

Harmonizacja a różnorodność systemów podatkowych na przykładzie rozbieżności hybrydowych w zakresie prawa do odliczenia podatku naliczonego w VAT

Harmonisation and tax systems' diversity on example of hybrid mismatches related to the right of deduction in VAT

Bartosz Gryziak

Doktorant w Katedrze Prawa Finansowego WPiA UW, Master Universitario in Diritto Italiano, ORCID: 0000-0002-5519-1161

Streszczenie

W założeniu harmonizacja w ramach wspólnego systemu podatku od wartości dodanej w Unii Europejskiej (UE) powinna usunąć niezgodności między ogólnymi podatkami obrotowymi pobieranymi w poszczególnych państwach członkowskich. Przedstawiona analiza dowodzi i obrazuje, że cel ten nie jest w pełni osiągnięty – w ramach wspólnego systemu podatku od wartości dodanej w pewnym stopniu występują rozbieżności hybrydowe (tj. takie, które pozwalają na osiągnięcie nienależnych korzyści podatkowych poprzez wykorzystanie różnic w systemach prawnopodatkowych zainteresowanych jurysdykcji). Analiza wskazuje, że rozbieżności te mogą mieć źródło w różnorodności systemów prawnopodatkowych, tj. sposobów myślenia o prawie podatkowym, w UE.

Słowa kluczowe: harmonizacja, system podatkowy, rozbieżności hybrydowe, prawo do odliczenia podatku naliczonego.

Abstract

In theory the harmonisation within the common system of VAT in the European Union should eradicate any relevant discrepancies between the turnover taxes charged by the EU Member States. The analysis proves and shows that this aim is not achieved fully yet – there are some hybrid mismatches (understood as the discrepancies between domestic tax systems that allow the taxable persons to obtain undue tax advantages) in the common system of VAT. The analysis indicates that the mismatches can derive from the tax systems' diversity, i.e. ways of thinking about tax law, in the European Union.

Keywords: harmonisation, tax system, hybrid mismatches, right of deduction.

1. PROBLEM BADAWCZY

Polityczne przedsięwzięcie, jakim jest utworzenie jednego, wspólnego rynku wewnętrznego w UE, dało asumpt do sformułowania i realizacji postulatu harmonizacji opodatkowania w państwach członkowskich. Przyjmuje się bowiem, że warunkiem prawidłowego funkcjonowania tego rynku jest usunięcie zaburzeń, jakie mogłyby wynikać z rozbieżności zasad podatkowych w poszczególnych państwach członkowskich. Ze względu na intensywność oddziaływania na dokonywany w ramach tego rynku obrót towarami i usługami postulat harmonizacji opodatkowania dotyczy przede wszystkim podatków pośrednich (choć zaznaczyć należy, że w mniejszym, ale stale wzrastającym stopniu odnosi się także do opodatkowania bezpośredniego).

W myśl art. 113 TFUE¹ istotą rzeczzonej harmonizacji jest zbliżenie ustawodawstw podatkowych państw członkowskich w stopniu, jaki jest niezbędny do:

- 1) zapewnienia ustanowienia i funkcjonowania rynku wewnętrznego oraz
- 2) uniknięcia zakłóceń konkurencji.

Rezultatem harmonizacji nie jest zatem unifikacja (tj. stworzenie jednego systemu podatkowego), lecz jedynie usunięcie dysonansów występujących w różnorodnych systemach podatkowych.

Przeciwieństwem harmonizacji jest występowanie rozbieżności hybrydowych. Pojęcie to co prawda zostało wypracowane w odniesieniu do podatku dochodowego od osób prawnych², jednakże jego istota jest wspólna wszystkim podatkom. Mowa o takich rozbieżnościach w zasadach opodatkowania mających zastosowanie w różnych jurysdykcjach podatkowych do tego samego zdarzenia gospodarczego, które prowadzą do osiągania przez podatników korzyści podatkowych³, materialnie godzących – pomimo formalnej zgodności z obowiązującym prawem – w podstawową wartość systemu podatkowego, tj. sprawiedliwy (tzn. zgodny z zasa-

dą zdolności płatniczej) rozdział ciężaru podatkowego między interesariuszy. Przykład stanowi podwójne nieopodatkowanie wynikające z przyjęcia w zainteresowanych jurysdykcjach odmiennych zasad rozgraniczenia ich władztwa podatkowego, w wyniku czego żadna z tych jurysdykcji nie uważa się za uprawnioną do opodatkowania danego zdarzenia gospodarczego.

