

Powstanie obowiązku podatkowego, wymagalność podatku oraz powstanie zobowiązania podatkowego w VAT w kontekście sprawy C-855/19 (analiza porównawcza)

VAT chargeability, VAT due and liability to VAT with reference to Case C-855/19 (comparative analysis)

Bartosz Gryziak

Doktorant w Katedrze Prawa Finansowego (Uniwersytet Warszawski), *Master universitario in Diritto italiano* (Università degli Studi di Catania), ORCID: 0000-0002-5519-1161

Streszczenie

W ramach uszczelniania VAT wprowadzono w Polsce przepisy nakładające na podatników obowiązek wcześniejszego rozliczenia podatku z tytułu wewnątrzwspólnotowego nabycia paliwa (art. 103 ust. 5a ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług¹). Przewidziany w tym przepisie termin zapłaty następuje, zanim podatek z tytułu danej transakcji stanie się wymagalny (wedle terminologii dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej²), tj. zanim w stosunku do tej transakcji powstanie obowiązek podatkowy (według terminologii polskiej ustawy). Spór w tej sprawie zawisł przed Trybunałem Sprawiedliwości Unii Europejskiej (TSUE) w sprawie C-855/19³ (wyroku jeszcze nie wydano). Problem ten stał się przyczynkiem do analizy zgodności pojęć stosowanych przez polskiego ustawodawcę w odniesieniu do zdarzeń kształtujących sytuację prawną podatnika (powstanie obowiązku podatkowego, powstanie zobowiązania podatkowego, termin zapłaty podatku) z ich odpowiednikami w dyrektywie 2006/112/WE (fakt wywoławczy, wymagalność podatku, termin zapłaty podatku). Między tymi pojęciami nie zachodzi pełna konwergencja.

Słowa kluczowe: powstanie obowiązku podatkowego, powstanie zobowiązania podatkowego, wymagalność podatku, zdarzenie podatkowe.

Abstract

Several legislative measures has been adopted in Poland in order to improve VAT compliance. One of them, related to the intra-Communitarian acquisitions of fuel, imposed on taxpayers the duty to settle the respective tax within few days from the transaction. However, within this timeframe the tax may not become chargeable under the provisions of VAT Directive and, hence, there might be no tax liability. The query about the compliance of the Polish regulation with VAT Directive is pending before CJEU (Case C-855/19). The paper seeks to analyse the convergence of the terms used in Polish VAT Act in relation to the events relevant for tax compliance (such as the rise of tax liability) with the corresponding terms used in VAT Directive (chargeable event, VAT chargeability, VAT payment). Some divergences are noted.

Keywords: chargeable event, tax chargeability, tax liability.

1. WPROWADZENIE

Przed TSUE zawisł spór o to, czy prawo unijne stoi na przeszkodzie regulacjom krajowym, które przewidują przyspieszony obowiązek zapłaty VAT (sprawa C-855/19). Obowiązek taki wprowadzono w Polsce w ramach tzw. uszczelniania VAT w przypadku wewnątrzwspólnotowego nabycia paliwa⁴. Jeden z zarzutów wskazuje, że regulacja ta kreuje obowiązek zapłaty podatku, zanim ten stanie się wymagalny w myśl przepisów unijnych (czemu odpowiada powstanie

obowiązku podatkowego na gruncie ustawy z dnia 11 marca 2004 r.).

Zważywszy, że każdy problem szczegółowy stanowi jedynie egzemplifikację problemu natury ogólnej, omówienie tej sprawy wymaga w pierwszej kolejności przedstawienia pojęć odnoszących się do zdarzeń kształtujących stosunek prawnopodatkowy, używanych przez polskiego ustawodawcę na gruncie przywołanej ustawy (mowa o zdarzeniu powodującym powstanie obowiązku podatkowego, zdarzeniu powo-

dującym powstanie zobowiązania podatkowego oraz terminie zapłaty, której brak stanowi zdarzenie powodujące powstanie zaległości podatkowej). Pojawia się bowiem pytanie o stopień konwergencji tych pojęć z ich odpowiednikami w dyrektywie 2006/112/WE (mowa o zdarzeniu powodującym powstanie obowiązku podatkowego, wymagalności podatku oraz terminie zapłaty podatku). Odnotować należy, że prawidłowa transpozycja tych pojęć nastręcza polskiemu prawodawcy trudności. Nie jest to pierwszy raz, kiedy właśnie ta kwestia zawisła przed TSUE⁵.

W kontekście postulatu jednolitego stosowania VAT w Unii Europejskiej warto odczytywać pojęcia, którymi posługuje się dyrektywa 2006/112/WE, łącznie z ich implementacją w krajowych porządkach prawnych. Powinno to pomóc we właściwym uchwyceniu ich istoty. W konsekwencji możliwa jest ocena trafności transpozycji przez polskiego ustawodawcę omawianych pojęć (zwanych dalej „punktami czasowymi” w procesie stosowania prawa podatkowego), a dalej ocena, czy obowiązek przyspieszonej zapłaty VAT w przypadku wewnątrzspółnotowego nabycia paliwa (przewidziany w art. 103 ust. 5a ustawy z dnia 11 marca 2004 r.) rzeczywiście stoi w sprzeczności z postanowieniami przywołanej dyrektywy, a jeśli tak, to na czym polega ta niezgodność.

2. OBOWIĄZEK PODATKOWY

Obowiązek podatkowy to jedna z najbardziej podstawowych instytucji polskiego prawa podatkowego, oznaczająca, że podmiot, na którym zaczął ciążyć ten obowiązek, wszedł w zakres zastosowania danego podatku. Należy jednak podkreślić, że nie jest to instytucja o charakterze niezbędnym. Istnieją bowiem takie porządki prawne, w których ona nie występuje (np. w prawie angielskim, gdzie istnieje jednolita instytucja *tax liability*, którą zazwyczaj odnosi się do polskiego zobowiązania podatkowego⁶) lub też ma inne znaczenie (zob. definicja podatnika w prawie niemieckim⁷ lub w prawie hiszpańskim⁸). Przykładem systemu prawnego, który nie posługuje się pojęciem obowiązku podatkowego w takim znaczeniu, jakie nadaje mu doktryna polska, a szczególnie doniosłym z perspektywy polskiego prawnika, jest prawo unijne. Warto odnotować, że także w Polsce pojawiają się głosy krytyczne wobec funkcjonowania tej instytucji⁹.

Obowiązująca obecnie w Polsce definicja legalna obowiązku podatkowego (art. 4 Ordynacji podatkowej¹⁰) nawiązuje do koncepcji zindywidualizowanego obowiązku podatkowego – skonkretyzowanego pod względem podmiotowym (w związku ze spełnieniem przez dany podmiot warunków określonych w ustawie, a w konsekwencji wejściem przezeń w zakres opodatkowania), a nieskonkretyzowanego pod względem przedmiotowym (tę konkretyzację ma stanowić wynikające z tego obowiązku zobowiązanie podatkowe)¹¹. Treścią obowiązku podatkowego jest abstrakcyjna powinność przymusowego świadczenia pieniężnego. Abstrakcyjna w tym znaczeniu, że dopiero zobowiązanie podatkowe określa kwotę podatku do zapłaty, jak też warunki jego płatności. Warto przy tym zaznaczyć, że zobowiązanie podatkowe wcale nie musi powstać mimo powstania obowiązku podatkowego (co następuje np. w przypadku zwolnienia podmiotowego). Obowiązek podatkowy w zakresie powstania zobowiązania podatkowego ma zatem charakter potencjalny.

Przyjęta koncepcja obowiązku podatkowego znajduje odbicie w definicji podatnika (art. 7 § 1 Ordynacji podatkowej), którego wyróżnia się w istocie wyłącznie ze względu na jedną cechę – jest to ten podmiot (ustawa mówi o osobach fizycznych, prawnych i jednostkach organizacyjnych nieposiadających osobowości prawnej – co stanowi możliwe najszersze spektrum podmiotowe), na którym ciąży obowiązek podatkowy. Zaznaczyć należy jednak kompetencję ustawodawcy do nadania statusu podatnika także innym podmiotom (art. 7 § 2 Ordynacji podatkowej).

Alternatywna koncepcja abstrakcyjnego obowiązku podatkowego mówi natomiast o nieskonkretyzowanej ani podmiotowo, ani przedmiotowo powinności wyrażającej się w treści norm prawa podatkowego¹². Z uwagi na to, że to obowiązek podatkowy w jego zindywidualizowanej (a nie abstrakcyjnej) wersji jest obecnie kategorią polskiego prawa pozytywnego, koncepcja abstrakcyjnego obowiązku podatkowego zostanie pominięta w dalszej części pracy.

Obowiązek podatkowy powstaje wyłącznie ze względu na wystąpienie zdarzenia określonego w ustawie podatkowej. Wskazuje się, że następuje to wskutek spełnienia dwóch przesłanek: podmiotowej i przedmiotowej. Innymi słowy, podmiot danego podatku musi zrealizować przedmiot opodatkowania, np. w przypadku podatku dochodowego od osób fizycznych osoba fizyczna (podmiot podatku) musi osiągnąć dochód podlegający opodatkowaniu (przedmiot opodatkowania)¹³. W podatkach obrotowych, do których zalicza się VAT, przedmiotem opodatkowania jest czynność podlegająca opodatkowaniu. Mówi się, że w związku z realizacją przedmiotu opodatkowania dany podmiot wchodzi w zakres zastosowania danego podatku.

Obowiązek podatkowy, obok potencjalnej konkretyzacji w postaci zobowiązania podatkowego, niesie ze sobą dla podatnika także obowiązki o charakterze instrumentalnym (składanie deklaracji podatkowych, prowadzenie rachunkowości, dokumentowanie czynności podlegających opodatkowaniu itd.). Relacja obowiązku podatkowego do obowiązków instrumentalnych jest przedmiotem sporów. Zauważono, że nie zawsze są one ze sobą powiązane, czego przykładem jest właśnie VAT¹⁴. W ocenie autora słuszna jest teza, że zasadą jest powiązanie obowiązków instrumentalnych z obowiązkiem podatkowym, w drodze wyjątku obowiązki instrumentalne mają zaś charakter samoistny¹⁵.

