

Wpływ nieważności czynności/oświadczenia woli na prawo do odliczenia podatku VAT.

Sławomir Pilarczyk, CRIDO Taxand Spółka Akcyjna

Wyrok NSA z 14 marca 2017 r., I FSK 1325/15

„(...) Naczelny Sąd Administracyjny dokonał wykładni art. 58 § 2 k.c. w związku z art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. c u.p.t.u. i stwierdził, że na gruncie podatku od towarów i usług, nadużycie prawa należy rozumieć jako zachowanie sprzeczne z celem gospodarczo-społecznym prawa do odliczenia podatku wyrażonym w art. 86 ust. 1 tej ustawy, z uwagi na to, że mimo formalnego spełnienia przesłanki do realizacji tego prawa, ukształtowane zasadniczo zostało w celu uzyskania korzyści podatkowej. **W ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego orzekającego w tej sprawie, analogicznie rozumieć należy art. 83 § 1 k.c. w zw. z art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. c u.p.t.u., w sytuacji gdy zamierzonym skutkiem przeprowadzonej transakcji jest korzyść podatkowa, której przyznanie byłoby sprzeczne z celem dyrektywy VAT i u.p.t.u. (podkr. autora)**”.

Najważniejsze fragmenty uzasadnienia wyroku

„Zgodnie ze wskazanym przez pełnomocnika spółki jako naruszony art. 88 ust. 3a pkt 4c u.p.t.u., nie stanowią podstawy do obniżenia podatku należnego oraz zwrotu różnicy podatku wystawione faktury, faktury korygujące lub dokumenty celne, w przypadku gdy potwierdzają czynności, do których mają zastosowanie przepisy art. 58 i 83 Kodeksu cywilnego - w części dotyczącej tych czynności. Zauważyć należy, że w cytowanym przepisie art. 88 ust. 3a pkt 4c oprócz art. 83 k.c., na który organy podatkowe powołały się w tej sprawie, a w którym mowa o nieważności oświadczenia złożonego dla pozor, wskazano także na art. 58 k.c., który połączono z art. 83 k.c. spójnikiem "i". Oznacza to, że w myśl art. 88 ust. 3a pkt 4c u.p.t.u nie można obniżyć podatku należnego o podatek naliczony z faktur dokumentujących czynność nie tylko pozorną, ale i, na zasadzie art. 58 § 1 i 2, sprzeczną z ustawą, mającą na celu obejście ustawy, bądź sprzeczną z zasadami współżycia społecznego. **Dlatego dla oceny zasadności zastosowania w określonej sprawie art. 88 ust. 3a pkt 4c u.p.t.u. nie ma decydującego znaczenia prawidłowość zakwalifikowania przez organy podatkowe kwestionowanej czynności do art. 58 k.c. czy art. 83 k.c. (podkr. autora).** (...) Z podanych względów, przepis art. 88 ust. 3a pkt 4c u.p.t.u. należy interpretować przede wszystkim zgodnie z celem tej regulacji, którym jest zapobieganie nadużyciom prawa podatkowego, związanym z wyłudzeniem podatku od towarów i usług.

Koncepcja "nadużycia prawa" została wypracowana (zdefiniowana) w orzecznictwie Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości, bezspornie kreującym prawo na poziomie Wspólnoty. W wyroku wydanym w sprawie C-110/99 Emsland-Stärke GmbH, Trybunał określił dwa elementy konieczne do stwierdzenia nadużycia prawa: zestaw obiektywnych okoliczności, w których pomimo formalnego przestrzegania warunków przewidzianych przez przepisy prawa wspólnotowego, cel tych przepisów nie został osiągnięty i element subiektywny, na który składa się wola uzyskania korzyści na podstawie przepisów wspólnotowych poprzez sztuczne stworzenie warunków dla skorzystania z nich. Zasada ta została powtórzona później - w sprawie Halifax Bank. (...) W przedstawionej w tej sprawie opinii, Rzecznik Generalny powołując się na obszerny dorobek orzeczniczy Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości w tym zakresie, stwierdził, że doktryna nadużycia prawa wspólnotowego stanowi zasadę wykładni przepisów wspólnotowych i "w zakresie, w jakim

zasada ta jest stworzona jako ogólna zasada wykładni, **nie wymaga ona wyraźnego legislacyjnego uregulowania w ustawodawstwie Wspólnoty, aby mogła znaleźć zastosowanie do przepisów szóstej dyrektywy (podkr. autora)"** (pkt 75 opinii).

