



Kamil Kapica

Autor jest doktorantem w Szkole Doktorskiej Nauk Społecznych Uniwersytetu Warszawskiego oraz Zakładzie Prawa Europejskiego Polskiej Akademii Nauk (ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-5932-4953>).

Stosowanie zasad ogólnych prawa Unii Europejskiej przez krajowe organy podatkowe – glosa do wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Białymstoku z 24.02.2023 r., I SA/Bk 1/23

Słowa kluczowe: zasada proporcjonalności, wykładnia zgodna, art. 112b ustawy o VAT, dodatkowe zobowiązanie podatkowe, zakresowe stosowanie przepisu

Niniejsza glosa¹ stanowi omówienie wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego z 24.02.2023 r., I SA/Bk 1/23², i dokonanej w nim aplikacji wyroku Trybunału Sprawiedliwości w sprawie C-935/19, Grupa Warzywna³. Istotą analizy jest wskazanie, w jaki sposób, na podstawie całokształtu obowiązujących w prawie krajowym przepisów i metod wykładni, należy stosować przepis prawa krajowego art. 112b ustawy z 11.03.2004 r. o podatku od towarów i usług⁴ niezgodny zakresowo (kontekstowo) z prawem unijnym, celem osiągnięcia, w danych okolicznościach faktycznych, rozstrzygnięcia zgodnego z unijną zasadą proporcjonalności. W konsekwencji krytycznej oceny stanowiska organów obu instancji glosa uwidacznia, zgodnie z regułą *Costanzo*, obowiązek organów i sądów krajowych urzeczywistniania zasad prawa unijnego w procesie stosowania prawa krajowego (w tzw. sprawach unijnych).

1. Uwagi wprowadzające

Glosa ma na celu zaakcentowanie zagadnienia wpływu zasad ogólnych prawa unijnego na nakładanie kar pieniężnych na jednostki przez krajowe organy administracji. Komentowane orzeczenie wpisuje się w ciąg licznych rozstrzygnięć sądów administracyjnych⁵ i rozważań doktryny⁶ dotyczących

dodatkowego zobowiązania podatkowego, o którym mowa w art. 112b ust. 2 ustawy o VAT, w brzmieniu sprzed nowelizacji dokonanej ustawą z 26.05.2023 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw⁷.

Wykładany literalnie przepis art. 112b ust. 2 ustawy o VAT nie daje organom podatkowym możliwości stopniowania sankcji ani uwzględniania indywidualnych okoliczności sprawy zarówno przy wymiarze kary, jak i podejmowaniu samej decyzji o jej nałożeniu. Przewiduje obowiązek nakładania sankcji w sztywnej wysokości 20% bądź 30% kwoty zaniżenia zobowiązania podatkowego, zawyżenia zwrotu różnicy podatku, zwrotu podatku naliczonego lub różnicy podatku do obniżenia podatku należnego za następne okresy rozliczeniowe. Przy wykładni

1 Glosa powstała w ramach realizacji grantu Narodowego Centrum Nauki pt. „Wpływ zasad prawa UE na nakładanie kar pieniężnych przez krajowe organy administracji publicznej” nr 2021/43/B/HS5/01252.

2 LEX nr 3503544.

3 Wyrok TS 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 – wyrok C-935/19, Grupa Warzywna.

4 Dz.U. z 2023 r. poz. 1570 ze zm. – dalej ustawa o VAT.

5 Zob. omówienie ukształtowanych linii orzeczniczych w tym zakresie: K. Janczkowicz, *Przesłanki dodatkowego zobowiązania podatkowego w VAT*, LEX 2021.

6 A. Mudrecki, *Zasada proporcjonalności a sankcje przewidziane w ustawie o podatku od towarów i usług. Glosa do wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 15 grudnia 2021 r. I FSK 1035/18*, „Orzecznictwo Sądów Polskich” 2022/7–8, s. 67.

7 Dz.U. poz. 1059. Nowelizacja stanowi odpowiedź na zastrzeżenia wyrażone w wyroku C-935/19, Grupa Warzywna. Ustawodawca zrezygnował ze sztywnej wysokości dodatkowego zobowiązania podatkowego na rzecz górnej granicy sankcji (dodanie przyimka „do”) oraz zobowiązanie naczelnika urzędu skarbowego bądź celno-skarbowego do uwzględnienia m.in. okoliczności powstania nieprawidłowości, rodzaju i stopnia naruszenia oraz kwoty (wysokości) stwierdzonych nieprawidłowości.

i stosowaniu tego przepisu należy pamiętać, że wykonuje on art. 273 dyrektywy VAT⁸. Stosowanie art. 112b ustawy o VAT jest więc aktem pośredniego stosowania prawa Unii w rozumieniu art. 51 ust. 1 Karty praw podstawowych Unii Europejskiej⁹. Pociąga to za sobą obowiązek respektowania różnych praw podstawowych chronionych na mocy Karty¹⁰, w szczególności w tych wyrażonych w art. 48–50 (przy założeniu, że sankcja z art. 112b ustawy o VAT ma charakter karny) oraz unijnych zasad ogólnych¹¹.

Artykuł 112b ustawy o VAT był przedmiotem oceny Trybunału Sprawiedliwości w wyroku C-935/19, Grupa Warzywna, wydanym w odpowiedzi na pytanie prejudycjalne polskiego sądu.

