

Od wydawcy

Oddajemy do rąk Czytelników kolejną książkę z serii „Monografie podatkowe” poświęconą fakturowaniu czynności podlegających opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług. Autorzy analizują szczegółowe problemy prawne najważniejszego dokumentu podatkowego, który wystawiany jest obowiązkowo przez podmioty prywatnoprawne i publicznoprawne na podstawie przepisów prawa podatkowego. Dokument ten („faktura podatkowa”) przede wszystkim wywołuje skutki publicznoprawne. Jego głównym zadaniem jest wykazanie kwot podatku należnego i podatku naliczonego na potrzeby rozliczania podatku od towarów i usług. Analiza tej funkcji jest najważniejszym wątkiem tej książki. Autorzy dokonują również analizy skutków cywilnoprawnych posłużenia się fakturą podatkową w stosunkach prywatnoprawnych oraz deliktów prawnokarnych i karnoskarbowych popełnianych w związku z wystawieniem lub użyciem faktur podatkowych. W aneksie do książki zamieszczono analizę przyszłej nowelizacji przepisów, które mają wejść w życie w 2026 r. (tzw. obowiązkowe wystawianie faktur ustrukturyzowanych).

Książka jest wspólnym dziełem pracowników Instytutu Studiów Podatkowych, w którym korzystano również z dorobku analitycznego i opiniodawczego z lat 2017–2024. Redaktorem naukowym jest prof. dr hab. Witold Modzelewski, uznany w kraju i zagranicą znawca podatku od towarów i usług. Od lat publicznie staje on w obronie jakości prawa podatkowego, jego ochrony przed destrukcją, lobbingiem, a przede wszystkim niekompetencją. Jego największą zasługą w 2024 r. było przyczynienie się do odroczenia zmian w zasadach fakturowania, które doprowadziłyby do totalnej destrukcji podatku od towarów i usług. Ta katastrofa została przesunięta na 2026 r., choć jest szansa, że do niej nie dojdzie.

Niniejsza książka zainteresuje wszystkich, którzy zajmują się zawodowo podatkiem od towarów i usług, czyli księgowych, biura rachunkowe, doradców podatkowych oraz innych prawników i ekonomistów, a także studentów z wydziału prawa, wydziałów ekonomicznych i rachunkowych.

Wstęp

Publikacja ta zawiera kompleksowe i praktyczne omówienie zagadnień związanych z fakturowaniem czynności podlegających opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług. Autorzy szczegółowo analizują aspekty zarówno prawnopodatkowe, jak i cywilnoprawne i karne. Dostarczają Czytelnikowi niezbędnej wiedzy na potrzeby prawidłowego wystawiania i korygowania faktur.

Książka rozpoczyna się od analizy faktur jako zjawiska gospodarczego. Omówiono ich rodzaje, znaczenie w obrocie gospodarczym oraz obowiązki związane z wystawianiem i przechowywaniem. Następnie autorzy skoncentrowali się na fakturach podatkowych. Szczegółowo przeanalizowali ich status prawnopodatkowy, rodzaje, typ obowiązku i uprawnienia do wystawienia, niezbędne dane, a także procedury korygowania i anulowania.

W dalszej części książki analizą objęto szczególne formy faktur podatkowych, takie jak faktury zaliczkowe, faktury VAT marża czy faktury wystawiane w procesie samofakturowania. Autorzy poruszają również kwestie związane z należytą starannością w przypadku posługiwania się fakturami oraz odpowiedzialnością za oszustwa podatkowe.

Kolejne rozdziały poświęcone są statusowi cywilnoprawnemu faktury podatkowej, jej roli w prawie i postępowaniu karnym, a także prawu UE dotyczącemu fakturowania. Poddano analizie przypadki, w których faktura może być uznana za umowę cywilnoprawną, wezwanie do zapłaty czy podstawę do dochodzenia roszczeń, a także przeanalizowano problematykę fakturowania w ramach umowy konsorcjum oraz wprowadzenie obowiązkowego systemu e-fakturowania w UE.

