

Łukasz Tłuczkiwicz\*

## Dodatkowe zobowiązanie podatkowe w podatku od towarów i usług – instrument prewencyjny czy opresyjny? Glosa do wyroku Trybunału Sprawiedliwości z dnia 15 kwietnia 2021 r. w sprawie Grupa Warzywna Sp. z o.o. przeciwko Dyrektorowi Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu<sup>1</sup>

*Streszczenie*

Glosa poświęcona jest analizie wyroku Trybunału Sprawiedliwości z dnia 15 kwietnia 2021 r., C-935/19. Zawiera krytyczne uwagi wobec stanowiska polskich sądów administracyjnych, które bezzasadnie przyjęły, że instrument dodatkowego zobowiązania podatkowego w podatku od towarów i usług powinien być stosowany przez organy bezrefleksyjnie. Zaaprobowano w niej stanowisko TSUE ugruntowujące praktykę rozpatrywania każdej sprawy indywidualnie. Orzeczenie wskazuje także na problem braku stosowania przez organy i sądy administracyjne pronunijnej wykładni w zakresie ochrony podatnika działającego w dobrej wierze. Szerzej zwraca uwagę na deficyt norm chroniących prawa podatnika w polskim systemie prawnym. Artykuł porusza także kwestię zgodności dodatkowego zobowiązania podatkowego z prawem unijnym.

**Słowa kluczowe:** prawo podatkowe, dodatkowe zobowiązanie podatkowe w PTU, sankcja VAT, dobra wiara w prawie podatkowym, zasada proporcjonalności w PTU

---

\* Autor jest studentem IV roku prawa. Uniwersytet Łódzki, Wydział Prawa i Administracji, e-mail: lukasz.tluczkiwicz@edu.uni.lodz.pl

<sup>1</sup> Wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (dalej: TSUE) z 15.04.2021 r., C-935/19, *Grupa Warzywna Sp. z o.o. przeciwko Dyrektorowi Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu*, EU:C:2021:287, dalej: „wyrok”.

# Additional tax liability in value added tax – preventive or oppressive instrument? The commentary of the Judgment of the Court of Justice of the European Union of April 15, 2021 in the case of Grupa Warzywna Sp. z o.o. v. Director of the Tax Administration Chamber in Wrocław

## Abstract

The commentary is devoted to an analysis of the CJEU's judgment of April 15, 2021, C-935/19. It contains criticism of the position of the Polish administrative courts, which unjustifiably assumed that the instrument of additional tax liability in the goods and services tax should be applied by the authorities unreflectively. It approves of the CJEU's position entrenching the practice of considering each case individually. The judgement also points to the problem of the failure of administrative authorities and courts to apply a pro-EU interpretation in protecting a taxpayer acting in good faith. More broadly, it draws attention to the deficit of norms protecting the taxpayer's rights in the Polish legal system. The article also addresses the issue of the compatibility of the additional tax liability with EU law.

**Keywords:** tax law, additional VAT liability, VAT sanction, good faith in tax law, proportionality principle in VAT

## 1. Wprowadzenie

Sankcje podatkowe są jednym z najczęściej stosowanych instrumentów prawnopodatkowych, służących zapewnieniu poprawnego rozliczania się przez podatników. Powinny zabezpieczać wpływ należności budżetowych przez wywoływanie negatywnych konsekwencji dla podatników stosujących rozwiązania rodzące niepożądane skutki dla Skarbu Państwa<sup>2</sup>. Artykuł 273 Dyrektywy 2006/112/WE Rady w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej<sup>3</sup> (dalej: „Dyrektywa 2006/112”) zezwala państwom członkowskim na ustanowienie dodatkowych obowiązków, wykraczające poza zakres wskazanego aktu prawa wtórnego, mających na celu ograniczenie luki podatkowej. TSUE m.in. w wyroku w sprawie C-177/99<sup>4</sup> ograniczył możliwość tworzenia tych obowiązków. Trybunał odwołał się przede wszystkim do zasady proporcjonalności i neutralności, która wyznaczać ma ramy swobody wynikającej z art. 273 Dyrektywy 2006/112. Stanowisko to zostało niejednokrotnie potwierdzone w następnych judykatach. Jednym z instrumentów wprowadzonych w 2017 r. przez polskiego ustawodawcę w ramach obowiązków niezbędnych dla zapewnienia poboru podatku od towarów i usług (dalej: „PTU”; w odniesieniu do prawa unijnego: „VAT”) jest tzw. dodatkowe zobowiązanie podatkowe. W razie stwierdzenia nieprawidłowości organy podatkowe mają obowiązek stosować przepisy rozdziału 5. działu XI ustawy o podatku od towarów

