

- ***Błędne wykazanie podatku VAT na fakturze i okoliczności, w których podatnik nie ma obowiązku zapłaty tego podatku - Tomasz Michalik, MDDP Michalik Dłuska Dziedzic i Partnerzy***

### **Wyrok TSUE z 8 grudnia 2022 r., C-378/21 P GmbH vs Finanzamt Österreich**

Artykuł 203 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, należy interpretować w ten sposób, że podatnik, który świadczył usługę i wykazał na fakturze kwotę podatku 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.

### **Najważniejsze fragmenty wyroku**

- Stan faktyczny

Skarżąca w postępowaniu głównym, prowadząca kryty plac zabaw, zastosowała stawkę VAT w wysokości 20% w odniesieniu do świadczonych przez nią usług wystawiając stosowne rachunki (faktury). Z wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym wynika, że klientami skarżącej w postępowaniu głównym byli wyłącznie konsumenci końcowi, którzy nie mieli prawa do odliczenia naliczonego VAT.

Po stwierdzeniu przez skarżącą w postępowaniu głównym, że ustawowa stawka VAT mająca zastosowanie do jej usług wynosiła nie 20%, lecz 13%, skorygowała ona swoją deklarację VAT celem zaliczenia przez organ podatkowy na jej rzecz nadwyżki VAT.

Organ ten odmówił dokonania korekty ze względu na to, że, po pierwsze, zgodnie z prawem krajowym skarżąca w postępowaniu głównym jest zobowiązana do zapłaty wyższego VAT z powodu braku dokonania korekty faktur, a po drugie, ze względu na to, że klienci skarżącej w postępowaniu głównym ponieśli wyższy koszt VAT, w związku z czym żądana korekta prowadziłaby do bezpodstawnego wzbogacenia skarżącej.

- Pytanie prejudycjalne (zadano więcej ale TSUE odniósł się do jednego)

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?

- kluczowe elementy uzasadnienia

Sąd odsyłający zmierza w istocie do ustalenia, czy 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, jest zobowiązany do zapłaty tego VAT, nawet 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.

Zgodnie z art. 203 dyrektywy VAT każdy, kto wykazuje ten podatek na fakturze, jest zobowiązany do zapłaty VAT, a zgodnie z orzecznictwem Trybunału VAT wyszczególniony na fakturze jest należny od wystawcy tej faktury również w przypadku braku rzeczywistej transakcji podlegającej opodatkowaniu.

Z orzecznictwa Trybunału wynika ponadto, że art. 203 dyrektywy VAT ma na celu wyeliminowanie ryzyka uszczuplenia wpływów podatkowych, jakie może powodować prawo do odliczenia przewidziane w tej dyrektywie.

Jak zauważyła rzecznik generalna, art. 203 dyrektywy VAT 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.

W niniejszej sprawie, sąd odsyłający wykluczył istnienie takiego ryzyka utraty wpływów podatkowych ze względu na to, że klienci skarżące w postępowaniu głównym byli w rozpatrywanym roku podatkowym wyłącznie konsumentami końcowymi nieposiadającymi prawa do odliczenia naliczonego podatku VAT. Należy zatem stwierdzić, że art. 203 dyrektywy VAT nie znajduje zastosowania w takiej sytuacji.

W świetle całości powyższych rozważań odpowiedź na pytanie pierwsze brzmi następująco: 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 podatku VAT

### **Wyroki powiązane**

wyrok TSUE z 8 maja 2019 r., EN.SA., C-712/17,

wyrok TSUE z 18 marca 2021 r., P. C-48/20,

wyrok TSUE z 10 kwietnia 2008 r., Marks & Spencer (C-309/06).

wyrok TSUE z 18 czerwca 2009 r., Stedeco (C-566/07)

wyrok TSUE z 14 stycznia 1997 r., Comateb i in. (C-192/95 - C-218/95)

### **Przepisy**

#### **Dyrektywa 2006/112**

##### **Art. 193**

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.

##### **Art. 203**

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

#### **Ustawa o VAT**

**Art. 108.** 1. W przypadku gdy osoba prawna, jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej lub osoba fizyczna wystawi fakturę, w której wykaże kwotę podatku, jest obowiązana do jego zapłaty.

2. Przepis ust. 1 stosuje się odpowiednio, w przypadku gdy podatnik wystawi fakturę, w której wykaże kwotę podatku wyższą od kwoty podatku należnego.

### **Główne problemy**

1. Ograniczenie obowiązku zapłaty podatku ujętego w fakturze w kwocie wyższej niż należna
2. Konstrukcja bezpodstawnego wzbogacenia w związku z korektą kwoty podatku należnego