

5

Anna Kwiecińska

Sankcje w podatku od towarów i usług

Opiekun naukowy: prof. dr hab. Artur Mudrecki



Anna Kwiecińska

Absolwentka studiów magisterskich na kierunku prawo. Studentka doktoranckiego seminarium prawniczego. Wykładowca w Wyższej Szkole Bankowej. Prawnik w firmie Ekspert Celny Doradztwo Celne. Zajmuje się prawem podatkowym, celnym oraz gospodarczym.

Abstrakt

Przedmiotem artykułu są sankcje podatkowe występujące w podatku od towarów i usług oraz ich zgodność z prawem Unii Europejskiej. Długa historia sankcji podatkowych pokazuje skomplikowanie zastosowania takich regulacji oraz wprowadzenie ich w takim kształcie, żeby były zgodne z przepisami Unii Europejskiej oraz zasadą proporcjonalności.

Autorka skupia się na wskazaniu, dlaczego zastosowanie sankcji podatkowych w systemie prawnym jest tak istotne dla prawidłowego funkcjonowania budżetu państwa, a także przedstawia problemy związane z wprowadzeniem tych przepisów do systemu prawnego.

Polskie przepisy ustawy o podatku od towarów i usług dają możliwość nałożenia dodatkowego zobowiązania podatkowego w czterech stawkach: 15%, 20%, 30% oraz 100%. Niestety obecnie uregulowane przepisy nie pozwalają na dostosowywanie sankcji co do stanu faktycznego sprawy oraz tego, jaki cel powinny one spełnić.

Liczne orzecznictwo z zakresu zasady proporcjonalności jasno pokazuje, że przy przepisach z zakresu sankcji podatkowych zawsze powinno się kierować tym, czy ich nałożenie jest zgodne z kryteriami proporcjonalności.

Przełomowym orzecznictwem dla regulacji dodatkowego zobowiązania podatkowego w Polsce był wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, który wskazał luki oraz niezgodności naszych regulacji. Pokazał wyraźnie, że należy wprowadzić zmiany w zakresie sankcji podatkowych w polskiej ustawie VAT.

Słowa kluczowe: sankcje podatkowe, zasada proporcjonalności

Value Added Tax sanctions

Abstract

The subject of the article is tax sanctions applicable to value added tax and their compliance with European Union law. The long history of tax sanctions shows the complexity of applying such regulations and introducing them in such a shape that they comply with European Union regulations and the principle of proportionality.

The article focuses on indicating why the application of tax sanctions in the legal system is so important for the proper functioning of the state budget, but also presents problems related to the introduction of these provisions of law into the legal system.

The Polish provisions of the Value Added Tax Act allow for the imposition of an additional tax liability at four rates: 15%, 20%, 30% and 100%. Unfortunately, the currently regulated provisions do not allow for adjusting the sanctions to the facts of the case and what purpose they should meet.

Numerous case law on the principle of proportionality clearly shows that when legislation on tax penalties is concerned, one should always be guided by whether their imposition complies with the proportionality criteria.

The breakthrough jurisprudence for the regulation of the additional tax liability in Poland was the judgment of the Court of Justice of the European Union, which clearly indicated the gaps and inconsistencies in our regulations. This clearly showed that changes should be made in the field of tax sanctions in value added tax in Poland.

Keywords: tax sanctions, the principle of proportionality

Wprowadzenie

Podatek od towarów i usług jest najbardziej fiskalnym podatkiem, który przynosi do budżetu państwa ponad 40% jego przychodów, przez co jego właściwe odprowadzanie jest niezmiernie istotne dla prawidłowego funkcjonowania państwa. Jest tak skonstruowany, żeby był neutralny dla przedsiębiorców, a cały jego ciężar powinien ponosić ostatni konsument. Taka konstrukcja podatku jest mocno narażona na nadużycia ze strony podatników. Dlatego w celu zmniejszenia nadużyć, a najlepiej ich zlikwidowania, stosuje się sankcje, które nazwano w Polsce dodatkowym zobowiązaniem podatkowym.

1. Zasadność nakładania sankcji podatkowych

Zgodnie z przepisami dyrektywy Unii Europejskiej państwa członkowskie mogą nakładać inne obowiązki, które uznają za konieczne do prawidłowego naliczenia i pobrania podatku oraz w celu unikania oszustw podatkowych. Mogą również wprowadzać specjalne środki w celu uproszczenia procedury poboru podatków oraz zapobieżenia niektórym rodzajom oszustw podatkowych lub omijania opodatkowania. W tym celu państwa wprowadzają sankcje podatkowe do systemów prawnych (Dyrektywa, 1977, art. 22 i 27).

