

Adam DROZDEK\*  
Katarzyna MACHALICA-DROZDEK\*\*

## POŚLUŻENIE SIĘ DANYMI INNEGO PODMIOTU W TRANSAKCJACH HANDLOWYCH A CHARAKTER ODPOWIEDZIALNOŚCI PODATKOWEJ WYSTAWCY PUSTEJ FAKTURY

### (Streszczenie)

Oszustwa związane z wprowadzeniem do obrotu fikcyjnych faktur przybierają różne formy, począwszy od tych mniej skomplikowanych, które polegają na zakupie przez przedsiębiorcę jednej lub kilku fikcyjnych faktur w celu zmniejszenia obciążeń podatkowych, a skończywszy na tworzeniu zorganizowanych struktur przestępczych działających w celu wyłudzenia podatku VAT. Odpowiedzialność podmiotu, który posłużył się danymi innego podatnika w transakcjach handlowych, wystawiając fakturę VAT, można rozpatrywać w trzech płaszczyznach: karnej, karnej skarbowej oraz podatkowej.

Wystawienie faktury, a w jej ramach wskazanie podatku VAT skutkuje obowiązkiem jego zapłaty niezależnie od celu, w jakim została ona wystawiona. Obowiązkiem zapłaty podatku objęte są nie tylko wskazane enumeratywnie w przepisie osoby prawne, fizyczne czy jednostki nieposiadające osobowości prawnej, ale każda osoba niebędąca nawet zarejestrowana jako VAT czynny.

**Słowa kluczowe:** podatek VAT; pusta faktura; odpowiedzialność podatkowa; dane innego podmiotu  
**Klasyfikacja JEL:** K34, H26

### 1. Uwagi wprowadzające

Działalność przestępcza związana z wprowadzeniem do obrotu fikcyjnych faktur w sferze gospodarczo-ekonomicznej przynosi ogromne szkody oraz straty finansowe zarówno osobom fizycznym oraz prywatnym małym i średnim

---

\* Dr, starszy wykładowca w PWSZ im. rtm. W. Pileckiego w Oświęcimiu, adwokat, agent celny; e-mail: adam\_drozdek@poczta.onet.pl

\*\* Dr, doradca podatkowy; e-mail: kasiamd@op.pl

podmiotom gospodarczym, jak i dużym państwowym przedsiębiorstwom oraz Skarbowi Państwa. Postać tego proceduru przybiera różne formy, począwszy od tych mniej skomplikowanych, które polegają na zakupie przez przedsiębiorcę jednej lub kilku fikcyjnych faktur w celu zmniejszenia obciążeń podatkowych, a skończywszy na tworzeniu zorganizowanych struktur przestępczych działających w celu wyłudzenia podatku VAT. Odpowiedzialność podmiotu, który posłużył się danymi innego podatnika w transakcjach handlowych, wystawiając fakturę VAT, można rozpatrywać w trzech płaszczyznach: karnej, karnej skarbowej oraz podatkowej. Na gruncie podatkowym w zasadzie nie występuje jako taka odpowiedzialność za oszustwa związane z wystawieniem faktury. Jedyną regulacją, która bezpośrednio odnosi się do tej sytuacji jest przepis art. 108 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług<sup>1</sup>, z którego wynika, że wystawienie faktury łączy się z koniecznością zapłaty wykazanego w niej podatku, nawet jeśli dana sprzedaż powinna być objęta niższą stawką, zwolniona z podatku albo też nie podlegała w ogóle podatkowi. Jednym z problemów, który pojawił się głównie w judykaturze w oparciu o tę regulację, jest odpowiedzialność podmiotu wskazanego na fakturze, którego dane zostały wykorzystane w celu wystawienia pustych faktur.

Przedmiotem niniejszego opracowania jest próba odpowiedzi na pytanie, czy podmiot, którego danymi się posłużono w treści faktury w celu osiągnięcia korzyści finansowej ponosi odpowiedzialność w rozumieniu art. 108 uVAT. Podjęcie przedmiotowych rozważań jest tym bardziej uzasadnione, gdyż coraz częściej nieuczciwi „przedsiębiorcy” podszywają się pod legalnie działające firmy, posługują się ich danymi w celu uzyskania nieprawidłowych zwrotów podatku VAT.

## **2. Faktura jako dokument stanowiący podstawę do ubiegania (żądania) zwrotu podatku VAT**

Niniejsze rozważania należy rozpocząć od wyjaśnienia terminu faktura. Definicja legalna faktury została zawarta w treści art. 2 ust. 31 uVAT, w myśl którego przez fakturę należy rozumieć każdy dokument w formie papierowej lub elektronicznej spełniający wymogi określone w przepisach ustawy bądź w przepisach wykonawczych wydanych na ich podstawie.