Książka ta stanowi niezwykle cenne źródło wiedzy dla przedsiębiorców, księgowych, doradców podatkowych oraz wszystkich osób zainteresowanych tematyką fakturowania. Analiza orzecznictwa oraz praktyczne wskazówki sprawiają, że publikacja ta jest nie tylko kompendium wiedzy, ale również użytecznym źródłem wiedzy dla prawników.

Praca dotyczy stanu prawnego na dzień 1 stycznia 2025 r.

Faktura jako zjawisko gospodarcze

1.1. Rodzaje faktur (handlowe, podatkowe, pro forma)

1.1.1. Faktura w ujęciu cywilnoprawnym (faktura handlowa) to dokument księgowy o charakterze rozliczeniowym, potwierdzający dokonanie określonej transakcji handlowej – najczęściej sprzedaży towaru lub usługi. Jej podstawową funkcją jest udokumentowanie najważniejszych warunków umowy, w tym określenie stron, przedmiotu świadczenia, ceny i terminu płatności

Faktury handlowe nie tylko stanowią podstawowy dowód sprzedaży, ale również istotny element systemu podatkowego. Z perspektywy przedsiębiorców faktury te umożliwiają prowadzenie prawidłowej ewidencji oraz służą jako podstawa do dochodzenia roszczeń w przypadku sporów handlowych.

Pojęcie faktury podatkowej definiuje art. 2 pkt 31 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. jako „dokument w formie papierowej lub w formie elektronicznej zawierający dane wymagane ustawą i przepisami wydanymi na jej podstawie”.

Zgodnie natomiast z art. 2 pkt 32 tej ustawy faktura elektroniczna to faktura w formie elektronicznej wystawiona i otrzymana w dowolnym formacie elektronicznym. W świetle przepisów faktura elektroniczna ma tę samą moc co faktura papierowa. Przy czym jak stanowi art. 106n ust. 1, stosowanie faktur elektronicznych wymaga akceptacji odbiorcy faktury. Prawo podatkowe nie precyzuje jednak, w jakiej formie owa akceptacja ma nastąpić. Zgoda ta może więc przybrać dowolną postać. Ponadto odbiorca nie musi wyrażać akceptacji dla każdej faktury z osobna. Wystarczy jednorazowa zgoda na dostarczanie faktur drogą elektroniczną. Faktura podatkowa nie musi pełnić funkcji cywilnoprawnych.

Należy wyróżnić następujące rodzaje faktur:

- 1) faktury handlowe (sprzedażowe) – dokumenty wystawiane przez sprzedawcę na rzecz nabywcy, potwierdzające wykonanie czynności cywilnoprawnych, w tym szczególnie umowy sprzedaży;
- 2) faktury podatkowe – faktury zawierające informacje niezbędne do rozliczenia podatku od towarów i usług, w tym stawkę i kwotę VAT. Wyróżnia się:
 - a) faktury korygujące – dokumenty wystawiane w celu skorygowania błędów lub w razie zmiany warunków dokonania czynności udokumentowanej pierwotną fakturą,

- b) faktury zaliczkowe – dokumenty wystawiane w przypadku otrzymania zaliczki lub przedpłaty przed dokonaniem dostawy towaru lub wykonaniem usługi,
 - c) faktury VAT marża – dotyczące czynności podlegających opodatkowaniu na zasadach szczególnych;
- 3) faktury pro forma – dokumenty o charakterze informacyjnym, zazwyczaj wystawiane przed zawarciem umowy sprzedaży, określające proponowane warunki transakcji; faktura pro forma może również pełnić funkcję faktury handlowej.

1.1.2. Faktura korygująca. Faktura korygująca jest dokumentem wystawianym w celu skorygowania błędów lub w razie zmiany warunków dokonania czynności udokumentowanej fakturą podatkową. Jej wystawienie jest konieczne w przypadku:

- 1) zmiany ceny, ilości lub rodzaju towaru lub usługi,
- 2) udzielenia rabatu, opustu lub obniżki ceny,
- 3) zwrotu towaru, usługi lub zwrotu zaliczki, przedpłaty, raty,
- 4) błędów w pierwotnej fakturze (np. błędne dane nabywcy, nieprawidłowa stawka VAT).

