

Małgorzata Wilczyńska

Państwowa Wyższa Szkoła Techniczno-Ekonomiczna
im. ks. Bronisława Markiewicza w Jarosławiu

Piotr Olejarsz

Państwowa Wyższa Szkoła Techniczno-Ekonomiczna
im. ks. Bronisława Markiewicza w Jarosławiu

ART. 108 USTAWY O PODATKU OD TOWARÓW I USŁUG – PUSTA FAKTURA W OBROTCIE GOSPODARCZYM

ART. 108. THE GOODS AND SERVICES TAX ACTS – DUMMY INVOICE IN BUSINESS TRANSACTION

Wstęp

W ostatnim czasie wprowadzono szereg zmian przepisów mających na celu uszczelnienie systemu VAT. Narzędziem służącym realizacji tych celów jest m.in. cały system sankcji oraz kar za nieprawidłowości w rozliczaniu podatku. W szczególności uwagę zwracają uregulowania dotyczące posługiwania się tzw. pustymi fakturami. Pojęcie „pusta faktura” występuje na gruncie podatku od towarów i usług, i znajduje odzwierciedlenie w ustawie regulującej opodatkowanie tym podatkiem, tj. Ustawa z dnia 11 marca 2004 roku (Dz. U. z 2018 r., poz. 2174). W świetle tych rozważań zasadne są m.in. pytania: jakie dokumenty są pustymi fakturami? Czym jest „kwota podatku” wykazana na pustej fakturze VAT – podatkiem czy sankcją podatkową? Jeżeli podatkiem – to w jakim momencie powstaje obowiązek podatkowy, w jakim momencie zobowiązanie podatkowe i czy podatnik ma go ująć i wykazać w deklaracji VAT 7 lub VAT-7K? Istota pustych faktur, konsekwencje ich posiadania zostaną przedstawione w niniejszym artykule. Metodologia badawcza: metoda studiów literaturo- wych (wykorzystano literaturę krajową z tego zakresu, w tym artykuły naukowe oraz akty prawne). Wykorzystano metodę analizy źródeł. Celem artykułu jest przybliżenie istoty pustej (fikcyjnej) faktury, konsekwencji podatkowych (ujęcie w rejestrze VAT,

rozliczenie) zarówno po stronie odbiorcy, jak i wystawcy oraz przybliżenie konsekwencji karnoskarbowych dla osób prowadzących działalność gospodarczą.

1. Istota pustej faktury

Dla zrozumienia, czym są puste faktury, należy przybliżyć wyroki sądów administracyjnych oraz orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej. Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 1 grudnia 2015 roku sygn. akt: I FSK 1227/14, dokonał następującego rozróżnienia rodzaju nierzetelności wystawionej faktury VAT: czynność nią udokumentowana została dokonana, ale nie przez wystawcę na tej fakturze uwidocznionego, faktura może nie dokumentować czynności rzeczywiście dokonanej ze względu na jej przedmiot, tzn. może dokumentować nie taką dostawę towarów lub świadczenie usług, jakie były przedmiotem rzeczywistej transakcji. Faktura może również być wystawiona w celu stwierdzenia transakcji w ogóle niedokonanej i będzie to tzw. pusta faktura. Takie rozróżnienie znajduje też potwierdzenie w wyrokach TSUE, które odnoszą się w szczególności do prawa do odliczania podatku naliczonego, w których TSUE uznaje, w odniesieniu do tych dwóch pierwszych typów faktur, potrzebę badania świadomości podatnika co do tego, że transakcje te stanowią nadużycie (np. wyroki TSUE z 21 czerwca 2012 w sprawach połączonych C-80/11 i C-142/11 Mahageben kft oraz Peter David). Reasumując, pusta faktura to faktura, która dokumentuje transakcję, jaka w rzeczywistości w ogóle nie miała miejsca, natomiast nierzetelna – nie dokumentuje rzeczywistego przebiegu transakcji, ponieważ np. dostawca towaru nie jest to podmiot, który widnieje na fakturze¹. Pojęcie „pustej faktury” odnosi się do sytuacji, w której podatnik wystawi fakturę VAT, która nie odzwierciedla stanu faktycznego. Będzie to miało miejsce, gdy podatnik na fakturze wykaże dostawę towarów, bądź usług, której nigdy nie było. Pomimo, że podatek wykazany w fakturze zostanie zaewidencjonowany, uwzględniony w deklaracji VAT-7 i zapłacony, organ skarbowy, który ujawni tego rodzaju nieprawidłowość, dokona korekty złożonego rozliczenia². Krajewski wskazuje iż pod pojęciem „pustej faktury” lub inaczej „faktury fikcyjnej” należałoby rozumieć fakturę dokumentującą czynność, która w rzeczywistości nie miała miejsca; fakturę dokumentującą nierzeczywisty obrót. Jest to pojęcie potoczne, które występuje w obrocie gospodarczym, w nazewnictwie stosowanym przez organy podatkowe I oraz II instancji, jak również przez organy kontroli skarbowej. Pojęcie to występuje na gruncie podatku od towarów i usług, i znajduje odzwierciedlenie w ustawie regulującej opodatkowanie tym podatkiem³. Zgodnie z art. 88. ust 3a pkt 4

¹ *Nierzetelne faktury – odpowiedzialność podatkowa i karnoskarbowa*, INFOR.PL, opublikowano: <https://ksiegowosc.infor.pl/drukowanie,763952,Nierzetelne-faktury-odpowiedzialnosc-podatkowa-i-karnoskarbowa.html> (dostęp: 24.11.2018).

