

*Marek Kalinowski*

Uniwersytet Mikołaja Kopernika, Toruń

mka@umk.pl

ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-1106-4387>

# Uchybienia w treści faktur oraz uchybienie obowiązku ich posiadania a prawo do odliczenia podatku naliczonego od podatku należnego w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej

<http://dx.doi.org/10.12775/SIT.2019.020>

## 1. Wstęp

W podatku od wartości dodanej kwota zobowiązania podatkowego jest ustalana jako różnica pomiędzy podatkiem należnym z tytułu dokonanej przez podatnika czynności podlegającej opodatkowaniu a podatkiem uiszczonym na poprzednim szczeblu obrotu. Prawo do odliczenia podatku naliczonego w poprzedniej fazie obrotu od podatku należnego w związku z dokonaniem czynności, która podlega opodatkowaniu, odgrywa kluczową rolę w systemie podatku od wartości dodanej. Poprzez instytucję odliczenia unika się kumulacji podatku. Dzięki temu zaś osiąga się neutralność w sferze konkurencji<sup>1</sup>,

---

<sup>1</sup> Por. np. D. Gibasiewicz, *Zasada neutralności podatku od wartości dodanej w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej*, Warszawa 2012, s. 263.

co stanowi podstawowy cel podatku od wartości dodanej. Na kwestię tę wielokrotnie zwracał uwagę w swoim orzecznictwie Trybunał Sprawiedliwości. W wyroku z 5 maja 1982 r. w sprawie Schul I<sup>2</sup> oraz z 14 lutego 1985 r. w sprawie Rompelman<sup>3</sup> stwierdził wprost, że podstawowym elementem systemu, na którym opiera się podatek od wartości dodanej, jest to, że podatek obciąża każdą transakcję po odliczeniu od niego kwoty podatku od wartości dodanej, która obciąża koszty poszczególnych składników ceny towaru lub usługi, oraz że mechanizm odliczenia jest tak skonstruowany, że jedynie osoba opodatkowana może dokonać odliczenia od podatku, któremu jest poddana i który obciążył bezpośrednio – w poprzedniej fazie obrotu – koszty poszczególnych składników ceny. Przyjęcie takiego założenia pociąga za sobą konieczność przyznania prawa do odliczenia podatku naliczonego w momencie, gdy podatek ten staje się wymagalny<sup>4</sup>. Przyjęcie innej koncepcji byłoby sprzeczne z przywołaną wyżej zasadą rządzącą tym podatkiem.

Samo prawo do odliczenia podatku naliczonego od podatku należnego powstaje w momencie, gdy kwota tego pierwszego podatku staje się wymagalna. Jednakże w myśl art. 178 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej<sup>5</sup> prawo to może zostać wykonane przez podatnika pod warunkiem, że dysponuje on fakturą spełniającą warunki formalne uregulowane w art. 220–236, 238, 239 i 240 tego aktu. Z treści tego przepisu można byłoby zatem wywieść wniosek, że jeśli faktura nie spełnia wszystkich tych wymogów, uprawnienie do odliczenia wykazanego w niej podatku naliczonego nie może zostać skutecznie wykonane.

---

<sup>2</sup> Wyrok Trybunału Sprawiedliwości z dnia 5 maja 1982 r. w sprawie 15/81, Gaston Schul Douane Expeditieur BV przeciwko Inspecteur der Invoerrechten en Accijnzen te Roosendaal, ECLI:EU:C:1981:304.

<sup>3</sup> Wyrok Trybunału Sprawiedliwości z dnia 14 lutego 1985 r. w sprawie 268/83, D.A. Rompelman i E.A. Rompelman-Van Deelen przeciwko Minister van Financiën, ECLI:EU:C:1984:353.

<sup>4</sup> B. Terra, J. Kajus, *A guide to the European Vat Directives*, t. I, Amsterdam 2008, s. 899 i nast.

<sup>5</sup> Dz.Urz. U.E. L 347 z 11 grudnia 2006 r.

## 2. Traktowanie przez polskie sądy administracyjne faktur jako warunku formalnego skorzystania z prawa do odliczenia podatku naliczonego

Regulacje prawne o treści podobnej do treści art. 178 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej zostały również implementowane do systemów podatkowych państw członkowskich, w tym do polskiego prawa podatkowego. Analiza praktyki wykształconej na tle regulacji krajowych wskazuje, że była ona bardzo restrykcyjna. Praktyka ta stała się nawet podstawą wspierającą w różnych systemach prawnych tezę o formalizmie prawa podatkowego<sup>6</sup>. Zgodnie z nią, jeśli jakiegokolwiek warunki formalne przewidziane w przepisach prawa podatkowego nie zostały dopełnione przez podatnika, albo tracił on prawo do nabycia określonych uprawnień o charakterze materialnoprawnym, albo nie nabywał tych praw, albo dotyczyły go określone sankcje, których skutkiem było zwiększenie jego obowiązków podatkowych. W wypadku podatku od towarów i usług, jeśli faktura nie spełniała któregokolwiek z wymogów przewidzianych w przepisach prawa, podatnik nie nabywał prawa do odliczenia podatku naliczonego wykazanego w takiej fakturze.

