

DODATKOWE ZOBOWIĄZANIE PODATKOWE USTALANE NA PODSTAWIE USTAWY O PODATKU OD TOWARÓW I USŁUG JAKO NIEPODATKOWA NALEŻNOŚĆ BUDŻETOWA

Streszczenie. Zagadnienie charakteru prawnego dodatkowego zobowiązania podatkowego ustalonego na podstawie przepisów ustawy o podatku od towarów i usług od lat jest przedmiotem rozważań w doktrynie prawa podatkowego i judykaturze. Świadczenie to ma niewątpliwie charakter sankcyjny, przy czym uregulowane zostało przepisami ustawy podatkowej w rozumieniu art. 3 pkt 1 Ordynacji podatkowej i nazwane przez ustawodawcę dodatkowym zobowiązaniem podatkowym, co prowadzić może do wątpliwości, do jakiej kategorii należności publicznoprawnych powinno zostać zakwalifikowane. W artykule podjęto analizę charakteru prawnego przedmiotowego świadczenia, która wykazała, że stanowi ono niepodatkową należność budżetową w rozumieniu przepisów Ordynacji podatkowej.

Słowa kluczowe: dodatkowe zobowiązanie podatkowe, niepodatkowe należności budżetowe, sankcje podatkowe

* Doktor nauk prawnych, doradca podatkowy, e-mail: a.miernik@op.pl, <https://orcid.org/0000-0002-1695-1965>

Celem artykułu jest wykazanie, że dodatkowe zobowiązanie podatkowe uregulowane ustawą o podatku od towarów i usług¹ stanowi szczególny przykład niepodatkowej należności budżetowej w rozumieniu przepisów Ordynacji podatkowej² o charakterze sankcyjnym. W związku z tym uzasadnione jest zbadanie charakteru prawnego przedmiotowego świadczenia. Zagadnienie charakteru prawnego dodatkowego zobowiązania podatkowego ustalanego na podstawie przepisów ustawy o podatku od towarów i usług wydaje się szczególnie istotne także w kontekście wyroku Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (TSUE) z dnia 15 kwietnia 2021 r.³ W wyroku tym TSUE uznał za niezgodne z przepisami Dyrektywy VAT⁴ i zasadą proporcjonalności przepisy ustawy o podatku od towarów i usług, które nakładają na podatnika dodatkowe zobowiązanie podatkowe w wysokości 20% kwoty zawyżenia zwrotu podatku nienależnie żądanej, w zakresie, w jakim sankcja ta ma zastosowanie bez rozróżnienia sytuacji, w której nieprawidłowość wynika z błędu w ocenie co do podlegania przez dostawcę opodatkowaniu, który cechuje brak przesłanek wskazujących na oszustwo i uszczuplenia wpływów do Skarbu Państwa, oraz sytuacji, gdy takie szczególne okoliczności nie występują. Dodatkowe zobowiązanie podatkowe ustalone na podstawie ustawy o podatku od towarów i usług, chociaż posiada charakter sankcyjny, na co zwraca uwagę TSUE w powołanym orzeczeniu, w przepisach ustawy o podatku od towarów i usług nie zostało określone karą pieniężną, co może prowadzić do wątpliwości, czy należy je kwalifikować jako podatek, niepodatkową należność budżetową czy inne świadczenie publicznoprawne. Przyjęcie, że stanowi niepodatkową należność budżetową, wymaga natomiast rozważenia, do jakiej kategorii niepodatkowych należności budżetowych należy zaliczyć przedmiotowe świadczenie. Niepodatkowe należności budżetowe to heterogeniczna kategoria świadczeń publicznoprawnych obejmująca środki publiczne o zróżnicowanym charakterze prawnym.

¹ Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (tekst jedn. Dz.U. z 2021 r., poz. 685 ze zm., dalej: u.p.t.u.).

² Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (tekst jedn. Dz.U. z 2021 r., poz. 1540 ze zm., dalej: o.p.).

³ Wyrok TSUE z dnia 15 kwietnia 2021 r., C-935/19, *Grupa Warzywna sp. z o.o. przeciwko Dyrektorowi Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu*, ECLI:EU:C:2021:287.

⁴ Dyrektywa Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L 347 z 2006 r., s. 1 ze zm.).

W artykule wykorzystano metodę dogmatycznoprawną. W niezbędnym zakresie posłużono się także metodą historycznoprawną.

2. REGULACJE PRAWNE W USTAWIE O PODATKU OD TOWARÓW I USŁUG W ZAKRESIE DODATKOWEGO ZOBOWIĄZANIA PODATKOWEGO

W obecnym stanie prawnym instytucja dodatkowego zobowiązania podatkowego w ustawie o podatku od towarów i usług uregulowana jest w art. 106b ust. 6, art. 106e ust. 12, art. 108a ust. 7, art. 109a, art. 111 ust. 2, art. 112b, art. 112c oraz art. 138j ust. 2. Na mocy art. 1 pkt 21 Ustawy z dnia 1 grudnia 2016 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw⁵, która weszła w życie z dniem 1 stycznia 2017 r.⁶, w dziale XI u.p.t.u. dodany został rozdział 5 (art. 112b i 112c) zawierający unormowania dotyczące dodatkowego zobowiązania podatkowego. W latach 2019–2021 do ustawy o podatku od towarów i usług dodane zostały kolejne regulacje, na mocy których możliwe jest ustalanie dodatkowego zobowiązania podatkowego⁷. Należy jednak zwrócić uwagę, że unormowania dotyczące dodatkowego zobowiązania podatkowego zawarte były już uprzednio w ustawie o podatku od towarów i usług. Z dniem 1 grudnia 2008 r., na mocy Ustawy z dnia 7 listopada 2008 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw⁸, uchylone zostały przepisy art. 109 ust. 4–8 u.p.t.u. W myśl powołanych przepisów ustawy

⁵ Dz.U. poz. 2024, dalej: nowelizacja u.p.t.u. z 1 grudnia 2016 r.

⁶ Zgodnie z art. 21 nowelizacji u.p.t.u. z 1 grudnia 2016 r. ustawa ta weszła w życie z dniem 1 stycznia 2017 r. (z wyjątkiem art. 1 pkt 3 i art. 1 pkt 7–9, które weszły w życie w terminach określonych w art. 21 pkt 1 i 2 tego aktu).

