

- **Prawo do odliczenia VAT a zapłata podatku przez dostawcę – doradca podatkowy Jakub Warnieło, MDDP.**

Wyrok TSUE z 15 września 2022 r. w sprawie UAB „HA.EN.”, C-227/21

Artykuł 168 lit. a) dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej w świetle zasady neutralności podatkowej należy interpretować w ten sposób, że: stoi on na przeszkodzie praktyce krajowej polegającej, w sytuacji sprzedaży nieruchomości pomiędzy podatnikami, na odmówieniu nabywcy prawa do odliczenia naliczonego podatku od wartości dodanej (VAT) z tego tylko powodu, iż wiedział on lub powinien był wiedzieć, że sprzedający znajduje się w trudnej sytuacji finansowej względnie w stanie niewypłacalności i że okoliczność ta może skutkować tym, że sprzedający nie zapłaci lub nie będzie mógł zapłacić VAT na rzecz skarbu państwa.

Najważniejsze fragmenty uzasadnienia wyroku

„24 Poprzez pytanie prejudycjalne sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy art. 168 lit. a) dyrektywy VAT w świetle zasady neutralności podatkowej należy interpretować w ten sposób, że stoi on na przeszkodzie praktyce krajowej polegającej, w ramach sprzedaży nieruchomości pomiędzy podatnikami, na odmówieniu nabywcy prawa do odliczenia naliczonego VAT z tego tylko powodu, iż wiedział on lub powinien był wiedzieć, że sprzedający znajduje się w trudnej sytuacji finansowej względnie w stanie niewypłacalności i że okoliczność ta może skutkować tym, że sprzedający nie zapłaci lub nie będzie mógł zapłacić VAT na rzecz skarbu państwa.

25 Na wstępie należy przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału prawo podatników do odliczenia od VAT, który są zobowiązani zapłacić, VAT należnego lub zapłaconego z tytułu otrzymanych przez nich towarów i usług stanowi podstawową zasadę wspólnego systemu VAT ustanowionego przez prawodawcę Unii. [...]

26 W tym względzie Trybunał orzekł już, że kwestia, czy dostawca towarów zapłacił op należny z tytułu transakcji sprzedaży na rzecz skarbu państwa, czy też nie, nie ma wpływu na prawo podatnika do odliczenia naliczonego VAT (wyrok z dnia 22 października 2015 r., PPUH Stehcemp, C-277/14, EU:C:2015:719, pkt 45 i przytoczone tam orzecznictwo). [...]

27 Niemniej jednak zwalczanie oszustw podatkowych, unikania opodatkowania i ewentualnych nadużyć jest uznanym celem wspieranym przez dyrektywę VAT, a Trybunał wielokrotnie orzekał, że podatnicy nie mogą w sposób oszukańczy lub stanowiący nadużycie powoływać się na przepisy prawa Unii. [...]

32 Trybunał orzekł już, że w zakresie, w jakim podatnik należycie wypełnił swoje obowiązki w zakresie deklaracji VAT, sam brak zapłaty prawidłowo zadeklarowanego VAT nie może, niezależnie od umyślnego lub nieumyślnego charakteru takiego zaniechania, stanowić oszustwa w zakresie VAT (zob. podobnie wyrok z dnia 2 maja 2018 r., Scialdone, C-574/15, EU:C:2018:295, pkt 38–41).

33 W związku z tym nie można uznać, by podatnik będący dłużnikiem wierzytelności podlegającej wykonaniu, który napotyka na trudności finansowe i sprzedaje w ramach uregulowanej ustawą procedury przymusowej licytacji jedno ze swoich dóbr w celu spłacenia długów, a następnie deklaruje VAT należny z tego tytułu, lecz nie może, ze względu na te trudności, wywiązać się w całości lub w części z zapłaty VAT, był z tego tylko powodu winny oszustwa w zakresie VAT. W konsekwencji w takich okolicznościach nie można tym bardziej

zarzucać nabywcy takiego dobra, że wiedział on lub powinien był wiedzieć, iż nabywając to dobro, uczestniczył w transakcji związanej z oszustwem w zakresie VAT. [...]

