

62022CJ0114

WYROK TRYBUNAŁU (dziesiąta izba)

z dnia 25 maja 2023 r. (*1)

Odesłanie prejudycjalne – Podatki – Podatek od wartości dodanej (VAT) – Dyrektywa 2006/112/WE – Prawo do odliczenia VAT – Odmowa – Odmowa oparta na nieważności transakcji na podstawie krajowego prawa cywilnego

W sprawie C-114/22

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Naczelny Sąd Administracyjny (Polska) postanowieniem z dnia 23 listopada 2021 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 18 lutego 2022 r., w postępowaniu:

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie

przeciwko

W. sp. z o.o.,

TRYBUNAŁ (dziesiąta izba),

w składzie: D. Gratsias, prezes izby, I. Jarukaitis (sprawozdawca) i Z. Csehi, sędziowie,

rzecznik generalny: T. Trapeta,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi, które przedstawili:

—

w imieniu Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Warszawie – B. Kołodziej, D. Pach i T. Wojciechowski,

—

w imieniu W. sp. z o.o. – M. Kwietko-Bładowski, doradca podatkowy,

—

w imieniu rządu polskiego – B. Majczyna, w charakterze pełnomocnika,

—

w imieniu Komisji Europejskiej – A. Armenia i I. Barcew, w charakterze pełnomocników,

podjęwszy, po wysłuchaniu rzecznik generalnej, decyzję o rozstrzygnięciu sprawy bez opinii,

wydaje następujący

Wyrok

1

Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni 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.U. 2006, L 347, s. 1), zmienionej dyrektywą Rady 2010/45/UE z dnia 13 lipca 2010 r. (Dz.U. 2010, L 189, s. 1, zwanej dalej „dyrektywą 2006/112”), w świetle zasad neutralności podatkowej oraz proporcjonalności.

2

Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy Dyrektorem Izby Administracji Skarbowej w Warszawie (Polska, zwanym dalej „dyrektorem administracji skarbowej”) a W. sp. z o.o. w przedmiocie prawa do odliczenia podatku od wartości dodanej (VAT) wykazanego na wystawionej spółce W. fakturze z dnia 27 października 2015 r.

Ramy prawne

Prawo Unii

3

Zgodnie z art. 63 dyrektywy 2006/112:

„[...] VAT staje się wymagalny w momencie dostarczenia towarów lub wykonania usług”.

4

Artykuł 167 owej dyrektywy przewiduje:

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

5

Artykuł 168 omawianej dyrektywy stanowi:

„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;

[...]”.

6

Zgodnie z art. 178 dyrektywy 2006/112:

„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 rozdziału 3 sekcje 3–6;

[...]”.

7

Artykuł 273 tej dyrektywy przewiduje:

„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 członkowskimi przez podatników oraz pod warunkiem, że obowiązki te, w wymianie handlowej między państwami członkowskimi, nie będą prowadziły 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”.

Prawo polskie

8

Artykuł 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), w brzmieniu mającym zastosowanie do sporu w postępowaniu górnym, (zwanej dalej „ustawą o VAT”) stanowi:

„3a. Nie stanowi 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”.

9

Artykuł 58 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (tekst jednolity Dz.U. z 2020 r. poz.

1740, zwanej dalej „kodeksem cywilnym”) przewiduje:

„§ 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 nieważność jest dotknięta tylko częścią czynności prawnej, czynność pozostaje w mocy co do pozostałych części, chyba że z okoliczności wynika, iż bez postanowienia dotkniętych nieważności czynność nie zostałaby dokonana”.

10

Zgodnie z art. 83 kodeksu cywilnego:

„§ 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 skutek tej czynności osoba trzecia nabywa prawo lub zostaje zwolniona od obowiązku, chyba że działała w złej wierze”.

Postępowanie główne i pytanie prejudycjalne

11

W dniu 27 października 2015 r. M. sp. z o.o. S.K.A. wystawiła fakturę dotyczącą sprzedaży znaków towarowych na rzecz spółki W., podlegającej opodatkowaniu VAT, który został przez W. zadeklarowany i zapłacony.