Szczególne znaczenie ma fakt, że faktura VAT ma zasadnicze znaczenie dla wykonywania zobowiązań podatkowych, a jej istotne elementy mają walor do-

<sup>1</sup> Tekst jedn. Dz.U. z 2017 r., poz. 1221 z późn. zm. – dalej: uVAT.

wodowy<sup>2</sup>. Faktura VAT stanowi podstawowy funkcjonujący w obrocie gospodarczym dowód, którym dokumentowane są wszystkie czynności podlegające opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług. To przede wszystkim na podstawie faktury podatnik korzysta z prawa do odliczenia podatku naliczonego. Faktura jest więc sformalizowanym dokumentem, stanowiącym co do zasady podstawę do odliczenia podatku naliczonego przez nabywcę, które to prawo jest fundamentem konstrukcji podatku od wartości dodanej.

W judykaturze wskazuje się, że podatek od towarów i usług jest podatkiem wynikającym z faktury, która powinna być prawidłowa pod względem formalnym, jak również pod względem merytorycznym, a mianowicie dokumentować faktyczne zdarzenie, rodzące obowiązek podatkowy u wystawcy. Inaczej mówiąc, faktura jest niczym innym jak dokumentem odzwierciedlającym opisane w niej czynności faktyczne. Oznacza to, że uprawnienie wynikające z art. 86 ust. 2 pkt 1 lit. a uVAT ustawodawca powiązał nie tylko z otrzymaniem faktury dokumentującej sprzedaż towaru, ale również z otrzymaniem towaru, o którym mowa w tym dokumencie<sup>3</sup>.

W świetle powyższego należy podzielić pogląd prezentowany w doktrynie prawa podatkowego, zgodnie z którym faktura jest podstawowym dokumentem księgowym. Fundamentalną jej funkcją jest udokumentowanie transakcji i umożliwienie poprawnego ujęcia jej w księgach zarówno u wystawcy, jak i odbiorcy faktury<sup>4</sup>. Rola faktury jako dokumentu, któremu przypisane są istotne funkcje podatkowe na potrzeby rozliczeń podatku VAT, stanowi podstawowy funkcjonujący w obrocie gospodarczym dowód, którym dokumentowane są wszystkie czynności podlegające opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług. To przede wszystkim na podstawie faktury podatnik korzysta z prawa do odliczenia podatku naliczonego.

<sup>2</sup> Postanowienie SN z dnia 3 października 2001 r., sygn. V KKN 249/01, Lex nr 49709; wyrok NSA w Łodzi z dnia 27 kwietnia 2000 r., sygn. I SA/Łd 237/98, Lex nr 42125.

Na marginesie prowadzonych rozważań należy wskazać, że faktura VAT ma nie tylko zasadnicze znaczenie dla wykonania zobowiązań podatkowych, ale jej elementy mają także istotny walor dowodowy na gruncie Kodeksu Karnego (ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. Kodeks karny, tekst jedn. Dz.U. z 2017 r., poz. 2204 z późn. zm.). Zgodnie z art. 115 § 14 kodeksu karnego, fakturze VAT należy przypisać szczególną moc dowodową, czyniąc go dokumentem o cechach zaufania publicznego, gdyż ze względu na zawartą w niej treść stanowi dowód prawa, stosunku prawnego lub okoliczności mającej znaczenie prawne dla prowadzonego postępowania (por. wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 15 kwietnia 2010 r., sygn. I SA/Wr 1844/09, Lex nr 618039).

<sup>3</sup> Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 14 lipca 2004 r., sygn. I SA/Wr 1642/02, Lex nr 738631.

<sup>4</sup> **T. Michalik**, *VAT. Komentarz*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2014, s. 1007.

### 3. Pojęcie „pustej faktury”

Od faktur odzwierciedlających rzeczywisty stan faktyczny należy odróżnić „puste faktury” – tzw. fikcyjne faktury. Wyjaśnienie tego terminu jest tym bardziej istotne, gdyż jest on pojęciem normatywnym, który mimo to funkcjonuje w prawie podatkowym na określenie czynności, które w rzeczywistości nie zostały przeprowadzone przez podmioty prawa, a które służą uzyskaniu nienależnych korzyści poprzez wykorzystanie konstrukcji podatku od towarów i usług. Za pomocą wprowadzenia do obrotu „pustych faktur” w przestępstwach karuzelowych wykorzystywany jest mechanizm ustalania wartości dodanej przez uczestnika obrotu, polegający na tym, iż z kwoty podatku należnego od sprzedaży dokonanej przez danego przedsiębiorcę czy sprzedawcę (VAT należny) potrąca się kwotę podatku zapłaconego przez tego przedsiębiorcę, czy sprzedawcę przy zakupach towarów przeznaczonych do produkcji lub sprzedaży (VAT naliczony).

W literaturze przedmiotu zostały podjęte próby wyjaśnienia istoty i charakteru prawnego fikcyjnych faktur. Zdaniem D. Dominik pod pojęciem pustej faktury należy rozumieć fakturę niedokumentującą rzeczywistych zdarzeń gospodarczych<sup>5</sup>, czyli takich, które nie miały miejsca. Znacznie szerzej termin „pusta faktura” określa B. Sobocka, zdaniem której są to faktury, z którymi nie wiążą się żadne dostawy lub usługi, albo którym towarzyszą, co prawda, ujawnione w nich zdarzenia gospodarcze, ale podmiotem je realizującym jest ktoś inny niż wystawca faktury<sup>6</sup>.

