

Uniwersytet w Białymstoku

Wydział Prawa

Grzegorz Jarosiewicz

**Mechanizm odwrotnego obciążenia
podatkiem od towarów i usług
transakcji krajowych**

Praca napisana pod kierunkiem

dr. hab. Rafała Dowgiera, prof. UwB

Białystok 2018 r.

Spis treści

WYKAZ SKRÓTÓW	5
WSTĘP	7
I. Zagadnienia wprowadzające	16
1. Cechy i funkcje podatków obrotowych	16
2. Podatki pośrednie - rys historyczny	37
3. Wspólnotowy system podatku od towarów i usług	47
3.1 Harmonizacja podatku od towarów i usług	47
3.2. Podstawowe zasady systemu VAT w Unii Europejskiej	59
3.2.1. Podmiot podatku	59
3.2.2. Przedmiot opodatkowania	66
3.2.3. Stawka podatku	73
3.2.4. Zasada odliczania i naliczania podatku	80
II. Wzorzec mechanizmu odwrotnego obciążenia podatkiem od towarów i usług w prawie Unii Europejskiej	86
1. Geneza, cel, istota i funkcje mechanizmu odwrotnego obciążenia	86
2. Mechanizm odwrotnego obciążenia według dyrektywy Rady 2006/112/WE	107
III. Mechanizm odwrotnego obciążenia podatkiem od towarów i usług w Polsce oraz w wybranych krajach Unii Europejskiej	122
1. Zakres podmiotowy	122
2. Zakres przedmiotowy	131
3. Stawka podatku a mechanizm odwrotnego obciążenia	159
4. Funkcjonowanie mechanizmu w wybranych państwach Unii Europejskiej	162
4.1. Francja	162
4.2. Finlandia	168
4.3. Włochy	173
4.4. Rumunia	180
4.5. Irlandia	188
5. Polski mechanizm odwrotnego obciążenia podatkiem od towarów i usług na tle rozwiązań innych państw Unii Europejskiej	194
IV. Ekonomiczne konsekwencje wprowadzenia w Polsce mechanizmu odwrotnego obciążenia podatkiem od towarów i usług	203

1. Uwagi ogólne.....	203
2. Ekonomiczne skutki wprowadzenia mechanizmu odwrotnego obciążenia podatkiem od towarów i usług w sektorze finansów publicznych	206
3. Ekonomiczne skutki wprowadzenia mechanizmu odwrotnego obciążenia podatkiem od towarów i usług w sektorze prywatnym, na przykładzie branży stalowej.....	221
V. Wnioski <i>de lege lata</i> i <i>de lege ferenda</i>	249
1. Zalety i wady mechanizmu odwrotnego obciążenia	249
2. Ocena obowiązującego w Polsce systemu odwrotnego obciążenia podatkiem od towarów i usług.....	277
PODSUMOWANIE	298
Bibliografia	303
Wykaz orzeczeń.....	311
Inne źródła.	319
Spis tabel.....	324
Spis wykresów	326

WYKAZ SKRÓTÓW

- CF - Legea nr. 227/2015 privind Codul Fiscal, ultima actualizare : Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 89/2018 din 4 octombrie 2018 (Romunia) – kodeks fikalny (dostępny w całości na stronie: static.anaf.ro).
- CGI - Code général des impôts (Francja) – kodeks fiskalny (dostępny w całości na stronie: www.legifrance.gouv.fr)
- Dyrektywa VAT – Dyrektywa 2006/112/WE Rady z 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. U. UE L Nr 347, str. 1 z późn. zm.)
- EWG – Europejska Wspólnota Gospodarcza
- GRCM - ogólny mechanizm odwrotnego obciążenia
- JAE - Jednolity Akt Europejski (Dz. U. z 2004 r. Nr 90, poz. 864/5 z późn. zm.)
- k.k.s. - ustawa z dnia 10 września 1999 r. Kodeks karny skarbowy (tekst jedn. Dz. U. z 2017 r. poz. 2226 z późn. zm.).
- o.p. – ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (tekst jedn. Dz. U. z 2018 r. poz. 800 z późn. zm.).
- podatek VAT- podatek od towarów i usług lub podatek od wartości dodanej
- TFUE - Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej - Traktat Ustanawiający Europejską Wspólnotę Gospodarczą (Dz. U. z 2004 r. Nr 90, poz. 864/2 z późn. zm.).
- TSUE – Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej
- Ustawa ALV – Arvonlisäverolaki 1501/1993 (Finlandia) – ustawa nr 1501/1993 o podatku od wartości dodanej z dnia 30 grudnia 1993 r.
- Ustawa o VAT - ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (tekst jedn. Dz. U. z 2018 r. poz. 2174 z późn. zm.)
- VI dyrektywa Rady - VI 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 (Dz. U. UE L Nr 145, str. 1 z późn. zm.).
- WNT – wewnątrzspółnotowe nabycie towaru

WSTĘP

Podatek od wartości dodanej (*Value Added Tax*, VAT) jest daniną, która w założeniu ma obciążać ostatecznego odbiorcę towaru lub usługi, czyli konsumenta. Aby tak się stało, prawodawcy w krajach stosujących podatek od wartości dodanej tworzyli normy prawne mające na celu przeniesienie ekonomicznego ciężaru podatku na tegoż ostatecznego odbiorcę. Jednocześnie musieli zważać na to, aby stworzona konstrukcja podatku nie była zbliżona do konstrukcji podatków obrotowych, które obciążone były niedoskonałościami. Ostatecznie, na przestrzeni lat, udało się stworzyć podatek, który ekonomicznie obciąża tylko finalnego odbiorcę towarów lub usług.

Konstrukcja podatku od wartości dodanej, stosowana obecnie we wszystkich państwach członkowskich Unii Europejskiej, jest bardzo skomplikowana. Podobnie jest również w Polsce, w której podatek od wartości dodanej został nazwany podatkiem od towarów i usług. Powoduje to pewne niespójności w nazewnictwie pomiędzy naszym krajem a pozostałymi krajami Unii Europejskiej, a także prawodawstwem Unii Europejskiej. System podatku od wartości dodanej posiada wiele wyjątków od ogólnych zasad opodatkowania. Co więcej, obciążony jest brakiem kontroli przepływu towarów pomiędzy krajami członkowskimi Unii Europejskiej, który wynika z zasady wspólnego rynku i jest pochodną braku granic celnych. Wskazane powyżej czynniki sprzyjają licznym oszustwom podatkowym na gruncie VAT.

Najczęstszym nadużyciem stosowanym przez nieuczciwych podatników, służącym wyłudzeniom podatku od wartości dodanej, jest wykorzystanie mechanizmu transakcji karuzelowych oraz mechanizmu znikającego podatnika. Wykorzystywanie tego rodzaju oszustw podatkowych¹ stało się możliwe w momencie stworzenia wspólnego rynku, na którym istnieje swoboda przepływu towarów i usług. W obecnym systemie prawnym brak

¹ Mianem oszustw podatkowych w doktrynie określa się zachowania opisane w art. 76 k.k.s. polegające na błędnym wykazywaniu prawa do zwrotu nadwyżki podatku naliczonego (w przypadku podatku VAT) lub nadpłaty podatku w celu uzyskania nienależnych korzyści majątkowych oraz czyny, o których mowa w art. 56 k.k.s., polegające na podaniu organowi podatkowemu nieprawdziwych danych albo też zatajenie prawdy, niedopełnienie obowiązku zmiany lub aktualizacji danych w złożonym organowi podatkowemu oświadczeniu lub deklaracji, co skutkuje narażeniem podatku na uszczuplenie.

jest instytucji, które kontrolowałyby w ścisły sposób przepływ towarów lub usług pomiędzy państwami Unii Europejskiej. Kontrola taka jest możliwa jedynie do pewnego stopnia, przede wszystkim dzięki wymianie informacji pomiędzy organami administracji skarbowej państw Unii Europejskiej. Jej podstawę stanowią składane przez podatników informacje podsumowujące VAT-UE, w których informują oni o wartości sprzedanych lub zakupionych przez siebie towarów lub usług od podatników z innych państw Unii Europejskiej. Podobną funkcję kontrolną pełni składanie przez podatników informacji INTRASTAT, które służą określeniu wartości wymiany handlowej pomiędzy państwami członkowskimi Unii Europejskiej. Jednakże wadą tych rozwiązań jest to, że opierają się one na oświadczeniach podatników i przedstawionych przez nich dowodach (najczęściej dokumentach). Tę słabość systemu wykorzystują oszuści podatkowi, czerpiący korzyści z dokonywania fikcyjnych transakcji pomiędzy różnymi państwami członkowskimi.

Występowanie oszustw podatkowych jest powszechne w większości państw członkowskich Unii Europejskiej. Stopień natężenia tego rodzaju wyłudzeń w poszczególnych krajach Unii Europejskiej jest zróżnicowany. Istnienie tego problemu zostało odnotowane przez organy Unii Europejskiej, co znalazło odzwierciedlenie w dyrektywie 2006/112/WE Rady w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej. W art. 199, 199a oraz 199b dyrektywy wprowadzone zostały mechanizmy służące ochronie przed nadużyciami ze strony nieuczciwych podatników przy wykorzystaniu mechanizmu odwrotnego obciążenia podatkiem od wartości dodanej.

Mechanizm odwrotnego obciążenia podatkiem od wartości dodanej jest mechanizmem, który wykorzystywany był pierwotnie w transakcjach pomiędzy państwami członkowskimi Unii Europejskiej. Stosowanie tego mechanizmu pozwala na przesunięcie opodatkowania dostawy towarów lub świadczenia usług na podatnika nabywającego towar lub usługę, a tym samym pozwala na obłożenie podatkiem VAT danej transakcji na terytorium tego państwa, gdzie znajduje się nabywca towaru lub usługi. Mechanizm ten stosowany jest niemal wyłącznie w odniesieniu do transakcji pomiędzy podatnikami podatku od wartości dodanej, czyli pomiędzy przedsiębiorcami.

W wyniku licznych oszustw podatkowych stosowanie tego mechanizmu postanowiono rozszerzyć również na część transakcji krajowych dokonywanych pomiędzy podatnikami podatku od wartości dodanej. Stosowany jest on w odniesieniu do ściśle określonych dostaw towarów lub rodzajów świadczonych usług.

Aby obrazowo przedstawić cel i zasadność wprowadzenia do porządku prawnego stosowania mechanizmu odwrotnego obciążenia można stwierdzić, że jest to gaszenie pożaru przy pomocy ognia. Ustawodawca poprzez wprowadzenie tego mechanizmu anihiluje te elementy systemu podatku od wartości dodanej, które mogą być wykorzystane przez przestępców podatkowych. Mianowicie nie pozwala na to, aby podatnicy występujący w łańcuchu dostaw mogli ubiegać się o zwrot podatku (nadwyżki podatku naliczonego nad należnym) zapłaconego przez podmioty występujące wcześniej w tym łańcuchu, jak dzieje się to przy normalnym trybie opodatkowania podatkiem od wartości dodanej.

Wprowadzenie tego mechanizmu wywołuje wiele obaw i problemów praktycznych pośród podmiotów stosujących przepisy prawa podatkowego, zarówno po stronie przedsiębiorców, jak i organów podatkowych. Część przepisów jest niejasna, a katalog towarów i usług objętych tym mechanizmem jest katalogiem, który nastęrcza wiele trudności w określeniu tego, czy dane towary lub usługi są objęte tym mechanizmem.

Mając na uwadze wskazane założenia wprowadzenia mechanizmu odwrotnego obciążenia podatkiem od towarów i usług, głównym celem niniejszej rozprawy jest ocena rozwiązań instytucjonalno-prawnych w zakresie opodatkowania podatkiem od towarów i usług poszczególnych towarów i usług w obrocie krajowym przy zastosowaniu mechanizmu odwrotnego obciążenia w Polsce oraz porównanie systemu obowiązującego w Polsce z systemami obecnymi w innych państwach należących do Unii Europejskiej. Dodatkowym celem pracy jest zbadanie skuteczności zastosowanych rozwiązań, określenie, jak wprowadzenie nowych regulacji rzutuje na wpływy do budżetu, a tym samym czy wprowadzenie nowych rozwiązań, a jeżeli tak to, w jakim stopniu, poprawiło sytuację budżetową Państwa. Kolejnym celem jest określenie, czy wprowadzenie nowych rozwiązań przyczyniło się do poprawy sytuacji gospodarczej przedsiębiorstw działających w branżach, w których najczęściej dochodziło do oszustw podatkowych na gruncie podatku VAT oraz czy wpłynęło na zmniejszenie liczby nieuczciwych przedsiębiorców.

Na potrzeby pracy przyjęto układ, który składa się ze wstępu, pięciu rozdziałów oraz podsumowania. Struktura pracy została dostosowana do głównego celu pracy, osiągnięcie którego wymaga realizacji celów szczegółowych:

a) Analizy przepisów dotyczących mechanizmu odwrotnego obciążenia, które zostały wprowadzone do polskiej ustawy o podatku od towarów i usług;

b) Ustalenia, czy stosowanie mechanizmu odwrotnego obciążenia w innych krajach Unii Europejskiej przyniosło pożądane efekty, a jeżeli tak, to jak wyglądają zastosowane tam rozwiązania i czy rozwiązania uregulowane w ustawie o podatku od towarów i usług są zbieżne ze stosowanymi w innych krajach Unii Europejskiej;

c) Zbadania, jak wprowadzenie mechanizmu odwrotnego opodatkowania wpłynęło na dochody budżetowe;

d) Oceny wpływu mechanizmu odwrotnego opodatkowania na sytuację przedsiębiorców działających w poszczególnych branżach, w których zastosowanie znalazł ten mechanizm.

Realizacja wskazanych celów umożliwiła dokonanie weryfikacji głównej hipotezy badawczej, zgodnie z którą mechanizm odwrotnego obciążenia podatkiem od towarów i usług jest skutecznym narzędziem ochrony przed nadużyciami w zakresie podatku od towarów i usług.

Dodatkowo w celu weryfikacji powyższej hipotezy przyjęto tezy robocze:

- a) Biorąc pod uwagę wpływy do budżetu państwa, jakie generuje podatek VAT, konieczne jest takie jego modyfikowanie, które uszczelni ten podatek i spowoduje coraz mniejsze oszustwa;
- b) Wielkość wyłudzeń podatku od towarów i usług jest tak duża, że trzeba podejmować działania minimalizujące straty budżetu państwa, a w obecnej chwili najskuteczniejszym ku temu rozwiązaniem jest stosowanie odwrotnego obciążenia podatkiem VAT;
- c) Mechanizm odwrotnego obciążenia podatkiem VAT jest skutecznym mechanizmem przeciwdziałającym wyłudzeniom podatku od towarów i usług, który chroni interesy budżetu państwa i sprawia, że podatek VAT lepiej wypełnia funkcję fiskalną;
- d) Stosowanie mechanizmu odwrotnego obciążenia podatkiem VAT pomaga branżom i przedsiębiorstwom dotkniętym oszustwami podatkowymi, bazującymi na transakcjach karuzelowych i sprawia, że ich sytuacja ekonomiczna ulega poprawie.

Głównym problemem badawczym podjętym w pracy jest odpowiedź na pytanie, czy w obecnym stanie prawnym właściwym kierunkiem zmian w opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług jest wprowadzanie mechanizmu odwrotnego opodatkowania w stosunku do nowych grup towarów i usług, a także czy wprowadzenie mechanizmu odwrotnego obciążenia podatkiem VAT przyczyniło się do zmniejszenia wyłudzeń tego podatku oraz

poprawy sytuacji przedsiębiorstw działających w branżach, które tym mechanizmem zostały objęte?

Aby móc prawidłowo odpowiedzieć na tak sformułowane pytanie, konieczne stało się znalezienie odpowiedzi na kilka pytań pomocniczych, a mianowicie:

- a) Czy mechanizm odwrotnego obciążenia podatkiem VAT jest mechanizmem sprawnym i skutecznym?
- b) Czy mechanizmy odwrotnego obciążenia działające w innych państwach są systemami zbieżnymi z polskim mechanizmem, a jeżeli pojawiają się różnice, to na czym one polegają i czy istnienie tych różnic zmniejsza sprawność polskich rozwiązań?
- c) Czy należy w dalszym ciągu rozszerzać katalog towarów i usług objętych mechanizmem odwrotnego obciążenia?
- d) Czy wprowadzenie mechanizmu odwrotnego obciążenia przyniosło zamierzone skutki dla budżetu i dla poszczególnych branż?
- e) Jakie ewentualne zmiany należy wprowadzić do mechanizmu odwrotnego obciążenia podatkiem VAT, by mechanizm działał bez zakłóceń i przynosił maksymalne korzyści zarówno dla Państwa, jak i dla przedsiębiorców.

Dążąc do realizacji ustalonych celów, w pierwszym rozdziale rozprawy omówiono podział podatków na podatki bezpośrednie i pośrednie. Zaprezentowane zostały funkcje podatków pośrednich, do których zaliczany jest podatek od towarów i usług. W rozdziale tym omówione zostały cechy podatku od towarów i usług. Przybliżona została historia podatków obrotowych na przestrzeni wieków, jak również ewolucja opodatkowania podatkami obrotowymi w Europie. Omówiono także rozwój instytucji podatków obrotowych w Polsce od zakończenia I wojny światowej. Ważną częścią tego rozdziału jest przedstawienie ogólnych założeń podatku od towarów i usług. Omówione zostały podmiot, przedmiot oraz stawka podatkowa, a także główne założenie tego podatku, tj. neutralność dla przedsiębiorców oraz prawo odliczania podatku naliczonego we wcześniejszych fazach obrotu. Pierwszy rozdział służy zrozumieniu tego, dlaczego podatki obrotowe są tak istotne w systemach podatkowych wszystkich państw. Opracowanie tego rozdziału pozwala zrozumieć, dlaczego w wielu państwach funkcjonuje tak skomplikowany system podatku od wartości dodanej w miejsce o wiele prostszego i odpornego na oszustwa podatkowe podatku obrotowego w swojej klasycznej wersji. Ponadto w rozdziale tym przedstawiono podstawowe

elementy systemu podatku od towarów i usług, które stanowią podstawę do dalszej dyskusji na temat mechanizmu odwrotnego obciążenia.

Rozdział drugi, zatytułowany „Wzorzec mechanizmu odwrotnego obciążenia podatkiem od towarów i usług w prawie Unii Europejskiej”, dotyczy głównie analizy przepisów zawartych w aktach prawnych Unii Europejskiej. W tym rozdziale przeprowadzony został kompleksowy przegląd przepisów dotyczących mechanizmu odwrotnego obciążenia podatkiem od towarów i usług. Istotną część rozważań stanowi omówienie genezy zastosowania odwrotnego obciążenia podatkiem VAT, a także celu wprowadzania tego mechanizmu na obszarze Unii Europejskiej. Dodatkowo w tej części pracy zaprezentowane zostały główne założenia konstrukcyjne mechanizmu odwrotnego opodatkowania podatkiem od towarów i usług. Poruszono zagadnienia dotyczące samej istoty tego mechanizmu, a zatem to, czym różni się ona od dotychczas stosowanych mechanizmów obciążania podatkiem VAT. Poruszono zagadnienie dotyczące praktycznego funkcjonowania mechanizmu odwrotnego obciążenia podatkiem od towarów i usług. Opracowanie tego rozdziału pozwala na poznanie genezy mechanizmu odwrotnego obciążenia, a także przedstawia ramy prawne prawa wspólnotowego, w których muszą poruszać się wszystkie państwa stosujące w swoich ustawodawstwach ten mechanizm.

W rozdziale trzecim, traktującym o mechanizmie odwrotnego obciążenia podatkiem od towarów i usług w Polsce oraz w innych państwach Unii Europejskiej, dokonano analizy rozwiązań prawnych dotyczących mechanizmu odwrotnego obciążenia podatkiem od towarów i usług obowiązujących w Polsce w odniesieniu do transakcji krajowych. Dodatkowo dokonano analizy historycznej przepisów oraz zbadano zakres podmiotowy i przedmiotowy regulacji odnoszących się do mechanizmu odwrotnego obciążenia. W kolejnej części tego rozdziału analizie poddano rozwiązania w zakresie stosowania mechanizmu odwrotnego obciążenia w podatku VAT w odniesieniu do transakcji krajowych w państwach należących do Unii Europejskiej. Analizie poddano przepisy ustawy o podatku od wartości dodanej obowiązujące w wybranych krajach, zbadano zakres podmiotowy i przedmiotowy przepisów odnoszących się do mechanizmu odwrotnego obciążenia. Państwami, których rozwiązania prawne w zakresie mechanizmu odwrotnego obciążenia podatkiem VAT zostały poddane analizie i porównaniu z polskimi rozwiązaniami, są: Francja, Irlandia, Włochy, Rumunia oraz Finlandia. Wybór tych państw jest nieprzypadkowy. Francja jest państwem, z którego wywodzi się idea podatku VAT. To tam, od lat pięćdziesiątych XX wieku, kształtowała się koncepcja tego podatku, który obecnie stosowany jest w wielu krajach na

świecie. Irlandzki system prawny jest jednym z dwóch europejskich systemów prawa anglosaskiego, jednocześnie Irlandia jest jedynym państwem z tego systemu, które stosuje mechanizm odwrotnego obciążenia podatkiem VAT w transakcjach krajowych. Kolejnym analizowanym państwem są Włochy – kraj o najwyższym poziomie luki w podatku VAT² spośród państw należących do tzw. „starej Unii”³. Obok Włoch na tym niechlubnym podium znalazła się Rumunia, która posiada najwyższy poziom luki w podatku VAT w całej Unii Europejskiej. Analiza systemów prawnopodatkowych tych państw pozwoliła na stwierdzenie, czy podejmują one jakieś unikalne działania w celu walki z luką w podatku VAT, a jeżeli tak, to jakie i jak bardzo różnią się one od metod stosowanych w Polsce. Na drugim końcu swoistego rankingu jest Finlandia – kraj, który ma najniższy poziom luki w podatku VAT.

Celem tego rozdziału jest zaprezentowanie, jak mechanizm odwrotnego obciążenia rozwijał się w analizowanych państwach oraz jaki jest zakres podmiotowy mechanizmu odwrotnego obciążenia. Dodatkowo badano, jakie kategorie towarów i usług są objęte mechanizmem odwrotnego obciążenia podatkiem od towarów i usług w tych państwach, a także jakie skutki przyniosło zastosowanie tego mechanizmu. Zbadanie rozwiązań obowiązujących w innych państwach pozwoliło, w późniejszej części pracy, na dokonanie oceny funkcjonującego w Polsce mechanizmu odwrotnego obciążenia podatkiem VAT na tle rozwiązań stosowanych w wybranych państwach Unii Europejskiej. Dodatkowo porównanie rozwiązań funkcjonujących w różnych państwach pozwoliło także na zaproponowanie zmian w polskich przepisach dotyczących mechanizmu odwrotnego obciążenia. Badania oraz rozważania znajdujące miejsce w niniejszym rozdziale stanowią bazę do dalszych rozważań na temat skuteczności stosowania tych rozwiązań.

W rozdziale czwartym dokonano analizy efektów stosowania mechanizmu odwrotnego obciążenia podatkiem od towarów i usług w odniesieniu do transakcji wewnątrz krajowych w Polsce. Badaniu poddano wyniki dotyczące wpływów budżetowych do budżetu państwa po wejściu w życie przepisów dotyczących mechanizmu odwrotnego obciążenia. Dodatkowo zweryfikowano wpływ wprowadzenia mechanizmu odwrotnego obciążenia na sektor prywatny. Analizie poddano dane ze sprawozdań finansowych przedsiębiorstw z branży stalowej. Przedmiotem badania były przedsiębiorstwa ze wskazanej branży ze względu na to, iż mechanizm odwrotnego obciążenia stosowany jest w niej na tyle długo, by móc dokonać

² Zgodnie z raportem Study to quantify and analyse the VAT Gap in the EU-27 Member States” przez pojęcie luki w podatku VAT rozumie się różnicę pomiędzy teoretycznymi należnymi wpływami z podatku VAT (VAT Total Tax Liability), a rzeczywistymi wpływami z tytułu poboru podatku VAT.

³ 15 państw Unii Europejskiej: Belgia, Francja, Holandia, Luksemburg, Niemcy i Włochy, Wielka Brytania, Irlandia, Dania, Grecja, Hiszpania, Portugalia, Austria, Finlandia i Szwecja.

szerszej obserwacji, a także wychwycić trendy i następstwa wprowadzanych zmian w ustawodawstwie podatkowym. Rozdział ten pozwala na odpowiedź na pytanie, czy mechanizm odwrotnego obciążenia jest skutecznym rozwiązaniem zwiększającym dochody budżetowe, a także eliminującym oszustwa podatkowe w branżach, w których podmioty gospodarcze ponoszą straty z tytułu działalności nieuczciwych konkurentów.

W ostatnim, piątym rozdziale pracy dokonano oceny mechanizmu odwrotnego obciążenia podatkiem VAT. Wymienione zostały wady oraz zalety tego systemu, scharakteryzowano mocne oraz słabe elementy tego mechanizmu. W kolejnej części rozdziału podjęto próbę przedstawienia propozycji zmian. To, jakie zmiany należy uznać za pożądane, wynika z trzeciego rozdziału pracy. W rozdziale trzecim omówiono regulacje dotyczące mechanizmu odwrotnego obciążenia w systemach prawnych wybranych państw należących do Unii Europejskiej, a także rozwiązania obowiązujące w polskiej ustawie o podatku od towarów i usług. Dzięki dokonaniu porównań systemów obowiązujących w różnych państwach Unii Europejskiej, a także wskazaniu najciekawszych rozwiązań spośród stosowanych w analizowanych państwach można stwierdzić, które z nich w przypadku polskiego systemu nie działają dobrze i należy je zmienić, a które działają bez zarzutu i zmiana nie jest konieczna.

Dla realizacji założonych celów rozprawy zastosowano pięć zasadniczych metod badawczych: dogmatycznoprawną, empiryczno-prawną, historyczno-prawną, metodę prawnoporównawczą oraz metodę ilościową.

Podstawową metodą badawczą zastosowaną w niniejszej rozprawie jest metoda dogmatycznoprawna, której przedmiotem jest analiza obowiązujących aktów prawnych w zakresie opodatkowania podatkiem VAT przy zastosowaniu mechanizmu odwrotnego obciążenia. Analizie poddane zostały akty prawa obowiązujące w Rzeczypospolitej Polskiej oraz akty prawa obowiązujące we Francji, Irlandii, Finlandii, Rumunii i we Włoszech, a także normy zawarte w aktach prawa Unii Europejskiej.

Metodę empiryczno-prawną zastosowano w celu zbadania obecnego stanu prawnego, analizy przepisów podatkowych obowiązujących w Polsce, w innych wybranych państwach Unii Europejskiej, a także w ustawodawstwie europejskim.

Metoda prawnoporównawcza znalazła zastosowanie w konfrontacji rozwiązań mechanizmu odwrotnego obciążenia podatkiem VAT w Polsce z rozwiązaniami stosowanymi w innych państwach Unii Europejskiej, tj.: Irlandii, Francji, Finlandii, Rumunii oraz we

Włoszech. W wyniku tychże porównań możliwa stała się odpowiedź na pytanie, czy mechanizm odwrotnego obciążenia podatkiem od wartości dodanej stosowany w Polsce jest zbliżony do rozwiązań obecnych w innych państwach członkowskich Unii Europejskiej.

W celu uzupełnienia badań zastosowano również metodę historyczno-prawną, dzięki której możliwe było wskazanie ewolucji rozwiązań w zakresie opodatkowania podatkiem VAT. Możliwe było dzięki temu udzielenie prawidłowej odpowiedzi na pytanie, czy podatek VAT jest podatkiem, który można skonstruować w taki sposób, aby nie uszczuplić dochodów budżetowych państwa, a dodatkowo nie spowodować niekorzystnych zmian w systemie gospodarczym.

W niniejszej pracy wykorzystano wyniki badań przeprowadzonych przez firmy konsultingowe, instytuty naukowo-badawcze, autorów polskich oraz zagranicznych periodyków specjalistycznych oraz naukowych. Weryfikacja hipotez badawczych stała się możliwa dzięki szerokim studiom literaturowym, które objęły między innymi polskie, jak i obcojęzyczne opracowania naukowe, a także materiały niepublikowane.

W badaniu sytuacji wybranych sektorów gospodarki oraz przedsiębiorstw funkcjonujących w branżach, w których zastosowanie znalazł mechanizm odwrotnego obciążenia podatkiem od towarów i usług, wykorzystano metody ilościowe. Ich zastosowanie pozwoliło udzielić odpowiedzi na pytanie, czy stosowanie mechanizmu odwrotnego obciążenia poprawia sytuację branż oraz przedsiębiorstw szczególnie dotkniętych procederem oszustw podatkowych.

I. Zagadnienia wprowadzające

1. Cechy i funkcje podatków obrotowych

Aby przedstawić mechanizm odwrotnego obciążenia i uwidocznic jego odstępstwa od zasad ogólnych opodatkowania podatkiem od towarów i usług, a następnie móc omówić jego zastosowanie w systemie podatku od wartości dodanej, konieczne jest w pierwszej kolejności omówienie podatku od towarów i usług, jego podstawowych cech oraz funkcji. W tym celu konieczne jest przedstawienie, czym są podatki obrotowe i jakie znaczenie mają dla podatników, ustawodawcy oraz władzy wykonawczej. Mówiąc o podatkach obrotowych, zawsze mówimy o podatkach pośrednich. Aby więc przybliżyć istotę podatków obrotowych, należy rozpocząć rozważania od omówienia podatków pośrednich. Podatki pośrednie możemy rozróżnić od podatków bezpośrednich, stosując wiele kryteriów podziału.

Często stosowanym kryterium, które jednak w literaturze przedmiotu bywa różnie nazywane, jest kryterium źródła pokrycia świadczenia podatkowego⁴, a niekiedy też kryterium zdolności płatniczej podatnika⁵. Kryterium to pozwala na uznanie podatku za podatek pośredni, wówczas gdy źródło przedmiotu opodatkowania, czyli osiągniętego dochodu, jest opodatkowane, natomiast podatki pośrednie to podatki, w konstrukcji których brak jest powiązań pomiędzy przedmiotem opodatkowania – konsumpcją a źródłem opodatkowania – dochodem. Niekiedy to samo kryterium nazywane jest też kryterium stosunku przedmiotu opodatkowania do źródła opodatkowania⁶. Przy tak określonym kryterium istotne jest to, czy przedmiot opodatkowania jest tożsamy ze źródłem jego opłacenia, zaś za podatki bezpośrednie uważa się podatki dochodowe, przychodowe, związane z przyrostem bądź posiadaniem majątku. Podatkami pośrednimi są podatki, które opodatkowują obrót, a zatem nie są związane z uzyskiwaniem dochodu, lecz raczej z wydatkami.⁷ Podmiotem, który ostatecznie ponosi realny koszt podatku, jest konsument. Najczęściej ostatecznymi konsumentami są gospodarstwa domowe, które ponoszą faktyczny ciężar tego podatku, a zatem można je określić mianem „faktycznych podatników”. Inni uczestnicy obrotu, którzy przez ustawodawcę są nazywani podatnikami, w rzeczywistości

⁴ R. Domaszewicz, *Finanse w gospodarce rynkowej*, Kraków 1991, s. 186.

⁵ A. Majchrzycka-Guzowska, *Finanse w gospodarce rynkowej*, Warszawa 1996, s. 176.

⁶ H. Litwińczuk, *Prawo podatkowe podmiotów gospodarczych*, Warszawa 1996.

⁷ H. Kuzińska, *Rola podatków pośrednich w Polsce*, Warszawa 2002, s. 7.

przerzucają ciężar podatku na odbiorców końcowych.⁸ A zatem należy zauważyć, że cechą charakterystyczną dla podatków pośrednich jest to, że płacone są przez podmioty zobowiązane do tego normami prawnymi, ale ich ciężar ekonomiczny w całości bądź w części ponoszą osoby trzecie będące konsumentami usług lub towarów.⁹ Stąd też do kategorii podatków pośrednich zaliczane są podatki konsumpcyjne, nazywane też podatkami od wydatków.¹⁰

Drugim kryterium, które pozwala na rozdzielenie podatków na pośrednie i bezpośrednie, jest ich przierzucalność (incydencja podatkowa), nazywana niekiedy kryterium ekonomicznym. Nie jest to kryterium, które sprawdza się wyłącznie w stosunku do podatków pośrednich, bowiem możliwe jest przerzucenie ciężaru podatku także w podatkach bezpośrednich, jednak należy uznać, że jest to cecha głównie podatków pośrednich. Generalnie panuje pogląd, według którego podatek jest bezpośredni, gdy osoba będąca formalnie podatnikiem ponosi rzeczywisty ciężar ekonomiczny tego podatku. Natomiast w podatkach pośrednich formalny podatnik przerzuca rzeczywisty ciężar ekonomiczny podatku na ostatecznego odbiorcę dóbr czy usług. W tym miejscu należy zaakcentować specyficzną cechę podatków pośrednich, a mianowicie „zjawisko znieczulenia na podatki pośrednie”¹¹. Dzięki temu zjawisku dochody z podatków pośrednich są stosunkowo wysokie, a konsumenci nie protestują przeciwko wysokim stawkom podatku. Jest to spowodowane tym, że zwykle konsumenci nie mają wiedzy na temat tego, jak wysoki podatek zawarty jest w cenie towaru, który konsument planuje kupić. A zatem konsumenci kierują się ceną brutto towaru, a nie zawartą w niej kwotą podatku. Znieczulenie dotyczy także przedsiębiorców, którzy mają świadomość tego, że rzeczywisty ciężar przerzucają na konsumenta.¹²

Kolejnym kryterium podziału podatków na podatki pośrednie i bezpośrednie jest kryterium administracyjne. Zgodnie z tym kryterium podatki bezpośrednie, dzięki utworzeniu właściwego rejestru podatników i ich przychodów, pozwalają na pobieranie podatku od podatnika w sytuacji, gdy po jego stronie powstanie dochód. Takim kryterium posługuje się głównie francuska doktryna w związku z funkcjonowaniem tamtejszego systemu podatkowego. Według tego kryterium podatek jest bezpośredni, gdy jest pobierany według

⁸ R. Wolański, *Systemy podatkowe w Polsce*, Warszawa 2009, s. 43.

⁹ B. Brzeziński, *Wstęp do nauki prawa podatkowego*, Toruń 2003, s. 72.

¹⁰ J. Sobiech, E. Denek, J. Wierzbicki, J. Wolniak, *Finanse publiczne*, Warszawa 1997, s. 127.

¹¹ J. Mujzel (red.), *Raport - System podatkowy: stan, kierunki reformy, wpływ na wzrost gospodarczy*, Warszawa 1999.

