

## ARTYKUŁY/ARTICLES

**Prof. dr hab. Marek Kalinowski**

Uniwersytet Mikołaja Kopernika w Toruniu

ORCID: 0000-0003-1106-4387

e-mail: mkal@umk.pl

# Umowa jako faktura dla celów podatku od wartości dodanej. Uwagi na marginesie wyroku Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej w sprawie C-235/21

A contract as an invoice for VAT purposes. Comments on the margin of the judgment of the Court of Justice of the European Union in case C-235/21

### Streszczenie

Przedmiotem artykułu jest analiza wyroku Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej w sprawie C-235/21. W wyroku tym orzeczono, że w pewnych sytuacjach zawarta umowa może zostać uznana za fakturę w rozumieniu art. 203 dyrektywy Rady 2006/112/WE z 28.11.2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej. Autor stara się określić, jakie konkretne cechy musi mieć taka umowa, by mogła zostać uznana za fakturę. W świetle przeprowadzonej analizy za fakturę może zostać uznana umowa, z której wynika, że została dokonana czynność podlegająca opodatkowaniu, to zaś kryterium może spełnić jedynie umowa dotycząca przeniesienia własności rzeczy. Musi z niej również wynikać, że obie jej strony są podatnikami podatku od wartości dodanej, a ponadto musi ona określać kwotę podatku oraz stawkę podatku. Przy tym ta ostatnia może zostać wywiedziona z umowy w sposób pośredni. W końcu, nawet jeśli umowa spełnia powyższe warunki, nie będzie można jej uznać za fakturę, jeśli po jej zawarciu dostawca towaru wystawi fakturę.

**Słowa kluczowe:** VAT, rachunek, umowa

JEL: K

### Uwagi wprowadzające

W wyroku z 29.09.2022 r. w sprawie C-235/21 Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej orzekł, że „artykuł 203 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej

### Abstract

The subject of this article is an analysis of the judgment of the Court of Justice of the European Union in case C-235/21. The judgment states that, in certain situations, a contractual agreement concluded between two parties may be considered to be an invoice within the meaning of Art. 203 of Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax. The author attempts to identify the specific requirements that a contractual agreement must meet in order to be recognized as an invoice. In the light of the analysis carried out, such a contractual agreement can be recognized as an invoice if it clearly indicates that the taxable transaction has been carried out. This criterion can only be met by a contract relating to the transfer of ownership of the goods. It must also show that both parties are taxable persons acting as such, and it must specify the amount of tax and the tax rate. The latter may be derived indirectly. Finally, even if the contract meets the above-mentioned conditions, it will not be considered an invoice if the supplier of the goods issues an invoice after the conclusion of the contract.

**Keywords:** VAT, invoice, contract

należy interpretować w ten sposób, że: umowę zbycia i leasingu zwrotnego, po której zawarciu strony nie wystawiły faktury, można uznać za fakturę w rozumieniu tego przepisu, w przypadku gdy umowa ta zawiera wszystkie informacje niezbędne do tego, by organ podatkowy państwa członkowskiego mógł ustalić, czy materialne przesłanki

prawa do odliczenia podatku od wartości dodanej zostały w danym wypadku spełnione, czego zbadanie należy do sądu odsyłającego”<sup>1</sup>.

Tuż po publikacji tego wyroku w polskiej prasie pojawiło się wiele komentarzy, z których treści można byłoby wyciągnąć wnioski, że stanowi on przełom w orzecznictwie dotyczącym sposobu postrzegania faktur jako dokumentu dającego podatnikowi prawo do wykonania uprawnienia do odliczenia podatku naliczonego od podatku należnego. Według tych komentarzy przywołany wyrok otworzył drogę do odliczania podatku tym podatnikom, którzy nie otrzymali faktury od swoich kontrahentów, lub też gdy faktura ta była wadliwie wystawiona<sup>2</sup>.

### **Uzasadnienie rozstrzygnięcia zawartego w wyroku Trybunału Sprawiedliwości w sprawie C-235/21**

Można oczywiście stwierdzić, że wyrok w sposób pośredni nawiązuje do prawa do odliczenia podatku naliczonego od podatku należnego, bowiem Trybunał Sprawiedliwości nawiązał do tego zagadnienia w jego uzasadnieniu. Niemniej nie można uznać, by w tej warstwie był on precedensowy. Już we wcześniejszych wyrokach Trybunał rozstrzygał, że mimo braku faktury podatnik może dokonać odliczenia podatku naliczonego od podatku należnego, o ile udowodni innymi dokumentami, że zostały spełnione przesłanki materialne uprawniające do skorzystania z prawa do odliczenia podatku naliczonego. Można zatem uznać, że analizowany wyrok potwierdził jedynie przyjętą już wcześniej zasadę.

