

- ***Kiedy, jak i ile? Czyli problemów z sankcją VAT ciąg dalszy – Daniel Panek (Crido)***

Wyrok NSA z 25 maja 2022 r., I FSK 303/22

Z tytułu braku prowadzenia ewidencji przy pomocy kas fiskalnych nie odnotowano poniesienia uszczerbku na wysokości zobowiązań podatkowych Strony. A zatem nałożenie dodatkowego zobowiązania podatkowego było nieadekwatne do zaistniałej sytuacji i naruszałoby zasadę proporcjonalności na którą wskazał Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej w cytowanym wyroku.

Najważniejsze fragmenty uzasadnienia wyroku

Organ pierwszej instancji stwierdził, że Strona w okresie od stycznia do października 2018 r. dokonywała m.in. wysyłkowej sprzedaży cyfrowych nośników danych (pendrive) na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej. Obrót tymi towarami podlegał od stycznia 2018 r. obowiązkowi ewidencjonowania przy zastosowaniu kas rejestrujących. Natomiast Strona od stycznia do października 2018 r. nie posiadała zgłoszonych i zarejestrowanych kas fiskalnych. W związku z tym, że Skarżąca nie wywiązała się z obowiązku posiadania kas organ naliczył jej za wspomniany okres dodatkowe zobowiązanie podatkowe w wysokości odpowiadającej 30% kwoty podatku naliczonego przy nabyciu towarów służących dalszej odsprzedaży.

(...)

W wyroku z dnia 29 lipca 2010 r. w sprawie C-188/09 (ECLI:EU:C:2010:454) Dyrektor Izby Skarbowej w B. przeciwko [...], dotyczących kas fiskalnych TSUE stanął na stanowisku, że wspólny system podatku od wartości dodanej, zdefiniowany w art. 2 ust. 1 i 2 pierwszej dyrektywy Rady 67/227/EWG z dnia 11 kwietnia 1967 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich dotyczących podatków obrotowych oraz w art. 2, art. 10 ust. 1 i 2 oraz art. 17 ust. 1 i 2 szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednoliconą podstawą wymiaru podatku, w brzmieniu zmienionym dyrektywą Rady 2004/7/WE z dnia 20 stycznia 2004 r., nie stoi na przeszkodzie temu, by państwo członkowskie czasowo ograniczyło zakres prawa do odliczenia podatku naliczonego w stosunku do podatników, którzy nie dopełnili formalności wpisania dokonanych przez nich czynności sprzedaży do ewidencji, pod warunkiem że tego rodzaju sankcja zgodna jest z zasadą proporcjonalności.

(...)

W wyżej wymienionej sprawie TSUE przyjął, że stosowanie sankcji VAT-owskiej od nieprawidłowego ewidencjonowania obrotu w kasie rejestrującej generalnie jest dopuszczalne. Jednak sama ocena, czy sankcja (rodzaj sankcji administracyjnej) nie narusza zasady proporcjonalności pozostawiono sądowi krajowemu. Ewidencjonowanie obrotu w podatku od towarów i usług ma na celu zabezpieczenie prawidłowego funkcjonowania podatku. Ustanowienie sankcji za brak ewidencjonowania w kasie rejestrującej ma charakter prewencyjny. Jednak mogą wystąpić sytuację, że wymierzenie sankcji, w tym jej wysokości, w okolicznościach konkretnej sprawy może okazać się nieadekwatna czyli naruszająca zasadę proporcjonalności. Jednak samo zastosowanie sankcji VAT-owskiej co do zasady nie narusza zasady proporcjonalności.

(...)

W rozpatrywanej sprawie, jak wynika z ustaleń Sądu pierwszej instancji, z tytułu braku prowadzenia ewidencji przy pomocy kas fiskalnych nie odnotowano poniesienia uszczerbku na wysokości zobowiązań podatkowych Strony. A zatem nałożenie dodatkowego zobowiązania podatkowego było nieadekwatne do zaistniałej sytuacji i naruszałoby zasadę

proporcjonalności na którą wskazał Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej w cytowanym wyroku.

W jednym z najnowszych wyroków z dnia 15 kwietnia 2021 r., sygn. akt C- 935/19 w sprawie [...] przeciwko Dyrektorowi Izby Administracji Skarbowej w W. (Dz.U.UE.C.2021/217/14, LEX nr 3160548) TSUE uznał, że artykuł 273 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej i zasadę proporcjonalności należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie przepisom krajowym, które nakładają na podatnika, który błędnie zakwalifikował transakcję zwolnioną z podatku od wartości dodanej (VAT) jako transakcję podlegającą temu podatkowi, sankcję wynoszącą 20% kwoty zawyżenia zwrotu VAT nienależnie żądanej, w zakresie, w jakim sankcja ta ma zastosowanie bez rozróżnienia zarówno w sytuacji, w której nieprawidłowość wynika z błędu w ocenie popełnionego przez strony transakcji co do podlegania przez dostawę opodatkowaniu, który to błąd cechuje brak przesłanek wskazujących na oszustwo i uszczuplenia wpływów do skarbu państwa, jak i w sytuacji, w której nie występują takie szczególne okoliczności.