Sankcja oznacza ujemne skutki prawne, które mogą nastąpić, jeżeli podmiot, do którego była skierowana norma prawna, nie zastosuje się do tej normy (Wincenciak, 2008). Sankcja administracyjna może zostać nałożona na podstawie aktu prawnego przez organ administracji publicznej (Wincenciak, 2008). Trybunał w sprawie K-1 ustalił, że dodatkowe zobowiązanie podatkowe to sankcja administracyjna, którą nakłada się w przypadku, kiedy podatnik zadeklarował kwotę zwrotu różnicy podatku VAT lub zwrotu podatku naliczonego wyższą od kwoty należnej (TSUE, 2009). Ma służyć prawidłowemu naliczaniu i pobieraniu podatku od towarów i usług.

Sankcjami podatkowymi są konsekwencje, jakie podatnik odczuwa w związku z naruszeniem norm wynikających z prawa podatkowego i mogą zostać wymierzone wyłącznie przez organy podatkowe (Majka, 2010). Powstają one względem podatnika, który naruszył przepisy prawa podatkowego. Zostają nałożone na podatnika w decyzji administracyjnej. Jest to decyzja o charakterze konstytucyjnym i deklaratoryjnym, która powoduje powstanie zobowiązania podatkowego (Modzelewski, 2010). Sankcje podatkowe zostają ustalone w odpowiedniej kwocie przez naczelnika urzędu skarbowego lub naczelnika

urzędu celno-skarbowego po określeniu przez wskazanych naczelników prawidłowej kwoty zobowiązania podatkowego (Zubrzycki, 2010). Należy zatem uznać, że obowiązek podatkowy zapłacenia sankcji podatkowych powstaje z dniem doręczenia podmiotowi decyzji konstytutywnej wydanej przez organ (Borszowski, 2018).

Główną funkcją sankcji podatkowych jest funkcja prewencyjna. Jej celem jest zapobieganie naruszeniu norm prawnych w przyszłości zarówno przez ogół społeczeństwa (tzw. prewencja generalna), jak i przez konkretne osoby (tzw. prewencja indywidualna). Dodatkowe zobowiązanie podatkowe ma głównie funkcję prewencji indywidualnej, ponieważ ma ona odstraszać społeczeństwo od dokonywania naruszeń podatkowych. Funkcja odszkodowawcza zawsze ma charakter majątkowy. Sankcja podatkowa przejawia ją poprzez uzyskanie przez związek publicznoprawny kompensaty za niezapłacenie odpowiedniej kwoty podatku przez podatnika. Jednakże przez to, że sankcja zawsze jest wyższa niż sama zaległość, to funkcja kompensacyjna nigdy nie jest jedyną funkcją, jaką przewiduje ustawodawca, tworząc sankcje, a w szczególności dodatkowe zobowiązanie podatkowe (Majka, 2010).

Sankcje podatkowe mogą powstawać poprzez trzy podstawowe metody. Są nimi: podwyższenie podstawy opodatkowania, podwyższenie zobowiązania podatkowego, które dzieli się na utratę ulg podatkowych i powstanie dodatkowego zobowiązania podatkowego, oraz zmniejszenie lub utrata prawa do zwrotu podatku. Do nałożenia sankcji wystarczające jest samo uznanie naruszenia prawa podatkowego przez podatnika, ponieważ nie są uzależnione od winy i mają charakter obiektywny. Podmiotem opisanej sankcji są zarówno podmioty fizyczne, kiedy nie ma w stosunku do nich zastosowanie sankcja karno-skarbowa, jak i osoby prawne oraz organizacje niemające osobowości prawnej (Modzelewski, 2010).

2. Sankcje podatkowe w ustawie o podatku od towarów i usług

Sankcje podatkowe zostały uregulowane 5 lipca 1993 r., a przez wątpliwości, czy sankcje podatkowe są zgodne z prawem Unii Europejskiej, przestały obowiązywać od 1 grudnia 2008 roku. Między innymi to wyrok z dnia 20 maja 2008 r. Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku, sygn. akt I SA/Gd 41/08 umożliwił ponowne wprowadzenie ich do systemu prawnego. Sąd

zaznaczył, że dodatkowe zobowiązanie podatkowe nie obciąża konsumpcji, dlatego nie istnieje możliwość jego przerwania na nabywcę towaru lub usługi. Jest związane z wadliwym sporządzeniem deklaracji VAT. Nie ustala się go proporcjonalnie do ceny towarów i usług, wymierza się go w wysokości 30% zawyżenia kwoty do zwrotu lub zaniżenia zobowiązania podatkowego. Dodatkowe zobowiązanie podatkowe jako nieposiadające żadnej zasadniczej cechy charakterystycznej dla podatku od towarów i usług nie narusza przepisów VI dyrektywy (WSA, 2008). Następnie potwierdził to wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z 15 stycznia 2009 roku w sprawie K1 (WSA, 2009).

