

## „PUSTE FAKTURY” W PODATKU OD TOWARÓW I USŁUG. KILKA UWAG

**Streszczenie.** Artykuł podejmuje problematykę „pustych faktur” w podatku od towarów i usług, związanych z oszustwami i nadużyciami podatkowymi – pojęcia niezdefiniowanego w przepisach prawa podatkowego, niesfunkcjonującego we wspólnym obszarze podatku od wartości dodanej, a wypracowanego w krajowym orzecznictwie sądowym. Autorka prezentuje stosowany w orzecznictwie sądownoadministracyjnym sposób rozumienia pojęcia „pustych faktur”, wskazując jednocześnie, jakie czynniki uznać należy za decydujące w procesie jego odkodowania. Rozważa także implikacje wystawiania i wprowadzania „pustych faktur” do obrotu prawnego w aspekcie prawa do odliczenia podatku naliczonego.

**Słowa kluczowe:** puste faktury, VAT, oszustwa i nadużycia podatkowe, podatek naliczony, dobra wiara

### 1. WPROWADZENIE

Przedmiotem rozważań niniejszej publikacji jest stosowanie na gruncie krajowego podatku od towarów i usług wyrażenia „puste faktury”<sup>1</sup>, związanego z oszustwami i nadużyciami w tym podatku, którego konstrukcja

---

\* Doktor nauk prawnych, sędzia Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach, e-mail: tonik\_brum06@icloud.com, <https://orcid.org/0000-0003-0677-1220>

<sup>1</sup> Dalej także: tzw. puste faktury.

sprzyja sprzecznej z prawem aktywności podatników VAT. Pojęciem tym określane bywają również faktury, o których mowa w art. 108 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług<sup>2</sup>, z nienależnie wykazany podatkim VAT, wystawione przez podatnika działającego w dobrej wierze, także wówczas, gdy jego działanie nie wiązało się z oszustwem podatkowym<sup>3</sup>, co jednak pozostaje poza zakresem rozważań.

Podjęta w publikacji problematyka „pustych faktur” koresponduje z prawem do odliczenia podatku naliczonego i koncepcją dobrej wiary. Tymczasem wyrażenie „puste faktury” nie zostało zdefiniowane w prawie podatkowym, a jego odkodowanie następuje na płaszczyźnie stosowania prawa w orzecznictwie sądowym, bywa też przedmiotem rozważań w doktrynie. Podstawowe trudności w precyzyjnym zdefiniowaniu pojęcia „pustych faktur” wynikają zatem z faktu, że odnosząca się do nich terminologia nie ma charakteru normatywnego, a jej odkodowanie uzależnione jest od oceny ustalonego w sprawie stanu faktycznego. W konsekwencji tym samym pojęciem określa się faktury stwierdzające różne stany faktyczne.

Mając na uwadze powyższe, uporządkowanie zagadnienia „pustych faktur” w aspekcie wypracowanego w orzecznictwie sposobu rozumienia tego pojęcia wydaje się nie tylko celowe, a także konieczne.

Publikacja stanowi zatem element dyskursu prawniczego toczącego się przede wszystkim na płaszczyźnie stosowania prawa przez organy podatkowe i sądy administracyjne. Posługując się metodą empiryczną, za podstawowy materiał badawczy przejęto orzecznictwo krajowych sądów administracyjnych, operujące pojęciem „pustych faktur” w różnych znaczeniach. Jednak analizy judykatury w tym zakresie nie można uznać za kompleksową, a przywołane orzeczenia mają charakter egzemplifikacyjny. Poglądy doktryny stanowią natomiast jedynie uzupełnienie materiału badawczego.

Celem podjętych badań jest przedstawienie stosowanego w orzecznictwie sądownoadministracyjnym sposobu rozumienia wyrażenia „pustych faktur” i jego analiza określająca, jakie czynniki uznać należy za decydujące w procesie odkodowania tego pojęcia.

W publikacji przyjęto tezę, że pojęcie „pustej faktury” na gruncie podatku od towarów i usług, niezależnie od zasad księgowości, korelować

<sup>2</sup> Tekst jedn. Dz.U. z 2021 r., poz. 685.

<sup>3</sup> Zob. wyrok Trybunału Sprawiedliwości z dnia 18 marca 2021 r. w sprawie C-48/20 P. (Cartes de carburant), EU:C:2021:215, wydany w odpowiedzi na pytanie prejudycjalne Naczelnego Sądu Administracyjnego (NSA) skierowane postanowieniem z dnia 15 listopada 2019 r., sygn. I FSK 1535/17, CBOSA.

powinno przede wszystkim z ustaleniem, czy faktura stwierdza dokonanie rzeczywistej czynności przez podatnika VAT – dostawy lub świadczenia usług – w ramach wspólnego systemu podatku od wartości dodanej. I w tym właśnie aspekcie za konieczne uznano także odwołanie się do orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, mimo iż nie posługuje się on pojęciem „pustych faktur”, które funkcjonuje wyłącznie w orzecznictwie krajowym. Nie stanowi zatem elementu wspólnego systemu podatku od wartości dodanej.

W artykule, tytułem wprowadzenia do podjętej problematyki, przedstawiona zostanie syntetycznie przyjęta przez prawodawcę unijnego i krajowego terminologia dotycząca faktur, w tym również w kontekście krajowych zasad księgowości jako dowodu księgowego. Z uwagi na fakt, że prawidłowo wystawiona faktura stanowi „nośnik” podatku naliczonego, rozważenie kluczowej dla publikacji kwestii poprzedzone zostanie prezentacją problematyki prawa do odliczenia podatku naliczonego, także w aspekcie dobrej wiary (dochowania należytej staranności). Przeprowadzone rozważania posłużą do analizy orzecznictwa sądów administracyjnych i powiązania zagadnienia „pustych faktur” z wypracowanym sposobem rozumienia tego pojęcia w judykaturze. Wnioski końcowe poprzedzone zostaną zwięzłą prezentacją orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości UE w zakresie niezbędnym do uzasadnienia przyjętej tezy badawczej.

## 2. FAKTURA JAKO DOWÓD KSIĘGOWY

Faktura jest przede wszystkim dokumentem księgowym, stanowiącym podstawę zapisów w księgach rachunkowych, stwierdzającym dokonanie operacji gospodarczych. Elementy, jakie powinny zawierać dowody księgowe, określone zostały w art. 21 ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości<sup>4</sup>. Jej przepisy określają zarówno wymogi merytoryczne (materialne) – art. 22, jak i formalne – art. 21 tej ustawy – jakim powinny odpowiadać dowody księgowe. Przede wszystkim, w świetle art. 22 ust. 1 ustawy o rachunkowości, dowody księgowe powinny być rzetelne, to jest zgodne z rzeczywistym przebiegiem operacji gospodarczej, którą dokumentują, kompletne, zawierające co najmniej dane określone w art. 21 oraz wolne od błędów rachunkowych. Dowód księgowy powinien zawierać m.in. określenie stron (nazwy, adresy) dokonujących operacji gospodarczej, opis

<sup>4</sup> Tekst jedn. Dz.U. z 2021 r., poz. 217.

operacji oraz jej wartość, jeżeli to możliwe – określoną także w jednostkach naturalnych.

Drugim aktem prawnym regulującym zasady księgowości w odniesieniu do podmiotów, do których nie ma zastosowania ustawa o rachunkowości, jest Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 23 grudnia 2019 r. w sprawie prowadzenia podatkowej księgi przychodów i rozchodów<sup>5</sup>. Przepis § 11 ust. 1 tego rozporządzenia stanowi, że zapisy w księdze są dokonywane w języku polskim i w walucie polskiej w sposób staranny, czytelny i trwałe, na podstawie prawidłowych i rzetelnych dowodów.

Zarówno ustawa o rachunkowości, jak i rozporządzenie o prowadzeniu podatkowej księgi przychodów i rozchodów posługują się pojęciem rzetelności, będącym przedmiotem rozważań w orzecznictwie sądów administracyjnych w zakresie podatków dochodowych.

Za dowód niezgodny z rzeczywistym przebiegiem operacji gospodarczej, a więc sprzeczny z wymogami art. 22 ust. 1 ustawy o rachunkowości oraz § 11 rozporządzenia w sprawie prowadzenia podatkowej księgi przychodów i rozchodów, judykatura uznaje dowód dokumentujący operację gospodarczą, która w ogóle nie miała miejsca lub zaistniała w innym rozmiarze czy z innym podmiotem niż w rzeczywistości. Pojęcie operacji gospodarczej łączyć należy nie tylko z przedmiotem zdarzenia, ale i z podmiotem. Nie mogą stanowić podstawy zapisów w księdze rachunkowej oraz podatkowej księdze przychodów i rozchodów takie dowody księgowe, które nie są zgodne z rzeczywistym przebiegiem operacji gospodarczej, jaką dokumentują. Ich rzetelność ma bowiem wpływ na prawidłowość rozliczeń podatkowych, dlatego jest ważne, aby wiarygodność tych dowodów nie mogła zostać zakwestionowana. W konsekwencji w przypadku transakcji udokumentowanych za pomocą faktur lub dowodów zakupu nieodzownie odzwierciedlających rzeczywistego przebiegu zdarzeń gospodarczych określone w nich wydatki nie mogą stanowić kosztu podatkowego<sup>6</sup>.

<sup>5</sup> Dz.U. z 2019 r., poz. 2544, dalej: rozporządzenie o prowadzeniu podatkowej księgi przychodów i rozchodów.

<sup>6</sup> Wyrok NSA z dnia 10 sierpnia 2021 r., sygn. II FSK 226/19. Por także wyroki NSA: z dnia 19 grudnia 2007 r., sygn. II FSK 1438/06; z dnia 7 czerwca 2011 r., sygn. II FSK 462/11; z dnia 12 lutego 2012 r., sygn. II FSK 627/12; z dnia 7 października 2014 r., sygn. II FSK 2436/12; z dnia 13 kwietnia 2017 r., sygn. II FSK 791/15; z dnia 17 maja 2017 r., sygn. II FSK 1056/15; z dnia 19 maja 2017 r., sygn. II FSK 3009/15 i FSK 1187/15; z dnia 3 marca 2020 r., sygn. II FSK 1466/18; prawomocny wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego (WSA) w Krakowie z dnia 2 lipca 2009 r., sygn. I SA/Kr 675/08, CBOSA.

