

**MONOGRAFIE PODATKOWE**



***Redakcja naukowa: WITOLD MODZELEWSKI***

# **PODATEK OD TOWARÓW I USŁUG – 59 NAJWAŻNIEJSZYCH POJĘĆ**

**WYDANIE III ZAKTUALIZOWANE**



Wydawnictwo Instytutu Studiów Podatkowych



**Redakcja naukowa: prof. dr hab. Witold Modzelewski**

**Redaktor wydania: Krystian Łatka**

**Autorzy: Martyna Betiuk, Maciej Jendraszczyk, Karolina Karaś,  
Jakub Kostrzewa, Rafał Linka, Witold Modzelewski,  
Krzysztof Radzikowski, Katarzyna Wawrzonkiewicz**

# **PODATEK OD TOWARÓW I USŁUG – 59 NAJWAŻNIEJSZYCH POJĘĆ**

**Wydanie III zaktualizowane**

**Warszawa 2024 r.**

**Wydawnictwo Instytutu Studiów Podatkowych**

Recenzja naukowa:

Prof. dr hab. Jadwiga Glumińska-Pawlic

Wydawnictwo Instytutu Studiów Podatkowych  
04-367 Warszawa, ul. Kaleńska 8  
[www.wydawnictwo-isp.pl](http://www.wydawnictwo-isp.pl)

WSZELKIE PRAWA ZASTRZEŻONE  
kopiowanie, przedruk i rozpowszechnianie  
(w całości lub części)  
bez zgody wydawcy zabronione

ISBN 978-83-67172-48-6

e-ISBN 978-83-67172-49-3

Redaktor prowadzący:

Andrzej Sarna

Skład i łamanie:

Grzegorz Onufrowicz

## Spis treści

Wstęp .....	5
Wykaz ważniejszych skrótów .....	6
1. Anulowanie faktury .....	8
2. Czynności podlegające opodatkowaniu .....	14
3. Deklaracja .....	17
4. Dobra wiara.....	23
5. Dodatkowe zobowiązanie podatkowe.....	28
6. Dostawa łańcuchowa .....	35
7. Dostawa towarów.....	39
8. Dostawa trójstronna .....	44
9. Eksport towarów .....	48
10. Ewidencja.....	50
11. Faktura .....	55
12. Faktura pusta .....	60
13. Import towarów.....	62
14. Import usług.....	65
15. Informacja podsumowująca .....	68
16. Jednolity Plik Kontrolny .....	73
17. Karuzela podatkowa.....	78
18. Kasa rejestrująca .....	83
19. Korekta podatku naliczonego .....	90
20. Magazyn call-off stock.....	93
21. Mechanizm podzielonej płatności.....	100
22. Miejsce świadczenia .....	107
23. Nadużycie prawa.....	115
24. Należyta staranność .....	118
25. Nota korygująca .....	123
26. Obowiązek podatkowy.....	126
27. Odliczenie podatku .....	133
28. Odwrotne obciążenie .....	139
29. Organ podatkowy.....	144
30. Oszustwo i wyłudzenie zwrotu podatku .....	147
31. Płatnik .....	150
32. Podatek do zapłaty .....	154
33. Podatek należny .....	160
34. Podatek naliczony .....	166

35. Podatek od wartości dodanej (VAT).....	173
36. Podatnik .....	175
37. Podatnik VAT czynny.....	180
38. Podstawa opodatkowania.....	184
39. Prawo unijne (harmonizacja) .....	189
40. Prewspółczynnik .....	193
41. Procedury szczególne.....	197
42. Proporcja .....	205
43. Przedstawiciel podatkowy .....	209
44. Refakturowanie .....	212
45. Rolnik ryczałtowy .....	215
46. Stawki podatku.....	220
47. STIR (system teleinformatyczny izby rozliczeniowej).....	225
48. Transakcja trójstronna.....	228
49. Ulga na złe długi .....	233
50. Usługa (świadczenie usług) .....	236
51. Wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów .....	242
52. Wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów .....	247
53. Wiążąca Informacja Stawkowa.....	250
54. Wykaz podatników.....	255
55. Zwolnienie od podatku .....	258
56. Zwrot podatku.....	262
57. Zwrot podatku naliczonego.....	265
58. Zwrot podatku podróżnym.....	267
59. Zwrot różnicy podatku.....	269
Bibliografia .....	272
Wykaz literatury.....	272
Wykaz orzecznictwa .....	276
Wykaz interpretacji i objaśnień.....	278
Pozostałe źródła .....	279

## Wstęp

Oddajemy do rąk Czytelników książkę, która syntetycznie przedstawia pięćdziesiąt dziewięć pojęć współczesnego podatku od towarów i usług w świetle stanu prawnego obowiązującego na dzień 1 stycznia 2024 roku. W narastającym od kilkunastu lat z każdym rokiem chaosie interpretacyjnym, do którego przyczynia się walnie praktyka organów podatkowych i skarbowych oraz rozbieżna i niestabilna judykatura sądów krajowych i wspólnotowych, pogłębia się ryzyko podatkowe podatników tego podatku, a wyniki procedur jurysdykcyjnych, których przedmiotem jest stosowanie prawa dotyczącego tego podatku, są w istotnej części wręcz nieprzewidywalne. Stan niepewności dotyczy również podstawowych pojęć tego podatku: zarówno podatnicy, jak i pracownicy organów podatkowych na co dzień zadają pytanie o treść norm prawnych regulujących dokumentowanie, ewidencjonowanie i deklarowanie tego podatku, która ginie w chaosie sprzecznych poglądów. Istotny jest także fakt, że podatek ten jest przedmiotem na nieznaną w przeszłości skalę zorganizowanych działań o charakterze międzynarodowym mających na celu ucieczkę od opodatkowania i wyłudzenia nienależnych zwrotów. Mimo podjęcia w ostatnich latach wielu przedsięwzięć mających na celu ograniczenie zasięgu tego zjawiska w dalszym ciągu ma ono istotny wpływ na codzienną praktykę podatkową setek tysięcy podatników tego podatku, którzy są nieświadomie wciągani w oszustwa podatkowe. Przez wiele lat – praktycznie w całym okresie od 2004 do 2015 roku – pomijano milczeniem wszystkie istotne rodzaje ryzyka interpretacyjnego związane z tym zjawiskiem, gdyż prawdopodobnie niejawnym celem strategicznym części piśmiennictwa oraz „biznesu optymalizacyjnego” było również stworzenie fałszywego obrazu tego podatku, który w wersji wspólnotowej miał być (jakoby) „bezpieczny”, „przyjazny” (dla podatników), a nawet „prosty”: bez upowszechniania tej wizji nie doszłoby do nieograniczonej skali oszustw w tym podatku.

W książce podjęto próbę sformułowania prawidłowych, zgodnych z prawem definicji wszystkich istotnych pojęć tego podatku. Być może choć trochę przyczyni się ona do ustabilizowania jego doktryny interpretacyjnej i zwiększenia bezpieczeństwa podatników oraz zwiększy przewidywalność praktyki organów stosujących prawo podatkowe. Praca stanowi również pokłosie prawie trzydziestoletniego dorobku piśmiennictwa oraz analiz prawopodatkowych prowadzonych przez Instytut Studiów Podatkowych<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> Zob. w szczególności dorobek piśmiennictwa opublikowanego w BISP oraz „Serwisie Doradztwa Podatkowego”.

## Wykaz ważniejszych skrótów

**ABW** – Agencja Bezpieczeństwa Wewnętrznego

**BIP** – Biuletyn Informacji Publicznej

**BISP** – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych „Doradztwo Podatkowe”

**CBA** – Centralne Biuro Antykorupcyjne

**CRK** – Centralne Repozytorium Kas

**decyzja wykonawcza 2019/310** – decyzja wykonawcza Rady (UE) 2019/310 z 18 lutego 2019 r. w sprawie upoważnienia Polski do wprowadzenia szczególnego środka stanowiącego odstępstwo od art. 226 dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.Urz. UE L 51 z 22.2.2019, s. 19)

**„Doradztwo podatkowe” albo BISP** – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych „Doradztwo Podatkowe”

**Dyrektor KIS** – Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej

**dyrektywa 2006/112/WE** – dyrektywa 2006/112/WE Rady z 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.Urz. UE L 347 z 11.12.2006, s. 1, ze zm.)

**k.c.** albo **Kodeks cywilny** – ustawa z 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (tekst jednolity Dz.U. z 2023 r. poz. 1610 ze zm.)

**k.k.** albo **Kodeks karny** – ustawa z 6 czerwca 1997 r. – Kodeks karny (tekst jednolity Dz.U. z 2024 r. poz. 24)

**k.k.s.** albo **Kodeks karny skarbowy** – ustawa z 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy (tekst jednolity Dz.U. z 2023 r. poz. 654)

**KAS** – Krajowa Administracja Skarbowa

**KGP** – Komenda Główna Policji

**Konstytucja** – Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.)

**KSeF** – Krajowy System e-Faktur

**NIP** – numer identyfikacji podatkowej

**NSA** – Naczelny Sąd Administracyjny

**Ordynacja podatkowa** – ustawa z 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (tekst jednolity Dz.U. z 2023 r. poz. 2383 ze zm.)

**PESEL** – Powszechny Elektroniczny System Ewidencji Ludności wprowadzony ustawą z 24 września 2010 r. o ewidencji ludności (tekst jednolity Dz.U. z 2023 r. poz. 497 ze zm.).

**PKOB** – Polska Klasyfikacja Obiektów Budowlanych



**PKWiU 2008** – klasyfikacja wprowadzona na mocy rozporządzenia Rady Ministrów z 29 października 2008 r. w sprawie Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług (PKWiU) (Dz.U. Nr 207, poz. 1293 ze zm.)

**PKWiU 2015** – klasyfikacja wprowadzona na mocy rozporządzenia Rady Ministrów z 4 września 2015 r. w sprawie Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług (PKWiU) (Dz.U. poz. 1676 ze zm.).