2.1. Status podatnika

Jak wspomniano powyżej, powstanie obowiązku podatkowego w polskim prawie co do zasady jest równoznaczne z nabyciem przez dany podmiot statusu podatnika danego podatku w związku ze zrealizowaniem przedmiotu opodatkowania tym podatkiem. Gdyby zdanie to było prawdziwe na gruncie ustawy z dnia 11 marca 2004 r., to status podatnika VAT nabywałyby te podmioty (podobnie jak art. 7 Ordynacji podatkowej – art. 15 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. wymienia osoby fizyczne, prawne i jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej, a więc możliwie najszerszy katalog podmiotowy), które dokonują jakiegokolwiek czynności podlegającej opodatkowaniu (gdyż to ona stanowi przedmiot opodatkowania VAT). Zasadniczo w ten sposób zdefiniowano podatnika pod rządami ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o

podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym¹⁶. Tymczasem współczesna definicja podatnika VAT opiera się na innym kryterium – co do zasady samodzielności wykonywania działalności gospodarczej w rozumieniu art. 15 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. Uzyskanie statusu podatnika VAT *de lege* nie wymaga zatem dokonania czynności podlegającej opodatkowaniu, choć *de facto* w praktyce trudno spotkać działalność gospodarczą, która nie prowadzi do podejmowania takich czynności¹⁷. Wskazuje się, że na gruncie przywołanej ustawy nastąpiło rozerwanie statusu podatnika i obowiązku podatkowego, co stoi w sprzeczności z przyjętą w Ordynacji podatkowej zindywidualizowaną koncepcją obowiązku podatkowego. Podobny rozdzźwięk między ogólną ustawą podatkową a ustawą o VAT występuje np. w Hiszpanii¹⁸.

Należy odnotować, że ustawa z dnia 11 marca 2004 r. w odniesieniu do obowiązku rejestracji podatników VAT wskazuje, iż ma ona nastąpić przed dokonaniem przez podatnika pierwszej czynności podlegającej opodatkowaniu (art. 96). Konstrukcja ta nawiązuje do przyjętej w polskiej doktrynie koncepcji przesłanek powstania obowiązku podatkowego (obowiązek rejestracji lub zgłoszenia powstania obowiązku podatkowego to przykład obowiązku instrumentalnego towarzyszącego obowiązkowi podatkowemu). Podkreślić jednak należy, że rejestracja nie nadaje statusu podatnika VAT, a jedynie go poświadcza. Warto przy tym zaznaczyć, że szereg obowiązków instrumentalnych spoczywa wprost na podatniku bez względu na jego rejestrację (zob. np. art. 99 lub 106b ww. ustawy). Odnosne przepisy dyrektywy 2006/112/WE nakazują nadawać odpowiedni numer identyfikacyjny (rezultat rejestracji) podatnikom, którzy z kolei są obowiązani zgłaszać rozpoczęcie, zmianę i zakończenie działalności w charakterze podatnika (art. 213 i 214). Jak widać, odniesienie do podjęcia czynności podlegających opodatkowaniu, a nie podjęcia samodzielnej działalności gospodarczej (kryterium, według którego ww. dyrektywa definiuje podatnika) jest inwencją polskiego prawodawcy.

Przyczyną omawianego stanu rzeczy jest fakt, że ustawa z dnia 11 marca 2004 r. stanowi implementację dyrektywy 2006/112/WE, która została zredagowana na podstawie innych koncepcji natury ogólnej. Na gruncie tej dyrektywy nie ma powiązania między stroną podmiotową podatku (statusem podatnika) a stroną przedmiotową (przedmiotem opodatkowania). W szczególności podkreślić należy, że omawiana dyrektywa odróżnia pojęcie podatnika (art. 9-12) od pojęcia podmiotu obowiązanego do zapłaty podatku (art. 192a-205¹⁹). Nie są to statusy wykluczające się, ale mogą wystąpić między nimi rozbieżności (np. w przypadku mechanizmu odwrotnego obciążenia).

Na gruncie dyrektywy 2006/112/WE obowiązek podatkowy (rozumiany jako obowiązek zapłaty podatku) nie musi ciążyć na podatniku w rozumieniu tej dyrektywy. Na gruncie polskiego prawa podatkowego stanowiłoby to zaprzeczenie istoty tej instytucji. Z tego powodu ustawa z dnia 11 marca 2004 r. posługuje się jednolitą kategorią podatnika (zob. art. 15 i 17) – tylko na podatniku ciążyć może bowiem obowiązek podatkowy. Specyfiką tej ustawy jest jednak to, że nie jest konieczne, aby obowiązek podatkowy powstał w stosunku do każdego podatnika VAT (co stoi w sprzeczności z de-

finicją podatnika na gruncie Ordynacji podatkowej). Obowiązek podatkowy w ustawie z dnia 11 marca 2004 r. ma ściśle przedmiotowe znaczenie, tj. odnosi się do cyklu powstawania zobowiązania podatkowego – płaszczyzna podmiotowa (status podatnika oraz niektóre obowiązki instrumentalne) rządzą się swoimi odrębnymi zasadami. Tymczasem pojęcie obowiązku podatkowego, użyte w polskiej wersji językowej dyrektywy 2006/112/WE, odnosi się do strony podmiotowej.

2.2. Zdarzenie podatkowe

O ile sam obowiązek podatkowy (abstrakcyjny obowiązek zapłaty podatku, ciążyący na danym podmiocie) nie jest niezbędną instytucją prawa podatkowego, o tyle zdarzenie podatkowe (tj. określony w ustawie fakt wywoławczy) już tak. W tym kontekście mówi się o fakcie wywoławczym (fr. *fait générateur*, ang. *chargeable event*).

Dla porównania – w krajach, w których nie używa się pojęcia obowiązku podatkowego, mówi się np. o presupozycji podatku (we Włoszech – *il presupposto dell'imposta*), czyli warunku wstępnym, którego spełnienie jest konieczne dla powstania zobowiązania podatkowego. Wskazuje się, że zobowiązanie podatkowe posiada nie tylko presupozycję podmiotową (status podatnika) i przedmiotową (czynność podlegająca opodatkowaniu), lecz także terytorialną (czyli łącznik zdarzenia podatkowego z daną jurysdykcją – w podatkach dochodowych jest to lokalizacja źródła dochodu lub domicyl, a wyjątkowo obywatelstwo podatnika, w VAT natomiast – miejsce dokonania czynności podlegającej opodatkowaniu), a niektórzy wyróżniają też presupozycję czasową (czyli zakres czasowy podlegania opodatkowaniu)²⁰. W istocie zobowiązanie podatkowe nie może powstać w odniesieniu do zdarzenia gospodarczego, do którego nie stosuje się ustawy podatkowej zgodnie z jej zakresem zastosowania podmiotowego (*ratione personae*), przedmiotowego (*ratione materiae*), terytorialnego (*ratione loci*) oraz czasowego (*ratione temporis*).

Z tej perspektywy warto wspomnieć o niemieckim pojęciu obowiązku podatkowego (*Steuerpflicht*), które odnosi się właśnie do podlegania opodatkowaniu (zob. *Steuerpflichtiger* – podmiot podatkowy, choć niekoniecznie podatnik w polskim rozumieniu, *steuerpflichtige Umsatz* – obrót podlegający opodatkowaniu), czyli wejścia w zakres zastosowania danego podatku.

W omawianym kontekście art. 62 dyrektywy 2006/112/WE przewiduje dwa punkty czasowe: zdarzenia podatkowego oraz wymagalności podatku. Pierwszy odnosi się do momentu, w którego wyniku zostają spełnione prawne warunki wymagalności VAT (fr. *fait générateur* – fakt wywoławczy²¹). Drugi dotyczy momentu, w którym organ podatkowy jest uprawniony do żądania zapłaty podatku należnego od danej czynności podlegającej opodatkowaniu bez względu na ewentualne odroczenie płatności podatku (fr. *exigibilité de la taxe* – wymagalność podatku). Zdarzenia te co do zasady powinny nastąpić jednocześnie. Istnieje jednak wiele wyjątków. O ile bowiem zdarzeniem podatkowym jest czynność podlegająca opodatkowaniu (przedmiot opodatkowania), o tyle podatek może być wymagalny – w zależności od sytuacji – także w momencie zapłaty (w tym zaliczki – moment wymagalności podatku wyprzedzi wtedy fakt wywoławczy,

sprecyzowanie faktu wywoławczego wciąż jest jednak konieczne dla opodatkowania zaliczki²²), wystawienia faktury lub bezskutecznego upływu terminu na wystawienie faktury. W polskiej doktrynie pojęcie faktu wywoławczego wiązano z momentem powstania obowiązku podatkowego – wpisuje się to w koncepcję omówioną wyżej presupozycji. Niemniej w art. 19a ustawy z dnia 11 marca 2004 r. zdarzeniem podatkowym, które powoduje powstanie obowiązku podatkowego, uczyniono moment wymagalności podatku.

3. ZDARZENIE PODATKOWE, WYMAGALNOŚĆ PODATKU, ZAPŁATA PODATKU – EWOLUCJA W PRAWIE UNIJNYM

Prima facie zdawałoby się, że między powyższymi pojęciami (tj. powstaniem obowiązku podatkowego w ustawie z dnia 11 marca 2004 r. oraz wymagalnością podatku w dyrektywie 2006/112/WE) zachodzi konwergencja – odnoszą się one do zdarzenia, którego wystąpienie jest niezbędną przesłanką poboru podatku, a na etapie jego wystąpienia nie ma jeszcze podatku do zapłaty. Wyjaśnienia wymaga jednak rozróżnienie między faktem wywoławczym a momentem wymagalności podatku na gruncie przywołanej dyrektywy.

Pierwotnie tekst drugiej dyrektywy VAT odnosił się jedynie do faktu wywoławczego, który miał następować co do zasady w momencie dokonania czynności podlegającej opodatkowaniu, z zastrzeżeniem możliwości uznania (pod pewnymi warunkami) za taki fakt także wystawienia faktury lub otrzymania zapłaty (zob. art. 5 ust. 5 oraz art. 6 ust. 4 ww. dyrektywy)²³. W większości państw członkowskich Unii Europejskiej nie rozróżniono momentu wystąpienia faktu wywoławczego i momentu wymagalności podatku, a jednocześnie z przyczyn praktycznych VAT nie podlegał zapłacie aż do późniejszego terminu. Pojawił się jednak pomysł uznania za fakt wywoławczy wprost w dyrektywie wystawienia faktury lub otrzymania zapłaty. Taka regulacja okazała się prowadzić do kontrowersji – państwa członkowskie obawiały się problemów z poborem VAT wynikających z faktu, że zafakturowanie transakcji lub odnośna zapłata mogą nastąpić po czynności podlegającej opodatkowaniu, a warunki gospodarcze nie zawsze mogą umożliwić wymaganie natychmiastowego fakturowania lub zapłaty. W związku z tym w pracach nad szóstą dyrektywą VAT zdecydowano się wprowadzić różne punkty czasowe o różnych konsekwencjach prawnopodatkowych (art. 10 i 22)²⁴.