2 P. Majka, *Sankcje w prawie podatkowym*, „Toruński Rocznik Podatkowy” 2010, s. 39.

3 Dyrektywa Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. UE. L. z 2006 r., nr 347, s. 1 ze zm.).

4 Wyrok TSUE z 19 września 2000 r., C-177/99, *Ampafrance SA v. Directeur des Services Fiscaux de Maine-Et-Loire i Sanofi Synthelab*, EU:C:2000:470.

i usług<sup>5</sup> (dalej: „u.p.t.u.”), co oznacza, że instrument ten jest obligatoryjny. Dodatkowe zobowiązanie podatkowe, określone w art. 112b i 112c, skierowane miało być przeciwko podmiotom, które biorą udział w przestępstwach opartych na konstrukcji tzw. znikającego podatnika. Sankcjonują wystawianie faktur nierzetelnych, które głównie polegają na zawyżeniu lub zaniżeniu podatku naliczonego<sup>6</sup>. Określane są jako dodatkowe rozwiązania prawa podatkowego, funkcjonujące poza prawem karnym skarbowym o prostszej procedurze stosowania<sup>7</sup>. TSUE w wyroku C-935/19 Grupa Warzywna Sp. z o.o. zakwestionował zgodność art. 112b ust. 2 u.p.t.u. z zasadą proporcjonalności i art. 273 Dyrektywy 2006/112 w zakresie stawki preferencyjnej wynoszącej 20%. Głosowany wyrok był przedmiotem szerokich rozważań w doktrynie. Dotyczyły one głównie charakteru prawnego dodatkowych zobowiązań podatkowych na gruncie u.p.t.u. Szczególną uwagę należy jednakże zwrócić na aspekt ochrony podatnika działającego w dobrej wierze i konkluzji dotyczącej praktyki organów oraz sądów w odniesieniu do art. 112b u.p.t.u.

## 2. Stan faktyczny i ramy prawne

Zgodnie ze stanem faktycznym głosowanego orzeczenia Grupa Warzywna Sp. z o.o. (dalej: „Grupa Warzywna”) nabyła nieruchomości, która była zasiedlona przez ponad dwa lata. Spółka zapłaciła kwotę, którą w akcie notarialnym określono jako kwotę brutto i w rozliczeniu podatkowym skorzystała z prawa pomniejszenia podatku należnego o podatek naliczony. W deklaracji wskazała nadwyżkę podatku naliczonego nad należnym, w związku z czym wystąpiła o zwrot do Naczelnika Urzędu Skarbowego w Trzebnicy. Urząd Skarbowy uznał zgodnie z art. 43 ust. 10 u.p.t.u., że przez brak oświadczenia o rzeczeniu się zwolnienia z PTU dostawy tej nieruchomości Grupa Warzywna nie była uprawniona do odliczenia PTU naliczonego. Podatnik złożył korektę deklaracji, wykazując w niej kwotę nadwyżki *in minus* względem deklaracji poprzedniej. Naczelnik Urzędu Skarbowego uwzględnił skorygowaną deklarację spółki w wydanej decyzji, a także nałożył sankcję wynikającą z art. 112b ust. 2 u.p.t.u. Spółka odwołała się do Dyrektora Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu. Dodatkowe zobowiązanie podatkowe zostało utrzymane przez organ drugiej instancji.