Nowelizacją z dnia 1 stycznia 2017 roku wprowadzono ponownie sankcje do ustawy o podatku od towarów i usług. Zdecydowano się je przywrócić ze względu na skalę nadużyć podatkowych (Zubrzycki, 2020). Wprowadzenie sankcji podatkowych było kolejnym krokiem w walce z luką VAT-owską, a sankcje miały być skierowane głównie przeciwko podmiotom, które brały udział w karuzelach podatkowych (Modzelewski, 2020).

Wprowadzone przepisy przewidywały trzy stawki sankcji podatkowych: podstawową 30%, podwyższoną 100% i obniżoną 20% (Ustawa, 2004, art. 112b i 112c). W późniejszym terminie wprowadzono jeszcze stawkę 15% (Ustawa, 2004, art. 112b). Ustawa nie przewiduje możliwości stopniowania wysokości sankcji, jedynie niższe stawki sankcji przy zaistnieniu określonych przesłanek. Samo ich zaistnienie nakłada obowiązek na organy nałożenia sankcji, nie potrzebne jest wykazywanie winy podatnika. Wysokość sankcji podatkowych nie jest zależna od zawinienia podatnika, a odnosi się tylko do zadeklarowanego przez niego zaniżonego zobowiązania podatkowego albo zawyżonego zwrotu, czyli zaistnienia stanu obiektywnego (Michalik, 2019).

Podstawą do zastosowania sankcji nie jest wypłata źle wyliczonej i wskazanej przez podatnika kwoty, a samo błędne wskazanie jej w deklaracji podatkowej. Taki zapis budzi bardzo dużo kontrowersji z uwagi na to, że nie musi dojść do uszczuplenia budżetu Skarbu Państwa. Samo błędne wykazanie kwoty podatku przez podatnika prowadzi do zastosowania sankcji, chociaż organ przed obliczeniem sankcji jest zobowiązany do wyliczenia prawidłowego zobowiązania podatkowego. Taki przypadek prowadzi do ukarania podatnika dodatkowym zobowiązaniem podatkowym, kiedy nie doszło do strat we wpływie podatku do budżetu Państwa (Michalik, 2019). Sankcje mogą również zostać nałożone wtedy, gdy podatnik przeniósł nadwyżkę na kolejny miesiąc, więc nie miało jak dojść do uszczuplenia Skarbu Państwa, ponieważ jest to zdarzenie

przyszłe (Michalik, 2019). Nakładanie w takich przypadkach dodatkowego zobowiązania podatkowego jest zbędne i zupełnie nieproporcjonalne do celu, dla którego sankcje zostały wprowadzone przez ustawodawcę, a którym jest ochrona należnych wpływów z podatku od towarów i usług (Michalik, 2019).

Kwotę 20% sankcji stosuje się w przypadku, kiedy podatnik po zakończeniu kontroli podatkowej lub kontroli celno-skarbowej złożył korektę deklaracji uwzględniającą stwierdzone nieprawidłowości i najpóźniej w dniu złożenia tej korekty deklaracji wpłacił kwotę zobowiązania podatkowego lub zwrócił nienależną kwotę zwrotu. Kwotę 15% sankcji stosuje się w przypadku, kiedy podatnik w terminie 14-dniowym od dnia doręczenia upoważnienia do przeprowadzania kontroli celno-skarbowej skoryguje deklarację podatkową błędnie sporządzoną przez podatnika i najpóźniej w dniu złożenia tej korekty deklaracji wpłaci kwotę zobowiązania podatkowego lub zwróci nienależną kwotę zwrotu (Ustawa, 2004, art. 112b).