Zasady wystawiania faktury korygującej:

- 1) fakturę korygującą należy wystawić niezwłocznie po stwierdzeniu konieczności korekty;
- 2) powinna ona zawierać wszystkie obowiązkowe elementy faktury VAT, a dodatkowo:
 - a) określenie „FAKTURA KORYGUJĄCA” lub „KOREKTA”,
 - b) numer i datę wystawienia faktury pierwotnej,
 - c) przyczynę korekty,
 - d) kwoty netto i brutto korekty (ze znakiem minus w przypadku zmniejszenia wartości transakcji).

Ponadto faktura korygująca powinna być doręczona nabywcy.

1.1.3. Duplikat faktury. Faktura będąca duplikatem faktury podatkowej jest wystawiana – wyłącznie na wniosek nabywcy – w przypadku zgubienia lub zniszczenia oryginału faktury. Powinna zawierać adnotację „DUPLIKAT”. Wystawienie duplikatu faktury nie wpływa na wartość transakcji ani wysokość podatku należnego i naliczonego.

1.2. Faktura handlowa

1.2.1. W niniejszym podrozdziale przedstawione zostaną skutki wystawienia i użycia faktury handlowej, stanowiącej lub imitującej oświadczenie woli osoby trzeciej, a więc takiej, która mimo wskazania jej jako wystawcy w treści dokumen-

tu handlowego nie brała bezpośredniego udziału w jego wystawianiu¹. Zaznaczyć należy, że poniższe uwagi koncentrują się na cywilnoprawnych skutkach wystawienia faktur handlowych. Wystawienie i użycie innych rodzajów faktur będzie bowiem rodziło różne skutki na gruncie innych gałęzi prawa².

1.2.2. Faktura handlowa jest dokumentem, który nie służy do potwierdzenia czynności na potrzeby podatku od towarów i usług, wywołuje jedynie skutki na gruncie prawa cywilnego. Jak wskazuje się w piśmiennictwie: „[...] faktura handlowa jest *sui generis* oświadczeniem sprzedawcy – wystawcy faktury o wykonaniu całości (lub tylko części – w zależności od postanowień umowy) zobowiązań wynikających z zawartego kontraktu stanowiąc jednocześnie formalną podstawę wzajemnego rozrachunku i obustronnego księgowania”³. Tym samym faktura handlowa nie musi spełniać jakichkolwiek warunków ustawowych, a zwłaszcza określonych w art. 106e ustawy z dnia 11 marca 2004 r. Przepis ten odnosi się bowiem do faktury podatkowej, a prawo publiczne nie określa wymogów, jakie spełnić musi faktura handlowa, gdyż dokument ten ma charakter cywilnoprawny i jako taki powinien oddawać przede wszystkim wolę stron. Faktura handlowa to więc zwykła dokumentacja handlowa stosowana między kontrahentami, która zgodnie z art. 60 k.c. stanowi formę złożenia oświadczenia woli. Tym samym należy do niej zastosować zasady wykładni oświadczeń woli wynikające w szczególności z art. 65 k.c., a także przepisy dotyczące ich wadliwości.

W przypadku gdy wystawienie przez faktycznego wystawcę faktury handlowej odbyło się bez wiedzy ani upoważnienia podmiotu wskazanego jako wystawca w treści dokumentu, należy uznać, że taki dokument nie stanowi oświadczenia woli tego pozornego wystawcy. Tym samym nie będzie on mógł być użyty w celu dochodzenia rzekomych roszczeń wynikających z faktury handlowej, a jej faktyczny wystawca narazi się na odpowiedzialność karną opisaną w art. 270 k.k.⁴

Sytuacje, w których faktura handlowa została sporządzona przez osobę inną niż wystawca, lecz za jego przyzwoleniem, można podzielić na dwie grupy:

¹ Niniejsze rozważania nie obejmują przypadków, w których osoba fizyczna składa oświadczenie woli w imieniu osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej, działając w zakresie swoich umocowań. W tej sytuacji należy bowiem uznać, że zgodnie z art. 38 k.c. oświadczenie woli zostało złożone przez osobę prawną lub jednostkę organizacyjną niemającą osobowości prawnej.