⁷ Na mocy art. 1 pkt 18 lit. c Ustawy z dnia 9 sierpnia 2019 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 1751 ze zm.) do ustawy o podatku od towarów i usług dodany został art. 106e ust. 12. Na mocy tej samej ustawy nowelizującej z dnia 9 sierpnia 2019 r. (art. 1 pkt 20 lit. c) do ustawy o podatku od towarów i usług dodany został art. 108a ust. 7. Ustawą z dnia 4 lipca 2019 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 1520 ze zm.) do ustawy o podatku od towarów i usług dodane zostały art. 106b ust. 6 i art. 109a (art. 1 pkt 21 i art. 1 pkt 24 powołanej ustawy z dnia 4 lipca 2019 r.). Ustawą z dnia 20 maja 2021 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 1163) do ustawy o podatku od towarów i usług dodany został art. 138j ust. 2 (art. 1 pkt 44 powołanej ustawy z dnia 20 maja 2021 r.).

⁸ Zob. art. 1 pkt 56 lit. b oraz art. 15 Ustawy z dnia 7 listopada 2008 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. Nr 209, poz. 1320; dalej: nowelizacja u.p.t.u. z 7 listopada 2008 r.).

o podatku od towarów i usług w brzmieniu obowiązującym do dnia 30 listopada 2008 r. wysokość dodatkowego zobowiązania podatkowego wynosiła 30% kwoty zaniżenia zobowiązania podatkowego lub kwoty zawyżenia zwrotu różnicy podatku lub zwrotu podatku naliczonego⁹. Przed dniem wejścia w życie ustawy o podatku od towarów i usług instytucję dodatkowego zobowiązania podatkowego regulowały przepisy art. 27 ust. 5–6 i 8 Ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym¹⁰.

Zgodnie z przepisami ustawy o podatku od towarów i usług w aktualnym brzmieniu w przypadku stwierdzenia, że podatnik w złożonej deklaracji podatkowej wykazał kwotę zobowiązania podatkowego niższą od kwoty należnej lub kwotę zwrotu różnicy podatku, zwrotu podatku naliczonego, różnicy podatku do obniżenia kwoty podatku należnego za następne okresy rozliczeniowe wyższą od kwoty należnej¹¹, a także w razie stwierdzenia, że podatnik nie złożył deklaracji podatkowej i nie wpłacił kwoty zobowiązania podatkowego – naczelnik urzędu skarbowego lub naczelnik urzędu celno-skarbowego określa wysokość tych kwot w prawidłowej wysokości, a także ustala dodatkowe zobowiązanie podatkowe w wysokości odpowiadającej 30% kwoty zaniżenia zobowiązania podatkowego lub kwoty zawyżenia zwrotu różnicy podatku, zwrotu podatku naliczonego lub różnicy podatku do obniżenia podatku należnego za następne okresy rozliczeniowe (art. 112b ust. 1 pkt 1–2 u.p.t.u.). Wysokość dodatkowego zobowiązania podatkowego wynosi 20% kwoty zaniżenia zobowiązania podatkowego

⁹ Dz.U. Nr 54, poz. 535 ze zm. Należy zauważyć, że na mocy art. 1 pkt 58 lit. a nowelizacji u.p.t.u. z 7 listopada 2008 r. nowe brzmienie otrzymał art. 111 ust. 2 u.p.t.u. Ustawą z dnia 16 listopada 2012 r. o redukcji niektórych obciążeń administracyjnych w gospodarce (Dz.U. poz. 1342) do ustawy o podatku od towarów i usług dodany został art. 89b ust. 6 (zob. art. 11 pkt 9 lit. f powołanej ustawy z dnia 16 listopada 2012 r.). Do dnia 1 stycznia 2017 r. dodatkowe zobowiązanie podatkowe mogło być ustalane jedynie na podstawie art. 111 ust. 2 u.p.t.u. oraz art. 89b ust. 6 u.p.t.u., który uchylony został następnie na mocy art. 1 pkt 6 nowelizacji u.p.t.u. z 1 grudnia 2016 r.

¹⁰ Dz.U. Nr 11, poz. 50 ze zm., dalej: u.p.t.u.a. Zgodnie z treścią art. 27 ust. 5–6 i 8 u.p.t.u.a. dodatkowe zobowiązanie podatkowe ustalane było w wysokości odpowiadającej 30% kwoty zaniżenia zobowiązania podatkowego lub zawyżenia zwrotu różnicy podatku, lub zwrotu podatku naliczonego.

¹¹ Ponadto w przypadku stwierdzenia, że podatnik w złożonej deklaracji podatkowej wykazał kwotę zwrotu różnicy podatku, kwotę zwrotu podatku naliczonego albo kwotę różnicy podatku do obniżenia kwoty podatku należnego za następne okresy rozliczeniowe, zamiast wykazać kwotę zobowiązania podatkowego, która podlega wpłacie do urzędu skarbowego.

lub kwoty zawyżenia zwrotu różnicy podatku, zwrotu podatku naliczonego lub różnicy podatku do obniżenia podatku należnego za następne okresy rozliczeniowe w sytuacji, gdy po zakończeniu kontroli podatkowej lub kontroli celno-skarbowej podatnik złożył korektę deklaracji uwzględniającą stwierdzone nieprawidłowości i wpłacił kwotę zobowiązania podatkowego lub zwrócił nienależną kwotę zwrotu (w przypadku, o którym mowa w art. 112b ust. 1 pkt 1 u.p.t.u.), lub złożył deklarację podatkową oraz wpłacił kwotę zobowiązania podatkowego (w przypadku, o którym mowa w art. 112b ust. 1 pkt 2 u.p.t.u.)¹². Wysokość dodatkowego zobowiązania podatkowego wynosi 15% kwoty zaniżenia zobowiązania podatkowego lub kwoty zawyżenia zwrotu różnicy podatku, zwrotu podatku naliczonego lub różnicy podatku do obniżenia podatku należnego za następne okresy rozliczeniowe, jeżeli w przypadku, o którym mowa w art. 112b ust. 1 pkt 1 u.p.t.u., podatnik skorygował deklarację zgodnie z art. 62 ust. 4 ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej¹³ i wpłacił kwotę zobowiązania podatkowego lub zwrócił nienależną kwotę zwrotu (art. 112b ust. 2a u.p.t.u.). W treści art. 112b ust. 1–2a u.p.t.u. określone zostały zatem przesłanki do ustalenia dodatkowego zobowiązania podatkowego. W art. 112b ust. 3 u.p.t.u. ustawodawca wskazuje natomiast przypadki, w których powołane przepisy ustawy o podatku od towarów i usług nie mają zastosowania¹⁴.

