

Wiktor Gnych-Pietrzak

Uniwersytet Szczeciński

ORCID 0000-0001-5237-0474

wiktor.gnych-pietrzak@phd.usz.edu.pl

Ryzyko kwalifikacji przedwcześnie wystawionej faktury jako nierzetelnej – zagadnienie odpowiedzialności podatkowej i karnoskarbowej

Słowa kluczowe: sankcja podatkowa, faktura pusta, odpowiedzialność karnoskarbowa, faktura wadliwa

Streszczenie. Celem niniejszego artykułu jest zidentyfikowanie ryzyka uznania faktury wystawionej przed terminami określonymi w ustawie o podatku od towarów i usług, tj. 60 dni przed dokonaniem dostawy towaru lub wykonaniem usługi bądź otrzymaniem, przed dokonaniem dostawy towaru lub wykonaniem usługi, całości lub części zapłaty jako faktury niedokumentującej rzeczywistych zdarzeń gospodarczych, a także ustalenia skutków podatkowych i odpowiedzialności karnoskarbowej. Do przeprowadzenia badania zastosowano metodę dogmatyczno-prawną polegającą na przeprowadzeniu procesu wykładni i interpretacji relewantnych przepisów prawnych. Dodatkowo zastosowano metodę analityczną obejmującą analizę literatury przedmiotu, orzecznictwa sądowoadministracyjnego oraz działalności interpretacyjnej Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej. W konsekwencji analizie poddano przede wszystkim wyroki opublikowane w Centralnej Bazie Orzeczeń Sądów Administracyjnych oraz interpretacje indywidualne opublikowane w Systemie Informacji Celno-Skarbowej EUREKA. W wyniku badań ustalono, że rezultat wykładni językowej opartej wyłącznie na warstwie deskryptywnej ustawy o podatku od towarów i usług prowadzi do wniosku, że faktura wystawiona w powyżej opisanych okolicznościach powinna zostać zakwalifikowana jako faktura, która nie dokumentuje rzeczywistych zdarzeń gospodarczych. Konsekwencją takiej kwalifikacji jest ryzyko wystąpienia odpowiedzialności karnoskarbowej z tytułu wystawienia faktury nierzetelnej. Niemniej jednak proces wykładni powinien uwzględniać również wykładnię systemową i funkcjonalną, których wspólny rezultat prowadzi do wniosku, że w sytuacji gdy dane zdarzenie gospodarcze dojdzie do skutku, to taka faktura jest wyłącznie fakturą wadliwą, która jednak dokumentuje rzeczywiste zdarzenie gospodarcze. Konsekwencją tak wystawionej faktury jest również ryzyko powstania po stronie sprzedawcy obowiązku zapłaty podatku należnego przy jednoczesnym braku prawa do odliczenia po stronie nabywcy z uwagi na to, że taka faktura w ocenie organów podatkowych stwierdza czynności, które nie zostały dokonane. Uwzględniając jednak linię interpretacyjną sądów administracyjnych, należy uznać, że taka faktura – w sytuacji gdy dojdzie do danego zdarzenia gospodarczego – powinna zostać rozpoznana na zasadach ogólnych i jednocześnie powinna umożliwić nabywcy skorzystanie z prawa do odliczenia poprzez obniżenie podatku należnego o kwotę podatku naliczonego.

The risk of prematurely issued invoice being classified as unreliable – the issue of tax and criminal fiscal liability

Keywords: tax penalty, empty invoice, criminal tax liability, defective invoice

Summary. The purpose of this article is to identify the risk of an invoice issued before the deadlines specified in the Value Added Tax Act, i.e. 60 days before the supply of goods or services or receipt, before the supply of goods or services, of all or part of the payment, being recognised as an invoice that does not document actual economic events. A dogmatic-legal method was used to conduct the study, consisting of the interpretation of relevant legal provisions. In addition, an analytical method was used, including an analysis of the literature on the subject, administrative court rulings and the interpretative activities of the Director of National Tax Information. As a result, the analysis focused primarily on judgments published in the Central Database of Administrative Court Judgments and individual interpretations published in the EUREKA Customs and Tax Information System. As a result of the research, it was established that a linguistic interpretation based solely on the descriptive layer of the Value Added Tax Act leads to the conclusion that an invoice issued in the circumstances described above should be classified as an invoice that does not document actual economic events, which may lead to criminal tax liability for issuing an unreliable invoice. Nevertheless, the interpretation process should also take into account the systemic and functional interpretation, the combined result of which leads to the conclusion that if a given economic event takes place, such an invoice is only a defective invoice, which, however, documents an actual economic event.

The consequence of issuing such an invoice from a tax perspective is the risk that the seller will be obliged to pay the tax due, while the buyer will not be entitled to deduct it, as the tax authorities consider that such an invoice confirms activities that have not been performed. However, taking into account the interpretation of administrative courts, it should be recognised that such an invoice – in a situation where a given economic event occurs – should be recognised according to general principles and, at the same time, should enable the buyer to exercise their right to deduct by reducing the tax due by the amount of input tax.

