

PRAWNA NATURA OBOWIĄZKU ZAPŁATY PODATKU NA PODSTAWIE WYSTAWIONEJ FAKTURY – POMIĘDZY ODPOWIEDZIALNOŚCIĄ A SANKCJĄ PODATKOWĄ W PODATKU OD TOWARÓW I USŁUG

Streszczenie. Przedmiotem artykułu jest szczególnego rodzaju rozwiązanie prawne, ukształtowane w art. 108 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług. W konsekwencji jego zastosowania wystawca faktury niedokumentującej rzeczywistej transakcji obowiązany jest uiścić podatek wykazany w tym dokumencie. Dzieje się tak, pomimo że wprowadzenie do obrotu tzw. pustej faktury nie jest przedmiotem opodatkowania w podatku od towarów i usług. Autor odnosi się do powszechnie głoszonej tezy, że konieczność zapłaty podatku na podstawie wskazanego wcześniej przepisu jest instrumentem ochrony państwa przed skutkami nienależnego odliczenia i zwrotu podatku od towarów i usług. Jednocześnie dowodzi on, że w pewnych okolicznościach efektem zastosowania dyspozycji art. 108 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług może być ukształtowanie sankcji podatkowej.

Słowa kluczowe: podatek od towarów i usług, puste faktury

* Profesor doktor habilitowany, Katedra Prawa Finansowego, Uniwersytet Jagielloński, e-mail: adam.nita@uj.edu.pl, <https://orcid.org/0000-0002-9554-4267>

1. ZASADY POWSTAWANIA POWINNOŚCI PODATKOWYCH I SZCZEGÓLNE REGULACJE W TYM ZAKRESIE

Fundamentalną zasadą prawa podatkowego jest to, że powinność podatkowa (obowiązek i zobowiązanie podatkowe) jest wyłącznie efektem urzeczywistnienia przez podatnika – w rozumieniu ustawy podatkowej – na terytorialnym obszarze obowiązywania podatku, zachowania, które z woli ustawodawcy, wyrażonej w ustawie kreującej konstrukcję podatku, stanowi przedmiot opodatkowania¹. Zaistnienie tego zdarzenia powoduje powstanie obowiązku podatkowego, a jednocześnie daje asumpt do zastosowania tych elementów normy podatkowoprawnej, które determinują treść skonkretyzowanej powinności podatkowej – zobowiązania podatkowego². Następuje to z mocy samego prawa lub poprzez odwołanie się przez organ podatkowy do treści podatkowego stanu faktycznego podczas formułowania decyzji konstytutywnej³.

Przywołanie tych oczywistych prawd jest uzasadnione, ponieważ kształtują one nie tylko prawną zasadę wynikającą z przepisów ogólnego i szczególnego prawa podatkowego, ale i determinują konstytucyjne pryncypium, zgodnie z którym nie ma powinności podatkowej bez urzeczywistnienia ustawowo określonego podatkowego stanu faktycznego. Ta zaś jest jednym z fundamentów sprawiedliwego, równego opodatkowania. Przedstawiony model powstawania stosunku podatkowoprawnego, łączącego podmiot uprawniony oraz podmiot zobowiązany z tytułu podatku, oddaje też istotę podatku jako zjawiska ekonomicznego. Poprzez tak, a nie inaczej ukształtowany podatkowy stan faktyczny – nawiązując do ustawowo zdefiniowanego przedmiotu opodatkowania – państwo lub jednostka samorządu terytorialnego uczestniczą w korzyściach finansowych uzyskiwanych przez podatnika z tytułu realizowanych przez niego przychodów, dochodów czy obrotów.

Jednocześnie we współczesnym prawie podatkowym daje się zaobserwować tendencję do rozszerzania przestrzeni, w której powstaje powinność podatkowa. W tych sytuacjach obowiązek zapłaty podatku nie jest efektem

¹ Por. art. 217 ustawy z dnia 2 kwietnia 1997 r. Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej (Dz.U. z 1997 r. Nr 78, poz. 483 ze zm.), dalej: Konstytucja RP oraz art. 4–6 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (tekst jedn. Dz.U. z 2021 r., poz. 1540), dalej: o.p.