Sam wyrok w sprawie C-235/21 dotyczy innego, choć równie ważkiego zagadnienia, co wynika wprost zarówno z jego sentencji, jak też z treści jego uzasadnienia. Faktycznie, Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej powołał w nim swoje wcześniejsze orzecznictwo, w którego świetle podatnik może wykonać prawo do odliczenia podatku naliczonego nie tylko wtedy, gdy posiada fakturę spełniającą wymogi formalne przewidziane w dyrektywie Rady 2006/112 z 28.11.2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, lecz również wtedy, gdy faktura obarczona jest błędami formalnymi, a nawet wtedy, gdy nie posiada takiej faktury (por. Kalinowski, 2019, s. 85 i n.; Sachs, 2008, s. 821 i n.). Jednakże sama sentencja wyroku dotyczy możliwości uznania u dostawcy towaru lub świadczącego usługę zawartej przez niego umowy za wystawioną fakturę. Wyrok ten zapadł na tle wykładni art. 203 dyrektywy 2006/112. Przepis ten nie dotyczy tymczasem prawa do odliczenia podatku naliczonego od podatku należnego, lecz ciężącego na wystawiającym fakturę obowiązku zapłaty wykazanej w niej kwoty.

Przepis art. 203 dyrektywy 2006/112 stanowi, że każda osoba, która wykazuje VAT na fakturze, jest zobowiązana do zapłaty VAT-u. Obowiązek zapłaty tej kwoty ciąży na wystawcy faktury nie tylko wtedy, gdy kwota ta obciąża faktycznie dokonaną transakcję. Uwzględniając funkcje tego przepisu, można wręcz stwierdzić, że dotyczy on przede wszystkim sytuacji, w której kwota podatku jest wyższa od

kwoty faktycznie należnej z tytułu transakcji, gdy transakcja nie podlega opodatkowaniu podatkiem od wartości dodanej, czy w końcu, gdy nie dokumentuje ona żadnej dokonanej czynności. Przepis ten ma przede wszystkim na celu ochronę interesu fiskalnego państwa poprzez zapobieganie utracie dochodów podatkowych.

Prawo do odliczenia podatku naliczonego od podatku należnego w podatku od wartości dodanej powstaje w momencie, gdy kwota tego pierwszego podatku staje się wymagalna. Jak wynika z art. 178 dyrektywy 2006/112, 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. W konsekwencji, jeśli podatnik otrzyma fakturę, może odliczyć wykazany w niej podatek naliczony. Jeśli zaś w tej fakturze został wykazany podatek w kwocie wyższej niż rzeczywista kwota podatku, to wskutek jej odliczenia może dojść do utraty przez państwo dochodów, jeśli organy podatkowe nie wykryją tej nieprawidłowości.

Z literalnego brzmienia przepisu art. 203 dyrektywy 2006/12 mogłoby wynikać, że podatnik będzie miał obowiązek zapłaty podatku w związku z wystawieniem przez niego dokumentu wykazującego podatek od towarów i usług jedynie wtedy, gdy ten dokument będzie spełniał wymogi formalne określone w art. 226 i n. tego aktu. Tymczasem w sprawie C-235/21 Trybunał Sprawiedliwości orzekł, że za fakturę może zostać uznana również umowa, po której zawarciu strony nie wystawiły faktury, w przypadku gdy umowa ta jednocześnie zawiera wszystkie informacje niezbędne do tego, by organ podatkowy państwa członkowskiego mógł ustalić, czy materialne przesłanki prawa do odliczenia podatku od wartości dodanej zostały w danym wypadku spełnione. Taka wykładnia mogłaby zostać uznana za stojącą w sprzeczności z przepisem art. 203 dyrektywy VAT. Jest to jednak konsekwencja wcześniejszego orzecznictwa, którego celem było odejście od formalistycznego podejścia do posiadania prawidłowo wystawionych faktur jako formalnej przesłanki skorzystania z prawa do odliczenia podatku naliczonego od podatku należnego. W szeregu wyroków Trybunał Sprawiedliwości orzekał, że różnego rodzaju błędy w fakturach nie mogą pozbawiać podatnika prawa do odliczenia podatku naliczonego od podatku należnego<sup>3</sup>. Odrzucenie rygoryzmu wiązało się niewątpliwie z funkcją, jaką została przypisana fakturom przez Trybunał. Jak wynika z motywu 46 dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej<sup>4</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, uiścił wykazany w niej podatek od wartości dodanej<sup>5</sup>.