Owo restrykcyjne podejście do prawa do odliczenia podatku naliczonego od podatku należnego w wypadku, gdy faktura zawiera błędy, można dostrzec w praktyce orzeczniczej wielu państw. Również polskie sądy administracyjne stosunkowo rygorystycznie podchodzą do prawa do odliczenia podatku naliczonego od podatku należnego, warunkując skorzystanie z niego posiadaniem prawidłowej faktury. Jedynie tytułem przykładu można wskazać, że w wyroku z dnia 6 października 2000 r. Naczelny Sąd Administracyjny

---

<sup>6</sup> Por. np. C. Baylac, *Le formalisme du droit fiscal*, Paris 2002, s. 162–187.

wyraził pogląd, że ustawodawca wiąże prawo podatnika do obniżenia podatku należnego o podatek naliczony z faktem otrzymania towaru, którego nabycie zostało udokumentowane fakturą. Warunek ten nie zostaje spełniony w przypadku, gdy w rzeczywistości nabywca otrzyma towar inny niż wymieniony w dokumencie sprzedaży<sup>7</sup>.

Z kolei w wyroku z dnia 20 lutego 2009 r.<sup>8</sup> Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach stwierdził, że podstawą do odliczenia podatku naliczonego jest faktura VAT, prawidłowa nie tylko pod względem formalnym, ale też materialnym, gdyż musi ona odzwierciedlać wystąpienie rzeczywistego zdarzenia gospodarczego. W konsekwencji uznał, że nie można będzie uznać za prawidłową fakturę, gdy sprzecznie z jej treścią wykazuje zdarzenie gospodarcze, które w ogóle nie zaistniało bądź zaistniało w innych rozmiarach albo między innymi podmiotami.

Natomiast w wyroku z dnia 23 sierpnia 2010 r.<sup>9</sup> (III SA/Wa 302/10) Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie uznał, że fakt nieprzedstawienia w toku prowadzonego postępowania oryginalnych faktur VAT przez podatnika powoduje brak możliwości odliczenia podatku naliczonego. Powyższe wynika nie z faktu przyjęcia, że nie istniały czynności dokumentowane fakturami VAT, lecz z faktu braku wymaganych przepisami prawa dowodów w tym przedmiocie. Bez znaczenia dla kwestii określenia wysokości zobowiązania podatkowego w podatku VAT pozostają okoliczności związane z brakiem oryginałów faktur.

Także w wyroku z dnia 8 października 2011 r.<sup>10</sup> Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach orzekł, że podstawę prawną do doko-

---

<sup>7</sup> Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 6 października 2000 r., sygn. akt I SA/Gd 805/99, niepubl.

<sup>8</sup> Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z dnia 20 lutego 2009 r., sygn. akt III SA/Gl 1278/08, Baza Orzecznictwa NSA, nr F9097B57FB.

<sup>9</sup> Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 23 sierpnia 2010 r., sygn. akt III SA/Wa 302/10, Baza Orzecznictwa NSA, nr 52C84C64AB.

<sup>10</sup> Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z dnia 8 października 2011 r., sygn. akt III SA/Gl 2650/10, Baza Orzecznictwa NSA, nr C46902F497.