Reasumując, na gruncie podatków dochodowych pojęcie nierzetelności faktur postrzegane jest przez pryzmat przepisów ustawy o rachunkowości i rozporządzenia o prowadzeniu podatkowej księgi przychodów i rozchodów, w kontekście możliwości zaliczenia wynikających z danej faktury wydatków w koszty uzyskania przychodów. W tych ramach zasadniczo za ugruntowane uznać należy stanowisko, że za faktury nierzetelne uznawane są faktury dokumentujące inny przebieg operacji gospodarczej niż w rzeczywistości, tj. stwierdzające usługi lub dostawy, które w rzeczywistości nie zostały wykonane przez podmiot je wystawiający albo zostały wykonane w innym rozmiarze bądź też takie, które w ogóle nie miały miejsca. Takie faktury nie mogą stanowić podstawy zapisów w księgach rachunkowych.

### 3. FAKTURA W PODATKU OD WARTOŚCI DODANEJ. DEFINICJA

Z perspektywy podatku od wartości dodanej faktura stanowi istotny dokument do prawidłowego rozliczenia tego podatku. Posiadanie poprawnie wystawionej faktury, która dokumentuje rzeczywiste zdarzenie gospodarcze, stanowi jeden z podstawowych warunków realizacji prawa do odliczenia podatku naliczonego<sup>7</sup>. Stąd samo pojęcie faktury, faktury elektronicznej oraz korygującej (noty korygującej) zostało zdefiniowane zarówno w prawie unijnym, jak i krajowym.

Na poziomie unijnym w Dyrektywie Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej<sup>8</sup> problematyce faktur poświęcono rozdział 3 – Fakturowanie. Zawiera on pojęcie faktury elektronicznej, definicję faktury, zasady wystawiania faktur, określenie danych, które powinny być umieszczane na fakturach, regulacje dotyczące faktur papierowych i elektronicznych oraz środki upraszczające.

Dla podjętych rozważań wystarczy przywołać przepisy, które definiują powołane wyżej dokumenty. I tak, zgodnie z art. 218 dyrektywy 112: „do celów niniejszej dyrektywy państwa członkowskie uznają za faktury dokumenty lub noty w formie papierowej lub w formie elektronicznej, które spełniają warunki określone w niniejszym rozdziale”. Natomiast „faktura elektroniczna” do celów tej dyrektywy oznacza fakturę zawierającą

<sup>7</sup> Ł. Matusiakiewicz, *Świadomość uczestnictwa w transakcji stanowiącej oszustwo w podatku a prawo do odliczenia VAT*, LEX.

<sup>8</sup> Dz.Urz. UE L 347 ze zm., s. 1, dalej: dyrektywa 112.

informacje wymagane w tej dyrektywie, wystawioną i otrzymaną w dowolnym formacie elektronicznym<sup>9</sup>.

Implementację powyższych regulacji do krajowego porządku prawnego stanowią przepisy art. 2 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług<sup>10</sup>. I tak faktura to dokument w formie papierowej lub w formie elektronicznej, zawierający dane wymagane ustawą i przepisami wydanymi na jej podstawie<sup>11</sup>. Natomiast za fakturę elektroniczną uznać należy fakturę w formie elektronicznej, wystawioną i otrzymaną w dowolnym formacie elektronicznym<sup>12</sup>.

Z dniem 1 stycznia 2022 r. ustawą z dnia 29 października 2021 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw<sup>13</sup> prawodawca krajowy wprowadził do ustawy o podatku od towarów i usług pojęcie faktury ustrukturyzowanej, stanowiącej w istocie rodzaj faktury elektronicznej, która zgodnie z art. 2 pkt 32a u.p.t.u. stanowi fakturę wystawioną przy użyciu Krajowego Systemu e-Faktur wraz z przydzielonym numerem identyfikującym tę fakturę w tym systemie.

Niezależnie od faktur i faktur elektronicznych zarówno prawodawca unijny, jak i ustawodawca krajowy wyróżniają fakturę korygującą. Jak stanowi dyrektywa 112, każdy dokument lub notę, która zmienia fakturę pierwotną i odnosi się do niej w sposób wyraźny i jednoznaczny, uznaje się za fakturę<sup>14</sup>. Przepisy dyrektywy 112 nie wprowadzają żadnych konkretnych wymogów dotyczących faktur korygujących, pozostawiając tym samym państwom członkowskim doprecyzowanie tej kwestii. Istotne jest wszakże, jak podniesiono w doktrynie<sup>15</sup>, aby faktura taka w sposób precyzyjny odnosiła się do faktury pierwotnej. Na gruncie prawa krajowego problematykę faktur korygujących reguluje art. 106j u.p.t.u., natomiast art. 106k u.p.t.u. odnosi się do not korygujących.

Choć regulacje dyrektywy 112 w zakresie faktur mogą uchodzić za obszernie, to nie stanowią kompleksowej regulacji problematyki. Co do zasady w świetle art. 219a ust. 1 dyrektywy 112 fakturowanie podlega przepisom

<sup>9</sup> Art. 217.

<sup>10</sup> Tekst jedn. Dz.U. z 2021 r., poz. 685, dalej: u.p.t.u.

<sup>11</sup> Art. 2 pkt 31 u.p.t.u.

<sup>12</sup> Art. 2 pkt 32 u.p.t.u.

<sup>13</sup> Dz.U. poz. 2076.

<sup>14</sup> Art. 219 dyrektywy 112.

<sup>15</sup> A. Cmoch, *Obowiązki podatników i niektórych osób niebędących podatnikami*, [w:] *Dyrektywa VAT 2006/112/WE. Komentarz 2012*, red. J. Martini, Wrocław 2012, s. 959.

mającym zastosowanie w państwie członkowskim uznawanym za państwo dostawy towarów lub świadczenia usług zgodnie z przepisami tytułu V. Odstępstwo od tej zasady przewiduje ust. 2 powołanego przepisu. Szczegółowe unormowania odnoszące się do faktur w prawie krajowym zawarte zostały w dziale XI – Dokumentacja, rozdział 1 – Faktury, w art. 106 i nast. u.p.t.u.

Można zatem przyjąć, że na gruncie art. 218 dyrektywy 112 faktura jest dokumentem, który spełnia warunki określone w przepisach dyrektywy 112, co oznacza, że powinna odpowiadać wymogom określonym w art. 226 dyrektywy 112. Dyrektywa ta wprowadza jednak odmienne wymogi formalne w odniesieniu do faktur papierowych i elektronicznych<sup>16</sup>.

Faktura jest dokumentem prywatnym. Nie korzysta zatem z domniemania prawdziwości jak dokument urzędowy. Nie jest też absolutnym dowodem zdarzenia gospodarczego, któremu nie można przeciwstawić innych dowodów<sup>17</sup>. Stanowi jedynie formalny dowód na dokonanie czynności przez podatnika podatku VAT.

#### 4. „PUSTE FAKTURY” A PRAWO DO ODLICZENIA PODATKU NALICZONEGO

Problematyka „pustych faktur” związana jest z prawem do odliczenia podatku naliczonego, stanowiącym gwarancję neutralności podatku VAT. Prawo to, w zależności od okoliczności faktycznych danej sprawy, może być uzależnione od konieczności badania dobrej wiary podatnika VAT. Obowiązek weryfikacji działania podatnika w dobrej wierze, a więc dochowania przez niego należytej staranności, nie zawsze jednak będzie miał miejsce.

Przedmiotem dalszych rozważań będzie zatem identyfikacja tych stanów faktycznych, których zaistnienie powoduje obowiązek badania dobrej wiary. W tym celu analizie poddane zostaną dwa zagadnienia: prawo do odliczenia podatku naliczonego oraz orzecznicza koncepcja dobrej wiary we wspólnym systemie podatku VAT.

##### 4.1. Prawo do odliczenia. Powstanie. Realizacja

Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału Sprawiedliwości prawo do odliczenia przewidziane w art. 167 i następnym dyrektywy 112 stanowi integralną część mechanizmu VAT i zasadniczo nie może być

<sup>16</sup> Ibidem, s. 956.

<sup>17</sup> Por. B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Olesińska, M. Masternak, J. Orłowski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, t. II, Toruń 2007, s. 310.

ograniczane, jeżeli wymogi materialne i formalne lub warunki, którym podlega to prawo, są przestrzegane przez podatników zamierzających z niego skorzystać. System odliczeń ma na celu całkowite uwolnienie przedsiębiorcy od ciężaru VAT należnego lub zapłaconego w ramach całej działalności gospodarczej tego przedsiębiorcy. Wspólny system VAT zapewnia zatem neutralność w zakresie ciężaru podatkowego całej działalności gospodarczej, bez względu na cel czy rezultaty tej działalności, pod warunkiem że wspomniana działalność co do zasady sama podlega opodatkowaniu VAT<sup>18</sup>.

Samo posiadanie faktury (warunek formalny) nie gwarantuje jednak prawa do odliczenia. Prawo do odliczenia podatku naliczonego, stanowiące emanację zasady neutralności podatku VAT, jest następstwem powstania obowiązku podatkowego z tytułu rzeczywistej czynności podatnika wystawiającego fakturę, czyli obowiązku podatkowego powstałego na poprzednim etapie obrotu<sup>19</sup>, i związane jest wyłącznie z czynnościami opodatkowanymi. Zarówno powstanie, jak i wykonanie tego prawa uzależnione są od spełnienia wymogów o charakterze formalnym i materialnym<sup>20</sup>. Odnosząc się do wymogów (przesłanek) materialnych, Trybunał Sprawiedliwości wielokrotnie wskazywał, iż z brzmienia art. 168 lit. a dyrektywy 112 wynika, że w celu skorzystania z prawa do odliczenia, po pierwsze, dany podmiot ma być podatnikiem w rozumieniu tej dyrektywy, a po drugie, towary lub usługi, które są wskazywane jako podstawa tego prawa, powinny być wykorzystywane przez podatnika na dalszym etapie obrotu na potrzeby jego własnych opodatkowanych transakcji, a owe towary lub usługi powinny być dostarczone przez innego podatnika, znajdującego się na wcześniejszym etapie obrotu. Jeżeli chodzi o zasady wykonywania prawa do odliczenia VAT, które odpowiadają wymogom lub przesłankom o charakterze formalnym, art. 178 lit. a dyrektywy 112 stanowi, że podatnik musi posiadać

<sup>18</sup> Zob. w szczególności wyroki: z dnia 21 czerwca 2012 r., Mahagében i Dávid, C-80/11 i C-142/11, EU:C:2012:373, pkt 39; z dnia 19 października 2017 r., Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, pkt 37; z dnia 27 czerwca 2018 r. w sprawach połączonych C-459/17 i C-460/17 SGI (C-459/17), Valériane SNC (C-460/17) EU;C:2018:501, pkt 31–40 i postanowienie z dnia 3 września 2020 r., Vikingo Fővállalkozó, C-610/19, EU:C:2020:673, pkt 40–41.