¹² H. Kuzińska, *Rola podatków pośrednich...*, s. 8, s. 35.

imiennych spisów.¹³ Natomiast w przypadku podatków pośrednich nie ma możliwości sporządzenia takowego rejestru ze względu na to, że przedmiotem opodatkowania są takie zdarzenia, jak zakup towaru lub usługi. Zatem podatek powstaje w momencie powstania obrotu, co uniemożliwia pobieranie tych podatków w taki sposób jak podatków bezpośrednich.¹⁴

Kolejnym kryterium rozróżnienia podatków jest kryterium skarbowe. Przy zastosowaniu tego kryterium istotny jest element stałości, występowania pewnego stałego czy też powtarzalnego elementu, występowania bogactwa, majątku, np. posiadanie nieruchomości, otrzymywanie powtarzalnego wynagrodzenia. Stały element niewątpliwie będzie występował w podatkach majątkowych. Do podatków majątkowych zalicza się m.in. podatek rolny, leśny, od środków transportowych oraz od nieruchomości.¹⁵ Natomiast podatki przychodowe, takie jak np. ryczałt od przychodów ewidencjonowanych oraz podatki dochodowe, takie jak podatek dochodowy od osób fizycznych, nie bazują na występowaniu stałego elementu, jednakże zawierają element powtarzalności. Podatki pośrednie dotyczą natomiast zdarzeń niecyklicznych, zdarzeń przemijających, przypadkowych, które związane są z czymś jednorazowym i niepewnym.¹⁶

Dyskusyjne jest jednoznaczne zaliczenie podatku od wartości dodanej do kategorii podatków pośrednich lub bezpośrednich w przypadku często stosowanego kryterium, jakim jest kryterium przedmiotu opodatkowania. Przy zastosowaniu tego kryterium wyróżnia się podatki dochodowe, przychodowe, majątkowe oraz od wydatków. W tak wyróżnionych kategoriach podatek od wartości dodanej zaliczany jest albo do podatków przychodowych, albo do podatków od wydatków. Można to tłumaczyć dwoistością transakcji sprzedaży, która dla jednej ze stron tej transakcji powoduje powstanie przychodu, natomiast dla kupującego stanowi wydatek. Biorąc pod uwagę postulat, iż naukowa klasyfikacja powinna charakteryzować się rozłącznością, to podatek od wartości dodanej należy zakwalifikować do jednej z grup.¹⁷ Wydaje się, że argumentem, który przesądza o tym, że powinien on być przyporządkowany do grupy podatków od wydatków, jest to, że w większości przypadków faktyczny, ekonomiczny ciężar tego podatku ponosi kupujący, ostateczny konsument, dla

¹³ M. Kalinowski, *Rodzaje podatków i ich klasyfikacje oraz systemy podatkowe*, [w:] L. Etel (red.), *System prawa finansowego, t. III, Prawo daninowe*, Warszawa 2010, s. 68.

¹⁴ H. Kuzińska, *Rola podatków pośrednich...*, s. 8.

¹⁵ R. Rosiński, *Podatek i jego klasyfikacja w polskim systemie podatkowym*, „Zeszyty Naukowe Instytutu Ekonomii i Zarządzania Politechniki Koszalińskiej” 2010, nr 14, s. 88.

¹⁶ H. Kuzińska, *Rola podatków pośrednich...*, s. 9.

¹⁷ T. Famulska, *Teoretyczne i praktyczne aspekty funkcjonowania podatku od wartości dodanej*, Katowice 2007, s. 13.

którego umowa sprzedaży powoduje powstanie wydatku. Stąd też niekiedy nabywca nazywany jest „rzeczywistym podatnikiem”¹⁸.

Wnioskując z powyższego, należy wskazać, iż każdy podatek pośredni jest podatkiem obrotowym z tego względu, że musi być związany z transakcją sprzedaży, ponieważ nie odnosi się w sposób bezpośredni do uzyskanego dochodu. Dodatkowo każdy podatek obrotowy jest podatkiem pośrednim, gdyż zawsze jest to narzut na cenę dobra czy usługi, a nie stanowi pobrania części uzyskanego dochodu.¹⁹

Mówiąc o podatkach obrotowych, warto dokonać ich dodatkowej systematyzacji. Podatki obrotowe można podzielić na podatki obrotowe ogólne (powszechne) oraz selektywne (akcyzowe). Podatki obrotowe ogólne za przedmiot opodatkowania mają jak najszerszy zakres zdarzeń i dóbr, natomiast podatki selektywne dotyczą tylko wybranych dóbr i usług. Powszechnie przyjęto nazywanie podatków selektywnych akcyzami. Często nakładanie akcyz na poszczególne towary i usługi nie jest uzasadnione wyłącznie przesłankami fiskalnymi, ale związane jest z zachowaniami konsumentów, takimi jak nadmierne spożywanie dóbr, które władza publiczna uważa za niepożądane społecznie, np. alkohol, papierosy. Akcyzą obciążane są również towary luksusowe, towary, których zużywanie powoduje dodatkowe koszty społeczne bądź takie, których zmniejszenie spożycia leży w interesie społecznym. Nie oznacza to jednak, że do nakładania akcyz nie skłaniają rządzących przesłanki fiskalne.²⁰

W odniesieniu do podatków obrotowych powszechnych możemy wyróżnić dwie kategorie tych podatków. Pierwsza to podatki jednofazowe (jednokrotne), natomiast druga to podatki wielofazowe. Podatki jednofazowe zawsze są podatkami jednokrotnymi, pobieranymi jeden raz, natomiast podatki wielofazowe mogą być pobierane jednokrotnie lub wielokrotnie.

Podatki jednofazowe pobierane są w jednej fazie obrotu gospodarczego, najczęściej w ostatniej bądź w jednej z ostatnich, np. u producenta finalnego bądź w handlu. W założeniu podatek ten ma być pobrany od dóbr, które nabywane są w celach konsumpcyjnych. Taka forma podatku stosowana jest w praktyce rzadko, obecnie jedynie w Stanach Zjednoczonych. Podatki jednofazowe mogą być nakładane na różnych etapach obrotu. Uwzględniając

¹⁸ A. Bartosiewicz, *Art. 1, [w:] VAT. Komentarz*, Lex/el, 2017.

¹⁹ H. Kuzińska, *Rola podatków pośrednich...*, s. 9.

²⁰ T. Famulska, *Teoretyczne i praktyczne...*, s. 14.

powyższe, można wyszczególnić podatki występujące na poziomie: producenta, hurtowym oraz detalicznym.²¹

Podatki wielofazowe pobierane są na każdym etapie łańcucha dostaw. Takim podatkiem był często stosowany w XIX w. podatek obrotowy brutto. Podatek ten nazywany bywa też podatkiem kumulatywnym bądź kaskadowym, a to z tego powodu, że występując na każdym etapie łańcucha dostaw, staje się powodem wielokrotnego opodatkowania tego samego produktu końcowego. Oznacza to, że na każdym etapie sprzedający nalicza podatek od swojej sprzedaży, a zatem na kolejnym etapie do podstawy opodatkowania wchodzi podatek naliczony na wcześniejszych etapach, co powoduje powstanie zjawiska „podatku od podatku”. Taka forma opodatkowania wpływa spowalniająco na te rodzaje działalności, w których występuje wiele etapów produkcji wykonywanej przez różne podmioty. Może to powodować koncentrowanie w ramach jednego przedsiębiorstwa wielu etapów produkcji (pionowa koncentracja przedsiębiorstw). Takie zjawisko miało miejsce w okresie międzywojennym w Niemczech. Z powyższego wynika, że taka konstrukcja podatku zniekształca relację cen towarów przed i po opodatkowaniu z tego względu, że towary kupowane do dalszej produkcji są już raz obciążone podatkiem, co jest przyczyną tego, że wyrób finalny już zawiera w sobie podatek, który narastał piramidalnie. Im więcej faz obrotu, tym wysokość tego podatku jest wyższa. Taka forma podatku często jest powodem wzrostu cen wyrobów finalnych, nawet wówczas gdy stawka tego podatku nie jest wysoka. Stosowanie tego podatku na każdym etapie łańcucha dostaw czy produkcji powoduje trudności w ustaleniu rzeczywistego udziału podatku w cenie produktu finalnego, co istotne jest przy wymianie międzynarodowej. W 1947 r. w Układzie Ogólnym w sprawie Taryf Celnych i Handlu (GATT - General Agreement on Tariffs and Trade)²² określono, że miejscem poboru podatku obrotowego w przypadku handlu międzynarodowego jest państwo przeznaczenia. Zatem w związku z tym, że trudno jest dokonać wyliczenia rzeczywistego udziału podatku obrotowego w cenie towaru, taki stan rzeczy może być powodem stosowania przez nieuczciwe państwa dumpingu fiskalnego. Może to odbywać się poprzez twierdzenie państwa eksportującego, że cena towarów przez nie eksportowanych jest niższa ze względu na fikcyjnie wysoki udział podatku obrotowego w cenach dóbr w kraju pochodzenia. Wszystkie powyższe wady podatku kaskadowego były przyczyną częstej krytyki i spowodowały odejście od stosowania tego podatku na rzecz podatku wielofazowego

²¹ B. Terra, J. Kajus, *A Guide to the European VAT Directives, vol.1, Introduction to European VAT and other indirect taxes*, Amsterdam 2004, s. 366.

²² Umowa międzynarodowa wielostronna z dnia 15 kwietnia 1994 r. w sprawie Układ Ogólny w sprawie Taryf Celnych i Handlu 1994. Marakesz.1994.04.15 (Dz. U. UE L Nr 336, str. 20).

jednokrotnego (podatku od wartości dodanej) bądź jednofazowego. Obecnie podatek obrotowy kumulatywny nie ma już praktycznego zastosowania w systemach podatkowych. Jego miejsce zajął podatek od wartości dodanej, który znalazł zastosowanie w ok. 140 krajach na świecie.²³

Podatek od wartości dodanej jest podatkiem wielofazowym jednokrotnym; nazywany jest też podatkiem obrotowym niekumulatywnym lub podatkiem obrotowym wielofazowym netto.²⁴ Płacony jest na każdym etapie łańcucha dostaw, lecz jego podstawa jest obliczana inaczej niż w przypadku podatku wielofazowego wielokrotnego. Podatek od wartości dodanej płacony jest od obrotu netto, a zatem podstawą opodatkowania nie jest całość obrotu, ale ta część ceny brutto, która na wcześniejszym etapie nie była objęta podatkiem. Tym samym skonstatować można, iż podstawą opodatkowania jest „wartość dodana względem wcześniejszych faz obrotu”, innymi słowy - wartość nowo wytworzona.²⁵ W literaturze istnieje pogląd, wedle którego pomimo przyjętej nazwy podatek ten nie jest podatkiem nakładanym na wartość dodaną, lecz jest podatkiem obciążającym konsumpcję²⁶. Powyższe wynika z przeniesienia ekonomicznego ciężaru podatku na ostatecznego odbiorcę towaru lub usług tj. konsumenta.

Podatek od wartości dodanej względem podatku wielofazowego kumulacyjnego ma wiele zalet. Przede wszystkim przy jego stosowaniu nie dochodzi do kumulacji i nawarstwiania się podatku. Opodatkowana jest tylko ta wartość, która w danym etapie produkcji czy handlu została dodana. Kolejną zaletą tego rozwiązania jest to, że wielkość podatku w finalnym produkcie lub usłudze nie jest uzależniona od ilości transakcji pośrednich. Tym samym nie powstaje problem, o którym wspomniano wcześniej w odniesieniu do podatku kumulacyjnego tj. pionowa koncentracja przedsiębiorstw.²⁷

W Polsce podatek od wartości dodanej funkcjonuje pod nazwą „podatek od towarów i usług”. Jest to nazwa, która nie oddaje samej idei podatku, a dodatkowo nie jest zbieżna z nazewnictwem przyjętym w Unii Europejskiej, gdzie konsekwentnie używana jest nazwa podatek od wartości dodanej. Taką sytuację można uzasadnić jednak względami

²³ T. Famulska, *Teoretyczne i praktyczne...*, s. 15 i nast.

²⁴ D. Gibasiewicz, *Zasada neutralności podatku od wartości dodanej w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej*, Lex/el, 2012.

²⁵ T. Famulska, *Teoretyczne i praktyczne...*, s. 16.

²⁶ L. Ebrill, M. Keen, J.-P. Bodin, V. Summers, *The Modern VAT*, International Monetary Fund, Washington, D.C. 2001, s. 1.

²⁷ T. Famulska, *Teoretyczne i praktyczne...*, s. 16.

historycznymi, gdyż jako podatek od towarów i usług został w Polsce wprowadzony podatek od wartości dodanej w roku 1993.

Podatek od towarów i usług spełnia wszystkie kryteria nowoczesnego podatku od wartości dodanej. Jego cechą jest przede wszystkim powszechność, tak przedmiotowa, jak i podmiotowa. Oznacza to, że co do zasady podlegają mu wszystkie towary i usługi, które nie są wyraźnie w ustawie zwolnione. Powszechność przejawia się również w tym, że każdy etap łańcucha dostaw jest opodatkowany podatkiem od towarów i usług. Powszechność w odniesieniu do podmiotów oznacza, że zasadniczo wszyscy przedsiębiorcy są podatnikami tego podatku. Co prawda stosowane są w ustawie zwolnienia, jednak ustawodawca stara się jak najbardziej zawęzić grupę podmiotów zwolnionych.²⁸ W literaturze można także odnaleźć stanowisko podważające powszechność tego podatku. Za brakiem powszechności przemawiają wyjątki od opodatkowania, które wynikają z kilku przyczyn. Część towarów podlega wyłączeniu spod opodatkowania podatkiem od wartości dodanej ze względów społecznych, gdyż stanowią dużą część wydatków rodzin o niskim statusie ekonomicznym. Innym powodem jest potencjalna trudność poboru podatku, wynikająca z łatwości w nieopodatkowaniu sprzedaży przez sprzedawców. Kolejnym powodem są preferencje ogólnospołeczne, stojące w sprzeczności z upodobaniami indywidualnych konsumentów.²⁹ Niezależnie od powyższych poglądów, można stwierdzić, że podatek od wartości dodanej jest podatkiem co do zasady o powszechnym zakresie zarówno podmiotowym, jak i przedmiotowym, a wyłączenia mają ograniczony zakres, są co do zasady jednostkowe i stanowią wyjątek w ogólnej zasadzie powszechności opodatkowania podatkiem od wartości dodanej.

Podatek od towarów i usług w obecnej formie jest podatkiem, w którym nie występuje kumulatywność czy ryzyko podwójnego opodatkowania. Jest to podatek jednokrotny, przy czym jednokrotność zapewniona jest poprzez możliwość odliczania od podatku, który musi zapłacić podatnik, tego podatku, który został już zapłacony w zakupionych towarach przez podmioty występujące na wcześniejszym etapie łańcucha dostaw.³⁰

W polskim systemie podatkowym wpływy podatkowe mogą być wpływami budżetu państwa albo stanowić dochody budżetów jednostek samorządu terytorialnego, tj. gmin, powiatów lub województw. Cechą charakterystyczną podatku od towarów i usług jest to, że jest podatkiem państwowym. Oznacza to, iż wpływy z tego podatku zasilają wyłącznie budżet

²⁸ R. Wolański, *System podatkowy...*, s. 42.

²⁹ D. Gibasiewicz, *Zasada neutralności...*, op. cit.

³⁰ R. Wolański, *System podatkowy ...*, s. 42.

państwa. Stanowi o tym jednoznacznie przepis art. 1 ust. 2 ustawy o VAT. Podatek od towarów i usług pozostaje jedną z bardziej znaczących pozycji w rocznym planie dochodów i wydatków państwa, stanowi bowiem około 40% podatkowych dochodów budżetu.³¹

Omawiając funkcje podatków pośrednich i bezpośrednich, tytułem wstępu wskazać należy, iż w literaturze przedmiotu wymieniane są trzy podstawowe funkcje podatków: fiskalna, redystrybucyjna i stymulacyjna.³² Ponadto w literaturze wymieniane są również funkcje: społeczna, gospodarcza oraz finansowa.³³ W teorii podatków prowadzone są dyskusje na temat hierarchii zadań i celów podatków, a także w odniesieniu do problemu kolizji celów fiskalnych i pozafiskalnych podatków. W tej dyskusji można wyróżnić trzy zasadnicze stanowiska. Według poglądów neoklasycznych podatki nadają się do spełniania funkcji wyłącznie fiskalnych. Według drugiego poglądu pierwszeństwo pośród funkcji pełni funkcja fiskalna, ale nie jest to wyłączna funkcja podatków. Natomiast zgodnie z trzecim stanowiskiem – skrajnie interwencjonistycznym - podatek ma pełnić funkcję przede wszystkim pozafiskalną, czyli ma być instrumentem pełniącym funkcję alokacyjną, stabilizującą, a zatem cel fiskalny według tego podglądu jest mniej istotny, wtórny.³⁴ Teorie podatkowe podkreślające podstawową rolę funkcji fiskalnej, a zarazem ograniczające znaczenie pozostałych funkcji podatków, związane są z zachowaniem neutralności opodatkowania. W chwili obecnej neutralność nie jest rozumiana w tak skrajny sposób. Zasadniczym celem jest to, żeby podatki nie wpływały na rozkład środków produkcji oraz na ich koncentrację.³⁵

Podatkom pośrednim niekiedy przypisywana jest wyłącznie funkcja fiskalna. Dzieje się tak ze względu na atuty tego rodzaju podatku, tj. prostotę poboru oraz jego wydajność. Funkcja fiskalna często jest i powinna być priorytetem przy tworzeniu podatków, a zatem to funkcji fiskalnej podporządkowane są najczęściej pozostałe funkcje podatków. Aby funkcja fiskalna była realizowana właściwie, konieczne jest, aby koszty poboru podatku były niskie, a podatek zapewniał równomierny wpływ pieniędzy do systemu. O wydajności podatków pośrednich możemy mówić dzięki zjawisku, które było już omawiane powyżej, tj. „znieczulenia na podatki pośrednie”. Konsumenci, a zatem realni podatnicy nie protestują przeciwko płaceniu wysokich podatków z tego względu, że nie są świadomi, ile podatku odprowadzają do budżetu, kupując poszczególne dobra czy usługi, a zatem zjawisko to bazuje

³¹ A. Bartosiewicz, *Art. 1. [w:] VAT. Komentarz*, Lex/el, 2017.

³² L. Eteł, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2008, s. 35.

³³ R. Dowgier, *Prawo podatkowe. Ściąga akademicka*, Warszawa 2008, s. 13.

³⁴ H. Kuzińska, *Rola podatków pośrednich...*, s. 31.

³⁵ R. Wolański, *System podatkowy w Polsce*, Warszawa 2009, s. 28.

na braku zainteresowania konsumentów oraz ich niewiedzy. Dodatkowym źródłem wydajności podatków pośrednich jest ich wielofazowość połączona ze względną neutralnością, co pozwala osiągnąć doskonały efekt wydajności podatku. W takich warunkach w każdej fazie obrotu, gdzie występuje jakakolwiek wartość dodana, budżet państwa osiąga korzyści w związku z transakcją sprzedaży.³⁶ Podatek ten nie zakłóca również krajowej produkcji i dystrybucji. Nie jest bowiem istotne w kontekście obciążenia podatkowego to, z ilu ogniw składa się łańcuch dostaw, zanim towar lub usługa dotrze do konsumenta. Nie jest również ważne, na którym etapie pojawi się wartość dodana.³⁷

Ważną cechą podatków pośrednich jest powszechność. Charakterystyczny dla tych podatków jest brak kwoty wolnej od podatku. W przypadku podatków pośrednich są one płacone zarówno przez podatników dobrze prosperujących, osiągających duże korzyści, jak i przez tych, którzy nie osiągają żadnych realnych dochodów. Powszechność podatku pozwala na zachowanie neutralności podatku od wartości dodanej. W sytuacji braku powszechności może występować stan, w którym w jednej z faz obrotu podatek, zamiast być odliczonym, zostanie zaliczony do kosztów uzyskania przychodu, co powoduje, że następny nabywca nie ma prawa do odliczeń podatku zapłaconego na wcześniejszych etapach obrotu. W odniesieniu do powszechności tego podatku można mówić o powszechności podmiotowej i przedmiotowej. Generalnie przyjmuje się, że wszystkie towary i usługi powinny być obłożone podatkiem od wartości dodanej, ewentualnie część usług czy towarów ze względów socjalnych może być obciążona podatkiem w niższej wysokości, czyli można zastosować stawkę obniżoną. Natomiast co do części towarów można zastosować zwolnienia do wyrobów finalnych. W doktrynie wskazuje się, że w zakresie podatków pośrednich nie powinny występować zwolnienia podmiotowe. Uzasadnienie znajduje to tylko w sytuacji, gdy nie jest możliwe przerzucenie ciężaru podatku na kolejną fazę produkcji. Ma to np. miejsce w przypadku produkcji zbrojeniowej, gdzie głównym odbiorcą jest państwo.³⁸ Niezależnie od powyższego należy stwierdzić, że funkcjonujący obecnie w Unii Europejskiej system podatku od wartości dodanej, będący systemem przejściowym, dąży do ograniczenia ilości zwolnień podatkowych. Nieobowiązujący już obecnie art. 28 ust. 3 lit. b VI dyrektywy³⁹, który pozwalał państwom członkowskim na utrzymanie w okresie przejściowym zwolnień dla

³⁶ H. Kuzińska, *Rola podatków pośrednich...*, s. 32.

³⁷ S. Cnossen, *VATs in CEE Countries: A survey and analysis*, De Economist 1998, vol.146, nr 2, s. 228.

³⁸ H. Kuzińska, *Rola podatków pośrednich...*, s. 34.

³⁹ VI 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: ujednoczona podstawa wymiaru podatku (Dz. U. UE L Nr 145, str. 1 z późn. zm.).

czynności wymienionych w załączniku F na warunkach obowiązujących w zainteresowanym państwie. Jednocześnie przepis ten nie pozwalał państwom członkowskim na wprowadzanie nowych zwolnień lub też rozszerzanie ich zakresu, ponad zakres sprzed okresu akcesyjnego, co zostało wyrażone w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej.⁴⁰

Wydajność podatków pośrednich wynika również z ich elastyczności. Elastyczność oznacza, że przychody z podatku rosną wraz ze wzrostem aktywności gospodarczej podatników, a maleją wraz z jej spadkiem. Elastyczność powiązana jest ściśle z uregulowaniem w przepisach momentu powstania obowiązku podatkowego. Zazwyczaj momentem tym jest dokonanie sprzedaży towaru lub usługi (tak w przeważającej mierze jest w podatkach obrotowych). W sytuacji bowiem, gdyby obowiązek powstawał w innym momencie niż dokonanie transakcji, mogłoby to skutkować w czasie inflacji opóźnieniem we wpływie pieniędzy do budżetu, co z kolei powodowałoby negatywne skutki w dochodach budżetu państwa.⁴¹ Stanem pożądanym w Unii Europejskiej jest sytuacja, w której będzie istniała jak najmniejsza liczba zwolnień oraz ujednoczenie istniejących zwolnień. Doprowadzenie do takiego stanu rzeczy pozwoli na realizację zasady powszechności opodatkowania, co jest zbieżne z zasadą neutralności. Dodatkowo ujednoczenie zwolnień w ramach całej Unii Europejskiej, a także brak odstępstw w tym zakresie wprowadzanych przez niektóre państwa członkowskie, pozytywnie wpłynie na konkurencję na wspólnym rynku, poprzez ograniczenie zróżnicowania warunków podatkowych pośród podmiotów działających na rynku, niezależnie od tego, na terenie jakiego państwa prowadzą działalność.⁴²

Mówiąc o elastyczności w odniesieniu do fazy koniunktury gospodarczej oraz o słuszności lub jej braku w odniesieniu do zwolnień przedmiotowych, warto jeszcze wrócić do kwestii elastyczności w odniesieniu do łatwości przerzucenia ciężaru podatku na konsumentów. Nie zawsze jest tak, że ciężar podatku faktycznie i ekonomicznie ponosi wyłącznie konsument; wiele zależy od elastyczności popytu i podaży na dane dobra. W obrocie występują dobra o w miarę stałym popycie. Takimi dobrami są m.in. podstawowe produkty żywnościowe, np. chleb. Ale są także dobra o odmiennych cechach, gdzie elastyczność popytu jest niska; są to m.in. dobra luksusowe. W przypadku towarów o stałym popycie (dobra podstawowe) niezależnie od ceny tych towarów, konsumenci będą dążyć do ich zakupu, rezygnując z innych towarów, które ich zdaniem nie są niezbędne. Tym samym w

⁴⁰ Zob. pkt 17 wyroku TSUE z dnia 8 lipca 1986 r. w sprawie C-73/85 Hans-Dieter i Ute Kerrutt v. Finanzamt Mönchengladbach-Mitte, ECR1986, s.02219.

⁴¹ H. Kuzińska, *Rola podatków pośrednich...*, s. 36.

⁴² D. Gibasiewicz, *Zasada neutralności...*, op. cit.

odniesieniu do tej grupy towarów istnieje łatwość przerzucenia ekonomicznego ciężaru podatków na konsumentów. Natomiast w odniesieniu do towarów luksusowych, które nie są towarami podstawowej potrzeby, możliwość przerzucenia ekonomicznego ciężaru podatku jest nikła. Zazwyczaj w takiej sytuacji ciężar podatku jest przerzucony przynajmniej częściowo na sprzedawców, co powoduje obniżenie ich zysków.⁴³

Istotną kwestią dotyczącą podatków pośrednich jest to, że oddziałują one w istotny sposób na powstawanie inflacji. W momencie wzrostu stawek podatku od wartości dodanej na wyroby finalne następuje wzrost ceny towarów finalnych o kwotę wynikającą z podwyższonych stawek, a tym samym rośnie inflacja. Należy w tym miejscu zauważyć rzecz nieoczywistą, a mianowicie efekt inflacyjny potęgują zwolnienia podmiotowe w podatku od towarów i usług - skutkują bowiem naliczaniem podatku od podatku. Dzieje się tak w sytuacji, gdy w łańcuchu dostaw występuje podmiot będący zwolnionym z podatku, a tym samym niemający prawa do odliczenia podatku naliczonego. Wówczas podatnik, który kupił towar od podatnika zwolnionego, również nie ma prawa do odliczenia VAT zapłaconego na wcześniejszych etapach, jednak sam w wyniku dalszej odsprzedaży musi podatek odprowadzić do fiskusa, a zatem nalicza podatek od podatku. Z powyższego wynika, że stosowanie zbyt rozbudowanych katalogów zwolnień podmiotowych może powodować wyższą inflację. Regułą, która ułatwia stymulowanie gospodarki, jest zasada równości pomiędzy podmiotami gospodarczymi. Zasadę tę postrzegając przez pryzmat przedsiębiorców, należy rozumieć w ten sposób, że nie powinno dochodzić do sytuacji, w której pewne sektory gospodarki są traktowane w sposób uprzywilejowany. Zgodnie z tą zasadą nie może dochodzić do sytuacji, w której jedna branża ma skrajnie niski podatek obrotowy, inna zaś zobowiązana jest do odprowadzania podatku w wysokości wielokrotnie wyższej niż podmioty uprzywilejowane. Postulat ten często jest niespełniany w sytuacji, gdy w grę wchodzi czynniki społeczne.⁴⁴

Zasada opodatkowania konsumpcji nie została bezpośrednio wskazana w II dyrektywie VAT, jako zasada unijnego systemu podatku od wartości dodanej, w przeciwieństwie do innych zasad tego systemu, takich jak zasada neutralności, powszechności opodatkowania, proporcjonalności podatku do ceny. Dodatkowo w piśmiennictwie istnieje pogląd, zgodnie z którym z prawnego punktu widzenia konstrukcja podatku VAT nie

⁴³ M. Sosnowski, *Sprawność fiskalna podatków pośrednich*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu” 2014, nr 346, s. 262.

⁴⁴ H. Kuzińska, *Rola podatków pośrednich...*, s. 69 i nast.

potwierdza założenia, że jest to podatek obciążający konsumpcję⁴⁵. Ani analiza definicję podatnika, ani przepisy regulujące przedmiot opodatkowania nie pozwalają na wysunięcie wniosku, że podatnikiem jest konsument, a przedmiotem opodatkowania jest konsumpcja. Jednakże zasada ta znajduje swoje odzwierciedlenie w orzecznictwie Trybunału⁴⁶ jako jedna z podstawowych cech tego podatku. Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej zauważył, że zasada, zgodnie z którą podatek VAT, jako podatek od konsumpcji, obciąża wyłącznie konsumenta końcowego, jest zasadą, na której opiera się system podatku od wartości dodanej. Dodatkowo należy zauważyć, że jest to zasada o szczególnym znaczeniu, bowiem odnosi się do aspektu ekonomicznego.⁴⁷ Skoro VAT jest podatkiem konsumpcyjnym, to powinien być neutralny dla przedsiębiorców. Nie powinien stanowić kosztu działalności gospodarczej, lecz wyłącznie koszt aktywności konsumpcyjnej. Nie powinien obciążać przedsiębiorców - podatników formalnych, lecz wyłącznie konsumentów ostatecznych - podatników ekonomicznych.⁴⁸

Podkreślenia wymaga także, iż podatki pośrednie są doskonałym źródłem dochodów budżetowych tak w czasie koniunktury, jak i w czasie inflacji (wpływy podatkowe zwiększają się wraz z inflacją). Aby podatek pośredni mógł być wydajny, konieczna jest pewność podatku, dogodność oraz taniość.⁴⁹ Podatek od wartości dodanej jest wydajnym źródłem dochodów budżetowych w stosunku do kosztów administracyjnych związanych z jego poborem. Podatek ten, pod warunkiem odpowiedniego stosowania, nie ma negatywnego wpływu na formy oraz sposób prowadzenia działalności gospodarczej, ani też na wykorzystywane rodzaje technologii w procesie produkcji. Ponadto podatek od wartości dodanej posiada aspekt neutralności w odniesieniu do międzynarodowych transakcji handlowych, poprzez zwolnienie z opodatkowania eksportu towarów i objęcia nim importowanych towarów w taki sam sposób jak towarów krajowych.⁵⁰

Podatek od wartości dodanej można z pewnością uznać za podatek pewny, bowiem zapewnia stałe wpływy do budżetu, natomiast jego pewność w odniesieniu do przedsiębiorców polega na zagwarantowaniu im prawa do odzyskania od państwa wcześniej zapłaconego podatku w zakupionych towarach i usługach. Aby móc mówić o pewności

⁴⁵ M. Bącal, D. Dominik-Ogińska, M. Militz, T. Siennicki, *Rozdział 3 Zasada opodatkowania konsumpcji*, [w:] *Zasady prawa unijnego w VAT*. Lex/el, 2013.

⁴⁶ Wyrok TS UE z dnia 6 października 2005 r. w sprawie C-291/03 My Travel, Zb. Orz. 2005, s.I-8477, czy też z dnia 3 października 2006 r. w sprawie C-475/03 Banca popolare di Cremona, Zb. Orz. 2006, s.I-9373.

⁴⁷ M. Bącal, D. Dominik-Ogińska, M. Militz, T. Siennicki, *Rozdział 3 Zasada opodatkowania...*, op. cit.

⁴⁸ A. Biegalski, *Polska jurysdykcja podatkowa*, Poznań 2000, s. 202.

⁴⁹ H. Kuzińska, *Rola podatków pośrednich...*, s. 37.

⁵⁰ P.B. Musgrave, *International Aspects of Value Added Taxes: Lessons for Developing Countries*, "VAT Monitor" 2001, vol. 12, nr 3, s. 116.

podatku, musi być również spełniony postulat niedokonywania częstych zmian w jego konstrukcji,⁵¹ co nie jest łatwym zadaniem, wzięwszy pod uwagę to jak często zmieniają się uwarunkowania gospodarcze i społeczne, a także z uwagi na to, że nieuczciwe podmioty gospodarcze podejmują ciągle próby optymalizacji podatkowej na gruncie podatku VAT, co skutkuje koniecznością „uszczelniania” rozwiązań w tym zakresie poprzez dokonywanie zmian w przepisach dotyczących podatku od towarów i usług. Przez pewność prawa rozumiemy możliwość przewidywania działań organów państwa oraz powiązanych z nimi zachowań obywateli. W myśl tej zasady ustawodawca powinien dążyć do osiągnięcia ścisłości i jasności unormowań podatkowych oraz do tego, by podatnicy, którzy mają się stosować do norm ustanowionych przez ustawodawcę, nie byli zaskakiwani nieoczekiwanymi zmianami regulacji prawnopodatkowych. Pewność podatków ma za zadanie zapobiegać dowolności działań organów podatkowych, a zarazem stanowić gwarancję ochrony interesów podatników.⁵²

Trudna do zrealizowania w przypadku podatku od wartości dodanej jest zasada dogodności opodatkowania. Spowodowane jest to zawilocią konstrukcji tego podatku. Niewątpliwie podatek ten wymaga prowadzenia skomplikowanej ewidencji oraz dobrej znajomości przepisów (ze względu na zasadę samoopodatkowania). Niedogodność tego podatku niewątpliwie najbardziej jest odczuwalna dla przedsiębiorców w przypadku powstawania zatorów płatniczych, tzn. w sytuacji, w której sprzedający nie otrzymuje zapłaty za sprzedane towary, ale musi mimo to zapłacić podatek należny od tej transakcji. W ostatnim czasie ten problem był przedmiotem szerokiej dyskusji, w wyniku czego rząd wielokrotnie podejmował próby złagodzenia tej regulacji z lepszym bądź gorszym skutkiem. Jedno z takich rozwiązań, w sytuacji coraz częściej pojawiających się w gospodarce zatorów płatniczych, przewidywała ustawa o redukcji niektórych obciążeń administracyjnych w gospodarce⁵³. Wprowadziła ona w ustawie o VAT przepisy (art. 89a oraz art. 89b), mające na celu przeciwdziałanie opóźnieniom w zapłacie zobowiązań. Zgodnie z art. 89b ust. 1 ustawy o VAT dłużnik ma obowiązek dokonania korekty podatku naliczonego wynikającego z faktur nieuregulowanych w terminie 150 dni od dnia upływu terminu płatności. Dłużnik zobowiązany jest dokonać korekty w rozliczeniu za okres, w którym upłynął 150. dzień od dnia upływu terminu płatności określonego w umowie lub na fakturze. W przypadku

⁵¹ H. Kuzińska, *Rola podatków pośrednich...*, s. 44.

⁵² J. Glumińska-Pawlic, *Zasada pewności opodatkowania w polskim prawie podatkowym*, [w:] Cz. Martysz, A. Matan, Z. Tabor (red.), *Zasady prawa. Materiały konferencyjne*, Bydgoszcz 2007, s. 34.

