

Wymagalność podatku w rozumieniu europejskiego prawa podatkowego a jego wcześniejsza zapłata – na przykładzie polskiego VAT i podatku akcyzowego

Tax chargeability under the EU tax law and its earlier payment – on example of the Polish VAT and Excise Tax

Bartosz Gryziak

Doktorant w Katedrze Prawa Finansowego Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Warszawskiego, Master Universitario in Diritto Italiano, ORCID: 0000-0002-5519-1161

Streszczenie

Celem niniejszego artykułu jest odpowiedź na pytanie, jak należy rozumieć kryterium wymagalności, którym posługuje się prawodawca unijny. Okazuje się bowiem, że w polskim systemie podatkowym występują instytucje prawne, które *prima facie* w podobny sposób przyspieszają termin zapłaty podatku, zanim ten staje się wymagalny, a mimo to niektóre z nich zostały zakwestionowane jako niezgodne z prawem unijnym, a inne dalej bez przeszkód funkcjonują. Jest to zagadnienie szczególnie istotne w kontekście zmian wprowadzonych przez polskiego prawodawcę w ślad za wyrokiem Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (dalej: TSUE) z dnia 9 września 2021 r. w sprawie C-855/19 G. Sp. z o.o. v. Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy¹ i potrzeby oceny ich zgodności z kryterium wymagalności. Co do zasady owo kryterium określa najwcześniejszy moment, w którym zapłata podatku może być obowiązkiem podatnika – nie stoi to na przeszkodzie umożliwieniu mu wcześniejszej zapłaty podatku na zasadzie dobrowolności.

Słowa kluczowe: wymagalność podatku, obowiązek podatkowy, podatkowy stan faktyczny, zaliczka, przedpłata.

Abstract

The aim of this article is to answer the question of how to understand the criterion of tax chargeability used by the EU legislator. It turns out that in the Polish tax system there are legal institutions that, *prima facie*, similarly accelerate the deadline for tax payment before it becomes chargeable, and yet some of them have been questioned as inconsistent with EU law, while others continue to function without any problems. This is a particularly important issue in the context of the changes introduced by the Polish legislator following the CJEU judgment in case C-855/19 and the need to assess their compliance with the criterion of chargeability. As a rule, the chargeability criterion determines the earliest moment at which payment of tax may be the taxpayer's obligation – it does not prevent allowing him to pay the tax earlier on a voluntary basis.

Keywords: tax chargeability, tax liability, chargeable event, payments in advance.

1. PROBLEM BADAWCZY

Prawodawca unijny posługuje się pojęciem wymagalności podatku (w szczególności zob. art. 62 pkt 2 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej² oraz art. 6 ust. 2 dyrektywy Rady [UE] 2020/262 z dnia 19 grudnia 2019 r. ustanawiającej ogólne zasady dotyczące podatku akcyzowego³). Co do zasady jest ono implementowane w polskim prawie podatkowym jako moment powstania obowiązku podatkowego (odpowiednio art. 19a ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług⁴ oraz art. 10 ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym⁵). Polski prawodawca, głównie celem uszczelnienia systemu podatkowego,

próbuje jednak przyspieszać moment zapłaty podatku (np. pod postacią zaliczki lub przedpłaty), tak aby przypadał, zanim kwota podatku stanie się wymagalna w rozumieniu prawa unijnego.

Rozwiązania, które *prima facie* wykazują podobne cechy normatywne w tym względzie, tj. tzw. pakiet paliwowy w VAT⁶, o którym mowa w art. 103 ust. 5a-5ac ustawy z dnia 11 marca 2004 r., oraz przedpłaty na podatek akcyzowy w trybie art. 22 ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r., spotykają się z odmiennymi ocenami pod kątem zgodności. Polski ustawodawca w związku z wyrokiem TSUE w sprawie G. Sp. z o.o. zmuszony został skorygować pakiet paliwowy ze względu na jego niezgodność z prawem unijnym, tj. właśnie naruszenie

wymogu wymagalności podatku, podczas gdy wciąż bez przeszkód obowiązują przedpłaty na podatek akcyzowy.

Celem niniejszego opracowania jest wobec tego sformułowanie zasady rozstrzygającej, kiedy przyspieszenie terminu zapłaty podatku jest zgodne lub niezgodne z wymogiem wymagalności podatku przepisany w prawie unijnym oraz jak na tym tle prezentują się zmiany wprowadzone przez polskiego prawodawcę⁷. Zastosowano metodę dogmatyczno-prawną i teoretyczno-prawną, z elementami metody prawno-porównawczej i prawno-historycznej.

2. ANALIZOWANE KONSTRUKCJE PRAWNE

Omawiany problem dotyczy implementacji postanowień prawodawcy unijnego do polskiego prawa podatkowego. Przedmiotem harmonizacji są tu VAT (powszechny podatek obrotowy wielofazowy netto) oraz podatek akcyzowy (selektywny podatek obrotowy jednofazowy). W pierwszym przypadku harmonizacja ma charakter wyłączny (państwa członkowskie Unii Europejskiej [dalej: UE] nie mogą ustanawiać konkurencyjnych wobec VAT podatków obrotowych), w drugim przypadku – częściowy (państwa członkowskie w zakresie nieuregulowanym przez prawodawcę unijnego zachowują swobodę ustanawiania niezharmonizowanych podatków akcyzowych). Podatki te podlegają całościowej harmonizacji ze względu na ich szczególne znaczenie dla funkcjonowania rynku wewnętrznego. Obciążają one bowiem profesjonalny obrót gospodarczy (pozostałe podatki mogą podlegać harmonizacji na podstawie odrębnych przepisów, ale tylko w tych kwestiach, które mają znaczenie dla funkcjonowania rynku wewnętrznego – brak natomiast ogólnej harmonizacji całych konstrukcji tych podatków)⁸.

Od strony ekonomicznej mowa o podatkach konsumpcyjnych (przedmiotem opodatkowania jest wykorzystanie towaru lub usługi na cele prywatne, a nie np. na cele prowadzonej działalności gospodarczej)⁹. Od strony formalnej są to podatki obrotowe (przedmiotem opodatkowania jest czynność podlegająca opodatkowaniu), które należą do kategorii tzw. podatków realnych, tj. takich, których konstrukcja nie koncentruje się na okolicznościach dotyczących sytuacji życiowej podatnika, a jedynie na okolicznościach dotyczących przedmiotu opodatkowania. Brak odwoływania się do okoliczności o charakterze podmiotowym przekłada się na pośredni sposób poboru tych podatków, tj. podatnik formalny, czyli ten, na którym ciąży obowiązek podatkowy, co do zasady nie jest tożsamy z podatnikiem materialnym, czyli tym, który faktycznie ponosi ciężar podatku¹⁰.

2.1. Pakiet paliwowy w VAT

Konstrukcja VAT zakreślona przez prawodawcę unijnego zakłada, że podatkowy stan faktyczny¹¹ obejmuje przede wszystkim odpłatną dostawę towaru lub świadczenie usług przez podatnika VAT na terytorium kraju. Polski prawodawca implementował tę koncepcję jako przedmiot opodatkowania, tj. czynność podlegającą opodatkowaniu (art. 5 ustawy z dnia 11 marca 2004 r.).

Oprócz tego prawodawca unijny przewiduje także moment wymagalności podatku, który (co do zasady) pokrywa się z momentem dokonania czynności podlegającej opodatkowaniu (względnie jej zafakturowaniem lub opłaceniem – w zależno-

ści od tego, co nastąpi wcześniej¹²), ale wyjątkowo może być przesunięty w czasie (mowa w szczególności o transakcjach wewnątrzwspólnotowych, w których podatek staje się wymagalny z momentem wystawienia faktury przez kontrahenta albo z bezskutecznym upływem terminu na jej wystawienie¹³). Inaczej zatem niż w podatku akcyzowym – rozbieżność momentu dokonania czynności podlegającej opodatkowaniu oraz momentu, w którym podatek staje się wymagalny, w VAT jest raczej wyjątkiem aniżeli konstrukcyjną zasadą, niemniej należy mieć na uwadze zachowane różne skutki prawnopodatkowe obu tych momentów.

VAT jest płacony za okresy podatkowe (głównie miesięczne lub kwartalne). Zobowiązanie podatkowe obejmuje ogół podatku należnego, który stał się wymagalny w okresie podatkowym *de quo* (tj. wedle koncepcji polskiego prawodawcy – w tym okresie powstał obowiązek podatkowy), a który podatnik ma następnie prawo pomniejszyć o kwotę podatku naliczonego, co do której w odniesieniu do tego okresu przysługuje mu prawo do odliczenia podatku. Konstrukcyjnie zatem termin zapłaty VAT jest domyślnie odroczonej względem momentu, w którym podatek ten staje się wymagalny, a co więcej – status wymagalności dotyczy jedynie podatku należnego z tytułu pojedynczej czynności podlegającej opodatkowaniu, termin zapłaty VAT ma zaś charakter zagregowany i obejmuje sumę podatku należnego w danym okresie, pomniejszoną o ewentualny podatek naliczony (dochodzi zatem do konwersji ujęcia transakcyjnego na ujęcie okresowe)¹⁴.

W ramach tzw. uszczelniania VAT polski ustawodawca z dniem 1 sierpnia 2016 r. przyjął rozwiązanie szczególne, tj. obowiązek zapłaty VAT należnego (bez możliwości pomniejszenia o podatek naliczony) w odniesieniu do wewnątrzwspólnotowego nabycia paliw w terminie 5 dni od wprowadzenia paliw do miejsca ich odbioru określonego we właściwym zezwoleniu – bez względu na moment wystawienia faktury (art. 103 ust. 5a ustawy z dnia 11 marca 2004 r.)¹⁵. Przypomnieć należy, że w odniesieniu do takich czynności podatek staje się wymagalny (obowiązek podatkowy powstaje) z dniem wystawienia faktury i nie później niż z 15. dniem miesiąca następującego po miesiącu, w którym dokonano czynności podlegającej opodatkowaniu. W konsekwencji wspomniany pakiet paliwowy nakładał na podatników VAT obowiązek zapłaty podatku, który mógł nie uzyskać jeszcze statusu wymagalnego (względnie nie powstał obowiązek podatkowy w rozumieniu polskich przepisów). Argument ten został podzielony w judykaturze TSUE¹⁶, wobec czego polski prawodawca z dniem 28 grudnia 2021 r. dodał w omawianym artykule ust. 5ac, zgodnie z którym wskazany obowiązek wcześniejszej zapłaty uzależniony jest od otrzymania faktury (tj. uzyskania przez daną kwotę podatku statusu wymagalności, względnie powstania obowiązku podatkowego w rozumieniu polskiego prawa podatkowego)¹⁷.