**Prawo bankowe** – ustawa z 29 sierpnia 1997 r. – Prawo bankowe (tekst jednolity Dz.U. z 2023 r. poz. 2488)

**Prawo przedsiębiorców** – ustawa z 6 marca 2018 r. – Prawo przedsiębiorców (tekst jednolity Dz.U. z 2023 r. poz. 231 ze zm.)

**REGON** – Krajowy rejestr urzędowy podmiotów gospodarki narodowej

**rozporządzenie 282/2011** – rozporządzenie wykonawcze Rady (UE) Nr 282/2011 z 15 marca 2011 r. ustanawiające środki wykonawcze do dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (wersja przekształcona) (Dz.U. UE. L. z 2011 r. Nr 77, str. 1 ze zm.).

**rozporządzenie z 15 października 2019 r.** – rozporządzenie Ministra Finansów, Inwestycji i Rozwoju z 15 października 2019 r. w sprawie szczegółowego zakresu danych zawartych w deklaracjach podatkowych i w ewidencji w zakresie podatku od towarów i usług (Dz.U. poz. 1988)

**Szef KAS** – Szef Krajowej Administracji Skarbowej

**TSUE** – Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej

**UE** – Unia Europejska

**UKC** – rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) Nr 952/2013 z 9 października 2013 r. ustanawiające unijny kodeks celny (Dz.U. UE. L. z 2013 r. Nr 269, s. 1 ze zm.).

**Ustawa** – ustawa z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (tekst jednolity Dz.U. z 2023 r. poz. 1570)

**WIS** – wiążąca informacja stawkowa

## 1. Anulowanie faktury

1. Ustawa ani przepisy wydanych do niej rozporządzeń wykonawczych nie regulują bezpośrednio problematyki anulowania faktur. O wykształceniu się tej instytucji zadecydowały względy praktyki. **Faktura, która pod wpływem błędu nie dokumentuje zdarzeń rodzących obowiązki podatkowy, jest dokumentem bezprawnym obiektywnie i nigdy nie może zostać „wprowadzona do obrotu prawnego”. Podmiot, który wystawił ten dokument, jest obowiązany do jego niezwłocznego anulowania. Anulowanie jest nieskuteczne w stosunku do faktur będących przedmiotem przestępstwa pospolitego i karnoskarbowego. Anulowana faktura nie podlega zewidencjonowaniu i zadeklarowaniu na potrzeby tego podatku.**

2. Zgodnie z art. 90 dyrektywy 2006/112/WE w przypadku **anulowania**, wypowiedzenia, rozwiązania, całkowitego lub częściowego niewywiązania się z płatności lub też w przypadku obniżenia ceny po dokonaniu dostawy **podstawa opodatkowania jest stosownie obniżana na warunkach określonych przez państwa członkowskie**. Mimo że powyższy przepis daje podstawę do określenia warunków anulowania faktury, nie został on w tym zakresie zaimplementowany w Ustawie<sup>2</sup>.

3. Zarówno organy podatkowe, jak i judykatura dopuszczają możliwość anulowania faktury w ściśle określonych okolicznościach<sup>3</sup>, tj. gdy łącznie spełnione są następujące warunki:

<sup>2</sup> W. Modzelewski, *Anulowanie faktur w świetle nowych przestępstw fakturowych, czyli o katastrofie interpretacyjnej*, BISP 2017, Nr 3, s. 32–33.

<sup>3</sup> Zagadnienie anulowania błędnie wystawionych faktur było przedmiotem wielu interpretacji organów podatkowych. Przede wszystkim dotyczyły one kwestii, czy taka czynność w ogóle jest dopuszczalna. W interpretacji indywidualnej z 5 sierpnia 2009 r. Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie (IPPP1/443509/092/AP) stwierdził, że: „[...] w praktyce, w celu uproszczenia obrotu, w przypadku gdy wystawiona faktura VAT nie została jeszcze wprowadzona do obrotu prawnego (tj. odebrana przez nabywcę) uznaje się powszechnie, że nie ma konieczności poprawiania błędów na fakturze poprzez wystawienie faktury korygującej. Dopuszczalne jest anulowanie faktury sprowadzające się do przekreślenia oryginału i kopii faktury oraz dokonaniu na nich adnotacji uniemożliwiających ich powtórne wykorzystanie. Wówczas sprzedawca powinien przechowywać oryginał i kopię faktury wraz z wyjaśnieniem”. Akceptacja możliwości anulowania faktury znajduje wyraz także w bogatym orzecznictwie sądów administracyjnych: „Możliwość «anulowania» faktur (rachunków uproszczonych), mimo że nie jest dopuszczona wyraźnie przez ustawę o VAT, należy zaaprobować jako praktyczną i realną drogę «wycofania się» podatnika z błędnego wystawienia dokumentu rozliczeniowego. Jednak powinna ona dotyczyć wyłącznie tych dokumentów rozliczeniowych (faktur, rachunków uproszczonych), które nie zostały wprowadzone przez podatnika do obrotu prawnego (np. poprzez doręczenie ich kontrahentom). Natomiast w przypadku wprowadzenia takich dokumentów do obrotu prawnego, pozostaje jedynie możliwość dokonania korekt faktur (rachunków uproszczonych) na zasadach określonych przepisami” (wyrok NSA z 11 kwietnia 2017 r., I FSK 1460/15; tak też: wyrok WSA w Warszawie z 29 listopada 2016 r., III SA/Wa 2359/15; wyrok NSA z 7 marca 2012 r., I FSK 796/11).

- 1) faktura nie została wprowadzona do obrotu prawnego, czyli nie została odebrana przez nabywcę;
- 2) transakcja, której dotyczy, nie wystąpiła i w żadnym zakresie nie została zrealizowana;
- 3) podatnik dokona odpowiedniej adnotacji wskazującej, że faktura została anulowana i pozostawi w swojej dokumentacji wszystkie egzemplarze tego dokumentu<sup>4</sup>.

Możliwość anulowania faktury istnieje, jeżeli transakcja będąca przedmiotem faktury nie doszła do skutku<sup>5</sup> i jednocześnie – w świetle niektórych poglądów – faktura „nie została wprowadzona do obrotu prawnego”, a wystawca ma wszystkie jej egzemplarze. Anulowanie faktury musi nastąpić, jeżeli została wystawiona w dobrej wierze, a nie można usunąć z obrotu prawnego jej treści poprzez korektę faktury. Ze względu na brak jakichkolwiek regulacji w omawianym zakresie to podatnik powinien określić zasady anulowania faktur, które:

- 1) zostały wystawione na podmiot niebędący nabywcą (usługobiorcą);
- 2) w całości są niezgodne z rzeczywistością, oczywiście pod warunkiem że wystawca działa pod wpływem błędu z winy nieumyślnej<sup>6</sup>.

Anulowanie faktury skutkuje niewykazywaniem tego dokumentu w rejestrze i deklaracji podatkowej. Niekiedy powtarzany jest pogląd, że: „Anulowanie faktury VAT powinno być traktowane w sposób wyjątkowy i wykorzystywane tylko w przypadku zaistnienia takiej konieczności. Ponadto, podatnik powinien dołożyć należytej staranności przy dokumentowaniu zaistniałych zdarzeń gospodarczych”<sup>7</sup>.

Przesłanką realizacji prawa do anulowania faktury jest niewprowadzenie jej do obrotu prawnego. Dany dokument (papierowy lub elektroniczny) staje się fakturą dopiero wtedy, gdy zostanie wprowadzony do obrotu prawnego. Wcześniej jest tylko projektem faktury<sup>8</sup>. Należy wobec tego zadać pytanie, kiedy dochodzi do takiego wprowadzenia. Jeszcze w okresie przedakcesyjnym równoległe postrzegano „wystawienie faktury” oraz wprowadzenie jej do obrotu (udostępnienie kontrahentowi) nie jako samo wygenerowanie i nadanie numeru w systemie księ-

<sup>4</sup> Należy pamiętać, że do 31 grudnia 2012 r. § 19 ust. 1 rozporządzenia z 28 marca 2011 r. w sprawie zwrotu podatku niektórym podatnikom, wystawiania faktur, sposobu ich przechowywania oraz listy towarów i usług, do których nie mają zastosowania zwolnienia od podatku od towarów i usług stanowił, że jeden egzemplarz faktury (oryginał) otrzymuje nabywca, a drugi egzemplarz (kopię) zatrzymuje sprzedawca. Obecnie przepisy nie przewidują wymogu oznaczenia faktur w ten sposób. Mimo że w interpretacjach urzędowych i orzeczeniach sądów administracyjnych cytowanych w niniejszym rozdziale mowa jest o oryginałach i kopiach faktur, to poglądy w nich przedstawione są aktualne także w obowiązującym stanie prawnym.

<sup>5</sup> Jeszcze na gruncie ustawy z 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz.U. Nr 11, poz. 50 ze zm.) w piśmie MF z 8 czerwca 1996 r. (PP1-7201-220/95/ER) wskazywano, że zgodnie z art. 32 tej ustawy faktura jest dokumentem potwierdzającym sprzedaż. Jeżeli do realizacji umowy sprzedaży nie doszło, wystawione dokumenty (oryginał i kopię faktury VAT) należy anulować (np. poprzez dokonanie na nich adnotacji uniemożliwiających ich powtórne wydanie) i zachować w aktach.

<sup>6</sup> W. Modzelewski, *Anulowanie faktur w świetle nowych przestępstw fakturowych, czyli o katastrofie interpretacyjnej*, BISP 2017, Nr 3, s. 32–33.

<sup>7</sup> Interpretacja indywidualna wydana 20 stycznia 2014 r. przez Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach, IBPPI/443952/13/MS.