nania obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego przy nabyciu towarów i usług stanowi art. 86 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. Nr 54, poz. 535 ze zm.). Oznacza to, że przesłankami realizacji powyższego prawa jest związek kwoty podatku naliczonego z nabyciem towarów i usług oraz jej odzwierciedlenie w fakturze dokumentującej to zbycie. Istotne jest przy tym, by przyjęta do rozliczenia faktura VAT dokumentowała rzeczywisty obrót. Natomiast art. 86 ust. 2 pkt 1 lit. a ustawy definiuje kwotę podatku naliczonego jako sumę kwot podatku określonych w fakturach otrzymanych przez podatnika z tytułu nabycia towarów i usług. Artykuł 106 ust. 1 ustawy wskazuje elementy, które winna zawierać faktura, w szczególności dane dotyczące dokonania sprzedaży, datę dokonania sprzedaży, cenę jednostkową bez podatku, podstawę opodatkowania, stawkę i kwotę podatku, kwotę należności oraz dane dotyczące podatnika i nabywcy. Prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego przysługuje zatem każdemu podatnikowi, z tym że aby je wykonać, podatnik musi dysponować dowodem, którym jest faktura VAT wystawiona przez sprzedającego. Taki sam pogląd wyraził też Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 8 listopada 2018 r.<sup>11</sup>, w którym stwierdził, że znaczenie faktury jako dokumentu, którego wystawienie wywołuje określone skutki w sferze materialnoprawnych uprawnień i obowiązków podatnika podatku od towarów i usług, sprawia, że podatnicy na potrzeby tego podatku obowiązani są właśnie w ten sposób dokumentować nabycie towarów lub usług – co wynika wprost z uregulowań ustawowych oraz właściwych przepisów wykonawczych. Z kolei obowiązek przechowywania ewidencji prowadzonych dla celów rozliczania podatku oraz wszystkich dokumentów związanych z tym rozliczaniem (w tym faktur) do czasu upływu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego jednoznacznie przewiduje art. 112 ustawy o podatku od towarów i usług. Ustawodawca uznał zatem, że swojego prawa do odliczenia podatku naliczonego podatnik nie

---

<sup>11</sup> Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 8 listopada 2018 r., sygn. akt I FSK 1337/18, Baza Orzecznictwa NSA, nr 4E37108C97.

może udowodnić, jeśli nie dysponuje fakturą, w której ten podatek został wykazany.

### 3. Podejście Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej do faktur jako warunku formalnego skorzystania z prawa do odliczenia podatku naliczonego

Jak wskazano wyżej, w orzecznictwie polskich sądów administracyjnych podejście do faktur jako podstawy formalnej do skorzystania z prawa do odliczenia podatku naliczonego od podatku należnego było bardzo rygorystyczne, choć można obecnie dostrzec, że uległo ono złagodzeniu pod wpływem orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej.

Tymczasem z analizy orzecznictwa samego Trybunału Sprawiedliwości wynika, że rygoryzm i formalizm prawny w podejściu do faktur nigdy nie był daleko posunięty. Przy tym można dostrzec, że był on i nadal jest łagodzony w kolejnych orzeczeniach Trybunału. Tendencja ta jest dostrzegalna od lat 80. ubiegłego wieku. Można dopatrzeć się jej choćby w wyroku z 14 lipca 1988 r. w sprawach połączonych 123 i 330/87<sup>12</sup> – Trybunał Sprawiedliwości stwierdził, że wprawdzie art. 18 ust. 1 lit. a oraz 22 ust. 3 szóstej dyrektywy Rady z 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji przepisów państw członkowskich dotyczących podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednoliczona podstawa wymiaru podatku (77/388/EEC)<sup>13</sup> pozwalają państwom członkowskim na nałożenie na podatników chcących skorzystać z prawa do odliczenia wymogu posiadania faktury, która zawierałaby określone szczególności niezbędne do opodatkowania podatkiem od wartości dodanej i umożliwiające nadzór władz podatkowych, jednak szczególności te nie

---

<sup>12</sup> Wyrok Trybunału Sprawiedliwości z 14 lipca 1988 r. w sprawach połączonych 123 i 330/87, Léa Jeunehomme i Société anonyme d'étude et de gestion immobilière „EGI” przeciwko państwu belgijskiemu, ECLI:EU:C:1988:408.

<sup>13</sup> Dz.Urz. UE nr L 145 z 12 czerwca 1977 r.

mogą z powodu ich liczby lub technicznego charakteru powodować, że odliczenie stałoby się praktycznie niewykonalne lub nadmiernie trudne do wykonania.

Już przywołane wyżej orzeczenie wskazywało na to, że Trybunał Sprawiedliwości nie zamierza podchodzić rygorystycznie do posiadania faktury odpowiadającej wszystkim wymogom prawnym określającym ich treść i opowiadać się za odmową prawa do odliczenia podatku naliczonego ze względu na drobne błędy. Odrzucenie owego rygoryzmu wiązało się niewątpliwie z funkcją, jaka została przypisana fakturom. Jak wynika z motywu 46 dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej<sup>14</sup>, ich wystawianie służy wykonywaniu czynności kontrolnych przez organy podatkowe państw członkowskich. Owa kontrola ma dotyczyć przede wszystkim tego, czy dostawca towaru lub usługi, który wystawił fakturę, uścił wykazany w niej podatek od wartości dodanej<sup>15</sup>.