12

Decyzją z dnia 20 października 2017 r. organ podatkowy zakwestionował przysługującą spółce W. prawo do odliczenia VAT dotyczącego tej faktury na podstawie art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. c) ustawy o VAT ze względu na to, że zgodnie z art. 58 § 2 kodeksu cywilnego przedmiotowa sprzedaż znaków towarowych była nieważna z uwagi na jej sprzeczność z zasadami współżycia społecznego w rozumieniu tego przepisu.

13

Decyzja ta została utrzymana w mocy decyzją dyrektora administracji skarbowej z dnia 11 października 2018 r., który uznał jednak, że przedmiotowa sprzedaż znaków towarowych była czynnością pozorną w rozumieniu art. 83 kodeksu cywilnego.

14

Spółka W. wniosła skargę na tę ostatnią decyzję do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie (Polska), który wyrokiem z dnia 29 maja 2019 r. uchylił wspomnianą decyzję ze względu na to, że organ podatkowy nie wykazał pozornego charakteru spornej transakcji.

15

Od tego wyroku dyrektor administracji skarbowej wniósł skargę kasacyjną do Naczelnego Sądu Administracyjnego (Polska), będącego sądem odwoławczym.

16

Sąd ten ma wątpliwości co do zgodności art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. c) ustawy o VAT z dyrektywą 2006/112.

17

Stwierdza on, że z dyrektywy tej nie wynika, by podatnik mógł utracić prawo do odliczenia zafakturowanego na niego VAT na tej podstawie, że rozpatrywana transakcja nie jest zgodna z krajowym prawem cywilnym, ponieważ prawo do odliczenia stanowi, zgodnie z orzecznictwem Trybunału, integralną część systemu VAT i co do zasady nie może być ograniczane. Uważa on, że autonomia VAT w stosunku do norm krajowego prawa cywilnego oraz neutralność VAT przemawiają za tym, że nieważność czynności prawnej w świetle tego prawa nie powinna automatycznie prowadzić do wyłączenia prawa do odliczenia.

18

Podnosi on w tym względzie, że z orzecznictwa Trybunału wynika, iż odstąpienie od prawa do odliczenia VAT jest dopuszczalne wyłącznie w przypadkach wyraźnie przewidzianych w przepisach dyrektywy 2006/112, że podlegają one ścisłej wykładni oraz że prawa tego należy odmówić, jeżeli zostanie udowodnione na podstawie obiektywnych przesłanek, że skorzystanie z tego prawa wiązałoby się z przestępstwem lub nadużyciem.

19

Dodaje on, że chociaż zgodnie z art. 273 dyrektywy 2006/112 państwa członkowskie są upoważnione do przyjęcia przepisów w celu zapewnienia prawidłowego poboru VAT i zapobieżenia oszustwom podatkowym, to są one jednak zobowiązane do wykonywania swoich kompetencji z poszanowaniem prawa Unii i jego ogólnych zasad, w tym zasady neutralności, oraz z poszanowaniem zasady proporcjonalności.

20

W tych okolicznościach Naczelny Sąd Administracyjny postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy przepisy art. 167, art. 168 lit. a), art. 178 lit. a) i art. 273 dyrektywy [2006/112] 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 o [VAT], który pozbawia podatnika prawa do odliczenia VAT z tytułu nabycia prawa (rzeczy) uznanego za dokonane dla pozorów w rozumieniu przepisów krajowego prawa cywilnego, niezależnie od stwierdzenia czy zamierzonym skutkiem transakcji byłaby korzyść podatkowa, której przyznanie byłoby sprzeczne z jednym lub kilkoma celami dyrektywy i czy stanowiła ona zasadniczy cel przyjętego rozwiązania umownego?”.