<sup>8</sup> W. Modzelewski, *Anulowanie faktur w świetle nowych przestępstw fakturowych, czyli o katastrofie interpretacyjnej*, BISP 2017, Nr 3, s. 32–33.

gowym czy wydrukowanie lub podpisanie. Faktury nieudostępnione kontrahentowi nie są więc jeszcze skutecznie wystawione oraz wprowadzone do obrotu<sup>9</sup>. Zastrzeżeń organów podatkowych i judykatury nie budzi zatem dopuszczalność anulowania faktur, które nie zostały wydane kontrahentom. Klarowna wydaje się również sytuacja, gdy faktura została wystawiona i wysłana do kontrahenta, np. razem z towarem, lecz odmawia on ich przyjęcia i zapłaty. W takim stanie faktycznym organ podatkowy uznał, że: „[...] gdy faktury zostały wystawione i wysłane do miejsca wskazanego przez klienta wraz z zamówionymi towarami, a klient odmawia ich przyjęcia i nie dokonuje za nie zapłaty stwierdzić należy, że nie dojdzie do faktycznej sprzedaży towarów. Spółka wprawdzie sporządzi faktury jednak nie zostaną one wprowadzone do obrotu prawnego – klient nie odbierze faktury i nie wprowadzi jej do swoich ksiąg podatkowych. Biorąc pod uwagę powyższe stwierdzić należy, że Wnioskodawca ma prawo do anulowania przedmiotowych faktur”<sup>10</sup>. Rozważenia wymaga natomiast sytuacja, gdy kontrahent co prawda odebrał fakturę, ale następnie zwrócił ją wystawcy. W tej kwestii zarówno organy podatkowe, jak i orzecznictwo prezentowały sprzeczne stanowiska<sup>11</sup>.

<sup>9</sup> 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, OSP 2015, Nr 7–8, s. 72.*

<sup>10</sup> Interpretacja indywidualna wydana 20 stycznia 2014 r. przez Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach, IBPPI/443952/13/MS.

<sup>11</sup> Jedynie organy akceptują możliwość anulowania faktury odesłanej wystawcy, argumentując, iż: „gdy faktury nie zostały wysłane, gdy zostały wysłane, ale nie odebrane oraz gdy zostały wysłane, odebrane, a następnie odesłane przez kontrahentów, nie doszło do zrealizowania transakcji. Zainteresowany wprawdzie sporządził faktury VAT, jednak nie zostały one wprowadzone do obrotu prawnego. Ponadto z przedstawionych przez Podatnika okoliczności wynika, iż jest On w posiadaniu zarówno oryginału jak i kopii przedmiotowych faktur VAT. Zatem stwierdzić należy, iż Zainteresowany ma prawo do anulowania przedmiotowych faktur” (interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 25 listopada 2010 r. (IPPP1-443-1044/10-2/IGo), tak też interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 26 lipca 2016 r. (IPPP3/4512-340/16-2/KP). Nieliczne organy podatkowe podkreślają również, że „aby jednak dokonać anulowania konieczne jest, aby faktura nie została wprowadzona do obrotu prawnego, tj. zagwarantowanie, że zarówno oryginał, jak i jej kopia były w posiadaniu podatnika. W opinii Spółki obejmuje to zatem także przypadki wysłania faktury do osoby wskazanej jako nabywca, który następnie dokonał jej zwrotu bez wprowadzenia do ksiąg (nie uwzględnił w ewidencji)” – interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 17 lutego 2011 r. (IPPP3/443-1124/10-4/JF). W kolejnej interpretacji organ wyraził stanowisko, że „dokonanie korekty faktury jest możliwe jedynie w przypadku, gdy pierwotna faktura została wprowadzona do obrotu prawnego, tzn. została przyjęta (odebrana) przez nabywcę towaru lub usługi oraz ujęta w jego rozliczeniach”. Organ dodał również, iż „istotne jest, że zarówno oryginały, jak i kopie faktur VAT są w posiadaniu Wnioskodawcy – zatem nie zostały wprowadzone do obrotu prawnego. W związku z powyższym wyjątkowo dopuszczalne jest anulowanie ww. dokumentów (oryginałów i kopii faktur)” – interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z 1 czerwca 2011 r. (ILPPI/443-364/11-4/KL). Niemniej większość organów podatkowych oraz przeważająca część sądów jest odmiennego zdania. Wskazuje się, iż: „kontrahent skarżący otrzymał tę fakturę i ją odesłał. Zatem nie można mówić, że nie została ona wprowadzona w takiej sytuacji do obrotu i w konsekwencji dowodzić, że anulowanie faktury jest jedynym właściwym rozwiązaniem. Anulowanie można zastosować, gdy faktura nie wejdzie do obiegu, co w niniejszym przypadku nie miało miejsca. Równie dobrze kontrahent mógłby nie odesłać takiej faktury informując, że nie zapłaci za już raz zapłaconą usługę” (wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 10 września 2010 r., I FSK 1308/09, Legalis, tak też wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego siedziba w Warszawie z 8 kwietnia 2009 r., III SA/Wa 3463/08). W analogicznym tonie sąd stwierdził, iż „o wprowadzeniu faktury do obrotu prawnego można mówić niewątpliwie wówczas, gdy została ona odebrana przez nabywcę, co oznacza, że w takim przypadku, wystawca faktury nie ma już możliwości dokonania jej anulowania, a może tylko dokonać jej korekty na zasadach określonych stosownymi przepisami (np. skorygować ją do «0»). Nie może budzić przy tym wątpliwości, że pojęcia «wprowadzenie do obrotu» nie można rozumieć inaczej, jak tylko przez fakt ich doręczenia kontrahentowi” (wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z 15 września 2011 r., III SA/Wa 397/11, Legalis (por. wyrok NSA z 16 lutego

W rezultacie, choć część organów podatkowych i orzecznictwa dopuszcza bardziej liberalne stanowisko, należy przyjąć, iż wysłanie faktury do kontrahenta stanowi „wprowadzenie jej do obrotu prawnego”. Problem polega jednak na generalnym nieporozumieniu: faktura na potwierdzenie wykonania czynności rodzącej obowiązek jej wystawienia jest wprowadzona do obrotu bezprawnie i nigdy nie uczestniczyła w obrocie prawnym, więc nie ma czego usunąć.

Ustawa zobowiązuje podatnika do wystawienia faktury potwierdzającej otrzymaną przez niego całość lub część zapłaty przed dokonaniem czynności. Jeżeli taka okoliczność wystąpiła, podatnik ma obowiązek wystawić fakturę nie później niż 15. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym otrzymał całość lub część zapłaty od nabywcy. Organy podatkowe prezentują w tym zakresie pogląd przychylny podatnikom: „W przypadku sporządzenia [...] faktur na okoliczność transakcji, która jak stwierdził Sąd nie została w pełni wykonana, podatnik ma prawo anulować fakturę (oryginał i kopię) pod warunkiem jednak, że faktury te nie zostały wprowadzone do obiegu prawnego co w niniejszej sprawie nie ma miejsca”<sup>12</sup>. Anulowane będą przede wszystkim faktury dotyczące czynności, które zostały udokumentowane przed ich wykonaniem, np. podatnik wystawił fakturę do zamówienia, które zostało następnie anulowane przez kontrahenta. Sprzedaż zatem nie nastąpiła i nie doszło do powstania obowiązku podatkowego, ponieważ wystawca nie przekazał jeszcze faktury kontrahentowi. Podobne skutki prawno-podatkowe rodzi też np. sprzedaż wysyłkowa, gdy towar wysyłany jest do nabywcy wraz z fakturą, a nabywca nie odbiera przesyłki i nie płaci za towar, który wraca do sprzedawcy wraz z fakturą. Podatnik będzie miał prawo do anulowania faktury także wtedy, gdy omyłkowo wystawi dwie faktury dokumentujące tę samą usługę lub dostawę towaru. Jeżeli czynność nie dojdzie do skutku podatnik musi posiadać dowody potwierdzające tę okoliczność, które należy dołączyć do anulowanych egzemplarzy faktury. Pomimo braku jakichkolwiek regulacji w praktyce ukształtował się powszechnie akceptowany sposób anulowania faktur. Najbardziej pożądanym z perspektywy orzecznictwa i interpretacji urzędowych rozwiązaniem jest trwałe przekreślenie wszystkich egzemplarzy faktury z adnotacją „anulowano” wraz z datą i podpisem osoby uprawnionej do wystawiania faktur. Nie ma przeszkód, by z daleko idącej ostrożności dołączyć opis powodu anulowania faktury. Istotnym aspektem tego procesu jest przechowywanie przez podatnika tak zmodyfikowanych faktur. Organy podatkowe prezentują w tym zakresie tożsame stanowisko: „[...] nie jest konieczne wystawienie faktury korygującej do transakcji, która nie doszła do skutku. Możliwe jest bowiem anulowanie faktury przez Spółkę w sytuacjach przywołanych powyżej. Podkreślenia wymaga fakt, iż w przypadku anulowania faktury sprzedawca winien posiadać zarówno kopię, jak i oryginał tej

---

2005 r., FSK 1559/04, a także wyrok WSA w Warszawie z 7 czerwca 2004 r., III SA 238/03 oraz III SA/Wa 3463/08).

<sup>12</sup> Interpretacja indywidualna wydana 20 stycznia 2014 r. przez Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach, IBPP1/443952/13/MS.

faktury. Ponadto z przedmiotowego dokumentu jednoznacznie powinno wynikać, że został on anulowany. Anulowanie wystawionej faktury może być dokonane na przykład przez trwałe przekreślenie oryginału i kopii faktury z adnotacją «anulowano». Anulowane dokumenty należy jednak przechowywać w dokumentacji<sup>13</sup>. Pogląd ten wynika z nieporozumienia: przypadki, w których jest wystawiana faktura korygująca, zostały określone prawnie i nie obejmują faktur, które zostały wystawione bezprawnie. Zgodnie z poglądem prezentowanym w orzecznictwie nie jest natomiast możliwe anulowanie faktur przez ich zniszczenie<sup>14</sup>. Niemniej wątpliwości organów podatkowych nie powinno budzić zniszczenie błędnie wystawionej faktury zaraz po jej wydrukowaniu, jeśli kolejna wystawiona faktura otrzyma ten sam numer. Podatnik może anulować fakturę także wtedy, gdy nie posiada wszystkich jej egzemplarzy, np. gdy przesyłka wraz z fakturą zaginęła w trakcie transportu. Wówczas anuluje fakturę poprzez odpowiednią adnotację zawierającą również opis przyczyny niezrealizowania transakcji i zachowuje pozostałe egzemplarze w dokumentacji<sup>15</sup>. Wskazane jest, aby podatnik posiadał też dowód, że transakcja nie doszła do skutku, np. potwierdzenie zagubienia przesyłki wystawione przez firmę kurierską.