(...)

W wyroku z dnia 25 lutego 2015 r., sygn. akt I FSK 93/14, wskazując na te reguły, Naczelny Sąd Administracyjny dokonał wykładni art. 58 § 2 k.c. w związku z art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. c u.p.t.u. i stwierdził, że na gruncie podatku od towarów i usług, nadużycie prawa należy rozumieć jako zachowanie sprzeczne z celem gospodarczo-społecznym prawa do odliczenia podatku wyrażonym w art. 86 ust. 1 tej ustawy, z uwagi na to, że mimo formalnego spełnienia przesłanki do realizacji tego prawa, ukształtowane zasadniczo zostało w celu uzyskania korzyści podatkowej. W ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego orzekającego w tej sprawie, analogicznie rozumieć należy art. 83 § 1 k.c. w zw. z art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. c u.p.t.u., w sytuacji gdy zamierzonym skutkiem przeprowadzonej transakcji jest korzyść podatkowa, której przyznanie byłoby sprzeczne z celem dyrektywy VAT i u.p.t.u.

Jak wynika z niepodważonego skutecznie stanu faktycznego, w rozpoznawanej sprawie sporna transakcja została celowo ukształtowana w taki sposób, aby uzyskać zwrotu nadwyżki podatku naliczonego, a nie stosowny cel gospodarczy, a to stanowiło ewidentne nadużycie prawa”.

Wyroki powiązane:

- wyrok Trybunału Sprawiedliwości z dnia 22 listopada 2017 r., C-251/16, Edward Cussens, John Jennings I Vincent Kingston v. T.G. Brosnan, ZOTSiS 2017, nr 11, poz. I-881,
- wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 5 września 2016 r., I FSK 2/15,
- postanowienie Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 23 listopada 2021 r., I FSK 2310/19.

Przepisy:

Dyrektywa Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. U. UE. L. z 2006 r. Nr 347, str. 1 z późn. zm.).

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.

(...)

Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (t.j. Dz. U. z 2022 r. poz. 931 z późn. zm.).

Art. 5. (...)

4. W przypadku wystąpienia nadużycia prawa dokonane czynności, o których mowa w ust. 1, wywołują jedynie takie skutki podatkowe, jakie miałyby miejsce w przypadku odtworzenia sytuacji, która istniałaby w braku czynności stanowiących nadużycie prawa.

5. Przez nadużycie prawa rozumie się dokonanie czynności, o których mowa w ust. 1, w ramach transakcji, która pomimo spełnienia warunków formalnych ustanowionych

w przepisach ustawy, miała zasadniczo na celu osiągnięcie korzyści podatkowych, których przyznanie byłoby sprzeczne z celem, któremu służą te przepisy.

(...)

Art. 88. (...)

3a. 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 2020 r. poz. 1740 z późn. zm.).

Art. 58. § 1. Czynność prawna sprzeczna z ustawą albo mająca na celu obejście ustawy jest nieważna, chyba że właściwy przepis przewiduje inny skutek, w szczególności ten, iż na miejsce nieważnych postanowień czynności prawnej wchodzi odpowiednie przepisy ustawy.

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

(...)

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.

(...)

Główne problemy:

1. Czy w swojej treści normatywnej art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. c u.p.t.u. odwołuje się do koncepcji nadużycia prawa wypracowanej w dotychczasowym orzecznictwie TSUE?
2. Czy cywilnoprawna nieważność lub pozorność czynności prawnej może w ogóle stanowić podstawę odmowy prawa do odliczenia podatku VAT, a w konsekwencji czy przepis taki jak art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. c u.p.t.u. znajduje oparcie w regulacji dyrektywy 2006/112/WE?