

DODATKOWE ZOBOWIĄZANIE PODATKOWE W USTAWIE O PODATKU OD TOWARÓW I USŁUG Z DNIA 11 MARCA 2004 r.

1. Stan prawny przed 1 maja 2004 r.

Od 8 stycznia 1993 roku obowiązywała ustawa o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym. Artykuł 27 ust. 6 tej ustawy stanowił: „*W razie stwierdzenia, że podatnik w złożonej deklaracji podatkowej wykazał kwotę zwrotu różnicy podatku lub zwrotu podatku naliczonego wyższą od kwoty należnej, naczelnik urzędu skarbowego lub organ kontroli skarbowej określa kwotę zwrotu w prawidłowej wysokości oraz ustala dodatkowe zobowiązanie podatkowe w wysokości odpowiadającej 30% kwoty zawyżenia. Dotyczy to również różnicy podatku, o której mowa w art. 21 ust. 1.*”. Dodatkowe zobowiązanie podatkowe stanowiło określaną popularnie sankcję dodatkową. Od początku obowiązywania przepis ten wzbudzał wiele kontrowersji i nieścisłości. Potwierdza to m.in. orzecznictwo, wydano ponad 96 orzeczeń NSA i SN interpretujących owy przepis. Także stanowisko Trybunału Konstytucyjnego było dość niejednoznaczne, a nawet co jest sytuacją dosyć rzadką przeczyło sobie wzajemnie. W jednym z początkowych orzeczeń Trybunał w wyroku z dnia 29 kwietnia 1998 r. postanowił, iż „*1. 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.*

2. W pozostałym zakresie wskazane wyżej przepisy są zgodne z art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.

Przepisy art. 27 ust. 5, 6 i 8 powołanej wyżej ustawy są zgodne z art. 45 ust. 1 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.” Wyrok ten w znacznym stopniu miał ograniczyć samowole Urzędów Skarbowych, gdyż nadmiernie korzystały one z kontrowersyjnego przepisu – powodowało to wiele nadużyć. Wynikało to z tego, iż sankcja dodatkowa była bardzo łatwym i zasobnym wpływem do budżetu państwa. Aby uniknąć problemów związanych z zastosowaniem omawianego przepisu Trybunał zajął się tą sprawą ponownie. Stanowisko swoje określił w wyroku z dnia 30 listopada 2004 r. SK 31/2004 r. Mimo, że od 1 maja obowiązywała już nowa ustawa o podatku od towarów i usług orzeczenie dotyczyło ustawy poprzedniej. Trybunał orzekł, iż „*Artykuł 27 ust. 6 ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz. U. 1993 r. Nr 11 poz. 50 ze zm.) jest zgodny z art. 64 ust. 1 w związku z artykułami 2 oraz 31 ust. 3 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.*”. Wyrok ten potwierdził praktykę urzędów skarbowych oraz sądów powszechnych. Z wejściem w życie nowej ustawy o VAT wiązano nadzieje, iż dodatkowe zobowiązanie podatkowe definitywnie zniknie z polskiego porządku prawnego. Wynikać to miało się z wstąpienia Rzeczypospolitej do Unii Europejskiej i obowiązywaniem od 1 maja 2004 r. w polskim systemie prawnym VI Dyrektywy. Jednak dodatkowe zobowiązanie podatkowe określa obowiązująca od 1 maja 2004 r. ustawa o podatku od towarów i usług.

2. Stan prawny po 1 maja 2004 r.

Jak stanowi art. 109 ustęp 4 i 5 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług „4. *W razie stwierdzenia, że podatnik w złożonej deklaracji podatkowej wykazał kwotę zobowiązania podatkowego niższą od kwoty należnej, naczelnik urzędu skarbowego lub organ kontroli skarbowej określa wysokość tego zobowiązania w prawidłowej wysokości oraz ustala dodatkowe zobowiązanie podatkowe w wysokości odpowiadającej 30 % kwoty zaniżenia tego zobowiązania.*

5. *W razie stwierdzenia, że podatnik w złożonej deklaracji podatkowej wykazał kwotę zwrotu różnicy podatku lub zwrotu podatku naliczonego wyższą od kwoty należnej, naczelnik urzędu skarbowego lub organ kontroli skarbowej określa kwotę zwrotu w prawidłowej wysokości oraz ustala dodatkowe zobowiązanie podatkowe w wysokości odpowiadającej 30 % kwoty zawyżenia.”* Wynika z tego bezspornie, iż organowi podatkowemu nadal przysługuje prawo do ustalenia sankcji dodatkowej co jest niezgodne z prawem unijnym. Aby organ mógł ustalić dodatkowe zobowiązanie podatkowe, spełnione muszą być następujące przesłanki:

