

# PORADNIK GAZETY PRAWNEJ

UKAZUJE SIĘ OD 1995 ROKU

## CO GROZI PODATNIKOM ZA BŁĘDY W ROZLICZANIU VAT W 2017 R.

- Kiedy podatnikowi grozi utrata prawa do odliczenia VAT i do stosowania obniżonej stawki
- W jakich przypadkach może dojść do wykreślenia z rejestru VAT
- Kiedy podatnik traci prawo do ulgi na zakup kasy rejestrującej
- Kiedy ustalane jest dodatkowe zobowiązanie

INDEKS 331783

  
**INFOR**  
Zał. R. Pińkowski w 1987 r.

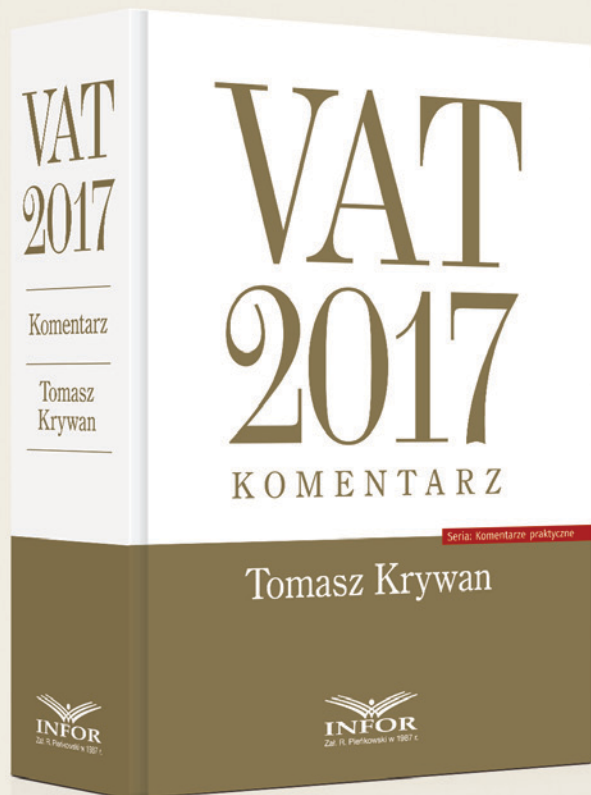
ISSN 1234-5695



Partner merytoryczny   
**INFORLEX**

NAJPRAKTYCZNIJSZY

# KOMENTARZ DO VAT!



**ZAMÓW  
W SUPERCENIE**

**299 zł**  
zamiast ~~399 zł~~

Oprawa flexi, 1416 stron

Publikacja **VAT 2017. Komentarz** zawiera praktyczne omówienie każdego przepisu ustawy o podatku od towarów i usług. Uwzględnia zmiany, które weszły w życie 1 stycznia i 1 marca oraz zmiany, które wchodzą w życie 1 września 2017 r.



Zamów wersję **SUPERPREMIUM** i korzystaj z 10 wideoszkoleń i 10 wideoinstrukcji na pendrive oraz e-poradni