² *Pusta faktura VAT – definicja i skutki wystawienia*, INFOR, opublikowano: <https://ksiegowosc.infor.pl/podatki/vat/faktura/294800,Pusta-faktura-VAT-definicja-i-skutki-wystawienia.html> (dostęp: 24.11.2018).

³ M. Krajewski, *Puste faktury a bezpieczeństwo ekonomiczne obrotu gospodarczego*, [w:] *Wymiary zarządzania ryzykiem w obrocie gospodarczym*, K. Raczkowski, S. Wojciechowska-Filipek (red.), CeDeWu, Warszawa 2016, s. 129.

lit a ustawy o VAT, taka faktura nie uprawnia nabywcy do dokonania odliczenia wynikającego z niej podatku. Warto zaznaczyć, że faktura taka, mimo że nie daje prawa do odliczania VAT – wymaga od sprzedawcy zapłacenia wynikającego z niej VAT należnego. Rozumienie tego pojęcia wywodzi się z przepisów prawa oraz orzecznictwa sądów administracyjnych, a w szczególności z art. 108, ust 1 ustawy o podatku od towarów i usług z dnia 11 marca 2004 r. (j.t. Dz. U. z 2018 r., poz. 2174), dalej zwanej, jako ustawa o VAT. 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. Zgodne jest to również z art. 203 Dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, z którego wynika, że zobowiązana do zapłaty podatku jest każda osoba, która wykaże podatek na fakturze. Przepisy polskiej ustawy o VAT wspierane są przez bogate orzecznictwo, które bardziej szczegółowo podchodzi do problemu zobowiązania do zapłaty podatku z faktury, wskazując, że istnieje ono nawet, gdy faktura nie odzwierciedla żadnej transakcji. Wskazane powyżej cechy „pustej (fikcyjnej) faktury” stanowią jej istotę. Utrwalone orzecznictwo sądów administracyjnych wskazuje, że zobowiązanie do zapłaty podatku powstaje niezależnie od przyczyny zachowania podatnika (tj. działania świadomego czy też pod wpływem błędu) i bez względu na sytuację, gdy wystawienie faktury z wykazaną w niej kwotą podatku nie jest związane z wykonywaniem czynności (faktycznej czy też fikcyjnej) podlegającej opodatkowaniu. Podsumowując, można stwierdzić, iż „pusta (fikcyjna) faktura” nie dokumentuje czynności opodatkowanej, nie mniej jednak zawiera nieprawdziwe zapisy, które wskazują na jej dokonanie. Zobowiązanie do zapłaty kwoty podatku wskazanego na tak wystawionej fakturze (pustej fakturze) powstaje z mocy prawa, w dacie wprowadzenia jej do obrotu. W konsekwencji należy uznać, że przedmiotowe zobowiązanie wynika wprost z wykazania podatku na dokumencie faktury (zob. wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Olsztynie z dnia 31 lipca 2014 r., sygn. akt I SA/OI 487/14 oraz wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 13 stycznia 2012 r. sygn. akt I FSK 506/11). Mając na względzie sankcyjny charakter przepisu (art. 108 ust. 1 ustawy o VAT) dotyczącego wystawienia „pustej (fikcyjnej) faktury, wydawałoby się, że każde jej wystawienie prowadzi do naruszenia przepisów prawa podatkowego, należy jednak podkreślić, iż zasadnicze znaczenie ma fakt, czy „pusta (fikcyjna) faktura” faktycznie trafiła do obrotu prawnego, przez co należy rozumieć doręczenie jej kontrahentowi. Pogląd taki został zaprezentowany w wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z 13 czerwca 2014 r. sygn. akt I FSK 1022/13. We wskazanym wyroku czytamy: „(...) można zaaprobować jako realną i możliwą drogę „wycofania się” podatnika z błędnego wystawienia dokumentu rozliczeniowego, jednak powinna ona dotyczyć wyłącznie tych dokumentów rozliczeniowych (faktur, rachunków uproszczonych), które nie zostały wprowadzone do obrotu prawnego (np. poprzez doręczenie ich kontrahentom) i nie istnieje ryzyko utraty wpływów podatkowych”. Z analizowanych przepisów oraz powyższego orzecznictwa (zob. również wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 30 lipca 2009 r., sygn. akt I FSK 866/08) wywnioskować więc należy, że nie samo wystawienie

„pustej (fikcyjnej) faktury”, a jej faktyczne wprowadzenie do obrotu traktować trzeba jako naruszenie przepisów prawa⁴.

Tabela 1. Liczba oraz wartość pustych faktur wykrytych w latach 2012–2015

Wyszczególnienie	2012	2013	2014	2015
Liczba faktur	150 tys.	150 tys.	207 tys.	360 tys.
Wartość	15,5 mld zł	19,7 mld zł	33,7 mld zł	81,8 mld zł

Źródło: opracowanie własne na podstawie: Łukasz Zalewski „Gazeta Prawna” 29.07.2014; PAP „Liczba i wartość pustych faktur biją kolejne rekordy”, money.pl 18.02.2016 (dostęp: 23.11.2018).

