

dr hab. Adam Bartosiewicz

Korekta faktur, o których mowa w art. 108 ustawy o podatku od towarów i usług, w świetle najnowszego orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości

Słowa kluczowe: VAT, faktura, korekta faktury, puste faktury, wadliwe faktury

Szczególnym podatkiem w systemie VAT jest podatek wynikający z faktury, na której nieprawidłowo uwidoczniło kwotę podatku (zarówno wtedy, gdy dane zdarzenie w ogóle nie miało miejsca – było fikcyjne – jak i wtedy, kiedy istniejące zdarzenie nieprawidłowo potraktowano jako opodatkowane). Niedawno Trybunał Sprawiedliwości udzielił odpowiedzi na pytanie prejudycjalne Naczelnego Sądu Administracyjnego dotyczące zastosowania przepisów o tym podatku. Nie udzielił jednak odpowiedzi wprost, lecz wskazał na możliwości i warunki korekty faktury z takim nieprawidłowym podatkiem.

1. Wprowadzenie

W dniu 18.03.2021 r. w wyroku C-48/20, UAB „P” przeciwko Dyrektorowi Izby Skarbowej w B.¹ – dalej wyrok TS C-48/20, UAB „P” – Trybunał Sprawiedliwości orzekł: „Artykuł 203 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej oraz zasady proporcjonalności i neutralności podatku od wartości dodanej (VAT) należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwiają się one przepisom krajowym, które w konsekwencji wszczęcia procedury kontroli podatkowej nie zezwalają podatnikowi działającemu w dobrej wierze na korektę faktur z nienależnie wykazanym VAT, mimo że odbiorca tych faktur miałby prawo do zwrotu tego podatku, gdyby transakcje wykazane na tych fakturach zostały należycie rozliczone”.

Odpowiednikiem art. 203 dyrektywy Rady 2006/112/WE z 28.11.2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej² – dalej dyrektywa 2006/112/WE – jest art. 108 ust. 1 ustawy z 11.03.2004 r. o podatku od towarów i usług³ – dalej u.p.t.u. Przepis ten stanowi, że 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.

Zakres zastosowania tego przepisu w zasadzie nie budzi wątpliwości. Pewne kontrowersje są natomiast związane z możliwością i warunkami ewentualnej

korekty faktury, o której mowa w art. 108 u.p.t.u. Tych też właśnie zagadnień dotyczy prezentowany wyrok TS C-48/20, UAB „P”.

2. Wyrok i stan faktyczny, w którym zapadł

Decyzją z czerwca 2014 r. organ podatkowy określił litewskiej spółce UAB P. zobowiązania podatkowe w podatku od towarów i usług za pewne okresy w 2011 r., nadpłatę za te pewne okresy w 2011 r. oraz podatek do zapłaty w trybie art. 108 ust. 1 u.p.t.u. Organ zakwestionował prawo spółki do odliczenia podatku wynikającego z faktur wystawionych na nią z tytułu zakupu paliwa przez stacje paliw. Ponadto uznał, że spółka wystawiła i wprowadziła do obrotu faktury, w których ujęła fikcyjną sprzedaż paliwa na rzecz firm litewskich. W ocenie organu spółka nie była ani nabywcą, ani dostawcą paliwa. Faktyczna jej działalność polegała natomiast na finansowaniu (kredytowaniu) litewskim firmom zakupu oleju napędowego na stacjach benzynowych z wykorzystaniem tzw. kart paliwowych. Czynności te w ocenie organu stanowiły usługi finansowe zwolnione z podatku.

Sprawa ta ostatecznie trafiła do Naczelnego Sądu Administracyjnego, który powziął wątpliwość w przedmiocie możliwości zastosowania w tym przypadku art. 108 u.p.t.u.

Nie ustalono, aby działanie spółki i jej kontrahentów nosiło znamiona oszustwa lub nadużycia. Kwalifikowanie zakwestionowanych transakcji jako dostaw łańcuchowych było wynikiem dominującej ówczesnej praktyki krajowej. W jej ramach przyjmowano, że każdy z podmiotów uczestniczących w łańcuchu realizuje odpłatną dostawę towarów, mimo iż faktycznie miało miejsce

¹ EU:C:2021:215.

² Dz.Urz. UE L 347, s. 1 ze zm.

³ Dz.U. z 2021 r. poz. 685 ze zm.

wyłącznie jedno fizyczne wydanie towaru. Akceptacja tego schematu opodatkowania miała miejsce w podatkowych interpretacjach indywidualnych. Spółka miała zatem w pełni podstawy do działania w zaufaniu do tak ukształtowanej przez organy podatkowe wykładni.

Odmiennej schemat rozliczenia ww. transakcji w praktyce krajowej pojawił się dopiero w 2012 r. wskutek orzecznictwa NSA. Nie może jednak budzić wątpliwości, że działająca w tym zakresie w dobrej wierze spółka wystawiała w 2011 r. wadliwe faktury na rzecz kontrahentów litewskich z wykazaniem na nich VAT. W ten sposób formalnie są spełnione przesłanki do zastosowania art. 108 ust. 1 u.p.t.u., będącego implementacją art. 203 dyrektywy 2006/112/WE.