² Należą do nich w szczególności zwolnienia i ulgi podatkowe, stawki podatkowe, termin płatności podatku oraz sposób jego zapłaty.

³ Art. 21 § 1 o.p.

zdarzeń będących przedmiotem opodatkowania w rozumieniu konkretnej ustawy podatkowej. Ustawodawca łączy natomiast powinność uiszczenia należności publicznoprawnej, ciężącą na podatniku, z zachowaniami sytuującymi się poza zakresem podmiotowo-przedmiotowym podatku. Przykładem takiego rozwiązania normatywnego jest konstrukcja przewidziana w art. 6 ust. 4 zd. 2 ustawy z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn⁴. Zgodnie z tym przepisem, w przypadku gdy nabycie nie zostało zgłoszone do opodatkowania, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą powołania się przez podatnika przed organem podatkowym na fakt nabycia. W tym przypadku to niepodjęcie przez podatnika podatku od spadków i darowizn (osobę fizyczną) zachowania będącego przedmiotem opodatkowania (nieodpłatnego nabycia własności rzeczy lub praw majątkowych, m.in. w następstwie dziedziczenia, ustanowienia zapisu czy darowizny) daje asumpt do powstania obowiązku podatkowego. Impulsem do powstania nieskonkretyzowanej powinności podatkowej jest natomiast powołanie się przez podmiot obowiązany z tytułu podatku przed władzą podatkową na uzyskanie nieodpłatnego przysporzenia majątkowego, we właściwym czasie niezgłoszonego do opodatkowania⁵. W konsekwencji sens prezentowanego rozwiązania normatywnego tłumaczony jest jako wprowadzenie swoistego mechanizmu przeciwdziałania uchylaniu się od opodatkowania. Stąd, wzorując się na terminologii cywilistycznej, regulację tę powszechnie określa się mianem odnowienia obowiązku podatkowego⁶. Dzieje się tak również z powodu dominującego poglądu, iż wymiar podatku, będący efektem zastosowania dyspozycji art. 6 ust. 4 zd. 2 u.p.s.d., nie jest

⁴ Tekst jedn. Dz.U. z 2021 r., poz. 1043, dalej: u.p.s.d.

⁵ Podobne rozwiązanie ukształtowano w art. 3 ust. 1 pkt 4 ustawy z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych (tekst jedn. Dz.U. z 2020 r., poz. 815). Stanowi on, że obowiązek podatkowy powstaje z chwilą powołania się przez podatnika na fakt dokonania czynności cywilnoprawnej – jeżeli podatnik nie złożył deklaracji w sprawie podatku od czynności cywilnoprawnych w terminie 5 lat od końca roku, w którym upłynął termin płatności podatku, a następnie powołuje się przed organem podatkowym na fakt jej dokonania.

⁶ Por. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego (NSA) z dnia 17 lipca 2015 r., sygn. II FSK 1485/13, LEX nr 1803239, wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego (WSA) we Wrocławiu z dnia 18 listopada 2015 r., sygn. I SA/Wr 1553/15, LEX nr 1948449. Por. także A. Krukowski, *Komentarz do art. 6 ustawy o podatku od spadków i darowizn*, [w:] A. Krukowski, G. Liszewski, P. Smoleń, *Komentarz do ustawy o podatku od spadków i darowizn*, Warszawa 2011, s. 140.

związany terminem przedawnienia, ukształtowanym w art. 68 § 2 o.p.⁷ Zupełnie już zaś na marginesie warto dodać, że zastosowanie dyrektywy art. 6 ust. 4 zd. 2 u.p.s.d. otwiera drogę do zastosowania sankcyjnej, dwudziestoprocentowej stawki podatkowej⁸.