Według Z. Wilińskiego od lipca 2016 roku, czyli od początku istnienia Jednolitego Pliku Kontrolnego (JPK) ujawniono puste faktury na kwotę 1,5 mld zł. Z raportu Centrum Analitycznego Krajowej Administracji Skarbowej we Wrocławiu wynika, że w marcu 2017 roku wystawiono 45,3 tys. pustych faktur na 552,6 mln zł, naliczony w nich VAT uwzględniło 13,6 tys. podmiotów gospodarczych składających JPK, a w wystawianie pustych faktur zaangażowanych było 9,7 tys. podmiotów. W maju natomiast wystawiono 20,2 tys. pustych faktur na 237,8 mln zł. Z odliczenia VAT od takich faktur skorzystało 7,9 tys. przedsiębiorstw, które składały JPK, a faktury wystawiło 5,7 tys. podmiotów; w lipcu 2017 roku wystawiono puste faktury na 157 mln zł⁵. Na podstawie powyższej tabeli można zaobserwować, iż w obrocie gospodarczym z roku na rok jest coraz więcej pustych faktur i ryzyko posłużenia się taką fakturą wzrasta do 2015. W sprawozdaniu z kontroli skarbowej za 2016 rok wskazuje się, że skuteczność kontroli rośnie – z raportu wynika, iż w 2017 roku liczba takich faktur stopniowo spada. Jednakże skuteczne przeciwdziałanie przestępczości podatkowej wymaga podejmowania działań systemowych, m.in.: konsolidacji służb i informatyzacji.

2. Pusta faktura – konsekwencje na gruncie podatku VAT

Przedsiębiorcy prowadzący działalność gospodarczą zobowiązani są do sporządzenia dokumentacji obrazującej zaistniałe zdarzenie gospodarcze, w szczególności transakcje sprzedaży. Podatnicy podatku od towarów i usług w tym celu wystawiają faktury VAT, które stanowią dowód księgowy, na podstawie którego obliczana jest wysokość zobowiązania podatkowego w podatku VAT, po uwzględnieniu kwoty podatku naliczonego z tytułu nabycia towarów i usług.

W momencie, gdy na wystawionej fakturze zostanie zawarta kwota podatku, automatycznie powstaje zobowiązanie z tytułu podatku od towarów i usług względem organu podatkowego. Nie ma znaczenia fakt, że dokument ten nie stanowi potwierdzenia realnej transakcji. Stanowisko takie zostało zaprezentowane m.in.

⁴ *Pojęcie pustej faktury*, PKF, opublikowano: <https://www.pkfpolska.pl/pojecie-%E2%80%9Epustej%E2%80%9D-faktury-2752> (dostęp: 25.11.2018).

⁵ *MF: dzięki JPK ujawniono puste faktury na ok. 1,5 mld zł*, Prawo.pl, opublikowano: <https://www.prawo.pl/podatki/mf-dzieki-jpk-ujawniono-puste-faktury-na-ok-1-5-mld-zl,25805.html> (dostęp: 25.11.2018).

w wyroku WSA z Bydgoszczy z dnia 13.01.2010 r., sygn. Akt I SA/Bd 901/09 (opublikowany – baza CBOSA: www.orzeczenia.nsa.gov.pl), z którego jednoznacznie wynika, że dla powstania obowiązku podatkowego nie jest niezbędne zaistnienie sprzedaży, lecz wystarczy wystawienie faktury z kwotą podatku.

Stosownie do regulacji art. 108 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług – jego treść jest następująca „w przypadku, gdy osoba prawna, jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej lub osoba fizyczna wystawi fakturę, w której wykaże kwotę podatku, jest obowiązany do jego zapłaty”, czyli wystawca pustej faktury wprowadzając ją do obrotu gospodarczego, zobowiązany jest do zapłaty kwoty podatku wykazanego w tej fakturze; podobnie jest, kiedy wystawca faktury wykaże kwotę podatku wyższą od kwoty podatku należnego (art. 108 ust. 1 VAT). W świetle przepisu art. 103 ust. 1 ww. ustawy, podatnicy oraz podmioty wymienione w art. 108 są obowiązani, bez wezwania naczelnika urzędu skarbowego, do obliczania i wpłacania podatku za okresy miesięczne w terminie do 25 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym powstał obowiązek podatkowy, na rachunek urzędu skarbowego, z zastrzeżeniem ust. 1a-4 oraz art. 33 i 33b.

Obowiązek zapłaty podatku wykazanego na fakturach, o których mowa w art. 108 ww. ustawy o podatku VAT powstaje z chwilą ich wystawienia, natomiast termin zapłaty takiego podatku jest terminem miesięcznym liczonym do 25 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym wystawiono takie faktury.