Naczelny Sąd Administracyjny powziął jednak wątpliwość co do możliwości zastosowania tego przepisu w sytuacji, w której regulacje krajowe nie pozwalały na korektę faktury (z błędnie ujętym VAT). Sąd wywodził bowiem, że w niniejszej sprawie spółka nie miała możliwości skorygowania podatku nienależnie wykazanego na wystawionych fakturach, z uwagi na wszczęcie postępowania podatkowego.

Wątpliwości Sądu były także związane z faktem, że organy podatkowe wskazywały, iż wystawca faktury we właściwym czasie nie wyeliminował niebezpieczeństwa uszczuplenia dochodów podatkowych, wadliwie wystawione przez spółkę faktury nie zostały bowiem skorygowane, a więc nabywcy mogli występować o zwrot podatku. Zauważono jednak również, że w przypadku prawidłowego rozliczenia transakcji pomiędzy stacjami paliw, spółką a firmami litewskimi, gdzie spółka wykazywałaby świadczenie usług finansowych, firmy litewskie powinny otrzymać – w miejsce faktur wystawionych przez spółkę (z nienależnie wykazaniem VAT) – faktury wystawione na dostawy paliwa przez stacje paliw. Faktury te co do zasady byłyby zbliżone kwotowo do zakwestionowanych faktur spółki i również uprawniałyby firmy litewskie do ubiegania się o zwrot podatku. Natomiast zastosowanie art. 108 u.p.t.u. do zakwestionowanych z tego tytułu faktur spółki, przy jednoczesnym opodatkowaniu dostaw paliwa dokonanych przez stacje paliw na rzecz firm litewskich, prowadzi do dwukrotnego obciążenia VAT tej samej transakcji (na etapie transakcji pomiędzy stacjami paliw a firmami litewskimi oraz – w trybie art. 108 ust. 1 u.p.t.u. – u skarżącej spółki).

To – w ocenie Sądu – rodzi uzasadnioną wątpliwość, czy w przypadku gdy działająca w dobrej wierze spółka nie skorygowała wadliwie wystawionych faktur, z nienależnie wykazaniem VAT, a więc nie wyeliminowała niebezpieczeństwa uszczuplenia dochodów podatkowych z tytułu wystawienia tych faktur, przy jednoczesnym:

- 1) braku krajowej procedury korekty nienależnie wykazanego na fakturze podatku po wszczęciu postępowania podatkowego i wydaniu w nim stosownych decyzji oraz
- 2) stwierdzeniu, że zasadniczo podatek wykazany w tych wadliwych fakturach spółki odpowiadałby kwotom podatku wykazanym w przypadku prawidłowego rozliczenia błędnie zafakturowanych transakcji

(co wskazywałoby *de facto*, że sytuacja ta nie stwarzała sytuacji niebezpieczeństwa uszczuplenia dochodów podatkowych z tytułu wystawienia wadliwych faktur)

– organy podatkowe są uprawnione (przy uwzględnieniu zasad neutralności i proporcjonalności) do zastosowania normy takiej jak zawarta w art. 108 ust. 1 u.p.t.u.

Trybunał Sprawiedliwości na wstępie uznał, że sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy art. 203 dyrektywy 2006/112/WE oraz zasady proporcjonalności i neutralności VAT należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwiają się one przepisom krajowym, które w konsekwencji wszczęcia procedury kontroli podatkowej nie zezwalają podatnikowi działającemu w dobrej wierze na korektę faktur z nienależnie wykazaniem VAT, mimo że odbiorca tych faktur miałby prawo do zwrotu tego podatku, gdyby transakcje wykazane na tych fakturach zostały należycie rozliczone.

Trybunał Sprawiedliwości przypomniał, że regulacja art. 203 dyrektywy 2006/112/WE ma na celu eliminację ryzyka uszczuplenia wpływów podatkowych, jakie może powodować prawo do odliczenia.

Państwa członkowskie są wprawdzie uprawnione do wydania przepisów służących zapewnieniu prawidłowego poboru podatku i zapobieganiu oszustwom podatkowym, lecz przepisy te nie powinny wykraczać poza zakres konieczny do osiągnięcia zamierzonych celów, a zatem nie mogą być wykorzystywane w sposób, który podważałby neutralność VAT.

W odniesieniu do zwrotu błędnie zafakturowanego VAT dyrektywa 2006/112/WE nie zawiera przepisów dotyczących dokonania przez wystawcę faktury korekty VAT nienależnie wykazanego na fakturze, w związku z czym to do państw członkowskich należy określenie zasad, na jakich można dokonać korekty VAT nienależnie wykazanego na fakturze.

Jednocześnie w celu zapewnienia neutralności VAT to do państw członkowskich należy ustanowienie w ich wewnętrznych porządkach prawnych możliwości skorygowania wszystkich bezzasadnie wykazanych na fakturze podatków, o ile wystawca faktury wykaże dobrą wiarę. Takie rozwiązanie ma w szczególności zastosowanie w sytuacji, w której podatnik – wystawiając faktury z nienależnym VAT – działał w dobrej wierze w zakresie, w jakim uznał, że udostępnienie podmiotom kart paliwowych umożliwiających im zaopatrywanie się w paliwo na stacjach paliw stanowiło nie usługę finansową zwolnioną z VAT w Polsce, lecz dostawę towarów podlegającą temu podatkowi i opierał się na utrwalonej praktyce organów podatkowych.