W sprawie przed TSUE zwrócono uwagę, że pakiet paliwowy nakładał obowiązek zapłaty podatku, co do którego zrealizował się już konkretny podatkowy stan faktyczny, ale który nie stał się jeszcze wymagalny. Obrona rządu polskiego na tym odcinku opierała się m.in. na przywołaniu art. 206 dyrektywy 2006/112/WE, który upoważnia państwa członkowskie do pobierania zaliczek na VAT. Jak jednak zauważył rzecznik generalny, prawo do poboru zaliczki uprawnia pań-

stwa członkowskie do manipulowania terminem zapłaty VAT, a nie terminem jego wymagalności czy dokonania czynności podlegającej opodatkowaniu (są to trzy różne momenty przewidziane w przywołanej dyrektywie)¹⁸. Rzecznik generalny próbował również wywodzić, że oprócz tego prawo do poboru zaliczki na VAT powinno być wykonywane w ujęciu okresowym, a nie transakcyjnym, tj. zapłata może być przyspieszona w przypadku określonej subkategorii podatku za dany okres (a więc po jego zakończeniu), a nie w przypadku podatku z tytułu określonej czynności podlegającej opodatkowaniu¹⁹. We wcześniejszej sprawie Balocchi²⁰ rzecznik generalny stwierdził jednak, że taki pogląd jest zbyt daleko idący²¹, a wyrok TSUE w sprawie G. Sp. z o.o. w pkt 32-34 zdaje się potwierdzać to stanowisko.

Innym problematycznym wątkiem dotyczącym konstrukcji podatku jest kwestia prawa do odliczenia podatku naliczonego, VAT bowiem jako podatek od wartości dodanej obciąża jedynie wartość dodaną w danej fazie obrotu – do takiego skutku ekonomicznego dochodzi się właśnie przez zmniejszenie kwoty podatku należnego o kwotę odnośnego podatku naliczonego (konstrukcja podatku obrotowego wielofazowego netto). Wyłączenie z ogólnego rozliczenia VAT jedynie kwoty podatku należnego bez prawa do pomniejszenia o odpowiadającą jej kwotę podatku naliczonego zdaniem rzecznika generalnego wykracza poza ramy konstrukcji VAT, ponieważ prowadzi do zapłaty podatku w kwocie większej (brutto) niż faktycznie należna wierzycielowi podatkowemu (netto)²², co jest kluczowym kryterium przy ocenie zgodności z prawem unijnym zasad wymiaru zaliczki na VAT (jak uwidacznia to sprawa Balocchi). Problem ten rozwiązać można np. poprzez pobór podatku według obliczonej dla danego podatnika efektywnej stawki VAT (a więc szacunkowe podmiotowe skumulowanie podatku należnego i naliczonego). Konceptje takie pojawiały się w kontekście niektórych metod poboru podatku w ramach mechanizmu podzielonej płatności²³.

2.2. Przedpłata w podatku akcyzowym

W rozumieniu prawa unijnego podatkowym stanem faktycznym w podatku akcyzowym jest co do zasady produkcja lub import wyrobu akcyzowego, przy czym odnośny podatek staje się wymagalny co do zasady w momencie dopuszczenia wyrobu akcyzowego do konsumpcji (art. 6 dyrektywy 2020/262). Zasadniczo między produkcją lub importem a wprowadzeniem do konsumpcji występuje odpowiednia procedura zawieszono poboru w związku z przechowywaniem wyrobu akcyzowego w składzie podatkowym prowadzonym przez upoważniony do tego podmiot. Wzorcowo zatem dopiero opuszczenie składu przez wyrób akcyzowy pociąga za sobą wymagalność podatku²⁴.

W ustawie z dnia 6 grudnia 2008 r. okoliczności te rozpisane są bardziej kazuistycznie, niemniej co do zasady omawiane koncepcje implementowano odpowiednio jako przedmiot opodatkowania (czynność podlegająca opodatkowaniu) oraz moment powstania obowiązku podatkowego – podobnie jak w VAT. Również podobnie jak w VAT podatek akcyzowy rozliczany jest zasadniczo za okresy miesięczne – zapłacie podlega ogół podatku należnego, który stał się wymagalny (co do którego powstał obowiązek podatkowy) w okresie

podatkowym *de quo*. Warto przy tym odnotować wprowadzone w Polsce wpłaty dzienne o charakterze zaliczek – płatne są one już w dniu, w którym dany podatek stał się wymagalny (powstał co do niego obowiązek podatkowy).

Odroczenie momentu powstania obowiązku podatkowego w odniesieniu do samej czynności podlegającej opodatkowaniu znajduje uzasadnienie w ekonomicznym charakterze podatku akcyzowego. Jest to bowiem podatek konsumpcyjny, czyli z jednej strony przesłanką opodatkowania jest możliwość skonsumowania określonego wyrobu przez konsumenta (co nie może się stać, dopóki wyrób ten jest przemieszczany między przedsiębiorcami), z drugiej zaś – sam podatek należny jest w tym państwie, w którym faktycznie dochodzi do tej konsumpcji (również uzasadnia to odroczenie do momentu zakończenia przemieszczania wyrobu między podmiotami profesjonalnymi). Jednocześnie jest to podatek jednofazowy, wobec czego nie zachodzi w tym przypadku możliwość skorygowania opodatkowania w kolejnej fazie obrotu, jak dzieje się to w VAT, wobec czego lepiej odroczyć fazę opodatkowaną i możliwie najbardziej przybliżyć ją do etapu faktycznej konsumpcji.

Jak przy okazji widać, dla konstrukcji podatku akcyzowego kluczowe znaczenie ma pojęcie składu podatkowego, który można prowadzić na podstawie zezwolenia organów podatkowych pod warunkiem spełnienia ustawowych wymogów. Co istotne, określone kategorie wyrobów akcyzowych mogą być produkowane wyłącznie w składzie podatkowym (art. 14 ust. 2 dyrektywy 2020/262).

Na zasadzie wyjątku w ustawie z dnia 6 grudnia 2008 r. dopuszczono możliwość produkcji określonych kategorii wyrobów akcyzowych poza składem podatkowym, ale pod warunkiem zapłacenia przedpłaty na podatek akcyzowy (art. 47 ust. 1 pkt 5). Przedpłata w podatku akcyzowym pojawiła się stosunkowo niedawno, bo dopiero w przywołanej ustawie, której art. 22 stanowi, że (co do zasady) jeżeli podmiot dokonuje czynności podlegającej opodatkowaniu poza składem podatkowym i dotyczy ona określonych wyrobów akcyzowych podlegających stawce innej niż zerowa, to ma on obowiązek m.in. obliczania i wpłacania przedpłat na podatek akcyzowy. Przedpłaty te wpłacane są do końca miesiąca poprzedzającego okres podatkowy *de quo*, tj. miesiąc, w którym powstanie obowiązek podatkowy w odniesieniu do danych wyrobów akcyzowych, i obejmują kwotę podatku, jaka stanie się należna w odniesieniu do tego miesiąca (choć omawiane podatki co do zasady płatne są *ex post*, w tym przypadku dochodzi do zapłaty podatku *ex ante*). Tak uiszczoną przedpłatę zalicza się następnie na poczet faktycznie powstałego zobowiązania podatkowego za okres podatkowy *de quo* – rozliczanego i deklarowanego już na zasadach ogólnych.

W założeniu projektodawców tak uiszczona przedpłata jest podatkiem, o którym mowa w dyrektywie 2020/262, jej art. 14 ust. 2 zakazuje bowiem produkcji określonych kategorii wyrobów akcyzowych poza składem podatkowym, jeżeli nie zapłacono należnego od nich podatku (uznanie przedpłaty za ten podatek umożliwia produkcję poza składem podatkowym)²⁵. Oznacza to, że przedpłata na podatek akcyzowy z tytułu produkcji określonego wyrobu akcyzowego podlega zapłacie, zanim odnośny podatek stanie się wymagalny

w rozumieniu prawa unijnego (zanim powstanie obowiązek podatkowy w rozumieniu prawa polskiego), przy czym – ze względu na produkcję poza składem podatkowym – będzie to moment tożsamy z dokonaniem czynności podlegającej opodatkowaniu. Dobrowolny charakter mechanizmu, przejawiający się w tym, że dany podatnik może się zdecydować na rozliczenie na zasadach ogólnych (a w konsekwencji również prowadzenie składu podatkowego) bądź na dokonywanie przedpłat (bez obowiązku prowadzenia składu podatkowego), przesądzać ma o zgodności omawianego mechanizmu z kryterium wymagalności podatku (powstania obowiązku podatkowego)²⁶.

Warto zwrócić uwagę na kwestię odsetek za zwłokę (art. 22 ust. 4 ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r.). W przypadku gdy kwota przedpłaty okaże się niższa niż zobowiązanie podatkowe faktycznie należne za dany okres podatkowy, to od takiej różnicy naliczane są odsetki za zwłokę „jak od zaległości podatkowej” za okres już od dnia, w którym przypadał termin wniesienia przedpłaty (a nie od dnia, w którym podatek stał się wymagalny), do dnia zapłaty zobowiązania podatkowego. Skoro zatem podatnik zdecydował się na tę formę rozliczeń, to odsetki za zwłokę – które stanowią odszkodowanie dla wierzyciela podatkowego za korzystanie z należnego mu kapitału – są należne także za okres, zanim podatek stał się wymagalny (powstał obowiązek podatkowy).

3. POJĘCIA OGÓLNE PRAWA PODATKOWEGO – TEORETYCZNOPRAWNE ROZBIEŻNOŚCI

Wyjaśnienia wymagają różnice koncepcyjne między polskim a europejskim prawem podatkowym. Istotne znaczenie dla analizowanego problemu mają koncepcje obowiązku podatkowego *stricto sensu*, obowiązku podatkowego *largo sensu*, podatkowego stanu faktycznego i właśnie wymagalności podatku oraz ewentualnej wcześniejszej zapłaty podatku. Zaznaczyć przy tym należy, że prawodawca unijny formułuje swoje wypowiedzi normatywne w określonym kontekście kulturowym, tj. różnych sposobów postrzegania podatków i prawa podatkowego w poszczególnych państwach członkowskich. Może więc przy tym odwoływać się do koncepcji funkcjonujących w poszczególnych państwach członkowskich, ale co do zasady nadaje im jednak jednolite i autonomiczne znaczenie. Jest więc to w mniejszym lub większym stopniu twórcze przetworzenie dorobku nauki prawa podatkowego w różnych państwach, przy czym faktyczny stopień oddziaływania doktryn prawa podatkowego poszczególnych państw członkowskich UE jest z oczywistych przyczyn zróżnicowany.