Faktura, która została anulowana, jest traktowana tak, jakby nie została wystawiona, i nie stanowi faktury w rozumieniu przepisów Ustawy. W konsekwencji podatnik nie jest zobowiązany do zapłaty podatku wykazanego w takim dokumencie, gdyż nie może on być traktowany jako tzw. pusta faktura stosownie do art. 108 Ustawy<sup>16</sup>. Dopuszcza się możliwość korekty deklaracji podatkowej za okres rozliczeniowy, w którym ujęto anulowaną później fakturę. Podatnik jest obowiązany do takiej korekty, a tym samym do obniżenia podstawy opodatkowania i podatku należnego o kwoty wykazane na anulowanej fakturze<sup>17</sup>. Korekta deklaracji odbywa się zatem w innym trybie aniżeli korekta z powodu wystawienia faktur korygujących: podatnik jest obowiązany do obniżenia podatku dopiero w deklaracji za okres rozliczeniowy, w którym otrzymał od kontrahenta potwierdzenie odbioru faktury korygującej (do 2021 r.). Ponadto zgodnie z wyjaśnieniami MF, jeżeli faktura anulowana została wykazana w już złożonym pliku JPK\_VAT, korekta tego pliku powinna zostać wysłana bez uwzględnienia tej faktury. W

<sup>13</sup> Interpretacja indywidualna wydana 5 stycznia 2009 r. przez Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie, IPPP1/4431894/084/PR.

<sup>14</sup> Wyrok WSA w Opolu z 14 sierpnia 2013 r., I SA/Op 319/13.

<sup>15</sup> Zob. postanowienie wydane 19 stycznia 2006 r. przez Naczelnika Pierwszego Mazowieckiego Urzędu Skarbowego w Warszawie, 1471/NURI/443530/05/AP.

<sup>16</sup> W interpretacji indywidualnej wydanej 9 lutego 2010 r. (IPPP14431238/092/BS) Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie wskazał, że: „Faktura jedynie sporządzona, a niewprowadzona do obrotu prawnego (faktura anulowana), nie jest, zatem fakturą wystawioną w rozumieniu wyżej cytowanego przepisu prawnego i nie stanowi podstawy do zapłaty podatku w niej wykazanego w trybie art. 108 ust. 1 ustawy o VAT”.

<sup>17</sup> Zob. postanowienie wydane 30 czerwca 2005 r. przez Naczelnika Drugiego Urzędu Skarbowego w Katowicach, IIUSPP/443/86/64487/05/31. Ponadto w interpretacji indywidualnej z 29 stycznia 2009 r. (IBPP2/443-1075/08/BW) Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach uznał, że „w konsekwencji anulowania faktur Wnioskodawca będzie mógł zmniejszyć podatek należny wykazany w deklaracji VAT-7 za okres rozliczeniowy, w którym uwzględniono dane wynikające z anulowanej faktury VAT, poprzez złożenie korekty deklaracji VAT7 za ten okres oraz skorygować rejestr sprzedaży”.

przypadku gdy nie doszło jeszcze do wysłania JPK\_VAT, wówczas nie powinna ona zostać uwzględniona w składanym pliku. Wyjaśnienia te zachowują aktualność w przypadku nowych plików JPK\_V7.

4. Na kwestię anulowania faktur w dużym stopniu wpływa praktyka, dlatego należy mieć na względzie powszechnie stosowane już w obrocie gospodarczym faktury elektroniczne. Prezentowane orzecznictwo dotyczyło dokumentów w formie papierowej. Obowiązek anulowania faktury przysługuje także w przypadku faktur elektronicznych, gdyż ustawodawca na gruncie Ustawy obie formy tego dokumentu, tj. formę papierową i formę elektroniczną, traktuje jako równoprawne. Podatnik może zatem anulować fakturę wygenerowaną w jego systemie finansowo-księgowym, jeżeli kontrahent jej nie pobrał i nie potwierdził odbioru. Taką fakturę należy wówczas uznać za niewprowadzoną do obrotu prawnego<sup>18</sup>. Z drugiej natomiast strony, zdaniem organów podatkowych, faktura elektroniczna wysłana do odbiorcy zostaje „wprowadzona do obrotu” na skutek wysłania odbiorcy na podany przez niego adres elektroniczny. Wygenerowana wysłana faktura elektroniczna zostaje bowiem automatycznie odebrana przez kontrahenta<sup>19</sup>. W rezultacie utworzona i zarejestrowana faktura elektroniczna, nawet w przypadku zawierania błędnych danych nie może być przez odbiorcę zwrócona. Procedury pobierania i potwierdzania faktur elektronicznych przez odbiorców mogą się różnić w zależności od stosowanego przez podatnika formatu wymiany danych i systemu finansowo-księgowego. W rezultacie precyzyjne ustalenie momentu, w którym faktura elektroniczna weszła do obrotu, jest zadaniem jeszcze trudniejszym aniżeli w przypadku faktury w formie papierowej.

**5. Wystawiony pod wpływem błędu dokument nazwany „fakturą”, który nie jest fakturą w rozumieniu art. 2 pkt 31 Ustawy, podlega anulowaniu przez podmiot, który go wystawił. Do czasu uregulowania warunków anulowania przez ustawodawcę podmiot wystawiający samodzielnie określa sposoby wykonania tej czynności. Faktura podlegająca anulowaniu nie tworzy podstawy opodatkowania oraz podatku należnego.**

<sup>18</sup> Pogląd ten potwierdzają interpretacje wydane przez organy podatkowe, np. w interpretacji indywidualnej z 21 grudnia 2010 r. (IPPP1/443-1055/10-4/AP) Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie uznał, że: „[...] poprzez wystawienie faktury, o którym mowa w art. 108 ustawy, należy rozumieć nie tylko czynność techniczną, polegającą na jej sporządzeniu (wygenerowaniu przez system oraz przesłaniu danych do systemu EDI i uzyskania statusu OK). Do uznania faktury elektronicznej za wystawioną konieczne jest również jej przekazanie innemu podmiotowi (nabywcy), a przez to wprowadzenie faktury do obrotu prawnego. Za takie przekazanie należy uznać uzyskanie przez fakturę statusu Receipt oznaczającego, że faktura elektroniczna została pobrana po-myślnie przez odbiorcę. Faktura VAT jedynie wygenerowana przez system finansowo-księgowy, a nie odebrana przez odbiorcę (czyli niewprowadzona do obrotu prawnego) nie jest fakturą w rozumieniu art. 106 ustawy o podatku od towarów i usług, a zatem nie jest fakturą wystawioną i nie stanowi podstawy do zapłaty podatku w niej wykazanego w trybie art. 108 ust. 1 tej ustawy. Co za tym idzie, do faktury takiej nie mogą mieć zastosowania wymogi dotyczące wystawiania faktur korygujących. Nie ma więc przeszkód, by dokumenty takie mogły być anulowane w systemie finansowo-księgowym”.

<sup>19</sup> Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 22 stycznia 2019 r., 0112-KDIL4.4012.629.2018.1.NK.

## 2. Czynności podlegające opodatkowaniu

1. Czynnościami podlegającymi opodatkowaniu są następujące zdarzenia (zob. schemat nr 1):

- 1) odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju,
- 2) eksport towarów,
- 3) import towarów na terytorium kraju,
- 4) wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów za wynagrodzeniem na terytorium kraju,
- 5) wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów,
- 6) zdarzenia wymienione w art. 14 Ustawy.

Przepis określa przedmiot opodatkowania podatkiem, którym w Ustawie są czynności, działania, stany, a nawet powstrzymanie się od określonej aktywności lub znoszenie aktywności innej osoby. Powyższy katalog ma charakter wyczerpujący, co oznacza, że inne czynności niewchodzące w zakres pojęcia przedmiotu opodatkowania nie podlegają opodatkowaniu. Wyjątki od opodatkowania zarówno przedmiotowe, jak i podmiotowe, zawarte są w innych artykułach Ustawy (art. 6 – transakcje zbycia przedsiębiorstwa lub zorganizowanej części przedsiębiorstwa; czynności, które nie mogą być przedmiotem prawnie skutecznej umowy<sup>20</sup>, oraz czynności niewykonywane w charakterze podatnika – art. 15)<sup>21</sup>. Jednocześnie czynności wymienione w tym przepisie podlegają opodatkowaniu niezależnie od tego, czy zostały wykonane z zachowaniem warunków oraz form określonych przepisami prawa. Jedynie w przypadku czynności niemogących być przedmiotem prawnie skutecznej umowy nie realizuje się przedmiot opodatkowania i nie powstaje obowiązek podatkowy. Oznacza to, że w przypadku czynności, które – co do zasady – mogą być przedmiotem prawnie skutecznej umowy, lecz wystąpiła ich wadliwość w danej sytuacji, skutki tej czynności pozostają opodatkowane<sup>22</sup>. Uchybienie tym wymogom prawnym nie ma wpływu na powstanie obowiązku podatkowego z tytułu wykonywania tych czynności. Może mieć natomiast wpływ

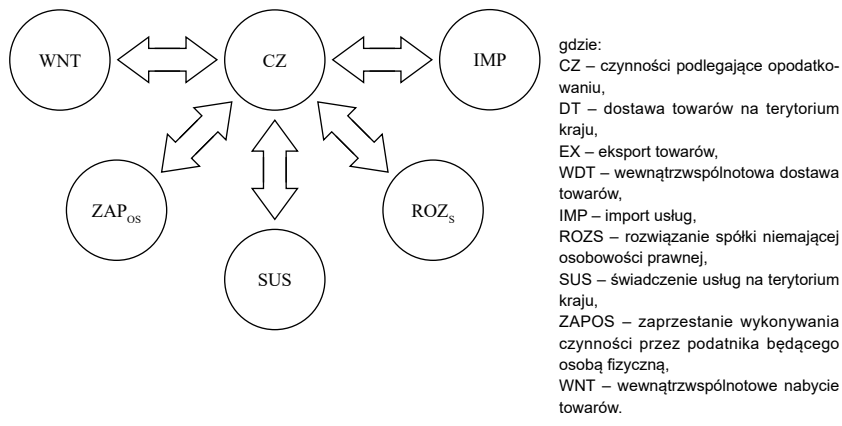
<sup>20</sup> Zob. K. Radzikowski, *Wadliwość czynności prawnej a podatek VAT*, PP 2009, Nr 10, s. 29–36: „Pojęcie [czynności niemogących być przedmiotem prawnie skutecznej umowy] należy interpretować ściśle i tylko na gruncie prawa cywilnego. Będą to zatem czynności, które nigdy i w żadnych warunkach nie mogą być przedmiotem legalnej transakcji, tj. czynności o treści sprzecznej z ustawą i zasadami współżycia społecznego, mające na celu obejście ustawy (art. 58 § 1 i 2 kodeksu cywilnego; dalej: k.c.), umowy o świadczenie niemożliwe (art. 387 § 1 k.c.), a także umowa ubezpieczeniowa, jeżeli zajście przewidzianego w umowie wypadku nie jest możliwe (art. 806 § 1 k.c.) oraz gry i zakłady organizowane bez zgody odpowiedniego organu (art. 413 § 2 k.c.)”.

