

Małgorzata Sęk¹

Ochrona przed podwójnym opodatkowaniem VAT w obrocie wewnątrzunijnym

1. Wprowadzenie

Celem opracowania jest zwrócenie uwagi na niedostateczny poziom ochrony podatników przed podwójnym opodatkowaniem VAT w obrocie wewnątrzunijnym. W tekście sformułowano również postulaty *de lege ferenda* pod adresem unijnego prawodawcy, mające na celu uzupełnienie katalogu instrumentów służących zapobieganiu i rozwiązywaniu transgranicznych sporów prowadzących do podwójnego opodatkowania VAT.

Mimo że VAT objęty jest w Unii Europejskiej daleko posuniętą harmonizacją, w tym w obszarze zagadnień transgranicznych, poziom niepewności i zagrożenia podwójnym opodatkowaniem doświadczany przez podatników uczestniczących w obrocie wewnątrzunijnym jest zaskakująco wysoki. Sama Komisja Europejska od lat przyznaje, że problem występuje². W 2007 r. przeprowadziła nawet konsultacje społeczne dotyczące rozwiązywania transgranicznych sporów VAT skutkujących podwójnym opodatkowaniem³, które niestety nie doprowadziły do podjęcia

559

¹ Małgorzata Sęk – doktor nauk prawnych, adiunkt, Katedra Prawa Podatkowego, Wydział Prawa i Administracji, Uniwersytet Łódzki, zastępca kierownika Centrum Dokumentacji i Studiów Podatkowych, <https://orcid.org/0000-0002-6251-2031>

² Zob. m.in. European Commission, *Communication from the Commission to the Council, the European Parliament and the European Economic and Social Committee – Review and update of VAT strategy priorities*, COM(2003)614 final, Brussels, 20.10.2003, s. 8, 21.

³ European Commission, *Consultation paper. Introduction of a mechanism for eliminating double imposition of VAT in individual cases*, Brussels, 5.01.2007, https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2016-09/double_taxation_en.pdf (dostęp: 18.03.2021); European Commission, *Report on the Outcome of the Consultation on Introduction of a mechanism for*

konkretnych kroków naprawczych. W 2020 r. Unijne Forum ds. VAT przedstawiło raport pt. *Zapobieganie i rozwiązywanie sporów dotyczących podwójnego opodatkowania VAT*⁴, w którym potwierdzono, że problem występuje, przeanalizowano dostępne środki zapobiegania i rozwiązywania sporów i wyraźnie rekomendowano uzupełnienie katalogu tych instrumentów. Również przedsiębiorcy alarmują, że podwójne opodatkowanie stanowi problem w praktyce gospodarczej⁵. Niestety, brak jest twardych danych dotyczących skali zjawiska podwójnego opodatkowania VAT w UE⁶. Na Uniwersytecie Ekonomicznym w Wiedniu zainicjowano nawet projekt badawczy z udziałem przedstawicieli nauki, administracji podatkowych i biznesu, mający na celu oszacowanie skali zjawiska, wskazanie jego przyczyn i skutków oraz zaproponowanie rozwiązań na przyszłość⁷. Dotąd opublikowano jedynie wstępne wyniki badań kwestionariuszowych, bez szacunków liczbowych, które oparte będą na kolejnym badaniu kwestionariuszowym, wciąż w toku.

560

W Unii nie ma dostatecznie określonych i obowiązujących wszystkie państwa członkowskie procedur zapobiegania i rozwiązywania sporów transgranicznych, które dawałyby podatnikom gwarancję czy chociaż nadzieję na skuteczne i szybkie rozwiązanie problemu podwójnego opodatkowania VAT w indywidualnej sprawie. We wspomnianym raporcie Unijnego Forum ds. VAT zauważono, że „istnieje wiele dostępnych narzędzi do rozwiązywania przypadków podwójnego opodatkowania VAT lub, szerzej, transgranicznych sporów dotyczących VAT, ale żadne z nich – pojedynczo lub łącznie – nie zapobiega skutecznie wszystkim takim przypadkom ani nie rozwiązuje ich”⁸. Podatnicy w całej Unii powinni być traktowani równo pod względem prawa do korzystania z neutralnego

eliminating double imposition of VAT in individual cases, Brussels, 24.10.2007, https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2016-09/rep_doubl_taxation.pdf (dostęp: 18.03.2021).

⁴ EU VAT Forum, *Prevention and solution of VAT double taxation dispute. Report*, 23.01.2020, https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2020-01/01-2020-executive-note-eu-vat_forum.pdf (dostęp: 18.03.2021).

⁵ Zob. m.in. stanowisko Konfederacji Europejskiego Biznesu (Business Europe) i Federacji Niemieckich Przemysłów (Bundesverband der Deutschen Industrie, BDI) w ramach publicznych konsultacji w sprawie poprawy sytuacji obywateli UE jako podatników podatków bezpośrednich i pośrednich, przeprowadzonych w okresie 10 marca – 2 czerwca 2021 r., European Commission, *EU taxpayers' rights – simplified procedures for better tax compliance (Recommendation)*, b.r., https://ec.europa.eu/info/law/better-regulation/have-your-say/initiatives/12627-EU-taxpayers-rights-simplified-procedures-for-better-tax-compliance-Recommendation-/public-consultation_en (dostęp: 18.03.2022).

⁶ EU VAT Forum, *Report...*, s. 5.

⁷ Zob. Vienna Multi-Stakeholder Group on Improving Cross-border Dispute Resolution, b.r., <https://www.wu.ac.at/taxlaw/institute/gtpc/current-projects/vienna-multi-stakeholder-group-on-improving-cross-border-dispute-resolution/> (dostęp: 18.07.2022).

⁸ EU VAT Forum, *Report...*, s. 4.

systemu VAT, w którym nie występuje podwójne opodatkowanie, co wymaga rozwoju narzędzi oferowanych na poziomie unijnym, bo procedury krajowe różnią się i różna jest ich skuteczność⁹.

2. Podwójne opodatkowanie jako naruszenie celu integracyjnego i zasad wspólnego unijnego systemu VAT

Międzynarodowe podwójne opodatkowanie VAT występuje, gdy transakcja podlega opodatkowaniu VAT w dwóch państwach, niezależnie od tego, czy podatek jest pobierany od tego samego podatnika, czy nie¹⁰. Taka sytuacja jest niezgodna z podstawowymi założeniami teoretycznymi VAT, z odzwierciedlającymi je zasadami wspólnego systemu VAT UE wyrażonymi w art. 1 ust. 2 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej¹¹, a także z zasadą neutralności.