² Por. podrozdział II pkt 9 – skutki podatkowe faktur podatkowych, Rozdział III pkt 1 – skutki cywilnoprawne faktur podatkowych oraz Rozdział IV – skutki karne i karnoskarbowe)

³ M. Piotrowski, M. Ślifirczyk, *Faktura handlowa – podstawowe zagadnienia*, BISP 1998, nr 9.

⁴ Por. np. wyrok SA w Warszawie z dnia 20 marca 2015 r., II AKa 38/15, [https://orzeczenia.waw.sa.gov.pl/content/\\$N/154500000001006_II_AKa_000038_2015_Uz_2015-03-20_001](https://orzeczenia.waw.sa.gov.pl/content/$N/154500000001006_II_AKa_000038_2015_Uz_2015-03-20_001), dostęp: 22.01.2025. Wyrok ten dotyczy wprowadzie faktur podatkowych, lecz stan faktyczny zaistniał jeszcze przed uchwaleniem typu kwalifikowanego przestępstwa fałszowania faktur, w związku z czym czyn zabroniony został zakwalifikowany jako fałszerstwo dokumentów, o którym mowa w art. 270 § 1 k.k., czyli przepisie, który ma zastosowanie także w przypadku fałszowania dokumentacji handlowej.

- 1) faktyczny wystawca podrabia podpis wystawcy fikcyjnego;
- 2) faktyczny wystawca dodaje na fakturze adnotację, że sporządza ją w imieniu podmiotu wskazanego w treści dokumentu jako wystawca, i podpisuje samodzielnie.

W pierwszym przypadku dochodzi do fałszerstwa dokumentu i jest to jedno ze znamion czynu zabronionego, o którym mowa w art. 270 § 1 k.k.⁵ Nieco bardziej zawiła pozostaje kwestia traktowania podrobionej za zgodą fikcyjnego wystawcy dokumentacji handlowej jako jego oświadczenia woli. W tej sytuacji należy jednak uznać, że nie doszło do skutecznego oświadczenia woli pozornego wystawcy, a tym samym czynność nie rodzi dla osoby, której podrobiony podpis widnieje na fakturze handlowej, skutków cywilnoprawnych wynikających z umowy⁶.

Jeżeli faktyczny wystawca sporządza fakturę handlową w imieniu cudzym, lecz ma odpowiednie pełnomocnictwo, jest zgodna z prawem i rodzi skutki prawne dla osoby, w której imieniu sporządzono dokumentację, pod warunkiem że czynność dokonana przez faktycznego wystawcę nie przekraczała granic pełnomocnictwa. Jeżeli natomiast sporządzanie faktur handlowych przekraczało zakres umocowania faktycznego wystawcy, to ewentualne skutki prawne wynikające z oświadczenia woli zawartego na fakturze handlowej będą zależały od jego potwierdzenia przez podmiot, w którego imieniu faktura handlowa jest wystawiana. Zgodnie z art. 103 § 2 zdanie pierwsze k.c. kontrahent wystawcy faktury może w takim wypadku wyznaczyć termin na potwierdzenie oświadczenia woli wynikającego z faktury handlowej.

Na fakturze handlowej można zawrzeć dowolne oświadczenie woli, dla którego właściwa jest forma pisemna. Ze względu na jej specyfikę najczęściej stanowić będzie ona dowód prowadzenia działalności gospodarczej lub jej wykonywania w określonym terminie, umowę, wezwanie do zapłaty długu, podstawę do wydania nakazu zapłaty w postępowaniu nakazowym zgodnie z art. 485 k.p.c., podstawę do stwierdzenia istnienia wierzytelności, pokwitowanie, uznanie długu przez dłużnika lub podstawę do realizacji uprawnień gwarancyjnych.

⁵ Por. np. wyrok SA w Łodzi z dnia 4 grudnia 2014 r., II AKa 273/14, [https://orzeczenia.lodz.sa.gov.pl/content/\\$N/152500000001006_II_AKa_000273_2014_Uz_2014-12-04_001](https://orzeczenia.lodz.sa.gov.pl/content/$N/152500000001006_II_AKa_000273_2014_Uz_2014-12-04_001), dostęp: 22.01.2025.

⁶ Na marginesie pozostawiam w tym miejscu kwestię odpowiedzialności deliktowej wynikającej z art. 415 k.c. (przyp. M.D.).

