

<http://dx.doi.org/10.16926/gea.2025.02.01.19>

mgr Anna WARSTON

Uniwersytet Jana Długosza w Częstochowie

ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-9452-3459>email: anna.warston@doktorant.ujd.edu.pl

Glosa częściowo krytyczna do wyroku Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z dnia 30 stycznia 2024 r., C-442/22¹

Streszczenie

W komentowanym orzeczeniu Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej uznał, że niezgodne jest interpretowanie art. 203 dyrektywy VAT w taki sposób, że „zobowiązanym do zapłaty VAT jest podmiot, który «wystawi fakturę», nie zaś podmiot, którego dane zostały przywłaszczone (...)», taka wykładnia mogłaby również wynikać z brzmienia art. 203 dyrektywy VAT”. Niniejsza glosa stanowi częściowo krytyczny komentarz nie do wniosku płynącego z orzeczenia, jednakże do zaprezentowanej przez Trybunał argumentacji. Krytyka dotyczy w głównej mierze określenia przedmiotowego sformułowania „należyte starania” w kontekście działań pracodawcy podczas kontroli i nadzoru nad pracownikami wystawiającymi faktury VAT.

Słowa kluczowe: VAT, TSUE, puste faktury, podatek, dyrektywa 2006/112/WE.

Teza 1

„Sprzeczne z tym celem byłoby interpretowanie art. 203 dyrektywy VAT w ten sposób, że to widniejący na fakturze wystawca faktury wykazującej VAT w sposób stanowiący oszustwo, którego tożsamość jako podatnika VAT została przywłaszczona, jest osobą, która wykazuje VAT w rozumieniu owego art. 203, jeżeli wystawca ten działa w dobrej wierze, a organ podatkowy zna tożsamość osoby, która rzeczywiście wystawiła tę fałszywą fakturę. W takiej sytuacji to właśnie tę ostatnią osobę należy uznać za osobę, która wykazuje VAT w rozumieniu wspomnianego art. 203”².

¹ Wyrok Trybunału Sprawiedliwości UE z dnia 30.01.2024 r., sygn. C-442/22, <https://curia.europa.eu ECLI:EU:C:2024:100>, <https://eur-lex.europa.eu/62022CJ0442>, LEX nr 3659239.

² Przywołana teza pochodzi z akapitu nr 30 uzasadnienia do głosowanego orzeczenia.

Teza 2

„Art. 203 dyrektywy 2006/112 w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej należy interpretować w ten sposób, że w sytuacji gdy pracownik podatnika podatku od wartości dodanej (VAT) wystawił fałszywą fakturę wykazującą VAT, posługując się tożsamością pracodawcy jako podatnika bez jego wiedzy i zgody, pracownika tego należy uznać za osobę wykazującą VAT w rozumieniu tego art. 203, chyba że podatnik ten nie dochował należytej staranności, rozsądnie wymaganej w celu kontrolowania działań wspomnianego pracownika”³.

Wstęp

W komentowanym orzeczeniu Trybunał Sprawiedliwości po raz kolejny stanął przed problemem pustych faktur VAT oraz odpowiedzialności za ich wystawienie. Głosowane orzeczenie zasługuje na uwagę z kilku bardzo istotnych względów. W pierwszej kolejności należy zauważyć, że dotychczas zagadnienie odpowiedzialności za wystawienie tzw. pustych faktur budziło wątpliwości nie tylko w Polsce, ale również na arenie międzynarodowej⁴. Analizując wybrane orzeczenie nasuwa się pytanie badawcze **„kiedy w świetle wyroku TSUE o sygn. C-442/22 pracodawca MOŻE być zobowiązany do zapłaty podatku VAT z faktur wystawionych przez swojego pracownika bez swojej (pracodawcy) woli, wiedzy i zgody”**. Niniejsza glosa stanowi próbę udzielenia odpowiedzi na to pytanie za pomocą metody dogmatyczno-prawnej. Z uwagi na fakt, że Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej⁵ w swoim rozstrzygnięciu nie podzielił w pełni bardzo korzystnego dla podatników stanowiska zawartego w opinii Rzecznik Kokott z dnia 21.09.2023 r.⁶, przedmiotowa glosa przyjmuje charakter częściowo krytyczny.

³ Przywołana teza pochodzi z akapitu nr 37 uzasadnienia do głosowanego orzeczenia.