**798 zł**

Książka dostępna w wersji **PREMIUM** z pakietem 6 wideoszkoleń na pendrive

**399 zł**

# Spis treści

<b>1. SANKCJE I KARY WYNIKAJĄCE Z USTAWY O VAT</b>	<b>6</b>
1.1. Decyzje w sprawach VAT	6
1.2. Ustalanie dodatkowego zobowiązania	7
1.2.1. Ustalanie dodatkowego zobowiązania podatkowego na podstawie art. 112b i 112c ustawy o VAT	7
1.2.1.1. Przypadki, w których jest ustalane dodatkowe zobowiązanie podatkowe	8
1.2.1.2. Okoliczności wyłączające ustalanie dodatkowego zobowiązania podatkowego	8
1.2.1.3. Wysokość dodatkowego zobowiązania podatkowego	10
1.2.1.4. Decyzja w sprawie dodatkowego zobowiązania podatkowego	11
1.2.1.5. Przepis przejściowy	12
1.2.2. Ustanawianie dodatkowego zobowiązania podatkowego na podstawie art. 89b ust. 6 ustawy o VAT w brzmieniu obowiązującym do końca 2016 r.	12
1.3. Odmowa rejestracji VAT	12
1.4. Wykreślenie z rejestru VAT	13
1.4.1. Podatnik, który nie istnieje	14
1.4.2. Brak możliwości skontaktowania się z podatnikiem	15
1.4.3. Niestawianie się na wezwanie	15
1.4.4. Zawieszenie wykonywania działalności gospodarczej	15
1.4.5. Forma wykreślenia	17
1.4.6. Skarga na wykreślenie/odwołanie od decyzji o wykreśleniu	17
1.4.7. Przywrócenie zarejestrowania	18
1.5. Przerejestrowanie podatnika	18
1.6. Wykreślenie z rejestru podatników VAT UE	19
1.7. Odpowiedzialność solidarna pełnomocnika	20
1.8. Odpowiedzialność solidarna nabywców	21
1.8.1. Towary wrażliwe	21
1.8.2. Warunki odpowiedzialności solidarnej	24
1.8.3. Wyłączenie stosowania odpowiedzialności solidarnej	25
1.8.4. Kaucja gwarancyjna	26
1.8.4.1. Warunki złożenia kaucji gwarancyjnej	26
1.8.4.2. Wniosek w sprawie przyjęcia kaucji gwarancyjnej	27
1.8.4.3. Postanowienie w sprawie przyjęcia kaucji	27
1.8.4.4. Wysokość kaucji gwarancyjnej	27
1.8.4.5. Formy kaucji gwarancyjnej	28
1.8.4.6. Oprocentowanie kaucji gwarancyjnej w formie depozytu	28
1.8.4.7. Gwarancja bankowa lub ubezpieczeniowa jako kaucja gwarancyjna	28
1.8.4.8. Pisemne upoważnienie organu podatkowego jako kaucja gwarancyjna	28
1.8.4.9. Wnioski dotyczące kaucji gwarancyjnej	29
1.8.4.10. Zaliczanie kaucji gwarancyjnej na poczet zaległości podatkowych	29
1.8.4.11. Właściwość naczelnika urzędu skarbowego	29
1.8.4.12. Wykaz podmiotów, które złożyły kaucję gwarancyjną	29
1.8.5. Wysokość i zakres odpowiedzialności solidarnej	30
1.8.6. Decyzja w sprawie odpowiedzialności solidarnej	30
1.9. Sankcyjny obowiązek zapłaty podatku	30
1.9.1. Kwoty podatku wykazane na fakturach	31
1.9.1.1. Zakres stosowania art. 108 ust. 1 ustawy o VAT – jakich faktur dotyczy	31
1.9.1.2. Zapłata kwot podatku	34

1.9.2. Obowiązek zapłaty podatku przez organizacje pożytku publicznego	34
1.9.3. Obowiązek zapłaty podatku przez podmiot, który nabył towary	35
<b>2. BRAK I UTRATA PRAWA DO ODLICZENIA</b>	<b>35</b>
2.1. Wyłączenia prawa do odliczenia	35
2.1.1. Wyłączenia prawa do odliczenia określone przepisami art. 88 ustawy o VAT	35
2.1.1.1. Zakup usług noclegowych i gastronomicznych	36
2.1.1.2. Wyłączenie prawa do odliczania podatku naliczonego przy dokonywaniu zakupów w imieniu nabywcy lub usługobiorcy	37
2.1.1.3. Faktury i dokumenty celne niestanowiące podstawy do odliczenia	37
2.1.1.4. Zakupy dokonywane przez podatników niezarejestrowanych jako podatnicy VAT czynni	40
2.1.1.5. Wyłączenie prawa do odliczenia podatku należnego z tytułu wewnątrzwspólnotowych nabyć towarów	40
2.1.2. Zakupy dotyczące czynności opodatkowanych w ramach szczególnych procedur	41
2.2. Błędy na fakturach	41
2.3. Utrata prawa do odliczenia	42
2.3.1. Wystąpienie niedoborów	42
2.3.2. Zaniechanie inwestycji	43
2.3.3. Kradzież towarów lub ich zniszczenie	43
2.4. Obowiązek korekty podatku odliczonego przez dłużnika	43
2.4.1. Faktury, których nie dotyczy obowiązek korekty	44
2.4.2. Przedłużenie terminu płatności	44
2.4.3. Cesja wierzytelności przed upływem 150 dnia	45
2.4.4. Zwolnienie z długu	45
2.4.5. Należności uregulowane przez potrącenie	46
2.4.6. Wpłata należności do depozytu sądowego	46
2.4.7. Upadli podatnicy	46
2.4.8. Okres rozliczeniowy korekty	47
2.4.9. Uregulowanie należności po dokonaniu korekty	47
2.4.10. Zwolnienie z długu	48
2.5. Brak prawa do odliczenia zryczałtowanej kwoty zwrotu podatku	48
2.5.1. Zapłata należności gotówką	48
2.5.2. Częściowe naruszenie warunku zapłaty	49
2.5.3. Zapłata należności z naruszeniem terminu płatności	49
2.5.4. Brak możliwości odliczenia a koszty uzyskania przychodów	49
<b>3. UTRATA INNYCH PRAW</b>	<b>49</b>
3.1. Utrata prawa do opodatkowania stawką 0%	49
3.1.1. Utrata prawa do zastosowania stawki 0% do wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów	50
3.1.2. Utrata prawa do zastosowania stawki 0% do eksportu towarów	52
3.1.3. Utrata prawa do opodatkowania stawką 0% zaliczki na poczet eksportu towarów	53
3.1.4. Utrata prawa do opodatkowania stawką 0% dostawy towarów, od której dokonano odródnemu zwrotu podatku	54
3.2. Utrata prawa do składania deklaracji kwartalnych	55
3.2.1. Przekroczenie limitu wartości sprzedaży	55
3.2.2. Przekroczenie limitu wartości dostaw towarów wrażliwych	56
3.3. Utrata prawa do korzystania z metody kasowej	57
3.4. Utrata prawa do korzystania ze zwolnienia podmiotowego	58

