

- **co to jest nadużycie prawa w VAT? (Hanna Filipczyk, WSA w Warszawie)**

Wyrok TSUE z 25 maja 2023 r., C-114/22

„Artykuł 167, art. 168 lit. a), art. 178 lit. a) i art. 273 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, zmienionej dyrektywą Rady 2010/45/UE z dnia 13 lipca 2010 r., w świetle zasad neutralności podatkowej i proporcjonalności, należy interpretować w ten sposób, że: stoją one na przeszkodzie przepisom krajowym, na mocy których podatnik jest pozbawiony prawa do odliczenia naliczonego podatku od wartości dodanej z tego tylko powodu, że podlegająca opodatkowaniu transakcja gospodarcza jest uważana za pozorną i dotknięta nieważnością na podstawie przepisów krajowego prawa cywilnego, bez konieczności wykazania, iż zostały spełnione przesłanki pozwalające na zakwalifikowanie, w świetle prawa Unii, tej transakcji jako pozornej lub, w przypadku gdy rzeczona transakcja została faktycznie dokonana, że jest ona wynikiem oszustwa w zakresie podatku od wartości dodanej lub nadużycia prawa”.

Najważniejsze fragmenty uzasadnienia wyroku

25 Poprzez swoje pytanie sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy art. 167, art. 168 lit. a), art. 178 lit. a) i art. 273 dyrektywy 2006/112 w związku z zasadami neutralności podatkowej i proporcjonalności należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie przepisom krajowym, na mocy których podatnik jest pozbawiony prawa do odliczenia naliczonego VAT z tego tylko powodu, że transakcja ta jest uważana za pozorną i dotknięta nieważnością na podstawie przepisów krajowego prawa cywilnego, bez konieczności wykazania, że jest ona wynikiem oszustwa w zakresie VAT lub nadużycia prawa.

26 Jak wynika z postanowienia odsyłającego, pytanie to zostało zadane w kontekście sporu, w którym dyrektor administracji skarbowej oddalił skargę podatnika na decyzję podważającą prawo do odliczenia VAT ze względu na pozorny charakter transakcji sprzedaży znaków towarowych dokonanej na wcześniejszym etapie obrotu, w oparciu o przepis ustawy o VAT, którego skutkiem jest zakazanie takiego prawa, gdy do danej transakcji podlegającej opodatkowaniu znajduje zastosowanie norma kodeksu cywilnego, wedle której oświadczenie woli złożone drugiej stronie za jej zgodą dla pozorów jest nieważne.

(...)

29 Prawo do odliczenia VAT podlega jednak wymogom lub przesłankom o charakterze zarówno materialnym, jak i formalnym.

(...)

31 Ponadto zgodnie z art. 167 dyrektywy 2006/112 prawo do odliczenia powstaje w momencie, gdy podatek, który podlega odliczeniu, staje się wymagalny, a podatek staje się wymagalny zgodnie z art. 63 tej dyrektywy w momencie dostarczenia towarów lub wykonania usług. Wynika z tego, że prawo do odliczenia jest co do zasady uzależnione od udowodnienia, że transakcja faktycznie miała miejsce (zob. podobnie wyroki: z dnia 26 maja 2005 r., António Jorge, C-536/03, EU:C:2005:323, pkt 24, 25; z dnia 27 czerwca 2018 r., SGI i Valériane, C-459/17 i C-460/17, EU:C:2018:501, pkt 34, 35; z dnia 29 września 2022 r., Raiffeisen Leasing, C-235/21, EU:C:2022:739, pkt 40). Zatem, jeżeli brak jest faktycznej dostawy towarów lub faktycznego świadczenia usług, nie może powstać żadne prawo do odliczenia.

32 Trybunał orzekł już zresztą, że nieodłączną cechą mechanizmu VAT jest to, że fikcyjna transakcja nabycia nie może uprawniać do żadnego odliczenia tego podatku, ponieważ taka transakcja nie może mieć żadnego związku z transakcjami obciążonymi podatkiem należnym (wyrok z dnia 8 maja 2019 r., EN.SA., C-712/17, EU:C:2019:374, pkt 24, 25 i przytoczone tam orzecznictwo).

