

KATARZYNA KOPYŚCIAŃSKA

ORCID: 0000-0003-1955-5949

Uniwersytet Wrocławski

Katedra Prawa Finansowego

DODATKOWE ZOBOWIĄZANIE PODATKOWE JAKO SANKCJA ZA UNIKANIE OPODATKOWANIA

Abstrakt: Jedną z dominujących form tak zwanego oporu podatkowego jest unikanie opodatkowania polegające na wykorzystywaniu legalnych metod minimalizacji obciążenia podatkowego. Z punktu widzenia podatnika działaniem racjonalnym jest zachowanie, które prowadzi do minimalizacji obciążenia podatkowego. W konsekwencji uwaga ustawodawców skupia się na przeciwdziałaniu opisanym tendencjom poprzez wykorzystywanie uregulowań międzynarodowego prawa podatkowego, jak również w drodze wprowadzania wewnętrznych przepisów mających na celu przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania. Celem niniejszego artykułu jest zaprezentowanie regulacji dotyczących dodatkowego zobowiązania podatkowego w podatku od towarów i usług oraz w Ordynacji podatkowej określanych jako sankcje podatkowe, których podstawowym celem jest zapobieżenie unikaniu opodatkowania.

Słowa kluczowe: sankcja podatkowa, zobowiązanie podatkowe, Ordynacja podatkowa, podatek od towarów i usług, dodatkowe zobowiązanie, domiar

UWAGI WSTĘPNE

Powszechną obecnie formą sprzyjającą egzekwowaniu rzetelnych rozliczeń od podatników są sankcje podatkowe. Ze względu na swój charakter mają one zabezpieczać interes państwa poprzez zniechęcanie podatników do stosowania rozwiązań skutkujących rozliczeniem niekorzystnym dla Skarbu Państwa. System sankcji podlega stopniowemu poszerzaniu przez ustawodawcę niejako obok tych regulacji, które definiują podstawowe obowiązki podatników.

W teorii prawa instytucja sankcji jest przedmiotem badań prowadzonych na dwóch płaszczyznach. Pierwsza dotyczy analizy budowy struktury normy prawnej. Niezależnie od przyjętych koncepcji budowy normy prawnej sankcja pełni w nich zawsze rolę elementu, który określa konsekwencje, jakie nastąpią w sytu-

acji, gdy adresat zachowa się niezgodnie z normą¹. Problematykę sankcji analizuje się również wyłącznie na płaszczyźnie semantycznej, nie nawiązując do struktury normy prawnej. W ujęciu teorii prawa sankcję definiuje się najogólniej jako zapowiedź reakcji (ujęcie normatywne) lub reakcję ze strony państwa (ujęcie realne) na zachowanie sprzeczne z normą prawną skutkującą ujemnymi następstwami, dolegliwościami dla podmiotu naruszającego normę².

Doktryna opracowała szczegółowy katalog szeroko rozumianych sankcji, jakimi operują normy prawa podatkowego, określając tym mianem każdą instytucję związaną z konsekwencjami naruszenia prawa³.

Prawo podatkowe posługuje się liczną i różnorodną grupą środków, które w zależności od przyjętych założeń można określić jako sankcje lub instytucje związane z przymusem. Przykładowo prowadzenie egzekucji będzie zawsze związane z wykorzystaniem przymusu przez organ reprezentujący interes wierzyciela. Niemniej jednak przedmiotem niniejszej analizy są sytuacje, w których za naruszenie normy stosowane są środki pozbawione cech przymusu, lecz ściśle związane z zawierającą element dolegliwości sankcją. Przykładem takiej instytucji może być stawka sankcyjna (30% lub 100% w podatku od towarów i usług albo stawka 75% w podatku dochodowym od osób fizycznych) czy też wprowadzenie do działu III ordynacji⁴ rozdziału 6a zatytułowanego „Dodatkowe zobowiązanie podatkowe”.

W takich sytuacjach nie występuje element przymusu, lecz — z uwagi na naruszenie prawa — sytuacja prawna podatnika zostaje zmieniona na mniej korzystną.

Odwołując się do charakteru prawa podatkowego, należy w pierwszej kolejności stwierdzić, że sankcje podatkowe, które ze swej istoty mają charakter dolegliwy, pomimo iż mogą wpłynąć na zwiększenie skuteczności jego norm, nie mogą stanowić podstawowej instytucji gwarantującej skuteczność norm prawa podatkowego. Oparcie wykonalności norm wyłącznie na sankcji, z którą związane jest wymierzanie dolegliwości, spowodowałoby zmianę charakteru tej gałęzi prawa. Można zatem dopuścić sytuację, w której ustawodawca rezygnuje ze stosowania jakichkolwiek sankcji podatkowych. Zabieg taki mógłby wpłynąć na poziom skuteczności prawa podatkowego, jednak nie doprowadziłby do likwida-

¹ W. Lang, J. Wróblewski, S. Zawadzki, *Teoria państwa i prawa*, Warszawa 1986, s. 344 n.