⁵³ Ustawa z dnia 16 listopada 2012 r. o redukcji niektórych obciążeń administracyjnych w gospodarce (Dz. U. poz. 1342).

dostawcy ma on prawo dokonać korekty podatku należnego wynikającego z wystawionych przez niego faktur, które nie zostały opłacone przez nabywcę w terminie 150 dni od terminu zapłaty, jednakże nie jest to jego obowiązek.⁵⁴ Założenia oraz cele wprowadzenia tych rozwiązań były słuszne, jednakże skomplikowały w znacznym stopniu sposób rozliczeń podatkowych.⁵⁵

Istotną kwestią wpływającą na wydajność podatku jest technika jego poboru. Generalnie w stosunku do podatku od towarów i usług można stosować trzy metody poboru. Zaznaczenia wymaga, że ta metoda, która stosowana jest w Polsce oraz w Unii Europejskiej, jest najprostszą, a przez to najbardziej wydajną. Metoda ta nazywana jest w doktrynie metodą fakturową, metodą potrąceń podatku, niekiedy też kredytu podatkowego.⁵⁶ Nazwy te swoje pochodzenie zawdzięczają oparciu wszystkich rozrachunków o faktury sprzedaży i zakupów, a także potrącaniu podatku naliczonego od należnego. Nazwa kredytu podatkowego wzięła się z kolei stąd, że podatnik, wpłacając podatek do budżetu, udziela budżetowi swoistego kredytu do czasu, gdy znajdzie kupca na swój towar. Metoda fakturowa polega na wykazaniu kwoty podatku na fakturze sprzedaży przez sprzedawcę, a także na wykazaniu podatku przez kupującego na fakturze zakupowej. Powyższa metoda zapewnia, że nie dojdzie do zmywy pomiędzy kupującym i sprzedającym co do zawyżenia bądź zaniżenia kwoty - nie leży to bowiem w interesie żadnej ze stron transakcji. Zawyżenie kwoty jest bowiem niekorzystne dla sprzedającego, a zaniżenie dla kupującego, a tym samym każda ze stron transakcji zainteresowana będzie tym, ażeby sprzedaż została dokonana w sposób rzetelny i zgodny z rzeczywistością. Stosowana w wielu krajach metoda fakturowa okazuje się być metodą najbardziej wydajną. Wydajność ta spowodowana jest także możliwością zastosowania metody samoopodatkowania się przedsiębiorców. Dzięki posiadaniu faktur sprzedaży i zakupów są oni w stanie określić kwoty podatku, które należą się im do zwrotu bądź podlegają wpłacie do urzędu.⁵⁷ Metoda ta opiera się na założeniu, że podstawą opodatkowania jest pełna wartość obrotu dokonywanego przez podatnika w poszczególnych fazach obrotu, jednakże podatnik, dokonując sprzedaży, uzyskuje prawo do obniżenia tak określonego podatku o podatek naliczony we wcześniejszych fazach obrotu.⁵⁸

⁵⁴ J. Matarewicz, A. Piątkowska-Chmiel, *Art. 89(b)*. [w:] *Ustawa o podatku od towarów i usług. Komentarz*, wyd. III, Lex/el, 2017.

⁵⁵ T. Waślicki, *Problemy księgowe związane ze stosowaniem przepisów dyscyplinujących zapłatę należności*, ABC/el.

⁵⁶ H. Kuzińska, *Rola podatków pośrednich...*, s. 48.

⁵⁷ *Ibidem*.

⁵⁸ T. Michalik, *VAT. Komentarz*, Warszawa 2016, s. 19.

Kolejną istotną funkcją podatków pośrednich jest funkcja społeczna, niekiedy nazywana funkcją redystrybucyjną. Funkcja ta ma za zadanie korygowanie poziomu dochodu ukształtowanego w wyniku podziału pierwotnego, który dokonał się w warunkach rynkowych, przy pomocy kryteriów społecznych i politycznych.⁵⁹

Zgodnie z doktryną prawa podatkowego, od podatków pośrednich nigdy nie wymagano, by pełniły one funkcję redystrybucyjną. Powodem tego jest to, że podatki od konsumpcji mają postać podatków liniowych, które obciążają w równym stopniu ogół społeczeństwa bez względu na dochody obywateli. O wiele efektywniej funkcję społeczną pełnią podatki bezpośrednie, które często występują w formie progresywnej, w mniejszym stopniu obciążają ludzi ubogich, a bardziej bogatych. Taki system zapewnia pożądaną sytuację, w której ludzie o niskich dochodach nie płacą podatków. Tym samym nie dochodzi do sytuacji, w której pieniądź krąży pomiędzy obywatelem a państwem - najpierw od obywatela do państwa pieniądź trafia w formie podatku, a następnie w formie zasiłku czy zapomogi od państwa do obywateli. Z tego też względu główny ciężar funkcji społecznych ciąży na podatkach dochodowych, a nie pośrednich.⁶⁰

Mówiąc o funkcji społecznej podatków należy odnieść się do postulatu sprawiedliwości opodatkowania. Jednak to, co uważamy za sprawiedliwe, zmienia się na przestrzeni lat. Niewątpliwie zadaniem polityków i klas rządzących jest poszukiwanie takich sposobów opodatkowania obywateli, które sami obywatele w swoim odczuciu i przekonaniu będą uważali za słuszne i jako takie będą przez nich akceptowane.

Sprawiedliwość opodatkowania często łączona jest z równomiernością opodatkowania. W doktrynie prawa podatkowego brak jest uzgodnionego poglądu co do tego jakie warunki musi spełniać „podatek sprawiedliwy”. Jednak aby móc nazwać podatek podatkiem sprawiedliwym, musi on uwzględniać zarówno funkcje dochodowe, jak i racje podatnika poprzez właściwe i szczegółowe ustalenie podstawy i wysokości opodatkowania.⁶¹ A. Smith uważał, że obywatele powinni przyczyniać się do utrzymania państwa wedle ich możliwości, czyli proporcjonalnie w stosunku do dochodu, jaki uzyskują.⁶² Był on zatem jednym z prekursorów koncepcji podatków progresywnych. Podobne poglądy wyrażali także Montesquieu oraz Bourgeois. Ich poglądy odnosiły się jednakże do podatków bezpośrednich, gdzie stosowanie progresji jest o wiele łatwiejsze niż w podatkach pośrednich. W związku z

⁵⁹ T. Famulska, *Teoretyczne i praktyczne...* s.27.

⁶⁰ H. Kuzińska, *Rola podatków pośrednich...*, s. 53.

⁶¹ A. Gomułowicz, *Zasady podatkowe wczoraj i dziś*, Warszawa 2001, s. 99.

⁶² A. Smith, *Badania nad naturą i przyczynami bogactwa narodów, t.II.*, Warszawa 2012, s. 584 i nast.

tym, że podatki pośrednie nie są podatkami progresywnymi, a zatem w równym stopniu obciążają biednych i bogatych, przeciwnikami podatków pośrednich byli Marks i Engels.⁶³ Można przyjąć założenie, że podatki wtedy są sprawiedliwe, kiedy uwzględniają możliwości obywateli. Jeżeli poczynimy takie założenie to nie można nazwać sprawiedliwymi podatków pośrednich.⁶⁴

Kwestia sprawiedliwości podatków była poruszana w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, gdzie wielokrotnie odnoszono się do obowiązku przestrzegania zasad sprawiedliwości w procesie tworzenia prawa. Dodatkowo wyróżniano jej różnorodne znaczenia, bowiem zasada ta rozpoznawana jest nie tylko łącznie z zasadą równości i powszechności opodatkowania, ale też w aspekcie materialnym i proceduralnym, a także jako sprawiedliwość pozioma i pionowa.⁶⁵

Podatki pośrednie są bardziej dolegliwe dla uboższych warstw społecznych, które większość albo całość dochodów wydają na konsumpcję dóbr pierwszej potrzeby. Dzieje się tak dlatego, że wydatki (w wartości nominalnej) na zakup artykułów pierwszej potrzeby każdego obywatela są zbliżone. Jednak w przypadku ludzi o niskich dochodach całość ich dochodu jest wydatkowana na zakup dóbr pierwszej potrzeby, przez co większa procentowo część ich dochodu jest przeznaczana na zapłatę podatków obrotowych niż w przypadku osób zamożnych o wysokim poziomie dochodów. Zważywszy na powyższe, pojawia się krytyka podatków obrotowych ze względu na tzw. odwrotną progresję. Co prawda podejmowane są próby łagodzenia regresywności podatków pośrednich przez wprowadzanie niższych stawek podatkowych na towary pierwszej potrzeby, jak np. artykuły spożywcze, jednakże te rozwiązania nie przynoszą oczekiwanych efektów, a zdecydowanie komplikują system podatkowy. Stawki obniżone można traktować jako pewnego rodzaju subwencję w stosunku do wybranych towarów. Jednak należy wziąć pod uwagę to, że np. artykułów spożywczych nie nabywają tylko osoby uboższe, które potrzebują takiego dotowania. Towary takie nabywają także osoby, które ulg i obniżek podatku nie potrzebują, dlatego rozwiązań dotyczących obniżonych stawek na poszczególne towary nie można uznać za doskonałe.⁶⁶ Można jednakże stwierdzić, że objęcie pewnych grup towarów ulgami i obniżkami jest swego rodzaju kompromisem pomiędzy różnorodnymi celami opodatkowania, tj. celami fiskalnymi, społecznymi i gospodarczymi. Realizacja celów społecznych poprzez obniżki i ulgi, o ile są

⁶³ L. Adam, *Podatki i opłaty w kapitalizmie*, s. 68.

⁶⁴ H. Kuzińska, *Rola podatków pośrednich...*, s. 56.

⁶⁵ C. Kosikowski, *Finanse publiczne w świetle Konstytucji RP oraz orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego (na tle porównawczym)*, Warszawa 2004, s. 202.

⁶⁶ H. Kuzińska, *Rola podatków pośrednich...*, s. 56 i nast.

prawidłowo realizowane, prowadzi do wypełniania zadań publicznych, co prowadzi następnie do ograniczenia przyszłych wydatków budżetowych.⁶⁷

W tym miejscu należy odnieść się do koncepcji opodatkowania wyrobów luksusowych. Trudno jednoznacznie ocenić co jest luksusem, a co nie. Jest to niewątpliwie względne i ocenne, jednak można z pewnością wskazać, że za takie towary uznaje się przykładowo biżuterię. Koncepcja wyższego opodatkowania wyrobów luksusowych jest o tyle trafna, że nigdy nie dotyczy osób uboższych. Jest ona skierowana wyłącznie do osób, które stać na nabycie drogich wyrobów, dla których zapłata za towar paru procent więcej teoretycznie nie stanowi realnego problemu i nie powinno to zniechęcić tych osób do przeprowadzenia konsumpcji. Jedynym mankamentem tej koncepcji opodatkowania towarów luksusowych jest w rzeczywistości wysoka w stosunku do dóbr pierwszej potrzeby elastyczność cenowa popytu, tzn. zwiększenie podatku w stosunku do tych dóbr spowoduje wzrost ceny, co skutkuje zmniejszeniem popytu na te dobra, a to oznacza, że ich sprzedaż spadnie, co w ostateczności przekłada się na mniejsze wpływy do budżetu.⁶⁸

Jak już powyżej zauważono, mówiąc o sprawiedliwości, można wyróżnić dwie niezależne koncepcje sprawiedliwości w rozumieniu równości - sprawiedliwość poziomą i sprawiedliwość pionową. Sprawiedliwość pozioma polega na równym traktowaniu jednostek o takim samym statusie lub takiego samego rodzaju pod istotnymi względami. Odpowiedzią na taki postulat jest wprowadzenie podatków z liniową stawką przy szerokiej i równoprawnej grupie podatników. Natomiast sprawiedliwość pionowa polega na różnicowaniu opodatkowania poprzez odniesienie do tego co jest nierówne podatkowo. Przejawem tego rodzaju sprawiedliwości jest wyższe opodatkowanie lepiej zarabiających, gdyż stać ich na zapłatę wyższych podatków. Wyrazem koncepcji sprawiedliwości pionowej są podatki o silnej progresji oraz znacznej liczbie zwolnień podatkowych.⁶⁹

Niekiedy w teorii podatków pojawia się pogląd, że to właśnie podatki pośrednie są tymi sprawiedliwymi, z tym zastrzeżeniem, że za sprawiedliwe uważa się według tych poglądów podatki regresywne, a zatem takie, które obciążają w równym stopniu wszystkich obywateli. Ten pogląd abstrahuje od zdolności podatkowej obywateli, tzn. nie uwzględnia ich położenia materialnego⁷⁰.

⁶⁷ A. Panasiuk, *Ulgi i zwolnienia podatkowe a współczesne zasady polityki podatkowej*, [w:] *Opodatkowanie dochodów kapitałowych osób fizycznych*, Lex/el, 2013.

⁶⁸ H. Kuzińska, *Rola podatków pośrednich...*, s. 67.

⁶⁹ M. Sosnowski, *Sprawność fiskalna...*, s. 259.

⁷⁰ J. Chechliński, *Z zagadnień teorii podatku*, Warszawa 1963, s. 247.

Kolejną funkcją podatków, która jest opisywana i omawiana w piśmiennictwie, jest funkcja gospodarcza, nazywana też funkcją stymulacyjną bądź interwencyjną. Polega ona na takim doborze instrumentów, które pozwolą na oddziaływanie na procesy i zjawiska, które zachodzą w gospodarce. Zadaniem tej funkcji jest regulowanie gospodarki, wpływanie na takie zjawiska, jak np. poziom bezrobocia, ograniczanie inflacji. Jest to także posługiwanie się podatkami, które pozwoli na optymalne wykorzystanie dostępnych narzędzi w celu osiągnięcia korzyści w zakresie gospodarki. Warto w tym miejscu wskazać na to, że działania przy wykorzystaniu podatków nie są zbyt skuteczne w czasie recesji gospodarczej, nie są to najlepsze narzędzia stymulujące gospodarkę. Natomiast podatki są dobrym narzędziem służącym „schładzaniu” gospodarki w fazie rozkwitu, prosperity. Podatki pośrednie mogą być wykorzystane jako narzędzie służące regulowaniu prywatnego popytu konsumpcyjnego, innymi słowy - wpływać na ogólną siłę nabywczą społeczeństwa. Charakterystyczną cechą podatków pośrednich, w tym podatku od wartości dodanej, jest to, że trwale opodatkowują one konsumpcję, natomiast w sposób przejściowy opodatkowana jest nimi produkcja.⁷¹ Oddziaływanie podatków na sferę społeczną może mieć charakter ogólny lub selektywny. Mówiąc o charakterze ogólnym, rozumiemy przez to działania mające na celu zmniejszanie nierówności występujących w społeczeństwie, np. w zakresie ubóstwa poprzez stosowanie progresywnych podatków dochodowych, wyłączenia z opodatkowania wyrobów pierwszej potrzeby, a wysokie opodatkowanie artykułów luksusowych. Za pomocą podatków można także walczyć z niechcianymi zachowaniami, jak np. alkoholizmem, poprzez podniesienie stawek podatku na wyroby alkoholowe. Natomiast selektywne działania to użycie procedur podatkowych np. w celu zwiększenia nakładów przedsiębiorców na badania i rozwój lub też stymulowanie budownictwa mieszkaniowego poprzez niższe stawki podatkowe.⁷² Jednocześnie nie można odmówić zasadności w realizacji celów stymulacyjnych poprzez działania ustawodawcze w zakresie podatków. Konieczne jest przy ich realizacji uwzględnienie proefektywnościowych i pro wzrostowych efektów reform podatkowych, jak i odpowiednich zmian w zakresie zwolnień i ulg podatkowych. Zasada neutralności podatków, która ma za zadanie chronić funkcje fiskalne podatku, nie powinna wykluczać uargumentowanego w rzetelny sposób i zarazem ostrożnego wykorzystywania podatków

⁷¹ H. Kuzińska, *Rola podatków pośrednich...*, s. 70.

⁷² M. Mucha, *Rola podatków w realizacji celów społecznych*, [w:] J. Blicharz (red.), L. Klat-Wertelecka, E. Rutkowska-Tomaszewska, *Ubóstwo w Polsce*, Wrocław 2014, s. 162.

jako narzędzia w celu realizowania celów makroekonomicznych oraz makrospołecznych, tak w sferze alokacji zasobów, jak i redystrybucji dochodów.⁷³

Ostatnią funkcją, jaką spełniają podatki, jest funkcja informacyjna. Funkcja ta polega na dostarczaniu informacji o gospodarce i procesach w niej zachodzących. Poprzez obserwację wpływów podatkowych można monitorować takie zjawiska jak np. powiększanie się szarej strefy. Funkcja ta ma zatem główne znaczenie dla rządzących, którzy podejmują decyzje o kształcie polityki podatkowej w państwie, ale także może mieć znaczenie dla społeczeństwa jako całości ze względu na to, że obserwując stan systemu podatkowego w kraju, obywatele, jako suwereni, mogą podejmować trafne decyzje co do wyboru rządzących i proponowanych przez nich programów ekonomicznych.⁷⁴

Analizując poszczególne funkcje podatków, można zauważyć, że nie jest możliwe połączenie wszystkich tych funkcji w taki sposób by się wzajemnie nie wykluczały. Ustawodawca, tworząc obciążenia podatkowe, powinien przestrzegać pewnych zasad, zwłaszcza zasady ochrony źródła podatku oraz możliwości świadczenia. Pobieranie podatków nie może prowadzić do rezygnacji przez podatników z realizowania przedsięwzięć lub legalnego zatrudnienia.⁷⁵ Trudno osiągnąć jednoczesną realizację w pełnym zakresie funkcji fiskalnej i społecznej lub fiskalnej i stymulacyjnej. Dzieje się tak dlatego, że dążąc do maksymalizacji korzyści finansowych, tzn. podnosząc podatki, jednocześnie zmniejszamy dochody podatników oraz ich dochód rozporządzalny, tym samym ograniczamy ich możliwości finansowe, a przez to z kolei zmniejsza się popyt na różne dobra. Ze względu na powyższe istotne jest przewidywanie i szczegółowa analiza mogących mieć miejsce implikacji związanych ze zwiększaniem bądź zmniejszaniem obciążeń podatkowych.⁷⁶

Podsumowując dotychczasowe rozważania, należy w tym miejscu wskazać, że podatek od towarów i usług wyróżnia się na tle innych podatków pewnymi charakterystycznymi cechami.

Pierwszą cechą tego podatku jest to, że jest on podatkiem państwowym. Oznacza to, że całość dochodów z tego podatku zasila budżet państwa, a tym samym żadne jednostki samorządu terytorialnego nie partycypują w tych dochodach.

⁷³ J. Głuchowski, *Koncepcje zmian i zwolnień podatkowych*, [w:] *Formy zmniejszania wysokości podatków w Polsce, Ulgi, zwolnienia, obniżki i inne*, J. Głuchowski (red.), Warszawa 2002, s. 335.

⁷⁴ H. Kuzińska, *Rola podatków pośrednich...*, s. 87.

⁷⁵ M. Mucha, *Rola podatków w realizacji...*, s. 163.

⁷⁶ H. Kuzińska, *Rola podatków pośrednich...*, s. 88.

Drugą cechą tego podatku jest to, że zaliczamy go do podatków obrotowych ze względu na spełnianie przez niego kryteriów charakterystycznych dla tej grupy podatków, o czym była już wyżej mowa.

Fundamentalną cechą tego podatku jest jednakże jego powszechność. Zasada powszechności odnosi się tak do podmiotów, jak i przedmiotów opodatkowania.⁷⁷ Wszelkie odstępstwa od zasady powszechności działają jako wyjątek od reguły i konstruowane są na zasadzie wyraźnie wskazanych przez ustawodawcę i enumeratywnie określonych w ramach zamkniętego katalogu zwolnień tak podmiotowych, jak i przedmiotowych. Powszechność opodatkowania ma na celu zapewnienie równości konkurencji zarówno na wspólnym europejskim rynku jak i na rynku krajowym poprzez zapewnienie równego opodatkowania wszystkich podmiotów dokonujących obrotu gospodarczego.

Kolejną istotną cechą podatku od towarów i usług jest jego wielofazowość. Podatek obciąża każdą fazę obrotu, wszelkie dostawy dóbr i usług. W myśl zasady opodatkowania wielofazowego, na każdym etapie opodatkowana jest tylko wartość dodana w stosunku do wartości już wcześniej opodatkowanej. Tym samym u każdego podatnika faktycznie obciążona podatkiem VAT jest tylko ta wartość, którą on sam dodał do zakupionych przez siebie towarów bądź materiałów.

Podatek od towarów i usług jest podatkiem o charakterze pośrednim. Występuje tutaj rozdział pomiędzy podmiotem, który formalnie nazywany jest podatnikiem podatku, a osobą, która faktycznie ponosi ciężar ekonomiczny tego podatku. Podatnik formalny, czyli sprzedawca towaru - przedsiębiorca, który odsprzeda towar czy usługę, nie ponosi faktycznego ciężaru ekonomicznego podatku, dokona on przerwania tego ciężaru na odbiorcę finalnego, tj. konsumenta lub podmiot, któremu nie będzie przysługiwało prawo do odliczenia podatku naliczonego.

Kolejną cechą, która łączy się ściśle z wielofazowością tego podatku, jest jego potraçalność. Zasada ta, będąca jednym z fundamentów konstrukcji tego podatku, zawiera się w tym, że każdy z podmiotów uczestniczących w łańcuchu dostaw, a będący przedsiębiorcą i zarazem czynnym podatnikiem VAT, ma prawo do dokonania odliczenia podatku naliczonego, którym obciążyli go jego dostawcy, od kwoty podatku należnego, który zobowiązani są zapłacić z tytułu dokonanych dostaw towarów bądź z tytułu wyświadczonych usług.

⁷⁷ Zob. C. Kosikowski, *Finanse publiczne w świetle...*, s. 202; R. Wolański, *System podatkowy...*, s. 42; H. Kuzińska, *Rola podatków pośrednich...*, s. 34.

Ostatnią cechą, która jest charakterystyczna dla podatku VAT, jest jego neutralność, która wynika z połączenia wszystkich powyżej wskazanych i omówionych cech. Neutralność oznacza, że podatek ten powinien być obojętny dla czynnego podatnika VAT, a ciężar tego podatku powinien obciążać tylko odbiorcę finalnego dobra czy usługi, czyli zazwyczaj konsumenta. Z tego wynika, że podatek VAT nie powinien być ciężarem dla podatników, którzy dokonują czynności opodatkowanych podatkiem od towarów i usług. Zasada neutralności wiąże się ściśle z zasadą potrącalności, tj. prawa do odliczenia podatku naliczonego.⁷⁸ Tym samym skonstatować należy, iż neutralność niejako determinuje potrącalność, zaś potrącalność stanowi warunek *sine qua non* neutralności podatku od wartości dodanej.

⁷⁸ A. Kaźmierczyk, *Podatek od towarów i usług*, Warszawa 2011, s. 18 i nast.

2. Podatki pośrednie - rys historyczny

Genezę podatków można odnaleźć w rozwoju struktur państwowych oraz powstaniu zcentralizowanej konstrukcji redystrybucji środków publicznych.⁷⁹ Rozszerzanie się obszarów państw, wzrost liczby nakładanych na państwo obowiązków, spowodowały konieczność zapewnienia odpowiednich środków finansowych pozwalających na realizację tych zadań.⁸⁰ Podatki pośrednie są formą opodatkowania, którą różne państwa stosują od wieków. Pierwsze wzmianki na temat tej formy opodatkowania pochodzą już z czasów rzymskich oraz egipskich. Cechą podatków pośrednich jest to, że w sposób wtórny w sposób pośredni wskazują na domniemanie istnienia dochodu, dotyczą bowiem co do zasady w głównej mierze dokonywanych wydatków.⁸¹ Dokonywanie przez podatników wydatków na zakup towarów, czy też usług, pozwala na domniemanie, że podatnik uzyskuje dochody z których pokrywa swoje wydatki.⁸²

Pierwsze wzmianki o podatkach, których przedmiotem byłaby transakcja sprzedaży pochodzą z czasów egipskich. W Egipcie funkcjonował kilkunastoprocentowy podatek od transakcji sprzedaży.⁸³ Podobną konstrukcję podatkową przejęli od Egipcjan Rzymianie, którzy wprowadzili *centesima rerum venalium*. Był to podatek w wysokości 1%, którego przedmiotem była sprzedaż na licytacji. Podatek ten według najbardziej prawdopodobnych przekazów, datuje się na 6 rok n.e. Podatek ten w początkach Cesarstwa Rzymskiego miał służyć utrzymaniu ciągle rosnących potrzeb administracji państwowej oraz usuwaniu skutków wojny domowej, w późniejszym czasie służył utrzymywaniu *aerarium militare* – quasi systemu emerytalnego dla rzymskich żołnierzy. Stawka tego podatku, jak wskazuje sama jego nazwa, wynosiła setną część transakcji sprzedaży tj. 1%.⁸⁴

Wraz z upadkiem Imperium Rzymskiego zdobycze cywilizacyjne tego społeczeństwa, w tym także system podatkowy, uległy częściowemu zapomnieniu. W średniowieczu cechy podatku obrotowego można przypisać regaliom, które przysługiwały wyłącznie władcy.

⁷⁹ E. Chojna-Duch, H. Litwińczuk, *Prawo finansowe*, Warszawa 2009, s. 36.

⁸⁰ B. Brzeziński, *Wprowadzenie do prawa podatkowego*, Toruń 2008, s. 49.

⁸¹ R. Wolański, *System podatkowy w Polsce*, Warszawa 2009, s. 45.

⁸² N. Gajl, *Modele podatkowe. Podatki obrotowe i inne formy obciążeń pośrednich*, Warszawa 1995, s. 22.

⁸³ S. Le Roy Wallace, *Taxation in Egypt*, Princeton 1938, repr. New York 1969.

⁸⁴ A. Pikulska-Radomska, *Uwagi o rzymskim fiskalizmie epoki wczesnego cesarstwa*, „*Studia Iuridica Toruniensia*” 2012, t. X.

Regalia stanowiły monopol władcy, za korzystanie z którego poddani płacili władcy daninę. Regalia związane były z wyłącznym prawem do polowania, łowienia ryb, dotyczyły też górnictwa i dochodów z soli.⁸⁵ W Królestwie Polskim jednym z najstarszych i podstawowym regalem było regale ziemi, z którego wykształciło się regale górnicze (obejmujące również regale solne). Regale górnicze oznaczało wyłączność władcy na wydobywanie kopalin, nawet na gruntach, które nie stanowiły własności monarchy. Władcy nakładali czynsz zwany olborą bądź orborą (z łac. *urbarium*). Wysokość tego czynszu wynosiła najczęściej 1/11 bądź 1/10 wydobytego kruszcu, płatna była albo w naturze w postaci wydobytego kruszcu, albo w gotówce.⁸⁶

W późniejszym okresie średniowiecza, tzn. pomiędzy XII a XV w., coraz większą rolę w zakresie dochodów podatkowych państw odgrywały akcyzy, które nakładane były na wyroby konsumpcyjne, najczęściej wyroby luksusowe, takie jak skóry, wina, piwa, mięso.

Pierwszym podatkiem obrotowym w formie ogólnej była *alcabala*, wprowadzona w Kastylii w roku 1342. Podatkiem tym objęta była sprzedaż ruchomości, w tym artykuły spożywcze, dobra luksusowe, a także artykuły konsumpcyjne.⁸⁷ Wysokość tego podatku wynosiła 2% wartości sprzedanego towaru, później wysokość podatku podniesiono do 14%. Podatek ten Hiszpanie wprowadzili również w swoich koloniach w Ameryce.⁸⁸ W miarę upływu czasu początkowa powszechność tego podatku była ograniczana poprzez wprowadzanie coraz to nowych zwolnień zarówno przedmiotowych, jak i podmiotowych.⁸⁹

Podatki obrotowe pojawiały się w późniejszych wiekach również w innych krajach. Jednym z takich podatków był podatek wprowadzony w roku 1596 we Francji – *pancartes*, którym obłożone były importowane dobra przewożone przez bramy miejskie. Stawka tego podatku wynosiła 5%. Podatek ten obowiązywał tylko przez okres 5 lat do roku 1601.⁹⁰

Kolejnym historycznym przykładem stosowania podatków obrotowych był podatek zastosowany przez Amerykanów w czasie trwania wojny secesyjnej w latach 1862-1865.

⁸⁵ R. Lipniewicz, *Docelowy system VAT w Unii Europejskiej: Harmonizacja opodatkowania transakcji wewnątrzspółnotowych*, Warszawa 2010, s. 21.

⁸⁶ Z uzasadnienia do projektu ustawy o podatku od wydobywania niektórych kopalin z projektami aktów wykonawczych, Sejm VII kadencji, druk sejmowy nr 144 z 2012 r., s. 5, <http://orka.sejm.gov.pl/Druki7ka.nsf/0/4CF0BD2A47EA2687C125798E003F4D1A/%24File/144.pdf> [dostęp: 10.12.2017]

⁸⁷ F.H.M. Grapperhaus, *Opowieści podatkowe Drugiego Milenium*, Toruń 2000, s. 24.

⁸⁸ J.M. Francis (red.), *Iberia and the Americas: culture, politics, and history : a multidisciplinary encyclopedia, Volume 1*, Santa Barbara, 2006.

⁸⁹ J. Escriche, *Diccionario razonado de legislacion y jurisprudencia*, Vol.1, Third Edition, Viuda e hijos de A. Calleja, 1847.

⁹⁰ F.H.M. Grapperhaus, *Opowieści podatkowe...*, s. 25.

Podatek ten był podatkiem wielofazowym – dotyczył każdej transakcji sprzedaży, a stawka podatku wynosiła początkowo 5% wysokości obrotu. W dalszym etapie funkcjonowania podwyższona została do 6%. Po zakończeniu działań wojennych na terytorium Stanów Zjednoczonych podatek ten został zniesiony.⁹¹

Kolejne próby wprowadzania podatków obrotowych, które byłyby już pierwszymi podwalinami pod znany obecnie podatek od wartości dodanej, możemy odnaleźć na początku XX w. w Niemczech. To właśnie w Niemczech w roku 1916, w związku z ogromnymi wydatkami na prowadzenie działań wojennych, wprowadzono opłatę stemplową od obrotu towarowego (tzw. *Warenumsatzstempel*), którą opodatkowana była sprzedaż większości towarów; stawka tej opłaty wynosiła 1%.⁹²

W roku 1918 Niemcy, po przegranej w I wojnie światowej, w związku z koniecznością odbudowy kraju, wprowadzili podatek obrotowy (*Umsatzsteuer*), którego przedmiotem były wszystkie towary i usługi, a jego wysokość wynosiła w początkowym okresie 0,5%. Podatek wprowadzony w roku 1918 był podatkiem, który można uważać za protoplastę dzisiejszych podatków od wartości dodanej, z tą różnicą, że podatek ówczesny był podatkiem kumulatywnym, wielofazowym, od wartości brutto. Oznacza to, że podatek ten obciążał każdą fazę obrotu danym towarem, a jego podstawę stanowiła wartość towaru lub usługi bez uwzględnienia żadnych odliczeń. Z tego też względu powodował kumulowanie się podatku (tj. naliczanie podatku od podatku), a tym samym zniekształcał warunki konkurencji. W sytuacji kiedy w przypadku danego towaru było wiele faz obrotu, podatek ten był naliczany w każdej jego fazie. Podatnicy próbowali sztucznie ograniczać ilość faz obrotu, najczęściej poprzez eliminowanie z obrotu pośredników bądź też dążyli do tego aby cały cykl produkcyjny odbywał się w ramach jednego przedsiębiorstwa. Ułatwieniem, z którego przedsiębiorcy korzystali, było tworzenie grup podatkowych (*Organschaft*), w ramach których obrót nie był opodatkowany podatkiem obrotowym.⁹³ Z tych też względów ustawa o podatku obrotowym była w ciągłym ogniu krytyki i wielokrotnie nowelizowana. Pomimo to obowiązywała na terenie Republiki Federalnej Niemiec do roku 1967, a na terenie Niemieckiej Republiki Demokratycznej aż do roku 1990.⁹⁴ W roku 1919 Carl von Siemens

⁹¹ *Ibidem*.

⁹² A.G. Buehler, *Recent Developments of the General Sales Tax*, „The Journal of Political Economy” 1928, nr 1, s. 84.

⁹³ H. Kuzińska *Rola podatków pośrednich...*, s. 15.

⁹⁴ P. Selera, *Podatek VAT w Niemczech: analiza, orzecznictwo, interpretacje*, Wrocław 2014, s. 29.

zaprojektował uszlachetnioną wersję podatku obrotowego, którą można uznać za generalną koncepcję podatku od wartości dodanej⁹⁵.

Oprócz Niemiec w okresie międzywojennym podatek obrotowy w roku 1919 wprowadziły Włochy i Czechosłowacja, Francja w roku 1920, Węgry i Rumunia w 1921 r. oraz Polska w 1923 r.

Najbogatszą historię podatek od wartości dodanej ma we Francji, gdzie poprzez stopniową ewolucję od 1917 do 1967 rozwijano koncepcję tego podatku, a także wprowadzano ją w życie. Poprzez reformy w latach 1948, 1954 i 1966 zastępowano funkcjonujący wcześniej podatek kaskadowy nowym podatkiem od wartości dodanej, a przez to eliminowano wielokrotne opodatkowanie obrotu.⁹⁶ Największy i najistotniejszy wkład w obecny kształt podatku od wartości dodanej wniósł w roku 1952 ówczesny minister gospodarki Francji Maurice Lauré, opracowując swoją koncepcję podatku od wartości dodanej. We Francji ten podatek zastosowano w praktyce dopiero w 1954 r. Pierwotnie podatek ten dotyczył przedsiębiorstw produkcyjnych, dopiero później objęto nim przedsiębiorstwa handlowe i usługowe, a od 1971 r. ta forma opodatkowania była stosowana w odniesieniu do pozostałych przedsiębiorstw.⁹⁷

Po tym, jak idea podatku od wartości dodanej sprawdziła się na gruncie francuskim, do jej zastosowania skłoniły się państwa stowarzyszone we Wspólnotach Europejskich. W 1967 roku wydana została I dyrektywa Rady⁹⁸, która określiła istotę podatku od wartości dodanej, a zarazem wskazywała na to, że podatek od wartości dodanej ma stanowić obligatoryjną formę opodatkowania obrotu w krajach przynależących do Wspólnot Europejskich. W ramach pierwszego etapu wprowadzania opodatkowania podatkiem VAT wydano II dyrektywę Rady⁹⁹, która określała strukturę podatku od wartości dodanej, tj. podmiot, przedmiot, podstawę opodatkowania, a także warunki odliczania podatku naliczonego. Początkowo, jako termin zastąpienia dotychczasowych podatków obrotowych podatkiem od wartości dodanej w krajach członkowskich wskazano 1 stycznia 1970 r. W związku z wieloma opóźnieniami we wprowadzaniu tego podatku w różnych krajach, podatek ten ostatecznie zaczął obowiązywać we wszystkich krajach 1 stycznia 1973 r.

⁹⁵ A. Komar, *Systemy podatkowe krajów Unii Europejskiej*, Warszawa 1996, s. 64.

⁹⁶ T. Famulska, *Teoretyczne i praktyczne ...*, s. 21.

⁹⁷ H. Kuzińska, *Rola podatków pośrednich...*, s. 15.

⁹⁸ I dyrektywa Rady z dnia 11 kwietnia 1967 r. w sprawie harmonizacji przepisów Państw Członkowskich w zakresie podatków obrotowych. (67/227/EEC).

⁹⁹ II dyrektywa Rady z dnia 11 kwietnia 1967 r. w sprawie harmonizacji przepisów Państw Członkowskich w zakresie podatków obrotowych – struktura i procedury wdrożenia wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (67/228/EEC).

Obowiązujące wówczas przepisy pozostawiały dużą swobodę krajom członkowskim w zakresie pozostałych regulacji dotyczących podatku VAT. Z tego względu rozwiązania stosowane w poszczególnych krajach często znacznie się różniły, co z kolei powodowało konieczność dalszej harmonizacji podatku od wartości dodanej. W tym celu w roku 1977 wydano VI dyrektywę Rady¹⁰⁰, która weszła w życie 1 stycznia 1978 r. Rzeczona dyrektywa wprowadzała wzorzec konstrukcji podatku od wartości dodanej (który miał być jednolity dla wszystkich państw członkowskich) poprzez bardzo precyzyjne uregulowanie takich kwestii, jak: zakres przedmiotowy i podmiotowy tego podatku, właściwość terytorialną, stawki podatku, odliczenia, miejsce powstania obowiązku podatkowego oraz jego moment, a także specjalne zasady opodatkowania podatkiem VAT.