⁴ W podobnym zakresie TSUE m.in. w wyroku z dnia 8.12.2022 r., C-378/21, P GmbH przeciwko Finanzamt Österreich, LEX nr 3439157, wyroku z dnia 29.09.2022 r., C-235/21, Raiffeisen Leasing, Trgovina In Leasing D.O.O. przeciwko Republika Slovenija, LEX nr 3409640, wyroku z 18.03.2021 r., C-48/20, Uab “P” przeciwko Dyrektor Izby Skarbowej w B., LEX nr 3147997 oraz wyroku z dnia 8.05.2019 r., C-712/17, En.Sa. Srl V. Agenzia Delle Entrate – Direzione Regionale Lombardia Ufficio Contenzioso, LEX nr 2653641.

⁵ Dalej jako: TSUE.

⁶ Opinia Rzecznik Generalnej Juliane Kokott z dnia 21.09.2023 r., Sprawa C-442/22, P sp. z o.o. przeciwko Dyrektorowi Izby Administracji Skarbowej w Lublinie, przy udziale: Rzecznika Małych i Średnich Przedsiębiorców [wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Naczelny Sąd Administracyjny (Polska)]. Dalej jako: opinia Rzecznik,

<https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?docid=277641&mode=req&page-Index=1&dir=&occ=first&part=1&text=&doclang=PL&cid=2812293#Footnote1>, [pobrano dn.: 7.04.2024 r.].

Głosowane orzeczenie zasługuje na uwagę również z powodu składu osobowego biorących udział w rozstrzygnięciu, z uwagi na obecność między innymi Prezesa Izby N. Pićarra oraz sędziego M. Safjana, a także rzecznik generalnej J. Kokott. Do rozstrzygnięcia polskich pytań prejudycjalnych wybrano w mojej opinii najlepszych możliwych orzeczników.

I. 30.01.2024 r. TSUE wydał rozstrzygnięcie w polskiej sprawie, dotyczącej stosowania art. 203 Dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28.11.2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej⁷, którego odpowiednikiem w polskim porządku prawnym jest art. 108 ustawy o podatku od towarów i usług⁸. Obie regulacje dotyczą konsekwencji wystawiania tzw. pustych faktur⁹. Pod pojęciem pustej faktury rozumieć należy faktury nieodzwierciedlające rzeczywistych czynności gospodarczych. Odnoszą się one do sprzedaży, które nie miały miejsca, a zatem nie towarzyszą żadnym realnym transakcjom między wskazanymi na tych fakturach podmiotami¹⁰. Często określane również jako faktury fikcyjne.

Wystawianie pustych faktur powinno stanowić czyn podlegający penalizacji, jednakże należy pamiętać, że odpowiedzialności za przestępstwo skarbowe, na podstawie art. 62 § 2 ustawy kodeks karny skarbowy¹¹, osoby fizycznej, wobec której, za ten sam czyn, tj. wystawienie fikcyjnej faktury, zastosowano obowiązek zapłaty podatku na podstawie art. 108 ust. 1 ustawy o VAT, nie stanowi

⁷ Dyrektywa Rady 2006/112/WE z dnia 28.11.2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. U. UE.L. z 2006 r., nr 347, z późn. zm., s. 1), dalej jako: dyrektywa VAT lub dyrektywa 2006/112/WE.

⁸ Ustawa z dnia 11.03.2004 r. o podatku od towarów i usług (t.j. Dz. U. z 2024 r., poz. 361), dalej jako: u.VAT.