Za punkt kulminacyjny odrzucenia przez Trybunał Sprawiedliwości rygoryzmu w podejściu do faktur można uznać wyroki w sprawach C-85/95<sup>6</sup> oraz C-664/16<sup>7</sup>. W pierwszej z nich przeanalizował on zagadnienie odmowy podatnikowi prawa do odliczenia podatku naliczonego z tej przyczyny, że przedstawił on kopie faktur, nie zaś ich oryginały. 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 17.05.1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych<sup>8</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 przekonujące dowody” na to, że transakcja, w odniesieniu do której domagają się odliczenia, faktycznie została przeprowadzona. Natomiast w drugiej z przywołanych spraw Trybunał nie tylko uznał uprawnienie podatnika do przedstawienia dokumentów innych niż faktura, lecz wprost stwierdził, 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 przypadku, w którym podatnik nie przedstawia faktury, spoczywa na nim 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-em, 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.

Wskutek otwarcia podatnikom prawa do odliczenia podatku naliczonego od podatku należnego na podstawie innych niż faktura dokumentów musiało w końcu dojść do pojawienia się problemu, czy również owe inne dokumenty uprawniające do odliczenia podatku naliczonego nie powinny zostać uznane u dokonującego czynności podlegającej opodatkowaniu za spełniające funkcję faktury. Kwestia ta pojawiła się na tle szerszego zagadnienia, jakim jest zapewnienie efektywności przepisowi art. 203 dyrektywy 2006/112, który ma chronić interes finansowy państwa poprzez zapobieganie uszczupleniu dochodów budżetowych (Nita, 2021, s. 14; Fałkowski & Lewandowski, 2011, s. 9). Trybunał musiał zatem skonfrontować się z pytaniem, czy skoro nie tylko formalistycznie rozumiana faktura, lecz również inne dowody dokonania transakcji dawały podatnikom prawo do odliczenia podatku naliczonego, to czy również te dokumenty nie powinny być traktowane jako faktury w rozumieniu przywołanego wyżej art. 203 dyrektywy. Jedynie udzielenie odpowiedzi pozytywnej na to pytanie pozwalało na zachowanie efektywności tego przepisu. Takie właśnie rozwiązanie przyjął Trybunał Sprawiedliwości w swoim wyroku w sprawie C-235/21.

Analiza przywołanego wyżej orzecznictwa nasuwa wniosek, że najpierw, w imię realizacji prawa do odliczenia podatku naliczonego od podatku należnego, które stanowi istotę podatku od wartości dodanej, Trybunał Sprawiedliwości odrzucił formalizm towarzyszący wykonywaniu tego prawa, co doprowadziło do osłabienia funkcji pełnionych przez art. 203 dyrektywy 2006/112. Następnie zaś, w celu przywrócenia mu tej funkcji, uznał, że za fakturę w rozumieniu tego przepisu można uznać również umowę, w której został wykazany podatek od wartości dodanej.

### **Analiza rozstrzygnięcia zawartego w wyroku Trybunału Sprawiedliwości w sprawie C-235/21**

Wyrok w sprawie C-235/21 należy postrzegać jako wyjątek od reguły i stąd też należy odczytywać go w sposób ścisły. Dlatego też nie każdą umowę zawartą pomiędzy stronami dokonującymi czynności podlegającej opodatkowaniu będzie można uznać za fakturę. Przede wszystkim będzie ona mogła zostać uznana za fakturę, gdy – jak stwierdził Trybunał Sprawiedliwości – będzie zawierała wszystkie informacje niezbędne do tego, by organ podatkowy państwa członkowskiego mógł ustalić, czy materialne przesłanki prawa do odliczenia podatku od wartości dodanej zostały spełnione. Niestety Trybunał Sprawiedliwości nie wskazał, jakie są to informacje, co może w przyszłości rodzić szereg wątpliwości i prowadzić do sporów pomiędzy organami podatkowymi i podatnikami.

Wydaje się, że użyte w wyroku sformułowanie należy odczytywać w ten sposób, że dla uznania umowy za fakturę z niej samej powinno wynikać, że doszło do dokonania czynności podlegającej opodatkowaniu. Natomiast okoliczność, czy doszło do tego, należy oceniać w świetle przepisów art. 2 ust. 1 w zw. z art. 14–30 dyrektywy 2006/112.

