

Małgorzata Militz

Face lifting czy gruntowny remont w sankcjach VAT-owskich?

Słowa kluczowe: sankcja w VAT, przeciwdziałanie nadużyciom w VAT, zasada proporcjonalności, zniuansowana ocena postawy podatnika, kompetencje państw członkowskich

Temat sankcji VAT-owskich jest w ostatnim czasie szeroko komentowany, głównie za sprawą wyroku Trybunału Sprawiedliwości z 15.04.2021 r., C-935/19, Grupa Warzywna przeciwko Dyrektorowi Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu¹ – dalej wyrok TS C-935/19, Grupa Warzywna – w którym zakwestionowano zgodność krajowych regulacji w zakresie sankcji w VAT z zasadą proporcjonalności. Należy jednak zauważyć, że nie jest to jedyna przyczyna. W ostatnim bowiem czasie sądy administracyjne – powołując się także na zasadę proporcjonalności – coraz częściej uchylają decyzje organów podatkowych dotyczące ustalenia dodatkowego zobowiązania podatkowego. Analiza wyroku TS C-935/19, Grupa Warzywna, i tych orzeczeń prowadzi do wniosku, że należy zastanowić się nad obecnym kształtem sankcji w VAT, bo o ile państwa członkowskie mają (na podstawie art. 273 dyrektywy Rady 2006/112/WE z 28.11.2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej² – dalej dyrektywa 2006/112/WE) kompetencje do dokonania wyboru sankcji, które uznają za odpowiednie w przypadku nieprzestrzegania warunków przewidzianych w przepisach Unii, o tyle są obowiązane wykonywać te kompetencje z poszanowaniem prawa unijnego i jego ogólnych zasad, w tym zasady proporcjonalności.

1. Trochę historii...

Temat sankcji w VAT (czyli możliwości ustalenia przez organ podatkowy dodatkowego zobowiązania podatkowego) ma w zasadzie tak samo długą historię jak podatek od towarów i usług w Polsce³. W czasie tej 28-letniej „przygody” w odniesieniu do sankcji co jakiś czas pojawiały się „zwroty akcji”⁴, które w efekcie prowadziły do kolejnych zmian ustawy z 11.03.2004 r.

¹ EU:C:2021:287.

² Dz.Urz. UE L 347, s. 1 ze zm.

³ Już ustawą z 8.01.1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz.U. Nr 11, poz. 50 ze zm.), obowiązującą od 5.07.1993 r., wprowadzono do systemu VAT sankcje (dodatkowe zobowiązanie podatkowe). Początkowo ich wysokość była zastraszająco wysoka (sięgająca nawet pięciokrotności zaniżenia kwoty zobowiązania / zawyżenia kwoty nadwyżki podatku naliczonego nad należnym). Co więcej – sankcje były stosowane za najmniejsze chociażby przewinienie (np. za błędy w fakturach, z których odliczono podatek naliczony). Dlatego też w późniejszym czasie pojawiło się pojęcie błędów mniejszej wagi, które w niektórych sytuacjach dawało podatnikom narzędzie do zakwestionowania nałożonej sankcji.

⁴ Do takich bez wątpienia należał wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 29.04.1998 r., K 17/97, LEX nr 32905, w którym stwierdzono, że: „Przepisy artykułu 27 ust. 5, 6 i 8 ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (...) w zakresie, w jakim dopuszczają stosowanie wobec tej samej osoby, za ten sam czyn sankcji administracyjnej określonej przez powołaną ustawę jako «dodatkowe zobowiązanie podatkowe» i odpowiedzialność za wykroczenia skarbowe są niezgodne z art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej”.

o podatku od towarów i usług⁵ – dalej u.p.t.u. – w tym zakresie. Ustawa ta, obowiązująca od 1.05.2004 r., także przewidywała możliwość nakładania sankcji, w zasadzie w kształcie obowiązującym do momentu akcesji Polski do Unii Europejskiej⁶. Kontynuując „opowieść” o historii sankcji w VAT w krajowym porządku prawnym, nie można pominąć faktu, że 1.12.2008 r. zostały one zniesione. Jak należy przypuszczać, było to wynikiem wniesienia pytania prejudycjalnego do TS, jednak zmiany zostały wprowadzone przed wydaniem wyroku TS. Co ciekawe, wyrok z 15.01.2009 r., C-502/07, K-1 sp. z o.o. przeciwko Dyrektorowi Izby Skarbowej w Bydgoszczy⁷ – dalej wyrok TS C-502/07, K-1 sp. z o.o. – potwierdził możliwość stosowania sankcji w VAT⁸,

⁵ Dz.U. z 2021 r. poz. 865 ze zm.

⁶ Regulacje dotyczące sankcji znajdowały się w art. 109 u.p.t.u.

⁷ EU:C:2009:11.

⁸ Jak stwierdził TS w tym wyroku, art. 22 ust. 8 szóstej dyrektywy Rady z 17.05.1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednoliconą podstawą wymiaru podatku (Dz.Urz. WE L 145, s. 1 ze zm.) – dalej szósta dyrektywa – stanowi, że państwa członkowskie mogą nałożyć inne obowiązki, które uznają za konieczne do prawidłowego naliczenia i pobrania podatku. W tych okolicznościach na pierwsze pytanie należy odpowiedzieć, że wspólny system VAT, w kształcie określonym w art. 2 akapity pierwszy i drugi pierwszej dyrektywy Rady z 11.04.1967 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkowskich dotyczących podatków obrotowych (Dz.Urz. WE L 71, s. 1301 ze zm.) oraz w art. 2 i 10 ust. 1 lit. a i ust. 2 szóstej dyrektywy, nie stoi na przeszkodzie