⁹ Zagadnienie pustych faktur niejednokrotnie było przedmiotem rozstrzygnięć polskich sądów. W tym zakresie m.in. NSA w wyroku z 20.11.2012 r., I FSK 16/12, LEX nr 1291094. W literaturze na temat pustych faktur m.in.: W. Kotowski, *Faktura pusta*, [w:] I. Ożóg (red.), *Karuzele i inne oszustwa podatkowe. Metody przeciwdziałania unikaniu opodatkowania*, Warszawa 2021, s. 157; M. Malinowski, *Nie bada się dobrej wiary w odniesieniu do pustych faktur*, LEX/el. 2023; Ł. Matusiakiewicz, *Przesłanki wykreślenia z rejestru podatników VAT na przykładach*, ABC, LEX/el., B. Rogalska, *Puste faktury*, [w:] *Podatek od towarów i usług w budownictwie i obrocie nieruchomościami*, Warszawa 2016, s. 172; V. Diachenko, W. Kieszkowski, *Odpowiedzialność VAT pracodawcy za oszustwa pracownika w świetle wyroku TSUE C-442/22 z 30.1.2024 r.*, „Monitor Podatkowy” 2024, nr 2, s. 18; M. Sik, *Orzecznictwo TSUE – wyrok z dnia 30 stycznia 2024 r. w sprawie C-442/22 P sp. z o.o. v. Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Lublinie*, „Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2024, nr 2, s. 63 i nn. oraz A. Bartosiewicz, *Korekta faktur, o których mowa w art. 108 ustawy o podatku od towarów i usług, w świetle najnowszego orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości*, „Przegląd Podatkowy” 2021, nr 10, s. 18–24.

¹⁰ T. Krywan, M. Niedźwiedzka, *Odpowiedzialność za wystawione faktury VAT*, ABC., pkt. 3, LEX.

¹¹ Ustawa z dnia 10.09.1999 r. Kodeks karny skarbowy, t.j. Dz. U. z 2023 r., poz. 654 z późn. zm.

naruszenia zasady *ne bis in idem*, czyli zakazu podwójnego karania¹². Art. 108 u. VAT ma na celu „domknięcie” i uszczelnienie systemu VAT, a nie represyjność¹³.

II. Głosowane orzeczenie wydane zostało w skutek rozpatrzenia pytań prejudycjalnych NSA określonych w postanowieniu z dnia 26.05. 2022 r.¹⁴. W przedmiotowej sprawie w okresie od 2001 do 2014 r. spółka P, będąca podatnikiem VAT, prowadziła działalność w zakresie sprzedaży detalicznej paliw na stacji paliw zarządzanej od listopada 2005 r. przez P.K., będącą pracownicą tej spółki. Na skutek kontroli podatkowej stwierdzono, że wspomniana spółka wystawiła 1679 faktur wykazujących kwotę VAT nieodzwierciedlającą rzeczywistą sprzedaż towarów, o łącznej wartości 1 497 847 złotych polskich VAT, na rzecz podmiotów, które odliczyły VAT wskazany na tych fakturach. Przedmiotowe faktury nie były zarejestrowane w księgach rachunkowych spółki P, a związany z nimi VAT nie został wpłacony do budżetu państwa. Wyrokiem z dnia 23.02.2018 r. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Lublinie oddalił skargę wniesioną przez spółkę P na decyzję organu podatkowego. Spółka ta wniosła zatem skargę kasacyjną do Naczelnego Sądu Administracyjnego. NSA zawiesił postępowanie kasacyjne na podstawie art. 124 § 1 pkt 5 prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi¹⁵. Z uwagi na wątpliwości interpretacyjne art. 203 dyrektywy VAT NSA skierował pytania prejudycjalne do TSUE w poniższym kształcie:

1. Czy art. 203 (dyrektywy VAT) należy rozumieć w ten sposób, że w sytuacji gdy pracownik podatnika VAT wystawił fałszywą fakturę z wykazaniem podatkiem VAT, na której wykazał dane pracodawcy jako podatnika, bez jego wiedzy i zgody, za osobę, która wykazuje VAT na fakturze, zobowiązaną do zapłaty VAT, należy uznać:
 - podatnika VAT, którego danymi bezprawnie posłużono się w treści faktury, czy też
 - pracownika, który bezprawnie wykazał VAT na fakturze, wykorzystując dane podmiotu będącego podatnikiem VAT?
2. Czy dla odpowiedzi, kogo uznać w rozumieniu art. 203 (dyrektywy VAT) za osobę, która wykazuje VAT na fakturze, zobowiązaną do zapłaty VAT

¹² Stanowisko przyjęte m.in. w wyroku TK z dnia 21.04.2015 r., P 40/13, OTK-A 2015, nr 4, poz. 48.