<sup>19</sup> A. Ćwik-Bury, *Terminy przedawnienia a neutralność systemu VAT w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości UE. Perspektywa pewności prawa*, Warszawa 2020, s. 72.

<sup>20</sup> Zob. rozdział IV dyrektywy 112. Por. P. Selera, *Prawo do odliczenia i zwrotu podatku naliczonego w VAT*, Warszawa 2014, s. 137.



fakturę sporządzoną zgodnie z art. 220–236 oraz 238–240 tej dyrektywy<sup>21</sup>. Warunki materialne, którym podlega prawo do odliczenia, są spełnione tylko wtedy, gdy dostawa towarów lub usług, których dotyczy faktura, została rzeczywiście zrealizowana. Weryfikacja istnienia transakcji podlegającej opodatkowaniu musi być przeprowadzona zgodnie z zasadami dowodowymi prawa krajowego, poprzez dokonanie całościowej oceny wszystkich elementów i okoliczności faktycznych danej sprawy<sup>22</sup>.

W orzecznictwie krajowym także podkreśla się, że prawo do odliczenia dotyczy jedynie faktur stwierdzających faktycznie zrealizowany obrót gospodarczy; sama faktura jako dokument nie tworzy prawa do odliczenia VAT w niej wskazanego. Prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego przy zakupie towarów i usług nie jest prawem samoistnym, lecz ma charakter warunkowy, tj. nie wynika z samego faktu posiadania faktury, lecz z faktu nabycia towaru lub usługi od wystawcy faktury. Faktura potwierdzająca uprawnienie do odliczenia podatku naliczonego musi zatem odzwierciedlać prawdziwy przebieg zdarzeń gospodarczych<sup>23</sup>. Dysponowanie przez nabywcę fakturą nie stanowi samo w sobie uprawnienia do odliczenia podatku, jeżeli nie towarzyszy mu spełnienie warunku w postaci wykonania rzeczywistej czynności skutkującej u wystawcy faktury obowiązkiem podatkowym z tytułu jej realizacji na rzecz nabywcy. Dla rozstrzygnięcia kwestii prawa do odliczenia podatku z faktur podstawowe znaczenie ma więc to, czy podatnik nabył towar od kontrahenta, który widnieje na fakturze jako dostawca i czy to ten podmiot wykonał opisywane w fakturze usługi. Prawa do odliczenia nie kreuje bowiem tylko okoliczność posiadania rzeczy, które swoją charakterystyką odpowiadają rzeczom wykazanym na fakturze, lub korzystania z wyniku usług<sup>24</sup>.

#### 4.2. Dobra wiara podatnika VAT a prawo do odliczenia

W sytuacji braku rzeczywistej dostawy towaru czy świadczenia usług nie może powstać żadne prawo do odliczenia. W takim przypadku bez znaczenia jest dobra lub zła wiara podatnika, który wnosi o odliczenie VAT. Obowiązek

<sup>21</sup> Postanowienie z dnia 3 września 2020 r., Vikingo Fővállalkozó, C-610/19, EU:C:2020:673, pkt 43 i powołane tam orzecznictwo.

<sup>22</sup> Ibidem, pkt 46. Zob. podobnie wyroki: z dnia 6 grudnia 2012 r., Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, pkt 31, 32; z dnia 31 stycznia 2013 r., Stroy trans, C-642/11, EU:C:2013:54, pkt 45.

<sup>23</sup> Wyrok NSA z dnia 15 maja 2019 r., sygn. I FSK 583/17, CBOSA.

<sup>24</sup> Wyrok NSA z dnia 7 czerwca 2019 r., sygn. I FSK 758/17, CBOSA.

badania dobrej wiary podatnika podatku od towarów i usług nie dotyczy zatem tzw. pustych faktur, tj. faktur, które nie stwierdzają żadnych realnych transakcji gospodarczych<sup>25</sup>. W takich sytuacjach nie powstaje ani podatek należny, ani naliczony. Nie można też przyjąć, że podatnik odliczający podatek z takiej „pustej faktury” nie jest świadomy swojego oszukańczego działania.

Dobra wiara, związana z oszustwami i nadużyciami w podatku od wartości dodanej, nie została zdefiniowana zarówno przez prawodawcę unijnego, jak i krajowego. Stanowi ona koncepcję orzeczniczą wypracowaną w judykaturze Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej<sup>26</sup> w zakresie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, stając się tym samym elementem krajowego systemu podatkowego w zakresie podatku od towarów i usług. Odkodowanie zakresu pojęciowego działania podatnika w dobrej wierze następuje na etapie stosowania prawa *ad casum* – w pierwszej kolejności przez organy administracji podatkowej, a następnie przez sąd administracyjny w ramach kontroli legalności działań administracji podatkowej. Dobra wiara stanowi przede wszystkim przesłankę realizacji uprawnień wynikających z prawa unijnego, uwalniającą podatnika VAT od odpowiedzialności za przestępcze działania kontrahenta na wcześniejszym lub późniejszym etapie obrotu.

Dobra wiara na gruncie podatku od wartości dodanej związana jest z dochowaniem przez podatnika należytej staranności<sup>27</sup>. Pojęcia dobrej wiary i należytej staranności – jako terminy języka prawnego w obszarze wspólnego systemu VAT – są ze sobą ściśle związane<sup>28</sup> czy wręcz

<sup>25</sup> Por. np. wyroki NSA: z dnia 23 listopada 2016 r., sygn. I FSK 566/15; z dnia 19 marca 2015 r., sygn. I FSK 2205/13, CBOSA. Zdaniem W. Kotowicza stanowisko to co do zasady nie budzi w praktyce zastrzeżeń, niemniej pewne wątpliwości mogą dotyczyć sytuacji, w której podatnik uczestniczył w dostawie o charakterze łańcuchowym, w ramach której towary są bezpośrednio wysyłane od pierwszego dostawcy do końcowego nabywcy. Zobacz szerzej: W. Kotowicz, *Pusta faktura. Faktura niedokumentująca rzeczywistego zdarzenia gospodarczego*, [w:] *Karuzele i oszustwa podatkowe. Metody przeciwdziałania unikaniu opodatkowania*, red. I. Ożóg, J. Rudowski, Warszawa 2021, s. 167.

<sup>26</sup> Dalej: Trybunał Sprawiedliwości UE, Trybunał Sprawiedliwości, Trybunał, TSUE.

<sup>27</sup> M. Cieśla, *Dobra wiara i należyta staranność w „karuzeli podatkowej”*, [w:] *10 lat w Unii Europejskiej. Wpływ prawa UE na polski system prawny*, red. J. Głumińska-Pawlic, Katowice 2014, s. 13. Szerzej na temat należytej staranności zob. K. Lasiński-Sulecki, *Pojęcie należytej staranności na gruncie podatku od towarów i usług*, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2017, nr 6(75), s. 26–39.

<sup>28</sup> M. Michalak, *Należyta staranność i dobra wiara w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej*, „Studia Iuridica Toruniensia” 2016, nr 2, s. 179, <https://doi.org/10.12775/SIT.2016.021>

uotożsamiane<sup>29</sup>. W orzecznictwie ich relacja nie jest postrzegana jednolicie. Zasadniczo przyjmuje się, że dobra wiara polega na dochowaniu należytej staranności czy też należyta staranność stanowi element oceny, czy podatnik działał w dobrej wierze<sup>30</sup>.

W orzecznictwie krajowym należyta staranność podatnika podatku od towarów i usług w relacjach handlowych (dobra wiara) postrzegana jest jako stan świadomości podatnika i związana z nim powinność oraz możliwość przewidywania określonych zdarzeń, tj. uczestnictwa w działaniach prowadzących do wyłudzenia nienależnego zwrotu podatku. Działanie podatnika w „złej wierze” nie oznacza świadomości tego, że swoim działaniem czy też zaniechaniem narusza prawo. Z utrwalonego orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości wynika, że nie działa w dobrej wierze zarówno podatnik, który ma wiedzę o istotnym i rzeczywistym stanie faktycznym i prawnym, jak i ten, kto takiej wiedzy nie ma, ale w świetle okoliczności danej sprawy może i powinien wiedzieć, że bierze udział w przedsięwzięciu, którego celem jest oszustwo podatkowe<sup>31</sup>.

Przesądzenie przez organy podatkowe, czy podatnik działał w dobrej wierze, czy też nie, zasadniczo polega na skonstruowaniu wzorca powinno go zachowania podatnika w realiach konkretnej sprawy, a następnie na weryfikacji zachowania podatnika w tych okolicznościach faktycznych względem wzorca. W konsekwencji postawienie zarzutu niedochowania dobrej wiary może nastąpić jedynie w sytuacji, gdy zachowanie podatnika nie jest zgodne z ustalonym *ad casum* wzorcem zachowania. Jeżeli natomiast podatnik nie wiedział, że transakcja nabycia towaru została zorganizowana w związku z popełnieniem przez inny podmiot oszustwa lub nadużycia,

<sup>29</sup> Por. wyroki NSA: z dnia 28 października 2016 r., sygn. I FSK 511/15; z dnia 26 stycznia 2017 r., sygn. I FSK 849/15; z dnia 22 listopada 2016 r., sygn. I FSK 2118/15; z dnia 15 grudnia 2021 r., sygn. I FSK 671/20 i sygn. I FSK 779/20, CBOSA oraz M. Maliński, W. Ślisz, *Należyta staranność nabywców towarów w transakcjach krajowych jako przesłanka zachowania prawa do odliczenia VAT naliczonego w świetle orzecznictwa Naczelnego Sądu Administracyjnego*, „Przegląd Podatkowy” 2018, nr 4, s. 29–35. W literaturze wskazuje się, że choć terminy „dobra wiara” i „należyta staranność” są ze sobą powiązane, to nie są to pojęcia tożsame – por. K. Lasiński-Sulecki, *Pojęcie „należyta staranność”...*, s. 27 oraz B. Bieniek, *Przesłanki wyłączenia w prawie do odliczenia podatku naliczonego wynikające z orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości, cz. 2*, „Europejski Przegląd Sądowy” 2022, nr 4, s. 20–27.

<sup>30</sup> M. Maliński, W. Ślisz, *Należyta staranność...*, s. 30.