Analiza charakteru czynności podlegających opodatkowaniu podatkiem od wartości dodanej prowadzi do wniosku, że jedynie dokonanie dostawy towarów na terytorium kraju może zostać potwierdzone przez umowę jako taką. Jest ona bowiem definiowana jako przeniesienie prawa do rozporządzania towarem jak właściciel. Stąd też już na mocy samej umowy może dojść do przeniesienia tego prawa. Natomiast dla dokonania pozostałych czynności podlegających opodatkowaniu tym podatkiem nie wystarczy sama czynność konwencjonalna, jaką jest zawarcie umowy. Dla dokonania wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów konieczne jest z jednej strony przeniesienie prawa do rozporządzania rzeczą jak właściciel, z drugiej zaś przemieszczenie tej rzeczy do innego państwa członkowskiego. O ile poprzez zawarcie samej umowy można doprowadzić do przeniesienia prawa do dysponowania rzeczą jak właściciel, o tyle w tej umowie mogą znaleźć się jedynie postanowienia zobowiązujące do przemieszczenia towaru do innego państwa członkowskiego. Sama umowa nie będzie zatem potwierdzała dokonania tej ostatniej czynności, a więc spełnienia materialnych przesłanek do dokonania odliczenia. Podobnie jest

w przypadku importu towarów. Czynność ta jest definiowana jako wprowadzenie towaru na terytorium Wspólnoty. Jej wykonanie polega zatem na fizycznym przemieszczeniu towaru przez granicę wyznaczoną w art. 5–7 dyrektywy 2006/112, co oznacza, że umowa przewidująca nabycie towaru od podmiotu spoza Unii Europejskiej nie będzie potwierdzała jego przemieszczenia na terytorium Wspólnoty. W końcu, umowy o świadczenie usług przewidują zobowiązanie do ich wykonania. Zatem same w sobie nie będą potwierdzały dokonania czynności podlegającej opodatkowaniu.

Z powyższych rozważań można więc wyprowadzić wniosek, że analizowany wyrok będzie miał znaczenie jedynie w przypadku, gdy będzie dochodziło do dostawy towaru na terytorium kraju. Jedynie wtedy samo zawarcie umowy będzie prowadziło do dokonania czynności podlegającej opodatkowaniu, a tym samym – zgodnie z wyrokiem Trybunału Sprawiedliwości – ta umowa będzie mogła zostać uznana za dokument, którego sporządzenie będzie pociągało za sobą obowiązek zapłaty podatku, jak ma to miejsce w przypadku wystawienia faktury.

Dostawa towarów podlega opodatkowaniu, gdy dokonuje jej osoba mająca status podatnika, co wynika z treści art. 2 ust. 1 lit a dyrektywy 2006/112. Zatem, aby umowa mogła zostać uznana za fakturę, musi z niej wynikać również, że dokonującym dostawy jest podatnik działający w takim właśnie charakterze.

Można jednak zasadnie postawić pytanie, czy w sytuacji, w której wprawdzie dostawca towaru jest podatnikiem, a nabywcą jest podmiot niemający statusu podatnika, zawarta między nimi umowa będzie mogła zostać uznana za fakturę w rozumieniu art. 203 dyrektywy 2006/112. Biorąc pod uwagę okoliczności faktyczne, w jakich zapadł wyrok w sprawie C-235/21, należałoby opowiedzieć się za poglądem, że tylko wtedy, gdy nabywca i dostawca mają status podatników podatku od wartości dodanej, zawarta między nimi umowa będzie mogła być uznana za fakturę. Natomiast, gdy nabywcą będzie osoba niemająca statusu podatnika, zawartej między umowy nie będzie można uznać za fakturę. Za takim poglądem przemawia *ratio legis*, które zdecydowało o wydaniu analizowanego wyroku. Wskazany wyżej motywem, który zdecydował o treści rozstrzygnięcia w tej sprawie, była okoliczność, że sama umowa zawarta pomiędzy dostawcą i nabywcą otwierała temu ostatniemu podmiotowi prawo do odliczenia podatku naliczonego. W tej właśnie sytuacji interes finansowy państwa mógłby zostać narażony na uszczerbek, gdyby w zawartej umowie wskazano podatek, który nie powinien zostać odliczony, a organy podatkowe nie wykryłyby tej nieprawidłowości<sup>9</sup>. W przypadku, gdy nabywcą towarów zawierającym umowę z dostawcą jest podmiot niemający statusu podatnika, państwo nie jest narażone na wspomniany uszczerbek finansowy, ponieważ ten ostatni podmiot nie ma prawa do odliczenia podatku naliczonego, który wynika z umowy. Skoro zaś w tym przypadku nie zachodzi niebezpieczeństwo utraty dochodów finansowych, nie ma uzasadnienia dla uznania umowy za fakturę w rozumieniu art. 203 dyrektywy 2006/112. Taki pogląd zdaje się znajdować wsparcie w wyroku Trybunału Sprawiedliwości w sprawach połą-