2. UZASADNIENIE DLA WYMIARU PODATKU OD TOWARÓW I USŁUG W NASTĘPSTWIE WYSTAWIENIA PUSTEJ FAKTURY

W przestrzeni przeciwdziałania uchylaniu się od opodatkowania (przeciwdziałania nadużyciom oraz oszustwom podatkowym) należy także umiejscowić rozwiązanie ukształtowane w art. 108 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług⁹. Zgodnie z tą regulacją, w przypadku gdy osoba prawna, jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej lub osoba fizyczna wystawi fakturę, w której wykaże kwotę podatku, jest obowiązana do jego zapłaty. Unijny „pierwowzór” art. 108 ust. 1 u.p.t.u. stanowi przy tym art. 203 dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej¹⁰. Zgodnie z tym przepisem każda osoba, która wykazuje VAT na fakturze, jest zobowiązana do jego zapłaty. Jednocześnie Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej nie ma wątpliwości co do tego, że obowiązek ustanowiony w art. 203 dyrektywy 112 ma na celu zapobieganie niebezpieczeństwu uszczuplenia dochodów podatkowych, jakie może wynikać z prawa do odliczenia przewidzianego w art. 167 i nast. tego aktu prawnego¹¹.

Implikuje to pytania nie tylko o zakres stosowania wspomnianego wcześniej unormowania prawa krajowego, ale i o jego charakter prawny, a w konsekwencji o relację do regulacji normatywnej z zakresu prawa karnego. Wystawienie faktury z określoną kwotą podatku od towarów i usług

⁷ Przykładem tego zapatrywania może być pogląd na początek biegu terminu przedawnienia wymiaru podatku po odnowieniu obowiązku podatkowego, wyrażony w wyroku NSA z dnia 25 listopada 2014 r., sygn. II FSK 2713/12, LEX nr 1595910.

⁸ Por. art. 15 ust. 4 u.p.s.d. Analogiczne rozwiązanie zastosowano w ustawie z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych – por. art. 7 ust. 5 pkt 1 tego aktu prawnego.

⁹ Tekst jedn. Dz.U. z 2021 r., poz. 685, dalej: u.p.t.u.

¹⁰ Dz.Urz. UE L 347/1, dalej: dyrektywa 112.

¹¹ Por. wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (TSUE) z dnia 31 stycznia 2013 r., sygn. C-643/11, LEX nr 1258614, pkt 36 uzasadnienia.

może bowiem dotyczyć nie tylko sytuacji, w których wydano towar lub wykonano usługę uwidocznioną we wspomnianym dokumencie. Hipoteza normy prawnej ukształtowanej w art. 108 ust. 1 u.p.t.u. obejmuje także przypadki, gdy faktura nie dokumentuje czynności rzeczywiście mającej miejsce (dokument jest „pusty”, bo wskazana w nim dostawa lub usługa faktycznie nie została wykonana)¹². W takiej sytuacji powstaje pytanie o relację wspomnianego przepisu do regulacji prawnej, w której kształtowany jest zakres przedmiotowy podatku (przedmiot opodatkowania).

Nie ulega wątpliwości, że samo wystawienie szczególnego rodzaju rachunku, jakim jest faktura, nie stanowi czynności opodatkowanej podatkiem od towarów i usług. Dzieje się tak, ponieważ zachowanie to nie zostało wskazane w art. 5 ust. 1 u.p.t.u. jako zdarzenie będące przedmiotem opodatkowania w tej daninie publicznej. Jak zaś wiadomo, wyłącznie zaistnienie zdarzenia określonego w ustawie podatkowej determinuje powstanie obowiązku podatkowego jako „prawnego poprzednika” skonkretyzowanej powinności podatkowej – zobowiązania podatkowego¹³. Z tego względu za specyficzną należy uznać prawną naturę powinności ukształtowanej na podstawie art. 108 ust. 1 u.p.t.u. Jest tak, ponieważ wystawienie faktury i wykazanie w niej podatku należnego nie skutkuje zaistnieniem obowiązku podatkowego. Czynność ta prowadzi natomiast do powstania obowiązku zapłaty podatku, wskazanego co do wysokości w bezzasadnie wystawionej fakturze. Tak więc nawet wtedy, gdy w tym szczególnego rodzaju rachunku nie dokumentuje się transakcji faktycznie mających miejsce, wystawienie faktury rodzi obowiązek zapłaty wskazanego w niej podatku należnego¹⁴. Granice czasowe określenia jego wysokości oraz egzekucji wyznacza zaś termin przedawnienia zobowiązania podatkowego¹⁵.

¹² Z tego względu rozwiązanie prawne ukształtowane w art. 108 ust. 1 u.p.t.u. potocznie określane jest mianem podatku od pustej faktury.

¹³ Por. wcześniej już wskazywany art. 4 o.p.