Problem „pustych faktur” był również przedmiotem analizy przedstawicieli doktryny prawa karnego. P. Kardas wskazuje, że przez „pustą fakturę” należy rozumieć fakturę, która zawiera dane niezgodne z rzeczywistością. Dane niezgodne z rzeczywistością to dane, które nie odzwierciedlają zdarzenia gospodarczego w sposób adekwatny do jego przebiegu, przy zaistnieniu samego zdarzenia, a także dane pozbawione w ogóle oparcia w rzeczywistości, z uwagi na niewystąpienie zdarzenia gospodarczego stanowiącego podstawę wystawienia faktury<sup>7</sup>.

<sup>5</sup> **D. Dominik**, *Konsekwencje wystawienia pustej faktury w świetle orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej oraz polskich sądów administracyjnych w zakresie VAT*, w: **J. Gumińska-Pawlic** (red.), *Doradca podatkowy obrońcą praw podatnika. Tom IV*, Katowice 2010, s. 41.

W literaturze przedmiotu termin „puste faktury” bardzo często jest zastępowany terminem „fikcyjne faktury” – por. **M. Rząsa**, *Oszustwa w zakresie rozliczenia podatku od towarów i usług a prawo do odliczenia podatku naliczonego*, *Kwartalnik Prawa Podatkowego* 2013/1, s. 67.

<sup>6</sup> **B. Sobocka**, *Puste faktury*, w: **I. Ożóg** (red.), *Przestępstwa karuzelowe i inne oszustwa w VAT*, Wydawnictwo Wolters Kluwer, Warszawa 2017, s. 78.

<sup>7</sup> **P. Kardas**, *O wzajemnych relacjach między przepisem art. 76 § 1 k.k.s. a przepisem art. 286 § 1 k.k.*, *Prokuratura i Prawo* 2008/12, s. 14.

Wyjątkowe znaczenie terminu „puste faktury” ukształtowane zostało na tle orzecznictwa sądowoadministracyjnego. I tak na przykład Naczelny Sąd Administracyjny w tezie orzeczenia z dnia 5 grudnia 2013 r., sygn. I FSK 1687/13, na temat terminu „puste faktury” wypowiedział się w ten sposób, że z tzw. pustą fakturą mamy do czynienia w przypadku spełnienia następujących przesłanek: po pierwsze, kiedy w rzeczywistości wystawionej fakturze w ogóle nie towarzyszy transakcja w niej wskazana; po drugie, w 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); po trzecie, faktura wystawiona została przez firmanta, a zatem dotycząca w istocie rzeczywistego obrotu towarami lub usługami, ale z zatajeniem wobec osób trzecich (nabywców) prawdziwego podmiotu realizującego tenże obrót<sup>8</sup>. Z poglądem tym koresponduje teza orzeczenia NSA z dnia 26 listopada 2014 r., w myśl której faktura może być nierzetelna w przydatku, kiedy czynność przez nią udokumentowana została dokonana, ale nie przez wystawcę na tej fakturze uwidocznionego, jak również w sytuacji, gdy faktura nie dokumentuje czynności rzeczywiście dokonanej ze względu na jej przedmiot, tzn. może dokumentować nie taką dostawę towarów czy też świadczenie usług, jakie były przedmiotem rzeczywistej transakcji. Faktura może również być wystawiona w celu potwierdzenia transakcji w ogóle niedokonanej<sup>9</sup>.

Istotne znaczenie dla prowadzonych rozważań posiada również teza orzeczenia NSA z dnia 9 stycznia 2018 r., w którym stwierdza się, że cechą charakterystyczną pustych faktur jest sytuacja, za którymi nie szły faktycznie dokonane czynności, co powoduje pozbawienie podatnika prawa do pomniejszenia podatku należnego o wynikający z nich podatek naliczony<sup>10</sup>.

Cechy badanego pojęcia zostały natomiast określone w tezach orzeczeń z dnia 21 czerwca 2012 r. Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej. W orzeczeniu tym TSUE<sup>11</sup> zdefiniował „puste faktury” jako nieodzwoiercedlające rzeczywistego zdarzenia gospodarczego. Takie faktury mają zastosowanie w dwóch sytuacjach. Pierwsza występuje w przypadku, gdy podatnik posługuje się fakturą, o której wie, że nie odzwoiercedla ona żadnej rzeczywistej transakcji, a sam podatnik działa świadomie w celu popełnienia oszustwa podatkowego mające-

<sup>8</sup> Lex nr 1528650; podobnie: wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 30 maja 2017 r., sygn. I SA/Bd 149/17, Lex nr 2310387.

<sup>9</sup> Sygn. I FSK 1537/13, Lex nr 1658030.

<sup>10</sup> Sygn. I FSK 835/17, Lex nr 2449151.