Fakt wystawienia faktur z wykazaniem w nich podatkiem należnym jest samodzielną czynnością rodzącą publicznoprawny obowiązek zapłaty wykazanego podatku. Tym samym podmiot wystawiając faktury niedokumentujące faktycznych transakcji i zawierające kwoty podatku należnego, zobowiązany jest do jego zapłaty. Przepis art. 108 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług stanowi specyficzną instytucję zapłaty podatku w przypadku wystawienia faktury, pozostającą poza zasadami regulującymi powstanie obowiązku podatkowego w podatku od towarów i usług na podstawie przepisu art. 19a ww. ustawy o podatku od towarów i usług. Sam fakt wystawienia faktur i wykazania podatku należnego spowodował obowiązek jego zapłaty, z uwagi na fakt, iż zdarzeniem rodzącym obowiązek zapłaty danej kwoty podatku, zgodnie z ww. przepisem, nie jest wykonanie określonej czynności, ale fakt wystawienia faktur, w których wykazano kwoty podatku. W sytuacji, gdy wystawiono faktury i rozliczono podatek należny z nich wynikający, w deklaracjach VAT-7, VAT-7K powstaje obowiązek skorygowania tych deklaracji i dokonania odrębnego rozliczenia podatku VAT wynikającego z takich faktur.

W art. 108 ust. 1 cyt. wyżej ustawy organ podatkowy po dokonaniu analizy tego przepisu zwraca uwagę, że ustawodawca wprowadził w nim konstrukcję podatku do zapłaty, która nie może być utożsamiana z podatkiem należnym, ani także nie jest to podatek, który po stronie odbiorcy faktury daje prawo do odliczenia. Przepis ten obejmuje bowiem swym zakresem przypadek, w którym zostaje wystawiona faktura z wykazaniem w niej podatkiem, lecz nieodzwierniejszą rzeczywistej sprzedaży, przy czym obojętne są motywy takiego działania po stronie wystawcy faktury. Dla zastosowania wskazanego art. 108 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług nie

jest niezbędne istnienie sprzedaży, wystarczające jest już wystawienie faktury z kwotą podatku. Regulacja ta pozostaje w zgodności z art. 21(1)(d) Szóstej Dyrektywy Rady z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji przepisów państw członkowskich dotyczących podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej, ujednolicona podstawa wymiaru, który przewiduje, iż każda osoba wykazująca VAT na fakturze jest obowiązana do zapłaty podatku od towarów i usług. Nie ma znaczenia to, czym kierowała się dana osoba, uwzględniając na wystawionej fakturze kwotę VAT. Art. 108 ust. 1 obejmuje również przypadki, gdy faktura nie dokumentuje żadnej czynności – jest więc fakturą pustą⁶. Przepis art. 108 ust. 1 ww. ustawy dotyczy każdego podmiotu wystawiającego fakturę obejmującą podatek VAT w sytuacji, kiedy czynność nie podlega temu podatkowi. Jednakże należność (kwota podatku z faktury) nie może być ujmowana w rozliczeniu podatku należnego w rozumieniu podatku od czynności podlegających opodatkowaniu z uwzględnieniem podatku naliczonego. Tak więc, charakter kwoty wykazanej w fakturze jako podatek należny, w rozumieniu ustawy o VAT, w istocie niebędącej podatkiem należnym w tym rozumieniu, jest okolicznością niepozwalającą na objęcie tej kwoty systemem rozliczeń dokonywanym w ramach podstawowego mechanizmu opodatkowania podatkiem od towarów i usług naliczenie podatku należnego – odliczenie podatku naliczonego (wyrok NSA z dnia 30.01.2009 r., sygn. akt I FSK 1658/07 – opublikowany w Centralnej Bazie Orzeczeń Sądów Administracyjnych, dalej CBOSA).

Natomiast WSA w Rzeszowie w wyroku z dnia 11.03.2008 r., sygn. akt I SA/Rz 88/08 (opublikowany w CBOSA) stwierdził, że „nawet faktury niedokumentujące faktycznych transakcji rodzą obowiązek zapłaty wykazanego w nich podatku”. Termin zapłaty podatku wynikającego z faktury, o której mowa w art. 108 ustawy o VAT zgodnie z ww. art. 103 ust. 1 ww. ustawy, upływa 25 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym powstał obowiązek podatkowy. W wyroku NSA z dnia 13.01.2012 r., sygn. akt I FSK 506/11 (opublikowany w CBOSA i LEX nr 1120537) – który został wydany w stanie faktycznym i prawnym obowiązującym w 2005 r. jednakże jego tezy zachowują znaczenie w stanie prawnym obowiązującym w listopadzie 2013 r. – Sąd stwierdził, że z wykładni literalnej art. 108 wynika, że zobowiązanie do zapłaty wskazanej na fakturze kwoty powstaje z mocy prawa w dacie, w której dany podmiot wprowadza do obrotu taką fakturę. Zobowiązanie w tym zakresie wynika zatem bezpośrednio z zaistnienia określonego zdarzenia, jakim jest owe wykazanie podatku na fakturze. W wyroku tym NSA stwierdził również, że nowelizacja art. 103 ust. 1 (weszła w życie z dniem 1.12.2008 r.) była nowelizacją porządkującą, gdyż dodanie słów „oraz podmioty wymienione w art. 108” stanowiło jedynie potwierdzenie prawidłowej wykładni art. 108. Podobnie w powołanym wcześniej wyroku NSA z dnia 30.01.2009 r., sygn. akt I FSK 1658/07. Sąd stwierdził, że obowiązek podatkowy powstaje z chwilą wystawienia faktury, gdyż ustawodawca z tą właśnie czynnością wiąże moment powstania obowiązku podatkowego. Natomiast w myśl art. 21 § 3 ustawy Ordynacja podatkowa, jeżeli w postępowaniu podatkowym organ podatkowy