Wprowadzenie

Jedną z fundamentalnych zasad systemu podatku od towarów i usług (dalej: VAT) jest prawo do odliczenia podatku naliczonego, które polega na obniżeniu kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego. Jednak należy pamiętać, że zagadnienie odliczenia VAT jest w istocie prawem, co oznacza, że nabywca otrzymujący fakturę nie ma obowiązku odliczenia wskazanego na fakturze podatku należnego. Tym samym zasadniczo kwota wykazana jako podatek na fakturze może, przynajmniej potencjalnie i nawet wbrew prawu, zostać odliczona przez nabywcę towaru lub usługi bądź zwrócona temu nabywcy, w sytuacji gdy kwota podatku naliczonego przewyższa kwotę podatku należnego, którą nabywca jest obowiązany odprowadzić do właściwego urzędu skarbowego.

Niemniej jednak prawo do odliczenia jest uwarunkowane spełnieniem ustawowych przesłanek, a także nie jest nieograniczone. Co do zasady, zgodnie z art. 86 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (t.j. Dz.U. z 2024 r. poz. 361 z późn. zm., dalej: Ustawa o VAT) podatnik ma prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego w zakresie, w jakim

nabywane towary i usługi są wykorzystywane do wykonywania przez niego czynności opodatkowanych. Co ważne, podatnik nabywa prawo do odliczenia w tym sensie, że jest uprawniony do odliczenia najwcześniej w rozliczeniu za okres, w którym podatnik-nabywca otrzymał fakturę od sprzedawcy. Można w tym kontekście wysnuć wniosek, że faktura stanowi formalny substrat uprawniający nabywcę do skorzystania z prawa do odliczenia. Jednocześnie więc sprzedawca, dokonując sprzedaży, obowiązany jest do wystawienia faktury dokumentującej taką transakcję. I tak, zgodnie z art. 106i Ustawy o VAT, sprzedawca co do zasady ma obowiązek wystawienia faktury nie później niż 15 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym dokonano dostawy towaru lub wykonano usługę. Ustawa o VAT przewiduje również możliwość wystawienia faktury przed dostawą towaru lub wykonaniem usługi w formie „faktury zaliczkowej”, nie wcześniej jednak niż 60 dni przed:

- a) dokonaniem dostawy towaru lub wykonaniem usługi albo
- b) otrzymaniem, przed dokonaniem dostawy towaru lub wykonaniem usługi, całości lub części zapłaty.

Innymi słowy sprzedawca może wystawić fakturę przed powyższymi zdarzeniami z zastrzeżeniem, że okres między wystawieniem a jednym z powyższych zdarzeń nie może przekroczyć 60 dni. Zauważenia wymaga fakt, że do końca 2021 r. termin ten wynosił 30 dni. Niemniej jednak rzeczywistość gospodarcza potrafi być różna i mogą wystąpić sytuacje, w których sprzedawca wystawia fakturę wcześniej niż 60 dni przed jednym z powyższych zdarzeń, tj. dokonaniem dostawy towarów lub wykonaniem usługi otrzymaniem zapłaty bądź jej części, przy czym ostatecznie sprzedawca otrzymuje zapłatę w całości lub jej części bądź dokonuje dostawy towarów lub wykonuje usługę. W takiej sytuacji pojawia się wątpliwość, czy tak wystawiona faktura dokumentuje rzeczywiste zdarzenie gospodarcze z uwagi na przekroczenie terminu przedwczesnego wystawienia faktury.

Mając na uwadze powyższe, celem niniejszego artykułu jest zidentyfikowanie ryzyka uznania faktury wystawionej przed terminami określonymi w Ustawie o VAT, tj. 60 dni przed dokonaniem dostawy towaru lub wykonaniem usługi bądź otrzymaniem, przed dokonaniem dostawy towaru lub wykonaniem usługi, całości lub części zapłaty jako faktury niedokumentującej rzeczywistych zdarzeń gospodarczych.

Sankcja VAT z tytułu wystawienia „pustej faktury”

W odpowiedzi na ryzyko nadużycia prawa do odliczenia, a w konsekwencji utraty bądź co najmniej zmniejszenia wpływów podatkowych z tytułu transakcji opodatkowanych oraz polityki minimalizowania możliwości wystąpienia oszustwa podatkowego, polski ustawodawca wprowadził do Ustawy o VAT art. 108 stanowiący

implementację art. 203 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. UE L z 2006 r. Nr 347, str. 1 z późn. zm.).¹ Artykuł 108 Ustawy o VAT wprowadza instytucję zasady obowiązku zapłaty podatku należnego w razie wystawienia faktury, która w literaturze przedmiotu nazywana jest „fakturą pustą”².

Z perspektywy niniejszych badań kluczowe znaczenie ma art. 108 ust. 1 Ustawy o VAT, który brzmi następująco: „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”. Tym samym podatnik wystawiający fakturę z mocy prawa jest obowiązany do zapłaty podatku wykazanego na tej fakturze³. W konsekwencji należałoby uznać, że art. 108 Ustawy o VAT ma zapewnić uszczelnienie systemu VAT w celu wyeliminowania ryzyka uszczuplenia wpływów budżetowych przez nieuczciwego podatnika dokonującego odliczenia podatku naliczonego, który w istocie nie powinien powstać z perspektywy ogólnych reguł systemu VAT, albowiem nie było czynności, która podlegałaby opodatkowaniu⁴.