<sup>11</sup> W sprawach połączonych C-80/11 i C-142/11 Mahagében kft oraz Péter Dávid, <http://eur-lex.europa.eu>; stan na 11.10.2017 r.

go na celu zmniejszenie jego zobowiązania podatkowego lub uzyskanie zwrotu nadwyżki podatku naliczonego. W tej sytuacji podatnik świadomie posługuje się fałszywą fakturą, którą najczęściej nabył za kwotę stanowiącą niewielki procent kwoty wykazanej w fakturze. Z kolei druga sytuacja ma miejsce, gdy podatnik odlicza podatek z faktury dokumentującej transakcję w niej uwidocznioną, opłaconą przez niego w pełnej wysokości łącznie z podatkiem, którego później nie może odliczyć, jednakże podmiot widniejący na fakturze jako jej wystawca i wykonawca czynności nie jest w rzeczywistości tym podmiotem, który czynność wykonał.

W świetle podglądów doktryny i powołanych orzeczeń sądów administracyjnych należy przyjąć, że przez pojęcie „pustej faktury” należy rozumieć fakturę, która nie odzwierciedla rzeczywistego stanu faktycznego. Dokumentuje ona czynności, które nigdy nie zostały dokonane. Pod względem treści zawiera wszystkie elementy podobnie jak typowa faktura, jednak inny jest jej cel wystawienia. Pozorując rzeczywiste transakcje sprzedaży i świadczone usługi, w konsekwencji ma na celu wyłudzenie podatku VAT.

#### 4. Odpowiedzialność wystawcy faktury VAT

Mając na uwadze poczynione rozważania prawne, należy zauważyć, że w obrocie prawnym mogą występować faktury zawierające kwoty podatku VAT nieprawidłowo wykazane. Stwarza to duże ryzyko, że zasada neutralności VAT dla podatników tego podatku będzie w tych przypadkach wykorzystywana do osiągnięcia nieuzasadnionych korzyści podatkowych, wynikających z odliczenia przez odbiorców takich dokumentów kwot wykazanych w nich błędnie jako podatek VAT (podczas gdy wystawca faktury nie uiszczałby kwoty podatku, twierdząc, że pomimo wykazania jej na fakturze, faktycznie nie jest należna). Prawidłowe funkcjonowanie systemu VAT wymaga wprowadzenia instrumentów prawnych przeciwdziałających takim sytuacjom. Na gruncie ustawy o podatku od towarów i usług rolę taką pełni art. 108 ust. 1 uVAT. Powyższy przepis jest zgodny z prawem unijnym i stanowi odzwierciedlenie treści art. 203 Dyrektywy VAT<sup>12</sup>, zgodnie z którym każda osoba, która wykazuje VAT na fakturze, jest zobowiązana do jego zapłaty<sup>13</sup>.

<sup>12</sup> Dyrektywa 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L 347 z dn. 11.12.2006 r., s. 1 z późn. zm.) – dalej: dyrektywa 112.

<sup>13</sup> **A. Wesołowska**, *Obowiązek zapłaty podatku VAT wskazanego na fakturze – glosa do wyroku TS z dnia 11 kwietnia 2013 r., C-138/12, Lex/el 2013.*

Dokonując wykładni gramatycznej art. 108 uVAT, wskazać należy, że reguluje on powstanie samoistnego obowiązku zapłaty podatku z tytułu wystawienia faktury. Zauważyć także należy, że przepis ten nie posługuje się pojęciem „podatnik”. Ustawodawca daje zatem wyraźny sygnał, jaki jest podmiotowy zakres oddziaływania tego przepisu. Oznacza to, że przepis ten adresowany jest do wszystkich podmiotów, tj. zarówno do podatników podatku od towarów i usług, jak i do osób niebędących podatnikami tego podatku. Powołany przepis zakłada zatem działanie podmiotu, który wystawił fakturę. Działanie to nie musi przy tym polegać na własnoręcznym sporządzeniu dokumentu faktury. Podatnik może zlecić określonej osobie (np. pracownikowi) wystawienie faktury w jego imieniu.

Zdaniem A. Bartosiewicza powołana regulacja prawna znajduje zastosowanie niezależnie od tego, czy podmiot wymieniony w fakturze VAT posiada status podatnika VAT, czy też nie<sup>14</sup>, ponieważ w każdym przypadku wystawienia faktury istnieje konieczność zapłaty podatku na niej wykazanego, nawet jeśli faktura dokumentuje czynności, które faktycznie nie miały miejsca<sup>15</sup>. Powyższe prowadzi do wniosku, że obowiązek zapłaty podatku na podstawie art. 108 ust. 1 uVAT dotyczy w pierwszej kolejności podmiotu wskazanego na fakturze jako wystawca (sprzedawca, podatnik). Nie musi on być podatnikiem VAT (z tytułu wykonania „właściwych” czynności opodatkowanych) ani w tym charakterze zarejestrowany (czynnym podatnikiem). Wystarczy, że tworzy pozory „bycia podatnikiem” przez wystawienie faktury.