Analizie poddano następujący problem badawczy: czy w ramach wspólnego (tj. w założeniu zharmonizowanego) systemu podatku od wartości dodanej w UE występują rozbieżności hybrydowe w powyższym znaczeniu? Celem badania jest zobrazowanie problemów, jakie ujawniły się w związku z próbami harmonizacji VAT⁴ w UE, a są nierozzerwalnie związane z różnorodnością systemów prawnopodatkowych w państwach członkowskich. Odpowiedzi na zadany problem poszukiwano metodą prawnoporównawczą, przy czym analizę zawężono do kwestii prawa do odliczenia podatku naliczonego, ponieważ stanowi ono cechę dystyngtywną konstrukcji VAT. Poniżej omówiono przykładową, zidentyfikowaną rozbieżność hybrydową w VAT.

2. ISTOTA PRAWA DO ODLICZENIA PODATKU NALICZONEGO A RÓŻNORODNOŚĆ SYSTEMÓW PRAWNODATKOWYCH

Opodatkowanie wartości dodanej w danej fazie obrotu możliwe jest właśnie poprzez mechanizm umożliwiający pomniejszenie kwoty podatku należnego z tytułu tej fazy obrotu, tj. od dostawy towarów lub świadczenia usług przez podatnika VAT (tzw. podatek „na wyjściu”), o kwotę podatku naliczonego we wcześniejszych fazach obrotu, tj. zapłaconego przez tego podatnika w ramach nabywania towarów i usług bezpośrednio lub pośrednio wykorzystywanych na potrzeby dokonywanych przez niego dostaw towarów lub świadczenia usług (tzw. podatek „na wejściu”)⁵. O ile formalnie przedmiotem opodatkowania VAT jest każda czynność podlegająca opodatkowaniu, tj. dostawa towarów lub świadczenie usług za wynagrodzeniem, o tyle dopiero nadwyżka podatku należnego nad naliczonym świadczy o wystąpieniu w danej fazie obrotu wartości dodanej, która jest ekonomicznym przedmiotem opodatkowania VAT – i dopiero w takiej sytuacji powinno dojść do powstania zobowiązania podatkowego. Zaznaczyć przy tym należy, że VAT, jako podatek obrotowy, teoretycznie powinien obciążać każdą czynność podlegającą opodatkowaniu z osobna, niemniej ze względów prakseologicznych rozliczenie VAT ma charakter zagregowany, tj. zobowiązanie podatkowe powstaje nie w odniesieniu do pojedynczej czynności, lecz za okres podatkowy (co do zasady ogół podatku należnego, jaki stał się wymagalny w tym okresie podatkowym, może być pomniejszony o ogół podatku naliczonego, co do którego w tym okresie powstało prawo do odliczenia)⁶.

2.1. Przesłanki prawa do odliczenia podatku naliczonego

W judykaturze Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (TSUE) wyróżnia się przesłanki materialne i formalne powstania prawa do odliczenia podatku naliczonego, przy czym niedochowanie wymogów formalnych nie powinno – w ocenie TSUE – stanowić samodzielnej podstawy zakwestionowania prawa podatnika do odliczenia podatku naliczonego,

jeżeli naruszenie to nie uniemożliwia weryfikacji przesłanek materialnych⁷.

W odniesieniu do przesłanek materialnych wyróżnia się:

- 1) wymagalność podatku należnego od dostawy towarów lub świadczenia usług nabywanych przez podatnika VAT. Towar lub usługa muszą zatem:
 - a) zostać nabyte od innego podatnika VAT,
 - b) podlegać stawce VAT wywołującej efektywne opodatkowanie, tj. kwotę podatku, która ponadto
 - c) stała się wymagalna w rozumieniu dyrektywy 2006/112/WE⁸ (przesłanka nr 1);
- 2) wykorzystanie nabytych towarów i usług na potrzeby dostaw towarów i świadczenia usług przez tego podatnika. Towar lub usługa muszą zatem zostać:
 - a) nabyte przez podatnika VAT działającego w takim charakterze oraz
 - b) najpierw przeznaczone przez tego podatnika, a następnie faktycznie wykorzystane przez niego do czynności dających prawo do odliczenia podatku naliczonego w rozumieniu dyrektywy 2006/112/WE (przesłanka nr 2).

W odniesieniu do przesłanek formalnych wskazuje się przede wszystkim na konieczność udokumentowania czynności nabycia towaru lub usługi odpowiednią fakturą – prawidłową pod względem zarówno formalnym, jak i materialnym (przedmiotowo – co do ilości i rodzaju świadczenia; podmiotowo – co do stron transakcji) (przesłanka nr 3).

Już na etapie zarysowanych powyżej ogólnych przesłanek prawa do odliczenia podatku naliczonego ujawniają się różnice we wspólnym systemie podatku od wartości dodanej w UE.