Z postanowienia odsyłającego wynika, że o ile prawo polskie przewiduje co do zasady procedurę pozwalającą na korektę VAT nienależnie wykazanego na fakturze przez działającego w dobrej wierze podatnika, o tyle procedura ta nie ma zastosowania, gdy wobec zainteresowanego

zostaje wszczęta kontrola podatkowa. Odmowa przyznania możliwości korekty faktur za paliwa z nienależnie wykazany VAT wystawionych spółkom transportowym, podczas gdy dostawy paliwa dokonane przez stacje paliw na rzecz tych spółek transportowych również podlegają opodatkowaniu VAT, sprowadzałaby się do nałożenia na skarżącą w postępowaniu głównym obciążenia podatkowego z naruszeniem zasady neutralności VAT.

W tych okolicznościach trzeba stwierdzić, że regulacje unijne sprzeciwiają się przepisom krajowym, które w konsekwencji wszczęcia procedury kontroli podatkowej nie zezwalają podatnikowi działającemu w dobrej wierze na korektę faktur z nienależnie wykazany VAT, mimo że odbiorca tych faktur miałby prawo do zwrotu tego podatku, gdyby transakcje wykazane na tych fakturach zostały należycie rozliczone.

3. Czy Trybunał Sprawiedliwości odpowiedział na pytanie prejudycjalne?

Wypada zastanowić się na wstępie, czy w istocie TS udzielił odpowiedzi na zadane mu pytanie prejudycjalne.

Należy bowiem przypomnieć, że pytanie wstępne sądu odsyłającego w istocie dotyczyło możliwości zastosowania (czy też zgodności z prawem unijnym) art. 108 u.p.t.u. w dość specyficznych okolicznościach.

Naczelny Sąd Administracyjny pytał o to, czy regulacje prawa unijnego stoją na przeszkodzie zastosowaniu przepisu krajowego takiego jak art. 108 ust. 1 u.p.t.u. w odniesieniu do faktur z nienależnie wykazany VAT wystawionych przez podatnika działającego w dobrej wierze, jeżeli:

- działanie podatnika nie wiązało się z oszustwem podatkowym, ale wynikało z błędnej wykładni przepisów prawa dokonanej przez strony biorące udział w transakcji, opartej na wykładni przepisów prezentowanej przez organy podatkowe i powszechnej praktyce w tym zakresie w momencie dokonywania transakcji, oraz
- odbiorca faktury z nienależnie wykazany VAT miałby prawo do żądania jego zwrotu przy prawidłowym zafakturowaniu transakcji przez podatnika faktycznie dokonującego na jego rzecz dostawy towarów.

Sąd dopytywał się zatem o bezwzględność zastosowania art. 108 u.p.t.u., wówczas gdy wystawienie takiej wadliwej faktury nastąpiło w dobrej wierze, zaś prawidłowe rozliczenie tych dostaw przez stacje paliw – tzn. wystawienie faktury nie na wystawcę karty paliwowej, tylko bezpośrednio na użytkownika takiej karty – uprawniałoby tego ostatniego do odliczenia i ubiegania się o zwrot wykazanego na tych fakturach podatku.

Tymczasem – jak wynika z uzasadnienia wyroku C-48/20, UAB „P” – TS stwierdził, że w istocie sąd odsyłający dąży do ustalenia, czy regulacje unijne nie

pozwalają na stosowanie regulacji krajowych, które w konsekwencji wszczęcia procedury kontroli podatkowej nie zezwalają podatnikowi działającemu w dobrej wierze na korektę faktur z nienależnie wykazany VAT, mimo że odbiorca tych faktur miałby prawo do zwrotu tego podatku, gdyby transakcje wykazane na tych fakturach zostały należycie rozliczone.

Nie sposób nie zauważyć tego, że TS dość swobodnie potraktował pytanie sądu krajowego. Ten przecież nie pytał o możliwość korekty faktury, o której mowa w art. 108 u.p.t.u., tylko o możliwość zastosowania tej regulacji (w kontekście jej ewentualnej sprzeczności z prawem UE) w określonych okolicznościach.

Wydaje się jednak, że tego rodzaju odpowiedzi można się było spodziewać. Choćby biorąc pod uwagę wcześniejszy wyrok TS z 31.01.2013 r., C-641/11, ŁWK – 56 EOOD przeciwko Direktor na direkcija „Obzhałwane i upravljenje na izpylnenieto” – Warna pri Centralno upravljenje na Nacionalnata agencija za prihodite⁴ – dalej wyrok TS C-641/11, ŁWK – 56 EOOD. Jedno z pytań prejudycjalnych zadanych przez bułgarski sąd w tej sprawie dotyczyło tego, czy przepisy unijne nakazują zapłatę podatku we wszystkich przypadkach błędnego naliczenia na fakturze podatku od wartości dodanej, w tym gdy wystawiono fakturę z podatkiem bez zaistnienia zdarzenia podatkowego.