czonych C-78/02–C-80/02 Maria Karageorgou i in.<sup>10</sup> Zdaje się on również pojawiać się w polskiej literaturze w związku z orzecznictwem Naczelnego Sądu Administracyjnego (Bartosiewicz, 2022, komentarz do art. 108, pkt 10).

Analiza wyroku w sprawie C-235/21 prowadzi do wniosku, że tylko taka umowa, w której wskazano kwotę podatku oraz stawkę podatkową, powinna zostać uznana za fakturę. Przy tym, jak wynika z uzasadnienia wyroku, sama stawka nie musi zostać wprost wskazana w tej umowie, lecz wystarczy, by można ją było wyprowadzić z jej treści.

Umowa, w której treści wskazano podatek oraz zawarto w niej te z informacji, o których mowa w przepisach tytułu XI rozdziału 3 sekcji 4 dyrektywy 2006/112, a są niezbędne do tego, by organ podatkowy mógł ustalić, czy materialne przesłanki prawa do odliczenia VAT zostały spełnione, uprawnia jej posiadacza do dokonania odliczenia. Jednak owo prawo może być wykonywane w takich samych granicach, w jakich może je wykonać posiadacz faktury. Prawo to jest co do zasady związane z rzeczywistą realizacją dostawy towarów lub świadczenia usług, a skorzystanie z prawa do odliczenia nie rozciąga się na podatek, który jest należny tylko dlatego, że wykazano go w umowie. Jeśli w umowie zostanie wykazana kwota podatku wyższa od należnej w związku z rzeczywiście dokonaną dostawą, wystawca będzie zobowiązany do jej zapłaty w całości, a jej posiadacz będzie mógł odliczyć jedynie kwotę należną z tytułu dokonanej dostawy. To zaś pociąga za sobą definitywne obciążenie przedsiębiorcy podatkiem od wartości dodanej. W konsekwencji dochodzi do naruszenia zasady jego neutralności (Gibasiewicz, 2012, s. 387). Dlatego też w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości został wyrażony pogląd, że dla zapewnienia neutralności tego podatku państwa członkowskie powinny przewidzieć w swoich prawodawstwach możliwość korekty podatku wadliwie wskazanego na fakturze<sup>11</sup>. Ze względu na to, że zawarcie umowy, w której został wykazany podatek od wartości dodanej, wywiera takie same skutki jak faktura, w szczególności zaś na mocy art. 203 dyrektywy 2006/112 wykazana w niej kwota podatku musi zostać zapłacona, należy również dopuścić możliwość dokonania jej korekty.

Dyrektywa 2006/112 nie zawiera regulacji normujących korektę podatku wadliwie wskazanego w fakturze. W tym stanie – jak uznał Trybunał Sprawiedliwości – to państwa członkowskie powinny unormować wskazane zagadnienie<sup>12</sup>. Szereg państw członkowskich Unii Europejskiej przewidziało w swoich prawodawstwach możliwość korygowania treści faktur, w tym wykazanej w nich kwoty podatku. Jednakże regulacje te nie dotyczą korekty umów. Nie oznacza to jednak, że w obecnym stanie ustawodawstwa podatnicy nie będą mogli chronić się przed negatywnymi konsekwencjami, jakie mogą wynikać dla nich z art. 203 dyrektywy 2006/112 w przypadku, gdy wykażą wadliwie podatek w zawartej umowie.

