

Moment powstania obowiązku podatkowego w podatku od towarów i usług w przypadku podmiotów dokonujących dostaw lub dystrybucji energii elektrycznej i gazu ziemnego – wady przyjętych rozwiązań prawnych

Value-added tax point date for entities supplying or distributing electricity and natural gas: the weak points of the legal solutions adopted

dr Beata Rogalska

Doktor nauk prawnych, radca prawny

Streszczenie

Istnieją istotne argumenty prawne uzasadniające twierdzenie, że podmioty prowadzące izby rozliczeniowe i rozrachunkowe na giełdzie powinny rozpoznawać obowiązek podatkowy na zasadach ogólnych określonych w art. 19a ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług [1, dalej „ustawa z dnia 11 marca 2004 r.”], tj. z chwilą dokonania dostawy energii elektrycznej lub gazu ziemnego bądź też dystrybucji tych towarów. Działania takich izb polegają bowiem jedynie na rozliczeniach lub rozrachunkach transakcji zawieranych przez ich członków na giełdach towarowych, m.in. dotyczących gazu i energii elektrycznej, a zatem ich działania sprowadzają się tylko do swoiście wirtualnego scedowania prawa do korzystania z energii i gazu na poszczególne podmioty. W konsekwencji należy zwrócić uwagę zarówno na działania bardzo wyspecjalizowane, profesjonalne, tj. związane ze szczególnym rodzajem, specyfiką czynności wykonywanych w branży energetycznej, jak i na działania typowe, de facto o charakterze rachunkowo-księgowym, rozliczeniowym, a zatem mające charakter ogólny, wykonywane w każdej branży. Izby rozliczeniowe i rozrachunkowe, jeśli wykonują czynności rozliczeniowe, rachunkowo-księgowe, nie powinny podlegać regułom określonym w art. 19a ust. 5 pkt 4 lit. a i b ustawy z dnia 11 marca 2004 r.

Słowa kluczowe: podatek, obowiązek podatkowy, moment powstania obowiązku podatkowego, energia, gaz, dostawa energii elektrycznej, dostawa gazu ziemnego, podatek naliczony, podatek należny, odliczenie podatku naliczonego, faktura, posiadanie faktury, otrzymanie faktury.

Abstract

There are certain substantial legal arguments to justify the statement that entities running clearing houses/agencies at commodity exchange should recognise their tax obligation according to the general rules laid down by Article 19(a), clause 1 of the Value-Added Tax of 11th March 2004—that is, as from the moment electricity or natural gas is supplied or distributed. The actions of such agencies or houses namely consist only in clearing and/or of transactions entered into and concluded by their members at trade exchanges, in respect of gas and electricity (inter alia). Hence, these actions boil down to a peculiarly virtual transfer of the right to use energy or gas to the specified entities. Consequently, highly specialised, professional actions ought to be taken into account—such which are related to a special type and specificity of actions performed in the energy/power sector—along with typical actions. The latter basically include accounting and clearing/settlement actions, that is, actions of a general nature, performed across the sectors. In performing their accounting, clearing and/or settlement actions, the clearing houses/agencies should not be subject to the rules set forth in Art. 19(a), clause 5, item 4(a) & (b) of the aforesaid VAT Act.

Keywords: tax, tax obligation, tax point, energy/power, gas, supply of electricity, supply of natural gas, input tax, output tax, deduction of input tax, invoice, holding of invoice, receipt of invoice

Status podatkowy podmiotów działających na giełdzie zależy od rodzaju wykonywanych czynności. Okoliczność, że niektóre z nich prowadzą działalność o wysokim stopniu specjalizacji w branży energetycznej, nie pozostaje bez wpływu na aspekty podatkowe, w szczególności na moment powstania obowiązku podatkowego w podatku od towarów i usług oraz termin, w którym poszczególne podmioty mogą obniżyć podatek należny o podatek naliczony.

Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. nie określa wyłącznie jednego, wspólnego dla wszystkich podatników momentu powstania obowiązku podatkowego, ale uwzględnia ich różnorodność, charakter podejmowanych działań, a nawet przebieg niektórych procesów gospodarczych, i dostosowuje ten moment do specyfiki tych podmiotów. Podstawową cechą, na podstawie której czynności wykonane przez daną osobę fizyczną lub jednostkę organizacyjną powodują powstanie obowiązku podatkowego na zasadach szczególnych, jest charakter podejmowanych działań. Przywołana ustawa nie ogranicza się zatem do określenia tylko jednego czy też dwóch katalogów podatników i jedynie niewielkiego zróżnicowania momentu powstania obowiązku podatkowego, lecz wskazuje bardzo różnorodne kategorie tzw. podmiotów branżowych, dla których obowiązek podatkowy powstaje odmiennie tylko z uwagi na fakt wysoko wyspecjalizowanego działania w poszczególnych sektorach gospodarki.