W wyroku C-641/11, ŁWK – 56 EOOD, znalazły się stwierdzenia, że obowiązek ten (tj. zapłaty podatku z faktury, na której nieprawidłowo wykazano ten podatek) ma na celu zapobieganie niebezpieczeństwu uszczuplenia dochodów podatkowych, jakie może wynikać z prawa do odliczenia. Przy czym obowiązek ten – jak dalej wywodził TS – jest ograniczony możliwością, jaką mogą przewidzieć państwa członkowskie w prawie krajowym, skorygowania nieprawidłowo wyszczególnionego na fakturze podatku, jeśli wystawca faktury udowodni działanie w dobrej wierze lub jeżeli zapobiegnie on w stosownym czasie i całkowicie niebezpieczeństwu uszczuplenia dochodów podatkowych.

Wydaje się zatem, że TS uważa, iż regulacje takie jak art. 108 u.p.t.u. mają zastosowanie zawsze i mają charakter bezwzględny, przy czym „lekarstwem” na przypadki szczególne (w których regulacja ta mogłaby naruszać zasadę neutralności lub byłaby nieproporcjonalna) jest możliwość skorygowania faktury (na której nienależnie wykazano VAT).

4. Funkcja regulacji przewidzianej w art. 108 u.p.t.u. w świetle orzecznictwa TS

Należy w tym miejscu zwrócić uwagę na rolę (funkcję) regulacji przewidującej obowiązek zapłaty podatku

⁴EU:C:2013:55.

z faktury, na której ten podatek nieprawidłowo wykazano. Wydaje się bowiem, że w dotychczasowej polskiej praktyce podatkowej tej regulacji nadawano pewną dodatkową funkcję, której nie można jej przypisać na podstawie orzecznictwa TS (w orzecznictwie europejskim nawet wprost się tę funkcję neguje).

Mianowicie można odnieść wrażenie, że polska praktyka jest skłonna pojmować regulację zawartą w art. 108 u.p.t.u. jako przepis mający również (jeśli nie wyłącznie) charakter sankcyjny⁵.

Dopiero od stosunkowo niedawna w orzecznictwie sądów administracyjnych zaczyna pojawiać się pogląd, że nie mamy tutaj do czynienia z sankcją administracyjną⁶. Chociaż nie jest to nadal pogląd jedyny⁷.

Tymczasem rola tego uregulowania w systemie VAT jest całkiem inna. Otóż sama faktura nie tworzy podatku naliczonego. Źródłem podatku – który może u nabywcy podlegać odliczeniu – są tylko i wyłącznie określone czynności i zdarzenia (stany) podlegające opodatkowaniu. Faktura jako taka nie rodzi podatku do odliczenia. Niemniej jednak – z uwagi na szczególną rolę faktury (jako dokumentu mającego potwierdzać czynność opodatkowaną i jednocześnie potwierdzające prawo do odliczenia podatku z niej wynikającego) – nie można wykluczyć tego, że w praktyce zdarzać się będą sytuacje, w których zostanie dokonane odliczenie podatku na podstawie faktury, mimo że nie miała miejsca czynność powodująca obowiązek zapłaty podatku (czynność opodatkowana). Nie musi to być przy tym wcale związane z oszustwem podatkowym czy też nadużyciem prawa. Możliwe są przecież sytuacje błędnej kwalifikacji prawnej danych sytuacji i zdarzeń – czy to w kontekście podlegania opodatkowaniu w ogóle, czy w kontekście ewentualnego zwolnienia podatkowego, miejsca świadczenia, czy wreszcie zastosowania szczególnego mechanizmu rozliczenia podatku (np. odwrotnego obciążenia).

Jak trafnie zreasumował to TS: „Niebezpieczeństwo uszczuplenia dochodów podatkowych nie jest co do zasady całkowicie wyeliminowane, jeżeli odbiorca faktury, na której nieprawidłowo wyszczególniono VAT, może posłużyć się tą fakturą w celu skorzystania z prawa do odliczenia tego podatku”⁸. Regulacja tego rodzaju – jak przewidziana w art. 108 u.p.t.u. – ma zatem „na celu eliminację ryzyka uszczuplenia wpływów podatkowych, jakie może powodować prawo do odliczenia przewidziane w tej dyrektywie”⁹.

⁵ Zob. np. M. Korszun, *Sankcja w prawie podatkowym* [w:] *Sankcje administracyjne*, red. M. Stahl, R. Lewicka, M. Lewicki, Warszawa 2011, s. 464; J. Duży, *Decyzja akcesoryjna w zwalczaniu nadużyć mechanizmów podatku VAT*, „Prokuratura i Prawo” 2014/9, s. 116 i n.

⁶ Tak przykładowo wyrok NSA z 8.03.2017 r., I FSK 1068/15, LEX nr 2281032.

⁷ Zob. np. wyroki WSA: w Olsztynie z 21.12.2017 r., I SA/OI 703/17, LEX nr 2428479; z 7.03.2018 r., I SA/OI 17/18, LEX nr 2462566; w Gliwicach z 19.03.2018 r., III SA/GI 741/17, LEX nr 2475964.