- zaniżona kwota zobowiązania podatkowego w deklaracji podatkowej
- wykazanie w deklaracji podatkowej kwoty wyższej niż należnej

Przesłanką do wydania decyzji w sprawie wymiaru sankcji jest po prostu złożenie wadliwej deklaracji. Nie można w owym przypadku mówić o usłudze, a tym bardziej dostawie towaru. Sankcje te nie mogą być uznane za środek specjalny, choćby ze względu na sposób ich wprowadzenia. Taki środek jest odstępstwem od zasady, co uzależnia go od spełnienia konkretnych warunków ustalonych ze Wspólnotą. Polska niestety w ogóle owych warunków nie ustaliła. Podpisanie przez Rzeczpospolitą traktatu akcesyjnego wiązało się z przyjęciem i wdrożeniem dorobku prawnego Unii Europejskiej do krajowego prawodawstwa. Wynika to m.in. z dualistycznego systemu źródeł prawa. Dorobkiem tym są także akty prawne wydane przez instytucje unijne oraz orzeczenia Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości. Konsekwencją owego obowiązku jest m.in. to, iż w sporach z organami podatkowymi istnieje możliwość powoływania się na korzystne orzeczenia Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości. Stanowią one źródło prawa w Polsce, choć wciąż zdarza się, że lekceważone przez urzędników. Niestety także podatnicy nie zawsze wiedzą, jak je wykorzystywać. Musimy pamiętać, że na orzeczenia Trybunału w Luksemburgu my – podatnicy możemy się bezpośrednio powoływać w sporach z urzędami oraz przed sądami administracyjnymi – na równi z przepisami krajowymi i unijnymi. Obowiązkiem krajowych organów podatkowych jest uwzględnianie wyroków ETS na każdym etapie postępowania. Także orzecznictwo sądów powszechnych powinno być zgodne z wyrokami Trybunału, natomiast w razie wątpliwości istnieje możliwość zwrócenia się w trybie pytania prejudycjalnego do ETS. Musimy pamiętać, że Ordynacja Podatkowa ustanawia obowiązek dla ministra finansów w dokonywaniu interpretacji prawa podatkowego przy uwzględnieniu orzecznictwa sądów oraz Trybunału Konstytucyjnego i Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości (art. 14 § 1 punkt 2 *Minister właściwy do spraw finansów publicznych dąży do zapewnienia jednolitego stosowania prawa podatkowego przez organy podatkowe oraz organy kontroli skarbowej, dokonując w szczególności jego interpretacji, przy uwzględnianiu orzecznictwa sądów oraz Trybunału Konstytucyjnego lub Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości*). Także Organy podatkowe są zobowiązane do stosowania orzecznictwa Trybunału. Przede wszystkim muszą one działać „na podstawie przepisów prawa”, czyli m.in. uwzględniać wyroki ETS. Niestety nadal występuje nieprzychylnie podejście urzędników do stosowania przepisów wspólnotowych. Przykładem może być decyzja dyrektora Izby Skarbowej w Gdańsku