Spółka wniosła skargę na decyzję organu odwoławczego do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu (dalej: „WSA we Wrocławiu”). Sąd uznał, że niezbędne jest skierowanie pytania prejudycjalnego do TSUE celem zbadania zgodności dodatkowego zobowiązania podatkowego, wynikającego z art. 112b ust. 2 u.p.t.u. z zasadą proporcjonalności i neutralności oraz Dyrektywą 2006/112. WSA we Wrocławiu zwrócił uwagę, że przepis art. 112b ust. 2 u.p.t.u. nie uwzględnia należytej staranności i dobrej wiary podatnika, w związku z czym charakter sankcji wydaje się nie czynić zadość *ratio legis*, którym jest zapobieganie przestępczości podatkowej w PTU. Zaznaczył także, że w danym stanie faktycznym nie dochodzi do oszustwa podatkowego i utraty wpływów podatkowych. TSUE w wyroku z 15.04.2021 r. przesądził, że przepis krajowy zawierający sankcję wynoszącą 20% kwoty zawyżenia zwrotu PTU niezależnie żądanego w sytuacji, w której działanie podatnika nie przejawia znamion oszustwa i jest wynikiem dobrej wiary, jest niezgodny z art. 273 Dyrektywy 2006/112 i zasadą proporcjonalności.

5 Ustawa z dnia 11.03.2004 r. o podatku od towarów i usług (t.j. Dz.U. z 2022 r., poz. 931 ze zm.).

6 D. Zalewski, *Kara pieniężna w postaci dodatkowego zobowiązania podatkowego w VAT*, [w:] *Kary pieniężne nakładane przez KAS i ich zaskarżanie*, red. D. Zalewski, Warszawa 2021, s. 264.

7 K. Kopyściańska, *Dodatkowe zobowiązanie podatkowe jako sankcja za unikanie opodatkowania*, „Przeгляд Prawa i Administracji” 2020, t. CXX, cz. 1 i 2, s. 628.

### 3. Charakter prawny dodatkowego zobowiązania podatkowego na gruncie u.p.t.u.

Zgodnie z raportem Najwyższej Izby Kontroli (P/15/011)<sup>8</sup> w 2013 r. organy kontroli skarbowej wykryły fikcyjne faktury na kwotę 19,7 mld zł, w 2014 r. na kwotę 33,7 mld zł, w całym 2015 r. na kwotę 81,9 mld zł. Wprowadzone ponownie w 2017 r. dodatkowe zobowiązanie podatkowe na gruncie u.p.t.u. miało być jednym z instrumentów przeciwdziałających wyłudzeniom, w istocie stanowić miało jedno z narzędzi do zwalczania luki podatkowej w PTU. W wyniku uchwalenia ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. – Przepisy wprowadzające ustawę o Krajowej Administracji Skarbowej<sup>9</sup> – został dodany art. 112b ust. 1 u.p.t.u., zgodnie z którym w przypadku stwierdzenia, że podatnik w deklaracji podatkowej wykazał kwotę zobowiązania podatkowego niższą od kwoty należnej, organ kontrolujący określi jego wysokość w prawidłowej wysokości i ustali dodatkowe zobowiązanie podatkowe w wysokości 30% kwoty zaniżenia tego zobowiązania. Dodatkowe zobowiązanie podatkowe w PTU jest zatem nakładane przez organy w przypadku:

- 1) niezłożenia deklaracji i niewpłacenia podatku;
- 2) złożenia deklaracji zaniżającej zobowiązanie podatkowe, zawyżającej kwotę nadwyżki podatku do zwrotu lub przeniesienia na następny okres.
- 3) W obydwu sytuacjach należy określić wysokość należnego podatku przed nałożeniem dodatkowego zobowiązania podatkowego.

Charakter prawny dodatkowego zobowiązania podatkowego w PTU stanowi przedmiot sporu w doktrynie i orzecznictwie podatkowym. W piśmiennictwie można odnaleźć pogląd, że nie należy uznawać dodatkowego zobowiązania podatkowego w PTU za podatek i zaległość podatkową na gruncie Ordynacji podatkowej<sup>10</sup>, ponieważ nie jest podatkiem niezapłaconym w terminie płatności<sup>11</sup>. Zgodnie z innym zapatrywaniem instrument ten przyjmuje formę kary o charakterze administracyjnym, będąc jednocześnie z formalnego punktu widzenia zobowiązaniem podatkowym<sup>12</sup>. Wskazuje się przy tym, że przypomina kary związane z deliktami administracyjnymi. Dodatkowe zobowiązanie podatkowe uznaje się także za sankcję podatkową, która powoduje uboczny i niekorzystny skutek dla naruszającego daną normę<sup>13</sup>. Wobec tego w kontekście instytucji dodatkowego zobowiązania w literaturze przedmiotu bardzo często używane jest sformułowanie „sankcja VAT”<sup>14</sup>. Według innego poglądu instytucja ta spełnia przesłanki do zakwalifikowania jej jako niepodatkową należność budżetową, gdy uzna się ją za należność publiczno-prawną niebędącą podatkiem i opłatą<sup>15</sup>. W kwestii kumulacji dodatkowego zobowiązania podatkowego i odpowiedzialności karnoskarbowej wobec tego samego podmiotu wypowiedział się Trybunał Konstytucyjny w wyroku P 43/06<sup>16</sup>. Stwierdził niezgodność „podwójnej sankcji” z art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej (dalej: „Konstytucja”). Zdaniem Trybunału „art. 109 ust. 5 i 6 u.p.t.u. w zakresie, w jakim dopuszcza stosowanie wobec tej samej osoby, za ten sam czyn, sankcji administracyjnej określonej przez powołaną ustawę jako «dodatkowe zobowiązanie podatkowe» i odpowiedzialności za wykroczenia