<sup>31</sup> Wyroki NSA z dnia 15 grudnia 2021 r., sygn. I FSK 671/20 oraz sygn. I FSK 779/20, CBOSA.

prawo do odliczenia podatku naliczonego nie powinno zostać mu odebrane, jeżeli przy zachowaniu należytej staranności nie mógł wiedzieć, że transakcja ta służy oszustwu lub nadużyciu w zakresie VAT<sup>32</sup>.

##### 5. „PUSTA FAKTURA” W ORZECZNICTWIE SĄDÓW ADMINISTRACYJNYCH

Pojęcie „pustej faktury”, nazywanej też fakturą fikcyjną<sup>33</sup>, jako termin języka prawnego w obszarze podatku od towarów i usług, nie jest postrzegane w orzecznictwie sądów administracyjnych jednolicie. Mianem „pustych faktur” określa się bowiem faktury stwierdzające różne stany faktyczne zaistniałe pomiędzy uczestnikami obrotu gospodarczego – podatnikami VAT. W judykaturze prezentowane jest z reguły szerokie ujęcie tzw. pustych faktur, przez które rozumie się zarówno faktury nieodzwierciedlające żadnej czynności gospodarczej, jak i faktury dokumentujące transakcję handlową, ale w aspekcie podmiotowo lub przedmiotowo niezgodnym z rzeczywistym stanem faktycznym, co zostanie zaprezentowane w dalszych rozważaniach.

Analiza orzecznictwa prowadzi również do konkluzji o świadomości przedstawicieli jurysprudencji co do rozbieżności rozumienia pojęcia tzw. pustych faktur. Faktury te określane są zbiorczym terminem „pustych faktur”, aczkolwiek doprecyzowanym przez skład orzekający *ad casum* z uwzględnieniem wszystkich okoliczności faktycznych. Warto także zauważyć, że w judykaturze podjęto próby uporządkowania zagadnienia tzw. pustych faktur<sup>34</sup>. Przy tym czynnikiem decydującym czy przesądzającym, z jaką „pustą fakturą” mamy do czynienia, jest ustalony stan faktyczny w konkretnej sprawie i jego jednoznaczna ocena<sup>35</sup>. Ta jednoznaczna kwalifikacja okoliczności faktycznych sprawy stanowi jednak nie tylko warunek *sine qua non* odkodowania pojęcia tzw. pustych faktur w realiach

<sup>32</sup> Por. wyroki TSUE: C-255/02, Halifax i in., EU:C:2006:121, pkt 71; C-439/04 i C-440/04, Kittel i in., EU:C:2006:446, pkt 54; C-80/11 i C-142/11, Mahagében i Dávid, EU:C:2012:373, pkt 41.

<sup>33</sup> K. Dokukin, *Faktura fikcyjna (pusta)*, [w:] eadem, *Faktura VAT 2022*, Warszawa 2022, LEX; por. prawomocny wyrok WSA w Warszawie z dnia 18 stycznia 2021 r., sygn. III SA/Wa 496/20, od którego skargę oddalił NSA wyrokiem z dnia 13 lipca 2022 r., sygn. I FSK 1027/21.

<sup>34</sup> Na przykład wyroki NSA: z dnia 7 czerwca 2019 r., sygn. I FSK 758/17; z dnia 15 maja 2019 r., sygn. I FSK 583/17, CBOSA.

<sup>35</sup> Por. wyroki NSA: z dnia 11 lutego 2014 r., sygn. I FSK 390/13; z dnia 5 grudnia 2013 r., sygn. I FSK 1687/13; z dnia 7 czerwca 2019 r., sygn. I FSK 758/17, CBOSA.

faktycznych danej sprawy, ale również – o czym będzie mowa w dalszych rozważaniach – implikuje skutki prawne zarówno dla wystawcy takiej faktury (możliwość zastosowania art. 108 u.p.t.u.), jak i jej odbiorcy (pozbawienie prawa do odliczenia podatku naliczonego na podstawie art. 86 ust. 1 i 2 oraz art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. a u.p.t.u.).

Porządkując zagadnienie tzw. pustych faktur, Naczelny Sąd Administracyjny w wyrokach z dnia 7 czerwca 2019 r., sygn. I FSK 758/17 i z dnia 15 maja 2019 r., sygn. I FSK 583/17<sup>36</sup> odwołał się do swoich wcześniejszych orzeczeń z dnia 11 lutego 2014 r., sygn. I FSK 390/13 oraz z dnia 5 grudnia 2013 r., sygn. I FSK 1687/13<sup>37</sup>, w których zidentyfikowano trzy rodzaje „pustych faktur”. Pierwsza z nich stanowi pustą fakturą *sensu stricto*, będącą w istocie dokumentem, któremu w rzeczywistości w ogóle nie towarzyszy transakcja w nim wskazana, druga jest natomiast taką pustą fakturą, której w tle towarzyszy realna transakcja, ale z udziałem innego podmiotu niż wystawca tej faktury (jeden podmiot faktycznie realizuje transakcje, a zupełnie inny podmiot wystawia fakturę mającą rzekomo dokumentować tę transakcję, czego świadom jest odbiorca takiej faktury), albo wreszcie fakturą wystawioną przez firmanta, a więc dotyczącą w istocie rzeczywistego obrotu towarami lub usługami, ale z zatajeniem wobec osób trzecich (nabywców) prawdziwego podmiotu realizującego ten obrót.

Odnosząc się w pierwszej kolejności do pustej faktury *sensu stricto*, zauważyć trzeba, że w aktualnym orzecznictwie taka faktura identyfikowana jest z fakturą z art. 108 u.p.t.u. W wyroku z dnia 13 lipca 2022 r., sygn. I FSK 950/18<sup>38</sup>, Naczelny Sąd Administracyjny wskazał, że ustalenie, czy faktycznie nastąpiło wystawienie „pustej faktury” wskazanej w art. 108 u.p.t.u., w następstwie którego nie było dostawy towaru, czy też jednak nastąpiła dostawa towaru, ma istotne znaczenie dla rozstrzygnięcia sprawy. W przypadku gdy nie nastąpiła dostawa towaru, organy podatkowe nie mają obowiązku badania dobrej wiary podatnika, lecz gdy nastąpiła dostawa towaru, powinny one zbadać, czy podatnik dochował należytej staranności.

W stanie faktycznym sprawy organy podatkowe, na podstawie art. 108 u.p.t.u., określiły stronie skarżącej podatek do zapłaty, ustalono bowiem,

<sup>36</sup> Analogiczne podejście interpretacyjne zaprezentowano również w wyroku z dnia 30 kwietnia 2018 r., sygn. I FSK 1114/16, CBOSA.

<sup>37</sup> CBOSA.

<sup>38</sup> Por. także prawomocny wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 11 marca 2008 r., sygn. I SA/Rz 88/08, od którego skargę kasacyjną oddalił NSA wyrokiem z dnia 24 listopada 2009 r., sygn. I FSK 1107/08, CBOSA.

że dokonała ona bezpodstawnego odliczenia podatku naliczonego z faktur wystawionych przez kontrahenta, dokumentujących nabycie towarów elektronicznych oraz wprowadziła do obrotu faktury sprzedaży niedokumentujące rzeczywistych zdarzeń gospodarczych. Wystawione przez kontrahenta faktury nie dokumentowały czynności podlegających opodatkowaniu podatkiem VAT. Z materiału dowodowego – decyzji wydanej przez Dyrektora Urzędu Kontroli Skarbowej wobec tego kontrahenta – wynikało, że nie mógł on w 2012 r. prowadzić działalności gospodarczej w zakresie wynikającym z wystawianych przez niego faktur. Z kolei na spornych fakturach sprzedaży przedmiot zidentyfikowany został wyłącznie co do rodzaju i w związku z brakiem udostępnienia przez stronę ewidencji magazynowej nie można było w sposób jednoznaczny stwierdzić, że strona dokonywała sprzedaży tego samego towaru, który rzekomo nabyła na podstawie spornych faktur. Towar wykazany na fakturach był objęty tzw. karuzelą podatkową<sup>39</sup>.

Natomiast „pod rządami” ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym<sup>40</sup> kwestia czy „pusta faktura” jest fakturą, o której mowa w art. 108 u.p.t.u., była przedmiotem sporów do czasu uchwały siedmiu sędziów NSA z 22 kwietnia 2002 r., sygn. FPS 2/02<sup>41</sup>, zgodnie z którą przepis ten nie ma zastosowania, gdy wystawiona faktura z wykazanim podatkiem nie odzwierciedla rzeczywistej sprzedaży.

W powołanym już wyroku z dnia 7 czerwca 2019 r., sygn. I FSK 758/17, Naczelny Sąd Administracyjny doprecyzował sposób rozumienia pojęcia „pustych faktur”, twierdząc, że zebrane w sprawie dowody wskazują, iż na rzecz skarżącej wystawiane były puste faktury w tym sensie, że w ich tle miał miejsce bliżej nieokreślony ruch towarowy i wykonywane usługi, ale z udziałem innych podmiotów niż wystawca spornych faktur. Przyjęcie pustej faktury nie oznacza więc zawsze braku towaru lub fikcyjności usługi. W realiach rozpoznawanej sprawy faktura była pusta, bo dokumentowała zdarzenia, które nie miały miejsca pomiędzy wymienionymi

---

<sup>39</sup> Rozpoznając skargę kasacyjną, NSA uchylił jednak zaskarżony wyrok w całości i sprawę przekazał sądowi pierwszej instancji do ponownego rozpoznania, z uwagi na naruszenia prawa procesowego. Naczelny Sąd Administracyjny nie podzielił bowiem poglądu organu podatkowego, że przeprowadzenie dowodu z wnioskowanych przez stronę świadków nie jest uzasadnione, bo ustalono odmienny stan faktyczny, niż domagała się tego strona. Przed przeprowadzeniem dowodów nie można z góry zakładać treści zeznań świadków i dokonywać ich oceny.

<sup>40</sup> Dz.U. Nr 11, poz. 50.