Z wyroku Trybunału wynika, że art. 112b ustawy o VAT jest sprzeczny z unijną zasadą proporcjonalności jedynie w zakresie, w jakim sankcja, przewidziana w tym przepisie, nakładana jest na podatnika, zarówno gdy 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 okoliczności¹². Sprzeczność tę możemy określić mianem zakresowej lub kontekstowej: niezgodność z prawem unijnym normy prawnej wynikającej z tego przepisu występuje tylko w przypadku zastosowania przepisu w pewnych sytuacjach. Przepis art. 112b ustawy o VAT może być stosowany – bez popadania w kolizję z prawem unijnym – o ile poczynione zostaną określone ustalenia faktyczne (wymagane przez TS). Sprzeczność z prawem UE stwierdzona w wyroku C-935/19, Grupa Warzywna, nie jest więc równoznaczna z niedopuszczalnością stosowania przepisu w każdych okolicznościach.

Głosowane orzeczenie, którego przeważająca część uzasadnienia oparta została na tezach sformułowanych w wyroku C-935/19, Grupa Warzywna, należy oceniać w świetle powyższego stanowiska Trybunału oraz jako punkt wyjścia do analizy, w jakim stopniu sądy i organy krajowe powinny respektować unijne prawa podstawowe oraz zasady ogólne prawa Unii Europejskiej, ze szczególnym uwzględnieniem obowiązku dokonywania wykładni zgodnej, a w ostateczności zasady pierwszeństwa.

Istota rozważań WSA sprowadza się do odwołania do aspektów celowościowych regulacji unijnej i wskazania, że organy obu instancji powinny – w procesie stosowania art. 112b ustawy o VAT – uwzględnić okoliczności tej konkretnej sprawy, a mianowicie, że podatnik nie dopuścił się oszustwa podatkowego, a wpływy budżetowe nie uległy uszczupleniu. Okoliczności te, w ocenie WSA, przemawiały za odstąpieniem od stosowania sankcji w trybie art. 2a Ordynacji podatkowej¹³.

Niniejsza glosa poddaje krytyce niedostateczne rozważenie przez WSA skutków wyroku Trybunału w sprawie C-935/19, Grupa Warzywna, oraz sposobu jego wykonania przez krajowe organy administracji i sądy. W szczególności dotyczy to tego, w jaki sposób w świetle całości prawa wewnętrznego (tj. obowiązujących w nim przepisów materialnych i proceduralnych) i uznanych w nim metod wykładni należy stosować przepis prawa krajowego zakresowo niezgodny z prawem unijnym celem osiągnięcia rezultatu zgodnego z unijną zasadą proporcjonalności. W głosie krytyce poddano również nieuwzględnienie przez WSA naruszenia zakazu podwójnego karania, o którym mowa w art. 50 KPP, poprzez zastosowanie, obok sankcji z art. 112b ustawy o VAT, przepisu art. 56b o.p. przewidującego stosowanie podwyższonej (150%) stawki odsetek za zwłokę z tytułu tożsamy przedmiotowo naruszeń.

2. Stan faktyczny – ustalenia organu podatkowego i rozstrzygnięcie Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego

2.1. Stanowisko organów podatkowych

U podstaw sprawy leżało wszczęcie kontroli celno-skarbowej wobec T.AG. w Niemczech (dalej: spółka), w wyniku której Naczelnik Urzędu Celno-Skarbowego (dalej: organ podatkowy) stwierdził nieprawidłowości polegające na niewykazaniu przez spółkę należnego podatku od towarów i usług wynikającego z 7 faktur VAT. Wskutek tych nieprawidłowości spółka w niektórych deklaracjach zaniżyła zobowiązanie podatkowe, a w innych zawyżyła nadwyżkę podatku naliczonego nad należnym do przeniesienia na następny okres rozliczeniowy. Po zakończeniu kontroli celno-skarbowej spółka złożyła korekty deklaracji VAT-7 za sporne miesiące, uwzględniając wszystkie stwierdzone nieprawidłowości, oraz dokonała wpłat zaniżonych zobowiązań podatkowych. Zaskarżoną decyzją z 2022 r. organ podatkowy ustalił spółce dodatkowe zobowiązanie podatkowe od podatku od towarów i usług. Organ odwoławczy uchylił decyzję w zakresie ustalenia dodatkowego zobowiązania podatkowego za jeden z miesięcy, w pozostałym zakresie utrzymał decyzję w mocy.

W ocenie organu powody niewykazania faktury VAT, takie jak przekazanie ich z opóźnieniem podmiotowi wspierającemu spółkę w rozliczeniach, nie mogły usprawiedliwiać niedochowania obowiązku rzetelnego i terminowego deklarowania i wpłacania VAT.

2.2. Stanowisko Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Białymstoku

Zdaniem Sądu z porównania treści art. 273 dyrektywy VAT¹⁴ z art. 112b ust. 1–3 ustawy o VAT wynika, że celem przepisu unijnego jest zapobieganie oszustwom podatkowym (unikaniu opodatkowania), a nie wprowadzanie dodatkowej sankcji finansowej nakładanej za każdy błąd podatnika, bez względu na jego intencje i zamiary. Dokonując oceny okoliczności faktycznych

8 Dyrektywa Rady 2006/112/WE z 28.11.2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.Urz. UE L 347, s. 1) – dalej dyrektywa VAT.