¹² Artykuł 112b ust. 2 pkt 1–2 u.p.t.u.

¹³ Ustawa z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (tekst jedn. Dz.U. z 2021 r., poz. 422 ze zm.).

¹⁴ Zgodnie z art. 112b ust. 3 u.p.t.u.: „Przepisów ust. 1–2a nie stosuje się: 1) jeżeli przed dniem wszczęcia kontroli podatkowej lub kontroli celno-skarbowej podatnik: a) złożył odpowiednią korektę deklaracji podatkowej albo b) złożył deklarację podatkową z wykazanymi kwotami podatku – oraz wpłacił na rachunek urzędu skarbowego kwotę wynikającą ze złożonej deklaracji albo korekty deklaracji podatkowej wraz z odsetkami za zwłokę; 2) w zakresie ustalania dodatkowego zobowiązania podatkowego, w przypadku gdy zaniżenie kwoty zobowiązania podatkowego lub zawyżenie kwoty zwrotu różnicy podatku, zwrotu podatku naliczonego lub różnicy podatku do obniżenia podatku należnego za następne okresy rozliczeniowe, wiąże się z: a) popełnionymi w deklaracji błędami rachunkowymi lub oczywistymi omyłkami, b) nieujęciem podatku należnego lub podatku naliczonego w rozliczeniu za dany okres rozliczeniowy, a podatek należny lub podatek naliczony został ujęty w poprzednich okresach rozliczeniowych lub w okresach następnych po właściwym okresie rozliczeniowym, jeżeli nastąpiło to przed dniem wszczęcia kontroli podatkowej lub kontroli celno-skarbowej; 3) w zakresie ustalenia dodatkowego zobowiązania podatkowego w stosunku do osób fizycznych, które za ten sam czyn ponoszą odpowiedzialność za wykroczenie skarbowe albo za przestępstwo skarbowe”.

Przesłanki do ustalenia dodatkowego zobowiązania podatkowego określone zostały także w art. 112c ust. 1 u.p.t.u. Przesłanki te odnoszą się do sytuacji przewidzianych w art. 112b ust. 1 pkt 1, ust. 2 pkt 1 oraz ust. 2a u.p.t.u. W zakresie, w jakim w przypadkach, o których mowa w powołanych artykułach, zaniżona kwota zobowiązania podatkowego lub zawyżona kwota zwrotu różnicy podatku lub zwrotu podatku naliczonego¹⁵ wynikają z obniżenia kwoty podatku należnego o kwoty podatku naliczonego wynikające z faktur, które wystawione zostały przez podmiot nieistniejący, podają kwoty niezgodne z rzeczywistością (w części dotyczącej tych pozycji, dla których podane zostały kwoty niezgodne z rzeczywistością), stwierdzają czynności, które nie zostały dokonane (w części dotyczącej tych czynności) lub potwierdzają czynności, do których zastosowanie mają przepisy art. 58 i art. 83 Kodeksu cywilnego¹⁶ (w części dotyczącej tych czynności) – wysokość dodatkowego zobowiązania podatkowego w części dotyczącej podatku naliczonego wynikającego z powyższych faktur wynosi 100% (art. 112c ust. 1 u.p.t.u.). Od 1 grudnia 2008 r. dodatkowe zobowiązanie podatkowe ustalane jest także na mocy art. 111 ust. 2 u.p.t.u. W przepisie tym ustawodawca stanowi, że naczelnik urzędu skarbowego lub naczelnik urzędu celno-skarbowego ustala za okres do momentu rozpoczęcia prowadzenia ewidencji sprzedaży przy zastosowaniu kas rejestrujących dodatkowe zobowiązanie podatkowe w wysokości 30% kwoty podatku naliczonego przy nabyciu towarów i usług w przypadku stwierdzenia, że podatnik narusza obowiązek prowadzenia ewidencji sprzedaży przy zastosowaniu kas rejestrujących¹⁷. W latach 2019–2021 do ustawy o podatku od towarów i usług dodane zostały kolejne unormowania, na mocy których możliwe jest ustalanie dodatkowego zobowiązania podatkowego¹⁸.

¹⁵ Ponadto zawyżona kwota różnicy podatku do obniżenia kwoty podatku należnego za następne okresy rozliczeniowe lub wykazanie kwoty zwrotu różnicy podatku, kwoty zwrotu podatku naliczonego lub kwoty różnicy podatku do obniżenia za następne okresy rozliczeniowe w miejsce wykazania kwoty zobowiązania podatkowego, która podlega wpłacie na rachunek urzędu skarbowego.

¹⁶ Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (tekst jedn. Dz.U. z 2020 r., poz. 1740 ze zm.).

¹⁷ Dodatkowego zobowiązania podatkowego, o którym mowa w art. 111 ust. 2 oraz art. 112c ust. 1 u.p.t.u., nie ustala się w stosunku do osób fizycznych, które za ten sam czyn ponoszą odpowiedzialność za wykroczenie skarbowe lub przestępstwo skarbowe (art. 111 ust. 2 oraz art. 112c ust. 2 u.p.t.u.).

¹⁸ Zob. art. 106b ust. 6, art. 106e ust. 12, art. 108a ust. 7, art. 109a oraz art. 138j ust. 2 u.p.t.u.

Należy zauważyć, że chociaż szczegółowe regulacje dotyczące dodatkowego zobowiązania podatkowego ustalanego na podstawie ustawy o podatku od towarów i usług, a wcześniej na podstawie ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym, ulegały zmianom, zmianie nie uległy cechy konstytutywne przedmiotowego świadczenia, co uzasadnia skorzystanie w ramach dalszych rozważań z dorobku doktryny prawa finansowego i judykatury na temat charakteru prawnego dodatkowego zobowiązania podatkowego wymierzanego na podstawie regulacji obowiązujących przed wejściem w życie obecnie obowiązujących unormowań ustawy o podatku od towarów i usług dotyczących dodatkowego zobowiązania podatkowego.