Odnosnie do przesłanki nr 1 należy zauważyć, że pojęcie wymagalności podatku, którym posługuje się dyrektywa 2006/112/WE, nie jest ekwiwalentne wobec momentu powstania obowiązku podatkowego, którym posługuje się polski ustawodawca, lecz wobec terminu zapłaty zobowiązania podatkowego⁹. Różnica ta nie wpływa jednak na możliwość uzyskania korzyści podatkowej (a wręcz przeciwnie – umożliwia dobrowolną wcześniejszą zapłatę zobowiązania podatkowego przez podatnika, zob. np. zaliczka za ostatni miesiąc lub kwartał danego roku kalendarzowego we Włoszech¹⁰). O ile taka rozbieżność nie przekłada się w istotny sposób na prawo do odliczenia podatku naliczonego (podatek ten powstaje zawsze w określonym w dyrektywie 2006/112/WE momencie wymagalności, bez względu na to, jakim pojęciem posługuje się prawodawca krajowy), o tyle obrazuje, że już tak podstawowe pojęcia nauki prawa podatkowego, jak obowiązek podatkowy, są przedmiotem rozbieżności między poszczególnymi systemami prawnopodatkowymi w UE (w istocie w dyrektywie 2006/112/WE nie występuje obowiązek podatkowy rozumiany w taki sposób, jak w polskich przepisach).

Odnosnie do przesłanki nr 2 należy zauważyć, że rozumienie związku nabywanych towarów lub usług z dokonywanymi czynnościami podlegającymi opodatkowaniu może wbrew pozorom przejawiać się rozmaicie, czego dowodem jest wspomniana rozbieżność hybrydowa. Różnice te mają kluczowe znaczenie dla powstawania takich rozbieżności, ponieważ decydują o tym, czy w danym państwie może przy-

sługiwać prawo do odliczenia podatku naliczonego, gdy dana czynność nie jest efektywnie opodatkowana w drugim (dojdzie więc do podwójnego nieopodatkowania i wynikającej z tego korzyści podatkowej, sprzecznej z podstawowymi wartościami wspólnego systemu podatku od wartości dodanej).

Odnosząc do przesłanki nr 3 należy zauważyć, że wśród państw członkowskich UE zaobserwować można całe kontinuum przyjmowanych podejść – od tych, które charakteryzują się daleko idącym formalizmem, a tym samym realizują postulat praworządności formalnej, rozumianej jako ścisłe przestrzeganie wymogów ustawy (typowe np. dla Niemiec, Austrii, ale też Polski), do tych, które charakteryzują się elastyczniejszym podejściem, a tym samym realizują postulat praworządności materialnej, rozumianej jako osiągnięcie celów ustawy (typowe co do zasady dla reszty UE, w szczególności państw romańskich i skandynawskich). Różnice te w gruncie rzeczy nie stanowią jeszcze same w sobie różnic hybrydowych (mogą bowiem wpływać na moment powstania prawa do odliczenia podatku naliczonego), lecz warto je omówić, ponieważ również obrazują różnorodność systemów prawnopodatkowych. Co więcej, warto mieć je na uwadze w kontekście postulatów deregulacji prawa podatkowego.

2.2. Różne kultury prawne w ramach wspólnego systemu podatku od wartości dodanej

W Polsce (ale np. też w Niemczech czy Austrii) przyjmuje się, że wraz ze spełnieniem przesłanki nr 1 powstaje podatek naliczony, a dopiero wraz ze spełnieniem przesłanek nr 2 i 3 powstaje prawo do jego odliczenia. W konsekwencji, jeżeli podatnik otrzymał towar lub usługę w innym okresie podatkowym niż fakturę, to dopiero w tym późniejszym okresie, tj. w którym obie te przesłanki są już spełnione, powstaje i może być wykonywane prawo do odliczenia podatku naliczonego¹¹.

W niektórych innych państwach członkowskich (np. we Włoszech) przyjmuje się natomiast, że prawo do odliczenia podatku naliczonego powstaje już na skutek spełnienia przesłanek nr 1 i 2 (materialnych), a spełnienie przesłanki nr 3 (formalnej) jedynie warunkuje możliwość jego wykonywania. Innymi słowy, nie ma znaczenia okres podatkowy, w którym zostanie spełniona przesłanka formalna – znaczenie ma jedynie to, czy jest ona spełniona w momencie wykonywania prawa do odliczenia podatku naliczonego, tj. w dniu ujęcia go w deklaracji podatkowej. Z tej perspektywy, jeżeli podatnik otrzyma fakturę w okresie podatkowym następującym po tym, w którym spełnione zostały przesłanki nr 1 i 2, ale jeszcze w terminie na złożenie deklaracji podatkowej za ten okres, to nie ma przeszkód, aby wykonał prawo do odliczenia podatku naliczonego za ten wcześniejszy okres¹².