⁶ T. Michalik, *VAT 2009*, C.H. Beck, Warszawa 2009, s. 876–877.

stwierdzi, że podatnik, mimo ciężącego na nim obowiązku, nie zapłacił w całości lub w części podatku, nie złożył deklaracji albo że wysokość zobowiązania podatkowego jest inna niż wykazana w deklaracji, organ podatkowy wydaje decyzję, w której określa wysokość zobowiązania podatkowego. „Odbiorca pustej faktury traci prawo do odliczenia podatku VAT naliczonego, wykazanego w fakturze, co zostało uregulowane w art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. a ustawy o podatku od towarów i usług, którego brzmienie jest następujące „Nie stanowią podstawy do obniżenia podatku należnego oraz zwrotu różnicy podatku lub zwrotu podatku naliczonego 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”. Z przepisu tego wynika, że ujęcie w rejestrze prowadzonym na potrzeby podatku VAT kwoty podatku wynikającego z pustej faktury nie dają prawa do zmniejszenia kwoty podatku VAT należnego. Dotyczy to podmiotu, który świadomie lub nieświadomie ujmuje taką fakturę w rejestrze VAT (rejestrze zakupu/nabyć VAT). Krajewski stwierdza, że „sprzedawca (dostawca) towarów lub usług posługujący się pustą fakturą robi to w większości przypadków świadomie. Legalizuje towar pochodzący z przemytu, wprowadza towar do dalszego obrotu do podmiotów biorących udział w karuzeli podatkowej lub dokonuje innego rodzaju przestępstw skarbowych w celu uzyskania korzyści majątkowej. W sytuacji wykrycia tego rodzaju transakcji sprzedawca ponosi odpowiedzialność podatkową polegającą na zapłacie podatku VAT wykazanego w wystawionych przez siebie fakturach – art. 108 ustawy o podatku od towarów i usług. Natomiast odbiorca (nabywca) towarów lub usług najczęściej nie jest świadomy faktu otrzymania pustej (fikcyjnej) faktury. Kupuje towar lub usługę w dobrej wierze i otrzymuje wystawioną przez dostawcę fakturę VAT. Niczego nie świadomy ujmuje ją w rejestrze VAT i rozlicza w deklaracji podatkowej VAT-7 lub VAT-7K. Dopiero w momencie postępowania podatkowego lub kontroli podatkowej dowiadyuje się o ujęciu w swoim rejestrze pustej faktury. To właśnie ten podmiot gospodarczy ponosi społeczny i osobisty koszt procedury, który składa się z następujących elementów: po pierwsze utrata prawa do odliczenia podatku VAT naliczonego, wykazanego w pustych fakturach otrzymanych od nieuczciwego kontrahenta, co w konsekwencji może powodować zwiększenie kwoty podatku VAT podlegającej wpłacie, po drugie konieczność zapłacenia odsetek za zwłokę od nieterminowej wpłaty podatku oraz konsekwencje karne skarbowe wynikające z Kodeksu karnego skarbowego, który przewiduje karę grzywny wymierzoną w zależności od kwoty uszczuplonego podatku. Konieczność zapłacenia zaległego podatku VAT wraz z odsetkami i karami może przyczynić się do upadku lub likwidacji przedsiębiorstwa”⁷. Artykuł 108 ustawy o VAT w orzecznictwie sądów administracyjnych – orzeczenia sądów administracyjnych dotyczące obowiązku zapłaty podatku wykazanego w pustej fakturze: Wyrok NSA z 27 kwietnia 2017 roku IFSK 1857/15 – przesłanki stosowania art. 108 ustawy o VAT; stosując przepis art. 108 ustawy o podatku od towarów i usług,

⁷ M. Krajewski, *Puste faktury a bezpieczeństwo ekonomiczne obrotu gospodarczego*, [w:] *Wymiary zarządzania ryzykiem w obrocie gospodarczym*, K. Raczkowski, S. Wojciechowska-Filipek (red.), CeDeWu, Warszawa 2016, s. 135.

organy podatkowe i sądy administracyjne powinny każdorazowo kierować się przesłanką możliwości wystąpienia ryzyka uszczuplenia należności na rzecz Skarbu Państwa. W przypadku braku wystąpienia takiej przesłanki powinny one co do zasady odstąpić od realizacji obowiązków wynikających z tego przepisu. Powołując się na orzecznictwo sądów administracyjnych oraz Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (TSUE), stwierdzić należy, że specyficzną regulację ustawową z art. 108 ust. 1 ustawy o VAT można stosować po dogłębnej analizie, czy rzeczywiście w konkretnej sprawie zaistniała ostatecznie sytuacja obniżenia wpływów z tytułu podatków. Wyrok NSA z 5 listopada 2015 roku I FSK 1074/14 – ocena dobrej wiary w przypadku wystawienia błędnych faktur; dla oceny prawidłowości zastosowania art. 108 ustawy o VAT konieczne było rozważenie przyczyn wystawienia błędnych faktur istotnych z punktu widzenia dobrej wiary podatnika, a więc m.in. tego, że błędne wystawienie faktur wynikać mogło z wątpliwości co do kwalifikacji towarów, która to kwalifikacja była sporna i została wyjaśniona dopiero przez urząd statystyczny. Okoliczności te powinny zostać rozważone jako element rozstrzygnięcia o tym, czy podatnik działał w celu uzyskania bezpodstawnych korzyści podatkowych czy też w dobrej wierze.