<sup>41</sup> Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego 1001, Nr 4, poz. 136.

w niej podmiotami, natomiast towary lub usługi mogły mieć inne, nieznanne źródło pochodzenia lub wykonawstwa. Uzasadniając takie stanowisko, NSA argumentował, że przedmiotem postępowania podatkowego w zakresie wyznaczonym przez art. 86 ust. 1 i 2 oraz art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. a u.p.t.u.<sup>42</sup> jest przede wszystkim ustalenie, czy podmiot wskazany jako wystawca faktury rozporządzał towarem specyfikowanym na fakturze jako właściciel i mógł skutecznie przenieść swoje prawo do rozporządzania tym (swoim) towarem na skarżącą oraz czy to wystawca faktur wykonał fakturowane usługi. Negatywne ustalenie w tym zakresie – co miało miejsce w spornej sprawie – prowadzi do odmowy prawa odliczenia podatku wykazanego na fakturze. Dysponowanie przez nabywcę fakturą nie stanowi samo w sobie uprawnienia do odliczenia podatku, jeżeli nie towarzyszy mu spełnienie warunku w postaci wykonania rzeczywistej czynności skutkującej u wystawcy faktury obowiązkiem podatkowym z tytułu jej realizacji na rzecz nabywcy. Dla rozstrzygnięcia kwestii prawa do odliczenia podatku z faktur podstawowe znaczenie ma więc to, czy skarżąca kupiła towar od kontrahenta, który widnieje na fakturze jako dostawca i czy to ten podmiot wykonał opisywane w fakturze usługi. Prawa do odliczenia nie kreuje tylko okoliczność posiadania rzeczy (w przywołanej sprawie opon), które swoją charakterystyką odpowiadają rzeczom wykazanym na fakturze, lub korzystania z wyniku usług (w omawianym przypadku napraw samochodów).

Analogiczne stanowisko zajął NSA we wspomnianym już wyroku o sygn. I FSK 583/17, przyjmując, że na rzecz skarżącej wystawiane były puste faktury w tym sensie, że w ich tle miał miejsce bliżej nieokreślony ruch towarowy, ale z udziałem innych podmiotów niż wystawcy spornych faktur. Faktury sprzedaży wystawione na rzecz strony skarżącej dotyczyły towarów, których podatnik nie nabył od dostawcy wskazanego na fakturach, co mieści się hipotezie normy z art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. a u.p.t.u. O prawie do odliczenia podatku z faktury nie może bowiem decydować tylko to, że skarżąca ma towar (złom). O prawie do odliczenia podatku z faktury decyduje to, że konkretny towar skarżącej sprzedał wystawca faktury. Dla zastosowania art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. a u.p.t.u nie było niezbędne wykazanie alternatywnego istnienia dostawcy towaru. Negując prawo do odliczenia podatku wykazanego w spornych fakturach, organy nie były więc obligowane do

<sup>42</sup> Zgodnie z przywołanym przepisem podstawy do obniżenia podatku należnego oraz zwrotu różnicy podatku lub zwrotu podatku naliczonego nie stanowią faktury i dokumenty celne w przypadku, gdy wystawione faktury, faktury korygujące lub dokumenty celne stwierdzają czynności, które nie zostały dokonane – w części dotyczącej tych czynności.

ustalania, kto inny niż wystawcy spornych faktur mógł dostarczać towar skarżącej. Faktury sprzedaży wystawione stronie dotyczyły towarów, których podatnik nie nabył od dostawcy wskazanego na fakturach. Faktura potwierdzająca uprawnienie do odliczenia podatku naliczonego musi zatem odzwierciedlać prawdziwy przebieg zdarzeń gospodarczych.

Podobne podejście do kwestii odliczania podatku VAT z tzw. pustych faktur zastosował NSA w wyroku z dnia 6 kwietnia 2022 r.<sup>43</sup>, wskazując, że podstawę do dokonania jego odliczenia może stanowić wyłącznie faktura odzwierciedlająca faktyczne zdarzenie gospodarcze w aspekcie podmiotowym, przedmiotowym oraz ilościowym. W realiach rozpoznawanej sprawy ustalono natomiast, że wystawca faktury nie prowadził faktycznej działalności gospodarczej, nie mógł zatem wykonać spornych usług. Faktu wykonania kwestionowanych usług przez tę spółkę nie potwierdzają także karty przekazania odpadów. Kwestionowanych usług nie mogła również wykonać inna spółka, ponieważ także nie zatrudniała w 2013 r. pracowników, spółka ta nie dysponowała samochodami czy innym sprzętem koniecznym do załadunku, rozładunku i transportu odpadów. Wobec tego skarżąca nie nabyła spornych usług od wymienionych podmiotów. Co więcej, zebrany materiał dowodowy wskazuje, że to skarżąca faktycznie wykonała transport odpadów, a nie wskazana na fakturach firma. W takiej sytuacji badanie należytej staranności jest niezasadne, przesłanka dobrej wiary nie obejmuje bowiem przypadków, gdy odbiorca faktury nie otrzymuje żadnego świadczenia od podmiotu w niej wykazanego. Podatnik mający wiedzę o niewykonaniu czynności, nie może jednocześnie twierdzić, iż nie miał wiedzy o nadużyciach prawa przez swojego kontrahenta, sam w tej czynności uczestnicząc.

W wyroku z dnia 13 lipca 2022 r.<sup>44</sup> NSA wskazał, że spór w sprawie dotyczy tego, czy kontrahent dysponował lub czy dostarczył towar skarżącemu. W przypadku bowiem gdy wystawiono tzw. puste faktury, za którymi nie stała dostawa towaru, nie ma konieczności badania należytej staranności podatnika. W sytuacji, gdy za „pustą fakturą” podążał towar, może zaistnieć konieczność badania należytej staranności podatnika przy dokonywaniu transakcji. W realiach rozpoznawanej sprawy, jak ustalił sąd pierwszej instancji<sup>45</sup>, skarżący nie wszedł w posiadanie wymienionego w fakturach

<sup>43</sup> Sygn. I FSK 1409/19, CBOSA.

<sup>44</sup> Sygn. I FSK 1027/21, CBOSA.

<sup>45</sup> Wyrok WSA w Warszawie z dnia 28 stycznia 2021., sygn. III SA/Wa 496/20, CBOSA.



wystawionych przez kontrahenta sprzętu komputerowego i telefonów, gdyż kontrahent ten nimi nie dysponował – nie nabył towaru wykazanego w zakwestionowanych fakturach, nie mógł zatem nim rozporządzać jak właściciel i z tego wynika, że nie sprzedał go na rzecz skarżącego, tak więc faktury przez niego wystawione nie mogły stanowić dla skarżącego podstawy do odliczenia podatku naliczonego w nich zawartego. Nie sposób bowiem przyjąć, że skarżący odliczający podatek z „pustej faktury” (bez towaru) nie jest świadomy swojego oszukańczego działania, skoro wystawieniu tego rodzaju faktury nie towarzyszy w ogóle żadna dostawa towaru lub świadczenie usług przez podmiot ją wystawiający ani żaden inny. Strona aktywnie i świadomie uczestniczyła w procedurze polegającym na wprowadzeniu do obrotu fikcyjnych faktur.

Jednak samo istnienie towaru, który służy uwiarygodnieniu transakcji stanowiących element mechanizmu oszustwa podatkowego, jak wskazano w wyroku NSA z dnia 8 czerwca 2022 r.<sup>46</sup>, nie determinuje wystąpienia czynności podlegającej opodatkowaniu i tym samym nie stwarza podstawy do pomniejszenia podatku należnego o podatek naliczony wynikający z faktur wskazujących na takie transakcje. Dla stwierdzenia oszustwa podatkowego nie jest jednak niezbędne, by towar będący jego przedmiotem został powtórnie wprowadzony na terytorium kraju. Warunek ustalenia, że mechanizm transakcji został ukształtowany w ten sposób, iż osiągnięta została korzyść, wynika z niezapłacenia lub nienależnego zwrotu podatku. Podatnik, któremu odmówiono prawa do odliczenia z powodu braku transakcji podlegającej opodatkowaniu, nie znajduje się w sytuacji porównywalnej do sytuacji podatnika, któremu przyznano prawo do odliczenia z powodu istnienia podlegającej opodatkowaniu rzeczywiście zrealizowanej transakcji. Sąd podkreślił także, że podmioty wykazujące w fakturach nierzeczywiste transakcje są świadomymi uczestnikami oszustwa podatkowego, a sam fakt wystawiania faktur nie spełnia przesłanek do uznania ich aktywności za działalność gospodarczą. Stąd też nie mają one w tym zakresie przymiotu podatników, a w konsekwencji nie przysługuje im prawo do odliczenia podatku z tytułu otrzymania „pustych faktur”, a wystawione przez nie „puste faktury” podlegają rozliczeniu w trybie art. 108 ust. 1 u.p.t.u. Zdaniem NSA transakcje, które same stanowią oszustwo w zakresie podatku VAT, nie stanowią dostaw towarów dokonywanych przez podatnika działającego w takim charakterze oraz nie stanowią działalności gospodarczej w rozumieniu

<sup>46</sup> Sygn. I FSK 618/18, CBOSA.

dyrektywy VAT, a tym samym art. 15 ust. 1 i 2 u.p.t.u. Potwierdzają to tezy (53–57) wyroku Trybunału Sprawiedliwości z dnia 6 lipca 2006 r. w sprawach połączonych C-439/04 (Kittel, EU:C:2006:446) i C-440/04 (Recolta Recycling, EU:C:2005:74). Nie zostają spełnione obiektywne kryteria stanowiące podstawę pojęcia dostaw towarów, które zostały zrealizowane przez podatnika działającego w takim charakterze, oraz pojęcia działalności gospodarczej, w przypadku gdy oszustwo podatkowe zostało popełnione przez samego podatnika<sup>47</sup>.

Z przeprowadzonych rozważań wynika, że za istotne dla uznania faktury za „pustą” konieczne jest odwołanie się do stanu faktycznego, w celu ustalenia, czy wystawionej fakturze towarzyszy towar bądź też usługa. Jeśli tak, to czy doszło do działalności opodatkowanej podatkiem od wartości dodanej, takiej jak dostawy towarów czy świadczenia usług, czy też w obrocie gospodarczym istniał towar, mający na celu jedynie uwiarygodnić oszustwo podatkowe?

Dotychczasowe rozważania prowadzą również do wniosku, że w orzecznictwie sądów administracyjnych wyrażane jest jednolite stanowisko, iż w przypadkach gdy nie występuje rzeczywisty obrót, odbiorca faktur nie ma prawa do odliczenia podatku niezależnie od stanu swojej świadomości i wiedzy. W tej sytuacji nie ma żadnego podatku, który można by odliczyć. Nie ma potrzeby w ogóle badać ewentualnej dobrej wiary odbiorcy (posiadacza faktury), ponieważ bezwarunkowo nie ma on prawa do odliczenia podatku<sup>48</sup>. Podobnie w doktrynie<sup>49</sup> prezentowany jest pogląd, zgodnie z którym faktura niedokumentująca realnej czynności gospodarczej, czyli tzw. pusta faktura, w żadnych warunkach nie uprawnia do odliczenia podatku naliczonego.