1. Fakt wywoławczy – zdarzenie, w którego wyniku spełnione zostały przesłanki wymagalności podatku, definiowane co do zasady jako moment dokonania czynności podlegającej opodatkowaniu (utrzymano wcześniejszą zasadę). Moment wystąpienia faktu wywoławczego na gruncie szóstej dyrektywy VAT miał znaczenie wyłącznie w kontekście stosowanych zasad opodatkowania – z pewnymi wyjątkami stosowano stawkę podatkową obowiązującą w momencie wystąpienia faktu wywoławczego (art. 12)²⁵. Podkreślić jednak należy, że to wystąpienie faktu wywoławczego umożliwia uruchomienie całego mechanizmu opodatkowania VAT. Wymagalność podatku w odniesieniu do zaliczki może powstać wyłącznie, jeżeli sprecyzowany jest fakt wywoławczy, którego owa zaliczka dotyczy, w przeciwnym wypadku zapłata zaliczki będzie irrelevantna dla celów podatkowych²⁶. Nie można zatem zgodzić się z

poglądami deprecjonującymi praktyczne znaczenie wystąpienia faktu wywoławczego²⁷.

2. Wymagalność podatku powstaje z momentem, w którym organy podatkowe stają się uprawnione do żądania zapłaty podatku bez względu na ewentualne odroczenie jego płatności. Pozostawiono zasadę ogólną, że podatek staje się wymagalny wraz z faktem wywoławczym, pozostawiono jednak także państwom członkowskim możliwość uznania (pod pewnymi warunkami), że podatek staje się wymagalny w momencie otrzymania zapłaty, wystawienia faktury lub bezskutecznego upływu terminu na jej wystawienie. Jednocześnie narzucono wymagalność podatku w odniesieniu do płatności zaliczkowych. W takim wypadku uznano, że strony transakcji wykazują wolę, aby wszystkie skutki faktu wywoławczego wystąpiły z wyprzedzeniem.

Warto zestawić ten pogląd z tezą, że zobowiązanie podatkowe nie może powstać przed obowiązkiem podatkowym. Moment wymagalności „pożycza” wówczas skutek wywołujący obowiązek podatkowy od późniejszego faktu wywoławczego, ale skutek ten nie ma charakteru samodzielnego, lecz pozostaje pochodny, tj. uzależniony od zidentyfikowania faktu wywoławczego, którego brak uniemożliwia wystąpienie wymagalności podatku.

Moment wymagalności podatku ma zasadnicze znaczenie dla stosowania regulacji z zakresu VAT:

- 1) w kwestii zaszeregowania danej czynności podlegającej opodatkowaniu do właściwego okresu podatkowego – nierzadko krajowa implementacja przebiega w ten sposób, że VAT jest należny z tytułu dokonania czynności podlegającej opodatkowaniu, przy czym uważa się, że nastąpiła w momencie, w którym podatek stał się wymagalny (np. Włochy, gdzie wynika to po części z faktu, że obecna ustawa podatkowa to sama sama ustawa, która implementowała drugą dyrektywę VAT, nierozróżniającą pojęcia faktu wywoławczego i pojęcia momentu wymagalności podatku)²⁸;
- 2) w odniesieniu do momentu prawa do odliczenia podatku naliczonego – przysługującego za ten okres, w którym podatek ten stał się wymagalny.
3. Wymiar i zapłata zobowiązania podatkowego – z przyczyn praktycznych zobowiązanie podatkowe w VAT ma charakter zagregowany, tj. nie dotyczy poszczególnych transakcji, lecz obejmuje sumę VAT, który stał się wymagalny w danym okresie podatkowym (i to sumę netto, tj. po odliczeniu podatku naliczonego, który podatnik ma prawo odliczyć w danym okresie). Wymiar ten następuje w deklaracji składanej przez podatnika. Wymiar zobowiązania podatkowego ma znaczenie w kwestii ustalenia jego kwoty oraz terminu zapłaty (płatny w tym samym terminie, w którym składana jest deklaracja). Co szczególnie istotne – od zasady, że podatek jest płatny wraz z deklaracją za okres, w którym stał się wymagalny, możliwe są wyjątki. Państwo członkowskie może np. wymagać zaliczek na poczet zobowiązania podatkowego w VAT – wciąż jednak musi zostać spełnione kryterium wymagalności (zob. szerzej pkt 5 poniżej). Powyższe punkty czasowe pozostały niezmienione co do swojej istoty także na gruncie obecnie obowiązującej dyrek-

tywy 2006/112/WE²⁹. Wprowadzono natomiast pewne regulacje szczególne, które mają znaczenie dla sprawy omawianej w pkt 6 poniżej. Warto podkreślić, że powyższe przepisy posiadają w ocenie TSUE przymioty jasności, precyzyjności i bezwarunkowości, które uzasadniają ich skutek bezpośredni³⁰.

4. ZOBOWIĄZANIE PODATKOWE

Zobowiązanie podatkowe stanowi logiczną konsekwencję powstania obowiązku podatkowego – nieskonkretyzowany obowiązek zapłaty podatku przybiera postać konkretnego zobowiązania (kwoty podatku do zapłaty na sprecyzowanych warunkach). Jak jednak wskazano, relacja między obowiązkiem podatkowym a zobowiązaniem podatkowym jest bardziej skomplikowana. O ile nie może powstać zobowiązanie podatkowe bez obowiązku podatkowego, o tyle obowiązek podatkowy nie musi wywołać zobowiązania podatkowego. Obowiązek ma zatem charakter potencjalny – może, lecz nie musi zostać skonkretyzowany w postaci zobowiązania podatkowego.

Na gruncie art. 21 Ordynacji podatkowej zobowiązanie podatkowe powstaje w związku z zaistnieniem zdarzenia, z którym ustawa podatkowa wiąże jego powstanie (a więc podobnie jak obowiązek podatkowy – *ex lege*), bądź też wskutek doręczenia decyzji ustalającej wysokość tego zobowiązania. Skoro w myśl Ordynacji podatkowej zobowiązanie podatkowe powstaje *ex lege*, to w polskiej doktrynie się przyjmuje, że dla jego powstania nie jest konieczna czynność wymiaru³¹. O ile na etapie obowiązku podatkowego powinny być określone: podmiot, przedmiot, a według niektórych także podstawa opodatkowania i właściwa stawka podatku (kluczowe elementy podatkowego stanu faktycznego)³², o tyle na etapie zobowiązania podatkowego skonkretyzować się powinny kwota podatku, zobowiązania podatkowego, czas i miejsce zapłaty³³.

Wraz z powstaniem zobowiązania podatkowego po stronie organu podatkowego pojawia się uprawnienie do poboru podatku (będące jednocześnie jego obowiązkiem). Warto wskazać na rozróżnienie (zob. pkt 4.2. poniżej): obowiązek podatkowy (prawo do wymiaru podatku), zobowiązanie podatkowe (prawo do poboru podatku), zaległość podatkowa (prawo do egzekwowania podatku). Podkreślić należy, że na etapie zobowiązania podatkowego podatnik może, lecz jeszcze nie musi dokonać zapłaty. Dopiero bezskuteczny upływ terminu zapłaty (przekształcający zobowiązanie podatkowe w zaległość podatkową) uprawnia organ podatkowy do przymusowego wyegzekwowania podatku, co zasadniczo odpowiada koncepcji wymagalności podatku na gruncie dyrektywy 2006/112/WE (zob. pkt 5 poniżej)³⁴.

4.1. Powstanie zobowiązania podatkowego

Związek między obowiązkiem podatkowym a zobowiązaniem podatkowym tłumaczy się zazwyczaj na przykładzie podatkowego stanu faktycznego, który może być otwarty lub zamknięty. W zależności od tego, czy zobowiązanie podatkowe powstaje za okresy podatkowe, w których był realizowany podatkowy stan faktyczny (otwarty – obowiązek podatkowy powstaje z początkiem okresu, zobowiązanie – z jego końcem), czy też wraz z jednostkową realizacją podatkowego

stanu faktycznego (zamkniętego), jednocześnie powstają obowiązki podatkowe i zobowiązania podatkowe.

Relacja między obowiązkiem podatkowym a zobowiązaniem podatkowym w VAT dała podstawy do sformułowania w polskiej judykaturze i doktrynie rozbieżnych stanowisk:

- 1) zobowiązanie podatkowe w VAT powstaje wraz z obowiązkiem podatkowym (podatkowy stan faktyczny zamknięty) – jest to koncepcja wprost odwołująca się do pojęcia wymagalności (polski ustawodawca nie wskazuje zdarzenia powodującego powstanie zobowiązania podatkowego, a jedynie wskazuje zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego, niemniej w polskiej doktrynie jest oczywiste, że zobowiązanie podatkowe w VAT powstaje co do zasady *ex lege*)³⁵;
- 2) zobowiązanie podatkowe w VAT powstaje wraz z końcem okresu podatkowego (podatkowy stan faktyczny otwarty) – jest to koncepcja uwzględniająca okresowy (zagregowany) charakter zobowiązania podatkowego w VAT, w którym ponadto zobowiązanie podatkowe obejmuje jedynie kwotę podatku netto (tj. po pomniejszeniu podatku należnego o podlegający odliczeniu podatek naliczony)³⁶;
- 3) zobowiązanie podatkowe w VAT powstaje wraz z upływem terminu na rozliczenie podatku za dany okres podatkowy (podatkowy stan faktyczny otwarty) – jest to koncepcja, która uwzględnia ponadto różnice w zarachowaniu do okresów rozliczeniowych, wynikające np. ze spełnienia warunków skorzystania z prawa do odliczenia³⁷.

Odpowiedź na powyższe pytanie w ocenie autora wymaga rozważenia, jaki stosunek zachodzi między obowiązkiem podatkowym i zobowiązaniem podatkowym a wymagalnością podatku, o której mowa w dyrektywie 2006/112/WE.

4.2. Wymagalność podatku

Zrównanie momentu powstania obowiązku podatkowego w VAT na gruncie ustawy z dnia 11 marca 2004 r. z momentem wymagalności podatku na gruncie dyrektywy 2006/112/WE spotkało się z zarzutem, że przepisane w polskiej ustawie podatkowej zdarzenie podatkowe odnosi się nie tyle do obowiązku podatkowego (abstrakcyjnego obowiązku zapłaty podatku), ile do zobowiązania podatkowego (konkretnej kwoty podatku), a posługiwanie się pojęciem obowiązku podatkowego przez ustawodawcę jest terminologicznym nadużyciem³⁸. Pojawiają się też głosy, że użyte w przywołanej dyrektywie pojęcie wymagalności w swej istocie łączy polskie pojęcia obowiązku podatkowego i zobowiązania podatkowego³⁹.