35 W dziedzinie VAT dla stwierdzenia wystąpienia praktyki stanowiącej nadużycie wymagane jest spełnienie dwóch przesłanek. Po pierwsze, wymagane jest, aby sporne transakcje, pomimo iż spełniają formalne przesłanki przewidziane w odpowiednich przepisach dyrektywy VAT i ustawodawstwa krajowego transponującego tę dyrektywę, skutkowały uzyskaniem korzyści podatkowej, której przyznanie byłoby sprzeczne z celem tych przepisów. Po drugie, z ogółu obiektywnych czynników powinno wynikać, że zasadniczy cel spornych transakcji ogranicza się do uzyskania korzyści podatkowej [...]

36 W przedmiocie pierwszej przesłanki należy stwierdzić, że nawet przy założeniu, iż żądane przez nabywcę nieruchomości odliczenie VAT naliczonego przy przejęciu tej nieruchomości może zostać zakwalifikowane jako korzyść podatkowa, nie może być ona uznana za sprzeczną z celami realizowanymi przez dyrektywę VAT. Jak podkreśliła rzeczniczka generalna w pkt 40–44 opinii, z art. 199 ust. 1 lit. g) dyrektywy VAT wynika, że państwa członkowskie mogą skorzystać z mechanizmu odwrotnego obciążenia i przenieść ciężar VAT na podatnika będącego odbiorcą transakcji podlegającej temu podatkowi w przypadku dostawy nieruchomości sprzedanej przez dłużnika wierzytelności podlegającej wykonaniu w ramach procedury przymusowej licytacji. Choć Republika Litewska postanowiła nie zastosować tego mechanizmu, to jednak samo istnienie uprawnienia przewidzianego w tym przepisie świadczy o tym, że prawodawca Unii nie uznał odliczenia VAT zapłaconego przez nabywcę nieruchomości w ramach procedury przymusowej licytacji za sprzeczne z celami dyrektywy VAT.

37 Prawdą jest, że w pkt 42–45 wyroku z dnia 20 maja 2021 r., ALTI (C-4/20, EU:C:2021:397) Trybunał orzekł w istocie, że dyrektywa VAT nie stoi na przeszkodzie przepisom krajowym, na mocy których kontrahent podatnika zobowiązanego do zapłaty VAT, co do którego ustalono, że kontrahent ten wiedział lub powinien był wiedzieć, iż ów zobowiązany do zapłaty nie uiszcza tego podatku, a jednocześnie który to kontrahent sam skorzystał z prawa do odliczenia podatku naliczonego, jest uważany za współdłużnika solidarnego z tytułu niezapłaconego VAT i związanych z nim dodatkowych opłat.

38 Jednakże z powodów przedstawionych przez rzeczniczkę generalną w pkt 46 i 47 opinii należy stwierdzić, że sytuacja podatnika, który nabywa nieruchomość w wyniku przewidzianej ustawą procedury przymusowej licytacji pod kontrolą organów publicznych, nie jest porównywalna z sytuacją kontrahenta głównego dłużnika VAT rozpatrywaną w sprawie, w której zapadł ów wyrok. Z samych trudności finansowych, na jakie napotyka dłużnik, którego towar został sprzedany w drodze przymusowej egzekucji, nie można bowiem wywnioskować bezprawnego zamiaru nieuiszczenia VAT. Na tej tylko podstawie nie można zatem uznać, że dokonując z nim transakcji handlowej, nabywca tego towaru dopuszcza się nadużycia prawa.

39 Zgodnie z drugą przesłanką nadużycia prawa z ogółu obiektywnych czynników powinno wynikać, że zasadniczy cel spornej transakcji ogranicza się do uzyskania korzyści podatkowej. W tym względzie należy przede wszystkim zauważyć, że z akt sprawy, którymi dysponuje Trybunał, wynika, iż w sprawie w postępowaniu głównym HA.EN. była wierzycielem sprzedającego i posiadała hipotekę na rozpatrywanej nieruchomości, która była przedmiotem przymusowej licytacji. W tych okolicznościach należy uznać, że przejęcie przez wierzyciela, w wyniku bezskutecznej licytacji, nieruchomości, na której dysponował on taką gwarancją, może zasadniczo być uzasadnione nie uzyskaniem jakiegokolwiek korzyści podatkowej, lecz chęcią odzyskania od dłużnika znajdującego się w stanie upadłości całości lub części

wierzytelności za pomocą środków prawnych, jakimi wierzyciel ten dysponuje, takich jak procedura przymusowej licytacji.