¹³ A. Bartosiewicz, [w:] *VAT. Komentarz*, wyd. XVII, Warszawa 2023, art. 108, s. 1320. W tym zakresie również między innymi: E. Michna, *Wymiar VAT w trybie art. 108 U.P.T.U. – problemy z ustalaniem podatku należnego i odliczaniem podatku naliczonego*, [w:] B. Brzeziński, D. Dominik-Ogińska, K. Lasiński-Sulecki, A. Zalański (red.), *Polskie prawo podatkowe a prawo unijne. Katalog rozbieżności*, Warszawa 2016, s. 205, R. Wiatrowski, *Skutki wystawienia faktury w odniesieniu do czynności zwolnionej lub wyłączonej z opodatkowania podatkiem od towarów i usług*, [w:] S. Bogucki i in., *Podatek od czynności cywilnoprawnych a VAT*, Warszawa 2016, s. 290.

¹⁴ Postanowienie NSA z dnia 26.05.2022 r., I FSK 1212/18, LEX nr 3360135.

¹⁵ Ustawa z dnia 30.08.2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi, t.j. Dz. U. z 2023 r., poz. 1634 z późn. zm.

(w okolicznościach jak przedstawione w pytaniu pierwszym), istotne jest, czy podatnikowi VAT zatrudniającemu pracownika, który bezprawnie wykazał na fakturze VAT dane zatrudniającego go podatnika, można zarzucić brak należytej staranności w nadzorze nad pracownikiem?

III. W przedmiotowej sprawie TSUE uznał, że w sytuacji, gdy pracownik podatnika VAT wystawi fikcyjną fakturę wykazując przy tym VAT posługując się jednocześnie przy tym tożsamością pracodawcy jako podatnika bez jego zgody i wiedzy, to pracownika tego należy uznać za osobę wykazującą VAT w rozumieniu art. 203 dyrektywy 2006/112/WE, chyba że podatnik (pracodawca) nie dochował należytej staranności, rozsądnie wymaganej w celu kontrolowania działań wspomnianego pracownika¹⁶.

IV. Rozstrzygnięcie TSUE „na pierwszy rzut oka” może wydawać się w pełni korzystne dla podatników, jednakże uzasadnienie do wydanego orzeczenia oraz określone nim granice odpowiedzialności pracodawcy nie są w pełni satysfakcjonujące. Należy zadać sobie pytanie, czy wydany wyrok kończy spory w temacie odpowiedzialności za „puste faktury”. Nie sposób w uznać, iż głosowane orzeczenie stanowi przełom w orzecznictwie mimo tak istotnego przedmiotu rozstrzygnięcia, bowiem **podatnicy nadal nie mają jasnego wskazania i ukierunkowania, jakie działania podjąć, aby wyeliminować winę w nadzorze**. Niestety, trzeba przy tym przyznać, że konieczność jego wydania została spowodowana działaniem sądów administracyjnych, a w szczególności NSA.

Niejednokrotnie w omawianej tematyce TSUE zajmował stanowisko, w którym zaznaczył wyraźnie, że zgodnie z unijnymi regulacjami podmiot gospodarczy ma prawo podjąć wszelkie środki, alby upewnić się, że dokonywana przez niego transakcja nie stanowi naruszenia przepisów VAT¹⁷. Zgodnie z wyrokiem NSA z dnia 27.06.2017 r.¹⁸ „Nie jest wystawcą faktury zobowiązanym do zapłaty podatku na podstawie art. 108 ust. 1 ustawy z 11.03.2004 r. o podatku od towarów i usług podmiot, którego danymi bezprawnie posłużono się w treści faktury, a zatem podmiot, pod który bezprawnie «podszył się» inny podmiot. Dotyczy to

¹⁶ J. Matarewicz, [w:] *Ustawa o podatku od towarów i usług. Komentarz aktualizowany*, LEX/el. 2024, art. 108 oraz K. Karaś, *Należyta staranność pracodawcy w świetle orzecznictwa TSUE*, „Doradca Podatkowy” 2024, nr 2, s. 40 i nn.

¹⁷ Tak TSUE m.in. w wyroku z dnia 27.09.2007 r., C-409/04, Teleos Plc i inni v. Commissioners Of Customs & Excise, ZOTSiS 2007, nr 8–9B, poz. I-7797 i wyroku z dnia 21.06.2012 r., C-80/11, Mahagében Kft v. Nemzeti Adó – És Vámhivatal Dél-Dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága I Péter Dávid v. Nemzeti Adó – És Vámhivatal Észak-Alföldi Regionális Adó Főigazgatósága, ZOTSiS 2012, nr 6, poz. I-373.