W ocenie autora zasadne w tym kontekście jest przytoczenie tezy z orzeczenia, które legło u podstaw pojęcia obowiązku podatkowego w polskim prawie podatkowym, tj. wyroku Najwyższego Trybunału Administracyjnego (NTA) z dnia 27 lutego 1934 r.: „Obowiązkiem podatkowym jest niewątpliwie abstrakcyjne zobowiązanie do poniesienia ciężaru podatkowego, związane przez przepis ustawowy z zaistnieniem pewnego stanu faktycznego – w odróżnieniu od zobowiązania podatkowego, będącego już skonkretyzowanym w sposób prawem przepisany i wymagalnym rozszczeniem Państwa”⁴⁰.

Na gruncie ustawy z dnia 15 marca 1934 r. – Ordynacja podatkowa⁴¹ zaistnienie obowiązku podatkowego było kore-

latem prawa organów podatkowych do wymiaru zobowiązania podatkowego (to zaś podlegało zapłacie; we współczesnym polskim prawie nie rozróżnia się prawa do wymiaru zobowiązania podatkowego i prawa do jego poboru, czynią tak jednak niektóre jurysdykcje, w których np. dla tych praw przewidziano odrębne terminy przedawnienia, np. Niemcy)⁴². Ciąg logiczny przedstawiał się zatem następująco: zdarzenie podatkowe generowało nieskonkretyzowany obowiązek podatkowy, którego konkretyzacja następowała w drodze wymiaru w nakazie płatniczym, tworzącym zobowiązanie podatkowe płatne w terminach i na zasadach określonych w ustawie podatkowej lub w decyzji wymiarowej⁴³. Obraz ten uzupełnić należy o przekroczenie terminu zapłaty podatku, które powoduje przekształcenie zobowiązania podatkowego w podlegającą przymusowej egzekucji (w pełni wymagalną i dającą podstawę do naliczania odsetek za zwłokę) zaległość podatkową.

Warto w tym miejscu przywołać pogląd włoskiej doktryny na kwestię powstawania zobowiązania podatkowego (zob. przypis 31) – nie może ono powstać z mocy samego prawa, bo wymaga konkretyzacji w drodze wymiaru (czy to przez podatnika w deklaracji, czy też organu w drodze decyzji), przy czym wymiar sam w sobie też nie może być źródłem zobowiązania podatkowego, bo stanowić ma jedynie ściśle wykonanie ustawy. Zarówno przedwojenna polska doktryna, jak i współczesna włoska przemawiałyby w ocenie autora za postulatem *de lege ferenda*, że obowiązek podatkowy (nieskonkretyzowana powinność przymusowego świadczenia pieniężnego) powstaje *ex lege* wskutek zaistnienia faktu wywoławczego i jako samodzielna faza wykonywania podatku powinien trwać aż do momentu wymiaru podatku (czy to samodzielnego przez podatnika, czy też przez organ), w którego wyniku przekształca się w zobowiązanie podatkowe (skonkretyzowaną powinność przymusowego świadczenia pieniężnego).

Z powyższego wynika, że wymagalność miała stanowić jedną z cech świadczących o skonkretyzowaniu zobowiązania podatkowego w stopniu odróżniającym je od obowiązku podatkowego. Pierwsze pytanie, które należy zadać, to: czy wymagalność, o której wspominał NTA, i wymagalność w dyrektywie 2006/112/WE to pojęcia tożsame?

W ocenie autora w kontekście tej dyrektywy rozróżnić należy ścisłą wymagalność w jej cywilistycznym znaczeniu (do tej zdaje się odnosić NTA, co wydaje się niewłaściwe, biorąc pod uwagę, że wymagalność oznacza możliwość skutecznego egzekwowania roszczenia, a ta następuje dopiero od upływu terminu na jego spełnienie, tj. kiedy zobowiązanie podatkowe przekształca się w zaległość podatkową) oraz potencjalną wymagalność, czyli prawo do uczynienia danego roszczenia wymagalnym (do tego w ocenie autora odnosi się dyrektywa 2006/112/WE; wskazuje na to np. rozróżnienie wymagalności podatku i terminu jego zapłaty w jej przepisach).

Drugie pytanie: w jakim stopniu wspomniane orzeczenie może mieć wciąż inne niż symboliczne znaczenie na potrzeby współczesnego prawa podatkowego?

Na gruncie kolejnych ogólnych ustaw prawa podatkowego związek obowiązku podatkowego z prawem do wymiaru został rozerwany⁴⁴. Co więcej, zobowiązanie podatkowe na gruncie współczesnej Ordynacji podatkowej może powstawać także

ex lege (na skutek zdarzenia przewidzianego w ustawie, a więc analogicznie jak obowiązek podatkowy), a nie tylko wskutek wymiaru – rola tej czynności utraciła zatem swoje prawne znaczenie w polskim prawie podatkowym⁴⁵. Zdefiniowanie *criterium divisionis*, które odróżniałoby obowiązek podatkowy od zobowiązania podatkowego, tj. czynnika stojącego między abstrakcyjną a konkretną powinnością świadczenia pieniężnego, może w tym kontekście sprawiać problemy.

Jeżeli spojrzeć na obowiązek podatkowy jako na warunek (presupozycję) powstania zobowiązania podatkowego, to jego istocie bardziej niż moment wymagalności podatku odpowiada fakt wywoławczy (warto przy tym zwrócić uwagę na samo pojęcie doktryny francuskiej, które w Polsce utożsamia się właśnie ze zdarzeniem powodującym powstanie obowiązku podatkowego⁴⁶). Fakt wywoławczy oznacza moment, w którym spełniono warunki wymagalności podatku, przy czym co do zasady będzie to moment dokonania czynności podlegającej opodatkowaniu (co wpisuje się w przesłankę przedmiotową powstania obowiązku podatkowego). Podobnie w innych krajach – faktem generującym lub presupozycją zobowiązania podatkowego jest właśnie dokonanie czynności podlegającej opodatkowaniu. Praktyczne znaczenie faktu wywoławczego podkreśla wspomniane już zagadnienie wymagalności podatku z tytułu zapłaty zaliczki na poczet przyszłej czynności podlegającej opodatkowaniu. Opodatkowanie VAT wymaga w tej kwestii precyzyjnej identyfikacji faktu wywoławczego, obowiązek podatkowy nie wynika zatem z zapłaty zaliczki jako takiej, lecz z transakcji, do której odnosi się ta zaliczka – niezależnie od odwróconej sekwencji czasowej.

Wymagalność podatku nie dotyczy przesłanek wejścia w zakres opodatkowania, a już powstania konkretnej kwoty podatku, która w tym momencie zaczyna funkcjonować w obrocie fiskalnym. Staje się do niej uprawniony zarówno organ podatkowy, jak i – w drugą stronę – (ewentualnie) ten podatnik, dla którego stanowi ona podatek naliczony. Jedynie z przyczyn praktycznych dyrektywa 2006/112/WE przewiduje rozliczenie okresowe. Momentem wymagalności podatku nie jest dokonanie czynności podlegającej opodatkowaniu (choć w niektórych jurysdykcjach się przyjmuje, że właśnie w tym momencie ona nastąpiła), lecz czynność instrumentalna w postaci otrzymania zapłaty lub wystawienia faktury (w tym bezskutecznego upływu terminu na jej wystawienie). Podkreślić należy, że np. wystawienie faktury stanowi obowiązek instrumentalny – te zaś, jak wskazano w pkt 2.1 powyżej, zazwyczaj wiążą się z wystąpieniem obowiązku podatkowego. Przemawia to za tezą, że na etapie wymagalności podatku musi już istnieć obowiązek podatkowy.

Równocześnie należy zadać pytanie, czy na etapie wymagalności podatku istnieje już zobowiązanie podatkowe; innymi słowy – jak dalece jest skonkretyzowany obowiązek zapłaty wynikający z wystąpienia tej okoliczności. Obowiązek podatkowy zakłada brak takiej konkretyzacji, zobowiązanie podatkowe – pełną konkretyzację. Zważywszy, że zobowiązanie podatkowe w VAT powstaje za okresy podatkowe, *prima facie* wydaje się, że na etapie wymagalności podatku zobowiązania podatkowego jeszcze nie ma. Zobowiązanie podatkowe ma charakter zagregowany za określony okres podatkowy, wymagalność dotyczy natomiast podatku należnego z

tytułu pojedynczej transakcji, co jest podkreślane w doktrynie np. włoskiej⁴⁷. Kwota podatku należnego z tytułu dokonania danej czynności podlegającej opodatkowaniu nie stanowi jeszcze kwoty podatku do zapłaty – ta będzie wynikać z rozliczenia okresowego. Zobowiązanie podatkowe powinno mieć charakter definitywny, podatek jest zaś wymagalny dopiero po wystąpieniu jednego z czynników branych pod uwagę przy jego ustalaniu. Argumenty te przemawiają za koncepcją przyjętą w art. 19a ustawy z dnia 11 marca 2004 r., tj. że mowa o jeszcze nieskonkretyzowanej powinności świadczenia pieniężnego (zobowiązaniu podatkowym).

W świetle wcześniejszych rozważań w ocenie autora na gruncie dyrektywy 2006/112/WE uzasadniona jest teza, że wymagalność podatku nie pociąga za sobą powstania zobowiązania podatkowego. W świetle dotychczasowej judykatury TSUE (przytaczanej w niniejszym opracowaniu) wymagalność podatku oznacza najwcześniejszy moment, w którym prawodawca krajowy może określić termin zapłaty VAT (skutecznie żądać jego zapłaty) w odniesieniu do podatku, który stał się wymagalny z tytułu danej czynności podlegającej opodatkowaniu. Zasadniczy termin zapłaty zobowiązania podatkowego w VAT to zaś co do zasady termin na złożenie deklaracji podatkowej za dany okres.