(...)

Wykładnia prounijna dokonana w analizowanym wyroku TSUE powinna również mieć zastosowanie w rozpatrywanej sprawie. Znalazła ona również odzwierciedlenie w rozstrzygnięciach Naczelnego Sądu Administracyjnego: w wyroku z dnia 7 października 2021 r., sygn. akt I FSK 904/21, w wyroku z dnia 22 października 2021 r., sygn. akt 489/21, w wyroku z dnia 15 grudnia 2021 r., sygn. akt I FSK 1035/18, w wyroku z dnia 21 stycznia 2022 r., sygn. akt I FSK 2324/21 (Wyroki dostępne Centralnej Bazy Orzecznictwa Sądów Administracyjnych na stronie <https://cbois.nsa.gov.pl>).

Odnosząc się natomiast do sposobu wyliczenia sankcji z art. 111 ust. 2 ustawy o VAT, Naczelny Sąd Administracyjny podziela pogląd Sądu pierwszej instancji odwołujący się do stanowisk NSA wyrażonych w orzecznictwie dotyczących co prawda wcześniejszej regulacji (patrz uchwała NSA z dnia 16 listopada 1998 r. FPS 7/98), która jednak zdaniem Sądu zachowała aktualność przy obecnie obowiązującej treści art. 111 ust. 2 ustawy o VAT.

Orzeczenia powiązane

wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z 1 grudnia 2021 sygn. akt I SA/Go 347/21

wyrok NSA z 7 października 2021 r., sygn. akt I FSK 904/21

wyrok NSA z 22 października 2021 r., sygn. akt I FSK 489/21

wyrok NSA z 15 grudnia 2021 r., sygn. akt I FSK 1035/18

wyrok NSA z 21 stycznia 2022 r., sygn. akt I FSK 2324/21

wyrok TSUE z 15 kwietnia 2021 r., C-935/19

Przepisy

Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług

Art. 112b

1. W razie stwierdzenia, że podatnik:

1) 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
wplacie do urzędu skarbowego,
2) nie złożył deklaracji podatkowej
oraz nie wpłacił kwoty zobowiązania
podatkowego
- naczelnik urzędu skarbowego lub
naczelnik urzędu celno-skarbowego
określa odpowiednio wysokość tych kwot w
prawidłowej wysokości oraz ustala
dodatkowe zobowiązanie podatkowe w
wysokości odpowiadającej 30% kwoty
zaniżenia zobowiązania podatkowego,
kwoty zawyżenia zwrotu różnicy podatku,
zwrotu podatku naliczonego lub różnicy
podatku do obniżenia podatku należnego
za następne okresy rozliczeniowe.

2. Jeżeli po zakończeniu kontroli
podatkowej lub kontroli celno-skarbowej w
przypadkach, o których mowa w:

- 1) ust. 1 pkt 1, podatnik złożył korektę
deklaracji uwzględniającą
stwierdzone nieprawidłowości i
najpóźniej w dniu złożenia tej
korekty deklaracji wpłacił kwotę
zobowiązania podatkowego lub
zwrócił nienależną kwotę zwrotu,
- 2) ust. 1 pkt 2, podatnik złożył
deklarację podatkową i najpóźniej
w dniu złożenia tej deklaracji
wpłacił kwotę zobowiązania
podatkowego,
- wysokość dodatkowego zobowiązania
podatkowego wynosi 20% kwoty zaniżenia
zobowiązania podatkowego, kwoty
zawyżenia zwrotu różnicy podatku, zwrotu
podatku naliczonego lub różnicy podatku
do obniżenia podatku należnego za
następne okresy rozliczeniowe.

Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa

Art. 120 Organy podatkowe działają na podstawie przepisów prawa.

Główne problemy

1. Przesłanki nałożenia sankcji w świetle analizowanego wyroku NSA oraz wyroku ws. Grupy Warzywnej.
2. Określenie „podstawy” naliczania sankcji.
3. Czy organy podatkowe mogą miarkować sankcję? W jaki sposób mogą to robić, jeżeli jej wysokość wynika wprost z przepisów prawa?