¹⁸ Wyrok NSA z dnia 27.06.2017 r., I FSK 1459/15, LEX nr 2310035. Na temat odpowiedzialności za wystawienie pustych faktur oraz dnia zasady podatku wykazanego na fakturze NSA zajęł stanowisko m.in. w wyroku z dnia 31.01.2018 r., I FSK 444/16, LEX nr 2453452.

również sytuacji, gdy bezprawnie wykorzystano dane podmiotu będącego podatnikiem podatku od towarów i usług”. Pracodawca może być zobowiązany do zapłaty podatku VAT z faktur wystawionych przez swojego pracownika bez swojej woli, wiedzy i zgody w sytuacji, gdy dochowa należytej staranności w celu uniknięcia wystawiania fałszywych faktur. Jednakże TSUE nie wskazuje bezpośrednio, jakiego rodzaju mają to być zachowania, aby zostały one uznane za „należyte” i tym samym zasługuje na krytykę w tym zakresie. Niestety jednak należy zauważyć, że utworzenie uniwersalnego katalogu zachowań, który odpowiadać będzie wszystkim przedsiębiorcom i pracownikom jest niemalże niemożliwe.

Na aprobatę w mojej opinii zasługuje stanowisko Rzecznik Kokott, w którym wskazuje ona, że **„sama wiedza (lub to, że się powinno wiedzieć) o tym, że obca osoba trzecia wystawia i sprzedaje fikcyjne faktury przy użyciu firmy danej osoby, nie może, zgodnie z brzmieniem art. 203 dyrektywy VAT, prowadzić do odpowiedzialności”**. Słusznie wskazał jednak polski organ podatkowy zaznaczając, że istnieje odpowiedzialność pracodawcy za działania jego pracowników, mimo iż działał on poza zakresem zadań wskazanych w umowie oraz wbrew przepisom prawa. Ważne niezwykle jest wyrażenie zawarte w art. 203 dyrektywy VAT, bowiem stwierdzenie „każda osoba”, ze względu na jego ogólny i nieodróżnicowany charakter, może odnosić się zarówno do podatnika, jak i do pracownika.

Mając na uwadze powyższe należy przychylić się do stanowiska Rzecznik Kokott, że z uwagi na istniejący stosunek pracy pomiędzy faktycznym a pozornym wystawcą VAT istotną rolę odgrywają działania nadzorcze, mające na celu uniknięcie odpowiedzialności za „winę w nadzorze”. Odliczenie podatku przez podatnika w łańcuchu transakcji dodatkowo zwiększa to ryzyko. Za zapobieganie temu nieodłącznemu ryzyku oszustwa jest przede wszystkim odpowiedzialny ustawodawca. O obciążeniu winą pracodawcy możemy mówić w sytuacji niespełnienia kryterium „dobrej wiary”, które będzie miało miejsce w sytuacji, gdy pracodawca wiedział o działaniach swojego pracownika i nie interweniował, mimo że mógł. O winie i odpowiedzialności pracodawcy za wystawione przez pracownika faktury VAT można mówić dopiero w sytuacji, w której doszło do osobistej winy za nadzór i dobór pracowników. W przypadku osób fizycznych określenie odpowiedzialnego za zawinione niedopełnienie standardów minimalnych należytego nadzoru nad wykonywaniem obowiązków pracowniczych nie jest ciężko wskazać. Problem pojawia się jednak w przypadku chociażby spółek mających osobowość prawną. Katalog osób, które musiałyby „zawinić”, aby spółka musiała uiścić podatek jest bardzo szeroki (bowiem może to być między innymi prezes, wiceprezes, księgowa, dyrektor, manager, a także sprzedawca). Mamy więc znaczący problem i komplikacje w kwestii określenia osoby „winnej”. Jak podkreślono w opinii rzecznik „O tym, czy taka wina występuje w niniejszej sprawie, może zadecydować wyłącznie sąd odsyłający. Jest to jednak inne kryterium niż

to wypracowane w orzecznictwie Trybunału, które dotyczy odmowy odliczenia podatku lub zwolnienia podatkowego w «oszukańczych» łańcuchach transakcji”.