8 Kontrola NIK P/15/011, *Przeciwdziałanie wprowadzaniu do obrotu gospodarczego faktur dokumentujących czynności fikcyjne*, <https://www.nik.gov.pl/aktualnosci/nik-o-przeciwdzialaniu-wyludzaniu-vat.html> (dostęp: 5.04.2023).

9 Ustawa z dnia 16.11.2016 r. Przepisy wprowadzające ustawę o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz.U., poz. 1948 ze zm.).

10 Ustawa z dnia 29.08.1997 r. – Ordynacja podatkowa (t.j. Dz.U. z 2021 r., poz. 1540 ze zm.).

11 R. Mastalski, *Podatek od towarów i usług – dodatkowe zobowiązanie podatkowe – spółka z ograniczoną odpowiedzialnością – odpowiedzialność członka zarządu spółki za zaległość podatkową spółki. Glosa do uchwały NSA z dnia 16 listopada 2009 r., I FPS 2/09, OSP 2010, nr 5, s. 54.*

12 A. Bartosiewicz, *VAT. Komentarz*, wyd. XVI, Warszawa 2022, s. 1451.

13 P. Majka, *Sankcje...*, s. 46.

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

15 A. Miernik, *Dodatkowe zobowiązanie podatkowe ustalone na podstawie ustawy o podatku od towarów i usług jako niepodatkowa należność budżetowa*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2021, nr 3, s. 68.

16 Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 4 września 2007 r., P 43/06, OTK-A 2007, nr 8, poz. 95.

skarbowe albo przestępstwa skarbowe, jest niezgodny z art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej<sup>17</sup>. Sąd wyraził tym samym pogląd, iż dodatkowe zobowiązanie podatkowe w PTU jest rodzajem sankcji administracyjnej.

#### 4. Dodatkowe zobowiązanie podatkowe w PTU w świetle zasady proporcjonalności i art. 273 Dyrektywy 2006/112

Zasada proporcjonalności jako zasada prawa stanowionego powinna być uwzględniana przy konstruowaniu prawa podatkowego. Jako zasada dyrektywalna powinna wywierać istotny wpływ na procesy legislacyjne kształtujące system podatkowy<sup>17</sup>. Nabiera ona szczególnego znaczenia, gdy weźmie się pod uwagę fakt, że stanowi zarówno normę unijną pierwotną (art. 5 ust. 4 Traktatu o Unii Europejskiej<sup>18</sup>), jak i konstytucyjną (art. 31 ust. 3 Konstytucji). W odniesieniu do podatków upatruje się ją w zasadzie demokratycznego państwa prawa (art. 2 Konstytucji). Zgoła inne znaczenie przypisuje się zasadzie proporcjonalności w odniesieniu do Dyrektywy 2006/112. Obejmuje stosowanie ogólnego podatku konsumpcyjnego dokładnie proporcjonalnego do ceny towarów i usług, niezależnie od liczby transakcji, które mają miejsce w procesie produkcji i dystrybucji poprzedzającym etap obciążenia tym podatkiem. Szczególną rolę w zakresie definiowania zasady proporcjonalności można przypisać TSUE. Zwłaszcza dotyczy to aspektu ochrony praw podatnika poprzez stosowanie pronunijnej wykładni wiążącej sądy krajowe i odwoływania się do standardów ochrony praw człowieka wypracowanych przez Europejski Trybunał Praw Człowieka.