3.1. Obowiązek podatkowy *stricto sensu*

W polskiej nauce prawa podatkowego zachowany został tradycyjny podział na zobowiązania podatkowe powstające z mocy samego prawa albo z mocy decyzji konstytucyjnej (zob. art. 21 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa²⁷). Podział ten zamierzano zachować w projekcie ordynacji podatkowej z 2017 r.²⁸

Istota problemu sprowadza się do odpowiedzi na pytanie, czy zmaterializowanie się konkretnego podatkowego stanu faktycznego powoduje powstanie zobowiązania podatkowego bezpośrednio, czy też jedynie pośrednio, tj. wywołuje kompetencję organu podatkowego do jego wymierzenia. Stanowi

między zaistnieniem konkretnego podatkowego stanu faktycznego a wymiarem urzędowym odpowiada wypracowana w przedwojennej polskiej doktrynie koncepcja obowiązku podatkowego *stricto sensu*, tj. rozumianego jako „nieskonkretyzowana” powinność przymusowego świadczenia pieniężnego w związku z zaistnieniem zdarzenia określonego w ustawie, której odpowiadało przysługujące organom podatkowym prawo do wymiaru zobowiązania podatkowego (zob. art. 43 ustawy z dnia 15 marca 1934 r. – Ordynacja Podatkowa²⁹)³⁰. Koncepcja ta współcześnie straciła na praktycznym znaczeniu ze względu na upowszechnienie się zasady bezdecyzyjnego trybu poboru podatków, w związku z czym wymiar urzędowy (dawniej zasada) stał się wyjątkiem – z zaistnieniem podatkowego stanu faktycznego wiąże się bezpośrednio powstanie zobowiązania podatkowego, a nie jedynie kompetencja organu podatkowego do jego wymierzenia. Mimo to *de lege lata* we współczesnym polskim prawie podatkowym obowiązek podatkowy *stricto sensu* stanowi logiczny poprzednik zobowiązania podatkowego, które może wynikać wyłącznie z tego obowiązku (zob. art. 4 i 5 o.p.), a nie bezpośrednio z ustawy w związku z zaistnieniem podatkowego stanu faktycznego (choć przeważnie właśnie w ten sposób powstaje, zob. art. 21 § 1 pkt 1 o.p., co rodzi wątpliwości w doktrynie co do rozróżniania obowiązku podatkowego i zobowiązania podatkowego). Obowiązkiem podatkowym w wąskim znaczeniu posługuje się polski prawodawca w art. 19a ustawy z dnia 11 marca 2004 r. oraz w art. 10 ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r.

W zagranicznej nauce prawa podatkowego podział na zobowiązania podatkowe powstające *ex lege* albo na mocy wymiaru urzędowego został co do zasady i nie bez krytyki³¹ zarzucony w związku z wydaniem niemieckiej ordynacji podatkowej z 1919 r.³² W § 81 RAO wskazywała, że zobowiązanie podatkowe powstaje wraz ze zrealizowaniem się konkretnego podatkowego stanu faktycznego bez względu na ewentualną konieczność dokonania wymiaru urzędowego³³. Skoro bowiem to przepisany w ustawie podatkowy stan faktyczny jest wyłącznym czynnikiem warunkującym powstanie zobowiązania podatkowego i kształtującym jego treść (zgodnie z zasadą wyłączności ustawy podatkowej – w Polsce implementowanej w art. 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r.³⁴), tj. innymi słowy pozostałe czynniki, w szczególności wola stron stosunku prawnopodatkowego (w tym organu podatkowego), nie mogą kształtować kwestii *an et quantum debeatur*, to zobowiązanie podatkowe zawsze powstaje z momentem zrealizowania się konkretnego podatkowego stanu faktycznego (w tym momencie jest już zdeterminowane), a jakkolwiek odmienny pogląd godziłby w przedstawioną zasadę, a tym samym w zasadę praworządności³⁵. Ewentualny wymagany wymiar urzędowy stanowi natomiast przesłankę nie tyle powstania lub ukształtowania treści zobowiązania podatkowego, ile właśnie jego wymagalności, tj. przekłada się jedynie na obowiązek zapłaty zobowiązania podatkowego (w tym w szczególności na termin zapłaty). Wskazuje się przy tym, że treść stosunku prawnego nie musi być ustalona, lecz jedynie nadająca się do ustalenia (a to wymaga wyłącznie zrealizowania się podatkowego stanu faktycznego), sam zaś brak wymaganego przez ustawę urzędowego ustalenia nie przeczy istnieniu tego stosunku³⁶. Koresponduje z tym pogląd głoszony w polskiej

przedwojennej doktrynie, że obowiązek podatkowy *stricto sensu* i zobowiązanie podatkowe to ten sam stosunek prawny, tylko postrzegany na różnych etapach realizacji³⁷.

Wobec powyższego nie powinno dziwić, że pojęcie obowiązku podatkowego *stricto sensu* na gruncie unijnego prawa podatkowego pozostaje zarówno obce (gdyż prawo to powstało w kontekście kulturowym, w którym omawiany problem został rozstrzygnięty inaczej, tj. na rzecz zawsze bezpośredniego powstawania zobowiązań podatkowych wraz ze zrealizowaniem się konkretnego podatkowego stanu faktycznego), jak i zbędne (gdyż technika opodatkowania przepisana w dyrektywie 2006/112/WE i dyrektywie 2020/262 nie warunkuje zapłaty podatku od wydania decyzji wymiarowych).

3.2. Obowiązek podatkowy *largo sensu*

W polskiej doktrynie prawa podatkowego zachowała się koncepcja kompleksowego stosunku prawnopodatkowego w postaci obowiązku podatkowego *largo sensu*³⁸. Omawiany problem przejawia się w szczególności w powiązaniu statusu podatnika z ciężącym na nim obowiązkiem podatkowym (por. art. 4 i 7 o.p.). Skoro dany podmiot w związku z określonym zdarzeniem wszedł w zakres zastosowania określonego podatku, to okoliczność ta uzasadnia powstanie obowiązku podatkowego *largo sensu* w tym podatku i tylko w ramach tego obowiązku powstawać mogą wobec tego podmiotu poszczególne prawa i obowiązki związane z danym podatkiem (głównie zobowiązanie podatkowe i obowiązki instrumentalne). Z tej perspektywy obowiązek podatkowy stanowi częściową, podmiotową konkretyzację stosunku prawnopodatkowego, wiadomo już bowiem, który podmiot wszedł w zakres zastosowania danego podatku i potencjalnie może wobec niego powstać zobowiązanie podatkowe stanowiące przedmiotową konkretyzację stosunku prawnopodatkowego.

O ile obowiązek podatkowy *stricto sensu* nie może nie przerodzić się w zobowiązanie podatkowe (w istocie stanowi bowiem kryptozobowiązanie podatkowe), o tyle z obowiązku podatkowego *largo sensu* nie zawsze wynika zobowiązanie podatkowe, z różnych przyczyn może się bowiem okazać, że nie powstanie podatek do zapłaty (zwolnienia, ulgi, tzw. kwota wolna od podatku, zaliczenia na poczet podatku itd.). Obowiązek podatkowy *largo sensu* nie odnosi się wyłącznie do obowiązku zapłaty podatku, ale obejmuje ogół praw i obowiązków między podmiotem podatkowym a organami podatkowymi, chociaż potencjalny obowiązek zapłaty podatku zachowuje w nim centralne miejsce. Namiastką koncepcji obowiązku podatkowego *largo sensu* w polskim rozumieniu w VAT jest np. art. 96 ustawy z dnia 11 marca 2004 r., który nakazuje podatnikowi VAT zarejestrować się przed dokonaniem pierwszej czynności podlegającej opodatkowaniu, chociaż sam status podatnika VAT w myśl art. 15 tej ustawy powstaje niezależnie od dokonania czynności podlegającej opodatkowaniu.

W europejskiej doktrynie prawa podatkowego koncepcja kompleksowego stosunku prawnopodatkowego została zarzucona na rzecz kompleksu stosunków prawnopodatkowych³⁹. Zasadniczym argumentem przeciwko kompleksowemu stosunkowi prawnopodatkowemu jest wzajemna niezależność poszczególnych praw i obowiązków podatkowych

mających stanowić jego elementy składowe, tj. w szczególności:

- 1) niezależność w momencie powstania, np. obowiązek prowadzenia ewidencji podatkowej nie jest uzależniony od powstania zobowiązania podatkowego, wręcz przeciwnie – służy do weryfikacji jego powstania;
- 2) niezależność w momencie wygaśnięcia, np. wygaśnięcie zobowiązania podatkowego nie wygasza obowiązku przechowywania ewidencji podatkowych;
- 3) niezależność na potrzeby sankcji – inne sankcje mają zastosowanie za brak zapłaty podatku, inne np. za brak lub nierzetelność ewidencji podatkowej⁴⁰.

W konsekwencji uniezależnienia poszczególnych praw i obowiązków podatkowych, w szczególności zobowiązania podatkowego i obowiązków instrumentalnych, rozróżniony jest:

- 1) status podlegania podatkowi (*taxable person*: podatnik potencjalny – podmiot obowiązku podatkowego *largo sensu* rozumianego już nie tyle jako stosunek prawnopodatkowy, ile jako stan, w którym takie stosunki mogą powstawać, tj. ich presupozycja, przy czym nie jest wymagane bezpośrednie powiązanie z potencjalnym zobowiązaniem podatkowym, tak jak przyjęto w polskim prawie podatkowym) oraz
- 2) status dłużnika podatkowego (*taxpayer*: podatnik skonkretyzowany – podmiot zobowiązania podatkowego, tj. głównego stosunku prawnopodatkowego)⁴¹.

Uniezależnienie tak rozumianego obowiązku podatkowego od zobowiązania podatkowego ma doniosłe konsekwencje praktyczne, o których mowa w dalszej części niniejszego opracowania.

Z omawianą kwestią wiąże się problem przypisania odpowiedzialności podatkowej z tytułu zaistniałego podatkowego stanu faktycznego. Tradycyjnie bowiem wskazuje się, że stosunek prawnopodatkowy powstaje, jeżeli zaistnieją dwa elementy – przedmiot i podmiot opodatkowania. Wyjaśnienia wymaga jednak, że pojęcie przedmiotu opodatkowania nie kryje w sobie ani przedmiotu ekonomicznego (np. dochód), ani określonego zachowania względem tego przedmiotu (np. osiąganie dochodu), ale oznacza określony stan lub zdarzenie faktyczne lub prawne, czyli prawnie przepisany abstrakcyjny podatkowy stan faktyczny, tj. całą hipotezę normy prawnopodatkowej określającej zakres zastosowania *ratione materiae*, *ratione personae*, *ratione loci* oraz *ratione temporis* jej dyspozycji, czyli zobowiązania podatkowego (np. osiągnięcie w roku podatkowym dochodu przez osobę fizyczną będącą polskim rezydentem podatkowym). Z tego powodu mówienie w tym kontekście o przedmiocie opodatkowania jest krytykowane jako zwodnicze i właśnie dlatego posługujemy się terminami: podatkowy stan faktyczny, fakt wywoławczy, zdarzenie podatkowe itd. Zaistniały konkretny podatkowy stan faktyczny jest następnie przypisywany określonej podmiotowi co do zasady z grona podmiotów podlegających podatkowi (*taxable persons*). W tym momencie podmiot ten staje się dłużnikiem podatkowym, tj. odpowiada za odnośny podatek we własnym imieniu (*taxpayer*). Co istotne, kwestia podmiotowości podatkowej określana jest dwójako – raz jako podmiotowy zakres opodatkowania, który stanowi zakres *ratione personae* podatkowego stanu faktycznego (*taxable*

person), innym razem jako zakres obowiązku podatkowego, czyli wskazywane są podmioty ponoszące odpowiedzialność podatkową za zaistniały podatkowy stan faktyczny (*taxpayer*). Nie muszą one sobie odpowiadać, czego najlepszym przykładem jest mechanizm odwróconego obciążenia, w którego ramach (wyjątkowo) odpowiedzialność podatkowa za zrealizowany podatkowy stan faktyczny przypisana jest innemu podmiotowi (tj. odbiorcy, a nie sprawcy czynności podlegającej opodatkowaniu)⁴².