Określony umową o pracę zakres zadań nie gwarantuje uczciwości działań pracownika, tym samym **nie ma znaczenia, czy wystawienie faktur leży w kompetencjach określonego pracownika, czy też nie**. Mimo braku pisemnego określenia zakresu obowiązków pracownika istnieje ryzyko przestępczego działania z jego strony, które nie jest zależne od tego, czy zadania są opisane na piśmie, czy nie. Wystawianie fikcyjnych faktur może być wykonane przez pracownika bez względu na to, czy jest to część jego obowiązków. Pracodawca nie może przewidzieć takiego zachowania pracowników, dopóki nie pojawią się nieprawidłowości w systemie księgowym. Wiadomym jest, iż pracodawca nie może ślepo ufać swoim pracownikom. Aczkolwiek, gdy tylko podatnik dysponować będzie konkretnymi wskazówkami, może on podjąć bardziej konkretne działania nadzorcze, a nawet skorzystać z pomocy organów ścigania.

Zakończenie

Reasumując rozważania na temat orzeczenia Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej dotyczącego pustych faktur VAT, dostrzegam znaczenie wyroku C-442/22, który stawia przed nami kluczowe pytania o odpowiedzialność pracodawców za działania ich pracowników. Trybunał uznaje, że w sytuacji, gdy pracownik wystawia fikcyjną fakturę, używając danych pracodawcy bez jego wiedzy, to pracownik ten staje się osobą odpowiedzialną za wykazanie VAT. Niemniej jednak, odpowiedzialność pracodawcy nie jest całkowicie wykluczona, zwłaszcza w przypadku braku należytej staranności w nadzorze nad pracownikami.

Z perspektywy praktycznej orzeczenie to podkreśla konieczność wdrożenia efektywnych mechanizmów kontrolnych w firmach, które mogą zminimalizować ryzyko wystawiania pustych faktur. Warto zauważyć, że odpowiedzialność pracodawcy opiera się na zasadzie „dobrej wiary” oraz na koncepcji odpowiedzialności *vicarious*. Oznacza to, że przedsiębiorcy muszą być proaktywni w zapobieganiu nadużyciom, co może obejmować szkolenia dla pracowników oraz regularne audyty wewnętrzne. Glosowane orzeczenie znajduje swój wydzźwięk w orzecznictwie polskich sądów między innymi w kwestii oceny zarzutów naruszenia prawa materialnego, podnosząc stanowisko TSUE, że „zgodnie z art. 203 dyrektywy VAT, każda osoba wykazująca VAT na fakturze jest zobowiązana do zapłaty podatku wykazanego na tej fakturze”¹⁹. WSA we Wrocławiu wskazał w uzasadnieniu, że „sama ogólna «powinność posiadania wiedzy» na ten temat nie stanowi jeszcze o własnej winie podatnika”²⁰, powołując się przy tym na

¹⁹ Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 22.10.2024 r., I SA/Wr 191/23, LEX nr 3784906.

²⁰ Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 1.10.2024 r., I SA/Wr 935/23, LEX nr 3786151.

punkty 60 i 61 opinii Rzecznik Generalnej Juliane Kokott z dnia 21 września 2023 r. w sprawie C-442/22, EU:C:2023:702 oraz punkty 33–37 głosowanego orzeczenia. W odniesieniu do zagadnienia kontroli pracowników na płaszczyźnie powinności podatkowych ciążyących na pracodawcy NSA²¹ niejednokrotnie odwołał się do omawianego orzeczenia wskazując przy tym istotę dochowania należytej staranności podczas nadzoru i kontroli działań swoich pracowników.

Podsumowując, orzeczenie TSUE w sprawie pustych faktur VAT nie tylko wytycza nowe kierunki w interpretacji przepisów, ale także stawia przed przedsiębiorcami poważne wyzwania. Kluczowe jest, aby firmy zrozumiały, że ich odpowiedzialność za działania pracowników nie kończy się na zatrudnieniu, lecz wymaga ciągłego monitorowania i doskonalenia procesów wewnętrznych²². W obliczu tej decyzji przedsiębiorcy powinni zainwestować w odpowiednie narzędzia i procedury, aby chronić się przed potencjalnymi konsekwencjami prawnymi i finansowymi związanymi z wystawianiem pustych faktur.

Otwarte pod rozagę pozostawię dwa pytania: Dlaczego TSUE nie wykorzystał w pełni argumentów Rzecznik Kokott w uzasadnieniu orzeczenia? A także: Czy zawężone stanowisko TSUE wynikało z obawy przed fiskalnymi konsekwencjami przyjęcia stanowiska Rzecznik, a może z chęci powielenia dotychczasowej linii orzeczniczej?