Ze względu na istotne różnice pomiędzy fakturą i umową sposób dokonywania korekty kwoty wykazanego podatku będzie się różnił. Prawodawstwo podatkowe państw członkowskich powszechnie przyjęło, że w wypadku, gdy kwota podatku została błędnie wykazana na fakturze, jej korekta

powinna nastąpić poprzez wystawienie faktury korygującej i doręczenie jej kontrahentowi. Z kolei w polskim systemie podatkowym taki sposób dokonywania korekty faktur, o których mowa w art. 108 ustawy o podatku od towarów i usług, zaakceptowano w orzecznictwie sądowym (Pysz, 2016, s. 30). Z oczywistych względów z tego sposobu korekty nie będzie można skorzystać w przypadku umowy. W tej sytuacji dla dokonania „korekty” nie wystarczyłoby zatem jednostronne działanie dostawcy towaru. By doszło do zmiany treści umowy i ewentualnego pominięcia w niej postanowień dotyczących podatku od wartości dodanej, obie jej strony musiałyby złożyć stosowne oświadczenia woli. Gdyby jednak doszło do tego, należałoby uznać, że zostało wyeliminowane ryzyko utraty przez państwo dochodów podatkowych, a tym samym dokonujący dostawy towaru nie ponosiłby konsekwencji wynikającej z art. 203 dyrektywy 2006/112. Takie same skutki powodowałyby również wystawienie po zawarciu umowy stosownej faktury wskazującej właściwą kwotę podatku od wartości dodanej lub też, gdy czynność nie podlegała opodatkowaniu lub była zwolniona od podatku, niewskazującej żadnej kwoty podatku. Ten ostatni wniosek płynie zresztą z samej sentencji analizowanego wyroku. Trybunał Sprawiedliwości orzekł bowiem, że umowa może zostać uznana za fakturę, jeśli po jej zawarciu strony nie wystawiły faktury.

## Wnioski

Niewątpliwie analizowany wyrok Trybunału Sprawiedliwości ma istotne znaczenie dla uczestników obrotu gospodarczego. Wynika z niego, że zawarta przez nich umowa, która w założeniu ma wywierać skutki w sferze prawa cywilnego, może również kształtować ich sytuację podatkową i to niezależnie od ich woli.

Z samej treści wyroku wynika, że jeśli zawarta umowa zawiera wszystkie informacje niezbędne do ustalenia, że zostały spełnione materialne przesłanki prawa do odliczenia podatku od wartości dodanej, zostanie ona uznana za fakturę, co pociągnie za sobą obowiązek zapłaty wynikającego z niej podatku, nawet gdyby nie powstał obowiązek podatkowy. Jednak analiza motywów, którymi kierował się Trybunał Sprawiedliwości, wydając ten wyrok, pozwala na stwierdzenie, że nie każda umowa zawierająca takie postanowienia wywrze skutek przewidziany w art. 203 dyrektywy Rady 2006/112/WE z 28.11.2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej. Obowiązek zapłaty wskazane-

go podatku pociągnie za sobą wyłącznie umowa zawarta pomiędzy dwoma podatnikami podatku od wartości dodanej, jej treścią zaś będzie przeniesienie prawa do rozporządzania towarem na terytorium kraju. Tylko zawierając taką umowę, podatnik powinien rozważyć, czy zamieścić w umowie postanowienia dotyczące podatku od wartości dodanej oraz jaką nadać im treść, aby nie narazić się na negatywne skutki podatkowe. Zamieszczenie tego rodzaju postanowień zawsze będzie pociągało za sobą ryzyko uznania zawartej umowy za fakturę, ponieważ Trybunał Sprawiedliwości w swoim wyroku nie wymienił enumeratywnie tych informacji, których zamieszczenie w umowie pociąga za sobą obowiązek zapłaty podatku.

Najważniejszy jednak wniosek płynący z wyroku Trybunału Sprawiedliwości jest taki, że w celu uniknięcia ewentualnych problemów, które mogłyby wynikać z zamieszczenia w umowie postanowień dotyczących podatku od wartości dodanej, należałoby zawsze po zawarciu takiej umowy wystawiać fakturę odzwierciedlającą skutki podatkowe, jakie wywarła ta umowa.

W końcu należy też wskazać, że w analizowanym wyroku Trybunał Sprawiedliwości potwierdził pośrednio przyjętą we wcześniejszym swoim orzecznictwie zasadę, w myśl której podstawą do wykonania prawa do odliczenia podatku naliczonego może być nie tylko prawidłowo wystawiona faktura, lecz również inny dokument potwierdzający spełnienie materialnych przesłanek prawa do odliczenia podatku należnego w związku z dokonaną czynnością, w tym również umowa. Przy tym, o ile podatnik może wykazać swoje prawo do odliczenia podatku naliczonego od podatku należnego szeregiem dowodów, wśród nich również umową, z których łącznie będzie wynikało ziszczenie się materialnych przesłanek prawa do odliczenia, o tyle możliwość uznania umowy za fakturę wystąpi tylko wtedy, gdy z samej tej umowy będą wynikały materialne przesłanki powstania obowiązku podatkowego.

