

C - 114/22 - 1

Sygn. akt I FSK 2310/19

## POSTANOWIENIE

Dnia 23 listopada 2021 r.

Naczelny Sąd Administracyjny w składzie:

Przewodniczący - Sędzia NSA **Zbigniew Łoboda**  
Sędzia NSA **Janusz Zubrzycki (sprawozdawca)**  
Sędzia WSA del. **Marzena Łozowska**  
Protokolant **Katarzyna Wojnarska**

po rozpoznaniu w dniu **23 listopada 2021 r.**

na rozprawie w Izbie Finansowej

skargi kasacyjnej **Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Warszawie**

od wyroku **Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie**

z dnia **29 maja 2019 r.** sygn. akt III SA/Wa 2951/18

w sprawie ze skargi **W. sp. z o.o. z siedzibą w S.**

na decyzję **Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Warszawie**

z dnia **11 października 2018 r.** nr [...]

w przedmiocie **podatku od towarów i usług za październik 2015 r.**

**postanawia:**

1) na podstawie art. 267 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (wersja skonsolidowana z 2012 r. - Dz. Urz. U.E. z dnia 26 października 2012 r. Nr C 326 s. 1 i nast.) skierować do Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej następujące pytanie prejudycjalne:

Czy przepisy art. 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 (Dz.Urz. UE seria L z 2006 r. Nr 347/1, ze zm.) oraz zasady neutralności i proporcjonalności należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie przepisowi krajowemu, takiemu jak art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. c) ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2011 r. Nr 177 poz. 1054 ze zm.), który pozbawia podatnika prawa do odliczenia VAT z tytułu nabycia prawa (rzeczy) uznanego za dokonane dla pozoru w rozumieniu przepisów krajowego prawa cywilnego, niezależnie od stwierdzenia czy zamierzonym skutkiem transakcji

Wpisano do rejestru	1214040
Trybunału Sprawiedliwości pod numerem	
Luksemburg, dnia	18. 02. 2022
Faks/E-mail: .....	
Wpłynęło dnia:	18/12/22
Sekretarz, z upoważnienia	Maria Stekierzyńska administratorka

CURIA GREFFE Luxembourg	
Entrée	18. 02. 2022

była korzyść podatkowa, której przyznanie byłoby sprzeczne z jednym lub kilkoma celami dyrektywy i czy stanowiła ona zasadniczy cel przyjętego rozwiązania umownego?

2) na podstawie art. 124 § 1 pkt 5 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. - Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. z 2019 r. poz. 2325, ze zm.) zawiesić postępowanie w sprawie do czasu rozstrzygnięcia przedstawionego wyżej pytania prejudycjalnego.

Marzena Łozowska

Zbigniew Łoboda

Janusz Zubrzycki



Na oryginale właściwe podpisy  
Za zgodność z oryginałem

*Karolina Katarska*

Starszy inspektor sądowy

## UZASADNIENIE

### I. Ramy prawne.

#### Regulacje unijne.

1. Przepisy Dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.Urz. UE seria L z 2006 r. Nr 347/1 ze zm.), dalej: dyrektywa 2006/112/WE:

#### Artykuł 167

Prawo do odliczenia powstaje w momencie, gdy podatek, który podlega odliczeniu, staje się wymagalny.

#### 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 178

W celu skorzystania z prawa do odliczenia, podatnik musi spełnić następujące warunki:

a) w celu dokonania odliczenia, o którym mowa w art. 168 lit. a), w odniesieniu do dostaw towarów lub świadczenia usług, musi posiadać fakturę sporządzoną zgodnie z tytułem XI rozdział 3 sekcje 3-6;

(...)

#### 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.

Możliwość przewidziana w akapicie pierwszym nie może zostać wykorzystana do nałożenia dodatkowych obowiązków związanych z fakturowaniem poza obowiązkami, które zostały określone w rozdziale 3.

### **Regulacje krajowe.**

1. Przepisy ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2011 r. Nr 177 poz. 1054 ze zm.), dalej: u.p.t.u.:

Artykuł 88 ust. 3a pkt 4 lit. c):

3a. Nie stanowią podstawy do obniżenia podatku należnego oraz zwrotu różnicy podatku lub zwrotu podatku naliczonego faktury i dokumenty celne w przypadku gdy:

(...)

c) potwierdzają czynności, do których mają zastosowanie przepisy art. 58 i 83 Kodeksu cywilnego - w części dotyczącej tych czynności.