¹⁴ Por. wyrok WSA w Łodzi z dnia 17 maja 2016 r., sygn. I SA/Łd 1225/15, LEX nr 2079612 oraz wyrok WSA w Gliwicach z dnia 11 czerwca 2014 r., sygn. III SA/Gl 71/14, LEX nr 1508305.

¹⁵ Por. wyrok WSA w Gliwicach z dnia 2 czerwca 2017 r., sygn. III SA/Gl 1298/16, LEX nr 2332894.

3. DWOISTY CHARAKTER PRAWNY PODATKU BĘDĄCEGO KONSEKWENCJĄ WYSTAWIENIA PUSTEJ FAKTURY

Konstrukcja prawna uregulowana w art. 108 ust. 1 u.p.t.u. niewątpliwie jest instrumentem ochrony finansów publicznych przed uszczupleniem należności podatkowej w wyniku nieuzasadnionego odliczenia podatku naliczonego. Istnieje bowiem ryzyko, że adresat (odbiorca) faktury potraktuje wskazany w niej podatek jako podatek naliczony, a organy podatkowe nie wykryją tej nieprawidłowości¹⁶. Z tej perspektywy unormowanie zawarte we wspomnianym przepisie jest więc elementem swoistego „dopełniania systemu” – skoro odbiorca faktury może na jej podstawie odliczyć podatek naliczony, to ten, kto ją wystawił, zobowiązany jest odprowadzić kwotę, która dla niego jest podatkiem należnym. Dlatego w orzecznictwie można spotkać się z poglądem, iż konstrukcji prawnej uregulowanej w art. 108 ust. 1 u.p.t.u. nie sposób klasyfikować jako sankcji podatkowej (administracyjnej). Dodatkowo świadczy o tym fakt, iż możliwa jest korekta faktury wystawionej w okolicznościach wskazanych w art. 108 ust. 1 u.p.t.u.¹⁷

Konsekwencją takiego ujmowania istoty analizowanej regulacji prawnej jest dopuszczenie stosowania art. 33 i nast. o.p. w odniesieniu do powinności podatkowej zaistniałej na skutek samego wystawienia pustej faktury. We wspomnianych przepisach przewiduje się możliwość zabezpieczenia zobowiązania podatkowego przed terminem płatności, a także zabezpieczenia ustanowionego przed wydaniem ustalającej lub określającej decyzji podatkowej¹⁸. Tymczasem, jak już wcześniej wspomniano, należność ukształtowana w następstwie wystawienia pustej faktury nie jest zobowiązaniem podatkowym. Wynika to także z niebudzącej wątpliwości treści art. 108 ust. 1 u.p.t.u., gdzie nie wspomina się o ukształtowaniu zobowiązania podatkowego, natomiast jest mowa o byciu obowiązany do zapłaty kwoty podatku wykazanej w wystawionej fakturze. Ponadto wspomniana czynność (wystawienie prywatnego dokumentu, jakim jest faktura) nie jest przedmiotem opodatkowania w rozumieniu art. 5 u.p.t.u. Tym samym pozycja prawna wystawcy pustej faktury do pewnego stopnia

¹⁶ Por. wyrok Trybunału Konstytucyjnego (TK) z dnia 21 kwietnia 2015 r., sygn. P 40/13, LEX nr 1668770.

¹⁷ Wyrok TSUE z dnia 31 stycznia 2013 r., sygn. C-642/11, LEX nr 1258555 oraz wyrok NSA z dnia 8 marca 2017 r., sygn. I FSK 1068/15, LEX nr 2281032, por. także wyrok NSA z dnia 27 kwietnia 2017 r., sygn. I FSK 1544/15, LEX nr 2301374.

¹⁸ Por. art. 33 §§ 1 i 2 o.p.

przypomina wcześniej już prezentowaną sytuację podatnika podatku od spadków i darowizn czy podatku od czynności cywilnoprawnych, który uchyła się przed opodatkowaniem, nie zgłaszając do niego swoich przyrządów, a następnie ujawnia tę okoliczność przed organem podatkowym. Wspomniana analogia sprowadza się do konieczności uiszczenia podatku, pomimo że nie powstały obowiązek i zobowiązanie podatkowe, będące konsekwencją urzeczywistnienia przez podatnika poszczególnych elementów podatkowego stanu faktycznego.