3.4.1. Przekroczenie limitu wartości sprzedaży	58
3.4.2. Dokonanie czynności wyłączającej możliwość korzystania ze zwolnienia podmiotowego	58
<b>4. SANKCJE I KARY ZWIĄZANE Z OBOWIĄZKIEM EWIDENCJONOWANIA SPRZEDAŻY PRZY ZASTOSOWANIU KAS REJESTRUJĄCYCH</b>	<b>59</b>
4.1. Odpowiedzialność karna skarbową	59
4.2. Ustalanie dodatkowego zobowiązania podatkowego	61
4.2.1. Decyzja ustalająca dodatkowe zobowiązanie podatkowe	62
4.2.2. Osoby fizyczne a dodatkowe zobowiązanie podatkowe	62
4.3. Utrata prawa do ulgi na zakup kas	62
4.3.1. Okres, w którym można utracić prawo do ulgi na zakup kas	62
4.3.2. Przesłanki wystąpienia obowiązku zwrotu ulgi na zakup kas	63
4.3.3. Zaprzestanie używania kas rejestrujących	64
4.3.4. Ulga na zakup kas a zawieszenie wykonywania działalności gospodarczej	66
4.3.5. Zaprzestanie prowadzenia działalności przez podatnika	68
4.3.6. Termin zwrotu ulgi	68
<b>5. ODSETKI ZA ZWŁOKĘ OD ZALEGŁOŚCI PODATKOWYCH W VAT</b>	<b>70</b>
5.1. Podstawowa stawka odsetek za zwłokę	70
5.2. Obniżona stawka odsetek za zwłokę	72
5.3. Podwyższona stawka odsetek za zwłokę	74
<b>6. WYKROCZENIA I PRZESTĘPSTWA SKARBOWE DOTYCZĄCE VAT</b>	<b>76</b>
6.1. Nieskładanie deklaracji VAT	77
6.2. Podanie nieprawdy lub zatajenie prawdy w deklaracjach VAT	77
6.3. Niezłożenie informacji VAT-26	77
6.4. Uporczywe niewpłacanie VAT w terminie	79
6.5. Nieprowadzenie oraz nierzetelne lub wadliwe prowadzenie ewidencji VAT	79
6.6. Wykroczenia skarbowe i przestępstwa skarbowe dotyczące faktur	80
6.7. Nieprzekazywanie wbrew obowiązkowi oraz składanie nieprawdziwych informacji o ewidencji VAT w formie JPK	81
6.8. Podanie nieprawdy, zatajenie prawdy lub niezłożenie informacji podsumowującej	82
<b>7. PRZESTĘPSTWA ZWIĄZANE Z WYSTAWIANIEM FAKTUR</b>	<b>82</b>
7.1. Podrabianie i przerabianie faktur	83
7.2. Wystawianie fikcyjnych faktur	83
7.3. Nadzwyczajne złagodzenie kary oraz odstąpienie od wymierzenia kary	84
<b>8. ZAŁĄCZNIKI</b>	<b>86</b>
Załącznik nr 1 – VAT-28	86
Załącznik nr 2 – VAT-28/A	88
Załącznik nr 3 – VAT-28/B	90
Załącznik nr 4 – VAT-28/C	92
Załącznik nr 5 – VAT-28/D	94
Załącznik nr 6 – UPR-1	96

