zrealizował tę transakcję, koryguje odpowiednio kwotę podatku należnego z tego tytułu, oraz

2) przedsiębiorca będący odbiorcą podatku koryguje odpowiednio odliczenie dokonane z tego tytułu. Korekty dokonuje się za okres rozliczeniowy, w którym nastąpiła zmiana wynagrodzenia”.

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

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

1) wpisu na dobro rachunku podatkowego,

2) zwrotu, przekazania lub przeniesienia aktywów oraz

3) korzystania z nich w celu zapłaty zobowiązań podatkowych,

jeżeli prowadziłoby to do bezpodstawnego wzbogacenia podatnika”.

Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

10 P jest spółką z ograniczoną odpowiedzialnością utworzoną na podstawie prawa austriackiego. Prowadzi ona kryty plac zabaw. W 2019 r. objęła opłaty za wstęp na ten plac zabaw stawką VAT w wysokości 20 %. Przy płaceniu opłaty za wstęp wystawiała ona swoim klientom paragony kasowe, wystawione z uwagi na ich niewielkie kwoty, zgodnie z zasadami uproszczonego fakturowania przewidzianymi w § 11 ust. 6 UStG 1994. P wykazała odpowiedni podatek w swojej deklaracji VAT za rok 2019, lecz następnie skorygowała ją ze względu na to, że opłaty za wejście powinny podlegać obniżonej stawce VAT w wysokości 13 %.

11 Decyzją z dnia 18 stycznia 2021 r. organ podatkowy ustalił VAT należny od P za rok 2019 bez uwzględnienia tej korekty. W swojej decyzji organ ten wskazał, że P zastosowała stawkę VAT w wysokości 20 % do przychodów pochodzących z wpływów za wstęp na kryty plac zabaw i że wykazała ona kwotę tego podatku na paragonach fiskalnych. Organ ten odmówił korekty a posteriori stawki VAT ze względu na to, po pierwsze, że nie było możliwe dokonanie zmiany na fakturach ani przekazanie klientom nadwyżek podatku odpowiadających różnicy między VAT według stawki 20 % a VAT według obniżonej stawki, a po drugie, że taka korekta, podczas gdy klienci P ponieśli VAT według stawki 20 %, spowodowałaby bezpodstawne wzbogacenie tej spółki.

12 P odwołała się od tej decyzji, podnosząc, że usługi były świadczone „prawie wyłącznie" na rzecz osób fizycznych, które nie są uprawnione do odliczenia naliczonego VAT, w związku z czym było wykluczone ryzyko utraty wpływów podatkowych, a korekta faktur nie była konieczna.

13 Postanowieniem z dnia 21 czerwca 2021 r. Bundesfinanzgericht (federalny sąd do spraw finansowych, Austria), przed którym zawisł spór, zwrócił się do Trybunału z wnioskiem o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym w celu ustalenia, czy art. 203 dyrektywy VAT może mieć zastosowanie w ramach tego sporu, mimo że nie istniało żadne ryzyko utraty wpływów podatkowych.

14 W wyroku z dnia 8 grudnia 2022 r., Finanzamt Österreich (VAT błędnie zafakturowany względem konsumentów końcowych), (C-378/21, EU:C:2022:968), Trybunał orzekł, iż 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.

15 W następstwie tego wyroku Bundesfinanzgericht (federalny sąd do spraw finansowych) wyrokiem z dnia 27 stycznia 2023 r. zmienił decyzję w sprawie VAT należnego od P za rok 2019.

16 Sąd ten wyszedł z założenia, że to „(prawie) wyłącznie" konsumenci końcowi, którzy nie mogli dokonać odliczenia naliczonego VAT, korzystali z usług P. Jednakże w zakresie, w jakim nie można było wykluczyć, że klienci dokonali błędnie lub słusznie odliczenia VAT zafakturowanego przez P, wspomniany sąd uznał, że należało dokonać oszacowania faktur, które mogły spowodować powstanie zobowiązania z tytułu VAT na podstawie art. 203 dyrektywy VAT. Wyszedł on z założenia, że istniało ryzyko utraty wpływów podatkowych w odniesieniu do części szacowanej na 0,5 % całego obrotu krytego placu zabaw, czyli około 112 z 22 557 wszystkich faktur wystawionych przez P.