3. CHARAKTER PRAWNY DODATKOWEGO ZOBOWIĄZANIA PODATKOWEGO UREGULOWANEGO PRZEPISAMI USTAWY O PODATKU OD TOWARÓW I USŁUG

Zagadnienie charakteru prawnego dodatkowego zobowiązania podatkowego od lat jest przedmiotem rozważań w doktrynie prawnofinansowej i orzecznictwie. W uchwale składu 7 sędziów z dnia 16 listopada 2009 r.¹⁹ Naczelny Sąd Administracyjny (NSA) stwierdził, że dodatkowe zobowiązanie podatkowe ustalone na podstawie art. 27 u.p.t.u.a. oraz art. 109 u.p.t.u. nie jest ani podatkiem, ani opłatą i stosownie do treści art. 3 pkt 8 o.p. należy uznać, że stanowi ono niepodatkową należność budżetową. NSA wskazał, że podatek i dodatkowe zobowiązanie podatkowe wykazują cechy wspólne (dodatkowe zobowiązanie podatkowe, podobnie jak podatek, jest przymusowym, bezzwrotnym i nieodpłatnym świadczeniem pieniężnym na rzecz Skarbu Państwa, wynikającym z ustawy podatkowej), lecz cechą dodatkowego zobowiązania podatkowego, która nie jest cechą charakterystyczną dla podatku, jest jego sankcyjny charakter²⁰. Dodatkowe zobowiązanie podatkowe nie jest ponadto świadczeniem ekwiwalentnym, co prowadzi do wniosku, że nie jest również opłatą²¹. W powołanej uchwale Naczelny Sąd Administracyjny zwraca uwagę na sankcyjny charakter dodatkowego zobowiązania podatkowego. Na taki jego charakter wskazuje się często

¹⁹ Uchwała składu 7 sędziów NSA z dnia 16 listopada 2009 r., sygn. I FPS 2/09, Legalis nr 213595. Zob. też wyrok NSA z dnia 29 kwietnia 2010 r., sygn. II FSK 1866/08, Legalis nr 274328.

²⁰ Uchwała składu 7 sędziów NSA z dnia 16 listopada 2009 r., I FPS 2/09.

²¹ Ibidem.

w literaturze przedmiotu²² i judykaturze²³, przy czym prezentowane jest także stanowisko, zgodnie z którym dodatkowe zobowiązanie podatkowe uregulowane przepisami ustawy o podatku od towarów i usług nie stanowi kary administracyjnej, ponieważ nazwane zostało przez ustawodawcę w tekście tego aktu prawnego wprost „dodatkowym zobowiązaniem podatkowym”, a nie administracyjną karą pieniężną²⁴. Zgodnie z innym poglądem dodatkowe zobowiązanie podatkowe należy uznać za rodzaj sankcji podatkowej, która sprowadza się do zmiany sytuacji naruszającego normę na niekorzystną poprzez nałożenie dodatkowych obowiązków, a przykładem takiej sankcji jest dodatkowe zobowiązanie podatkowe nakładane w przypadku nieprowadzenia ewidencji obrotu i kwot podatku należnego przy zastosowaniu kas rejestrujących, o którym mowa w art. 111 ust. 2 u.p.t.u.²⁵ W koncepcji tej zwraca się uwagę na odmienność sankcji podatkowych od pozostałych typów sankcji oraz przyjmuje się, że ze względu na swoje cechy konstytutywne i wewnętrzną strukturę zbliżoną do budowy podatku sankcje podatkowe stanowią rodzaj daniny publicznej w szerokim ujęciu, jako świadczenie na rzecz podmiotu publicznego nakładane normami prawa publicznego²⁶. Zagadnienie charakteru prawnego dodatkowego zobowiązania podatkowego było również przedmiotem rozważań TSUE. W wyroku z dnia 15 stycznia 2009 r.²⁷ Trybunał stwierdził, że dodatkowe zobowiązanie podatkowe uregulowane w art. 109 ust. 5 i 6 u.p.t.u. nie ma cech charakterystycznych podatku od towarów i usług i stanowi sankcją administracyjną, a zdarzeniem skutkującym powstaniem tego zobowiązania nie jest pewna czynność, ale błąd w deklaracji podatkowej, a ponadto

²² Zob. T. Michalik, *Komentarz do art. 112b*, [w:] idem, *VAT. Komentarz*, Warszawa 2021, Legalis/el. (dostęp: 28.05.2021).

²³ Zob. wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 4 września 2007 r., sygn. P 43/06, Dz.U. z 2007 r., Nr 168, poz. 1187.

²⁴ Zob. wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego (WSA) w Gliwicach z dnia 25 marca 2020 r., sygn. I SA/GI 24/20, Legalis nr 2393339.

²⁵ P. Majka, *Sankcje w prawie podatkowym*, „Toruński Rocznik Podatkowy” 2010, s. 46. W doktrynie prawa podatkowego dodatkowe zobowiązanie podatkowe uregulowane przepisami ustawy o podatku od towarów i usług nazywane jest także sankcją podatkową, której podstawowym celem jest zapobieżenie unikaniu opodatkowania (K. Kopyściańska, *Dodatkowe zobowiązanie podatkowe jako sankcja za unikanie opodatkowania*, „Przegląd Prawa i Administracji” 2020, nr 120/1, s. 619).

²⁶ P. Majka, *Sankcje...*, s. 63.

²⁷ Wyrok TSUE z dnia 15 stycznia 2009 r., sygn. C-502/07, *K-1 sp. z o.o. przeciwko Dyrektorowi Izby Skarbowej w Bydgoszczy*, ECLI:EU:C:2009:11.

że jego kwota nie jest określana proporcjonalnie do otrzymanej przez podatnika ceny. Na sankcyjny charakter dodatkowego zobowiązania podatkowego ustalano na podstawie ustawy o podatku od towarów i usług TSUE zwraca także uwagę w powołanym wyroku z dnia 15 kwietnia 2021 r.