Co więcej, w części państw członkowskich UE obowiązuje roczny okres podatkowy dla celów VAT – z miesięcznymi lub kwartalnymi okresami rozliczeniowymi. Przykładem są wspomniane powyżej Włochy, w których faktura mająca stanowić formalną podstawę prawa do odliczenia podatku naliczonego musi zostać ujęta w ewidencji VAT w terminie na dokonanie rozliczenia śródkwartalnego, w którym prawo to jest wykonywane, i w każdym wypadku w terminie na złożenie deklaracji VAT za rok, w którym prawo to powstało. Dopiero przekroczenie tego terminu skutkuje przesunięciem możliwości wykonywania prawa do odliczenia podatku naliczonego

na okres rozliczeniowy (miesiąc lub kwartał), w którym podatnik otrzyma fakturę.

Przyjęcie dwustopniowego systemu poboru VAT przekłada się istotnie na okres, w którym prawo do odliczenia podatku naliczonego może być wykonywane „na bieżąco”, a nie poprzez korektę wsteczną. We Włoszech do końca 2016 r. możliwe było to do końca drugiego okresu podatkowego (rocznego) następującego po tym, w którym prawo do odliczenia podatku naliczonego powstało. Podatnik miał zatem aż do 36 miesięcy, w odniesieniu do których mógł wykonywać prawo do odliczenia podatku naliczonego „na bieżąco”. Obecnie okres ten skrócono do końca tego roku, w którym powstało prawo do odliczenia podatku naliczonego. Podatnik ma zatem od 1 do tylko 12 miesięcy na wykonanie prawa do odliczenia podatku naliczonego „na bieżąco”. Dla porównania polski podatnik VAT może wykonywać prawo do odliczenia podatku naliczonego „na bieżąco” maksymalnie (w zależności od okoliczności sprawy) do czterech (miesięcznych lub kwartalnych) okresów podatkowych, licząc od tego, w którym powstał podatek naliczony.

Warto w tym kontekście zwrócić uwagę także np. na Szwecję, w której moment wykonywania prawa do odliczenia podatku naliczonego zależy od przyjętych przez danego podatnika zasad księgowych i nie jest w ogóle przedmiotem szczegółowej regulacji prawnej (szwedzkie przepisy mówią jedynie o ujęciu danego zdarzenia zgodnie z „dobrymi praktykami księgowymi”¹³). W ocenie szwedzkiej administracji skarbowej nie ma znaczenia, którą z zasad wybierze podatnik (miesiąc dostawy towarów lub świadczenia usług albo miesiąc otrzymania faktury) – ważne, aby w tym wyborze był konsekwentny¹⁴.

3. „TRANSGRANICZNE” PRAWO DO ODLICZENIA PODATKU NALICZONEGO I RÓŻNICE HYBRYDOWE

Zgodnie z art. 169 lit. a dyrektywy 2006/112/WE (odpowiednio art. 86 ust. 8 pkt 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług¹⁵) prawo do odliczenia przysługuje podatnikowi VAT również w odniesieniu do kwot podatku naliczonego z tytułu nabycia towarów i usług wykorzystywanych na potrzeby czynności podlegających opodatkowaniu w innym państwie członkowskim UE niż to, w którym towary te lub usługi zostały nabyte (tj. podatek „na wejściu” jest naliczony w jednym państwie, zwanym dalej „państwem pochodzenia”, a podatek „na wyjściu” należny jest w drugim, zwanym dalej „państwem przeznaczenia”). Przysługiwanie takiego prawa obarczone jest jednak warunkiem – czynność dokonywana w państwie przeznaczenia dawałaby prawo do odliczenia podatku, gdyby tylko została wykonana w państwie pochodzenia. W efekcie podatnikowi powinno przysługiwać prawo do odliczenia podatku naliczonego bez względu na to, w którym państwie członkowskim UE (czy też państwie trzecim) opodatkowana jest czynność, na której potrzeby nabył towary lub usługi, co jest pochodną postulatu wspólnego rynku wewnętrznego.

Powyższa regulacja nie budziłaby wątpliwości, gdyby zakres czynności dających prawo do odliczenia podatku naliczonego w każdym państwie członkowskim UE był taki sam. Tak jednak nie jest. Przykładowo art. 137 dyrektywy 2006/112/WE umożliwia państwom członkowskim wprowa-

dzenie dla podatników opcji podatkowej, polegającej na wyborze w odniesieniu do określonych czynności podlegających opodatkowaniu (np. usług finansowych) opodatkowania (prawo do odliczenia podatku naliczonego przysługuje) zamiast zwolnienia z VAT (prawo do odliczenia podatku naliczonego zasadniczo nie przysługuje). Zasady opodatkowania (a więc i zakres prawa do odliczenia podatku naliczonego) mogą się zatem różnić:

- 1) między państwami członkowskimi (które mogą, lecz nie muszą zezwolić na opodatkowanie np. usług finansowych – większość nie skorzystała z tej możliwości),
- 2) między podatnikami (mowa bowiem o opcji podatkowej, z której dany podatnik może, ale nie musi skorzystać), a czasami nawet
- 3) między czynnościami tego samego rodzaju u tego samego podatnika (np. w Niemczech przyjęto zasadę, że z opcji korzysta się w odniesieniu do każdej czynności podlegającej opodatkowaniu z osobna, podatnik nie musi więc stosować przyjętych zasad opodatkowania konsekwentnie do wszystkich czynności danego rodzaju¹⁶).