W latach 1978-1991 roku, prowadzone były prace nad dalszą harmonizacją regulacji w zakresie podatku VAT. Trzeci etap harmonizacji podatku od wartości dodanej związany był z wprowadzeniem wolnego rynku, tj. zniesieniem barier celnych pomiędzy poszczególnymi państwami członkowskimi, co z kolei wymagało zniesienia granic podatkowych. W roku 1993 wprowadzono system transakcji wewnątrzspółnotowych opierający się na zasadzie kraju przeznaczenia. Zgodnie z tą zasadą podatek VAT pobierany jest według stawki obowiązującej w państwie nabywcy towaru lub usługi, a także zasila budżet państwa nabywcy, natomiast w kraju sprzedawcy zastosowanie znajduje stawka 0%, służąca do wykluczenia opodatkowania dóbr sprzedawanych do innych krajów Wspólnoty. Jednym z celów trzeciego etapu harmonizacji było również ujednoczenie stawek VAT w poszczególnych państwach członkowskich. Wiązało się to jednak z wieloma problemami i skutkowało brakiem chęci politycznej ze strony państw członkowskich.

W dyrektywie z 1992 r.¹⁰¹ w związku z brakiem faktycznej możliwości wprowadzenia ujednoczonej stawki VAT we wszystkich krajach członkowskich, postanowiono, że w każdym kraju Wspólnoty ma obowiązywać jedna podstawowa stawka VAT nie niższa niż 15%. Przyznano także prawo stosowania przez kraje członkowskie jednej lub dwóch obniżonych stawek, których minimalna wysokość to 5% z zastrzeżeniem, że obniżone stawki mogą dotyczyć tylko dóbr i usług wymienionych w dyrektywie. Docelową zasadą opodatkowania podatkiem VAT transakcji wewnątrzspółnotowych miała być zasada pochodzenia towaru lub usługi, a zatem opodatkowanie w kraju sprzedawcy, jednakże mając

¹⁰⁰ VI dyrektywa Rady z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji przepisów Państw Członkowskich w zakresie podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednoczona podstawa wymiaru podatku (77/388/EEC) VI dyrektywa uchyliła II dyrektywę (art. 37).

¹⁰¹ Dyrektywa z 19 października 1992 r., uzupełniająca wspólny system podatku od wartości dodanej zmieniająca dyrektywę 77/338/EEC (92/77EEC).

na uwadze zróżnicowanie stawek VAT w poszczególnych krajach, do czasu pełnego ujednoczenia wysokości stawek na poziomie całej Unii nie było możliwe pełne urzeczywistnienie rzeczonyj zasady (pozostawało jedynie udoskonalanie systemu bazującego na zasadzie kraju przeznaczenia). Sygnalizacyjnie wskazać można, iż powyższy problem pozostaje w dalszym ciągu aktualny.

W miarę upływu czasu, model podatku od wartości dodanej określony w VI dyrektywie ulegał kolejnym zmianom. Powodowało to doskonalenie się całego systemu, ale i coraz większe jego skomplikowanie. W związku z tym Rada Unii Europejskiej podjęła próbę przekształcenia VI dyrektywy. Z myślą o racjonalności oraz jasności przepisów w roku 2006 wydano dyrektywę 112¹⁰², która zaczęła obowiązywać w dniu 1 stycznia 2007 r. Uchylono tym samym VI dyrektywę oraz dyrektywę I, jednakże wprowadzenie nowej dyrektywy nie oznaczało przełomu, była to raczej próba uporządkowania dotychczasowych przepisów w spójną jasną całość. W preambule zaakcentowano powszechność i neutralność tej formy opodatkowania obrotu, podkreślono także wagę dalszej, stopniowej harmonizacji systemu opodatkowania podatkiem od wartości dodanej, co ma sprzyjać jeszcze większej neutralności tego podatku w ramach transakcji wewnątrzspółnotowych.¹⁰³

Omawiając historię i ewolucję podatku od wartości dodanej, wskazać także należy, jak to już zostało w niniejszej pracy zasygnalizowane, iż w Polsce uregulowano prawnie kwestie dotyczące przedmiotowego podatku tuż po I wojnie światowej. Na terenach, które po zakończeniu działań wojennych przypadły Polsce, obowiązywały różne systemy prawne. Każdy z zaborców stosował własne przepisy z zakresu podatków. W 1920 r. nowe władze rozpoczęły zastępowanie ustawodawstwa państw zaborczych przepisami, które obowiązywałyby na terytorium II Rzeczypospolitej. W tym roku ujednoczono przepisy na obszarze zaboru rosyjskiego, wprowadzono znowelizowaną rosyjską ustawę o państwowym podatku przemysłowym z roku 1898, a następnie stosowanie jej przepisów rozciągnięto w 1921 r. na terytorium całego kraju.¹⁰⁴ Nowe polskie władze wprowadziły także opłatę stemplową, której przedmiotem opodatkowania była sprzedaż rozumiana jako odpłatne zbycie przedmiotu przez osobę zajmującą się sprzedażą zawodowo i samodzielnie w celach zarobkowych na rzecz osoby, która przedmiot ten nabyła w celu dalszego przerobienia lub

¹⁰² Dyrektywa Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (2006/112/EC).

¹⁰³ T. Famulska, *Teoretyczne i praktyczne...*, s. 46 i nast.

¹⁰⁴ Ustawa z dnia 6 lipca 1920 r. w przedmiocie ujednostajnienia na obszarze byłego zaboru rosyjskiego ustaw i rozporządzeń o podatku przemysłowym (Dz.U. Nr 66, poz. 437).

zbycia obliczonego na zysk. Podatek dotyczył obrotu przedmiotami zbytku, a opłata wynosiła 10% od ceny sprzedaży.¹⁰⁵

W roku 1923 przepisy dotyczące podatku przemysłowego zostały zastąpione nową ustawą¹⁰⁶. Podatek pobierany był od wszystkich przedsiębiorstw (z wyjątkiem zwolnionych) w formie przedpłaty przez nabywanie świadectw przemysłowych oraz dopłaty stanowiącej różnicę pomiędzy kwotą podatku a sumą przedpłaty. Podstawą opodatkowania był obrót osiągniany w miesiącu lub półroczu w zależności od tego do jakiej kategorii przedsiębiorcy zaliczany był podatnik. Stawka tego podatku wynosiła 2% lub 5%. Podatek stanowił dochód budżetu państwa. Początkowo ani podatek przemysłowy, ani opłata stemplowa nie obejmowały swoim zasięgiem górnośląskiej części województwa śląskiego, dopiero w roku 1925 stosowanie tych ustaw podatkowych rozciągnięto na te tereny.¹⁰⁷

W roku 1925 w życie weszła nowa ustawa o państwowym podatku przemysłowym¹⁰⁸. Zastąpiła ona zarówno wcześniejszą ustawę przemysłową, jak i opłatę stemplową. Nowy podatek obejmował handlowe, przemysłowe i inne obliczone na zysk przedsiębiorstwa, a także zajęcia przemysłowe i samodzielne wolne zajęcia zawodowe. Podstawą opodatkowania był obrót osiągnięty w każdym roku podatkowym. Pobierany był podobnie jak poprzednia wersja podatku przemysłowego w formie przedpłat – świadectw przemysłowych. Stawka podatkowa wynosiła od 1,2% do 6%. Podatek miał charakter państwowy, jednak udział w nim miały również jednostki samorządu terytorialnego w wysokości 17% wpływów, a także do 30% wpływów z tytułu świadectw przemysłowych i kart rejestracyjnych. W dniu 1 stycznia 1939 r. w życie weszła nowa ustawa o podatku obrotowym¹⁰⁹, zastępująca dotychczasową regulację dotyczącą podatku przemysłowego. Podstawą opodatkowania był obrót z tytułu zapłaty należności za spełnione świadczenie. Stawka podatku wynosiła w zależności od rodzaju działalności od 0,3 % do 6% obrotu.¹¹⁰

Po zakończeniu II wojny światowej w zakresie opodatkowania dalej obowiązywała ustawa z 1938 r., która została zmieniona dekretem Polskiego Komitetu Wyzwolenia Narodowego z 1944 r. Obowiązkiem podatkowym zostali objęci wszyscy świadczący usługi lub rzeczy niezależnie od formy organizacyjnej i własności. Podstawą opodatkowania był, tak

¹⁰⁵ S. Dolata, *Podstawy wiedzy o polskim systemie podatkowym*, Warszawa 2013, s. 209.

¹⁰⁶ Ustawa z dnia 14 maja 1923 r. w przedmiocie państwowego podatku przemysłowego (Dz.U. Nr 58, poz. 412).

¹⁰⁷ S. Dolata, *Podstawy wiedzy...* s. 209.

¹⁰⁸ Ustawa z dnia 15 lipca 1925 r. o państwowym podatku przemysłowym (Dz.U. Nr 79, poz. 550).

¹⁰⁹ Ustawa z dnia 4 maja 1938 r. o podatku obrotowym (Dz.U. Nr 34, poz. 292).

¹¹⁰ S. Dolata, *Podstawy wiedzy...* s. 209 i nast.

jak wcześniej, obrót. Stawki podatku były zróżnicowane, a do ich obniżania miał prawo Minister Skarbu. W początkowym okresie po zakończeniu II wojny światowej zmiany w zakresie podatków obrotowych polegały przede wszystkim na kontynuacji procesu scalenia podatku obrotowego, tzn. na sumowaniu stawek przewidzianych dla danego wyrobu, przypadających na różne fazy obrotu, w jakich miał dany wyrób uczestniczyć i pobierania go wyłącznie w jednej z faz obrotu. Dodatkowo dążono do włączenia do ogólnego podatku obrotowego akcyzy oraz opłat monopolowych.¹¹¹ W roku 1946 dotychczasowe przepisy dotyczące podatku obrotowego zastąpiono dekretem o podatku obrotowym¹¹². Kształt przyjętych tam rozwiązań był zbieżny z rozwiązaniami dotychczas obowiązującymi, chodziło głównie o zerwanie z tradycjami II Rzeczypospolitej. Podatek nadal pobierany był w formie opłat rejestracyjnych oraz od obrotu. Stawki podatku wynosiły od 1% do 8%.¹¹³

1 stycznia 1949 r. wszedł w życie nowy dekret o podatku obrotowym.¹¹⁴ Główna różnica pomiędzy nowym a wcześniejszym dekretem polegała na objęciu przez nowy akt prawny ulg podmiotowych zawartych dotychczas w ustawach szczególnych.¹¹⁵ W roku 1949 doszło też do formalnego zlikwidowania akcyzy i opłat monopolowych, wkomponowanych w konstrukcję podatku obrotowego.¹¹⁶

1 stycznia 1950 roku nastąpił podział na przedsiębiorstwa gospodarki uspołecznionej i nieuspołecznionej¹¹⁷. W zakresie przedsiębiorstw gospodarki uspołecznionej nowa regulacja zawierała tylko ogólne stwierdzenia, pozostawiając Radzie Ministrów prawo stanowienia szczegółowych uregulowań dotyczących tego podatku. Zmiana tego stanu rzeczy nastąpiła dopiero w 1982 r.¹¹⁸ Przedsiębiorstwa gospodarki nieuspołecznionej zostały objęte oddzielnym dekretem w 1951 r.¹¹⁹, który zawierał podstawowe regulacje dotyczące stawek podatku, ulg oraz zwolnień. Co istotne, podatek obrotowy obciążający podmioty gospodarki uspołecznionej był podatkiem jednofazowym (jednokrotnym). Najczęściej pobór podatku następował u wytwórcy, niezależnie od tego, w ilu fazach obrotu następnie on uczestniczył. Natomiast podmioty gospodarki nieuspołecznionej podlegały wielofazowemu podatkowi

¹¹¹ R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2016, s. 522.

¹¹² Dekret z dnia 21 grudnia 1945 r. o podatku obrotowym (Dz.U. z 1946 r., Nr 3, poz. 23).

¹¹³ S. Dolata, *Podstawy wiedzy...*, s. 209 i nast.

¹¹⁴ Dekret z dnia 25 października 1948 r. o podatku obrotowym (Dz.U. Nr 52, poz. 413).

¹¹⁵ S. Dolata, *Podstawy wiedzy...*, s. 211.

¹¹⁶ R. Mastalski, *Prawo podatkowe...*, s. 522.

¹¹⁷ Dekret z dnia 21 września 1950 r. o opodatkowaniu przedsiębiorstw gospodarki uspołecznionej (Dz.U. Nr 44, poz. 399).

¹¹⁸ Ustawa z dnia 26 lutego 1982 r. o opodatkowaniu jednostek gospodarki uspołecznionej (tekst jedn. Dz.U. Nr 7, poz. 55).

¹¹⁹ Dekret z dnia 26 października 1950 r. o podatku obrotowym (Dz.U. Nr 49, poz. 449).

obrotowemu brutto, czyli podatkowi, który obejmował każdą fazę obrotu, a dodatkowo przewidywał możliwości odliczenia podatku zapłaconego w poprzednich fazach obrotu.¹²⁰ Regulacja dotycząca przedsiębiorstw gospodarki nieuspołecznionej doczekała się zmiany dopiero po zmianie systemu tj. w roku 1993¹²¹.

Analizując i omawiając system podatkowy w Polsce wskazania wymaga również, iż równolegle - obok podatków obrotowych w II Rzeczypospolitej - funkcjonowały także inne podatki pośrednie, głównie akcyzy. Stanowiły one najczęściej spuściznę po krajach zaborczych. Z czasem dotychczasowe regulacje unifikowano poprzez wydawanie nowych ustaw. Wprowadzono akcyzę na piwa, wina, cukier, energię elektryczną, oleje mineralne, drożdże, kwas octowy. Także po wojnie akcyza była stosowaną formą opodatkowania przez nowe władze. W 1947 r. wydano dekret Prawo akcyzowe¹²², w którym rozproszone po wielu aktach prawnych regulacje dotyczące opodatkowania akcyzą różnych wyrobów zebrano w jednym akcie prawnym. Dekret Prawo akcyzowe uchylony został w roku 1949, a zagadnienia dotyczące podatku akcyzowego objęte zostały regulacjami podatku obrotowego. Do 1953 roku produkty należące do monopolu tytoniowego i spirytusowego nadal pozostawały objęte odrębnymi regulacjami. W późniejszym okresie także te wyroby zostały włączone do regulacji w zakresie podatku obrotowego. W takim kształcie uregulowanie tych zagadnień pozostało do 1993 r.¹²³

5 lipca 1993 r. weszła w Polsce w życie ustawa z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowym. Wprowadziła ona po raz pierwszy w Polsce opodatkowanie obrotu na zasadzie opodatkowania wartości dodanej. Podatek wprowadzony w 1993 r. zastąpił obowiązujący do tego czasu jednofazowy podatek obrotowy, który nie był wolny od wad. Jedną z największych była jego skomplikowana konstrukcja, o dużym zróżnicowaniu stawek – ok. 400 produktów było opodatkowanych innymi stawkami niż podstawowa, a obok podstawowej stawki funkcjonowało jeszcze 30 innych, które były wykorzystywane uznaniowo przez władze. Podatek wówczas obowiązujący zawierał w sobie akcyzę, a także pełnił funkcję dotowania produkcji. To wszystko powodowało, że system opodatkowania wymagał szybkiej naprawy po przeprowadzeniu przemian ustrojowych. Dodatkowo potrzebę zmian potęgowało dążenie do uczestnictwa w Unii Europejskiej.

¹²⁰ R. Mastalski, *Prawo podatkowe ...*, s. 522.

¹²¹ Ustawa z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 11, poz. 50 z późn. zm.).

¹²² Dekret z dnia 3 lutego 1947 r. - Prawo akcyzowe (Dz.U. Nr 29, poz. 122).

¹²³ S. Dolata, *Podstawy wiedzy....* s. 212.

Dążenia prounijne spowodowały, że wprowadzony w 1993 r. podatek swoją konstrukcją nawiązywał do systemu opodatkowania wartości dodanej obowiązującego w Unii Europejskiej, co było podejściem rewolucyjnym w tamtym czasie. Wyodrębniono z podatku obrotowego podatek akcyzowy. Nowa ustawa o VAT stała się punktem wyjścia do harmonizacji polskiego i europejskiego systemu podatkowego. W następnych latach, w związku z dążeniem do uczestnictwa w Unii Europejskiej, wprowadzano kolejne zmiany do ustawodawstwa w zakresie VAT w celu dostosowywania polskich regulacji do regulacji funkcjonujących w Unii Europejskiej.

W 2004 r., czyli w roku wejścia Polski do Unii Europejskiej, w celu ostatecznego wyeliminowania rozbieżności, z wyjątkiem tych, na które zgodziła się Unia Europejska w drodze negocjacji akcesyjnych z polskim rządem, wprowadzono nową ustawę o podatku od towarów i usług, która zaczęła obowiązywać z dniem akcesji Polski do Unii Europejskiej, tj. 1 maja 2004 r.

Przedstawienie rozwoju podatków pośrednich, w tym podatków obrotowych, służy ukazaniu znaczenia tej formy opodatkowania. Dodatkowo przedstawienie rozwoju podatków obrotowych i ewolucja w kierunku podatku od wartości dodanej ukazuje, iż podatek od wartości dodanej jest wynikiem wielu wieków doświadczeń. Powyższy rys historyczny pozwala także zrozumieć, że podatek od wartości dodanej, pomimo swej zawichości, a także podatności na oszustwa (o czym mowa w dalszej części pracy), jest rozwiązaniem, które spełnia dwa podstawowe zadania – funkcję fiskalną, ale nie wpływa w niekorzystny sposób na gospodarkę, a ponadto jest w znacznym stopniu przerzucalny. Powyższe sprawia, że postulaty głoszące konieczność zniesienia tego podatku, w obliczu doświadczeń historycznych, należy uznać za błędne¹²⁴.

¹²⁴ Taki pogląd przedstawiany jest m.in. przez pana dr. Krzysztofa Kaszubę, zob. Podatek obrotowy zamiast VAT, <https://naszdzienik.pl/ekonomia-gospodarka/185703,podatek-obrotowy-zamiast-vat.html>, [dostęp: 21.10.2017]; Najprostsze rozwiązanie? Likwidacja VAT, <https://naszdzienik.pl/ekonomia-finance/189825,najprostsze-rozwiazanie-likwidacja-vat.html> [dostęp: 20.10.2018]

3. Wspólnotowy system podatku od towarów i usług

3.1 Harmonizacja podatku od towarów i usług

Pojęcie harmonizacji podatków jest pojęciem, które nie jest definiowane w pełni jednolicie, jednakże w doktrynie prawa podatkowego przyjmuje się, że jest to proces, który służy ujednoczeniu podatków w różnych państwach najczęściej, w ramach jakiejś organizacji międzynarodowej.¹²⁵ Harmonizację rozumie się jako eliminację różnic pomiędzy systemami podatkowymi różnych państw poprzez ustalenie wspólnych zasad. Harmonizacja w takim rozumieniu nie polega na eliminowaniu systemów krajowych, a następnie zastąpieniu ich nowym, wspólnym systemem podatkowym¹²⁶. Pośród różnych definicji i pojęć procesu harmonizacji podatkowej możemy odnaleźć dwa ujęcia tego procesu. Jednym z nich jest ujęcie różnicujące, drugim zaś wyrównujące. W ramach procesu wyrównującego podmioty biorące udział w harmonizacji działają na rzecz wytworzenia wspólnego systemu podatkowego, natomiast w ujęciu różnicującym mamy do czynienia z sytuacją, w której podmioty biorące udział w tym procesie traktują swój system podatkowy jako narzędzie polityczne do realizacji wspólnych celów gospodarczych.¹²⁷ W ramach Unii Europejskiej mamy niewątpliwie do czynienia z procesem harmonizacji wyrównującej, w ramach której powstał system wypracowany wspólnie przez wszystkie uczestniczące w tym procesie państwa członkowskie. W ramach tego procesu różnice w systemach podatkowych pomiędzy państwami są redukowane przy pomocy skoordynowanych działań poszczególnych państw na szczeblu centralnym. Celem tak rozumianej harmonizacji jest najczęściej budowanie międzynarodowego ekonomicznego podmiotu poprzez realizację celów wspólnej polityki podatkowej. Pełną harmonizacją podatkową jest sytuacja, w której państwa biorące w niej udział posiadają tożsamy z pozostałymi państwami system podatkowy, tj. stosują takie same podatki w oparciu o takie same podstawy opodatkowania przy zastosowaniu takich samych

¹²⁵ M. Piłatowski; *Harmonizacja podatków w UE w dobie zmian gospodarczych*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego” 2012, nr 708.

¹²⁶ R. Tokarczyk, *Problemy harmonizacji polskiej kultury prawnej z kulturą prawną UE*, „Studia Europejskie” 2004, nr 3, s. 70.

¹²⁷ T. Hitiris, *European Community Economics*, London 2000, s. 6.

stawek podatków.¹²⁸ Jednocześnie należy zauważyć, że harmonizacja podatkowa w ramach Unii Europejskiej skutkuje takim ujednoczeniem systemów podatkowych w ramach Wspólnoty, które w efekcie spowodowało zniwelowanie barier podatkowych w przepływie towarów oraz usług w ramach Unii.

Mówiąc o harmonizacji systemów podatkowych, nie sposób nie spojrzeć na ten proces przez pryzmat suwerenności poszczególnych państw do stanowienia prawa podatkowego. Zgodnie z klasycznym ujęciem podmiotem, który odpowiada za tworzenie systemu podatkowego, jest państwo działające jako instytucja polityczna, która działa za pośrednictwem aparatu administracyjnego. Przez system podatkowy należy rozumieć ogół podatków funkcjonujących równolegle w ramach jednego państwa, który tworzy spójną i logiczną całość organizacyjną pod względem ekonomicznym oraz prawnym.¹²⁹

W dzisiejszych czasach coraz trudniej jest mówić o suwerenności podatkowej poszczególnych państw. Funkcjonująca w zglobalizowanym świecie sieć połączeń i współzależności oraz przepływu informacji sprawiają, że niezależność państw w ustalaniu elementów konstrukcyjnych podatków jest coraz bardziej ograniczana. Elementem, który dodatkowo ogranicza suwerenność państw, są porozumienia oraz umowy międzynarodowe, najczęściej dwustronne, niekiedy także wielostronne.¹³⁰

Wśród elementów ograniczających suwerenność podatkową państw wskazywane są cztery rodzaje czynników. Czynniki dobrowolne, które wynikają z chęci osiągnięcia przez państwa korzyści rynkowych. Państwa poprzez odpowiednie kształtowanie systemów podatkowych dążą do osiągnięcia jak największych korzyści gospodarczych, dzięki kształtowaniu odpowiednich zachowań przedsiębiorców bądź konsumentów, skłaniając ich np. do zwiększenia konsumpcji lub inwestycji, albo zwiększenia oszczędności. Innym rodzajem ograniczeń są ograniczenia wynikające z zawartych porozumień lub umów międzynarodowych. Do tych ograniczeń należy zaliczyć umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, które najczęściej są umowami dwustronnymi pomiędzy krajami, mającymi na celu umożliwić swobodny przepływ kapitału i pracy. Do takich ograniczeń zaliczyć można także porozumienia i umowy wielostronne, takie jak np. GATT (Układ Ogólny w sprawie Taryf Celnych i Handlu), mający na celu liberalizację handlu pomiędzy sygnatariuszami układu. Kolejnym trzecim rodzajem ograniczeń, są ograniczenia suwerenności narzucane z zewnątrz przez inne państwa. Ostatnią grupą ograniczeń są ograniczenia związane ze

¹²⁸ R. Lipniewicz, *Docelowy system VAT w Unii Europejskiej...*, s. 45.

¹²⁹ R. Mastalski, *Prawo podatkowe...*, s. 34.

¹³⁰ R. Lipniewicz, *Docelowy system VAT w Unii Europejskiej...*, s. 48.

zdolnością administracyjną. Ten rodzaj utraty suwerenności związany jest nie tyle z brakiem możliwości legislacyjnych, ile z brakiem możliwości skutecznego egzekwowania ustanowionego prawa. Brak możliwości może wynikać m.in. z braku mechanizmów współpracy z innymi państwami w zakresie wymiany informacji o podatnikach, nieudzielania informacji przez administracje lub instytucje innych państw, w których podmioty krajowe dokonują transakcji, które powinny podlegać opodatkowaniu zgodnie z prawem krajowym.¹³¹

W odniesieniu do harmonizacji podatkowej w ramach Unii Europejskiej, R. Tokarczyk dokonał jej podziału na harmonizację miękką i twardą. Harmonizacja twarda objawia się tym, że krajowe regulacje państw członkowskich muszą być zgodne z standardami obowiązującymi w ramach Unii Europejskiej zarówno w odniesieniu do treści tych norm, jak i sposobu ich stosowania. Ponadto podlegają one kontroli ze strony Komisji Europejskiej. Harmonizacja miękka również dąży do zbliżenia ze sobą ustawodawstw państw członkowskich, jednakże dzieje się to za pomocą zaleceń, które nie są kontrolowane w tak restrykcyjny sposób przez Komisję Europejską.¹³² W piśmiennictwie istnieją poglądy, iż harmonizacja podatkowa w ramach Unii Europejskiej może być wynikiem działań prawotwórczych na szczeblu centralnym Wspólnoty Europejskiej, które następnie są inkorporowane do porządków prawnych poszczególnych państw członkowskich. Harmonizacja może być także wynikiem działań poszczególnych państw członkowskich, które działając w wyniku własnej inicjatywy, zmieniają swój porządek prawny, kierują się przy tym regulacjami obowiązującymi w innych państwach UE. Inną możliwością jest harmonizacja mająca miejsce w wyniku procesów i zjawisk wynikających z nieformalnych nacisków, które wynikają z działań podejmowanych wspólnie przez państwa członkowskie.¹³³

Rozważając kwestie harmonizacji podatkowej, można zaobserwować różne jej formy: od harmonizacji minimalnej do totalnej. Harmonizacja minimalna stanowi jedynie minimalne standardy prawne, które powinny być stosowane przez państwa członkowskie, i tylko w minimalnym zakresie legislator unijny zobowiązuje państwa do stosowania w przepisach krajowych zharmonizowanych norm. W pozostałym zakresie pozwala państwom członkowskim na ustanawianie własnych norm prawnych, które jednakże nie mogą być sprzeczne z prawem Unii Europejskiej. W odniesieniu do harmonizacji totalnej należy wskazać, że przejawia się ona brakiem swobody legislacyjnej państw członkowskich. W

¹³¹ Ch.E. McLure Jr., *Globalization, Tax Rules and National Sovereignty*, "Bulletin for International Taxation" 2001, nr 8, s. 329-331.

¹³² R. Tokarczyk, *Problemy harmonizacji...*, s. 26.

¹³³ L. Oręziak, *Konkurencja podatkowa i harmonizacja podatków w ramach Unii Europejskiej. Implikacje dla Polski*, Warszawa 2007, s. 141.

praktyce oznacza to konieczność implementacji przepisów zawartych w dyrektywach Unii Europejskiej.¹³⁴

Mówiąc o harmonizacji systemów podatkowych, należy odnieść się także do pojęcia suwerenności podatkowej, która w dzisiejszej dobie coraz rzadziej wykorzystywana jest jako bariera przed zewnętrzną ingerencją w interesy państwa, a coraz częściej jest stosowana jako jeden z instrumentów tworzenia polityki gospodarczej. Państwa w tym samym czasie tracą część suwerenności w kształtowaniu systemu podatkowego, zyskując możliwość realizacji założeń politycznych i gospodarczych, np. poprzez uczestniczenie w projektach ponadnarodowych. Niekiedy wraz z utratą suwerenności zwiększa się efektywność fiskalna wynikająca ze wzmożonych wpływów budżetowych. Można mówić wówczas o suwerenności efektywnej, którą rozumie się jako rzeczywistą zdolność państwa do realizacji podatkowych wpływów budżetowych w miejsce formalnej niezależności państwa w zakresie projektowania, uchwalania i wykonywania budżetu.¹³⁵

Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej wielokrotnie podkreślał¹³⁶ prymat prawa unijnego ponad prawem krajowym państw członkowskich. W wyroku *Flaminio Costa*¹³⁷ Trybunał stwierdził, iż inaczej niż w przypadku zwyczajnych umów międzynarodowych Traktat EWG (TFUE) stworzył własny system prawny, który stał się integralną częścią systemu prawnego państw członkowskich Unii Europejskiej i który musi być stosowany przez sądy tych państw. Trybunał potwierdził w tym wyroku tezę, że powołując do życia na czas nieokreślony Wspólnotę (UE), posiadającą własne instytucje, osobowość i zdolność prawną oraz prawo występowania na arenie międzynarodowej, a zwłaszcza poprzez wyposażenie jej w rzeczywiste uprawnienia wynikające z ograniczenia suwerenności przez państwa członkowskie i przekazania kompetencji na rzecz Wspólnoty (UE), państwa członkowskie ograniczyły swoje suwerenne prawa, a tym samym stworzyły system prawny, który wiąże zarówno te państwa, jak i ich obywateli. Dodatkowo dokonany przez państwa członkowskie transfer praw i obowiązków z ich własnych systemów prawnych na rzecz

¹³⁴ J. Steiner, L. Woods, C. Twigg-Flesner, *EU Law*, Oxford 2009, s. 326-332.

¹³⁵ R. Lipniewicz, *Docelowy system VAT w Unii Europejskiej...*, s. 60.

¹³⁶ Zob. m.in.: wyrok TSUE z dnia 15 lipca 1964 r. w sprawie 6/64, Zb. Orz. 1964, s. 1141; wyrok TSUE z dnia 13 lutego 1969 r. w sprawie 14/68, Zb. Orz. 1969, s. 1; wyrok TSUE z dnia 17 grudnia 1970 r. w sprawie 11/70, Zb. Orz. 1970, s. 1125.; wyrok TSUE z dnia 11 stycznia 2000 r. w sprawie C-285/98, Lex nr 82688.

¹³⁷ Wyrok TSUE z dnia 15 lipca 1964 r. w sprawie 6/64, Zb. Orz. 1964, s. 1141.

wspólnotowego systemu prawnego skutkuje trwałym ograniczeniem ich praw suwerennych.¹³⁸

Proces integracji europejskiej prowadzi do dużych zmian w zakresie roli państwa jako podmiotu tworzącego system podatkowy na danym terytorium. Państwa członkowskie Unii Europejskiej utraciły część swojego faktycznego władztwa podatkowego, zachowując formalnie kompetencje do stanowienia prawa podatkowego i nakładania tym samym podatków, lecz nie są one w stanie efektywnie kontrolować realizacji założonej polityki podatkowej.¹³⁹

Wartym odnotowania, ze względu na swoją odmienność, jest pogląd, zgodnie z którym integracja europejska nie jest wyzbyciem się suwerenności, ale szansą na rozprzestrzenienie swojego systemu podatkowego na inne państwa członkowskie, bowiem państwa ograniczając swoją suwerenność, zyskują wpływ na politykę wewnętrzną innych państw członkowskich.¹⁴⁰ Stopień ograniczenia suwerenności państw w sytuacji ich międzynarodowej integracji gospodarczej zależy nie tylko od przekazanych funkcji na rzecz organizacji międzynarodowych, ale także od sprawności działań podejmowanych przez dyplomację danego państwa, skuteczności jego wewnętrznych rozwiązań systemowych, oraz w dużej mierze od siły i zakresu przewagi nad partnerami.¹⁴¹ Warto również zauważyć, że utrata przez państwo części suwerenności nie musi wiązać się bezpośrednio z gorszą sytuacją gospodarczą czy też słabszą siłą ekonomiczną. O podziale funkcji pomiędzy Unię Europejską a państwo członkowskie decyduje kryterium funkcjonalne. Integracja europejska obejmuje coraz to nowe aspekty i dziedziny życia społecznego, gospodarczego, a także politycznego, skupiając się coraz bardziej na kwestii porządku funkcjonalnego kosztem porządku terytorialnego.¹⁴²

W doktrynie prawa podatkowego podkreślana jest odmienność celów w odniesieniu do harmonizacji podatków bezpośrednich i pośrednich. Proces harmonizacji podatków pośrednich ma służyć znoszeniu barier w zakresie przepływu towarów i usług pomiędzy poszczególnymi państwami Unii Europejskiej. Podatki pośrednie obciążają bowiem czynności faktyczne i prawne, w wyniku których następuje przesunięcie towarów i usług w kolejnych fazach obrotu towarem lub usługą. Odmienną rolę odgrywa harmonizacja

¹³⁸ M. Bącal, D. Dominik-Ogińska, M. Militz, i T. Siennicki, *Zasada nadrzędności prawa unijnego*, [w:] *Zasady prawa unijnego w VAT*, 2013, Lex/el.

¹³⁹ R. Lipniewicz, *Docelowy system VAT w Unii Europejskiej...*, s. 57.

¹⁴⁰ R. Kostro, *W stronę doktryny integracyjnej*, [w:] *Integracja Europejska. Implikacje dla Polski*, J. Czaputowicz (red.), Kraków 1999, s. 87.

¹⁴¹ A. Z. Kamiński, *Suwerenność państwa polskiego w nowym układzie europejskim*, „Sprawy Międzynarodowe” 2003, nr 4, s. 252.

¹⁴² J. Czaputowicz, *Rola państwa w Unii Europejskiej*, Warszawa 2004, s. 28.

podatków bezpośrednich, których przedmiotem opodatkowania jest dochód podatnika. Podatki bezpośrednie odgrywają istotną rolę w kwestii wyboru miejsca do prowadzenia działalności gospodarczej przez przedsiębiorców. Celem harmonizacji w odniesieniu do tego rodzaju podatków jest eliminowanie negatywnego wpływu podatków bezpośrednich w odniesieniu do transgranicznych transferów kapitałów pomiędzy spółkami macierzystymi a mającymi siedzibę w innych państwach Unii Europejskiej podmiotami zależnymi od tych spółek.¹⁴³ Należy dodatkowo stwierdzić, iż podatki obrotowe, w tym VAT, wymagają dalej posuniętej harmonizacji w procesie budowy rynku wewnętrznego, przede wszystkim ze względu na to, że mają one wyraźnie zauważalny, a dodatkowo większy i bardziej bezpośredni wpływ na transakcje transgraniczne niż podatki dochodowe.¹⁴⁴

W przypadku procesu harmonizacji systemów podatkowych w ramach Unii Europejskiej częściej mamy do czynienia z działaniami na szczeblu centralnym w odniesieniu do harmonizacji podatków pośrednich, gdzie główną rolę odgrywają dyrektywy unijne, jak w przypadku podatku od wartości dodanej, czy też rozporządzenia Rady, jak w przypadku cel¹⁴⁵. W odniesieniu do podatków pośrednich mamy także do czynienia z harmonizacją totalną, polegającą na stosowaniu rozporządzeń unijnych w sposób bezpośredni, jak w przypadku unijnego kodeksu celnego, bądź na implementacji rozwiązań zawartych w dyrektywach, jak np. rozwiązań zawartych w dyrektywie VAT. W odniesieniu do podatków bezpośrednich o wiele większe znaczenie w ich harmonizacji odgrywa działanie poszczególnych państw członkowskich, które wzorują się na innych państwach członkowskich i samodzielnie zmieniają swój porządek prawny w celu osiągnięcia jak najlepszych efektów, a także w celu eliminowania negatywnych skutków regulacji prawnych, np. w zakresie podatków dochodowych, które powodują negatywne transfery transgraniczne, o których wyżej wspomniano. W przypadku podatków pośrednich możemy dodatkowo mówić o harmonizacji minimalnej, w przypadku której wiele swobody zostawiono państwom członkowskim w zakresie regulacji prawnych. W odniesieniu do podatków bezpośrednich możemy mówić raczej o koordynacji systemów podatkowych aniżeli ich harmonizacji. Pojęcia harmonizacji i koordynacji są niekiedy błędnie stosowane jako synonimy tego samego procesu, jednakże koordynacja nie zakłada dążenia do ujednoczenia systemów

¹⁴³ R. Kostro, *W stronę doktryny integracyjnej...*, s. 93.