Tę ideę można dostrzec w kolejnych orzeczeniach Trybunału Sprawiedliwości. Takie podejście zostało zaprezentowane w wyroku z dnia 15 września 2016 r. w sprawie C-516/14<sup>16</sup>, w którym Trybunał Sprawiedliwości uznał, że „artykuł 226 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej należy interpretować w ten sposób, że faktury zawierające tylko wzmiankę «usługi prawne wykonane od [określonej daty] do dnia dzisiejszego» [...] *a priori* nie są zgodne z wymogami, o których mowa w pkt 6 tego artykułu, a faktury zawierające tylko wzmiankę «usługi prawne wykonane do dnia dzisiejszego» *a priori* nie są zgodne z wymogami, o których mowa w pkt 6 i 7 tego artykułu”. Niemniej orzekł jednocześnie, że „artykuł 178 lit. a dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten

---

<sup>14</sup> Dyrektywa 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, Dz.Urz. UE L 345 z 11 grudnia 2006 r.; akt ten będzie powoływany jako dyrektywa 2006/112.

<sup>15</sup> Wyrok Trybunału Sprawiedliwości z 29 kwietnia 2004 r. w sprawie C-152/02, Terra Baubedarf-Handel, ECLI:EU:C:2004:268, pkt 37.

<sup>16</sup> Wyrok Trybunału Sprawiedliwości z dnia 15 września 2016 r. w sprawie C-516/14, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos SA przeciwko Autoridade Tributária e Aduaneira, ECLI:EU:C:2016:690.

sposób, że sprzeciwia się on temu, aby krajowe organy podatkowe mogły odmówić prawa do odliczenia podatku od wartości dodanej tylko ze względu na to, że podatnik posiada fakturę, która nie spełnia wymogów z art. 226 pkt 6 i 7 tej dyrektywy, podczas gdy organy te dysponują wszystkimi informacjami koniecznymi do zbadania, że spełnione zostały materialne przesłanki wykonania tego prawa”.

Także niezamieszczenie w fakturze numeru identyfikacji podatkowej odbiorcy towaru, choć stanowi on podstawę do ustalenia statusu podatkowego podatnika oraz ułatwia kontrolę transakcji wewnątrzspółnotowych, nie może powodować negatywnych konsekwencji dla dostawcy poprzez odmowę zastosowania stawki podatku w wysokości 0%. Jak wskazał Trybunał Sprawiedliwości w wyroku z dnia 20 października 2016 r. w sprawie C-24/15<sup>17</sup>, odmowa przez organ podatkowy państwa członkowskiego zwolnienia z podatku od wartości dodanej przemieszczenia wewnątrzspółnotowego na tej podstawie, że podatnik nie przekazał nadanego przez państwo członkowskie numeru identyfikacji dla celów podatku od wartości dodanej, jeżeli nie istnieje żadna poważna poszlaka wskazująca na popełnienie oszustwa, jeżeli towar został przemieszczony do innego państwa członkowskiego, a pozostałe przesłanki zwolnienia również są spełnione, byłaby niezgodna z przepisami szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej.

Co więcej, pogląd, że podatnik nie może zostać pozbawiony prawa do odliczenia podatku naliczonego od podatku należnego tylko z tego tytułu, iż faktura zawiera błędy lub pomija pewne wymagane treści, został uznany przez Trybunał Sprawiedliwości za utrwalony w stopniu na tyle dostatecznym, że w sprawie Mennica Wrocławska sp. z o.o. przeciwko Dyrektorowi Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu wydał on jedynie postanowienie. Powtórzył w nim tezę, że artykuł 168 lit. a, art. 178 lit. a oraz art. 226 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego

---

<sup>17</sup> Wyrok Trybunału Sprawiedliwości z dnia 20 października 2016 r. w sprawie C-24/15, Josef Plöckl przeciwko Finanzamt Schrobenuhausen, ECLI:EU:C:2016:791.



systemu podatku od wartości dodanej, zmienionej dyrektywą Rady 2010/45/UE z dnia 13 lipca 2010 r., należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie temu, aby krajowe organy podatkowe odmówiły podatnikowi prawa do odliczenia podatku od wartości dodanej należnego lub zapłaconego wyłącznie z tego powodu, że wystawione faktury zawierają błąd dotyczący oznaczenia towarów będących przedmiotem odnośnych transakcji, także w sytuacji gdy podatnik przed wydaniem przez organy podatkowe dotyczącej go decyzji przedstawił im dokumenty oraz wyjaśnienia niezbędne do ustalenia prawdziwego przedmiotu tych transakcji i potwierdzające, że zostały one rzeczywiście dokonane<sup>18</sup>.

