

- **Czy klauzula nadużycia w VAT jest potrzebna? (wyrok TSUE z 4.10.2024, C-171/23 UP CAFFE d.o.o.) – doradca podatkowy, adwokat, Zimny Matarewicz Doradcy Podatkowi**

Wyrok TSUE z 4.10.2024, C-171/23 UP CAFFE d.o.o.

Dyrektywę Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, zmienioną dyrektywą Rady (UE) 2016/856 z dnia 25 maja 2016 r., w świetle zasady zakazu praktyk stanowiących nadużycie należy interpretować w ten sposób, że jeżeli zostanie wykazane, iż utworzenie spółki przedstawia praktykę stanowiącą nadużycie mającą na celu utrzymanie możliwości korzystania z systemu zwolnienia z podatku od wartości dodanej przewidzianej w art. 287 pkt 19 tej dyrektywy 2006/112 do działalności uprzednio wykonywanej w ramach korzystania z tego systemu przez inną spółkę, ta dyrektywa 2006/112 wymaga, aby utworzona w ten sposób spółka nie mogła korzystać z tego systemu, nawet w braku przepisów szczególnych ustanawiających zakaz takich praktyk stanowiących nadużycie w krajowym porządku prawnym.

Najważniejsze fragmenty uzasadnienia wyroku

(...) stwierdzenie w dziedzinie VAT istnienia praktyki stanowiącej nadużycie zakłada, po pierwsze, że dana transakcja pomimo formalnego spełnienia warunków przewidzianych przez właściwe przepisy dyrektywy VAT i transponujące ją przepisy prawa krajowego skutkuje uzyskaniem korzyści podatkowej, której przyznanie byłoby sprzeczne z celem zamierzonym przez te przepisy, oraz po drugie, że z ogółu obiektywnych elementów wynika, że zasadniczy cel tej transakcji stanowi uzyskanie korzyści podatkowej. Zakaz nadużyć jest bezprzedmiotowy wówczas, gdy dane transakcje mogą mieć inne uzasadnienie niż tylko osiągnięcie korzyści podatkowych (zob. analogicznie wyrok z dnia 21 lutego 2006 r., Halifax i in., C 255/02, EU:C:2006:121, pkt 74, 75). (...)

(...) nikt nie powinien korzystać w sposób stanowiący nadużycie lub oszustwo z praw wynikających z systemu prawnego Unii, wydanie takiej odmowy w sposób ogólny przypada krajowym organom i sądom, niezależnie od tego, jakiego prawa z dziedziny VAT dotyczy nadużycie lub oszustwo (zob. podobnie wyrok z dnia 18 grudnia 2014 r., Schoenimport „Italmoda” Mariano Previti i in., C 131/13, C 163/13 i C 164/13, EU:C:2014:2455, pkt 46). (...)

26 W niniejszej sprawie do sądu odsyłającego należy zatem ustalenie, czy chorwacki organ podatkowy słusznie stwierdził, że utworzenie UP CAFFE przedstawia praktykę stanowiącą nadużycie w rozumieniu orzecznictwa przypomnianego w pkt 23 niniejszego wyroku, mającą na celu utrzymanie możliwości korzystania ze zwolnienia z VAT przewidzianego w przepisach krajowych transponujących art. 287 pkt 19 dyrektywy VAT.

27 W tym względzie należy uściślić, że jeśli chodzi o przesłankę dotyczącą uzyskania korzyści podatkowej, której przyznanie byłoby sprzeczne z celami realizowanymi przez system zwolnienia z VAT przewidziany w art. 287 pkt 19 dyrektywy VAT, to system ten pozwala, za pomocą uproszczeń administracyjnych, jakie pociąga za sobą, na wspieranie tworzenia, działalności i konkurencyjności małych przedsiębiorstw oraz na utrzymanie rozsądnego stosunku między obciążeniami administracyjnymi związanymi z kontrolą podatkową a niewielkimi dochodami spodziewanymi z podatków. System ten ma zatem na celu oszczędzenie zarówno małym przedsiębiorstwom, jak i organom podatkowym takich formalności administracyjnych (wyrok z dnia 9 lipca 2020 r., AJPF Caraş-Severin i DGRFP Timișoara, C 716/18, EU:C:2020:540, pkt 40).