9 Wersja skonsolidowana Dz.Urz. UE C 202 z 2016 r., s. 389 – dalej KPP.

10 Wyrok TS z 26.02.2013 r., C-617/10, Åklagaren przeciwko Hansowi Åkerbergowi Franssonowi, EU:C:2013:105, pkt 21 – dalej wyrok C-617/10, Åkerberg Fransson.

11 M. Szpyrka, *Europejskie standardy stosowania kar pieniężnych na przykładzie polskiego prawa telekomunikacyjnego*, Warszawa 2020, s. 60–64.

12 Wyrok C-935/19, Grupa Warzywna, pkt 37.

13 Ustawa z 29.08.1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2023 r. poz. 2383 ze zm.) – dalej o.p.

14 Art. 273 dyrektywy VAT stanowi, że: „Państwa członkowskie mogą nałożyć inne obowiązki, jakie uznają za niezbędne dla zapewnienia prawidłowego poboru VAT i zapobieżenia oszustwom podatkowym, pod warunkiem równego traktowania transakcji krajowych i transakcji dokonywanych między państwami członkowskim przez podatników [...]”.

sprawy na podstawie argumentacji zawartej w treści wyroku Trybunału, WSA zauważył, że:

- 1) nie zasługuje na akceptację stanowisko organu akcentujące obligatoryjne wydawanie decyzji w zakresie ustalenia dodatkowego zobowiązania podatkowego w każdej sytuacji, bez względu na przyczyny zaniżenia czy zawyżenia w rozliczeniu VAT;
- 2) każdorazowo należy ocenić indywidualną sytuację podatnika i badać kontekst jego świadomości i uczestnictwa w oszustwie podatkowym; organy powinny brać pod uwagę, że rozliczenie zostało poprawione oraz ostatecznie nie doszło do uszczupień, gdyż podatek został zapłacony wraz z odsetkami;
- 3) wyrok TS stanowi wystarczającą podstawę do odstąpienia, w trybie art. 2a o.p. od nałożenia na podatnika dodatkowej sankcji finansowej, gdy okoliczności faktyczne sprawy nie wskazują na zaistnienie przestępstwa podatkowego (unikanie opodatkowania), oszustwa lub nadużyć podatkowych prowadzących do uszczuplenia należności Skarbu Państwa.

3. Ocena glosowanego orzeczenia

Analiza wyroku Trybunału w sprawie C-935/19, Grupa Warzywna, doprowadziła WSA do wniosku, że sformułowane zostały w nim uniwersalne zasady, którymi organy powinny kierować się przy nakładaniu sankcji. Polegają one na dostosowywaniu nakładanych sankcji do konkretnych okoliczności poprzez uwzględnienie sytuacji, które doprowadziły do nieprawidłowości w opodatkowaniu, szczególnie gdy nieprawidłowości te są wynikiem oszustwa i uszczuplenia wpływów Skarbu Państwa, dokonania oceny, czy zakwestionowane transakcje noszą znamiona celowości, nakazu badania indywidualnej sytuacji podatnika oraz stopnia świadomości i udziału w oszustwie podatkowym.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Białymstoku ograniczył się wyłącznie do nakazu ustalenia, czy zachowanie podatnika wypełniało znamiona oszustwa. Z wyroku nie wynikają jednak wskazówki co do sposobu wydania decyzji zgodnej z prawem UE, w sytuacji gdy organ takich ustaleń nie poczyni. W takiej sytuacji aktualizują się trzy potencjalne rozwiązania w postaci:

- 1) zastosowania przepisu w sytuacji stwierdzenia przez organ, że zostały zrealizowane znamiona oszustwa podatkowego, a kwota sankcji nie wykracza poza to co konieczne do zrealizowania celów dyrektywy w określonym stanie faktycznym;
- 2) zakresowego stosowania przepisu przez odstąpienie od nałożenia sankcji, jeżeli istnieją przepisy krajowe, które pozwalają odejść od jej nakładania, ewentualnie umożliwiają zmodyfikowanie lub zniwelowanie sztywnego charakteru przepisu i przewidzianej w nim wysokości sankcji;
- 3) odmowy zastosowania przepisu w całości lub części, na podstawie bezpośrednio skutecznego przepisu prawa unijnego (w tym Karty) albo zasady ogólnej prawa unijnego.

Zgodnie z formułą *Costanzo* nie tylko sądy krajowe, lecz również organy państwowe¹⁵ (w tym podatkowe) są zobowiązane do stosowania prawa Unii i przestrzegania podstawowych

zasad tego prawa¹⁶, takich jak zasada pierwszeństwa, skutku bezpośredniego czy obowiązku wykładni prawa krajowego w zgodzie z prawem Unii Europejskiej („wykładnia zgodna”). Organy te są również związane wykładnią prawa UE przeprowadzoną przez Trybunał Sprawiedliwości, a w konsekwencji zobowiązane do uczynienia wszystkiego co niezbędne do tego, aby ta wykładnia została wprowadzona w życie¹⁷.

Wbrew wskazanym obowiązkom organy podatkowe świadomie zaniechały ich realizacji oraz zignorowały wyrok Trybunału w sprawie C-935/19, Grupa Warzywna, podczas gdy decyzje organów obu instancji zostały wydane odpowiednio w lutym i październiku 2022 r. Pomięcie wyroku Trybunału i wynikających z niego implikacji stanowi jaskrawy przykład nieprzychylności lub nieświadomości co do obowiązku respektowania prawa UE w procesie stosowania prawa.