3. Puste faktury – odpowiedzialność podatkowa i karnoskarbowa

Posługiwanie się pustymi fakturami realnie przynosi straty majątkowe w postaci konsekwencji finansowych. Od 1 marca 2017 roku istnieje nie tylko Krajowa Administracja Skarbowa, ale również nowy system sankcji karnych i karnoskarbowych. Do 1 stycznia 2017 roku jedynymi sankcjami za wystawienie i posługiwanie się nierzetelnymi fakturami były: w przedmiocie odpowiedzialności podatkowej – po stronie wystawcy nierzetelnej faktury – odpowiedzialność z art. 108 ustawy o VAT, sprowadzająca się do obowiązku zapłaty podatku VAT z wystawionej faktury; po stronie posługującego się nierzetelną fakturą – pozbawienie prawa do odliczenia podatku naliczonego, wynikającego z nierzetelnej faktury na podstawie art. 88 ustawy o VAT; nawiązując do art. 88 Ustawy o Podatku od towarów i usług, puste faktury nie stanowią podstawy do obniżenia podstawy lub zwrotu różnicy podatku należnego. Jeżeli dana osoba na podstawie pustej faktury odliczy sobie podatek, będzie obciążona dodatkową sankcyjną stawką podatkową w wysokości 100% odliczonego podatku⁸. Każdy kto dopuszcza się czynu zabronionego, jakim jest wystawienie bądź posługiwanie się tzw. pustymi fakturami, naraża się przede wszystkim na odpowiedzialność karnoskarbową. Zgodnie z art. 62 §1 KKS: „Kto wbrew obowiązkowi nie wystawia faktury lub rachunku, wystawia je w sposób wadliwy, albo odmawia ich wydania, podlega karze grzywny do 180 stawek dziennych. Co więcej, kto fakturę lub rachunek wystawia w sposób nierzetelny albo takim dokumentem się posługuje, podlega karze grzywny do 720 stawek dziennych albo karze pozbawienia wolności na czas nie krótszy od roku, albo obu tym karom łącznie”. W przedmiocie odpowiedzialności karnej skarbowej zarówno po stronie wystawiającego nierzetelną fakturę, jak i posługującego się taką fakturą znajdował zastosowanie art. 62 §2 KKS: „Kto

⁸ *Puste faktury – pełne konsekwencje*, Żakiewicz Adwokaci, opublikowano: <https://www.zakiewicz-adwokaci.pl/prawo/puste-faktury.html> (dostęp: 23.11.2018).

fakturę (...) wystawia w sposób nierzetelny albo takim dokumentem się posługuje, podlega karze grzywny do 240 stawek dziennych”. Ustawodawca od 1 stycznia 2017 roku wprowadził do art. 62 KKS następujące zmiany: „§ 2 kto fakturę lub rachunek wystawia w sposób nierzetelny albo takim dokumentem się posługuje, podlega karze grzywny do 720 stawek dziennych albo karze pozbawienia wolności na czas nie krótszy od roku, albo karom tym obu łącznie”; „§ 2a kto fakturę lub rachunek wystawia w sposób nierzetelny albo takim dokumentem się posługuje, a kwota podatku wynikająca z faktury albo suma kwot podatku wynikających z faktur jest małej wartości, podlega karze grzywny do 720 stawek dziennych albo karze pozbawienia wolności, albo obu tym karom łącznie”. Obecnie obowiązujące przepisy nie wyłączają możliwości nakładania na jeden podmiot zarówno sankcji o charakterze podatkowym, jak i sankcji karnych skarbowych. Pozostaje to także w zgodzie z wyrokiem Trybunału Konstytucyjnego z dnia 21 kwietnia 2015 roku (sygn. akt P 40/13). Trybunał wyrokiem tym przesądził, że art. 62 § 2 KKS w zakresie, w jakim dopuszcza odpowiedzialność za przestępstwo skarbowe, polegające na wystawieniu faktury dokumentującej czynność niewykonaną, tej samej osoby fizycznej, która uprzednio, na podstawie art. 108 ust. 1 o VAT, została zobowiązana do zapłaty podatku w kwocie wykazanej na tej fakturze, jest zgodny z Konstytucją RP⁹. Można wnioskować, iż nie każda wadliwa faktura jest nierzetelna, ale każda nierzetelna faktura jest wadliwa; każda pusta faktura jest nierzetelna, a więc wadliwa; puste faktury to faktury nierzetelne, a więc wadliwe. Kto wystawia wadliwą fakturę – odpowiada z art. 62 § 1 KKS; kto wystawia nierzetelną fakturę, bądź się nią posługuje – odpowiada z art. 62 § 2 KKS lub 62 § 3 KKS¹⁰. Ministerstwo Finansów wskazuje, iż organy skarbowe oprócz tego, że koncentrują się na wyszukiwaniu i karaniu osób wystawiających „puste” faktury, przestępców zajmujących się „profesjonalnie” procederem i działających na wielką skalę, kładą również nacisk na wykrywanie osób i przedsiębiorstw, które nabywają „puste” faktury i wykorzystują je do obniżenia zobowiązań podatkowych lub wyłudzenia zwrotów podatku VAT.