Stawka 100% sankcji ma zastosowanie w przypadku, kiedy nieprawidłowe zadeklarowanie kwoty zobowiązania podatkowego wynika w całości lub części z faktury, która została wystawiona przez podmiot nieistniejący, faktury, która stwierdza czynności, która nie została dokonana (tzw. pusta faktura), albo podaje kwotę niezgodną z rzeczywistością, lub pozycji, która podlega nieważności bezwzględnej uregulowanej w art. 58 kodeksie cywilnym oraz posiada wadę oświadczenia woli uregulowaną w art. 83 kodeksie cywilnym (pozorność) – w części dotyczącej powyższych nadużyć (Ustawa, 2004, art. 112c).

W takim przypadku regulacja nakładająca sankcje podatkową w kwocie 100% znajduje zastosowanie nawet w przypadku, kiedy zachodzi przesłanka do nałożenia niższej kwoty sankcji podatkowej. Wtedy przepis ten staje się przepisem szczególnym względem przepisu z art. 112b ust. 1–2b ustawy o podatku od towarów i usług. Oznacza to, że nawet kiedy podatnik wpłaci zobowiązanie podatkowe w odpowiedniej kwocie, jak wynika to z art. 112b ust. 2 i 2b, nie ma zastosowania obniżona stawka dodatkowego zobowiązania podatkowego (Zubrzycki, 2020).

Zapis regulujący podniesioną stawkę dodatkowego zobowiązania podatkowego ma odniesienie do czynów, które są nadużyciami w prawie podatkowym. Takie zachowanie powinno zawsze skutkować sankcją 100% kwoty zawyżenia albo zaniżenia, ponieważ czynności podatnika od początku miały zamiar narazić Skarb Państwa na stratę. Późniejsze dokonanie korekty przez podatnika nie może zniwelować jego początkowego zamiaru (Zubrzycki, 2020).

Tak jak uznano w uzasadnieniu wprowadzenia powyższego przepisu, „podwyższona stawka sankcji ma na celu penalizację ewidentnych nadużyć dokonywanych przez podatników, świadomie biorących udział w oszukańczych transakcjach, co uzasadnia określenie sankcji tej wysokości – odpowiadającej wysokości uszczuplenia wpływu do budżetu” (Rządowy projekt ustawy, 2016, uzasadnienie do druku nr 965, strona 38). Należy uznać, że organy ustalają dodatkowe zobowiązanie podatkowe w wysokości 100% tylko w stosunku do osób, które były świadome procederu i wzięły w nim udział z pełną świadomością dokonywanych czynów (Zubrzycki, 2020).

3. Zasada proporcjonalności

Trybunał w sprawie K1 jednoznacznie uznał, że państwa członkowskie mogą nałożyć inne obowiązki, które uznają za konieczne do prawidłowego naliczenia i pobrania podatku (TSUE, 2009). Jak wskazuje orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej w sprawie C 183/14, sankcje podatkowe nie powinny być nadmierne w stosunku do wagi naruszenia przez podatnika ciężających na nim obowiązków (TSUE, 2015). Oznacza to, że sankcje muszą być proporcjonalne do przewinienia oraz celu, jaki mają spełniać.

Genezy powoływania się na proporcjonalność należy szukać w orzeczeniu Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z dnia 29 listopada 1956 roku, sygn. akt-C-8/55. Sąd powołał się w orzeczeniu, że wysokość kar nakładanych na podmioty gospodarcze powinna być proporcjonalna do naruszenia. Dokładniej opisał to Trybunał w orzeczeniu z dnia 17 grudnia 1970 roku, sygn. akt C-11/70, powołując się na wymóg przydatności i konieczności. Doprecyzował natomiast zasadę proporcjonalności w wyroku z dnia 20 lutego 1979 roku, sygn. akt C-120/70, kiedy powołał się również na wymóg proporcjonalności *sensu stricto*. Na podstawie orzecznictwa uznano zasadę proporcjonalności jako jedną z podstawowych zasad chroniących prawa jednostki (Mudrecki, 2020).

W aktualnym rozumieniu prawa podatkowego i zasady proporcjonalności należy rozumieć ją jako relację stosowanego środka do zamierzonego celu. Do sprawdzenia, czy ustanowione przepisy prawa są proporcjonalne, należy przeprowadzić test składający się z trzech kroków. Pierwszym z nich jest sprawdzenie kryterium przydatności, czyli czy dany środek jest przydatny do realizacji danego celu. Drugim krokiem jest test konieczności, czyli sprawdzenie-

nie, czy dany środek jest konieczny do realizacji danego celu i czy nie istnieje łagodniejszy środek, który pozwoliłby spełnić dany cel. Ostatnim etapem jest sprawdzenie kryterium proporcjonalności *sensu stricto*, czyli czy korzyści płynące z zastosowania danego środka są wyższe niż wady jego zastosowania (Mudrecki, 2020).