Unijny prawodawca przejął koncepcję kompleksu stosunków prawnopodatkowych (a więc brak wyróżnionego obowiązku podatkowego *largo sensu* rozumianego jako stosunek prawnopodatkowy). Przykładowo w VAT podatnikiem w potencjalnym rozumieniu (*taxable person*) jest każdy podmiot, który wykonuje w sposób samodzielny działalność gospodarczą bez względu na to, czy w ramach tej działalności dokonuje czynności podlegających opodatkowaniu (tj. realizuje podatkowy stan faktyczny). Znajduje się bowiem w zakresie podmiotowym zastosowania podatku i tylko ta okoliczność jest w tej kwestii prawnie relewantna (zob. art. 15 ustawy z dnia 11 marca 2004 r.). Już z tego tytułu mogą przysługiwać mu określone prawa i obowiązki z zakresu VAT, tj. ciąży na nim obowiązek podatkowy *largo sensu*, rozumiany jako stan ogólnego podlegania podatkowi (tj. nie jako stosunek prawnopodatkowy, ale jako presupozycja stosunków prawnopodatkowych) i nie jako jedynie logiczny poprzednik zobowiązania podatkowego (brak powiązania z dokonaniem czynności podlegającej opodatkowaniu, co stanowi dysonans w porównaniu do polskiej koncepcji). Podatnikiem natomiast w skonkretyzowanym rozumieniu (*taxpayer*) jest już podmiot, który dokonał czynności podlegającej opodatkowaniu, tj. zrealizował podatkowy stan faktyczny, a ponadto powstało odnośne zobowiązanie podatkowe. Obowiązek zapłaty podatku w polskiej wersji językowej dyrektywy 2006/112/WE nazywany jest nieprawidłowo „obowiązkiem podatkowym”. W niemieckiej wersji językowej w tym miejscu użyto słowa *Zahlungspflicht*, czyli obowiązek zapłaty, a nie *Steuerpflicht* lub *Steuerschuld* (pozostałe wersje językowe również odnoszą się do obowiązku zapłaty podatku)⁴³.

Namiastką koncepcji obowiązku podatkowego *largo sensu* w polskim rozumieniu jest np. art. 96 ustawy z dnia 11 marca 2004 r., który nakazuje podatnikowi VAT zarejestrować się przed dokonaniem pierwszej czynności podlegającej opodatkowaniu. Niemniej ta ustawa, kiedy przyznaje (w ślad za dyrektywą 2006/112/WE) status podatnika w art. 15 niezależnie od dokonania czynności podlegającej opodatkowaniu i w oderwaniu od tak rozumianego obowiązku podatkowego, czyni to w sposób wyjątkowy dla polskiego prawa podatkowego, tj. w trybie art. 7 § 2 o.p. Podkreślić przy tym należy, że polski prawodawca, kiedy posługuje się pojęciem obowiązku podatkowego w art. 19a ustawy z dnia 11 marca 2004 r., czyni to w znaczeniu wąskim, do którego odnosi się art. 4 o.p., a nie szerokim, do którego odnosi się art. 7 § 1 o.p. Przy czym, skoro inaczej niż to zazwyczaj przyjmuje się w polskim prawie podatkowym, prawodawca unijny nie łączy obu tych kwestii (tj. obowiązku podatkowego *stricto* i *largo sensu*), rodzi to problemy natury koncepcyjnej z implementacją dyrektywy 2006/112/WE do polskiego porządku prawnego (zob. poniżej).

3.3. Podatkowy stan faktyczny a zdarzenie opodatkowane

Jak zatem widać, obowiązek podatkowy *largo sensu* z jednej strony, a obowiązek podatkowy *stricto sensu* (wraz z zobowiązaniem podatkowym) z drugiej strony powstają w odniesieniu do zdarzeń różniących się od siebie pod względem jakościowym (a w przypadku podatków okresowych także ilościowym):

- 1) obowiązek podatkowy *largo sensu* wymaga jedynie zaistnienia zdarzenia umożliwiającego stwierdzenie, że dany podmiot w związku z tym zdarzeniem wszedł w zakres zastosowania danego podatku („podleganie podatkowi”);
- 2) obowiązek podatkowy *stricto sensu* (krytozobowiązanie podatkowe) wymaga natomiast zdarzenia umożliwiającego stwierdzenie, że w odniesieniu do danego podmiotu i zdarzenia powstał lub powstanie podatek do zapłaty (mniej lub bardziej skonkretyzowana „powinność przymusowego świadczenia pieniężnego”).

Przy czym, jak widać to na przykładzie VAT, rozerwanie obu tych koncepcji przez prawodawcę unijnego umożliwia kształtowanie ekwiwalentu obowiązku podatkowego *largo sensu* w odniesieniu do zdarzenia, które nie stanowi części podatkowego stanu faktycznego (podmiot wchodzi bowiem w zakres zastosowania podatku ze względu na prowadzenie działalności gospodarczej, podczas gdy podatkowy stan faktyczny obejmuje poszczególne czynności podejmowane w ramach tej działalności). Dla rozróżnienia w pierwszym przypadku można mówić o zdarzeniu opodatkowanym (na przykładzie podatku dochodowego – osiągnięcie przychodu przez osobę fizyczną będącą polskim rezydentem podatkowym), w drugim – o podatkowym stanie faktycznym (np. osiągnięcie w roku podatkowym dochodu przez osobę fizyczną będącą polskim rezydentem podatkowym)⁴⁴. Pierwszy z nich ma charakter pojedynczego zdarzenia i jeżeli wyczerpuje podatkowy stan faktyczny, to mowa o prostym podatkowym stanie faktycznym, a jeżeli nie – mowa o złożonym podatkowym stanie faktycznym, który obejmuje zbiór zdarzeń opodatkowanych. W drugim przypadku kluczowe znaczenie ma rozróżnienie zdarzenia opodatkowanego od podatkowego stanu faktycznego⁴⁵. Podatkowy stan faktyczny zawsze dostarcza szeregu odpowiedzi: wobec *danej* osoby powstało zobowiązanie podatkowe w *danym* podatku na *daną* kwotę, nieuzasadnione jest zatem łączenie go z obowiązkiem podatkowym, a nie zobowiązaniem⁴⁶. Warto przy tym zwrócić uwagę, że obowiązek podatkowy *largo sensu* w VAT powstaje w związku z prowadzeniem przez dany podmiot działalności gospodarczej w sposób samodzielny, co nie stanowi ani całości, ani części podatkowego stanu faktycznego w tym podatku. Wynika to z przyjęcia przez prawodawcę koncepcji kompleksu stosunków prawnopodatkowych i oderwania strony podmiotowej i przedmiotowej w tym podatku.

Obowiązek podatkowy *stricto sensu* ma charakter zawsze incydentalny (zawsze odpowiada jednemu zobowiązaniu podatkowemu), podczas gdy obowiązek podatkowy *largo sensu* może mieć charakter incydentalny lub stały (może mu odpowiadać więcej niż jedno zobowiązanie podatkowe). Istnieją podatki jednorazowe, w których obowiązek podatkowy *largo sensu* i *stricto sensu* (a więc i zobowiązanie podatkowe)

powstaje w odniesieniu do tego samego zdarzenia, tj. podatkowego stanu faktycznego obejmującego jedno zdarzenie opodatkowane – nie rodzi to problemów w praktyce. Istnieją jednak także podatki okresowe, w których podatkowy stan faktyczny ma charakter złożony i obejmuje szereg zdarzeń opodatkowanych, tj. wszystkich, które przypisane są do danego okresu podatkowego – i to rodzi już problemy natury koncepcyjnej. Obowiązek podatkowy *largo sensu* powstaje już bowiem w związku z pierwszym zdarzeniem opodatkowanym w danym okresie podatkowym (co do zasady obowiązek ten powstaje z początkiem danego lub następnego okresu podatkowego), podczas gdy obowiązek podatkowy *stricto sensu* powstaje wraz z momentem, w którym zdefiniowany zostanie zbiór zdarzeń opodatkowanych (co do zasady z końcem okresu podatkowego)⁴⁷. O ile bowiem np. w podatku dochodowym od osób fizycznych obowiązek podatkowy *largo sensu* powstaje wraz z osiągnięciem przychodu, to nie przesądza to jeszcze, czy w danym okresie podatkowym powstanie dochód (zrealizowany zostanie podatkowy stan faktyczny), a w konsekwencji obowiązek podatkowy *stricto sensu*.

Pojęcie podatkowego stanu faktycznego wiąże się z zobowiązaniem podatkowym – brak bowiem istotowo odrębnego od niego obowiązku podatkowego *stricto sensu* (ten stanowi wszak jedną z faz istnienia zobowiązania podatkowego). Z kolei obowiązek podatkowy *largo sensu*:

- 1) jeżeli przyjąć koncepcje zagraniczne, również nie istnieje, odnośne obowiązki instrumentalne powstają bowiem na autonomicznych, w gruncie rzeczy niezależnych od zaistnienia podatkowego stanu faktycznego zasadach (może istnieć co najwyżej stan podlegania danemu podatkowi i związanej z nim regulacji, z której mogą, ale nie muszą, wynikać poszczególne prawa i obowiązki tworzące jednak kompleks stosunków prawnopodatkowych);
- 2) jeżeli zaś przyjąć model polski – istnieje, ale powstaje w związku nie z podatkowym stanem faktycznym, ale zdarzeniem opodatkowanym (które stanowi presupozycję zobowiązania podatkowego, nie gwarantuje bowiem jeszcze, że faktycznie zostanie zrealizowany podatkowy stan faktyczny, a jedynie wskazuje, że może się on zrealizować).

Niemniej, kiedy w polskiej doktrynie próbowano połączyć koncepcję podatkowego stanu faktycznego z koncepcją obowiązku podatkowego *largo sensu*:

- 1) albo uznano, że obowiązek podatkowy *largo sensu* powstaje wraz z „początkiem” realizacji podatkowego stanu faktycznego (w istocie mowa o zdarzeniu opodatkowanym, np. osiągnięciu przychodu), a zobowiązanie podatkowe w związku z zaistnieniem całego podatkowego stanu faktycznego (który obejmuje wszelkie okoliczności niezbędne do stwierdzenia, że powstało zobowiązanie podatkowe w określonej wysokości, a więc także podstawę opodatkowania, czy – zdaniem niektórych – również stawkę podatku);
- 2) albo zmodyfikowano pojęcie podatkowego stanu faktycznego i wyróżniano podatkowe stany faktyczne zamknięte i otwarte. Te pierwsze odpowiadają podatkowi jednorazowym, te drugie – podatkowi okresowym. W myśl koncepcji podatkowego stanu faktycznego otwartego obowiązek podatkowy *largo sensu* powstaje wraz z początkiem

okresu podatkowego (od tego momentu konieczne jest bowiem wykonywanie obowiązków instrumentalnych), a zobowiązanie podatkowe – w związku z jego końcem (od tego momentu określone są już bowiem wszystkie okoliczności niezbędne do ustalenia kwestii *an et quantum debeat*).