Przechodząc do szczegółowych rozważań, należy zrekonstruować, w jaki sposób organ powinien doprowadzić do osiągnięcia rezultatu zgodnego z prawem unijnym. Uzasadnienie sądu nie przynosi tu kompleksowej odpowiedzi.

Trybunał posługuje się ugruntowaną formułą, stosownie do której sankcje – rozumiane jako normy sankcjonujące, konkretne akty stosowania prawa lub krajowa praktyka administracyjna – nie mogą wykraczać poza to, co jest niezbędne do osiągnięcia celów wskazanych w art. 273 dyrektywy VAT¹⁸. W przypadku gdy istnieje możliwość wyboru spośród większej liczby odpowiednich rozwiązań, należy zastosować środek najmniej dotkliwy¹⁹. Dla dokonania oceny, czy sankcja jest zgodna z zasadą proporcjonalności, należy uwzględnić w szczególności charakter i wagę naruszenia, którego ukaraniu służy ta sankcja, oraz sposób ustalania jej kwoty²⁰. **Zasada proporcjonalności wiąże organy krajowe każdorazowo, gdy podejmują działania wchodzące w zakres prawa unijnego oraz gdy stosują bezpośrednio skuteczne przepisy prawa unijnego**²¹.

Do organu należała więc ocena, czy nałożona sankcja (w tym jej kwota) nie wykracza poza to, co konieczne do osiągnięcia wskazanych celów²². W sytuacji, w której sposób ustalania omawianej sankcji, stosowanej automatycznie, nie daje organom podatkowym możliwości zindywidualizowania nałożonej sankcji²³, organ miał obowiązek podjąć próbę osiągnięcia takiego rezultatu wykładni prounijnej, która umożliwiałaby wydawanie rozstrzygnięcia odpowiadającego zasadzie proporcjonalności.

16 Wyroki TS: z 22.06.1989 r., C-103/88, Fratelli Costanzo SpA przeciwko Comune di Milano, EU:C:1989:256, pkt 31; z 10.03.2022 r., C-177/20, „Grossmania” Mezőgazdasági Termelő és Szolgáltató Kft. przeciwko Vas Megyei Kormányhivatal, EU:C:2022:175, pkt 46 – dalej wyrok C-177/20, „Grossmania”.

17 Wyrok C-177/20, „Grossmania”, EU:C:2022:175, pkt 42 i 46.

18 Szerzej o teście proporcjonalności i jego elementach D. Miąsik [w:] *System Prawa Unii Europejskiej*, t. 2, *Zasady i prawa podstawowe*, red. D. Miąsik, Warszawa 2022, s. 186–200.

19 Wyrok TS z 24.02.2022 r., C-452/20, PJ przeciwko Agenzia delle dogane e dei monopoli – Ufficio dei monopoli per la Toscana i Ministero dell'Economia e delle Finanze, EU:C:2022:111, pkt 37–38 i przytoczone tam orzecznictwo.

20 Wyrok TS z 26.04.2017 r., C-564/15, Tibor Farkas przeciwko Nemzeti Adó-és Vámhivatal Dél-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága, EU:C:2017:302, pkt 60 i przytoczone tam orzecznictwo – dalej wyrok C-564/15, Farkas.

21 D. Miąsik [w:] *System...*, s. 249.

22 Wyrok C-935/19, Grupa Warzywna, pkt 28; wyrok TS z 20.06.2013 r., C-259/12, Teritorialna direkcija na Nacionalnata agencija za prihodite – Plovdiv przeciwko Rodopi-M 91 OOD, EU:C:2013:414, pkt 39 – dalej C-259/12, Rodopi-M 91.

23 Wyrok C-935/19, Grupa Warzywna, pkt 35.

15 Wyrok TS z 24.06.2019 r., C-573/17, Daniel Adam Popławski, EU:C:2019:530, pkt 94 – dalej wyrok C-573/17, Popławski.

Sąd nie wskazał jednak, czym powinien kierować się organ w celu oceny charakteru i wagi naruszenia ani w jakim kontekście powinien badać i kwalifikować konkretne okoliczności sprawy. W tym miejscu należy zauważyć, że literalny rezultat wykładni art. 112b ustawy o VAT nie nakłada na organ obowiązku uwzględnienia okoliczności faktycznych sprawy. Przewiduje jedynie obligatoryjne i automatyczne nałożenie sankcji w przypadku zrealizowania się hipotezy przepisu. Uwagę należało zatem skierować na normy takie jak art. 122 o.p., której naruszenie *nota bene* WSA stwierdził (zasada prawdy obiektywnej, skonkretyzowana w przepisach art. 180 o.p. i n.), jak również art. 210 § 4 o.p.

Artykuł 112b ustawy o VAT nie przewiduje odstępstw od stosowania powyższych przepisów. Tym samym niewyrażenie nim nakazu uwzględnienia indywidualnych okoliczności nie może być poczytywane jako uzasadnienie do ich pominięcia. **Wzięcie pod rozagę wskazanych przepisów stanowi pierwszy element procesu prounijnej wykładni, zmierza bowiem do umożliwienia organowi dochowania wymogów stawianych przez zasadę proporcjonalności, tj. uwzględnienie wagi popełnionego naruszenia.**

W dotychczasowym orzecznictwie Trybunał wyraźnie odróżniał sytuacje znamionujące oszustwo podatkowe od błędów, m.in. co do funkcjonowania mechanizmu odwróconego opodatkowania²⁴, co do podlegania przez dostawę opodatkowaniu²⁵ czy nieterminowego zadeklarowania anulowanej faktury, wprost wskazując, że takie działanie nie nosi znamion oszustwa w zakresie VAT²⁶ czy też działań niezmiernych do uzyskania nienależytej korzyści podatkowej²⁷. Można się spotkać z określeniem ich jako naruszeń o charakterze administracyjnym²⁸, a w przypadku spraw podatkowych spoza zakresu VAT – naruszeniem zwykłych obowiązków deklaracyjnych lub obowiązków czysto formalnych²⁹.