² L. Dziewięcka-Bokun, *Sankcja prawna w prawie administracyjnym*, „Prawo” XXXVI, 1972, s. 43 n.; M. Lewicki, *Pojęcie sankcji prawnej w prawie administracyjnym*, „Państwo i Prawo” 2002, nr 7–8, s. 67.

³ J. Małecki, *Z problematyki sankcji w prawie podatkowym ze szczególnym uwzględnieniem podatku VAT*, [w:] *Księga ku czci Prof. A. Kosteckiego. Studia z dziedziny prawa finansowego*, red. B. Brzeziński et al., Toruń 1998, s. 157.

⁴ Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 roku — Ordynacja podatkowa, Dz.U. z 2019 r. poz. 900.

cji instytucji tej gałęzi prawa z uwagi na to, że wykonanie norm gwarantuje nadal głównie egzekucja⁵.

Sankcje podatkowe świadczą o małej skuteczności realizacji obowiązków podatkowych. Stają się coraz bardziej rozbudowane oraz liczniejsze. Powstaje zjawisko, które określić można mianem „inflacji sankcji podatkowych”.

1. SANKCJE W PODATKU OD TOWARÓW I USŁUG

Z początkiem 2017 roku na podstawie ustawy z dnia 1 grudnia 2016 roku⁶ przywrócono w nieznacznie zmienionej formie sankcje VAT. Sankcje te nie obowiązywały przez ostatnie ponad osiem lat, czyli od 1 grudnia 2008 roku. Do ustawy o PTU dodane zostały art. 112b i 112c. Zawierają one przepisy uprawniające organy podatkowe do ustalania podatnikom dodatkowych zobowiązań podatkowych. Jak zawarte zostało w uzasadnieniu do projektu ustawy nowelizującej z dnia 1 grudnia 2016 roku:

dodatkové zobowiązanie podatkowe jest instrumentem o charakterze prewencyjnym, którego celem jest przede wszystkim uświadomienie podatnikom znaczenia rzetelnego i starannego wypełniania deklaracji, co zapewni prawidłowy pobór tego podatku (tym bardziej, że sankcje nie będą ustalane w określonych przypadkach, takich jak np. błędy rachunkowe czy pomyłki co do właściwego okresu wykazania podatku naliczonego lub należnego).

W przeszłości (to jest do końca listopada 2008 roku) ustawa o PTU zawierała możliwość ustalania podatnikom naruszającym przepisy dodatkowego zobowiązania podatkowego (art. 109 ust. 4–8 ustawy o PTU w brzmieniu obowiązującym do końca listopada 2008 roku). Z dniem 1 grudnia 2008 roku przepisy te zostały jednak uchylone i do końca 2016 roku dodatkowe zobowiązanie podatkowe mogło być ustalane jedynie w dwóch wypadkach określonych przepisami art. 89b ust. 6 i art. 111 ust. 2 ustawy o PTU.

Kwalifikacja prawna dodatkowego zobowiązania podatkowego w VAT budziła kontrowersje od samego początku. Na pytanie, czy jest to podatkowe świadczenie uboczne⁷, czy kara pieniężna właściwa dla prawa karnego skarbowego, padały — zarówno w doktrynie, jak i w orzecznictwie — różne odpowiedzi⁸.

⁵ P. Majka, *Sankcje w prawie podatkowym*, Warszawa 2011, s. 29 n.

⁶ Ustawa z dnia 1 grudnia 2016 roku o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw, Dz.U. z 2016 r. poz. 2024.

⁷ A. Hanusz, *Charakter prawny dodatkowego zobowiązania podatkowego w podatku od towarów i usług*, „Przegląd Podatkowy” 2000, nr 4, s. 3–6.

⁸ R. Mastalski, *Prawo podatkowe. Część szczegółowa*, Warszawa 1996, s. 192; *idem*, *Czy sankcje w ustawach podatkowych są zgodne z Konstytucją?*, „Przegląd Podatkowy” 1996, nr 1; R. Zelwiański, *Jeszcze o sankcjach finansowych*, „Przegląd Podatkowy” 1997, nr 6; Z. Kmiecik, *Charakter prawny orzeczeń w sprawach o naruszenie dyscypliny budżetowej a koncepcja sankcji administracyjnej*, „Glosa” 1997, nr 11.