Szczególne formy faktur podatkowych

2.1. Faktura pro forma

Faktura pro forma to szczególna forma faktury, ukształtowana na potrzeby obrotu gospodarczego. Przepisy ustawy z dnia 11 marca 2004 r. nie przewidują takiego dokumentu.

Charakter faktury pro forma następująco opisał WSA w Warszawie w orzeczeniu z dnia 3 grudnia 2010 r.: „Faktura pro forma to dokument będący zapowiedzią lub propozycją faktury (zwykle faktury VAT). Nie jest dokumentem księgowym. Faktura pro forma pełni rolę oferty handlowej. Teoretycznie i praktycznie, może się zdarzyć, że faktura pro forma nie pokrywa się z fakturą ostateczną. Zatem faktura pro forma jest dokumentem, który jest zapowiedzią, że kiedyś zostanie wystawiona zwykła faktura, lecz nie jest dokumentem księgowym. W obrocie handlowym faktura pro forma pełni jedynie rolę pewnego rodzaju oferty zawarcia umowy sprzedaży towaru lub świadczenia usług. Zapowiada, że w przyszłym okresie zostanie wystawiona właściwa faktura VAT. Ponadto wystawienie faktury pro formy nie zwalnia podatnika z obowiązku wystawienia faktury na zasadach ogólnych, skoro ta nie jest dowodem dokonania transakcji, ani dowodem księgowym, a co za tym idzie na jej podstawie nie ma możliwości ujmowania jej w księgach podatkowych. Ustawodawca nie zawarł unormowań dotyczących tego typu dokumentów w żadnym akcie prawnym związanym z podatkiem VAT czy też podatkiem dochodowym od osób prawnych. Należy zatem stwierdzić, iż faktury pro forma nie wywołują żadnych skutków podatkowych”⁷.

Faktura pro forma jest jednakże traktowana na gruncie przepisów prawa cywilnego odmiennie niż na gruncie prawa podatkowego. W wyroku z dnia 23 października 2014 r. SO w Łomży wskazał, że: „Faktura pro forma była tylko potwierdzeniem złożenia oferty handlowej w rozumieniu kodeksu cywilnego, zgodnie z którym oświadczenie drugiej stronie woli zawarcia umowy stanowi ofertę, o ile określa istotne postanowienia tej umowy”⁸.

⁷ III SA/Wa 2559/10, LEX nr 757597.

⁸ I Ca 218/14, [https://orzeczenia.lomza.so.gov.pl/content/\\$N/15051000000503_I_Ca_000218_2014_Uz_2014-10-23_002](https://orzeczenia.lomza.so.gov.pl/content/$N/15051000000503_I_Ca_000218_2014_Uz_2014-10-23_002), dostęp: 22.01.2025.

Jednocześnie zgodnie ze stanowiskiem Ministerstwa Finansów „dokument nazywany fakturą pro-forma nie jest dowodem księgowym. Jest to dokument wystawiany w obrocie gospodarczym i jego celem może być np. potwierdzenie złożenia oferty czy przyjęcia zamówienia do realizacji”⁹.

2.2. Faktura VAT marża

Inną szczególną fakturą jest faktura VAT marża. Zgodnie z art. 119 i art. 120 ust. 4 w związku z art. 106e ust. 2 i 3 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. podatnik sprzedający:

- 1) usługi turystyczne,
 - 2) dzieła sztuki,
 - 3) towary używane (np. samochody),
 - 4) przedmioty kolekcjonerskie i antyki
- może dokumentować sprzedaż za pomocą faktury określanej jako VAT marża.

