

Sprawa C-794/23**Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym****Data wpływu:**

21 grudnia 2023 r.

Oznaczenie sądu odsyłającego:

Verwaltungsgerichtshof (Austria)

Data wydania postanowienia o wystąpieniu z wnioskiem o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym:

14 grudnia 2023 r.

Strona wnosząca skargę rewizyjną:

Finanzamt Österreich

Verwaltungsgerichtshof
(trybunał administracyjny, Austria)

EU 2023/0009–2
(Ro 2023/13/0014)
14 grudnia 2023 r.

W postępowaniu w przedmiocie skargi rewizyjnej wniesionej przez Finanzamt Österreich, Dienststelle Niederösterreich Mitte (austriacki urząd skarbowy, oddział Niederösterreich Mitte) w [...] Wiener Neustadt [...] na wyrok Bundesfinanzgericht (federalnego sądu do spraw finansowych, Austria) z dnia 27 stycznia 2023 r. [...] dotyczący m.in. podatku obrotowego za 2019 r. (uczestnik postępowania: P GmbH z siedzibą w W, reprezentowana przez LBG Burgenland Steuerberatung GmbH z siedzibą w [...] Mattersburg [...]) Verwaltungsgerichtshof (trybunał administracyjny, Austria) [...] wydał następujące

p o s t a n o w i e n i e:

Do Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej kieruje się zgodnie z art. 267 TFUE następujące pytania prejudycjalne:

1. Czy wykładni art. 203 dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej należy dokonywać w ten sposób, że podatnik, który świadczył usługę i wykazał na fakturze kwotę podatku od wartości dodanej (VAT) obliczoną na podstawie błędnej stawki, nie jest na mocy tego przepisu zobowiązany do zapłaty części błędnie zafakturowanego VAT, 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 podatku 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 podatku VAT), w związku z czym nie jest uprawniony do odliczenia naliczonego podatku 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?

Uzasadnienie:

- 1 A. Stan faktyczny i dotychczasowy przebieg postępowania:
- 2 P GmbH to spółka z ograniczoną odpowiedzialnością utworzona na podstawie prawa austriackiego. Prowadzi kryty plac zabaw. W 2019 r. stosowała do biletów wstępu na kryty plac zabaw (wynagrodzenia za swoje usługi) stawkę podatku obrotowego wynoszącą 20 %. W momencie zapłaty wynagrodzenia wystawiała klientom faktury (paragony), które stanowiły faktury opiewające na niską kwotę w rozumieniu § 11 ust. 6 Umsatzsteuergesetz 1994 (ustawy o podatku obrotowym z 1994 r., Austria) (rachunkowość uproszczona w rozumieniu art. 238 dyrektywy 2006/112/WE). P GmbH dokonała następnie korekty swojej deklaracji VAT, uznając, że do biletów wstępu zastosowanie znajduje obniżona stawka podatku w wysokości 13 %. P GmbH świadczyła swoje usługi nie tylko na rzecz osób niebędących podatnikami (przedsiębiorcami).
- 3 W decyzji z dnia 18 stycznia 2021 r. Finanzamt (urząd skarbowy, Austria) określił wysokość podatku obrotowego za 2019 r. W uzasadnieniu wyjaśniono, że P GmbH opodatkowała wpływy z biletów wstępu na kryty plac zabaw stawką 20 %; podatek obrotowy wykazano na paragonach wystawianych przy pomocy kasy fiskalnej. Przeprowadzona następnie korekta stawki podatku obrotowego wynoszącej 20 % za 2019 r. jest niedopuszczalna, ponieważ nie można ani skorygować faktur, ani przekazać klientom przedsiębiorstwa nadwyżek powstających z różnicy w podatku obrotowym. Należy więc nakazać

zastosowanie podatku obrotowego w wysokości 20 % ze względu na rachunkowość, a także ze względu na bezpodstawne wzbogacenie.

- 4 P GmbH zaskarżyła tę decyzję. Podniosła, że usługi świadczone „praktycznie wyłącznie” na rzecz osób prywatnych, nieuprawnionych do odliczenia podatku naliczonego. Ryzyko utraty wpływów podatkowych należy zatem wykluczyć. W związku z tym formalna korekta faktury wraz z przekazaniem jej odbiorcy nie jest konieczna.
- 5 Postanowieniem z dnia 21 czerwca 2021 r. Bundesfinanzgericht (federalny sąd do spraw finansowych, Austria) zwrócił się do Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z wnioskiem o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym.
- 6 W wyroku z dnia 8 grudnia 2022 r., Finanzamt Österreich (C-378/21), Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej stwierdził, co następuje:

„Artykuł 203 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, zmienionej dyrektywą Rady (UE) 2016/1065 z dnia 27 czerwca 2016 r., należy interpretować w ten sposób, że podatnik, który świadczył usługę i wykazał na fakturze kwotę podatku od wartości dodanej (VAT) obliczoną na podstawie błędnej stawki, nie jest na mocy tego przepisu zobowiązany do zapłaty części błędnie zafakturowanego VAT, jeśli nie istnieje żadne ryzyko utraty wpływów podatkowych w związku z tym, że usługobiorcy są wyłącznie konsumentami końcowymi niekorzystającymi z prawa do odliczenia naliczonego podatku VAT”.
- 7 Bundesfinanzgericht (federalny sąd do spraw finansowych) zmienił decyzję określającą podatek obrotowy za 2019 r. wyrokiem, który został zaskarżony do Verwaltungsgerichtshof (trybunału administracyjnego, Austria).
- 8 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. Poza szacunkiem wynoszącym 0,5 % łącznych obrotów przypadających na kryty plac zabaw nie występuje ryzyko utraty wpływów podatkowych w zakresie podatku obrotowego. Wynika to z oświadczenia zarządu P GmbH, zgodnie z którym w 2019 r. usługobiorcami P GmbH byli wyłącznie konsumenci końcowi niekorzystający z prawa do odliczenia naliczonego podatku VAT. Nie było ani usług w zakresie organizacji podróży, ani usług wykonywanych we własnym imieniu na rzecz osoby trzeciej. 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, z których (słusznie lub niesłusznie) odliczono podatek naliczony.

9 Finanzamt (urząd skarbowy) wniósł na ten wyrok skargę rewizyjną. Podnosi, że zaskarżony wyrok stanowi odstępstwo od orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej. Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej miał wyjaśnić, że podatnik nie jest zobowiązany do zapłaty części błędnie zafakturowanego VAT, jeśli nie istnieje żadne ryzyko utraty wpływów podatkowych w związku z tym, że usługobiorcy są wyłącznie konsumentami końcowymi niekorzystającymi z prawa do odliczenia naliczonego podatku VAT. Podział w drodze oszacowania na – z jednej strony – odbiorców końcowych oraz – z drugiej strony – podatników korzystających z prawa do odliczenia naliczonego podatku VAT nie wynika z wyroku Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej. Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej badał tę kwestię wyłącznie na podstawie założenia, że usługę wykonywano wyłącznie na rzecz konsumentów końcowych, którzy nie są uprawnieni do dokonywania odliczenia podatku naliczonego.

10 B. Właściwe przepisy

11 1. Prawo krajowe

12 Fragmenty § 11 Umsatzsteuergesetz 1994 (ustawy o podatku obrotowym z 1994 r., Austria) w brzmieniu mającym zastosowanie do niniejszej sprawy (BGBl. I Nr. 13/2014) mają następujące brzmienie:

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

[...]

(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 art. 16 ust. 1 ma zastosowanie mutatis mutandis”.

13 2. Prawo Unii

- 14 Artykuł 193 dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej ma następujące brzmienie:

„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”.

- 15 Artykuł 203 tej dyrektywy ma następujące brzmienie:

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

- 16 Fragmenty art. 220 ust. 1 dyrektywy mają następujące brzmienie:

„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;

[...]”.

17 C. Wyjaśnienie pytań prejudycjalnych

- 18 Bundesfinanzgericht (federalny sąd do spraw finansowych) w uzasadnieniu swojego wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym z dnia 21 czerwca 2021 r. wyraźnie wyjaśnił, że klienci P GmbH w 2019 r. byli „wyłącznie konsumentami końcowymi, którzy nie mają prawa do odliczenia podatku naliczonego”.

- 19 To poczynione przez Bundesfinanzgericht (federalny sąd do spraw finansowych) założenie co do stanu faktycznego zakwestionowano już w ramach postępowania w przedmiocie wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym (zob. w szczególności opinię rzecznik generalnej z dnia 8 września 2022 r., C-378/21, pkt 38 i nast). W wyroku z dnia 8 grudnia 2022 r., C-378/21, Trybunał nie odniósł się do tych rozważań rzecznik generalnej. Stwierdził w wyroku, iż pytania przedstawione przez sąd odsyłający opierają się na założeniu, że w niniejszej sprawie nie istnieje żadne ryzyko utraty wpływów podatkowych, ponieważ klienci P GmbH byli wyłącznie konsumentami końcowymi, którzy nie mieli prawa do odliczenia VAT zafakturowanego im przez P GmbH. „Jedynie w świetle tego założenia” Trybunał zbadał pytanie pierwsze (pkt 18).
- 20 Na dalszym etapie postępowania Bundesfinanzgericht (federalny sąd do spraw finansowych) odstąpił od tego założenia co do stanu faktycznego. Obecnie zakłada, że nie można wykluczyć, iż klienci P GmbH (słusznie lub niesłusznie) dokonali odliczenia podatku naliczonego. Oszacował udział tych klientów na 0,5 % łącznego obrotu (czy też około 112 z łącznie 22 557 faktur).
- 21 Właśnie ze względu na to, że odpowiedź udzielona przez Trybunał w poprzednim postępowaniu w przedmiocie wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym wyraźnie opierała się na założeniu, iż wszyscy klienci P GmbH są konsumentami końcowymi nieuprawnionymi do odliczenia podatku naliczonego, wątpliwości budzi to, co powinno obowiązywać, jeżeli nawet jedynie niewielką część klientów P GmbH stanowiły osoby, które są podatnikami (przedsiębiorcami). W związku z tym ryzyko utraty wpływów podatkowych nie jest (w każdym razie i w pełnym zakresie) wykluczone.
- 22 Można by wyciągnąć z tego wniosek, zgodnie z którym z uwagi na niedokonanie w rzeczywistości korekty faktur (usługobiorcy nie byli wykazani na fakturach opiewających na niską kwotę, w związku z czym są nieznani) nie usunięto na czas i w pełnym zakresie ryzyka utraty wpływów podatkowych, w związku z czym P GmbH jest zobowiązana do zapłaty w całości kwoty podatku obrotowego wykazanej na wszystkich fakturach.
- 23 W świetle rozważań rzecznik generalnej art. 203 dyrektywy dotyczy natomiast pojedynczej nieprawidłowej faktury. Można by z tego wyciągnąć wniosek, zgodnie z którym ryzyko utraty wpływów podatkowych występuje wyłącznie w odniesieniu do faktur, które wystawiono podatnikom (przedsiębiorcom) (nawet jeśli usługobiorca nie został wykazany na fakturze).
- 24 Na wypadek gdyby chodziło o pojedynczą nieprawidłową fakturę, wątpliwości budzi ponadto to, w świetle jakich kryteriów należy ustalić faktury (ewentualnie również w drodze oszacowania), w wypadku których istnieje ryzyko utraty wpływów podatkowych. W kontekście tym nie ma jasności co do tego, jak należy rozumieć pojęcie „konsumenta końcowego, który nie ma prawa do odliczenia podatku naliczonego”. Nie wiadomo, czy jako konsumenta końcowego w rozumieniu tych przepisów należy uznać wyłącznie osobę niebędącą