Natomiast w przypadku transakcji, które miały miejsce (tzn. towar został dostarczony bądź usługa została dokonana), lecz które stanowiły oszustwo podatkowe bądź też takie oszustwo zaistniało na wcześniejszych etapach obrotu danym towarem, prawo do odliczenia podatku powinno co do zasady być uzależnione od istnienia dobrej wiary<sup>50</sup>. Przy czym decydują-

<sup>47</sup> Zob. wyrok TSUE z dnia 21 lutego 2006 r. w sprawie C-255/02 Halifax i in., EU:C:2006:121.

<sup>48</sup> A. Bartosiewicz, *VAT. Komentarz*, Warszawa 2022 oraz powołane tam wyroki WSA w Warszawie: z dnia 6 lutego 2015 r., sygn. III SA/Wa 3726/14 i z dnia 11 lutego 2015 r., sygn. III SA/Wa 1701/14; wyrok NSA z dnia 27 marca 2018 r., sygn. I FSK 635/16.

<sup>49</sup> P. Selera, *Prawo do odliczenia...*, s. 139.

<sup>50</sup> Por. A. Bartosiewicz, *VAT. Komentarz*, s. 998–999 oraz powołany tam wyrok NSA z dnia 24 lutego 2015 r., sygn. I FSK 190/14.

ce w takiej sytuacji powinny być ustalenia okoliczności faktycznych sprawy i ich jednoznaczna ocena prawna. W zakresie prawa do odliczenia podatkowego rzeczywiście dokonanej czynności oraz zasad badania dobrej wiary wielokrotnie wypowiadał się Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej, co przedstawione zostanie w dalszych rozważaniach.

W doktrynie podnosi się natomiast, że faktury, które nie dokumentują żadnej sprzedaży, powszechnie nazywane są „pustymi fakturami”. Faktury te stwierdzają więc zdarzenia gospodarcze, które w ogóle nie zaistniały<sup>51</sup>. Wyrażane jest także stanowisko, iż „pustą fakturą” jest dokument nierzetelny, obarczony zasadniczą niezgodnością treści z rzeczywistym przebiegiem transakcji, przy czym niezgodność ta może mieć charakter przedmiotowy lub podmiotowy<sup>52</sup>.

## 6. „PUSTE FAKTURY” A ORZECZNICTWO TRYBUNAŁU SPRAWIEDLIWOŚCI UNII EUROPEJSKIEJ

Pomimo iż Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej nie posługuje się pojęciem „pustych faktur”, niesfunkcjonującym we wspólnym systemie VAT, to jednak w podjęte w niniejszej publikacji rozważania wpisuje się jego orzecznictwo w zakresie, w jakim, rozważając prawo do odliczenia podatku naliczonego, wskazuje on, kiedy dochodzi do rzeczywistego dokonania transakcji objętej systemem wspólnego podatku od wartości dodanej, a także w jakich sytuacjach organy podatkowe zobowiązane są do badania dobrej wiary podatnika VAT. Egzemplifikację powyższego stanowią niedawne orzeczenia Trybunału, zapadłe w odmiennych stanach faktycznych.

Pierwszym z wyroków jest wyrok Trybunału Sprawiedliwości UE z dnia 27 czerwca 2018 r. w sprawach połączonych C-459/17 i C-460/17 SGI<sup>53</sup>.

Przedmiotem rozważań TSUE było ustalenie, czy art. 17 szóstej dyrektywy<sup>54</sup> należy interpretować w ten sposób, że w celu odmówienia podatnikowi będącemu odbiorcą faktury prawa do odliczenia VAT wykazanego na

<sup>51</sup> A. Bartosiewicz, *VAT. Komentarz*, s. 1336; B. Sobocha, *Puste faktury*, [w:] *Przestępstwa karuzelowe i inne oszustwa w VAT*, red. I. Ożóg, Warszawa 2017.

<sup>52</sup> W. Kotowicz, *Pusta faktura...*, s. 157. Podobnie K. Dokukin, *Faktura fikcyjna...*

<sup>53</sup> EU:C:2018:501.

<sup>54</sup> Szósta dyrektywa Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.Urz. WE L 145 ze zm., s. 1, dalej: szósta dyrektywa).

tej fakturze wystarczy, aby organ ustalił, iż transakcje, którym odpowiada ta faktura, w rzeczywistości nie zostały dokonane, czy też konieczne jest, aby organ ten wykazał również brak dobrej wiary tego podatnika. W stanie faktycznym rozpoznawanej sprawy odmówiono prawa do odliczenia z tego powodu, że odnośne towary nie zostały w rzeczywistości dostarczone spółkom, o których mowa w postępowaniach głównych. Sąd odsyłający zastanawiał się, czy w takiej sytuacji, w celu odmowy podatnikowi prawa do odliczenia VAT, wystarczy wykazanie, że towary lub usługi nie zostały mu w rzeczywistości dostarczone lub wyświadczone, czy też należy również wykazać, że podatnik wiedział lub powinien był wiedzieć o tym, że odnośne transakcje uczestniczyły w oszustwie w zakresie VAT.

Rozważając powyższe zagadnienie Trybunał, opierający się na przedłożonych aktach sprawy, przyjął założenia, że nie zakwestionowano tego, iż spółki SGI i Valériane, a także właścivi dostawcy towarów, mają status podatników w rozumieniu szóstej dyrektywy. Ponadto towary, których dotyczy VAT naliczony, nie zostały w rzeczywistości dostarczone.

Dalej Trybunał przypomniał, iż art. 17 ust. 1 szóstej dyrektywy przewiduje, że prawo do odliczenia powstaje w momencie, gdy podatek, który podlega odliczeniu, staje się wymagalny. Ma to miejsce na podstawie art. 10 ust. 2 tej dyrektywy w chwili, w której została dokonana dostawa towarów lub została wyświadczona usługa. Oznacza to, że w systemie VAT prawo do odliczenia jest związane z rzeczywistym dokonaniem danej dostawy towaru lub rzeczywistym wyświadczeniem danej usługi<sup>55</sup>. Z kolei jeżeli brak jest rzeczywistej dostawy towarów lub rzeczywistego świadczenia usług, nie może powstać żadne prawo do odliczenia. W takich okolicznościach Trybunał wyjaśnił już, że wykonanie prawa do odliczenia nie rozciąga się na podatek, który jest należny wyłącznie dlatego, że został wskazany na fakturze. Dobra lub zła wiara podatnika, który wnosi o odliczenie VAT, nie ma wpływu na to, czy dostawa została dokonana w rozumieniu art. 10 ust. 2 szóstej dyrektywy. Zgodnie bowiem z celem tej dyrektywy, która zmierza do ustanowienia wspólnego systemu VAT, opartego m.in. na jednolitej definicji transakcji podlegających opodatkowaniu, pojęcie „dostawy towaru” w rozumieniu art. 5 ust. 1 wspomnianej dyrektywy ma obiektywny charakter i powinno być interpretowane niezależnie od celów i wyników odnośnych

---

<sup>55</sup> Zob. analogicznie postanowienie prezesa Trybunału z dnia 4 lipca 2013 r., Menidzherski biznes reshenia, C-572/11, niepublikowane, EU:C:2013:456, pkt 19 i przytoczone tam orzecznictwo.

transakcji, przy czym organ podatkowy nie jest zobowiązany do prowadzenia dochodzeń w celu ustalenia intencji podatnika lub do uwzględniania intencji występującego w tym samym łańcuchu dostaw podmiotu innego niż ów podatnik<sup>56</sup>. Ponadto to do osoby wnoszącej o odliczenie VAT należy wykazanie, iż spełnia ona warunki do korzystania z niego<sup>57</sup>. Istnienie prawa do odliczenia VAT jest uzależnione od tego, iż odpowiednie transakcje rzeczywiście zostały zrealizowane.

Odnosząc się w dalszej kolejności do wyroków z dnia 31 stycznia 2013 r., *Stroy trans* (C-642/11, EU:C:2013:54) oraz z dnia 31 stycznia 2013 r., *LVK* (C-643/11, EU:C:2013:55), Trybunał wskazał, że zostały one wydane w okolicznościach faktycznych zasadniczo odmiennych od okoliczności charakterystycznych dla spraw w postępowaniach głównych. Tak więc w kontekście, w którym nie wykazano, że dostawy towarów, na których opierało się prawo do odliczenia odnośnych podatników, w rzeczywistości nie miały miejsca, owe dwa wyroki dotyczyły tego – po pierwsze – czy organ podatkowy mógł wywnioskować o braku dostaw podlegających opodatkowaniu tylko na tej podstawie, iż dostawcy nie przedstawili żadnego dokumentu dotyczącego realizacji odnośnych dostaw, oraz – po drugie – czy podatnicy będący odbiorcami owych faktur mogli oprzeć się na braku sprostowań dokonanych przez organ podatkowy wobec wystawców spornych faktur, aby twierdzić, iż omawiane transakcje rzeczywiście zostały dokonane. Tymczasem w niniejszej sprawie przedstawione pytanie opiera się na założeniu, że towary, których dotyczy naliczony VAT, w rzeczywistości nie zostały dostarczone.

Reasumując, Trybunał Sprawiedliwości uznał, że art. 17 szóstej dyrektywy, zmienionej przez dyrektywę Rady 91/680/EWG z dnia 16 grudnia 1991 r., należy interpretować w ten sposób, że w celu odmówienia podatnikowi, będącemu odbiorcą faktury, prawa do odliczenia VAT wykazanego na tej fakturze wystarczy, aby organ podatkowy ustalił, iż transakcje, którym odpowiada ta faktura, w rzeczywistości nie zostały zrealizowane.

W odmiennym stanie faktycznym zapadło postanowienie<sup>58</sup> Trybunału Sprawiedliwości z dnia 3 września 2020 r. w sprawie C-610/19 *Vikingo*

<sup>56</sup> Zob. podobnie wyrok TSUE z dnia 21 listopada 2013 r., *Dixons Retail*, C-494/12, EU:C:2013:758, pkt 19, 21 i przytoczone tam orzecznictwo.

<sup>57</sup> Wyrok TSUE z dnia 26 września 1996 r., *Enkler*, C-230/94, EU:C:1996:352, pkt 24.