Sprawa włoskiej zaliczki VAT (szerzej zob. pkt 5 poniżej) wskazuje, że możliwa jest zapłata podatku przez podatnika przed terminem wymagalności tego podatku, pod warunkiem że nie jest to zapłata przymusowa. Czy jednak jest dopuszczalna możliwość uregulowania zobowiązania podatkowego, zanim ono powstanie albo zanim powstanie sam obowiązek podatkowy? Włoski przepis dotyczy zaliczki na poczet VAT (należy odróżniać od VAT należnego z tytułu zaliczki – choć obie te kwestie prowadzą do podobnego wniosku), a nie definitywnego zobowiązania podatkowego. Może ona powstać wyłącznie przed powstaniem zobowiązania podatkowego, niemniej musi już istnieć obowiązek podatkowy. Znowu jednak fakt wywoławczy umożliwiający pobór zaliczki może mieć charakter następczy względem jej zapłaty. Wydaje się zatem, że fakt wywoławczy, choć nie musi jeszcze wystąpić dla powstania obowiązku podatkowego, to natomiast musi być już przewidywalny. Niezależnie od tego – omówione okoliczności wskazują, że nie można stawiać znaku równości między wymagalnością podatku a powstaniem obowiązku podatkowego. W ocenie autora wymagalność podatku stanowi instytucję *sui generis* wprowadzoną na potrzeby VAT wraz z szóstą dyrektywą VAT (zob. pkt 3 powyżej).

Moment wymagalności podatku i moment złożenia deklaracji podatkowej za okres podatkowy, w którym podatek stał się wymagalny, wyznaczają przestrzeń czasową, w której ustawodawca może określić termin zapłaty zobowiązania podatkowego obejmującego podatek, który stał się wymagalny (lub też zaliczki). Co istotne, wymagalność dotyczy podatku należnego z tytułu jednostkowej transakcji, zobowiązanie podatkowe wynika zaś z przyjętej techniki opodatkowania i ma co do zasady (przedmiot sporu w sprawie C-855/19, zob. pkt 6 poniżej) zagregowany charakter. Kwestia powstania zobowiązania podatkowego należy już do prawa krajowego – za pomocą terminu wymagalności podatku prawodawca unijny reguluje jedynie termin zapłaty. Jak wskazuje przykład włoski i hiszpański (a także przedwojenny polski), powstanie

zobowiązania podatkowego może się wiązać z wymiarem, gdyż dopiero w toku tej czynności następuje konkretyzacja przymusowego świadczenia pieniężnego. W ocenie autora przedstawione okoliczności przemawiają za tezą, że zobowiązanie podatkowe w VAT powstaje z mocy prawa wraz z terminem na rozliczenie podatku za dany okres podatkowy (czyli wymiaru zobowiązania podatkowego).

5. ZALICZKA NA POCZET VAT

Jak wskazano powyżej, co do zasady podatek jest płatny w terminie na złożenie deklaracji za dany okres podatkowy. Niemniej państwa członkowskie mogą wymagać wcześniejszej zapłaty podatku (zapłaty zaliczek). W tej kwestii zachowuje jednak znaczenie kryterium wymagalności podatku. Dopiero od tego momentu organy podatkowe danego państwa mogą wymagać jakiegokolwiek zapłaty.

Powyższą konkluzję zestawzić należy z wyrokiem TSUE w sprawie Balocchi dotyczącym włoskich zaliczek na poczet VAT. We Włoszech, inaczej niż w Polsce, zapłata podatku jest dwuetapowa. Zasadniczym okresem podatkowym jest rok podatkowy, występują natomiast rozliczenia okresowe miesięczne lub kwartalne (w zależności od spełniania warunków przez podatnika). Za ostatni okres rozliczeniowy (grudzień) płaci się zaliczkę w terminie do 27 grudnia (a następnie zapłata salda za ten okres rozliczeniowy do 16 stycznia następnego roku; deklarację roczną składa się natomiast do końca lutego)⁴⁸.

Pierwotnie przewidziano dwie metody wymiaru zaliczki (płatnej do 20 grudnia):

- 1) historyczną, tj. w wysokości 65% (88% dla rozliczeń kwartalnych) podatku do zapłaty za odpowiedni okres rozliczeniowy z poprzedniego roku;
- 2) prognostyczną, tj. w wysokości 65% (88% dla rozliczeń kwartalnych) prognozowanego podatku do zapłaty za dany miesiąc lub kwartał.

Regulacji tej zarzucono, że narusza kryterium wymagalności podatku, gdyż nakazuje podatnikowi zapłacić podatek od czynności, które na dzień zapłaty zaliczki nie stały się wymagalne. Mowa tutaj w szczególności o metodzie prognostycznej, która za podstawę obliczenia zaliczki bierze cały przewidywany podatek do zapłaty za dany miesiąc. Prowadzi to do wynaturzeń w rozliczeniu VAT np. w odniesieniu do tych przedsiębiorców, którzy większość obrotu realizują w pozostałej części miesiąca (tj. po 20 grudnia). W ten sposób organ podatkowy domaga się zapłaty podatku, który nie stał się jeszcze wymagalny, i w ocenie TSUE bez znaczenia pozostaje tu fakt, że stawka zaliczki (65% lub 88%) odpowiada tej części miesiąca, która już upłynęła (20 dni grudnia, to 64,5% tego miesiąca, względnie na ten dzień upływa 88% kwartału). Wobec tego TSUE orzekł, że prawo unijne stoi na przeszkodzie takim regulacjom krajowym.

W odpowiedzi włoski prawodawca (obok przesunięcia daty na 27 grudnia i zrównania stawki zaliczki do 88% bez względu na okres rozliczeniowy) dodał trzecią metodę (także płatną do 27 grudnia), tj. przyspieszone rozliczenie VAT, które obejmuje 100% podatku do zapłaty wynikającego z transakcji zarejestrowanych w rejestrach VAT danego podatnika do 20 grudnia. Aby zaspokoić ciekawość czytelnika, trzeba nadmienić, że ze względu na prostotę wciąż najpow-

szechniej stosuje się metodę historyczną. Niemniej żaden podatnik nie jest już zmuszony zapłacić zaliczki obliczanej z uwzględnieniem podatku, który nie stał się jeszcze wymagalny, a w ten sposób zapewniono zgodność włoskich przepisów z prawem unijnym.

Jak widać, wymagalność podatku warunkuje termin zapłaty podatku, czyli moment, od którego organ podatkowy może wymagać zapłaty podatku i prowadzić w tym kierunku egzekucję; moment wymagalności podatku nie stoi jednak na przeszkodzie dobrowolnej wcześniejszej zapłacie podatku przez podatnika (dzieje się tak np. w przypadku włoskiej zaliczki obliczanej metodą prognostyczną). Jednocześnie taka wcześniejsza zapłata może mieć charakter zaliczki, a więc niedefinitywnego zobowiązania podatkowego, które wiąże się (co do zasady) z rozliczeniem danego okresu podatkowego w deklaracji.

6. SPRAWA C-855/19

Po przedstawieniu zagadnienia punktów czasowych mających znaczenie dla realizacji obowiązku podatkowego w VAT (fakt wywoławczy, wymagalność podatku, zapłata podatku – większość państw członkowskich ustanawia te same punkty czasowe co dyrektywa 2006/112/WE) można przejść do omówienia problemów związanych z powstawaniem zobowiązania podatkowego, stanowiących przedmiot sprawy C-855/19 (pominięto kwestię środka zapobiegającego oszustwom podatkowym w VAT oraz zagadnienie zakazu dyskryminacji podatkowej, gdyż nie wiążą się z przedmiotem niniejszego opracowania).

Omawiana sprawa dotyczy opodatkowania wewnątrzspółnotowego nabycia towarów. Faktem wywoławczym w odniesieniu do takich nabyć jest dokonanie tej czynności podlegającej opodatkowaniu, przy czym uważa się ją za dokonaną w momencie, w którym uznano by za dokonaną analogiczną dostawę krajową (art. 68 dyrektywy 2006/112/WE; okoliczność irrelevantna na gruncie polskiej ustawy z dnia 11 marca 2004 r.). Niemniej wymagalność podatku jest odroczone do momentu wydania faktury lub też bezskutecznego upływu terminu na jej wystawienie (tj. 15. dnia miesiąca następującego po tym, w którym wystąpiła czynność podlegająca opodatkowaniu – art. 69 i 222 dyrektywy 2006/112/WE i art. 20 ust. 5 ustawy z dnia 11 marca 2004 r.). Logiczną konsekwencją byłoby uwzględnienie podatku należnego z tytułu wewnątrzspółnotowego nabycia towarów w rozliczeniu VAT za ten okres podatkowy, w którym podatek stał się wymagalny, tj. za miesiąc, w którym wystawiono lub należało wystawić jednostronną fakturę.

Polski ustawodawca w ramach tzw. uszczelniania VAT wprowadził regulację nakazującą zapłatę podatku od wewnątrzspółnotowego nabycia paliw w przyspieszonym terminie⁴⁹. Zgodnie z ust. 5a dodanym do art. 103 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. zobowiązanie podatkowe co do zasady podlega zapłacie w terminie 5 dni od wprowadzenia paliw do miejsca ich odbioru określonego we właściwym zezwoleniu – bez względu na wystawienie faktury. Skoro wystawienie faktury (moment wymagalności podatku) jest w Polsce momentem powstania obowiązku podatkowego, to oznacza, że polski prawodawca uchwalił przepisy generujące zobowiązanie podatkowe przed powstaniem obowiązku podatkowego.

W ocenie autora taka konkluzja, choć w pełni zasłużona na gruncie polskich regulacji, jest zbyt daleko idąca, jeśli uwzględnić dyrektywę 2006/112/WE. Faktem wywoławczym na gruncie tej dyrektywy jest dokonanie czynności podlegającej opodatkowaniu i w tym momencie zdaniem autora powinien powstawać obowiązek podatkowy na gruncie ustawy z dnia 11 marca 2004 r., gdyż jest to ten moment, w którym podatnik wchodzi w odniesieniu do tej czynności w zakres podatku. Wystawienie faktury stanowi w tym przypadku natomiast warunek formalny, którego spełnienie jest konieczne dla ustanowienia terminu zapłaty zobowiązania podatkowego obejmującego podatek, który stał się wymagalny (analogicznie jak np. w kwestii wykonania prawa do odliczenia, które stanowi lustrzane odbicie wierzytelności podatkowej).

Polska regulacja budzi wątpliwości nie tylko ze względu na termin płatności, ale także kwotę do zapłaty. Jak wskazano powyżej, chociaż VAT obciąża poszczególne czynności podlegające opodatkowaniu, to z przyczyn praktycznych jest opłacany w sposób zagregowany za okresy podatkowe, przy czym zapłacie podlega tzw. kwota VAT netto (różnica między podatkiem należnym a podatkiem naliczonym podlegającym odliczeniu). Tymczasem zgodnie z art. 103 ust. 5a ustawy z dnia 11 marca 2004 r. zapłacie podlega wynikająca z danego wewnątrzspółnotowego nabycia towarów kwota VAT brutto (bez pomniejszenia o podatek naliczony). W ocenie Rzecznika Generalnego możliwość pobierania zaliczek dotyczy zobowiązania podatkowego (a więc może to być część kwoty VAT netto), a nie pojedynczej transakcji⁵⁰.