Wydaje się więc, że art. 108 Ustawy o VAT stanowi egzemplifikację sankcji podatkowej⁵, przy czym w literaturze przedmiotu można zauważyć stanowisko porównujące ową instancję do dolegliwości⁶ wskazujące na jej prewencyjno-sankcyjny charakter⁷ bądź nazywające je jako dodatkowe zobowiązanie podatkowe⁸.

¹ K. Radzikowski, *Podatek od towarów i usług – tzw. „pusta” faktura – obowiązek zapłaty podatku. Glosa do wyroku NSA z dnia 10 kwietnia 2013 r., I FSK 359/12*, „Orzecznictwo Sądów Polskich” 2015, nr 7-8, s. 1093-1094.

² T. Michalik, *VAT. Komentarz*, Warszawa 2024; J. Warniela, *Karuzela VAT*, „Monitor Podatkowy” 2024, nr 3, s. 42; D. Dudek, *Przepis art. 108 ust. 1 VATU nie dotyczy faktur wystawionych wcześniej niż określono w przepisach i zarazem dokumentujących prawdziwe zdarzenia*, „Monitor Podatkowy” 2024, nr 1, s. 6-7; K. Łasiński-Sulecki, *Decyzja wydana na podstawie art. 108 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług jako dowód w postępowaniu podatkowym dotyczącym prawa do odliczenia*, „Europejski Przegląd Sądowy” 2023, nr 5, s. 21.

³ J. Matarewicz, *Ustawa o podatku od towarów i usług. Komentarz aktualizowany*, LEX/el. 2025.

⁴ A. Bartosiewicz, *Korekta faktur, o których mowa w art. 108 ustawy o podatku od towarów i usług, w świetle najnowszego orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości*, „Przegląd Podatkowy” 2021, nr 10, s. 21.

⁵ M. Duda, *Obowiązek zapłaty kwoty bezpodstawnie określonej w fakturze jako VAT*, „Studia Prawnicze” 2007, nr 29, s. 57 i n.; J. Duży, *Znaczenie regulacji art. 108 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług dla karnoprawnej oceny oszukańczych uszczupień podatkowych*, „Przegląd Sądowy” 2012, nr 1, s. 69; A. Nita, *Prawna natura obowiązku zapłaty podatku na podstawie wystawionej faktury – pomiędzy odpowiedzialnością a sankcją podatkową w podatku od towarów i usług*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2021, nr 4, s. 17.

⁶ M. Korszun, *Sankcja w prawie podatkowym*, [w:] *Sankcje administracyjne*, red. M. Stahl, R. Lewicka, M. Lewicki, Warszawa 2011, s. 464.

⁷ K.W. Kaniecka, *Charakter prewencyjno-sankcyjny art. 108 ustawy o VAT oraz art. 203 dyrektywy 2006/112/WE Rady UE a konstrukcja tych przepisów*, „Doradztwo Podatkowe Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2019, nr 7, s. 6-7.

⁸ M. Korszun, *op. cit.*, s. 476-477.

Dodatkowo można zauważyć poglądy charakteryzujące tę sankcję jako co najwyżej *quasi*-zobowiązanie podatkowe⁹ bądź wprost wskazujące, że podatek z takiej faktury nie jest elementem zobowiązania podatkowego¹⁰. Jednocześnie w orzecznictwie sądowoadministracyjnym przejawia się pogląd, że instrument ten ma na celu przede wszystkim ochronę finansów publicznych przed uszczupleniem, zatem nie należy kwalifikować go jako sankcji podatkowej¹¹. Za ostatnim rozumieniem tej instytucji można wskazać argument odnoszący się do konstrukcji obliczenia i zapłaty tego podatku, który sprowadza się do odrębnego trybu jego zapłaty zgodnie z art. 103 Ustawy o VAT.

Niemniej jednak kluczowe – z perspektywy niniejszych badań – pytanie odnosi się do tego, czy faktura wystawiona z naruszeniem art. 106i ust. 7 Ustawy o VAT, a zatem wcześniej niż 60 dnia przed dokonaniem dostawy towaru lub wykonaniem usługi lub otrzymaniem wcześniej całości lub części zapłaty jest objęta zakresem zastosowania art. 108 Ustawy o VAT, a w konsekwencji należy ją uznać za fakturę pustą. Jednocześnie należy zauważyć, że uznanie takiej faktury za pustą w rozumieniu art. 108 Ustawy o VAT prowadzi do uniemożliwienia nabywcy odliczenia podatku naliczonego z takiej faktury. Niewątpliwie należy się zgodzić, że w sytuacji gdy nie dojdzie do danego zdarzenia gospodarczego, sankcja określona w art. 108 Ustawy o VAT powinna mieć miejsce, natomiast odmienną ocenę powinna mieć sytuacja, w której dane zdarzenie gospodarcze końcowo dochodzi do skutku, ale po przekroczeniu ustawowych terminów dotyczących dokumentowania tych zdarzeń.