Jak zatem wobec możliwych rozbieżności skorzystanie przez dane państwo członkowskie UE z opcji przewidzianej w art. 137 dyrektywy 2006/112/WE przekłada się na zakres prawa do odliczenia, o którym mowa w art. 169 lit. a te same dyrektywy? Kwestia przysługiwania prawa do odliczenia podatku naliczonego w państwie pochodzenia zależy od kwalifikacji prawnopodatkowej danej czynności podlegającej opodatkowaniu, wykonanej w państwie przeznaczenia. Wobec tego pytanie brzmi: wedle których zasad opodatkowania należy ją oceniać?

W części państw stosuje się zasadę opodatkowania hipotetycznego, tj. czynność podlegającą opodatkowaniu, wykonaną w państwie przeznaczenia, należy oceniać na gruncie zasad opodatkowania, jakie miałyby do niej zastosowanie w państwie pochodzenia. Podejście to motywowane jest zakresem informacji, które posiada podatnik, tzw. import usług jest bowiem opodatkowany w państwie usługobiorcy, który rozlicza VAT od tej transakcji na zasadzie mechanizmu odwróconego obciążenia. Usługodawca nie posiada zatem informacji o faktycznym opodatkowaniu tej czynności, wobec czego zasada proporcjonalności stoi na przeszkodzie, aby wymagać od niego jej uwzględnienia.

Tu pojawia się jednak pytanie o zakres terytorialny skutku skorzystania z omawianej opcji podatkowej przez podatnika. Może być to skutek uniwersalny, tzn. jeżeli podatnik skorzystał z opcji opodatkowania usług finansowych w państwie pochodzenia, to w świetle prawa tego państwa usługi finansowe świadczone przez niego poza tym państwem również objęte są skutkiem takiej opcji. W konsekwencji czynności takie dają prawo do odliczenia podatku naliczonego bez względu na faktyczne opodatkowanie w państwie przeznaczenia, co może stanowić różnicę hybrydową, jeżeli w państwie przeznaczenia zastosowanie ma zwolnienie z VAT na zasadach ogólnych. Takie rozumienie wynikałoby z dosłownego rozumienia przepisów¹⁷.

Alternatywnie możliwy jest skutek krajowy, tzn. jeżeli podatnik skorzystał z opcji opodatkowania usług finansowych w państwie pochodzenia, to wybór ten jest skuteczny wyłącznie w odniesieniu do usług, dla których miejscem świadczenia

jest państwo pochodzenia, usługi świadczone poza granicami tego państwa w świetle jego prawa są natomiast zawsze zwolnione na zasadach ogólnych. W konsekwencji usługi finansowe świadczone poza granicami państwa pochodzenia nigdy nie dają prawa do odliczenia podatku naliczonego w tym państwie, co z kolei może skutkować podwójnym ekonomicznym opodatkowaniem, jeżeli w państwie przeznaczenia zastosowano opcję opodatkowania usług finansowych. Takie rozwiązanie motywowane jest właśnie przeciwdziałaniem rozbieżnościom hybrydowym, które miałyby stać w sprzeczności z ogólnymi zasadami VAT¹⁸.

W innych państwach zastosowano natomiast zasadę opodatkowania faktycznego, tj. czynność podlegającą opodatkowaniu, wykonaną w państwie przeznaczenia, należy oceniać ze względu na zasady opodatkowania, które mają zastosowanie w państwie przeznaczenia. W konsekwencji usługi finansowe świadczone poza granicami państwa pochodzenia dają prawo do odliczenia podatku naliczonego w tym państwie, jeżeli w państwie przeznaczenia skorzystano z opcji ich opodatkowania. Uzasadnieniem takiego podejścia jest odpowiednie stosowanie przepisów o skorzystaniu z opcji opodatkowania usług finansowych – dana czynność byłaby opodatkowana w państwie pochodzenia wyłącznie wtedy, gdy skorzystano z takiej samej opcji w państwie przeznaczenia¹⁹. Podkreślić należy, że tę zasadę przyjęto w tych państwach, w których podatnik może stosować różne zasady opodatkowania do czynności tego samego rodzaju. Rozwiązanie to, o ile zapobiega nadużyciom zasad opodatkowania VAT w relacji transgranicznej (różnicom hybrydowym), o tyle de facto nakłada na podatników dodatkowy obowiązek pozyskiwania informacji o opodatkowaniu czynności w państwie przeznaczenia.