28 W konsekwencji, jeżeli spółka została utworzona w celu utrzymania możliwości korzystania z systemu zwolnienia z VAT przewidzianego w art. 287 pkt 19 dyrektywy VAT w odniesieniu do działalności, co do której wydaje się, że była ona wcześniej wykonywana przez inną spółkę, w chwili gdy ta ostatnia przestała spełniać warunki konieczne do korzystania z

tego systemu, czego zbadanie należy do sądu odsyłającego, przyznanie takiej korzyści podatkowej nie odpowiadałoby celom, którym służy ten system.

31 Co się tyczy przywołanej przez sąd odsyłający w pytaniu prejudycjalnym okoliczności, zgodnie z którą prawo krajowe nie przewiduje szczególnych przepisów dotyczących zakazu nadużywania prawa, należy przypomnieć, po pierwsze, że do sądu krajowego należy dokonanie wykładni prawa krajowego tak dalece, jak to możliwe, w świetle brzmienia i celu dyrektywy VAT, aby osiągnąć zamierzony przez nią rezultat, co wymaga, aby sąd krajowy czynił wszystko, co leży w zakresie jego kompetencji, uwzględniając wszystkie przepisy prawa krajowego i stosując uznane w nim metody wykładni (zob. analogicznie wyrok z dnia 18 grudnia 2014 r., Schoenimport „Italmoda” Mariano Previti i in., C 131/13, C 163/13 i C 164/13, EU:C:2014:2455, pkt 52).

32 Do sądu odsyłającego należy zatem ustalenie, czy w prawie chorwackim istnieją normy prawne, czy to przepis, czy też ogólna zasada, zgodnie z którymi nadużycie prawa jest zakazane, lub też inne przepisy dotyczące oszustw podatkowych bądź unikania opodatkowania, które można interpretować zgodnie z wymogami prawa Unii w dziedzinie zwalczania oszustw podatkowych (zob. podobnie wyrok z dnia 18 grudnia 2014 r., Schoenimport „Italmoda” Mariano Previti i in., C 131/13, C 163/13 i C 164/13, EU:C:2014:2455, pkt 53 i przytoczone tam orzecznictwo). (...)

35 O ile bowiem zgodnie z utrwalonym orzecznictwem dyrektywa nie może sama z siebie stworzyć obowiązków po stronie jednostki, a zatem państwo członkowskie nie może powoływać się na dyrektywę jako taką przeciwko tej jednostce, o tyle odmowa skorzystania z prawa w wyniku praktyki stanowiącej nadużycie nie należy do sytuacji przewidzianych przez to orzecznictwo (zob. podobnie wyrok z dnia 18 grudnia 2014 r., Schoenimport „Italmoda” Mariano Previti i in., C 131/13, C 163/13 i C 164/13, EU:C:2014:2455, pkt 55). (...)

(...) w przypadku praktyki stanowiącej nadużycie mającej na celu uzyskanie możliwości skorzystania z systemu zwolnienia z VAT przewidzianego w art. 287 pkt 19 dyrektywy VAT krajowe organy i sądy powinny odmówić skorzystania z tego systemu nawet w braku szczególnych przepisów krajowych w tym zakresie (zob. analogicznie wyroki: z dnia 18 grudnia 2014 r., Schoenimport „Italmoda” Mariano Previti i in., C 131/13, C 163/13 i C 164/13, EU:C:2014:2455, pkt 62; z dnia 22 listopada 2017 r., Cussens i in., C 251/16, EU:C:2017:881, pkt 33).

Wyroki powiązane

Wyrok TSUE z 21.02.2006 r., C-255/02, Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd, County Wide Property Investments Ltd przeciwko Commissioners of Customs & Excise
wyrok TSUE z 21.02.2006 r., C-223/03, University of Huddersfield Higher Education Corporation przeciwko Commissioners of Customs & Excise
wyrok NSA z 13.08.2021 r., I FSK 502/18

Przepisy

Art. 5 ust. 5 ustawy o VAT

Art. 88 ust. 3a pkt 4 ustawy o VAT

Art. 113 ust. 1 ustawy o VAT

Art. 285 dyrektywy 2006/112/WE

Art. 287 dyrektywy 2006/112/WE

Główne problemy

1. Zwolnienie podmiotowe a nadużycie prawa
2. Tworzenie spółek celem skorzystania z korzyści podatkowej a nadużycie prawa w VAT
3. Formalne wprowadzenie klauzuli nadużycia prawa do prawa krajowego, a możliwość jej wywiedzenia z orzecznictwa TSUE