Podsumowanie

W artykule poruszono problematykę występowania pustych (fikcyjnych) faktur w obrocie gospodarczym. Przedstawiono ich definicję i istotę. Wskazano na konsekwencje podatkowe i karnoskarbowe wynikające z posługiwania się fikcyjnymi fakturami przez wystawcę, jak i odbiorcę. Oceny, czy konkretny dokument jest pustą fakturą należy dokonywać w kontekście brzmienia przepisu art. 108 ustawy o VAT, nakładającym obowiązek zapłaty kwoty VAT na każdy podmiot, który wystawił fakturę i wprowadził ją do obiegu. Aby dokonać tej oceny najlepiej w toku prowadzonej kontroli podatkowej, przeprowadzić badanie ksiąg w zakresie dostawy i podatku należnego pod kątem ich niewadliwości, stwierdzając, że za dany okres rejestr

⁹ *Nierzetelne faktury – odpowiedzialność podatkowa i karnoskarbowa*, INFOR.PL, opublikowano: <https://ksiegowosc.infor.pl/drukowanie,763952,Nierzetelne-faktury-odpowiedzialnosc-podatkowa-i-karnoskarbowa.html> (dostęp: 24.11.2018).

¹⁰ *Puste faktury – pełne konsekwencje*, Żakiewicz Adwokaci, opublikowano: <https://www.zakiewicz-advokaci.pl/prawo/puste-faktury.html> (dostęp: 25.11.2018).

zakupów VAT uznaje się w całości za niewadliwy, gdyż prowadzony był w sposób zgodny z odrębnymi przepisami i stanowi dowód tego, co wynika z zawartych w nim zapisów w myśl art. 193 Ordynacji podatkowej, który mówi, że: § 1. Księgi podatkowe prowadzone rzetelnie i w sposób niewadliwy stanowią dowód tego, co wynika z zawartych w nich zapisów. § 2. Księgi podatkowe uważa się za rzetelne, jeżeli dokonywane w nich zapisy odzwierciedlają stan rzeczywisty. § 3. Za niewadliwe uważa się księgi podatkowe prowadzone zgodnie z zasadami wynikającymi z odrębnych przepisów. § 4. Organ podatkowy nie uznaje za dowód w rozumieniu przepisu § 1. ksiąg podatkowych, które są prowadzone nierzetelnie lub w sposób wadliwy. § 5. Organ podatkowy uznaje jednak za dowód księgi podatkowe, które prowadzone są w sposób wadliwy, jeżeli wady nie mają istotnego znaczenia dla sprawy. § 6. Jeżeli organ podatkowy stwierdzi, że księgi podatkowe są prowadzone nierzetelnie lub w sposób wadliwy, to w protokole badania ksiąg określa, za jaki okres i w jakiej części nie uznaje ksiąg za dowód tego, co wynika z zawartych w nich zapisów. § 7. Odpis protokołu, o którym mowa w § 6, organ podatkowy doręcza stronie. § 8. Strona, w terminie 14 dni od dnia doręczenia protokołu, może wnieść zastrzeżenia do zawartych w nim ustaleń, przedstawiając jednocześnie dowody, które umożliwią organowi podatkowemu prawidłowe określenie podstawy opodatkowania i dopiero na tej podstawie można rozpocząć postępowanie podatkowe zmierzające do wydania decyzji określającej kwotę zwrotu na rachunek danego urzędu. Obowiązek zapłaty wynika wyłącznie z faktu wystawienia faktury nieznajdującej pokrycia w rzeczywistych zdarzeniach – faktura, która potencjalnie może jednak zostać użyta przez odbiorcę, jako podstawa do odliczenia VAT naliczonego. W świetle przepisu art. 108 VAT, dla uznania faktury za pustą w całości lub części wystarczające jest stwierdzenie, że wskazane w niej transakcje nie zostały odpowiednio w całości lub części – zrealizowane. Należy nadmienić, iż nie jest ważne, czy faktura tej treści została wystawiona celowo, czy też niezgodność wynika z błędu lub pomyłki, co znajduje potwierdzenie w orzecznictwie – wyrok NSA z 3 lutego 2015 r., sygn. Akt I FSK 24/14 (możliwość wyeliminowania tego rodzaju dokumentów w drodze faktur korygujących wyrok NSA z 3 czerwca 2015 r., sygn. akt I FSK 315/14).

Streszczenie

W ostatnim czasie wprowadzono szereg zmian przepisów mających na celu uszczelnienie systemu VAT. Narzędziem służącym realizacji tych celów jest m.in. cały system sankcji oraz kar za nieprawidłowości w rozliczaniu podatku. W szczególności uwagę zwracają uregulowania dotyczące posługiwania się tzw. pustymi fakturami. Pojęcie „pusta faktura” występuje na gruncie podatku od towarów i usług, i znajduje odzwierciedlenie w ustawie regulującej opodatkowanie tym podatkiem, tj. Ustawa z dnia 11 marca 2004 roku (Dz. U z 2018 r., poz. 2174). W artykule poruszono problematykę występowania pustych (fikcyjnych) faktur w obrocie gospodarczym. Przedstawiono ich definicję i istotę. Wskazano na konsekwencje podatkowe i karne skarbowe wynikające z posługiwania się fikcyjnymi fakturami przez

wystawcę, jak i odbiorcę. Metodologia badawcza: metoda studiów literaturowych (wykorzystano literaturę krajową z tego zakresu, w tym artykuły naukowe oraz akty prawne). Wykorzystano metodę analizy źródeł. Przybliżenie istoty pustej (fikcyjnej) faktury, konsekwencji podatkowych (ujęcie w rejestrze VAT, rozliczenie) zarówno po stronie odbiorcy, jak i wystawcy oraz przybliżenie konsekwencji karnoskarbowych są przydatne dla praktyki.