Ustalenie momentu powstania obowiązku podatkowego jest istotne dla prawidłowego funkcjonowania mechanizmu rozliczeń podatku od towarów i usług, stosownie bowiem do treści art. 86 ust. 10 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego powstaje w rozliczeniu za okres, w którym w odniesieniu do nabytych lub importowanych przez podatnika towarów i usług powstał obowiązek podatkowy. Niniejszy artykuł zmierza do wykazania zasadności tzw. rozpoznawania obowiązku podatkowego na zasadach szczególnych w stosunku do niektórych podmiotów, o których mowa w art. 19a ust. 5 pkt 4 lit. a i b oraz w art. 19a ust. 7 wspomnianej ustawy, bądź też wręcz przeciwnie – braku logicznych, racjonalnych podstaw do różnicowania sytuacji niektórych z nich.

Zasadniczym celem niniejszego opracowania jest jednak znalezienie sposobu racjonalizacji przyjętych działań, tak aby nie doprowadzić do osłabienia polskiej gospodarki, gdyż od kondycji finansowej podmiotów na giełdzie, w szczególności stymulujących zachodzące na niej procesy, zależy sytuacja na rynku krajowym. Nie bez znaczenia jest również rozważenie, jakie zmiany legislacyjne w przepisach ustawy z dnia 11 marca 2004 r. zapewniłyby dostosowanie regulacji prawnych do realiów gospodarczych, w jakich funkcjonują spółki giełdowe.

1. DUALIZM CZYNNOŚCI ZWIĄZANYCH ZE SPRZEDAŻĄ ENERGII ELEKTRYCZNEJ I GAZU ZIEMNEGO W ŚWIETLE USTAWY Z DNIA 10 KWIETNIA 1997 R. – PRAWO ENERGETYCZNE [2, DALEJ „PRAWO ENERGETYCZNE”]

Kiedy dokonuje się analizy skutków podatkowych działań przedsiębiorców występujących na rynku paliw w świetle ustawy z dnia 11 marca 2004 r., należy zwrócić uwagę na

specyfikę wykonywanych przez nich czynności. Terminologia używana w Prawie energetycznym, określająca działania związane ze sprzedażą energii elektrycznej i gazu, jest zróżnicowana. Ustawodawca rozróżnia przypadki wyłącznie technicznego, wirtualnego udziału w procesie gospodarczym, jak i sytuacje polegające na faktycznym, nie wirtualnym, lecz „fizycznym” nabyciu towarów, a następnie ich dalszej sprzedaży bądź też polegające na dokonywaniu ich odpowiedniego rozdziału na poszczególnych użytkownikach w celu zapewnienia takiej ilości energii lub gazu, która będzie adekwatna do ich zapotrzebowania – tak aby wykluczyć niedobór tych produktów.

Ten podział na czynności – nazwijmy to – realne i wirtualne wynika z definicji sformułowanych przez ustawodawcę. W licznych przepisach Prawa energetycznego posługuje się on bowiem pojęciem dostarczania energii elektrycznej i gazu. Przykładowo w myśl art. 3 pkt 3a przez paliwa gazowe należy rozumieć dostarczane za pomocą sieci gazowej gaz ziemny, wysokometanowy lub zaazotowany, w tym skroplony gaz ziemny oraz propan-butan lub inne rodzaje gazu palnego. Ustawodawca posługuje się pojęciem dostarczania również w art. 3 pkt 4 lit. a tej ustawy, kiedy definiuje jako przesyłanie transport paliw gazowych i energii elektrycznej sieciami przesyłowymi w celu ich dostarczenia do sieci dystrybucyjnych lub odbiorcom końcowym przyłączonym do sieci przesyłowych.

Termin „dostarczanie” występuje również w art. 3 pkt 5 lit. a Prawa energetycznego, w którym została sformułowana definicja dystrybucji. Zgodnie bowiem z tym przepisem użyte w tej ustawie określenie „dystrybucja” oznacza m.in. transport paliw gazowych i energii elektrycznej sieciami dystrybucyjnymi w celu ich dostarczenia odbiorcom.

Z kolei stosownie do treści art. 3 pkt 8 Prawa energetycznego zaopatrzenie w ciepło, energię elektryczną, paliwa gazowe oznacza procesy związane z dostarczeniem ciepła, energii elektrycznej, paliw gazowych do odbiorców.