7. PODSUMOWANIE

W ocenie autora krytycznie należy ocenić przyjętą na gruncie polskiej ustawy z dnia 11 marca 2004 r. technikę prawodawczą polegającą na powiązaniu momentu powstania obowiązku podatkowego nie tyle z faktem wywoławczym określonym w dyrektywie 2006/112/WE, ile z momentem wymagalności podatku. Jak wskazano to w powyższym opracowaniu, punkty te nie odpowiadają sobie w pełni.

Po pierwsze, pojęcie obowiązku podatkowego rozumianego w sposób przyjęty w polskiej doktrynie jest w swej istocie obce na gruncie dyrektywy 2006/112/WE. Rozdziela ona bowiem płaszczyznę podmiotową (nabycie statusu podatnika, a także obowiązek zapłaty podatku) i przedmiotową (proces powstawania zobowiązania podatkowego). O ile prawodawca unijny (wyłącznie w polskiej wersji językowej) posługuje się pojęciem obowiązku podatkowego w odniesieniu do płaszczyzny podmiotowej w zakresie obowiązku zapłaty podatku (w pozostałych wersjach językowych nie używa tego terminu), o tyle polski ustawodawca posługuje się nim w odniesieniu do płaszczyzny przedmiotowej.

Za koncepcyjnie nieuzasadnione należy uznać pominięcie w polskiej ustawie z dnia 11 marca 2004 r. faktu wywoławczego określonego w dyrektywie 2006/112/WE. Chociaż większość przepisów odnosi się do wydzielonego z niego w szóstej dyrektywie VAT momentu wymagalności podatku, to wciąż zachowuje on zasadnicze znaczenie w kwestii podlegania opodatkowaniu, czego dowodzi przykład opodatkowania zaliczek (opodatkowanie VAT zaliczek zachodzi tylko wtedy, gdy można im przypisać sprecyzowany fakt wywoławczy), a także ma wpływ na stosowane zasady opodatkowania.

W świetle dyrektywy 2006/112/WE i odnośnej judykatury TSUE moment wymagalności podatku określa najwcześniejszy moment, w którym prawodawca krajowy może określić termin zapłaty zobowiązania podatkowego obejmującego podatek, który stał się wymagalny. Podkreślić należy, że wymagalność podatku dotyczy pojedynczej transakcji (przedmiotu opodatkowania), podczas gdy zobowiązanie podatkowe obejmuje w sposób zagregowany ogół podatku wymagalnego w danym okresie podatkowym (jest to przyjęta technika opodatkowania wynikająca z przyczyn praktycznych). W kwestii zobowiązania podatkowego dyrektywa 2006/112/WE reguluje jedynie termin jego zapłaty – został on naruszony przez polskiego prawodawcę w przypadku przyspieszonej zapłaty podatku od wewnątrzspółnotowego nabycia paliwa. Określenie momentu powstania zobowiązania podatkowego należy już do prawodawstwa krajowego. Przykład włoskiej zaliczki VAT dowodzi, że moment wymagalności VAT nie stoi na przeszkodzie wcześniejszej dobrowolnej zapłacie zobowiązania podatkowego, jeżeli krajowe przepisy dopuszczają taką możliwość.

Moment wymagalności VAT nie ma tej doniosłości, jaką powinien mieć moment powstania obowiązku podatkowego rozumiany jako moment wejścia w zakres danego podatku. Jest to okoliczność irrelevantna w kwestii nabycia statusu podatnika VAT, nie wiąże się z powstaniem obowiązków instrumentalnych (będących naturalną konsekwencją wejścia przez podatnika w zakres zastosowania danego podatku), nie odwołuje się do realizacji przedmiotu opodatkowania (a jedynie czynności pochodnych, służących do rozliczenia czynności podlegającej opodatkowaniu). Jednocześnie jednak ponad wszelką wątpliwość wymagalność VAT stanowi niezbędną przesłankę powstania zobowiązania podatkowego, a co więcej – w momencie jej wystąpienia nie można jeszcze mówić o skonkretyzowanej powinności świadczenia pieniężnego podlegającego zapłacie w terminie i na zasadach określonych w prawie. W ocenie autora wymagalność podatku należy oceniać jako instytucję *sui generis* sformułowaną po raz pierwszy w szóstej dyrektywie VAT na potrzeby tego podatku.

W sprawie C-855/19 pojawia się także drugi wątek dotyczący zobowiązania podatkowego. Jak wskazano powyżej, wymagalność podatku dotyczy pojedynczej czynności podlegającej opodatkowaniu, zobowiązanie podatkowe obejmuje zaś w sposób zagregowany kwotę VAT netto (tj. po odliczeniu podatku naliczonego podlegającego odliczeniu) uwzględniającą podatek, który stał się wymagalny w okresie podatkowym, którego dotyczy zobowiązanie podatkowe. W konsekwencji powstaje pytanie, czy ustawodawca, określając zaliczkę na poczet VAT, może nałożyć obowiązek zapłaty całego podatku należnego od danej czynności podlegającej opodatkowaniu bez możliwości odliczenia podatku naliczonego, czy też zaliczka musi kwalifikować się jako część kwoty VAT netto (tj. uwzględniać proporcjonalnie odliczenia). Wyrok TSUE w tej kwestii może ostatecznie potwierdzić, że VAT jest należny za okresy podatkowe, a w konsekwencji wykluczyć spotykany w Polsce pogląd, iż w VAT podatkowy stan faktyczny ma charakter zamknięty.

Przypisy

¹ Tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 685 ze zm., dalej: ustawa z dnia 11 marca 2004 r.

- ² Dz. Urz. UE L 347 z 11.12.2006, s. 1, ze zm., dalej: dyrektywa 2006/112/WE.
- ³ Sprawa C-855/19 G. sp. z o.o. v. Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy, <https://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?oqp=&for=&mat=or&jge=&td=%3BALL&jur=C%2CT%2CF&num=C-855%252F19&language=pl&avg=&cid=340617>, dostęp: 8.07.2021.
- ⁴ Art. 103 ust. 5a ustawy z dnia 11 marca 2004 r.
- ⁵ Wyrok TSUE z dnia 16 maja 2013 r. w sprawie C-169/12 TNT Express Worldwide (Poland) sp. z o.o. v. Minister Finansów, ECLI:EU:C:2013:314, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62012CJ0169>, dostęp: 8.07.2021.
- ⁶ W dosłownym znaczeniu *tax liability* oznacza odpowiedzialność za podatek. Termin *liability* ma szerokie znaczenie i może mieć wymiar zarówno ścisły, jak i jedynie potencjalny (nieskonkretyzowany). W kontekście podatkowym *tax liability* odnosi się zarówno do ciężącej na danej osobie odpowiedzialności za zapłatę podatku, jak i do samej kwoty podatku należnego na mocy ustawy podatkowej (w szczególności *amount of taxable persons's liability to tax*). Oprócz tego należy wspomnieć o długu podatkowym (*tax debt*), czyli podatku wymierzonym i wymagalnym (*due*), lecz niezapłaconym (pojęcie bliższe polskiej zaległości podatkowej). Wskazać należy także na okoliczność nałożenia podatku (*charge to tax*) na określony przedmiot opodatkowania, który w pewnym stopniu można by odnosić do zdarzenia powodującego powstanie obowiązku podatkowego w prawie polskim. Przykładowo w VAT podatek jest nałożony (*charged*) m.in. na krajową dostawę towarów. VAT z tytułu danej dostawy stanowi odpowiedzialność (*liability*) dostawcy i jest wymagalny (*due*) w momencie dostawy (*time of supply* – moment odpowiadający polskiemu zdarzeniu powodującemu powstanie obowiązku podatkowego). Jednocześnie *the amount of taxable person's liability to VAT* odnosi się do kwoty podatku. Zob. Value Added Tax Act 1994 c. 23 (ustawa o podatku od wartości dodanej z 1994 r., poz. 23), sekcja 1 i np. sekcja 26AB, <https://www.legislation.gov.uk/ukpga/1994/23/contents>, dostęp: 8.07.2021. W zakresie pojęć ogólnych zob. *Jowitt's Dictionary of English Law*, D. Greenberg (red.), London 2019.
- ⁷ Definicja podmiotu podatkowego w niemieckiej Ordynacji podatkowej (niem. *Steuerpflichtiger* – ze względu na zakres obowiązku w ocenie autora niestosowne jest posługiwanie się tłumaczeniem „podatnik”): każdy podmiot obowiązany do zapłaty podatku, odpowiedzialny za podatek lub obowiązany do potrącenia i zapłaty podatku na rzecz Skarbu Państwa w imieniu osoby trzeciej, obowiązany do złożenia deklaracji podatkowej, udzielenia gwarancji, prowadzenia rachunkowości lub wykonania innego obowiązku wynikającego z ustaw podatkowych. Podatnikiem nie jest osoba obowiązana przekazywać informacje, dokumenty, ekspertyzy, a także udostępnić pomieszczenia, w związku ze sprawami podatkowymi osób trzecich (§ 33 Abgabenordnung, tekst jednolity BGBl. I 2002, s. 3866, ze zm.).
- ⁸ Na gruncie hiszpańskiej ogólnej ustawy podatkowej (art. 36) podmiotem biernym (*sujeto pasivo*) jest ten podmiot podatkowy (szersza kategoria obejmująca kilkanaście kategorii podmiotów – art. 35), na którym ciąży podstawowy obowiązek podatkowy (*obligación tributaria principal* – obowiązek zapłaty podatku, art. 19) wraz ze związanymi z nim obowiązkami formalnymi (*obligación formal* – zasadniczo obowiązki o charakterze niepieniężnym służące do realizacji norm podatkowych i celnych, art. 29) jako na podatniku (*contribuyente*) lub jego substytucie (*sustituto del contribuyente*). Podatnikiem jest ten podmiot, który zrealizował przedmiot opodatkowania (*hecho imponible* – presupozycja, która jest określona w ustawie podatkowej, a której realizacja pociąga za sobą powstanie podstawowego obowiązku podatkowego, art. 20). Moment powstania obowiązku podatkowego (nałożenia podatku – *devengo*) to moment zrealizowania przedmiotu opodatkowania, podczas gdy wymagalność podatku (*exigibilidad*) następuje w odrębnym momencie określonym w danej ustawie podatkowej (art. 21). Z obowiązku podatkowego wynika zobowiązanie podatkowe (*dueda tributaria*, art. 58), które powstaje w związku z jego wymiarem w drodze złożenia deklaracji podatkowej lub wydania decyzji wymiarowej (art. 62). Zob. Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (ustawa nr 58/2003, z 17 grudnia, Ogólna podatkowa), „BOE” núm. 302, de 18.12.2003.
- ⁹ W. Podsiadło, *Zobowiązanie podatkowe w podatku od towarów i usług – analiza na tle przepisów ogólnego prawa podatkowego*, „Prawo Budżetowe Państwa i Samorządu” 2020, nr 1, s. 111.