Zasada jednokrotnego poboru VAT wymaga, by pobór podatku od danej jednostki konsumpcji efektywnie wystąpił raz, tj. nie mniej i nie więcej niż raz. Jeśli któraś z transakcji w łańcuchu jest podwójnie (wielokrotnie) opodatkowana albo na którymś etapie nie następuje pełne odliczenie podatku naliczonego, to kwota podatku tkwiąca w cenie pobieranej od konsumenta ostatecznego jest wyższa, niż wynika z zastosowania obowiązującej stawki VAT do ceny netto¹². Dochodzi więc też do naruszenia zasady proporcjonalności podatku do ceny. Jeśli transakcję opodatkowują dwa państwa, to jedno z nich nie jest do tego właściwe w sensie materialnoprawnym, nie będąc państwem, w którym zachodzi konsumpcja lub – dla transakcji B2B – wykorzystanie towaru bądź usługi do celów działalności gospodarczej¹³. Jest to niezgodne

561

⁹ Zob. szerzej EU VAT Forum, *Report...*, s. 15.

¹⁰ H.G. Ruppe, *General Report*, [w:] IFA (red.), *International Problems in the Field of General Taxes on Sales of Goods and Services, Studies on International Fiscal Law*, Deventer 1983, s. 114; B. Terra, *Place of Supply in European VAT*, Alphen aan den Rijn 1998, s. 2.

¹¹ Dz.Urz. UE L Nr 347 ze zm., s. 1 – dalej dyrektywa 2006/112/WE.

¹² M. Sęk, *Odwrotne obciążenie jako mechanizm opodatkowania usług wewnątrzunijnych*, Warszawa 2018, s. 41.

¹³ W przypadku transakcji B2B chodzi o takie przypisanie terytorialne transakcji, które umożliwia transgraniczny przepływ ciężaru podatkowego w stronę konsumenta ostatecznego, a wpływów z podatku w stronę państwa ostatecznej konsumpcji – M. Sęk, *Odwrotne...*, s. 87. Zob. też R. Millar, *Echoes of Source and Residence in VAT Jurisdictional*

z konsumpcyjnym charakterem VAT w aspekcie transgranicznym i z zasadą terytorialności VAT¹⁴. Już samo zagrożenie podwójnym opodatkowaniem, a tym bardziej jego faktyczne wystąpienie i brak skutecznych procedur jego eliminacji w indywidualnych sprawach oznaczają też dodatkowe ryzyko i koszt dla przedsiębiorcy. Tymczasem VAT, jako podatek konsumpcyjny pośredni, powinien być dla przedsiębiorców neutralny: nie powinna ich obciążać ani sama kwota podatku, ani nadmierne ryzyka i koszty związane z wykonywaniem obowiązków podatnika VAT¹⁵. Przedsiębiorca, który jest tylko podatnikiem formalnym, ma prawo do ochrony przed podwójnym opodatkowaniem, do dobrych unormowań wskazujących, jakie dokładnie ciążą na nim obowiązki i wobec którego państwa, oraz do procedur umożliwiających szybkie rozwiązanie sytuacji spornych.

Podwójne opodatkowanie jest też sprzeczne z podstawowym celem, jakiemu służy harmonizacja VAT w Unii Europejskiej, którym jest zapewnienie ustanowienia i prawidłowego funkcjonowania rynku wewnętrznego, ze swobodą przepływu towarów i usług, w warunkach niezakłóconej konkurencji¹⁶. Większe obciążenie podatkowe transakcji transgranicznych, wynikające z podwójnego opodatkowania, a nawet samo zagrożenie takim obciążeniem, stanowi przeszkodę dla swobodnego przepływu. To również dyskryminacja w porównaniu z transakcjami ograniczającymi się do terytorium jednego państwa członkowskiego i niezagrażonymi podwójnym opodatkowaniem, a więc naruszenie zasady neutralności konkurencyjnej¹⁷. Nie powinno zatem być wątpliwości, że zapobieganie i zwalczanie podwójnego opodatkowania jest jednym z (wręcz podstawowych) celów wspólnego systemu VAT UE¹⁸. Tymczasem stanowiska unijnego prawodawcy i Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (TSUE) w tej kwestii pozostają niejasne.

Rules, „Sydney Law School Research Paper” 2009, no. 09/44, s. 16, <http://ssrn.com/abstract=1416495> (dostęp: 18.03.2022).

¹⁴ M. Sęk, *Odwrotne...*, s. 397.

¹⁵ *Ibidem*, s. 393.

¹⁶ Zob. motyw 4 dyrektywy 2006/112/WE i art. 112 Traktatu z dnia 25 marca 1957 r. o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (wersja skonsolidowana Dz.Urz. UE C 202 z dnia 7 czerwca 2016 r.), s. 47 – dalej TFUE.

¹⁷ M. Sęk, *Odwrotne...*, s. 25.

¹⁸ G. Bizoli, *Comparative Analysis of the Causes of Double (Non-)Taxation in the Income and GST/VAT Contexts*, [w:] M. Lang, P. Melz, E. Kristofferson (red.), *Value Added Tax and Direct Taxation: Similarities and Differences*, Amsterdam 2009, s. 407. Na temat podwójnego opodatkowania jako naruszenia zasad rynku wewnętrznego i swobody przepływu towarów i usług zob. też J. Lang, J. Englisch, *A European Legal Tax Order Based on Ability to Pay*, [w:] A. Amatucci (red.), *International Tax Law*, Alphen aan den Rijn 2012, s. 333–335.

3. Dostępne środki zapobiegania i rozwiązywania transgranicznych sporów dotyczących VAT

We wspólnym unijnym systemie VAT prawo do ochrony przed podwójnym opodatkowaniem nie wybrzmiewa dostatecznie głośno. W dyrektywie 2006/112/WE nie ma przepisu, który wprost ustanawiałby zakaz podwójnego opodatkowania czy przyznawał podatnikom prawo do ochrony przed tym zjawiskiem. Trzeba je wywodzić z zasady neutralności i innych podstawowych zasad wspólnego unijnego systemu VAT oraz jego celu integracyjnego.