Obecnie zasada proporcjonalności jest uregulowana w art. 5 ust. 4 Traktatu o Unii Europejskiej (Traktat, 1992, art. 5 ust. 4). Zgodnie z rangą traktatów Unii Europejskiej zasadę proporcjonalności należy zaliczać do ogólnych zasad unijnych. Niestety w ordynacji podatkowej nie uregulowano zapisów o zasadzie proporcjonalności, chociaż znajdowała się ona w projekcie do ustawy.

Tę kwestię dobrze opisuje wyrok Europejskiego Trybunału Praw Człowieka z dnia 14 maja 2013 roku, nr. sprawy 66529/11, gdzie zgodnie z uzasadnieniem „ingerencja – wliczając w to ingerencję wynikającą z zastosowania środków mających na celu zapewnienie uiszczania podatków, musi zapewniać sprawiedliwą równowagę między potrzebami związanymi z interesem powszechnym społeczeństwa, a wymogami ochrony praw podstawowych jednostki. Starania mające na celu zachowanie tej równowagi znajdują wyraz w strukturze art. 1 jako całości, wliczając w to akapit drugi tegoż artykułu: między zastosowanymi środkami a realizowanymi celami musi istnieć rozsądny stosunek proporcjonalności” (ETPC, 2013). Przy konstruowaniu przepisów należy zachować niezbędną równowagę pomiędzy ingerencją w prawa podatników dla celów spełnienia założeń jakie przewidują przepisy. Zajęcie się tym tematem przez Europejski Trybunał Praw Człowieka było bardzo istotne, ponieważ jego zadaniem jest orzekaniem w sprawie skarg za naruszenie praw i wolności zawartych w Konwencji o ochronie praw człowieka i podstawowych wolności oraz jej Protokołach dodatkowych.

4. Proporcjonalność w przypadku nakładania sankcji podatkowych w podatku od towarów i usług

VAT jest podatkiem samoobliczalnym i dlatego wytyczenie granic proporcjonalności sankcji nim objętych jest niezmiernie ważne. Sankcje podatkowe mają za zadanie zniechęcić podatników od wyłudzeń tego podatku, co udowadnia prewencyjny charakter sankcji (Mudrecki, 2020). Należy się jednak zastanowić, czy sankcje podatkowe spełniają trzy tezy proporcjonalności, czyli kryterium przydatności, konieczności i proporcjonalność *sensu stricto*.

Niezmiernie ważnym wyrokiem w tym zakresie jest wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z dnia 26 kwietnia 2017 roku, sygn. akt C-564/15. Według uzasadnienia do orzeczenia „zasadę proporcjonalności należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwia się ona temu, aby organy podatkowe nakładały na podatnika, który nabył towar, którego dostawa jest objęta systemem odwrotnego obciążenia, sankcję podatkową wynoszącą 50% kwoty podatku od wartości dodanej, jaką jest on zobowiązany uiścić organom podatkowym, jeżeli te ostatnie nie doznały utraty wpływów podatkowych i nic nie wskazuje na popełnienie przestępstwa podatkowego, czego zbadanie należy do sądu odsyłającego” (TSUE, 2017). Oznacza to, że nie można nakładać wysokich sankcji podatkowych, a może nawet i żadnych, jeżeli organ nie doznał utraty wpływu podatku i nic nie wskazuje na popełnienie przestępstwa. Polskie przepisy o sankcjach podatkowych dają niestety możliwość nałożenia na podatnika sankcji, jeżeli Skarb Państwa nie doznał uszczuplenia. Na podstawie tego wyroku należy wnioskować, że jeżeli takie sankcje zostałyby nałożone, to byłyby one niezgodne z zasadą proporcjonalności.

Z uzasadnienia do przytoczonego wyroku wiadomo również, że „sankcje nie mogą zatem wykraczać poza to, co jest niezbędne do osiągnięcia celów obejmujących zapewnienie prawidłowego poboru podatku i zapobieganie przestępstwom podatkowym. Dla dokonania oceny, czy sankcja jest zgodna z zasadą proporcjonalności, należy uwzględnić w szczególności charakter i wagę naruszenia, którego ukaraniu służy ta sankcja, oraz sposób ustalania jej kwoty” (TSUE, 2017). Należy zatem badać przepisy wprowadzające sankcje podatkowe pod względem ich proporcjonalności oraz ich trzech tez. Potwierdza to zasadność sprawdzenia, czy wprowadzane albo już zastosowane sankcje spełniają kryterium przydatności, konieczności oraz proporcjonalności *sensu stricto*.