2. Przepisy ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny (t.j. Dz. U. z 2020 r. poz. 1740 ze zm.), dalej: K.c.:

Artykuł 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.

§ 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.

Artykuł 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.

## **II. Stan faktyczny.**

### **Postępowanie przed organami podatkowymi.**

1. Decyzją z 20 października 2017 r. Naczelnik [...] Urzędu Skarbowego W. (dalej: NUS) określił skarżącej kwotę nadwyżki podatku naliczonego nad należnym do zwrotu na rachunek bankowy oraz kwotę nadwyżki podatku naliczonego nad należnym do odliczenia w następnych okresach rozliczeniowych za październik 2015 r. a także kwotę podatku do zapłaty na podstawie art. 108 ust. 1 u.p.t.u. Organ stwierdził, że zakwestionowana przez niego sprzedaż znaków towarowych na rzecz skarżącej była nieważna na podstawie art. 58 § 2 K.c., tzn. z uwagi na jej sprzeczność z zasadami współzycia społecznego, co stanowiło podstawę do pozbawienia podatnika na podstawie art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. c) u.p.t.u. prawa do odliczenia VAT z faktury nr [...] z 27 października 2015 r. wystawionej przez M. sp. z o.o. S.K.A.

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie (dalej: DIAS) decyzją z 11 października 2018 r. utrzymał w mocy rozstrzygnięcie NUS argumentując jednak, że skarżąca w związku z art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. c) u.p.t.u. nie była uprawniona do pomniejszenia podatku należnego o podatek naliczony wynikający z ww. faktury, gdyż transakcja sprzedaży znaków towarowych udokumentowana tą fakturą była czynnością pozorną w rozumieniu art. 83 K.c. Jednocześnie DIAS za prawidłowe uznał określenie skarżącej podatku do zapłaty na podstawie art. 108 ust. 1 u.p.t.u., wynikającego z faktury VAT nr [...] z 31 października 2015 r. wystawionej przez skarżącą na rzecz I. Sp. z o.o. S.K.A. z tytułu opłat licencyjnych dotyczących przedmiotowych znaków towarowych.

### **Wyrok Sądu pierwszej instancji (WSA).**

2. Strona złożyła skargę od decyzji DIAS z 11 października 2018 r. w przedmiocie podatku od towarów i usług za październik 2015 r. do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie, który uchylił ww. decyzję. Sąd pierwszej instancji stwierdził, że organy podatkowe w niniejszej sprawie nie wykazały, iż sprzedaż znaków towarowych przez M. sp. z o.o. S.K.A. na rzecz skarżącej spółki, opisana w fakturze [...], miała charakter pozorny. Uchylając decyzję DIAS Sąd pierwszej instancji zobowiązał organ podatkowy do poczynienia ustaleń faktycznych w tym zakresie, ewentualnie rozważenia zastosowania w niniejszej sprawie art. 199a

§ 3 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2019 r. poz. 900 ze zm.), dalej: O.p., zgodnie z którym „jeżeli z dowodów zgromadzonych w toku postępowania, w szczególności zeznań strony, chyba że strona odmawia składania zeznań, wynikają wątpliwości co do istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego lub prawa, z którym związane są skutki podatkowe, organ podatkowy występuje do sądu powszechnego o ustalenie istnienia lub nieistnienia tego stosunku prawnego lub prawa”.

WSA przyjął również, że na obecnym etapie sprawy przedwczesna jest ocena prawidłowości zastosowania w niej art. 108 ust. 1 u.p.t.u. w odniesieniu do faktury dokumentującej opłaty licencyjne dotyczące znaków towarowych, gdyż jest ona uzależniona od ustalenia, czy w sprawie miała miejsce pozorna czynność sprzedaży tychże znaków towarowych.

### **Postępowanie przed Naczelnym Sądem Administracyjnym (NSA).**

3. DIAS zakwestionował powyższy wyrok w całości i na podstawie art. 174 pkt 1 i 2 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. z 2019 r., poz. 2325 ze zm.), dalej: P.p.s.a., zarzucił Sądowi pierwszej instancji w skardze kasacyjnej naruszenie, m.in.:

1) art. 145 § pkt 1 lit. c) oraz art. 144 § 4 P.p.s.a. w związku z art. 191 O.p. w związku z art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. c) u.p.t.u., poprzez wadliwą ocenę ustalonego w sprawie stanu faktycznego i wadliwą ocenę materiału dowodowego, a w rezultacie błędne przyjęcie, że organ podatkowy nie wykazał w płaszczyźnie dowodowej pozorności czynności umowy nabycia przez skarżącą znaków towarowych, które to naruszenie miało istotny wpływ na wynik postępowania, gdyż doprowadziło do bezzasadnego uwzględnienia przez Sąd wniesionej skargi, a przez to do uchylenia zaskarżonej decyzji, podczas gdy zebrany materiał dowodowy pozwalał na stwierdzenie, że zaskarżona decyzja wydana w oparciu o tak zgromadzony materiał dowodowy odpowiada wymogom stawianym przez Ordynację podatkową, co z kolei powinno skutkować oddaleniem przez Sąd wniesionej skargi;

2) art. 145 § 1 pkt 1 lit. c) w zw. z art. 141 § 4 oraz art. 153 P.p.s.a. poprzez sporządzenie uzasadnienia orzeczenia niezgodnie z ustawowymi wymogami tj.:

- brak wskazania oraz wyjaśnienia podstawy prawnej zaskarżonego wyroku, co przejawia się w braku powołania konkretnych przepisów prawa materialnego oraz procesowego, których naruszenie przez organ zostało stwierdzone w zaskarżonym

wyroku; zaskarżone orzeczenie kwestionując zarówno ustalenia faktyczne dokonane przez organ, jak i ocenę prawną tych ustaleń, jako jedyną podstawę uchylenia decyzji wskazuje naruszenie art. 145 pkt 1 lit a) i c) P.p.s.a. przy zastosowaniu art. 152 P.p.s.a.;

- brak wyraźnych, konkretnych i jednoznacznych wskazań dla organu co do dalszego postępowania, co uniemożliwia: określenie zakresu związania organu podatkowego wyrokiem, dokonanie przez organ oceny stanowiska WSA wyrażonego w wyroku oraz dokonanie przez Naczelny Sąd Administracyjny instancyjnej kontroli wyroku;

- wewnętrzna sprzeczność uzasadnienia przejawiająca się w uznaniu, iż organ nie wykazał, że mamy do czynienia z czynnością pozorną przy jednoczesnym stwierdzeniu, iż: „W ocenie Sądu okoliczność, że Skarżąca nie dokonywała ww. czynności tj. przewłaszczenie oraz „rotacyjne” zapłata ceny dokonane w sposób jawny świadczą, że nie ukrywała porozumienia, że ujawnione oświadczenie woli nie wywoła skutków prawnych.”; skoro zatem skarżąca nie ukrywała braku woli wywołania skutków prawnych czynności umowy sprzedaży znaków towarowych to organ nie miał też sposobności tego faktu „odkrywać” a jedynie ocenić go w całokształcie sprawy;

3) art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. c) w zw. z art. 86 ust. 1 i ust. 2 pkt 1 lit. a) u.p.t.u., poprzez wadliwe niezastosowanie art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. c) u.p.t.u., pomimo że okoliczności sprawy uzasadniały stanowisko organów podatkowych, iż faktura wystawiona dla skarżącej przez M. sp. z o.o. S.K.A. w W. dokumentuje czynność pozorną, a zatem czynność, która nie może stanowić dla skarżącej podstawy obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku VAT w fakturze naliczonego.

W skardze kasacyjnej wniesiono o uchylenie zaskarżonego wyroku w całości i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania Wojewódzkiemu Sądowi Administracyjnemu w Warszawie, względnie uchylenie tego wyroku i rozpoznanie skargi.

### **III. Powody wystąpienia Sądu krajowego (NSA) z pytaniem prejudycjalnym.**

4. W ocenie NSA, rozstrzygnięcie skargi kasacyjnej DIAS, o której mowa wyżej, wymaga w pierwszej kolejności odpowiedzi Trybunału Sprawiedliwości Unii

Europejskiej (dalej: TSUE) na pytanie w zakresie wykładni oraz zasad stosowania przepisów dyrektywy 2006/112/WE, wskazanych w sentencji postanowienia.

W skardze kasacyjnej sformułowano zarzuty wskazujące na naruszenie art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. c) u.p.t.u., poprzez „błędne przyjęcie, że organ podatkowy nie wykazał w płaszczyźnie dowodowej pozorności czynności umowy nabycia przez skarżącą znaków towarowych” oraz „wadliwe niezastosowanie art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. c) u.p.t.u., pomimo że okoliczności sprawy uzasadniały stanowisko organów podatkowych, iż faktura wystawiona dla skarżącej przez M. sp. z o.o. S.K.A. w W. dokumentuje czynność pozorną, a zatem czynność, która nie może stanowić dla skarżącej podstawy obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku VAT w fakturze naliczonego”.

Zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego podstawa prawna, z której organ wywodzi podstawę pozbawienia podatnika prawa do odliczenia VAT ze spornej transakcji sprzedaży znaków towarowych budzi wątpliwości co do jej oparcia w przepisach dyrektywy 2006/112/WE.

Jak wynika z art. 267 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (wersja skonsolidowana z 2012 r. - Dz. Urz. U.E. z dnia 26 października 2012 r. Nr C 326 s. 1 i nast.) w przypadku gdy zagadnienie dotyczy wykładni przepisów dyrektywy w sprawie zawisłej przed sądem krajowym, którego orzeczenia nie podlegają zaskarżeniu według prawa wewnętrznego, sąd ten jest zobowiązany wnieść sprawę do Trybunału.

#### **W kwestii pytania prejudycjalnego.**

5. W rozpoznawanej sprawie nie jest spornym, że skarżąca spółka ujęła w rejestrze zakupu VAT za październik 2015 r. fakturę VAT z dnia 27 października 2015 r., nr [...], wystawioną przez M. sp. z o.o. S.K.A. dotyczącą zakupu znaków towarowych, za kwotę netto 44.000.000,00 zł, VAT 10.120.000,00 zł, i w deklaracji za ten miesiąc wykazała do odliczenia (zwrotu) VAT z tej faktury.

Nie jest także spornym fakt złożenia deklaracji VAT-7K w dniu 25 stycznia 2016 r. przez sprzedawcę - M. Sp. z o.o. S.K.A., w której to wykazano m.in. powyższą transakcję opodatkowaną stawką 23% oraz to, że kwota podatku z tej transakcji została wpłacona przez tę spółkę do Skarbu Państwa.

DIAS pozbawił skarżącą spółkę prawa do odliczenia VAT z tytułu ww. transakcji na podstawie art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. c) u.p.t.u. uznając, że nie była uprawniona do pomniejszenia podatku należnego o podatek naliczony wynikający z faktury VAT nr



[...] z 27 października 2015 r. wystawionej przez M. sp. z o.o. S.K.A., gdyż transakcja sprzedaży znaków towarowych udokumentowana tą fakturą była czynnością pozorną w rozumieniu art. 83 K.c.

W art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. c) u.p.t.u. ustanowiono zakaz obniżenia kwoty podatku należnego o podatek naliczony udokumentowany fakturami, fakturami korygującymi lub dokumentami celnymi, potwierdzającymi czynności, do których mają zastosowanie przepisy art. 58 i 83 K.c. – w części dotyczącej tych czynności.

Zgodnie z art. 83 K.c.:

§ 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.

Przepis ten reguluje zatem skutki pozorności oświadczeń woli stron w ramach czynności prawnych na gruncie krajowego kodeksu cywilnego, a zatem w sferze cywilnego prawa prywatnego.

Z literalnej treści art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. c) u.p.t.u. wynika, że przepis ten pozbawia podatnika prawa do odliczenia VAT z tytułu stwierdzenia przez organ podatkowy, że dokonał on czynności prawnej nieważnej w rozumieniu krajowego Kodeksu cywilnego (art. 58 lub 83 K.c.).

Oczywiście ocena, czy w niniejszej sprawie zachodzą okoliczności do stwierdzenia pozorności przedmiotowej umowy sprzedaży znaków towarowych należy do sądu krajowego, lecz przed przystąpieniem do tej oceny NSA nabrał wątpliwości w ogóle co do treści unormowania takiego, jak art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. c) u.p.t.u., stanowiącego ograniczenie możliwości odliczenia VAT, w kontekście jego prawidłowości (oparcia) w świetle regulacji dyrektywy 2006/112/WE.

Z przepisów dyrektywy 2006/112/WE nie wynika bowiem w ogóle możliwość utraty prawa do odliczania podatku u podatnika z powodu niezgodności transakcji z wymogami krajowego prawa cywilnego. Zgodnie z orzecznictwem TSUE, prawo do odliczenia podatku jest integralną częścią systemu VAT i zasadniczo nie może podlegać ograniczeniom. Ewentualna zatem nieważność czynności prawnej w świetle prawa cywilnego nie powinna skutkować automatycznym wyłączeniem jej z

prawa do odliczenia. Przemawia za tym autonomia podatku od wartości dodanej w stosunku do norm prawa cywilnego oraz jego neutralność dla podmiotów uczestniczących w obrocie gospodarczym.