17 Organ podatkowy wniósł skargę rewizyjną od wyroku z dnia 27 stycznia 2023 r. do Verwaltungsgerichtshof (trybunału administracyjnego, Austria). Podnosi on, że ów wyrok odbiega od wyroku z dnia 8 grudnia 2022 r., Finanzamt Österreich (VAT błędnie zafakturowany względem konsumentów końcowych) (C-378/21, EU:C:2022:968). Organ ten twierdzi, że z tego wyroku, w którym Trybunał zbadał przedłożone mu pytania w świetle założenia, zgodnie z którym rozpatrywana w postępowaniu głównym usługa była świadczona wyłącznie na rzecz konsumentów końcowych, którzy nie mieli prawa do odliczenia naliczonego VAT, nie można wywieść, że należny VAT może zostać oszacowany na podstawie podziału między konsumentów końcowych z jednej strony i podatników mających prawo do odliczenia podatku naliczonego z drugiej strony.

18 Zdaniem sądu odsyłającego, ponieważ ryzyko uszczuplenia wpływów podatkowych w braku korekty faktur nie zostało całkowicie wyeliminowane we właściwym czasie, P można uznać za osobę w pełni zobowiązaną do zapłaty kwot VAT, które zostały wykazane na wszystkich fakturach.

19 Gdyby jednak należało oceniać ryzyko uszczuplenia wpływów podatkowych, jak sugeruje rzeczniczka generalna w opinii w sprawie Finanzamt Österreich (VAT błędnie zafakturowany względem konsumentów końcowych) (C-378/21, EU:C:2022:657), na poziomie każdej z błędnych faktur, sąd odsyłający zastanawia się, według jakich kryteriów należałoby ustalić, w stosownym przypadku w drodze oszacowania, w odniesieniu do których z tych faktur istnieje takie ryzyko.

20 Sąd ten podkreśla, że w tym kontekście nie został jasno ustalony sposób, w jaki należy rozumieć pojęcie „konsumentów końcowych, którym nie przysługuje prawo do odliczenia naliczonego VAT” w rozumieniu wyroku z dnia 8 grudnia 2022 r., Finanzamt Österreich (VAT błędnie zafakturowany względem konsumentów końcowych) (C-378/21, EU:C:2022:968).

21 W tych okolicznościach Verwaltungsgerichtshof (trybunał administracyjny) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

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

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

W przedmiocie pytania pierwszego

22 Poprzez pytanie pierwsze sąd odsyłający zmierza zasadniczo do ustalenia, czy art. 203 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że podatnik, który wyświadczył usługę i wykazał na fakturze kwotę VAT obliczoną według błędnej stawki, jest zobowiązany do zapłaty części VAT, która została błędnie zafakturowana osobie niebędącej podatnikiem, nawet jeżeli podatnik ten również świadczył usługi tego samego rodzaju na rzecz innych podatników.

23 W tym względzie art. 203 dyrektywy VAT przewiduje, że każda osoba, która wykazuje VAT na fakturze, jest zobowiązana do zapłaty VAT. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału wykazany na fakturze VAT jest należny od wystawcy tej faktury również w przypadku braku rzeczywiście zrealizowanej transakcji podlegającej opodatkowaniu [wyrok z dnia 8 grudnia 2022 r., Finanzamt Österreich (VAT błędnie zafakturowany względem konsumentów końcowych), C-378/21, EU:C:2022:968, pkt 19 i przytoczone tam orzecznictwo].