W związku z tym kwota podatku określona na podstawie art. 108 ust. 1 u.p.t.u. niewątpliwie spełnia cechy konstytutywne podatku, wskazane w art. 6 o.p.¹⁹ (choć – co z całą mocą raz jeszcze należy podkreślić – nie jest ona skonkretyzowaną powinnością podatkową). W przekonaniu NSA ta właśnie cecha powinności kreowanej w następstwie wystawienia pustej faktury uzasadnia zabezpieczenie jej płatności w trybie art. 33 i nast. o.p. Ponadto racją takiego działania są względy funkcjonalne. Gdyby bowiem przyjąć, że do należności z tytułu wystawienia pustych faktur nie znajduje zastosowania instytucja zabezpieczenia zobowiązania podatkowego, utrudniona byłaby realizacja celów art. 108 ust. 1 u.p.t.u. jako instrumentu przeciwdziałania nienależnemu odliczeniu kwot podatku naliczonego. Organ podatkowy zostałby bowiem pozbawiony możliwości skutecznego reagowania na czynności zmierzające do utrudnienia lub udaremnienia egzekucji wiążącej się z nadużyciami w systemie podatku od wartości dodanej i tym samym zapobiegania uszczupleniom budżetowym, będącym tego następstwem. W konsekwencji osoby będące podatnikami podatku od towarów i usług w związku z urzeczywistnieniem zachowania wskazanego w art. 108 ust. 1 u.p.t.u., nie będąc objęte dyspozycją art. 33 i nast. o.p., znajdowałyby się w lepszej sytuacji prawnej niż pozostałe podmioty obowiązane zarówno z tytułu tego podatku, jak i z tytułu pozostałych danin publicznych. To zaś w ocenie NSA byłoby sprzeczne z zasadami konstytucyjnymi, zwłaszcza z art. 32 ust. 1 w zw. z art. 84 Konstytucji RP²⁰.

Jak się wydaje, zaprezentowany problem charakteru prawnego powinności podatkowej, będącej konsekwencją zastosowania art. 108 ust. 1 u.p.t.u., jest bardzo złożony. Ta wieloaspektowość zagadnienia oddziałuje zaś zarówno na kwestię ustanawiania zabezpieczenia wykonania zobowiązania

¹⁹ Wyrok NSA z dnia 8 marca 2017 r., sygn. akt I FSK 1068/15, LEX nr 2281032.

²⁰ Por. wcześniej już wskazywany wyrok NSA, wydany w sprawie o sygn. I FSK 1068/15.

podatkowego, jak i na ocenę charakteru prawnego płatności, która jest skutkiem wprowadzenia do obiegu pustej faktury.

Przed wszystkim trudno przyjmować, że same tylko względy celowościowe uzasadniają traktowanie płatności dokonywanej na podstawie art. 108 ust. 1 u.p.t.u. na równi ze skonkretyzowaną powinnością podatkową i obejmowanie jej zabezpieczeniem kształtowanym na podstawie art. 33 i nast. o.p. Jest tak, ponieważ skutkiem ustanowienia zabezpieczenia zapłaty jest władcza ingerencja podmiotu uprawnionego z tytułu podatku w konstytucyjnie chronione prawo własności podatnika. W tym kontekście samo to, że płatność realizowana w następstwie wystawienia pustej faktury spełnia ustawowe cechy podatku, nie wydaje się wystarczającym uzasadnieniem dla obejmowania jej dyspozycją art. 33 i nast. o.p.

Za takim zabiegiem przemawia natomiast inna, wcześniej już artykułowana właściwość powinności kreowanej w następstwie wystawienia pustej faktury. Jest nią eliminowanie ryzyka bezprawnego odliczenia naliczonego podatku od towarów i usług. Jak wiadomo, zobowiązanie podatkowe podatnika podatku od wartości dodanej jest konsekwencją redukcji kwoty podatku należnego o naliczony podatek od towarów i usług. Jeżeli niebezpieczeństwo takiego działania nie zostanie zażegnane u odbiorcy faktury, zasadne jest sięganie przez administrację podatkową do instytucji ukształtowanej w art. 33 o.p. W takim przypadku zabezpieczeniem w istocie obejmuje się skonkretyzowaną powinność podatkową osoby, która skorzystała z pustej faktury, zmniejszając ciężar na niej kwotę podatku należnego.