Kolejne nowelizacje pogłębiały tylko spory. Dotyczyło to zwłaszcza braku przepisów intertemporalnych, jak również kwestii zgodności dodatkowego zobowiązania podatkowego w VAT z prawem wspólnotowym⁹. Dopuszczalność stosowania dodatkowego zobowiązania podatkowego uregulowanego w art. 109 ustawy z dnia 11 marca 2004 roku o podatku od towarów i usług w polskim porządku prawnym wynika z art. 33 Szóstej Dyrektywy VAT, który pozwala na ustanowienie podatków innych niż obrotowe przez państwa członkowskie — stwierdził w wyroku z dnia 23 listopada 2005 roku WSA w Bydgoszczy¹⁰.

Niemniej jednak w okresie obowiązywania art. 109 ust. 4–8 ustawy o PTU pojawiły się wątpliwości co do ich zgodności z przepisami unijnymi. Z jednej strony uważano, że sankcje są zgodne z prawem unijnym¹¹. Z drugiej strony można było spotkać się ze stanowiskiem przeciwnym, że dodatkowe zobowiązanie podatkowe jest podatkiem niemającym charakteru podatkowego, którego państwo członkowskie nie może nałożyć, zachowując zgodność z dyrektywą. W jednym z wyroków¹² WSA stwierdził, że: „art. 33 ust. 1 VI Dyrektywy nie wyklucza stosowania dodatkowego zobowiązania podatkowego”. Ten pogląd spotkał się krytycznym stanowiskiem doktryny¹³.

W związku z tym jeden ze składów Naczelnego Sądu Administracyjnego¹⁴ wystąpił w tej kwestii z pytaniem prejudycjalnym do Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej. Efektem tego był wyrok z dnia 15 stycznia 2009 roku¹⁵, w którym Trybunał orzekł o zgodności przepisów art. 109 ust. 4–8 ustawy o VAT z przepisami unijnymi. W tej sytuacji za zgodne z przepisami unijnymi uznać należy również dodane od 1 stycznia 2017 roku przepisy art. 112b i 112c ustawy o PTU¹⁶.

W wyroku z dnia 29 kwietnia 1998 roku¹⁷ Trybunał Konstytucyjny stwierdził, że sankcja administracyjna polegająca na nałożeniu na podatnika dodatkowego zobowiązania podatkowego jest wygodnym instrumentem organów kontroli podatkowej pozwalającym na natychmiastowe wymierzenie tej kary podatnikowi obliczonej w sposób ustawowo określony, w razie stwierdzenia nieprawidłowości deklaracji podatkowej, z pominięciem postępowania karnoskarbowego, bez wnikania w to,

⁹ I. Ożóg, *Czy sankcja VAT jest zgodna z prawem?*, „Przegląd Podatkowy” 2005, nr 2, s. 3–8.

¹⁰ Wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 23 listopada 2005 roku, sygn. akt I SA/Bd 473/05, POP 2006/3, poz. 47 wraz z glosą K. Lasińskiego-Suleckiego w: POP 2006, nr 3, s. 225–231.

¹¹ Zob. np. wyrok WSA z dnia 7 czerwca 2005 roku, I SA/Łd 404/05, „Przegląd Podatkowy” 2006, nr 5, s. 55.

¹² Wyrok WSA z dnia 23 listopada 2005 roku, I SA/Bd 473/05, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego”.

¹³ K. Lasiński-Sulecki, *Glosa do wyroku WSA z dnia 23 listopada 2005 roku, I SA/Bd 473/05*, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2006, z. 3, s. 225.

¹⁴ Postanowienie WSA z dnia 15 lutego 2006 roku, I SA/Łd 1089/05, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2006, z. 2, s. 32.

¹⁵ Wyrok TSUE z dnia 15 stycznia 2009 roku, sygn. akt C- 501/07.

¹⁶ A. Bartoszewicz, *VAT. Komentarz*, Warszawa 2017, LEX.