Dla prawidłowej wykładni art. 108 uVAT konieczne jest także przedstawienie orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, które zapadło na gruncie art. 203 dyrektywy 112, którego art. 108 ust. 1 uVAT stanowi implementację. Wnikliwej analizie treści regulacji zawartej w art. 203 dyrektywy 112 TSUE dokonał m.in. w wyroku z dnia 11 kwietnia 2013 r. w sprawie C-138/12 Rusedespred OOD przeciwko Direktor na direkcija „Obzawlane i upravljenje na izpyhlenieto” – grad Warna pri Centraľno upravljenje na Nacionalnata agencija za prihodite<sup>16</sup>. W orzeczeniu tym Trybunał stwierdził m.in., że podatek VAT wykazany na fakturze jest należny, a treść art. 203 dyrektywy 112 ma na celu eliminację ryzyka uszczuplenia dochodów podatkowych, jakie może powodować prawo do odliczenia przewidziane w dyrektywie 112. Ponadto każda faktu-

<sup>14</sup> A. Bartosiewicz, *VAT. Komentarz*, Lex/El, Warszawa 2018.

<sup>15</sup> Podobnie: J. Perzanowska-Kuśnierek, *Komentarz do art. 203*, w: R. Namysłowski (red.), *Komentarz do dyrektywy 2006/112/WE Rady (WE) w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej*, Lex/El.

<sup>16</sup> ECR C:2013:233, Lex nr 1297082.

ra zawierająca podatek VAT może zostać wykorzystana do odliczenia podatku VAT przez podmiot, który wykazany jest jako nabywca. W celu uniknięcia takich nadużyć na wystawcę faktury został nałożony obowiązek zapłaty podatku VAT, który obejmuje sytuacje, gdy transakcja nie została dokonana, nie podlega podatkowi VAT, jest zwolniona z podatku VAT, podlega opodatkowaniu, ale zobowiązany do zapłaty podatku VAT jest nabywca, jak również gdy kwota podatku wykazana na fakturze jest wyższa niż kwota VAT należnego. Z tego wynika, że każdy wykazujący podatek VAT na fakturze jest zobowiązany do jego zapłaty. Osoby te są zobowiązane z tytułu podatku VAT wykazanego na fakturze niezależnie od jakiegokolwiek zobowiązania do jego zapłaty z tytułu transakcji podlegającej podatkowi VAT.

Badając zagadnienie posłużenia się danymi innego podmiotu w transakcjach handlowych odnośnie do odpowiedzialności podatkowej wystawcy pustej faktury, należy również zaznaczyć, że w regulacji art. 108 uVAT mowa jest o rzeczywistym, a nie o fikcyjnym nabyciu towarów i usług. W związku z powyższym, faktury dokumentujące czynności niedokonane nie mogą być dokumentami uprawniającymi podatnika do korzystania z zasady neutralności VAT. W tym kontekście należałoby sugerować, że z podatkiem od towarów i usług związana jest nierozłącznie czynność kupna-sprzedaży lub wykonania usługi. Każda czynność dla wywarcia w systemie podatku od towarów i usług pełnych skutków charakterystycznych dla czynności opodatkowanej musi cechować się „stroną materialną” oraz „stroną formalną”. Oznacza to, że z czynnością nieposiadającą „strony materialnej” mamy do czynienia, gdy faktura posiada jedynie obraz w dokumentacji, lecz nie została w rzeczywistości przeprowadzona. W przypadku gdy podatek wynika z faktury, która nie dokumentuje faktycznego zdarzenia rodzącego obowiązek podatkowy u jej wystawcy, brak jest wątpliwości do odliczenia wykazanego w niej podatku.

Jak wynika z dotychczasowych rozważań, szczególne znaczenie przy zastosowaniu sankcji określonej w art. 108 ust. 1 uVAT ma wystawienie faktury. Ten sformalizowany dokument wskazuje oprócz kwoty podatku przede wszystkim jego wystawcę, czyli podmiot, który co do zasady jest zobowiązany do uiszczenia podatku VAT wykazanego na fakturze. Dotychczasowa linia orzecznicza potwierdzająca powyższą zasadę została zmieniona przez orzecznictwo NSA na korzyść podmiotów, których dane zostały wykorzystane do wystawienia faktury nieobrazującej rzeczywistego przebiegu transakcji gospodarczej.

Przykładem takiego orzeczenia może być treść wyroku NSA z dnia 27 czerwca 2017 r., sygn. I FSK 1459/15, w którym stwierdza się, że zobowiązany do zapłaty podatku VAT wykazanym na fakturze jest podmiot, który „wystawi fak-



ture”, a nie podmiot, którego dane zostały wpisane w fakturze jako dane wystawcy<sup>17</sup>. Prowadząc analizę zaistniałego stanu faktycznego, NSA stwierdza, że faktura jako dokument może być sfalszowana, podrobiona, nierzetelna czy też obciążona różnego rodzaju błędami. Wady te jednak nie powodują, że obciążony nimi dokument nie jest fakturą w rozumieniu art. 106 ust. 1 uVAT. Faktura taka może być uznana za dokument, ponieważ zawiera wszystkie elementy wskazane w treści art. 106 ust. 1 uVAT, co oznacza, że nie traci swego bytu prawnego i ma w związku z tym zastosowanie wobec niej art. 108 ust. 1 uVAT. Charakter prawny takich faktur potwierdza również NSA w wyroku z dnia 10 kwietnia 2013 r., sygn. I FSK 359/12<sup>18</sup>, w którym stwierdza, że faktury wystawione przez uprawnionego do wystawienia faktur pracownika zawierają wszystkie istotne elementy przewidziane przepisami ustawy dla faktury. Faktury dokumentowały dostawę towarów i świadczenie usług, które faktycznie nie były wykonywane, stąd miały charakter typowych pustych faktur. Nie zostały jednak wystawione do potwierdzenia czynności fałszerstwa, lecz mając za przedmiot sprzedaż towarów i usług, fałszowały rzeczywiste jej niedokonanie, kamuflując brak transakcji w celu wyłudzenia podatku. Przyjęcie odmiennego stanowiska powodowałoby, że każde wystawienie pustych faktur, które stanowi przejaw fałszowania danych w nich zawartych, nie podlegałoby ustawie o VAT jako działalność zabroniona. Dlatego też w powołanym wyroku NSA dalej stwierdza, że regulacje objęte art. 108 uVAT co do zasady odnoszą się do kwot podatku wykazanego na fakturze, który z jakichś względów nie stanowi podatku VAT.