¹⁴⁴ B. Brzeziński (red.), M. Kalinowski (red.), *Prawo podatkowe Wspólnoty Europejskiej*, Gdańsk 2006, s. 11 i nast.; J. de Goede, *Integracja europejska a prawo podatkowe*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2003, nr 1, s. 128.

¹⁴⁵ Unijny kodeks celny rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 952/2013 z dnia 9 października 2013 r.

podatkowych. Na koordynację systemów podatków pośrednich wskazują także instytucje unijne, m.in. Komisja Europejska w komunikacie do Rady, Parlamentu Europejskiego i Europejskiego Komitetu Ekonomiczno-Społecznego z dnia 19 grudnia 2006 r. - "Koordynowanie systemów podatków bezpośrednich w Państwach Członkowskich w ramach wspólnego rynku"¹⁴⁶. W odniesieniu do podatków dochodowych Komisja Europejska proponuje koordynację systemów podatkowych poszczególnych państw członkowskich, która miałaby polegać na zapewnieniu zgodności pomiędzy systemami poszczególnych państw, a także pomiędzy rozwiązaniami stosowanymi w różnych państwach członkowskich a Traktatem. Takie założenia Komisji wskazują, że celem instytucji unijnych nie jest wprowadzenie jednolitego systemu podatków bezpośrednich, który miałby na celu zastąpienie istniejących krajowych systemów podatkowych.¹⁴⁷ Należy jednocześnie zauważyć, że pełna standaryzacja krajowych systemów podatkowych w zakresie podatku od wartości dodanej również nie należy do założonych celów Unii Europejskiej.¹⁴⁸

Utworzenie Europejskiej Wspólnoty Węgla i Stali w roku 1952 spowodowało zbliżenie państw tworzących tę organizację międzynarodową. Kolejnym krokiem na drodze do integracji było podpisanie traktatów rzymskich w roku 1957. Na mocy jednego z traktatów utworzono Europejską Wspólnotę Gospodarczą (EWG). Traktat ustanawiający Europejską Wspólnotę Gospodarczą¹⁴⁹ można uznać za dokument, od którego rozpoczął się proces rozwijania współpracy gospodarczej w Europie, a także załączek harmonizacji podatków w państwach wchodzących w skład EWG. W art. 99 Traktatu ustanawiającego EWG wskazano, że państwa członkowskie uznają swoje polityki gospodarcze za przedmiot wspólnego zainteresowania, ponadto opracowywany miał być projekt ogólnych kierunków polityk gospodarczych państw członkowskich.

W ówczesnych systemach podatkowych państw członkowskich nie można było doszukiwać się wspólnych elementów konstrukcyjnych podatków pośrednich. Odmienne były chociażby tak podstawowe elementy jak podstawa opodatkowania. Stanowiło to znaczącą przeszkodę w integracji europejskiej i zapewnieniu instytucjom wspólnotowym właściwego

¹⁴⁶ Komunikat Komisji do Rady, Parlamentu Europejskiego i Europejskiego Komitetu Ekonomiczno-Społecznego z dnia 19 grudnia 2006 r. – Koordynowanie systemów podatków bezpośrednich w państwach członkowskich w ramach wspólnego rynku, (COM(2006) 823 wersja ostateczna – nieopublikowany w Dzienniku Urzędowym).
<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/TXT/HTML/?uri=LEGISSUM:l31058&from=PL> [dostęp z dnia: 02.05.2018 r.].

¹⁴⁷ R. Lipniewicz, *Docelowy system VAT w Unii Europejskiej...*, s. 48.

¹⁴⁸ W. Nykiel, *Zasady podatkowe*, [w:] W. Nykiel (red.), *Polskie prawo podatkowe. Podręcznik akademicki*, Warszawa 2015, s. 385.

¹⁴⁹ Traktat ustanawiający Europejską Wspólnotę Gospodarczą - 11957E/TXT.

finansowania.¹⁵⁰ Dodatkowo państwa członkowskie postanowiły osiągnąć cele polityczno-gospodarcze poprzez likwidację rozbieżności pomiędzy systemami podatku od wartości dodanej, które zakłócały warunki konkurencji wewnątrz krajowej i na poziomie wspólnotowym.

Na początku lat 60. XX wieku Komisja Europejska rozpoczęła prace nad systemem, który gwarantowałby neutralność podatkową dla przedsiębiorców dokonujących transakcji poza granicami własnego kraju, a ponadto system ten miał obejmować swoim zakresem całą konsumpcję na terenie Wspólnoty.¹⁵¹

W 1960 roku podjęto przygotowania do działań zmierzających w kierunku harmonizacji systemów podatkowych poszczególnych państw Wspólnoty. Powołano Komitet ds. Fiskalnych i Finansowych, którego zadaniem było wykonanie analiz w zakresie sprzeczności systemów podatkowych państw Wspólnoty z ideą harmonizacji. Komitet wydał rekomendację, zgodnie z którą należało doprowadzić do zniesienia kaskadowego opodatkowania obrotu w transakcjach transgranicznych i wprowadzić podatek od wartości dodanej w miejsce obowiązujących w poszczególnych państwach podatków obrotowych.¹⁵²

Wynikiem prac Komitetu ds. Fiskalnych i Finansowych, a zarazem pierwszym konkretnym krokiem w kierunku ujednoczenia systemów podatku VAT była I dyrektywa Rady 67/227/EWG z dnia 11 kwietnia 1967 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkowskich dotyczących podatków obrotowych¹⁵³. Podstawę prawną do uchwalenia tej dyrektywy stanowiły art. 93 oraz 94 TWE. Art. 93 TWE stanowił, iż Rada, stanowiąc jednomyślnie na wniosek Komisji i po konsultacji z Parlamentem Europejskim oraz Komitetem Ekonomiczno-Społecznym, uchwała przepisy dotyczące harmonizacji ustawodawstw odnoszących się do podatków obrotowych, akcyzy i innych podatków pośrednich w zakresie, w jakim harmonizacja ta jest niezbędna do zapewnienia ustanowienia i funkcjonowania rynku wewnętrznego. Dodatkowo zgodnie z art. 94 TWE Rada, stanowiąc jednomyślnie na wniosek Komisji i po konsultacji z Parlamentem Europejskim i Komitetem Ekonomiczno-Społecznym, uchwała dyrektywy w celu zbliżenia przepisów ustawowych, wykonawczych i administracyjnych państw członkowskich, które mają bezpośredni wpływ na ustanowienie lub funkcjonowanie wspólnego rynku. Jak zatem wynika z powyższych przepisów, Rada miała za zadanie uchwalanie przepisów, które

¹⁵⁰ A. Komar, *Systemy podatkowe krajów ...*, s. 103.

¹⁵¹ M. Wystrychowski, *Wewnątrzspółnotowe nabycie towarów...*, s. 42.

¹⁵² B.J.M. Terra, P.J. Wattel, *European Tax Law*, Alphen aan den Rijn 2008, s. 120.

¹⁵³ I dyrektywa Rady z dnia 11 kwietnia 1967 r. (67/227/EWG) (Dz. U. UE L Nr 71, str. 1301 z późn. zm.).

harmonizowałyby podatki obrotowe w państwach członkowskich, a także uchwalanie dyrektywy, które sprzyjałyby tworzeniu wspólnego rynku.

Wciąż istniejące w państwach Wspólnoty rozbieżności pomiędzy systemami podatkowymi powodowały trudności w obrocie pomiędzy tymi krajami. Wciąż nie było równego traktowania pomiędzy towarami krajowymi i zagranicznymi. Powodowało to dyskryminację małych i średnich przedsiębiorstw. Powszechne było także zjawisko kumulacji podatków, tj. dochodziło do naliczania podatku krajowego od podatku zapłaconego już za granicą, co dodatkowo obciążało przedsiębiorców, którzy dokonywali transakcji transgranicznych.¹⁵⁴

Podstawowym założeniem płynącym z I dyrektywy było zobowiązanie państw członkowskich EWG do zastąpienia krajowych podatków obrotowych wspólnym systemem podatku od wartości dodanej. W preambule I dyrektywy zaznaczono, że celem jej wprowadzenia jest utworzenie wspólnego rynku, którego cechy zbliżone byłyby do rynku krajowego, a zatem rynku, na którym panowałby wolny przepływ towarów i usług, gdzie nie byłoby barier podatkowych pomiędzy krajami członkowskimi. W dalszej części preambuły zaznaczono konieczność zmian w zakresie przepisów dotyczących podatków obrotowych w taki sposób, by przepisy te nie naruszały zasad konkurencji i nie utrudniały swobodnego przepływu towarów i usług. W preambule zauważono, że obowiązujące wówczas systemy krajowe podatków pośrednich nie spełniają wymogów do tego, by umożliwić tworzenie wspólnego rynku w ramach Europejskiej Wspólnoty Gospodarczej.

W preambule do I dyrektywy w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich dotyczących podatków obrotowych zawarto wiele wskazówek dotyczących kierunku, w którym powinny podążać poszczególne państwa w toku zmian w podatkach obrotowych. Wskazano między innymi na konieczność zniesienia wielofazowych podatków kaskadowych, które prowadziły do zaburzenia konkurencji. Zauważono również, że bardzo ważna jest prostota podatku i jego neutralność, a możliwe jest to tylko wtedy gdy podatek ma zastosowanie ogólne i jego zakres podmiotowy i przedmiotowy jest możliwie najszerszy. Ważne jest, by podatek ten obejmował wszystkie etapy produkcji i dystrybucji towarów, a także świadczenie usług.

Komisja zachęcała także państwa Wspólnoty do tego, by zakresem tego podatku objęły również handel detaliczny. Jednakże zdawano sobie sprawę z tego, że wprowadzanie podatku

¹⁵⁴ M. Garbowski, *Podatek VAT w transakcjach wewnątrzspółnotowych*, [w:] *Polityka podatkowa po wejściu Polski do Unii Europejskiej*, red. J. Sikorski, Białystok 2004, s. 97.

w odniesieniu do handlu detalicznego może mieć daleko idące konsekwencje w zakresie budżetów w odniesieniu do gospodarki oraz sfery socjalnej. Zauważono, że może to rodzić także sprzeciw społeczny oraz konsekwencje polityczne. Ze względu na powyższe Komisja zalecała stopniowe wprowadzanie zmian w zakresie tych podatków. Aby nie doprowadzić do załamania w tych dziedzinach, proponowano wprowadzanie wspólnego systemu w odniesieniu do handlu hurtowego, natomiast w zakresie handlu detalicznego zalecano wprowadzenie podatku uzupełniającego na etapie sprzedaży detalicznej.

W preambule podkreślono, że bardzo ważna jest neutralność podatków w zakresie konkurencji. Zaznaczono, że osiągnięta zostanie dzięki temu, że we wszystkich krajach zostanie wprowadzone obciążenie podobnych towarów takim samym podatkiem, bez względu na długość łańcucha dostaw. Ponadto w pierwszym etapie harmonizacji odstąpiono od harmonizacji stawek podatkowych oraz zwolnień.

W I dyrektywie trudno jest znaleźć konkretne rozwiązania, które miałyby za zadanie wdrożyć państwa członkowskie, jednakże wskazano kierunki rozwojowe, takie jak: powszechność podatku od wartości dodanej w odniesieniu do towarów i usług w możliwie najszerszym zakresie, naliczanie podatku przy każdej transakcji z prawem do odliczenia podatku zapłaconego na wcześniejszym etapie łańcucha dostaw, a także objęcie nim również handlu detalicznego.

Krokiem w kierunku stworzenia konkretnych rozwiązań legislacyjnych w zakresie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej było uchwalenie II dyrektywy¹⁵⁵, która określała podstawowe elementy konstrukcji wspólnotowego systemu podatku od wartości dodanej. Określono m.in., jakie rodzaje transakcji będą podlegały opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług, zakres terytorialny stosowania tego podatku, zaproponowano jakie miejsce będzie rozumiane poprzez miejsce dostawy, wskazano, które podmioty będą podlegały opodatkowaniu, określono stawki podatku, uregulowano, co będzie rozumiane pod pojęciem dostawy towarów, świadczeniem usług, importem oraz eksportem, określono zasady odliczania podatku naliczonego. Tym samym w wyniku uchwalenia II dyrektywy nakreślono ramy nowego systemu podatku od wartości dodanej, zbliżonego do tego, który obowiązuje obecnie, z tym że wcześniejszy system pozostawiał więcej swobody państwom członkowskim.

¹⁵⁵ II dyrektywa Rady z dnia 11 kwietnia 1967 r. w sprawie harmonizacji przepisów..., op. cit.

Rozwiązania przyjęte w II dyrektywie stanowiły podwaliny pod obecny system, w którym jedną z podstawowych zasad jest zasada przeznaczenia, która miała duży wpływ na regulacje dotyczące opodatkowania obrotu towarów i usług w transakcjach pomiędzy państwami członkowskimi Wspólnoty. W wyniku ukształtowania tej zasady konieczne stało się stworzenie systemu granicznych rozliczeń wyrównawczych.¹⁵⁶

Kolejną przesłanką do przyspieszenia prac nad stworzeniem systemu podatku od towarów i usług było wprowadzenie w 1970 r. przez Radę nowego systemu wpłat finansowych do budżetu Wspólnoty¹⁵⁷. Zgodnie z nowymi rozwiązaniami odstąpić miano od składek członkowskich od poszczególnych państw Wspólnoty na rzecz stworzenia systemu, w którym Wspólnoty Europejskie będą dysponowały własnymi zasobami. Zasoby własne pochodzić miały z ceł nakładanych na towary importowane spoza Wspólnoty, opłat wyrównawczych nakładanych na produkty rolne pochodzące spoza Wspólnoty oraz części wpływów z podatku od wartości dodanej, jednak w wysokości nie wyższej niż 1% jednolitej podstawy opodatkowania. System proponowany przez Radę miał opierać się na wpływach pochodzących od państw członkowskich obliczanych na podstawie wpływów poszczególnych państw z podatku VAT. Miało to zapewnić finansowanie Wspólnot na zasadach innych niż finansowanie typowej organizacji międzynarodowej. Zgodnie z intencją miało to zapewnić automatyczne wpływy Wspólnocie, bez konieczności akceptacji wysokości wpłat przez poszczególne państwa członkowskie. Zapewnienie takiego finansowania wymagało jednak wprowadzenia jednolitej podstawy wymiaru podatku lub większego stopnia harmonizacji podstawy opodatkowania, tak żeby pokrycie podatku we wszystkich państwach Wspólnoty było równoważne.¹⁵⁸

Pomimo podejmowanych kolejnych kroków ze strony instytucji Wspólnotowych opieszałość państw członkowskich oraz rozszerzenia Wspólnot Europejskich na nowe państwa europejskie, kolejny bardzo istotny krok na drodze harmonizacji podatku VAT został podjęty dopiero w 1973 r., kiedy to Komisja Europejska przedstawiła Radzie propozycje dotyczące VI dyrektywy w sprawie harmonizacji podatków obrotowych.

Uchwalenie VI dyrektywy w sprawie harmonizacji podatków obrotowych było krokiem naprzód w kierunku systemu, który funkcjonuje do dzisiaj. To rozwiązania, które zostały

¹⁵⁶ A. Komar, *Finanse a Wspólnoty...*, s. 46

¹⁵⁷ Council Decision of 21 April 1970 70/243/ECSC, EEC, Euratom on the replacement of financial contributions from Member States by the Communities' own resources (Dz. Urz. WE L 94 z 28.04.1970, s. 19).

¹⁵⁸ M. Wystrychowski, *Wewnątrzwspólnotowe...*, s. 46.

przyjęte w tej dyrektywie jako rozwiązania przejściowe, przetrwały wiele lat, a niemożność podjęcia decyzji ze względów politycznych, ale także organizacyjnych sprawiła, że rozwiązania te trwają nadal i nic nie zapowiada, by miało się to zmienić w najbliższym czasie, zwłaszcza, że rozwiązania te wymagają politycznej woli i jedności, której obecnie brakuje w Unii Europejskiej. Rozwiązania przyjęte w VI dyrektywie oraz ich ewolucja jest przedmiotem rozważań w dalszej części niniejszej pracy¹⁵⁹.

¹⁵⁹ Zob. rozdział II. 1.

3.2. Podstawowe zasady systemu VAT w Unii Europejskiej

3.2.1. Podmiot podatku

Przedstawione w niniejszym rozdziale elementy podatku od wartości dodanej w ujęciu wspólnotowym są istotne ze względu na omówioną wstępnie w poprzednim rozdziale, a rozwiniętą w następnych rozdziałach harmonizację podatku od wartości dodanej. Przedstawienie podstawowych elementów podatku na gruncie przepisów obowiązujących w ramach Unii Europejskiej oraz na gruncie polskiej ustawy VAT pozwala na zrozumienie podstawowych zasad opodatkowania podatkiem od wartości dodanej, a tym samym pozwoli na uchwycenie różnic pomiędzy podstawowymi zasadami opodatkowania podatkiem od wartości dodanej, a rozwiązaniami wynikającymi ze stosowania mechanizmu odwrotnego obciążenia podatkiem VAT.

Wskazanie podmiotu opodatkowania jest jedną z najważniejszych kwestii przy omawianiu konstrukcji podatku. W przypadku podatku od wartości dodanej należy zauważyć, że możliwe jest wskazanie podatnika rzeczywistego, który ponosi ekonomiczny ciężar podatku, zazwyczaj jest to odbiorca końcowy - konsument.¹⁶⁰ Można także wskazać podatnika formalnego, będącego podmiotem zobowiązanym do zapłacenia podatku, którego rzeczywisty ciężar ponosi osoba kupująca towar czy usługę. Niekiedy podmiotami formalnym i rzeczywistym jest ta sama osoba, częściej jednak są to dwie różne osoby.¹⁶¹ Podatnik formalny pełni w systemie podatku od wartości dodanej jedynie swoistą funkcję pośrednika – podatek jest pobierany nie od niego, tylko u niego.¹⁶² Podatnik formalny jest tym samym swego rodzaju poborcą podatku (ang. *tax collector*), który działa w interesie i na rzecz państwa. Dostawcy towarów lub usług są zobligowani do zapłaty podatku VAT, mimo że podatek ten, jako podatek obciążający konsumpcję, ponoszony jest ostatecznie przez odbiorcę

¹⁶⁰ T. Famulska, *Teoretyczne i praktyczne...*, s. 78.

¹⁶¹ W. Wójtowicz (red.), *Zarys finansów publicznych i prawa finansowego*, Warszawa 2002.

¹⁶² A. Biegalski, *Polska jurysdykcja...*, s. 202.

końcowego, tj. konsumenta.¹⁶³ W dalszej części pracy, omawiając podmiot podatku od wartości dodanej, mowa będzie o podmiocie w sensie formalnym.

W założeniu podatek od wartości dodanej jest podatkiem powszechnym, który obowiązuje na danym terytorium. Takie założenie ma swoje odzwierciedlenie w zakresie podmiotowym podatku. Definicja pojęcia podatnika ma kluczowe znaczenie dla zakresu opodatkowania. Zdefiniowanie pojęcia podatnika pozwala bowiem na wskazanie podmiotowego zakresu opodatkowania, natomiast określenie czynności podlegających opodatkowaniu wyznacza zakres przedmiotowy opodatkowania. Jest to istotne ze względu na to, że opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług mogą podlegać czynności, w przypadku których spełniony został zarówno podmiotowy, jak i przedmiotowy zakres opodatkowania, tzn. dokonano czynności określonej jako opodatkowana, która została jednocześnie wykonana przez podmiot posiadający cechę podatnika.¹⁶⁴ Podatnikami podatku od wartości dodanej w myśl polskiej ustawy o podatku od towarów i usług, zgodnie z przepisem art.15 tejże, są:

- podmioty, które wykonują samodzielnie działalność gospodarczą, bez względu na cel i rezultat tej działalności - do grupy tej zalicza się osoby fizyczne, osoby prawne oraz jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej;
- jednostki organizacyjne osoby prawnej (przy spełnieniu pewnych warunków);
- osoby fizyczne, które prowadzą wyłącznie gospodarstwo rolne, leśne lub rybackie i które złożą zgłoszenie rejestracyjne;
- organy władzy publicznej – w przypadku dokonania przez nie pewnych czynności.

W ustawie o podatku od towarów i usług konstrukcja podatnika została oderwana od pojęcia obowiązku podatkowego. Podatnik jest podmiotem, który prowadzi działalność gospodarczą, jednocześnie niekoniecznie musi wykonywać czynności podlegające opodatkowaniu, co wiązałoby się z podleganiem obowiązkowi podatkowemu. Podatnik w podatku od towarów i usług może podlegać, i zazwyczaj tak jest, obowiązkowi podatkowemu, ale nie jest to warunek konieczny dla posiadania takiego statusu. Tak zbudowana konstrukcja „podatnika” wynika głównie z tego, iż w prawie unijnym status podatnika jest traktowany przede wszystkim jako źródło uprawnień, a dodatkowo tylko implikujący obowiązki. Podatnik w unijnym systemie podatku od wartości dodanej jest przede wszystkim podmiotem mającym prawo do dokonywania odliczenia podatku, dopiero

¹⁶³ Wyrok TS UE z dnia 21 lutego 2008 r. w sprawie C-271/06 *Netto Supermarkt*, pkt 21, „Zbiór Orzeczeń Trybunału Sprawiedliwości i Sądu” 2008, nr 2, I-771.

¹⁶⁴ A. Bartosiewicz, *Art. 15. [w:] VAT. Komentarz*, wyd. XI., 2017, Lex/el.

w dalszej kolejności uważany jest za podmiot obowiązany do zapłaty podatku.¹⁶⁵ Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej podkreślał w wydanych wyrokach, iż sam fakt dokonania czynności przez podmiot zarejestrowany jako podatnik podatku od wartości dodanej nie oznacza, że podlega ona opodatkowaniu VAT, gdyż niewykluczone jest, że w danej transakcji sprzedawca nie występuje w tej właśnie roli.¹⁶⁶

Ponadto na podstawie art. 16 ustawy o VAT podatnikiem, któremu przysługuje prawo do odliczenia podatku naliczonego, jest dostawca nowych środków transportu. Z dniem 1 kwietnia 2013 r. zmieniono treść art. 16 ustawy o VAT poprzez dodanie słowa „okazjonalnie”, które ma za zadanie charakteryzować wewnątrzspółnotową dostawę nowego środka transportu, w wyniku której podmiot dokonujący dostawy staje się podatnikiem VAT. Natomiast częstotliwe dokonywanie takiego rodzaju transakcji świadczy o zorganizowanej działalności, co natomiast powoduje, że dokonujący takich transakcji staje się podatnikiem VAT na podstawie art. 15 ust. 1, tj. podmiotem prowadzącym działalność gospodarczą w rozumieniu przepisów o VAT.¹⁶⁷

Podstawową grupę podmiotów będących podatnikami podatku VAT stanowią podmioty, które wykonują samodzielnie działalność gospodarczą. Podatnikami podatku od towarów i usług mogą być podmioty niezależnie od formy organizacyjnoprawnej, a zatem mogą być to osoby prawne, jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej, a nawet jednostki, które pozbawione zostały przymiotu zdolności do czynności prawnej - z takim przypadkiem mamy do czynienia w odniesieniu do spółki cywilnej.¹⁶⁸

Za działalność gospodarczą zgodnie z ww. ustawą uważa się wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców, w tym podmiotów pozyskujących zasoby naturalne oraz rolników, a także działalność osób wykonujących wolne zawody. Działalność gospodarcza obejmuje w szczególności czynności polegające na wykorzystywaniu towarów lub wartości niematerialnych i prawnych w sposób ciągły dla celów zarobkowych. Z powyższego wynika jednoznacznie, że ustawodawca, w taki sposób definiując podatnika podatku, starał się zakresem podmiotowym objąć jak najszerszą grupę podmiotów przejawiających aktywność gospodarczą. Istotną kwestią jest to, że aby podmiot stał się podatnikiem podatku od wartości dodanej, nie zawsze musi być przedsiębiorcą na gruncie

¹⁶⁵ *Ibidem*.

¹⁶⁶ Wyrok TS UE z 4.10.1995 r., C-291/92, Finanzamt Uelzen przeciwko Dieter Armbricht, EU:C:1995:304; Lex nr 83885.

¹⁶⁷ J. Matarewicz, A. Piątkowska-Chmiel, *Art. 16*, [w:] *Ustawa o podatku od towarów i usług. Komentarz*, wyd. III, Lex/el, 2017.

¹⁶⁸ A. Kaźmierczyk, *Podatek od towarów...*, s. 34.

innych ustaw. Może zatem dojść do sytuacji, kiedy osoba, dokonując pewnych czynności będzie podatnikiem podatku VAT, nie będąc jednocześnie przedsiębiorcą na gruncie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych¹⁶⁹.

Z zakresu opodatkowania podatkiem od wartości dodanej wyłączono podmioty, które wykonują czynności opodatkowane w ramach stosunku pracy. Tak więc za podatnika nie uważa się podmiotu wykonującego działalność na rzecz innego podmiotu w sytuacji łącznego spełnienia trzech przesłanek, tj. gdy korzysta z infrastruktury i organizacji tego innego podmiotu, gdy nie ponosi ciężaru ekonomicznego działalności oraz nie ponosi odpowiedzialności wobec osób trzecich za szkody wyrządzone w związku ze swoją działalnością. Jako podmioty, które nie wykonują samodzielnie działalności gospodarczej, a przez to nie mogą być uznane za podatnika, wskazano także osoby fizyczne, które wykonują czynności osobiście, o ile osoby są związane ze zlecającym wykonanie czynności prawnymi więzami tworzącymi stosunek prawny pomiędzy zlecającym wykonanie czynności i wykonującym co do: warunków wykonania czynności, wynagrodzenia i odpowiedzialności zlecającego wobec osób trzecich. Chodzi tu zatem o czynności wykonywane w ramach umów cywilnoprawnych w ramach działalności wykonywanej osobiście, gdzie pojawiają się warunki charakterystyczne dla umowy o pracę.¹⁷⁰ Podatkowi VAT nie podlegają również twórcy i artyści, wykonawcy wynagradzani w formie honorariów za przekazanie lub udzielenie licencji do praw autorskich lub praw artystycznego wykonania albo ich wykonanie, o ile pomiędzy zlecającym a wykonującym te czynności powstaje stosunek prawny, który określa warunki wykonywania tych czynności, wynagrodzenie i odpowiedzialność zlecającego wykonanie tych czynności wobec osób trzecich. Jeżeli ww. warunki nie zostaną spełnione, wówczas np. artysta może być podatnikiem VAT, mimo że przenosi prawa autorskie na podmiot trzeci.¹⁷¹

Do 31 marca 2013 r. ustawa o podatku od towarów i usług przewidywała, że istotnym elementem pozwalającym na określenie, czy mamy do czynienia z działalnością gospodarczą na gruncie podatku od towarów i usług, była częstotliwość wykonywania czynności. Z definicji art. 15 ust. 2 ustawy o VAT wynikało, że prowadzeniem działalności jest również jednorazowe wykonanie czynności „w okolicznościach wskazujących na zamiar wykonywania czynności w sposób częstotliwy”. Obecnie ustawodawca nie posługuje się

¹⁶⁹ Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jedn. Dz.U. z 2018 r., poz. 1509 z późn. zm.).

¹⁷⁰ A. Kaźmierczyk, *Podatek od towarów...*, s. 38.

¹⁷¹ J. Matarewicz, *Art. 15, [w:] Ustawa o podatku od towarów i usług. Komentarz aktualizowany*, Lex/el, 2018.

wprost sformułowaniem „zamiar” i „w sposób częstotliwy”. Jednocześnie trudno jest nie odnieść się do tych pojęć, chcąc określić, czy działania podejmowane przez dany podmiot mają charakter wykonywania działalności gospodarczej. Dostawy towarów lub świadczenie usług można uznać za działalność gospodarczą wtedy, gdy w momencie ich dokonywania podatnik miał zamiar wykonywać takie czynności wielokrotnie, a towary lub materiały zostały nabyte w celu wykorzystania ich do działalności gospodarczej. Oczekiwana przyszła sprzedaż, a więc czynność będąca w sferze zamierzeń jest warunkiem, od którego uzależniona jest możliwość odliczenia podatku naliczonego. Natomiast to, czy podmiot faktycznie wykazuje zamiar wykonywania czynności opodatkowanych, zależy od okoliczności danej sprawy.¹⁷²

Ustawodawca, tworząc bardzo szeroki zakres podmiotowy podatku od towarów i usług, jednocześnie wprowadza daleko idące wyłączenia w katalogu zwolnień podmiotowych. Część tych zwolnień jest uzasadniona względami socjalnymi, inne mają uzasadnienie gospodarcze. Jak wskazywano we wcześniejszej części pracy, zbyt duża ilość zwolnień podmiotowych ma złe skutki w odniesieniu do mechanizmów, które mają funkcjonować w podatku od wartości dodanej. Pojawienie się w łańcuchu dostaw podmiotu zwolnionego zaburza zasadę odliczania podatku zapłaconego na wcześniejszym etapie, stwarza problem z jednokrotnością opodatkowania tym podatkiem towarów i usług. Stosowanie zbyt szerokiego katalogu takich zwolnień zaburza również równowagę na rynku. Obok podmiotów, które do ceny towaru czy usługi muszą doliczać podatek od towarów i usług, pojawiają się podmioty, które do sprzedawanych przez siebie usług tego podatku nie doliczają, przez co mogą proponować niższe ceny towarów i usług i być bardziej konkurencyjne na rynku.

Największa część podatników korzysta ze zwolnienia od podatku od towarów i usług, w związku z nieprzekraczaniem wyznaczonego przez ustawodawcę obrotu. Obecnie obowiązujący art. 113 ust. 1 ustawy o VAT określa próg obrotu na 200.000 zł, poniżej którego sprzedaż dokonywana przez podatników jest zwolniona z podatku. Limit ten przed rokiem 2017 był niższy i wynosił 150.000 zł, natomiast przed rokiem 2011 wynosił 50.000 zł, a przed rokiem 2008 wysokość progu wynosiła 10.000 euro. Tak więc należy zauważyć, że polski ustawodawca poszerzał wraz z upływem czasu zakres podmiotów podlegających temu zwolnieniu. Funkcjonowanie omawianego zwolnienia uzasadnione jest poziomem skomplikowania unormowań dotyczących podatku od wartości dodanej. Rozliczanie podatku

¹⁷² B. Rogalska, *Podatek od towarów i usług w budownictwie i obrocie nieruchomościami*, Warszawa 2016, s. 17.

od towarów i usług dla małych podmiotów jest zadaniem często przekraczającym możliwości samych przedsiębiorców, a skala prowadzonej działalności zazwyczaj nie pozwala na zatrudnienie profesjonalnego podmiotu, który prowadziłby ewidencję w zakresie prawidłowego rozliczania podatku VAT. Podobne rozwiązania dotyczące prawa do zwolnienia podmiotowego z podatku VAT drobnych przedsiębiorców obowiązują w niemal wszystkich krajach Unii Europejskiej. Możliwość wprowadzenia tego rodzaju zwolnienia przewiduje art. 285 VI dyrektywy VAT. Przepis ten określa limit obrotów uprawniający do zwolnienia na poziomie 5.000 euro, jednakże limit ten pozbawiony jest większego znaczenia. Jest to spowodowane tym, iż państwa członkowskie korzystając z możliwości utrzymania wysokości limitów obowiązujących w dniu wejścia w życie VI dyrektywy, a także możliwości ich podwyższania w celu urealniania wartości tych limitów, stosują bez wyjątku wyższe limity. Również państwa członkowskie, które przystąpiły do Unii Europejskiej 1 maja 2004 r., wynegocjowały dla siebie wyższe limity.¹⁷³

Charakterystyczną grupą podatników podatku VAT są osoby fizyczne, które prowadzą wyłącznie gospodarstwo rolne, leśne lub rybackie i które złożą zgłoszenie rejestracyjne. Podmioty te, aby stać się podatnikami VAT, muszą złożyć zgłoszenie rejestracyjne, bowiem do tej grupy podatników nie ma zastosowania zasada, zgodnie z którą podmiot staje się podatnikiem w momencie wykonania czynności podlegającej opodatkowaniu VAT niezależnie od faktu złożenia zgłoszenia. W przypadku braku zgłoszenia rejestracyjnego podmioty te będą traktowane jako specyficzna grupa podatników – rolnicy ryczałtowi. Rolnicy ryczałtowi są grupą podatników zwolnionych, tzn. nie przysługuje im prawo do odliczenia podatku naliczonego.¹⁷⁴

W tym miejscu należy zauważyć, że prawodawca wprowadza w ustawie dwa pojęcia podatników, tworząc w istocie dwie kategorie podatników podatku od towarów i usług: kategorię czynnych podatników podatku od towarów i usług oraz podatników zwolnionych. Podatnik czynny to podmiot, który dokonuje dostawy towarów i usług opodatkowanej podatkiem, a zarazem ma prawo do obniżenia podatku należnego o kwotę podatku naliczonego. Natomiast podatnicy zwolnieni to podmioty, których dotyczą zwolnienia tak z tytułu nieprzekroczenia obrotu (art.113 ustawy o VAT), jak też podatnicy korzystający ze zwolnienia podmiotowego – zwolnieni z powodu przynależności do danej grupy podmiotów,

¹⁷³ A. Bartosiewicz, *Art. 113, [w:] VAT. Komentarz*, wyd. XI, Lex/el, 2017.

¹⁷⁴ A. Kaźmierczyk, *Podatek od towarów ...*, s. 39.

bądź podmiotowo-przedmiotowego - wykonujący wyłącznie czynności zwolnione z podatku VAT. Za podatników zwolnionych uznaje się również rolników ryczałtowych.