<sup>21</sup> W. Modzelewski (red.), *Komentarz do ustawy o podatku od towarów i usług*, Instytut Studiów Podatkowych, Warszawa 2016.

<sup>22</sup> K. Radzikowski, *Wadliwość czynności prawnej a podatek VAT*, PP 2009, Nr 10, s. 29–36. Przykładem może być np. brak prawnej rejestracji podatnika, wykonywanie określonych czynności bez wymaganych zezwoleń, uprawnień lub koncesji, zawarcie umowy bez zachowania wymaganej formy.



### Schemat nr 1. Czynności podlegające opodatkowaniu



np. na prawo do odliczenia podatku naliczonego, jeżeli tak stanowi przepis szczególny (np. niezachowanie odpowiedniej formy umowy sprzedaży nieruchomości skutkujące nieważnością czynności prawnej)<sup>23</sup>.

2. Jednocześnie art. 5 Ustawy kreuje klauzulę nadużycia prawa, która jest odrębną instytucją od klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania, wprowadzonej od 15 lipca 2016 r. do Ordynacji podatkowej. Zgodnie z art. 119b § 1 pkt 4 tej ustawy klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania nie stosuje się do podatku. Na potrzeby podatku od 15 lipca 2016 r. zastosowanie znajduje wyłącznie klauzula nadużycia prawa<sup>24</sup>. Koncepcja nadużycia prawa została sformułowana na gruncie orzecznictwa TSUE<sup>25</sup>. Odliczenie nie przysługuje w przypadku nadużycia prawa, z którym będziemy mieli do czynienia, gdy dana transakcja – mimo zachowanych określonych wymogów formalnych ustanowionych dyrektywą czy prawem krajowym – ma na celu osiągnięcie sprzecznej z ich celem korzyści podatkowej, a zasadniczym jej celem jest osiągnięcie tych korzyści podatkowych, a nie gospodarczych. W razie nadużycia transakcje powinny zostać przededefiniowane w taki sposób, aby odtworzyć sytuację, która istniałaby, gdyby nie dokonano tej stanowiącej nadużycie<sup>26</sup>.

3. Podobne regulacje zawierają przepisy dyrektywy 2006/112/WE. Czynności podlegające opodatkowaniu wymienione zostały w art. 2 i należą do nich:

<sup>23</sup> J. Matarewicz, [w:] *Ustawa o podatku od towarów i usług. Komentarz aktualizowany*, Gdańsk 2020, art. 5.

<sup>24</sup> W. Safian, *Klauzula nadużycia prawa w podatku od towarów i usług*, BISP 2016, Nr 7, s. 24–26.

<sup>25</sup> Orzeczenie ETS z 21 lutego 2006 r. (C-255/02), Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd, County Wide Property Investments Ltd v. Commissioners of Customs & Excise.

<sup>26</sup> K. Radzikowski, *Oszustwo i nadużycie a odliczenie podatku naliczonego VAT – orzecznictwo wobec różnic pomiędzy przepisami wspólnotowymi i krajowymi*, cz. 1, PP 2011, Nr 3, s. 11–19.

- 1) odpłatna dostawa towarów na terytorium państwa członkowskiego przez podatnika działającego w takim charakterze;
- 2) odpłatne wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów na terytorium państwa członkowskiego dokonywane:
  - a) przez podatnika działającego w takim charakterze lub przez osobę prawną niebędącą podatnikiem, gdy sprzedawcą jest podatnik działający w takim charakterze, który nie korzysta ze zwolnienia dla małych przedsiębiorstw przewidzianego w art. 282–292 i który nie jest objęty przepisami art. 33 i 36,
  - b) odnośnie do nowych środków transportu – przez podatnika lub osobę prawną niebędącą podatnikiem, w przypadku których inne nabycia nie podlegają opodatkowaniu zgodnie z art. 3 ust. 1, lub przez jakąkolwiek inną osobę niebędącą podatnikiem,
  - c) co do wyrobów podlegających akcyzie, jeżeli od wewnątrzwspólnotowego nabycia naliczany jest podatek akcyzowy na terytorium państwa członkowskiego zgodnie z dyrektywą 92/12/EWG, przez podatnika lub osobę prawną niebędącą podatnikiem, w przypadku których inne nabycia nie podlegają opodatkowaniu zgodnie z art. 3 ust. 1;
- 3) odpłatne świadczenie usług na terytorium państwa członkowskiego przez podatnika działającego w takim charakterze;
- 4) import towarów.

Dyrektywa 2006/112/WE nie zawiera regulacji ograniczających odliczenie w związku z czynnościami sprzecznymi z prawem, stanowiącymi nadużycie prawa, obejście prawa, fikcyjnymi, pozornymi lub wadliwymi w inny sposób<sup>27</sup>.

3. Podsumowując: **Ustawa określa ściśle czynności podlegające opodatkowaniu, czyli zakres przedmiotowy opodatkowania. Opodatkowaniu podlegają wyłącznie czynności, których miejscem świadczenia było terytorium kraju<sup>28</sup>. Niemniej dla objęcia danej czynności opodatkowaniem konieczne jest również wykonanie jej w roli podatnika albo na rzecz podmiotu, który jest podatnikiem. Zakres podmiotowy opodatkowania został omówiony w rozdziale 31.**

---

<sup>27</sup> *Ibidem*.

<sup>28</sup> Wyrok WSA w Krakowie z 18 lutego 2009 r., I SA/Kr 1560/08: „W przypadku gdy wykonanie danej czynności opodatkowanej będzie miało miejsce poza określonym terytorium, czynność ta nie będzie, co do zasady, podlegała opodatkowaniu w danym kraju”.

### 3. Deklaracja

1. Ustawa nie zawiera definicji legalnej deklaracji, jednak przepisy Ustawy nakładają na podatników obowiązek ich składania w terminach oraz w nowej formie określonych w przepisach prawa. Definicję deklaracji możemy odnaleźć w przepisach Ordynacji podatkowej: w myśl art. 3 pkt 5 Ordynacji podatkowej przez deklarację należy rozumieć **również zeznania, wykazy, zestawienia, sprawozdania oraz informacje, do których składania obowiązani są, na podstawie przepisów prawa podatkowego, podatnicy, płatnicy i inkasenci**. Obowiązek składania deklaracji przez podatników czynnych wynika z art. 99 ust. 1 Ustawy: podatnicy, o których mowa w art. 15 (patrz: definicja podatnika), są obowiązani składać naczelnikowi US deklaracje podatkowe za okresy miesięczne w terminie do 25. dnia miesiąca następującego po każdym kolejnym miesiącu, z zastrzeżeniem ust. 2–10, art. 130c i art. 133. Co do zasady podatnicy VAT czynni składają deklaracje za okresy miesięczne, jednak podatnicy określani w art. 99 ust. 2 i 3 Ustawy mogą składać deklaracje za okresy kwartalne. Do składania deklaracji kwartalnych są uprawnieni:

- mali podatnicy, którzy wybrali metodę kasową (art. 99 ust. 2 Ustawy);
  - mali podatnicy, którzy nie wybrali metody kasowej, po uprzednim pisemnym zawiadomieniu naczelnika urzędu skarbowego, najpóźniej do 25. dnia drugiego miesiąca kwartału, za który będzie po raz pierwszy złożona kwartalna deklaracja podatkowa,
  - podatnicy podlegający opodatkowaniu ryczałtem od dochodów spółek, jeżeli wartość sprzedaży (wraz z kwotą podatku) u tych podatników nie przekroczyła w poprzednim roku podatkowym wyrażonej w złotych kwoty odpowiadającej równowartości 4 mln euro.
- Uprawnienie to **nie dotyczy** podatników:
- rejestrowanych przez naczelnika urzędu skarbowego jako podatnicy VAT czynni – przez okres 12 miesięcy, począwszy od miesiąca, w którym dokonana została rejestracja lub
  - którzy w danym kwartale lub w poprzedzających go 4 kwartałach dokonali dostawy towarów lub świadczenia usług, o których mowa w załączniku Nr 15 do Ustawy<sup>29</sup>, chyba że łączna wartość tych czynności bez kwoty podatku nie przekroczyła, w żadnym miesiącu z tych okresów, kwoty 50 000 zł, lub

<sup>29</sup> Zgodnie z art. 99 ust. 3b Ustawy za dostawę towarów, o których mowa w załączniku Nr 15 do ustawy, nie uznaje się dostawy towarów, o których mowa w poz. 92 tego załącznika, jeżeli:

1) dostawa ta jest dokonywana na stacjach paliw lub stacjach gazu płynnego do standardowych zbiorników pojazdów;

- którzy w danym kwartale dokonali importu towarów na zasadach określonych w art. 33a ust. 1<sup>30</sup>,
- w przypadku których w danym kwartale stwierdzono, że wbrew obowiązkom, o którym mowa w art. 19a Prawa przedsiębiorców, nie zapewniali możliwości dokonywania zapłaty przy użyciu instrumentu płatniczego w każdym miejscu, w którym działalność gospodarcza jest faktycznie wykonywana, w szczególności w lokalu, poza lokalem przedsiębiorstwa lub w pojeździe wykorzystywanym do świadczenia usług transportu pasażerskiego.