- podatnikiem, czy też również podatnika, który korzysta z konkretnej usługi wyłącznie w celach prywatnych (lub w innych celach nieuprawniających do odliczenia podatku naliczonego) i w związku z tym nie jest uprawniony do odliczenia podatku naliczonego.
- 25 Ryzyko utraty wpływów podatkowych w wypadku wykazania zawyżonej stawki podatku – która bezspornie występuje w niniejszej sprawie – wynika z odliczenia przez usługobiorcę podatku naliczonego w nadmiernej wysokości. Będzie to odnosić się przede wszystkim do sytuacji, w których podatnicy (przedsiębiorcy) korzystają z usług P GmbH jako świadczeń wykorzystywanych następnie do wykonywania własnych usług podlegających opodatkowaniu (może to być na przykład – jak wskazała rzeczniczka generalna w pkt 39 opinii – fotograf prowadzący działalność gospodarczą, który sprzedaje zdjęcia zrobione na placu zabaw). W takim wypadku istnieje ryzyko, że podatek naliczony zostanie odliczony wprawdzie słusznie co do zasady, ale w niewłaściwej (bo zawyżonej) wysokości.
- 26 Może to jednak dotyczyć również sytuacji, w których podatnicy (przedsiębiorcy) korzystają z usług w celach prywatnych (lub w innych celach nieuprawniających do odliczenia podatku naliczonego) (mogą to być na przykład osoby robiące zdjęcia prywatne lub przedsiębiorcy odwiedzający park ze swoimi dziećmi) i odliczają w tym zakresie podatek naliczony niesłusznie również co do zasady. Verwaltungsgerichtshof (trybunał administracyjny) zakłada, że znaczenie może mieć przy tym także rodzaj wykonywanej usługi. Przekonujące wydaje się stanowisko, zgodnie z którym na przykład usługi polegające na udostępnianiu krytego placu zabaw – właśnie dlatego, że jedynie w drodze wyjątku mogą stanowić usługi wykorzystywane przez przedsiębiorcę do wykonania własnego świadczenia – również jedynie w drodze wyjątku będą niesłusznie wykorzystywane przez podatników będących usługobiorcami do odliczenia podatku naliczonego co do zasady (a w niniejszej sprawie również co do wysokości).
- 27 Jeżeli usługobiorcą jest natomiast osoba niebędącą podatnikiem, generalnie nie wystąpi ryzyko odliczenia kwoty wykazanej na fakturze (ani co do zasady, ani co do wysokości).
- 28 Możliwe, że trzeba by jednak wziąć przy tym pod uwagę również to, iż wystawione faktury to faktury opiewające na niską kwotę, w związku z czym nie wynika z nich w szczególności, kto jest usługobiorcą. Nie można by zatem również wykluczyć nadużycia tej faktury przez podatnika, który nie był odbiorcą tych usług (zob. w przedmiocie ewentualnych nadużyć na przykład opinię rzeczniczki generalnej z dnia 21 września 2023 r., C-442/22, pkt 2).
- 29 Podsumowując, wykładnia prawa w Unii w odniesieniu do tych pytań nie wydaje się tak oczywista, by nie pozostawiała miejsca na jakiegokolwiek racjonalne wątpliwości; [zob. wyrok Trybunału z dnia 4 października 2018 r., Komisja/Republika Francuska (C-416/17, pkt 110)].

- 30 W związku z tym przekazuje się te pytania do Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z wnioskiem o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym zgodnie z art. 267 TFUE.

[...]

DOKUMENT ROBOCZY