Słuszna wydaje się optyka TSUE, że dla dokonania oceny, czy dodatkowe zobowiązanie podatkowe jest zgodne z zasadą proporcjonalności, należy zwrócić uwagę na charakter i wagę naruszenia, a także sposób ustalania jego kwoty. Interpretację zasady proporcjonalności w odniesieniu do kompetencji wprowadzenia przez ustawodawstwa krajowe instrumentów wynikających z art. 273 Dyrektywy 2006/112 ugruntował TSUE w wyroku w sprawie C-564/15 (Farkas)<sup>19</sup>. Orzekł wówczas, iż

zasadę proporcjonalności należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwia się ona temu, aby w sytuacji takiej jak w postępowaniu głównym krajowe 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.

Narzędzia podlegające państwom członkowskim nie mogą zatem wykraczać poza to, co jest niezbędne do osiągnięcia celów obejmujących zapewnienie prawidłowego poboru podatku i zapobieganie oszustwom podatkowym.

17 A. Murdecki, *The Principle of Proportionality in Value Added Tax*, [w:] *Optimization of Organization and Legal Solutions Concerning Public Revenues and Expenditures in Public Interest*, red. E. Lotko, U. Zawadzka-Pąk, M. Radvan, Białystok-Wilno 2018, s. 646.

18 Traktat o Unii Europejskiej (Dz.U. z 2004 r., nr 90, poz. 864/30 ze zm.).

19 Wyrok TSUE z 26 kwietnia 2017 r., C-564/15, *Tibor Farkas v. Nemzeti Adó-és Vámhivatal Dél-Alföldi Regionális Adó Főigazgatósága*, Zotsis 2017, EU:C:2017:302.

## 5. Ochrona podatnika w zakresie dobrej wiary

TSUE powoływał się na zasadę ochrony dobrej wiary w sprawach, w których zastosował również zasadę proporcjonalności<sup>20</sup>. Pojęcie dobrej wiary nie jest pojęciem normatywnym na gruncie unijnego prawa daninowego. TSUE definiował ją wielokrotnie w swoim orzecznictwie, dotyczącym wspólnego systemu VAT, a cel i sposób formułowania pojęcia dobrej wiary przedstawia się co do zasady jednolicie. Dobra wiara na gruncie PTU rozumiana jest jako zachowanie się podatnika, które stanowi przesłankę przyznania mu określonych uprawnień, wywodzonych ze wspólnego systemu VAT. Różnice między zastosowaniem pojęcia zależą od przesłanek dotyczących ochrony podatnika oraz stanu faktycznego danej sprawy<sup>21</sup>. TSUE w kontekście prawa do odliczenia VAT zauważał, że należy domniemywać legalności transakcji bez utraty tego prawa, jeśli podatnik upewnił się, że transakcje, których jest stroną, nie wiążą się z popełnieniem przestępstwa<sup>22</sup>.

Sądy krajowe rozstrzygały sprawy dotyczące zastosowania przez organy kontrolne dodatkowego zobowiązania podatkowego w PTU z art. 112b u.p.t.u. w wyniku błędu podatnika w sposób dwojaki. Po pierwsze należy zwrócić uwagę, że do momentu wydania przez TSUE głosowanego orzeczenia dominował w orzecznictwie sądów administracyjnych pogląd, że

obowiązujące przepisy nakazują organom ustalać dodatkowe zobowiązanie podatkowe nie tylko w przypadku działań przestępczych, oszustw podatkowych bądź też nadużyć prawa, ale również w przypadku „zwykłych” nieprawidłowości, nawet jeśli nie prowadzą do uszczuplenia majątku Skarbu Państwa, a działania podatników nie były nakierowane na unikanie płacenia podatków lub tworzenie mechanizmów służących wyłudzeniom VAT<sup>23</sup>.