<sup>58</sup> Zgodnie z art. 99 regulaminu postępowania przed Trybunałem TSUE może w każdej chwili, w szczególności jeżeli odpowiedź na pytanie prejudycjalne można wywieść w sposób jednoznaczny z orzecznictwa lub jeżeli odpowiedź na takie pytanie nie pozostawia żadnych uzasadnionych wątpliwości, na wniosek sędziego sprawozdawcy i po

Fővállalkozó Kft.<sup>59</sup> Przedmiotem rozważań Trybunału było ustalenie, czy dyrektywę 112, w związku z zasadami neutralności podatkowej, skuteczności i proporcjonalności, należy interpretować w ten sposób, że stoi ona na przeszkodzie praktyce krajowej, w ramach której organy podatkowe odmawiają podatnikowi prawa do odliczenia VAT zapłaconego z tytułu nabycia dostarczonych mu towarów z tego powodu, że faktur związanych z tym nabyciem nie można uznać za wiarygodne, gdyż:

- 1) produkcja tych towarów i ich dostawa nie mogły zostać dokonane przez wystawcę owych faktur ze względu na brak niezbędnych zasobów materialnych i ludzkich, towary te zostały zatem w rzeczywistości nabyte od niezidentyfikowanej osoby;
- 2) nie dochowano krajowych zasad rachunkowości;
- 3) łańcuch dostaw, który doprowadził do tego nabycia, nie był ekonomicznie uzasadniony;
- 4) przy niektórych wcześniejszych transakcjach w ramach tego łańcucha dostaw wystąpiły nieprawidłowości.

Rozpoznając sprawę, Trybunał przypomniał, że wspólny system VAT zapewnia neutralność w zakresie ciężaru podatkowego całej działalności gospodarczej, bez względu na cel czy rezultaty tej działalności, pod warunkiem, że wspomniana działalność co do zasady sama podlega opodatkowaniu VAT<sup>60</sup>. Prawo do odliczenia VAT podlega jednak wymogom lub przesłankom o charakterze zarówno materialnym, jak i formalnym. Jeżeli chodzi o wymogi lub przesłanki materialne, z brzmienia art. 168 lit. a dyrektywy 112 wynika, że w celu skorzystania z prawa do odliczenia:

- 1) dany podmiot ma być podatnikiem w rozumieniu tej dyrektywy;
- 2) towary lub usługi, które są wskazywane jako podstawa tego prawa, powinny być wykorzystywane przez podatnika na dalszym etapie obrotu na potrzeby jego własnych opodatkowanych transakcji, a owe towary lub usługi powinny być dostarczone przez innego podatnika znajdującego się na wcześniejszym etapie obrotu.

Jeżeli chodzi o zasady wykonywania prawa do odliczenia VAT, które odpowiadają wymogom lub przesłankom o charakterze formalnym,

---

zapoznaniu się ze stanowiskiem rzecznika generalnego, orzec w formie postanowienia z uzasadnieniem.

<sup>59</sup> EU:C:2020:673.

<sup>60</sup> Zob. w szczególności wyroki TSUE: z dnia 21 czerwca 2012 r., Mahagében i Dávid, C-80/11 i C-142/11, EU:C:2012:373, pkt 39; z dnia 19 października 2017 r., Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, pkt 37.

art. 178 lit. a dyrektywy 112 stanowi, że podatnik musi posiadać fakturę sporządzoną zgodnie z art. 220–236 oraz 238–240 tej dyrektywy<sup>61</sup>.

Trybunał zauważył, iż w niniejszej sprawie sąd odsyłający stwierdził, że chociaż przesłanki te zostały spełnione w postępowaniu głównym, odmówiono Vikingo skorzystania z prawa do odliczenia w zastosowaniu w szczególności przepisów ustawy o rachunkowości, z których wynika, że faktura musi wykazywać, iż transakcja została wykonana, a więc musi odnosić się do rzeczywistej transakcji gospodarczej. Tymczasem organy podatkowe uznały, że towary, o których mowa, nie zostały ani wyprodukowane, ani dostarczone przez Freest – wystawcę faktur, ani przez jego podwykonawcę, ponieważ przedsiębiorstwa te nie miały niezbędnych zasobów ludzkich i materialnych, towary te zostały zatem faktycznie nabyte od niezidentyfikowanej osoby. W tych okolicznościach sąd odsyłający zastanawiał się, czy możliwe jest uzależnienie tego prawa od wymogów dowodowych wykraczających poza formalności nałożone przez dyrektywę 112.

Odnosząc się do tej kwestii, Trybunał wskazał, że warunki materialne, którym podlega prawo do odliczenia, są spełnione tylko wtedy, gdy dostawa towarów lub usług, których dotyczy faktura, została rzeczywiście zrealizowana. Trybunał orzekł już, że weryfikacja istnienia transakcji podlegającej opodatkowaniu musi być przeprowadzona zgodnie z zasadami dowodowymi prawa krajowego, poprzez dokonanie całościowej oceny wszystkich elementów i okoliczności faktycznych danej sprawy<sup>62</sup>. W związku z tym zastosowanie przepisów takich jak te ustanowione w art. 15 ust. 3 ustawy o rachunkowości w celu weryfikacji w postępowaniu głównym, czy faktury dotyczą rzeczywistych transakcji gospodarczych, jest zgodne z dyrektywą 112. Jednakże okoliczność, że w postępowaniu głównym omawiane towary nie zostały wyprodukowane ani dostarczone przez wystawcę faktur lub jego podwykonawcę, w szczególności ponieważ nie dysponowali oni niezbędnymi zasobami ludzkimi i materialnymi, nie jest wystarczająca do stwierdzenia braku zaistnienia dostaw omawianych towarów i wyłączenia prawa do odliczenia, na które powołuje się Vikingo, ponieważ okoliczność ta może wynikać zarówno z oszukańczej symulacji usługodawcy, jak i ze

<sup>61</sup> Wyrok TSUE z dnia 12 kwietnia 2018 r., Biosafe – Indústria de Reciclagens, C-8/17, EU:C:2018:249, pkt 30–32 i przytoczone tam orzecznictwo.

<sup>62</sup> Zob. podobnie wyroki TSUE: z dnia 6 grudnia 2012 r., Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, pkt 31, 32; z dnia 31 stycznia 2013 r., Stroy trans, C-642/11, EU:C:2013:54, pkt 45.

zwykłego posłużenia się innym podwykonawcą<sup>63</sup>. Ponadto z utrwalonego orzecznictwa wynika, że pojęcie dostawy towarów zawarte w art. 14 ust. 1 dyrektywy 112 odnosi się nie do przeniesienia własności w formie przewidzianej we właściwych przepisach krajowych, lecz obejmuje każdą transakcję przekazania rzeczy przez stronę, która upoważnia drugą stronę do rozporządzania tą rzeczą, jakby była ona jej właścicielem. Pojęcie to ma charakter obiektywny i ma zastosowanie niezależnie od celów i wyników danych transakcji. Wynika z tego, że transakcje będące przedmiotem postępowania głównego stanowią dostawy towarów w rozumieniu wskazanego artykułu, nawet jeśli towary te nie zostały wyprodukowane ani dostarczone przez wystawcę faktur, a osoba, od której towary te zostały faktycznie nabyte, nie została zidentyfikowana, jeżeli transakcje te spełniają obiektywne kryteria, na których opiera się to pojęcie, i jeżeli nie stanowią one oszustwa w VAT<sup>64</sup>. Płynie z tego wniosek, że jeżeli dostawy towarów będące przedmiotem postępowania głównego zostały rzeczywiście dokonane, a towary te wykorzystane przez spółkę Vikingo na wcześniejszym etapie obrotu do celów jej opodatkowanych transakcji, nie można jej co do zasady odmówić prawa do odliczenia<sup>65</sup>.

Reasumując, Trybunał uznał, że dyrektywę 112 w związku z zasadami neutralności podatkowej, skuteczności i proporcjonalności należy interpretować w ten sposób, że stoi ona na przeszkodzie praktyce krajowej, w ramach której organy podatkowe odmawiają podatnikowi prawa do odliczenia podatku od wartości dodanej zapłaconego z tytułu nabycia dostarczonych mu towarów z tego powodu, że faktur związanych z tym nabyciem nie można uznać za wiarygodne, gdyż:

- 1) ich produkcja i dostawa nie mogły zostać dokonane przez wystawcę owych faktur ze względu na brak niezbędnych zasobów materialnych i ludzkich, a więc towary te zostały w rzeczywistości nabyte od niezidentyfikowanej osoby;
- 2) nie dochowano krajowych zasad rachunkowości;

<sup>63</sup> Zob. podobnie wyroki TSUE: z dnia 6 września 2012 r., Tóth, C-324/11, EU:C:2012:549, pkt 49; z dnia 13 lutego 2014 r., Maks Pen, C-18/13, EU:C:2014:69, pkt 31.

<sup>64</sup> Podobnie wyroki TSUE: z dnia 21 listopada 2013 r., Dixons Retail, C-494/12, EU:C:2013:758, pkt 20–22; z dnia 17 października 2019 r., Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, pkt 22, 23.

<sup>65</sup> Zob. podobnie wyrok TSUE z dnia 6 grudnia 2012 r., Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, pkt 33; postanowienie z dnia 16 maja 2013 r., Hardimpex, C-444/12, EU:C:2013:318, pkt 22.



- 3) łańcuch dostaw, który doprowadził do tego nabycia, nie był ekonomicznie uzasadniony;
- 4) przy niektórych wcześniejszych transakcjach w ramach tego łańcucha dostaw wystąpiły nieprawidłowości.

W celu uzasadnienia takiej odmowy należy wykazać w sposób wymagany prawem, że podatnik aktywnie uczestniczył w oszustwie lub że wiedział, ewentualnie powinien był wiedzieć, że wskazane transakcje były związane z oszustwem popełnionym przez wystawcę faktury lub inny podmiot występujący na wcześniejszym etapie tego łańcucha dostaw, co powinien zweryfikować sąd odsyłający.

Analogiczne stanowisko wyrażał już wcześniej Trybunał Sprawiedliwości, m.in. w postanowieniu z dnia 13 grudnia 2018 r. w polskiej sprawie C-491/18, *Mennica Wrocławska*<sup>66</sup>. Przedmiotem rozważań było pytanie prejudycjalne Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu<sup>67</sup>: „Czy przepisy dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. 2006 r., L347, s. 1), a zwłaszcza jej art. 168, art. 178 lit. a, art. 226 pkt 6 dyrektywy 112 oraz zasady systemu VAT, w tym zwłaszcza zasady: neutralności podatkowej i proporcjonalności, nie stoją na przeszkodzie takiej praktyce krajowej, która odmawia prawa do odliczenia VAT z faktur, na których widnieje błędny rodzaj towaru, pomimo że w toku postępowania podatkowego (przed wydaniem decyzji) podatnik przedstawił wszelkie niezbędne wyjaśnienia oraz dokumenty źródłowe potwierdzające istnienie oraz szczegółowe cechy towarów będących przedmiotem transakcji, a które zostały następnie zaakceptowane przez organy podatkowe, jak też nie stwierdzono zaistnienia oszustwa podatkowego?”