Ponadto pojęcie dostarczania występuje w definicji instalacji skroplonego gazu ziemnego zawartej w art. 3 pkt 10b, zgodnie z którą przez taką instalację należy rozumieć terminal przeznaczony do:

- 1) skraplania gazu ziemnego lub
 - 2) sprowadzania, wyładunku i regazyfikacji skroplonego gazu ziemnego wraz z instalacjami pomocniczymi i zbiornikami magazynowymi wykorzystywanymi w procesie regazyfikacji i dostarczania gazu ziemnego do systemu przesyłowego
- z wyłączeniem części terminalu służącej do magazynowania.

Czynności fizycznego, a nie jedynie wirtualnego – na potrzeby rozliczeń – dostarczania energii elektrycznej i gazu dokonują przedsiębiorstwa energetyczne. W doktrynie podkreśla się, że takie przedsiębiorstwo musi:

- 1) po pierwsze – spełniać warunki określone w rozporządzeniu Rady (WE) nr 139/2004 z dnia 20 stycznia 2004 r. w sprawie kontroli koncentracji przedsiębiorstw [3];
- 2) po drugie:
 - a) w odniesieniu do paliw gazowych musi się zajmować co najmniej jedną z następujących działalności: przesyłaniem, dystrybucją, magazynowaniem lub skrapla-

niem paliw oraz równocześnie wytwarzaniem lub sprzedażą paliw,

- b) w odniesieniu do energii elektrycznej przedsiębiorstwo energetyczne musi się zajmować: przesyłaniem lub dystrybucją energii oraz równocześnie wytwarzaniem lub sprzedażą energii [4, komentarz do art. 3 Prawa energetycznego].

Jednocześnie ustawodawca posługuje się pojęciem rozdziału jako czynności charakterystycznej dla omawianej branży, kiedy definiuje w art. 3 pkt 5 lit. b i c dystrybucję jako:

- 1) rozdział paliw ciekłych do odbiorców przyłączonych do sieci rurociągów;
- 2) rozdział ciepła do odbiorców przyłączonych do sieci ciepłowniczej.

Kolejnym rodzajem specjalistycznych czynności w branży energetycznej jest bilansowanie handlowe. Podmioty dokonujące takiego bilansowania odgrywają w zakresie dystrybucji energii elektrycznej i gazu ziemnego rolę na tyle strategiczną, że normodawca uregulował zasady ich działań w stosownych przepisach wykonawczych do Prawa energetycznego. Wydane na podstawie art. 9 tej ustawy rozporządzenie Ministra Gospodarki z dnia 2 lipca 2010 r. w sprawie szczególnych warunków funkcjonowania systemu gazowego [5] reguluje m.in. zakres, warunki i sposób bilansowania systemu gazowego i współpracę w tym zakresie z przedsiębiorstwem energetycznym zajmującym się przesyłaniem lub dystrybucją paliw gazowych przez użytkownika systemu gazowego, tak aby użytkownik systemu gazowego otrzymał odpowiednią ilość paliwa gazowego.

Rola podmiotu dokonującego bilansowania handlowego polega na składaniu przez niego zamówień energii i gazu, a więc na rzeczywistym udziale w obrocie energią elektryczną lub gazem. Przypomnijmy, że w myśl art. 3 pkt 40 Prawa energetycznego bilansowaniem handlowym jest zgłaszanie operatorowi elektroenergetycznego systemu przesyłowego przez podmiot odpowiedzialny za bilansowanie handlowe do realizacji umów sprzedaży energii elektrycznej zawartych przez użytkowników systemu i prowadzenie z nimi rozliczeń różnicy rzeczywistej ilości dostarczonej albo pobranej energii elektrycznej i wielkości określonych w tych umowach dla każdego okresu rozliczeniowego.

Zgodnie z art. 3 pkt 42 podmiotem odpowiedzialnym za bilansowanie handlowe jest osoba fizyczna lub prawna uczestnicząca w centralnym mechanizmie bilansowania handlowego na podstawie umowy z operatorem systemu przesyłowego, zajmująca się bilansowaniem handlowym użytkowników systemu.

Z kolei obrotem w myśl art. 3 pkt 6 Prawa energetycznego jest działalność gospodarcza polegająca na handlu hurtowym albo detalicznym energią elektryczną.