Słowa kluczowe: pusta faktura, fikcyjna faktura, podatek VAT, kara grzywny.

Summary

Recently a number of changes to the regulations aimed at sealing up the VAT taxation have been used. The tool used to achieve these goals is, among others, the entire system of sanctions and penalties for irregularities in tax settlement. Especially worthy of note are the regulations concerning the so-called dummy invoices. The concept “dummy invoice” is based on the tax on goods and services and is presented in the Act regulating this tax, that is Act of March 11, 2004 (Journal of Laws 2018, item 2174). The article deals with the issue regarding dummy (fictitious) invoices in the economic turnover. The definition of the above concept is presented in the article. The tax and penal tax consequences resulting from the use of fictitious invoices by the issuer and the receiver were discussed. Research methodology: the method of literature studies (domestic literature in this field was used, including scientific articles and legal acts). The method of the source analysis is also used. Both the issuer and the recipient should have knowledge about the essence of dummy (fictitious) invoices, tax consequences (inclusion in the VAT register, settlement) as well as fiscal consequences in order to use it in practice.

Key words: dummy invoice, fictitious invoice, VAT (value added tax), penalties.

Literatura

Książki i opracowania w publikacjach zwartych:

1. Michalik T., *VAT 2009*, C.H. Beck, Warszawa 2009.
2. Krajewski M., *Puste faktury a bezpieczeństwo ekonomiczne obrotu gospodarczego*, [w:] *Wymiary zarządzania ryzykiem w obrocie gospodarczym*, K. Raczkowski, S. Wojciechowska-Filipek (red.), CeDeWu, Warszawa 2016.

Akty prawne

1. Ustawa z dnia 11 marca 2004 roku o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2018 r., poz. 2174) – VAT
2. Ustawa z dnia 10 września 1999 roku Kodeks karny skarbowy – KKS

Netografia:

1. Brodziak P., „Pojęcie pustej faktury” opublikowano: <https://www.pkfpolska.pl/pojecie-%E2%80%9Epustej%E2%80%9D-faktury-2752> (dostęp: 25.11.2018).
2. Markiewicz M., *Puste faktury – pełne konsekwencje*, opublikowano: <https://www.zakiewicz-adwokaci.pl/prawo/puste-faktury.html> (dostęp: 25.11.2018).
3. Meclik A., *Pusta faktura VAT – definicja i skutki wystawienia*, INFOR, opublikowano: <https://ksiegowosc.infor.pl/podatki/vat/faktura/294800,Pusta-faktura-VAT-definicja-i-skutki-wystawienia.html> (dostęp: 25.11.2018).
4. Musiał M., „MF: dzięki JPK ujawniono puste faktury na ok 1,5 mld zł”, Prawo.pl <https://www.prawo.pl/podatki/mf-dzieki-jpk-ujawniono-puste-faktury-na-ok-1-5-mld-zl,25805.html> (dostęp: 25.11.2018).
5. NSA *Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych* I FSK 1857/15 – Wyrok NSA <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/A0123E3213>
6. PAP, „Liczba i wartość pustych faktur biją kolejne rekordy”, <https://www.money.pl/gospodarka/wiadomosci/arttykul/liczba-i-wartosc-pustych-faktur-bija-kolejne,6,0,2022150.html> (dostęp: 25.11.2018).
7. Piotrowski M., *Za wystawianie pustych faktur grozi odpowiedzialność karna skarbową*, 26.10.2017 opublikowano: <https://www.rp.pl/VAT/310269985-Za-wystawianie-pustych-faktur-grozi-odpowiedzialnosc-karna-skarbowa.html> (dostęp: 25.11.2018).
8. Sprawozdanie roczne. Kontrola skarbową w 2016 roku. Ministerstwo Finansów. Departament Kontroli Skarbowej, dokument KS2.8721.3.2017.MAV, Warszawa, luty 2017 rok, s. 5 opublikowano: <http://mfarch.mf.gov.pl/documents/764034/1424099/Sprawozdanie+za+2016+rok.pdf> (dostęp: 25.11.2018).
9. Tomaszewski D., *Nierzetelne faktury – odpowiedzialność podatkowa i karnoskarbową*, INFOR.PL 28.09.2017 <https://ksiegowosc.infor.pl/drukowanie,763952,-Nierzetelne-faktury-odpowiedzialnosc-podatkowa-i-karnoskarbowa.html> (dostęp: 25.11.2018).
10. Zaleski Ł., *Liczba fikcyjnych faktur wciąż rośnie*, „Gazeta Prawna”. 2014 r. <https://podatki.gazetaprawna.pl/arttykuly/812843,liczba-fikcyjnych-faktur-wciaz-ro-snie.html> (dostęp: 25.11.2018).