33 W związku z tym, w pierwszej kolejności, odmowa przyznania podatnikowi prawa do odliczenia w okolicznościach takich jak rozpatrywane w postępowaniu głównym może być uzasadniona stwierdzeniem, że nie został przedstawiony dowód faktycznego dokonania transakcji powołany dla uzasadnienia prawa do odliczenia.

34 W istocie, aby móc stwierdzić istnienie co do zasady prawa do odliczenia w takich okolicznościach, konieczne jest zbadanie, czy sprzedaż znaków towarowych, na którą powołano się w celu uzasadnienia tego prawa, została faktycznie dokonana i czy dane znaki towarowe były używane przez podatnika na potrzeby jego opodatkowanych transakcji.

35 W tym względzie należy przypomnieć, że ciężar dowodu spoczywa na podatniku, który jest zobowiązany do przedstawienia obiektywnych dowodów, że towary lub usługi zostały mu faktycznie dostarczone lub świadczone przez innego podatnika, na potrzeby własnych transakcji opodatkowanych VAT, w odniesieniu do których faktycznie zapłacił on VAT (wyroki: z dnia 21 listopada 2018 r., Vădan, C-664/16, EU:C:2018:933, pkt 44; z dnia 11 listopada 2021 r., Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, pkt 39; z dnia 16 lutego 2023 r., DGRFP Cluj, C-519/21, EU:C:2023:106, pkt 100).

(...)

38 W tym kontekście, jak podnosi rząd polski w swoich uwagach na piśmie, sąd odsyłający będzie mógł wziąć pod uwagę okoliczność – przy założeniu, że zostanie ona wykazana – że pomimo pozornego zawarcia umowy sprzedaży strony w rzeczywistości wciąż zachowywały się w taki sposób, jakby sprzedający nadal był właścicielem rozpatrywanych znaków towarowych, a spółka W. była jedynie ich posiadaczem zależnym.

39 Jeżeli natomiast z tej całościowej oceny wynika, że rzeczona sprzedaż została faktycznie dokonana, a zbyte znaki towarowe były wykorzystywane przez podatnika na dalszym etapie obrotu do celów jego opodatkowanych transakcji, podatnikowi nie można co do zasady odmówić prawa do odliczenia.

40 Jednakże, w drugiej kolejności, prawa tego można odmówić podatnikowi, jeżeli zostanie wykazane na podstawie obiektywnych przesłanek, że powołuje się na nie w sposób stanowiący oszustwo lub nadużycie.

(...)

42 Co się tyczy oszustwa, zgodnie z utrwalonym orzecznictwem należy odmówić prawa do odliczenia nie tylko wtedy, gdy oszustwo w zakresie VAT zostało popełnione przez samego podatnika, lecz również wówczas, gdy zostanie wykazane na podstawie obiektywnych okoliczności, że podatnik, któremu towary lub usługi służące za podstawę prawa do odliczenia zostały dostarczone lub świadczone, wiedział lub powinien był wiedzieć, że poprzez nabycie tych towarów lub usług uczestniczy w transakcji związanej z takim oszustwem (zob. podobnie wyroki: z dnia 6 grudnia 2012 r., Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, pkt 40; z dnia 11 listopada 2021 r., Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, pkt 48; z dnia 1 grudnia 2022 r., Aquila Part Prod Com, C-512/21, EU:C:2022:950, pkt 27).

(...)

44 W odniesieniu do nadużycia prawa z utrwalonego orzecznictwa wynika, że stwierdzenie występowania praktyki stanowiącej nadużycie w zakresie VAT zakłada, po pierwsze, że sporne transakcje, pomimo spełnienia wymogów formalnych określonych w odpowiednich przepisach dyrektywy 2006/112 oraz we wdrażających ją przepisach krajowych, skutkują osiągnięciem korzyści podatkowej, której przyznanie byłoby sprzeczne z celem, jakiemu służą te przepisy, oraz po drugie, że z ogółu okoliczności obiektywnych wynika, iż zasadniczym celem owych transakcji było jedynie osiągnięcie omawianej korzyści podatkowej (wyroki: z dnia 21 lutego 2006 r., Halifax i in., C-255/02, EU:C:2006:121, pkt 74, 75; z dnia 17 grudnia 2015 r.,

WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, pkt 36; z dnia 15 września 2022 r., HA.EN., C-227/21, EU:C:2022:687, pkt 35).