Od 1 października 2020 r. podatnicy VAT czynni składają deklaracje wyłącznie za pomocą środków komunikacji elektronicznej<sup>31</sup> w formie tzw. jednolitego pliku kontrolnego (patrz: jednolity plik kontrolny) zgodnie z określoną przez Ministra Finansów strukturą logiczną. Brak obowiązującego jako przepis prawa wzoru tych dokumentów. Deklaracje te powinny zawierać dane niezbędne do rozliczenia podatku, obliczenia jego wysokości, w tym wysokości podstawy opodatkowania, podatku należnego i podatku naliczonego, a także dane dotyczące podatnika. Elementy deklaracji zostały określone w sposób ogólny w rozporządzeniu Ministra Finansów z 15 października 2019 r. w sprawie szczegółowego zakresu danych zawartych w deklaracjach podatkowych i w ewidencji w zakresie podatku od towarów i usług<sup>32</sup>. Dane wynikające ze złożonej deklaracji powinny znaleźć odzwierciedlenie w sporządzonej przez podatnika ewidencji (patrz: ewidencja) prowadzonej na potrzeby tego podatku na podstawie posiadanych dokumentów źródłowych (faktur, dowodów wewnętrznych itp.). Formularze deklaracji VAT-7 i VAT-7K były określone w przepisach prawa i prawnie miały obowiązujący charakter.

W określonych sytuacjach podatnicy zostają zwolnieni z obowiązku składania deklaracji podatkowych; idzie o przypadki zawieszenia wykonywania działalności gospodarczej na podstawie przepisów dotyczących zawieszenia wykonywania działalności gospodarczej. Wyłączenie to obejmuje okresy rozliczeniowe, których to zawieszenie dotyczy, przy czym **nie dotyczy**:

- 1) podatników dokonujących wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów;
- 2) podatników dokonujących importu usług lub nabywających towary – w zakresie których są podatnikami;
- 3) okresów rozliczeniowych, w których zawieszenie wykonywania działalności gospodarczej nie dotyczyło pełnego okresu rozliczeniowego;

---

2) dostawy tej dokonuje podatnik dostarczający gaz przewodowy za pośrednictwem własnych sieci przesyłowych lub dystrybucyjnych.

<sup>30</sup> W myśl art. 260 dyrektywy 2006/112/WE państwa członkowskie określają szczegółowe zasady dotyczące składania deklaracji VAT w odniesieniu do importu towarów.

<sup>31</sup> Zgodnie z art. 250 ust. 2 dyrektywy 2006/112/WE państwa członkowskie, na warunkach przez siebie ustalonych, zezwalają na składanie deklaracji VAT, o której mowa w ust. 1, drogą elektroniczną; mogą też wymagać stosowania takiej drogi.

<sup>32</sup> Dz.U. z 2018 r. poz. 1988 ze zm.

- 4) okresów rozliczeniowych, za które podatnik jest obowiązany do rozliczenia podatku z tytułu wykonywania czynności podlegających opodatkowaniu oraz za które jest obowiązany dokonać korekty podatku naliczonego.

Obowiązek składania deklaracji ciąży także na podmiotach innych niż podatnicy VAT czynni: w myśl art. 99 ust. 8 Ustawy podatnicy wymienieni w art. 15, **inni niż zarejestrowani jako podatnicy VAT czynni** i osoby prawne niebędące podatnikami w rozumieniu art. 15, u których wartość wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów przekroczyła kwotę określoną w art. 10 ust. 1 pkt 2 (50 000 zł w trakcie roku podatkowego) lub którzy skorzystali z możliwości wymienionej w art. 10 ust. 6 (wybór opodatkowania WNT poprzez złożenie oświadczenia), są obowiązani składać w urzędzie skarbowym deklaracje podatkowe w zakresie dokonywanych nabyć za okresy miesięczne w terminie do 25. dnia miesiąca następującego po każdym kolejnym miesiącu (w tym przypadku zastosowanie znajduje deklaracja VAT-8).

Nie ma obowiązku składania deklaracji innych niż VAT-7 i VAT-7K w formie jednolitego pliku kontrolnego, jednak co do zasady powinno to być dokonane za pomocą środków komunikacji elektronicznej.

2. Zgodnie z art. 250 ust. 1 dyrektywy 2006/112/WE każdy podatnik składa deklarację VAT zawierającą wszystkie informacje potrzebne do obliczenia kwoty wymagalnego podatku oraz kwoty należnych odliczeń, włączając w to, jeśli jest to niezbędne do ustalenia podstawy opodatkowania, całkowitą wartość transakcji odnoszących się do tego podatku i do tych odliczeń oraz wartość transakcji zwolnionych. Poza powyższymi informacjami deklaracja VAT obejmująca dany okres rozliczeniowy powinna zawierać następujące dane:

- całkowitą wartość, z wyłączeniem VAT, dostaw towarów, o których mowa w art. 138 i w związku z którymi VAT stał się wymagalny w tym okresie rozliczeniowym;
- całkowitą wartość, z wyłączeniem VAT, dostaw towarów, o których mowa w art. 33 i 36, dokonanych na terytorium innego państwa członkowskiego, w związku z którymi VAT stał się wymagalny w ciągu tego okresu rozliczeniowego, w przypadku gdy miejscem rozpoczęcia wysyłki lub transportu towarów jest państwo członkowskie, w którym należy złożyć deklarację;
- całkowitą wartość, z wyłączeniem VAT, wewnątrzwspólnotowych nabyć towarów oraz transakcji uznanych za wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów, o których mowa w art. 21 i 22, dokonanych w państwie członkowskim, w którym należy złożyć deklarację, i w związku z którymi VAT stał się wymagalny w tym okresie rozliczeniowym;
- całkowitą wartość, z wyłączeniem VAT, dostaw towarów, o których mowa w art. 33 i 36, dokonanych w państwie członkowskim, gdzie należy złożyć deklarację, i w związku z którymi podatek stał się wymagalny w tym okresie rozliczeniowym, w przypadku gdy miejscem rozpoczęcia wysyłki lub transportu towarów jest terytorium innego państwa członkowskiego;

- całkowitą wartość, z wyłączeniem VAT, dostaw towarów dokonanych w państwie członkowskim, w którym należy złożyć deklarację, a w związku z którymi podatnik został wyznaczony, zgodnie z art. 197, jako osoba zobowiązana do zapłaty VAT, i w związku z którymi VAT stał się wymagalny w tym okresie rozliczeniowym.

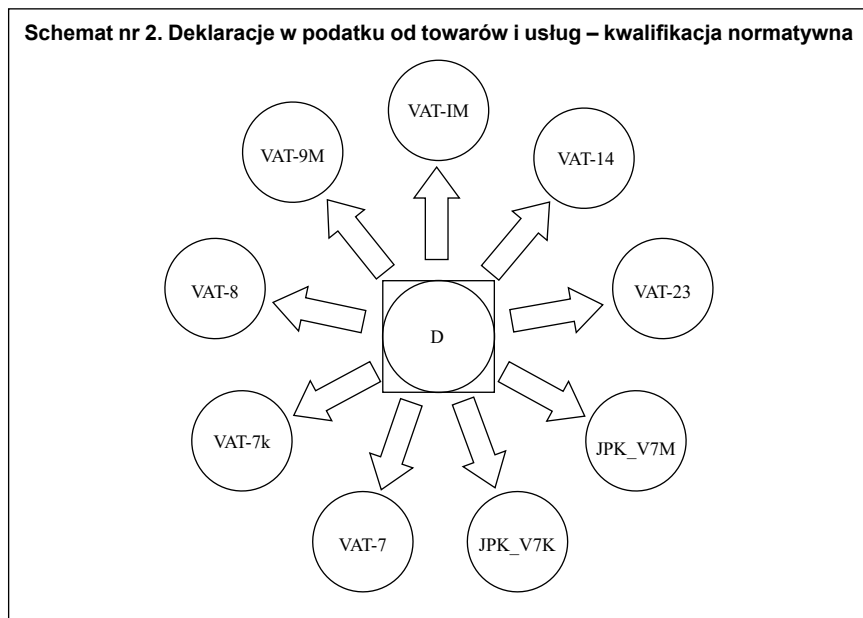
Jednocześnie przepisy dyrektywy wskazują, że deklarację VAT składa się w terminie ustalonym przez państwa członkowskie, przy czym termin ten nie może być dłuższy niż dwa miesiące po zakończeniu każdego okresu rozliczeniowego (art. 252 ust. 1). Okres rozliczeniowy ustalany przez każde z państw członkowskich wynosi jeden, dwa lub trzy miesiące, przy czym państwa członkowskie mogą ustalić inne okresy rozliczeniowe, pod warunkiem że nie będą one przekraczać jednego roku (art. 252 ust. 2). Zatem należy stwierdzić, że w tym zakresie przepisy polskiej ustawy są zgodne z regulacjami unijnymi.