Zaprezentowane rozważania dotyczące zabezpieczenia zapłaty podatku mają swoje konsekwencje dla przemyśleń dotyczących sankcyjnego charakteru dyspozycji zawartej w art. 108 ust. 1 u.p.t.u. Nie ma wątpliwości co do tego, że wystawca faktury może ją skorygować i doprowadzić do jej wyeliminowania z obrotu prawnego, znosząc tym samym ryzyko uszczerplenia należności publicznoprawnej. To zaś wyklucza odwołanie się przez organy podatkowe do art. 108 ust. 1 u.p.t.u.²¹ Okoliczność ta sama w sobie nie eliminuje jednak sankcyjnego charakteru analizowanej konstrukcji prawnej. Dzieje się tak przez wzgląd na rozumienie pojęcia sankcji prawnej. Są nią hipotetyczne lub realne skutki naruszenia obowiązków prawnych przez ich adresata, powstające w związku z działaniem (realnym lub potencjalnym) organów związku publicznoprawnego, które w ocenie ustawodawcy powinny wywoływać u niego powstanie sytuacji niekorzystnej

²¹ Por. wyrok NSA z dnia 11 kwietnia 2017 r., sygn. I FSK 1507/15, LEX nr 2297087.

w stosunku do sytuacji zastanej i są traktowane przez adresata jako kara za naruszenie prawa²². Sankcja nie musi więc być realna. Efekt taki wywołuje zaś już sama możliwość zastosowania określonej dolegliwości przez uprawniony do tego organ.

Jednocześnie warto zauważyć stosunkowo szeroką przestrzeń dla stosowania dyspozycji art. 108 ust. 1 u.p.t.u. Jeżeli organ podatkowy ustali stan faktyczny uzasadniający odwołanie się do tego przepisu, nie może od tego odstąpić i wydaje deklaratoryjną decyzję podatkową, w której określa podatek (bo nie zobowiązanie podatkowe). Zarazem jednak u kontrahenta wystawcy faktury, na mocy deklaratoryjnej decyzji podatkowej, pomniejsza się kwotę podatku naliczonego, zawyżoną o niesłusznie odliczony podatek z faktury pustej lub niedokumentującej rzeczywistej transakcji²³. To właśnie rozstrzygnięcie chroni finanse publiczne przed uszczerbkiem, będącym konsekwencją nienależnego odliczenia.

Znamienne jest natomiast to, że po dokonaniu „zniesieniu odliczenia” naliczonego podatku od towarów i usług u odbiorcy faktury, czyli po wyeliminowaniu przez organ podatkowy, mocą swojego władczego i ostatecznego rozstrzygnięcia, niebezpieczeństwa uszczuplenia należności podatkowej w wyniku niemającego podstaw prawnych odliczenia kwoty, która nie jest podatkiem naliczonym, nie następuje „uchylenie naliczenia”. W takiej sytuacji brakuje bowiem podstaw normatywnych, zawartych w przepisach materialnego prawa podatkowego, do wzruszenia ostatecznej decyzji podatkowej wydanej w odniesieniu do wystawcy pustej faktury na podstawie art. 108 ust. 1 u.p.t.u. Tym samym płaci on „podatek od pustej faktury”, chociaż jego kontrahent z całą pewnością nie dokona odliczenia tej samej kwoty jako swojego podatku naliczonego. Trudno ten stan opisać inaczej niż dolegliwość ekonomiczną dla osoby, która stworzyła stan zagrożenia dla finansów publicznych.

Z tego względu zasadne wydaje się klasyfikowanie treści art. 108 ust. 1 u.p.t.u. jako sankcji podatkowej o dwoistym charakterze. W opisaney wcześniej

²² P. Majka, *Sankcje w prawie podatkowym*, Warszawa 2011, s. 44 oraz przywoływana tam literatura.

