Michał Kowalski*

Niepodatkowe należności budżetowe a prawo unijne

1. Wprowadzenie

Z dniem 1 maja 2004 r. Rzeczpospolita Polska stała się członkiem struktur europejskich, a tym samym wspólnotowy (unijny) porządek prawny stał się częścią polskiego porządku prawnego. Polska poprzez podpisanie i ratyfikowanie traktatu akcesyjnego została zobowiązana do dostosowania wewnętrznych regulacji prawnych, również w zakresie prawa daninowego, do norm i wymogów europejskich w zakresie uregulowanym w aktach prawa pierwotnego i wtórnego.

Z treści art. 5 ust. 2 pkt 1 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r.¹ o finansach publicznych (dalej: u.f.p.) wynika, że daninami publicznymi w Polsce są: „podatki, składki, opłaty, wpłaty z zysku przedsiębiorstw państwowych i jednoosobowych spółek Skarbu Państwa, a także inne świadczenia pieniężne, których obowiązek ponoszenia na rzecz państwa, jednostek samorządu terytorialnego, państwowych funduszy celowych oraz innych jednostek sektora finansów publicznych wynika z odrębnych ustaw”. W przepisach ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r.² Ordynacja podatkowa (dalej: o.p.) polski ustawodawca określił jeszcze jedną grupę świadczeń publicznoprawnych, tj. niepodatkowe należności budżetowe, które zdefiniowano w art. 3 pkt 8 o.p. jako „niebędące podatkami i opłatami należności stanowiące dochód budżetu państwa lub budżetu jednostki samorządu terytorialnego, wynikające ze stosunków publicznoprawnych”³, a w art. 60 u.f.p. określony został otwarty katalog ww. świadczeń publicznoprawnych⁴.

* Mgr Michał Kowalski – Katedra Prawa Finansowego, Wydział Prawa i Administracji, Uniwersytet im. Adama Mickiewicza w Poznaniu.

¹ Dz. U. 2009 r. Nr 157, poz. 1940.

² Dz. U. z 1997 r. Nr 137, poz. 926, t.j. Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 ze zm.

³ Definicja ta obarczona jest błędem *ignotum per ignotum* poprzez definiowanie instytucji niepodatkowych należności budżetowych przez instytucję opłaty, która nie posiada definicji legalnej. Definicja zawierająca określenie niezdefiniowane nie może w sposób prawidłowy wyjaśniać omawianej instytucji prawa daninowego.

⁴ Są to: kwoty dotacji podlegające zwrotowi w przypadkach określonych w u.f.p., należności z tytułu gwarancji i poręczeń udzielonych przez Skarb Państwa i jednostki samorządu terytorialnego, wpłaty nadwyżek środków obrotowych samorządowych zakładów budżetowych, wpłaty

Z zamętu prawodawczego wyłania się obraz polskich danin publicznych, do których zaliczyć należy daniny podatkowe i niepodatkowe. Do danin podatkowych należą podatki, natomiast do danin niepodatkowych – niepodatkowe należności budżetowe oraz daniny pozabudżetowe (niestanowiące dochodów budżetu państwa lub jednostek samorządu terytorialnego). Przez niepodatkowe należności budżetowe należy rozumieć wynikające ze stosunków publicznoprawnych świadczenia pieniężne, bezzwrotne, przymusowe i ekwiwalentne, stanowiące dochód budżetu państwa lub budżetów jednostek samorządu terytorialnego, których obowiązek uiszczenia przez podmiot prowadzący działalność zgodną z porządkiem prawnym związany jest z wykonaniem usługi, dostarczeniem towaru, działaniem organu władzy publicznej lub jest sankcją administracyjną nałożoną na podmiot zobowiązany za nieprzestrzeganie postanowień prawa publicznego.

2. Kompetencje Rzeczypospolitej i Unii Europejskiej w zakresie danin publicznych

Uprawnienie organów państwa do stanowienia oraz pobierania danin publicznych wynika z art. 84 i art. 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r.⁵ (dalej: Konstytucja RP), z których wynika zasada władztwa daninowego państwa. Konstytucyjne istnienie tej zasady jest podstawowym źródłem praw podmiotu publicznego do nakładania danin na podmioty znajdujące się na obszarze *imperium* danego podmiotu publicznoprawnego⁶. Jurysdykcja państwa w kwestii daninowej oznacza pierwotną suwerenność państwa, która pozostaje nieograniczona w aspekcie wewnętrznym i zewnętrznym. Warunkiem *sine qua non* występowania jurysdykcji daninowej jest wystąpienie pełnej suwerenności daninowej⁷, której zasadniczy przejaw następuje w wyznaczeniu wyłącz-

nadwyżek środków finansowych agencji wykonawczych, wpłaty środków z tytułu rozliczeń realizacji programów przedakcesyjnych, należności z tytułu zwrotu płatności dokonanych w ramach programów finansowanych z udziałem środków europejskich, dochody pobierane przez państwowe i samorządowe jednostki budżetowe na podstawie odrębnych ustaw oraz pobrane przez jednostkę samorządu terytorialnego dochody związane z realizacją zadań z zakresu administracji rządowej oraz innych zadań zleconych jednostkom samorządu terytorialnego odrębnymi ustawami i nieodprowadzone na rachunek dochodów budżetu państwa.

⁵ Dz. U. z 1997 r. Nr 78, poz. 483 ze zm.

⁶ Por. szerzej: T. Dębowska-Romanowska, *Istota i treść władztwa finansowego – samowola finansowa (samowola podatkowa), restrykcje finansowe – zagadnienia pojęciowe*, [w:] T. Dębowska-Romanowska, A. Jankiewicz (red.), *Konstytucja, ustrój, system finansowy państwa. Księga pamiątkowa ku czci prof. Natalii Gajl*, Warszawa 1999, s. 345–360.

⁷ Por. A. Biegalski, *Pojęcie i zakres jurysdykcji podatkowej państwa*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 1999, nr 1, s. 89–105.

nej kompetencji parlamentu do nakładania danin publicznych na drodze ustawy spełniającej szczególne wymogi⁸.

Celem polityki unijnej w zakresie prawa daninowego jest doprowadzenie do harmonizacji przepisów państw członkowskich odnośnie do danin publicznych, które mają wpływ na ustanowienie i funkcjonowanie rynku wewnętrznego, a w jego ramach swobód: przepływu towarów, osób, usług i kapitału, jak również uniknięcie zakłóceń konkurencji. Zasadnicza funkcja prawa daninowego Unii Europejskiej będzie się zatem sprowadzać do zapewnienia rozwoju rynku wewnętrznego i związanych z tym innych aspektów funkcjonowania Unii Europejskiej, tj. swobód traktatowych oraz unikania zakłóceń konkurencji. Unijne prawo daninowe i prawo daninowe poszczególnych państw członkowskich stanowią istotny instrument realizacji celów, jakie stawia sobie Unia Europejska, a które określone są w Traktacie o Unii Europejskiej i Traktacie o funkcjonowaniu Unii Europejskiej⁹. Funkcjonowanie unijnego prawa daninowego ma charakter subsydiarny oraz harmonizacyjny w zakresie, który wpływa na funkcjonowanie rynku wewnętrznego i swobód traktatowych¹⁰. Unia Europejska przez fakt regulowania prawa daninowego w sposób subsydiarny nie prowadzi do ograniczenia władztwa daninowego państw.

Przepisy Konstytucji RP określają reguły odnoszące się do relacji pierwszeństwa przepisów krajowych oraz przepisów prawa międzynarodowego, w tym także prawa unijnego. Zgodnie z treścią art. 91 ust. 1 Konstytucji RP „Ratyfikowana umowa międzynarodowa, po jej ogłoszeniu w Dzienniku Ustaw Rzeczypospolitej Polskiej, stanowi część krajowego porządku prawnego i jest bezpośrednio stosowana, chyba że jej stosowanie jest uzależnione od wydania ustawy”. Natomiast ust. 2 art. 91 Konstytucji RP stanowi, że „Umowa międzynarodowa ratyfikowana za uprzednią zgodą wyrażoną w ustawie ma pierwszeństwo przed ustawą, jeżeli ustawy tej nie da się pogodzić z umową”. Stosownie natomiast do treści art. 91 ust. 3 Konstytucji RP „Jeżeli wynika to z ratyfikowanej przez Rzeczpospolitą Polską umowy konstytuującej organizację międzynarodową, prawo przez nią stanowiące jest stosowane bezpośrednio, mając pierwszeństwo w przypadku kolizji z ustawami”. W doktrynie prawa polskiego słusznie zauważono¹¹, iż cytowane

⁸ C. Kosikowski, *Finanse publiczne w świetle Konstytucji RP oraz orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego*, Warszawa 2004, s. 203.

⁹ W. Nykiel, *Wykładnia prawa podatkowego wewnętrznego, międzynarodowego i prawa podatkowego Unii Europejskiej (wybrane zagadnienia)*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2004, nr 4, s. 133.

¹⁰ T. L. Krawczyk, *Co Unia Europejska ma do powiedzenia w sprawach podatków? (cz. I)*, „Prawo i Podatki Unii Europejskiej” 2005, nr 2, s. 2.

¹¹ S. Biernat, *Miejsce prawa pochodnego Wspólnoty Europejskiej w systemie konstytucyjnym Rzeczypospolitej Polskiej*, [w:] C. Mik (red.), *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z 1997 roku a członkostwo Polski w Unii Europejskiej. IV Ogólnopolska Konferencja Prawnicza, Toruń 19–20 listopada 1998 r.*, Toruń 1999, s. 173–174.

wyżej przepisy znajdują również zastosowanie w odniesieniu do prawa unijnego – przepis art. 91 ust. 1 i 2 odnosi się do pierwotnego prawa unijnego rozumianego jako umowa międzynarodowa, natomiast art. 91 ust. 3 Konstytucji RP odnosi się do pochodnego prawa unijnego, pojmowanego jako prawo stanowione przez organizację międzynarodową. Unijna dyrektywa z zakresu prawa daninowego będzie miała pierwszeństwo w stosowaniu przed przepisami krajowymi w sytuacji kolizji norm prawa krajowego i unijnego. Obowiązek stosowania pochodnego prawa unijnego dotyczy zarówno organów administracji publicznej, jak i władzy sądowniczej¹². Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 2 kwietnia 2009 r.¹³ (sygn. akt I FSK 4/08) wskazał, że „zastosowanie prawa wspólnotowego w sprawach podatkowych nie jest obowiązkiem tylko sądów administracyjnych, ale także organów władzy państwa, czyli organów podatkowych. Wynika to z faktu, że organy podatkowe mają obowiązek przestrzegania prawa i działania w jego granicach, czyli również w granicach prawa wspólnotowego”.

Przepisy Traktatu o Unii Europejskiej (TUE) i Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (dalej: TFUE)¹⁴ określają dziedziny, w których Unia posiada kompetencję wyłączną (art. 3 TFUE), jak również kompetencje dzielone z państwami członkowskimi (art. 4 TFUE), a także w których może podejmować działania o wymiarze europejskim (art. 6 TFUE), lecz nie wskazują w żadnej z wymienionych dziedzin kompetencji Unii Europejskiej w zakresie stanowienia danin publicznych. Unia Europejska nie posiada zatem władztwa daninowego, o jakim stanowią np. przepisy polskiej Konstytucji, a które jest przymiotem suwerennej władzy publicznej¹⁵.

Brak bezpośredniego odniesienia do regulacji prawa daninowego jako dziedziny znajdującej się w zakresie kompetencji Unii Europejskiej nie oznacza, że przepisy Traktatów nie zawierają postanowień odnoszących się do danin publicznych. Niemniej jednak polityka Unii Europejskiej w sprawach danin publicznych nie stanowi autonomicznych rozwiązań, lecz służy realizacji zasadniczych celów, dla których Unia Europejska powstała. W Części trzeciej, w Tytule VII TFUE zostały określone „Wspólne reguły w dziedzinie konkurencji, podatków i zbliżania ustawodawstwa”. Zgodnie z regulacją art. 113 TFUE polityka unijna w zakresie danin publicznych odnosi się do podatków obrotowych, akcyzy i innych podatków pośrednich, a sposobem realizacji tej polityki jest harmonizacja ustawodawstw państw unijnych poprzez implementację stosownych przepisów

¹² M. Safjan, *Konstytucja a członkostwo Polski w Unii Europejskiej*, „Państwo i Prawo” 2001, nr 3, s. 13.

¹³ LEX nr 497204.

¹⁴ Brzmienie przepisów Traktatu o Unii Europejskiej i Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej oparte na publikacji: *Prawo Unii Europejskiej. Zbiór aktów prawnych. Edycja sądowa*, wyd. 2, Warszawa 2010.

¹⁵ P. Selera, *Międzynarodowe a unijne prawo podatkowe w kontekście opodatkowania zysków przedsiębiorstw*, Warszawa 2010, s. 151.

unijnych do narodowych systemów prawnych. Druga istotna zasada wyrażona w art. 113 TFUE stanowi, że działania Unii Europejskiej w dziedzinie prawa daninowego mają z jednej strony zapewnić ustanowienie i funkcjonowanie rynku wewnętrznego, z drugiej natomiast uniknięcie zakłóceń konkurencji.

Harmonizacja ustawodawstw państw unijnych w zakresie danin publicznych może również nastąpić w oparciu o art. 115 TFUE, którego regulacja udziela Unii Europejskiej kompetencji do podjęcia działań zmierzających do zbliżania ustawodawstw państw członkowskich w zakresie prawa daninowego, o ile indywidualne regulacje poszczególnych państw bezpośrednio wpływają na ustanowienie lub funkcjonowanie rynku wewnętrznego.

Na podstawie postanowień Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej państwa członkowskie zobowiązane są do przestrzegania zakazu dyskryminacji podatkowej, który wynika z art. 110 TFUE, a postanowienia tam zawarte posiadają walor bezpośredniej skuteczności. W wyroku Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości z dnia 8 lipca 1965 r.¹⁶ (sygn. akt 10/65) skład orzekający, interpretując pojęcie „podatku” zwrócił uwagę, że pojęcie to na gruncie przepisów wspólnotowych nie może być rozumiane wąsko i oznaczać jedynie instytucji podatku *sensu stricto*. Według stanowiska sędziów pojęcie podatku, o którym mowa w obecnym art. 110 TFUE, oznacza wszelkiego rodzaju opodatkowania, a zatem należy przyjąć, iż na gruncie indywidualnych rozwiązań prawnodaninowych państw członkowskich art. 110 TFUE odnosić się będzie do podatkowych i niepodatkowych instytucji daninowych. W związku z powyższym na gruncie prawa polskiego rozwiązania art. 110 TFUE znajdą zastosowanie w stosunku do podatków, jak i niepodatkowych należności budżetowych, których zadaniem byłoby różnicowanie podmiotów krajowych i zagranicznych pod względem obciążeń daninowych. Przedmiotowa kwestia dotyczy obciążeń daninowych, które bezpośrednio odnoszą się do różnicowania podmiotów krajowych i zagranicznych, jak również świadczeń publicznoprawnych, których funkcjonowanie w systemie danin publicznych w sposób niebezpośredni prowadziło do tego typu zróżnicowania. Natomiast w wyroku z dnia 29 kwietnia 2004 r.¹⁷ (sygn. akt C-338/01) skład orzekający Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości stwierdził, że termin „przepisy podatkowe” należy interpretować jako obejmujący nie tylko przepisy określające podatników, transakcje podlegające opodatkowaniu, podstawę opodatkowania oraz stawki i zwolnienia podatkowe w podatkach bezpośrednich i pośrednich, ale również te postanowienia, które odnoszą się do warunków poboru takich podatków. Sędziowie w cytowanym wyroku wskazali również, że termin „przepisy podatkowe” obejmuje „nie tylko wszystkie dziedziny podatków,

¹⁶ <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:61965J0010:EN:PDF> (dostęp: 8.04.2011).

¹⁷ <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:62001J0338:EN:HTML> (dostęp: 17.04.2011).

bez wprowadzania rozróżnienia rodzajów podatków lub opłat, lecz także wszystkie zagadnienia z tego zakresu, bez względu na to, czy odnosi się to do przepisów materialnych, czy też proceduralnych”¹⁸.

3. Dodatkowe zobowiązanie podatkowe w ustawie o podatku od towarów i usług

Jednym z zasadniczych zadań instytucji działających na rzecz integracji europejskiej była harmonizacja ustawodawstw państw członkowskich w zakresie podatków pośrednich jako tych, które mogą w sposób znaczący wpływać na funkcjonowanie rynku wewnętrznego. Działaniem zmierzającym do wprowadzenia jednolitej formy opodatkowania towarów i usług na terenie krajów tworzących Europejską Wspólnotę Gospodarczą było przyjęcie Pierwszej Dyrektywy Rady z dnia 11 kwietnia 1967 r.¹⁹ w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich dotyczących podatków obrotowych 67/227/EWG. Zmiany w konstrukcji podatku od wartości dodanej na przestrzeni lat oraz konieczność dostosowania do współczesnych realiów doprowadziła do opublikowania dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r.²⁰ w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej. Obowiązuje ona od dnia 1 stycznia 2007 r. i stanowi aktualnie podstawowy akt normatywny prawa unijnego odnoszący się do podatku od wartości dodanej²¹.

Polska, będąc członkiem Wspólnot Europejskich, jest zobowiązana do implementacji przepisów unijnych odnoszących się do rozwiązań wspólnotowych. W tym celu została przyjęta ustawa z dnia 11 marca 2004 r.²² o podatku od towarów i usług (dalej: ustawa o VAT) zastępująca dotychczas obowiązującą ustawę z dnia 8 stycznia 1993 r.²³ o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym.

¹⁸ ETS w wyroku z dnia 26 stycznia 2006 r. (sygn. akt C-533/03) wskazał, że jeżeli akty normatywne są niezbędne dla funkcjonowania rynku wewnętrznego, to zasadniczą kwestią podlegającą badaniu jest wykazanie, czy jedynym lub głównym celem regulacji prawnych jest zbliżanie przepisów ustawodawczych, wykonawczych i administracyjnych państw członkowskich w zakresie podatków, czy też szerzej należałoby rozumieć powyższe rozważania i odnieść je do danin publicznych w ogólności; <http://eurlex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:62003J0533:PL:HTML> (dostęp: 17.04.2011).

¹⁹ Dz. U. UE. L nr 71, s. 1301 ze zm.

²⁰ Dz. U. UE L nr 347, s. 1 ze zm.

²¹ Por. szerzej na temat procesu harmonizacji podatku od wartości dodanej: A. Rochala, *Wspólny system podatku od wartości dodanej w Unii Europejskiej. Opodatkowanie transakcji handlowych w warunkach jednolitego rynku*, [w:] E. Piontek, A. Zawidzka (red.), *Szkice z prawa Unii Europejskiej*, t. II: *Prawo materialne*, Kraków 2003; A. Bartosiewicz, *Efektywność prawa wspólnotowego w Polsce na przykładzie VAT*, Warszawa 2009.

²² Dz. U. z 2004 r. Nr 54, poz. 535, t.j. Dz. U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054 ze zm.

²³ Dz. U. z 1993 r. Nr 11, poz. 50 ze zm.

Do ustawy z 2004 r., podobnie jak w poprzednio obowiązującej, prawodawca wprowadził instytucję dodatkowego zobowiązania podatkowego określoną w art. 109 ust. 4–8 ustawy o VAT.

W aktualnym stanie prawnym regulacja odnosząca się do dodatkowego zobowiązania podatkowego nie obowiązuje z uwagi na uchylenie z dniem 1 grudnia 2008 r. ww. przepisów²⁴. Przedmiotowa instytucja daninowa zarówno w trakcie jej funkcjonowania, jak i po jej wyeliminowaniu z obrotu prawnego budzi wiele kontrowersji na gruncie prawa polskiego i unijnego.

Z treści art. 109 ust. 4–8 ustawy o VAT wynika, że dodatkowe zobowiązanie podatkowe było nakładane przez naczelnika urzędu skarbowego lub organ kontroli skarbowej w ściśle określonych w ustawie przypadkach, tj. w sytuacji, gdy:

- podatnik w złożonej deklaracji podatkowej wykazał kwotę zobowiązania podatkowego niższą od kwoty należnej;
- podatnik w złożonej deklaracji podatkowej wykazał kwotę zwrotu różnicy podatku lub zwrotu podatku naliczonego wyższą od kwoty należnej;
- podatnik wykazał w deklaracji podatkowej i otrzymał kwotę zwrotu różnicy podatku lub kwotę zwrotu podatku naliczonego, a powinien wykazać kwotę zobowiązania podatkowego podlegającą wpłacie do urzędu skarbowego;
- podatnik nie złożył deklaracji podatkowej oraz nie wpłacił kwoty zobowiązania podatkowego.

We wszystkich omawianych sytuacjach organ prowadzący postępowanie wyjaśniające w pierwszej kolejności był zobowiązany do określenia w prawidłowej wysokości świadczenia, które zostało nieprawidłowo wskazane przez podatnika w sytuacjach określonych w art. 109 ust. 4–8 ustawy oraz do wymierzenia dodatkowego zobowiązania podatkowego w wysokości 30% kwoty zaniżenia powstałego zobowiązania. Ustawodawca w treści art. 109 ust. 4 i 5 wyraźnie wskazał, że organ prowadzący postępowanie „ustala” dodatkowe zobowiązanie podatkowe. Wykładnia językowa nie pozostawia zatem żadnych wątpliwości o obligatoryjnym nałożeniu na podatnika dodatkowego zobowiązania podatkowego w sytuacjach określonych w art. 109 ust. 4 i 5 oraz poprzez odpowiednie stosowanie ww. przepisów w sytuacjach wskazanych w art. 109 ust. 8 pkt 1 i 2.

Konstrukcja dodatkowego zobowiązania podatkowego określona w art. 109 ustawy o podatku od towarów i usług jako podmioty powstałego stosunku prawnego określała podatnika oraz organ prowadzący postępowanie, natomiast przedmiotem stawała się wysokość zobowiązania podatku od towarów i usług oraz kwota dodatkowego zobowiązania podatkowego. Organy prowadzące postępowanie były więc silnie związane rozwiązaniami ustawowymi i pozbawione prawa uznaniowości w zakresie nakładania dodatkowego zobowiązania podatkowego.

