

Wady czynności cywilnoprawnej (np. umowy) a prawo do odliczenia VAT

 Obserwuj kategorię: Księgowość

20 września 2023, 10:34



Instytut Studiów Podatkowych Modzelewski i Wspólnicy
Doradztwo podatkowe

Czy wady czynności cywilnoprawnej na podstawie której dokonano opodatkowania dostawy lub wykonano usługę powodują, że kontrahent traci prawo do odliczenia podatku naliczonego? Wyjaśnia prof. dr hab. Witold Modzelewski.

Temat niniejszego artykułu tylko pozornie jest skomplikowany. W rzeczywistości problem jest oczywisty, a także należy do zagadnień podstawowych. Przyjmijmy na wstępie trzy założenia: dostarczono towar lub wykonano usługę, podmiot wykonujący czynność, której przedmiotem jest towar (usługa), opodatkował ją podatkiem od towarów i usług, wystawił fakturę i rozliczył **podatek** z tego tytułu, a **kontrahent** nabył towar i usługę w celu wykonania czynności dających **prawo do odliczenia**.

A



Wady umowy

W związku z tym, że wykonanie tych czynności następowało na podstawie stosunku cywilnoprawnego, zawarta między tymi stronami **umowa** może mieć **wady cywilnoprawne**, w tym np. może być sprzeczna z przepisami powszechnie obowiązującymi (*ius cogens*), zasadami współżycia społecznego albo może mieć charakter pozorny.

Wadliwość ta może skutkować częściową a nawet całkowitą nieważnością tej umowy.

Czy tenże fakt prawny może mieć znaczenie na gruncie podatku od towarów i usług?

Skutki w VAT

Odpowiedź jest oczywista. Z zasady nie: czynność ta podlega opodatkowaniu w momencie wykonania, jej **wykonawca** jest podatnikiem, a nabywca (usługobiorca) będący podatnikiem ma prawo do odliczenia. Jeżeli jednak wadliwość cywilnoprawna umowy łącząca te podmioty spowoduje, że strony uznają (lub stwierdzi sąd), że towar będzie zwrócony albo jego cena ulega zmianie, **podatnik** jest obowiązany wystawić fakturę korygującą, a nabywca (usługobiorca) obowiązany jest skorygować odliczenie podatku naliczonego w okresie, w którym otrzymał tę fakturę.

Do dnia 30 kwietnia 2004 r. problem ten mógł być sporny, bowiem można było również postawić tezę, że w przypadku bezwzględnej nieważności umowy orzeczonej ze skutkiem retrospektywnym nie było również „czynności” w rozumieniu podatku od towarów i usług i nabywca (usługobiorca) nie miał również prawa do odliczenia, czyli korekta podatku należnego i naliczonego powinna być również ze skutkiem wstecznym.

Od momentu wejścia w życie nowej zharmonizowanej wersji ustawy o podatku od towarów i usług, odpowiedź jest jednoznaczna: wadliwość umowy będącej podstawą wykonania czynności nie może ograniczać lub odbierać

prawa do odliczenia, które jest podstawowym prawem podmiotowym podatników a nie przywilejem (ulgą). Państwo członkowskie oraz podatnicy nie mogą odbierać ani modyfikować tego prawa przy pomocy przepisów prawa cywilnego, które przecież nie podlega harmonizacji. Przyznanie w tym przypadku prymatu prawa krajowego zaprzestałoby istocie harmonizacji prawa podatkowego i nadrzędności charakteru prawa unijnego.

W związku z tym treść art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. c) [ustawy o VAT](#) jest w sposób oczywisty sprzeczna z prawem UE i przepis ten powinien być uchylony ze skutkiem retrospektywnym tej nowelizacji.

Zacytujmy treść tego przepisu:

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;

Art. 58 Kodeksu cywilnego:

§ 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.

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 wskutek tej czynności osoba trzecia nabywa prawo lub zostaje zwolniona od obowiązku, chyba że działała w złej wierze.

Czynność podlegająca opodatkowaniu tym podatkiem ma cechy materialne i prawne. Cechy materialne to fakt istnienia towarów lub wykonania usługi oraz wykonanie tych czynności przez podmiot mający cechy podatnika i występujący w tym przypadku jako podatnik. Musi istnieć również causa prawna tej czynności, a jej treść się różni w zależności od tego jakie obowiązują normy prawa cywilnego regulujące tę causę. Harmonizacja prawa podatkowego dotyczy tylko części materialnej, ale causa nie może ani rozszerzać ani zawężać praw i obowiązków podatników, które regulowane są prawem UE.

Pogląd powyższy potwierdza jeden z ważnych wyrobów TSUE z dnia 25 maja 2023 r. (C-114/21): ciekawe, czy się „przyjmie” w naszej praktyce skarbowej oraz w judykaturze?

prof. dr hab. Witold Modzelewski