W doktrynie podkreśla się, że: „W wyniku wyraźnie wskazanego w prawie energetycznym bilansowania handlowego i obrotu energią elektryczną wyłania się obraz działalności gospodarczej, która stanowi z jednej strony świadczenie usług bilansowania handlowego, z drugiej zaś obrotu hurtowego lub detalicznego towarem, którym jest energia elektryczna” [6].

W konsekwencji podmiot dokonujący tego rodzaju bilansowania działa jak handlowiec, składa bowiem zamówienia,

funkcjonując na specyficznym rynku bilansującym. Efektem zamówienia odpowiedniej ilości energii elektrycznej lub gazu jest fizyczna realizacja umów zawartych przez uczestników i bilansowanie zapotrzebowania na energię elektryczną z jej produkcją w krajowym systemie elektroenergetycznym, a więc również zapobieganie niedoborom i równoważenie ich skutków w postaci konkretnych działań w celu ich pokrycia. W ten sposób podmiot odgrywa wyspecjalizowaną rolę w branży energetycznej, zmierzającą do zrównoważenia (zbilansowania) popytu i podaży energii na rynku energii elektrycznej, co pozwala uczestnikom pokryć faktyczne niedobory energii i uniknąć strat.

Podmiot zajmujący się obrotem energią elektryczną, świadczący jednocześnie usługę bilansowania handlowego dla przedsiębiorstwa energetycznego wytwarzającego energię elektryczną, którą od niego nabywa, powinien wystawić fakturę VAT sprzedaży z tytułu świadczenia usługi bilansowania handlowego, zaewidencjonować ją w rejestrze sprzedaży oraz wykazać w deklaracji na potrzeby podatku od towarów i usług. Czynności obrotu energią elektryczną w świetle ustawy z dnia 11 marca 2004 r. stanowią dostawę towaru, bilansowanie handlowe w rozumieniu tych przepisów powinno być natomiast traktowane jak usługa.

Z treści cytowanych przepisów Prawa energetycznego wynika, że istotą działań w branży energetycznej jest faktyczna dystrybucja i rozdział energii elektrycznej i gazu ziemnego z wyraźnym podziałem ról między wyspecjalizowanymi w tej dziedzinie podmiotami, do których należą również podmioty dokonujące bilansowania handlowego.

Wysoki stopień specjalizacji w branży energetycznej wykazują również podmioty, które tworzą i prowadzą rejestry świadectw pochodzenia dla energii elektrycznej wyprodukowanej w odnawialnych źródłach energii (OZE) czy też uruchomiły rynek terminowy towarowy (RTT) energii elektrycznej. Transakcje na RTT mogą być zawierane na dostawę fizyczną energii w dłuższym horyzoncie czasowym, co pozwala sprzedawcom i dużym odbiorcom energii prognozować ceny i optymalizować swoje koszty sprzedaży/zakupu. Status podmiotów o wysokim stopniu specjalizacji w branży energetycznej wykazują również podmioty odpowiedzialne za łączenia rynków (określane mianem NEMO – nominowany operator rynku energii elektrycznej) na rynku spot energii elektrycznej. Takie podmioty są uprawnione do prowadzenia jednolitego mechanizmu łączenia europejskich rynków energii dnia następnego i dnia bieżącego dla polskiego obszaru cenowego. Oznacza to wykonywanie czynności umożliwiających de facto fizyczny obrót energią w kraju i poza nim, co świadczy o istotnej roli w procesach związanych z przepływem energii elektrycznej.

2. MOMENT POWSTANIA OBOWIĄZKU PODATKOWEGO

Pojawia się pytanie, czy intencją ustawodawcy rzeczywistość było zrównanie w zakresie skutków podatkowych czynności, które nie spełniają tych cech specyficznych, związanych z faktycznym, „fizycznym” dostarczaniem energii, w tym również stymulowaniem jej ilości, co czynią wyspecjalizowane podmioty, z czynnościami wyłącznie wirtualnymi, polegającymi jedynie na rozliczeniach finansowych. Problem ten jest

istotny, tym bardziej że specjaliści dokonujący wykładni Prawa energetycznego podkreślają wyraźnie zarysowany dualizm czynności składających się na obrót energią elektryczną lub gazem ziemnym. Z jednej bowiem strony działają podmioty, które dokonują jedynie automatycznego, wirtualnego scedowania prawa do korzystania z energii i gazu na poszczególne podmioty, z drugiej zaś – przedsiębiorcy świadczący czynności składające się na fizyczny obrót, tj. przesyłanie energii elektrycznej i gazu ziemnego, oraz czynności zmierzające do zapewnienia prawidłowego zapobiegania niedoborom i tym samym dbałości o prawidłowe przesyłanie energii elektrycznej lub gazu ziemnego.

Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. posługuje się pojęciem dostawy, które zostało zdefiniowane w art. 7 ust. 1 jako przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel. Jednocześnie oprócz ogólnej zasady powstawania obowiązku podatkowego z chwilą dokonania dostawy lub wykonania usługi przewiduje odstępstwa w postaci zasad szczególnych dotyczących specyficznych czynności prawnych. W konsekwencji należy zwrócić uwagę zarówno na działania bardzo wyspecjalizowane, profesjonalne, tj. związane ze szczególnym rodzajem, specyfiką czynności wykonywanych w branży energetycznej, jak i na działania typowe, de facto o charakterze rachunkowo-księgowym, rozliczeniowym, a zatem mające charakter ogólny, wykonywane w każdej branży.

Reguła szczególna, zgodnie z którą powstaje obowiązek podatkowy w przypadku dostaw energii elektrycznej, ciepłej lub chłodniczej oraz gazu przewodowego, dla dostawców została wyrażona w art. 19a ust. 5 pkt 4 lit. a ustawy z dnia 11 marca 2004 r. Z kolei podstawowa reguła, zgodnie z którą powstaje obowiązek podatkowy w przypadku usług dystrybucji energii elektrycznej, ciepłej lub chłodniczej została wyrażona w art. 19a ust. 5 pkt 4 lit. b tej ustawy. W myśl art. 19a ust. 5 pkt 4 lit. a obowiązek podatkowy z tytułu dostawy energii elektrycznej, ciepłej lub chłodniczej oraz gazu przewodowego powstaje z chwilą wystawienia faktury. Z kolei stosownie do treści art. 19a ust. 7 w przypadkach, gdy podatnik dokonujący dostawy energii elektrycznej lub gazu nie wystawił faktury lub wystawił ją z opóźnieniem, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą upływu terminów wystawienia faktury określonych w art. 106i ust. 3 i 4, a jeśli nie określono takiego terminu – z chwilą upływu terminu płatności. Nie ulega wątpliwości, że obowiązek podatkowy w sposób określony w art. 19a ust. 5 pkt 4 lit. a i b oraz w art. 19a ust. 7 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. powstaje w przypadku podmiotów wykazujących wysoki stopień specjalizacji w obrocie energią elektryczną i gazem ziemnym, co zostało opisane powyżej w podrozdziale „Dualizm czynności związanych ze sprzedażą energii elektrycznej i gazu ziemnego w świetle ustawy z dnia 10 kwietnia 1997 r. – Prawo energetyczne”.

Istnieją jednak istotne argumenty prawne uzasadniające twierdzenie, że podmioty prowadzące izby rozliczeniowe i rozrachunkowe powinny rozpoznawać obowiązek podatkowy na zasadach ogólnych określonych w art. 19a ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r., tj. z chwilą dokonania dostawy.

Podmioty uprawnione do prowadzenia izb rozliczeniowych i rozrachunkowych w rozumieniu ustawy z dnia 26 października 2000 r. o giełdach towarowych [7] oraz ustawy z dnia 29 lipca 2005 r. o obrocie instrumentami finansowymi [8,

dalej „ustawa z dnia 29 lipca 2005 r.”] wykonują czynności związane z organizowaniem i prowadzeniem odpowiednio rozliczeń lub rozrachunków transakcji zawieranych na rynku regulowanym w rozumieniu właściwych przepisów prawa.

Działające w formie spółek akcyjnych giełdowe izby rozrachunkowe świadczą usługi na rzecz swoich członków. W konsekwencji ich funkcja polega na zapewnieniu przeprowadzenia rozliczeń członków z tytułu transakcji giełdowych, w szczególności przez zagwarantowanie ich zobowiązań i wiarytelności wynikających bezpośrednio z tych transakcji.

Działające również w formie spółek akcyjnych izby rozrachunkowe są tworzone w celu organizacji i prowadzenia rozliczeń transakcji zawieranych w systemie obrotu instrumentami finansowymi lub poza tym systemem, których przedmiotem są instrumenty finansowe – jeżeli na podstawie przepisów prawa podlegają obowiązkowi rozliczenia przez podmiot rozliczający.

Z uwagi na szczególną rolę i cel, w jakim są tworzone, powyższe podmioty wykonują w zakresie związanym z dostawami energii i gazu specyficzne czynności, nieporównywalne z obrotem pozagiełdowym, a czynności te różnią się obiektywnie od analogicznych działań innych podmiotów. Obowiązek podatkowy z tytułu dokonywanych przez te podmioty czynności, określony w art. 19a ust. 5 pkt 4 lit. a i lit. b tiret szóste, nie jest w pełni dostosowany do tych realiów.