⁸ Wyrok TS z 31.01.2013 r., C-642/11, Stroj trans EOOD przeciwko Direktor na direkcija „Obżałwane i upravljenje na izpylnjenje to” – Warna pri Centralno upravljenje na Nacionalnata agencija za prihodite, EU:C:2013:54 – dalej wyrok TS C-642/11, Stroj trans EOOD – pkt 31.

⁹ Wyrok TS z 11.04.2013 r., C-138/12, Rusedespred OOD przeciwko Direktor na direkcija „Obżałwane i upravljenje na izpylnjenje to”

Przepis ten „domyka” system VAT, mając zapewnić, że nie dojdzie do uszczuplenia wpływów budżetowych poprzez odliczenie podatku, który w istocie nie powstał na ogólnych zasadach (nie było bowiem czynności, która podlegałaby w danym państwie członkowskim opodatkowaniu). Regulacja ta nie jest natomiast postrzegana w żadnej mierze jako sankcyjna, mająca stanowić karę dla podatnika za nieprawidłowe wystawienie faktury.

Wprost podkreślał to TS w wyroku C-642/11, Stroj trans EOOD: „Biorąc pod uwagę, po pierwsze, możliwość skorygowania faktury, a po drugie niebezpieczeństwo posłużenia się fakturą, na której nieprawidłowo wyszczególniono podatek VAT, w celu skorzystania z prawa do odliczenia, nie można uznać obowiązku ustanowionego w art. 203 dyrektywy 2006/112/WE za nadający zobowiązaniu do zapłaty charakter sankcji”.

5. Korekta faktury

W wyroku C-48/20, UAB „P”, Trybunał potwierdził, że możliwość skorygowania faktury (w tym takiej, na której nieprawidłowo wykazano kwotę VAT podlegającą zapłacie) jest generalnie możliwa w razie spełnienia jednej z dwóch przesłanek.

Wystawca takiej faktury – dla możliwości jej skorygowania – powinien udowodnić działanie w dobrej wierze albo też całkowicie zapobiec w odpowiednim czasie ryzyku utraty wpływów budżetowych (z tytułu VAT).

Analiza zarówno wyroku C-48/20, UAB „P”, jak i wcześniejszego orzecznictwa TS wyraźnie wskazuje na to, że jest to alternatywa, a nie koniunkcja warunków.

Dla możliwości korekty wystarczy zatem spełnienie jednego z nich¹⁰.

Jest to w zasadzie ustabilizowana już linia orzecznictwa TS, tezy o możliwości (bezwzględnej w zasadzie) korekty faktury (w tym takiej, na której nieprawidłowo

– grad Warna pri Centralno upravljenje na Nacionalnata agencija za prihodite, EU:C:2013:233 – dalej wyrok TS C-138/12, Rusedespred OOD – pkt 24.

¹⁰ Wydaje się przy tym, że wbrew temu, co mogłoby sugerować używanie w polskich wersjach językowych wyroków spójnika „albo”, jest to jednak alternatywa nierozłączna, a nie alternatywa rozłączna. Trzeba bowiem przyjąć (mając na względzie argumentację TS w orzeczeniach dotyczących tego tematu), że korekta faktury jest możliwa, gdy jej wystawca działał w dobrej wierze, jak również wtedy, gdy zapobiegł w odpowiednim czasie ryzyku utraty wpływów budżetowych. Tym bardziej zatem powinna być możliwa, gdy zarówno działał w dobrej wierze, jak i jednocześnie zapobiegł utracie wpływów budżetowych.

wykazano podatek) w tego rodzaju dwóch przypadkach są zaś wypowiedziane praktycznie od ponad 20 lat.

Można bowiem zauważyć, że wprawdzie po wyroku TS z 13.12.1989 r., C-342/87, Genius Holding BV przeciwko Staatssecretaris van Financiën¹¹ – dalej wyrok TS C-342/87, Genius Holding – mogły powstawać w tej kwestii wątpliwości¹², jednakże najpierw w opinii Rzecznika Generalnego Nial Fenelly'ego z 13.04.2000 r. do sprawy C-454/98, Schmeink & Cofreth AG & Co. KG przeciwko Finanzamt Borken i Manfred Strobel przeciwko Finanzamt Esslingen¹³, później zaś w wyroku w tej sprawie¹⁴ jednoznacznie wskazano, że do skorygowania faktury, na której wykazano w sposób niewłaściwy podatek od towarów i usług, wystarczy spełnienie choćby jednego z dwóch warunków, tj. działania w dobrej wierze lub zapobieżenia utracie wpływów budżetowych.

Jak bowiem wskazywał w swojej opinii Rzecznik Generalny Nial Fenelly, korekta powinna być możliwa, nawet jeśli mimo wystawienia faktury w złej wierze, wystawca faktury później podjął kroki w celu zapewnienia, że nie doszło do utraty dochodów podatkowych. Dalej wywodził, że ani wyrok TS C-342/87, Genius Holding, ani późniejsze orzecznictwo dotyczące faktur nie uzasadniają poglądu, iż istnieje wymóg wynikający z prawa unijnego, aby korekty faktur były możliwe tylko w przypadku wykazania dobrej wiary.