Wprawdzie wynikająca z orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości zasada, zgodnie z którą podstawą do wykonania prawa do odliczenia podatku naliczonego może być również inny niż faktura dokument potwierdzający spełnienie materialnych przesłanek prawa do odliczenia podatku należnego w związku z dokonaną czynnością, w tym również umowa, nie jest jak dotąd respektowana przez polskie organy podatkowe, o czym świadczy choćby treść indywidualnej interpretacji prawa podatkowego z 19.04.2023 r. (nr 0114-KDIP4-1.4012.702.2022.1. APR), analizowany wyrok powinien wpłynąć na orzecznictwo polskich sądów administracyjnych, a tym samym również na zmianę praktyki tych organów.

## Przypisy/Notes

<sup>1</sup> Wyrok Trybunału Sprawiedliwości z 29.09.2021 r. w sprawie C-235/21, Raiffeisen Leasing, ECLI:EU:C:2022:739.

<sup>2</sup> Na marginesie można wspomnieć, że Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w interpretacji indywidualnej prawa podatkowego z 19.04.2023 r. (nr 0114-KDIP4-1.4012.702.2022.1.APR) uznał, iż umowa sprzedaży nieruchomości nie może stanowić podstawy do odliczenia podatku naliczonego. Według organu nie można powołać się na wyrok w sprawie C-235/21 – nie może on stanowić uzasadnienia dla poglądu, iż na podstawie umowy można odliczyć podatek w niej wykazany, gdyż ten wyrok dotyczy zagadnienia obowiązku zapłaty podatku wykazanego w niej, nie zaś prawa do odliczenia.

<sup>3</sup> Por. np. wyrok z 15.09.2016 r. w sprawie C-516/14, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos SA przeciwko Autoridade Tributária e Aduaneira, ECLI:EU:C:2016:690; wyrok z 20.10.2016 r. w sprawie C-24/15, Josef Plöckl przeciwko Finanzamt Schrobenuhausen, ECLI:EU:C:2016:791; postanowienie z 13.12.2018 r. w sprawie C-491/18, Mennica Wrocławska sp. z o.o. przeciwko Dyrektorowi Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu, ECLI:EU:C:2018:1042; wyrok z 1.03.2012 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.

<sup>4</sup> Dyrektywa 2006/112/WE Rady z 28.11.2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, Dz.Urz. UE L 345 z 11.12.2006 r.; akt ten będzie powoływany jako dyrektywa 2006/112.

<sup>5</sup> Wyrok Trybunału Sprawiedliwości z 29.04.2004 r. w sprawie C-152/02, Terra Baubedarf-Handel, ECLI:EU:C:2004:268, pkt 37.

<sup>6</sup> Wyrok Trybunału Sprawiedliwości z 5.12.1996 r. w sprawie C-85/95, John Reisdorf przeciwko Finanzamt Köln-West, ECLI:EU:C:1996:466.

<sup>7</sup> Wyrok Trybunału Sprawiedliwości z 21.11.2018 r. w sprawie C-664/165, Lucretiu Hadrian Vădan przeciwko Agentia Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Bratov – Administrația Județeană a Finanțelor Publice Alba, ECLI:EU:C:2018:933.

<sup>8</sup> Dz.Urz. WE L 145 z 13.06.1977, s. 1, wydanie specjalne w j. polskim: rozdział 09, t. 1, s. 23.

<sup>9</sup> Por. wyrok Trybunału Sprawiedliwości z 29.09.2021 r. w sprawie C-235/21, Raiffeisen Leasing, ECLI:EU:C:2022:739, pkt 41; por. też wyrok Trybunału Sprawiedliwości z 19.09.2000 r. w sprawie C-454/98, Schmeink & Cofreth AG & Co. KG przeciwko Finanzamt Borken, ECLI:EU:C:2000:469, pkt 57, 58; wyrok Trybunału Sprawiedliwości z 18.03.2021 r. w sprawie C-48/20, UAB "P", ECLI:EU:C:2021:215, pkt 27; wyrok Trybunału Sprawiedliwości z 11.04.2013 r. w sprawie C-138/12, Rusedespred, EU:C:2013:233, pkt 4.