Spółki prowadzące izby rozliczeniowe i rozrachunkowe działają na zasadach określonych w ustawie z dnia 29 lipca 2005 r. na podstawie zezwoleń wydawanych przez Komisję Nadzoru Finansowego. Zgodnie z art. 68a ust. 14 tej ustawy podmioty posiadające takie zezwolenie mogą pełnić funkcję giełdowych izb rozrachunkowych (GIR) i rozliczać transakcje rynku towarowego. Izby prowadzą rozliczenia i rozrachunki transakcji zawieranych przez swoich członków na giełdach towarowych, m.in. dotyczących gazu i energii elektrycznej, a wykorzystują do tego specjalistyczne systemy informatyczne oraz model rozrachunku stosowany przez inne licencjonowane izby rozliczeniowe.

Z uwagi na to, że rynek giełdowy jest w pełni zanonimizowany, strony transakcji dokonywanych na towarowych giełdach energetycznych i rozliczanych przez spółki prowadzące giełdy towarowe są dla siebie niewidoczne. W konsekwencji prowadzi to do sytuacji, w której spółka prowadząca izbę rozrachunkową staje się wyłącznie techniczną stroną transakcji w taki sposób, że występuje na potrzeby podatkowe, w tym na wystawionych fakturach:

- 1) jako nabywca towarów giełdowych (m.in. energii elektrycznej oraz gazu), a tym samym rozlicza w takiej sytuacji naliczony podatek od towarów i usług, oraz
- 2) jako sprzedawca towarów giełdowych (m.in. energii elektrycznej i gazu), a tym samym rozlicza w takiej sytuacji należny podatek od towarów i usług.

Z podatkowego punktu widzenia w ramach prowadzonej działalności takie podmioty uczestniczą w transakcjach obrotu energią elektryczną i gazem pomiędzy członkami towarowej giełdy energetycznej w taki sposób, że na podstawie złożonych zleceń i po spełnieniu określonych warunków kupują energię elektryczną i gaz od sprzedających, a następnie odsprzedają je kupującym i pobierają prowizję. Spółka prowadząca taką izbę widnieje na fakturach jako nabywca lub

sprzedawca i tym samym zobowiązana jest do rozliczenia naliczonego podatku od towarów i usług oraz podatku należnego. Niemniej jej działania polegają jedynie na rozliczeniach lub rozrachunkach transakcji zawieranych przez jej członków na giełdach towarowych, m.in. dotyczących gazu i energii elektrycznej, a zatem jej działania sprowadzają się tylko do swoiście wirtualnego scedowania prawa do korzystania z energii i gazu na poszczególne podmioty.

Nie dochodzi zatem do tego rodzaju dostawy energii elektrycznej i gazu ziemnego, która stanowi przedmiot działalności w branży energetycznej – analizie podlega wyłącznie kwestia przyjętego przez izbę technicznego schematu rozliczeń. Należy zatem podkreślić, że takie podmioty nie są spółkami energetycznymi, a więc typowymi przedsiębiorcami handlującymi energią elektryczną i gazem ziemnym, co stanowi źródło przychodów pozwalające utrzymać się na rynku w tej branży. Specyficzna pozycja takich spółek sprowadza się głównie do zapewnienia bezpieczeństwa obrotu dokonywanego w ramach giełdy towarowej. Tym samym takie podmioty funkcjonujące na giełdzie towarowej nie powinny być traktowane jak przedsiębiorcy prowadzący działalność handlową w branży energetycznej.

Należy przy tym zaznaczyć, że szczególny moment powstania obowiązku podatkowego w przypadku podmiotów prowadzących izby rozliczeniowe i izby rozrachunkowe nie pokrywa się z zasadą ogólną określoną w art. 19a ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r., gdyż dotyczy tylko otrzymania zapłaty, powstaje w dniu wykonania czynności, a wcześniejsze otrzymanie zapłaty nie powoduje powstania obowiązku podatkowego. W konsekwencji trzeba uznać, że w przypadku spółek prowadzących izby rozliczeniowe i rozrachunkowe istnieją racjonalne przesłanki uzasadniające wniosek, że dokonywane przez nie czynności, w przeciwieństwie do czynności podmiotów o wysokim stopniu specjalizacji w branży energetycznej, powinny prowadzić do powstania obowiązku podatkowego na zasadach ogólnych określonych w art. 19a ust. 1 przywołanej ustawy.