W przedmiocie pytania prejudycjalnego

21

Na wstępie należy zauważyć, że dyrektor administracji skarbowej uważa, iż wniosek o wydanie

orzeczenia w trybie prejudycjalnym naleŹy uznaŹ za niedopuszczalny na podstawie art. 94 lit. a) regulaminu postępowania przed Trybunałem, poniewaŹ nie zawiera istotnych okolicznoŹci faktycznych sprawy w postępowaniu głównym, ani nawet okolicznoŹci faktycznych, na jakich oparte jest pytanie prejudycjalne, gdyŹ nie wskazuje powodów, dla których rozpatrywana czynnoŹć ma charakter pozorny.

22

W tym względzie naleŹy przypomnieŹ, Źe zgodnie z utrwalonym orzecznictwem i na gruncie art. 94 tego regulaminu postępowania koniecznoŹć dokonania wykładni prawa Unii, która będzie przydatna dla sądu krajowego, wymaga, aby sąd ten określił okolicznoŹci faktyczne i prawne, na tle których wyłoniły się przedstawione przeze pytanie, albo co najmniej wskazał stan faktyczny stanowiący podstawę sformułowania tych pytań. Postanowienie odsyłające musi ponadto wskazywać dokładne powody, dla których sąd krajowy powziął wątpliwoŹci w przedmiocie wykładni prawa Unii i uznał za konieczne zadanie pytania prejudycjalnego Trybunałowi (wyrok z dnia 24 lutego 2022 r., Suzlon Wind Energy Portugal, C-605/20, EU:C:2022:116, pkt 31 i przytoczone tam orzecznictwo).

23

W niniejszej sprawie prawdą jest, Źe sąd odsyłający nie przedstawił informacji dotyczĄcych powodów, dla których transakcja będa przedmiotem sporu w postępowaniu głównym została uznana przez dyrektora administracji skarbowej za pozorną. Wskazuje on natomiast, w sposób zwiĄzły, lecz jasny, treŹć jego decyzji odmawiającej prawa do odliczenia, która jest przedmiotem tego sporu, i przedstawia szczegółowo powody, dla których ma wątpliwoŹci co do zgodnoŹci przepisu prawa krajowego stanowiĄcego podstawę prawną tej decyzji z dyrektywą 2006/112 oraz zasadami neutralnoŹci podatkowej i proporcjonalnoŹci.

24

Z tego wynika, Źe wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym jest dopuszczalny.

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 neutralnoŹci podatkowej i proporcjonalnoŹci naleŹy interpretować w ten sposób, Źe stoją one na przeszkodzie przepisom krajowym, na mocy których podatnik jest pozbawiony prawa do odliczenia naliczonego VAT z tego tylko powodu, Źe transakcja ta jest uwaŹana za pozorną i dotknięta nieważnoŹci na podstawie przepisów krajowego prawa cywilnego, bez koniecznoŹci wykazania, Źe jest ona wynikiem oszustwa w zakresie VAT lub naduŹycia prawa.

26

Jak wynika z postanowienia odsyłającego, pytanie to zostało zadane w kontekŹcie sporu, w którym dyrektor administracji skarbowej oddalił skargę podatnika na decyzję podwaŹającą prawo do odliczenia VAT ze względu na pozorny charakter transakcji sprzedaŹy 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 złozone drugiej stronie za jej zgodą dla pozorów jest nieważne.

W tym wzgl?dzie nale?y przypomnie?, ?e zgodnie z utrwalonym orzecnictwem Trybuna?u prawo podatników do odliczenia od VAT, który s? zobowi?zani zap?aci?, VAT nale?nego lub zap?aconego z tytu?u otrzymanych przez nich towarów i us?ug powoduj?cych naliczenie podatku stanowi podstawow? zasad? wspólnego systemu VAT. Prawo do odliczenia przewidziane w art. 167 i nast. dyrektywy 2006/112 stanowi zatem integraln? cz??? mechanizmu VAT i zasadniczo nie mo?e by? ograniczane, je?eli zarówno materialne, jak i formalne wymogi lub przes?anki, którym podlega to prawo, zosta?y spe?nione przez podatników zamierzaj?cych skorzysta? z tego prawa [wyroki: z dnia 28 lipca 2011 r., Komisja/W?gry, C?274/10, EU:C:2011:530, pkt 42, 43; a tak?e z dnia 24 listopada 2022 r., Finanzamt M (Zakres prawa do odliczenia VAT), C?596/21, EU:C:2022:921, pkt 21 i przytoczone tam orzecznictwo].