<sup>10</sup> Wyrok Trybunału Sprawiedliwości z 6.11.2003 r. w sprawach połączonych C-78/02–C-80/02 Maria Karageorgou i in., ECLI:EU:C:2003:604, pkt 50–52.

<sup>11</sup> Por. wyrok Trybunału Sprawiedliwości z 13.12.1989 r. w sprawie C-342/87 Genius Holding, ECLI:EU:C:1989:635, pkt 18; wyrok Trybunału Sprawiedliwości z 6.11.2003 r. w sprawach połączonych C-78/02–C-80/02 Maria Karageorgou i in., ECLI:EU:C:2003:604, pkt 50–52.

<sup>12</sup> Por. wyrok Trybunału Sprawiedliwości z 13.12.1989 r. w sprawie C-342/87 Genius Holding, ECLI:EU:C:1989:635, pkt 18.

## Bibliografia/References

Bartosiewicz, A. (2022). *VAT. Komentarz* (wyd. 16), Wolters Kluwer.

Falkowski, P., & Lewandowski, K. (2011). Obowiązek zapłaty VAT z faktury zawierającej niesłusznie naliczony VAT w świetle Dyrektywy i orzecznictwa TSUE. *Monitor Podatkowy*, (11).

Gibasiewicz, D. (2012). *Zasada neutralności podatku od wartości dodanej w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej*. LEX. A Wolters Kluwer business.

Kalinowski, M. (2019). Uchybienia w treści faktur oraz uchybienie obowiązkowi ich posiadania a prawo do odliczenia podatku naliczonego od podatku należnego w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej. *Studia Iuridica Toruniensia*, XXV. <https://doi.org/10.12775/SIT.2019.020>

Nita, A. (2021). Prawna natura obowiązku zapłaty podatku na podstawie wystawionej faktury – pomiędzy odpowiedzialnością a sankcją podatkową w podatku od towarów i usług. *Kwartalnik Prawa Podatkowego*, (4).

Pysz, K. (2016). Prawo do korekty „pustej” faktury. *Monitor Podatkowy*, (3).

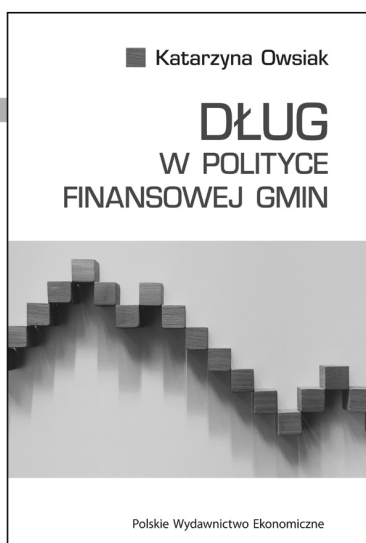
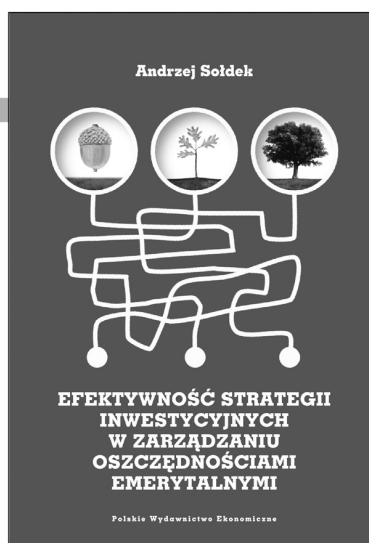
Sachs, K. (2008). W: K. Sachs & R. Namysłowski (Red.), *Dyrektywa VAT. Komentarz*. LEX. A Wolters Kluwer business, Ernst & Young.

### Prof. dr hab. Marek Kalinowski

Profesor zwyczajny w Katedrze Prawa Finansów Publicznych na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu Mikołaja Kopernika w Toruniu. Jego główne zainteresowania naukowe dotyczą prawa podatkowego i teorii prawa, ze szczególnym uwzględnieniem teorii zobowiązań podatkowych oraz wykładni prawa.

### Prof. dr hab. Marek Kalinowski

Professor of law, holds the position of full-time professor at the Nicolaus Copernicus University in Toruń (Poland). His main research interests are in the field of tax law and legal theory, in particular the general theory of tax liabilities and legal interpretation.



**Nowości**

Więcej informacji  
na stronie  
[www.pwe.com.pl](http://www.pwe.com.pl)