W wyroku C-454/98, Schmeink & Cofreth, TS z kolei wskazał jednoznacznie, że wówczas gdy ryzyko jakiegokolwiek utraty wpływów podatkowych nie zostało całkowicie wyeliminowane (a tak było w orzeczeniu C-342/87, Genius Holding), państwa członkowskie mogą uzależnić możliwość korekty nieprawidłowo zafakturowanego VAT od tego, czy wystawca danej faktury działał w dobrej wierze. Natomiast w przypadku gdy wystawca faktury w wystarczającym czasie całkowicie wyeliminował ryzyko jakiegokolwiek utraty wpływów podatkowych, zasada neutralności VAT wymaga, aby VAT niewłaściwie zafakturowany mógł zostać skorygowany, taka korekta nie jest zaś uzależniona od warunku działania wystawcy faktury w dobrej wierze.

Ten kierunek argumentacji był powtarzany w kolejnych orzeczeniach, przy czym można dodatkowo zaobserwować pewną ewolucję czy też rozwinięcie rozumienia warunku „wyeliminowania ryzyka utraty wpływów budżetowych”. O ile bowiem na podstawie wcześniejszych orzeczeń można było wysnuwać tezę, że to wystawca faktury powinien podjąć działania zmierzające do zapobieżenia utracie wpływów budżetowych, o tyle w kolejnych wyrokach można dostrzec twierdzenia o tym, że dla korekty faktury, o której mowa, wystarczające jest

powstanie stanu, w którym niebezpieczeństwo utraty wpływów budżetowych zostało wyeliminowane, nawet jeśli nie doprowadził do tego sam wystawca faktury, lecz „wyręczyły” go w tym organy podatkowe.

Można tutaj wskazać chociażby na twierdzenia zawarte w uzasadnieniu wyroku TS C-138/12, Rusedespred OOD, gdzie wskazano: „ponieważ organ podatkowy w sposób ostateczny odmówił odbiorcy spornej faktury prawa do odliczenia, niebezpieczeństwo uszczuplenia dochodów podatkowych związane z owym odliczeniem zostało całkowicie wyeliminowane”.

Zdaniem TS niekiedy sytuacja ta (zapobieżenie ryzyku utraty wpływów budżetowych) powstaje *eo ipso*, przy określonym ułożeniu wzajemnych transakcji bądź też przy określonym sposobie opodatkowania. Przykładowo w wyroku z 2.07.2020 r., C-835/18, SC Terracult SRL przeciwko Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara – Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad – Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Juridice 5 i ANAF Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara Serviciul de Soluționare a Contestațiilor¹⁵, TS zauważył: „Tymczasem w przypadku dostaw towarów objętych mechanizmem odwrotnego obciążenia VAT ryzyko utraty wpływów podatkowych związane z wykonywaniem prawa do zwrotu zostaje wyeliminowane”. Z kolei w orzeczeniu z 8.05.2019 r., C-712/17, EN.SA. Srl przeciwko Agenzia delle Entrate – Direzione Regionale Lombardia Ufficio Contenzioso¹⁶, TS wywodził: „fikcyjne transakcje sprzedaży energii elektrycznej pomiędzy odnośnymi spółkami nie doprowadziły do żadnej utraty wpływów podatkowych. Jak zauważyła rzecznik generalna w pkt 47 opinii, wynika to z faktu, że zaangażowane spółki regularnie płaciły VAT obciążający realizowane przez nie transakcje sprzedaży energii elektrycznej oraz że, odkupując następnie tę samą ilość energii elektrycznej po tej samej cenie, odliczyły taką samą kwotę VAT jak ta, którą uiściły”.

Mając na uwadze powyższe – jak również twierdzenia zawarte w wyroku TS C-48/20, UAB „P” – można stwierdzić, że korekta faktury wystawionej w trybie art. 108 u.p.t.u. powinna być możliwa w dwóch przypadkach:

- po pierwsze, wówczas gdy wystawca faktury będzie w stanie udowodnić, że działał w dobrej wierze. Nie ma w tym przypadku znaczenia to, czy doszło do utraty wpływów budżetowych z tytułu podatku, czy nie (np. wystąpił znikający podatek w ramach karuzeli podatkowej). Ponadto w tym przypadku ciężar dowodu działania w dobrej wierze wydaje się obciążać wystawcę faktury¹⁷;
- po drugie, wtedy gdy w danym przypadku nie ma ryzyka powstania utraty wpływów budżetowych, przy czym bez znaczenia jest to, czy utracie wpływów

¹¹ EU:C:1989:635.

¹² To właśnie w tym orzeczeniu bowiem podniesiono kwestię dobrej wiary jako warunku korekty faktury, na której nieprawidłowo wykazano podatek.

¹³ EU:C:2000:210.

¹⁴ Wyrok TS z 19.09.2000 r., C-454/98, Schmeink & Cofreth AG & Co. KG przeciwko Finanzamt Borken i Manfred Strobel przeciwko Finanzamt Esslingen, EU:C:2000:469 – dalej wyrok TS C-454/98, Schmeink & Cofreth.

¹⁵ EU:C:2020:520.

¹⁶ EU:C:2019:374.