3.4. Wymagalność podatku

Pojęcie „wymagalności” podatku w polskim prawie podatkowym ustąpiło pojęciu „zaległości” podatkowej. Zniknęło z polskiego porządku prawnego wraz z derogowaniem Ordynacji podatkowej z 1934 r. Pierwotny ciąg logiczny zakładał (1) zaistnienie zdarzenia podatkowego (z czasem utożsamionego z podatkowym stanem faktycznym), które uzasadniało (2) powstanie obowiązku podatkowego *stricto sensu* (i odpowiadającego mu prawa do wymiaru – co istotne, następowało to już po zakończeniu okresu podatkowego, w którym zaistniało zdarzenie podatkowe), wraz z (3) dokonaniem wymiaru urzędowego (rzadziej *ex lege*, co czyniło bezprzedmiotowym wyróżnianie obowiązku podatkowego *stricto sensu*) powstawało zobowiązanie podatkowe (i odpowiadające mu prawo do otrzymania kwoty podatku), które (4) stawało się wymagalne (tj. odpowiadało mu prawo egzekucji podatku) wraz z upływem terminu zapłaty⁴⁸. Osobno (5) wygasał obowiązek podatkowy *stricto sensu* (prawo wymiaru podatku), osobno – zobowiązanie podatkowe (prawo do otrzymania wymierzonej kwoty podatku)⁴⁹.

Problem zagadnienia wymagalności podatku wrócił wraz z wejściem Polski do UE w 2004 r. i potrzebą implementacji do polskiego porządku prawnego unijnych dyrektyw posługujących się właśnie tym pojęciem. Objawił się w szczególności w kwestii zakwalifikowania podatkowego stanu faktycznego w VAT jako otwartego lub zamkniętego. Przeniesienie tej koncepcji na grunt VAT natrafiło na istotne problemy natury koncepcyjnej (z oczywistych względów bezprzedmiotowych na gruncie dyrektywy 2006/112/WE), o których mowa poniżej.

Treść art. 19a ustawy z dnia 11 marca 2004 r. wskazywałaby na podatkowy stan faktyczny zamknięty, mówi on bowiem o powstawaniu obowiązku podatkowego (jak już wyjaśniono, *stricto sensu* – kwestia ta ma wszak znaczenie dla samego zobowiązania podatkowego, a nie obowiązków instrumentalnych związanych z wejściem w zakres zastosowania podatku) w odniesieniu do każdej czynności podlegającej opodatkowaniu z osobna i moment powstania tego obowiązku jest co do zasady niezależny od okresu podatkowego. Jak jednak wskazano w doktrynie i judykaturze, w tym momencie nie jest jeszcze przesądzona wysokość zobowiązania podatkowego (czy też samo jego powstanie). Zobowiązanie podatkowe w VAT powstaje bowiem za okresy podatkowe i obejmuje sumę podatku należnego, co do którego powstał obowiązek podatkowy w danym okresie (stał się wymagalny w nomenklaturze dyrektywy 2006/112/WE), pomniejszonego o podatek naliczony, co do którego w danym okresie powstało lub z innych przyczyn może być wykonywane prawo do odliczenia (i podatnik zdecydował się skorzystać z tego prawa).

Wartość zobowiązania podatkowego w VAT – w myśl koncepcji podatkowego stanu faktycznego otwartego – powinna zostać definitywnie ukształtowana z końcem okresu podatkowego (w tym momencie powinien się ukształtować

definitywnie podatkowy stan faktyczny rozumiany jako hipoteza zobowiązania podatkowego). Tak jednak nie jest, ponieważ to podatnik decyduje, czy skorzysta z przysługującego mu prawa do odliczenia podatku naliczonego, jak też – w niektórych innych państwach członkowskich – prawo do odliczenia podatku naliczonego może powstać po końcu okresu podatkowego, w odniesieniu do którego można je wykonać. W konsekwencji – w myśl tego poglądu – wartość zobowiązania podatkowego w VAT za dany okres podatkowy jest zdeterminowana dopiero z momentem złożenia deklaracji podatkowej lub z upływem terminu na jej złożenie.

Sformułowano więc trzy różne tezy:

- 1) podatkowego stanu faktycznego zamkniętego,
 - 2) podatkowego stanu otwartego (ta zaś w dwóch wersjach, w zależności od tego, czy przyjąć, że zobowiązanie podatkowe powstaje (a) z końcem okresu podatkowego, czy też (b) z momentem złożenia deklaracji podatkowej)
- z których każda przedstawiała jakieś argumenty przeciw pozostałym.

W świetle europejskiej nauki prawa podatkowego pojęcie wymagalności podatku odczytywać należy w kontekście konstatacji, że zobowiązanie podatkowe powstaje wraz ze zrealizowaniem się konkretnego podatkowego stanu faktycznego (faktu wywoławczego w nomenklaturze francuskiej i pochodnych, fr. *fait generateur*, albo momentu powstania prawa do otrzymania kwoty podatku, hiszp. *devengo del impuesto*, wskutek zrealizowania podatkowego stanu faktycznego, *hecho imponible*). Jego powstanie nie musi jednak bezpośrednio przekładać się na możliwość skutecznej realizacji tego prawa i właśnie do tego problemu odnosi się kwestia wymagalności podatku (fr. *exigibilité*; hiszp. *exibilidad*), która sprowadza się do określenia terminu zapłaty określonej kwoty tytułem danego podatku (zarówno przed powstaniem zobowiązania podatkowego, jak i po jego powstaniu)⁵⁰.

Zaznaczyć przy tym należy, że zobowiązanie podatkowe co do zasady (tj. jeżeli prawodawca nie wprowadził odrębnego, późniejszego terminu) jest wymagalne od momentu swojego powstania, tj. zrealizowania podatkowego stanu faktycznego (lub dawniej także wymiaru konstytutywnego)⁵¹. W niemieckiej doktrynie brak ekwiwalentu, gdyż zarówno *Steuerschuld* (obowiązek podatkowy *stricto sensu*), jak i *Steueranspruch* (zobowiązanie podatkowe) powstają jednocześnie wraz ze zrealizowaniem podatkowego stanu faktycznego, a kryterium wymagalności odpowiada termin wykonania zobowiązania podatkowego (podobnie jak w prawie polskim). Podejście to nie uwzględnia jednak możliwości wystąpienia wymagalności zobowiązania podatkowego, zanim ono powstało (na tym etapie mówi się o odrębnych zobowiązaniach z tytułu zaliczek), co jest możliwe w państwach, które posługują się pojęciem wymagalności (z tej perspektywy mowa jedynie o obowiązku płatności *a conto* zobowiązania podatkowego)⁵².

Na gruncie dyrektywy 2006/112/WE podatkowy stan faktyczny⁵³ obejmuje każdą czynność podlegającą opodatkowaniu z osobna (co wpisywałoby się w koncepcję podatkowego stanu faktycznego zamkniętego). W klasycznej koncepcji w tym samym momencie powinno powstać odnośne zobowiązanie podatkowe i tak też ujęto to w drugiej dyrektywie VAT⁵⁴. Co do zasady w związku z zaistnieniem podatkowego stanu

faktycznego powstawać miało zobowiązanie podatkowe, tj. już określona kwota podatku należna wierzycielowi podatkowemu, do czego odnoszą się niektóre wersje językowe, w szczególności np.: ang. *tax* – podatek, fr. *dette fiscale* – dosł. dług podatkowy; wł. *debito d'imposta* – dosł. dług podatkowy; hiszp. *deuda tributaria* – dług podatkowy; dla porównania w niemieckiej wersji językowej mowa o *Steuerschuld*, czyli obowiązku podatkowym, przypomnieć jednak należy, że razem z nim zasadniczo powstaje zobowiązanie podatkowe, a więc z tej perspektywy te wersje językowe zachowują zgodność (czego nie można powiedzieć o polskiej wersji, która posługuje się pojęciem obowiązku podatkowego, które nie przekłada się bezpośrednio na powstanie zobowiązania podatkowego, tj. powstanie wierzytelności podatkowej)⁵⁵.

Niemniej wskazano też, że za podatkowy stan faktyczny można uznać (do decyzji państwa członkowskiego) moment wystawienia faktury (lub bezskuteczny upływ terminu na jej wystawienie) albo wcześniejsze otrzymanie zapłaty (np. zaliczki)⁵⁶. Jako że przedmiotem opodatkowania nie jest wystawienie faktury lub zapłacenie za towar lub usługę (co wynikałoby z tej koncepcji), to taki domniemany podatkowy stan faktyczny już w szóstej dyrektywie VAT⁵⁷ wyewoluował w kierunku właśnie odrębnego pojęcia wymagalności podatku (ang. *tax chargeability*; fr. *exigibilité de la taxe*, a w niem. *Steueranspruch* – zobowiązanie lub roszczenie podatkowe)⁵⁸.

Definicje formalne rozróżniają podatkowy stan faktyczny jako zdarzenie, które spełnia ogół przesłanek, jakie muszą wystąpić, aby podatek stał się wymagalny, i moment wymagalności jako moment, w którym organy podatkowe są uprawnione egzekwować kwotę podatku (art. 62 dyrektywy 2006/112/WE). Przez prawodawcę unijnego narzucona jest więc sekwencja czasowa, w której wymagalność podatku może jedynie skutkować odroczeniem terminu zapłaty podatku, a nie jego przyspieszeniem w stosunku do momentu zrealizowania konkretnego podatkowego stanu faktycznego. Podkreślić należy, że dla wymiaru podatku decydujące znaczenie mają okoliczności zachodzące w momencie zrealizowania podatkowego stanu faktycznego, a nie w momencie wymagalności podatku (art. 93 dyrektywy 2006/112/WE).

Od tych dwóch punktów czasowych w drugiej dyrektywie VAT odróżniono termin zapłaty podatku (ang. *liability for payment of the tax* – odpowiedzialność za zapłatę podatku), który wyłącznie z przyczyn prakseologicznych (ułatwienie poboru i kontroli zarówno dla podatników VAT, jak i dla organów podatkowych), a nie konstrukcyjnych (VAT nie jest podatkiem okresowym, jak np. wcześniejszy podatek obrotowy), następował później i, co więcej, miał zagregowany charakter, tj. kumulacji okresowej podlegał zarówno podatek należny, jak i podatek naliczony – dopiero na podstawie tych zagregowanych kwot ustalana była kwota VAT do zapłaty⁵⁹. Jest to już jednak kwestia zapłaty (a raczej okresowego rozliczenia wzajemnych, pojedynczych roszczeń z tytułu zobowiązań podatkowych i odnośnych praw do odliczenia podatku naliczonego), a nie wymiaru podatku (ta bowiem dotyczy pojedynczej czynności podlegającej opodatkowaniu i stanowi ona wystarczającą przesłankę obliczenia wierzytelności podatkowej – odliczenie podatku to jedynie uprawnienie podatnika). Jest to jakościowa różnica w stosunku do klasycznych podatków okresowych, jak podatki dochodowe; VAT tymczasem

powszechnie traktowany jest jako podatek o jednorazowym podatkowym stanie faktycznym, ale okresowym rozliczeniu (ma więc mieszany charakter)⁶⁰. Z powyższych rozważań wynika, że wraz z momentem wymagalności podatku wierzyciel podatkowy może skutecznie dochodzić danej kwoty podatkowej – nie musi jednak tego czynić, ale może odraczać termin wykonania zobowiązania podatkowego – domyślnie VAT przewiduje takie odroczenie (zapłata podatku w terminie nie jego wymagalności, ale złożenia deklaracji za dany okres podatkowy).