Powyższe prowadzi do wniosku, że ustalenie odpowiedzialności wystawcy faktury, wiąże się z ustaleniem przez organy podatkowe okoliczności wystawienia faktur. Niezbędne zdaje się więc wyjaśnienie, jaki był udział obu podmiotów w wystawieniu „pustych faktur”, czy podmiot, którego danymi się posłużono, miał jakikolwiek wpływ na wystawienie faktur, czy działo się to poza jego wiedzą, bez jego zgody. Istotnym jest także zbadanie, czy osoba posługująca się danymi działała na mocy upoważnienia, jeśli tak, to, jaki był jego zakres. Jeśli w sprawie ustalono, kto (jaka konkretna osoba fizyczna) wystawiał fakturę, to wówczas właśnie ta osoba (a nie podmiot, którego danymi się posłużono) jest odpowiedzialna za zapłatę podatku. Nie jest natomiast wystawcą faktury zobowiązanym do zapłaty podatku na podstawie art. 108 ust. 1 uVAT podmiot, którego

<sup>17</sup> Lex nr 2310035.

<sup>18</sup> Lex nr 1316141; szerz. zob. **J. Duży**, *Zorganizowana przestępczość podatkowa w Polsce. Zwalczanie przestępczego nadużycia mechanizmów podatków VAT i akcyzowego*, Warszawa 2013, s. 118; **M. Szymocha**, *Odpowiedzialność za nieuczciwego pracownika na podstawie art. 108 ustawy o podatku od towarów i usług*, Doradca Podatkowy 2013/7, s. 87.

danymi bezprawnie posłużono się w treści faktury, a zatem podmiot, pod który bezprawnie „podszyła się” inna osoba. Dotyczy to również sytuacji, gdy bezprawnie wykorzystano dane podmiotu będącego podatnikiem podatku od towarów i usług. Inaczej rzecz ujmując, jeżeli na skutek bezprawnego działania innej osoby w fakturze jako jej wystawca (sprzedawca, usługodawca) wskazany został podmiot, który nie wiedział o jej wystawieniu, nie godził się na jej wystawienie i który tej faktury faktycznie nie wystawił i nie zlecił jej wystawienia, a także nie wprowadził jej do obrotu prawnego, wówczas podmiot taki nie może być uznany za wystawcę faktury w rozumieniu art. 108 ust. 1 uVAT<sup>19</sup>. Okoliczności te powinny być badane indywidualnie na gruncie każdej konkretnej sprawy.

W judykaturze wskazuje się<sup>20</sup>, iż w przypadku posłużenia się danymi innego podmiotu w transakcjach handlowych w zakresie charakteru odpowiedzialności podatkowej wystawcy pustej faktury, organy podatkowe i sądy administracyjne powinny każdorazowo kierować się przesłanką możliwości wystąpienia ryzyka uszczerplenia należności na rzecz Skarbu Państwa. W przypadku braku wystąpienia takiej przesłanki powinny one co do zasady odstąpić od realizacji obowiązków wynikających z tego przepisu. Artykuł 108 uVAT ma zapobiegać nadużyciom w systemie podatku VAT i należy stosować go z uwzględnieniem analizy, czy zaistniała sytuacja wytworzona faktem wystawienia faktury, o której mowa w tym przepisie, niesie za sobą ryzyko jakiegokolwiek obniżenia wpływów z tytułu podatków, zgodnie z zasadą neutralności podatku VAT. Wylimitowanie takiego zagrożenia przez samego podatnika lub przez organ podatkowy w toku postępowania podatkowego czyni nieuzasadnionym (niecelowym) jego stosowanie, gdyż naruszałoby to zasadę neutralności VAT i pozostawałoby w sprzeczności z konstytucyjną zasadą proporcjonalności, która wynika z art. 31 ust. 3 w zw. z art. 2 Konstytucji RP.

