

Matusiakiewicz Łukasz, Dodatkowe (sankcyjne) zobowiązanie podatkowe od 2017 r. – poradnik na przykładach

Opublikowano: ABC
Status: aktualne

Matusiakiewicz Łukasz, Dodatkowe (sankcyjne) zobowiązanie podatkowe od 2017 r. – poradnik na przykładach

Streszczenie

Ustawa z dnia 1 grudnia 2016 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw wprowadza znaną już polskiemu prawu podatkowemu instytucję dodatkowego zobowiązania podatkowego w VAT. Dodatkowe zobowiązanie podatkowe może być ustalone w toku prowadzonego postępowania podatkowego (tj. w decyzji podatkowej), nie zaś w obliczu samodzielnego wykrycia przez podatnika błędu (i złożenia korekty) czy np. w obliczu czynności sprawdzających. Ewentualnie – w obliczu korekty po kontroli występuje „tryb bezdecyzyjny”. Chodzi tu zarówno o zaniżenie zobowiązania podatkowego, jak i zawyżenie kwoty zwrotu podatku (a nawet kwoty do przeniesienia), ale także niewpłacenie należnego zobowiązania w przypadku niezłożenia deklaracji – groziłaby tu sankcja w wysokości 30% kwoty zaniżenia zobowiązania lub zawyżenia zwrotu/kwoty do przeniesienia (z obniżeniem do 20% w razie złożenia korekty deklaracji po kontroli podatkowej lub w trakcie postępowania kontrolnego). Ustawa przewiduje też podwyższone (do 100%) dodatkowe zobowiązanie podatkowe w odniesieniu do ewidentnych nadużyć podatkowych, zwłaszcza jeśli chodzi o odliczanie podatku z tzw. pustych faktur. Rozwiązania te mają charakter prewencyjny i powinny skłonić podatników do rzetelnego i starannego wypełniania deklaracji podatkowych.

1. Zaniżenie zobowiązania podatkowego.

Nierzadko zdarza się, że podatnik w złożonej deklaracji podatkowej wykazał kwotę zobowiązania niższą, niż należna. Zobowiązanie podlegające wpłacie występuje, jeśli kwota podatku należnego jest wyższa, niż kwota podatku naliczonego. W związku z tym „dodatni wynik podatkowy” wykazany w deklaracji VAT może wynikać z zaniżenia podatku należnego bądź zawyżenia kwoty podatku naliczonego.

Przykład 1

Podatek należny w deklaracji – 8000 zł;

Podatek naliczony w deklaracji – 5000 zł;

Zobowiązanie do wpłaty – 3000 zł.

Podatnik popełnił jednak błąd polegający na tym, że wszystkie świadczone przez siebie usługi opodatkowywał ze stawką 8% (stawka wymagana – 23%).

W konsekwencji „wymagalny” podatek należny to 23.000 zł, a nie 8000 zł.

Zaniżenie zobowiązania podatkowego – kwota 15.000 zł.

Dodatkowe zobowiązanie podatkowe to 30% z 15.000 zł, czyli 4500 zł.

Przykład 2

Podatek należny w deklaracji – 10.000 zł;

Podatek naliczony w deklaracji – 5000 zł;

Zobowiązanie do wpłaty – 5000 zł.

Podatnik popełnił jednak błąd polegający na tym, że dokonał odliczenia VAT z faktury dokumentującej usługi ubezpieczeniowe (zwolnione z VAT). Faktura opiewała na kwotę 2000 zł netto, 460 zł VAT.

Zatem zobowiązanie do wpłaty – przy prawidłowym rozliczeniu wygląda tak:

Podatek należny w deklaracji – 10.000 zł;

Podatek naliczony w deklaracji – 4540 zł;

Zobowiązanie do wpłaty – 5460 zł.

Zaniżenie zobowiązania podatkowego – kwota 460 zł.

Dodatkowe zobowiązanie podatkowe to 30% z 460 zł, czyli 138 zł.

2. Zawyżenie zwrotu VAT bądź kwoty „do przeniesienia”

Na analogicznych zasadach może wystąpić m.in. zawyżenie nadwyżki podatku naliczonego nad należnym do zwrotu bezpośredniego na rachunek bankowy.

Przykład 3

Podatnik wykazał zwrot bezpośredni na rachunek bankowy w wysokości 3000 zł zamiast 2000 zł. Nastąpiło zawyżenie zwrotu o 1000 zł. Dodatkowe zobowiązanie podatkowe wyniesie 1000 zł.

Przykład 4

Podatnik wykazał za wysoką (o 2000 zł) kwotę nadwyżki podatku naliczonego nad należnym na następny okres rozliczeniowy – dodatkowe zobowiązanie podatkowe wyniesie 600 zł.