Analiza poglądów doktryny i orzecznictwa prowadzi do wniosku, że trudności z ustaleniem charakteru prawnego dodatkowego zobowiązania podatkowego regulowanego na podstawie przepisów ustawy o podatku od towarów i usług wynikają przede wszystkim z określenia przez ustawodawcę tym mianem świadczenia o niewątpliwie sankcyjnym charakterze i uregulowania w przepisach ustawy podatkowej w rozumieniu art. 3 pkt 1 o.p. Należy się zgodzić ze stanowiskiem, że dodatkowe zobowiązanie podatkowe nie ma cech charakterystycznych podatku od towarów i usług. Nie ma charakteru powszechnego, nie jest należne na każdym etapie obrotu, nie obciąża konsumenta i nie jest ustalane w sposób proporcjonalny do ceny sprzedawanych towarów lub usług²⁸. Świadczenie to nie jest również opłatą publiczną. Nie ma cechy odpłatności, wskazywanej w doktrynie prawa podatkowego jako zasadnicza cecha opłat publicznych²⁹. Stanowi niepodatkową należność budżetową w rozumieniu art. 3 pkt 8 o.p. W przepisie tym zawarta została definicja ustawowa niepodatkowych należności budżetowych. Zgodnie z jej treścią niepodatkowymi należnościami budżetowymi są wynikające ze stosunków publicznoprawnych, niebędące podatkami i opłatami należności stanowiące dochód budżetu państwa lub budżetu jednostki samorządu terytorialnego. Ustawa o podatku od towarów i usług nie określa *expressis verbis*, że dodatkowe zobowiązanie podatkowe unormowane jej przepisami stanowi dochód budżetu państwa, przy czym nie zawiera także odrębnych regulacji w zakresie dodatkowego zobowiązania podatkowego w stosunku do art. 1 ust. 2 tego aktu. Na mocy powołanego przepisu podatek od towarów i usług jest dochodem budżetu państwa. W tym miejscu należy zauważyć, że w odniesieniu do kar pieniężnych nakładanych przez organy podatkowe na podstawie przepisów ustawy o podatku od towarów i usług ustawodawca określa, iż kary te stanowią dochód budżetu państwa³⁰. Podobne unormowanie zawiera art. 42d ust. 3 u.p.t.u. w zakresie opłaty za wnioski o wydanie wiążącej informacji stawkowej (WIS). Przepis ten stanowi, że opłata za wniosek o wydanie WIS jest

²⁸ T. Michalik, *Komentarz do art. 112b*.

²⁹ Zob. D. Antonów, *Szczególne opłaty administracyjne*, Wrocław 2017, s. 27.

³⁰ Zob. art. 109 ust. 3j, art. 111 ust. 6l, art. 145a ust. 11 u.p.t.u.

dochodem budżetu państwa. Analogicznej regulacji brak w ustawie o podatku od towarów i usług w odniesieniu do dodatkowego zobowiązania podatkowego. Prowadzi to do wniosku, że z woli ustawodawcy do dodatkowego zobowiązania podatkowego zastosowanie ma art. 1 ust. 2 u.p.t.u. Zważywszy, że dodatkowe zobowiązanie podatkowe ustalane na podstawie ustawy o podatku od towarów i usług nie ma cech charakterystycznych podatku od towarów i usług, brak unormowań wskazujących jednoznacznie, że świadczenie to stanowi dochód budżetu państwa, uznać należy za istotny mankament jego regulacji. Uprawnione jest ponadto stwierdzenie, że dodatkowe zobowiązanie podatkowe ustalane na podstawie ustawy o podatku od towarów i usług, jako świadczenie pobierane przez podmiot publicznoprawny na podstawie przepisów prawa publicznego, wynika ze stosunków publicznoprawnych. Skonstatować zatem można, że dodatkowe zobowiązanie podatkowe uregulowane przepisami ustawy o podatku od towarów i usług, jako niebędąca podatkiem ani opłatą publicznoprawną należność stanowiąca dochód budżetu państwa, spełnia przesłanki zakwalifikowania go jako niepodatkowej należności budżetowej. Dodatkowe zobowiązanie podatkowe jest przy tym niewątpliwie rodzajem sankcji podatkowej. Sankcje podatkowe należą do kategorii sankcji administracyjnych *sensu largo*³¹. W przypadku sankcji podatkowych z naruszeniem normy podatkowoprawnej wiązać się musi niewykonanie albo wadliwe wykonanie nałożonego obowiązku³². Ustalenie dodatkowego zobowiązania podatkowego na podstawie ustawy o podatku od towarów i usług jest konsekwencją niewykonania lub wadliwego wykonania obowiązku nałożonego jej przepisami. Sankcje podatkowe wynikają z prawa podatkowego, wymierzane są wyłącznie przez organy właściwe do stosowania prawa podatkowego w trybie procedury podatkowej³³. Dodatkowe zobowiązanie podatkowe ustalane na podstawie ustawy o podatku od towarów i usług spełnia wspomniane przesłanki. Uregulowane jest w ustawie podatkowej w rozumieniu art. 3 pkt 1 o.p. i wymierzane przez organy podatkowe w toku postępowania podatkowego (co jest przedmiotem rozważań w dalszej części niniejszego artykułu). W literaturze przedmiotu wyróżnia się rodzaje

³¹ Ł. Zubrzycki, *Kara grzywny za przestępstwo lub wykroczenie skarbowe a sankcje prawa finansowego – problem podwójnego „karania” deliktów skarbowych*, „Państwo i Społeczeństwo” 2014, t. 14, nr 4, s. 67.

³² P. Majka, *Sankcje...*, s. 43.

³³ *Ibidem*, s. 42.

sankcji podatkowych w zależności od przyjętych kryteriów ich podziału³⁴. Słusznie zauważa się przy tym odmiennosc sankcji podatkowych od pozostałych typów sankcji³⁵. Odmiennosc ta przejawia się przede wszystkim ścisłym związkiem sankcji podatkowych z instytucją podatku, np. dodatkowe zobowiązanie podatkowe, o którym mowa w art. 111 ust. 2 u.p.t.u., ustalane jest w wysokości 30% kwoty podatku naliczonego przy nabyciu towarów i usług. Sankcją podatkową jest także m.in. zwiększenie wysokości zobowiązania podatkowego poprzez zwiększenie stawki podatkowej³⁶. Zastosowanie tego rodzaju sankcji podatkowej ma bezpośredni wpływ na wysokość zobowiązania podatkowego podatnika – zobowiązania ustalonego z zastosowaniem stawki sankcyjnej.

Rozważania na temat charakteru prawnego dodatkowego zobowiązania podatkowego uregulowanego przepisami ustawy o podatku od towarów i usług prowadzą do konstatacji, że świadczenie to stanowi niepodatkową należność budżetową, która jest sankcją podatkową. Niepodatkowe należności budżetowe to zróżnicowana kategoria należności publicznoprawnych. Analiza przepisów ustaw o charakterze systemowym – Ordynacji podatkowej i ustawy o finansach publicznych³⁷ – prowadzi do wniosku, że w obecnym stanie prawnym można wyróżnić dwie zasadnicze kategorie niepodatkowych należności budżetowych: (1) niepodatkowe należności budżetowe, o których mowa w art. 2 § 1 pkt 1 i art. 3 pkt 8 o.p., a więc niepodatkowe należności budżetowe w rozumieniu Ordynacji podatkowej, i (2) niepodatkowe należności budżetowe o charakterze publicznoprawnym, o których mowa w art. 60 u.f.p., a więc niepodatkowe należności budżetowe w rozumieniu ustawy o finansach publicznych³⁸. Zgodnie z art. 2 § 1 pkt 1 o.p. przepisy tego aktu stosuje się do podatków, opłat, a także niepodatkowych należności budżetu państwa oraz budżetów jednostek samorządu terytorialnego, do których określania lub ustalania uprawnione są organy podatkowe. Biorąc pod uwagę treść art. 2 § 1 pkt 1 o.p. i powołowanego już art. 3 pkt 8

³⁴ Zob. *ibidem*, s. 46–48.