3. W zakresie definicji deklaracji wielokrotnie wypowiadały się choćby sądy administracyjne. Przykładowo WSA w Gdańsku stwierdził, że: „Określona w treści art. 3 pkt 5 Ordynacji podatkowej treść definicji legalnej deklaracji wskazuje, że pojęcie to powinno być interpretowane w znaczeniu szerokim, co potwierdza jednolite w tym zakresie orzecznictwo. Definicje legalne zamieszczone w Dziale 1 O.p. mają zastosowanie do wszystkich ustaw podatkowych, a także innych niż podatkowe, jeżeli zgodnie z przepisami tych ustaw stosuje się do nich w określonym zakresie przepisy O.p.. Jednocześnie, na podstawie art. 6 ustawy o podatku akcyzowym z dnia 6 grudnia 2008 r. (Dz.U. 2011, poz. 626 ze zm.) do postępowań w sprawach wynikających z przepisów powołanej ustawy stosuje się przepisy O.p. [...]. Z istoty definicji legalnej wynika, iż nadaje ona zwrotowi taki sens, który najbardziej odpowiada celowi, jaki chce osiągnąć prawodawca. Dla ustalenia pojęcia deklaracji, prawodawca posługuje się różnego rodzaju nazwami (zeznania, wykazy, informacje), które mają już utrwalone znaczenie. Ich cechą wspólną jest to, że mają stanowić oświadczenie wiedzy podatnika co do istnienia stanu faktycznego podlegającego opodatkowaniu. Sąd podziela pogląd, że powyższe ujęcie deklaracji podatkowych pozwala zaliczyć w ich zakres również zgłoszenie celne – w zakresie wykazanych w nim należności podatkowych. Poprzez zgłoszenie celne osoba je dokonująca, będąc do tego zobowiązana na podstawie przepisów prawa, informuje organ celny o zaistnieniu zdarzenia stanowiącego podstawę do zastosowania określonej procedury celnej. Poprzez zgłoszenie następuje również poinformowanie organu o wysokości obliczonego podatku”<sup>33</sup>. WSA w Gliwicach stwierdził, iż: „Definicję legalną deklaracji zawiera art. 3 pkt 5 O.p. Stosownie do tego przepisu ilekroć w ustawie jest mowa o deklaracjach – rozumie się przez to również zeznania, wykazy oraz informacje, do których składania obowiązani są, na podstawie przepisów prawa podatkowego, podatnicy, płatnicy i inkasenci. Jak wskazuje R. Mastalski w komentarzu do tego przepisu, definicja deklaracji ma

<sup>33</sup> Wyrok WSA w Gdańsku z 3 listopada 2015 r. (I SA/Gd 889/15).

charakter zakresowy. W literaturze jako zeznanie rozumie się jako wniosek podatnika co do istnienia stanu faktycznego podlegającego opodatkowaniu oraz jego rozmiarów i wiąże się z sytuacją, gdy zobowiązanie podatkowe powstaje na mocy decyzji organu podatkowego. Dotyczy odtworzenia przebiegu określonych sytuacji faktycznych i prawnych istotnych dla rozstrzygnięcia sprawy. Deklaracja odnosi się zaś do sytuacji, gdy podatnik nie tylko przedstawia stan faktyczny podlegający opodatkowaniu lecz ma obowiązek ustalenia – w oparciu o ten stan – istnienia obowiązku podatkowego oraz przekształcenia go w zobowiązanie podatkowe. Ma tu miejsce wstępne rozstrzygnięcie sprawy podatkowej w postaci obliczenia należności podatkowej przez podatnika (samoobliczenie podatkowe) albo też płatnika (obliczenie podatku). Wykaz wiąże się z podatkiem od nieruchomości, jako że stosownie do przepisów regulujących ten podatek, osoby fizyczne obowiązane są do składania wykazu nieruchomości właściwemu organowi gminy. Informacje natomiast składają podatnicy podatku rolnego lub leśnego. (O.p., Komentarz 2008, Unimex). Tak więc zgodnie ze stanowiskiem doktryny – które Sąd orzekający podziela – zgłoszenie rejestracyjne nie stanowi deklaracji w rozumieniu przepisów O.p., a więc nie może podlegać korekcie w trybie określonym w art. 81 § 1 O.p.”<sup>34</sup>. W zakresie normatywnej kwalifikacji deklaracji zob. schemat Nr 2.

**4. Deklaracja jest obowiązkową formą poinformowania właściwego organu podatkowego przez podatnika określającego wysokość jego zobowią-**



<sup>34</sup> WSA w Gliwicach wyrok z 6 grudnia 2010 r. (III SA/GI 1330/10).

**zania podatkowego albo kwoty zwrotu podatku oraz o innych elementach konstrukcji tego podatku wraz z podaniem wybranych danych mających wpływ na ich wysokość.** Biorąc pod uwagę konstrukcję tego podatku oraz obowiązek jego samoobliczania przez podatników, deklaracja jest niezbędnym elementem na podstawie którego organy podatkowe będą posiadać informację o tym, czy nie powstało albo nie powstanie zobowiązanie podatkowe, albo obowiązek zwrotu różnicy podatku: „[...] podatnicy przyjmują na siebie cały ciężar ekonomiczny i faktyczny rozliczeń podatkowych, a głównym sposobem prezentacji wykonywania ich obowiązku są zeznania (deklaracje) składane przez podatników lub płatników organom podatkowym. Deklaracjom tym musi być ustawowo przyznana cecha domniemania wiarygodności (rzetelności i zgodności z prawem), a na organach administracji publicznej musi spoczywać ciężar dowodu ich niezgodności z prawem i prawdą”<sup>35</sup>. Deklaracja może być podstawą do wystawienia tytułu wykonawczego w postępowaniu egzekucyjnym w administracji, a za podanie nieprawdy lub zatajenie prawdy i przez to narażenie podatku na uszczuplenie grozi odpowiedzialność przewidziana w KKS.

Obowiązek złożenia deklaracji podatkowej oraz jej forma prawna i treść muszą wynikać wprost z przepisu prawa. Jeśli forma i treść deklaracji, którą ma złożyć podatnik, nie ma obowiązującego charakteru, wadliwe złożenie tego dokumentu nie ma cech bezprawności. Od 1 października 2020 r. forma oraz treść dwóch najważniejszych deklaracji w tym podatku nie mają w sensie prawnym obowiązującej formy (JPK\_V7M i JPK\_V7K).

---

<sup>35</sup> W. Modzelewski, *Podatki obrotowe*, [w:] *System prawa finansowego*, t. 3, *Prawo daninowe*, red. L. Etel, Warszawa 2010, s. 146.



#### 4. Dobra wiara

1. Instytucja dobrej wiary jako przesłanki odliczenia podatku naliczonego nie została uregulowana w przepisach Ustawy, lecz wynika z dorobku orzeczniczego TSUE. Brak również definicji tego pojęcia w przepisach dyrektywy 2006/112/WE. Analizując orzeczenia TSUE, należy stwierdzić, że odliczenie z faktur nie-dokumentujących zdarzeń rodzących podatek naliczony jest uzależnione od istnienia tzw. dobrej wiary oraz dochowania należytej staranności w relacjach z wystawcą faktury, czyli braku świadomości nabywcy co do udziału w nielegalnym procederze. Wprawdzie zgodnie z art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. a Ustawy 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, jednak analizując orzeczenia NSA, należy stwierdzić, iż nie jest to norma bezwzględna. Przepis ten powinien jakoby być stosowany, jeżeli podatnik działał w „dobrej wierze”.

2. Przykładowo NSA w jednym z wyroków stwierdził, że: „[...] właściwa interpretacja przepisów wskazuje, iż podatnikowi nie przysługuje prawo do odliczenia VAT z faktur dokumentujących nierzeczywiste zdarzenia gospodarcze, jeśli wiedział on lub przy dochowaniu należytej staranności mógł wiedzieć, że transakcja, w której uczestniczy, stanowi nadużycie podatkowe”. W przedmiotowej sprawie NSA oddalił skargę kasacyjną na wyrok WSA we Wrocławiu i odmówił skarżącej prawa do odliczenia podatku naliczonego. Zwrócić uwagę należy na fakt, iż w swym uzasadnieniu NSA stwierdził, że wprawdzie „dostawa jako taka (mimo że nie od wystawcy faktury) miała miejsce”, jednak nie wystarczyło to do uznania, że skarżącej przysługuje prawo do odliczenia podatku naliczonego. Jak zauważył Sąd „samo to, że towar do magazynów skarżącej trafiał, nie było przez organy kwestionowane – wręcz przeciwnie, było istotą działań podejmowanych przez osoby zaangażowane w opisany proceder, celem tych działań było bowiem wprowadzenie do obrotu towaru pochodzącego z nieznanego źródła. Powodem odmowy spółce prawa do odliczenia podatku naliczonego z zakwestionowanych faktur było to, że nie dokumentowały one rzeczywiście dokonanych przez wystawców tych faktur czynności”<sup>36</sup>. Z powyższego należy wyciągnąć wniosek, iż sam fakt dokonania dostawy towaru nie jest wystarczającą przesłanką do uzyskania prawa do odliczenia. Jeśli nabywca miał świadomość, iż dokonywana dostawa ma charakter fikcyjny i nie odzwierciedla dostawy, która została wykazana na

<sup>36</sup> Wyrok NSA z 3 lutego 2016 r. (I FSK 2044/14).

otrzymanej fakturze i od której został wykazany podatek od towarów i usług, wówczas nie nabywa on prawa do odliczenia wykazanego podatku naliczonego.

O obowiązku wykazania przez organ podatkowy braku dobrej wiary podatnika dokonującego odliczenia podatku naliczonego wypowiedział się NSA, stwierdzając: „to, w jakich przypadkach możliwe jest pozbawienie podatnika prawa do odliczenia i jakich działań należy wymagać od organów podatkowych dla skutecznego zakwestionowania podatnikowi prawa do odliczenia, stanowiło niejednokrotnie przedmiot pytań prejudycjalnych stawianych TSUE. Zgodnie ze stanowiskiem zajęтым przez Trybunał, organy podatkowe mają obowiązek zbadania, czy odbiorca towaru, który otrzymał fakturę nieodzwierciedlającą od strony podmiotowej, a w niektórych przypadkach nawet przedmiotowej, rzeczywistej transakcji gospodarczej, działał w dobrej wierze, tzn. czy dochował należytej staranności w transakcjach z nierzetelnym kontrahentem. Innymi słowy organy muszą ustalić, czy odbiorca faktury wiedział lub powinien wiedzieć, że dana czynność wiąże się z oszustwem podatkowym w zakresie podatku od wartości dodanej<sup>37</sup>”. Wyrokiem tym sąd oddalił skargę kasacyjną od wyroku WSA w Łodzi. Naczelny Sąd Administracyjny stwierdził, że WSA słusznie uznał, iż „[...] w rozpatrywanej sprawie brak było stosownych ustaleń organów podatkowych, a przede wszystkim ostatecznej konkluzji, czy skarżący wiedział lub przy dochowaniu należytej staranności powinien był wiedzieć o tym, że czynność udokumentowana zakwestionowaną fakturą wiązała się z oszustwem podatkowym w zakresie podatku od towarów i usług”<sup>38</sup>.