System odlicze? ma bowiem na celu ca?kowite uwolnienie przedsi?biorcy od ci??aru VAT nale?nego lub zap?aconego w ramach jego ca?ej dzia?alno?ci gospodarczej. Wspólny system VAT zapewnia zatem ca?kowit? neutralno?? obci??e? podatkowych dzia?alno?ci gospodarczej, bez wzgl?du na cel czy rezultaty tej dzia?alno?ci, pod warunkiem ?e co do zasady podlega ona sama opodatkowaniu VAT [wyroki: z dnia 14 lutego 1985 r., Rompelman, 268/83, EU:C:1985:74, pkt 19; z dnia 21 czerwca 2012 r., Mahagében i Dávid, C?80/11 i C?142/11, EU:C:2012:373, pkt 39; a tak?e z dnia 24 listopada 2022 r., Finanzamt M (Zakres prawa do odliczenia VAT), C?596/21, EU:C:2022:921, pkt 22].

Prawo do odliczenia VAT podlega jednak wymogom lub przes?ankom o charakterze zarówno materialnym, jak i formalnym.

Materialne wymogi lub przes?anki powstania prawa do odliczenia zosta?y wymienione w art. 168 dyrektywy 2006/112. W celu skorzystania z tego prawa, po pierwsze, zainteresowany podmiot musi by? „podatnikiem” w rozumieniu tej dyrektywy, a po drugie, towary lub us?ugi, które s? wskazywane jako podstawa prawa do odliczenia VAT, powinny by? wykorzystywane przez podatnika na dalszym etapie obrotu na potrzeby jego w?asnycy opodatkowanych transakcji, a na wcze?niejszym etapie obrotu, jak stanowi lit. a) tego artyku?u, owe towary lub us?ugi powinny by? dostarczone przez innego podatnika.

Ponadto zgodnie z art. 167 dyrektywy 2006/112 prawo do odliczenia powstaje w momencie, gdy podatek, który podlega odliczeniu, staje si? wymagalny, a podatek staje si? wymagalny zgodnie z art. 63 tej dyrektywy w momencie dostarczenia towarów lub wykonania us?ug. Wynika z tego, ?e prawo do odliczenia jest co do zasady uzale?nione od udowodnienia, ?e transakcja faktycznie mia?a 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 wrze?nia 2022 r., Raiffeisen Leasing, C?235/21, EU:C:2022:739, pkt 40). Zatem, je?eli brak jest faktycznej dostawy towarów lub faktycznego ?wiadczenia us?ug, nie mo?e powsta? ?adne 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 wydane przez innego podatnika, na potrzeby własnych transakcji opodatkowanych VAT, w odniesieniu do których faktycznie zapłacił VAT (wyroki: z dnia 21 listopada 2018 r., Védan, 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).

36

Jeżeli chodzi o ocenę dowodów przedstawionych w celu ustalenia istnienia transakcji podlegającej opodatkowaniu, musi ona być przeprowadzona przez sąd krajowy zgodnie z zasadami dowodowymi prawa krajowego, poprzez dokonanie całościowej oceny wszystkich elementów i okoliczności faktycznych danej sprawy (wyrok z dnia 6 września 2012 r., Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, pkt 53; postanowienie z dnia 9 stycznia 2023 r., A.T.S. 2003, C-289/22, EU:C:2023:26, pkt 46 i przytoczone tam orzecznictwo).

37

Jeżeli w postępowaniu głównym z tej oceny, której dokonanie należy do sądu odsyłającego, wynika, że sprzedaż znaków towarowych, na którą się powołano, nie została faktycznie dokonana, to nie może powstać żadne prawo do odliczenia.