Z uwagi na wyżej przedstawione argumenty prawne można sformułować wniosek *de lege ferenda*, aby obowiązek podatkowy z tytułu działalności izb rozliczeniowych i rozrachunkowych w związku z dostawami energii elektrycznej lub gazu przewodowego oraz usług dystrybucji energii elektrycznej lub gazu przewodowego dokonywanych na giełdzie towarowej powstawał na zasadach ogólnych.

3. WŁAŚCIWY MOMENT POWSTANIA PRAWA DO ODLICZENIA NALICZONEGO PODATKU W ODNIESIENIU DO DOSTAW ENERGII I GAZU ORAZ MOŻLIWOŚCI KOREKTY DEKLARACJI W TYM ZAKRESIE

W myśl art. 86 ust. 10 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego powstaje w rozliczeniu za okres, w którym w odniesieniu do nabytych lub importowanych przez podatnika towarów i usług powstał obowiązek podatkowy. Należy przypomnieć, że – z zastrzeżeniem reguł szczególnych określonych w art. 86 ust. 2 dla poszczególnych transakcji – kwotę podatku naliczonego stanowi suma kwot podatku wynikających z faktur otrzymanych przez podatnika z tytułu nabycia

towarów i usług (art. 86 ust. 2 pkt 1 lit. a). Wyżej wspomniane zasady szczególne dotyczą natomiast m.in. sytuacji, gdy gaz lub energia są nabywane przez podatnika od podmiotu niemającego siedziby działalności gospodarczej oraz stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium kraju, dla której to dostawy zgodnie z art. 17 ust. 1 pkt 5 podatnikiem jest ich nabywca – wówczas kwotę podatku naliczonego stanowi kwota podatku należnego (art. 86 ust. 2 pkt 4 lit. b).

Podatnik ma również prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego, o której mowa w ust. 2, jeżeli importowane lub nabyte towary i usługi dotyczą dostawy towarów lub świadczenia usług przez podatnika poza terytorium kraju, jeżeli kwoty te mogłyby być odliczone, gdyby czynności te były wykonywane na terytorium kraju, a podatnik posiada dokumenty, z których wynika związek odliczonego podatku z tymi czynnościami (art. 86 ust. 8 pkt 1).

Podatkiem naliczonym jest przy tym kwota podatku należnego z tytułu świadczenia usług, dla którego zgodnie z art. 17 ust. 1 pkt 4 podatnikiem jest ich usługobiorca, oraz z tytułu dostawy towarów, dla której zgodnie z art. 17 ust. 1 pkt 5 podatnikiem jest ich nabywca (art. 86 ust. 2 pkt 4 lit. a i b).

Z kolei w myśl art. 86 ust. 10b pkt 1 prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego w przypadkach, o których mowa w ust. 2 pkt 1 oraz pkt 2 lit. a (wyżej cytowanym), powstaje nie wcześniej niż w rozliczeniu za okres, w którym podatnik otrzymał fakturę lub dokument celny.

Ponadto zgodnie z art. 86 ust. 11, jeżeli podatnik nie dokonał obniżenia kwoty podatku należnego w terminach określonych w ust. 10, 10d i 10e, może obniżyć kwotę podatku należnego w deklaracji podatkowej za jeden z dwóch następujących okresów rozliczeniowych.

Stosownie natomiast do art. 178 dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej [9] w celu skorzystania z prawa do odliczenia podatnik musi spełnić następujące warunki:

- 1) w celu dokonania odliczenia, o którym mowa w art. 168 lit. a, w odniesieniu do dostaw towarów lub świadczenia usług, musi posiadać fakturę sporządzoną zgodnie z tytułem XI rozdział 3 sekcje 3-6;
- 2) w celu dokonania odliczenia, o którym mowa w art. 168 lit. b, w odniesieniu do transakcji uznawanych za dostawy towarów i świadczenie usług, musi dopełnić formalności określonych przez każde państwo członkowskie.

Z treści art. 86 ust. 10 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. wynika zatem, że ustalenie momentu powstania obowiązku podatkowego jest istotne dla prawidłowego funkcjonowania mechanizmu rozliczeń podatku od towarów i usług.