Odnosząc się do przykładu 4. – zasady i mechanizmy rozliczania VAT przyzwalają na przenoszenie kwoty nadwyżki podatku naliczonego nad należnym przez wiele okresów rozliczeniowych. Powstaje pytanie, czy można wówczas ustalać dodatkowe zobowiązanie podatkowe za każdy miesiąc. Warto zauważyć, że podatnik kilkakrotnie przenoszący nadwyżkę byłby w gorszej sytuacji prawnej, niż podatnik deklarujący zwrot. Nie można zresztą „karać wielokrotnie” za to samo.

3. Nadwyżka VAT naliczonego zamiast nadwyżki VAT należnego

Niejednokrotnie bywa i tak, że podatnik, popełniając błąd, wykazał zwrot bezpośredni bądź kwotę do przeniesienia, podczas gdy powinien był wykazać zobowiązanie.

Przykład 5

Zaniżenie stawki VAT na sprzedawane towary spowodowało, że podatnik w deklaracji wykazał zwrot VAT w wysokości 9000 zł, podczas gdy w wyniku prawidłowego rozliczenia organ podatkowy określił w decyzji kwotę zobowiązania do wpłaty w wysokości 1000 zł. „Łączna nieprawidłowość” to 10.000 zł – dodatkowe zobowiązanie podatkowe wyniesie 3000 zł.

4. Brak złożenia deklaracji podatkowej i wpłaty podatku

Omawiana kwestia dotyczy np. typowej „szarej strefy”, czyli prowadzenia niezgłoszonej działalności gospodarczej.

Kolejny krąg podmiotów to m.in. podatnicy będący „w błędnym przekonaniu”, iż mogli korzystać ze zwolnienia podmiotowego, przysługującego w związku z małymi obrotami (przy okazji warto napomknąć, iż próg dla zwolnienia od 2017 r. wzrasta ze 150.000 zł do 200.000 zł).

Przykład 6

Wspólnota mieszkaniowa powoływała się na fakt, że zwalnia się od podatku czynności związane z utrzymaniem lokali mieszkalnych, wykorzystywanych wyłącznie na cele mieszkaniowe, za które pobierane są opłaty, wykonywane przez wspólnotę mieszkaniową na rzecz właścicieli tych lokali, tworzących w określonej nieruchomości tę wspólnotę.

Jednak obrót z tytułu dostawy mediów do lokali mieszkalnych na cele mieszkaniowe – nawet gdy korzysta on ze zwolnienia od podatku VAT – jako dotyczący transakcji związanych z nieruchomościami, które nie mają charakteru czynności pomocniczych, od dnia 1 stycznia 2014 r. wliczany jest do wartości limitu sprzedaży dla zwolnienia.

Czyli do wartości sprzedaży (limit 200.000 zł od 2017 r.) nie wlicza się odpłatnej dostawy towarów i odpłatnego świadczenia usług, zwolnionych od podatku na podstawie ustawy bądź rozporządzenia, ale m.in. z wyjątkiem transakcji związanych z nieruchomościami, które nie mają charakteru czynności pomocniczych. Organy podatkowe nierzadko uważają, iż czynności wspólnot są „transakcjami związanymi z nieruchomościami”.

Trzeba zatem zachować czujność przy obliczaniu kwoty limitu zwolnienia w VAT.

5. Procedura i jej konsekwencje

W związku z nieprawidłowościami w VAT decyzje wydawane przez organy podatkowe będą „dwuczłonowe”.

Przykład 7

Decyzja

„Naczelnik Urzędu Skarbowego w A. po przeprowadzeniu postępowania podatkowego w celu dokonania rozliczenia w podatku od towarów i usług za kwiecień 2017 r. (...):

- określa kwotę zobowiązania podatkowego w wysokości 25.000 zł,
- ustala dodatkowe zobowiązanie podatkowe w wysokości 1500 zł”.

Rozliczenie „podstawowe” ma charakter deklarytoryjny („organ określa”), zaś dodatkowe zobowiązanie podatkowe – jest „ustalane”, czyli w tym zakresie decyzja ma charakter konstytutywny.

Pierwsze zobowiązanie podatkowe powstaje z dniem zaistnienia zdarzenia, z którym ustawa podatkowa wiąże powstanie takiego zobowiązania, zaś drugie – z dniem doręczenia decyzji organu podatkowego, ustalającej wysokość tego zobowiązania.

W odniesieniu do elementu „deklarytoryjnego” decyzji - terminem płatności dla płatników jest ostatni dzień, w którym, zgodnie z przepisami prawa podatkowego, powinna nastąpić wpłata należności z tytułu podatku.

Natomiast w przypadku dodatkowego zobowiązania podatkowego termin płatności podatku wynosi 14 dni od dnia doręczenia decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego.