²⁴ Przepisy art. 109 ust. 4–8 zostały uchylone przez ustawę z dnia 7 listopada 2008 r., Dz. U. z 2008 r. Nr 209, poz. 1320.

Dodatkowe zobowiązanie podatkowe stanowiło pewnego rodzaju sankcję za próbę uniknięcia uiszczenia zobowiązania daninowego wynikającego z przepisów prawa, a związanego z prowadzoną działalnością gospodarczą.

Wątpliwości interpretacyjne budził charakter prawny omawianej instytucji dodatkowego zobowiązania podatkowego. Wątpliwości te powstały już na gruncie ustawy z 1993 r. i były podnoszone także na gruncie ustawy z 2004 r. Dodatkowe trudności pojawiły się w zakresie stosowania dodatkowego zobowiązania podatkowego po wstąpieniu Polski w struktury europejskie.

Na przestrzeni lat powstały w zasadzie trzy propozycje interpretacyjne odnoszące się do charakteru prawnego dodatkowego zobowiązania podatkowego. Pierwszy z nich zakładał, że dodatkowe zobowiązanie podatkowe stanowi sankcję karną²⁵. Drugi pogląd stanowiła teza, zgodnie z którą dodatkowe zobowiązanie podatkowe jest podatkiem w rozumieniu art. 6 o.p.²⁶ Trzecia koncepcja wskazuje natomiast, że dodatkowe zobowiązanie podatkowe jest sankcją o charakterze administracyjnym²⁷. Powyższy pogląd zasługuje na akceptację. W doktrynie prawa przez sankcję prawną rozumiano zapowiedź reakcji (w ujęciu normatywnym) lub reakcję ze strony państwa (w ujęciu realistycznym) na zachowanie sprzeczne z normą prawną, skutkującą ujemnymi następstwami dla naruszającego normę²⁸. Do zasadniczych cech sankcji administracyjnej zaliczono konieczność określenia w normie prawnej sytuacji, w jakiej może (nie musi) znaleźć się adresat normy, określenia w normie powinności zachowania się adresata normy i określenia sankcji jako dolegliwości związanej z naruszeniem określonej normy prawnej²⁹. Sankcje administracyjne³⁰ dzielone są na: sankcje ustrojowe – powiązane z ustrojem administracji; sankcje proceduralne i egzekucyjne – powiązane z postępowaniem administracyjnym i egzekucyjnym oraz służące jego prawidłowemu przebiegowi; sankcje prawnomaterialne – powiązane z prawem administracyjnym i jego prawidłowym stosowaniem. W literaturze przedmiotu zaproponowano również doktrynalną definicję sankcji administracyjnej, rozumianej jako nakładane w drodze aktu stosowania prawa przez organ administracji publicznej, wynikające ze stosunku administracyjnoprawnego ujemne (niekorzystne) skutki dla podmiotów prawa, które nie stosują się do obowiązków wynikających z norm prawnych lub aktów stosowania prawa³¹.

²⁵ Por. szerzej: A. Hanusz, *Charakter dodatkowego zobowiązania podatkowego w podatku od towarów i usług*, „Przegląd Podatkowy” 2000, nr 11, s. 3 i n.

²⁶ Por. szerzej: I. Ożóg, *Czy sankcja VAT jest zgodna z prawem?*, „Prawo i Podatki” 2005, nr 12, s. 3 i n.

²⁷ T. Michalik, *Dodatkowe zobowiązanie w ustawie o VAT – uwagi w sprawie zgodności art. 109 ust. 4–8 ustawy z przepisami Dyrektywy 2006/112*, „Monitor Podatkowy” 2007, nr 10, s. 7 i n.

²⁸ P. Majka, *Sankcje w prawie podatkowym*, Warszawa 2011, s. 41.

²⁹ R. Hauser, Z. Niewiadomski, A. Wróbel (red.), *System Prawa Administracyjnego. Prawa administracyjne materialne*, t. 7, Warszawa 2012, s. 628.

³⁰ Ibidem, s. 636.

³¹ M. Wincenciak, *Sankcje w prawie administracyjnym i procedura ich wymierzania*, Warszawa 2008, s. 73.

Na gruncie powyższych rozważań dodatkowe zobowiązanie podatkowe wynikające z ustawy o podatku od towarów i usług stanowi prawnomaterialną sankcję administracyjną.

Za stanowiskiem uznającym dodatkowe zobowiązanie podatkowe za sankcję administracyjną opowiedział się Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 29 kwietnia 1998 r.³² Jednocześnie skład orzekający Trybunału Konstytucyjnego podkreślił, że w demokratycznym państwie prawa nie może dojść do sytuacji, w której odpowiedzialność administracyjna (z tytułu sankcji administracyjnej, jaką jest dodatkowe zobowiązanie podatkowe) będzie zbiegać się z odpowiedzialnością karnoskarbową (z tytułu wykroczenia skarbowego). Przyjęta przez Trybunał Konstytucyjny koncepcja dodatkowego zobowiązania podatkowego, określonego w ustawie z 1993 r., jako sankcji administracyjnej znalazła również wyraz w wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 4 września 2007 r.³³ wydanym na gruncie rozwiązań ustawy z 2004 r. W omawianym orzeczeniu Trybunału Konstytucyjnego potwierdzono zasadnicze tezy orzeczenia z 1998 r. kwalifikujące dodatkowe zobowiązanie podatkowe jako sankcję administracyjną. Również Naczelny Sąd Administracyjny w uchwale składu siedmiu sędziów z dnia 16 listopada 2009 r.³⁴ zaakcentował, że „dodatkowe zobowiązanie podatkowe stanowi sankcję administracyjną w postaci kary pieniężnej za delikt administracyjny”.

Uznanie dodatkowego zobowiązania podatkowego za sankcję administracyjną jednocześnie pozwala uznać tę instytucję za niepodatkową należność budżetu państwa, a w konsekwencji powyższego rodzi pytanie o możliwość nakładania tego rodzaju świadczeń publicznoprawnych w zgodzie z rozwiązaniami prawa unijnego, a w szczególności dyrektywy 2006/112/WE³⁵.

Zagadnienie zgodności instytucji dodatkowego zobowiązania podatkowego z rozwiązaniami unijnymi stało się przedmiotem analizy Trybunału Sprawiedliwości Wspólnot Europejskich na skutek pytania prejudycjalnego zadane przez Naczelny Sąd Administracyjny w postanowieniu z dnia 31 lipca 2007 r.³⁶ Pytanie prejudycjalne zostało zadane na gruncie stanu prawnego w czasie obowiązywania

³² Sygn. akt K 17/97, LEX nr 32905.

³³ Sygn. akt P 43/06, LEX nr 316027.

³⁴ Sygn. akt I FPS 2/09, baza orzeczeń strony internetowej Naczelnego Sądu Administracyjnego: www.nsa.gov.pl (dostęp: 16.03.2012).

³⁵ Na marginesie powyższych rozważań należy zaznaczyć, iż zagadnienie zgodności polskich rozwiązań dotyczących dodatkowego zobowiązania podatkowego z prawem unijnym było przedmiotem dyskusji w doktrynie i praktyce prawa finansowego, por. np. K. Lasiński-Sulecki, *Dodatkowe zobowiązanie podatkowe w VAT – próba oceny zgodności z europejskim prawem wspólnotowym*, „Przegląd Podatkowy” 2006, nr 5; M. Olejnik, *Uznanie dodatkowego zobowiązania w podatku VAT za sankcję administracyjną*, „Przegląd Podatkowy” 2006, nr 7; D. Dudra, T. Burczyński, *Sankcje w podatku od towarów i usług a prawo wspólnotowe*, „Przegląd Podatkowy” 2006, nr 8.

³⁶ Sygn. akt I FSK 1062/06, baza orzeczeń strony internetowej Naczelnego Sądu Administracyjnego: www.nsa.gov.pl (dostęp: 18.03.2012).

VI dyrektywy VAT³⁷, niemniej jednak wartość merytoryczna rozstrzygnięć pozostaje aktualna na gruncie obecnie obowiązującej dyrektywy 2006/112/WE i rozwiązań dotyczących wprowadzenia szczególnych środków stanowiących odstępstwo od przepisów ww. dyrektywy w celu zapobiegania niektórym formom uchylania się od opodatkowania lub unikania opodatkowania, o jakich mowa w art. 395 cytowanej wyżej dyrektywy.

Trybunał Sprawiedliwości Wspólnot Europejskich w wyroku z dnia 15 stycznia 2009 r.³⁸ w sposób jednoznaczny rozstrzygnął kwestię zgodności funkcjonowania instytucji dodatkowego zobowiązania podatkowego z prawem unijnym. Skład orzekający wskazał, że nie ma przeszkód, by państwo członkowskie przewidziało w swym ustawodawstwie sankcję administracyjną, która może być nakładana na podatników podatku VAT, taką jak dodatkowe zobowiązanie podatkowe przewidziane w art. 109 ust. 5 i 6 polskiej ustawy o podatku od towarów i usług. Jednocześnie Trybunał wskazał, że dodatkowe zobowiązanie podatkowe nie może być uznane za podatek od towarów i usług, ponieważ nie posiada zasadniczych cech tego podatku. Trybunał wskazał również, że sankcja administracyjna określona w przepisach ustawy o podatku od towarów i usług nie stanowi specjalnych środków stanowiących odstępstwo, mających na celu zapobieganie niektórym rodzajom oszustw podatkowych lub unikaniu opodatkowania, a jako taka może nadal funkcjonować w ramach krajowego systemu prawnego, ponieważ nie stwierdzono niezgodności z prawem unijnym. Cytowane orzeczenie Trybunału rozwiało wątpliwości pojawiające się w orzecznictwie i doktrynie w zakresie zarówno zgodności omawianej instytucji z prawem unijnym, jak i charakteru prawnego dodatkowego zobowiązania podatkowego.

Powyższe rozstrzygnięcie stało się podstawą wydania wyroku przez Naczelny Sąd Administracyjny w sprawie, w której skierowano pytanie prejudycjalne. W orzeczeniu z dnia 20 maja 2009 r.³⁹ skład orzekający powtórzył zasadnicze tezy rozstrzygnięcia Trybunału Sprawiedliwości Wspólnot Europejskich.

³⁷ Wskazać należy, iż pierwsze pytanie prejudycjalne w sprawie oceny zgodności dodatkowego zobowiązania podatkowego z prawem unijnym zostało złożone przez Wojewódzki Sąd Administracyjny postanowieniem z dnia 15 lutego 2006 r. (sygn. akt I SA/Łd 1089/05), jednakże Trybunał Sprawiedliwości postanowieniem z dnia 6 marca 2007 r. (sygn. akt C-168/06) odmówił udzielenia odpowiedzi na pytanie, ponieważ sprawą objęty był okres rozliczeniowy sprzed przystąpienia Polski do struktur europejskich.

³⁸ Sygn. akt C-502/07, LEX nr 469620.

³⁹ Sygn. akt I FSK 292/09, baza orzeczeń strony internetowej Naczelnego Sądu Administracyjnego: www.nsa.gov.pl (dostęp: 18.03.2012).

4. Podsumowanie

Wstąpienie Polski w struktury europejskie, obok beneficjów płynących z członkostwa w Unii Europejskiej, nałożyło na polskiego ustawodawcę szereg obowiązków wynikających z pierwotnego i wtórnego prawa unijnego. Zasadniczym obowiązkiem było zharmonizowanie przepisów polskiego prawa danin publicznych, które mogły mieć wpływ na ustanowienie i funkcjonowanie rynku wewnętrznego, a w jego ramach swobód: przepływu towarów, osób, usług i kapitału oraz uniknięcie zakłóceń konkurencji. Harmonizacja polskich rozwiązań prawnych w zakresie prawa daninowego powinna objąć nie tylko regulacje odnoszące się – jak to wskazują postanowienia traktatowe – do świadczeń publicznonprawnych, takich jak podatki, opłaty czy cła, lecz do wszelkich świadczeń publicznonprawnych – podatkowych i niepodatkowych, których wprowadzenie może skutkować naruszeniem swobód traktatowych, instytucji wolnego rynku czy swobody konkurencji.

Casus dodatkowego zobowiązania podatkowego w ustawie o VAT stanowi przykład wpływu prawa unijnego na krajowe prawo daniowe i krajowe instytucje prawnofinansowe. Regulacje unijne odnoszą się nie tylko do podatków, lecz także do niepodatkowych należności budżetowych, takich jak dodatkowe zobowiązanie podatkowe czy ponoszone w ramach Wspólnej Polityki Rolnej opłaty wyrównawcze związane ze wspólną organizacją rynku cukrów.

Wprowadzanie do systemu prawnego instytucji prawnych nieznanymi Unii Europejskiej rodzi na ustawodawcy obowiązek przeprowadzenia analiz i badań pod kątem zgodności projektowanej instytucji z rozwiązaniami unijnymi, jeżeli ona dotyczy lub może dotyczyć obszarów objętych kompetencjami Unii Europejskiej.

Mając powyższe na uwadze, prawodawca w zakresie prawa daninowego powinien dochować szczególnej staranności w zakresie przyjmowania aktów normatywnych i wprowadzania instytucji prawnych, aby nie dopuścić do sytuacji, w której doszłoby do naruszenia realizacji zasadniczych celów funkcjonowania Unii Europejskiej i instytucji temu służących.