# Co grozi podatnikom za błędy w rozliczaniu VAT w 2017 r.

## 1. Sankcje i kary wynikające z ustawy o VAT

**Sankcje i kary dotyczące podatku od towarów i usług wynikają przede wszystkim z samej ustawy o VAT. Sankcje te i kary mają różny charakter.**

### 1.1. Decyzje w sprawach VAT

Z art. 99 ust. 12 ustawy o VAT wynika uprawnienie do określania przez organy podatkowe w drodze decyzji innych niż wskazane w deklaracji VAT kwot zobowiązań podatkowych, kwot zwrotu podatku naliczonego oraz kwot nadwyżki podatku naliczonego nad należnym. Jak stanowi bowiem ten przepis, zobowiązanie podatkowe, kwotą zwrotu różnicy podatku, kwotą zwrotu podatku naliczonego lub różnicy podatku, o której mowa w art. 87 ust. 1 ustawy o VAT, przyjmuje się w kwocie wynikającej z deklaracji podatkowej, chyba że organ podatkowy (do końca lutego 2017 r. w artykule tym była mowa o naczelniku urzędu skarbowego lub organie kontroli skarbowej) określi je w innej wysokości.

Kwoty wynikające z takich decyzji muszą być inne od wskazanych w deklaracji. Jak orzekł Wojewódzki Sąd Administracyjny w Bydgoszczy w wyroku z 13 grudnia 2011 r. (I SA/Bd 245/11):

**WSA** (...) art. 21 Ordynacji podatkowej nie daje podstawy do wydania decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego w podatku od towarów i usług w tej samej wysokości jak wynikająca z deklaracji zaopatrzonej w stosowną klauzulę (zawierającą pouczenie, że stanowi podstawę do wystawienia tytułu wykonawczego), bowiem na przeszkodzie stoi art. 99 ust. 12 ustawy o VAT.

Trzeba przy tym zwrócić uwagę, że VAT jest podatkiem rozliczanym w okresach rozliczeniowych. Powoduje to, że decyzje wydawane na podstawie art. 99 ust. 12 ustawy o VAT nie mogą dotyczyć poszczególnych czynności, lecz muszą dotyczyć całych okresów rozliczeniowych. Jak czytamy w wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Białymstoku z 2 lipca 2008 r. (I SA/Bk 174/08):

**WSA** (...) niedopuszczalne jest określanie w decyzji podatku od poszczególnych czynności opodatkowanych. Jeżeli organ kwestionuje prawidłowość określenia przez podatnika podatku od danej czynności, wówczas powinien określić zobowiązanie podatkowe za cały okres rozliczeniowy, w którym powstał obowiązek podatkowy od kwestionowanej czynności.

Decyzje wydawane na podstawie art. 99 ust. 12 ustawy o VAT są przy tym wiążące dla organów podatkowych od dnia ich doręczenia (art. 212 Ordynacji podatkowej). Wiążący charakter tych decyzji dotyczy nie tylko VAT, ale również innych przepisów podatkowych, w tym przepisów o podatku dochodowym. Jak można przeczytać w wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Białymstoku z 4 czerwca 2008 r. (I SA/Bk 139/08):

**WSA** (...) jeżeli organ wydał decyzję w przedmiocie podatku od towarów i usług, to decyzja ta zastępuje złożoną przez podatnika deklarację VAT-7. W konsekwencji przy wyliczeniu przychodu dla potrzeb podatku dochodowego organ nie może tej decyzji pominąć i przyjąć innej wartości podatku należnego od towarów i usług. W tym przypadku zachodzi ścisłe powiązanie między decyzją wydaną w przedmiocie podatku od towarów i usług a rozliczeniem przychodu w podatku dochodowym. Nie można więc powiedzieć, że w tym przypadku rozstrzygnięcie w zakresie podatku od towarów i usług nie ma mocy wiążącej w podatku dochodowym.

Warto dodać, że wydając decyzje na podstawie art. 99 ust. 12 ustawy o VAT, organy podatkowe obowiązane są uwzględniać podlegający odliczeniu podatek naliczony. Istnienie takiego obowiązku potwierdził Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z 19 lutego 2014 r. (I FSK 227/13), w którym czytamy, że:

**NSA** (...) organy podatkowe orzekając o obowiązku podatkowym w podatku od towarów i usług, obowiązane są uwzględnić zarówno podatek należny, jak i naliczony, a co najmniej powinny, po uprzednim wyjaśnieniu ewentualnych konsekwencji, zapewnić podatnikowi możliwość oświadczenia się co do tego, czy korzysta z prawa do pomniejszenia podatku należnego o podatek naliczony.