Praktyka interpretacyjna organów podatkowych

Na wstępie należy zauważyć, że wykładnia prawa to pewien proces myślowy, który obejmuje czynności związane z rozumieniem tekstów prawa oraz czynności polegające na wnioskowaniu o normach z innych norm, które zostały odtworzone ze zrozumianego tekstu prawnego¹². O ile faktem jest, że proces wykładni nie powinien ograniczać się wyłącznie do wykładni językowej, a powinien obejmować również wykładnię systemową oraz funkcjonalną¹³, o tyle wątpliwe jest to, na ile

⁹ M. Słoma, *Wystawienie faktury potwierdzającej czynność, której nie dokonano*, „Prokuratura i Prawo” 2012, nr 3, s. 129.

¹⁰ A. Bartosiewicz, *VAT. Komentarz*, wyd. 18, Warszawa 2024, s. 1286-1298.

¹¹ A. Nita, *op. cit.*, s. 14.

¹² M. Zieliński, *Wykładnia prawa. Zasady – reguły – wskazówki*, Warszawa 2017, s. 44.

¹³ W. Gnych-Pietrzak, *Rola wykładni i jej wpływ na orzecznictwo na przykładzie ulgi meldunkowej*, „Acta Iuris Stetinensis” 2022, nr 2, s. 94, uchwała składu siedmiu sędziów NSA (7) z 14.03.2011 r., II FPS 8/10; postanowienie SN z 26.04.2007 r., I KZP 6/07; wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 14.11.2000 r., K 7/00, OTK 2000, nr 7, poz. 259.

interpretator powinien uwzględniać praktykę interpretacyjną urzędów, organów, sądów bądź trybunałów.

Pośrednią odpowiedź na tak wyrażoną wątpliwość daje – w odniesieniu do prawa podatkowego – ustawodawca, który zdecydował się na wprowadzenie do ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (t.j. Dz.U. z 2025 r. poz. 111) art. 14n § 4 i § 5, który rozszerza funkcję ochronną interpretacji indywidualnej na utrwaloną praktykę interpretacyjną organów Krajowej Administracji Skarbowej. I tak, zgodnie z tymi przepisami, jeżeli podatnik w danym okresie rozliczeniowym zastosuje się do utrwalonej praktyki interpretacyjnej organów Krajowej Administracji Skarbowej rozumianej jako sposób wyjaśniania zakresu i stosowania przepisów prawa podatkowego dominującego w interpretacjach indywidualnych w takich samych stanach faktycznych lub w odniesieniu do takich samych zdarzeń przyszłych oraz w takim samym stanie prawnym w ustawowo wskazanym okresie, to będzie mu przysługiwała ochrona na podobieństwo funkcji ochronnej interpretacji indywidualnej. W myśl powyższego za słuszne wydaje się przyjęcie, że prawidłowy proces wykładni w określonych wypadkach powinien być uwzględniony o praktykę stosowania danego przepisu prawnego.

Przykładowo w interpretacji indywidualnej z dnia 7.09.2018 r., wydanej przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej (dalej: „DKIS”) sygn. 0112-KDIL4.4012.337.2018.2.TKU, możemy przeczytać, że: „W przypadku natomiast, gdy dostawa lub usługa nie zostanie wykonana lub zaliczka zapłacona w zakładanym terminie, dojdzie do wystawienia przez podatnika faktury wcześniej niż 30 dni przed dostawą towarów lub wykonaniem usługi lub zapłatą zaliczki, więc tym samym zostanie naruszony art. 106i ust. 7 pkt 1 lub/i pkt 2 ustawy [...]. Do tak wystawionej faktury może (aczkolwiek nie musi) znaleźć zastosowanie art. 108 ust. 1 ustawy [...]. W takim przypadku istnieje możliwość wystawienia faktury korygującej stosownie do art. 106j ust. 1 pkt 5 ustawy, który obowiązuje podatnika do wystawienia faktury korygującej w sytuacji stwierdzenia pomyłki w jakiejkolwiek pozycji faktury. Zatem po upływie 30 dni od wystawienia faktury (na niezrealizowaną w tym czasie usługę, czy zaliczkę) należałoby skorygować fakturę w zakresie podstawy opodatkowania i kwoty podatku. W sytuacji natomiast, gdy Wnioskodawca nie skoryguje faktury wystawionej z naruszeniem art. 106i ust. 7 pkt 2 ustawy, wówczas jest zobowiązany do zapłaty wykazanego w niej podatku (stosownie do art. 108 ust. 1 ustawy) w terminie wynikającym z art. 103 ust. 1 ustawy”. Takie rozumienie analizowanych przepisów w ciągu ostatnich lat było konsekwentnie kontynuowane przez DKIS – jako przykład należy wskazać interpretację indywidualną DKIS z 15.01.2019 r., sygn. 0114-KDIP1-3.4012.672.2018.1.JF, w której DKIS podtrzymał stanowisko, że przedwczesne wystawienie faktury powinno zostać skorygowane przez podatnika poprzez wystawienie faktury korygującej, a w przypadku braku