45 Jeżeli chodzi o kwestię, czy zasadniczym celem transakcji jest uzyskanie takiej korzyści podatkowej, należy przypomnieć, że w dziedzinie VAT Trybunał orzekł już, iż w sytuacji gdy podatnikowi przysługuje wybór pomiędzy dwiema transakcjami, nie jest on zobowiązany do dokonania wyboru tej transakcji, z którą wiąże się zapłata najwyższej kwoty VAT, lecz przeciwnie, przysługuje mu prawo do dokonania wyboru takiej struktury swojej działalności, poprzez którą ograniczy swoje zobowiązanie podatkowe. Podatnikom przysługuje co do zasady swoboda wyboru struktur organizacyjnych oraz sposobu dokonywania czynności, które uważają oni za najlepiej przystosowane do potrzeb swej działalności gospodarczej oraz w celu ograniczenia swoich obciążeń podatkowych (wyrok z dnia 17 grudnia 2015 r., WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, pkt 42; postanowienie z dnia 9 stycznia 2023 r., A.T.S. 2003, C-289/22, EU:C:2023:26, pkt 40).

46 W konsekwencji zasada zakazu nadużyć, znajdująca zastosowanie w dziedzinie VAT, zabrania jedynie całkowicie sztucznych konstrukcji oderwanych od rzeczywistości gospodarczej, tworzonych wyłącznie w celu uzyskania korzyści podatkowej, której przyznanie byłoby sprzeczne z celami dyrektywy 2006/112 (wyroki: z dnia 16 lipca 1998 r., ICI, C-264/96, EU:C:1998:370, pkt 26; z dnia 27 października 2011 r., Tanoarch, C-504/10, EU:C:2011:707, pkt 51; postanowienie z dnia 9 stycznia 2023 r., A.T.S. 2003, C-289/22, EU:C:2023:26, pkt 41).

(...)

48 W niniejszej sprawie, po pierwsze, należy zauważyć, że z wyjaśnień przedstawionych przez sąd odsyłający nie wynika, aby okoliczności, w świetle których czynność prawna dotycząca transakcji podlegającej VAT może zostać zakwalifikowana jako pozorna i tym samym uznana za nieważną na podstawie przepisów krajowego prawa cywilnego, pokrywały się z okolicznościami, które zgodnie ze wskazówkami zawartymi w pkt 33–38 niniejszego wyroku pozwalają zakwalifikować w świetle prawa Unii transakcję gospodarczą podlegającą temu podatnikowi jako czynność pozorną, a zatem uzasadnić, zgodnie z orzecznictwem przypomnianym w pkt 32 tego wyroku, odmowę przyznania podatnikowi prawa do odliczenia. Taka nieważność nie może zatem co do zasady uzasadniać tej odmowy.

49 Po drugie, z ustaleń sądu odsyłającego wynika, że rozpatrywane przepisy krajowe dotyczą w sposób ogólny każdej sytuacji, w której podatnik dokonał czynności prawnej uznanej za pozorną, a zatem za nieważną na podstawie kodeksu cywilnego, bez konieczności ustalania, niezależnie od mających zastosowanie przepisów prawa cywilnego i na podstawie obiektywnych okoliczności, że na prawo to powołano się w sposób noszący znamiona oszustwa lub nadużycia. O ile pozorny charakter, na podstawie przepisów krajowego prawa cywilnego, umowy zawartej między podatnikiem a wystawcą faktury może stanowić wskazówkę co do praktyk stanowiących oszustwo lub nadużycie w rozumieniu i przy stosowaniu dyrektywy 2006/112, o tyle taka praktyka nie może zostać wywiedziona z tej tylko okoliczności.