- ¹⁰ Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, tekst jednolity Dz.U. z 2020 r. poz. 1325 ze zm., dalej: Ordynacja podatkowa.
- ¹¹ W. Modzelewski, *Wstęp do nauki polskiego prawa podatkowego*, Warszawa 2010, s. 107; *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, A. Mariański (red.), Warszawa 2021, komentarz do art. 4.
- ¹² M. Niezgodka-Medek, komentarz do art. 4, w: S. Babiarczyk i in., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2019.
- ¹³ W. Modzelewski, dz. cyt., s. 107.
- ¹⁴ P. Mikula, *Obowiązki dokumentacyjne i formalne w prawie podatkowym. Granice formalizmu*, Warszawa 2019, s. 30 i 41.
- ¹⁵ Znaczenie samoistnych obowiązków instrumentalnych stale jednak rośnie. W ocenie autora należy zwrócić uwagę w szczególności na (w swej istocie instrumentalne dla celów stosowania prawa podatkowego) obowiązki przekazywania określonych informacji, w szczególności przez podmioty finansowe (tzw. AML – obowiązki z zakresu przeciwdziałania finansowaniu terroryzmu i praniu pieniędzy, FATCA/CRS – obowiązki z zakresu przekazywania informacji o prawdopodobnych zagranicznych podatnikach, a szerzej także MDR – obowiązki z zakresu przekazywania informacji o schematach podatkowych), jak również obowiązki z zakresu nadzoru nad obrotem gospodarczym (np. dotyczące tzw. towarów wrażliwych, przewidziane w ustawie z dnia 9 marca 2017 r. o systemie monitorowania drogowego i kolejowego przewozu towarów oraz obrotu paliwami opałowymi, tekst jednolity Dz.U. z 2020 r. poz. 859 ze zm.).
- ¹⁶ Dz.U. poz. 50 ze zm., art. 5 ust. 1.
- ¹⁷ Warto w tym kontekście odwołać się do genezy VAT. Podatek ten ma stanowić ulepszoną wersję wcześniejszego podatku obrotowego (sam twórca tej koncepcji nazwał ją właśnie w ten sposób – *veredelte Umsatzsteuer*; C.F. von Siemens, *Veredelte Umsatzsteuer*, Siemensstadt 1921). „Ulepszenie” podatku obrotowego polegało na jego unettowieniu (tj. wprowadzeniu możliwości odliczenia podatku naliczonego we wcześniejszych fazach), dzięki czemu w miejsce dotychczasowego podatku kaskadowego otrzymano podatek od wartości dodanej. W przeciwieństwie do współczesnego VAT – kaskadowy podatek obrotowy był zaliczany do podatków bezpośrednich obciążających obrót (przychód) przedsiębiorstwa z prowadzonej działalności gospodarczej.
- ¹⁸ Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (ustawa 37/1992, z 28 grudnia, o podatku od wartości dodanej), „BOE” núm. 312, de 29.12.1992, zob. art. 75 i 84.
- ¹⁹ Warto zwrócić uwagę, że przepisy te znajdują się w części zatytułowanej – wyłącznie w polskiej wersji językowej – „Obowiązek podatkowy”. W pozostałych wersjach językowych stosuje się pojęcie „obowiązku zapłaty” (np. fr. *Obligation de paiement*). W wersji niemieckiej, chociaż pojawiają się pojęcia podmiotu podatkowego (*Steuerpflichtiger*) oraz obrotu podlegającego opodatkowaniu (*steuerpflichtige Umsatz*), to nie pojawia się pojęcie obowiązku podatkowego (*Steuerpflicht*) (tam, gdzie tym pojęciem posługuje się wersja polska, w niemieckiej jest używany *Zahlpflicht* – obowiązek zapłaty).
- ²⁰ F. Tesaurio, *Istituzioni di diritto tributario. Parte generale*, Milano 2020, s. 101-110; F. Randazzo, *Manuale di diritto tributario*, Torino 2018, s. 133-137.
- ²¹ Polska wersja dyrektywy 2006/112/WE nie posługuje się pojęciem zdarzenia podatkowego [posługiwała się nim polska wersja szóstej dyrektywy Rady z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednoliczona podstawa wymiaru podatku (77/388/EWG), Dz. Urz. WE L 145 z 13.06.1977, s. 1, ze zm., Dz. Urz. WE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 9, t. 1, s. 23, dalej: szósta dyrektywa VAT] lub faktu wywoławczego, lecz terminem „zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego”. Ze względu na niepraktyczność tak długiego pojęcia autor pozostaje przy francuskim fakcie wywoławczym (*fait générateur*) jako najbliższemu pierwowzorowi użytemu jeszcze na gruncie drugiej dyrektywy Rady 67/228/EWG z dnia 11 kwietnia 1967 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich dotyczących podatków obrotowych – struktura i warunki stosowania wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. WE 71 z 14.04.1967, s. 1303, ze zm., brak polskiej wersji językowej, dalej: druga dyrektywa VAT).
- ²² Wyrok TSUE z dnia 21 lutego 2006 r. w sprawie C-419/02 BUPA Hospitals Ltd i Goldsborough Developments Ltd v. Commissioners of Customs & Excise, ECLI:EU:C:2006:122, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62002CJ0419>, dostęp: 8.07.2021, dalej: wyrok w sprawie BUPA Hospitals.
- ²³ Komisja Europejska, Projekt drugiej dyrektywy w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich dotyczących podatków obrotowych – struktura i warunki stosowania wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, IV/COM(65) 144 final, Bruksela, 13 kwietnia 1965 r. (dokument dostępny we francuskiej wersji językowej: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/FR/TXT/PDF/?uri=CELEX:51965PC0144>, dostęp: 9.07.2021).
- ²⁴ Komisja Europejska, Poprawki do projektu szóstej dyrektywy VAT w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednoliczona podstawa wymiaru podatku, COM (74) 795 final, Bruksela, 26 lipca 1974 r. (dokument dostępny we francuskiej wersji językowej: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/FR/TXT/PDF/?uri=CELEX:51974PC0795>, dostęp: 9.07.2021).
- ²⁵ Direction Générale des Finances Publiques, *TVA – Base d'imposition – Fait générateur et exigibilité*, BOI-TVA-BASE-20, „Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts”, date de publication: 07/08/2019, <https://bofip.impots.gouv.fr/bofip/1463-PGP.html/identifiant=BOI-TVA-BASE-20-20190807>, dostęp: 9.07.2021.
- ²⁶ Wyrok w sprawie BUPA Hospitals, dok. cyt.
- ²⁷ Zob. R. Namysłowski, A. Skrzypek, komentarz do art. 62-71, w: *Dyrektywa VAT. Polska perspektywa. Komentarz*, D. Prokop (red.), Warszawa 2012.
- ²⁸ Decreto del Presidente della Repubblica del 26/10/1972 n. 633 – Istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto (Dekret Prezydenta Republiki Włoskiej z 26 października 1972 r. nr 633 – Ustanowienie i regulacja podatku od wartości dodanej), „Gazzetta Ufficiale” nr 292 z 11.11.1972, art. 6.
- ²⁹ Art. 62-71 dyrektywy 2006/112/WE.
- ³⁰ 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, dalej: wyrok w sprawie Balocchi.
- ³¹ Warto ten pogląd zestawić z doktryną włoską, w której źródło zobowiązania podatkowego było przedmiotem sporów. Z jednej strony, wysokość zobowiązania podatkowego jest determinowana przez czynniki określone ustawowo w sposób co do zasady sztywny – wymiar podatku powinien mieć charakter wyłącznie deklaratoryjny. Z drugiej jednak strony, zapłacie podlega ta kwota podatku, która wynika z wymiaru – czy to w drodze samowymiaru podatnika (kwota wykazana w deklaracji podatnika jest podatkiem do zapłaty), czy też w drodze wymiaru urzędowego (niezaskarżona decyzja uzyska przymiot prawomocności bez względu na materialną zgodność z ustawą podatkową, a wynikający z niej podatek będzie podlegał egzekucji). Nie sposób zatem odmówić przynajmniej w części konstytucyjnego skutku wymiaru podatkowego. Konkluzją tego sporu jest teza, że ustawa podatkowa razem z czynnością wymiaru podatku stanowią jednolite źródło zobowiązania podatkowego (F. Randazzo, dz. cyt., s. 169-172).
- ³² C. Kosikowski, komentarz do art. 4, w: J. Brolik i in., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, LEX 2013.
- ³³ M. Popławski, komentarz do art. 5, w: *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, L. Etel (red.), Warszawa 2017.
- ³⁴ Tamże.
- ³⁵ Np. wyrok NSA z dnia 11 maja 2017 r., I FSK 1386/15, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/335538C177>, dostęp: 9.07.2021.
- ³⁶ Np. wyrok NSA z dnia 25 listopada 2009 r., I FSK 1503/08, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/F1A5594317>, dostęp: 9.07.2021.
- ³⁷ Np. wyrok NSA z dnia 5 czerwca 2014 r., I FSK 755/13, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/1555EEC1C4>, dostęp: 9.07.2021.
- ³⁸ A. Bartosiewicz, *VAT. Komentarz*, Warszawa 2021, komentarz do art. 19a.
- ³⁹ R. Krupa, komentarz do art. 62-71, w: *Dyrektywa VAT. Komentarz*, R. Namysłowski, K. Sachs (red.), LEX 2008.
- ⁴⁰ L/Rej. 6498/29, cyt. za: B. Hasfeld, *Orzecznictwo podatkowe Najwyższego Trybunału Administracyjnego i Sądu Najwyższego*, Warszawa 1937, s. 1.
- ⁴¹ Tekst jednolity Dz.U. z 1936 r. poz. 134 ze zm.; art. 43.
- ⁴² Abgabenordnung: § 169-171 (co do zasady prawo do wymiaru podatku przedawnia się z upływem 4 lat od końca roku, w którym złożono deklarację podatkową); § 228-232 (prawo do poboru podatku przedawnia się co do zasady z upływem 5 lat od końca roku podatkowego, w którym podatek stał się wymagalny).
- ⁴³ I. Weinfeld, *Skarbowość polska. Tom II. Podatki, opłaty, cła, akcyzy*, Warszawa 1937, s. 10.