stwierdzająca: „nie jest uprawniony do oceny zgodności ustawodawstwa krajowego z prawem wspólnotowym, a jako organ administracji państwowej jest obowiązany do stosowania w pierwszej kolejności przepisów krajowych (ustawy o podatku od towarów i usług)”. Wydanie przytoczonej decyzji nastąpiło z naruszeniem Ordynacji, stanowiącej, że dyrektor Izby Skarbowej jako organ odwoławczy powinien zmienić lub uchylić z urzędu postanowienie naczelnika urzędu skarbowego w sprawie interpretacji, jeżeli uzna, że takie postanowienie rażąco narusza orzecznictwo ETS. Organy podatkowe nie mogą działać wbrew przepisom unijnym. Jeżeli jednak tak się dzieje to stanowi to przesłankę stwierdzenia nieważności decyzji. Dodatkowe zobowiązanie podatkowe, czyli tzw. sankcja VAT jest ustalana przez organy podatkowe na podstawie art. 109 ust. 4-8 ustawy o VAT w wysokości 30 % zaniżonej kwoty zobowiązania podatkowego. Zapłacona nie może być zaliczona ani do kosztów uzyskania przychodów, ani wliczona do ceny towaru czy usługi. Przeczy ona podstawowej zasadzie neutralności VAT, gdyż obciąża przedsiębiorcę. Ministerstwo Finansów zapowiada zmianę przepisów. Propozycję ogłosił wiceminister finansów Mirosław Barszcz, polegając ona będzie na rezygnacji z sankcji dodatkowej. Prawdopodobnie już w 2008 roku dodatkowe zobowiązanie podatkowe zniknie z ustawy o podatku od towarów i usług. Nie wiadomo jednak, jak zostanie rozwiązana sytuacja z podatnikami ukaranymi wcześniej, a dokładniej czy otrzymają oni zwrot pieniędzy. Problem zgodności sankcji dodatkowej z prawem unijnym zauważył Wojewódzki Sad Administracyjny w Łodzi, wystąpił on 15 lutego 2006 r. z pytaniem prejudycjalnym do Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości o legalność nakładania sankcji VAT w świetle przepisów VI dyrektywy, zakładających, neutralność podatku VAT a także o możliwości zakwalifikowania sankcji jako środka specjalnego. ETS ustosunkuje się do sprawy za około 1,5 roku. Przez ten okres można wykorzystać środki ochrony, jakie zapewnia polskie prawo. Co ciekawe najprawdopodobniej wyrok Trybunału zapadnie już po tym, kiedy sankcja dodatkowa przestanie obowiązywać. Zapytanie WSA zostało już przez Trybunał zarejestrowane (sygn. C 168/06). Stanowisko łódzkiego WSA w sprawie sankcji dodatkowych jest swoistym novum, gdyż stanowi: „Niedopuszczalna jest wykładnia przepisów wspólnotowych przerzucająca ciężar VAT na przedsiębiorcę zamiast konsumenta. Tak właśnie jest z sankcją, której nie można zawrzeć w cenie towaru lub usługi”. Jak podkreśla doradca podatkowy Adam Bartosiewicz – Sankcje zostały tak ukształtowane, że nie są karą, lecz podatkiem od naruszeń i zaniedbań związanych z rozliczeniem VAT. W VI dyrektywie UE o niczym takim nie ma mowy-. Mało możliwy jest scenariusz aby sankcja dodatkowa została przekształcona w środek specjalny zawarty w VI dyrektywie, przyczyna jest dość prozaiczna, Polska nie wynegocjowała takiego środka. Możliwa jest także sytuacja, iż Trybunał wyjdzie poza granicę pytania. Chociażby wskazał art. 33 VI Dyrektywy pozwalający na wprowadzenie tylko takiego ciężaru fiskalnego, który nie zakłóca równowagi VAT. Sankcje dodatkowe ją zakłócają, nie można ich przecież odliczyć od podatku należnego i przedsiębiorca musi pokrywać je z własnej kieszeni. Jeżeli polscy podatnicy wygrają sprawę przed Trybunałem, będą mogli żądać wznowienia postępowań, czego konsekwencją może być zwrot kwot zapłaconych nienależnie, także przed 1 maja 2004 r. Podstawą jest art. 240 § 1 punkt 11 Ordynacji Podatkowej: *„W sprawie zakończonej decyzją ostateczną wznowia się postępowanie, jeżeli: 11) orzeczenie Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości ma wpływ na treść wydanej decyzji.”*

3. Co zrobić gdy już się zapłaciło dodatkowe zobowiązanie podatkowe...

Osoby, które sankcję już zapłaciły mają do wyboru dwie możliwości, mogą albo czekać na orzeczenie ETS i powołać się na wspomniany wyżej art. 240 § 1 pkt. 11, albo wystąpić o jej zwrot, powołując się na przepisy VI Dyrektywy oraz wcześniejsze wyroki Trybunału dotyczące środków specjalnych:

- C-63/96 pomiędzy Finanzamt Bergisch Gladbach a Werner Skripalle, Niemcy; „W stanie faktycznym, na tle którego zapadło to orzeczenie, Niemcy zgłosiły i uzyskały zatwierdzenie środka specjalnego mającego na celu zapobieganie przypadkom uchylania się lub unikania opodatkowania. W trakcie postępowania przed Trybunałem, Niemcy dodatkowo podniosły, że zastosowany środek prowadzi również do uproszczenia procedury naliczania podatku i jako taki jest również uprawniony na podstawie drugiej przesłanki zawartej w art. 27 dyrektywy. Odnosząc się do tego stwierdzenia Trybunał podkreślił, że dany środek został zgłoszony jako mający na celu zapobieganie przypadkom uchylania się lub unikania opodatkowania, zatem upoważnienie do jego stosowania nie może wykraczać poza ten cel. Innymi słowy, jeżeli zgłoszono środek jako zapobiegający uchylaniu się lub unikaniu opodatkowania, to jedynie w tym kontekście należy go rozpatrywać i nie można twierdzić, że jednocześnie upraszcza on procedurę naliczania podatku”.