Wspólne normy określające miejsce świadczenia są najważniejszym instrumentem zapobiegania konfliktom jurysdykcyjnym prowadzącym do podwójnego opodatkowania¹⁹. Służy temu również wspólna regulacja zasad opodatkowania wewnątrzwspólnotowych dostaw i nabyć towarów oraz eksportu i importu towarów. Jednak ujednolicenie na szczeblu unijnym zasad opodatkowania transakcji międzynarodowych nie gwarantuje, niestety, że przepisy i praktyka administracyjna i sądowa wszystkich państw członkowskich będą wskazywać to samo państwo jako właściwe do efektywnego obciążenia transakcji podatkiem. Nadal może występować podwójne opodatkowanie wynikające z:

- 1) braku, opóźnionej lub błędnej implementacji przepisów unijnych w poszczególnych państwach członkowskich czy – szerzej – stosowania przez państwa członkowskie przepisów niezgodnych z unijnymi;
- 2) różnic w interpretacji przepisów unijnych przez państwa członkowskie (ich organy administracyjne i sądowe);
- 3) różnic w interpretacji i ocenie faktów przez różne państwa członkowskie (ich organy)²⁰.

Strony transakcji również mogą się różnić w ocenie okoliczności faktycznych i ich skutków prawnych w sposób prowadzący do niezasadnej zapłaty podatku jednocześnie w dwóch państwach.

W rozporządzeniu wykonawczym Rady (UE) nr 282/2011 z dnia 15 marca 2011 r. ustanawiającym środki wykonawcze do dyrektywy

¹⁹ Zob. motyw 17 dyrektywy 2006/112/WE. Zob. też B. Terra, *The Place...*, s. 2; wyroki TSUE: z dnia 29 marca 2007 r., C-111/05 Aktiebolaget NN, pkt 43 i 45; z dnia 4 lipca 1985 r., 168/84, Berkholz, pkt 14. Dla przeciwdziałania niejednolitemu stosowaniu tych norm przez państwa członkowskie, które mogłyby prowadzić do podwójnego opodatkowania, przyjmowane są też środki wykonawcze (zob. motywy 61–62 dyrektywy 2006/112/WE).

²⁰ Na temat przyczyn podwójnego opodatkowania VAT wewnątrz UE zob. EU VAT Forum, *Report...*, s. 24–30. Zob. też European Commission, *Consultation...*; European Commission, *Report...*

2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej²¹ można nawet znaleźć przepis wprost pozwalający, by państwa członkowskie odmiennie traktowały transakcję wewnątrzwspólnotową. Zgodnie z art. 16 tego aktu „w przypadku wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów [...] państwo członkowskie zakończenia wysyłki lub transportu towarów wykonuje swoje kompetencje w zakresie opodatkowania bez względu na to, jak dana transakcja została potraktowana do celów VAT w państwie członkowskim rozpoczęcia wysyłki lub transportu towarów”. Ten sam przepis w dalszej części odnosi się wprawdzie również do kwestii korekty VAT wykazanego przez dostawcę na fakturze i zadeklarowanego przez niego w państwie członkowskim rozpoczęcia wysyłki lub transportu, pozostawiając temu państwu określenie zasad rozpatrywania wniosków w tym zakresie. Oznacza to jednak przynajmniej czasową zgodę na sytuację podwójnego opodatkowania.

Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej z jednej strony potwierdza, że podwójne opodatkowanie jest naruszeniem zasady neutralności, na której opiera się wspólny system VAT²², oraz celu Unii, jakim jest ustanowienie rynku wewnętrznego²³. Z drugiej jednak strony w wyroku w sprawie KrakVet Trybunał stwierdził, że państwa członkowskie mogą wykonywać swoje prawo do opodatkowania niezależnie od innego państwa, nawet gdyby miało to prowadzić do podwójnego opodatkowania²⁴. Trybunał podkreślił, że w świetle przepisów rozporządzenia Rady (UE) nr 904/2010 z dnia 7 października 2010 r. w sprawie współpracy administracyjnej oraz zwalczania oszustw w dziedzinie podatku od wartości dodanej²⁵ państwa członkowskie nie mają obowiązku uzgodnienia między sobą sposobu opodatkowania transakcji międzynarodowej²⁶. Zgadzając się z Trybunałem, że taki obowiązek rzeczywiście nie wynika z powołanego aktu, należy jednak przypomnieć, że zasady wspólnego systemu VAT i jego cel integracyjny wymagają, by podwójne opodatkowanie było eliminowane, podobnie jak unikanie i uchylanie się od opodatkowania²⁷.

²¹ Dz.U. UE L 77 z dnia 23 marca 2011 r. ze zm., s. 1 – dalej rozporządzenie 282/2011.

²² Zob. wyroki TSUE: z dnia 27 września 2007 r., C-146/05 Collée, pkt 23; z dnia 27 września 2007 r., C-409/04 Teleos i in., pkt 25.

²³ Zob. wyroki TSUE: z dnia 5 maja 1982 r., 15/81 Gaston Schul, pkt 33–34; z dnia 25 lutego 1988 r., 299/86 Drexler, pkt 10. Na ten temat zob. też G. Bizoli, *Comparative...*, s. 407.

²⁴ Wyrok TSUE z dnia 18 czerwca 2020 r., C-276/18, KrakVet, pkt 53.

²⁵ Dz.U. UE L z 2010 r., nr 268, s. 1 i nast. – dalej rozporządzenie 904/2010.

²⁶ Wyrok TSUE z dnia 18 czerwca 2020 r., C-276/18, KrakVet, pkt 48–49.