40 Biorąc pod uwagę fakt, że ma ona miejsce w ramach postępowania uregulowanego przez ustawę, które wprawdzie ma być stosowane w okolicznościach wyjątkowych, a mianowicie w kontekście niewypłacalności podmiotu gospodarczego, lecz nierozdzielnie związanych z życiem gospodarczym, i zważywszy na a priori uzasadniony cel, którego realizacji służy, transakcja taka nie może być utożsamiana z czysto sztuczną strukturą oderwaną od rzeczywistych zdarzeń gospodarczych i utworzoną wyłącznie w celu uzyskania korzyści podatkowej, niedozwoloną na mocy zasady zakazu stosowania praktyk stanowiących nadużycie [...]

41 W tym względzie wiedza nabywcy o trudnościach finansowych sprzedającego, jego ewentualnej niewypłacalności lub, jak w niniejszym przypadku, o wszczęciu postępowania upadłościowego, jak również o ewentualnym wpływie takich okoliczności na zapłatę na rzecz skarbu państwa VAT związanego z transakcją wydaje się stanowić okoliczność nierozdzielnie związaną z procedurą przymusowej licytacji i nie może sama w sobie wystarczyć do wykazania nieuczciwego charakteru rozpatrywanej transakcji, a tym samym do uzasadnienia odmowy prawa do odliczenia. [...]

44 Wspomniana praktyka sprowadza się do obciążenia takich nabywców ryzykiem, jakie niewypłacalność sprzedającego oznacza dla rzeczywistej zapłaty VAT na rzecz skarbu państwa, które to ryzyko powinien jednak co do zasady ponosić skarbu państwa.

45 Taki wniosek nasuwa się tym bardziej, że Republika Litewska postanowiła nie wykonać przewidzianego w art. 199 ust. 1 lit. g) dyrektywy VAT uprawnienia do ustanowienia w tych konkretnych okolicznościach mechanizmu odwrotnego obciążenia, którego celem jest właśnie złagodzenie ryzyka niewypłacalności dłużnika VAT (...]

46 Jak zauważyła rzecznik generalna w pkt 47, 51 i 52 opinii, wspomniana praktyka, w zakresie, w jakim prowadziłaby do odebrania prawa do odliczenia podatnikom, którzy nabyli nieruchomości w ramach procedury przymusowej licytacji, mogłaby również przyczynić się do ograniczenia kręgu potencjalnych nabywców. W związku z tym byłaby ona sprzeczna z celem realizowanym przez ten rodzaj postępowań, a mianowicie optymalnym upłynięciem aktywów dłużnika w celu jak najlepszego zaspokojenia wierzycieli. [...]"

Orzeczenia powiązane

wyrok TSUE z 13 czerwca 2013 r., Promociones y Construcciones BJ 200, C-125/12,
wyrok TSUE z 17 grudnia 2015 r., WebMindLicenses, C-419/14,
wyrok TSUE z 2 maja 2018 r., Scialdone, C-574/15,
wyrok TSUE z 10 lipca 2019 r., Kuršu zeme, C-273/18,
wyroku TSUE z 20 maja 2021 r., ALTI, C-4/20.

Przepisy

Dyrektywa 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)

Artykuł 168

„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; [...].

Artykuł 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. 194–199 i art. 202”.

Artykuł 199 ust. 1

„Państwa członkowskie mogą postanowić, że osobą zobowiązaną do zapłaty VAT jest podatnik-odbiorca następujących transakcji [...]

g) dostawy nieruchomości zbywanych przez dłużnika z tytułu wyroku w ramach procedury przymusowej licytacji”.

Artykuł 273:

„Państwa członkowskie mogą nałożyć inne obowiązki, jakie uznają za niezbędne dla zapewnienia prawidłowego poboru VAT i zapobieżenia oszustwom podatkowym, pod warunkiem równego traktowania transakcji krajowych i transakcji dokonywanych między państwami członkowskim przez podatników oraz pod warunkiem, że obowiązki te, w wymianie handlowej między państwami członkowskimi, nie będą prowadzić do powstania formalności związanych z przekraczaniem granic”.

Główne problemy

1. Brak wpływu zapłaty VAT należnego na prawo do odliczenia VAT przez nabywcę – podstawowa zasada.
2. Okoliczności wskazujące na nadużycie prawa / brak nadużycia prawa przy odliczeniu VAT w sytuacji, gdy sprzedający nie zapłacił VAT należnego.
3. Możliwość uznania nabywcy jako współdłużnika solidarnego z tytułu niezapłaconego VAT.
4. Znaczenie opinii rzecznik generalnej – uwagi ogólne.