Z kolei w sprawie C-280/10<sup>19</sup> Trybunał Sprawiedliwości rozważał zagadnienie prawa do odliczenia podatku naliczonego przez spółkę w sytuacji, gdy nabywcami składnika majątku byli wspólnicy tej spółki, którzy nabyli go jeszcze przed jej zawiązaniem i w konsekwencji oni sami, nie zaś spółka, zostali wskazani w treści faktury jako nabywcy. Z literalnego punktu widzenia w przedstawianej sytuacji spółka roszcżąca sobie uprawnienie do odliczenia podatku naliczonego nie dysponowała fakturą, w której byłaby ona wskazana jako nabywca towaru, co oznaczałoby, że nie został spełniony formalny wymóg skorzystania z prawa do odliczenia tego podatku. Niemniej Trybunał Sprawiedliwości orzekł, iż przepisy dyrektywy 2006/112 sprzeciwiają się przepisom krajowym, na których podstawie naliczony podatek od wartości dodanej nie może być odliczony przez spółkę, jeżeli faktura wystawiona przed rejestracją i identyfikacją rzeczonoj spółki do celów podatku od wartości dodanej została wydana na przyszłych wspólników tejże spółki.

Także posiadanie faktury wystawionej w innym języku niż język urzędowy państwa, w którym zamieszkuje podatnik, nie może być

---

<sup>18</sup> Postanowienie Trybunału Sprawiedliwości z dnia 13 grudnia 2018 r. w sprawie C-491/18, Mennica Wrocławska sp. z o.o. przeciwko Dyrektorowi Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu, ECLI:EU:C:2018:1042.

<sup>19</sup> Wyrok Trybunału Sprawiedliwości z dnia 1 marca 2012 r. w sprawie C-280/10, Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz spółka jawna przeciwko Dyrektorowi Izby Skarbowej w Poznaniu, ECLI:EU:C:2012:107.

przyczyną pozbawienia go prawa do odliczenia podatku naliczonego od podatku należnego. Jak bowiem orzekł Trybunał Sprawiedliwości w wyroku z dnia 21 czerwca 2016 r. w sprawie C-15/15<sup>20</sup>, artykuł 35 TFUE należy interpretować w ten sposób, że stoi on na przeszkodzie uregulowaniom jednostki sfederowanej państwa członkowskiego – takiej jak wspólnota flamandzka Królestwa Belgii – nakładającym na każde przedsiębiorstwo, którego miejsce prowadzenia działalności znajduje się na terytorium tej jednostki, obowiązek redagowania wszystkich danych figurujących na fakturach dotyczących transakcji transgranicznych wyłącznie w języku urzędowym rzeczonyj jednostki pod rygorem nieważności tych faktur stwierdzanej przez sąd z urzędu.

W końcu w sprawie C-85/95 Trybunał Sprawiedliwości rozważał zagadnienie odmowy podatnikowi prawa do odliczenia podatku naliczonego z tej przyczyny, że przedstawił on kopie faktur, nie zaś ich oryginały<sup>21</sup>. Problem sprowadzał się do odpowiedzi na pytanie, czy wymóg posiadania faktury w celu skorzystania z prawa do odliczenia, określony w art. 18 ust. 1 lit. a szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych<sup>22</sup>, pozwala państwom członkowskim uznawać za fakturę nie tylko oryginały, ale także inne dokumenty, takie jak kopie, duplikaty lub fotokopie, oraz czy podatnikowi, który nie ma już oryginału faktury, można zezwolić na wykazanie prawa do odliczenia podatku naliczonego za pomocą innych środków. Rozstrzygając tę kwestię, Trybunał Sprawiedliwości uznał, że należy dopuścić, by podatnicy, którzy nie mają już faktur, mogli przedstawić „inne przekonywujące dowody” na to, że transakcja, w odniesieniu do której domagają się odliczenia, faktycznie została przeprowadzona.

---

<sup>20</sup> Wyrok Trybunału Sprawiedliwości z dnia 21 czerwca 2016 r. w sprawie C-15/15, New Valmar BVBA przeciwko Global Pharmacies Partner Health Srl, ECLI:EU:C:2016:464.

<sup>21</sup> Wyrok Trybunału Sprawiedliwości z dnia 5 grudnia 1996 r. w sprawie C-85/95, John Reisdorf przeciwko Finanzamt Köln-West, ECLI:EU:C:1996:466.

<sup>22</sup> Dz.Urz. WE L 145 z 13 czerwca 1977, s. 1, wydanie specjalne w j. polskim: rozdział 09, t. 1, s 23.