3.5. Zapłata niewymagalnego podatku

Jeśli spojrzeć w drugim kierunku, czy jednak oznacza to powstanie zobowiązania podatkowego, czy też jedynie najwcześniejszy możliwy moment jego zapłaty?

Prawodawca unijny nie użył w omawianym kontekście pojęć odnoszących się do powstania podatku, ale prawa do jego dochodzenia. Co istotne, w doktrynie państw posługujących się pojęciem wymagalności podatku może ona wystąpić nie tylko razem z konkretnym podatkowym stanem faktycznym lub po jego zrealizowaniu, ale również przed tym zdarzeniem (mowa o płatnościach zaliczkowych)⁶¹. Chociaż art. 206 dyrektywy 2006/112/WE przewiduje jako zasadę odroczonego terminu zapłaty wymagalnego VAT, tj. zapłatę w terminie na złożenie deklaracji za okres podatkowy, w którym podatek stał się wymagalny, to umożliwia także państwom członkowskim zmianę tego terminu, w tym pobieranie zaliczek na poczet podatku. W świetle wcześniejszych ustaleń nie powinno jednak dziwić, że tak przyspieszony moment zapłaty podatku musi spełniać kryterium wymagalności, określa ono bowiem najwcześniejszy moment, w którym organy podatkowe mogą zażądać zapłaty danej kwoty podatku, i nie ma przy tym też znaczenia, jak nazwać taką „przyspieszoną” płatność (podatkiem, zaliczką czy przedpłatą).

Prawodawca unijny w szóstej dyrektywie VAT celowo zmienił wcześniejszy „domniemany fakt wywoławczy” (wystawienie faktury lub zapłata przed odnośną dostawą towaru lub świadczeniem usługi) właśnie na pojęcie wymagalności podatku. Celem było podkreślenie, że to dostawa towaru lub świadczenie usługi jest przedmiotem opodatkowania VAT, a nie wystawienie faktury lub zapłata za towar lub usługę – powodują one powstanie VAT należnego wyłącznie wtedy, gdy można połączyć je z mającą nastąpić w przyszłości dostawą towaru lub świadczeniem usług. Brak takiego powiązania stoi na przeszkodzie powstaniu VAT należnego w takich przypadkach⁶². W konsekwencji np. zapłata zaliczki, dla której nie można sprecyzować przyszłej czynności podlegającej opodatkowaniu, nie powoduje powstania VAT należnego – opodatkowana jest bowiem czynność podlegająca opodatkowaniu, tj. dostawa towaru lub świadczenie usług, a nie wystawienie faktury czy zapłata zaliczki⁶³.

Kryterium wymagalności podatku zostało naruszone przez prawodawcę polskiego (wyrok w sprawie G. Sp. z o.o.), ale też np. przez prawodawcę włoskiego (wyrok w sprawie Balocchi). O ile polski prawodawca w następstwie orzeczenia dodał przepis warunkujący obowiązek wcześniejszej zapłaty podatku od spełnienia kryterium wymagalności (zmodyfikował polską regulację), o tyle włoski prawodawca umożliwił podatnikom VAT rozliczenie podatku albo na nowych zasadach

spełniających kryterium wymagalności, albo na wcześniejszych zasadach, które tego kryterium nie spełniały (w praktyce ze względu na wygodę dalej stosowane są mechanizmy niespełniające tego kryterium). Działania włoskiego prawodawcy nie zostały zakwestionowane, ponieważ to, co było wcześniej obowiązkiem podatnika, teraz stało się jego prawem, przy czym zawsze może on wybrać rozliczenie na zasadach zgodnych z prawem unijnym – działa więc swoista zasada *volenti non fit iniuria*. Podobnie rzecz ma się z polską przedpłatą na podatek akcyzowy – obowiązek zapłaty podatku, zanim ten stał się wymagalny, znajduje usprawiedliwienie właśnie w tym, że to podatnik decyduje się na taką formę rozliczenia (alternatywnie może otworzyć skład podatkowy na zasadach ogólnych).

4. WNIOSKI

Biorąc powyższe pod uwagę, prawodawca krajowy ma prawo ustanowić obowiązek zapłaty podatku najwcześniej z momentem, w którym podatek ten staje się wymagalny w rozumieniu europejskiego prawa podatkowego – bez względu na to, czy zapłatę tego podatku nazwie zobowiązaniem podatkowym, zaliczką czy przedpłatą (nazwa nie ma znaczenia, istotna jest treść instytucji – w tym przypadku obowiązek zapłaty odnośnej kwoty podatku). Unijny prawodawca przewidział przy tym domyślny moment rozliczenia zobowiązania podatkowego, tj. w terminie na złożenie deklaracji podatkowej za dany okres podatkowy. Przyznał także prawodawcy krajowemu kompetencję do przyspieszenia (względem tego domyślnego terminu) terminu zapłaty podatku z tytułu wybranych czynności podlegających opodatkowaniu. Termin ten może przypaść w okresie od wymagalności danej kwoty podatku do terminu zapłaty zobowiązania podatkowego za dany okres. Taka przyspieszona zapłata może być zaliczką w rozumieniu art. 206 dyrektywy 2006/112/WE.

Niemniej nic nie stoi na przeszkodzie, aby prawodawca krajowy przyznał podmiotom podatkowym prawo do wcześniejszej zapłaty podatku – ważne, aby nie było to ich obowiązkiem, tzn. aby mieli też możliwość zapłacenia podatku w terminie najwcześniej jego wymagalności. To, czy ta możliwość będzie połączona z uciążliwymi obowiązkami instrumentalnymi, które w praktyce odstraszą podmioty podatkowe od korzystania z tej opcji, to już inna sprawa. W istocie analizowane przykłady wskazują, że właśnie w ten sposób prawodawcy krajowi „obchodzą” ograniczenia wynikające z kryterium wymagalności podatku. Oczywiście ograniczeniem takich obowiązków są ogólne zasady prawa podatkowego – w szczególności proporcjonalności i niedyskryminacji. Oznacza to, że polski prawodawca mógł zmodyfikować pakiet paliwowy w ten sposób, aby pozostawić podatnikom możliwość wyboru między zapłatą podatku po spełnieniu kryterium wymagalności lub przed tym momentem.

Na przedstawionym tle należy wyróżnić zapłatę podatku przed terminem jego wymagalności, ale po zaistnieniu podatkowego stanu faktycznego (w takim przypadku rozliczenie podatku może mieć charakter definitywny – powstało już bowiem odnośne zobowiązanie podatkowe), oraz zapłatę podatku w trakcie zachodzenia podatkowego stanu faktycznego lub nawet przed jego rozpoczęciem (takie rozliczenie podatku ma charakter niedefinitywny, nie powstało bowiem

odnośne zobowiązanie podatkowe; w pierwszym przypadku mowa o zapłacie w formie zaliczki, w drugim – w formie przedpłaty).

Przedstawiona analiza wskazuje, że pojęcie wymagalności podatku odnosi się do terminu zapłaty zobowiązania podatkowego. Po pierwsze, oznacza to, że zobowiązanie to musi istnieć już wcześniej – w świetle zagranicznej nauki prawa podatkowego następuje to wraz z momentem zaistnienia podatkowego stanu faktycznego. Nie wydaje się zatem, aby implementacja tej przesłanki jako momentu powstania obowiązku podatkowego była słusznym rozwiązaniem. Po drugie, oznacza to, że prawodawca może umożliwić podmiotom podatkowym wcześniejszą zapłatę podatku, pod warunkiem że pozostaje to ich prawem, a nie obowiązkiem. Na tym właśnie polega różnica między tzw. pakietem paliwowym (który został zakwestionowany ze względu na obowiązkowy charakter) oraz przedpłatą na podatek akcyzowy (która jest pochodną wyboru podmiotu podatkowego prowadzenia działalności w określonej formie – rozliczanie się w ten sposób nie jest więc bezwzględny obowiązek). Respektując to kryterium, krajowy prawodawca może zatem wprowadzać wszelkie rozwiązania, jakie uzna za stosowne.

Przypisy

- 1 ECLI:EU:C:2021:714, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62019CJ0855>, dostęp: 11.12.2023, dalej: wyrok w sprawie G. Sp. z o.o.
- 2 Dz. Urz. UE L 347 z 11.12.2006, s. 1, ze zm., dalej: dyrektywa 2006/112/WE.
- 3 Dz. Urz. UE L 58 z 27.02.2020, s. 4, dalej: dyrektywa 2020/262.
- 4 Tekst jednolity Dz.U. z 2023 r. poz. 1570 ze zm., dalej: ustawa z dnia 11 marca 2004 r.
- 5 Tekst jednolity Dz.U. z 2023 r. poz. 1542 ze zm., dalej: ustawa z dnia 6 grudnia 2008 r.
- 6 VAT – ang. *value added tax* (podatek od wartości dodanej).
- 7 Niniejsze opracowanie stanowi kontynuację pracy analizującej pakiet paliwowy przed orzeczeniem TSUE – B. Gryziak, *Powstanie obowiązku podatkowego, wymagalność podatku oraz powstanie zobowiązania podatkowego w VAT w kontekście sprawy C-855/19 (analiza porównawcza)*, „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2021, nr 7, s. 19-30.
- 8 Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (wersja skonsolidowana), Dz. Urz. UE C 202 z 7.06.2016, s. 47, ze zm.). Por. odpowiednio art. 113 i 114.
- 9 J. Kokott, *EU Tax Law. A Handbook*, b.m.w. 2022, s. 676.
- 10 Tamże, s. 420 i 421.
- 11 Uwaga terminologiczna: w polskiej wersji językowej prawodawca unijny posługuje się pojęciem „zdarzenia powodującego powstanie obowiązku podatkowego” (art. 62 pkt 1 dyrektywy 2006/112/WE), co jest mylące z uwagi na to, że następnie posługuje się pojęciem „obowiązku podatkowego” w rozumieniu obowiązku zapłaty podatku (który powstaje dopiero po tym, jak wystąpiło „zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego”, a także podatek stał się wymagalny). Z porównania innych wersji językowych wynika, że prawodawca unijny w tym miejscu odnosił się do tego, co w polskiej nauce prawa podatkowego najczęściej nazywa się podatkowym stanem faktycznym i tym pojęciem posługują się w niniejszym opracowaniu (w szczególności por. niem. *Steuertatbestand*, fr. *fait generateur*).
- 12 Zob. art. 66 dyrektywy 2006/112/WE, por. art. 19a ust. 5-11 ustawy z dnia 11 marca 2004 r.
- 13 Zob. art. 69 dyrektywy 2006/112/WE, art. 20 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r.
- 14 F. Tesaro, *Istituzioni di diritto tributario. Parte speciale*, Milano 2019, s. 238.
- 15 Art. 1 pkt 5 ustawy z dnia 7 lipca 2016 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw, Dz.U. poz. 1052.
- 16 Wyrok w sprawie G. sp. z o.o., dok. cyt.

- 17 Art. 5 ustawy z dnia 9 grudnia 2021 r. o zmianie ustawy o podatku akcyzowym oraz niektórych innych ustaw, Dz.U. poz. 2427.
- 18 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: 26.09.2023, pkt 95 i nast.
- 19 Tamże, pkt 111-114.
- 20 Wyrok TSUE z dnia 20 października 1993 r. w sprawie C-10/92 Maurizio Balocchi v. Ministero delle Finanze dello Stato, ECLI:EU:C:1993:846, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:61992CJ0010> (wer. ang.), dostęp: 11.12.2023, dalej: wyrok w sprawie Balocchi.
- 21 Opinia Rzecznika Generalnego Francisa Geoffreya Jacobsa przedstawiona w dniu 24 marca 1993 r. Sprawa C-19/92. Balocchi przeciwko Ministero delle finanze dello Stato, pkt 36, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:61992CC0010> (wer. ang.), dostęp: 11.12.2023.
- 22 Opinia Rzecznika Generalnego Henrika Saugmandsgaarda Øe..., dok. cyt., pkt 109-122.
- 23 Szerzej zob. B. Gryziak, *Split Payment across the European Union – Review and Analysis*, „International VAT Monitor” 2020, nr 1.
- 24 J. Kokott, dz. cyt., s. 680-682. Por. *Komentarz do ustawy o podatku akcyzowym*, red. nauk. W. Modzelewski, wyd. 15, Warszawa 2023, komentarze do art. 8-10.
- 25 Uzasadnienie rządowego projektu ustawy o podatku akcyzowym, druk sejmowy nr 1083 (VI kad.), [https://orka.sejm.gov.pl/Druki6ka.nsf/0/C3BAE29BBE2A58ADC12574DB002C204C/\\$file/1083-uzas.doc](https://orka.sejm.gov.pl/Druki6ka.nsf/0/C3BAE29BBE2A58ADC12574DB002C204C/$file/1083-uzas.doc), s. 17, dostęp: 11.12.2023.
- 26 S. Parulski, *Akcyza. Komentarz*, wyd. 3, Warszawa 2016, s. 356 i nast. (komentarz do art. 22 ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r.). Zob. *Komentarz do ustawy o podatku akcyzowym*, dz. cyt., komentarz do art. 22.
- 27 Tekst jednolity Dz.U. z 2022 r. poz. 2651 ze zm., dalej: o.p.
- 28 Zob. art. 129 projektu z dnia 6 października 2017 r. ustawy – Ordynacja podatkowa (Ministerstwo Finansów, *Prace Komisji Kodyfikacyjnej Ogólnego Prawa Podatkowego*, <https://mf-arch2.mf.gov.pl/ministerstwo-finansow/dzialalnosc/ciala-kolegialne/komisja-kodyfikacyjna-ogolnego-prawa-podatkowego/prace-komisji>, dostęp: 11.12.2023).
- 29 Dz.U. Nr 39, poz. 346, dalej: Ordynacja podatkowa z 1934 r.
- 30 Podobnie we Włoszech, zdaniem starszej części doktryny, po wystąpieniu podatkowego stanu faktycznego, ale przed wymiarem urzędowym, jeżeli technika podatkowa go przewiduje, istnieje stan kompetencji organów podatkowych do wymierzenia podatku z jednej strony oraz stan „czystej” podległości po stronie podmiotu podatkowego z drugiej strony. Ów stan czystej podległości stanowi ekwiwalent obowiązku podatkowego *stricto sensu* (zob. E. Allorio, *Diritto processuale tributario*, Milano 1942, s. 35 i nast., za: E. Vanoni, *Opere giuridiche. II. Elementi di diritto tributario. Altri saggi di diritto finanziario*, Milano 1962, s. 293 i 294).
- Podobnie G. Jèze, *Le fait generateur de l'impôt*, „Revue du droit public et de la science politique en France et à l'étranger” 1937, nr 1, s. 624. Autor ten wskazywał, że słowo „wywoławczy” we francuskim terminie „fakt wywoławczy” (*fait generateur*) jest mylące, fakt ten bowiem nie tworzy jeszcze zobowiązania (długu) podatkowego (*dette fiscale*), a przeważnie jedynie kompetencję organów podatkowych do jego wymierzenia (co nie zmienia faktu, że samo powstanie i treść zobowiązania podatkowego co do zasady są przesądzone właśnie zaistniałym podatkowym stanem faktycznym).
- 31 Zob. np. H. Nawiasy, *Cuestiones fundamentales de Derecho tributario*, Madrid 1982, s. 59.
- 32 Reichsabgabenordnung vom 13. Dezember 1919, RGBl. S. 1993, dalej: RAO.
- 33 Pierwsze dwa zdania ust. 1 brzmiały: „Die Steuerschuld entsteht, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Steuer knüpft. Dass es zur Feststellung der Steuerschuld noch der Festsetzung des Betrags bedarf, schiebt die Entstehung nicht hinaus”. W przedwojennych pracach nad ustawodawstwem skarbowym przetłumaczono je jako: „Obowiązek podatkowy powstaje jednocześnie z pojawieniem się warunków, od których ustawa uzależnia powstanie obowiązku. Powstanie obowiązku podatkowego nie ulega odroczeniu do czasu ustalenia kwoty podatku” (*Ordynacja podatkowa Rzeczy Niemieckiej z 13 grudnia 1919 r. ze zmianami i uzupełnieniami do końca marca 1925 r. Na język polski przełożył Stefan Świerżewski*,

radca ministerjalny, w: *Prace przygotowawcze do ustawodawstwa skarbowego. Seria V. Prace o charakterze ogólnym. Zeszyt 1. Ordynacja podatkowa*, Warszawa 1926, s. 31).

W tym kontekście rozgraniczyć należy niżej wymienione pojęcia (zob. np. *Abgabenordnung: AO. Kommentar*, red. F. Klein, b.m.w. 2022, komentarze do przytoczonych niżej artykułów):

1. *Steuerpflicht* – ogólne pojęcie stosunku prawnopodatkowego zaistniałego wskutek tego, że w odniesieniu do danego podmiotu powstały prawa i obowiązki z zakresu prawa podatkowego (zob. § 33 *Abgabenordnung in der Fassung der Bekanntmachung vom 1. Oktober 2002 [BGBl. I S. 3866; 2003 I S. 61]*, die zuletzt durch Artikel 4 des Gesetzes vom 20. Dezember 2022 [BGBl. I S. 2730] geändert worden ist, dalej: AO). Jest to pojęcie zbiorcze (*genus*) obejmujące różne stosunki prawnopodatkowe (*species*): obowiązek zapłaty podatku we własnym imieniu (*Steuerschuld*), odpowiedzialność za podatek osób trzecich (*Haftungsschuld*), obowiązek zapłaty podatku w imieniu osób trzecich (*Entrichtungspflicht*), a także obowiązek złożenia deklaracji podatkowej, złożenia gwarancji, prowadzenia rachunkowości i ewidencji i inne obowiązki wynikające z przepisów szczegółowych. Negatywna definicja obowiązku podatkowego wskazuje natomiast, że pojęcie obowiązku podatkowego nie odnosi się do wskazanego w przepisie obowiązku składania organom podatkowym określonych informacji, głównie przez osoby trzecie. Uregulowania nie określają momentu powstania tak rozumianego obowiązku podatkowego (stosunku prawnopodatkowego), bo każdy z tych stosunków powstaje i wygasa na zasadach autonomicznych.

Zważywszy na zarzucenie koncepcji kompleksowego stosunku prawnopodatkowego na rzecz kompleksu stosunków prawnopodatkowych, koncepcja ta nie odpowiada już funkcjonującej w polskiej doktrynie koncepcji obowiązku podatkowego *largo sensu* – choć pierwotnie były one powiązane (warto zauważyć, że obowiązki instrumentalne na gruncie § 33 AO stanowią obowiązki samoistne, a nie wynikające z powstania obowiązku podatkowego w związku ze zdarzeniem powodującym jego powstanie).

2. *Steuerschuld* – stosunek prawnopodatkowy powstały na skutek zrealizowania konkretnego podatkowego stanu faktycznego (*Steueratbestand*). Jak wskazuje przepis, stosunek ten powstaje *ex lege* z momentem zaistnienia tego zdarzenia bez względu na ewentualną konieczność dokonania wymiaru (*Festsetzung*), to bowiem nie tworzy roszczenia, ale jedynie umożliwia jego wykonanie (§ 38 i 218 AO). Ze stosunku tego wynikają poszczególne roszczenia między jego stronami – nie tylko roszczenie o zapłatę podatku (*Steueranspruch*), lecz także o zwrot nadpłaty lub podatku, o odpowiedzialność za podatek, o należności uboczne (roszczenia wyliczone w § 37 AO).

Pojęcie to jedynie w pewnym stopniu odpowiada funkcjonującej w polskim prawie podatkowym koncepcji obowiązku podatkowego *stricto sensu* – wiąże bowiem ze sobą nie tylko zobowiązanie podatkowe, ale również zobowiązanie z tytułu nadpłaty. Kategorii tej co do zasady nie wyróżnia się w nauce prawa podatkowego w innych państwach europejskich. Także i w tym kontekście przyjmuje się zasadę kompleksu stosunków prawnopodatkowych i mówi bezpośrednio o stosunku zobowiązania podatkowego powstającego na skutek zrealizowania podatkowego stanu faktycznego. Z tego też powodu takie tłumaczenie przyjęto w niniejszym opracowaniu.

3. *Steueranspruch* – roszczenie o zapłatę podatku w określonej wysokości w związku z zaistniałym konkretnym podatkowym stanem faktycznym. Jest to roszczenie wynikające ze *Steuerschuld* i co do zasady jedyne, które powstaje w tym samym momencie co *Steuerschuld*. Jednocześnie od jego powstania należy odróżnić *Fälligkeit*, czyli termin realizacji, który – w braku odmiennych postanowień ustawy – nastaje wraz z powstaniem roszczenia (§ 220 AO). Co ciekawe, to z tym pojęciem prawodawca unijny wiąże kwestię wymagalności podatku.

³⁴ Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.

³⁵ A. De Araújo Falcão, *El hecho generador de la obligación tributaria*, tłum. C.M. Giuliani Fonrogue, Buenos Aires 1964, s. 8 i 71; E. Vanoni, dz. cyt., s. 294 i 295; D. Jarach, *El hecho imponible*, Buenos Aires 1982, s. 41.

³⁶ E. Vanoni, dz. cyt., s. 295.

³⁷ A. Rosenkranz, *Ordynacja podatkowa, opracowanie systematyczne*, Warszawa 1937, s. 13 i 14.

³⁸ H. Nawiasy, dz. cyt., s. 51.

³⁹ D. Jarach, dz. cyt., s. 50.

⁴⁰ E. Vanoni, dz. cyt., s. 219-223; A.D. Giannini, *Istituzioni di diritto tributario*, Milano 1974, s. 81.

⁴¹ Co widać w używanej terminologii, zob. ang. *taxable person – taxpayer*, niem. *Steuerpflichtiger – Steuerschuldner*, fr. *assujetti – redevable*.

⁴² E. Vanoni, dz. cyt., s. 296.

⁴³ Warto zauważyć, że w niemieckiej wersji językowej pojawia się pochodna terminu „obowiązek podatkowy”, tj. podmiot podatkowy (niem. *Steuerpflichtiger*) w znaczeniu podlegania podatkowi (ang. *taxable person*; podatnik VAT w rozumieniu art. 15 ustawy z dnia 11 marca 2004 r.). Z kolei stroną zobowiązania podatkowego nazywa się *Steuerschuldner* (mechanizm odwróconego obciążenia – niem. *Steuerschuldumkehr*).