Zgodnie z przepisami polskiej ustawy o podatku od towarów i usług za podatników nie uznaje się organów władzy publicznej oraz urzędów obsługujących te organy w zakresie realizowanych zadań nałożonych odrębnymi przepisami prawa, dla realizacji których zostały one powołane, z wyłączeniem czynności wykonywanych na podstawie zawartych umów cywilnoprawnych. Przyjęcie tego rozwiązania jest wynikiem implementacji dyrektywy VAT z 2006 r. Tym samym organy, takie jak organy administracji rządowej czy organy administracji samorządowej nie podlegają podatkowi VAT w zakresie realizowanych zadań nałożonych odrębnymi przepisami prawa, dla realizacji których zostały one powołane. Wnioskując *a contrario*, można twierdzić, że podmioty te będą podatnikami VAT z tytułu wykonywania czynności, które nie mieszczą się w zakresie wykonywania zadań, dla realizacji których zostały powołane bądź gdy - co prawda - mieszczą się w zakresie tych zadań, ale dokonują tego na podstawie umów cywilnoprawnych.¹⁷⁵

Przepisy VI dyrektywy VAT dają państwom członkowskim wprowadzenia modyfikacji zakresu pojęcia podatnika. Polska ustawa w zasadzie nie korzysta z żadnego z tych rozwiązań.

Po pierwsze, istnieje możliwość wprowadzenia tzw. grup podatkowych. Grupa taka traktowana jest jako jeden podatnik: składa jedno zeznanie podatkowe, transakcje dokonane wewnątrz grupy są neutralne podatkowo. W jednym z wyroków¹⁷⁶ TSUE uznał, że państwo członkowskie może uznać grupy osób niebędących podatnikami za podatników. Po drugie, istnieje możliwość uznawania za podatników niektórych podmiotów dokonujących jedynie sporadycznie czynności związanych z działalnością gospodarczą. Po trzecie, dopuszczalne jest nadanie statusu podatnika samodzielnym oddziałom (zakładom) osoby prawnej. Rozwiązanie tego rodzaju funkcjonuje np. w Wielkiej Brytanii.¹⁷⁷

¹⁷⁵ T. Famulska, *Teoretyczne i praktyczne...*, s. 86.

¹⁷⁶ Wyrok TSUE z dnia 9.04.2013 r., C-85/11, Komisja v. Irlandia, Zbiór Orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości i Sądu 2013, nr 4, I-217.

¹⁷⁷ A. Bartosiewicz, *Art. 15, [w:] VAT. Komentarz...*, op. cit.

3.2.2. Przedmiot opodatkowania

Obok podmiotu podatku istotnym elementem konstrukcyjnym podatku jest przedmiot opodatkowania. Mówiąc o przedmiocie opodatkowania podatkiem od towarów i usług nie sposób nie odnieść się do postulatu powszechności opodatkowania tym podatkiem wszystkich zdarzeń powodujących powstanie dodatniej wartości towaru lub usługi. Najważniejszą kwestią, od której należy zacząć rozważania, jest wskazanie, że podatek od towarów i usług jest podatkiem o charakterze terytorialnym, a zatem opodatkowane są nim zdarzenia, które miały miejsce na określonym terytorium - w przypadku Polski - mające miejsce na terytorium Polski bądź są traktowane tak, jakby na terytorium Polski miały miejsce. Od tak sformułowanej zasady istnieją dwa wyjątki. Opodatkowaniu podatkiem VAT w Polsce podlegają czynności faktycznie wykonane na terytorium innego kraju, ale w przypadku których ustawa wprowadza normy nakazujące przyjąć fikcję prawną, że miejscem świadczenia jest terytorium Rzeczypospolitej. Drugim wyjątkiem są zdarzenia, które co prawda zostały wykonane w kraju, ale ich opodatkowanie podatkiem VAT w Polsce jest tylko formalne, natomiast rzeczywiste opodatkowanie ma miejsce poza granicami kraju. Ta druga sytuacja odnosi się przykładowo do eksportu, który opodatkowany jest w Polsce stawką 0%.¹⁷⁸

Wiele trudności nastęrcza natomiast dokładne określenie miejsca świadczenia usługi, które uzależnione jest od tego, kto jest nabywcą usług, czy jest to osoba fizyczna nieprowadząca działalności gospodarczej, czy też przedsiębiorca. Jeżeli nabywcą jest przedsiębiorca, to miejscem świadczenia jest miejsce siedziby nabywcy usługi, natomiast w przypadku konsumenta istotne jest miejsce siedziby osoby świadczącej usługę. Ponadto od tak określonych generalnych zasad występuje cały szereg wyjątków. Wyjątki te dotyczą m.in. świadczenia usług transportowych bądź usług związanych z nieruchomościami.

Zdarzeniami, które zgodnie z art. 5 ustawy o podatku od towarów i usług są opodatkowane, są odpłatna dostawa towarów na terytorium kraju oraz odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju, wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów za wynagrodzeniem na terytorium kraju, wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów, eksport towarów oraz import towarów. Dodatkowo ustawodawca przewidział dwie sytuacje, w których występuje

¹⁷⁸ A. Kaźmierczyk, *Podatek od towarów...*, s. 57

obowiązek podatkowy. Są to: rozwiązanie spółki cywilnej i handlowej niemającej osobowości prawnej oraz zaprzestanie przez podatnika, o którym mowa w art. 15 ustawy, będącego osobą fizyczną, wykonywania czynności podlegających opodatkowaniu, obowiązany do zgłoszenia zaprzestania działalności naczelnikowi urzędu skarbowego, jeżeli nabył on lub wytworzył we własnym zakresie towary, które nie były przedmiotem dostawy towarów, a w stosunku do nich przysługiwało podatnikowi prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego z tytułu nabycia lub wytworzenia tych towarów.

Za towary zgodnie z ustawą o VAT uważa się rzeczy oraz ich części, jak również wszelkie postaci energii. Natomiast w odniesieniu do usług ustawodawca zawarł bardzo szeroką definicję świadczenia usług, wskazując, iż przez świadczenie usług, o którym mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1, rozumie się każde świadczenie na rzecz osoby fizycznej, osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej, które nie stanowi dostawy towarów w rozumieniu art. 7. Taka definicja sprawia, że wszystkie zdarzenia, które nie są wyraźnie wyłączone w ustawie spod jej obowiązywania, można zaliczyć albo do dostawy towarów, albo do świadczenia usług.

Podstawową czynnością, która podlega opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług jest odpłatna dostawa towarów na terytorium kraju, drugą z nich jest odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju. Czynności te, jak wskazano powyżej, są na gruncie przepisów ustawy o VAT względem siebie komplementarne, a zatem jeżeli coś nie jest dostawą towarów w rozumieniu przepisów ustawy o VAT, to jest świadczeniem usług w rozumieniu przepisów tejże. Ustawodawca konstruuje legalną definicję pojęcia „świadczenie usług”, „usługi” poprzez tworzenie tzw. definicji negatywnej rzonego pojęcia, wskazując w sposób generalny, iż usługą jest każde świadczenie, które nie jest dostawą towarów. Tym samym skonstatować należy, iż każde świadczenie wykonane w obrocie krajowym, które dokonane jest w ramach działalności gospodarczej, jest albo dostawą towarów, albo świadczeniem usług.¹⁷⁹

Ze względu na powyższe koniecznym staje się precyzyjne określenie, co ustawodawca uważa za dostawę towarów. W myśl przepisu art. 7 ustawy o VAT pod pojęciem dostawy rozumie się:

- 1) przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel;

¹⁷⁹ A. Kaźmierczyk, *Podatek od towarów...*, s. 62.

- 2) przeniesienie z nakazu organu władzy publicznej lub podmiotu działającego w imieniu takiego organu lub przeniesienie z mocy prawa, prawa własności towarów w zamian za odszkodowanie;
- 3) wydanie towarów na podstawie umowy dzierżawy, najmu, leasingu lub innej umowy o podobnym charakterze zawartej na czas określony lub umowy sprzedaży na warunkach odroczonej płatności, jeżeli umowa przewiduje, że w następstwie normalnych zdarzeń przewidzianych tą umową lub z chwilą zapłaty ostatniej raty prawo własności zostanie przeniesione;
- 4) wydanie towarów na podstawie umowy komisji: między komitentem a komisantem, jak również wydanie towarów przez komisarza osobie trzeciej;
- 5) wydanie towarów komitentowi przez komisarza na podstawie umowy komisji, jeżeli komisarz zobowiązany był do nabycia rzeczy na rachunek komitenta;
- 6) ustanowienie spółdzielczego lokatorskiego prawa do lokalu mieszkalnego, ustanowienie spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu oraz przekształcenie spółdzielczego lokatorskiego prawa do lokalu mieszkalnego na spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu, a także ustanowienie na rzecz członka spółdzielni mieszkaniowej odrębnej własności lokalu mieszkalnego lub lokalu o innym przeznaczeniu oraz przeniesienie na rzecz członka spółdzielni własności lokalu lub własności domu jednorodzinnego;
- 7) oddanie gruntów w użytkowanie wieczyste;
- 8) zbycie praw, o których mowa w pkt 6 i 7.

Najistotniejsze ze względu na tematykę niniejszej pracy wydaje się być rozumienie dostawy w ujęciu definicji tejże zawartej w punkcie pierwszym katalogu czynności przytoczonego powyżej, tj. jako przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel. Przed przystąpieniem do dalszych rozważań na temat pojęcia dostawy i zakresu tegoż, warto już na wstępie podkreślić, że zwrot „prawo do rozporządzania jak właściciel” nie jest tożsamy z prawem własności. Odpłatna dostawa towaru oznacza zatem nie tyle przeniesienie prawa własności w rozumieniu prawnym, ile przeniesienie władania jak właściciel, czyli władztwa ekonomicznego, co zbliżone wydaje się być do cywilnoprawnego pojęcia posiadania. Ważny w tym względzie jest aspekt ekonomiczny, a nie prawny takiej czynności. Za odpłatną dostawę towarów można uznać transakcję, w której pomiędzy dostawcą a nabywcą istnieje powiązanie prawne, fakt dokonania dostawy i zapłaty za nią pozostaje w bezpośrednim związku, otrzymane wynagrodzenie można określić w formie

pieniężnej. Najbardziej powszechną formą odpłatnej dostawy towarów jest sprzedaż towarów. Czynność ta znajduje unormowanie w kodeksie cywilnym jako umowa sprzedaży określona w art. 535 kodeksu cywilnego¹⁸⁰. Na podstawie umowy sprzedaży sprzedawca zobowiązuje się do przeniesienia własności rzeczy i wydania jej kupującemu, natomiast kupujący do odebrania rzeczy i zapłacenia sprzedawcy określonej ceny. Pod pojęciem sprzedaży objętej podatkiem od towarów i usług mieści się nie tylko umowa sprzedaży, ale także jej wszystkie formy, a zatem sprzedaż na raty, sprzedaż z zastrzeżeniem własności rzeczy sprzedanej, sprzedaż na próbę, sprzedaż wysyłkowa. Dodatkowo na równi ze sprzedażą ustawodawca na potrzeby podatku VAT traktuje umowę zamiany, która uregulowana jest w art. 603 kodeksu cywilnego. Ponadto jako sprzedaż ustawodawca traktuje aport (przeniesienie własności w formie wkładu niepieniężnego), gdy przedmiotem aportu są towary.¹⁸¹

Kolejną ważną kwestią w odniesieniu do przedmiotu opodatkowania jest odpłatność. Co do zasady bowiem tylko odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług oraz odpłatne wewnątrzspółnotowe nabycie towarów stanowi przedmiot opodatkowania. Poprzez odpłatność rozumieć należy zaś sytuację, w której w zamian za jakieś świadczenie otrzymywana jest jakaś kwota pieniędzy bądź ekwiwalent sumy wyrażonej w pieniądzu. Także zapłata w formie rzeczowej jest odpłatnością za towar lub usługę. Istotne jest to, by pomiędzy zapłatą a czynnością zachodził bezpośredni związek o charakterze przyczynowym.¹⁸²

Zasadą jest, że opodatkowaniu podlegają czynności odpłatne jednakże w ustawie występuje szereg wyjątków od niej. Opodatkowany jest import towarów rozumiany jako przywóz towarów na terytorium kraju z terytorium państwa trzeciego, niezależnie od tego, czy w wyniku tej transakcji sprzedającemu przysługuje zapłata za ten towar. Ustawodawca na równi z odpłatną dostawą towarów potraktował nieodpłatne przekazanie przez podatnika towarów należących do jego przedsiębiorstwa (art. 7 ust. 2 ustawy), a także nieodpłatne świadczenie usług, o którym mowa w art. 8 ust. 2 ustawy, tj. użycie towarów stanowiących część przedsiębiorstwa podatnika do celów innych niż działalność gospodarcza podatnika, w tym w szczególności do celów osobistych podatnika lub jego pracowników, w tym byłych pracowników, wspólników, udziałowców, akcjonariuszy, członków spółdzielni i ich domowników, członków organów stanowiących osób prawnych, członków stowarzyszenia,

¹⁸⁰ Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. - Kodeks cywilny (tekst jedn. Dz. U. z 2017 r. poz. 459 z późn. zm.).

¹⁸¹ E. Kosakowski, *Podatek od towarów i usług w 2013 roku. Konstrukcja i funkcjonowanie*, Warszawa 2013, s. 12.

¹⁸² A. Kaźmierczyk, *Podatek od towarów...*, s. 57.

jeżeli podatnikowi przysługiwało, w całości lub w części, prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego z tytułu nabycia, importu lub wytworzenia tych towarów lub ich części składowych bądź też nieodpłatne świadczenie usług na cele osobiste podatnika lub jego pracowników, w tym byłych pracowników, wspólników, udziałowców, akcjonariuszy, członków spółdzielni i ich domowników, członków organów stanowiących osób prawnych, członków stowarzyszenia oraz wszelkie inne nieodpłatne świadczenie usług do celów innych niż działalność gospodarcza podatnika. Pośród nieodpłatnych czynności, które podlegają opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług, ustawodawca wymienia przemieszczenie towarów przez podatnika podatku od wartości dodanej lub na jego rzecz, należących do tego podatnika, z terytorium państwa członkowskiego innego niż terytorium kraju, na terytorium kraju, rozumiane jako wewnątrzspółnotowe nabycie towarów (art. 11 ust. 1 ustawy o VAT), a także przemieszczenie przez podatnika, o którym mowa w art. 15, lub na jego rzecz towarów należących do jego przedsiębiorstwa z terytorium kraju na terytorium państwa członkowskiego innego niż terytorium kraju rozumiane jako wewnątrzspółnotowa dostawa towarów (art. 13 ust. 2 ustawy o VAT). Ostatnią czynnością nieodpłatną, która podlega opodatkowaniu na gruncie ustawy o VAT, jest czynność związana z zakończeniem działalności spółki cywilnej lub osobowej bądź zaprzestaniem wykonywania czynności opodatkowanych podatkiem VAT przez osobę fizyczną prowadzącą jednoosobową działalność gospodarczą.¹⁸³

Ustawodawca w art. 6 ustawy o podatku VAT wyłączył spod obowiązywania ustawy pewne rodzaje transakcji. Do tych transakcji zaliczone zostały: zbycie przedsiębiorstwa lub zorganizowanej części przedsiębiorstwa, a także czynności, które nie mogą być przedmiotem prawnie skutecznej umowy. W ustawie o VAT brak jest definicji przedsiębiorstwa, stąd należy posiłkować się definicją zawartą w kodeksie cywilnym w art. 55¹. I tak przez przedsiębiorstwo rozumie się zorganizowany zespół składników materialnych i niematerialnych przeznaczony do prowadzenia działalności gospodarczej. Za zorganizowaną część przedsiębiorstwa uważa się z kolei organizacyjnie i finansowo wyodrębniony w istniejącym przedsiębiorstwie zespół składników materialnych i niematerialnych (w tym zobowiązań) przeznaczony do realizacji określonych zadań gospodarczych, który zarazem mógłby stanowić niezależne przedsiębiorstwo samodzielnie realizujące te zadania. Natomiast za czynności, które nie mogą być przedmiotem prawnie skutecznej umowy, uważa się czynności, które są przez prawo zakazane (czyny zakazane przez kodeks karny) albo nie

¹⁸³ *Ibidem.*

mogą być przedmiotem umów, gdyż są sprzeczne z ustawą bądź zasadami współżycia społecznego, albo są karalne, a zatem nieważne z mocy prawa. Przykładem takich transakcji jest obrót towarami i usługami, które nie mogą być wprowadzone w sposób legalny na rynek, takimi jak narkotyki, przedmioty pochodzące z kradzieży czy organy ludzkie.¹⁸⁴

Istotną kwestią jest to, że z przedmiotu opodatkowania podatkiem VAT nie zostały wyłączone czynności nieskuteczne, tj. nieważne na gruncie prawa cywilnego. Ważne w takim przypadku jest to, aby czynności te odpowiadały co do istoty czynnościom wykonywanym w sposób skuteczny. Przykładem takiej nieskutecznej czynności, która będzie objęta opodatkowaniem podatkiem od towarów i usług, jest sprzedaż nieruchomości bez zachowania formy aktu notarialnego.¹⁸⁵

Jak już wcześniej zauważono, wszelkie czynności, jakie dokonywane są na terytorium kraju, mogą być uznane za dostawę towarów bądź świadczenie usług, a zatem uwzględniając powszechność opodatkowania podatkiem VAT, należałoby uznać, że każda czynność podlega temu podatkowi. Jednakże ustawodawca ze względów społecznych, o czym była już wcześniej mowa, wyłączył spod opodatkowania część transakcji. W ustawie o VAT ustawodawca w art. 43-44 oraz w art. 45-82 dokonał zwolnień przedmiotowych od podatku. Zwolnienia przedmiotowe są zwolnieniami, które dotyczą danego rodzaju transakcji niezależnie od podmiotu, jaki dokonuje takiej transakcji. Skutkiem braku obowiązku podatkowego z tytułu wykonania danej czynności zwolnionej jest brak możliwości odliczenia podatku naliczonego wynikającego z nabycia towarów i usług, które zostały wykorzystane do wykonania transakcji zwolnionej przedmiotowo. Zwolnienia przedmiotowe, które pojawiły się w polskiej ustawie o VAT, są zbieżne ze zwolnieniami, które obowiązują w większości krajów Unii Europejskiej. Co do zasady państwa członkowskie nie mają swobody w ustalaniu zwolnień przedmiotowych. Swoboda w tym zakresie jest bardzo ograniczona przez regulacje unijne. W ustawie o VAT funkcjonuje wiele zwolnień o charakterze przedmiotowym, w związku z czym wymienienie wszystkich jest niemożliwe i zbędne w poniższej pracy.¹⁸⁶ Wśród przykładowych zwolnień o charakterze przedmiotowym można wymienić takie czynności, jak:

- dostawa terenów niezabudowanych innych niż tereny budowlane;

¹⁸⁴ E. Kosakowski, *Podatek od towarów...*, s. 9.

¹⁸⁵ *Ibidem.*, s. 10.

¹⁸⁶ A. Kaźmierczyk, *Podatek od towarów...*, s. 61.

- powszechne usługi pocztowe świadczone przez operatora obowiązującego do świadczenia takich usług oraz dostawa towarów ściśle z tymi usługami związana;
- usługi w zakresie opieki medycznej, służące profilaktyce, zachowaniu, ratowaniu, przywracaniu i poprawie zdrowia oraz dostawa towarów i świadczenie usług ściśle z tymi usługami związane, wykonywane w ramach działalności leczniczej przez podmioty lecznicze;
- usługi opieki nad osobami niepełnosprawnymi, przewlekle chorymi lub osobami w podeszłym wieku, świadczone w miejscu ich zamieszkania przez podmioty inne niż wymienione w pkt 22 oraz dostawa towarów ściśle z tymi usługami związana;
- usługi prywatnego nauczania na poziomie przedszkolnym, podstawowym, gimnazjalnym, ponadgimnazjalnym i wyższym, świadczone przez nauczycieli;
- usługi udzielania kredytów lub pożyczek pieniężnych oraz usługi pośrednictwa w świadczeniu usług udzielania kredytów lub pożyczek pieniężnych, a także zarządzanie kredytami lub pożyczkami pieniężnymi przez kredytodawcę lub pożyczkodawcę;
- import rzeczy osobistego użytku osoby fizycznej przenoszącej miejsce zamieszkania z terytorium państwa trzeciego na terytorium kraju, jeżeli łącznie są spełnione następujące warunki:
 - a) rzeczy służyły do osobistego użytku tej osobie w miejscu zamieszkania na terytorium państwa trzeciego, z tym że towary nieprzeznaczone do konsumpcji musiały służyć do takiego użytku przez okres co najmniej 6 miesięcy przed dniem, w którym osoba ta przestała mieć miejsce zamieszkania na terytorium państwa trzeciego;
 - b) rzeczy będą używane na terytorium kraju do takiego samego celu, w jakim były używane na terytorium państwa trzeciego;
 - c) osoba fizyczna miała miejsce zamieszkania na terytorium państwa trzeciego nieprzerwanie przez okres co najmniej 12 miesięcy poprzedzających zmianę miejsca zamieszkania;
 - d) rzeczy te przez 12 miesięcy od dnia zgłoszenia do procedury dopuszczenia do obrotu nie mogą zostać oddane jako zabezpieczenie, sprzedane, wynajęte, użyczone, wdzierżawione lub w inny sposób odstąpione odpłatnie lub nieodpłatnie bez wcześniejszego poinformowania o tym organu celnego.

3.2.3. Stawka podatku

Kolejnym istotnym elementem konstrukcji podatku niezbędnym do ustalenia wysokości świadczenia podatkowego jest stawka podatku. Zgodnie z art. 217 Konstytucji RP stawka podatku musi być określona w drodze ustawy.¹⁸⁷ W odniesieniu do stawek należy wskazać, że polski ustawodawca nie ma całkowitej swobody w ich ustalaniu, o czym była już wcześniej mowa. W dyrektywach unijnych określone zostały bowiem podstawowe zasady dotyczące stawek podatku. W dyrektywie z 2006 r. wskazano, że każde z państw członkowskich musi stosować stawkę podstawową podatku nie niższą niż 15%. Dodatkowo uregulowano w niej, że w każdym państwie członkowskim mogą obowiązywać nie więcej niż dwie stawki obniżone, które nie mogą być niższe niż 5%. Stosowanie stawek obniżonych nie jest jednak pozostawione całkowicie gestii państw członkowskich. W dyrektywie określono, w stosunku do jakich transakcji stawki obniżone mogą być stosowane.¹⁸⁸

Stawki podatku mają charakter stały, a zatem pozostają na tym samym poziomie niezależnie od podstawy opodatkowania. Mogą być stawkami kwotowymi lub stosunkowymi (procentowymi, ułamkowymi, wielokrotnościowymi). Stawki procentowe mogą mieć charakter stawki stałej albo skali podatkowej. O stawce stałej mówimy wtedy, gdy jedna i ta sama stawka znajduje zastosowanie przy obliczaniu świadczenia podatkowego niezależnie od tego, jaka jest wielkość podstawy obliczenia podatku. Tę samą stawkę stosuje się wówczas w stosunku do wszystkich wartości podstawy opodatkowania. O opodatkowaniu proporcjonalnym mówimy wówczas, gdy występują te same stałe proporcje między wysokością świadczenia podatkowego a wielkością podstawy obliczenia podatku. Natomiast skala podatkowa jest zbiorem uporządkowanych rosnąco albo malejąco stawek procentowych, które znajdują zastosowanie do różnej wielkości podstawy opodatkowania.¹⁸⁹

W przypadku podatków obrotowych, a więc i w przypadku podatku od towarów i usług występują proporcjonalne stawki podatkowe. Wpływ na wysokość stawki w podatku od towarów i usług ma natomiast przedmiot podatku.¹⁹⁰ Stawki w podatku od towarów i usług są przypisane na stałe do poszczególnych towarów i usług. W chwili obecnej w Polsce obowiązują cztery stawki podatkowe. Stawka podstawowa wynosi 23%, obok niej

¹⁸⁷ H. Dzwonkowski (red.), *Prawo podatkowe*, Warszawa 2013, s. 16.

¹⁸⁸ A. Kaźmierczyk, *Podatek od towarów...*, s. 157.

¹⁸⁹ H. Dzwonkowski (red.), *Prawo podatkowe...*, s. 17.

¹⁹⁰ R. Mastalski, *Prawo podatkowe ...*, s. 562.

funkcjonują dwie stawki obniżone 5% i 8%, a także stawka preferencyjna 0%.¹⁹¹ Stawka 0% jest specyfiką podatku od towarów i usług, określana jest niekiedy w doktrynie jako stawka preferencyjna. Stanowi ona w swej istocie zwolnienie z prawem do odliczenia podatku naliczonego.¹⁹² Opodatkowaniu tą stawką podlega m.in. wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów oraz eksport, co wiąże się z zasadą opodatkowania w kraju przeznaczenia. Możliwość stosowania tej stawki zależy od spełnienia przez dostawcę towarów dodatkowych warunków.¹⁹³

W Polsce od momentu wprowadzenia podatku od towarów i usług do końca 2010 r. stawka podstawowa wynosiła 22%. Stawka podstawowa w wysokości 23% obowiązuje w Polsce od 1 stycznia 2011 r. Jest ona stawką tymczasową, która ma być obniżona docelowo do poziomu 22%.¹⁹⁴ Zgodnie z nowelizacją ustawy o VAT¹⁹⁵ od 1 stycznia 2019 r. do końca roku następującego po roku, dla którego wartość relacji, o której mowa w art. 38a pkt 4 ustawy o finansach publicznych¹⁹⁶ (kwoty długu publicznego pomniejszonej o kwotę wolnych środków służących finansowaniu potrzeb pożyczkowych budżetu państwa w kolejnym roku budżetowym, do produktu krajowego brutto), jest nie większa niż 43% oraz wartość, o której mowa w art. 112aa ust. 5 ustawy o finansach publicznych, jest nie mniejsza niż -6% podstawowa stawka podatku VAT ma wynosić 23%. Podstawowa stawka ma zastosowanie w odniesieniu do wszystkich czynności opodatkowanych podatkiem od towarów i usług, z wyjątkiem tych towarów i usług, które w wyraźny sposób zostały przez ustawodawcę objęte zastosowaniem niższej stawki podatkowej bądź też zwolnieniem. Zatem na gruncie przepisów ustawy o podatku od towarów i usług obowiązuje domniemanie stosowania stawki podstawowej. Aby w sposób prawidłowy określić, czy dany towar lub usługa jest objęta stawką podstawową, konieczne staje się odwołanie do klasyfikacji statystycznych. Obecnie obowiązującą klasyfikacją statystyczną, do której odwołuje się ustawa o VAT, jest Polska Klasyfikacja Wyrobów i Usług PKWiU z 2008 r.¹⁹⁷

Stawka obniżona 8% obowiązuje podobnie jak stawka podstawowa od 2011 r., zastąpiła ona na okres przejściowy stawkę 7%. Termin stosowania stawki obniżonej 8% zostało również wydłużone przez ustawę z dnia 22 listopada 2018 r. Stawka ta ma zastosowanie na

¹⁹¹ A. Kaźmierczyk, *Podatek od towarów...*, s. 157.

¹⁹² W. Wójtowicz (red.), *Prawo podatkowe*, Lublin 2000, s. 188.

¹⁹³ P. Smoleń (red.), *Prawo podatkowe*, Warszawa 2015, s. 313.

¹⁹⁴ R. Mastalski, *Prawo podatkowe...*, s. 565.

¹⁹⁵ Ustawa z dnia 22 listopada 2018 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług (Dz. U. poz. 2392).

¹⁹⁶ Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (tekst jedn. Dz. U. z 2017 r. poz. 2077 z późn. zm.).

¹⁹⁷ A. Kaźmierczyk, *Podatek od towarów...*, s. 160.

podstawie art. 41. ust. 2 ustawy o VAT. Towary i usługi, w stosunku do których zastosowanie znajduje obniżona stawka VAT, są wymienione w załączniku nr 3 do ustawy. Wśród tych towarów i usług możemy znaleźć te związane z gospodarką leśną i rolną, ochroną zdrowia, wyrobami spożywczymi, wydawnictwa. Dodatkowo stawka ta zgodnie z art. 41 ust. 12 ma zastosowanie do dostawy, budowy, remontu, modernizacji, termomodernizacji lub przebudowy obiektów budowlanych lub ich części zaliczonych do budownictwa objętego społecznym programem mieszkaniowym.¹⁹⁸ Przez budownictwo objęte społecznym programem mieszkaniowym zgodnie z art. 41 ust. 12a ustawy o podatku od towarów i usług rozumie się obiekty budownictwa mieszkaniowego lub ich części, z wyłączeniem lokali użytkowych, oraz lokale mieszkalne w budynkach niemieszkalnych sklasyfikowanych w Polskiej Klasyfikacji Obiektów Budowlanych w dziale 12, a także obiekty sklasyfikowane w Polskiej Klasyfikacji Obiektów Budowlanych w klasie ex 1264 - wyłącznie budynki instytucji ochrony zdrowia świadczących usługi zakwaterowania z opieką lekarską i pielęgniarską, zwłaszcza dla ludzi starszych i niepełnosprawnych, z wyjątkiem budynków mieszkalnych jednorodzinnych, których powierzchnia użytkowa przekracza 300 m² oraz lokali mieszkalnych, których powierzchnia użytkowa przekracza 150 m².

Od 2011 roku nie funkcjonuje już stawka 3%, zastąpiła ją obniżona stawka 5%. Jednakże zmiana stawki z 3% na 5%, nie była tak prosta jak w przypadku stawek 8% i 23%. Wraz ze zmianą stawki nie wszystkie towary objęte dotychczas stawką 3% zostały objęte stawką 5%. Od 2011 roku dodano do ustawy VAT załącznik nr 10 - wymieniono tam towary i usługi objęte obniżoną 5% stawką VAT, wśród których znalazły się przede wszystkim towary spożywcze, zwierzęta, warzywa i owoce, a także książki i czasopisma. Problematyczną kwestią jest to, że towary wymienione w załączniku nr 10 do ustawy niekiedy są zbieżne z tymi wymienionymi w załączniku nr 3. Powstaje wówczas wątpliwość, którą stawkę powinno się zastosować? W takiej sytuacji zastosowanie znajduje niższa stawka VAT. Należy jednak zwracać uwagę na drobne różnice występujące pomiędzy wymienionymi tam usługami i towarami, które najczęściej są nieznaczne i łatwo może dojść do pomyłki przy określaniu właściwej stawki.¹⁹⁹

W ustawie o VAT ustawodawca przewidział dwie szczególne stawki podatku VAT - stawki zryczałtowane. Zryczałtowany podatek VAT dotyczy taksówkarzy oraz rolników. W przypadku taksówkarzy stawka zryczałtowanego podatku wynosi 4%. Aby móc

¹⁹⁸ R. Mastalski, *Prawo podatkowe...*, s. 566.

¹⁹⁹ A. Kaźmierczyk, *Podatek od towarów...*, s. 160.

korzystać ze zryczałtowanej stawki 4% konieczne jest zawiadomienie naczelnika urzędu skarbowego o chęci korzystania z tej formy opodatkowania. Osoby, które wybiorą taką formę opodatkowania, mogą prowadzić uproszczoną ewidencję, muszą składać jednak deklarację VAT-12 za okresy miesięczne, do 25 dnia następnego miesiąca za dany miesiąc. Innym następstwem wyboru tej formy rozliczania podatku VAT jest brak możliwości odliczania podatku VAT z faktur zakupowych. Metoda ta w założeniu polega na tym, że podatnik płaci niższy 4% podatek od obrotu, jednakże nie może go pomniejszać o kwotę podatku naliczonego.²⁰⁰ Natomiast w odniesieniu do rolników ustawa o VAT w art. 115-117 wprowadza regulacje, które w założeniu pozwalają uzyskać zwrot podatku, który zapłacili za materiały wykorzystywane do produkcji rolnej. Rolnik ryczałtowy zwolniony jest z obowiązku prowadzenia ewidencji, wystawienia faktur. Jednocześnie rolnicy nie mają prawa odliczyć podatku naliczonego na fakturach dokumentujących zakup materiałów. Podatnicy mają prawo do rezygnacji z podatku ryczałtowego i przejścia na zasady ogólne. Konstrukcja tej formy opodatkowania rolników jest zgoła odmienna od tej stosowanej w przypadku taksówkarzy. Rolnik ryczałtowy, sprzedając swoje towary na rzecz czynnego podatnika podatku od towarów i usług, otrzymuje zwrot podatku VAT. A zatem czynny podatnik VAT, kupując towary od rolnika ryczałtowego, dolicza do ceny towaru 7% podatku VAT, który następnie zostanie przez niego odzyskany. W ten sposób rolnik ryczałtowy otrzymuje niejako rekompensatę, zwrot części podatku VAT, który zapłacił przy zakupie materiałów oraz innych towarów, w stosunku do których nie przysługiwało mu prawo do odliczenia podatku naliczonego.²⁰¹

Ostatnią stawką jaka występuje w ustawie, jest stawka 0%. Znajduje ona głównie zastosowanie w stosunku do wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów oraz eksportu towarów, o ile w jednym, jak i drugim przypadku podatnik jest w stanie udowodnić, że towar przez niego sprzedany opuścił terytorium kraju. Ponadto stawkę 0% stosuje się w przypadku towarów i usług określonych w art. 83 ustawy. W katalogu czynności oraz towarów mowa jest między innymi o dostawie sprzętu komputerowego dla placówek oświatowych, o usługach transportu międzynarodowego, dostawach sprzętu morskiego i lotniczego.²⁰²

Za eksport, zgodnie z ustawą, rozumie się potwierdzony przez urząd celny określony w przepisach celnych wywóz towarów z terytorium kraju poza terytorium Unii Europejskiej w wykonaniu dostawy towarów, jeżeli wywóz dokonywany jest przez dostawcę lub na jego

²⁰⁰ E. Sokołowska-Strug (red.), *Leksykon VAT*, Warszawa 2014, s. 1309.

²⁰¹ A. Kaźmierczyk, *Podatek od towarów...*, s. 161 i nast.

²⁰² P. Smoleń, *Prawo podatkowe...*, s. 314.

rzecz (eksport bezpośredni) bądź przez nabywcę mającego siedzibę poza terytorium kraju lub na jego rzecz (eksport pośredni).²⁰³ W przypadku eksportu bezpośredniego stawkę 0% podatnik może zastosować, o ile przed upływem terminu do złożenia deklaracji podatkowej za dany okres rozliczeniowy otrzyma dokument potwierdzający wywóz towaru poza terytorium Unii Europejskiej. Dokumentem potwierdzającym wywóz, o którym mowa powyżej, jest w szczególności:

- dokument w formie elektronicznej otrzymany z systemu teleinformatycznego służącego do obsługi zgłoszeń wywozowych albo potwierdzony przez urząd celny wydruk tego dokumentu;
- dokument w formie elektronicznej pochodzący z systemu teleinformatycznego służącego do obsługi zgłoszeń wywozowych, otrzymany poza tym systemem, jeżeli zapewniona jest jego autentyczność;
- zgłoszenie wywozowe w formie papierowej złożone poza systemem teleinformatycznym służącym do obsługi zgłoszeń wywozowych albo jego kopia potwierdzona przez urząd celny.

Jeżeli podatnik nie otrzymał żadnego z tych dokumentów w ww. terminie, to nie wykazuje wówczas tej transakcji, lecz wykaże ją w okresie następnym, gdy otrzyma dokument potwierdzający wywóz. Jeżeli podatnik nie otrzyma takiego dokumentu w terminie złożenia deklaracji podatkowej za okres następny po okresie, w którym dokonał sprzedaży, wówczas będzie zobowiązany do zastosowania stawki podatku, jaką stosuje się w odniesieniu do towarów sprzedawanych w Polsce. Natomiast późniejsze otrzymanie dokumentu celnego upoważnia do skorygowania podatku należnego w rozliczeniu za okres, w którym podatnik otrzyma taki dokument, bez obowiązku korygowania deklaracji za okres, w którym miała miejsce odstawa towaru.²⁰⁴

W odniesieniu do wewnątrzspółnotowej dostawy towarów należy wskazać, że może do niej dość tylko pomiędzy określonymi podmiotami, a mianowicie nabywcą towaru musi być podatnik VAT, który posiada właściwy i ważny numer identyfikacyjny dla transakcji wewnątrzspółnotowych nadany mu przez właściwe dla niego państwo członkowskie. Kolejnym wymogiem dotyczącym możliwości stosowania stawki 0% jest konieczność posiadania przez podatnika dokonującego dostawy towarów odpowiedniej dokumentacji. Warunki dotyczące dokumentacji są zbliżone do tych, które dotyczą eksportu towarów, z

²⁰³ *Ibidem.*, s. 305.

²⁰⁴ T. Michalik, *VAT Komentarz...*, s. 629.

drobnymi różnicami. Konieczne jest, aby dokonujący dostawy do dnia złożenia deklaracji posiadał dokumenty potwierdzające wywóz towarów poza terytorium kraju i odbiór tych towarów na terytorium państwa przeznaczenia.²⁰⁵ Dokumentami potwierdzającymi wywóz są dokumenty, jeżeli łącznie potwierdzają dostarczenie towarów będących przedmiotem wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów do nabywcy znajdującego się na terytorium państwa członkowskiego innym niż terytorium kraju:

- dokumenty przewozowe otrzymane od przewoźnika (spedytora) odpowiedzialnego za wywóz towarów z terytorium kraju, z których jednoznacznie wynika, że towary zostały dostarczone do miejsca ich przeznaczenia na terytorium państwa członkowskiego inne niż terytorium kraju - w przypadku gdy przewóz towarów jest zlecany przewoźnikowi (spedytorowi);
- specyfikacja poszczególnych sztuk ładunku.²⁰⁶

Konieczne jest także złożenie przez podatnika dokonującego dostawy towarów deklaracji VAT-UE. W sytuacji, gdy podatnik przed upływem terminu do złożenia deklaracji podatkowej za dany okres rozliczeniowy nie posiada w swojej dokumentacji dowodów, że towary będące przedmiotem wewnątrzwspólnotowej dostawy zostały wywiezione z terytorium kraju i dostarczone do nabywcy na terytorium państwa członkowskiego inne niż terytorium kraju:

- przy rozliczeniu za okresy kwartalne - podatnik nie wykazuje tej dostawy w ewidencji, za ten okres; podatnik wykazuje tę dostawę w następnym okresie rozliczeniowym ze stawką właściwą dla dostawy danego towaru na terytorium kraju, jeżeli przed upływem terminu do złożenia deklaracji podatkowej za ten następny okres rozliczeniowy nie posiada dowodów potwierdzających wywóz tych towarów;
- przy rozliczeniu w okresach miesięcznych - podatnik nie wykazuje tej dostawy w ewidencji za ten okres; podatnik wykazuje tę dostawę w ewidencji za kolejny po następnym okresie rozliczeniowym okres rozliczeniowy ze stawką właściwą dla dostawy danego towaru na terytorium kraju, jeżeli przed upływem terminu do złożenia deklaracji podatkowej za ten kolejny po następnym okresie rozliczeniowym okres rozliczeniowy nie posiada dowodów potwierdzających wywóz tych towarów.

²⁰⁵ P. Smoleń, *Prawo podatkowe...*, s. 306 i nast.

²⁰⁶ E. Sokołowska-Strug, *Leksykon VAT...*, s. 1576.

Późniejsze otrzymanie dowodów potwierdzających wywóz towarów poza terytorium kraju i ich odbiór przez kontrahenta upoważnia podatnika do wykazania wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów ze stawką 0% w ewidencji za okres rozliczeniowy, w którym dostawa ta została dokonana, i dokonania korekty deklaracji podatkowej oraz odpowiednio informacji podsumowującej – VAT-UE.²⁰⁷

²⁰⁷ T. Michalik, *VAT, Komentarz...*, s. 645.

3.2.4. Zasada odliczania i naliczania podatku

Cechą typową dla funkcjonowania podatku od towarów i usług jest jego neutralność. Wartość towaru lub usługi jest równa wartości dodanej we wszystkich składających się na powstanie danego dobra fazach obrotu gospodarczego. Z tego też wynika, że wysokość podatku obciążającego dane dobro, a w rzeczywistości ostatniego nabywcę - konsumenta, jest równa sumie jaką uściły kolejno występujące w łańcuchu dostaw podmioty. Sprawność funkcjonowania podatku od wartości dodanej uzależniona jest od zastosowanej metody jego ustalania na poszczególnych etapach wytwarzania danego dobra. W teorii podatków wyróżniane są zasadniczo cztery metody określania podatku VAT²⁰⁸.

Pierwszą metodą jest metoda dodawania bezpośrednia. W tej metodzie podstawę opodatkowania ustala się poprzez zsumowanie elementów tworzących wartość dodaną w rozumieniu ekonomicznym, a zatem sumując dochód brutto, płace, odsetki, opłaty licencyjne itp. Podatek wedle tej metody oblicza się przez pomnożenie ustalonej wartości dodanej przez stawkę podatkową. W drugiej metodzie, nazywanej metodą dodawania pośrednią, nie oblicza się w niej wartości dodanej, lecz sumuje się podatek od składników ją tworzących. Kolejną metodą jest metoda odejmowania bezpośrednia. Podstawę opodatkowania ustala się przez odjęcie od sumy wartości sprzedaży w danym okresie wartości zakupów, które były w tym okresie dokonane. Podatek w tej metodzie obliczony jest jako obliczona wartość dodana przemnożona przez stawkę podatkową. Ostatnią, czwartą metodą, jest metoda odejmowania pośrednia. Podatek w tej metodzie ustala się, odejmując od podatku od całkowitej sprzedaży w danym okresie podatek od zakupów dokonanych w tym okresie. Dwie pierwsze metody dodawania nawiązują do określenia wartości dodanej jako sumy wynagrodzeń wszystkich czynników produkcji, które zostały wykorzystane do tworzenia nowej wartości. Te sposoby obliczania podatku mają walor jedynie teoretyczny, nigdy w praktyce nie były wykorzystywane. Metoda odejmowania bezpośredniego nazywana jest także metodą uprzedniego obliczenia obrotu. Ze względu na swoje wady została zastąpiona metodą odejmowania pośredniego, która z kolei nazywana jest najczęściej metodą fakturową. Zaletą metody fakturowej jest to, że nie jest oparta na księgach rachunkowych. Rachunkowość przy

²⁰⁸ A. Tait, *Value Added Tax, International practice and problems*, Washington D.C. 1988, s. 4-6.

zastosowaniu tej metody jest prowadzona w innych celach niż obliczanie podatku VAT. Metoda fakturowa ma także atut w postaci tego, że sama stwarza możliwość kontroli.²⁰⁹

W literaturze przedmiotu powyżej przedstawiony podział bywa upraszczany i wskazywane są trzy metody obliczania podatku od wartości dodanej – *credit invoice method* (metoda fakturowa), *subtraction method* (metoda odejmowania) oraz *addition method* (metoda dodawania). W przypadku pierwszej metody podatek przypadający do zapłaty obliczany jest przy zastosowaniu trójstopniowej procedury. W pierwszym kroku podatnik oblicza sumę kwot podatku należnego wykazanego na fakturach wynikających z dokonanej sprzedaży, następnie sumę kwot podatku naliczonego wynikającego z faktur związanych z dokonanymi zakupami. W ostatnim kroku różnica pomiędzy obliczonymi wcześniej dwiema wartościami stanowi kwotę podatku do zapłaty. Druga z metod polega na tym, że podatnik oblicza podatek przez odjęcie kosztów opodatkowanych zakupów od sprzedaży, mnożąc następnie wynik przez właściwą stawkę podatku. Metoda dodawania charakteryzuje się tym, że podatnik oblicza podatek przez zliczenie sumy wydatków o charakterze niepodatkowym, np. płace i zyski, a następnie mnoży ją przez określoną stawkę.²¹⁰

W praktyce to właśnie metoda fakturowa jest najczęściej stosowaną metodą obliczania podatku VAT. Funkcjonowanie podatku od towarów i usług w myśl tej metody polega na tym, że w każdej fazie obrotu dla danego okresu rozliczeniowego ustala się:

- podatek należny – podatek od sprzedaży w danej fazie (określany na podstawie faktur sprzedaży lub dokumentów celnych w przypadku importu towarów);
- podatek naliczony – podatek zapłacony we wcześniejszych fazach obrotu przez inne podmioty (określa się go na podstawie faktur zakupu);
- podatek podlegający wpłacie na rachunek urzędu skarbowego, który stanowi różnicę pomiędzy podatkiem należnym a podatkiem naliczonym.²¹¹

W niektórych sytuacjach wartość podatku naliczonego może przewyższać wartość podatku należnego. Wówczas zamiast podatku do zapłaty powstaje nadwyżka podatku naliczonego nad należnym, która z kolei podlega zwrotowi na rachunek podatnika bądź może zostać zarachowana na poczet przyszłych należności.²¹²

²⁰⁹ T.Famulska, *Teoretyczne i praktyczne...*, s. 21

²¹⁰ CRS Report for Congress. Value Added Tax: A New U.S. Revenue Source?, 22 sierpnia 2006, <http://www.policyarchive.org/handle/10207/bitstreams/2962.pdf>, s.3 – [dostęp: 30.04.2018]

²¹¹ T. Famulska, *Teoretyczne i praktyczne...*, s. 23.

²¹² A. Gomułowicz, D. Mączyński, *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2016, s. 656.

Istotnym walorem systemu fakturowego jest to, że ma niezwykle wartość fiskalną bowiem stosowanie tego systemu powoduje samokontrolę pomiędzy podatnikami. Każdy, kto dostaje fakturę, ma prawo odliczenia podatku naliczonego, który wynika z faktury, którą otrzyma od kontrahenta. A zatem kupujący zainteresowany jest otrzymaniem niezaniżonej faktury VAT, natomiast w interesie sprzedającego jest wystawienie faktury niezawyżonej, a zatem przedsiębiorcy przez stosowanie tego systemu nawzajem pilnują, by faktura odzwierciedlała jak najbardziej stan faktyczny, który ma dokumentować.²¹³

Z powyższego wynika, że system, który funkcjonuje, opiera się na wystawianiu faktur. Podatnik, który sprzedaje usługę lub towar, wykazuje na fakturze wartość podatku należnego. Podatek należny wykazany przez sprzedawcę u nabywcy towaru lub usługi stanowi podatek naliczony, o wysokość którego będzie mógł obniżyć podatek należny wynikający z dokonanych przez niego sprzedaży. Powyższe oparte jest na zasadzie neutralności podatku. Neutralność podatku - oparta na prawie do odliczenia - jest określana w literaturze przedmiotu kręgosłupem konstrukcji systemu podatku od wartości dodanej.²¹⁴ W celu realizowania zasady neutralności powinno się dążyć do stanu prawnego, w którym wartość podatku naliczonego - zapłaconego przez podatnika w wyniku zakupu towarów i usług wykorzystanych następnie do celów działalności opodatkowanej - nie będzie dla tego podatnika stanowić ostatecznego kosztu ekonomicznego.²¹⁵

Podatek należny wynika przede wszystkim ze stawki podatku oraz podstawy opodatkowania. Podatek należny powstaje z mocy prawa i jest abstrakcyjną konstrukcją prawną, jednak jest on warunkiem koniecznym do tego, by mogło powstać zobowiązanie podatkowe z tytułu opodatkowania podatkiem od towarów i usług. Podatek należny ujawniany jest w deklaracjach podatkowych, których obowiązek sporządzania ciąży na podatnikach. W sytuacjach, w których istnieje prawny obowiązek dokumentowania zdarzeń podlegających opodatkowaniu, podatek należny powinien być w tych dokumentach wyraźnie wskazany. A zatem podatek należny jest abstrakcyjną konstrukcją prawną, która określa górną granicę mogącego powstać zobowiązania podatkowego, które może być pomniejszone o kwoty podatku naliczonego wynikającego z faktur zakupowych i kosztowych u danego podatnika (o ile ma prawo do odliczenia podatku naliczonego).²¹⁶

²¹³ T. Famulska, *Teoretyczne i praktyczne...*, s. 24.

²¹⁴ T. Michalik, *Komentarz VAT 2004...*, s. 431.

²¹⁵ K. Sachs (red.), *VI Dyrektywa VAT. Komentarz do Dyrektyw Rady Unii Europejskiej dotyczących wspólnego systemu podatku od wartości dodanej*, Warszawa 2003, s. 417.

²¹⁶ W. Modzelewski, *Podatek należny*, [w:] L. Etel (red.), *System prawa finansowego...*, s. 169.

Realizacją zasady neutralności podatku dla uczestników obrotu gospodarczego jest zapewnienie podatnikom możliwości korzystania z mechanizmu odliczenia podatku naliczonego w poprzednich fazach obrotu.²¹⁷ Konstrukcja prawna instytucji podatku naliczonego jest obok podatku należnego jedną z kluczowych konstrukcji prawnych funkcjonujących w ramach podatku od towarów i usług, podatek naliczony podobnie jak podatek należny jest pojęciem abstrakcyjnym. Jego istotą jest niezbywalne majątkowe uprawnienie publicznoprawne przysługujące podatnikowi podatku od towarów i usług, polegające na prawie do obniżenia kwoty podatku należnego lub prawie żądania zwrotu podatku naliczonego. Wysokość podatku naliczonego wynika z norm prawa materialnego, które określają zasady jego wyliczenia, ewidencjonowania oraz dokumentowania. Ustawodawca uznał, że skoro podatnik nabywa dobra, których nabycie obciążone jest podatkiem od towarów i usług, który obciąża tego podatnika, to ciężar z tytułu zapłaty tego podatku powinien być zrekompensowany przez prawo zmniejszenia kwot podatku należnego o kwotę podatku naliczonego albo w formie zwrotu nadwyżki podatku naliczonego nad należnym. Jeżeli w danym okresie rozliczeniowym (zazwyczaj miesiąc lub kwartał) u podatnika występuje podatek należny z tytułu sprzedaży towarów lub usług, to wówczas podatek naliczony wynikający z faktu zakupu towarów lub poniesienia innych kosztów uprawnia podatnika do pomniejszenia kwot podatku należnego o kwotę podatku naliczonego. W sytuacji, w której kwota podatku naliczonego przewyższa kwotę podatku należnego, podatnikowi przysługuje prawo do żądania zwrotu tej nadwyżki na rachunek bankowy.²¹⁸

Zgodnie z orzecznictwem²¹⁹ różnica między podatkiem naliczonym a podatkiem należnym w podatku od towarów i usług, nie jest nadpłatą podatku, ze względu na to, że konstrukcja podatku od towarów i usług opiera się na odliczeniu podatku naliczonego od należnego. Tym samym nie można przyjąć, że wspomniana różnica stanowi podatek nadpłacony lub nienależnie zapłacony w rozumieniu art. 72 § 1 pkt 1, aczkolwiek taka nadwyżka podatku naliczonego nad należnym staje się nadpłatą, jeżeli nie zostanie zwrócona podatnikowi przez urząd skarbowy w terminach ustawowych (art. 87 ust. 7 ustawy o VAT). Niezależnie od powyższego za nadpłatę uznać należy zmniejszenie zobowiązania w podatku od towarów i usług powstałe w wyniku złożenia korekty deklaracji ze względu na zwiększenie podatku naliczonego albo obniżenie kwoty podatku należnego.²²⁰ Tak samo

²¹⁷ J. Kędzior, M. Bator, *Zasada neutralności podatku ...*, s. 28.

²¹⁸ W. Modzelewski, *Podatek należny*, [w:] L. Etel (red.), *System prawa finansowego ...*, s. 171 i nast.

²¹⁹ Por. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z dnia 15 października 1998 r., I SA/Po 343/98, Lex nr 1689538.

²²⁰ J. Rudowski, *Art. 72*, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, wyd. X, Warszawa 2017.

należy kwalifikować zapłatę podatku VAT w przypadkach, gdy dana czynność nie była opodatkowana, np. w przypadku kradzieży energii elektrycznej²²¹.

W czasie funkcjonowania w Polsce poprzedniej ustawy o podatku od towarów i usług (ustawa z 1993 r.)²²², tj. do 1 maja 2004 r., wyróżniano dwie główne linie orzecznicze dotyczące prawa do odliczenia podatku naliczonego. Pierwsze stanowisko traktowało prawo do odliczenia podatku jako swoistą ulgę podatkową bądź wyjątkowy przywilej podatnika.²²³ Druga z linii zakładała, że prawo do odliczenia podatku stanowi przywilej podatnika, który jest ograniczony w czasie, natomiast po upływie określonego czasu nie może nastąpić takie odliczenie podatku.²²⁴ Istniała także linia orzecznicza, występująca zwłaszcza w późniejszym okresie obowiązywania wcześniejszej ustawy o VAT, zgodnie z którą prawo do odliczenia podatku naliczonego stanowi podstawową cechę konstrukcyjną podatku.²²⁵ Pomimo akceptacji w orzecznictwie zasady neutralności, w praktyce stosowania prawa podatkowego w Polsce, nie wykształciła się w pełni koncepcja neutralności podatku w takim znaczeniu, w jakim rozumiał ją Europejski Trybunał Sprawiedliwości.²²⁶ Obecnie w literaturze przedmiotu oraz w orzecznictwie występuje pogląd, zgodnie z którym zasada neutralności podatku nie dopuszcza możliwości ograniczenia prawa do odliczenia podatku ze względu na zdarzenia zaistniałe po jego powstaniu. Jednocześnie aktualne orzecznictwo TSUE odchodzi od formalistycznego punktu widzenia i uwzględnia ekonomiczny wymiar opodatkowania uczestników obrotu gospodarczego.²²⁷ Nie można tym samym pozbawiać podatnika prawa do odliczenia podatku naliczonego wyłącznie ze względu na niespełnienie warunków formalnych, jakie nakłada prawo krajowe, o ile przyznanie w danej sytuacji podatnikowi prawa do odliczenia mieści się w ogólnym schemacie podatku od wartości dodanej.²²⁸

Reasumując dotychczasowe rozważania, należy wskazać, że ogólną zasadą dotyczącą podatku od towarów i usług jest to, że podatek należny, który wynika ze sprzedaży danego dobra, odprowadzany jest przez sprzedawcę w wysokości, jaką wykaże na wystawionych

²²¹ Zob. wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Białymstoku z dnia 23 sierpnia 2006 r., I SA/Bk 193/06, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2007, nr 1, s. 118.

²²² Ustawa z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 11, poz. 50 z późn. zm.).

²²³ Zob. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z dnia 18 lipca 1996 r., I SA/Po 40/96, Lex nr 27261.

²²⁴ Zob. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Gdańsku z dnia 7 kwietnia 2000 r., I SA/Gd 140/98, Lex nr 42010.

²²⁵ Zob. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Łodzi z dnia 22 stycznia 1999 r., I SA/Łd 286/97, „Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego” 1999, nr 4, poz. 139.

²²⁶ A. Bartosiewicz, *Efektywność prawa wspólnotowego w Polsce na przykładzie VAT*, Warszawa 2009, s. 142.

²²⁷ J. Kędzior, M. Bator, *Zasada neutralności podatku od wartości dodanej*, „Przegląd Podatkowy” 2003, nr 6, s. 31.

²²⁸ A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *VAT Komentarz...*, s. 766.

przez siebie fakturach, pomniejszonej o podatek naliczony wynikający z faktur zakupowych. Sprzedawca w wystawianych przez siebie fakturach wykazuje kwotę netto należną z tytułu sprzedaży danego dobra, wskazuje stawkę, którą opodatkowana jest dana usługa lub towar, podatek, który jest należny z tytułu dokonania danej transakcji oraz kwotę brutto, która stanowi sumę kwoty netto oraz kwoty podatku należnego. Zgodnie z zasadami ogólnymi dotyczącymi podatku od towarów i usług, to sprzedawca wykazuje podatek należny z tytułu danej transakcji w składanej przez siebie deklaracji podatkowej.

II. Wzorzec mechanizmu odwrotnego obciążenia podatkiem od towarów i usług w prawie Unii Europejskiej

1. Geneza, cel, istota i funkcje mechanizmu odwrotnego obciążenia

Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej w artykule 26 definiuje pojęcie „ryнку wewnętrznego Unii Europejskiej”, stanowiąc, że: „rynek wewnętrzny obejmuje obszar bez granic wewnętrznych, w których jest zapewniony swobodny przepływ towarów, osób, usług i kapitału, zgodnie z postanowieniami Traktatów”. Z powyższego przepisu wynika, iż na pojęcie rynku wewnętrznego składają się co do zasady dwa elementy: likwidacja granic wewnętrznych (a tym samym likwidacja kontroli granicznych i celnych towarów i osób) oraz zapewnienie czterech swobód gospodarczych²²⁹. Z punktu widzenia prawa podatkowego najistotniejsze wydają się być kwestie dotyczące swobody przepływu towarów, usług oraz kapitału, w związku z czym niniejsza część rozprawy poświęcona zostanie rozważaniom nad tymi aspektami rynku wewnętrznego Unii Europejskiej.

Tworzenie wspólnego europejskiego rynku nie zostało jednak zapoczątkowane w roku 2007, kiedy to podpisano Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej. Proces tworzenia wspólnego rynku trwa od początku funkcjonowania Wspólnot Europejskich. W Traktacie ustanawiającym Europejską Wspólnotę Gospodarczą w artykule 2 postanowiono, że głównym zadaniem będzie ustanowienie wspólnego rynku i stopniowe zbliżanie polityk gospodarczych państw członkowskich. Z artykułu 3 Traktatu wynika, że celem funkcjonowania Wspólnot Europejskich jest ustanowienie unii celnej, a następnie wspólnego rynku. Wspólny rynek zgodnie z artykułem 8 ww. Traktatu miał być utworzony w okresie 12 lat. Proces tworzenia

²²⁹ Czterema swobodami gospodarczymi są: swoboda przepływu towarów, swoboda przepływu usług, swoboda przepływu kapitału oraz swoboda przepływu osób.

wspólnego rynku, a tym samym tworzenia prawa, które mogłoby wspomagać tworzenie wspólnego rynku, stracił dynamikę w latach 70. w wyniku recesji gospodarczej. Dodatkowym utrudnieniem w kwestii integracji gospodarczej w ramach Wspólnot Europejskich były krajowe rozwiązania instytucjonalne w nich występujące. To wszystko spowodowało, że nie udało się w założonym horyzoncie czasowym w pełni zrealizować celów postawionych przed Europejską Wspólnotą Gospodarczą. Należy jednak zauważyć, że dokonano zniesienia barier celnych oraz zniesiono ograniczenia ilościowe pomiędzy poszczególnymi krajami członkowskimi.²³⁰ Przeprowadzenie tych zmian nie doprowadziło jednakowoż do utworzenia obszaru gospodarczego ze swobodnym przepływem towarów, usług i kapitału. Aby mógł istnieć swobodny przepływ towarów i usług między państwami członkowskimi, obok likwidacji granic i dyskryminacji, musi dokonać się likwidacja barier prawnych, które wynikają z różnic w obowiązujących w państwach członkowskich przepisach²³¹. Im bardziej są zharmonizowane przepisy poszczególnych państw członkowskich, tym większa istnieje szansa na stworzenie autentycznego unijnego rynku towarowego i usługowego. Na takim rynku pochodzenie dostawcy lub nabywcy nie mają większego znaczenia, bowiem podejmowane decyzje są kształtowane przez czynniki czysto gospodarcze, tj. rynkowe, a nie przez czynniki podatkowe. Jednocześnie należy zwrócić uwagę, że przepisy te muszą zostać zharmonizowane w sposób, który będzie sprzyjał przekształceniu (scaleniu) rynków państw członkowskich w jeden wspólnotowy rynek, w drodze niwelowania dodatkowej uciążliwości i ryzyka związanego z przeprowadzaniem transakcji transgranicznych wewnątrz Unii Europejskiej.²³²

1 lipca 1968 roku utworzono unię celną. Przystąpiły do niej Belgia, Niemcy, Francja, Włochy, Luksemburg i Holandia. Wejście w życie unii celnej nie spowodowało zniesienia wszelkich barier, na jakie natrafiały podmioty handlujące w ramach Wspólnot Europejskich. Pomimo zniesienia ceł na granicach wewnętrznych między państwami sygnatariuszami, obowiązywania takich samych stawek celnych w całej Unii na towary spoza Unii, obowiązywania takich samych reguł w odniesieniu do produktów spoza Unii, nadal istniały bariery o charakterze pozataryfowym. Bariery, które w latach 80. zostały określone jako główne przeszkody w dalszym rozwoju handlu pomiędzy krajami członkowskimi, były

²³⁰ *Jednolity Rynek we Wspólnotach Europejskich*, [http://archiwum-ukie.polskawue.gov.pl/HLP/mointintgr.nsf/0/07A45EFC054ABBCEC1256E7500560B49/\\$file/MI0202PL.pdf?Open](http://archiwum-ukie.polskawue.gov.pl/HLP/mointintgr.nsf/0/07A45EFC054ABBCEC1256E7500560B49/$file/MI0202PL.pdf?Open), [dostęp: 28.10.2015].

²³¹ D. Miąsik, *Art.26*, pkt. 26.6 [w:] D. Miąsik (red.), N. Półtorak (red.), A. Wróbel (red.), *Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej. Komentarz*, T.I (art. 1-89), 2012, Lex/el.

²³² M. Sęk, *Odwrotne obciążenie jako mechanizm opodatkowania VATt usług wewnątrzunijnych*, Warszawa 2018, s. 34.

bariery fizyczne, techniczne oraz fiskalne. Pośród barier fiskalnych najbardziej istotne były odmienne wysokości i struktura stawek podatków pośrednich.²³³

Brak realizacji założeń zawartych w traktatach rzymskich spowodował podpisanie w roku 1986 Jednolitego Aktu Europejskiego. Miał on stanowić rewizję traktatów rzymskich i doprowadzić do ożywienia integracji europejskiej oraz do stworzenia wspólnego rynku wewnętrznego. Zmiany wprowadzone przez JAE zakładały stworzenie wspólnego rynku do 31 grudnia 1992 r. W JAE jako pierwszym akcie pojawia się definicja wspólnego rynku użyta później w Traktacie o funkcjonowaniu Unii Europejskiej.²³⁴ Jednocześnie w JAE wprowadzono zmiany instytucjonalne oraz zasadę większości przy podejmowaniu decyzji przez Radę, a nie jak dotychczas jednomyślność, co często powodowało impas przy podejmowaniu decyzji mających dążyć do zmian na rzecz ustanowienia wspólnego rynku.

W preambule do VI dyrektywy Rady z 17 maja 1977 roku w sprawie harmonizacji przepisów państw członkowskich dotyczących podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednoliconą podstawą wymiaru podatku (77/388/EWG) podkreślano cel, jakim było zniesienie nakładania podatku od przywozu oraz zwrot podatku od wywozu w handlu między państwami członkowskimi. Innym założeniem przyświecającym twórcom dyrektywy było zapewnienie, aby wspólny system podatków obrotowych nie był dyskryminujący ze względu na pochodzenie towarów i usług, tak aby mógł być ostatecznie zrealizowany wspólny rynek pozwalający na uczciwą konkurencję i przypominający prawdziwy rynek wewnętrzny.

Konieczne było jednak nadal usunięcie ograniczeń w postaci braku jednolitych podatków pośrednich w poszczególnych państwach członkowskich. Pierwszym zatem krokiem było ich ujednoczenie przez wprowadzenie we wszystkich państwach członkowskich podatku VAT, o czym była już mowa w poprzedniej części pracy. Kluczowe znaczenie dla ustanowienia powyższego podatku miała VI dyrektywa Rady z 17 maja 1977 r. W momencie wprowadzenia podatku VAT jako generalną zasadę przy transakcjach wewnątrzunijnych przyjęto zasadę opodatkowania towarów i usług w kraju przeznaczenia (*destination principle*). Opodatkowanie towarów i usług według tej zasady powoduje, że towary z zagranicy są opodatkowane taką samą stawką jak towary pochodzące od krajowych

²³³ E. Kawecka-Wyrzykowska, *Skutki członkostwa w Unii Europejskiej dla handlu wyrobami przemysłowymi*, <http://europa.edu.pl/portal/index/strony?mainSP=articles&mainSRV=europa&method=79964314&page=attachement&aid=371&latch=0>, [dostęp: 02.11.2015 r.].

²³⁴ I. Pietrzyk, *Jednolity rynek europejski jako fundamenty motor integracji europejskiej*, „*Annales Universitatis Mariae Curie-Skłodowska*” 2015, Vol. 49/2, s. 140.

dostawców. Natomiast wewnątrzspółnotowa dostawa towarów jest opodatkowana według stawki 0%. Taki sposób opodatkowania niwelował różnice pomiędzy poszczególnymi krajami, a towary z innych państw Wspólnoty stały się konkurencyjne względem towarów krajowych.²³⁵

System wprowadzony na mocy VI dyrektywy Rady z 17 maja 1977 r. miał być systemem przejściowym, tzn. obowiązującym do momentu utworzenia jednolitego rynku wewnętrznego, kiedy to miał być zastąpiony przez system zaprezentowany w 1987 r., tj. system clearing (ang. *clearing mechanism*). Późniejsze propozycje dotyczyły wprowadzenia mechanizmu opartego na opodatkowaniu w kraju siedziby podatnika, jednakże do dnia dzisiejszego system nie został przekształcony w system docelowy, a tym samym dalej można mówić o funkcjonowaniu systemu przejściowego opartego na opodatkowaniu towaru lub usługi w miejscu konsumpcji.²³⁶

Niewątpliwie niezależnie od wybranego systemu opodatkowania transakcji pomiędzy krajami wspólnoty najistotniejsze było stworzenie takiego modelu opodatkowania, w którym każda transakcja będzie posiadała tylko jedno miejsce opodatkowania. Doprowadzenie do takiego stanu rzeczy zmniejszyć miało ograniczenia w handlu pomiędzy krajami Unii Europejskiej. Do osiągnięcia powyższego celu idealnie nadawała się metoda odwrotnego obciążenia. Metoda opodatkowania podatkiem od wartości dodanej z wykorzystaniem mechanizmu odwrotnego obciążenia polega na tym, że to nabywca towaru lub usługi staje się podmiotem odpowiedzialnym za prawidłowe rozliczenie podatku należnego od transakcji zakupu. W transakcjach, w których zastosowanie znajduje mechanizm odwrotnego obciążenia, to nabywca usługi lub towaru uważany jest za dłużnika podatkowego²³⁷. Przy zastosowaniu standardowej metody opodatkowania podatkiem od wartości dodanej rozliczenie podatku należnego ciąży na dostawcy towarów lub usług, zaś odliczenie podatku naliczonego jest fundamentalnym prawem nabywcy. Mechanizm odwrotnego obciążenia sprawia, że oba te elementy zostają połączone u jednego podmiotu – nabywcy towarów lub usług.²³⁸

Dwa lata po uchwaleniu VI dyrektywy Rady z 17 maja 1977 r. uchwalono VIII dyrektywę Rady z 6 grudnia 1979 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw

²³⁵ P. Selera, *Transakcje wewnątrzspółnotowe w VAT. Analiza praktyczna*, Warszawa 2012, s. 25.

²³⁶ *Ibidem*, s.25.

²³⁷ M. Pott, *The Kohll Syndrome in VAT Law? Some Remarks on the Reverse Charge System in the Taxation of Cross-Border Services*, „The EC Tax Journal” 2003, nr 4, s. 17.

²³⁸ R.F. van Brederode, *Systems of General Sales Taxation. Theory, Policy and Practice*, Alphen aan den Rijn 2009, s. 154-155.

Członkowskich odnoszących się do podatków obrotowych - warunki zwrotu podatku od wartości dodanej podatnikom niemającym siedziby na terytorium kraju (79/1072/EWG)²³⁹. Uchwalenie tej dyrektywy miało na celu liberalizację przepływu towarów i usług przez stworzenie procedur mających za zadanie uniknięcie podwójnego opodatkowania przez umożliwienie podatnikom mającym miejsce siedziby na terytorium jednego kraju Unii żądania zwrotu zafakturowanego podatku VAT w związku z dostawami towarów lub usług w innym państwie Wspólnoty lub który został zapłacony w odniesieniu do przywozu do tego innego państwa członkowskiego. Wprowadzenie tej dyrektywy spowodowane było brakiem jednolitości ustawodawstw poszczególnych państw członkowskich oraz brakiem możliwości odzyskania podatku VAT zapłaconego na terytorium jednego państwa UE przez podatnika mającego siedzibę na terytorium innego państwa członkowskiego. Dzięki wprowadzeniu takiej procedury podatnik mający siedzibę w państwie członkowskim Unii Europejskiej, kupując towary w innym państwie, uzyskał prawo do ubiegania się o zwrot podatku zapłaconego przy zakupie towaru. Generalna zasada neutralności VAT wymagała tego, aby podatek płacony był przez odbiorcę finalnego, a zatem konsumenta, nie zaś podatników z innych państw, którzy nabywają towary bądź usługi w celu ich dalszej odsprzedaży bądź w celu wykorzystania ich przy prowadzeniu opodatkowanej działalności gospodarczej. Aby jednak zwracać się z wnioskiem o zwrot zafakturowanego podatku VAT, podatnik musiał spełniać szereg warunków. Przede wszystkim nie mógł posiadać siedziby na terytorium kraju, w którym ubiegał się o zwrot podatku. Dodatkowo nie mógł dokonywać dostawy towarów bądź usług na terytorium tego państwa, z wyjątkiem usług, przy wykonywaniu których podatnikiem jest ich nabywca (np. usługi transportowe). W sytuacji gdyby podatnik wyświadczył usługi, z tytułu których byłby podatnikiem w tym państwie członkowskim, w którym zapłacił VAT z tytułu zakupu towarów, to miałby obowiązek zarejestrowania się jako podatnik VAT w tym państwie członkowskim na potrzeby podatku VAT, a tym samym mógłby ubiegać się o zwrot podatku naliczonego na zasadach ogólnych bez stosowania regulacji zawartych w ww. dyrektywie.