Należy nadmienić, iż oszustwo podatkowe oznacza, że z jednej strony dana transakcja ma na celu uzyskanie korzyści podatkowej, której przyznanie byłoby sprzeczne z celem, jakiemu służą owe przepisy, a z drugiej strony, że z ogółu obiektywnych czynników wynika, iż zasadniczym celem danej transakcji jest uzyskanie korzyści podatkowej³⁰.

Stosownie do przedstawionych twierdzeń organu odwoławczego spółka wprowadziła do obiegu prawnego faktury VAT dokumentujące sprzedaż, regularnie i terminowo otrzymywała od kontrahenta zapłatę za wystawione faktury, nie ujawniła zaś tej sprzedaży w ewidencji i deklaracjach VAT. **Biorąc pod uwagę, że w ocenie WSA brak złożenia korekt deklaracji nie tylko nie stanowił oszustwa podatkowego, lecz również nie naraził budżetu państwa na uszczuplenie wpływów, możliwe jest zakwalifikowanie zachowania spółki, w świetle celów, o których mowa w art. 273 dyrektywy VAT, jako naruszenia niskiej wagi.**

Biorąc pod uwagę niską wagę naruszenia i brak czynników wskazujących na oszustwo podatkowe, organ zobowiązany był do dokonania takiej wykładni art. 112b ustawy o VAT oraz innych przepisów proceduralnych, które pozwalałyby wydać decyzję zawierającą rozstrzygnięcie kończące postępowanie w sprawie nałożenia sankcji pieniężnej w sposób niewykarczający poza to, co konieczne do osiągnięcia celów z art. 273 dyrektywy VAT. Przepisem, który ma umożliwiać takie rozwiązanie, jest w ocenie WSA art. 2 o.p.

Wbrew stanowisku WSA możliwości do zrealizowania wytycznych, wynikających z orzeczenia Trybunału, należało doszukiwać się w innym przepisie. Zasada tam wyrażona (*in dubio pro tributario*) wyraźnie ogranicza się do rozstrzygania wątpliwości co do treści przepisów prawnych. Nie ma ona na celu przełamania wyników wykładni niekorzystnych dla podatnika wynikającej z ustalenia znaczenia przepisu przez sąd³¹. Zasadę tę należy odnosić do sytuacji, w której wyniki wykładni doprowadziłyby do wyłonienia kilku hipotez interpretacyjnych, z których żadna nie byłaby przekonująca, a mimo to sąd wybrałby opcję niekorzystną dla podatnika.

Wydaje się, że zamiarem WSA było wykreowanie hipotezy interpretacyjnej o celowościowej naturze, przeciwstawną literalnej oraz niebudzącej jako takich wątpliwości wykładni art. 112b ustawy o VAT. Rezultat taki zmierzałby do wykreowania wątpliwości co do treści przepisu i obrania, w świetle art. 2a o.p., opcji celowościowej, umożliwiającej rozstrzygnięcie na podstawie hipotezy korzystniejszej dla podatnika. Zabieg ten jest wysoce wątpliwy i w żadnej mierze nie umożliwia organowi odstąpienia od stosowania sankcji. Wykładnia WSA zmierza bowiem do nieuprawnionej modyfikacji treści przepisu, a tym samym rezultatu *contra legem*.

Tezy wyroku w sprawie C-935/19, Grupa Warzywna, należy bowiem rozumieć tak, że zasada proporcjonalności sprzeciwia się stosowaniu art. 112b ustawy o VAT jedynie w zakresie, w którym okoliczności nie wskazują na zaistnienie znamion oszustwa podatkowego. **Zgodnie z obowiązkiem wykładni zgodnej należy poszukiwać takiej interpretacji prawa krajowego i jego rozumienia, które umożliwi osiągnięcie rezultatu zgodnego z prawem Unii**³². Taką możliwość niesie m.in. art. 208 § 1 o.p. (umorzenie postępowania) oraz zawarte w nim sformułowanie „z jakichkolwiek przyczyn stało się bezprzedmiotowe”³³. Przyczyn bezprzedmiotowości należy upatrywać w tym, że nie zachodzi żaden z prawotwórczych elementów stanu faktycznego, tj. brak jest przesłanek wskazujących na oszustwo i uszczuplenia wpływów do skarbu państwa. **Prounijna wykładnia pojęcia bezprzedmiotowości oraz terminu „jakichkolwiek przyczyn” pozwala na zrealizowanie**

24 Wyrok C-564/15, Farkas, pkt 65.

25 Wyrok C-935/19, Grupa Warzywna, pkt 33.

26 Wyrok C-259/12, Rodopi-M 91, pkt 41–42 oraz przytoczone tam orzecznictwo.

27 Wyrok TS z 27.09.2007 r., C-146/05, Albert Collée przeciwko Finanzamt Limburg an der Lahn, EU:C:2007:549, pkt 39.

28 Wyrok C-564/15, Farkas, pkt 65.

29 Wyrok TS z 27.01.2022 r., C-788/19, Komisja Europejska przeciwko Królestwu Hiszpanii, EU:C:2022:55, pkt 60.

30 Wyrok TS z 12.07.2012 r., C-284/11, EMS-Bulgaria Transport OOD przeciwko Direktor na direkcija „Obzhalwane i upravljenje na izpylnenieto” Płowdiw, EU:C:2012:458, pkt 74 – dalej wyrok C-284/11, EMS-Bulgaria Transport.