24 Ponadto z orzecznictwa Trybunału wynika, że art. 203 dyrektywy VAT ma na celu wyeliminowanie ryzyka uszczuplenia wpływów podatkowych, jakie może powodować prawo do odliczenia przewidziane w tej dyrektywie. Artykuł ten ma zatem zastosowanie, w sytuacji gdy VAT został błędnie wykazany na fakturze i istnieje ryzyko utraty wpływów podatkowych z tego powodu, że odbiorca danej faktury może skorzystać z prawa do odliczenia tego VAT [wyrok z dnia 8 grudnia 2022 r., Finanzamt Österreich (VAT błędnie zafakturowany względem konsumentów końcowych), C-378/21, EU:C:2022:968, pkt 20, 21 i przytoczone tam orzecznictwo].

25 Trybunał orzekł również, że w sytuacji gdy część wykazanego na fakturze VAT została błędnie zafakturowana, art. 203 dyrektywy VAT znajduje zastosowanie jedynie do kwoty VAT przekraczającej kwotę prawidłowo zafakturowanego podatku. W tym ostatnim przypadku istnieje bowiem ryzyko utraty wpływów podatkowych, ponieważ podatnik będący odbiorcą takiej faktury mógłby skorzystać z prawa do odliczenia w odniesieniu do tego VAT bez możliwości ustalenia przez właściwy organ podatkowy, czy spełnione są przesłanki skorzystania z tego prawa [wyrok z dnia 8 grudnia 2022 r., Finanzamt Österreich (VAT błędnie zafakturowany względem konsumentów końcowych) C-378/21, EU:C:2022:968, pkt 23].

26 Wynika z tego, że stosowanie art. 203 dyrektywy VAT jest uzależnione jedynie od istnienia ryzyka utraty wpływów podatkowych, które należy oceniać na podstawie konkretnej faktury i które nie może zależeć od tego, czy omawiane usługi danego podatnika zostały wykonane nie tylko na rzecz osób niebędących podatnikami VAT, lecz również na rzecz innych podatników tego podatku. W celu dokonania oceny istnienia takiego ryzyka należy zatem zbadać, czy odbiorca danej faktury jest rzeczywiście podatnikiem VAT i w konsekwencji może skorzystać z prawa do odliczenia podatku naliczonego.

27 Z uwagi na powyższe rozważania na pytanie pierwsze trzeba odpowiedzieć, iż art. 203 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że podatnik, który wyświadczył usługę i wykazał na fakturze kwotę VAT obliczoną według błędnej stawki, nie jest zobowiązany do zapłaty części VAT, która została błędnie zafakturowana osobie niebędącej podatnikiem, nawet jeśli podatnik ten również świadczył usługi tego samego rodzaju na rzecz innych podatników.

W przedmiocie pytania drugiego

28 Poprzez pytanie drugie sąd odsyłający zmierza zasadniczo do ustalenia, czy dyrektywę VAT należy interpretować w ten sposób, że za „konsumentów końcowych niekorzystających z prawa do odliczenia naliczonego VAT” w rozumieniu wyroku z dnia 8 grudnia 2022 r., Finanzamt Österreich (VAT błędnie zafakturowany względem konsumentów końcowych) (C-378/21, EU:C:2022:968) należy uznać nie tylko osoby niebędące podatnikami, lecz również podatników, którzy w danej sytuacji nie mają prawa do odliczenia VAT naliczonego.

29 W tym względzie trzeba przypomnieć, że Trybunał orzekł w pkt 25 wyroku z dnia 8 grudnia 2022 r., Finanzamt Österreich (VAT błędnie zafakturowany względem konsumentów końcowych) (C-378/21, EU:C:2022:968), iż 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.

30 Ponadto z orzecznictwa Trybunału wynika, jak przypomniano w pkt 24 niniejszego wyroku, że ryzyko uszczuplenia wpływów podatkowych, które ma wyeliminować obowiązek przewidziany w art. 203 dyrektywy VAT, nie jest co do zasady całkowicie wykluczone, o ile odbiorca faktury wykazującej nienależnie VAT może jeszcze wykorzystać tę fakturę do celów skorzystania z prawa do odliczenia (zob. podobnie wyrok z dnia 31 stycznia 2013 r., Stroy trans, C-642/11, EU:C:2013:54, pkt 30–32), ponieważ nie można wykluczyć, że złożone okoliczności i stosunki prawne stoją na przeszkodzie określeniu przez organ podatkowy we właściwym czasie powodów, które sprzeciwiałyby się wykonaniu tego prawa (zob. podobnie wyrok z dnia 18 czerwca 2009 r., Stadeco, C-566/07, EU:C:2009:380, pkt 30).