³⁵ Zob. *ibidem*, s. 63.

³⁶ *Ibidem*, s. 46.

³⁷ Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (tekst jedn. Dz.U. z 2021 r., poz. 305 ze zm., dalej: u.f.p.).

³⁸ Zob. M. Bitner, *Komentarz do art. 60, [w:] Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, red. W. Misiąg, Warszawa 2015, s. 243–245; A. Miernik, *Wymiar niepodatkowych należności budżetowych w prawie polskim*, Wrocław 2021, s. 53.

o.p., należy uznać, że niepodatkowe należności budżetowe w rozumieniu przepisów Ordynacji podatkowej to wynikające ze stosunków publiczno-prawnych należności budżetu państwa lub budżetów jednostek samorządu terytorialnego, niebędące podatkami i opłatami, wymierzane wyłącznie przez organy podatkowe³⁹. W ustawie o finansach publicznych niepodatkowym należnościom budżetowym poświęcone zostały art. 60–67. W myśl art. 60 u.f.p. niepodatkowymi należnościami budżetowymi o charakterze publicznoprawnym są w szczególności wymienione w tym artykule dochody budżetu państwa, dochody budżetu jednostki samorządu terytorialnego albo przychody państwowych funduszy celowych. Wyliczenie niepodatkowych należności budżetowych w art. 60 u.f.p. ma charakter przykładowy i otwarty⁴⁰. W art. 61 u.f.p. wymienione zostały organy właściwe do wydawania decyzji w odniesieniu do należności, o których mowa w art. 60 tego aktu. Organami właściwymi w sprawach wymiaru niepodatkowych należności budżetowych o charakterze publicznoprawnym w rozumieniu art. 60 u.f.p. są zwykle organy administracji publicznej niebędące organami podatkowymi⁴¹. Co do zasady, przedstawione kategorie niepodatkowych należności budżetowych odróżnia także zakres stosowania do każdej z tych kategorii przepisów Ordynacji podatkowej⁴². Stosownie do art. 2 § 1 pkt 1 o.p. do niepodatkowych należności budżetowych, o których mowa w tym przepisie, stosuje się regulacje Ordynacji podatkowej. Zakres stosowania Ordynacji podatkowej do niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu art. 60 u.f.p. wyznaczony został w art. 67 ust. 1 u.f.p.⁴³ Zgodnie z treścią tego przepisu do nieuregulowanych ustawą o finansach publicznych spraw dotyczących należności, o których mowa w jej art. 60, stosuje się przepisy Kodeksu postępowania administracyjnego⁴⁴ i odpowiednio przepisy działu III o.p. W konsekwencji procedurę postępowania właściwą w sprawach wymiaru niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu Ordynacji podatkowej jest postępowanie podatkowe uregulowane przepisami działu IV tej ustawy, natomiast postępowaniem wymiarowym niepodatkowych należności budżetowych

³⁹ Ibidem, s. 58–59.

⁴⁰ Zob. B. Kucia-Guściora, *Komentarz do art. 60*, [w:] *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, red. P. Smoleń, Warszawa 2014, Legalis/el. (dostęp: 14.11.2021).

⁴¹ A. Miernik, *Wymiar niepodatkowych należności...*, s. 302.

⁴² Ibidem, s. 77 i n.

⁴³ Ibidem, s. 78.

⁴⁴ Ustawa z dnia 14 czerwca 1960 r. Kodeks postępowania administracyjnego (tekst jedn. Dz.U. z 2021 r., poz. 735 ze zm.).

w rozumieniu ustawy o finansach publicznych jest postępowanie ogólnoadministracyjne. Wskazane zasadnicze kategorie niepodatkowych należności budżetowych odróżnia przede wszystkim kryterium podmiotowe (niepodatkowe należności budżetowe w rozumieniu ustawy o finansach publicznych mogą być nie tylko dochodami budżetowymi, ale także przychodami państwowych funduszy celowych), kryterium organów właściwych w sprawach ich wymiaru, zakres stosowania do nich Ordynacji podatkowej i w rezultacie odmienny reżim prawny⁴⁵.

Zakres stosowania Ordynacji podatkowej do dodatkowego zobowiązania podatkowego nie został określony w przepisach ustawy o podatku od towarów i usług. Jedynie w odniesieniu do dodatkowego zobowiązania podatkowego, o którym mowa w art. 138j ust. 2 u.p.t.u., ustawodawca stanowi (w art. 138j ust. 6 pkt 2 u.p.t.u.), że do postępowania w sprawie ustalenia przedmiotowego świadczenia stosuje się przepisy Ordynacji podatkowej. W judykaturze uznaje się, że dodatkowe zobowiązanie podatkowe ustalane na podstawie ustawy o podatku od towarów i usług stanowi należność, do której stosuje się przepisy Ordynacji podatkowej⁴⁶. Zauważa się również, że świadczenie to zostało określone przez ustawodawcę w przepisach dotyczących podatku od towarów i usług, a jego wymiar następuje według reguł przewidzianych w Ordynacji podatkowej⁴⁷. Wskazuje się przy tym, że nie ma znaczenia, iż dodatkowe zobowiązanie podatkowe w podatku od towarów i usług ma charakter sankcji administracyjnej, ponieważ ujęcie tej sankcji w przepisach ustawy o podatku od towarów i usług, a nie karnoskarbowych, sprawia, że jej wymiar musi być ustalany według reguł określonych w Ordynacji podatkowej i ustawie o podatku od towarów i usług⁴⁸.

Przepisy ustawy o podatku od towarów i usług stanowią, że dodatkowe zobowiązanie podatkowe uregulowane przepisami tego aktu ustalane jest przez naczelnika urzędu skarbowego lub naczelnika urzędu celno-skarbowego.

⁴⁵ Zob. A. Miernik, *Wymiar niepodatkowych należności...*, s. 53 i n. Należy zaznaczyć, że ze względu na zróżnicowanie niepodatkowych należności budżetowych możliwe jest prezentowanie innych niż zaproponowany podziałów niepodatkowych należności budżetowych, w zależności od przyjętych kryteriów podziału.