²⁷ E. Traversa określa stanowisko Trybunału w sprawie KrakVet jako zrozumiałe, ale rozczarowujące. Zwraca uwagę, że jednym z podstawowych celów wspólnego systemu VAT, a może nawet celem podstawowym, jest zapewnienie jednokrotnego opodatkowania transakcji na terytorium UE. Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej nie wahał się, aby z zasady zakazu praktyk stanowiących nadużycie wywieść obowiązek państw

Trybunał zauważa, że we wspólnym systemie VAT są przepisy dotyczące zasad opodatkowania transakcji międzynarodowych i jeśli będą one prawidłowo stosowane, to podwójne opodatkowanie nie wystąpi²⁸. Prawidłowość i jednolitość stosowania tych przepisów to jednak założenie idealizujące, do którego realizacji w praktyce niestety jeszcze daleko. Trybunał nadmiernie optymistycznie zakłada, że każdy spór dotyczący podwójnego opodatkowania da się rozwiązać, jeśli sąd krajowy, powziawszy informację o opodatkowaniu transakcji jednocześnie w innym państwie członkowskim, wystąpi z wnioskiem prejudycjalnym w celu ustalenia, w którym państwie – zgodnie z prawidłowo interpretowanymi przepisami unijnymi – transakcja powinna być opodatkowana²⁹. Istotne wady tego trybu to czas potrzebny na rozstrzygnięcie sporu i wyeliminowanie zaistniałego podwójnego opodatkowania oraz związane z tym koszty. Konieczne jest bowiem zainicjowanie i przeprowadzenie postępowania odwoławczego i wejście w spór sądowy z administracją podatkową państwa członkowskiego w nadziei, że sprawa trafi w trybie prejudycjalnym do TSUE i zostanie w rezultacie ustalone, gdzie opodatkować transakcję³⁰. W przypadku trybu prejudycjalnego to sąd krajowy ostatecznie decyduje, czy dla rozstrzygnięcia toczącego się przed nim sporu potrzebuje zasięgnąć pomocy TSUE w wykładni przepisów unijnych³¹. Podatnik nie może bezpośrednio wystąpić do Trybunału. Może jedynie przekonywać sąd krajowy o konieczności wniesienia pytania. Nawet jeśli TSUE wyda orzeczenie, nie ma niestety pewności, że sądy i organy podatkowe obu państw członkowskich jednakowo je rozumieją. Nie ma również gwarancji, że wniosek o zwrot podatku przez państwo, które pobrało go niezasadnie, zostanie pozytywnie i szybko rozpatrzony, a sam zwrot szybko zrealizowany. W oczekiwaniu na korektę wynikającą z interwencji TSUE stan podwójnego opodatkowania, z założenia przejściowy, może trwać dość długo. Poza tym kognicja TSUE umożliwia rozwiązanie sporów wynikających z niezgodności przepisów krajowych z unijnymi lub trudności

członkowskich do podjęcia działań zaradczych, mimo że obowiązek taki nie jest nawet wspomniany w dyrektywie 2006/112/WE. Szkoda, że Trybunał nie skorzystał z okazji, by zrobić podobnie w przypadku zasady zakazu podwójnego opodatkowania. Zob. E. Traversa, *KrakVet Marek Batko (Case C-276/18): Against All Odds, VAT Double Taxation Exists in the EU*, 27.07.2020, <http://kluwertaxblog.com/2020/07/27/krakvet-marek-batko-case-c-276-18-against-all-odds-vat-double-taxation-exists-in-the-eu/> (dostęp: 18.11.2022).

²⁸ Wyrok TSUE z dnia 18 czerwca 2020 r., C-276/18, *KrakVet*, pkt 42, 50.

²⁹ Zob. wyrok TSUE z dnia 18 czerwca 2020 r., C-276/18, *KrakVet*, pkt 51–52.

³⁰ Podwójne opodatkowanie w indywidualnej sprawie może też oczywiście zostać wyeliminowane bez potrzeby angażowania TSUE – w ramach krajowej procedury odwoławczej i sądowej w jednym lub wszystkich państwach członkowskich uwikłanych w sytuację podwójnego opodatkowania.

³¹ Zob. art. 267 TFUE.

czy rozbieżności w interpretacji i stosowaniu przepisów unijnych. Spory wynikające z rozbieżności w ocenie okoliczności faktycznych pozostają poza jej zakresem.

Grożące podwójnym opodatkowaniem nieprawidłowości w implementacji, interpretacji i stosowaniu przepisów dotyczących kwestii transgranicznych mogą być też eliminowane w ramach prowadzonego przez Komisję Europejską postępowania w sprawie uchybienia zobowiązaniom przez państwo członkowskie. W ramach tej procedury Komisja wzywa państwo członkowskie do usunięcia naruszenia prawa, a w przypadku jego nieusunięcia wnosi przeciwko temu państwu skargę do TSUE³². Podatnik zagrożony czy dotknięty podwójnym opodatkowaniem może wnieść skargę do Komisji Europejskiej w nadziei, że podejmie ona, w trybie art. 258 TFUE, postępowanie w sprawie uchybienia zobowiązaniom. Nawet jeśli Komisja stwierdzi, że doszło do naruszenia przepisów UE w indywidualnej sprawie, może postanowić o niewszczynianiu postępowania, uznając, że bardziej odpowiednie będą inne krajowe lub unijne mechanizmy. Dotyczy to przede wszystkim naruszeń o charakterze indywidualnym, gdy nie ma wystarczających dowodów, że praktyka stanowiąca naruszenie prawa unijnego ma charakter ogólny czy systematyczny³³. Państwo członkowskie również może wnieść skargę do TSUE, jeśli uważa, że inne państwo członkowskie uchybiło swoim zobowiązaniom traktatowym, stosując przepisy niezgodne z unijnymi w sposób grożący podwójnym opodatkowaniem³⁴. Taka skarga może być skutkiem zgłoszenia problemu przez podatnika, ale decyzja, czy ją wnieść, należy do państwa członkowskiego. Te tryby („naruszeniowy” i skargowy) mogą eliminować już zaistniałe podwójne opodatkowanie oraz zapobiegać jego wystąpieniu, ale – jak wskazano – decyzja w sprawie uruchomienia tych procedur nie należy do podatnika, a czas oczekiwania na rozwiązanie problemu jest długi.

Podatnik, który wskutek niewłaściwego stosowania przez organ podatkowy innego państwa członkowskiego unijnych przepisów regulujących rynek wewnętrzny³⁵, jest dotknięty podwójnym opodatkowaniem VAT w związku z korzystaniem ze swoich praw na rynku wewnętrznym,

³² Zob. art. 258 TFUE.

³³ Zob. Komisja Europejska, *Komunikat Komisji z dnia 19 stycznia 2017 r. Prawo Unii: lepsze wyniki dzięki lepszemu stosowaniu wraz z załącznikiem Administracyjne procedury postępowania w stosunkach ze skarżącymi w przedmiocie stosowania prawa unijnego* (Dz.Urz. UE C 18 z dnia 19 stycznia 2017 r.), s. 10.