wystawienia takiej faktury podatnik będzie zobowiązany do zapłaty podatku należnego wskazanego na tej fakturze zgodnie z art. 108 ust. 1 Ustawy o VAT. Można również wskazać relatywnie niedawną interpretację indywidualną DKIS z dnia 20.12.2023 r., sygn. 0113-KDIP/T1-3.4012.560.2023.2.AG, w której organ również uznał, że w sytuacji wystawienia faktury, w stosunku do której w terminie 60 dni od daty jej wystawienia nie doszło do dokonania zapłaty bądź dostawy towarów lub wykonania usługi, podatnik obowiązany jest do wystawienia faktury korygującej w zakresie podstawy opodatkowania i kwoty podatku. Brak wystawienia faktury korygującej zdaniem organu prowadzi do obowiązku zapłaty podatku należnego zgodnie z art. 108 ust. 1 Ustawy o VAT.

Faktura wystawiona przedwcześnie jako przestępstwo fakturowe z art. 62 Kodeksu karnego skarbowego

Jak wskazano powyżej, faktura wystawiona przedwcześnie może prowadzić do powstania odpowiedzialności podatkowej na gruncie art. 108 Ustawy o VAT, niemniej jednak ustawodawca, prowadząc szeroko zakrojone działania mające na celu zminimalizowanie „luki VAT”, wprowadził możliwość objęcia takiego zdarzenia odpowiedzialnością karnoskarbową¹⁴. Należy jednak zauważyć, że doktryna nadal nie wykształciła jasnej definicji takich pojęć jak „nierzetelna faktura”¹⁵ bądź „faktura wadliwa”, a same te pojęcia mają charakter nieostry i budzący pewne kontrowersje co do ich prawidłowej wykładni i stosowania¹⁶. Mając na uwadze dotychczasowe rozważania, skoro przedwcześnie wystawiona faktura może zostać zakwalifikowana jako faktura niedokumentująca rzeczywistych zdarzeń gospodarczych, to trafnym będzie rozpoczęcie analizy tego zdarzenia w kontekście odpowiedzialności karnoskarbowej od zagadnienia faktury nierzetelnej.

W myśl powyższego prawidłowym będzie rozpoczęcie od art. 62 § 2 Kodeksu karnego skarbowego, którego istotą jest przestępstwo wystawienia faktury lub rachunku w sposób nierzetelny lub posługiwanie się takim dokumentem¹⁷. Przyjmując pogląd Alfreda Staszaka, „wystawienie faktury w sposób nierzetelny obejmuje zachowania sprawcy polegające na sporządzaniu dokumentu, który nie

¹⁴ A. Staszak, *Przestępstwa fakturowe – wystawianie i posługiwanie się fakturami nierzetelnymi*, [w:] *Bezpieczeństwo prawne państwa i podatnika a sprawiedliwy system podatkowy*, red. J. Krukowski, M. Sitarz, A. Romanko, Lublin 2020, s. 178-179.

¹⁵ A. Staszak, *Rozdział IX. Metody dowodzenia obrotu fakturami wystawionymi w sposób nierzetelny*, [w:] *Problematyka obrotu fakturami wystawionymi w sposób nierzetelny. Zagadnienia prawa karnego materialnego i procesowego*, red. S. Kowalski, H. Paluszkiwicz, O. Włodkowski, Warszawa 2018, s. 113.

¹⁶ A. Staszak, *Przestępstwa fakturowe...*, s. 182.

¹⁷ Zob. *ibidem*, s. 182 i n.

jest odzwierciedleniem stanu rzeczywistego”¹⁸. W konsekwencji można uznać, że mamy do czynienia z dwoma różnymi sytuacjami objętymi zakresem zastosowania tego przepisu. Po pierwsze będzie to sytuacja, gdy faktura lub rachunek nie odzwierciedla rzeczywistego zdarzenia gospodarczego i po drugie, wtedy kiedy takie zdarzenie miało miejsce, ale wystawca lub odbiorca faktury nie jest podmiotem, który w rzeczywistości takiej transakcji dokonał. Wydaje się więc, że skoro na moment wystawienia faktury i w okresie 60 dni następujących po dniu wystawienia faktury nie dojdzie do określonego zdarzenia gospodarczego, będziemy mieć do czynienia z pierwszym rodzajem stypizowanego czynu, co uzasadnia skorzystanie z szerokiego wachlarza operacyjnych i osobowych sposobów uzyskiwania informacji o obrocie nierzetelnymi fakturami¹⁹, tak aby ustalić, czy w danym stanie faktycznym zaszło wyłącznie uchybienie terminów przewidzianych przepisami prawa.