Bardzo ważną kwestię opisał również Trybunał w wyroku z dnia 4 października 2018 roku, sygn. akt C-384/17, a mianowicie „zasada proporcjonalności wymaga, po pierwsze, aby sankcja odpowiadała wadze naruszenia, i po drugie, aby przy określaniu sankcji, a także ustalaniu kwoty grzywny zostały uwzględnione indywidualne okoliczności danego przypadku” (TSUE, 2018). Tutaj sąd również podkreślił, jak ważna jest proporcjonalność sankcji do naruszenia, i dodatkowo zaznaczył, że każda sprawa powinna być indywidualnie interpretowana i sprawdzana za zgodnością z zasadami prawa Unii Europejskiej. Dlatego należy uznać, że zgodnie z orzecznictwem Unii Europejskiej sankcje

podatkowe będą proporcjonalne, jeżeli wysokość dodatkowego zobowiązania nie będzie nadmierna w stosunku do wagi naruszenia przez podatnika ciężających na nim obowiązków i tylko w takim przypadku mogą zostać nałożone.

5. Przełomowy wyrok Trybunału Sprawiedliwości

Z pytaniem czy sankcje są proporcjonalne zmierzył się również Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu. Postanowieniem z dnia 3 października 2019 roku w sprawie o sygn. akt I SA/Wr 448/19 zawiesił postępowanie i skierował do Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej pytanie prejudycjalne dotyczące wykładni przepisów prawa unijnego (WSA, 2019). Sąd miał wątpliwości czy w przypadku, kiedy podatnik dobrowolnie skoryguje deklarację podatkową i zapłaci zaległe zobowiązanie wraz z odsetkami, będzie to zgodne z zasadą proporcjonalności oraz prawem Unii Europejskiej. W takim przypadku nie dojdzie do uszczuplenia budżetu państwa, a podatnik zgodnie z przepisami ustawy o podatku od towarów i usług będzie zobowiązany do zapłaty 20% sankcji podatkowych. Również spółka miała zasadne pytania, czy w przypadku tej sprawy sankcje nie miały opresyjnego charakteru, a nie prewencyjnego i że nie została wzięta pod uwagę waga oraz charakter naruszenia oraz brak przesłanek do zakwalifikowania sprawy jako oszustwo podatkowe.

Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej wydał wyrok w tej sprawie 15 kwietnia 2021 roku. Zaznaczył, że państwa członkowskie mogą nakładać sankcje, ale sądy krajowe muszą badać proporcjonalność sankcji w każdym przypadku i uzależniać ją od konkretnego stanu faktycznego. Podkreślił również, że w przypadku, gdy kwota sankcji podatkowych zostanie ustalona jako stała, nie może ona zostać obniżona stosownie do konkretnych okoliczności danego przypadku, z zastrzeżeniem przypadków, w których nieprawidłowość wynika z drobnych błędów (TSUE, 2021). Wskazuje to jasno, że rozróżnienie ustawodawcy sankcji na podstawową stawkę 30%, podwyższoną 100% oraz dwie obniżone 20% oraz 15% nie jest wystarczającym miarkowaniem sankcji w celu zachowania proporcjonalności przy ich nakładaniu.

W sprawie I SA/Wr 448/19 nieprawidłowe rozliczenie spółki wynikało z błędnej interpretacji naliczenia VAT przy transakcji zwolnionej od podatku towarów i usług. Błąd został popełniony przez obie strony transakcji, co wskazuje na brak cech oszustwa. Również Grupa Warzywna po kontroli podatkowej wpłaciła zaległości podatkowe wynikłe z powyższego błędu, przez

co nie doszło do uszczuplenia budżetu państwa (TSUE, 2021). Przepisy ustawy o podatku od towarów i usług nie dają w takich przypadkach możliwości zniżenia wartości sankcji podatkowych, albo nawet i odstąpienia od ich stosowania. Trybunał zaznaczył w wyroku, że „ten sposób ustalania sankcji nie dał organom podatkowym możliwości dostosowania kwoty sankcji do konkretnych okoliczności danej sprawy oraz sposób ustalania omawianej sankcji, stosowany automatycznie, nie daje organom podatkowym możliwości zindywidualizowania nałożonej sankcji w celu zapewnienia, by nie wykraczała ona poza to, co jest niezbędne do realizacji celów polegających na zapewnieniu prawidłowego poboru podatku i zapobieganiu oszustwom podatkowym” (TSUE, 2021). Państwa członkowskie co prawda mają możliwość nakładania sankcji na podatników, ale powinny one być uzależnione od przewinienia oraz powinny być badane za każdym razem, czy spełniają swoje założenia. Dlatego należy uznać, że przepisy w dzisiejszym brzmieniu, nakładające 20% oraz analogicznie 15% kwotę sankcji podatkowych, są niezgodne z prawem Unii Europejskiej.