⁴⁶ Zob. wyrok WSA w Gliwicach z dnia 25 marca 2020 r., sygn. I SA/Gl 24/20, Legalis nr 2393339.

⁴⁷ Zob. wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 7 stycznia 2009 r., sygn. I SA/Wr 1102/08, Legalis nr 165443 (pogląd wyrażony na gruncie art. 27 ust. 5 u.p.t.u.a. oraz uchylonego art. 109 ust. 4 u.p.t.u.).

⁴⁸ Wyrok NSA z dnia 10 kwietnia 2008 r., sygn. I FSK 183/07, Legalis nr 110044 (pogląd wyrażony na gruncie uchylonego art. 109 ust. 5 u.p.t.u.).

Organami właściwymi w sprawach wymiaru dodatkowego zobowiązania podatkowego uregulowanego przepisami ustawy o podatku od towarów i usług są więc organy podatkowe w rozumieniu art. 13 § 1 pkt 1 o.p. Naczelnik urzędu skarbowego lub naczelnik urzędu celno-skarbowego ustala w toku postępowania podatkowego dodatkowe zobowiązanie podatkowe w przypadku zaistnienia określonych przepisami ustawy o podatku od towarów i usług przesłanek jego ustalenia. Procedurą właściwą w sprawach wymiaru dodatkowego zobowiązania podatkowego wymierzanego na podstawie ustawy o podatku od towarów i usług jest postępowanie podatkowe unormowane przepisami działu IV o.p. Decyzja w sprawie ustalenia dodatkowego zobowiązania podatkowego uregulowanego przepisami ustawy o podatku od towarów i usług ma charakter konstytutywny i jest decyzją w rozumieniu art. 207 o.p., zawierającą elementy treści określone w art. 210 § 1 o.p. Należy jednak zauważyć, że ze względu na sankcyjny charakter analizowanego świadczenia nie wszystkie przepisy Ordynacji podatkowej znajdują do niego zastosowanie, np. do dodatkowego zobowiązania podatkowego w podatku od towarów i usług zastosowania nie mają przepisy Ordynacji podatkowej dotyczące odpowiedzialności podatkowej osób trzecich⁴⁹. W powoływanej już uchwale składu 7 sędziów z dnia 16 listopada 2009 r. Naczelny Sąd Administracyjny stwierdza, że odpowiedzialność osób trzecich nie powinna obejmować dodatkowego zobowiązania podatkowego, ponieważ ciężar wykonania sankcji administracyjnych, ze względu na funkcje, jakie one pełnią, powinien obciążać jedynie te podmioty, na które sankcje zostały nałożone. Z kolei w wyroku z dnia 17 stycznia 2012 r.⁵⁰ Naczelny Sąd Administracyjny wskazuje, że przepisy art. 76, 76a i 76b o.p., regulujące zaliczenie nadpłaty w podatku/zwrotu podatku, nie mają zastosowania do zaległości z tytułu dodatkowego zobowiązania podatkowego. Zwrot podatku nie podlega zaliczeniu z urzędu na poczet dodatkowego zobowiązania podatkowego oraz zaległości z tytułu tego zobowiązania, gdyż nie jest ono zobowiązaniem podatkowym⁵¹. Dodatkowe zobowiązanie podatkowe uregulowane ustawą o podatku od towarów i usług stanowi zatem przykład niepodatkowej należności budżetowej w rozumieniu Ordynacji podatkowej, w odniesieniu do której, ze względu na jej sankcyjny charakter, nie wszystkie przepisy Ordynacji podatkowej znajdują zastosowanie. Brak unormowań dotyczących zakresu stosowania do dodatkowego zobowiązania

⁴⁹ Zob. uchwała składu 7 sędziów NSA z dnia 16 listopada 2009 r., sygn. I FPS 2/09.

⁵⁰ Wyrok NSA z dnia 17 stycznia 2012 r., sygn. I FSK 433/11, Legalis nr 471989.

⁵¹ Ibidem.

podatkowego przepisów Ordynacji podatkowej należy uznać za istotny mankament regulacji dotyczących przedmiotowego świadczenia w ustawie o podatku od towarów i usług. Jak podkreśla się w doktrynie prawa podatkowego, zakresu stosowania Ordynacji podatkowej nie należy domniemywać⁵².

Niepodatkowe należności budżetowe to niejednorodna kategoria świadczeń publicznoprawnych, obejmująca m.in. świadczenia o charakterze sankcyjnym, a więc takie, których zasadniczą funkcją jest represja i prewencja. Te ostatnie odnajdujemy najczęściej wśród niepodatkowych należności w rozumieniu ustawy o finansach publicznych (np. administracyjne kary pieniężne i grzywny). Niepodatkowe należności budżetowe w rozumieniu Ordynacji podatkowej to przede wszystkim świadczenia publicznoprawne nieposiadające sankcyjnego charakteru. Podstawowym celem ich wprowadzenia jest cel fiskalny. Do niepodatkowych należności budżetowych przedmiotowej kategorii należą często świadczenia pieniężne o charakterze *quasi*-podatkowym. Niepodatkowymi należnościami budżetowymi w rozumieniu Ordynacji podatkowej są np. wpłaty z zysku przedsiębiorstw państwowych⁵³, wpłaty z zysku Narodowego Banku Polskiego⁵⁴ i opłata od środków spożywczych, w części stanowiącej dochód budżetu państwa⁵⁵. Podstawową funkcją dodatkowego zobowiązania podatkowego ustalanego na podstawie ustawy o podatku od towarów i usług jest funkcja prewencyjna, dyscyplinująca podatników do przestrzegania przepisów ustawy podatkowej⁵⁶, oraz funkcja represyjna⁵⁷. Biorąc pod uwagę te czynniki, uzasadniony jest wniosek, że dodatkowe zobowiązanie podatkowe ustalone na podstawie ustawy o podatku od towarów i usług stanowi szczególnie przykład niepodatkowej należności budżetowej w rozumieniu przepisów Ordynacji podatkowej o charakterze sankcyjnym.

⁵² R. Mastalski, *Komentarz do art. 2*, [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, P. Borszowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Wrocław 2017, s. 27.

⁵³ Artykuł 12 ust. 1 Ustawy z dnia 31 stycznia 1989 r. o gospodarce finansowej przedsiębiorstw państwowych (tekst jedn. Dz.U. z 2020 r., poz. 1998).