³⁴ Zob. art. 259 TFUE.

³⁵ Pojęcie to obejmuje też przepisy, które nie mają na celu regulowania rynku wewnętrznego jako takiego, ale wpływają na swobodny przepływ towarów, usług, osób lub kapitału pomiędzy państwami członkowskimi, a więc również na przepisy z zakresu VAT.

może skorzystać z bezpłatnego i nieformalnego systemu rozwiązywania problemów rynku wewnętrznego SOLVIT. Ta wciąż mało znana podatnikom VAT i rzadko przez nich wykorzystywana procedura³⁶ uruchamiana jest wskutek zgłoszenia podatnika, jeśli w sprawie nie toczy się jeszcze postępowanie sądowe³⁷. SOLVIT nie polega na bezpośredniej współpracy organów podatkowych państw członkowskich w celu rozwiązania indywidualnego sporu transgranicznego. W ramach systemu centrum SOLVIT w państwie podatnika³⁸, ulokowane poza strukturami administracji podatkowej, po uzyskaniu od krajowego eksperta opinii potwierdzającej naruszenie prawa UE przez organ podatkowy innego państwa członkowskiego (lub wskazującej na prawdopodobieństwo takiego naruszenia) kontaktuje się z ośrodkiem SOLVIT w kraju, w którym wystąpił problem (tzw. z ośrodkiem prowadzącym). Ośrodek prowadzący współpracuje z właściwym krajowym organem podatkowym, aby rozwiązać problem. Może nawet w tym celu uzyskać nieformalną opinię prawną eksperta Komisji Europejskiej, wyjaśniającą, jak prawidłowo stosować unijne przepisy dotyczące VAT. Jeśli problem nie zostanie rozwiązany lub proponowane rozwiązanie nie jest satysfakcjonujące, wnioskodawca może dochodzić swoich praw w zwykłym trybie odwoławczym państwa, w którym wystąpił problem, w tym przed sądem. Jak dotąd w ramach SOLVIT rozwiązywano przede wszystkim problem (opóźnionego) zwrotu VAT w innym państwie członkowskim³⁹. Trudno ocenić przydatność tej procedury w rozwiązywaniu bardziej skomplikowanych problemów podwójnego opodatkowania.

Jak już wskazano, rozporządzenie 904/2010 nie nakłada na państwa członkowskie obowiązku uzgodnienia między sobą sposobu opodatkowania transakcji międzynarodowej⁴⁰. Nawet jeśli, zgodnie ze stanowiskiem TSUE, organ podatkowy badający wymagalność VAT od transakcji, która została wcześniej objęta tym podatkiem w innym państwie członkowskim, jest zobowiązany zwrócić się z wnioskiem o udzielenie informacji do organów podatkowych tego innego państwa, gdy wniosek taki jest przydatny czy wręcz niezbędny w celu ustalenia, że podatek VAT jest wymagalny

³⁶ Zob. EU VAT Forum, *Report...*, s. 42.

³⁷ Zob. Komisja Europejska, *Zalecenie Komisji z dnia 17 września 2013 r. w sprawie zasad regulujących SOLVIT* (Dz.Urz. UE L 249 z dnia 19 września 2013 r.), s. 10.

³⁸ To jest w państwie członkowskim, które jest najbardziej związane z wnioskodawcą ze względu np. na obywatelstwo, miejsce zamieszkania, przedsiębiorstwo lub miejsce otrzymania przez wnioskodawcę praw przedmiotowych.

³⁹ Zob. Komisja Europejska, *SOLVIT. Przykłady rozwiązanych problemów. Podatki*, b.r., https://ec.europa.eu/solvit/problems-solved/taxation/index_pl.htm (dostęp: 18.11.2022). Zob. też EU VAT Forum, *Report...*, s. 42.

⁴⁰ Zob. wyrok TSUE z dnia 18 czerwca 2020 r., C-276/18, KrakVet, pkt 48–49.

w tym pierwszym państwie członkowskim⁴¹, to chodzi tu tylko o uzyskanie informacji, a nie osiągnięcie konsensusu w sprawie miejsca opodatkowania tej transakcji. Określona w rozporządzeniu 904/2010 „współpraca w celu zapewnienia prawidłowego wymiaru VAT” obejmuje obecnie dalece sformalizowaną wymianę informacji⁴² oraz kontrole jednoczesne, a nie uzgadnianie stanowisk. Tylko jedenaście państw członkowskich⁴³ uczestniczy w pilotażowym, nieobowiązkowym projekcie Unijnego Forum ds. VAT – tzw. dialogu administracyjnym⁴⁴. W ramach tego projektu podatnik może zwrócić się do państw żądających podatku od tej samej transakcji, aby podjęły próbę rozwiązania sprawy w drodze wzajemnego porozumienia, zapobiegając wystąpieniu podwójnego opodatkowania lub je eliminując. Żadne z państw nie zrzeka się przy tym swojego uzasadnionego prawa do opodatkowania. Chodzi raczej o wynikłą z dialogu zmianę stanowiska w sprawie oceny faktów czy interpretacji przepisów, dzięki której jedno z państw przyznaje, że żądanie zapłaty podatku było błędne. Państwa członkowskie nie są jednak zobowiązane do osiągnięcia porozumienia ani poddania się arbitrażowi. Jeśli spór pozostaje nierozwiązany, podatnik może zainicjować zwykłą procedurę odwoławczą czy sądową w państwie, które jego zdaniem niezasadnie żąda podatku.

568

Od 2013 r. podatnicy z niektórych państw członkowskich (pierwotnie piętnastu, obecnie osiemnastu)⁴⁵ mają też możliwość uzyskania tzw. transgranicznej interpretacji indywidualnej dotyczącej VAT (*VAT Cross Border Ruling*). W ramach pilotażowego, tymczasowego projektu Unijnego Forum ds. VAT⁴⁶ podatnik planujący przeprowadzenie skomplikowanej transakcji transgranicznej może w państwie swojej rejestracji VAT złożyć wniosek o wydanie interpretacji, której treść zostanie uzgodniona z innym

⁴¹ Zob. wyrok TSUE z dnia 17 grudnia 2015 r., C-419/14, *WebMindLicenses*, pkt 59.