Dotyczy to także sytuacji, gdy podatnik nie złoży oświadczenia o sposobie zadysponowania nadwyżką. W takich przypadkach, jak orzekł Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z 3 września 2013 r. (I FSK 1012/12):

**NSA** (...) przepisy art. 99 ust. 12 w zw. z art. 87 ust. 1 u.p.t.u. należy tak rozumieć, że w przypadku gdy organ podatkowy określa różnicę podatku, o której mowa w art. 87 ust. 1 u.p.t.u., w odmiennej od zadeklarowanej przez podatnika kwocie, w sytuacji braku informacji od podatnika o sposobie zadysponowania tą kwotą w zakresie zwrotu tej różnicy na rachunek bankowy lub przeniesienia do rozliczenia na następne okresy, powinien uczynić to w proporcji przyjętej w stosunku do tej różnicy, jaka została przez podatnika przyjęta w ramach złożonej deklaracji.

Należy również zauważyć, że na podstawie art. 99 ust. 12 ustawy o VAT często jest wydawanych kilka czy kilkanaście decyzji dotyczących następujących po sobie okresów rozliczeniowych. Nie ma przeszkód, aby decyzje takie były doręczane jednocześnie. Istnienie takiej możliwości potwierdził Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z 31 stycznia 2012 r. (I FSK 702/11), w którym czytamy, że:

**NSA** (...) z przepisów nie wynika, aby w sytuacji, gdy organ podatkowy kwestionuje deklaracje podatkowe za dwa okresy rozliczeniowe, kiedy rozliczenie okresu poprzedniego rzutuje na okres następny, decyzja odnosząca się do okresu wcześniejszego musiała być doręczona przed decyzją dotyczącą okresu następnego. Wystarczające jest, gdy decyzje te doręczone zostaną w tym samym czasie, gdyż w tym momencie rozstrzygnięcia zawarte w doręczonych decyzjach obalają domniemanie prawidłowości rozliczeń wynikających z deklaracji podatkowych. Rozliczenia podatnika wynikające z jego deklaracji podatkowych zostają wówczas zastąpione wydanymi (i doręczonymi) w tym przedmiocie decyzjami podatkowymi, uwzględniającymi poczynione za te okresy, korelujące ze sobą ustalenia faktyczne.

Z kolei w wyroku z 8 maja 2015 r. (I FSK 186/14) Naczelny Sąd Administracyjny orzekł, że:

**NSA** (...) w sytuacji, gdy organ podatkowy kontroluje prawidłowość rozliczenia podatku od towarów i usług za więcej niż jeden z okresów rozliczeniowych, nie ma podstaw, aby decyzja w sprawie prawidłowości rozliczenia się z tego podatku przez podatnika za miesiąc późniejszy, uzależniona była od wcześniejszego doręczenia decyzji za okres poprzedni, gdy rozliczenie tego okresu rzutuje na rozliczenie okresu następnego. Jeżeli – jak w stanie faktycznym niniejszej sprawy – doręczenie decyzji za obydwa te okresy następuje w tej samej dacie, to w decyzji za okres późniejszy organ podatkowy może uwzględnić swoje ustalenia z postępowania odnoszącego się do okresu poprzedniego, a artikulacja tych ustaleń następuje w formie decyzji doręczonych w tym samym momencie.

## 1.2. Ustalanie dodatkowego zobowiązania

Podatnikom naruszającym przepisy ustawy o VAT może być ustalane tzw. dodatkowe zobowiązanie podatkowe. Jest to przede wszystkim możliwe na podstawie przepisów art. 112b i 112c ustawy o VAT (przepisy te zostały dodane do ustawy o VAT z początkiem 2017 r.). Więcej na ten temat w punkcie **1.2.1. Ustalanie dodatkowego zobowiązania podatkowego na podstawie art. 112b i 112c ustawy o VAT.**

Ustalanie dodatkowego zobowiązania podatkowego przewiduje również art. 111 ust. 2 ustawy o VAT. Więcej na ten temat w rozdziale **4. Sankcje i kary związane z obowiązkiem ewidencjonowania sprzedaży przy zastosowaniu kas rejestrujących.**