⁵⁴ Artykuł 69 ust. 4 Ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. o Narodowym Banku Polskim (tekst jedn. Dz.U. z 2020 r., poz. 2027 ze zm.).

⁵⁵ Artykuł 12a ust. 1 oraz art. 12c ust. 1 pkt 2 Ustawy z dnia 11 września 2015 r. o zdrowiu publicznym (tekst jedn. Dz.U. z 2021 r., poz. 1956).

⁵⁶ Zob. wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 5 marca 2008 r., sygn. I SA/Wr 1503/07, *Legalis* nr 257885 (pogląd wyrażony na gruncie uchylonego art. 109 ust. 5–6 u.p.t.u. pozostaje aktualny).

⁵⁷ Zob. wyrok WSA w Lublinie z dnia 22 stycznia 2010 r., sygn. I SA/Lu 7/10, *Legalis* nr 257467 (pogląd wyrażony na gruncie art. 27 ust. 5–6 i 8 u.p.t.u.a. pozostaje aktualny).

4. PODSUMOWANIE I WNIOSKI

Dodatkowe zobowiązanie podatkowe uregulowane ustawą o podatku od towarów i usług, jako należność wynikająca ze stosunków publiczno-prawnych, niebędąca podatkiem i opłatą, wymierzana przez organy podatkowe i stanowiąca dochód budżetu państwa, spełnia przesłanki do uznania go za niepodatkową należność budżetową, o której mowa w art. 2 § 1 pkt 1 i art. 3 pkt 8 o.p. Niepodatkowe należności budżetowe w rozumieniu przepisów Ordynacji podatkowej to przede wszystkim świadczenia publiczno-prawne, które nie mają charakteru sankcyjnego. Do tej kategorii zaliczamy najczęściej świadczenia pieniężne o charakterze *quasi*-podatkowym, których zasadniczą funkcją jest funkcja fiskalna. Podstawową funkcją, jaką pełni dodatkowe zobowiązanie podatkowe ustalone na podstawie ustawy o podatku od towarów i usług, jest zaś funkcja prewencyjna i represyjna. Świadczenie to stanowi sankcję podatkową, która ustalana jest w konsekwencji niewykonania lub wadliwego wykonania obowiązku nałożonego przepisami ustawy o podatku od towarów i usług. Uzasadniony jest więc wniosek, że dodatkowe zobowiązanie podatkowe uregulowane ustawą o podatku od towarów i usług jest szczególnym przykładem niepodatkowej należności budżetowej w rozumieniu przepisów Ordynacji podatkowej o charakterze sankcyjnym. Stosownie do treści art. 2 § 1 pkt 1 o.p. do niepodatkowych należności budżetowych, o których mowa w tym przepisie, stosuje się regulacje Ordynacji podatkowej. Zakres stosowania przepisów tego aktu do dodatkowego zobowiązania podatkowego nie został określony w ustawie o podatku od towarów i usług (z wyjątkiem wskazania, że do postępowania w sprawie ustalenia dodatkowego zobowiązania podatkowego, o którym mowa w art. 138j ust. 2 u.p.t.u., stosuje się przepisy Ordynacji podatkowej). W orzecznictwie sądów administracyjnych uznaje się, że dodatkowe zobowiązanie podatkowe w podatku od towarów i usług stanowi należność, do której stosuje się przepisy Ordynacji podatkowej. Świadczenie to, jako niepodatkowa należność budżetowa w rozumieniu Ordynacji podatkowej, ustalane jest w toku postępowania podatkowego, w drodze decyzji, o której mowa w art. 207 o.p. Ze względu jednak na jego sankcyjny charakter nie wszystkie przepisy Ordynacji podatkowej znajdują do niego zastosowanie. Konsekwencją braku regulacji ustawowej jest konieczność rozstrzygania przez sądy administracyjne, które przepisy Ordynacji podatkowej mają zastosowanie do przedmiotowego świadczenia. W związku z tym uzasadnione jest postulowanie *de lege ferenda* określenia w ustawie

o podatku od towarów i usług zakresu stosowania Ordynacji podatkowej do unormowanego tą ustawą dodatkowego zobowiązania podatkowego. Analiza regulacji ustawy o podatku od towarów i usług prowadzi także do wniosku, że zasadne jest określenie w jej przepisach, iż ustalane na jej podstawie dodatkowe zobowiązanie podatkowe stanowi dochód budżetu państwa.

BIBLIOGRAFIA

- Antonów D., *Szczególne opłaty administracyjne*, Wrocław 2017.
- Bitner M., *Komentarz do art. 60, [w:] Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, red. W. Miśsiąg, Warszawa 2015.
- Kopyściańska K., *Dodatkowe zobowiązanie podatkowe jako sankcja za unikanie opodatkowania*, „Przegląd Prawa i Administracji” 2020, nr 120/1, <https://doi.org/10.19195/0137-1134.120.46>
- Kucia-Guściora B., *Komentarz do art. 60, [w:] Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, red. P. Smoleń, Warszawa 2014, Legalis/el.
- Majka P., *Sankcje w prawie podatkowym*, „Toruński Rocznik Podatkowy” 2010.
- Mastalski R., *Komentarz do art. 2, [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, P. Borszowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Wrocław 2017.
- Michalik T., *VAT. Komentarz*, Warszawa 2021, Legalis/el.
- Miernik A., *Wymiar niepodatkowych należności budżetowych w prawie polskim*, Wrocław 2021.
- Zubrzycki Ł., *Kara grzywny za przestępstwo lub wykroczenie skarbowe a sankcje prawa finansowego – problem podwójnego „karaniania” deliktów skarbowych*, „Państwo i Społeczeństwo” 2014, t. 14, nr 4.

ADDITIONAL TAX LIABILITIES ESTABLISHED BASED ON THE ACT ON GOODS AND SERVICE TAX AS NON-TAX BUDGETARY RECEIVABLES

Summary. For years, the issue of the legal nature of the additional tax liability established based on the regulations of the Act on Goods and Service Tax has been the subject of consideration in the doctrine of tax law and judicature. This allowance undoubtedly has a punitive feature and it is regulated by the provisions of the tax act as understood by Art. 3 clause 1 of the Tax Code and called an additional tax liability by the legislature, which may lead to doubts as to which category of public law receivables it should be classified in. In the article, an attempt is made to carry out an analysis of the legal nature of said allowance which shows that it constitutes a non-tax budgetary receivable as understood by provisions of the Tax Code.

Keywords: additional tax liability, non-tax budgetary receivable, tax sanctions