Co więcej, w sprawie C-664/16<sup>23</sup> Trybunał Sprawiedliwości nie tylko dopuścił prawo do zezwolenia podatnikowi na przedstawienie dokumentów innych niż faktura, lecz wprost uznał, że ścisłe zastosowanie formalnego wymogu przedstawienia faktur naruszałoby zasady neutralności i proporcjonalności, ponieważ skutkowałoby nieproporcjonalnym uniemożliwieniem podatnikowi korzystania z neutralności podatkowej dotyczącej jego transakcji. Według Trybunału w wypadku, w którym podatnik nie przedstawia faktury, na nim spoczywa ciężar udowodnienia spełnienia przesłanek skorzystania z prawa do odliczenia podatku naliczonego. Podatnik jest więc zobowiązany do przedstawienia obiektywnych dowodów, że towary i usługi zostały mu rzeczywiście dostarczone i wyświadczone przez podatników na potrzeby własnych transakcji opodatkowanych VAT, w odniesieniu do których faktycznie zapłacił on VAT. Dowody te mogą w szczególności obejmować dokumenty znajdujące się w posiadaniu dostawców lub usługodawców oferujących towary i usługi, od których podatnik zapłacił VAT. Oszacowanie wynikające z opinii biegłego zarządzanej przez sąd krajowy może w danym wypadku uzupełnić owe dowody lub zwiększyć ich wiarygodność, lecz nie może ich zastąpić.

#### 4. Próba podsumowania orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej

Z poczynionego wyżej przeglądu orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej wynika, że wielokrotnie odrzucał on podejście formalistyczne do wymogu posiadania faktur spełniających wszystkie warunki przewidziane w przepisach art. 226–231

---

<sup>23</sup> Wyrok Trybunału Sprawiedliwości z dnia 21 listopada 2018 r. w sprawie C-664/165, Lucretiu Hadrian Vădan przeciwko Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov – Administrația Județeană a Finanțelor Publice Alba, ECLI:EU:C:2018:933.

dyrektywy jako przesłanki skorzystania z prawa do odliczenia podatku naliczonego. Punktem wyjścia do takiego podejścia jest często podkreślana przez Trybunał okoliczność, że prawo podatników do odliczenia od podatku, który są zobowiązani zapłacić, podatku należnego lub zapłaconego z tytułu otrzymanych przez nich towarów i usług powodujących naliczenie podatku stanowi podstawową zasadę wspólnego systemu podatku od wartości dodanej ustanowionego przez prawo Unii Europejskiej<sup>24</sup>. Prawo do odliczenia podatku naliczonego przewidziane w art. 167 i nast. dyrektywy 2006/112 jest integralną częścią mechanizmu VAT i co do zasady nie podlega ograniczeniu. Jest ono wykonywane natychmiast w stosunku do całego podatku obciążającego transakcje powodujące naliczenie podatku<sup>25</sup>. Ten system odliczeń ma na celu całkowite uwolnienie przedsiębiorcy od ciężaru VAT należnego lub zapłaconego w ramach całej jego działalności gospodarczej. Co za tym idzie, wspólny system podatku od wartości dodanej zapewnia neutralność każdej działalności gospodarczej w zakresie obciążeń podatkowych, bez względu na cel czy rezultaty tej działalności, pod warunkiem że ona sama podlega co do zasady opodatkowaniu podatkiem od wartości dodanej<sup>26</sup>. Z tego też powodu zasada neutralności tego podatku wymaga, aby prawo do odliczenia podatku naliczonego zostało przyznane, jeżeli zostały spełnione wymogi materialne, nawet wówczas, gdy podatnicy nie wyczerpali niektórych przesłanek formalnych<sup>27</sup>.

Takie podejście Trybunału Sprawiedliwości zdecydowało nie tylko o traktowaniu wadliwych faktur jako podstawy do odliczenia podatku naliczonego, lecz również o wywiązaniu się z innych wymogów formalnych ciążyących na podatniku. Jedynie tytułem przykładu można wskazać, że uznał on, iż identyfikacja do celów VAT, o której

---

<sup>24</sup> Wyrok Trybunału Sprawiedliwości z dnia 19 października 2017 r. w sprawie C-101/16, SC Paper Consult SRL przeciwko Direcția Regională a Finanțelor Publice Cluj-Napoca i Administrația Județeană a Finanțelor Publice Bistrița Năsăud, EU:C:2017:775, pkt 35 i przytoczone tam orzecznictwo.

<sup>25</sup> Ibidem, pkt 36 i przytoczone tam orzecznictwo.

<sup>26</sup> Ibidem, pkt 37 i przytoczone tam orzecznictwo.