50 W tych okolicznościach z całości powyższych rozważań wynika, że – przewidując, iż stwierdzenie nieważności, na podstawie normy prawa cywilnego, czynności prawnej uznanej za pozorną pociąga za sobą odmowę prawa do odliczenia VAT, bez konieczności wykazania, że spełnione zostały przesłanki pozwalające na zakwalifikowanie, w świetle prawa Unii, podlegającej opodatkowaniu transakcji gospodarczej jako czynności pozornej, lub bez konieczności wykazania, jeżeli transakcja ta została faktycznie dokonana, że owo prawo do odliczenia zostało wykonane w sposób stanowiący oszustwo lub nadużycie – przepisy krajowe takie jak będące przedmiotem postępowania głównego wykraczają poza to, co jest konieczne do osiągnięcia celów dyrektywy 2006/112 polegających na zapewnieniu prawidłowego poboru VAT i zapobieżeniu oszustwom podatkowym.

Wyroki powiązane

wyrok NSA z 7 lipca 2023 r., sygn. akt I FSK 127/19

wyrok NSA z 13 września 2023 r., sygn. akt I FSK 1187/18 i i I FSK 95/20

wyrok NSA z 3 października 2023 r., sygn. akt I FSK 1844/18

wyrok NSA z 7 listopada 2023 r., sygn. akt I FSK 40/20

wyrok NSA z 6 grudnia 2023 r., sygn. akt I FSK 2279/19

wyrok NSA z 7 grudnia 2023 r., sygn. akt I FSK 2277/19

Przepisy

Ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (t.j. Dz.U. z 2023 r. poz. 1570 ze zm.)

Art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. c) Nie stanowią podstawy do obniżenia podatku należnego oraz zwrotu różnicy podatku lub zwrotu podatku naliczonego faktury i dokumenty celne w przypadku gdy: [...] 4. Wystawione faktury, faktury korygujące lub dokumenty celne: [...] c) potwierdzają czynności, do których mają zastosowanie przepisy art. 58 i 83 Kodeksu cywilnego – w części dotyczącej tych czynności.

Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. - Kodeks cywilny (t.j. Dz.U. z 2023 r. poz. 1610 ze zm.)

Art. 58 § 1. Czynność prawna sprzeczna z ustawą albo mająca na celu obejście ustawy jest nieważna, chyba że właściwy przepis przewiduje inny skutek [...].

§ 2. Nieważna jest czynność prawna sprzeczna z zasadami współżycia społecznego.

§ 3. Jeżeli nieważnością jest dotknięta tylko część czynności prawnej, czynność pozostaje w mocy co do pozostałych części, chyba że z okoliczności wynika, iż bez postanowień dotkniętych nieważnością czynność nie zostałaby dokonana.

Art. 83 § 1. Nieważne jest oświadczenie woli złożone drugiej stronie za jej zgodą dla pozorów. Jeżeli oświadczenie takie zostało złożone dla ukrycia innej czynności prawnej, ważność oświadczenia ocenia się według właściwości tej czynności.

§ 2. Pozorność oświadczenia woli nie ma wpływu na skuteczność odpłatnej czynności prawnej, dokonanej na podstawie pozornego oświadczenia, jeżeli wskutek tej czynności osoba trzecia nabywa prawo lub zostaje zwolniona od obowiązku, chyba że działała w złej wierze.

Główne problemy

1. Czy wadliwość art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. c) u.p.t.u. ma znaczenie dla prawnej możliwości zwalczania nadużyć w VAT?
2. Czy można reklasyfikować ocenę prawną z nadużycia na fikcyjność transakcji lub udział w oszustwie?
3. Czy (kiedy) prawo do odliczenia/zwrotu jest „korzyścią podatkową sprzeczną z celem dyrektywy 2006/112/WE”?
4. W jakich przypadkach zasadne jest uchylene decyzji ostatecznej w związku z wyrokiem w sprawie C-114/22 (art. 240 § 1 pkt 11 O.p.)?
5. Czy art. 112c ust. 1 pkt 4 u.p.t.u. (w którym mowa o fakturze „potwierdzającej czynności, do których mają zastosowanie przepisy art. 58 i art. 83 Kodeksu cywilnego - w części dotyczącej tych czynności”) to przepis obecnie niestosowalny/martwy?