Pogląd ten zasługuje na wyjątkową krytykę szczególnie ze względu na uznanie opresyjnego charakteru tej sankcji, a także pominięcie prounijnej wykładni, uwzględniającej zasadę proporcjonalności, która po wyroku C-564/15 (Farkas) wydawała być się ugruntowana. Po drugie, zdecydowanie mniej wyrażanym zapatrywaniem jest uznanie, iż automatyczne nakładanie sankcji z art. 112b u.p.t.u. we wszystkich przypadkach zaniżenia podatku do zapłaty lub zawyżenia jego zwrotu jest środkiem niezgodnym z zasadą proporcjonalności, a przez to nieadekwatnym w zapobieganiu oszustwom podatkowym<sup>24</sup>. Pozytywnie należy ocenić stanowisko TSUE, gdyż gruntuje wymóg zastosowania wykładni prounijnej w procesie tworzenia instrumentów z art. 273 Dyrektywy 2006/112 przysługujących państwu członkowskim i jest przełomowe w zakresie postrzegania błędu podatnika, któremu nie można zarzucić przestępstwa podatkowego.

## 6. Wnioski i postulaty *de lege ferenda*

Prawo Unii Europejskiej zostało wprowadzone do systemu krajowego za sprawą przystąpienia do Unii Europejskiej, czego konsekwencją była m.in. implementacja prawa wtórnego w postaci dyrektyw. Na Polsce spoczywają określone obowiązki związane z wdrażaniem i harmonizacją prawa krajowego

20 Wyrok TSUE z 27 września 2007 r., C-409/04, *The Queen, na wniosek Teleos plc i inni v. Commissioners of Customs & Excise*, EU:C:2007:548.

21 P. Grzybowski, *Dobra wiara w podatku od wartości dodanej*, Warszawa 2020, s. 45.

22 D. Dominik-Ogińska, *Dobra wiara w podatku od wartości dodanej w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej*, cz. 2, „Przegląd Podatkowy” 2013, nr 8, s. 30.

23 Wyrok WSA w Białymstoku z 5.02.2021 r., I SA/Bk 31/21, LEX nr 3156490.

24 Wyrok WSA w Gliwicach z 21.01.2021 r., I SA/GI 540/20, LEX nr 3120676.

w niektórych obszarach ustawodawstwa podatkowego. Praktyka niepełnej harmonizacji w zakresie podatków obrotowych jest obiektem krytyki w doktrynie prawa daninowego<sup>25</sup>. Orzeczenie w sprawie Grupa Warzywna Sp. z o.o. z pewnością jest orzeczeniem przełomowym i jednocześnie autoryzującym dotychczasowe zapatrywanie, które TSUE wyraził w wyroku C-564/15 (Farkas). Znacząca większość rozstrzygnięć sądów administracyjnych do czasu wydania głosowanego wyroku nie odzwierciedlała pronounijnej wykładni w zakresie ochrony podatnika działającego w dobrej wierze. Wyrok TSUE w sprawie Grupa Warzywna Sp. z o.o. otwiera perspektywy wzruszenia decyzji podatkowych i możliwości uzyskania przez podatników nałożonego dodatkowego zobowiązania podatkowego. Projektodawca w uzasadnieniu do ustawy o zmianie u.p.t.u. oraz niektórych innych ustaw wskazywał, że

proponowane zmiany mają zapewnić większą skuteczność instytucji odpowiedzialności solidarnej, która jako element kompleksowych działań mających na celu przeciwdziałanie nadużyciom, pełni przede wszystkim funkcję prewencyjną, przejawiającą się w bardziej wnikliwym kontrolowaniu swoich kontrahentów<sup>26</sup>.

Obowiązek stosowania przepisów o dodatkowym zobowiązaniu podatkowym przez organy niezależnie od dobrej wiary staje tym bardziej niezrozumiały. Niezgodna z przeznaczeniem art. 273 Dyrektywy 2006/112 i zasadą proporcjonalności jest odmowa prawa odliczenia PTU naliczonego podatnikowi działającemu w dobrej wierze<sup>27</sup>. Rzetelny proces podatkowy wymaga, aby na podstawie krajowych zasad postępowania dowodowego organ podatkowy udowodnił oszustwo lub nadużycie prawa przez podatnika. Wydaje się także, że przepis art. 112b u.p.t.u. nie może być stosowany w praktyce przez organy i sądy. W piśmiennictwie przedstawiane są różne poglądy związane z mocą prawną orzecznictwa TSUE, jednakże przeważającym jest, że wyroki interpretacyjne TSUE mają cechy precedensu sądowego, a działalność orzecznicza nosi charakter semi-prawotwórczy<sup>28</sup>. Co więcej, z uwagi na tożsamość przesłanek ustalania dodatkowego zobowiązania podatkowego oraz tożsamy mechanizm ich nakładania należy przyjąć, że dotyczy to również przepisu 112c u.p.t.u.<sup>29</sup>