31 A. Mariański [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, red. A. Mariański, Warszawa 2023, art. 2a, i przytoczone tam orzecznictwo.

32 Wyrok TS z 24.01.2012 r., C-282/10, Maribel Dominguez przeciwko Centre informatique du Centre Ouest Atlantique i Préfet de la région Centre, EU:C:2012:33, pkt 31.

33 Bezprzedmiotowość postępowania oznacza brak któregoś z elementów stosunku materialnoprawnego, skutkującego tym, że nie można załatwić sprawy przez rozstrzygnięcie jej co do istoty. Jest to orzeczenie formalne, kończące postępowanie bez jego merytorycznego rozstrzygnięcia. Bezprzedmiotowość wynika z przyczyn podmiotowych lub przedmiotowych i nie może być utożsamiana z wynikającą z przepisów zmianą właściwości organu podatkowego – wyrok WSA w Warszawie z 2.06.2004 r., III SA 1253/03, LEX nr 147337. Zob. szerzej S. Presnarowicz [w:] *Ordynacja podatkowa*, t. 2, *Procedury podatkowe. Art. 120–344. Komentarz aktualizowany*, red. L. Etel, LEX 2023, art. 208.

wytycznych Trybunału, a tym samym osiągnięcie proporcjonalnego rezultatu. Nie dochodzi bowiem do nałożenia na podatnika sankcji w sytuacji przeciwnej prawu unijnemu, zaś wynik wykładni przeprowadzonej wyżej nie prowadzi do rezultatu *contra legem*³⁴.

Praktyczne zastosowanie wyroku Trybunału w niniejszej sprawie prowadzi do interesującej sytuacji, w której w zależności od oceny charakteru i wagi naruszenia rezultat wykładni zgodnej może determinować po stronie organu odmienne rozstrzygnięcia – tak na przykład zastosowanie sztywnej kwotowo sankcji może, w określonych okolicznościach (np. niezłożenia deklaracji podatkowej i braku wpłaty kwoty zobowiązania podatkowego – art. 112b ust. 1 pkt 2), stanowić niezbędny środek do zapewnienia prawidłowego poboru VAT i zapobiegania oszustwom podatkowym. Wyrok w sprawie C-935/19, Grupa Warzywna, nie zawierał bowiem konkluzji, jakoby stosowanie przepisu było wykluczone w każdych okolicznościach.

W jeszcze odmiennym stanie faktycznym (lub przy zmodyfikowanej jego ocenie) rozważenia wymagałyby przypadek odmowy zastosowania przepisu krajowego na podstawie art. 273 dyrektywy VAT. W świetle charakteru, logiki i sformułowania³⁵ wskazanego przepisu dyrektywy wątpliwości wzbudza uznanie jego bezpośrednio skutecznego charakteru³⁶. W takiej sytuacji podstaw do odmowy zastosowania przepisu należałoby dopatrywać się w zasadzie proporcjonalności jako zasadzie ogólnej prawa unijnego. W przypadku zaś niestwierdzenia oszustwa podatkowego ani innych równoważnych mu naruszeń zasada proporcjonalności sprzeciwia się zastosowaniu sankcji z art. 112b ustawy o VAT. Obrazuje to przypadek, w którym efektywność prawa UE doznaje ograniczeń z uwagi na spełnienie wymogów proporcjonalności.

W tym kontekście należy zwrócić uwagę na ostatni już problem, którego nie dostrzegł WSA – zbieg przepisów i sankcji, a tym samym naruszenie zakazu podwójnego karania, o którym mowa w art. 50 KPP (*ne bis in idem*). W rozumieniu tego artykułu zasada *ne bis in idem* zakazuje kumulacji zarówno postępowań, jak i sankcji o charakterze karnym, w odniesieniu do tych samych czynów (tożsamość przedmiotowa) oraz wobec tej samej osoby (tożsamość podmiotowa)³⁷. Mowa w tym przypadku o dodatkowym zobowiązaniu podatkowym z art. 112b ustawy o VAT oraz podwyższonej stawce odsetek, wynikającej z art. 56b o.p. Oba przepisy znalazły zastosowanie wskutek niezłożenia zeznania podatkowego przez spółkę.

Zarówno art. 112b ust. 1 pkt 1 lit. a–d ustawy o VAT, jak i art. 56b ust. 1 pkt 1 o.p. znajdują zastosowanie w sytuacji zaniżenia zobowiązania podatkowego, zawyżenia kwoty nadpłaty lub zwrotu podatku ujawnionych przez organ podatkowy w toku kontroli podatkowej, kontroli celno-skarbowej lub postępowania podatkowego. Z zastrzeżeniem różnic językowych przepisy te sankcjonują identyczne naruszenia (tożsamość przedmiotowa).