<sup>27</sup> Wyrok Trybunału Sprawiedliwości z dnia 28 lipca 2016 r. w sprawie C-332/15, Astone, EU:C:2016:614, pkt 45.

mowa w art. 214 dyrektywy 2006/112, oraz obowiązek zgłoszenia przez podatnika rozpoczęcia, zmiany i zakończenia działalności, unormowane w art. 213 dyrektywy 2016/112, stanowią jedynie wymogi formalne do celów kontrolnych, które nie mogą podważać prawa do odliczenia VAT, jeżeli zostały spełnione materialne przesłanki powstania tego prawa<sup>28</sup>. A zatem ani prawodawstwo krajowe, ani też praktyka organów podatkowych i sądów państw członkowskich Unii Europejskiej nie mogą utrudniać podatnikowi VAT korzystania z prawa do odliczenia, dlatego że nie został on zarejestrowany dla celów VAT przed wykorzystaniem towarów zakupionych w ramach swej działalności podlegającej opodatkowaniu<sup>29</sup>. W tym samym duchu wypowiedział się Trybunał Sprawiedliwości, orzekając, że sankcjonowanie z tytułu nieprzestrzegania przez podatnika obowiązków w zakresie rachunkowości i składania deklaracji odmową prawa do odliczenia wykracza w sposób oczywisty poza to, co jest niezbędne do realizacji celu polegającego na zapewnieniu prawidłowego stosowania tych obowiązków, w sytuacji gdy prawo Unii Europejskiej nie stoi na przeszkodzie temu, by państwa członkowskie w odpowiednich przypadkach, jako sankcje za naruszenie wspomnianych obowiązków, nakładały grzywny lub kary pieniężne proporcjonalne do wagi naruszenia<sup>30</sup>.

Z przywołanych wyżej orzeczeń Trybunału Sprawiedliwości wynika, że wypełnienie wymogów formalnych, takich jak dysponowanie fakturą przez podatników, ma jedynie umożliwić organom podatkowym państw członkowskich przeprowadzenie kontroli rzetelności i prawidłowości wywiązania się przez niego z obowiązków materialnych. Faktura ma zatem pełnić jedynie funkcję dowodu. Przy tym w świetle przywołanego orzecznictwa nie jest to jedyny

---

<sup>28</sup> Wyrok Trybunału Sprawiedliwości z dnia 9 lipca 2015 r. w sprawie C-183/14, Radu Florin Salomie i Nicolae Vasile Oltean przeciwko Direcția Generală a Finanțelor Publice Cluj Salomie i Oltean, ECLI:EU:C:2015:454, pkt 60.

<sup>29</sup> Wyrok Trybunału Sprawiedliwości z dnia 21 października 2010 r. w sprawie C-385/09, Nidera Handelscompagnie BV przeciwko Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, ECLI:EU:C:2010:627, pkt 51.

<sup>30</sup> Wyrok Trybunału Sprawiedliwości z dnia 9 lipca 2015 r., pkt 63.

dowodów dokonania czynności dającej mu prawo do odliczenia podatku naliczonego od podatku należnego. W konsekwencji, jeśli posiadana przez podatnika faktura ma określone braki, co uniemożliwia organowi dokonanie kontroli, podatnik ten może żądać przeprowadzenia innych dowodów, które pozwoliłyby na ustalenie, czy zostały spełnione warunki materialne dające mu uprawnienie do odliczenia podatku naliczonego. Również wtedy, gdy w momencie prowadzenia przez organ podatkowy kontroli okaże się, że podatnik nie ma już samej faktury, organ jest zobowiązany dopuścić jako dowód ich kopie czy duplikaty, a także faktury znajdujące się u kontrahenta tego podatnika.

Z analizy orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej można wprowadzić wniosek, że podatnik będzie pozbawiony prawa do odliczenia podatku naliczonego, gdy wskutek naruszenia wymogów formalnych niemożliwe okaże się dowiedzenie innymi dowodami faktu dokonania czynności podlegającej opodatkowaniu oraz okoliczności towarzyszących jej dokonaniu. Jak bowiem wynika z orzecznictwa, odmowa prawa do odliczenia jest bardziej zależna od braku dowodów niezbędnych do wykazania, że wymogi materialne prawa do odliczenia podatku naliczonego zostały spełnione, niż od niespełnienia warunków formalnych<sup>31</sup>. Prawa do odliczenia można byłoby też odmówić podatnikowi, który powoływał się na nie bezprawnie lub w sposób stanowiący nadużycie prawa<sup>32</sup>.

## 5. Zakończenie

Przeprowadzona analiza orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej upoważnia zatem do stwierdzenia, że odrzucił on formalistyczne podejście do posiadania prawidłowo wystawionych faktur jako przesłanki formalnej wykonania prawa do odliczenia podatku naliczonego od podatku należnego. W praktyce oznacza

---

<sup>31</sup> Wyrok Trybunału Sprawiedliwości z dnia 11 grudnia 2014 r. w sprawie C-590/13, Idexx Laboratories Italia Srl przeciwko Agenzia delle Entrate, ECLI:EU:C:2014:2429, pkt 44-45.