Ponadto, mając na uwadze możliwość idealnego zbiegu przewidzianą w art. 8 § 1 Kodeksu karnego skarbowego, należy uwzględnić możliwość powstania odpowiedzialności zarówno karnoskarbowej, jak i karnej na gruncie ustawy z dnia 6 czerwca 1997 r. Kodeks karny (t.j. Dz.U. z 2025 r. poz. 383, dalej: Kodeks karny). W zależności od wartości kwoty należności ogółem dany podmiot może odpowiadać karnie na podstawie różnych czynów stypizowanych w Kodeksie karnym, w szczególności art. 270a, art. 271a oraz art. 277a, przy czym z perspektywy strony podmiotowej sprawcy tych czynów musi zająć umyślność w rozumieniu prawa karnego. Wydaje się jednak, że w przeważającej części przypadków przedwcześnie wystawionych faktur okoliczność ta się nie zaktualizuje, z uwagi na to, że ostatecznie dane zdarzenie gospodarcze ma dojść do skutku.

Jeżeli w danym stanie faktycznym okaże się, że dane zdarzenie gospodarcze doszło do skutku, jednak po przekroczeniu terminów określonych w Ustawie o VAT, niezasadnym byłoby stosowanie przepisów karnoskarbowych dotyczących nierzetelności. W takiej sytuacji należałoby rozważyć ewentualną odpowiedzialność z tytułu wadliwego wystawienia faktury, tj. art. 62 § 1 Kodeksu karnego skarbowego. Trafnie Alfred Staszak wskazuje, że interpretując znamię czasownikowe użyte przez ustawodawcę w tym przepisie, należy rozumieć wystawienie takiej faktury w sposób niezgodny z przepisami prawa, które jednocześnie nie jest wystawieniem faktury nierzetelnej²⁰. Zatem jeżeli dojdzie do danego zdarzenia gospodarczego, to podatnik wystawiający taką fakturę powinien podlegać wyłącznie odpowiedzialności karnoskarbowej określonej w art. 62 § 1 Kodeksu karnego skarbowego.

¹⁸ *Ibidem*, s. 183.

¹⁹ A. Staszak, *Rozdział IX. Metody dowodzenia...*, s. 118-125.

²⁰ A. Staszak, *Przestępstwa fakturowe...*, s. 183.

Praktyka orzecznicza sądów administracyjnych

Zauważyć należy, że zaprezentowane stanowisko DKIS, chociaż wydawałoby się na pierwszy rzut oka zgodne z literalnym brzmieniem art. 108 ust. 1 Ustawy o VAT, jest konsekwentnie kontestowane przez orzecznictwo sądów administracyjnych. W tym kontekście uwagę zwraca wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego (dalej: NSA) z 18.04.2012 r., sygn. akt I FSK 813/11, w której to sąd przeprowadził dogłębną analizę art. 108 Ustawy o VAT. Należy więc przytoczyć następujący fragment: „Jak wynika z powyższego orzeczenia TSUE, art. 203 Dyrektywy 2006/112/WE (poprzednio art. 21 (l) (d) VI Dyrektywy) podobnie jak art. 108 ust. 1 ustawy o VAT ma charakter sankcyjno-prewencyjny, mający zapobiegać nadużyciom w systemie 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. Wyeliminowanie 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 [...]”. W myśl powyższego należy przyjąć, że stosowanie art. 108 Ustawy o VAT powinno być poprzedzone analizą, czy dana sytuacja niesie ryzyko obniżenia wpływów do budżetu państwa z tytułu VAT. Zatem w sytuacji gdy wynik takiej analizy doprowadzi do wniosku, że w danym stanie faktycznym nie zaszło ryzyko obniżenia wpływów z tytułu VAT, to art. 108 Ustawy o VAT nie powinien mieć zastosowania²¹.

Powyższe znajduje odzwierciedlenie również w nowszym orzecznictwie NSA, przykładowo w wyroku z 21.06.2023 r., sygn. akt I FSK 686/19 sąd wskazał, że: „[...] art. 108 ust. 1 ustawy o VAT nie dotyczy faktur dokumentujących prawdziwe zdarzenia, ale wystawionych przedwcześnie. Przepis art. 108 ust. 1 i 2 ustawy o VAT odnosi się do »pustych faktur«, tj. faktur, które nie dokumentują rzeczywistej transakcji, zdarzenia gospodarczego. [...] Natomiast jeżeli faktura dokumentuje rzeczywiste zdarzenie gospodarcze, które podlega opodatkowaniu, to sam fakt wystawienia przedwcześnie faktury nie rodzi obowiązku zapłaty podatku na podstawie art. 108 ustawy o VAT. Taka faktura powinna zostać zewidencjonowana i rozliczona na zasadach ogólnych, tj. z chwilą powstania obowiązku podatkowego”.

Analogiczny pogląd prezentowany był już w wyrokach Naczelnego Sądu Administracyjnego: z 21.04.2023 r., sygn. akt I FSK 229/20, z 13.09.2022 r., sygn. akt I FSK 434/19, z 14.03.2023 r., sygn. akt I FSK 2093/18 oraz z 21.04.2023 r., sygn. akt

²¹ A. Wesołowska, *Warunki formalne prawa do odliczenia podatku VAT. Glosa do wyroków TS z dnia 31 stycznia 2013 r., C-642/11 i C-643/11*, 2013, LEX/el.