Co jest szczególnie istotne, powyższe konkluzje w gruncie rzeczy nie wynikają z odmiennego brzmienia przepisów w poszczególnych państwach członkowskich (w żadnym z państw członkowskich UE nie wprowadzono przepisu, który wprost rozstrzygałby przedstawiony problem), ale z ich wykładni przez organy podatkowe, które wywodzą je z ogólnych zasad wspólnego systemu podatku od wartości dodanej.

4. WNIOSKI

Wspólny system podatku od wartości dodanej w UE nie jest wolny od rozbieżności hybrydowych, tj. umożliwiających podatnikom VAT osiągnięcie w relacjach transgranicznych korzyści podatkowych materialnie sprzecznych z celem i istotą wspólnego systemu podatku od wartości dodanej przy całkowitym zachowaniu formalnej zgodności z obowiązującymi przepisami. Co więcej, ujawnione rozbieżności hybrydowe wynikają nie tyle z odrębności prawodawstwa w obszarze VAT w poszczególnych państwach członkowskich, ile z odmiennej logiki, tj. sposobu myślenia o wspólnym systemie podatku od wartości dodanej i – w konsekwencji – jego rozumienia. Z perspektywy ogólnoeuropejskiej świadomość tych rozbieżności, o w istocie kulturowym charakterze, ma kluczowe znaczenie dla powodzenia procesu harmonizacji, z perspektywy krajowej natomiast jest potrzebna polskim prawnikom, kiedy rozmawiają o prawie z prawnikami zagranicznymi, do czego dochodzi np. w ramach postępowania przed TSUE

lub prac legislacyjnych prowadzonych przez Komisję Europejską.

Przypisy

- 1 Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (wersja skonsolidowana), Dz. Urz. UE C 202 z 7.06.2016, s. 47.
- 2 OECD, *OECD/G20: Base Erosion and Profit Shifting Project. Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements, Action 2: 2015 Final Report*, Paris 2015, <https://doi.org/10.1787/9789264241138-en>, dostęp: 21.09.2023.
OECD – Organisation for Economic Co-operation and Development (Organizacja Współpracy Gospodarczej i Rozwoju).
- 3 W zakresie *an* (tj. samego powstania, ewentualnie jego opóźnienia) *et quantum* (tj. zawyżenia lub zaniżenia wartości) *debeatur* (tj. długu: odpowiednio zobowiązania podatkowego definitywnego lub niedefinitywnego, względnie zobowiązania płatniczego, albo przeciwieństwa w postaci nadpłaty, a nawet dalej idącego prawa do zwrotu podatku).
- 4 VAT – ang. *value added tax* (podatek od wartości dodanej).
- 5 Komisja Europejska, *Proposition d'une deuxième directive du conseil en matière d'harmonisation des législations des états membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires concernant la structure et les modalités d'application du système commun de taxe sur la valeur ajoutée*, IV/COM (65) 144 final, 13 kwietnia 1965 r., s. 15 – uwaga do art. 9 ust. 1 projektu (ostatecznie art. 11 ust. 1 drugiej dyrektywy Rady 67/228/EWG z dnia 11 kwietnia 1967 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – struktura i procedury dotyczące stosowania wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, Dz. Urz. WE 71 z 14.04.1967, s. 1303).
- 6 F. Tesaurò, *Istituzioni di diritto tributario. Parte speciale*, Milano 2019, s. 238.
- 7 Zob. np. 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, ECLI:EU:C:2012:107, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62010CJ0280>, dostęp: 21.09.2023. Por. *Komentarz do ustawy o podatku od towarów i usług*, red. W. Modzelewski, Warszawa 2023, komentarz do art. 86.
- 8 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 11.12.2006, s. 1, ze zm., dalej: dyrektywa 2006/112/WE.
- 9 Warto zwrócić uwagę na brzmienie art. 44 § 2 ustawy z dnia 15 marca 1934 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. Nr 39, poz. 346), który wskazywał, że: „Zobowiązanie podatkowe staje się wymagalnym z upływem terminu płatności”. We współczesnej terminologii polskiego prawa podatkowego stan wymagalności zobowiązania podatkowego nazywa się zaległością podatkową. Zgodnie z art. 51 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (tekst jednolity Dz.U. z 2022 r. poz. 2651 ze zm.): „Zaległością podatkową jest podatek niezapłacony w terminie płatności”. Zaznaczyć przy tym należy, że wymagalność na gruncie dyrektywy 2006/112/WE ma charakter potencjalny, tj. od decyzji prawodawcy krajowego zależy, czy termin zapłaty zobowiązania podatkowego przypada natychmiastowo z momentem wymagalności podatku w rozumieniu tej dyrektywy, czy też później.
- 10 Szerzej ten problem omówiono w B. Gryziak, *Powstanie obowiązku podatkowego, wymagalność podatku oraz powstanie zobowiązania podatkowego w VAT w kontekście sprawy C-855/19 (analiza porównawcza)*, „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2021, nr 7, s. 19-30. W tym miejscu warto wskazać na wyrok TSUE z dnia 20 października 1993 r. w sprawie C-10/92 Maurizio Balocchi v. Ministero delle Finanze dello Stato (ECLI:EU:C:1993:846, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:61992CJ0010>, dostęp: 22.09.2023), w którym przeprowadzono odnośną analizę pojęcia wymagalności podatku na gruncie dyrektywy 2006/112/WE.
- 11 Zob. np. Bundesministerium für Finanzen der Republik Österreich, *Umsatzsteuerrichtlinien 2000*, Richtlinie des BMF vom 05.12.2022, 2022-0.860.124, <https://findok.bmf.gv.at/findok?execution=e2s1>, dostęp: 22.09.2023, n.b. 1816 i 1818 (objaśnienia do § 12 Bundesgesetz über die Besteuerung der Umsätze [Umsatzsteuergesetz 1994 – UStG 1994; <https://www.ris.bka.gv.at/GeltendeFassung.wxe?Abfrage=Bundesnormen&Gesetzesnummer=10004873>, dostęp: 22.09.2023] [austriackiej ustawy o VAT]).