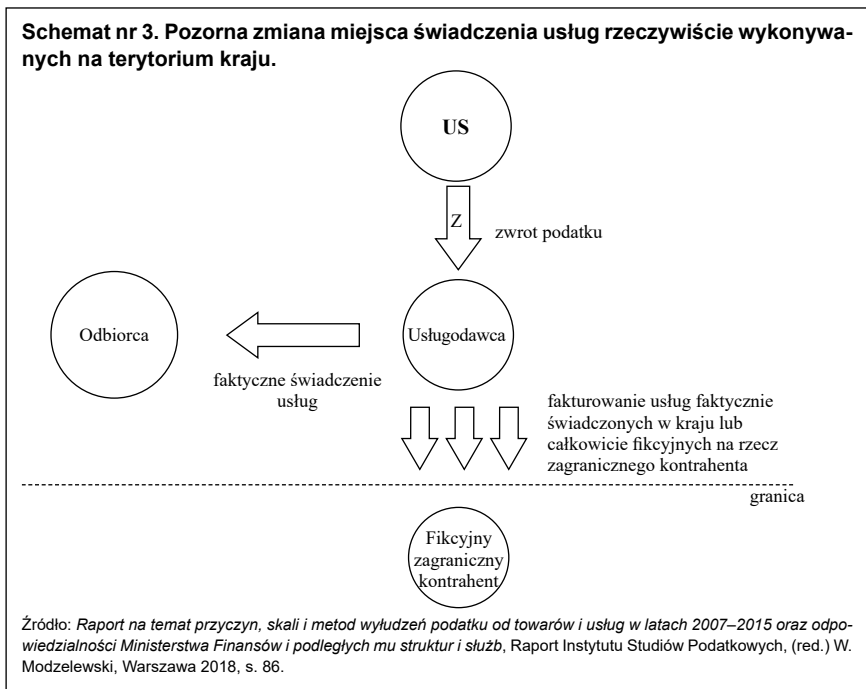
Z kolei w kwestii czynności, które powinien wykonać organ podatkowy, aby stwierdzić u podatnika „brak zachowania należytej staranności” wypowiedział się NSA, wyrażając pogląd, że czynności te wymagają „[...] zbadania przestrzegania przez podatnika zasad należytej staranności kupieckiej, gdyż – jak stwierdził TSUE – jeżeli istnieją przesłanki, by podejrzewać istnienie nieprawidłowości lub przestępstwa, przezorny przedsiębiorca powinien, zależnie od okoliczności konkretnego wypadku, zasięgnąć informacji na temat podmiotu, u którego zamierza nabyć towary lub usługi, w celu upewnienia się co do jego wiarygodności. Przede wszystkim istotne jest, aby same okoliczności towarzyszące transakcji wskazywały, że nabywający towar lub usługę podatnik wykazał w niej staranność wymaganą w obrocie danym towarem (usługą), czyniąc tę transakcję przejrzystą (transparentną). Tak rozumiana dobra wiara podatnika stanowi element zachowania, stanowiący istotną przesłankę przyznania mu określonych uprawnień wywodzonych ze wspólnego systemu podatku VAT. Uprawnieniem takim w rozpoznawanej sprawie jest prawo do odliczenia naliczonego podatku VAT. Tylko bowiem gdy podmiot gospodarczy podjął wszelkie działania, jakich można od niego w sposób uzasadniony oczekiwać, w celu upewnienia się, że transakcje w których

<sup>37</sup> Wyrok NSA z 11 marca 2016 r. (I FSK 1616/14).

<sup>38</sup> W tym miejscu NSA przywołał wyroki TSUE: z 21 czerwca 2012 r. (C-80/11 i C-142/11), z 6 grudnia 2012 r. (C-285/11), z 31 stycznia 2013 r. (C-642/11 i C-643/11) oraz postanowienie TSUE z 6 lutego 2014 r. (C-33/13).

uczestniczy nie wiąże się z przestępstwem, czy to w zakresie podatku VAT czy w innej dziedzinie, może on domniemywać legalność tych transakcji, bez ryzyka utraty prawa do odliczenia naliczonego podatku VAT<sup>39</sup>. [...] Tymczasem niezachowanie przez podatnika należytej staranności, jaką winien zachować przy wyborze kontrahenta, skutkuje pozbawieniem prawa do odliczenia podatku naliczonego z faktur, które nie odzwierciedlają rzeczywistego przebiegu zdarzeń gospodarczych<sup>40</sup>”.

Jedną z metod przestępnego działania, która wykorzystuje opisane mechanizmy w celu wyłudzenia zwrotu podatku, stanowi pozorna zmiana miejsca świadczenia usług rzeczywiście wykonywanych na terytorium kraju. Jej charakterystykę prezentuje schemat Nr 3<sup>41</sup>:



<sup>39</sup> Podobne stanowisko zajął NSA w wyroku z 3 czerwca 2015 r. (I FSK 517/14).

<sup>40</sup> Wyrok NSA z 21 marca 2016 r. (I FSK 1806/14). Podobnie stwierdził WSA w Łodzi w wyroku z 17 czerwca 2015 r. (I SA/Łd 322/14).

<sup>41</sup> Zob. *Raport na temat przyczyn, skali i metod wyłudzeń podatku od towarów i usług w latach 2007–2015 oraz odpowiedzialności Ministerstwa Finansów i podległych mu struktur i służb*, Raport Instytutu Studiów Podatkowych pod redakcją prof. dr. hab. Witolda Modzelewskiego, Warszawa 2018, s. 85, „Ta metoda posługuje się fikcyjnym miejscem świadczenia usług wykonywanych (jakoby) poza terytorium kraju, które w rzeczywistości są świadczone na terytorium kraju. Świadczący tworzy fikcyjnego kontrahenta mającego pozorną siedzibę poza terytorium kraju: zgodnie z art. 28b ustawy z dnia 11 marca 2004 r. miejscem świadczenia większości usług świadczonych na rzecz zagranicznych podatników, jest kraj ich siedziby. Jeśli podmiot ten jest utworzony w odpowiednio «hermetycznym» terytorium, można bezkarnie wyłudzić zwroty podatku faktycznie fakturując

Co do istoty tzw. karuzeli podatkowej (patrz szerzej: karuzela podatkowa) wypowiedział się NSA – „[...] cechą charakterystyczną tzw. karuzeli podatkowych jest to, że uczestnicy tego typu działań stwarzają pozory prawidłowości działań. Obrót towarami, dokonywanie płatności, dokumentacja potwierdzająca dostawy, mają stwarzać pozory rzeczywistych zdarzeń gospodarczych<sup>42</sup>. Taka konstrukcja nie tylko daje pole do wielu nadużyć podmiotom biorącym w niej udział, ale także stwarza ryzyko, iż nieświadomi udziału w nielegalnym procederze podatnicy nabywają towary będące przedmiotem fikcyjnych dostaw na wcześniejszych etapach łańcucha dostaw i narażają się na zakwestionowanie prawa do odliczenia podatku naliczonego od otrzymanych z tego tytułu faktur. Jedynym sposobem obrony w przypadku stwierdzenia, że podatek brał udział w karuzeli podatkowej, wydaje się udowodnienie działania w dobrej wierze i dochowania należytej staranności: „Obecnie przyczynę do rozwoju doktryny dobrej wiary stanowią tzw. przestępstwa karuzelowe [...]. Przez dobrą (złą) wiarę podatnika można rozumieć określony stan jego wiedzy (świadomości) w chwili dokonania przez niego transakcji. Jeśli więc podatek podejmuje działania zapobiegawcze, rozsądnie wymagane w danych okolicznościach, jeśli postępuje zgodnie ze standardami i zachowuje należyłą staranność, to ma prawo domniemywać, że transakcje, w których uczestniczy, są legalne<sup>43</sup>”.

**3. W celu zabezpieczenia interesów podatników działających w dobrej wierze w orzecznictwie TSUE wypracowane zostało domniemanie dobrej wiary i to organy podatkowe są obecnie zobligowane do udowodnienia podatnikowi jej braku przy nabywaniu towarów. Jak wskazuje się w doktrynie: „[...] podatek działający w dobrej wierze to tzw. przezorny przedsiębiorca, który ma prawo działać w zaufaniu do kontrahenta i domniemywać legalnego charakteru transakcji. Przy czym dobra wiara powinna wynikać z obiektywnych kryteriów i być oceniana w odniesieniu do daty dokonania czynności potwierdzonej fakturą stanowiącą podstawę odliczenia. Ma więc dowodzić, że faktura dokumentuje rzeczywistą czynność podlegającą opodatkowaniu, która została dokonana przez podatnika VAT<sup>44</sup>”. W przypadku bezwzględnie stwierdzenia braku dobrej wiary po stronie nabywcy towaru, istnieją podstawy do uznania go za uczestnika nielegalnego procederu, co daje podstawy organom podatkowym do zakwestionowania jego prawa do odliczenia**

---

na ten podmiot usługi w rzeczywistości świadczone dla polskiego kontrahenta lub nawet całkowicie fikcyjne transakcje. Podatek naliczony, który jest podstawą tego zwrotu, może mieć zarówno całkowicie fikcyjny charakter, jak i wynikać z realnego zakupu towaru lub usługi. Są to praktyki całkowicie bezkarne, gdyż wadliwie (celowo?) ukształtowano miejsce świadczenia usług związane z siedzibą usługobiorcy dając nieograniczone pole wyłudzenia zwrotów tą metodą<sup>42</sup>.

<sup>42</sup> Wyrok NSA z 5 kwietnia 2016 r. (I FSK 145/16).

<sup>43</sup> A. Karczevska, *Odliczenie podatku od towarów i usług z faktury od nieistniejącego kontrahenta – dobra wiara na gruncie orzeczeń TSUE*, [w:] BISP 2017, Nr 11.

<sup>44</sup> J. Kiszka, *Weryfikacja kontrahenta z zachowaniem dobrej wiary i należytej staranności a status rejestracyjny podatnika VAT*, [w:] BISP 2017, Nr 8.