¹⁷ Inaczej niż w przypadku prawa do odliczenia, gdzie zasadniczo to organy podatkowe powinny wykazać brak dobrej wiary po stronie nabywcy, aby pozbawić go prawa do odliczenia.

budżetowych zapobiegł sam wystawca faktury, czy też może stało się tak wskutek działań organów podatkowych. W tym kontekście nie powinno mieć w mojej ocenie znaczenia to, czy odbiorca faktury (pierwotnie odliczający podatek) sam skorygował swoją deklarację („wycofując się” z nieprzysługującego mu odliczenia), czy też odliczenia pozbawiło go działanie organów podatkowych. Regulacja przewidziana w art. 108 u.p.t.u. nie jest bowiem sankcją podatkową. Nawet jeśli po stronie wystawcy nie było dobrej wiary (nawet jeśli działał on w złej wierze), powinna istnieć możliwość korekty faktury wystawionej w trybie art. 108 u.p.t.u., jeżeli z danym zdarzeniem (łańcuchem zdarzeń) nie łączy się już utrata wpływów budżetowych z tytułu podatku.

Regulacja przewidziana w art. 108 u.p.t.u. nie może bowiem służyć do dublowania wpływów budżetowych. Narusza to zasadę neutralności podatkowej i jest wówczas rozwiązaniem nieproporcjonalnym.

6. Korekta faktury, o której mowa w art. 108 u.p.t.u. – czy faktycznie jest (była dotychczas) niemożliwa w czasie trwania procedur podatkowych?

W tym miejscu należy odnieść się jeszcze do kolejnego zagadnienia zaistniałego w sprawie rozstrzygniętej wyrokiem TS C-48/20, UAB „P”. Otóż w uzasadnieniu postanowienia, którym zadano pytanie prejudycjalne, NSA wskazał m.in., że polskie przepisy nie określają procedury korekty nienależnie wykazanego na fakturze podatku przez podatnika będącego w dobrej wierze – po wszczęciu wobec niego kontroli podatkowej lub postępowania podatkowego. Zgodnie zaś z brzmieniem art. 81b § 1 ustawy z 29.08.1997 r. – Ordynacja podatkowa¹⁸ uprawnienie do skorygowania deklaracji ulega zawieszeniu na czas trwania postępowania podatkowego lub kontroli podatkowej – w zakresie objętym tym postępowaniem lub kontrolą. W związku z tym – w ocenie Sądu – podatnik nie miał możliwości skorygowania podatku nienależnie wykazanego na wystawionych fakturach.

Czy jednak tak było (powinno być) w istocie?

Otóż trzeba wskazać, że zgodnie z powszechnie przyjętym obecnie w doktrynie poglądem podatek, związany z zastosowaniem art. 108 u.p.t.u., nie jest elementem składowym okresowego¹⁹ zobowiązania podatkowego danego podatnika. Reprezentatywny dla tego stanowiska jest przykładowo wyrok NSA z 30.01.2009 r.²⁰, w którym wskazano m.in.: „Obowiązek zapłaty podatku wykazanego na fakturze, o której mowa w przepisie art. 108 ust. 1

(...), nie może być zrealizowany poprzez ujęcie tej faktury w deklaracji VAT-7 oraz podatek ten nie może być częścią rozliczenia podatku w trybie art. 99 i art. 103”.

Skoro zatem podatek z faktury, o której mowa w art. 108 u.p.t.u., nie jest elementem zobowiązania podatkowego za dany okres (ujawnianym w deklaracji podatkowej), to nie ma moim zdaniem żadnych formalnych przeszkód ku temu, aby dokonać skutecznej korekty faktury, o której mowa w art. 108 u.p.t.u., w czasie trwania kontroli podatkowej, postępowania podatkowego czy też kontroli celno-skarbowej.

W związku z dokonaniem takiej korekty – o ile będą spełnione materialne warunki jej dokonania sformułowane w orzecznictwie TS²¹ – po zakończeniu procedury podatkowej organ podatkowy powinien wydać decyzję określającą zobowiązanie podatkowe (kwotę do zwrotu) za dany okres z pominięciem podatku należnego wynikającego z już skorygowanej faktury (w czasie trwania procedury podatkowej), ewentualnie podatnik byłby uprawniony do odpowiedniej samodzielnej korekty deklaracji podatkowej²², fakt zaś, że faktura została skorygowana, będzie przeszkodą do wydania ewentualnej decyzji określającej podatek do zapłaty w trybie art. 108 u.p.t.u.

7. Wnioski końcowe

Na zakończenie można wskazać na kilka aspektów wyroku TS C-48/20, UAB „P” (oraz poprzedzającego je orzecznictwa TS) dla polskiej praktyki.

Po pierwsze, trzeba uznać, że trwająca u wystawcy faktury procedura podatkowa za dany okres nie jest przeszkodą do skorygowania faktury, o której mowa w art. 108 u.p.t.u. (o ile wystawca faktury wykaże swoją dobrą wiarę lub nie ma niebezpieczeństwa utraty wpływów budżetowych).