## 5. Wnioski końcowe

Przedstawiony powyżej charakter prawny normy określonej w art. 108 ust. 1 uVAT wyraźnie wskazuje na cel fiskalny tej regulacji. Wystawienie faktury, a w jej ramach wskazanie podatku VAT skutkuje obowiązkiem jego zapłaty niez-

<sup>19</sup> Por. wyrok NSA z dnia 26 maja 2017 r., sygn. I FSK 1872/15, Lex nr 2307400, wyrok NSA z dnia 27 czerwca 2017 r., sygn. I FSK 1459/15, Lex nr 2310035; **K. Radzikowski**, *Glosa do wyroku NSA z dnia 10 kwietnia 2013 r., I FSK 359/12*, Orzecznictwo Sądów Polskich 2015/7–8, s. 72.

<sup>20</sup> Wyrok WSA w Warszawie z dnia 30 stycznia 2018 r., sygn. VIII SA/Wa 396/17, Lex nr 2442132.

leżnie od celu, w jakim została ona wystawiona. Rozumienie takie powoduje, że obowiązkiem zapłaty podatku VAT dotknięci są także wystawcy „pustych faktur”. W takim kontekście przepis art. 108 ust. 1 uVAT realizuje także funkcję prewencyjną, gdyż zapobiega wprowadzeniu do obrotu nierzetelnych faktur, przez co stanowi skuteczne narzędzie ochrony interesów fiskalnych Skarbu Państwa. Obowiązkiem zapłaty podatku objęte są nie tylko wskazane enumeratywnie w przepisie osoby prawne, fizyczne czy jednostki nieposiadające osobowości prawnej, ale każda osoba niebędąca nawet zarejestrowana jako VAT czynny.

Analiza orzecznictwa sądownoadministracyjnego mająca za przedmiot posługiwanie się cudzymi danymi w celu wystawienia „pustych faktur” wykazała, że obowiązek zapłaty podatku VAT w trybie sankcji, którą przewiduje art. 108 ust. 1 uVAT, nie ciąży na podmiocie widniejącym na fakturze, lecz na osobie, która „podszywa się” pod jego dane i w jego imieniu wystawia faktury VAT. W tym przypadku odpowiedzialność z regulacji art. 108 ust. 1 uVAT powinna zostać przerzucona na osobę, która posłużyła się cudzymi danymi, która, jak wykazano powyżej, nie musi posiadać statusu podatnika. W praktyce bowiem niejednokrotnie zdarzają się sytuacje, w których czynności związane z wystawieniem faktury VAT podatnicy powierzają osobom będącym np. jego pracownikami, które działają na podstawie udzielonego im upoważnienia. Wykorzystując brak kontroli ze strony przedsiębiorców, mogą oni wystawić faktury nieodzwierciedlające rzeczywistego przebiegu zdarzeń (w tym puste faktury). Zgodnie z dotychczasową linią orzecniczą to podmiot widniejący na fakturze ponosił odpowiedzialność określoną w art. 108 ust. 1 uVAT. Powyższe znajdowało potwierdzenie w zasadzie obowiązującej w orzecznictwie sądownoadministracyjnym, w którym pracodawca ponosił odpowiedzialność za dokumenty wystawione przez upoważnionych pracowników. Dlatego w tym zakresie pozytywnie należy ocenić zmianę linii orzecniczej<sup>21</sup>, zgodnie z którą odpowiedzialność określoną w art. 108 ust. 1 uVAT ponosi osoba wykorzystująca dane innego podmiotu gospodarczego.

Obowiązek zapłaty podatku VAT ciężać będzie na osobie, która w sposób świadomy wykorzystuje dane innego podmiotu, wprowadzając tym samym w błąd co do wystawcy faktury. Poprzez swoje działania udaje się jej ukryć nielegalny charakter zawieranych transakcji, a dane „rzetelnego podmiotu gospodarczego” uwiarygodniają zawierane transakcje gospodarcze.

Niewątpliwa jest także odpowiedzialność podmiotu, którego dane zostały wykorzystane w zakresie obowiązku nadzoru nad przestrzeganiem reguł obo-

<sup>21</sup> Np. wyrok NSA z dnia 10 kwietnia 2013 r., sygn. I FSK 359-371/12.

wiązujących w działalności danego przedsiębiorcy. W tej sytuacji podmiot, którego dane zostały wykorzystane, może zostać pociągnięty do odpowiedzialności, że poprzez brak nadzoru umożliwił innej osobie wykorzystanie danych w celu zawarcia nierzetelnych transakcji gospodarczych. Samo niedopełnienie obowiązku nadzoru powinno mieć charakter umyślny, tzn. osoba odpowiedzialna za sprawowanie nadzoru powinna mieć świadomość i godzić się z tym, że narusza reguły sprawowania nadzoru.

## Bibliografia

### Akty prawne

Dyrektywa 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L 347 z 11.12.2006 r., s. 1 z późn. zm.).

Ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. Kodeks karny (tekst jedn. Dz.U. z 2017 r., poz. 2204 z późn. zm.).

Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (tekst jedn. Dz.U. 2017 r., poz. 1221 z późn. zm.).

### Opracowania

**Bartosiewicz Adam**, *VAT. Komentarz*, Lex/El., Warszawa 2018.

**Dominik Dagmara**, *Konsekwencje wystawienia pustej faktury w świetle orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej oraz polskich sądów administracyjnych w zakresie VAT*, w: Jadwiga Gumińska-Pawlic (red.), *Doradca podatkowy obrońcą praw podatnika*, t. IV, Śląski Oddział Krajowej Izby Doradców Podatkowych, Katowice 2010.