²³ Dzieje się tak, ponieważ w myśl art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. a i b u.p.t.u. nie stanowią podstawy do obniżenia podatku należnego oraz zwrotu różnicy podatku lub zwrotu podatku naliczonego faktury i dokumenty celne, w przypadku gdy stwierdzają czynności, które nie zostały dokonane (w części dotyczącej tych czynności) lub podają kwoty niezgodne z rzeczywistością (w części dotyczącej tych pozycji, dla których podane zostały kwoty niezgodne z rzeczywistością).

sytuacji, tzn. gdy – po określeniu podatku na podstawie wspomnianego przepisu – administracja podatkowa dotarła do odbiorcy faktury (rzekomego nabywcy towaru lub usługi) i określiła mu wysokość zobowiązania podatkowego lub zwrotu podatku na prawidłowym poziomie, instytucja uregulowana w art. 108 ust. 1 u.p.t.u. jawi się jako typowa sankcja administracyjna (podatkowa). Ryzyko nienależnego odliczenia podatku przez kontrahenta wystawcy faktury zostało bowiem wyeliminowane przez organ podatkowy, a mimo to na podmiocie, który zrealizował stan faktyczny ukształtowany w art. 108 ust. 1 u.p.t.u., nadal ciąży powinność podatkowa wykreowana na podstawie dyspozycji wspomnianego przepisu. O swoistej sankcji podatkowej, mającej wyłącznie uzasadnienie fiskalne (ochronę finansów publicznych przed nienależnym odliczeniem), należałoby natomiast mówić jedynie wtedy, gdy organy podatkowe nie dotarły do odbiorcy faktury (i dalszych podmiotów występujących w łańcuchu dostaw) i nie wykluczyły niebezpieczeństwa bezpodstawnej redukcji ich podatku należnego o kwoty naliczonego podatku od towarów i usług. W takim przypadku konieczność uiszczenia podatku od – w istocie – wystawienia i wprowadzenia do obrotu pustej faktury służy jedynie ochronie finansów publicznych przed odliczeniem niemającym podstaw normatywnych²⁴.

Określając relację wspomnianej sankcji do kary nakładanej na podstawie ustawy z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy²⁵, należy wskazać na stanowisko zaprezentowane przez Trybunał Konstytucyjny w sprawie P 40/13²⁶. W orzeczeniu tym jasno stwierdzono, że art. 62 § 2 k.k.s. w zakresie, w jakim dopuszcza odpowiedzialność za przestępstwo skarbowe, polegające na wystawieniu faktury dokumentującej czynność niewykonaną, tej samej osoby fizycznej, która uprzednio, na podstawie art. 108 ust. 1 u.p.t.u., została zobowiązana do zapłaty podatku w kwocie wykazanej na tej fakturze, jest zgodny z art. 2 Konstytucji RP oraz nie jest niezgodny z jej art. 42 ust. 1. Dzieje się tak, ponieważ w obydwu sytuacjach (poprzez równoczesne zastosowanie obydwu rozwiązań) nie dochodzi do powielenia represji za to samo zachowanie, dotyczącej ten sam podmiot.

²⁴ W konsekwencji wyłącznie wtedy, gdy organ podatkowy nie wyeliminował nienależnego odliczenia u kontrahentów wystawcy pustej faktury, należałoby dopuścić zabezpieczenie wykonania powinności podatkowej powstałej w trybie art. 108 u.p.t.u., na podstawie art. 33 i nast. o.p.

²⁵ Tekst jedn. Dz.U. z 2021 r., poz. 408, dalej: k.k.s.

²⁶ Wyrok TK z dnia 21 kwietnia 2015 r., sygn. akt P 40/13, LEX nr 1668770.

Instytucja ukształtowana w art. 108 ust. 1 u.p.t.u. ponad wszelką wątpliwość nie pełni bowiem funkcji represyjnej.

Jak się wydaje, zasadne jest odnoszenie tej myśli do obydwu przejawów stosowania wspomnianego przepisu szczególnego prawa podatkowego, tzn. zarówno do przypadków, gdy pełni ono funkcję typowej sankcji administracyjnej (podatkowej), jak i do sytuacji, w których dyspozycja art. 108 u.p.t.u. jest jedynie swoistą sankcją, a jej rola sprowadza się do ochrony interesu fiskalnego państwa. Regulacja ta, wraz z innymi unormowaniami zawartymi w przepisach materialnego prawa podatkowego, jest nakierowana na przeciwdziałanie uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatku od towarów i usług, a także na zapobieganie wyłudzeniom i nadużyciom w zakresie wspomnianej daniny publicznej²⁷.