Trafnie zauważa A. Gomułowicz, że cechą charakterystyczną poprawnej legislacji podatkowej jest dogłębna analiza następstw, które proponowane zmiany mogą wywołać nie tylko w aspekcie dochodów publicznych, ale także w życiu gospodarczym i społecznym<sup>30</sup>. Przyszłość i jakość prawa podatkowego zależy od wielopłaszczyznowej oceny skutków wprowadzanego prawa, powinno być ono kreowane w oparciu o rzetelne źródła i konsultacje ze środowiskiem eksperckim oraz podatnikami. Dotyczy to także zastosowania wykładni pronounijnej w zakresie tworzonych rozwiązań. Podatkowa praktyka prawotwórcza ostatnich lat zdaje się być przeciwieństwem przedstawionych postulatów, co skutkuje wprowadzaniem irracjonalnych rozwiązań. Negatywnie należy ocenić brak postulowanego od długiego czasu w piśmiennictwie skupienia prawodawcy na ochronie podstawowych praw podatnika<sup>31</sup>, szczególnie w sytuacji, gdy wykazuje należyty staranność. Powrót do dodatkowego zobowiązania podatkowego w takim kształcie

25 C. Kosikowski, *Issues Regarding Tax Legislation in Poland*, [w:] *Tax Legislation. Standards, Trends and Challenges*, red. W. Nykiel, M. Sęk, Warszawa 2015, s. 135–136.

26 Druk nr 965, *Uzasadnienie rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw*, <https://www.sejm.gov.pl/sejm8.nsf/druk.xsp?nr=965> (dostęp: 5.04.2023).

27 D. Dominik-Ogińska, *Rzetelny proces a VAT*, „Przegląd Podatkowy” 2020, nr 4, s. 10.

28 A. Dumas, *Wpływ orzeczeń prejudycjalnych Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej na rozstrzygnięcia organów podatkowych*, [w:] *Ordynacja podatkowa w praktyce. Rozstrzygnięcia organów podatkowych i skarbowych*, red. R. Dowgier, Białystok 2014, s. 80.

29 D. Zalewski, *Kara pieniężna...*, s. 265.

30 A. Gomułowicz, *Podatki a etyka*, Warszawa 2013, s. 72.

31 W. Nykiel, *Prawa podatnika – potrzeba badań naukowych i nowych regulacji prawnych*, [w:] *Ochrona praw podatnika. Diagnoza sytuacji*, red. A. Franczak, Warszawa 2021, s. 20.

może świadczyć o ignorowaniu orzecznictwa TSUE przez projektodawców w zakresie wprowadzanych zmian, gdyż wyrok C-564/15 (Farkas) ostatecznie rozwiązał kwestię sposobu interpretacji zasady proporcjonalności w związku z prawem do odliczenia PTU i dobrą wiarą podatników.