31 Pojęcie „konsumentów końcowych niekorzystających z prawa do odliczenia naliczonego VAT” należy zatem interpretować w sposób ścisły i uznać, że takie ryzyko istnieje, gdy odbiorcą błędnej faktury jest podatnik, i to nawet w przypadku, gdy mógł on skorzystać z danego świadczenia do celów prywatnych lub innych celów niedających prawa do odliczenia.

32 Z uwagi na powyższe na pytanie drugie trzeba odpowiedzieć, iż dyrektywę VAT należy interpretować w ten sposób, że za „konsumentów końcowych niekorzystających z prawa do odliczenia naliczonego VAT” w rozumieniu wyroku z dnia 8 grudnia 2022 r., Finanzamt Österreich (VAT błędnie zafakturowany względem konsumentów końcowych) (C-378/21, EU:C:2022:968), należy uznać wyłącznie osoby niebędące podatnikami. W związku z tym podatnicy, którzy w danej sytuacji nie mają prawa do odliczenia naliczonego VAT, nie są objęci tym pojęciem.

W przedmiocie pytania trzeciego

33 Poprzez pytanie trzecie sąd odsyłający zmierza zasadniczo do ustalenia, czy dyrektywę VAT należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwia się ona temu, aby w przypadku uproszczonego fakturowania na podstawie art. 238 tej dyrektywy organ podatkowy lub sąd krajowy mogły dokonać oszacowania w celu określenia części faktur, w odniesieniu do których podatnik, który błędnie zafakturował VAT, jest zobowiązany do zapłaty tego podatku na podstawie art. 203 wspomnianej dyrektywy.

34 Z akt sprawy, którymi dysponuje Trybunał, wynika, że sprawa w postępowaniu głównym dotyczy sytuacji, w której ilość faktur wystawionych przez danego podatnika jest bardzo duża, ponieważ wystawianie to zostało dokonane w ramach handlu masowego, przy czym tożsamość odbiorców tych faktur nie jest znana.

35 Należy zatem określić sposób, w jaki należy zidentyfikować w takim przypadku, do celów korekty VAT nienależnie wykazanego na fakturze, faktury o niewielkiej wartości, w odniesieniu do których podatnik jest zobowiązany do zapłaty VAT na podstawie art. 203 dyrektywy VAT, jeżeli odbiorcami usług i faktur są zarówno konsumenci końcowi, jak i podatnicy korzystający z prawa do odliczenia naliczonego VAT.

36 Jak wynika w istocie z pkt 33 opinii rzeczniczki generalnej, dyrektywa VAT nie reguluje tej kwestii ani ciężaru dowodu dotyczącego tej identyfikacji. W związku z tym do wewnętrznego porządku prawnego każdego państwa członkowskiego należy określenie kryteriów, według których należy określić przypadki, w jakich podatnik jest zobowiązany do zapłaty kwoty VAT błędnie wykazanej na fakturze. Owa autonomia proceduralna państw członkowskich jest jednak ograniczona zasadami równoważności i skuteczności, co oznacza, że wyżej wymienione kryteria nie mogą być mniej korzystne niż w przypadku podobnych roszczeń opartych na przepisach prawa krajowego i nie mogą być ukształtowane w sposób czyniący praktycznie niemożliwym wykonywanie praw przyznanych przez porządek prawny Unii (zob. podobnie wyrok z dnia 13 października 2022 r., HUMDA, C-397/21, EU:C:2022:790, pkt 33, 39).