Terminy „unikania opodatkowania” oraz „uchylania się od opodatkowania”, ze względu na swój ogólny charakter wymagają interpretacji w kontekście konkretnego stanu faktycznego. Stąd też duże znaczenie w kształtowaniu zakresu stosowania przepisów artykułu 27 VI Dyrektywy odgrywa orzecznictwo ETS. Zagadnieniem wykładni pojęć „unikania opodatkowania” oraz „uchylania się od opodatkowania” zajął się ETS w sprawach:

- 138/86 pomiędzy Direct Cosmetics Ltd a Commissioners at Customs and Excise, Wielka Brytania
- 139/86 pomiędzy Laughtons Photographs Ltd a Commissioners at Customs and Excise, Wielka Brytania; Rozpatrywanych łącznie.

W orzeczeniu Trybunał podkreślił, „że w przypadku *uchylania się od opodatkowania* (tax evasion) koniecznym elementem jest zamiar podatnika osiągnięcia korzyści podatkowej w sposób niezgodny z prawem, podczas gdy *unikanie opodatkowania* (tax avoidance) oznacza obiektywny fakt ominięcia opodatkowania /względnie obniżenia ciężaru opodatkowania/, nawet bez takiego zamiaru ze strony podatnika. Oznacza to zdaniem Trybunału, że możliwe jest zastosowanie środków specjalnych na podstawie artykułu 27(1) VI Dyrektywy także w sytuacjach, gdy podatnik w ramach swojej działalności gospodarczej kieruje się wyłącznie przesłankami ekonomicznymi, nie mają zamiaru osiągnięcia jakichkolwiek korzyści podatkowych, jeżeli w efekcie jego działania prowadzą do osiągnięcia skutków polegających na zredukowaniu ciężaru opodatkowania. Trybunał wskazał różnicę między treścią artykułu 27(1) a 13 II Dyrektywy. Trybunał wskazał ponadto, że takie rozumienie omawianych pojęć daje się uzasadnić ogólnymi celami harmonizacji VAT w ramach Wspólnoty. Jednym z jej celów jest bowiem zapewnienie podatnikom warunków równej konkurencji, m.in. poprzez wyrównanie podstawy opodatkowania i zasad wymiaru podatku. Stąd też Państwa Członkowskie powinny mieć możliwość eliminacji zakłóceń w tym zakresie niezależnie od intencji podatników”.

4. Co zrobić gdy sankcja została dopiero nałożona...

Podatnicy, na których dodatkowe zobowiązanie podatkowe zostało nałożone, a jeszcze go nie zapłacili mogą spróbować – powołując się nie tylko na wyroki ETS i VI Dyrektywę (art. 27 oraz 33), ale także na polskie przepisy proceduralne – odroczyć lub wstrzymać płatność wymierzonej sankcji. Przepisy Ordynacji podatkowej dopuszczają sytuację, w której organ podatkowy ze względu na szczególnie ważny interes strony, na jej wniosek lub z urzędu, może wstrzymać wykonanie decyzji w całości lub w części. Artykuł 48 § 1 stanowi: *„Organ podatkowy, na wniosek podatnika, w przypadkach uzasadnionych ważnym interesem podatnika lub interesem publicznym może odraczać terminy przewidziane w przepisach prawa podatkowego.”* Artykuł 67a § 1 *„Organ podatkowy, na wniosek podatnika, z zastrzeżeniem art. 67b, w przypadkach uzasadnionych ważnym interesem podatnika lub interesem publicznym może: 1) odroczyć termin płatności podatku lub rozłożyć spłatę na raty 3) umorzyć w całości lub w części zaległości podatkowe, odsetki za zwłokę lub opłatę prolongacyjną.”* Artykuł 67b § 1 *„Organ podatkowy na wniosek podatnika prowadzącego działalność gospodarczą może udzielać ulg w spłacie zobowiązań podatkowych, określonych w art. 67a. ”* Ponadto podatnik może wnioskować o zawieszenie postępowania, gdy rozpatrzenie sprawy i wydanie decyzji jest uzależnione od rozstrzygnięcia zagadnienia wstępnego przez inny sąd, art.201 § 1 *„Organ podatkowy zawiesza postępowanie: 2) gdy rozpatrzenie sprawy i wydanie decyzji jest uzależnione od rozstrzygnięcia zagadnienia wstępnego przez inny organ lub sąd”*. Cóż na sam koniec podatnikowi pozostaje już tylko przekonać organ, iż pytanie prejudycjalne łódzkiego sądu jest zagadnieniem wstępnym w jego sprawie...