## Bibliografia

- Bartosiewicz A., *VAT. Komentarz, wyd. XVI*, Warszawa 2022.
- Dominik-Ogińska D., *Dobra wiara w podatku od wartości dodanej w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej*, cz. 2, „Przegląd Podatkowy” 2013, nr 8.
- Dominik-Ogińska D., *Rzetelny proces a VAT*, „Przegląd Podatkowy” 2020, nr 4.
- Druk nr 965, *Uzasadnienie rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw*, <https://www.sejm.gov.pl/sejm8.nsf/druk.xsp?nr=965> (dostęp: 5.04.2023).
- Dumas A., *Wpływ orzeczeń prejudycjalnych Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej na rozstrzygnięcia organów podatkowych*, [w:] *Ordynacja podatkowa w praktyce. Rozstrzygnięcia organów podatkowych i skarbowych*, red. R. Dowgier, Białystok 2014.
- Gomułowicz A., *Podatki a etyka*, Warszawa 2013.
- Grzybowski P., *Dobra wiara w podatku od wartości dodanej*, Warszawa 2020.
- Kontrola NIK P/15/011, *Przeciwdziałanie wprowadzaniu do obrotu gospodarczego faktur dokumentujących czynności fikcyjne*, <https://www.nik.gov.pl/aktualnosci/nik-o-przeciwdzialaniu-wyludzaniu-vat.html> (dostęp: 5.04.2023).
- Kopyściańska K., *Dodatkowe zobowiązanie podatkowe jako sankcja za unikanie opodatkowania*, „Przegląd Prawa i Administracji” 2020, t. CXX, cz. 1 i 2. <https://doi.org/10.19195/0137-1134.120.46>
- Kosikowski C., *Issues Regarding Tax Legislation in Poland*, [w:] *Tax Legislation. Standards, Trends and Challenges*, red. W. Nykiel, M. Sęk, Warszawa 2015.
- Majka P., *Sankcje w prawie podatkowym*, „Toruński Rocznik Podatkowy” 2010.
- Mastalski R., *Podatek od towarów i usług – dodatkowe zobowiązanie podatkowe – spółka z ograniczoną odpowiedzialnością – odpowiedzialność członka zarządu spółki za zaległość podatkową spółki. Glosa do uchwały NSA z dnia 16 listopada 2009 r., I FPS 2/09, OSP 2010, nr 5.*
- Miernik A., *Dodatkowe zobowiązanie podatkowe ustalone na podstawie ustawy o podatku od towarów i usług jako niepodatkowa należność budżetowa*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2021, nr 3. <https://doi.org/10.18778/1509-877X.2021.03.03>
- Murdecki A., *The Principle of Proportionality in Value Added Tax*, [w:] *Optimization of Organization and Legal Solutions Concerning Public Revenues and Expenditures in Public Interest*, red. E. Lotko, U. Zawadzka-Pąk, M. Radvan, Białystok–Wilno 2018. <https://doi.org/10.15290/ooolscrepi.2018.46>
- Nykiel W., *Prawa podatnika – potrzeba badań naukowych i nowych regulacji prawnych*, [w:] *Ochrona praw podatnika. Diagnoza sytuacji*, red. A. Franczak, Warszawa 2021.
- Ozóg I., *Czy sankcja VAT jest zgodna z prawem?*, „Przegląd Podatkowy” 2005, nr 2.
- Zalewski D., *Kara pieniężna w postaci dodatkowego zobowiązania podatkowego w VAT*, [w:] *Kary pieniężne nakładane przez KAS i ich zaskarżanie*, red. D. Zalewski, Warszawa 2021.

## Akty prawne

- Dyrektywa Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. UE. L. z 2006 r., nr 347, s. 1 ze zm.).
- Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (t.j. Dz.U. z 2021 r., poz. 1540 ze zm.).
- Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (t.j. Dz.U. z 2022 r., poz. 931 ze zm.).



Ustawa z dnia 16 listopada 2016 r. Przepisy wprowadzające ustawę o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz.U., poz. 1948 ze zm.).

Traktat o Unii Europejskiej (Dz.U. z 2004 r., nr 90, poz. 864/30 ze zm.).

## Orzecznictwo

Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 4 września 2007 r., P 43/06, OTK-A 2007, nr 8, poz. 95.

Wyrok TSUE z 19 września 2000 r., C-177/99, *Ampafrance SA v. Directeur des Services Fiscaux de Maine-Loire i Sanofi Synthelab*, EU:C:2000:470.

Wyrok TSUE z 27 września 2007 r., C-409/04, *The Queen, na wniosek Teleos plc i inni v. Commissioners of Customs & Excise*, EU:C:2007:548.

Wyrok TSUE z 26 kwietnia 2017 r., C-564/15, *Tibor Farkas v. Nemzeti Adó-és Vámhivatal Dél-Alföldi Regionális Adó Főigazgatósága, Zotsis 2017*, EU:C:2017:302.

Wyrok TSUE z 15 kwietnia 2021 r., C-935/19, *Grupa Warzywna sp. z o.o. przeciwko Dyrektorowi Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu*, EU:C:2021:287.

Wyrok WSA w Białymstoku z 5.02.2021 r., I SA/Bk 31/21, LEX nr 3156490.

Wyrok WSA w Gliwicach z 21.01.2021 r., I SA/Gl 540/20, LEX nr 3120676.