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 wciół zachowywały się w taki sposób, jakby sprzedawcy nadal były właścicielem rozpatrywanych znaków towarowych, a

spółka W. byłaby 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 powołyuje się na nie w sposób stanowiący oszustwo lub nadużycie.

41

Należy bowiem przypomnieć, że zwalczanie oszustw podatkowych, unikania opodatkowania i ewentualnych nadużyć jest uznanym celem wspieranym przez dyrektywę 2006/112, a Trybunał wielokrotnie orzeka, że podmioty prawa nie mogą w sposób stanowiący oszustwo lub nadużycie powoływać się na przepisy prawa Unii. W związku z tym, nawet jeżeli materialne przesłanki prawa do odliczenia zostały spełnione, to do krajowych organów i sądów należy odmówienie przyznania tego prawa, jeżeli na podstawie obiektywnych dowodów zostanie wykazane, że prawo to jest podnoszone w sposób stanowiący oszustwo lub nadużycie (wyroki: z dnia 3 marca 2005 r., Fini H, C-32/03, EU:C:2005:128, pkt 34, 35; z dnia 19 października 2017 r., Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, pkt 43; a także z dnia 1 grudnia 2022 r., Aquila Part Prod Com, C-512/21, EU:C:2022:950, pkt 26).

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 zostały dostarczone lub wyświadczane, 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).

43

Odmowa przyznania prawa do odliczenia stanowi wyjątek od stosowania zasady podstawowej, jaką jest istnienie takiego prawa, a zatem organy podatkowe są zobowiązane wykazać w sposób prawnie wymagany istnienie obiektywnych okoliczności prowadzących do wniosku, że podatnik dopuścił się oszustwa w zakresie VAT lub że wiedział, względnie powinien był wiedzieć, iż transakcja mająca stanowić podstawę prawa do odliczenia wiązała się z oszustwem. Następnie do sądów krajowych należy kontrola, czy odpowiednie organy podatkowe wykazały istnienie takich obiektywnych okoliczności (postanowienie z dnia 9 stycznia 2023 r., A.T.S. 2003, C-289/22, EU:C:2023:26, pkt 53 i przytoczone tam orzecznictwo).

44

W odniesieniu do nadużycia prawa z utrwalonego orzecznictwa wynika, że stwierdzenie

występowania praktyki stanowicej nadużycie w zakresie VAT zakłada, po pierwsze, że sporne transakcje, pomimo spełnienia wymogów formalnych określonych w odpowiednich przepisach dyrektywy 2006/112 oraz we wdrażających je przepisach krajowych, skutkują osiągnięciem korzyści podatkowej, której przyznanie byłoby sprzeczne z celem, jakiego są 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 przysuguje wybór pomiędzy dwiema transakcjami, nie jest on zobowiązany do dokonania wyboru tej transakcji, z której wiódłoby się zapłać najwyższej kwoty VAT, lecz przeciwnie, przysuguje mu prawo do dokonania wyboru takiej struktury swojej działalności, poprzez którą ograniczy swoje zobowiązanie podatkowe. Podatnikom przysuguje 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 nadużycia, znajdująca zastosowanie w dziedzinie VAT, zabrania jedynie cakowicie 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).

47

Należy również przypomnieć, że stosowane przez państwa członkowskie na podstawie art. 273 dyrektywy 2006/112 środki mające na celu zapewnienie prawidłowego poboru VAT i zapobieganie oszustwom podatkowym nie mogą wykraczać poza to, co niezbędne do osiągnięcia owego celu. Nie mogą na ich wobec tego wykorzystywać w sposób skutkujący systematycznym uniemożliwieniem skorzystania z prawa do odliczenia VAT i naruszający tym samym neutralność tego podatku (wyrok z dnia 9 grudnia 2021 r., Kemwater ProChemie, C-154/20, EU:C:2021:989, pkt 28 i przytoczone tam orzecznictwo).

48

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

uzasadnia? tej odmowy.

49

Po drugie, z ustale? s?du odsy?aj?cego wynika, ?e rozpatrywane przepisy krajowe dotycz? w sposób ogólny ka?dej sytuacji, w której podatnik dokona? czynno?ci prawnej uznanej za pozorn?, a zatem za niewa?n? na podstawie kodeksu cywilnego, bez konieczno?ci ustalania, niezale?nie od maj?cych zastosowanie przepisów prawa cywilnego i na podstawie obiektywnych okoliczno?ci, ?e na prawo to powo?ano si? w sposób nosz?cy znamiona oszustwa lub nadu?ycia. O ile pozorny charakter, na podstawie przepisów krajowego prawa cywilnego, umowy zawartej mi?dzy podatnikiem a wystawc? faktury mo?e stanowi? wskazówk? co do praktyk stanowi?cych oszustwo lub nadu?ycie w rozumieniu i przy stosowaniu dyrektywy 2006/112, o tyle taka praktyka nie mo?e zosta? wywiedziona z tej tylko okoliczno?ci.

50

W tych okoliczno?ciach z ca?o?ci powy?szych rozwa?a? wynika, ?e – przewiduj?c, i? stwierdzenie niewa?no?ci, na podstawie normy prawa cywilnego, czynno?ci prawnej uznanej za pozorn? poci?ga za sob? odmow? prawa do odliczenia VAT, bez konieczno?ci wykazania, ?e spe?nione zosta?y przes?anki pozwalaj?ce na zakwalifikowanie, w ?wietle prawa Unii, podlegaj?cej opodatkowaniu transakcji gospodarczej jako czynno?ci pozornej, lub bez konieczno?ci wykazania, je?eli transakcja ta zosta?a faktycznie dokonana, ?e owo prawo do odliczenia zosta?o wykonane w sposób stanowi?cy oszustwo lub nadu?ycie – przepisy krajowe takie jak b?d?ce przedmiotem post?powania g?ównego wykraczaj? poza to, co jest konieczne do osi?gni?cia celów dyrektywy 2006/112 polegaj?cych na zapewnieniu prawid?owego poboru VAT i zapobie?eniu oszustwom podatkowym.

51

Odpowied? na zadane pytanie brzmi zatem nast?puj?co: art. 167, art. 168 lit. a), art. 178 lit. a) i art. 273 dyrektywy 2006/112 w ?wietle zasad neutralno?ci podatkowej i proporcjonalno?ci nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e stoj? one na przeszkodzie przepisom krajowym, na mocy których podatnik jest pozbawiony prawa do odliczenia naliczonego VAT z tego tylko powodu, ?e podlegaj?ca opodatkowaniu transakcja gospodarcza jest uwa?ana za pozorn? i dotkni?ta niewa?no?ci? na podstawie przepisów krajowego prawa cywilnego, bez konieczno?ci wykazania, i? zosta?y spe?nione przes?anki pozwalaj?ce na zakwalifikowanie, w ?wietle prawa Unii, tej transakcji jako pozornej lub, w przypadku gdy rzeczona transakcja zosta?a faktycznie dokonana, ?e jest ona wynikiem oszustwa w zakresie VAT lub nadu?ycia prawa.

W przedmiocie kosztów

52

Dla stron w post?powaniu g?ównym niniejsze post?powanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed s?dem odsy?aj?cym, do niego zatem nale?y rozstrzygni?cie o kosztach. Koszty poniesione w zwi?zku z przedstawieniem uwag Trybuna?owi, inne ni? koszty stron w post?powaniu g?ównym, nie podlegaj? zwrotowi.

Z powy?szych wzgl?dów Trybuna? (dziesi?ta izba) orzeka, co nast?puje:

Artyku? 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.

Gratsias

Jarukaitis

Csehi

Wyrok ogłoszono na posiedzeniu jawnym w Luksemburgu w dniu 25 maja 2023 r.

Sekretarz

A. Calot Escobar

Prezes izby

D. Gratsias

(*1) Język postępowania: polski.