⁴² W tym wymianę na wniosek, obejmującą również możliwość obecności urzędników państwa wnioskującego o udzielenie informacji podczas postępowania administracyjnego prowadzonego na terytorium wezwanego do udzielenia informacji państwa członkowskiego, w celu uzyskania wnioskowanych informacji.

⁴³ Belgia, Dania, Estonia, Finlandia, Francja, Hiszpania, Irlandia, Litwa, Łotwa, Niemcy, Szwecja.

⁴⁴ European Commission, *Information Note – VAT Double Taxation – Dialogue Between Tax Administrations*, Brussels, 14.10.2015 (update 3.02.2020), https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2020-02/dialogue_tax_administrations_ms_en.pdf (dostęp: 18.11.2022).

⁴⁵ Uczestniczące państwa to: Belgia, Cypr, Dania, Estonia, Finlandia, Francja, Hiszpania, Irlandia, Litwa, Łotwa, Malta, Niemcy, Polska (od 2021 r.), Portugalia, Słowenia, Szwecja, Węgry, Włochy.

⁴⁶ Zasady funkcjonowania projektu opisano w ogłoszeniu European Commission, *Information notice: Test Case for Private Ruling Requests Relating to Cross-Border Situations*, b.r., https://taxation-customs.ec.europa.eu/taxation-1/value-added-tax-vat/vat-cross-border-rulings-cbr_en (dostęp: 18.11.2022).

państwem czy innymi państwami uczestniczącymi w projekcie. Ryzyko zaistnienia w przyszłości podwójnego opodatkowania VAT zmniejsza się dzięki wypracowaniu przez administracje podatkowe wspólnego stanowiska co do interpretacji okoliczności faktycznych i przepisów. Wniosek jest składany, a następnie rozpatrywany zgodnie z przepisami dotyczącymi interpretacji indywidualnych, obowiązującymi w państwie rejestracji. Również skutki ochronne interpretacji są takie jak w przypadku interpretacji krajowych dotyczących VAT i mogą się różnić w poszczególnych państwach. Państwo członkowskie, które otrzymało wniosek, konsultuje się z innymi zaangażowanymi państwami, ale podatnik nie ma żadnej gwarancji, że zostanie wydana interpretacja o treści ustalonej przez wszystkie zaangażowane państwa oraz w jakim terminie to nastąpi. Państwa członkowskie nie mają bowiem obowiązku ustalenia wspólnego stanowiska. Wskazuje się, że mała liczba wniosków i wydanych dotąd interpretacji (23)⁴⁷ może wynikać z faktu, że w projekcie uczestniczy niedostatecznie dużo państw oraz że przedsiębiorcy nie są świadomi tej możliwości⁴⁸.

4. Wnioski *de lege ferenda*

569

Ochrona podatnika przed podwójnym opodatkowaniem VAT wewnątrz Unii opiera się przede wszystkim na wspólnych unormowaniach kwestii transgranicznych. Praktyka stosowania tych przepisów niestety odbiega od ideału prawidłowości i jednolitości. Ryzyko wystąpienia podwójnego opodatkowania mogłoby zmaleć, gdyby zasady opodatkowania transakcji wewnątrzunijnych wynikały bezpośrednio z aktów prawa unijnego niewymagających implementacji. Sporadycznie nadal występowałyby różnice wynikające z błędów tłumaczeniowych na etapie tworzenia poszczególnych autentycznych wersji językowych rozporządzeń, ale zostałyby wyeliminowane różnice wynikające z samej (nieprawidłowej) implementacji⁴⁹. Już w *Zielonej Księdze w sprawie przyszłości podatku VAT* zauważono, że „zastosowanie rozporządzeń Rady zamiast dyrektyw

⁴⁷ Zob. European Commission, *EU VAT Forum Cross-Border Rulings (Update Update October 2019)*, Brussels, 22.10.2019, <https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2019-10/cross-border-rulings.pdf> (dostęp: 18.11.2022).

⁴⁸ CFE Tax Advisers Europe, *Opinion Statement FC 4/2020 concerning double taxation in VAT*, Brussels, 27.03.2020, s. 2, https://taxadviserseurope.org/new_ahgency/wp-content/uploads/2020/03/CFE-Opinion-Statement-on-Double-Taxation-in-VAT.pdf (dostęp: 18.11.2022).

⁴⁹ M. Sęk, *Odwrotne...*, s. 388.

zapewniłoby ściślejszą harmonizację, w szczególności umożliwiającą UE uniknięcie podwójnego opodatkowania”⁵⁰.

W celu zmniejszenia zagrożenia zjawiskiem podwójnego opodatkowania należy też wzmocnić system transgranicznych interpretacji VAT, wprowadzając jego regulację prawną na poziomie unijnym, tak by interpretacje te dostępne były we wszystkich państwach członkowskich, dla wszystkich wariantów geograficznych transakcji, na takich samych zasadach i z takimi samymi skutkami ochronnymi⁵¹. Obecny system jest tylko projektem Unijnego Forum ds. VAT, funkcjonującym na zasadzie nieformalnej współpracy między administracjami podatkowymi niektórych państw członkowskich. Gdyby kwestie transgraniczne zostały uregulowane w rozporządzeniu, można by nawet rozważyć utworzenie unijnego organu interpretacyjnego⁵². Rozważenia wymagałaby wówczas relacja kompetencji takiego organu i Trybunału Sprawiedliwości⁵³.

Należy również rozważyć uzupełnienie bardzo obecnie sformalizowanego systemu wymiany informacji między państwami członkowskimi o możliwość bezpośredniego (ale rejestrowanego) kontaktu między urzędnikiem wnioskującym o informację i urzędnikiem odpowiedzialnym za udzielenie informacji⁵⁴. Mogłoby to znacząco poprawić jakość i przydatność udzielanych odpowiedzi i umożliwić sprawne wyjaśnienie wątpliwości dotyczących okoliczności faktycznych, w wielu przypadkach skutkując zmniejszeniem prawdopodobieństwa wystąpienia podwójnego opodatkowania. Byłby to swego rodzaju wstęp do rozwoju bardziej zaawansowanych narzędzi opartych na dialogu administracji podatkowych.