Z orzecznictwa TSUE, na tle dyrektywy 2006/112/WE wynika, że to nie nieważność cywilnoprawna transakcji podatnika może prowadzić do pozbawienia nabywcę w takiej transakcji prawa do odliczenia VAT, lecz stwierdzenie, że zamierzonym skutkiem transakcji była korzyść podatkowa, której przyznanie byłoby sprzeczne z jednym lub kilkoma celami dyrektywy, i że stanowiła ona zasadniczy cel przyjętego rozwiązania umownego, co wskazywałoby na nadużycie prawa.

Dla stwierdzenia istnienia nadużycia wymagane jest, po pierwsze, aby dane transakcje, pomimo spełniania warunków formalnych ustanowionych przez odpowiednie przepisy dyrektywy i ustawodawstwa krajowego transponującego tę dyrektywę, skutkowały osiągnięciem korzyści finansowej, której przyznanie byłoby sprzeczne z celem, któremu służą owe przepisy.

Po drugie, z ogółu obiektywnych okoliczności powinno również wynikać, iż zasadniczym celem tych transakcji jest uzyskanie korzyści podatkowej. Aby ocenić, czy celem spornych transakcji było uzyskanie korzyści podatkowych, należy ustalić rzeczywistą treść i znaczenie takich transakcji.

Zakaz nadużyć jest bezprzedmiotowy wówczas, gdy dane transakcje mogą mieć inne uzasadnienie niż tylko osiągnięcie korzyści podatkowych (por. wyrok TSUE z dnia 21 lutego 2006 r. w sprawie C-255/02 [...] ECLI:EU:C:2006:121).

W wyroku Trybunału w sprawie [...], C-425/06, ECLI:EU:C:2008:108. stwierdzono natomiast, że aby ocenić, czy dane czynności można uważać za praktyki stanowiące nadużycie, „sąd krajowy powinien najpierw zbadać, czy zamierzonym skutkiem jest korzyść podatkowa, której przyznanie byłoby sprzeczne z jednym lub kilkoma celami szóstej dyrektywy, a następnie, czy stanowiła ona zasadniczy cel przyjętego rozwiązania umownego” (pkt 58).

W ustawie o podatku od towarów i usług od 1 lipca 2016 r. obowiązują przepisy odnoszące się do pojęcia nadużycia prawa.

W art. 5 ust. 4 u.p.t.u. postanowiono, że „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.”.

Natomiast art. 5 ust. 5 u.p.t.u. stanowi, że „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.”.

Przepisy te zasadniczo odpowiadają rozumieniu nadużycia prawa podatkowego formułowanemu w orzecznictwie TSUE.

Rzecz jednak w tym, że zdefiniowanie w art. 5 ust. 5 u.p.t.u. pojęcia nadużycia prawa nie spowodowało nowelizacji krajowych przepisów regulujących przypadki pozbawienia podatnika prawa do odliczenia podatku. Żadna z norm ustanowionych w art. 88 u.p.t.u., w którym określono przypadki wyłączenia od odliczenia lub zwrotu VAT, nie odnosi się do regulacji art. 5 ust. 5 u.p.t.u. oraz skutków w zakresie VAT dotyczących czynności dokonanych w warunkach nadużycia prawa podatkowego. W krajowej praktyce podatkowej przyjęło się, że to z normy art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. c) u.p.t.u. należy wywodzić skutki wynikające z nadużycia prawa podatkowego. Jednak w tym zakresie należy mieć na uwadze, że - jak wielokrotnie podkreślał TSUE - prawo do odliczenia przewidziane w art. 167 i nast. dyrektywy 2006/112/WE stanowi integralną część mechanizmu podatku VAT i co do zasady nie podlega ograniczeniu. W szczególności przysługuje ono natychmiast w stosunku do całego podatku obciążającego transakcje powodujące naliczenie podatku (zob. w szczególności wyroki: z dnia 21 marca 2001 r. w sprawach połączonych od C-110/98 do C-147/98 [...], Rec. s. I-1577, pkt 43; z dnia 6 lipca 2006 r. w sprawach połączonych C-439/04 i C-440/04 [...] Zb.Orz. s. I-6161, pkt 47; z dnia 30 września 2010 r. w sprawie C-392/09 [...], Zb.Orz. s. I-8791, pkt 34; ww. wyrok w sprawie Komisja przeciwko Węgrom, pkt 43).

System odliczeń ma bowiem na celu całkowite uwolnienie przedsiębiorcy od ciężaru podatku VAT należnego lub zapłaconego w ramach jego całej działalności gospodarczej. Wspólny system podatku VAT gwarantuje w ten sposób w zakresie ciężaru podatku neutralność wszystkich rodzajów działalności gospodarczej – niezależnie od jej celu lub wyników – pod warunkiem, że co do zasady ona sama podlega opodatkowaniu podatkiem VAT (zob. w szczególności ww. wyrok w sprawach połączonych [...], pkt 44; wyrok z dnia 21 lutego 2006 r. w sprawie C-255/02 [...], Zb.Orz. s. I-1609, pkt 78; ww. wyrok w sprawach połączonych [...], pkt 48; wyrok z dnia 22 grudnia 2010 r. w sprawie C-438/09 [...], Zb.Orz. s. I-14009,

pkt 24, a także wyrok z dnia 14 września 2017 r., [...], C-132/16, EU:C:2017:683, pkt 26 i przytoczone tam orzecznictwo).

Z tego wynika, że w sytuacji gdy podatnik działający w takim charakterze w chwili nabycia towarów lub usług używa tych towarów lub usług na potrzeby dokonywanych przez niego opodatkowanych transakcji, jest on uprawniony do odliczenia VAT podlegającego zapłacie lub zapłaconego z tytułu tych towarów lub usług (zob. wyrok z dnia 14 września 2017 r., [...], C-132/16, EU:C:2017:683, pkt 27 i przytoczone tam orzecznictwo).

Z orzecznictwa Trybunału wynika również, że odstępstwa od prawa do odliczenia VAT są dopuszczalne wyłącznie w przypadkach wyraźnie przewidzianych przez przepisy dyrektyw regulujących ten podatek (zob. wyroki: z dnia 19 września 2000 r., [...], C-177/99 i C-181/99, EU:C:2000:470, pkt 34; z dnia 8 stycznia 2002 r., [...], C-409/99, EU:C:2002:2, pkt 42, 44, 58) i podlegają ścisłej wykładni (wyrok z dnia 22 grudnia 2008 r., [...], C-414/07, EU:C:2008:766, pkt 28).

Ponadto TSUE wskazuje, że zwalczanie przestępczości podatkowej, uchylania się od opodatkowania oraz ewentualnych nadużyć jest celem uznanym i wspieranym przez dyrektywę 2006/112/WE (zob. w szczególności ww. wyrok w sprawie [...], pkt 71; wyroki: z dnia 7 grudnia 2010 r. w sprawie C-285/09 R., Zb.Orz. s. I-12605, pkt 36; z dnia 27 października 2011 r. w sprawie C-504/10 [...], Zb.Orz. s. I-10853, pkt 50). W tej kwestii Trybunał orzekł, że podmioty prawa nie mogą powoływać się na przepisy prawa Unii Europejskiej w celu popełnienia przestępstwa lub nadużycia swoich uprawnień (zob. w szczególności wyrok z dnia 3 marca 2005 r. w sprawie C-32/03 [...], Zb.Orz. s. I-1599, pkt 32; ww. wyroki: w sprawie [...] pkt 68; w sprawach połączonych [...], pkt 54).

W związku z tym krajowe organy administracyjne i sądowe powinny odmówić prawa do odliczenia, jeżeli zostanie udowodnione na podstawie obiektywnych przesłanek, że skorzystanie z tego prawa wiązałoby się z przestępstwem lub nadużyciem (zob. podobnie ww. wyroki: w sprawie [...], pkt 33, 34; w sprawach połączonych [...], pkt 55; wyrok z dnia 29 marca 2012 r. w sprawie C-414/10 [...], pkt 32).

Zgodnie z art. 273 dyrektywy 2006/112/WE państwa członkowskie są upoważnione do przyjęcia przepisów w celu zapewnienia prawidłowego poboru VAT i zapobiegania oszustwom podatkowym. W szczególności w braku przepisów prawa Unii w tej kwestii państwa członkowskie mają kompetencję do dokonania wyboru

sankcji, które uznają za odpowiednie, w przypadku nieprzestrzegania warunków przewidzianych w przepisach Unii w celu skorzystania z prawa do odliczenia VAT (wyrok z dnia 8 maja 2019 r., [...], C-712/17, EU:C:2019:374, pkt 38 i przytoczone tam orzecznictwo).