I FSK 229/20. Ponadto analiza literatury przedmiotu prowadzi do wniosku, że stanowisko prezentowane przez orzecznictwo sądownoadministracyjne zostało również przyjęte w literaturze przedmiotu²².

Konsekwencje przedwcześnie wystawionej faktury dla nabywcy

Jak już zostało wskazane, ogólna zasada prawa do odliczenia na gruncie VAT sprowadza się do tego, że podatnik ma prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego w zakresie, w jakim nabywane towary i usługi są wykorzystywane do wykonywania przez niego czynności opodatkowanych. Niemniej jednak Ustawa o VAT przewiduje wiele wyłączeń, a zatem sytuacji, w których podatnik nie ma prawa do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego. I tak zgodnie z art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. a Ustawy o VAT określone faktury nie stanowią podstawy do obniżenia podatku należnego oraz zwrotu różnicy podatku lub zwrotu podatku naliczonego, w sytuacji gdy wystawione faktury stwierdzają czynności, które nie zostały dokonane – w części dotyczącej tych czynności. I tak, w myśl interpretacji indywidualnej DKIS z 15.05.2020 r., sygn. 0112-KDIL3.4012.192.2020.1.LS, skoro przedwcześnie wystawiona faktura jest fakturą pustą, to nie może ona uprawniać nabywcy do odliczenia VAT. Innymi słowy pusta faktura VAT nie może stanowić formalnej podstawy do skorzystania przez nabywcę z prawa do odliczenia, ponieważ zdaniem organów podatkowych taka faktura nie dokumentuje rzeczywistych zdarzeń gospodarczych. Natomiast należy zauważyć, że taki pogląd nie znajduje szerszej aprobaty w orzecznictwie sądów administracyjnych, czego przykładem jest wyrok NSA z 18.12.2024 r., sygn. akt I FSK 996/21, w której sąd wskazał, że: „faktura zaliczkowa wystawiona z naruszeniem terminu określonego w art. 106i ustawy o VAT (wcześniej niż 30 dni przed otrzymaniem zaliczki) i nieskorygowana przez sprzedającego w terminie do 25 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym upłynął trzydziesty dzień od wystawienia faktury, nie staje się fakturą ‘pustą’ i daje prawo do odliczenia podatku naliczonego, pod warunkiem wcześniejszego otrzymania zaliczki przez sprzedawcę, w terminie określonym w art. 86 ust. 10 w zw. z ust. 10b pkt 1, ust. 10c oraz ust. 11 ustawy o VAT”. W myśl powyższego należy uznać, że faktura przedwcześnie wystawiona, która dokumentuje rzeczywistą transakcję gospodarczą, powinna prowadzić do umożliwienia nabywcy skorzystania z prawa do odliczenia.

²² K. Karaś, *Czy za wcześniej wystawiona faktura jest pustą fakturą?*, „Doradztwo Podatkowe Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2023, nr 8, s. 66-67; D. Dudek, *Wystawienie przedwczesnej faktury nie rodzi obowiązku dokonania korekty ani zapłaty podatku*, „Monitor Podatkowy” 2019, nr 6, s. 3-4.

Wnioski

W wyniku badań ustalono, że rezultat wykładni językowej opartej wyłącznie na warstwie deskryptywnej ustawy o podatku od towarów i usług prowadzi do wniosku, że faktura wystawiona w powyżej opisanych okolicznościach powinna zostać zakwalifikowana jako faktura, która nie dokumentuje rzeczywistych zdarzeń gospodarczych. Niemniej jednak proces wykładni powinien uwzględniać również wykładnię systemową i funkcjonalną, których wspólny rezultat prowadzi do wniosku, że w sytuacji gdy dane zdarzenie gospodarcze dojdzie do skutku, to taka faktura jest wyłącznie fakturą wadliwą, która jednak dokumentuje rzeczywiste zdarzenie gospodarcze. Dodatkowo praktyka interpretacyjna organów podatkowych, w szczególności Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej opiera się na ściśle językowym rozumieniu art. 108 Ustawy o VAT, prowadząc do uznania, że każda przedwcześnie wystawiona faktura jest fakturą pustą. Jednocześnie orzecznictwo sądowoadministracyjne wykształciło i przyjęło konsensualnie pogląd, że taka faktura nie jest fakturą pustą, gdyż nie naraża budżetu państwa na uszczuplenie, a zatem nie powinna zostać objęta zakresem zastosowania art. 108 Ustawy o VAT. W konsekwencji na gruncie odpowiedzialności karnoskarbowej należy przyjąć, że przedwcześnie wystawiona faktura, która finalnie dokumentuje rzeczywiste zdarzenie gospodarcze, może prowadzić wyłącznie do powstania odpowiedzialności karnoskarbowej z tytułu wadliwie wystawionej faktury.