Bibliografia

Literatura

- Bartosiewicz A., [w:] *VAT. Komentarz*, wyd. XVII, Warszawa 2023, art. 108.
- Bartosiewicz A., *Korekta faktur, o których mowa w art. 108 ustawy o podatku od towarów i usług, w świetle najnowszego orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości*, „Przegląd Podatkowy” 2021, nr 10.
- Diachenko V., Kieszkowski W., *Odpowiedzialność VAT pracodawcy za oszustwa pracownika w świetle wyroku TSUE C-442/22 z 30.1.2024 r.*, „Monitor Podatkowy” 2024, nr 2.
- Karaś K., *Należyta staranność pracodawcy w świetle orzecznictwa TSUE*, „Doradca Podatkowy” 2024, nr 2.
- Kotowski W., *Faktura pusta*, [w:] I. Ożóg (red.), *Karuzele i inne oszustwa podatkowe. Metody przeciwdziałania unikaniu opodatkowania*, Warszawa 2021,
- Krywan T., Niedźwiedzka M., *Odpowiedzialność za wystawione faktury VAT*, ABC, pkt. 3, LEX/el.

²¹ Wyrok NSA z dnia 8.05.2024 r., I FSK 312/24, LEX nr 3757091, wyrok NSA z dnia 8.05.2024 r., I FSK 1781/23, LEX nr 3757098 oraz wyrok NSA z dnia 8.05.2024 r., I FSK 119/24, LEX nr 3757099.

²² K. Lasiński-Sulecki, *Puste faktury wystawione przez pracownika. Wyrok Trybunału Sprawiedliwości z 30.01.2024 r., C-442/22, P. sp. z o.o. przeciwko Dyrektorowi Izby Administracji Skarbowej w Lublinie, przy udziale Rzecznika Małych i Średnich Przedsiębiorców*, PP 2024, nr 4, s. 59.

- Lasiński-Sulecki K., *Puste faktury wystawione przez pracownika. Wyrok Trybunału Sprawiedliwości z 30.01.2024 r., C-442/22, P. sp. z o.o. przeciwko Dyrektorowi Izby Administracji Skarbowej w Lublinie, przy udziale Rzecznika Małych i Średnich Przedsiębiorców*, „Przegląd Podatkowy” 2024, nr 4.
- Malinowski M., *Nie bada się dobrej wiary w odniesieniu do pustych faktur*, LEX/el. 2023.
- Matarewicz J., [w:] *Ustawa o podatku od towarów i usług. Komentarz aktualizowany*, LEX/el. 2024, art. 108.
- Matusiakiewicz Ł., *Przesłanki wykreślenia z rejestru podatników VAT na przykładach*, ABC, LEX/el.
- Michna E., *Wymiar VAT w trybie art. 108 U.P.T.U. – problemy z ustalaniem podatku należnego i odliczaniem podatku naliczonego*, [w:] B. Brzeziński i in. (red.), *Polskie prawo podatkowe a prawo unijne. Katalog rozbieżności*, Warszawa 2016.
- Rogalska B., *Puste faktury*, [w:] *Podatek od towarów i usług w budownictwie i obrocie nieruchomościami*, Warszawa 2016.
- Sik M., *Orzecznictwo TSUE – wyrok z dnia 30 stycznia 2024 r. w sprawie C-442/22 P sp. z o.o. v. Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Lublinie*, „Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2024, nr 2.
- Wiatrowski R., *Skutki wystawienia faktury w odniesieniu do czynności zwolnionej lub wyłączonej z opodatkowania podatkiem od towarów i usług*, [w:] S. Bogucki i in., *Podatek od czynności cywilnoprawnych a VAT*, Warszawa 2016.

Orzecznictwo

Trybunał Konstytucyjny

Wyrok TK z dnia 21.04.2015 r., P 40/13, OTK-A 2015, nr 4, poz. 48.