37 Ponieważ zasada równoważności nie ma zastosowania w niniejszej sprawie, należy przypomnieć co do zasady skuteczności, że zasada ta wymaga, aby przepisy krajowe dotyczące w szczególności określenia części faktur, w odniesieniu do których dany podatnik, który błędnie zafakturował VAT, jest zobowiązany do zapłaty zafakturowanego w ten sposób VAT, nie prowadziły do pozbawienia tego podatnika możliwości korekty lub zwrotu błędnie zapłaconego VAT, ponieważ prawo Unii przewiduje taki obowiązek po stronie państw członkowskich, jeżeli w szczególności, nie istnieje ryzyko utraty wpływów podatkowych przez dane państwo członkowskie. Do sądu odsyłającego należy ustalenie w świetle ogółu okoliczności sprawy w postępowaniu głównym, czy taka sytuacja ma miejsce w niniejszym przypadku (zob. podobnie wyrok z dnia 13 października 2022 r., HUMDA, C-397/21, EU:C:2022:790, pkt 36, 40).

38 W tym względzie, jak wskazano w pkt 26 niniejszego wyroku, istnienie ryzyka uszczuplenia wpływów podatkowych w rozumieniu art. 203 dyrektywy VAT należy oceniać na podstawie każdej konkretnej faktury, sprawdzając, czy jej odbiorca jest rzeczywiście podatnikiem VAT.

39 Ponadto w celu ustalenia wśród faktur wykazujących błędną kwotę VAT części faktur wystawionych innym podatnikom należy wziąć pod uwagę wszystkie istotne okoliczności, takie jak charakter świadczonej usługi, sposoby świadczenia i fakturowania tej usługi, a także wszelkie informacje statystyczne dotyczące usługobiorców, którymi dysponuje jej usługodawca. W tym względzie szczególne znaczenie ma okoliczność, że w niniejszej sprawie klientami danego podatnika są raczej rzadko inni podatnicy.

40 Jeżeli chodzi o możliwość posłużenia się oszacowaniami w celu określenia części błędnych faktur wystawionych innym podatnikom, należy zauważyć, że – jak wskazała w istocie rzeczniczka generalna w pkt 42 i 43 opinii – prawo Unii co do zasady nie stoi temu na przeszkodzie, pod warunkiem że w ramach takiego oszacowania przestrzegane są zasady neutralności podatkowej i proporcjonalności (zob. podobnie wyrok z dnia 21 listopada 2018 r., HUMDA, C-648/16, EU:C:2018:932, pkt 36, 37).

41 Odnosząc się w pierwszej kolejności do zasady neutralności podatkowej, należy podkreślić, że wspólny system VAT gwarantuje neutralność jakiejkolwiek działalności gospodarczej w zakresie obciążeń podatkowych, bez względu na cel czy rezultaty tej działalności, pod warunkiem że co do zasady podlega ona sama opodatkowaniu VAT. Otóż organ podatkowy danego państwa

członkowskiego naruszyłby nieproporcjonalnie zasadę neutralności VAT, jeżeli pozostawiłby obciążenie podatnika VAT, którego zwrot podatnik ten ma prawo uzyskać, w sytuacji gdy wspólny system VAT ma na celu całkowite uwolnienie przedsiębiorcy od ciężaru VAT należnego bądź zapłaconego w ramach całej prowadzonej przez niego działalności gospodarczej [wyrok z dnia 21 marca 2024 r., Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy (Możliwość korekty w przypadku błędnie zastosowanej stawki), C-606/22, EU:C:2024:255, pkt 23, 24].

42 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 we właściwym czasie w pełni wyeliminował ryzyko utraty wpływów podatkowych (zob. podobnie wyrok z dnia 2 lipca 2020 r., Terracult, C-835/18, EU:C:2020:520, pkt 28).

43 Odnosząc się w drugiej kolejności do zasady proporcjonalności, to wymaga ona w szczególności, aby dane wykorzystane do oszacowania liczby błędnych faktur wystawionych podatnikom były dokładne, wiarygodne i aktualne. Takie oszacowanie może ponadto prowadzić jedynie do powstania wzruszalnego domniemania, które może zostać obalone przez podatnika, który wystawił te faktury, na podstawie dowodów przeciwnych (zob. podobnie wyrok z dnia 21 listopada 2018 r., Fontana, C-648/16, EU:C:2018:932, pkt 42).