Odpowiadając na przedstawione pytanie i przyjmując za sądem odsyłającym, że nie wykazano żadnego oszustwa ze strony podatnika, Trybunał Sprawiedliwości stwierdził, że art. 168 lit. a, art. 178 lit. a oraz art. 226 dyrektywy 112 należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie temu, aby krajowe organy podatkowe odmówiły podatnikowi prawa do odliczenia VAT należnego lub zapłaconego wyłącznie z tego powodu, że wystawione faktury zawierają błąd dotyczący oznaczenia towarów będących przedmiotem odnośnych transakcji, także w sytuacji, gdy podatnik przed wydaniem przez organy podatkowe dotyczącej go decyzji przedstawił

<sup>66</sup> EU:C:2018:1042.

<sup>67</sup> Postanowienie z dnia 25 kwietnia 2018 r., sygn. I SA/Wr 257/18, CBOSA.

im dokumenty oraz wyjaśnienia niezbędne do ustalenia prawdziwego przedmiotu tych transakcji i potwierdzające, że zostały one rzeczywiście dokonane.

Przywołane orzeczenia Trybunału Sprawiedliwości wskazują, że w przypadku, gdy nie doszło do rzeczywistej dostawy (świadczenia usługi), a w konsekwencji do powstania podatku należnego i naliczonego, brak podstaw do badania dobrej wiary. Jeżeli natomiast zostanie ustalone, że dostawa czy usługi miały rzeczywiście miejsce i nie stanowiły oszustwa podatkowego, jednak czynności stwierdzone fakturami zostały wykonane przez inny podmiot czy w innym rozmiarze niż wskazany na fakturze, realizacja prawa do odliczenia zależy od ustalenia dobrej wiary odbiorcy faktury.

## 7. PODSUMOWANIE

Analiza będącej przedmiotem publikacji problematyki wymagała przyjęcia szerszej perspektywy badawczej, niż sugerować może sam tytuł artykułu. Zabieg ten okazał się jednak konieczny, ponieważ wypracowany w orzecznictwie sądów administracyjnych sposób rozumienia pojęcia „pustych faktur” jest niejednorodny oraz uzależniony od stanu faktycznego konkretnej sprawy i jego oceny podatkowo-prawnej. Nie ma również charakteru normatywnego. Ponadto zagadnienie „pustych faktur” związane jest nierozzerwalnie z istotą podatku od towarów i usług, tj. zasadą neutralności, realizowaną poprzez prawo do odliczenia podatku naliczonego, łączącego się z kolei z koncepcją dobrej wiary odbiorcy faktury (dochowaniem należytej staranności) w sytuacji oszustwa podatkowego czy nadużycia prawa. Konieczne było także, choć w wąskim zakresie, zaprezentowanie orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, które – jakkolwiek nie posługuje się pojęciem „pustych faktur” – wyraźnie wskazuje, że decydującym czynnikiem powstania prawa do odliczenia jest dokonanie rzeczywistej dostawy towarów czy świadczenia usług. Natomiast sama realizacja prawa do odliczenia może być związana, w zależności od okoliczności konkretnej sprawy, z obowiązkiem badania dobrej wiary.

Niniejsze rozważania prowadzą do konkluzji, że pojęcie „pustych faktur” jest pojęciem autonomicznym, funkcjonującym w obszarze krajowego prawa podatkowego w zakresie podatku od towarów i usług, wypracowanym na płaszczyźnie stosowania prawa przez sądy administracyjne, niejednoznacznym i ściśle związanym z określonym stanem faktycznym i jego oceną. To właśnie w realiach danej sprawy podatkowej następuje odkodowanie terminu

„puste faktury”. Nie występuje bowiem proces wykładni przepisów prawnych<sup>68</sup> i odczytanie norm prawnych z nich wynikających.

Wydaje się także, że odkodowywanie analizowanego pojęcia często następuje poprzez bezpośrednie powiązanie „pustej faktury” z fakturą rzetelną w rozumieniu przepisów o rachunkowości czy rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 23 grudnia 2019 r. w sprawie prowadzenia podatkowej księgi przychodów i rozchodów<sup>69</sup>. Jednakże w przeciwieństwie do podatków dochodowych na gruncie podatku od towarów i usług pozbawienie podatnika VAT prawa do odliczenia podatku naliczonego, w sytuacji gdy dostawa została rzeczywiście dokonana, a usługa świadczona, nie powinno następować automatycznie, z uwagi na nierzetelność faktury w aspekcie przedmiotowej czy podmiotowej niezgodności operacji gospodarczej z danymi wykazanymi na niej, ponieważ, jeżeli transakcja ta nie stanowiła oszustwa, pozbawienie podatnika prawa do odliczenia wymaga badania jego dobrej wiary (dochowania należytej staranności) w kontaktach z kontrahentami.

W kontekście przeprowadzonych rozważań nie ulega wątpliwości, że pojęcie „pustych faktur”, na co wskazuje również semantyka i potoczne znaczenie wyrazu „pusty”, odnosić należy przede wszystkim do faktur nie stwierdzających żadnych czynności, faktur, za którymi nie „idzie” żadna dostawa czy usługa. Uzasadnione wydaje się również objęcie tym pojęciem faktur dotyczących sytuacji faktycznych, w których występuje jakiś, często bliżej niezidentyfikowany towar, mający jedynie upozorować legalność transakcji. Trudno bowiem w tych przypadkach uznać, że faktury stwierdzają czynności objęte wspólnym systemem VAT, skoro stanowią element oszustwa podatkowego. W takich przypadkach nie ma zatem podstaw do badania dobrej wiary podatnika VAT, taka faktura nie stwierdza bowiem w ogóle podatku należnego ani nie jest „nośnikiem” podatku naliczonego dla jej odbiorcy.

Jeżeli jednak doszło do rzeczywistej czynności gospodarczej w rozumieniu art. 9 dyrektywy 112 i art. 15 u.p.t.u., aczkolwiek w aspekcie podmiotowo czy przedmiotowo odmiennym niż wynika to z faktury VAT, to choć w świetle przepisów o rachunkowości i rozporządzenia o prowadzeniu podatkowej księgi przychodów i rozchodów faktury takie należy uznać za

<sup>68</sup> B. Brzeziński, *Dyskurs prawniczy, interpretacja i argumentacja. Kilka uwag*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2022, nr 2, s. 10–11, <https://doi.org/10.18778/1509-877X.2022.03.01>

<sup>69</sup> Dz.U. poz. 2544.

nierzetelne, to warto pokusić się o refleksję, czy z perspektywy podatku od towarów i usług sytuacja taka powinna implikować tezę o wystawieniu „pustej faktury”.

## BIBLIOGRAFIA

- Bartosiewicz A., *VAT. Komentarz*, Warszawa 2022.
- Bieniek B., *Przesłanki wyłączenia w prawie do odliczenia podatku naliczonego wynikające z orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości, cz. 2*, „Europejski Przegląd Sądowy” 2022, nr 4.
- Brzeziński B., *Dyskurs prawniczy, interpretacja i argumentacja. Kilka uwag*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2022, nr 2, <https://doi.org/10.18778/1509-877X.2022.03.01>
- Brzeziński B., Kalinowski M., Olesińska A., Masternak M., Orłowski J., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, t. II, Toruń 2007.
- Cieśla M., *Dobra wiara i należyta staranność w „karuzeli podatkowej”*, [w:] *10 lat w Unii Europejskiej. Wpływ prawa UE na polski system prawny*, red. J. Glumińska-Pawlic, Katowice 2014.
- Cmoch A., *Obowiązki podatników i niektórych osób niebędących podatnikami*, [w:] *Dyrektywa VAT 2006/112/WE. Komentarz 2012*, red. J. Martini, Wrocław 2012.
- Ćwik-Bury A., *Terminy przedawnienia a neutralność systemu VAT w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości UE. Perspektywa pewności prawa*, Warszawa 2020.
- Dokukin K., *Faktura fikcyjna (pusta)*, [w:] K. Dokukin, *Faktura VAT 2022*, Warszawa 2022, LEX.
- Kotowicz W., *Pusta faktura. Faktura niedokumentująca rzeczywistego zdarzenia gospodarczego*, [w:] *Karuzele i oszustwa podatkowe. Metody przeciwdziałania unikaniu opodatkowania*, red. I. Ożóg, J. Rudowski, Warszawa 2021
- Lasiński-Sulecki K., *Pojęcie „należyta staranność” i jego znaczenie na gruncie ustawy o podatku od towarów i usług*, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2017, nr 6(75).
- Maliński M., Ślisz W., *Należyta staranność nabywców towarów w transakcjach krajowych jako przesłanka zachowania prawa do odliczenia VAT naliczonego w świetle orzecznictwa Naczelnego Sądu Administracyjnego*, „Przegląd Podatkowy” 2018, nr 4.
- Matusiakiewicz Ł., *Świadomość uczestnictwa w transakcji stanowiącej oszustwo w podatku a prawo do odliczenia VAT*, LEX.
- Michalak M., *Należyta staranność i dobra wiara w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej*, „Studia Iuridica Toruniensia” 2016, nr 2, <https://doi.org/10.12775/SIT.2016.021>
- Selera P., *Prawo do odliczenia i zwrotu podatku naliczonego w VAT*, Warszawa 2014.
- Sobocha B., *Puste faktury*, [w:] *Przestępstwa karuzelowe i inne oszustwa w VAT*, red. I. Ożóg, Warszawa 2017.

## EMPTY INVOICES. A FEW NOTES

**Summary.** The article deals with the issue of the so-called empty invoices in the tax on goods and services related to tax fraud and abuse, a concept not defined in tax law, not functioning in the common area of value added tax, and developed in national court case law. The author presents the way of understanding the concept of “empty invoices” used in court and administrative jurisprudence, at the same time indicating which factors should be considered decisive in the process of decoding this concept. It also considers the implications of issuing and introducing “empty invoices” into legal system in terms of the right to deduct input tax.

**Keywords:** empty invoices, VAT, tax fraud and abuse, input tax, good faith