- 12 Zob. decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 – Istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto, <https://www.normattiva.it/uri-res/N2Ls?urn:nir:presidente.repubblica:decreto:1972-10-26;633>, dostęp: 22.09.2023, art. 19 ust. 1 i art. 25 ust. 1. Zob. także Agenzia delle Entrate, Circolare n. 1/E del 17.01.2018, https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/documenti/20143/297644/Circolare+n+1+del+17+01+2018_CIRCOLA-RI+n_1+del+17-01-2018-U.pdf, dostęp: 22.09.2023.
- 13 Mervärdesskattelag (1994:200), https://www.riksdagen.se/sv/dokument-och-lagar/dokument/svensk-forfattningssamling/mervardesskattelag-1994200_sfs-1994-200/, dostęp: 22.09.2023, rozdział 13 § 16 (szwedzka ustawa o VAT).
- 14 Skatteverket, *Faktureringsmetoden*, <https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2023.8/338159.html>, dostęp: 22.09.2023 (poradnik szwedzkiej administracji skarbowej).
- 15 Tekst jednolity Dz.U. z 2023 r. poz. 1570 ze zm.
- 16 Bundesministerium der Finanzen, *Umsatzsteuer-Anwendungserlass – konsolidierte Fassung (Stand 5. September 2023)*, https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/BMF_Schreiben/Steuerarten/Umsatzsteuer/Umsatzsteuer-Anwendungserlass/Umsatzsteuer-Anwendungserlass-aktuell.pdf, dostęp: 22.09.2023, rozdział 9.1. ust. 1 zdanie 2 (komentarz do § 9 ust. 1 Umsatzsteuergesetz [UStG, https://www.gesetze-im-internet.de/ustg_1980/, dostęp: 22.09.2023] [niemieckiej ustawy o VAT]).
- 17 Direction générale des Finances publiques, *TVA – Régimes sectoriels – Opérations bancaires et financières – Champ d'application – Opérations imposables sur option – Opérations pouvant faire l'objet de l'option*, BOI-TVA-SECT-50-10-30-10, 22.06.2022, <https://bofip.impots.gouv.fr/bofip/7180-PGP.html/identifiant=BOI-TVA-SECT-50-10-30-10-20220622>, dostęp: 22.09.2023 (okólnik francuskiej administracji skarbowej dotyczący m.in. opcjonalnego opodatkowania określonych transakcji finansowych na mocy art. 260 B Code général des impôts [CGI; https://www.legifrance.gouv.fr/codes/texte_lc/LEGITEXT000006069577/, dostęp: 22.09.2023] [francuskiego ogólnego kodeksu podatkowego] i transgranicznego prawa do odliczenia podatku naliczonego na mocy art. 271 cz. V lit. d CGI).
- 18 Rahandusministeerium, *Käibemaksuseadus. Rahandusministeeriumi kommentaaridega. Seisuga jaanuar 2022*, <https://www.fin.ee/media/5612/download>, dostęp: 22.09.2023, s. 129 (komentarz do § 16 ust. 3 pkt 3 Käibemaksuseadus [KMS; <https://www.riigiteataja.ee/akt/104062022012>, dostęp: 22.09.2023] [estońskiej ustawy o VAT]).
- 19 Bundesministerium der Finanzen, dok. cyt., rozdział 15.14 ust. 1 zdanie 5, wraz z cytowanym wyrokiem Bundesfinanzhof (niemieckiego Trybunału Skarbowego) z dnia 6 maja 2004 r., V R 73/03, Bundessteuerblatt, Teil II, s. 856 (dotyczy § 15 ust. 2 pkt 2 UStG).