We wspólnym unijnym systemie VAT brakuje niestety pozasądowej procedury rozwiązywania sporów: procedury wzajemnego porozumiewania się administracji podatkowych oraz obowiązkowego, wiążącego arbitrażu⁵⁵, choćby podobnych do tych wprowadzonych dla rozstrzygania sporów dotyczących podwójnego opodatkowania dochodu i kapitału dyrektywą Rady (UE) 2017/1852 z dnia 10 października 2017 r. w sprawie mechanizmów rozstrzygania sporów dotyczących podwójnego opodatkowania w Unii Europejskiej⁵⁶. To bardzo

⁵⁰ Komisja Europejska, *Zielona Księga w sprawie przyszłości podatku VAT. W stronę prostszego, solidniejszego i wydajniejszego systemu podatku VAT*, KOM(2010)695, wersja ostateczna, Bruksela, 1.12.2010, s. 15.

⁵¹ M. Sęk, *Odwrotne...*, s. 389.

⁵² *Ibidem*.

⁵³ I. Lejeune, S. Vandenberghe, M. van de Putte, *VAT Rulings on Cross-Border Situations in the European Union*, „International VAT Monitor” 2014, no. 4, s. 185–186.

⁵⁴ M. Sęk, *Odwrotne...*, s. 400.

⁵⁵ *Ibidem*, s. 397.

⁵⁶ Dz.Urz. UE L Nr 265, s. 1.

zaskakujące⁵⁷ i rozczarowujące, że w zakresie tak dalece zharmonizowanego podatku jak VAT podatnik nie ma możliwości zainicjowania procedury, w ramach której państwa członkowskie zarazem mogłyby i musiałyby podjąć próbę uzgodnienia, jak powinna zostać opodatkowana konkretna transakcja, by nie wystąpiło podwójne opodatkowanie, a w braku takiego porozumienia w rozsądnym czasie – procedury wiążącego te państwa arbitrażu.

Wedle komunikatu z 15 lipca 2020 r. *Plan działania na rzecz sprawiedliwego i prostego opodatkowania wspierającego odbudowę gospodarczą*⁵⁸ Komisja Europejska dopiero w latach 2022–2023 planuje zbadać możliwość wprowadzenia mechanizmów zapobiegania sporom dotyczącym wdrożenia dyrektywy 2006/112/WE i rozwiązywania tych sporów⁵⁹. Komisja przyznaje, że mechanizmy „są potrzebne na każdym etapie cyklu życia transakcji VAT, aby zapewnić przestrzeganie zasad pewności prawa, neutralności i sprawiedliwości w zakresie podatku VAT”, ale jednocześnie zapowiada, że zajmie się tym problemem („zbada wszystkie możliwe opcje i, w stosownych przypadkach, przedstawi wniosek ustawodawczy w sprawie mechanizmu zapobiegania i rozstrzygania sporów dotyczących VAT”) dopiero w 2–3 lata od opublikowania komunikatu⁶⁰. Tymczasem dla opodatkowania dochodu mechanizmy przyjęto w 2017 r., funkcjonują one od 1 lipca 2019 r., a dotyczą dochodu osiąganego od 1 stycznia 2018 r. Ponadto bardzo rozczarowujące jest, że już podczas konsultacji w sprawie poprawy sytuacji obywateli UE jako podatników podatków bezpośrednich i pośrednich prowadzonych od 10 marca do 2 czerwca 2021 r. Komisja „zapomniała” o problemie brakujących mechanizmów zapobiegania i rozstrzygania sporów VAT. Słusznie zwrócili na to uwagę przedstawiciele doradców podatkowych i przedsiębiorców⁶¹ w swoich stanowiskach zgłoszonych w toku tych konsultacji⁶².

⁵⁷ O „zaskakującym” braku podobnych instrumentów w VAT zob. CFE Tax Advisers Europe, *Opinion...*

⁵⁸ Komisja Europejska, *Komunikat Komisji do Parlamentu Europejskiego i Rady Plan działania na rzecz sprawiedliwego i prostego opodatkowania wspierającego odbudowę gospodarczą*, KOM(2020)312 ostateczny, Bruksela, 15.07.2020.

⁵⁹ „W latach 2022–2023: 16. Zapobieganie sporom dotyczącym VAT i ich rozstrzyganie. Mechanizmy służące zapobieganiu sporom dotyczącym wdrożenia dyrektywy w sprawie VAT i rozstrzyganiu tych sporów są potrzebne na każdym etapie cyklu życia transakcji VAT, aby zapewnić przestrzeganie zasad pewności prawa, neutralności i sprawiedliwości w zakresie podatku VAT. Komisja zbada wszystkie możliwe opcje i, w stosownych przypadkach, przedstawi wniosek ustawodawczy w sprawie mechanizmu zapobiegania i rozstrzygania sporów dotyczących VAT.”

⁶⁰ Komisja Europejska, *Komunikat...*, KOM(2020)312 ostateczny, s. 16.

⁶¹ To jest Europejska Konfederacja Podatkowa (CFE Tax Advisers Europe), Konfederacja Europejskiego Biznesu (Business Europe) i Federacja Niemieckich Przemysłów (Bundesverband der Deutschen Industrie, BDI).

⁶² Zob. European Commission, *EU taxpayers' rights...*

W tej sytuacji pozostaje powtórzyć za Unijnym Forum ds. VAT, że we wspólnym systemie VAT są pewne instrumenty zapobiegania i eliminowania podwójnego opodatkowania, choć niewystarczające, i mieć nadzieję, że Komisja faktycznie opracuje nowe rozwiązania i przedstawi do końca 2023 r. odpowiedni wniosek legislacyjny.