⁴⁴ M. Kalinowski, *Przedmiot podatku*, Toruń 2012, s. 51.

⁴⁵ G. Jèze, dz. cyt., s. 618.

⁴⁶ Tamże, s. 619.

⁴⁷ Zob. np. W. Runcewicz, *Ordynacja podatkowa. Szkic systemu ordynacji podatkowej, ustawa, rozporządzenia wykonawcze, komentarz*, Warszawa 1935, s. 220 i nast., komentarz do art. 43. Autor ten wskazuje, że ówczesna ustawa o podatku dochodowym określała moment powstania obowiązku podatkowego „od najbliższego roku po nastaniu stosunków, uzasadniających obowiązek podatkowy”.

⁴⁸ Zob. art. 43 i 44 Ordynacji podatkowej z 1934 r. oraz W. Runcewicz, dz. cyt., s. 220-226, tj. komentarze do art. 43 i 44.

⁴⁹ G. Jèze, dz. cyt., s. 624.

⁵⁰ F. Perez Royo, F.M. Carrasco González, *Derecho financiero y tributario. Parte general*, wyd. 32, b.m.w. 2022, s. 167 i 168. Autorzy ci wskazują, że co do zasady między zrealizowaniem podatkowego stanu faktycznego (*hecho imponible*) a momentem powstania zobowiązania podatkowego (*devengo del impuesto*) zachodzi naturalna zbieżność (w tym momencie powstaje *obligación tributaria principal*, czyli główny stosunek prawnopodatkowy). Jedynie wyjątkowo może dojść do rozbieżności, jak np. w podatkach akcyzowych, w których podatkowy stan faktyczny obejmuje produkcję lub import wyrobu akcyzowego, podczas gdy prawo do otrzymania podatku powstaje dopiero z ich wyprowadzeniem poza skład podatkowy (należy jednak pamiętać, że opodatkowaniu podlega nie takie wyprowadzenie, ale produkcja lub import). Oprócz tego szczegółowe ustawy podatkowe mogą stanowić, że kwota podatku lub jej część staje się wymagalna w momencie innym niż moment powstania zobowiązania podatkowego. Kwoty podatku mogą się stawać wymagalne, zanim zrealizowany zostanie podatkowy stan faktyczny (płatności o charakterze zaliczkowym), albo mogą też być odraczane (np. w podatku dochodowym od osób fizycznych zobowiązanie podatkowe powstaje z upływem 31 grudnia danego roku, ale jest płatne dopiero w terminie późniejszym – w Polsce co do zasady 30 kwietnia roku następnego).

⁵¹ G. Jèze, dz. cyt., s. 626.

⁵² *Abgabenordnung: AO. Kommentar*, dz. cyt., komentarze do § 37, 38, 218, 220.

⁵³ Ang. *chargeable event*; fr. *fait générateur*; niem. *Steueratbestand*; wł. *fatto generatore dell'imposta*; hiszp. *devengo del impuesto*, port. *factor gerador do imposto* itd.

⁵⁴ Second Council Directive 67/228/EEC of 11 April 1967 on the harmonisation of legislation of Member States concerning turnover taxes – Structure and procedures for application of the common system of value added tax, OJ 71 z 14.04.1967, s. 1303.

⁵⁵ Zob. art. 5 ust. 5 drugiej dyrektywy VAT oraz pkt 8 załącznika A do tej dyrektywy.

⁵⁶ Zob. tamże.

⁵⁷ 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: ujednoliczona podstawa wymiaru podatku (77/388/EWG), Dz. Urz. WE L 145 z 13.06.1977, s. 1, ze zm., Dz. Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 9, t. 1, s. 23.

⁵⁸ Commission of the European Communities, *Proposal for a SIXTH COUNCIL DIRECTIVE on the harmonization of legislation of Member States concerning turnover taxes. Common system of value added tax: uniform basis of assessment*, COM (73) 950 final, Brussels, 20 June 1973, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:51973PC0950>, s. 12 i 13, dostęp: 11.12.2023; J. Kokott, dz. cyt., s. 467.

⁵⁹ Commission of the European Communities, dok. cyt., s. 20.

⁶⁰ F. Perez Royo, F.M. Carrasco González, dz. cyt., s. 53.

⁶¹ Tamże, s. 167 i 168.

⁶² J. Kokott, dz. cyt., s. 467.

⁶³ Tamże.

Bibliografia

Literatura

- Abgabenordnung: AO. Kommentar*, red. F. Klein, b.m.w. 2022.
- Allorio E., *Diritto processuale tributario*, Milano 1942, za: E. Vanoni, *Opere giuridiche. II. Elementi di diritto tributario. Altri saggi di diritto finanziario*, Milano 1962.
- De Araújo Falcão A., *El hecho generador de la obligación tributaria*, tłum. C.M. Giuliani Fonrogue, Buenos Aires 1964.
- Giannini A.D., *Istituzioni di diritto tributario*, Milano 1974.
- Gryziak B., *Powstanie obowiązku podatkowego, wymagalność podatku oraz powstanie zobowiązania podatkowego w VAT w kontekście sprawy C-855/19 (analiza porównawcza)*, „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2021, nr 7.
- Gryziak B., *Split Payment across the European Union – Review and Analysis*, „International VAT Monitor” 2020, nr 1.
- Jarach D., *El hecho imponible*, Buenos Aires 1982.
- Jèze G., *Le fait générateur de l'impôt*, „Revue du droit public et de la science politique en France et à l'étranger” 1937, nr 1.
- Kalinowski M., *Przedmiot podatku*, Toruń 2012.
- Kokott J., *EU Tax Law. A Handbook*, b.m.w. 2022.
- Komentarz do ustawy o podatku akcyzowym*, red. nauk. W. Modzelewski, wyd. 15, Warszawa 2023.
- Nawiaski N., *Cuestiones fundamentales de Derecho tributario*, Madrid 1982.
- Ordynacja podatkowa Rzeszy Niemieckiej z 13 grudnia 1919 r. ze zmianami i uzupełnieniami do końca marca 1925 r. Na język polski przełożył Stefan Świeszewski, radca ministerjalny*, w: *Prace przygotowawcze do ustawodawstwa skarbowego. Seria V. Prace o charakterze ogólnym. Zeszyt 1. Ordynacja podatkowa*, Warszawa 1926.
- Parulski S., *Akcyza. Komentarz*, wyd. 3, Warszawa 2016.
- Perez Royo F., Carrasco González F.M., *Derecho financiero y tributario. Parte general*, wyd. 32, b.m.w. 2022.
- Rosenkranz A., *Ordynacja podatkowa, opracowanie systematyczne*, Warszawa 1937.
- Runcewicz W., *Ordynacja podatkowa. Szkic systemu ordynacji podatkowej, ustawa, rozporządzenia wykonawcze, komentarz*, Warszawa 1935.
- Tesauro T., *Istituzioni di diritto tributario. Parte speciale*, Milano 2019.
- Vanoni E., *Opere giuridiche. II. Elementi di diritto tributario. Altri saggi di diritto finanziario*, Milano 1962.
- Akty prawne**
- Abgabenordnung in der Fassung der Bekanntmachung vom 1. Oktober 2002 (BGBl. I S. 3866; 2003 I S. 61), die zuletzt durch Artikel 4 des Gesetzes vom 20. Dezember 2022 (BGBl. I S. 2730) geändert worden ist.
- Dyrektywa Rady (UE) 2020/262 z dnia 19 grudnia 2019 r. ustanawiająca ogólne zasady dotyczące podatku akcyzowego, Dz. Urz. UE L 58 z 27.02.2020, s. 4.
- Dyrektywa Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, Dz. Urz. UE L 347 z 11.12.2006, s. 1, ze zm.
- Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r., Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.
- Reichsabgabenordnung vom 13. Dezember 1919, RGBl. S. 1993.
- Second Council Directive 67/228/EEC of 11 April 1967 on the harmonisation of legislation of Member States concerning turnover taxes – Structure and procedures for application of the common system of value added tax, OJ 71 z 14.04.1967, s. 1303.

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. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 9, t. 1, s. 23.

Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (wersja skonsolidowana), Dz. Urz. UE C 202 z 7.06.2016, s. 47, ze zm.

Ustawa z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym, tekst jednolity Dz.U. z 2023 r. poz. 1542 ze zm.

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 9 grudnia 2021 r. o zmianie ustawy o podatku akcyzowym oraz niektórych innych ustaw, Dz.U. poz. 2427.

Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, tekst jednolity Dz.U. z 2023 r. poz. 1570 ze zm.

Ustawa z dnia 15 marca 1934 r. – Ordynacja Podatkowa, Dz.U. Nr 39, poz. 346.

Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, tekst jednolity Dz.U. z 2022 r. poz. 2651 ze zm.

Orzecznictwo

Wyrok TSUE z dnia 9 września 2021 r. w sprawie C-855/19 G. Sp. z o.o. v. Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy, ECLI:EU:C:2021:714, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62019CJ0855>, dostęp: 11.12.2023.

Wyrok TSUE z dnia 20 października 1993 r. w sprawie C-10/92 Maurizio Balocchi v. Ministero delle Finanze dello Stato, ECLI:EU:C:1993:846, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:61992CJ0010> (wer. ang.), dostęp: 11.12.2023.

Inne źródła

Commission of the European Communities, *Proposal for a SIXTH COUNCIL DIRECTIVE on the harmonization of legislation of Member States concerning turnover taxes. Common system of value added tax: uniform basis of assessment*, COM(73) 950 final, Brussels, 20 June 1973, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:51973PC0950>, s. 12 i 13, dostęp: 11.12.2023.

Communaute Economique Europeenne Commission, *Proposition d'une deuxième directive du conseil en matière d'harmonisation des législations des états membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires concernant la structure et les modalités d'application du système commun de taxe sur la valeur ajoutée*, IV/COM(65) 144 final, Bruxelles, le 13 avril 1965, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/FR/TXT/PDF/?uri=CELEX:51965PC0144>, dostęp: 12.12.2023.

Opinia Rzecznika Generalnego Francisca Geoffreya Jacobsa przedstawiona w dniu 24 marca 1993 r. Sprawa C-19/92. Balocchi przeciwko Ministero delle finanze dello Stato, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:61992CC0010> (wer. ang.), dostęp: 11.12.2023.

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: 26.09.2023.

Projekt z dnia 6 października 2017 r. ustawy – Ordynacja podatkowa, w: Ministerstwo Finansów, *Prace Komisji Kodyfikacyjnej Ogólnego Prawa Podatkowego*, <https://mf-arch2.mf.gov.pl/ministerstwo-finansow/dzialalnosc/ciala-kolegialne/komisja-kodyfikacyjna-ogolnego-prawa-podatkowego/prace-komisji>, dostęp: 11.12.2023.

Uzasadnienie rządowego projektu ustawy o podatku akcyzowym, druk sejmowy nr 1083 (VI kad.), [https://orka.sejm.gov.pl/Druki6ka.nsf/0/C3BAE29BBE2A58ADC12574DB002C204C/\\$file/1083-uzas.doc](https://orka.sejm.gov.pl/Druki6ka.nsf/0/C3BAE29BBE2A58ADC12574DB002C204C/$file/1083-uzas.doc), s. 17, dostęp: 11.12.2023.