Odsetki za zwłokę naliczane są od dnia następującego po dniu upływu terminu płatności podatku lub terminu, w którym płatnik lub inkasent był obowiązany dokonać wpłaty podatku na rachunek organu podatkowego.

Przykład 8

Wskazywana decyzja za kwiecień 2017 r. została doręczona 30 listopada 2017 r.

W przypadku rozliczenia za ten miesiąc (czyli określenia przez organ podatkowy rozliczenia prawidłowego) – terminem płatności był 25 maja 2017 r. Odsetki od zaległości (zaniżenie zobowiązania o 5000 zł) biegną od 26 maja 2017 r.

Termin płatności dodatkowego zobowiązania podatkowego przypada z kolei na 14 grudnia 2017 r. Ewentualne odsetki (w obliczu braku wpłaty na rachunek urzędu skarbowego) biegną od 15 grudnia 2017 r.

Jeśli chodzi zaś o przedawnienie zobowiązań podatkowych, to:

- dla zaległości „podstawowej” – zastosowanie znajduje reguła, że zobowiązanie podatkowe przedawnia się z upływem 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku (czyli do końca 2022 r.),
- dla „sankcji w VAT” – stosujemy regułę, że dodatkowe zobowiązanie podatkowe w podatku od towarów i usług nie powstaje, jeżeli decyzja ustalająca to zobowiązanie została doręczona po upływie 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym powstał obowiązek podatkowy (tu zatem decyzję ustalającą dodatkowe zobowiązanie podatkowe należy doręczyć do końca 2022 r.).

Dodatkowe zobowiązanie podatkowe będzie mogło być dochodzone przez naczelnika urzędu skarbowego w toku egzekucji administracyjnej. Przy okazji trzeba wspomnieć, że przepis przejściowy wyłącza stosowanie dodatkowego zobowiązania podatkowego do okresów rozliczeniowych przypadających przed 1 stycznia 2017 r. W praktyce zatem z pierwszymi wydanymi decyzjami ustalającymi dodatkowe zobowiązania podatkowe można będzie się zetknąć około połowy 2017 r.

6. „Stawka” 20%

Jeżeli po zakończeniu kontroli podatkowej w przypadkach:

- deklaracji z nieprawidłowym rozliczeniem – podatnik złożył korektę deklaracji uwzględniającą wszystkie stwierdzone nieprawidłowości i wpłacił kwotę zobowiązania podatkowego lub zwrócił nienależną kwotę zwrotu,
- braku złożenia deklaracji VAT – podatnik złożył tę deklarację i wpłacił kwotę zobowiązania podatkowego,

to wówczas wysokość dodatkowego zobowiązania podatkowego wynosi 20%.

Wydaje się, że w tym przypadku (czyli „bezdecyzyjnym”) nie można mówić o analogiach z decyzją konstytucyjną. Takie zobowiązanie powstaje również z mocy samego prawa, pod warunkiem zaistnienia sytuacji, że podatnik zgodził się z protokołem kontroli i dokonał wpłaty.

Pamiętajmy też, że chodzi o „korektę deklaracji uwzględniającą wszystkie stwierdzone

nieprawidłowości” (a nie tylko niektóre). Nieskorzystanie z trybu dobrowolnej korekty pokontrolnej z jednej strony narazi podatnika na dodatkowe zobowiązanie podatkowe w wysokości 30%, z drugiej jednak – na pewno będzie wiele przypadków, że podatnicy będą walczyć dalej o swoje racje w toku postępowania i być może dalej przed WSA.

7. Wyłączenia zastosowania dodatkowego zobowiązania podatkowego

Jak wskazywano wyżej – dodatkowe zobowiązanie podatkowe jest ustalane w drodze decyzji (stawka 30%) bądź może wynikać z faktu, że podatnik zgodzi się z ustaleniami kontroli podatkowej (wówczas w grę wchodzi „stawka obniżona”, czyli 20%).

W związku z tym podkreślono, że dodatkowe zobowiązanie podatkowe nie występuje wówczas, gdy przed dniem wszczęcia kontroli podatkowej przez naczelnika urzędu skarbowego bądź postępowania kontrolnego przez organ kontroli skarbowej podatnik dokonał

odpowiedniej zmiany deklaracji podatkowej oraz wpłacił do urzędu skarbowego kwotę wynikającą ze zmiany deklaracji podatkowej wraz z odsetkami za zwłokę.

Przykład 9

Spółka otrzymała zawiadomienie o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej za styczeń 2017 r. W konsekwencji księgowość spółki intensywnie zweryfikowała rozliczenia i w związku z wykrytym błędem w rozliczeniach złożono korektę.

W omawianym przykładzie podatnik zdążył uniknąć kontroli, składając korektę deklaracji przed rozpoczęciem kontroli. Kontrolę wszczyna się bowiem nie wcześniej, niż po upływie 7 dni i nie później, niż przed upływem 30 dni od dnia doręczenia zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli.