4. KONKLUZJA

Rozpoznawanie momentu powstania obowiązku podatkowego na zasadach ogólnych, określonych w art. 19a ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r., a nie dopiero w momencie wystawienia faktury lub upływu terminu na jej wystawienie oraz natychmiastowe odliczenie podatku naliczonego jest uzasadnione szczególną rolą, jaką odgrywają izby rozlicze-

niowe, sprowadza się ona bowiem wyłącznie do technicznego, wirtualnego udziału w procesie gospodarczym. Konkludując, należy odróżnić przypadki dokonywania rozliczeń finansowych od sytuacji polegających na faktycznym, nie wirtualnym, lecz fizycznym obrocie towarami lub na realizowaniu zadań związanych z wysokim stopniem specjalizacji wskazanym w przepisach Prawa energetycznego. Charakter działań izby rozliczeniowej należy niewątpliwie do tej pierwszej kategorii.

Komplikowanie sytuacji podatkowej przez związanie podmiotów prowadzących izby rozliczeniowe i rozrachunkowe szczególnymi przepisami i opóźnianie możliwości dokonywania przez te podmioty odliczenia podatku naliczonego w sytuacji, gdy posiadają fakturę, nie sprzyja obrotowi na giełdzie, która ma strategiczne znaczenie dla wielu uczestników. Jakiegokolwiek zakłócenia w funkcjonowaniu izb odpowiedzialnych za rozliczenia transakcji uczestników obrotu giełdowego, na których rzecz wspomniane izby de facto działają, byłyby równoznaczne z zakłóceniem na giełdzie, co nie pozostałoby bez wpływu na sytuację gospodarczą w kraju. Podatek od wartości dodanej powinien być właśnie dla tego rodzaju podatników z założenia nieodczuwalny, neutralny, gdyż giełda stanowi najwyższej zorganizowany rynek formalny, na którym dochodzi do przeciwstawienia się podaży i popytu oraz do kupna i jednoczesnej sprzedaży towarów masowych. Na giełdach dokonywany jest obrót towarami na wielką skalę, a przy tym od jej prawidłowego funkcjonowania zależy usprawnienie obrotu krajowego i międzynarodowego, co jest istotne zwłaszcza w przypadku problemów dotyczących funkcjonowania światowego systemu finansowego. Giełda jest również uważana za narzędzie kształtowania koniunktury, stąd też ważne jest zapewnienie podmiotom strategicznym, dokonującym rozliczeń i rozrachunków, instrumentów podatkowych pozwalających na jej efektywne funkcjonowanie. W celu za-

gwarantowania stabilności rynku giełdowego, którego kondycja gospodarcza zależy od tego rodzaju podmiotów o znaczeniu strategicznym dla jej funkcjonowania, oraz biorąc pod uwagę marginalną rolę, jaką odgrywają izby rozrachunkowe i rozliczeniowe w handlu energią elektryczną i gazem ziemnym, gdyż nie są przedsiębiorstwami energetycznymi, uzasadnione jest umożliwienie im całkowicie bezkosztowego udziału w tymże handlu.

Obecna sytuacja gospodarcza w kraju i na świecie wymaga rozważenia rozwiązań, które wykluczą osłabianie kondycji spółek giełdowych, co ma bezpośrednie przełożenie na kondycję polskiej gospodarki.

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] Ustawa z dnia 10 kwietnia 1997 r. – Prawo energetyczne, tekst jednolity Dz.U. z 2020 r. poz. 833 ze zm.
- [3] Rozporządzenie Rady (WE) nr 139/2004 z dnia 20 stycznia 2004 r. w sprawie kontroli koncentracji przedsiębiorstw; Dz. Urz. WE L 24 z 29.1.2004, s. 1; Dz. Urz. WE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 8, t. 3, s. 40.
- [4] T. Jaroszyński, *Prawo energetyczne. Komentarz do zmian wprowadzonych ustawą z dnia 4 marca 2005 r. o zmianie ustawy – Prawo energetyczne oraz ustawy – Prawo ochrony środowiska*, LEX.
- [5] Rozporządzenie Ministra Gospodarki z dnia 2 lipca 2010 r. w sprawie szczegółowych warunków funkcjonowania systemu gazowego, tekst jednolity Dz.U. z 2018 r. poz. 1158 ze zm.
- [6] W. Brysz, *Bilansowanie handlowe i obrót energią*, „Energetyka Wodna” 2014, nr 4.
- [7] Ustawa z dnia 26 października 2000 r. o giełdach towarowych, tekst jednolity Dz.U. z 2019 r. poz. 312.
- [8] Ustawa z dnia 29 lipca 2005 r. o obrocie instrumentami finansowymi, tekst jednolity Dz.U. z 2020 r. poz. 89 ze zm.
- [9] 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.

Artykuł do redakcji wpłynął: 16.06.2020 r.

Zweryfikowaną wersję po recenzji otrzymano: 26.06.2020 r.

Adres autora: beata.rogalska@gmail.com