- ⁴⁴ C. Kosikowski, komentarz do art. 4, w: C. Kosikowski, H. Dzwonkowski, A. Huchla, *Ustawa Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2003.
- ⁴⁵ Warto pogląd ten zestawić z doktryną włoską, w której źródło zobowiązania podatkowego było przedmiotem sporów. Z jednej strony, wysokość zobowiązania podatkowego jest determinowana przez czynniki określone ustawowo w sposób co do zasady sztywny – wymiar podatku powinien mieć zatem charakter deklaratoryjny. Z drugiej jednak strony, zapłacie podlega ta kwota podatku, która wynika z wymiaru – czy to w drodze samowymiaru podatnika (kwota wykazana w deklaracji podatnika jest podatkiem do zapłaty), czy też w drodze wymiaru urzędowego (niezaskarżona decyzja uzyska przymiot prawomocności bez względu na materialną zgodność z ustawą podatkową, a wynikający z niej podatek będzie podlegał egzekucji). Nie sposób zatem odmówić konstytutywnego skutku wymiaru podatkowego. Konkluzją tego sporu jest teza, że ustawa podatkowa razem z czynnością wymiaru podatku stanowią jednolite źródło zobowiązania podatkowego.
- ⁴⁶ K. Ostrowski, *Prawo finansowe. Zarys ogólny*, Warszawa 1970, s. 148.
- ⁴⁷ F. Tesaro, *Istituzioni di diritto tributario. Parte speciale*, Milano 2019, s. 238.
- ⁴⁸ Legge 29/12/1990, n. 405 – Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge finanziaria 1991) [ustawa z dnia 29 grudnia 1990 r. nr 405 – Postanowienia w przedmiocie ustanowienia budżetu rocznego i wieloletniego państwa (ustawa finansowa na 1991 r.)], „Gazzetta Ufficiale” z 31.12.1991, nr 30 (Dodatek ogólny), art. 6 ust. 2.
- ⁴⁹ Ustawa z dnia 7 lipca 2016 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw, Dz.U. poz. 1052.
- ⁵⁰ Opinia Rzecznika Generalnego Henrika Saugmandsgaarda Øe przedstawiona w dniu 18 marca 2021 r. Sprawa C-855/19. G. sp. z o.o. przeciwko Dyrektorowi Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62019CC0855>, dostęp: 9.07.2021.
- Siemens von C.F., *Veredelte Umsatzsteuer*, Siemensstadt 1921.
- Tesaro F., *Istituzioni di diritto tributario. Parte generale*, Milano 2020.
- Tesaro F., *Istituzioni di diritto tributario. Parte speciale*, Milano 2019.
- Weinfeld I., *Skarbowość polska. Tom II. Podatki, opłaty, cła, akcyzy*, Warszawa 1937.
- Akty prawne
- Abgabenordnung (Ordynacja podatkowa), tekst jednolity BGBl. I 2002, s. 3866, ze zm.
- Decreto del Presidente della Repubblica del 26/10/1972 n. 633 – Istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto (Dekret Prezydenta Republiki Włoskiej z 26 października 1972 r. nr 633 – Ustanowienie i regulacja podatku od wartości dodanej), „Gazzetta Ufficiale” nr 292 z 11.11.1972.
- Druga dyrektywa Rady 67/228/EWG z dnia 11 kwietnia 1967 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich dotyczących podatków obrotowych – struktura i warunki stosowania wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, Dz. Urz. UE 71 z 14.04.1967, s. 1303, ze zm.
- 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.
- Legge 29/12/1990, n. 405 – Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge finanziaria 1991) [ustawa z dnia 29 grudnia 1990 r. nr 405 – Postanowienia w przedmiocie ustanowienia budżetu rocznego i wieloletniego państwa (ustawa finansowa na 1991 r.)], „Gazzetta Ufficiale” z 31.12.1991, nr 30 (Dodatek ogólny).
- Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (ustawa 37/1992, z 28 grudnia, o podatku od wartości dodanej), „BOE” núm. 312, de 29.12.1992.
- Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (ustawa nr 53/2003, z 17 grudnia, Ogólna podatkowa), „BOE” núm. 302, de 18.12.2003.
- Szósta dyrektywa Rady z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (77/388/EWG), Dz. Urz. WE L 145 z 13.06.1977, s. 1, ze zm., Dz. Urz. WE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 9, t. 1, s. 23.
- Ustawa z dnia 7 lipca 2016 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw, Dz.U. poz. 1052.
- Ustawa z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym, Dz.U. poz. 50 ze zm.
- Ustawa z dnia 9 marca 2017 r. o systemie monitorowania drogowego i kolejowego przewozu towarów oraz obrotu paliwami opalowymi, tekst jednolity Dz.U. z 2020 r. poz. 859 ze zm.
- Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 685 ze zm.
- Ustawa z dnia 15 marca 1934 r. – Ordynacja podatkowa, tekst jednolity Dz.U. z 1936 r. poz. 134 ze zm.
- Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, tekst jednolity Dz.U. z 2020 r. poz. 1325 ze zm.
- Value Added Tax Act 1994 c. 23 (ustawa o podatku od wartości dodanej z 1994 r., poz. 23), <https://www.legislation.gov.uk/ukpga/1994/23/contents>, dostęp: 8.07.2021.
- Orzecnictwo
- Sprawa C-855/19 G. sp. z o.o. v. Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy, <https://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?oqp=&for=&mat=or&jge=&td=%3BALL&jur=C%2CT%2CF&num=C-855%252F19&language=pl&avg=&cid=340617>, dostęp: 8.07.2021.
- Wyrok Najwyższego Trybunału Administracyjnego z dnia 27 lutego 1934 r., L/Rej. 6498/29, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/A6834F3172>, dostęp: 9.07.2021.
- Wyrok NSA z dnia 5 czerwca 2014 r., I FSK 755/13, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/1555EEC1C4>, dostęp: 9.07.2021.
- Wyrok NSA z dnia 11 maja 2017 r., I FSK 1386/15, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/335538C177>, dostęp: 9.07.2021.
- Wyrok NSA z dnia 25 listopada 2009 r., I FSK 1503/08, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/F1A5594317>, dostęp: 9.07.2021.
- Wyrok TSUE z dnia 16 maja 2013 r. w sprawie C-169/12 TNT Express Worldwide (Poland) sp. z o.o. v. Minister Finansów, ECLI:EU:C:2013:314, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62012CJ0169>, dostęp: 8.07.2021.

Bibliografia

Literatura

- Babiarz S. i in., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2019.
- Bartosiewicz A., *VAT. Komentarz*, Warszawa 2021.
- Brolik J. i in., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, LEX 2013.
- Dyrektywa VAT. *Komentarz*, R. Namysłowski, K. Sachs (red.), LEX 2008.
- Dyrektywa VAT. *Polska perspektywa. Komentarz*, D. Prokop (red.), Warszawa 2012.
- Hasfeld B., *Orzecznictwo podatkowe Najwyższego Trybunału Administracyjnego i Sądu Najwyższego*, Warszawa 1937.
- Jowitt's Dictionary of English Law*, D. Greenberg (red.), London 2019.
- Kosikowski C., komentarz do art. 4, w: C. Kosikowski, H. Dzwonkowski, A. Huchla, *Ustawa Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2003.
- Kosikowski C., komentarz do art. 4, w: J. Brolik i in., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, LEX 2013.
- Kosikowski C., Dzwonkowski H., Huchla A., *Ustawa Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2003.
- Krupa R., komentarz do art. 62-71, w: *Dyrektywa VAT. Komentarz*, R. Namysłowski, K. Sachs (red.), LEX 2008.
- Mikula P., *Obowiązki dokumentacyjne i formalne w prawie podatkowym. Granice formalizmu*, Warszawa 2019.
- Modzelewski W., *Wstęp do nauki polskiego prawa podatkowego*, Warszawa 2010.
- Namysłowski R., Skrzypek A., komentarz do art. 62-71, w: *Dyrektywa VAT. Polska perspektywa. Komentarz*, D. Prokop (red.), Warszawa 2012.
- Niezgódka-Medek M., komentarz do art. 4, w: S. Babiarz i in., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2019.
- Ordynacja podatkowa. Komentarz*, A. Mariański (red.), Warszawa 2021.
- Ordynacja podatkowa. Komentarz*, L. Etel (red.), Warszawa 2017.
- Ostrowski K., *Prawo finansowe. Zarys ogólny*, Warszawa 1970.
- Podsiadło W., *Zobowiązanie podatkowe w podatku od towarów i usług – analiza na tle przepisów ogólnego prawa podatkowego*, „Prawo Budżetowe Państwa i Samorządu” 2020, nr 1.
- Popławski M., komentarz do art. 5, w: *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, L. Etel (red.), Warszawa 2017.
- Randazzo F., *Manuale di diritto tributario*, Torino 2018.

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.

Wyrok TSUE z dnia 21 lutego 2006 r. w sprawie C-419/02 BUPA Hospitals Ltd i Goldsborough Developments Ltd v. Commissioners of Customs & Excise, ECLI:EU:C:2006:122, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62002CJ0419>, dostęp: 8.07.2021.

Inne źródła

Direction Générale des Finances Publiques, *TVA – Base d'imposition – Fait générateur et exigibilité*, BOI-TVA-BASE-20, „Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts”, date de publication: 07/08/2019, <https://bofip.impots.gouv.fr/bofip/1463-PGP.html/identifiant=BOI-TVA-BASE-20-20190807>, dostęp: 9.07.2021.

Komisja Europejska, Poprawki do projektu szóstej dyrektywy VAT w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości

dodanej: ujednoliconą podstawą wymiaru podatku, COM(74) 795 final, Bruksela, 26 lipca 1974 r. (dokument dostępny we francuskiej wersji językowej: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/FR/TXT/PDF/?uri=CELEX:51974PC0795>, dostęp: 9.07.2021).

Komisja Europejska, Projekt drugiej dyrektywy w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich dotyczących podatków obrotowych – struktura i warunki stosowania wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, IV/COM(65) 144 final, Bruksela, 13 kwietnia 1965 r. (dokument dostępny we francuskiej wersji językowej: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/FR/TXT/PDF/?uri=CELEX:51965PC0144>, dostęp: 9.07.2021).

Opinia Rzecznika Generalnego Henrika Saugmandsgaarda Øe przedstawiona w dniu 18 marca 2021 r. Sprawa C-855/19. G. sp. z o.o. przeciwko Dyrektorowi Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62019CC0855>, dostęp: 9.07.2021.