Państwa członkowskie są jednak zobowiązane wykonywać swe kompetencje z poszanowaniem prawa Unii i jego ogólnych zasad, w tym zasady neutralności i z poszanowaniem zasady proporcjonalności (por. wyrok z dnia 26 kwietnia 2017 r., [...], C-564/15, EU:C:2017:302, pkt 59 i przytoczone tam orzecznictwo).

W tym kontekście wydaje się, że pozbawienie podatnika prawa do odliczenia VAT na podstawie art. 273 dyrektywy 2006/112/WE wymagałoby w krajowym porządku prawnym ustanowienia - z uwzględnieniem art. 167, art. 168, art. 178 oraz zasady neutralności i proporcjonalności - jednoznacznej normy stanowiącej, że nie są podstawą do obniżenia podatku należnego oraz zwrotu różnicy podatku faktury i dokumenty celne, w przypadku gdy wystawione faktury, faktury korygujące lub dokumenty celne potwierdzają czynności wiążące się z przestępstwem lub nadużyciem prawa podatkowego, w rozumieniu np. art. 5 ust. 5 u.p.t.u.

Normy takiej, jak art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. c) u.p.t.u., odwołującej się w tym zakresie do „czynności, do których mają zastosowanie przepisy art. 58 i 83 Kodeksu cywilnego”, nie można uznać za tożsamą z normą odnoszącą się do pojęcia nadużycia prawa podatkowego, w tym w ujęciu art. 5 ust. 5 u.p.t.u.

Jak już bowiem podniesiono, art. 58 i 83 K.c. wskazują na przypadki nieważności transakcji w aspekcie cywilnoprawnym, a nie w aspekcie nadużycia prawa podatkowego. Cywilnoprawnej nieważności umowy na podstawie art. 58 i 83 K.c. nie można utożsamiać z nadużyciem prawa podatkowego, w przypadku którego dana transakcja musi być dokonywana w zasadniczym celu uzyskania korzyści podatkowej, której przyznanie byłoby sprzeczne z jednym lub kilkoma celami dyrektywy. Kwestia nieważności czynności w stosunkach cywilnoprawnych z powodu pozorności jest dla celów VAT bezprzedmiotowa wówczas, gdy dane transakcje mogą mieć inne uzasadnienie niż tylko osiągnięcie korzyści podatkowych.

Skutki takiej regulacji widoczne są na tle rozpoznawanej sprawy, w której organ podatkowy skupił się na wykazaniu nieważności czynności cywilnoprawnej na skutek pozorności spornej transakcji nabycia od M. sp. z o.o. S.K.A. znaków towarowych, lakonicznie odnosząc się do kwestii nadużycia w tym zakresie prawa podatkowego, co najbardziej widoczne jest w skardze kasacyjnej, w której w sformułowanych

zarzutach kasacyjnych w ogóle tę kwestię pominięto, sprowadzając spór do zagadnienia wadliwej oceny, że sporna transakcja nie była pozorna (w rozumieniu art. 83 K.c.). Jest to wynikiem tego, że przepis taki, jak art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. c) u.p.t.u., poprzez swoją normatywną treść, kładzie nacisk na konieczność wykazania nieważności kwestionowanej transakcji z punktu widzenia prawa cywilnego (art. 58 lub 83 K.c.), a nie nadużycia prawa podatkowego, które to właśnie jest istotne dla pozbawienia podatnika prawa do odliczenia, a nie znajduje odzwierciedlenia w treści tej regulacji.

Jeżeli zasadą jest, że podatnikowi podatku od towarów i usług przysługuje prawo do odliczenia podatku naliczonego wykazanego w fakturach stwierdzających nabycie towarów lub usług, i prawo to nie jest rodzajem ulgi lub zwolnienia, lecz podstawową cechą konstrukcyjną podatku od wartości dodanej, zapewniającą neutralność tego podatku dla podatników VAT, to wszelkie ograniczenia tego prawa - w tym wynikające z zastosowania art. 273 dyrektywy 200/112/WE - powinny być dla podatników jednoznacznie normatywnie określone i interpretowane ściśle z tymi normami, a nie w sposób niewynikający z treści ustanowionych przepisów. Jedynie bowiem w takiej sytuacji podatnik w ramach prowadzonej działalności gospodarczej może mieć pewność co do zakresu jego legalnej działalności, której przestrzeganie nie będzie go narażać na negatywne skutki podatkowe (chodzi o pewność prawa rozumianą jako jasne i zrozumiałe sformułowanie przepisów prawa i możliwość rozpoznania w konkretnych okolicznościach jego skutków podatkowych). Odwoływanie się w regulacji pozbawiającej podatnika prawa do odliczenia VAT do instytucji nieważności czynności na gruncie prawa cywilnego, a nie nadużycia prawa podatkowego, czyni sytuację podatnika niepewną, gdyż oznacza, że organ kierując się kryteriami nieważności wynikającymi z prawa cywilnego może zmierzać do pozbawienia podatnika prawa do odliczenia, wywodząc, że każda taka nieważność wywołuje skutki w sferze prawa podatkowego, na co wskazuje krajowa praktyka podatkowa w tym zakresie.