Bibliografia

- Bizoli G., *Comparative Analysis of the Causes of Double (Non-)Taxation in the Income and GST/VAT Contexts*, [w:] M. Lang, P. Melz, E. Kristofferson (red.), *Value Added Tax and Direct Taxation: Similarities and Differences*, Amsterdam 2009.
- CFE Tax Advisers Europe, *Opinion Statement FC 4/2020 concerning double taxation in VAT*, Brussels, 27.03.2020, https://taxadviserseurope.org/new_ahgency/wp-content/uploads/2020/03/CFE-Opinion-Statement-on-Double-Taxation-in-VAT.pdf (dostęp: 18.11.2022).
- European Commission, *Communication from the Commission to the Council, the European Parliament and the European Economic and Social Committee – Review and update of VAT strategy priorities*, COM(2003)614 final, Brussels, 20.10.2003.
- European Commission, *Consultation paper. Introduction of a mechanism for eliminating double imposition of VAT in individual cases*, Brussels, 5.01.2007, https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2016-09/double_taxation_en.pdf (dostęp: 18.03.2021).
- European Commission, *EU VAT Forum Cross-Border Rulings (Update Update October 2019)*, Brussels, 22.10.2019, <https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2019-10/cross-border-rulings.pdf> (dostęp: 18.11.2022).
- European Commission, *Information Note – VAT Double Taxation – Dialogue Between Tax Administrations*, Brussels, 14.10.2015 (update 3.02.2020), https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2020-02/dialogue_tax_administrations_ms_en.pdf (dostęp: 18.11.2022).
- European Commission, *Information notice: Test Case for Private Ruling Requests Relating to Cross-Border Situations*, b.r., https://taxation-customs.ec.europa.eu/taxation-1/value-added-tax-vat/vat-cross-border-rulings-cbr_en (dostęp: 18.11.2022).
- European Commission, *Report on the Outcome of the Consultation on Introduction of a mechanism for eliminating double imposition of VAT in individual cases*, Brussels, 24.10.2007, https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2016-09/rep_doubl_taxation.pdf (dostęp: 18.03.2021).
- EU VAT Forum, *Prevention and solution of VAT double taxation dispute. Report*, 23.01.2020, https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2020-01/01-2020-executive-note-eu-vat_forum.pdf (dostęp: 18.03.2021).

- Komisja Europejska, *Komunikat Komisji do Parlamentu Europejskiego i Rady Plan działania na rzecz sprawiedliwego i prostego opodatkowania wspierającego odbudowę gospodarczą*, KOM(2020)312 ostateczny, Bruksela, 15.07.2020.
- Komisja Europejska, *Komunikat Komisji z dnia 19 stycznia 2017 r. Prawo Unii: lepsze wyniki dzięki lepszemu stosowaniu wraz z załącznikiem Administracyjne procedury postępowania w stosunkach ze skarżącymi w przedmiocie stosowania prawa unijnego* (Dz.Urz. UE C 18 z dnia 19 stycznia 2017 r.).
- Komisja Europejska, SOLVIT. *Przykłady rozwiązanych problemów*. Podatki, b.r., https://ec.europa.eu/solvit/problems-solved/taxation/index_pl.htm (dostęp: 18.11.2022).
- Komisja Europejska, *Zalecenie Komisji z dnia 17 września 2013 r. w sprawie zasad regulujących SOLVIT*, b.r. (Dz.Urz. UE L 249 z dnia 19 września 2013 r.).
- Komisja Europejska, *Zielona Księga w sprawie przyszłości podatku VAT. W stronę prostszego, solidniejszego i wydajniejszego systemu podatku VAT*, KOM(2010)695, wersja ostateczna, Bruksela, 1.12.2010.
- Lang J., Englisch J., *A European Legal Tax Order Based on Ability to Pay*, [w:] A. Amattucci (red.), *International Tax Law*, Alphen aan den Rijn 2012.
- Lejeune I., Vandenberghe S., Putte M. van de, *VAT Rulings on Cross-Border Situations in the European Union*, „International VAT Monitor” 2014, no. 4.
- Millar R., *Echoes of Source and Residence in VAT Jurisdictional Rules*, „Sydney Law School Research Paper” 2009, no. 09/44, <http://ssrn.com/abstract=1416495> (dostęp: 18.03.2022).
- Ruppe H.G., *General Report*, [w:] IFA (red.), *International Problems in the Field of General Taxes on Sales of Goods and Services, Studies on International Fiscal Law*, Deventer 1983.
- Sęk M., *Odwrotne obciążenie jako mechanizm opodatkowania usług wewnątrzunijnych*, Warszawa 2018.
- Terra B., *Place of Supply in European VAT*, Alphen aan den Rijn 1998.
- Traversa E., *KrakVet Marek Batko (Case C-276/18): Against All Odds, VAT Double Taxation Exists in the EU*, 27.07.2020, <http://kluwertaxblog.com/2020/07/27/krakvet-marek-batko-case-c-276-18-against-all-odds-vat-double-taxation-exists-in-the-eu/> (dostęp: 18.11.2022).
- Vienna Multi-Stakeholder Group on Improving Cross-border Dispute Resolution, b.r., <https://www.wu.ac.at/taxlaw/institute/gtpc/current-projects/vienna-multi-stakeholder-group-on-improving-cross-border-dispute-resolution/> (dostęp: 18.07.2022).

Akty prawne

- Dyrektywa Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.Urz. UE L Nr 347 ze zm.).
- Dyrektywa Rady (UE) 2017/1852 z dnia 10 października 2017 r. w sprawie mechanizmów rozstrzygania sporów dotyczących podwójnego opodatkowania w Unii Europejskiej (Dz.Urz. UE L Nr 265).

Rozporządzenie Rady (UE) nr 904/2010 z dnia 7 października 2010 r. w sprawie współpracy administracyjnej oraz zwalczania oszustw w dziedzinie podatku od wartości dodanej (Dz.U. UE L z 2010 r. Nr 268).

Rozporządzenie wykonawcze Rady (UE) nr 282/2011 z dnia 15 marca 2011 r. ustanawiające środki wykonawcze do dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. UE L 77 z dnia 23 marca 2011 r. ze zm.).

Traktat z dnia 25 marca 1957 r. o funkcjonowaniu Unii Europejskiej, wersja skonsolidowana (Dz.Urz. UE C 202 z dnia 7 czerwca 2016 r.).

Streszczenie

Celem opracowania jest zwrócenie uwagi na niedostateczny poziom ochrony podatników przed podwójnym opodatkowaniem VAT w obrocie wewnątrzunijnym. Autorka wykazuje, że podwójne opodatkowanie stanowi naruszenie celu integracyjnego i zasad wspólnego unijnego systemu VAT. Analizuje też dostępne obecnie środki zapobiegania i eliminacji podwójnego opodatkowania w indywidualnych sprawach, zwracając szczególną uwagę na ich wady z perspektywy podatnika. W opracowaniu sformułowano również postulaty *de lege ferenda* pod adresem unijnego prawodawcy, mające na celu uzupełnienie katalogu instrumentów służących zapobieganiu i rozwiązywaniu transgranicznych sporów prowadzących do podwójnego opodatkowania VAT.

Słowa kluczowe: VAT, podwójne opodatkowanie, transgraniczne spory podatkowe, obrót wewnątrzunijny