Ponadto ustalanie dodatkowego zobowiązania podatkowego jest możliwe na podstawie art. 89b ust. 6 ustawy o VAT w brzmieniu obowiązującym do końca 2016 r. Więcej na ten temat w punkcie **1.2.2. Ustanawianie dodatkowego zobowiązania podatkowego na podstawie art. 89b ust. 6 ustawy o VAT w brzmieniu obowiązującym do końca 2016 r.**

### 1.2.1. Ustalanie dodatkowego zobowiązania podatkowego na podstawie art. 112b i 112c ustawy o VAT

Do końca listopada 2008 r. ustawa o VAT zawierała ogólne przepisy przewidujące możliwość ustalania podatnikom naruszającym przepisy dodatkowego zobowiązania podatkowego (art. 109 ust. 4–8 ustawy o VAT w brzmieniu obowiązującym do końca listopada 2008 r.). Przepisy te zostały jednak uchylone 1 grudnia 2008 r. i przez długi czas dodatkowe zobowiązanie podatkowe mogło być ustalane tylko w szczególnych przy-

padkach określonych przepisami art. 111 ust. 2 ustawy o VAT oraz – od 1 stycznia 2013 r. – art. 89b ust. 6 ustawy o VAT.

Z dniem 1 stycznia 2017 r. stan prawny w tej kwestii uległ zmianie. Z tym dniem dodane bowiem zostały przepisy art. 112b i 112c ustawy o VAT. Wymieniają one przypadki, dla których jest określone dodatkowe zobowiązanie podatkowe.

Dodać należy, że w okresie obowiązywania art. 109 ust. 4–8 ustawy o VAT istniały wątpliwości co do ich zgodności z przepisami unijnymi, w związku z tym jeden ze składów Naczelnego Sądu Administracyjnego wystąpił w tej kwestii z pytaniem prejudycjalnym do Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej. Efektem tego był wyrok z 15 stycznia 2009 r. w sprawie C-502/07, 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 również należy dodane z dniem 1 stycznia 2017 r. przepisy art. 112b i 112c ustawy o VAT.

### 1.2.1.1. Przypadki, w których jest ustalane dodatkowe zobowiązanie podatkowe

W art. 112b ust. 1 ustawy o VAT określono pięć przypadków, gdy jest ustalane dodatkowe zobowiązanie podatkowe (zob. tabelę 1). W tych przypadkach zobowiązanie podatkowe jest ustalane, o ile nie wystąpi jedna z okoliczności wyłączających stosowanie przepisów o dodatkowym zobowiązaniu podatkowym (zob. punkt 1.1.1.2. Okoliczności wyłączające ustalanie dodatkowego zobowiązania podatkowego).

**Tabela 1. Ustalenie dodatkowego zobowiązania podatkowego – przypadki**

Lp.	Dodatkowe zobowiązanie podatkowe jest ustalane w razie stwierdzenia, że podatnik:
1.	W złożonej deklaracji podatkowej wykazał kwotę zobowiązania podatkowego niższą od kwoty należnej
2.	W złożonej deklaracji podatkowej wykazał kwotę zwrotu różnicy podatku lub zwrotu podatku naliczonego wyższą od kwoty należnej
3.	W złożonej deklaracji podatkowej wykazał kwotę różnicy podatku do obniżenia podatku należnego za następne okresy wyższą od kwoty należnej
4.	W złożonej deklaracji podatkowej wykazał 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
5.	Nie złożył deklaracji podatkowej oraz nie wpłacił kwoty zobowiązania podatkowego

### PRZYKŁAD 1

W trakcie kontroli podatkowej organ podatkowy stwierdził, że w deklaracji VAT-7 za styczeń 2017 r. podatnik wykazał kwotę zobowiązania podatkowego w wysokości 7234 zł zamiast 9736 zł, a więc w wysokości niższej od należnej. W tej sytuacji organ podatkowy będzie uprawniony do ustalenia podatnikowi dodatkowego zobowiązania podatkowego.

### 1.2.1.2. Okoliczności wyłączające ustalanie dodatkowego zobowiązania podatkowego

Nie zawsze stwierdzenie przez organ podatkowy wystąpienia jednej z okoliczności określonych w art. 112b ust. 1 ustawy o VAT oznacza, że jest możliwe ustalenie dodatkowego zobowiązania podatkowego. Istnieją bowiem trzy przypadki, gdy dodatkowe zobowiązanie podatkowe nie będzie ustalane. Określają je przepisy art. 112b ust. 3 ustawy o VAT.