Powyższe orzecznictwo jasno wskazuje na możliwość regulowania sankcji przez państwa członkowskie, o ile są one zgodne z zasadami ogólnymi Unii Europejskiej, a w tym zasadą proporcjonalności. Każdą sprawę należy indywidualnie interpretować oraz szczegółowo rozważyć, czy zastosowanie sankcji przewidzianych przez ustawodawcę nie będą naruszały kryterium przydatności, konieczności i proporcjonalności *sensu stricto*. Należy też miarkować sankcje podatkowe, tak żeby służyły celom przewidzianym przez ustawodawcę, kiedy je wprowadzał. W obecnym brzmieniu przepisów jest to niemożliwe, ponieważ sądy nie mogą obniżyć sankcji albo nawet od nich odstąpić, kiedy ich zastosowanie nie jest niezbędne do osiągnięcia celów, czyli prawidłowej zapłaty należności podatkowych przez podatnika.

Na powyższy wyrok powołują się już następujące orzeczenia Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku z dnia 12 maja 2021 r., sygn. akt I SA/Gd 258/21 (WSA, 2021a), z 18 maja 2021 r., sygn. akt I SA/Gd 185/21 (WSA, 2021b) oraz z 25 maja 2021 r., sygn. akt I SA/Gd 59/20 (WSA, 2021c). Zgodnie z przytoczonymi wyrokami, chociaż wyrok TSUE, sygn. akt C-935/19 odwołuje się do sankcji o wysokości 20%, to również należy go stosować do innych sankcji z art. 112b. W przytoczonych wyrokach Sąd podkreślił, że „obecne brzmienie przepisu art. 112b ust. 1 pkt 1 i 2 ustawy o VAT, nie daje podstaw do orzekania wobec podatnika sankcji w postaci dodatkowego zobowiązania

podatkowego w wysokości 30% kwoty zaniżenia tego zobowiązania, kwoty zawyżenia zwrotu różnicy podatku, zwrotu podatku naliczonego lub różnicy podatku do obniżenia podatku należnego za następne okresy rozliczeniowe. Przepis ten nie przewiduje bowiem żadnych możliwości odstąpienia od nałożenia sankcji (ewentualnie miarkowania jej wysokości) w zależności od wagi i charakteru naruszenia przez podatnika obowiązków wynikających z przepisów ustawy o VAT” (WSA, 2021c).

W sytuacji, gdy nie zostały dopełnione jedynie warunki formalne, a podatki nie uległy uszczupleniu, wymierzanie sankcji może naruszać zasadę proporcjonalności. Najczęściej to do sądu krajowego należy ocena, czy w konkretnej sytuacji organy podatkowe przy wymierzaniu sankcji nie przekroczyły granic wyznaczonych zasadą proporcjonalności (Mudrecki, 2020). Państwa członkowskie przy regulacji prawa podatkowego oraz wydawaniu orzeczeń muszą zawsze sprawdzać, czy w danej sytuacji nałożenie dodatkowego zobowiązania podatkowego nie będzie naruszało zasady proporcjonalności, a przy tym czy nie będzie niezgodne z prawem.

Na podstawie wyroku Trybunału oraz późniejszych wyroków krajowych należy uznać niezaprzeczalną potrzebę zrewidowania brzmienia ustawy o podatku od towarów i usług w zakresie dodatkowego zobowiązania podatkowego. Wyrok również daje podatnikom podstawę do kwestionowania dotychczasowych rozstrzygnięć organów podatkowych, na mocy których nałożono dodatkowe 20-procentowe zobowiązanie, albo inne sankcje z art. 112b. W myśl wyroku w każdej sprawie, w której została nałożona sankcja konieczne jest dokładne zbadanie charakteru naruszeń, wpływu błędu podatnika na uszczuplenie wpływów do Skarbu Państwa, co sprowadza się do dokładnego zbadania okoliczności faktycznych sprawy (Wesołowska, 2021). Przytoczony powyżej wyrok daje możliwość zlikwidowania przepisów nakładających sankcje podatkowe bądź zastąpienia ich przepisami w innym brzmieniu, dającymi większą możliwość miarkowania sankcji oraz uzależnienia ich od konkretnych okoliczności faktycznych sprawy.