Podobne rozbieżności interpretacyjne wystąpiły również w odniesieniu do prawa do odliczenia po stronie nabywcy. Zgodnie z poglądem prezentowanym przez DKIS, nabywca, który otrzymał przedwcześnie wystawioną fakturę, nie jest uprawniony do skorzystania z prawa do odliczenia, ponieważ zdaniem DKIS taka faktura jest fakturą pustą. W konsekwencji faktura taka zgodnie z Ustawą o VAT nie może prowadzić do odliczenia podatku naliczonego. Jednocześnie orzecznictwo sądowoadministracyjne z uwagi na przyjęcie stanowiska, że taka faktura nie jest fakturą pustą, dopuszcza możliwość skorzystania z prawa do odliczenia przez nabywcę. Mając na uwadze poczynione ustalenia, postuluje się kontynuowanie badań w szczególności w zakresie praktyki interpretacyjnej prezentowanej przez DKIS, której to zmiana i przyjęcie stanowiska wyrażonego w orzecznictwie sądowoadministracyjnym prowadziłoby do przyjęcia praktyki stosowania prawa korzystnej dla podatników oraz pogłębiłoby poziom zharmonizowania VAT w perspektywie krajowej.

Literatura

- Bartosiewicz A., *Korekta faktur, o których mowa w art. 108 ustawy o podatku od towarów i usług, w świetle najnowszego orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości*, „Przegląd Podatkowy” 2021, nr 10.
Bartosiewicz A., *VAT. Komentarz*, wyd. 18, Warszawa 2024.

- Duda M., *Obowiązek zapłaty kwoty bezpodstawnie określonej w fakturze jako VAT*, „Studia Prawnicze” 2007, nr 29.
- Dudek D., *Przepis art. 108 ust. 1 VATU nie dotyczy faktur wystawionych wcześniej niż określono w przepisach i zarazem dokumentujących prawdziwe zdarzenia*, „Monitor Podatkowy” 2024, nr 1.
- Dudek D., *Wystawienie przedwczesnej faktury nie rodzi obowiązku dokonania korekty ani zapłaty podatku*, „Monitor Podatkowy” 2019, nr 6.
- Duży J., *Znaczenie regulacji art. 108 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług dla karnoprawnej oceny oszukańczych uszczupień podatkowych*, „Przegląd Sądowy” 2012, nr 1.
- Gnych-Pietrzak W., *Rola wykładni i jej wpływ na orzecznictwo na przykładzie ulgi meldunkowej*, „Acta Iuris Stetinensis” 2022, nr 2.
- Kaniecka K.W., *Charakter prewencyjno-sankcyjny art. 108 ustawy o VAT oraz art. 203 dyrektywy 2006/112/WE Rady UE a konstrukcja tych przepisów*, „Doradztwo Podatkowe Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2019, nr 7.
- Karaś K., *Czy za wcześniej wystawiona faktura jest pustą fakturą?*, „Doradztwo Podatkowe Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2023, nr 8.
- Korszun M., *Sankcja w prawie podatkowym*, [w:] *Sankcje administracyjne*, red. M. Stahl, R. Lewicka, M. Lewicki, Warszawa 2011.
- Łasiński-Sulecki K., *Decyzja wydana na podstawie art. 108 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług jako dowód w postępowaniu podatkowym dotyczącym prawa do odliczenia*, „Europejski Przegląd Sądowy” 2023, nr 5.
- Matarewicz J., *Ustawa o podatku od towarów i usług. Komentarz aktualizowany. Art. 108*, LEX/el. 2025.
- Michalik T., *VAT. Komentarz*, Warszawa 2024.
- Nita A., *Prawna natura obowiązku zapłaty podatku na podstawie wystawionej faktury – pomiędzy odpowiedzialnością a sankcją podatkową w podatku od towarów i usług*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2021, nr 4.
- Radzikowski K., *Podatek od towarów i usług – tzw. „pusta” faktura – obowiązek zapłaty podatku. Glosa do wyroku NSA z dnia 10 kwietnia 2013 r., I FSK 359/12*, „Orzecznictwo Sądów Polskich” 2015, nr 7-8.
- Sankcje administracyjne*, red. M. Stahl, R. Lewicka, M. Lewicki, Warszawa 2011.
- Słoma M., *Wystawienie faktury potwierdzającej czynność, której nie dokonano*, „Prokuratura i Prawo” 2012, nr 3.
- Staszak A., *Przestępstwa fakturowe – wystawianie i posługiwanie się fakturami nierzetelnymi*, [w:] *Bezpieczeństwo prawne państwa i podatnika a sprawiedliwy system podatkowy*, red. J. Krukowski, M. Sitarz, A. Romanko, Lublin 2020.
- Staszak A., *Rozdział IX. Metody dowodzenia obrotu fakturami wystawionymi w sposób nierzetelny*, [w:] *Problematyka obrotu fakturami wystawionymi w sposób nierzetelny. Zagadnienia prawa karnego materialnego i procesowego*, red. S. Kowalski, H. Paluszkiewicz, O. Włodkowski, Warszawa 2018.
- Warniło J., *Karuzela VAT*, „Monitor Podatkowy” 2024, nr 3.
- Wesołowska A., *Warunki formalne prawa do odliczenia podatku VAT. Glosa do wyroków TS z dnia 31 stycznia 2013 r., C-642/11 i C-643/11*, 2013, LEX/el.
- Zieliński M., *Wykładnia prawa. Zasady – reguły – wskazówki*, Warszawa 2017.