44 W tym względzie przestrzeganie prawa podatnika do obrony oznacza w szczególności, że przed przyjęciem niekorzystnego dla niego środka będzie on w stanie skutecznie przedstawić swój punkt widzenia w przedmiocie okoliczności, na których organy zamierzają oprzeć swoją decyzję, w szczególności zakwestionować prawidłowość omawianego oszacowania i wyjaśnić okoliczności uzasadniające to zakwestionowanie. Zasada proporcjonalności wymaga ponadto, aby standard dowodu wymagany w tym celu nie był nadmiernie wysoki (zob. podobnie wyrok z dnia 21 listopada 2018 r., Fontana, C-648/16, EU:C:2018:932, pkt 43, 44).

45 Z uwagi na powyższe na pytanie trzecie trzeba odpowiedzieć, iż dyrektywę VAT należy interpretować w ten sposób, że nie stoi ona na przeszkodzie temu, by w przypadku fakturowania uproszczonego na podstawie art. 238 tej dyrektywy organ podatkowy lub sąd krajowy mogły dokonać oszacowania w celu określenia części faktur, w odniesieniu do których podatnik, który błędnie zafakturował VAT, jest zobowiązany do zapłaty tego podatku na podstawie art. 203 wspomnianej dyrektywy, pod warunkiem że do celów takiego oszacowania zostaną uwzględnione wszystkie istotne okoliczności oraz że podatnik będzie miał możliwość, z przestrzeganiem zasad neutralności podatkowej i proporcjonalności oraz prawa do obrony, podważenia wyników uzyskanych za pomocą tej metody.

W przedmiocie kosztów

46 Dla stron w postępowaniu głównym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed sądem odsyłającym, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż koszty stron w postępowaniu głównym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (dziewiąta izba) orzeka, co następuje:

1) **Artykuł 203 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, zmienionej dyrektywą Rady (UE) 2018/1695 z dnia 6 listopada 2018 r.,**

   należy interpretować w ten sposób, że:

   podatnik, który wyświadczył usługę i wykazał na fakturze kwotę podatku od wartości dodanej (VAT) obliczoną według błędnej stawki, nie jest zobowiązany do zapłaty części VAT, która została błędnie zafakturowana osobie niebędącej podatnikiem, nawet jeśli podatnik ten również świadczył usługi tego samego rodzaju na rzecz innych podatników.

2) **Dyrektywę 2006/112, zmienioną dyrektywą 2018/1695,**

   należy interpretować w ten sposób, że:

   za „konsumentów końcowych niekorzystających z prawa do odliczenia naliczonego [podatku od wartości dodanej (VAT)]” w rozumieniu wyroku z dnia 8 grudnia 2022 r., Finanzamt Österreich (VAT błędnie zafakturowany względem konsumentów końcowych) (C-378/21, EU:C:2022:968), należy uznać wyłącznie osoby niebędące podatnikami. W związku z tym podatnicy, którzy w danej sytuacji nie mają prawa do odliczenia naliczonego VAT, nie są objęci tym pojęciem.

3) **Dyrektywę 2006/112, zmienioną dyrektywą 2018/1695,**

   należy interpretować w ten sposób, że:

   nie stoi ona na przeszkodzie temu, by w przypadku fakturowania uproszczonego na podstawie art. 238 dyrektywy 2006/112 ze zmianami organ podatkowy lub sąd krajowy mogły dokonać oszacowania w celu określenia części faktur, w odniesieniu do których podatnik, który błędnie zafakturował podatek od wartości dodanej, jest zobowiązany do zapłaty tego podatku na podstawie art. 203 dyrektywy 2006/112 ze zmianami, pod warunkiem że do celów takiego oszacowania zostaną uwzględnione wszystkie istotne okoliczności oraz że podatnik będzie miał możliwość, z przestrzeganiem zasad neutralności podatkowej i proporcjonalności oraz prawa do obrony, podważenia wyników uzyskanych za pomocą tej metody.

Podpisy