Naczelny Sąd Administracyjny

- Wyrok NSA z dnia 8.05.2024 r., I FSK 119/24, LEX nr 3757099.
- Wyrok NSA z dnia 8.05.2024 r., I FSK 1781/23, LEX nr 3757098.
- Wyrok NSA z dnia 8.05.2024 r., I FSK 312/24, LEX nr 3757091.
- Wyrok NSA z dnia 31.01.2018 r., I FSK 444/16, LEX nr 2453452.
- Wyrok NSA z dnia 27.06.2017 r., I FSK 1459/15, LEX nr 2310035.
- Wyrok NSA z dnia 20.11.2012 r., I FSK 16/12, LEX nr 1291094.
- Postanowienie NSA z dnia 26.05.2022 r., I FSK 1212/18, LEX nr 3360135.

Wojewódzki Sąd Administracyjny

- Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 22.10.2024 r., I SA/Wr 191/23, LEX nr 3784906.
- Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 1.10.2024 r., I SA/Wr 935/23, LEX nr 3786151.
- Wyrok WSA w Łodzi z dnia 26.08.2020 r., I SA/Łd 68/20, LEX nr 3053873.

TSUE

- Wyrok TSUE dnia 30.01.2024r., Sygn. C-442/22, <https://Curia.Europa.Eu/ECLI:Eu:C:2024:100>, <https://Eur-Lex.Europa.Eu/62022cj0442>, LEX nr 3659239.
- Wyrok z dnia 29.09.2022 R., C-235/21, Raiffeisen Leasing, Trgovina In Leasing D.O.O. Przeciwko Republika Slovenija, LEX nr 3409640.
- Wyrok z dnia 18.03.2021 R., C-48/20, Uab "P" przeciwko Dyrektor Izby Skarbowej w B., LEX nr 3147997.
- Wyrok z dnia 8.05.2019 R., C-712/17, En.Sa. Srl V. Agenzia Delle Entrate – Direzione Regionale Lombardia Ufficio Contenzioso., LEX nr 2653641.
- Wyrok TSUE z dnia 21.06.2012 R., C-80/11, Mahagében Kft V. Nemzeti Adó – És Vámhivatal Dél-Dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága I Péter Dávid V. Nemzeti Adó – És Vámhivatal Észak-Alföldi Regionális Adó Főigazgatósága, Zotsis 2012, nr 6, poz. I-373.
- Wyrok TSUE z dnia 27.09.2007 R., C-409/04, Teleos Plc I Inni V. Commissioners Of Customs & Excise, Zotsis 2007, nr 8–9b, poz. I-7797.
- Wyrok z dnia 8.12.2022 R., C-378/21, P Gmbh przeciwko Finanzamt Österreich, LEX nr 3439157.

Akty prawne

- Ustawa z 10.09.1999 r. Kodeks karny skarbowy, t.j. Dz. U. z 2023 r., poz. 654 z późn. zm.
- Ustawa z 30.08.2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi, t.j. Dz. U. z 2023 r., poz. 1634 z późn. zm.
- Ustawa z 11.03.2004 r. o podatku od towarów i usług, t.j. Dz. U. z 2024 r., poz. 361.
- Dyrektywa Rady 2006/112/WE z 28.11.2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, Dz. U. UE.L. z 2006 r., nr 347, z późn. zm.

Inne

- Opinia Rzecznik Generalnej Juliane Kokott z 21.09.2023 r., Sprawa C-442/22, P sp. z o.o. przeciwko Dyrektorowi Izby Administracji Skarbowej w Lublinie, przy udziale: Rzecznika Małych i Średnich Przedsiębiorców [wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Naczelny Sąd Administracyjny (Polska)]. Dalej jako: opinia Rzecznik <https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?docid=277641&mode=req&pageIndex=1&dir=&occ=first&part=1&text=&doclang=PL&cid=2812293#Footnote1> [pobrano dn.: 07.04.2024 r.].

Glossa partially critical of the judgment of the Court of Justice of the European Union of January 30, 2024, C-442/22

Summary

In the ruling commented on, the Court of Justice of the European Union held that it is incompatible to interpret Article 203 of the VAT Directive in such a way that “the person liable to pay VAT is the person who ‘issues the invoice’, not the person whose data has been misappropriated ... such an interpretation could also result from the wording of Article 203 of the VAT Directive.” This gloss is partly a critical commentary not on the conclusion of the ruling, however on the reasoning presented by the Court. The criticism mainly concerns the determination of the phrase “due diligence” in question in the context of the employer’s actions during the control and supervision of employees issuing VAT invoices.

Keywords: VAT, CJEU, empty invoices, taxpayer, Directive 2006/112/EC.