Po drugie, wydaje się, że orzecznictwo krajowe w zakresie rozumienia warunku „zapobieżenia utracie wpływów budżetowych” wymaga liberalizacji. W szczególności istotne jest to, czy wyeliminowano ryzyko utraty wpływów budżetowych, nawet jeśli stało się to bez udziału wystawcy faktury (na skutek działania organów podatkowych). Okoliczność zatem, że to organy podatkowe skutecznie pozbawiły odbiorcę faktury odliczenia (w całości sprawa nie doszła do wyłudzeń VAT), nie powinna być przeszkodą do umożliwienia korekty faktury, o której mowa w art. 108 u.p.t.u.

Po trzecie, trzeba podkreślić, że wystawca faktury działający w dobrej wierze zawsze ma prawo do korekty faktury wystawionej w trybie art. 108 u.p.t.u. Dotyczy

¹⁸ Dz.U. z 2021 r. poz. 1540.

¹⁹ Tj. za właściwy okres rozliczeniowy: odpowiednio miesiąc albo kwartał.

²⁰ I FSK 1658/07, LEX nr 508163.

²¹ Tj. albo działanie w dobrej wierze (przy wystawianiu pierwotnej faktury), albo sytuacja, w której nie ma ryzyka uszczuplenia dochodów budżetowych.

²² W tych przypadkach, w których jest to formalnie możliwe, tj. po zakończeniu kontroli podatkowej czy kontroli celno-skarbowej.

to również sytuacji, w której nie udało się zapobiec utracie wpływów budżetowych.

Po czwarte, nie do pogodzenia z zasadami neutralności oraz proporcjonalności jest praktyka „produkcji” (dublowania) przez organy podatkowe wpływów budżetowych przy zastosowaniu regulacji zawartej w art. 108 u.p.t.u. Nie sposób bowiem nie zauważać występującej praktyki, kiedy to np.:

- błąd co do zwolnienia z podatku (np. przy dostawie budynków lub budowli),
 - błąd co do podlegania opodatkowaniu (np. przy transakcjach mogących być kwalifikowane jako mające za przedmiot przedsiębiorstwo lub jego zorganizowaną część)
- są (bywały) wykorzystywane przez administrację podatkową do maksymalizacji wpływów podatkowych (poprzez pozbawienie prawa do odliczenia odbiorcy faktury oraz uniemożliwienie korekty wadliwie wystawionej faktury u wystawcy). Takie działania tym bardziej nie zasługują obecnie na akceptację.

Bibliografia / References

Duży J., *Decyzja akcesoryjna w zwalczaniu nadużyć mechanizmów podatku VAT*, „Prokuratura i Prawo” 2014/9

Korszun M., *Sankcja w prawie podatkowym* [w:] *Sankcje administracyjne*, red. M. Stahl, R. Lewicka, M. Lewicki, Warszawa 2011

Abstract

dr hab. Adam Bartosiewicz

The author is a tax adviser and an attorney at law, a partner in a tax consultancy firm, and a professor of the Jan Długosz University in Częstochowa. ORCID: 0000-0001-8702-2672

Correcting the Invoices Referred to in Article 108 of the VAT Act in the Light of Recent Case Law of the Court of Justice

A special kind of tax in VAT system is the tax resulting from an invoice where the amount of tax was incorrect (both when a given event did not take place at all – it was a fictitious one – and when a certain event was incorrectly classified as a taxable one). The Court of Justice recently issued a preliminary ruling in response to a reference from the Polish Supreme Administrative Court concerning the application of provisions on such tax. However, the CJ did not give a direct answer, but identified the possibilities and conditions for correcting an invoice with such incorrect tax.

Keywords: VAT, invoice, invoice correction, empty invoices, defective invoices

dr hab. Adam Bartosiewicz

Autor jest doradcą podatkowym i radcą prawnym, współnikiem w Kancelarii Doradztwa Podatkowego, profesorem Uniwersytetu Humanistyczno-Przyrodniczego im. Jana Długosza w Częstochowie. ORCID: 0000-0001-8702-2672

REKLAMA



VAT 2021 POD LUPĄ CENIONEGO AUTORA!

- Jeden z najpopularniejszych komentarzy na rynku.
- Publikacja napisana przez znanego i cenionego autora.
- Całoroczny dostęp do informacji z zakresu VAT.
- Na „Pakiet VAT 2021” składają się:
 - VAT 2021. Raport specjalny, a w nim nowy JPK_VAT, wirtualne kasy rejestrujące, pakiet SLIM VAT,
 - VAT. Komentarz 2021, czyli 15. wydanie komentarza, którego poprzednie edycje sprzedały się w tysiącach egzemplarzy,
 - prawo do bezpłatnego udziału w seminariach online prowadzonych przez autora.
- Ale to NIE wszystko! „Pakiet VAT 2021” to również:
 - nowoczesne podejście merytoryczne do analizy problematyki VAT,
 - klasyczny komentarz artykułowy wraz ze szczegółowym omówieniem przepisów ustawy,
 - orzeczenia sądów polskich i Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej,
 - wsparcie i bezpieczeństwo w codziennej pracy.

ZAMÓW KSIĄŻKĘ Z RABATEM 20%
W KSIĘGARNI PROFINFO.PL
W FORMULARZU ZAMÓWIENIA WPISZ KOD: WKCZA20