Pierwszy z nich (określony w art. 112b ust. 3 pkt 1 ustawy o VAT) dotyczy podatników, którzy wycofają się z popełnionych błędów, zanim zostanie wszczęta kontrola podatkowa lub istniejące do końca lutego 2017 r. postępowanie kontrolne (od 1 marca 2017 r. jest to kontrola celno-skarbowa), tj.:

- 1) złożą odpowiednią korektę deklaracji VAT albo – w przypadku niezłożenia deklaracji VAT – złożą deklarację VAT z wykazanymi kwotami podatku, oraz
- 2) wpłacą na rachunek urzędu skarbowego kwotę wynikającą ze złożonej deklaracji albo korekty deklaracji podatkowej wraz z odsetkami za zwłokę.



## PRZYKŁAD 2

Załóżmy, że we wrześniu 2017 r. księgowa spółki z o.o. stwierdzi, iż w deklaracji VAT-7 za marzec 2017 r. spółka wykazała do zwrotu (i otrzymała w czerwcu 2017 r.) kwotę nadwyżki podatku naliczonego nad należnym o 1796 zł wyższą od właściwej. W związku z tym księgowa złoży w imieniu spółki z o.o. poprawną deklarację VAT-7 za marzec 2017 r. i przekaże na rachunek urzędu skarbowego odpowiednią część zwrotu wraz z odsetkami. Jeżeli nastąpi to, zanim zostanie wszczęta kontrola podatkowa lub kontrola celno-skarbowa, ustalenie spółce dodatkowego zobowiązania podatkowego nie będzie możliwe.

Drugi przypadek, gdy nie ustala się dodatkowego zobowiązania (określony w art. 112b ust. 3 pkt 2 ustawy o VAT), dotyczy nieprawidłowości powstałych na skutek pomyłek podatników, popełnionych w deklaracji, a wiążących się z:

- 1) błędami rachunkowymi,
- 2) oczywistymi omyłkami oraz
- 3) ujęciem kwot podatku należnego lub naliczonego w niewłaściwym okresie rozliczeniowym; pod warunkiem że ujęcie kwot podatku należnego lub naliczonego w poprzednich okresach rozliczeniowych nastąpiło przed wszczęciem kontroli podatkowej lub (od 1 marca 2017 r.) kontroli celno-skarbowej.

## PRZYKŁAD 3

Załóżmy, że w deklaracji VAT-7K za I kwartał 2017 r. podatnik wykaże prawidłowe kwoty w częściach C (rozliczenie podatku należnego) i D (rozliczenie podatku naliczonego), lecz popełni błąd rachunkowy przy wypełnianiu części E (wysokość zobowiązania podatkowego lub kwoty zwrotu). W tej sytuacji ustalenie dodatkowego zobowiązania podatkowego nie będzie możliwe.

Trzeci z przypadków, kiedy dodatkowego zobowiązania się nie ustala (określony w art. 112b ust. 3 pkt 3 ustawy o VAT), dotyczy osób fizycznych, które za ten sam czyn ponoszą odpowiedzialność za wykroczenie skarbowe albo za przestępstwo skarbowe. Określenie tego przypadku ma na celu wyłączenie podwójnego karania tych osób.

## PRZYKŁAD 4

Przyjmijmy, że w październiku 2017 r. organ podatkowy przeprowadzi kontrolę podatkową, w której stwierdzi, że w deklaracji VAT-7 za luty 2017 r. podatnik będący osobą fizyczną wykazał kwotę zwrotu różnicy podatku lub zwrotu podatku naliczonego wyższą od kwoty należnej. Ustalenie dodatkowego zobowiązania podatkowego nie będzie w tej sytuacji możliwe, gdyż na podstawie przepisów art. 56 Kodeksu karnego skarbowego podatnik ponosi odpowiedzialność za wykroczenie skarbowe albo przestępstwo skarbowe polegające na podaniu nieprawdy w deklaracji i narażeniu przez to podatku na uszczuplenie.

## PRZYKŁAD 5

W trakcie kontroli podatkowej organ podatkowy ujawnił, że podatnik będący osobą fizyczną nie złożył deklaracji VAT-7 za marzec 2017 r. i nie wpłacił kwoty zobowiązania podatkowego w VAT. W tej sytuacji ustalenie dodatkowego zobowiązania podatkowego nie będzie możliwe, gdyż z tytułu niezłożenia deklaracji za marzec 2017 r. (i narażenia przez to podatku na uszczuplenie) osoba fizyczna, o której mowa, ponosi odpowiedzialność karną skarbową (art. 54 Kodeksu karnego skarbowego).