**Duży Jerzy**, *Zorganizowana przestępczość podatkowa w Polsce. Zwalczanie przestępczego nadużycia mechanizmów podatków VAT i akcyzowego*, Wydawnictwo Wolters Kluwer, Warszawa 2013.

**Kardas Piotr**, *O wzajemnych relacjach między przepisem art. 76 § 1 k.k.s. a przepisem art. 286 § 1 k.k.*, Prokuratura i Prawo 2008/12.

**Michalik Tomasz**, *VAT. Komentarz*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2014.

**Perzanowska-Kuśnierek Joanna**, *Komentarz do art. 203*, w: Roman Namysłowski (red.), *Komentarz do dyrektywy 2006/112/WE Rady (WE) w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej*, Lex/El.

**Radzikowski Krzysztof**, *Glosa do wyroku NSA z dnia 10 kwietnia 2013 r., I FSK 359/12*, Orzecznictwo Sądów Polskich 2015/7–8, s. 72.

**Rząsa Marcin**, *Oszustwa w zakresie rozliczenia podatku od towarów i usług a prawo do odliczenia podatku naliczonego*, Kwartalnik Prawa Podatkowego 2013/1.

**Sobocha Beata**, *Puste faktury*, w: Irena Ożóg (red.), *Przestępstwa karuzelowe i inne oszustwa w VAT*, Wydawnictwo Wolters Kluwer, Warszawa 2017.

**Szymocha Marcin**, *Odpowiedzialność za nieuczciwego pracownika na podstawie art. 108 ustawy o podatku od towarów i usług*, Doradca Podatkowy 2013/7.

**Wesołowska Agnieszka**, *Obowiązek zapłaty podatku VAT wskazanego na fakturze – glosa do wyroku TS z dnia 11 kwietnia 2013 r., C-138/12, LEX/el 2013.*

**Orzeczenia**

- Postanowienie SN z dnia 3 października 2001 r., sygn. V KKN 249/01, Lex nr 49709.  
Wyrok NSA w Łodzi z dnia 27 kwietnia 2000 r., sygn. I SA/Łd 237/98, Lex nr 42125.  
Wyrok NSA z dnia 10 kwietnia 2013 r., sygn. I FSK 359/12, Lex nr 1316141.  
Wyrok NSA z dnia 10 kwietnia 2013 r., sygn. I FSK 359-371/12, CBOSA.  
Wyrok NSA z dnia 5 grudnia 2013 r., sygn. I FSK 1687/13, Lex nr 1528650.  
Wyrok NSA z dnia 26 listopada 2014 r., sygn. I FSK 1537/13, Lex nr 1658030.  
Wyrok NSA z dnia 26 maja 2017 r., sygn. I FSK 1872/15, Lex nr 2307400.  
Wyrok NSA z dnia 27 czerwca 2017 r., sygn. I FSK 1459/15, Lex nr 2310035.  
Wyrok NSA z dnia 9 stycznia 2018 r., sygn. I FSK 835/17, Lex nr 2449151.  
Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 14 lipca 2004 r., sygn. I SA/Wr 1642/02, Lex nr 738631.  
Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 15 kwietnia 2010 r., sygn. I SA/Wr 1844/09, Lex nr 618039.  
Wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 30 maja 2017 r., sygn. I SA/Bd 149/17, Lex nr 2310387.  
Wyrok WSA w Warszawie z dnia 30 stycznia 2018 r., sygn. VIII SA/Wa 396/17, Lex nr 2442132.  
Wyrok z dnia 21 czerwca 2012 r., w sprawach połączonych C-80/11 i C-142/11 Mahagében kft oraz Péter Dávid, <http://eur-lex.europa.eu>; stan na 11.10.2017 r.  
Wyrok z dnia 11 kwietnia 2013 r., w sprawie C-138/12 Rusedespred OOD przeciwko Direktor na direkcija „Obzafwane i uprawlenie na izpyhnenieto” – grad Warna pri Centralno uprawlenie na Nacionalnata agencija za prihodite, ECR C:2013:233, Lex nr 1297082.

Adam DROZDEK

Katarzyna MACHALICA-DROZDEK

**USING DATA OF ANOTHER ENTITY IN COMMERCIAL TRANSACTIONS AND THE NATURE  
OF A BLANK INVOICE ISSUER'S TAX LIABILITY**

( Summary )

Frauds associated with circulating dummy invoices take different forms, ranging from less complex ones, which involve the entrepreneur buying one or several dummy invoices in order to reduce tax burdens, to creating organised criminal structures operating in order to extort VAT. The liability of the entity that used the data of another taxpayer in commercial transactions by issuing a VAT invoice, can be considered in three dimensions: penal, penal fiscal and fiscal.

Issuing an invoice, and, as part of it, indication of VAT results in the obligation to pay it regardless of the purpose for which it was issued. Not only legal, physical or non-corporate entities enumerated in the regulation, but every person who is not even registered as an active VAT payer are obliged to pay the tax.

**Keywords:** VAT tax; blank invoice; tax liability; data of another entity