Charakter szczególnego sposobu opodatkowania ww. czynności (a tym samym obowiązku ich dokumentacji) przedstawiony został przez Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy w piśmie z dnia 12 grudnia 2016 r.¹⁰ na tle sprawy z zakresu sprzedaży samochodów. Organ ten wskazał, że: „Przepisy ustawy o podatku od towarów i usług przewidują zatem stosowanie szczególnej procedury opodatkowania dostawy – między innymi – towarów używanych, polegającej na opodatkowaniu marży. Jest to wyjątek od ogólnej reguły opodatkowania obrotu, czyli kwoty stanowiącej zapłatę z tytułu sprzedaży, pomniejszonej o kwotę należnego podatku. Ta szczególna procedura dotyczy jednak tylko dostawy towarów używanych, które podatnik nabył od określonej kategorii podmiotów. Należy podkreślić, że do stosowania szczególnej procedury opodatkowania marżą uprawnieni są wszyscy podatnicy, którzy dokonują dostawy towarów nabytych w okolicznościach wymienionych w art. 120 ust. 10 ustawy. Zatem, do sprzedaży samochodu może mieć zastosowanie szczególna procedura w zakresie dostawy towarów używanych zawarta w art. 120 ustawy, o ile spełnione zostaną warunki określone w art. 120 ust. 10 ustawy. [...] W konsekwencji zobowiązany Pan będzie do udokumentowania tej transakcji – zgodnie z art. 106e ust. 3 ustawy – fakturą VAT «procedura marży-towary używane»”¹¹.

2.3. Faktury wystawiane przez małego podatnika

Kolejna szczególna faktura to faktura wystawiana przez małego podatnika.

⁹ Wyjaśnienie Ministerstwa Finansów dotyczące dokumentów określanych mianem faktur pro-forma, „Biuletyn Skarbowy” 2013, nr 3.

¹⁰ 0461-ITPP2.4512.677.2016.1.AD, <https://eureka.mf.gov.pl/informacje/podglad/329269>, dostęp: 22.01.2025.

¹¹ Tamże.

W myśl art. 2 pkt 25 lit. a ustawy z dnia 11 marca 2004 r. przez małego podatnika rozumie się podatnika podatku od towarów i usług, u którego wartość sprzedaży (wraz z kwotą podatku) nie przekroczyła w poprzednim roku podatkowym wyrażonej w złotych kwoty odpowiadającej równowartości 2 mln euro. Taki podatnik w przypadku wyboru tzw. metody kasowej zgodnie z art. 21 ust. 1 ww. ustawy zobowiązany jest na podstawie art. 106e pkt 1 ust. 16 do wystawiania faktury, która powinna zawierać w przypadku dostawy towarów lub świadczenia usług, w odniesieniu do których:

- 1) obowiązek podatkowy powstaje w momencie otrzymania całości lub części zapłaty lub
- 2) w przepisach wydanych na podstawie rozporządzenia określono termin powstania obowiązku podatkowego z chwilą otrzymania całości lub części zapłaty
- wyrazy „metoda kasowa”.

O szczególnym charakterze tej faktury decydować będzie wola podatnika, który jeśli uprzednio zawiadomi naczelnika urzędu skarbowego, zobowiązany będzie do oznaczania faktury wyrazami „metoda kasowa”.

2.4. Faktura VAT RR

W przepisach rozdziału 2 „Szczególne procedury dotyczące rolników ryczałtowych” w dziale XII ustawy z dnia 11 marca 2004 r. prawodawca uregulował zasady wystawiania faktur VAT RR.

Zgodnie z art. 116 ust. 1 ww. ustawy podatnik zarejestrowany jako podatnik VAT czynny, nabywający produkty rolne od rolnika ryczałtowego¹², wystawia w 2 egzemplarzach fakturę dokumentującą nabycie tych produktów. Oryginał faktury jest przekazywany dostawcy.

Faktura VAT RR powinna zawierać oświadczenie dostawcy produktów rolnych o treści: „Oświadczam, że jestem rolnikiem ryczałtowym zwolnionym od podatku od towarów i usług na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatku od towarów i usług” (art. 116 ust. 3 ww. ustawy).

W myśl natomiast art. 116 ust. 2 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. faktura dokumentująca nabycie produktów rolnych powinna być oznaczona jako „Faktura VAT RR” i zawierać co najmniej:

- 1) imię i nazwisko lub nazwę albo nazwę skróconą dostawcy i nabywcy oraz ich adresy;
- 2) numer identyfikacji podatkowej lub numer PESEL dostawcy i nabywcy;
- 3) datę dokonania nabycia oraz datę wystawienia i numer kolejny faktury;
- 4) nazwy nabytych produktów rolnych;

¹² Podmiot korzystający ze zwolnienia przewidzianego w art. 43 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 11 marca 2004 r.