Podsumowanie

Sankcje w podatku od towarów i usług, przewidziane w ustawie o podatku od towarów i usług, są niezgodne z przepisami prawa i należy zmienić sposób ich nakładania. Obecna ich konstrukcja sprawia, że są one nieproporcjonal-

ne, ponieważ przewidują sztywne stawki, nie dając możliwości urzędnikom i sędziom ich miarkowania. Również przepisu nie pozwalają na odstąpienie od zastosowania dodatkowego zobowiązania podatkowego, kiedy jego zastosowanie nie będzie spełniać celów jakie przewiduje ich nałożenie. Dopiero korekta obowiązujących przepisów pozwoli na zgodne z prawem nakładanie sankcji podatkowych na podatników.

Bibliografia

Artykuły i publikacje książkowe

- Borszowski, P. (2018). „Zobowiązanie podatkowe – Powstanie zobowiązania podatkowego”. W Borszowski, P. (red.), *Prawo podatkowe z kazuami i pytaniami*. Wolters Kluwer Polska.
- Majka, P. (2010). „Sankcje w prawie podatkowym”. *Toruński Rocznik Podatkowy*.
- Michalik, T. (2019). *VAT, Komentarz*, wydanie 15. Legalis.
- Modzelewski, W. (2010). *Wstęp do nauki polskiego prawa podatkowego*, wydanie 9. Legalis.
- Modzelewski, W. (2020). *Ustawa o podatku od towarów i usług, Komentarz*. Legalis.
- Mudrecki, A. (2020). *Zasada proporcjonalności w prawie podatkowym*. Wolters Kluwer Polska.
- Wesołowska, A. (2021). *Sankcja 20-procentowa w VAT sprzeczna z dyrektywą*. Omówienie wyroku Trybunału Sprawiedliwości z dnia 15 kwietnia 2021 roku, C-935/19 (Grupa Warzywna). LEX/el.
- Wincenciak, M. (2008). *Sankcje w prawie administracyjnym i procedura ich wymierzania*. Wolters Kluwer Polska.
- Zubrzycki, J. (2020). *Leksykon VAT Tom II*. Oficyna Wydawnicza Unimex.

Orzecznictwo sądowe

Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej

- Wyrok TSUE z 15.1.2009. C-502/07. ZOTSiS 2009, nr 1, poz. I-161.
- Wyrok TSUE z 9.7.2015. C 183/14. Legalis nr 1281162.
- Wyrok TSUE z 26.4.2017. C-564/15. ECLI:EU:C:2017:302.
- Wyrok TSUE z 4.10.2018. C-384/17. LEX nr 2600142.
- Wyrok TSUE z 15.4.2021. C-935/19. LEX nr 3160548.

Europejski Trybunał Praw Człowieka

Wyrok ETPC z 14.5.2013 roku, nr skargi 66529/11.

Wojewódzki Sąd Administracyjny

Wyrok WSA w Gdańsku z 20.5.2008. I SA/Gd 41/08. LEX nr 380669.

Wyrok WSA w Gdańsku z 12.5.2021. I SA/Gd 258/21. LEX nr 3187079.

Wyrok WSA w Gdańsku z 18.5.2021. I SA/Gd 185/21. LEX nr 3182786.

Wyrok WSA w Gdańsku z 25.5.2021. I SA/Gd 59/20. LEX nr 3187028.

Postanowienie WSA we Wrocławiu z 3.10.2019. I SA/Wręç 448/19. LEX nr 2744714.

Akty prawne

Szósta dyrektywa Rady z 17.5.1977 w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych — wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednoliconą podstawą wymiaru podatku. Dz.Urz. UE.L 1977 Nr 145, str. 1.

Traktat o Unii Europejskiej z 7.2.1992. Dz.U.2004.90.864/30.

Ustawa z 11.3.2004 r. o podatku od towarów i usług Dz. U. z 2020 r., poz. 106 z późn. zm.

Rządowy projekt ustawy o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw z 28.10.2016, uzasadnienie do druku nr 965, strona 38. Archiwum VIII kadencji Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej.