

# Odsetki za zwłokę – kompensata czy sankcja? Krytyka na przykładzie art. 86 ust. 10i ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług

## Default interests – compensation or sanction? Critics on the example of Article 86 (10i) of VAT Act 2004

**Bartosz Gryziak**

Doktorant w Katedrze Prawa Finansowego (Uniwersytet Warszawski), *Master di primo livello in Diritto italiano*  
(Università degli Studi di Catania)

### Streszczenie

W polskiej doktrynie często odsetkom za zwłokę przypisuje się zarówno funkcję kompensacyjną (odszkodowanie), jak i funkcję represyjną (sankcja). W toku rozwoju tej instytucji w Polsce dominowała raz jedna, a raz druga z tych funkcji. Chociaż idea odsetek za zwłokę zakłada funkcję kompensacyjną, obecnie instytucja ta jest traktowana przez ustawodawcę jako narzędzie represji deliktów podatkowych, czego przykładem jest art. 86 ust. 10i ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług [1, dalej „ustawa z dnia 11 marca 2004 r.”]. Dla porównania w doktrynie włoskiej odsetkom za zwłokę przypisuje się funkcję kompensacyjną, represyjną zaś powierza się innym, specjalnie w tym celu wprowadzonym instytucjom – właściwym sankcjom podatkowym. Połączenie obu tych funkcji w jednej instytucji stwarza pole do licznych sporów interpretacyjnych, czego przykładem są spory dotyczące art. 86 ust. 10i ustawy z dnia 11 marca 2004 r. w zakresie jego zgodności z dyrektywą 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej [2, dalej „dyrektywa 2006/112/WE”]. Traktowanie odsetek za zwłokę jako nie tylko narzędzia pokrycia strat Skarbu Państwa, ale także narzędzia represji stanowi patologię tej instytucji, osłabiającą zaufanie podmiotów regulowanych do polskiego systemu podatkowego. Słowa kluczowe: odsetki za zwłokę, sankcje podatkowe, prawo do odliczenia, zasada neutralności, zasada proporcjonalności.

### Abstract

In the Polish jurisprudence the default interests are often seen not only as a tool for compensation but also as a sanction. Throughout their evolution the default interests were subordinated to one or the other function. Although the concept of default interests derives from the idea of compensation, nowadays in Poland they are used for punitive reasons – Article 86 (10i) of VAT Act 2004 provides an example. For comparison – in Italy the default interests are treated as a tool for compensation whereas there are other tools (tax penalties properly so-called) applied for punitive purposes. Assigning both these functions to the default interests results in serious interpretative doubts – e.g. questions about the conformity of Article 86 (10i) of VAT Act 2004 with VAT Directive 2006/112. Treating the default interests not only as a mere compensation tool but also as a sanction is a pathology which decreases the trust of taxpayers in the Polish tax system.

Key words: default interests, tax penalties, right of deduction, principle of neutrality, principle of proportionality.

## 1. WPROWADZENIE

Odsetki za zwłokę w prawie podatkowym stanowią należność uboczną, która powstaje z mocy prawa, przede wszystkim z tytułu nieuiszczenia w terminie należności głównej – zobowiązania podatkowego, które w takich okolicznościach staje się zaległością podatkową. Instytucji tej można przypisywać dwie podstawowe funkcje: kompensacyjną lub represyjną. W polskiej doktrynie i judykaturze często się przyjmuje, że odsetki za zwłokę w prawie podatkowym pełnią jednocześnie obie te funkcje [3, komentarz do art. 53]. Dla porównania, np. we Włoszech odsetkom za zwłokę przypisuje się funkcję jedynie kompensacyjną (mówiąc co najwyżej o sankcji cywilnej), funkcję represyjną powierza się zaś innym instytucjom – przede wszystkim właściwym sankcjom podatkowym (sankcjom administracyjnym, które we Włoszech mają charakter quasi-karny [szerzej na ten temat: 4, s. 4-17]). Inaczej niż w Polsce – we Włoszech do sankcji podatkowych nie zalicza się odsetek za zwłokę [5, s. 387 i 388].

Podejście polskiej doktryny może zachęcać ustawodawcę do wprowadzania regulacji prawnych sztucznie generujących powstawanie zaległości podatkowych, celem np. represjonowania podatników uchylających się od opłacenia zobowiązania na nich obowiązkiem instrumentalnym. Przykładem takiego postępowania jest przywołany w tytule art. 86 ust. 10i ustawy z dnia 11 marca 2004 r., narzucający powstanie zaległości podatkowej (a wraz z nią odsetek za zwłokę) w przypadku nieterminowego deklarovania czynności, które mają być neutralne podatkowo. Przepis ten, będący obiektem krytyki w doktrynie [6, komentarz do art. 86], dał asumpt do sprzecznego orzecznictwa polskich sądów administracyjnych [zob. 7, 8]. To zaś miało skutek w postaci skierowania do TSUE pytania prejudycjalnego w sprawie zgodności mechanizmu *de quo* z dyrektywą 2006/112/WE na gruncie zasady neutralności oraz zasady proporcjonalności [zob. 9]. Odpowiedź, w ocenie autora, w istotnej mierze zależy od funkcji, jaką przypisze się odsetkom za zwłokę.

Przytoczony przykład art. 86 ust. 10i ustawy z dnia 11 marca 2004 r. może dowodzić, że przypisanie tej samej instytucji prawnej jednocześnie funkcji odszkodowawczej i represyjnej jest błędem, który rodzi poważne problemy zarówno teoretyczne, jak i praktyczne. Wobec tego zasadne byłoby powierzenie tych funkcji odrębnym instytucjom prawnym – wzorem innych państw (np. wspomnianych wyżej Włoch). Czym innym jest bowiem pokrycie strat Skarbu Państwa z tytułu niezapłacenia w terminie zobowiązania podatkowego (które w przypadku transakcji objętych omawianym przepisem zgodnie z zasadą neutralności podatkowej miało nigdy nie powstać), czym innym zaś stymulowanie zachowania podatników w imię tzw. *tax compliance* (które w przypadku rzeczowego przepisu dotyczy poprawności składanych deklaracji).

Przedstawiony problem wpisuje się w szerszy kontekst – nieuporządkowanej w polskim prawie podatkowym kwestii sankcji podatkowych. Należy odnotować, że swoiste dla polskiego prawa podatkowego powierzenie odsetkom za zwłokę także funkcji represyjnej koreluje z brakiem, obecnej w wielu innych państwach, spójnej i koherentnej regulacji w przedmiocie właściwych sankcji podatkowych (występujących w Polsce co do zasady pod nazwą dodatkowego zobowiązania podatkowego), które w pełni zaspokajałyby potrzebę realizacji funkcji represyjnej. W konsekwencji polski ustawodawca dla celów represji niejednokrotnie nadużywa instytucji prawnych mających inne przeznaczenie, jak np. właśnie omawiane odsetki za zwłokę. We włoskiej doktrynie w takich przypadkach mówi się o niewłaściwych sankcjach podatkowych.

W ocenie autora stosowanie niewłaściwych sankcji podatkowych często jest przeciwnie skuteczne – buduje wśród podmiotów regulowanych poczucie niesprawiedliwości, a w konsekwencji prowadzi do degeneracji systemu podatkowego. Podkreślić bowiem należy, że w warunkach skarbowości masowej wykonywanie prawa podatkowego powierzone jest przede wszystkim podmiotom regulowanym; udział organów podatkowych w wymiarze i poborze podatków ma charakter jedynie posiłkowy (zob. np. zasada samowymiaru). Jak natomiast wskazuje się w psychologii podatkowej, poczucie sprawiedliwości jest jednym z kluczowych czynników determinujących morale podatkowe, czyli wolę podmiotów regulowanych do samodzielnego i dobrowolnego poprawnego wypełnienia obowiązku podatkowego [10, s. 155-164]. Wszelkie działania podważające zaufanie do systemu podatkowego osłabiają zatem jego efektywność.

## 2. FUNKCJE ODSETEK ZA ZWŁOKĘ

Pojęcie odsetek za zwłokę (opóźnienie) wywodzi się z prawa cywilnego, które przewiduje, że w razie zwłoki, czyli braku terminowego uregulowania zobowiązania przez dłużnika, wierzycielowi obok wierzytelności głównej przysługują także odsetki za okres opóźnienia – bez względu na to, czy wierzyciel poniósł z tego tytułu szkodę (której naprawienia wierzyciel może się domagać osobno na zasadach ogólnych), ani czy opóźnienie wynika z okoliczności, za które dłużnik nie ponosi odpowiedzialności. Wskazuje się przy tym, że odsetki za zwłokę stanowią przede wszystkim wynagrodzenie wierzyciela za korzystanie z jego środków pieniężnych wbrew jego woli. Od bezskutecznego upływu terminu zapłaty wierzytelności wierzyciel kredytuje bowiem dłużnika i za ten kredyt należne jest mu oprocentowanie. Z tego też powodu wysokość odsetek ustawowych, jak też maksymalna

wysokość odsetek umownych zależy od stopy referencyjnej Narodowego Banku Polskiego (powiększonej o 5,5 punktów procentowych). W warunkach inflacji znaczenie zyskać może też funkcja waloryzacyjna, w myśl której odsetki za zwłokę winny chronić wierzyciela przed stratami z tytułu spadku wartości pieniądza [11]. Jak zatem widać, odsetki za zwłokę w prawie cywilnym odgrywają zasadniczo rolę kompensacyjną, tj. zabezpieczają interesy majątkowe wierzyciela. Taki też pogląd bywa prezentowany na gruncie prawa podatkowego.

Niemniej odsetki za zwłokę mogą być też analizowane w innym wymiarze. Należy bowiem zauważyć, że mają stanowić także narzędzie dyscyplinujące dłużników do możliwie terminowego wykonywania zobowiązań. Warto odnotować, że od 2016 r. na gruncie prawa cywilnego wprowadzono odrębne (podwyższone) stawki maksymalne odsetek za opóźnienie w transakcjach handlowych. W podwyższonym maksymalnym wymiarze tych stawek upatruje się elementu represji. Podobna okoliczność zachodzi w przypadku odsetek za zwłokę w prawie podatkowym, które co do zasady są wyższe od ustawowych odsetek za opóźnienie w prawie cywilnym (choć odmiennie zasady wymiaru odsetek za zwłokę w prawie cywilnym i podatkowym prowadziły też do odmiennych rezultatów) [12, s. 53-58]. Z tego też powodu często kwalifikuje się odsetki za zwłokę jako sankcje podatkowe – służące głównie raczej do przymuszenia podmiotu obowiązane do możliwie terminowej regulacji zobowiązań podatkowych aniżeli wynagrodzenia Skarbowi Państwa straty poniesionej z tytułu nieterminowej zapłaty podatku [13]. Podejście to zdaje się prezentować obecny polski ustawodawca, co podkreśla wprowadzenie obniżonych i podwyższonych stawek odsetek za zwłokę, o których szerzej w pkt 3 poniżej.

### 3. ROZWÓJ INSTYTUCJI

Początki omawianej instytucji w prawie polskim sięgają czasów hiperinflacji po I wojnie światowej. Skalę problemu uwidaczniają obliczenia dotyczące podatku dochodowego za 1919 r., wedle których miał on stracić 98% swojej wartości, zanim podlegał zapłacie (gwoźdź ścisłości należy jednak zaznaczyć, że był on płatny dopiero w 1923 r.) [14, s. 19]. W takich warunkach już kilkudniowa zwłoka z zapłatą podatku oferowała podatnikowi bezprawny zarobek. Jako remedium na ten problem wprowadzono kary za zwłokę pobierane na zasadzie ustawy z dnia 9 marca 1923 r. o karach za zwłokę oraz o kosztach egzekucyjnych [15, dalej „ustawa z dnia 9 marca 1923 r.”]. Ze względu na przekroczenie przez inflację przewidzianych stawek kary za zwłokę równolegle stosowano także podwyższanie stawki podatku ze względu na zwłokę podatnika (np. o 0,50% za każdy dzień zwłoki) [zob. np. 16]. Ostatecznie jednak oparto się na mechanizmie kary za zwłokę uregulowanej ustawą z 1924 r. [17].

Funkcja omawianej instytucji wykraczała poza pokrycie strat Skarbu Państwa, stawka wymiaru początkowo przewyższała bowiem stosowane w tym czasie oprocentowanie należności [18]. Ponadto kara ta była należna dopiero od 15. dnia zwłoki, co podkreślało, że to nie aspekt kompensacyjny był jej istotą. Celem kary za zwłokę było stymulowanie podatników do dobrowolnej i możliwie terminowej realizacji zobowiązań podatkowych. Charakter sankcji, oprócz samej nazwy, podkreślały zasady wymiaru kary za zwłokę, które wymagały, by nieuiszczenie w terminie zobowiązania podatkowego było zawinione przez podatnika – tylko w takiej sytuacji powstawała bowiem zaległość podatkowa (art. 1 ustawy z dnia 9 marca 1923 r.). Element wolitywny był jednak interpretowany inaczej niż w prawie karnym. Już przepisy wykonawcze ustanawiały wrzucalne domniemanie prawne winy podatnika (rzecz niedopuszczalna w prawie karnym) [19, § 1]. Orzecznictwo Najwyższego Trybunału Administracyjnego doprecyzowywało zaś, że zawinienie rozumieć należy jedynie jako wymóg, by przyczyny nieuiszczenia leżały w osobie podatnika, a nie np. w działaniach organu podatkowego (np. w wydanej przez ten organ decyzji – warto zwrócić uwagę, że na tym etapie nie panowała jeszcze zasada bezdecyzyjnego trybu poboru podatków) [20, s. 97 i 98]. Stanowisko judykatury odpowiada poglądom wyrażonym w toku prac legislacyjnych, które legły u podstaw tej regulacji [21].

Ustawa z dnia 18 marca 1935 r. o pobieraniu odsetek od zaległości w podatkach państwowych i innych daninach publicznych [22] zastąpiła karę za zwłokę odsetkami. W tym czasie ustąpiła już hiperinflacja, a obniżki stosowanej stawki kary za zwłokę sprawiły, że instytucja ta ostatecznie utraciła sankcyjny charakter i stała się zwyczajnym oprocentowaniem należności. Podkreśla to fakt odstąpienia od 14 dni terminu ulgowego, w którym nie naliczano należności. Zmianie uległy też zasady nakładania – zniknął element zawinienia [22]. Na pierwszy plan wysunęła się zatem w tym okresie funkcja kompensacyjna.

Dekret z dnia 16 maja 1946 r. o zobowiązaniach podatkowych [23] zastąpił odsetki dodatkiem za zwłokę. Był on liczony według stawki zależnej od długości zwłoki podatnika (płatnika) i wynosił od 1% (przy zwłoce do 14 dni) do 20% zaległości podatkowej (przy zwłoce powyżej 5 miesięcy). Choć nie powrócono do wymogu zawinienia, konstrukcja tej instytucji świadczy o nadaniu jej represyjno-prewencyjnej funkcji – obliczonej na stymulowanie podatników (płatników) do możliwie najszybszego regulowania zaległości podatkowych.

Dekret z dnia 26 października 1950 r. o zobowiązaniach podatkowych [24, dalej „dekret z 1950 r.”] różnicował traktowanie podmiotów gospodarki społecznej i pozostałych, wskazując, że od zaległości tych pierwszych pobiera się odsetki za zwłokę, a od zaległości pozostałych podatników (płatników) – dodatek za zwłokę. Odsetki za

zwłokę wymierzano stałą stawką (początkowo za dzień zwłoki, potem w ujęciu rocznym), a dodatek za zwłokę – stawką zależną od długości zwłoki (a po części też podatku, w którym powstała zwłoka). O ile zatem w odniesieniu do podatników (płatników) innych niż jednostki gospodarki uspołecznionej utrzymano represyjny model dodatku za zwłokę, o tyle w odniesieniu do samych jednostek gospodarki uspołecznionej przywrócono instytucję odsetek o kompensacyjnym charakterze.

Ustawa z dnia 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych [25] znosiła podział na dodatek za zwłokę i odsetki za zwłokę, pozostawiła jednak zróżnicowane zasady wymiaru w zależności od tego, czy w zwłoce pozostawała jednostka gospodarki uspołecznionej, czy też nie; szczegółowe zasady wymiaru pozostały analogiczne jak w przypadku dekretu z 1950 r. [zob. 26, § 18 i 19].

Podobnie jak w prawie cywilnym – regulacje ustawowe zakreślały jedynie maksymalne limity odsetek za zwłokę (w prawie podatkowym ostateczne zasady wymiaru odsetek za zwłokę określał Minister Finansów). Nie odpowiadały one rzeczywistości gospodarczej okresu przemian ustrojowych – znów rozwój omawianej instytucji następował z hiperinflacją w tle. Powyższe rozwiązanie zawieszono ustawą budżetową na 1989 r., która nakazywała jednolite określenie stawki odsetek za zwłokę – w ramach limitu maksymalnej stopy procentowej od kredytów pobieranej przez banki (określanej przez prezesa Narodowego Banku Polskiego) [zob. 27, art. 18 ust. 4]. Ostatecznie od 1991 r. stawka odsetek była określana jednolicie w ramach limitu wynoszącego 200% podstawowej stawki oprocentowania kredytu refinansowego (ustalanej przez prezesa Narodowego Banku Polskiego) [zob. 28, art. 11 pkt 2].

Powstanie obowiązku zapłaty odsetek za zwłokę nie było zależne od tego, z czyjej winy te odsetki powstały – w judykaturze pojawiał się jednak pogląd, że jest to okoliczność do rozważenia w kontekście umorzenia zaległości podatkowej lub odsetek przez Ministra Finansów lub organy podatkowe z przyczyn „gospodarczo lub społecznie uzasadnionych” [29]. Podkreślono jednak, że nie ma w tym zakresie obligatoryjności, którą niektórzy podatnicy próbowali wywodzić [30]. Warto odnotować też wykładnię, że: „Odsetki w prawie podatkowym, podobnie jak w prawie cywilnym /art. 481 par. 1 Kc [31]/, są wynikiem samej zwłoki dłużnika i ich powstanie jest niezależne od przyczyn zwłoki”, a zatem okoliczności powstania obowiązku zapłaty odsetek nie mogą stanowić wypadków gospodarczo lub społecznie uzasadnionych (umożliwiających umorzenie odsetek) [32].

W podobnej formule odsetki za zwłokę zostały przejęte przez ustawę z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa [33, art. 53, dalej „Ordynacja podatkowa”]. Istotną różnicą było natomiast to, że ta ustawa sztywno określiła wysokość odsetek za zwłokę w wysokości 200% podstawowej stopy oprocentowania kredytu lombardowego (podtypu kredytu refinansowego). Minister Finansów utracił zatem kompetencję do samodzielnego ustalania stawki odsetek za zwłokę w ramach ustawowego limitu.

Zdawałoby się, że odsetki za zwłokę w polskim prawie podatkowym osiągnęły ostatecznie w Ordynacji podatkowej status oprocentowania kredytu, z jakiego ekonomicznie korzysta podatnik (płatnik), który nie reguluje w terminie swojego zobowiązania podatkowego. Doktryna prawa podatkowego zaczęła jednak dopatrywać się w tej instytucji charakteru sankcyjnego – przede wszystkim ze względu na wyższą stopę odsetek za zwłokę w prawie podatkowym niż stawka stosowana w obrocie cywilnym. Argument ten trudno podzielić, zważywszy na fakt, że z uwagi na odmienne zasady wymiaru odsetek za zwłokę w prawie cywilnym i podatkowym zasada ta nie zawsze była realizowana. Zauważyć natomiast trzeba, że obecnie funkcjonują także obniżone i podwyższone stawki odsetek za zwłokę, co dowodzi, że znów na pierwszy plan zadań omawianej instytucji wychodzi stymulowanie podatnika do poprawnego wypełnienia obowiązku podatkowego, a nie jedynie wynagrodzenie Skarbowi Państwa korzystania z należnych mu środków, co wprost wskazywane jest w uzasadnieniach projektów ustaw [34, s. 39].

Obniżone stawki odsetek za zwłokę wprowadzono ustawą z dnia 7 listopada 2008 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw [35] dla tych podatników, którzy w określonym terminie (tj. 6 miesięcy od upływu terminu na złożenie deklaracji podatkowej) złożą prawnie skuteczną korektę deklaracji oraz w terminie 7 dni od złożenia takiej korekty opłacą całą należność Skarbu Państwa (tj. zaległość podatkową wraz z obniżonymi odsetkami za zwłokę). Po uwagach Sądu Najwyższego projekt powyższej ustawy uzupełniono o wymóg dobrowolnego działania podatnika [36, s. 9-11]. W konsekwencji z instytucji tej nie może skorzystać podatnik:

- 1) którego zawiadomiono o zamiarze kontroli (a jeżeli nie stosuje się zawiadomienia – który działa po zakończeniu kontroli),
- 2) któremu doręczono upoważnienie do przeprowadzenia kontroli celno-skarbowej albo
- 3) który działa w następstwie czynności sprawdzających.

Instytucja ta nosi cechy recepcji na potrzeby prawnopodatkowe prawnokarnej instytucji czynnego żalu (zmniejszenie sankcji w zamian za dobrowolną sanację deliktu). Jej istotą nie jest zatem kompensata szkody Skarbu Państwa, lecz kształtowanie zachowania podmiotów regulowanych.

Jeżeli natomiast podatnik – w opisanych wyżej okolicznościach, których wystąpienie uniemożliwia skorzystanie z obniżonych odsetek za zwłokę – złoży korektę deklaracji w VAT albo w podatku akcyzowym, zastosowanie znajdują

podwyższone odsetki za zwłokę. Ustawodawca przewidział jednak dodatkowy wymóg – kwota uszczuplenia podatkowego musi w tych przypadkach przekroczyć 25% kwoty należnej, a jednocześnie przewyższać kwotę obliczoną na zasadach określonych w Ordynacji podatkowej (pięciokrotność minimalnego wynagrodzenia za pracę w dniu następującym po dniu płatności lub zwrotu). Pozostałe okoliczności, w których stosuje się podwyższoną stawkę odsetek za zwłokę, dotyczą już sytuacji, gdy uszczuplenie podatkowe w podatku od towarów i usług lub podatku akcyzowym zostało ujawnione przez organy podatkowe. Sankcyjny wymiar podwyższonych odsetek za zwłokę podkreśla zasada alternaty: nie stosuje się jednocześnie podwyższonych odsetek za zwłokę oraz dodatkowego zobowiązania podatkowego w VAT. Ustawodawca dostrzegł zatem, że podobieństwo funkcji obu tych instytucji skutkowałoby naruszeniem zasady *ne bis in idem* w razie ich jednoczesnego zastosowania. Podkreśla to prewencyjno-represyjną funkcję odsetek za zwłokę, a nie jedynie kompensacyjną.

#### **4. ART. 86 UST. 10I USTAWY Z DNIA 11 MARCA 2004 R.**

Dobitnym przykładem potwierdzającym tezę, że obecnie w ocenie polskiego ustawodawcy istotą odsetek za zwłokę jest represja deliktów podatkowych, a nie tylko kompensata strat Skarbu Państwa, jest art. 86 ust. 10i ustawy z dnia 11 marca 2004 r.

Przepis *de quo* dotyczy czynności podlegających opodatkowaniu, których cechą szczególną jest to, że podatek należny winien równać się podatkowi naliczonemu. Mowa o wewnątrzspółnotowym nabyciu towaru, transakcjach podlegających mechanizmowi odwróconego obciążenia, tzw. imporcie usług itd. Przedmiotem omawianego mechanizmu są zatem transakcje mające być (w zamyśle dyrektywy 2006/112/WE) neutralne podatkowo, czyli które nie powinny skutkować powstaniem jakiegokolwiek zobowiązania podatkowego (chyba że podatnik zdecydowałby się nie skorzystać z prawa do odliczenia – jednakże to już leży w jego gestii, a nie ustawodawcy). Wciąż jednak transakcje te podlegają obowiązkom instrumentalnym, jak np. obowiązkowi wykazywania odnośnych kwot we właściwych deklaracjach podatkowych. W tym obszarze odnotowano nieprawidłowości (np. pomijanie w deklaracjach kwot wynikających z takich czynności), co z kolei utrudniało efektywne sprawowanie kontroli nad takimi transakcjami [37, s. 9]. Wskazuje się, że delikt ten ma źródło m.in. w opóźnieniach w przepływie dokumentacji między kontrahentami (należy zwrócić uwagę na transgraniczny charakter transakcji objętych omawianym mechanizmem).

Odpowiedzią na przedstawiony problem ma być mechanizm wprowadzony z początkiem 2017 r. w ramach tzw. uszczelniania VAT [38]. Istotą tego rozwiązania jest ustanowienie trzymiesięcznego terminu na rozliczenie we właściwej deklaracji podatkowej podatku należnego z tytułu danej transakcji podlegającej temu mechanizmowi. Bezskuteczny upływ tego terminu pozbawia podatnika prawa do rozliczenia podatku naliczonego na zasadach ogólnych, tj. co do zasady w odniesieniu do okresu podatkowego, w którym podatek stał się wymagalny (retroaktywnie). W to miejsce podatnik może skorzystać z prawa do odliczenia jedynie w odniesieniu do okresu podatkowego, co do którego nie upłynął jeszcze termin na złożenie deklaracji podatkowej (na bieżąco). Zważywszy, że podatek należny zostanie rozliczony bez zmian, tj. retroaktywnie, nastąpi rozbieżność temporalna: podatek należny i podatek naliczony zostaną rozliczone w różnych okresach podatkowych, a w konsekwencji nie skompensują się w odniesieniu do tego samego okresu podatkowego.

Tą prostą operacją rachunkową – przesunięciem w czasie wykonania prawa do odliczenia podatku naliczonego – ustawodawca wymusza powstanie zobowiązania podatkowego i to takiego, które uległo już przekształceniu w zaległość podatkową (trzymiesięczny termin na wykazanie podatku należnego jest dłuższy niż termin na zapłatę podatku za dany okres podatkowy). Bezpośrednim rezultatem omawianej instytucji jest obowiązek zapłaty odsetek za zwłokę – należy podkreślić – w odniesieniu do transakcji, która zgodnie z dyrektywą 2006/112/WE miała nigdy nie skutkować powstaniem zobowiązania podatkowego (chyba że podatnik zdecydowałby się nie skorzystać ze swojego prawa – nie jest to okoliczność zależna od ustawodawcy).

W świetle powyższego mechanizmu teza, że odsetki za zwłokę mają w obecnym polskim prawie podatkowym pełnić funkcję kompensacyjną, traci podstawy: oto odsetki za zwłokę są należne, chociaż ekonomicznie nie nastąpiło żadne uszczuplenie podatkowe (nie ma zatem czego kompensować) – podstawą ich wymiaru jest jedynie sztuczna operacja rachunkowa. Jak wskazano powyżej, *ratio legis* tego rozwiązania polega na stymulowaniu podatników do terminowego uwzględniania w deklaracjach rzeczonych transakcji. Tej instytucji przypisuje się zatem funkcję represyjno-prewencyjną.

#### **5. SPORY WOKÓŁ ART. 86 UST. 10I USTAWY Z DNIA 11 MARCA 2004 R.**

Rzecz oczywista – podatnicy zakwestionowali wyżej opisany mechanizm. Podstawę ku temu dały przepisy dyrektywy 2006/112/WE. Otóż omawiany mechanizm dotyczy prawa do odliczenia podatku naliczonego, które jest filarem systemu VAT. Prawo to stanowi narzędzie, za pomocą którego realizowana jest zasada neutralności wynikająca z konstrukcji tego podatku jako podatku konsumpcyjnego oraz podatku wielofazowego netto (od

wartości dodanej). W skrócie: ma uwolnić podatnika (będącego przedsiębiorcą) od ciężaru podatku, który w całości winien zostać poniesiony przez konsumenta.

Zważywszy na fundamentalne znaczenie omawianego prawa, narosła już wokół niego bogata jurisprudencja. Dotyczyła ona jednak zazwyczaj odmowy prawa do odliczenia, a nie przesunięcia w czasie jego wykonania. W konsekwencji orzecznictwo polskich sądów administracyjnych prezentuje rozbieżne poglądy, co doprowadziło do skierowania do TSUE pytania prejudycjalnego o to, czy prawo unijne nie stoi na przeszkodzie omawianemu mechanizmowi. Warto pokrótce przyjrzeć się tej dyskusji w kontekście stosowania odsetek za zwłokę.

Kwestia wstępna dotyczy tego, czy w ogóle polski ustawodawca miał prawo ingerować w wykonywanie prawa do odliczenia. Odnośnie do transakcji objętych omawianym mechanizmem dyrektywa 2006/112/WE wskazuje, że celem skorzystania z prawa do odliczenia podatnik musi spełnić formalności określone przez dane państwo członkowskie (art. 178 ust. 1 lit. c, d i f dyrektywy 2006/112/WE) [zob. 8]. W polskiej doktrynie dotyczącej tego zagadnienia uwidocznił się jednak punkt sporny, czy formalności te mają znaczenie jedynie dla kwestii, czy prawo do odliczenia przysługuje jako takie, czy też mogą rzutować na sposób wykonania tego prawa [39]. Od odpowiedzi na to pytanie zależy ocena, czy polski ustawodawca działał w ramach przysługującego mu upoważnienia, czy też je przekroczył.

Zasadą jest, że podatnik może wykonać prawo do odliczenia za okres, w którym powstało. obrońcy mechanizmu *de quo* wskazują jednak, że dyrektywa 2006/112/WE umocowuje państwa członkowskie do upoważniania podatników do wykonywania tego prawa przez dłuższy okres (art. 180 tej dyrektywy). W uprawnieniu tym upatruje się kompetencji państw członkowskich do określania ram czasowych wykonywania prawa do odliczenia (np. wprowadzenia okresu przedawnienia) [40, pkt 43]. Polski ustawodawca miałby działać jedynie w wykonaniu tego władztwa.

Z kolei krytycy omawianej instytucji wskazują, że żadne z postanowień przywołanej dyrektywy nie prowadzi do skutku równoważnego z przesunięciem w czasie prawa do odliczenia podatku naliczonego, a tym samym bronią prawa do natychmiastowego odliczenia podatku naliczonego [39]. Przytaczają w tym kontekście wyrok w sprawie Senatex [41], w którym TSUE zakwestionował podobny mechanizm wprowadzony w prawie niemieckim. Rozwiązanie to przewidywało, że korekta faktury w zakresie formalnych wymogów (numer VAT nabywcy) nie miała retroaktywnego skutku, a w konsekwencji wynikające z niej prawo do odliczenia można było wykonać jedynie w odniesieniu do roku, w którym nastąpiła korekta (na bieżąco). Przesunięcie w czasie prawa do odliczenia miało stanowić sankcję za naruszenie wymogów formalnych. Bliższa lektura orzeczenia w sprawie Senatex prowadzi do wniosku, że TSUE zakwestionował niemiecki mechanizm ze względu na to, że wykraczał ponad to, co konieczne dla osiągnięcia jego celów (naruszono zatem zasadę proporcjonalności – zob. niżej), ponieważ możliwe było skorzystanie z innych rozwiązań.

Zarówno w tym orzeczeniu, jak i w innych TSUE afirmuje jednak kompetencje państw członkowskich do ustanawiania sankcji, przy czym z uwagi na brak harmonizacji państwa te mogą to czynić wedle własnego uznania, choć w granicach wyznaczonych ogólnymi zasadami prawa unijnego [42]. W tym ujęciu polski mechanizm – rozpatrywany jako sankcja za naruszenie wymogów formalnych – nie może zostać apriorycznie odrzucony, lecz jako potencjalnie zgodny z prawem unijnym wymaga dalszej analizy. W omawianym przypadku szczególne znaczenie mają zasada neutralności VAT oraz zasada proporcjonalności.

Kwestia zasadnicza dotyczy tego, czy omawiany mechanizm nie godzi w istotę prawa do odliczenia (zasada neutralności) ani nie wykracza ponad to, co konieczne dla osiągnięcia stawianych przed nim celów (zasada proporcjonalności). Jak wspomniano powyżej, istota prawa do odliczenia sprowadza się do uwolnienia podatnika od ciężaru ekonomicznego podatku. Czy zasada neutralności rozciąga się także na odsetki za zwłokę?

Jeśli przyjąć, że odsetki mają funkcję kompensacyjną, brak jest w omawianym przypadku ekonomicznej podstawy do ich naliczenia. Nie można twierdzić, że Skarb Państwa w tej sytuacji w jakikolwiek sposób kredytyje podatnika. Założeniem jest bowiem neutralność podatkowa transakcji objętych mechanizmem *de quo*. Oznacza to, że jeśli tylko podatnik zechce skorzystać z prawa do odliczenia, to w odniesieniu do tych transakcji – w zamyśle dyrektywy 2006/112/WE – nie powstanie żadna należność podatkowa. Zaległość podatkowa stanowiąca podstawę naliczenia odsetek jest kreowana przez polski mechanizm w sposób sztuczny (ma charakter wyłącznie formalny, choć materialnie nie doszło do żadnego uszczuplenia podatkowego) i wynika wyłącznie z uniemożliwienia podatnikowi natychmiastowego wykonania prawa do odliczenia. Z tej perspektywy pogląd o niedopuszczalności omawianego rozwiązania koresponduje z dotychczasową judykaturą TSUE, która liberalnie podchodzi do warunków wykonywania prawa do odliczenia, wskazując, że nie można go odmówić mimo niespełnienia niektórych wymogów formalnych (terminowe ujęcie w deklaracji stanowi zaś jedynie formalność), jeżeli tylko spełnione zostały materialnoprawne przesłanki nabycia tego prawa, a brak mowy o oszustwie podatkowym lub nadużyciu prawa [43, pkt 43; zob. 39].

Jednakże TSUE zaznaczył, że zasady neutralności nie narusza ustanawianie okresów na wykonywanie prawa do odliczenia (których naruszenie pociąga za sobą sankcję w postaci utraty tego prawa), jeżeli tylko są one zgodne z zasadą równoważności (mają takie samo zastosowanie w sprawach podatkowych z zakresu prawa zarówno unijnego, jak i krajowego) oraz efektywności (nie uniemożliwiają ani nie utrudniają istotnie jego wykonania) [44, pkt 49]. *A maiori ad minus*, skoro zasada ta znajduje zastosowanie do odmowy prawa do odliczenia, to powinna mieć też zastosowanie do przesunięcia w czasie jego wykonania. obrońcy mechanizmu wskazują, że trzymiesięczny okres nie czyni niemożliwym ani nie utrudnia w istotny sposób wykonania prawa do odliczenia, lecz jest wystarczający dla starannego przedsiębiorcy na uzyskanie niezbędnej dokumentacji [45]. Co więcej, w orzeczeniu w sprawie EMS-Bulgaria Transport OOD [44] TSUE uznał, że odsetki za zwłokę, jako sankcja, nie godzą w zasadę neutralności tak długo, jak długo ostateczna kwota odsetek nie równa się kwocie podatku naliczonego (dopiero w takim bowiem wypadku podatnik zostaje efektywnie pozbawiony prawa do odliczenia). W tym ujęciu odsetki za zwłokę nie godzą w zasadę neutralności, lecz jednocześnie pełnią funkcję nie kompensacyjną, a właśnie represyjną.

Warto także zwrócić uwagę, że w zadanym pytaniu prejudycjalnym polski sąd sugeruje „salomonowe” rozwiązanie: uznać dopuszczalność omawianego mechanizmu, lecz wykluczyć jego stosowanie w odniesieniu do podatników działających w dobrej wierze [zob. 9]. Jak wskazywano powyżej (w pkt 2 i 3), podstawą naliczania odsetek za zwłokę tak w prawie cywilnym, jak i w prawie podatkowym jest samo wystąpienie opóźnienia w realizacji zobowiązania – bez względu na okoliczności jego powstania (w tym ewentualnej winy dłużnika). Tymczasem dobra wiara, którą polski sąd proponuje w charakterze okoliczności tamującej zastosowanie omawianego mechanizmu, jest pojęciem z zakresu cywilistycznego pojmowania winy (która wyrażać się ma w złej wierze lub ewentualnie w niedochowaniu należytej staranności). Jest to wyraz quasi-karnej ewolucji sankcji podatkowych (szerzej omówionej w osobnym opracowaniu [zob. 4]), ale nade wszystko jest to wyraz postrzegania odsetek za zwłokę właśnie jako sankcji, a nie jedynie ekonomicznej kompensaty.

Ostatni wątek, który należy poruszyć na potrzeby niniejszej analizy, to argument z orzeczenia w sprawie Senatex [41], dość często przywoływany przez polskie sądy na poparcie tezy, że omawiany mechanizm jest niezgodny z prawem unijnym.

Jak wskazano powyżej, TSUE zakwestionował rozwiązanie niemieckie jako niezgodne z zasadą proporcjonalności, gdyż uznał, że możliwe było odwołanie się do innych, mniej dolegliwych środków dla realizacji celu tej instytucji – ochrony prawidłowego funkcjonowania systemu VAT. Środki takie, jak np. grzywna lub kara pieniężna, mogłyby lepiej odpowiadać wadze deliktu, a w konsekwencji respektować zasadę proporcjonalności. Pogląd ten nie przystaje do polskich warunków.

W polskim prawie podatkowym brak rozbudowanego systemu sankcji podatkowych, które brałyby na siebie ciężar sankcjonowania norm prawnopodatkowych. Instytucje takie budzą liczne kontrowersje i opór społeczny. Dobrym przykładem jest dodatkowe zobowiązanie podatkowe: po dwakroć skarżone do Trybunału Konstytucyjnego [zob. 46, 47] oraz do TSUE [zob. 48, 49], abrogowane (art. 109 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. uchylony ustawą z dnia 7 listopada 2008 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw [50] oraz wcześniejszy art. 25 ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym [51]), a następnie przywrócone w ustawie z dnia 11 marca 2004 r. (dział XI rozdział 5 dodany ustawą z dnia 1 grudnia 2016 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw [52]), a dalej transponowane na grunt Ordynacji podatkowej (dział III rozdział 6a dodany ustawą z dnia 23 października 2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw [53]). Ponadto, jak wskazuje się w doktrynie, w warunkach skarbowości masowej przepisy karne (ze względu na wymogi proceduralne) nie stanowią adekwatnego narzędzia sankcjonowania prawa podatkowego, co potwierdza wspomniana quasi-karna ewolucja sankcji podatkowych. W konsekwencji polski ustawodawca często korzysta z innych instytucji (sankcji podatkowych niewłaściwych), jak właśnie omawiane odsetki za zwłokę. Zważywszy, że istotą deliktu sankcjonowanego przez art. 86 ust. 10i ustawy z dnia 11 marca 2004 r. jest nieterminowa realizacja obowiązków przez podatników, konstrukcja odsetek za zwłokę stanowi w tej sytuacji adekwatne narzędzie (wymiar sankcji zależy od długości zwłoki podatnika). Jednocześnie traktowanie odsetek w charakterze sankcji, a nie kompensaty, to odpowiedź na zarzut o brak proporcjonalności omawianego rozwiązania ze względu na brak ryzyka uszczuplenia podatkowego – podstawą „odsetek” jest nie uszczuplenie podatkowe, lecz naruszenie obowiązku (o kluczowym znaczeniu dla funkcjonowania systemu podatkowego).

## 6. WNIOSKI

Poczyniona wyżej analiza dowodzi, że obecnie odsetki za zwłokę traktowane są przede wszystkim jako narzędzie represji (sankcji), a nie jedynie kompensaty (odszkodowania) za korzystanie z cudzego kapitału.

Dobitnym przykładem jest art. 86 ust. 10i ustawy z dnia 11 marca 2004 r., który skutkuje naliczeniem odsetek za zwłokę w sytuacji, gdy materialnie nie dochodzi do uszczuplenia podatkowego – zaległość podatkowa stanowiąca podstawę ich naliczania ma charakter wyłącznie formalny. Jest sztucznie generowana przez ustawodawcę, który przesuwa w czasie rozliczenie przysługującego podatnikowi prawa do odliczenia podatku naliczonego odnoszącego się do transakcji mających nie skutkować dla podatnika żadnym ciężarem podatkowym.

Zgodność powyższego mechanizmu z prawem do odliczenia oceni TSUE. Jeśli przyjąć założenie, że odsetki pełnią funkcję kompensacyjną – w ocenie autora nie sposób bronić tego rozwiązania ani na gruncie zasady neutralności (jest to ekonomiczny ciężar wynikający z rozliczenia podatkowego transakcji), ani proporcjonalności (brak jest ekonomicznej podstawy do naliczenia takich odsetek). Jeżeli jednak traktować odsetki za zwłokę w charakterze sankcji, konkluzja może być odmienna – mogą być zgodne z zasadą neutralności (dopóki nie wyrównają wartości przysługującego podatnikowi prawa do odliczenia) oraz proporcjonalności (szczególnie uwzględniając specyfikę polskiego prawa podatkowego).

W ocenie autora traktowanie odsetek za zwłokę jako narzędzia represji (sankcji) stanowi jednak patologię tej instytucji, podważającą zaufanie podmiotów regulowanych do polskiego systemu podatkowego, a w konsekwencji godzącą w jego funkcjonowanie. Idea tej instytucji, a wraz z nią zasadnicza regulacja prawna, przejawia się bowiem w oprocentowaniu niezwróconej w terminie należności. W konsekwencji nałożenie sankcji przez ustawodawcę w trybie art. 86 ust. 10i ustawy z dnia 11 marca 2004 r. wymagało działania sztucznego (tj. wygenerowania zaległości podatkowej istniejącej wyłącznie „na papierze” na potrzeby wymiaru odsetek), co godzi z kolei w poczucie sprawiedliwości po stronie podmiotów regulowanych.

Powyższe okoliczności wskazują na pilną potrzebę kompleksowego uregulowania w polskim prawie właściwych sankcji podatkowych, które przejęłyby funkcję prewencyjno-represyjną w zakresie prawa podatkowego. Z jednej strony prowadziłyby to do pożądanego w doktrynie depenalizacji prawa podatkowego, z drugiej – ograniczałyby do niezbędnego minimum odwoływanie się ustawodawcy do sankcji podatkowych niewłaściwych. Te ostatnie, stanowiąc nadużycie instytucji prawa podatkowego służących do innych celów (jak właśnie omawiane odsetki za zwłokę), godzą w poczucie sprawiedliwości podmiotów regulowanych. Tymczasem w dobie skarbowości masowej to ich morale jest fundamentem systemu podatkowego, bo rozstrzyga o jego prawidłowym funkcjonowaniu lub nie.

---

#### Bibliografia:

- [1] Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, tekst jednolity Dz.U. z 2020 r. poz. 106 ze zm.
- [2] Dyrektywa 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, Dz. Urz. UE L 347 z 11.12.2006, s. 1, ze zm.
- [3] H. Dzwonkowski (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2020.
- [4] B. Gryziak, *O quasi-karnej ewolucji sankcji podatkowych na przykładzie dodatkowego zobowiązania podatkowego oraz odsetek za zwłokę (polsko-włoska analiza porównawcza)*, „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2020, nr 7.
- [5] S. La Rosa, *Principi di diritto tributario*, Torino 2016.
- [6] J. Matarewicz, *Ustawa o podatku od towarów i usług. Komentarz aktualizowany*, LEX, 2020.
- [7] Wyrok WSA w Krakowie z dnia 29 września 2017 r., I SA/Kr 709/17, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/4942C1EEEB>, dostęp: 25.08.2020.
- [8] Wyrok WSA w Warszawie z dnia 9 maja 2019 r., III SA/Wa 2691/18, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/10D217AC20>, dostęp: 25.08.2020.
- [9] Postanowienie WSA w Gliwicach z dnia 4 listopada 2019 r., I SA/GI 495/19, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/F7C657F7B5>, dostęp: 25.08.2020.
- [10] M. Niesiobędzka, *Dlaczego nie płacimy podatków? Psychologiczna analiza uchylania się od opodatkowania*, Warszawa 2013.
- [11] T. Wiśniewski, komentarz do art. 481, w: *Kodeks cywilny. Komentarz. Tom III. Zobowiązania. Część ogólna*, J. Gudowski (red.), Warszawa 2018.
- [12] P. Dolniak, *Odsetki za opóźnienie w transakcjach handlowych jako mechanizm przeciwdziałania opóźnieniom w zapłacie*, „Przegląd Prawa Handlowego” 2018, nr 12.
- [13] H. Dzwonkowski, *Sankcje podatkowe*, Raport nr 116 Biura Studiów i Ekspertyz Kancelarii Sejmu, 1997.
- [14] T. Kubicki, *Rozwój podatku dochodowego w Polsce*, Warszawa 1930.
- [15] Ustawa z dnia 9 marca 1923 r. o karach za zwłokę oraz o kosztach egzekucyjnych, Dz.U. Nr 31, poz. 189 ze zm., druk Sejmu II RP I kad. nr 72.
- [16] Rozporządzenie Prezydenta Rzeczypospolitej z dnia 16 lutego 1924 r. o podniesieniu stawek podatków bezpośrednich, Dz.U. Nr 16, poz. 151.
- [17] Ustawa z dnia 31 lipca 1924 r. o pobieraniu od zaległości w podatkach bezpośrednich oraz w należnościach stemplowych kar za zwłokę, odsetek za odroczenie, tudzież kosztów egzekucyjnych, Dz.U. Nr 73, poz. 721, druk Sejmu II RP I kad. nr 1379.
- [18] Druk Sejmu II RP III kad. nr 1037.
- [19] Rozporządzenie Ministra Skarbu z dnia 29 marca 1923 r. w przedmiocie wykonania ustawy z dnia 9 marca 1923 r. o karach za zwłokę oraz o kosztach egzekucyjnych, Dz.U. Nr 38, poz. 259.



- [20] R. Langrod (red.), „Przegląd Skarbowy. Sprawy podatkowe. Cła, monopole i finanse komunalne. Miesięcznik dla praktyki prawa skarbowego” 1938, nr 3.
- [21] Druk Sejmu II RP I kad. nr 251.
- [22] Ustawa z dnia 18 marca 1935 r. o pobieraniu odsetek od zaległości w podatkach państwowych i innych daninach publicznych, Dz.U. Nr 22, poz. 129 ze zm.
- [23] Dekret z dnia 16 maja 1946 r. o zobowiązaniach podatkowych, Dz.U. Nr 27, poz. 173.
- [24] Dekret z dnia 26 października 1950 r. o zobowiązaniach podatkowych, Dz.U. Nr 49, poz. 452.
- [25] Ustawa z dnia 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych, Dz.U. Nr 27, poz. 111 ze zm.
- [26] Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 29 czerwca 1981 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o zobowiązaniach podatkowych, Dz.U. Nr 18, poz. 88.
- [27] Ustawy budżetowa na rok 1989 z dnia 15 lutego 1989 r., Dz.U. Nr 7, poz. 45.
- [28] Ustawa z dnia 28 grudnia 1989 r. o zmianie niektórych ustaw regulujących zasady opodatkowania, Dz.U. Nr 74, poz. 443.
- [29] Wyrok NSA z dnia 14 maja 1998 r., I SA/Kr 1141/97, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/2B46976CC5>, dostęp: 25.08.2020.
- [30] Wyrok SN z dnia 7 października 1997 r., III RN 46/97, [http://www.sn.pl/sites/orzecznictwo/orzeczenia1/iii\\_rn\\_46-97.pdf](http://www.sn.pl/sites/orzecznictwo/orzeczenia1/iii_rn_46-97.pdf), dostęp: 25.08.2020.
- [31] Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny, tekst jednolity Dz.U. z 2019 r. poz. 1145 ze zm.
- [32] Wyrok NSA z dnia 29 kwietnia 1998 r., I SA/Gd 1510/96, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/6D18677C32>, dostęp: 25.08.2020.
- [33] Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, tekst jednolity Dz.U. z 2020 r. poz. 1325 ze zm.
- [34] Druk Sejmu III RP VII kad. nr 3462. Uzasadnienie rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw, <http://orka.sejm.gov.pl/Druki7ka.nsf/0/682E71A9197D9E99C1257E5E00440664/%24File/3462-uzas.docx>, dostęp: 25.08.2020.
- [35] Ustawa z dnia 7 listopada 2008 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw, Dz.U. Nr 209 poz. 1318.
- [36] Pismo BSA III-021-114/08. Uwagi do projektu ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa nadesłane w odpowiedzi na pismo Zastępcy Szefa Kancelarii Sejmu p. Lecha Czapli z dnia 23 lipca 2008 r. PS-191/08, w: druk Sejmu III RP VI kad. nr 906, [http://orka.sejm.gov.pl/Druki6ka.nsf/0/0EF59DFE69D754CEC12574B90037201F/\\$file/906.pdf](http://orka.sejm.gov.pl/Druki6ka.nsf/0/0EF59DFE69D754CEC12574B90037201F/$file/906.pdf), dostęp: 25.08.2020.
- [37] Druk Sejmu III RP VIII kad. nr 965. Uzasadnienie rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw, <http://orka.sejm.gov.pl/Druki8ka.nsf/0/7E779774C14B578BC125805A0048C94D/%24File/965-uzasadnienie.docx>, dostęp: 25.08.2020.
- [38] Ustawa z dnia 1 grudnia 2016 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw, Dz.U. poz. 2024.
- [39] Wyrok WSA w Warszawie z dnia 22 października 2019 r., III SA/Wa 628/19, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/F1049E6ED3>, dostęp: 25.08.2020.
- [40] Wyrok TSUE z dnia 8 maja 2008 r. w sprawach połączonych C-95/07 i C-96/07 Ecotrade SpA v. Agenzia Entrate Ufficio Genoa 3, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/TXT/?uri=CELEX:62007CJ0095>, dostęp: 25.08.2020.
- [41] Wyrok TSUE z dnia 15 września 2016 r. w sprawie C-518/14 Senatex GmbH v. Finanzamt Hannover-Nord, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/TXT/?uri=CELEX:62014CJ0518>, dostęp: 25.08.2020.
- [42] Wyrok TSUE z dnia 6 lutego 2014 r. w sprawie C-424/12 SC Fatorie SRL v. Direcția Generală a Finanțelor Publice Bihor, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/TXT/?uri=CELEX:62012CJ0424>, dostęp: 25.08.2020.
- [43] Wyrok TSUE z dnia 1 marca 2012 r. w sprawie C-280/10 Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz, spółka jawna v. Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/TXT/?uri=CELEX:62010CJ0280>, dostęp: 26.08.2020.
- [44] Wyrok TSUE z dnia 12 lipca 2012 r. w sprawie C-284/11 EMS-Bulgaria Transport OOD v. Direktor na direkcija „Obzawlwane i uprawnienie na izpylnenioto” Płowdiw, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/TXT/?uri=CELEX:62011CJ0284>, dostęp: 26.08.2020.
- [45] Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 23 stycznia 2019 r., III SA/Gl 1090/18, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/5D06013A4E>, dostęp: 26.08.2020.
- [46] Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 29 kwietnia 1998 r., K 17/97, <https://ipo.trybunal.gov.pl/ipo/view/sprawa.xhtml?sprawa=3086&dokument=90>, dostęp: 26.08.2020.
- [47] Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 4 września 2007 r., P 43/06, <https://ipo.trybunal.gov.pl/ipo/view/sprawa.xhtml?sprawa=4163&dokument=1038>, dostęp: 26.08.2020.
- [48] Wyrok TSUE z dnia 15 stycznia 2009 r. w sprawie C-502/07 K-1 sp. z o.o. v. Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/TXT/?uri=CELEX:62007CJ0502>, dostęp: 26.08.2020.
- [49] Wyrok TSUE z dnia 29 lipca 2010 r. w sprawie C-188/09 Dyrektor Izby Skarbowej w Białymstoku v. Profaktor Kulesza, Frankowski, Józwiak, Orłowski sp. j., <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/TXT/?uri=CELEX:62009CJ0188>, dostęp: 26.08.2020.
- [50] Ustawa 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, druk Sejmu III RP VI kad. nr 817, [http://orka.sejm.gov.pl/Druki6ka.nsf/0/E57D246853D92E6CC1257490002ACA3D/\\$file/817.pdf](http://orka.sejm.gov.pl/Druki6ka.nsf/0/E57D246853D92E6CC1257490002ACA3D/$file/817.pdf), dostęp: 26.08.2020.
- [51] Ustawa z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym, Dz.U. Nr 11, poz. 50 ze zm.
- [52] Ustawa z dnia 1 grudnia 2016 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw, Dz.U. poz. 2024, druk Sejmu III RP VIII kad. nr 965, <http://orka.sejm.gov.pl/Druki8ka.nsf/0/7E779774C14B578BC125805A0048C94D/%24File/965.pdf>, dostęp: 26.08.2020.
- [53] Ustawa z dnia 23 października 2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw, Dz.U. poz. 2193, druk Sejmu III RP VIII kad. nr 2860, <http://www.sejm.gov.pl/sejm8.nsf/druk.xsp?nr=2860>, dostęp: 26.08.2020.

Artykuł do redakcji wpłynął: 12.08.2020 r.

Zweryfikowaną wersję po recenzji otrzymano: 24.08.2020 r.

Adres autora: [gryziak.bartosz@gmail.com](mailto:gryziak.bartosz@gmail.com)