Oczywistym jest, że stosując prawo krajowe, sąd krajowy jest zobowiązany dokonywać wykładni tego prawa, tak dalece jak to możliwe, w świetle brzmienia i celu dyrektywy, aby osiągnąć cel tej dyrektywy, a w ten sposób wypełnić trzeci ustęp art. 249 Traktatu o WE. Jednak wydaje się, że naprawa tego stanu rzeczy przez orzecznictwo sądów krajowych, nakazujące interpretowanie takiego przepisu jak art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. c) u.p.t.u., poprzez pojęcie nadużycia prawa podatkowego, godzi

w zasadę pewności prawa rozumianą jako system reguł jasnych i jawnych, umożliwiających adresatom przewidywalność ich sytuacji prawnej i skutków prawnych podejmowanych przez nich działań, gdyż w sferze elementu konstrukcyjnego VAT, a takim jest prawo do odliczenia podatku, realizujące zasadę neutralności, wymaga ograniczenia tego prawa w oparciu o kryterium niewynikające z rzeczowej normy prawnej. Oznaczałoby to powołanie się na bezpośrednią skuteczność dyrektywy wobec osób fizycznych i prawnych (podatników) - poprzez stosowanie wykładni zgodnej z celami dyrektywy - w sytuacji gdy właściwe, zgodne z dyrektywą VAT kryterium istotnego ograniczenia praw podatnika, nie zostało w ogóle wskazane w treści interpretowanego przepisu.

Wydaje się zatem, że czynienie w tym przypadku takiej wykładni interpretowanego przepisu, która pozostawałaby w zgodzie z celami dyrektywy, wychodzi poza możliwe granice interpretacyjne, w ramach których może orzekać sąd krajowy, nie naruszając gwarancji podatnika co do pewności stanowionego prawa.

Reasumując, na kanwie tej sprawy Naczelny Sąd Administracyjny nabrął wątpliwości, czy w świetle art. 167, art. 168 lit. a), art. 178 lit. a) i art. 273 dyrektywy 2006/112/WE oraz zasady neutralności i proporcjonalności, konstrukcja normatywna przepisu krajowego, odwołująca się jedynie do instytucji nieważności transakcji w świetle przepisów krajowego prawa cywilnego, stanowi prawidłową podstawę wyłączenia prawa do odliczenia podatku z nią związanego, w sytuacji pominięcia w tej regulacji przesłanki wskazującej na cel takiej transakcji, jakim jest nadużycie prawa podatkowego, rozumiane jako działanie w zasadniczym zamiarze uzyskania korzyści podatkowej, której przyznanie byłoby sprzeczne z jednym lub kilkoma celami dyrektywy.

6. Powyższe wątpliwości, związane z interpretacją art. 167, art. 168 lit. a), art. 178 lit. a) i art. 273 dyrektywy 2006/112/WE oraz zasady neutralności i proporcjonalności, uzasadniają zwrócenie się do Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z przedstawionym na wstępie pytaniem prejudycjalnym.

7. Z tych względów Sąd krajowy, na podstawie art. 267 TFUE, orzekł jak w pkt 1 sentencji niniejszego postanowienia.

8. W związku z przedstawionymi pytaniami prejudycjalnymi Naczelny Sąd Administracyjny zawiesił postępowanie kasacyjne na podstawie art. 124 § 1 pkt 5 P.p.s.a.

Sygn. akt I FSK 2310/19

Janusz Zubrzycki

sędzia NSA

Zbigniew Łoboda

sędzia NSA

Marzena Łozowska

sędzia WSA del.



Na oryginale właściwe podpisy  
Za zgodność z oryginałem

*Karolina Łatorska*

Starszy inspektor sądowy