<sup>32</sup> Wyrok Trybunału Sprawiedliwości z dnia 19 października 2017 r., pkt 43.

to, że organy podatkowe państw członkowskich nie mają prawa do odmowy podatnikowi uprawnienia do dokonania tego odliczenia, jeśli zostały spełnione wszystkie warunki materialne, od których uzależnione jest powstanie tego uprawnienia, nawet gdy nie uwzględniono niektórych wymogów formalnych, w tym dotyczących posiadania prawidłowych faktur. Uzasadnieniem dla takiego podejścia jest to, że Trybunał Sprawiedliwości uznał, iż wejście przez podatnika dokonującego odliczenia podatku naliczonego w posiadanie prawidłowej faktury nie stanowi wymogu formalnego do dokonania odliczenia. Według niego faktura odgrywa jedynie rolę środka dowodowego, na podstawie którego podatnik może dowieść swojego uprawnienia. Niemożność przeprowadzenia dowodu w oparciu o ten środek dowodowy nie odbiera jednak prawa do wykazania materialnoprawnego uprawnienia do dokonania odliczenia innymi środkami dowodowymi.

## **STRESZCZENIE**

Uchybienia w treści faktur oraz uchybienie obowiązku ich posiadania a prawo do odliczenia podatku naliczonego od podatku należnego w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej

Przedmiotem artykułu jest analiza orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej dotyczącego faktur VAT. Autor stara się ustalić, czy Trybunał traktuje je formalistycznie oraz czy uznaje, że jedynie prawidłowe faktury dają prawo do odliczenia podatku naliczonego od podatku należnego. Przeprowadzona analiza orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości prowadzi do wniosku, że odrzucił on formalistyczne podejście do posiadania prawidłowo wystawionych faktur jako przesłanki formalnej wykonania prawa do odliczenia podatku naliczonego od podatku należnego. W praktyce oznacza to, że organy podatkowe państw członkowskich nie mają prawa do odmowy podatnikowi uprawnienia do dokonania tego odliczenia, jeśli zostały spełnione wszystkie warunki materialne, od których uzależnione jest powstanie tego uprawnienia, nawet gdy nie uwzględniono niektórych wymogów formalnych, w tym dotyczących posiadania prawidłowych faktur. Uzasadnieniem dla takiego podejścia jest to, że według Trybunału Sprawiedliwości wejście przez podatnika dokonującego odliczenia podatku

naliczzonego w posiadanie prawidłowej faktury nie stanowi wymogu formalnego do dokonania odliczenia. W myśl poddanego analizie orzecznictwa faktura pełni jedynie funkcję środka dowodowego, na podstawie którego podatnik może dowieść swojego uprawnienia. Niemożność przeprowadzenia dowodu w oparciu o ten środek nie odbiera jednak prawa do wykazania tego uprawnienia innymi środkami dowodowymi.

**Słowa kluczowe:** VAT; faktura VAT; formalizm prawa podatkowego; prawo do odliczenia podatku naliczonego od podatku należnego

### SUMMARY

Weaknesses in the content of invoices and breach of the obligation to have them and the right to deduct input tax from output tax in the case law of the Court of Justice of the European Union

The subject of the article is an analysis of the case law of the Court of Justice of the European Union regarding VAT invoices. The author tries to determine whether the Court considers these invoices formalistically and whether it concludes that only correct invoices give the right to deduct input tax on output tax. The analysis of the jurisprudence of the Court of Justice of the European Union lead to the conclusion that it rejected the formalistic approach to possession of correctly issued invoices as a formal condition for exercising the right to deduct input tax on output tax. In practice, this means that the tax authorities of the Member States do not have the right to refuse the taxpayer the right to make this deduction if all the material requirements on which the entitlement is based have been met, even if some formal requirements, including those concerning invoices, have not been met. The rationale for this approach is that, according to the Court of Justice, possession of a valid invoice by a taxpayer does not constitute a formal requirement for a deduction. According to the Court, the invoice serves only as evidence, on the basis of which the taxpayer can prove his entitlement. The inability to take evidence under this measure does not, however, deprive the right to demonstrate the right to deduction by other means of proof.

**Keywords:** VAT; VAT invoice; formalism of tax law; right to deduct input tax



## **BIBLIOGRAFIA**

Baylac C., *Le formalisme du droit fiscal*, Paris 2002.

Gibasiewicz D., *Zasada neutralności podatku od wartości dodanej w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej*, Warszawa 2012.

Terra B., Kajus J., *A guide to the European Vat Directives*, t. I, Amsterdam 2008.