4. WNIOSKI

Oceniając naturę prawną rozwiązania ukształtowanego w art. 108 ust. 1 u.p.t.u., nie może być zastrzeżeń co do legalności tej konstrukcji normatywnej. Jak bowiem wcześniej wskazano, ma ona oparcie w art. 203 dyrektywy 112, a jednocześnie jest zgodna z art. 2 Konstytucji RP. Wątpliwości co do sensu tej regulacji prawnej powstają natomiast w sytuacji, gdy organ podatkowy wyeliminował ryzyko odliczenia naliczonego podatku od towarów i usług na podstawie faktury dokumentującej transakcję, która w rzeczywistości nie miała miejsca. Jest tak, ponieważ w aktualnym stanie prawnym, ukształtowanym w art. 108 ust. 1 u.p.t.u., okoliczność ta nie jest impulsem do odstąpienia od stosowania rozwiązania prawnego przewidzianego w tym przepisie. Tym samym w takiej sytuacji staje się ono klasyczną sankcją administracyjną (podatkową). To zaś wydaje się pozostawać w sprzeczności z wymienionymi wcześniej celami wprowadzenia wspomnianego rozwiązania prawnego do konstrukcji podatku od towarów i usług.

Nie ulega wątpliwości, że w sytuacji, gdy organy podatkowe wyeliminowały niebezpieczeństwo nieuprawnionego odliczenia naliczonego podatku od towarów i usług, rozwiązanie prawne przewidziane w art. 108 ust. 1 u.p.t.u. nie powinno mieć zastosowania. Jednocześnie trudno sobie wyobrazić, że do takiej konstatacji dojdą organy podatkowe, kierując się wyłącznie względami neutralności podatku od wartości dodanej i brakiem

²⁷ Por. w szczególności art. 112b i 112c u.p.t.u., a także art. 56b o.p.

konieczności jej ochrony w sytuacji, gdy uprzednio wykryły nadużycie podatkowe u odbiorcy faktury²⁸. Dlatego jako zasadne jawi się wprowadzenie do ustawy o podatku od towarów i usług regulacji prawnej, na podstawie której możliwe stanie się odstąpienie od stosowania wskazanego wcześniej przepisu tego aktu prawnego, jeśli ryzyko nieuprawnionego odliczenia podatku naliczonego przez odbiorcę faktury zostało wykluczone dzięki aktywności administracji podatkowej. Dopiero wtedy zostanie zniesiony dwoisty charakter sankcji podatkowej, ukształtowanej w art. 108 ust. 1 u.p.t.u.

BIBLIOGRAFIA

Krukowski A., *Komentarz do art. 6 ustawy o podatku od spadków i darowizn*, [w:] A. Krukowski, G. Liszewski, P. Smoleń, *Komentarz do ustawy o podatku od spadków i darowizn*, Warszawa 2011.

Majka P., *Sankcje w prawie podatkowym*, Warszawa 2011.

THE LEGAL NATURE OF THE OBLIGATION TO PAY THE TAX ON THE BASIS OF THE ISSUED INVOICE – BETWEEN LIABILITY AND TAX SANCTION IN VALUE ADDED TAX

Summary. The subject of the article is a specific type of legal solution, shaped in Art. 108 sec. 1 of the act on tax on goods and services. As a consequence of its application, the issuer of an invoice that does not document the actual transaction is obliged to pay the tax indicated in this document. This is despite the fact that handover of the so-called blank invoice is not a subject of taxation in value added tax. The author refers to the common thesis that the necessity to pay a tax on the basis of the earlier indicated legal regulation is an instrument of protection of the state against the effects of undue deduction and refund of tax on goods and services. At the same time, he articulates that in certain circumstances, the effect of applying the disposition of Art. 108 sec. 1 of the act on tax on goods and services may be the formation of an administrative penalty.

Keywords: value added tax, blank invoices

²⁸ Tezę o dopuszczalności takiego działania, uzasadnionego wyłącznie względami neutralności podatku od towarów i usług, postawił NSA w wyroku z dnia 10 października 2018 r., sygn. I FSK 843/18, LEX nr 2580899.