Bibliografia

Literatura

- Komentarz do ustawy o podatku od towarów i usług*, red. W. Modzelewski, Warszawa 2023.
- OECD, *OECD/G20: Base Erosion and Profit Shifting Project. Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements, Action 2: 2015 Final Report*, Paris 2015, <https://doi.org/10.1787/9789264241138-en>, dostęp: 21.09.2023.
- Tesaurò F., *Istituzioni di diritto tributario. Parte speciale*, Milano 2019.

Źródła internetowe

- Bundesministerium für Finanzen der Republik Österreich, *Umsatzsteuerrichtlinien 2000*, Richtlinie des BMF vom 05.12.2022, 2022-0.860.124, <https://findok.bmf.gv.at/findok?execution=e3s1>, dostęp: 22.09.2023.
- Direction générale des Finances publiques, *TVA – Régimes sectoriels – Opérations bancaires et financières – Champ d'application – Opérations imposables sur option – Opérations pouvant faire l'objet de l'option*, BOI-TVA-SECT-50-10-30-10, 22.06.2022, <https://bofip.impots.gouv.fr/bofip/7180-PGP.html/identifiant=BOI-TVA-SECT-50-10-30-10-20220622>, dostęp: 22.09.2023.
- Skatteverket, *Faktureringsmetoden*, <https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2023.8/338159.html>, dostęp: 22.09.2023.

Akty prawne

- Bundesgesetz über die Besteuerung der Umsätze (Umsatzsteuergesetz 1994 – UStG 1994), <https://www.ris.bka.gv.at/GeltendeFassung>.

- wxe?Abfrage=Bundesnormen&Gesetzesnummer=10004873, dostęp: 22.09.2023.
- Code général des impôts (CGI), https://www.legifrance.gouv.fr/codes/texte_lc/LEGITEXT000006069577/, dostęp: 22.09.2023.
- Decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 – Istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto, <https://www.normattiva.it/uri-res/N2Ls?urn:nir:presidente.repubblica:decreto:1972-10-26;633>, dostęp: 22.09.2023.
- Druga dyrektywa Rady 67/228/EWG z dnia 11 kwietnia 1967 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – struktura i procedury dotyczące stosowania wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, Dz. Urz. WE 71 z 14.04.1967, s. 1303.
- 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 11.12.2006, s. 1, ze zm.
- Käibemaksuseadus (KMS), <https://www.riigiteataja.ee/akt/104062022012>, dostęp: 22.09.2023.
- Mervärdesskattelag (1994:200), https://www.riksdagen.se/sv/dokument-och-lagar/dokument/svensk-forfattningssamling/mervardesskattelag-1994200_sfs-1994-200/, dostęp: 22.09.2023.
- Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (wersja skonsolidowana), Dz. Urz. UE C 202 z 7.06.2016, s. 47.
- Umsatzsteuergesetz (UStG), https://www.gesetze-im-internet.de/ustg_1980/, dostęp: 22.09.2023.
- Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, tekst jednolity Dz.U. z 2023 r. poz. 1570 ze zm.
- Ustawa z dnia 15 marca 1934 r. – Ordynacja podatkowa, Dz.U. Nr 39, poz. 346.
- Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, tekst jednolity Dz.U. z 2022 r. poz. 2651 ze zm.
- Orzecznictwo
- Wyrok Bundesfinanzhof z dnia 6 maja 2004 r., V R 73/03, Bundessteuerblatt, Teil II, s. 856.
- 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, ECLI:EU:C:2012:107, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62010CJ0280>, dostęp: 21.09.2023.
- Wyrok TSUE z dnia 20 października 1993 r. w sprawie C-10/92 Maurizio Balocchi v. Ministero delle Finanze dello Stato, ECLI:EU:C:1993:846, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:-61992CJ0010>, dostęp: 22.09.2023.
- Inne źródła
- Agenzia delle Entrate, Circolare n. 1/E del 17.01.2018, https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/documents/20143/297644/Circolare+n+1+del+17+01+2018_CIRCOLARI+n_1+del+17-01-2018-U.pdf, dostęp: 22.09.2023.
- Bundesministerium der Finanzen, *Umsatzsteuer-Anwendungserlass – konsolidierte Fassung (Stand 5. September 2023)*, https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/BMF_Schreiben/Steuerarten/Umsatzsteuer/Umsatzsteuer-Anwendungserlass/Umsatzsteuer-Anwendungserlass-aktuell.pdf, dostęp: 22.09.2023.
- Komisja Europejska, *Proposition d'une deuxième directive du conseil en matière d'harmonisation des législations des états membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires concernant la structure et les modalités d'application du système commun de taxe sur la valeur ajoutée*, IV/COM(65) 144 final, 13 kwietnia 1965 r.
- Rahandusministeerium, *Käibemaksuseadus. Rahandusministeeriumi kommentaaridega. Seisuga jaanuar 2022*, <https://www.fin.ee/media/5612/download>, dostęp: 22.09.2023.