Dodać należy, że ostatnia ze wskazanych przesłanek nie ma zastosowania, jeżeli osoba fizyczna korzysta z instytucji tzw. czynnego żalu. Jednak w takich przypadkach o braku możliwości ustalenia dodatkowego zo-

bowiązania podatkowego decyduje najczęściej art. 112b ust. 3 pkt 1 ustawy o VAT, tzn. złożenie korekt lub deklaracji przed wszczęciem kontroli.

### PRZYKŁAD 6

Założmy, że w lipcu 2017 r. podatnik będący osobą fizyczną stwierdzi, że w deklaracji VAT-7 za luty 2017 r. wykazał kwotę zobowiązania podatkowego w wysokości 3723 zł zamiast 4527 zł, a więc niższą od kwoty należnej. W związku z tym zawiadomi on naczelnika urzędu skarbowego o zaistniałej sytuacji, skoryguje deklarację VAT-7 za luty 2017 r. oraz wpłaci zaległość podatkową wraz z odsetkami ze zwłokę. W tym przypadku podatnik spełni zarówno warunki czynnego żalu, jak i warunek braku możliwości ustalania dodatkowego zobowiązania podatkowego, o którym mowa w art. 112b ust. 3 pkt 1 ustawy o VAT.

### UWAGA



**Dodatkowe zobowiązanie nie jest naliczane w przypadku osób fizycznych, które za ten sam czyn ponoszą odpowiedzialność za wykroczenie skarbowe albo za przestępstwo skarbowe.**

### 1.2.1.3. Wysokość dodatkowego zobowiązania podatkowego

Dodatkowe zobowiązanie podatkowe jest ustalane, co do zasady, w wysokości 30% kwoty zaniżenia zobowiązania podatkowego albo kwoty zawyżenia zwrotu różnicy podatku, zwrotu podatku naliczonego lub różnicy podatku do obniżenia podatku należnego za następne okresy rozliczeniowe (art. 112b ust. 1 ustawy o VAT).

### PRZYKŁAD 7

W trakcie przeprowadzanej w spółce z o.o. kontroli podatkowej organ podatkowy stwierdził, że w deklaracji VAT-7 za luty 2017 r. spółka wykazała kwotę różnicy podatku naliczonego nad należnym do zwrotu na rachunek bankowy wyższą od kwoty należnej o 4276 zł. W tej sytuacji kwota ewentualnego dodatkowego zobowiązania podatkowego wyniesie, co do zasady, 1283 zł ( $4276 \text{ zł} \times 30\% = 1282,80 \text{ zł}$ , czyli po zaokrągleniu do pełnych złotych – 1283 zł).

Jednak – jak wynika z art. 112b ust. 2 ustawy o VAT – w niektórych przypadkach dodatkowe zobowiązanie podatkowe jest ustalane w niższej wysokości. Może być wymierzone w wysokości 20% kwoty zaniżenia zobowiązania podatkowego albo kwoty zawyżenia zwrotu różnicy podatku, zwrotu podatku naliczonego lub różnicy podatku do obniżenia podatku należnego za następne okresy rozliczeniowe. Jest tak, jeżeli po zakończeniu kontroli podatkowej, kontroli celno-skarbowej albo w trakcie kontroli celno-skarbowej podatnik złożył:

- 1) korektę deklaracji uwzględniającą wszystkie stwierdzone nieprawidłowości i wpłacił kwotę zobowiązania podatkowego lub zwrócił nienależną kwotę zwrotu, albo
- 2) deklarację podatkową i wpłacił kwotę zobowiązania podatkowego.

### PRZYKŁAD 8

Wróćmy do przykładu 7 i założmy, że po zakończeniu kontroli podatkowej spółka skoryguje deklarację VAT-7 za luty 2017 r. oraz wpłaci zaległość podatkową (niekoniecznie wraz z odsetkami za zwłokę). W tej sytuacji kwota ewentualnego dodatkowego zobowiązania podatkowego wyniesie, co do zasady, 855 zł ( $4276 \text{ zł} \times 20\% = 855,20 \text{ zł}$ , czyli po zaokrągleniu do pełnych złotych 855 zł).

Wskazane wysokości dodatkowego zobowiązania podatkowego nie mają jednak zastosowania, gdy kwoty nieprawidłowości wynikają z obniżenia kwoty podatku należnego o kwoty podatku naliczonego wynikające z faktur, które (art. 112c ustawy o VAT):

- 1) zostały wystawione przez podmiot nieistniejący,
- 2) stwierdzają czynności, które nie zostały dokonane – w części dotyczącej tych czynności,