Nadto ustalenie dodatkowego zobowiązania podatkowego nie może wiązać się z popełnionymi w deklaracji błędami rachunkowymi lub oczywistymi pomyłkami. W praktyce może dochodzić do sporów, co było „oczywistą pomyłką”.

Przykład 10

W deklaracji w jednym z pól wpisano kwotę 10.000 zł zamiast 1000 zł, co spowodowało zaniżenie zobowiązania o 9000 zł.

Trudno ocenić, jak organ podatkowy podszedłby do tego w toku postępowania.

Rzeczywiście – jest to błąd rachunkowy, nie wynikający z „oszustwa podatkowego” czy nieprawidłowej interpretacji przepisów o opodatkowaniu podatkiem VAT (np. kwestia stawki VAT). Przy czym w praktyce już stosowane przez podatników systemy księgowania czy programy do wypełniania deklaracji, jak również systemy stosowane przez urzędy skarbowe, np. POLTAX, pozwalają wyeliminować błędy rachunkowe. Prawdopodobnie interpretacja tego przepisu „pójdzie w tę stronę”, że podatnik nie będzie mógł powoływać się na samą okoliczność błędu rachunkowego popełnionego na fakturze bądź popełnionego w rejestrach VAT.

Kolejna kwestia to nieujęcie podatku należnego bądź naliczonego we właściwym okresie rozliczeniowym (tj. w poprzednim okresie rozliczeniowym bądź w następnych – tu jednak znaczenie ma fakt, czy nastąpiło to przed wszczęciem kontroli/postępowania kontrolnego).

Przykład 11

Podatnik wystawił korektę faktury *in minus*. Zamiast rozliczenia tej korekty poprzez

cofnięcie się do rozliczenia pierwotnego (przypadek „mniejszościowy”, aczkolwiek niekiedy występujący), postąpił zgodnie z regułą ogólną, tj. rozliczył pomniejszenie VAT należnego „na bieżąco” i nastąpiło to przed wszczęciem kontroli podatkowej. W takim wypadku dodatkowego zobowiązania podatkowego nie będzie.

Nadto, co wynika m.in. z orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego, sankcja w VAT nie może być zastosowana w stosunku do osób fizycznych, które za ten sam czyn ponoszą odpowiedzialność karną skarbową.

8. „Stawka podwyższona”

W odniesieniu do przypadków zawyżenia podatku naliczonego bądź zaniżenia podatku należnego (co w konsekwencji skutkuje zaniżeniem zobowiązania, zawyżeniem zwrotu czy zawyżeniem kwoty do przeniesienia), gdy sytuacje te wynikałyby w całości bądź w części z odliczenia VAT na podstawie faktur, które:

- zostały wystawione przez podmiot nieistniejący,
- stwierdzają czynności, które nie zostały dokonane - w części dotyczącej tych czynności,
- podają kwoty niezgodne z rzeczywistością - w części dotyczącej tych pozycji, dla których podane zostały kwoty niezgodne z rzeczywistością,
- potwierdzają czynności, do których mają zastosowanie przepisy art. 58 i 83 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. - Kodeks cywilny, w części dotyczącej tych czynności –

wysokość dodatkowego zobowiązania podatkowego w części dotyczącej podatku naliczonego wynikającego z tych faktur wynosi 100%.

Przykład 12

Podatnik zastosował niewłaściwą stawkę VAT (5% zamiast 8%). Zaniżenie podatku należnego w tej części prowadzi do „stawki sankcyjnej” w wysokości 30%. Natomiast jeśli jednocześnie posłużył się „pustymi fakturami” w celu odliczenia podatku naliczonego – tu wysokość dodatkowego zobowiązania podatkowego w części dotyczącej podatku naliczonego wynikającego z tych faktur wyniesie 100%.

Odnosząc się jeszcze ogółem do „stawki 100%”, warto zauważyć, że:

- chodzi o ewidentne nadużycia podmiotów świadomie biorących udział w transakcjach oszukańczych (tzw. karuzele podatkowe itp.),
- podatnik działający w dobrej wierze będzie z tej odpowiedzialności zwolniony (może nawet w pewnych warunkach odliczyć VAT),
- korekta złożona po kontroli nie da „premi” w postaci „stawki obniżonej”, np. do 20%, bowiem tu również dodatkowe zobowiązanie podatkowe wyniesie 100%.

Podstawa prawna:

- art. 112b , art. 112c ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług

–art. 21 , art. 47 , art. 53 , art. 68 , art. 70 , art. 282 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. –
Ordynacja podatkowa.

Przeczytaj również

VAT 2017 - przewodnik po projektowanych zmianach