¹⁷ Wyrok TK z dnia 29 kwietnia 1998 roku, sygn. akt K 17/97 OTK ZU, 1998/3, poz. 30.

czy nieprawidłowości te stanowią równocześnie wykroczenie skarbowe podatnika albo innej osoby, która odpowiada za prawidłowe złożenie deklaracji podatkowej przez podatnika będącego osobą prawną albo inną jednostką organizacyjną. Nie mniej jednak w konkluzji Trybunał wyraźnie podkreślił, że stosowanie wobec tej samej osoby — za ten sam czyn — sankcji administracyjnej określonej przez za skarżoną ustawę jako „dodatkowe zobowiązanie podatkowe” i odpowiedzialności za wykroczenia skarbowe w postępowaniu przed finansowymi organami orzekającymi narusza zasadę państw prawa wyrażoną w art. 2 Konstytucji. Kumulowanie odpowiedzialności administracyjnej i odpowiedzialności za wykroczenia skarbowe stanowi bowiem wyraz nadmiernego fiskalizmu i nie uwzględnia w żadnym stopniu interesu podatnika, który poniósł wskazaną karę administracyjną.

Powyższy pogląd dotyczący osób fizycznych w całej rozciągłości, potwierdził Trybunał w wyroku z dnia 30 listopada 2004 roku¹⁸.

Stosownie do art. 395 ust. 1 dyrektywy 2006/112/WE,

stanowiąc jednomyślnie na wniosek Komisji, Rada może upoważnić każde państwo członkowskie do wprowadzenia szczególnych środków, stanowiących odstępstwo od przepisów niniejszej dyrektywy, w celu upraszczania poboru VAT lub zapobiegania niektórym formom uchylania się od opodatkowania lub unikania opodatkowania.

W dalszych ustępach art. 395 dyrektywy 2006/112/WE wskazuje procedurę, która powinna zostać wyczerpana, aby taki środek specjalny znalazł zastosowanie. Zgodnie z art. 395 ust. 2 państwo członkowskie, które zamierza zastosować środki specjalne, musi skierować stosowny wniosek do Komisji, co uruchamia procedurę efektywnego umożliwienia wprowadzenia środka specjalnego. Polska takiego wniosku nie skierowała do Komisji i nie zainicjowała przedmiotowej procedury. Tymczasem, jak wynika z orzecznictwa TSUE¹⁹, niewyczerpanie tej procedury oznacza niemożność powoływania się przez państwo członkowskie na środek specjalny w postępowaniu przeciwko podatnikowi. Tym samym wprowadzenie środka specjalnego bez uprzedniego przeprowadzenia procedury określonej w art. 395 dyrektywy 2006/112/WE jest bezskuteczne. To zaś w konsekwencji oznacza, iż uznanie sankcji wynikających z dotychczasowych regulacji art. 109 ust. 4–8 ustawy o PTU za środki specjalne, o których mowa w art. 395 dyrektywy 2006/112/WE, powoduje, iż sankcja nie mogłaby być skutecznie stosowana wobec podatników.

Abstrahując jednak od powyższej kwestii, jak się wydaje, przedmiotowa sankcja nie może być — w gruncie rzeczy — w ogóle uznana za środek specjalny w rozumieniu dyrektywy. Zgodnie z art. 395 ust. 1 dyrektywy 2006/112/WE przesłanką do zastosowania środków specjalnych stanowiących odstępstwo od przepisów dyrektywy jest albo uproszczenie poboru podatku, albo zapobieżenie niektórym formom uchylania się od opodatkowania lub unikania opodatkowania. Nie ulega wątpliwości, że sankcja nie ma związku z uproszczeniem poboru podatku, w zwią-

¹⁸ Wyrok TK z dnia 30 listopada 2004 roku, sygn. akt K 31/04, OTK ZU 2004/10A, poz. 110.

¹⁹ Wyrok TSUE z dnia 13 lutego 1985 roku w sprawie C-5/84, Zb. Orz. 1985, s. 617.

ku z tym potencjalnie jedyną przesłanką określoną w art. 395 ust. 1 dyrektywy, która może mieć zastosowanie, jest przesłanka dotycząca możliwości zapobiegania niektórym formom uchylania się od opodatkowania lub unikania opodatkowania²⁰.

W szczególnie interesującym wyroku z dnia 18 grudnia 1997 roku w połączonych sprawach C-286/94²¹ TSUE analizował belgijskie regulacje, zgodnie z którymi władze skarbowe wstrzymywały automatycznie zwrot nadwyżki podatku naliczonego, jeżeli w odniesieniu do innych okresów rozliczeniowych trwało postępowanie podatkowe. Jednocześnie przepisy belgijskie nie pozwalały na zastąpienie tego środka innym, a w razie gdy sprawa została ostatecznie rozstrzygnięta na korzyść podatnika, nie umożliwiały odzyskania kwoty należnej powiększonej o odsetki. Trybunał w rozstrzygnięciu podkreślił, że jest oczywiste, iż państwa członkowskie mają prawo do wprowadzania środków zapewniających ochronę wpływów budżetowych. Podkreślił jednak, iż państwa członkowskie nie powinny stosować takich środków w stopniu większym, niż jest to rzeczywiście niezbędne. Dlatego środki te nie mogą być używane w sposób, który w efekcie doprowadzi do systematycznego osłabiania prawa do odliczenia podatku naliczonego, które to prawo jest fundamentem wspólnego systemu podatku VAT. Z uzasadnienia orzeczenia wynika, że TSUE nie uznał tego środka za środek szczególny w rozumieniu art. 27 VI dyrektywy. Sygnalizował jedynie ryzyko dla systemu podatku od wartości dodanej płynące z nadużywania tej regulacji²².

W kontekście powyższego wydaje się, że uznanie dodatkowego zobowiązania podatkowego za sankcję administracyjną niepowodującą zakłócenia systemu VAT prowadzi do tego, że w odniesieniu do niej art. 395 dyrektywy 2006/112/WE nie mógłby w ogóle znaleźć zastosowania. Potwierdził to także WSA w Olsztynie²³, który stwierdził, iż przedmiotowe dodatkowe zobowiązanie podatkowe jest niczym innym jak sankcją administracyjną i z tego właśnie powodu nie może stanowić środka specjalnego w rozumieniu VI dyrektywy. To, że przedmiotowe „dodatkowe zobowiązanie podatkowe” jest niczym innym jak sankcją administracyjną, sądy stwierdzały wielokrotnie²⁴. Jak podkreślono ponadto w jednym z wyroków NSA²⁵:

dodatkowe zobowiązanie podatkowe określone w art. 27 ust. 5 i 6 ustawy z dnia 8 stycznia z 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym nie jest podatkiem w rozumieniu art. 6 ordynacji podatkowej, a sankcją administracyjną będącą karą wymierzoną podatnikowi za delikt ad-

²⁰ T. Michalik, *VAT. Komentarz*, Warszawa 2017, komentarz do art. 112b, Legalis.

²¹ Wyrok TSUE z dnia 18 grudnia 1997 roku w połączonych sprawach C-286/94, C-401/95 i C-47/96 (Zb. Orz. 1997, s. I-7281).

²² T. Michalik, *op. cit.*, komentarz do art. 112b, Legalis.

²³ Wyrok WSA z dnia 12 kwietnia 2007 roku, I SA/OI 21/07, CBOSA.

²⁴ Wyrok WSA w Warszawie z dnia 11 lipca 2006 roku, III SA/Wa 3646/06, niepubl.; WSA w Opolu w wyroku z dnia 11 lipca 2008 roku, I SA/Op 275/08, CBOSA; NSA w wyroku z dnia 28 sierpnia 2008 roku, I FSK 972/07 PP 2009, nr 1, s. 51 i z dnia 13 marca 2009 r., I FSK 1955/07, Legalis.

²⁵ Wyrok NSA z dnia 28 sierpnia 2008 roku, I FSK 972/07, Legalis nr 114923; A. Olesińska, *Glosa do wyroku NSA z dnia 28 sierpnia, I FSK 972/07*, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2009, z. 2, s. 117.

ministracyjny polegający na złożeniu organowi podatkowemu nierzetelnej deklaracji w podatku od towarów i usług za dany okres rozliczeniowy. Tym samym niezapłacenie sankcji administracyjnej, jaką jest dodatkowe zobowiązanie podatkowe w terminie, nie jest zaległością podatkową w rozumieniu art. 51 § 1 ordynacji podatkowej, a co za tym idzie, nie może być na podstawie art. 107 § 1 i nast. tej ustawy przedmiotem przeniesienia odpowiedzialności na osoby trzecie.

Tym samym należy przyjąć, iż przedmiotowa sankcja nie stanowiła i nie stanowi środka szczególnego określonego w art. 395 dyrektywy 2006/112/WE²⁶.

Określenie sankcji VAT przewidziane w nowych przepisach nie jest fakultatywne. Organy podatkowe — w razie stwierdzenia nieprawidłowości — mają obowiązek stosować przepisy rozdziału 5. działu XI ustawy o PTU. Pocieszające może być to, że sankcji VAT nie stosuje się do okresów rozliczeniowych przypadających przed dniem 1 stycznia 2017 roku (art. 11 z.u.p.t.u. 2016). Przykładowo, w postępowaniu określającym wysokość zobowiązania podatkowego lub kwoty zwrotu w innej wysokości, niż zadeklarował podatnik za okresy rozliczeniowe poprzedzające 2017 roku, nie będą określone sankcje VAT.

Tematyka dodatkowego zobowiązania została uregulowana w rozdziale 5 w przepisach (art. 112b i 112c) ustawy o podatku od towarów i usług²⁷ dodanych ustawą nowelizującą z dnia 1 grudnia 2016 roku²⁸ ze skutkiem obowiązywania od dnia 1 stycznia 2017 roku. Podstawowa sankcja przewidziana tymi przepisami polega na opodatkowaniu stawką 30% uprzednio zweryfikowanej i ustalonej przez organ podatkowy prawidłowej wysokości kwoty, jeżeli po stronie podatnika stwierdzono następujące uchybienia:

- 1) podatnik w złożonej deklaracji podatkowej wykazał:
 - a) kwotę zobowiązania podatkowego niższą od kwoty należnej,
 - b) kwotę zwrotu różnicy podatku lub kwotę zwrotu podatku naliczonego wyższą od kwoty należnej,
 - c) kwotę różnicy podatku do obniżenia kwoty podatku należnego za następne okresy rozliczeniowe wyższą od kwoty należnej,
 - d) kwotę zwrotu różnicy podatku, kwotę zwrotu podatku naliczonego lub kwotę różnicy podatku do obniżenia kwoty podatku należnego za następne okresy rozliczeniowe zamiast wykazania kwoty zobowiązania podatkowego podlegającej wpłacie do urzędu skarbowego;
- 2) podatnik nie złożył deklaracji podatkowej oraz nie wpłacił kwoty zobowiązania podatkowego.

Z konstrukcji przepisu wynika, że sankcja ta jest stosowana dwuetapowo.

W pierwszym etapie organ podatkowy ustala wysokość kwoty zaniżenia zobowiązania podatkowego albo kwoty zawyżenia zwrotu różnicy podatku, zwrotu

²⁶ T. Michalik, *op. cit.*, komentarz do art. 112b, Legalis.

²⁷ Ustawa z dnia 11 marca 2004 roku o podatku od towarów i usług, Dz.U. z 2020 r. poz. 106. Dalej: ustawa o PTU.

²⁸ Ustawa z dnia 1 grudnia 2016 roku o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw, Dz.U. z 2016 r. poz. 2024.

podatku naliczonego lub różnicy podatku do obniżenia podatku należnego za następne okresy rozliczeniowe.

W drugim etapie organ podatkowy ustala dodatkowe zobowiązanie podatkowe w wysokości odpowiadającej 30% kwoty ustalonej w pierwszym etapie.

Dla potrzeb zastosowania sankcji przewidzianych omawianym przepisem niezbędne jest wydanie decyzji konstytutywnej przez organ podatkowy, która obejmuje powyższe działania organu.

Przewidziano również możliwość zastosowania obniżonej stawki dodatkowego zobowiązania na poziomie 20%, co uzależnione jest od wykazania pewnego rodzaju „dobrej woli” ze strony podatnika, to jest złożenia korekty deklaracji i wpłaty zobowiązania podatkowego po przeprowadzeniu czynności kontrolnych przez organ podatkowy.

Oprócz zmniejszenia stawki dodatkowego zobowiązania, przewidziano również możliwość całkowitego wyłączenia stosowania tej sankcji, o czym decydują następujące okoliczności po stronie podatnika:

1) złożenie odpowiedniej korekty deklaracji podatkowej albo złożenie deklaracji podatkowej z wykazanymi kwotami podatku oraz wpłacenie na rachunek urzędu skarbowego należnej kwoty wraz z odsetkami za zwłokę przed dniem wszczęcia kontroli podatkowej lub kontroli celno-skarbowej;

2) powstanie nieprawidłowości (zaniżenia kwoty zobowiązania lub zawyżenia kwoty zwrotu różnicy podatku itd.) jest skutkiem:

a) popełnionych w deklaracji błędów rachunkowych lub oczywistych pomyłek,

b) nieujęcia podatku należnego lub podatku naliczonego w rozliczeniu za dany okres rozliczeniowy, a podatek należny lub podatek naliczony został ujęty w poprzednich okresach rozliczeniowych lub w okresach następnych po właściwym okresie rozliczeniowym, jeżeli nastąpiło to przed dniem wszczęcia kontroli podatkowej lub kontroli celno-skarbowej.

Ustawodawca przewidział również obostrzoną postać dodatkowego zobowiązania w podatku od towarów i usług przewidzianą dla przypadków, gdy nieprawidłowości w rozliczeniach wynikają z czynności związanych z posługiwaniem się fakturami, które:

1) zostały wystawione przez podmiot nieistniejący,

2) stwierdzają czynności, które nie zostały dokonane — w części dotyczącej tych czynności,

3) podają kwoty niezgodne z rzeczywistością — w części dotyczącej tych pozycji, dla których podane zostały kwoty niezgodne z rzeczywistością,

4) potwierdzają czynności, do których mają zastosowanie przepisy art. 58 (bezprawność) i art. 83 (pozorność) ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 roku Kodeks cywilny²⁹ — w części dotyczącej tych czynności.

²⁹ Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 roku Kodeks cywilny, Dz.U. z 2019 r. poz. 1145 ze zm.

W tego rodzaju sytuacjach, które ustawodawca rozpoznaje jako szczególnie szkodliwe (między innymi posługiwanie się „fakturami pustymi”), wysokość dodatkowego zobowiązania podatkowego w części dotyczącej podatku naliczonego wynikającego z powyższych faktur wynosi 100%. Są to zresztą te same kategorie faktur, które zostały wskazane w ustawie, jako faktury skutkujące brakiem podstawy do obniżenia podatku należnego oraz zwrotu różnicy podatku lub zwrotu podatku naliczonego (art. 88 ust. 3a pkt 1 lit. a i pkt 4 lit. a–c PTU).

2. DODATKOWE ZOBOWIĄZANIE PODATKOWE Z ORDYNACJI PODATKOWEJ

Z dniem 1 stycznia 2019 roku został wprowadzony do działu III Ordynacji podatkowej nowy rozdział 6a regulujący zasady wymiaru dodatkowego (sankcyjnego) zobowiązania podatkowego. Sankcja uregulowana w art. 58a o.p. polega na wydaniu konstytutywnej decyzji ustalającej dodatkowe zobowiązanie podatkowe. Takie zobowiązanie nie powstanie więc, dopóki organ podatkowy nie doręczy tej decyzji (nie powstanie także wtedy, gdy decyzja zostanie doręczona po upływie terminów wskazanych w art. 68 § 3a o.p.).

Katalog zdarzeń, jakie mają wiązać się z obowiązkiem organu do ustalenia dodatkowego zobowiązania podatkowego obejmuje między innymi:

- zastosowanie generalnej klauzuli obejścia prawa podatkowego,
- zastosowanie środków ograniczających umowne korzyści³⁰,
- zastosowanie przepisów o cenach transferowych w zakresie określania dochodu przez organy podatkowe,
- wyłączenie zwolnień z dywidend w przypadku czynności niemających rzeczywistego charakteru,
- niedochowanie obowiązków płatnika w zakresie niepobrania podatku lub pobrania i braku wpłaty; w wypadku uchybień w oświadczeniu co do weryfikacji kontrahenta w związku z dokonywanymi wypłatami podatku u źródła.

W konsekwencji tych nowych regulacji, jeżeli na przykład w drodze stosowania przepisów o klauzuli generalnej obejścia prawa podatkowego organ ustali, że podatnik uzyskał nieuprawnioną korzyść podatkową, to podstawową formą ukarania podatnika będzie pozbawienie go uzyskanej korzyści, jednak oprócz tego przewidziano możliwość zastosowania stawki sankcyjnej, która może wynieść 40% korzyści podatkowej, lecz w określonych przypadkach może być nawet potrójna, co oznaczać może uprawnienie organu do stosowania stawki na poziomie

³⁰ Zgodnie z nową definicją są to postanowienia ratyfikowanych przez Rzeczpospolitą Polską umów o unikaniu podwójnego opodatkowania oraz ratyfikowanych przez Rzeczpospolitą Polską innych umów międzynarodowych dotyczących problematyki podatkowej lub inne środki ograniczające lub odmawiające korzyści wynikających z tych umów.

120%. W wypadku ustalenia dodatkowego zobowiązania na gruncie u.p.d.o.p. dodatkowe zobowiązanie ma być ustalane z zastosowaniem stawki 10%.

Ustawodawca przewidział możliwość odstąpienia od ustalenia dodatkowego zobowiązania podatkowego, jeżeli podatnik (odstąpienie od ustalenia sankcji nie dotyczy płatnika) działał w dobrej wierze, pozostawał w błędnym, ale usprawiedliwionym przekonaniu o zgodności uzyskanej przez niego w danych okolicznościach korzyści podatkowej z przedmiotem i celem ustawy podatkowej lub jej przepisu³¹.

PODSUMOWANIE

Idea „domiaru” podatkowego będącego swoistą karą nie jest nowa. Klasyczną sankcją uregulowaną w prawie podatkowym są odsetki za zwłokę — jak się okazuje, nie zawsze jednak spełniają one cel prewencyjny. Ustawodawca podejmuje stałe starania o uzupełnienie katalogu sankcji za „delikty podatkowe” o dodatkowe rozwiązania funkcjonujące poza prawem karnym, a procedura ich stosowania jest prostsza i podlega reżimowi prawa podatkowego.

Środkiem prewencyjnym, zniechęcającym do unikania opodatkowania, miała być klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania. Czy należy się spodziewać, że wprowadzone w 2019 r. dodatkowe zobowiązanie podatkowe z Ordynacji sprawdzi się lepiej niż klauzula? Dzisiaj nie sposób jeszcze udzielić odpowiedzi na tak postawione pytanie. Pewne jest natomiast, że swoista prewencja ustawodawcy i walka z unikaniem opodatkowania przybiera coraz to bardziej dotkliwe konsekwencje dla podatnika. Ustawodawcy niewątpliwie zależy na „głębszej” realizacji celu fiskalnego, stąd próba poszukiwania nowych rozwiązań zapewniających realizację tego celu. Regulacje prawne zaprezentowane w niniejszym opracowaniu mają niewątpliwie przynieść taki efekt, to jest doprowadzić do swoistego zniechęcenia podatników do stosowania mechanizmów unikania opodatkowania, gdyż klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania wydaje się nie wykazywać dostatecznych efektów. Ostateczna ocena przyjętych rozwiązań będzie jednak możliwa dopiero po stosownym okresie obowiązywania wprowadzonych zmian.

ADDITIONAL TAX LIABILITY AS A SANCTION FOR TAX AVOIDANCE

Summary

One of the dominant forms of so-called tax resistance is tax avoidance, involving the use of legal methods to minimise the tax burden. From the taxpayer's point of view, rational behaviour is

³¹ L. Etel, *Ordynacja podatkowa. Komentarz aktualizowany*, LEX/el. 2019.

behaviour that minimises the tax burden. As a consequence, the attention of the legislators focuses on counteracting the above described trends by using the regulations of international tax law, as well as by introducing internal regulations aimed at counteracting tax avoidance. The purpose of the article is to present the regulations regarding additional tax liability in value added tax and in Tax Ordinance known as tax sanctions, whose primary purpose is to prevent tax avoidance.

Keywords: tax sanction, tax liability, Tax Ordinance, tax on goods and services, additional commitment, offset

BIBLIOGRAFIA

- Bartoszewicz A., *VAT. Komentarz*, Warszawa 2017, LEX.
- Dziewięcka-Bokun L., *Sankcja prawna w prawie administracyjnym*, „Prawo” XXXVI, 1972.
- Etel L., *Ordynacja podatkowa. Komentarz aktualizowany*, LEX/el. 2019.
- Hanusz A., *Charakter prawny dodatkowego zobowiązania podatkowego w podatku od towarów i usług*, „Przegląd Podatkowy” 2000, nr 4.
- Kmieciak Z., *Charakter prawny orzeczeń w sprawach o naruszenie dyscypliny budżetowej a koncepcja sankcji administracyjnej*, „Glosa” 1997, nr 11.
- Lang W., Wróblewski J., Zawadzki S., *Teoria państwa i prawa*, Warszawa 1986.
- Lasiński-Sulecki K., *Glosa do wyroku WSA z dnia 23 listopada 2005 r. I SA/Bd 473/05*, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2006, z. 3.
- Lewicki M., *Pojęcie sankcji prawnej w prawie administracyjnym*, „Państwo i Prawo” 2002, nr 7–8.
- Majka P., *Sankcje w prawie podatkowym*, Warszawa 2011.
- Małecki J., *Z problematyki sankcji w prawie podatkowym ze szczególnym uwzględnieniem podatku VAT*, [w:] *Księga ku czci Prof. A. Kosteckiego. Studia z dziedziny prawa finansowego*, red. B. Brzeziński, J. Głuchowski, C. Kosikowski, R. Mastalski, Toruń 1998.
- Mastalski R., *Czy sankcje w ustawach podatkowych są zgodne z Konstytucją?*, „Przegląd Podatkowy” 1996, nr 1.
- Mastalski R., *Prawo podatkowe. Część szczegółowa*, Warszawa 1996.
- Michalik T., *VAT. Komentarz*, Warszawa 2017, komentarz do art. 112b, Legalis.
- Olesińska A., *Glosa do wyroku NSA z dnia 28 sierpnia, I FSK 972/07*, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2009, z. 2.
- Ożóg I., *Czy sankcja VAT jest zgodna z prawem?*, „Przegląd Podatkowy” 2005, nr 2.
- Zelwianiński R., *Jeszcze o sankcjach finansowych*, „Przegląd Podatkowy” 1997, nr 6.