Wojewódzki Sąd Administracyjny, pomimo podniesienia karnego charakteru zapłaconych odsetek przez skarżącą spółkę, nie zwrócił uwagi, że poniesione przez nią obciążenia fiskalne, sięgające kolejno – 20% kwoty zaniżenia zobowiązania podatkowego oraz 150% stawki odsetek za zwłokę – mogły wynieść łącznie ok. 4,5 miliona złotych³⁸.

Zgodnie z kryteriami wypracowanymi w orzecznictwie Trybunału³⁹ wysokość górnej granicy obu sankcji (stopień surowości grożącej zainteresowanemu sankcji)⁴⁰, pozostających jednocześnie ich jedyną i niepodlegającą modyfikacji kwotą oraz realizowany przez nie represyjny cel, pozwala przesądzić, że obie z omawianych sankcji mają charakter karny, a ich kumulacja prowadzi do ograniczenia prawa podstawowego zagwarantowanego w art. 50 KPP.

W swoim orzecznictwie dotyczącym art. 273 dyrektywy VAT Trybunał pozostawiał właściwym organom zbadanie, czy przepisy krajowe zapewniają koordynację procedur pozwalającą na zmniejszenie do niezbędnego minimum obciążenia, jakie pociąga za sobą kumulacja nałożonych środków i na zapewnienie, by surowość wszystkich tych środków odpowiadała wadze danego naruszenia⁴¹. Choć WSA nie przeprowadził rozważań na tym polu, należy zauważyć, że obligatoryjny i automatyczny charakter zastosowania przepisów, w przypadku zrealizowania się hipotez z art. 112b ustawy o VAT, jak też art. 56b o.p., w tym sztywny pułap oraz wysokość obu z przewidzianych tam sankcji, nie pozwalają na zmniejszenie bądź modyfikację wynikających z nich obciążeń do absolutnego minimum. Nie zostały również przewidziane przepisy, na wzór art. 112c ust. 2 ustawy o VAT, które wyłączają zastosowanie sankcji w stosunku do osób fizycznych, które za ten sam czyn ponoszą odpowiedzialność za wykroczenie skarbowe albo za przestępstwo skarbowe. Konsekwencją zaistniałego zbiegu przepisów i sankcji jest jaskrawe przewyższenie surowości nałożonych sankcji nad wagą naruszenia, a zatem naruszenie zasady proporcjonalności. Należy w tym miejscu przypomnieć, że w przypadku gdy istnieje możliwość wyboru spośród większej liczby odpowiednich rozwiązań, trzeba zastosować środek najmniej dotkliwy. Mniej dotkliwy środek stanowiły w tym przypadku odsetki za zwłokę. Wyłączne ich zastosowanie realizowałoby również w pełni cel w postaci zrekompensovania uszczupień budżetowych wywołanych opóźnieniem spółki oraz represjonowania obiektywnych nieprawidłowości po stronie spółki w realizacji obowiązków podatkowych.

W dotychczasowym orzecznictwie Trybunał potwierdził, że art. 50 KPP stanowi przepis, na który jednostki mogą powoływać się bezpośrednio, zaś zarówno organ, jak i sąd krajowy są zobowiązane do odstąpienia od stosowania przepisu sprzecznego z postanowieniem Karty⁴².

34 Wyrok TS z 4.10.2018 r., C-384/17, Dooel Uvoz-Izvoz Skopje Link Logistic N&N przeciwko Budapest Rendőrfőkapitánya, EU:C:2018:810, pkt 59.

35 Wyrok TS z 19.09.2018 r., C-41/17, Isabel González Castro przeciwko Mutua Univale i in., EU:C:2018:736, pkt 12.

36 Wyrok TS z 8.03.2022 r., C-205/20, NE przeciwko Bezirkshauptmannschaft Hartberg-Fürstenfeld, EU:C:2022:168, pkt 19 i przytoczone tam orzecznictwo.

37 Wyrok TS z 22.03.2022 r., C-117/20, bpost SA przeciwko Autorité belge de la concurrence, EU:C:2022:202, pkt 24 – dalej wyrok C-117/20, bpost.

38 Choć dane dostępne w przedłożonym stanie faktycznym nie pozwalają na wskazanie dokładnych kwot, należy oszacować, że spółka mogła ponieść odpowiedzialność odpowiadającą kwocie ok. 2 843 316 PLN z tytułu zapłaconych odsetek oraz ok. 1 770 579 PLN z tytułu dodatkowego zobowiązania podatkowego.

39 Wyrok TS z 20.03.2018 r., C-524/15, Postępowanie karne przeciwko Luce Menciemu, EU:C:2018:197, pkt 30.

40 Wyrok TS z 4.05.2023 r., C-97/21, MV – 98 przeciwko Nachalnik na otdel „operativni deynosti” – Sofia v Glavna direksia „Fiskalen kontrol” pri Tsentralno upravlenie na Natsionalna agentsia za prihodite, EU:C:2023:371, pkt 46 i przytoczone tam orzecznictwo – dalej wyrok C-97/21, MV – 98.

41 Wyrok C-97/21, MV – 98, pkt 58.

42 Wyrok C-573/17, Popławski, pkt 63–65; wyrok C-617/10, Akerberg Fransson, pkt 45.

Odmowa zastosowania art. 112b ustawy o VAT jako sprzecznego, w zaistniałym stanie faktycznym, z art. 50 KPP, prowadziłaby do sytuacji pozwalającej na poszanowanie wymogów proporcjonalności. Biorąc pod uwagę charakter i wagę naruszenia popełnionego przez spółkę, zapłata odsetek za zwłokę w wysokości 150% stawki stanowiłaby odpowiednią (najmniej dotkliwą) sankcję do osiągnięcia celu w postaci zapewnienia prawidłowego poboru podatku i zapobiegania oszustwom⁴³ oraz pozwalałaby na zachowanie odpowiedniej proporcji pomiędzy wagą naruszenia a surowością nałożonych sankcji. W odmiennym stanie faktycznym, tj. w którym zachodzą okoliczności wskazujące na spełnienie przesłanek oszustwa podatkowego, zaistniała kumulacja kar i ograniczenie prawa z art. 50 KPP mogłaby podlegać uzasadnieniu na podstawie przesłanek wskazanych w art. 52 KPP⁴⁴. Zaistniała, wskutek zastosowania obu przepisów prawa krajowego, sprzeczność z zasadą *ne bis in idem* należy również zakwalifikować jako zakresową (kontekstową). Formułowana w tym zakresie ocena będzie każdorazowo uzależniona od poczynionych ustaleń faktycznych.

4. Wnioski końcowe

Zasada pierwszeństwa, ustanawiająca prymat prawa Unii nad prawem państw członkowskich⁴⁵, wymaga w szczególności dokonywania przez sądy i organy krajowe wykładni ich prawa krajowego w możliwie największym zakresie zgodnej z prawem Unii⁴⁶. Niniejsze orzeczenie stanowi przykład wąskiego rozumienia tej zasady i niepełnego uwzględnienia implikacji, jakie wynikają ze statusu sprawy unijnej, w szczególności w zakresie stosowania zasad ogólnych i postanowień Karty. Orzeczenie wpisuje się również w dostrzegalną tendencję w orzecznictwie sądów administracyjnych, wskazujących, w sposób bezpośredni lub dorozumiany, na konieczność dokonania wykładni zgodnej, bez wskazania metod jej przeprowadzania lub jej wpływu na skorygowanie stanowiska organu⁴⁷.

43 Wyrok C-284/11, EMS-Bulgaria Transport, pkt 75.

44 Wyrok C-117/20, bpost, pkt 40 i następne oraz przywołane tam orzecznictwo.

45 Wyrok C-573/17, Popławski, pkt 53.

46 Wyrok C-573/17, Popławski, pkt 57.

47 Zob. np. wyrok WSA w Gliwicach z 21.01.2021 r., I SA/Gl 540/20, Legalis nr 2535498, LEX nr 3120676.

Abstract

Kamil Kapica

The author is a PhD student at the Doctoral School of Social Sciences, University of Warsaw, Poland, and the Department of European Law, Polish Academy of Sciences (ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-5932-4953>).

Application of General Principles of European Union Law by National Tax Authorities. Commentary on Judgment of the Provincial Administrative Court in Białystok of 24 February 2023, I SA/Bk 1/23*

Keywords: principle of proportionality, consistent interpretation, Article 112b of the Polish VAT Act, additional tax liability, scope of application of a provision

This commentary provides an overview of the judgment of the Provincial Administrative Court of 24 February 2023, I SA/Bk 1/23, and the implementation in it of the judgment of the Court of Justice in case C-935/19, Grupa Warzywna. The essence of the analysis is identifying how, under the entirety of provisions and methods of interpretation applicable to national law, the provision of Article 112b of the VAT Act of 11 March 2004, whose scope is (contextually) inconsistent with EU law, should be applied to achieve, in the facts of a given case, a result compatible with the EU principle of proportionality. Given the critical assessment of the position of the authorities in both instances, the commentary highlights, following the Costanzo rule, the obligation of national authorities and courts to give effect to the principles of EU law in the process of applying national law (in the so-called EU cases).

* The commentary was prepared as part of implementation of National Science Centre grant titled 'The impact of EU law principles on the imposition of fines by national administration authorities', No. 2021/43/B/HS5/01252.

Bibliografia/References

- Janczukowicz K., *Przesłanki dodatkowego zobowiązania podatkowego w VAT*, LEX 2021.
- Mariański A. [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, red. A. Mariański, Warszawa 2023.
- Miąsik D. [w:] *System Prawa Unii Europejskiej*, t. 2, *Zasady i prawa podstawowe*, red. D. Miąsik, Warszawa 2022.
- Mudrecki A., *Zasada proporcjonalności a sankcje przewidziane w ustawie o podatku od towarów i usług. Glosa do wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 15 grudnia 2021 r. I FSK 1035/18*, „Orzecznictwo Sądów Polskich” 2022/7–8.
- Presnarowicz S. [w:] *Ordynacja podatkowa*, t. 2, *Procedury podatkowe. Art. 120–344. Komentarz aktualizowany*, red. L. Etel, LEX 2023.
- Szpyrka M., *Europejskie standardy stosowania kar pieniężnych na przykładzie polskiego prawa telekomunikacyjnego*, Warszawa 2020.

REKLAMA

Twój kierunek w pracy z orzeczeniami

Wolters Kluwer

LEX Kompas Orzecznicy

Poznaj jedyne na rynku rozwiązanie, które zawiera orzeczenia, największy **zbiór autorskich analiz orzecznictwa i linie orzecznicze**. LEX Kompas Orzecznicy – skróć czas researchu prawniczego nawet o 30%.

Przetestuj za darmo  produkty.LEX.pl/kompas-orzecznicy



już od
288 zł
za rok!