Dyrektywa 79/1072/EWG została uchylona z dniem 1 stycznia 2010 r. przez dyrektywę Rady 2008/9/WE z dnia 12 lutego 2008 r. określającą szczegółowe zasady zwrotu podatku od wartości dodanej przewidzianego w dyrektywie 2006/112/WE podatnikom niemającym siedziby w państwie członkowskim zwrotu, lecz mającym siedzibę w innym państwie

²³⁹ Dz.U.UE L z dnia 27 grudnia 1979 r.

członkowskim²⁴⁰. Nowa dyrektywa uprościła i unowocześniła całą procedurę ubiegania się przez podatnika z jednego państwa o zwrot podatku zafakturowanego na jego rzecz przy zakupie towarów i usług na terytorium innego państwa członkowskiego. Na przestrzeni 30 lat, kiedy to obowiązywała poprzednia dyrektywa regulująca przedmiotową kwestię, nastąpił cały szereg zmian w opodatkowaniu podatkiem VAT transakcji wewnątrzunijnych. Przed wszystkim znacznie rozszerzono zakres zastosowania mechanizmu odwrotnego obciążenia. Fakt ten niewątpliwie został przez unijnego ustawodawcę zauważony i tak w nowej dyrektywie w artykule 4 zawarto normę, wg której dyrektywa nie ma zastosowania do kwot VAT zafakturowanych w odniesieniu do towarów, których dostawa jest lub może być zwolniona na mocy art. 138 lub art. 146 ust. 1 lit. b) dyrektywy 2006/112/WE. Tym samym ustawodawca spod regulacji dotyczącej zwrotu podatku dla podatników nieposiadających siedziby na terytorium państwa członkowskiego, w którym nabywane są towary lub usługi związane z prowadzoną przez podatnika działalnością gospodarczą w innym państwie UE, wyłączył towary, które objęte są mechanizmem odwrotnego obciążenia oraz część transakcji zwolnionych na podstawie przepisów dyrektywy 2006/112/WE. Ustawodawca pozostawił także w mocy inne wyłączenia stosowania procedury zwrotu podatku VAT. W dalszym ciągu o zwrot mogą ubiegać się ci podatnicy, którzy nie dokonują, na terytorium tego państwa, z którego ubiegają się o zwrot, dostawy towarów lub świadczenia usług, z tytułu których byłiby zobowiązani zarejestrować się jako podatnicy podatku VAT w tym kraju.

Warte podkreślenia jest to, że w przypadku zastosowania procedury, o której mowa w VIII dyrektywie Rady, organ podatkowy, decydując o zwrocie podatku, miał sześć miesięcy na wydanie decyzji w tym zakresie. W tym też czasie miał obowiązek wypłacić pieniądze. Dodatkowo ubieganie się o zwrot, zgodnie z art. 7 ust. 1 ww. dyrektywy, możliwe było tylko w odniesieniu do wniosków, których wartość przekraczała 200 euro, jeżeli dotyczyły one całego roku kalendarzowego. Jeżeli zaś dotyczy tylko części tego roku, to wniosek musiał opiewać na kwotę minimum 25 euro. Z powyższego wynika jednoznacznie, że ubieganie się o zwrot podatku zapłaconego na terytorium innego kraju członkowskiego było procedurą bardzo sformalizowaną, a zarazem bardzo rozwlekłą w czasie. Tym samym konieczne wydawało się takie uregulowanie kwestii związanych z opodatkowaniem podatkiem VAT transakcji wewnątrzunijnych, które nie będzie problematyczne i długotrwałe z punktu widzenia przedsiębiorców, którzy dokonują takich właśnie transakcji.

²⁴⁰ Dz.U. UE L z dnia 20 lutego 2008 r.

Odwrotne obciążenie jako metoda opodatkowania dostawy towarów bądź świadczenia usług pojawiło się w VI dyrektywie Rady z 17 maja 1977 roku. W artykule 21 ww. dyrektywy określone zostały osoby obowiązane do zapłaty podatku od wartości dodanej w ramach systemu wewnętrznego. Generalną zasadą była reguła, wedle której podatnikiem jest osoba dokonująca dostawy towarów bądź świadczenia usług. W artykule tym zastrzeżono jednocześnie, że od generalnej zasady istnieją wyjątki. Wyjątkiem było opodatkowanie odbiorcy usługi w sytuacji, gdy dostawcą usług był podatnik rezydujący za granicą, zaś usługami, których dotyczył ten wyjątek, były:

- a) przeniesienie i udzielenie praw autorskich, patentów, licencji, praw do znaków towarowych i podobnych praw,
- b) usługi reklamowe,
- c) usługi konsultantów, inżynierów, biur konsultingowych, prawników, księgowych oraz inne podobne usługi, jak również przetwarzanie danych i dostarczanie informacji,
- d) operacje bankowe, finansowe i ubezpieczeniowe łącznie z reasekuracją, z wyjątkiem wynajmu skrytek sejfowych,
- e) zapewnienie personelu,
- f) świadczenie usług przez pośredników, jeżeli działają przy świadczeniu powyższych usług,
- g) zobowiązanie do całkowitego lub częściowego powstrzymania się od wykonywania działalności zawodowej lub prawa wymienionych powyżej.

Wobec brzmienia powołanego zapisu znajdującego się w dyrektywie, która jako pierwsza spośród wspólnotowych aktów określała założenia dotyczące podmiotu, przedmiotu oraz stawki opodatkowania, należy uznać powyższe za pierwotny ujęcie w ramy prawne i zinstytucjonalizowania mechanizmu tzw. *reverse charge*. W późniejszym czasie ta właśnie metoda opodatkowywania dostawy towarów i świadczenia usług podatkiem o wartości dodanej była rozwijana i rozszerzana.

Artykuł 21 VI dyrektywy został rozszerzony o dodatkowe dwa przypadki, kiedy podatnikiem podatku od wartości dodanej był nabywca towaru lub usługi. Jednym z tych przypadków było opodatkowanie nabywców usług wewnątrzspółnotowego transportu towarów bądź usług pomocniczych do tych usług, a także nabywców usług pośrednictwa przy usługach wewnątrzspółnotowego nabycia towarów oraz usług wyceny ruchomego majątku rzeczowego lub wykonywania prac związanych z tym majątkiem, którzy zarejestrowani są na terytorium państwa członkowskiego na potrzeby podatku od wartości dodanej, jeżeli usługi te

wykonywane są przez podatników nieposiadających siedziby w tym państwie członkowskim. Drugim dodanym później wyjątkiem od generalnej zasady opodatkowania jest wyjątek dotyczący wewnątrzspółnotowego nabycia towarów, w sytuacji gdy dostawa towarów w ramach wewnątrzspółnotowego nabycia towarów spełnia wymogi określone w art. 28c (E) (3) VI dyrektywy, a osoba na rzecz której świadczona jest dostawa, jest podatnikiem od wartości dodanej lub osobą prawną niebędącą podatnikiem, zarejestrowaną dla potrzeb podatku od wartości dodanej na terytorium kraju. Ponadto faktura przy wewnątrzspółnotowym nabyciu towarów musi spełniać określone wymogi zawarte w art. 22 ust. 3 VI dyrektywy.

Jako kolejny wyjątek od zasad ogólnych opodatkowania podatkiem VAT należy wskazać, iż w roku 2003 weszła w życie dyrektywa 2003/92/WE dotycząca zmiany dyrektywy 77/388/EWG w odniesieniu do zasad dotyczących miejsca opodatkowania dostawy gazu i energii elektrycznej. Na mocy tej dyrektywy rozszerzono zasadę opodatkowania nabywcy w przypadkach dotyczących dostaw gazu za pośrednictwem systemu dystrybucji gazu ziemnego lub dostaw energii elektrycznej na rzecz pośrednika opodatkowanego, jeśli dostawy są dokonywane przez podatnika nieposiadającego siedziby na terytorium kraju.

Z dniem 1 stycznia 1993 r. w Unii Europejskiej zniesiono granice celne pomiędzy państwami członkowskimi, przez co obszar całej Unii Europejskiej stał się wspólnym obszarem celnym. Tym samym zniesiono opodatkowanie przywozu i zwrot podatku od wywozu w handlu pomiędzy państwami Unii. Do roku 1993 nie zostały jednak spełnione założenia związane z ostatecznym systemem podatku od wartości dodanej, tj. opodatkowania dostarczanych towarów i świadczonych usług w państwie pochodzenia. W związku z powyższym konieczne stało się takie uregulowanie kwestii transakcji wewnątrzunijnych, które pozwoliłoby na sprawną wymianę handlową pomiędzy poszczególnymi krajami Unii Europejskiej.²⁴¹ Zastosowanie systemu przejściowego, polegającego na wprowadzeniu zwolnienia dla dostaw towarów wysyłanych z państwa członkowskiego oraz opodatkowanie nabycia w państwie przywozu, pozwoliło na utrzymanie opodatkowania takich transakcji przy jednoczesnym zachowaniu zasady opodatkowania w państwie konsumpcji. Powyższe pozwala na przeniesienie wpływów podatkowych do państwa, w którym odbywa się ostateczna konsumpcja towaru lub usługi.²⁴² W ramach Wspólnoty Europejskiej dokonano

²⁴¹ R. Lipniewicz, *Docelowy system VAT w Unii Europejskiej...*, s.115.

²⁴² M. Bącał, D. Dominik-Ogińska, M. Militz, i T. Siennicki, *Zasada jednokrotności poboru podatku*, [w:] *Zasady prawa unijnego w VAT*, 2013, Lex/el.

eksperymentu, jaki nie miał do tej pory miejsca. Zastosowano metodę opodatkowania podatkiem od wartości dodanej towarów i usług w państwie przeznaczenia przy jednoczesnym zniesieniu granic celnych, a tym samym i kontroli granicznych. Zastosowanie metody przeznaczenia w systemie przejściowym było spowodowane ryzykiem zastosowania metody pochodzenia przy założeniu, że stawki podatku VAT w poszczególnych krajach nie są ujednolicone. W takiej sytuacji zastosowanie zasady pochodzenia mogłoby doprowadzić do powstania zaburzeń w funkcjonowaniu wspólnego rynku Unii Europejskiej, a w krańcowej sytuacji spowodować powstanie konkurencji podatkowej pomiędzy poszczególnymi państwami członkowskimi.²⁴³

Konieczne stało się wprowadzenie systemu przejściowego, który wszedł w życie 1 stycznia 1993 r. i miał początkowo obowiązywać przez 4 lata, tj. do 31 grudnia 1996 r. Jednakże w związku z tym, że nie udało się dotychczas spełnić warunków, które leżą u podstaw stosowania systemu docelowego, system przejściowy funkcjonuje do dnia dzisiejszego. Należy wskazać, że prawdopodobieństwo wprowadzenia systemu docelowego jest nikłe. Można domniemywać, że obowiązująca obecnie konstrukcja wyraża intencje unijnego ustawodawcy. Komisja Europejska w wydanych przez siebie dokumentach sugeruje porzucenie koncepcji wdrażania systemu docelowego. Dodatkowo konsultacje pomiędzy państwami członkowskimi w powyższym zakresie nie doprowadziły do konstruktywnych wniosków.²⁴⁴

W ramach systemu przejściowego dotychczasowy import towarów z innego państwa UE został zastąpiony wewnątrzspółnotowym nabyciem towarów, natomiast miejsce eksportu do innego państwa UE zajęła wewnątrzspółnotowa dostawa towarów. Prawodawca unijny, tworząc system przejściowy, przyjął założenie, zgodnie z którym wpływy z tytułu podatku od wartości dodanej powinny być kumulowane w państwie członkowskim ostatecznej konsumpcji.²⁴⁵ W ramach systemu przejściowego stosuje się lekko zmodyfikowany mechanizm odwrotnego obciążenia podatkiem VAT. Modyfikacja polega na stosowaniu stawki 0% przy sprzedaży towarów w miejsce typowego dla odwrotnego obciążenia braku jakiegokolwiek stawki bądź stawki NP (nie podlega).

Wyrwą w założeniu prawodawcy unijnego, wedle którego VAT będzie odprowadzany w państwie ostatecznej konsumpcji, jest opodatkowanie sprzedaży wysyłkowej na rzecz podatników podatku VAT z innych państw Unii Europejskiej. Generalnie należy zauważyć,

²⁴³ R. Lipniewicz, *Docelowy system VAT w Unii Europejskiej...*, s. 117.

²⁴⁴ P. Selera, *Transakcje wewnątrzspółnotowe...*, s. 25.

²⁴⁵ R. Lipniewicz, *Docelowy system VAT w Unii Europejskiej...*, s. 116.

że wszystkie instytucje podatkowe, w ramach których stosowany jest mechanizm odwrotnego obciążenia, sprzężone są z podmiotowością prawnopodatkową nabywcy na gruncie podatku VAT. A zatem jeżeli nabywca towarów bądź usług jest podatnikiem podatku VAT, wówczas staje się zobowiązany do zapłaty podatku VAT w związku z nabyciem określonych towarów bądź usług. Natomiast nie dochodzi, co do zasady, do sytuacji, w której konsument nabywający towary lub usługi, w stosunku do których zastosowanie znajduje mechanizm odwrotnego obciążenia, stanie się podatnikiem podatku VAT w związku z tą transakcją. Ze względu na powyższe unijny prawodawca postanowił, że sprzedaż wysyłkowa towarów na rzecz konsumentów na terytorium innego państwa UE nie będzie podlegała opodatkowaniu w państwie konsumpcji towarów, ale w państwie pochodzenia wysyłanych towarów. Jednakże przekroczenie pewnego poziomu sprzedaży wysyłkowej na terytorium danego państwa powoduje obowiązek rejestracji dla celów VAT w tym kraju. Próg kwotowy sprzedaży wysyłkowej, po przekroczeniu którego podmiot zobowiązany jest do rejestracji jako podatnik VAT, w każdym państwie członkowskim jest inny. Limit, który obowiązuje w Polsce, wynosi 160.000 zł²⁴⁶, limit obowiązujący np. w Niemczech to 100.000 euro²⁴⁷.

Pomimo wprowadzenia mechanizmu odwrotnego obciążenia w stosunku do nabyć wewnątrzwspólnotowych, postanowiono o tym, by całkowicie nie rezygnować z możliwości żądania zwrotu podatku VAT zapłaconego na terytorium innego państwa Unii Europejskiej. W tym celu, jak już wcześniej wspomniano, ustanowiono dyrektywę Rady 2008/9/WE z dnia 12 lutego 2008 roku określającą szczegółowe zasady zwrotu podatku od wartości dodanej, przewidzianego w dyrektywie 2006/112/WE podatnikom niemającym siedziby w państwie członkowskim zwrotu, lecz mającym siedzibę w innym państwie członkowskim. Procedura zwrotu podatku określona w tej dyrektywie, nazywana niekiedy procedurą *Value-Added Tax Refund*, funkcjonuje do dnia dzisiejszego. Dzięki powszechnemu zastosowaniu metody odwrotnego obciążenia jej zastosowanie w obecnej chwili jest raczej marginalne i ograniczone tylko do kilku sytuacji. Nie można bowiem stosować tej procedury w stosunku do kwot VAT zafakturowanych w odniesieniu do towarów, których dostawa jest lub może być zwolniona na mocy art. 138 lub art. 146 ust. 1 lit. b) dyrektywy 2006/112/WE. Zgodnie z art. 138 dyrektywy 2006/112/WE państwa członkowskie zwalniają dostawy towarów wysyłanych lub transportowanych do miejsca przeznaczenia znajdującego się poza terytorium danego państwa, ale na terytorium Wspólnoty, przez sprzedawcę, przez nabywcę lub na ich

²⁴⁶ Art. 24 ust. 2 ustawy o podatku od towarów i usług.

²⁴⁷ § 3c ust. 3 Umsatzsteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 21. Februar 2005 (BGBl. I S. 386) (niemiecka ustawa o podatku obrotowym (Umsatzsteuergesetz)).

rzecz, dokonane dla innego podatnika lub osoby prawnej niebędącej podatnikiem, działających w takim charakterze w państwie członkowskim innym niż państwo rozpoczęcia wysyłki lub transportu towarów. Wątpliwości może zatem budzić pytanie, czy z procedury VAT Refund może korzystać podatnik zarejestrowany na potrzeby transakcji wewnątrzunijnych? Wydaje się, że tak, bowiem nie w stosunku do każdego nabywanego towaru podatnik może zastosować art. 138 dyrektywy 2006/112/WE. Problematyczna jest np. sytuacja, kiedy podatnik nabywa paliwo, które tankuje od razu do baku samochodu w innym kraju Unii Europejskiej. Wówczas sprzedający nie stosuje przepisu art. 138, gdyż paliwo nie będzie wysyłane lub transportowane do miejsca przeznaczenia znajdującego się poza terytorium danego państwa, a zatem brak jest podstaw do zastosowania stawki 0%. Inaczej sytuacja wygląda w przypadku towarów takich jak aparat fotograficzny czy komputer osobisty. Wówczas podatnik sprzedający towar dla podatnika z innego kraju UE, posiadający numer identyfikacyjny na potrzeby podatku VAT, ma prawo do zastosowania zwolnienia, o ile towar zostanie wywieziony z terytorium państwa sprzedaży. Dlatego w stosunku do kwoty VAT zafakturowanej w odniesieniu do takiego towaru nie może być zastosowana procedura VAT Refund. Z powyższego wynika, że przyjęcie generalnej zasady odwrotnego obciążenia przy nabywaniu towarów i usług w innych państwach Unii przez podatników VAT nie jest rozwiązaniem, które w sposób całkowity usuwa problemy związane z opodatkowaniem podatkiem VAT transakcji transgranicznych, eliminując przy tym podwójne opodatkowanie.

Analizując wprowadzenie unijnych przepisów dotyczących mechanizmu odwrotnego obciążenia podatkiem VAT, podnieść należy, iż wdrożenie rzeczonoego mechanizmu miało niewątpliwie na celu walkę z oszustwami podatkowymi.

W doktrynie polskiego prawa mianem oszustwa podatkowego określany jest czyn zabroniony opisany w art. 56 kodeksu karnego skarbowego. Zgodnie z § 1 ww. artykułu podatnik, który składając organowi podatkowemu, innemu uprawnionemu organowi lub płatnikowi deklarację lub oświadczenie, podaje nieprawdę lub zataja prawdę albo nie dopełnia obowiązku zawiadomienia o zmianie objętych nimi danych, przez co naraża podatek na uszczuplenie, podlega karze grzywny do 720 stawek dziennych albo karze pozbawienia wolności, albo obu tym karom łącznie. Powyższy przepis penalizuje zachowanie, które w piśmiennictwie nazywane jest oszustwem podatkowym, jednakże czyn opisany w niniejszym artykule można określić jako czyn zabroniony, który sam bezpośrednio nie doprowadza do uszczerbku finansowego po stronie budżetu państwa. Jest to niejako czyn przedwstępny,

który doprowadza w efekcie do powstania takiego uszczerbku.²⁴⁸ Konstrukcja opisanych w tej normie prawnej typów czynu zabronionego wiąże się z instytucją samoobliczenia podatku. Jest to instytucja charakterystyczna dla podatków, w których podatnik składa deklarację podatkową. Taka sytuacja występuje m.in. w podatku od towarów i usług.²⁴⁹ Należy zatem zauważyć, że w piśmiennictwie istnieje spór co do tego, czy powyższy czyn można określić oszustwem *sensu stricte*.²⁵⁰ Konstrukcję zawartą w art. 56 k.k.s. zalicza się w doktrynie również do kategorii oszustwa podatkowego *sensu largo* ze względu na to, że w znamionach czynu zabronionego ujęto dwa zachowania, które mogą wystąpić alternatywnie: podanie nieprawdy lub zatajenie prawdy w deklaracji lub oświadczeniu; pominięte zostało jednak znamię oszustwa opisywane jako „wprowadzenie w błąd”. Ze względu na brak znamienia „wprowadza w błąd” wystarczające jest podanie nieprawdy lub jej zatajenie w deklaracji lub oświadczeniu, nawet w sytuacji gdy takie zachowanie nie wywołuje błędu ze strony organu podatkowego.²⁵¹ Biorąc powyższe pod uwagę, mianem oszustw podatkowych określa się również czyny opisane w art. 76, 76a, 87, 92 k.k.s.²⁵²

Zgodnie z art. 76 k.k.s., kto przez podanie danych niezgodnych ze stanem rzeczywistym lub zatajenie rzeczywistego stanu rzeczy wprowadza w błąd właściwy organ, narażając na nienależny zwrot podatkowej należności publicznoprawnej, w szczególności podatku naliczonego w rozumieniu przepisów o podatku od towarów i usług, podatku akcyzowym, zwrot nadpłaty lub jej zaliczenie na poczet zaległości podatkowej lub bieżących albo przyszłych zobowiązań podatkowych, podlega karze grzywny do 720 stawek dziennych albo karze pozbawienia wolności, albo obu tym karom łącznie. Tym samym artykuł ten penalizuje zachowanie uzupełniające w stosunku do art. 56 k.k.s., uzupełnia strefę kryminalizacji o zachowania polegające na narażeniu na nienależny zwrot podatkowej należności publicznoprawnej lub zaliczeniu nadpłaty na poczet zaległości podatkowych, odsetek od zaległości, bieżących lub przyszłych zobowiązań podatkowych.²⁵³

Warto zauważyć, że oszustwo podatkowe jest czynem odrębnym od zwykłego oszustwa, o którym mowa w art. 286 kodeksu karnego²⁵⁴, zgodnie z którym, kto w celu osiągnięcia korzyści majątkowej, doprowadza inną osobę do niekorzystnego rozporządzenia

²⁴⁸ I. Zgoliński (red.), Art. 56, [w:] *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, 2018, Lex/el.

²⁴⁹ P. Kardas, Art. 56, [w:] *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, wyd. III., 2017, Lex/el.

²⁵⁰ I. Zgoliński (red.), Art. 56, [w:] *Kodeks karny skarbowy...*, op. cit.

²⁵¹ P. Kardas, G. Łabuda, *Kryminalizacja oszustwa podatkowego w prawie karnym skarbowym*, „Prokuratura i Prawo” 2003, nr 3, s. 62.

²⁵² I. Zgoliński (red.), Art. 56, [w:] *Kodeks karny skarbowy...*, op. cit.

²⁵³ T. Grzegorzczak, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2006, s. 381.

²⁵⁴ Ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. - Kodeks karny (tekst jedn. Dz. U. z 2017 r. poz. 2204 z późn. zm.).

własnym lub cudzym mieniem za pomocą wprowadzenia jej w błąd albo wyzyskania błędu lub niezdolności do należytego pojmowania przedsiębranego działania, podlega karze pozbawienia wolności od 6 miesięcy do lat 8. W sytuacji niezgodnego z prawem pomniejszenia należności podatkowej nie może dojść do idealnego zbiegu przestępstw z art. 56 k.k.s. oraz art. 286 k.k. Inaczej wygląda sytuacja w odniesieniu do art. 76 k.k.s. w związku z uzyskaniem nienależnego zwrotu świadczenia lub wydania decyzji o zarachowaniu nadwyżki podatku na poczet zaległości podatkowych lub przyszłych zobowiązań. W tych bowiem przypadkach może dojść do zbiegu przestępstw, o których mowa w art. 76 k.k.s. z art. 286 k.k. w zw. z art. 8 k.k.s.²⁵⁵

Czyny zabronione określone w art. 56 § 1-4 k.k.s. mają charakter indywidualny, tj. ich podmiotem może być wyłącznie podatnik, a zatem osoba fizyczna, osoba prawna, jak i jednostka organizacyjna nieposiadająca osobowości prawnej. Do odpowiedzialności karnej skarbowej za przestępstwa i wykroczenia określone w powyższych przepisach można pociągnąć podmioty wymienione w art. 9 § 3 k.k.s.²⁵⁶

Reasumując, istotą oszustwa podatkowego są zachowania opisane w art. 76 k.k.s. polegające na błędnym wykazywaniu prawa do zwrotu nadwyżki podatku naliczonego (w przypadku podatku VAT) lub nadpłaty podatku w celu uzyskania nienależnych korzyści majątkowych²⁵⁷ oraz czyny, o których mowa w art. 56 k.k.s. polegające na podaniu organowi podatkowemu nieprawdziwych danych albo też zatajenie prawdy, niedopełnienie obowiązku zmiany lub aktualizacji danych w złożonym organowi podatkowemu oświadczeniu lub deklaracji, co skutkuje narażeniem podatku na uszczuplenie.²⁵⁸

Najczęstszą formą oszustwa, z jaką administracje podatkowe państw członkowskich mają do czynienia, jest omówiona poniżej tak zwana „transakcja karuzelowa”. Zasadniczo to właśnie ta forma oszustw stała się przyczyną wprowadzania mechanizmu odwrotnego obciążenia w stosunku do innych transakcji niż tylko transakcje wewnątrzspółnotowe. W roku 2007 na potrzeby Komisji Europejskiej powstał raport „Stopping the Carousel: Missing

²⁵⁵ I. Ożóg, W. Kotowski, M. Majczyna, J. Matarewicz, B. Sobocha, M. Zborowski, *Zasady odpowiedzialności karnoskarbowej za zaniżenie zobowiązania podatkowego w VAT (przestępstwo oszustwa podatkowego) – wybór orzecznictwa, stanowisko doktryny*, [w:] *Przestępstwa karuzelowe i inne oszustwa w VAT*, 2017, Lex/el.

²⁵⁶ R. Dowgier, L. Etel, B. Pahl, M. Popławski, *Czy podatnik podatku od nieruchomości, rolnego i leśnego odpowiada w świetle przepisów k.k.s. za niezłożenie deklaracji bądź też złożenie fałszywej deklaracji?*, [w:] *Leksykon podatków i opłat lokalnych*, 2010, Lex/el.

²⁵⁷ T. Oczkowski, *Art. 76*, [w:] *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, 2018 Lex/el.

²⁵⁸ R. Dowgier, L. Etel, B. Pahl, M. Popławski, *Czy podatnik podatku od nieruchomości...*, op. cit.

Trader Fraud in the EU”²⁵⁹. Stworzenie tego opracowania dało asumpt do działania na rzecz ograniczenia wyłudzeń podatku VAT.

Generalnym założeniem transakcji karuzelowych jest wykorzystanie niedoskonałości europejskiego systemu podatku VAT, a zatem elementu transakcji transgranicznych. W transakcjach tego typu występują podmioty z dwóch bądź większej liczby krajów unijnych. Występujące w transakcjach tego typu podmioty spełniają określoną funkcję. Podmioty te dzieli się na podmioty wiodące, znikających podatników oraz podmioty buforowe i przedsiębiorstwa brokerów. Podmiotami, które znajdują się w centrum tego typu transakcji są podmioty typu „znikający podatnik”- najczęściej są to podmioty założone na tzw. „słupy”, a zatem osoby z marginesu społecznego, osoby ubogie bądź cudzoziemców, które w takich transakcjach są tylko niczego nieświadomymi figurantami. Formą organizacyjną wykorzystywaną przy transakcjach karuzelowych są spółki kapitałowe, takie jak polska spółka z ograniczoną odpowiedzialnością (a zatem w innych krajach takie formy organizacyjne jak spółki Ltd. czy GmbH), gdzie odpowiedzialność poszczególnych osób za działania niezgodne z prawem rozmywa się i trudno jest jednoznacznie określić konkretną osobę ponoszącą odpowiedzialność za działania powodujące szkodę. Podmioty te w ramach transakcji dokonują wewnątrzspółnotowego nabycia towarów od podmiotu wiodącego, a następnie dokonują sprzedaży krajowej tego towaru na rzecz podmiotu będącego buforem bądź na rzecz brokera. Znikający podatnik najczęściej nie wywiązuje się ze swoich obowiązków podatkowych, nie składa deklaracji, nie wpłaca zobowiązań z tytułu sprzedaży towarów. Podmiot będący w ramach transakcji buforem jest to najczęściej rzeczywiście funkcjonujący na rynku podmiot wywiązujący się ze swoich zobowiązań względem budżetu państwa. Zazwyczaj są to podmioty wybierane przez oszustów, które nie wzbudzają podejrzeń. Oszuści, aby zachęcić takie podmioty do współpracy, oferują im atrakcyjne ceny, a zarazem gwarantują zbyt zakupionych towarów. Podmioty te mają być tylko pośrednikiem, który otrzyma marżę z tytułu pośrednictwa przy sprzedaży towarów. Podmiot taki nie zawsze występuje we wszystkich transakcjach tego typu, niekiedy oszuści pomijają bufory, sprzedając towar bezpośrednio do brokera. Podmiot będący brokerem dokonuje krajowego nabycia towarów bądź od znikającego podatnika, bądź od podmiotu buforowego, następnie dokonuje wewnątrzspółnotowej dostawy tych towarów do podmiotu wiodącego, przy czym stosuje stawkę 0% VAT. Najczęściej podmioty te zwracają się o zwrot nadwyżki podatku naliczonego nad należnym, niekiedy też dokonują wpłaty niewielkiej kwoty należnego

²⁵⁹ *Stopping the Carousel: Missing Trader Fraud in the EU*, <http://www.publications.parliament.uk/pa/ld200607/ldselect/ldcom/101/101.pdf> [dostęp: 15.11.2015 r.].

podatku VAT. Podmiot wiodący steruje całym łańcuchem dostaw, który odbywa się *de facto* w innym kraju Unii Europejskiej niż siedziba podmiotu wiodącego. Podmiot wiodący dokonuje wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów oraz zwraca się z wnioskiem o zwrot nadwyżki podatku naliczonego nad należnym, który wynika z dokonanych przez niego zakupów. Zakupy te nie są związane bezpośrednio z dokonywaną przez ten podmiot wewnątrzwspólnotową dostawą towarów, ale z ogólnie pojętą działalnością tego podmiotu. Tym samym można stwierdzić, że państwo, na terytorium którego siedzibę posiada podmiot wiodący, nie ponosi strat finansowych z tytułu działalności tego podmiotu. Jednakże nawet ubieganie się o zwrot VAT z tytułu innych nabyć jest wyłudzeniem, gdyż w rzeczywistości transakcje, które są przedmiotem prowadzonej działalności gospodarczej podmiotu wiodącego, są transakcjami fikcyjnymi.²⁶⁰

Ostatecznie zatem, zgodnie z takim schematem transakcji karuzelowej, podmiot będący znikającym podatnikiem z jednej strony odlicza, z drugiej strony zaś nalicza podatek VAT z tytułu wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów. Następnie zaś w momencie sprzedaży towaru zobowiązany jest odprowadzić do budżetu podatek VAT z tytułu dostawy tego towaru, czego jednak nie robi. Nie składa też deklaracji, wystawia jedynie fakturę na rzecz podmiotu, który nabywa od niego towar. Na następnym etapie podmiot będący buforem z tytułu nabycia towarów ma prawo do odliczenia podatku VAT, a przy sprzedaży podatek ten nalicza i odprowadza do budżetu nadwyżkę podatku należnego. Następnym podmiotem jest podmiot będący brokerem, który ma prawo do odliczenia podatku z tytułu nabycia towarów, natomiast sprzedając towar do innego państwa Unii, dokonuje wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów, do której to sprzedaży ma prawo zastosować stawkę 0%. Tym samym, występując o zwrot nadwyżki podatku naliczonego nad należnym, ma prawo do otrzymania zwrotu podatku VAT. Natomiast podmiot wiodący posiadający siedzibę w innym państwie unijnym z tytułu wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów dokonuje samonaliczenia podatku VAT, a przy sprzedaży towarów do innego państwa UE ma prawo do zastosowania stawki 0% VAT.

Z powyższego jednoznacznie wynika, że podmiotem, który osiąga korzyść finansową w postaci zwrotu podatku VAT jest broker, który przy dokonywaniu transakcji jest podmiotem, który najczęściej wzorowo wypełnia wszystkie ciężące na nim obowiązki podatkowe. Natomiast podmiotem, który jest dłużnikiem budżetu, jest znikający podatnik,

²⁶⁰ J. Pastuszka, W. Sońta, *Dysfunkcyjność podatku VAT w transakcjach wewnątrzwspólnotowych*, Radom 2014, s. 77 i nast.

który najczęściej jest podmiotem, w stosunku do którego egzekucja należności jest niemożliwa bądź w znacznym stopniu utrudniona.

Istnienie tego typu wyłudzeń podatku VAT skutkowało tym, że w stosunku do tych grup towarów, w których skala wyłudzeń była największa, postanowiono w dyrektywie 2006/112/WE (katalog tych grup towarów zostanie omówiony w dalszej części pracy) o zastosowaniu w stosunku do nich mechanizmu odwrotnego obciążenia. Jedną z tych grup, które w Polsce zostały wprowadzone jako pierwsze, był złom. Następnie polski ustawodawca rozszerzył katalog towarów objętych odwrotnym obciążeniem o wyroby stalowe. Według statystyk prowadzonych przez Ministerstwo Finansów, to w tych dwóch grupach liczba wyłudzeń podatku VAT była zdecydowanie największa.²⁶¹ Wprowadzając taką metodę opodatkowania, ustawodawca rezygnuje z jednej z podstawowych zasad podatku VAT, tj. zasady wielofazowości naliczania podatku VAT, przybliżając go w swej istocie do podatku obrotowego, gdzie podatek płacony jest na ostatnim etapie łańcucha dostaw. Taki zabieg wydaje się jednak uzasadniony w obliczu wyłudzeń przy zastosowaniu „transakcji karuzelowych”. Zastosowanie tej metody powoduje, że transakcje karuzelowe przestają mieć sens w stosunku do towarów objętych tym mechanizmem. Istotą tego typu wyłudzeń jest bowiem istnienie systemu zwrotu podatku naliczonego na poprzednim etapie łańcucha dostaw, który został już odprowadzony do budżetu. Przy zastosowaniu mechanizmu odwrotnego obciążenia podatkiem VAT dochodzi do sytuacji, w której nie mamy do czynienia z podatkiem zapłaconym do budżetu na wcześniejszym etapie. Każdy z podmiotów uczestniczących w transakcjach dotyczących danego towaru jest zobowiązany do samonaliczenia podatku VAT. Zatem podmiot, który przy zastosowaniu „normalnych” zasad przy transakcjach karuzelowych ma prawo do zwrotu podatku VAT, sam zaś z tytułu dalszej dostawy stosuje stawkę 0% i występując o zwrot podatku VAT, dostaje z budżetu zwrot podatku zapłaconego na wcześniejszych etapach, który w rzeczywistości nie został nigdy wpłacony. Przy zastosowaniu mechanizmu odwrotnego obciążenia nie będzie miał prawa do otrzymania jakiegokolwiek zwrotu, bowiem to on odliczy i naliczy podatek VAT z tytułu zakupu towarów objętych tym mechanizmem. Tym samym mechanizm odwrotnego obciążenia staje się remedium na problem wyłudzenia podatku VAT drogą transakcji karuzelowych w poszczególnych branżach gospodarki.

Istotnym zagadnieniem przy omawianiu problematyki opodatkowania mechanizmem odwrotnego obciążenia podatkiem od wartości dodanej jest przedstawienie tejże instytucji

²⁶¹ *Ibidem*, s. 99.

prawa podatkowego z punktu widzenia luki w podatku od wartości dodanej. W lipcu 2013 roku powstał raport na temat luki w podatku VAT w poszczególnych krajach Unii Europejskiej „Study to quantify and analyse the VAT Gap in the EU-27 Member States”²⁶². Raport sporządzony został na zlecenie Komisji Europejskiej. W raporcie przedstawiono m.in. wyniki badań i analiz dotyczące tego, jakiej wielkości jest luka w podatku od wartości dodanej w poszczególnych 26 krajach Unii Europejskiej (raportem nie objęto Cypru oraz Chorwacji). W raporcie tym lukę w podatku VAT przedstawiono jako różnicę pomiędzy teoretycznymi należnymi wpływami z podatku VAT (*VAT Total Tax Liability*) a rzeczywistymi wpływami z tytułu jego poboru. W wyniku przeprowadzonych badań i analiz stwierdzono, że największa luka w podatku VAT, rozumiana jako udział luki w podatku VAT w teoretycznie należnych wpływach z tytułu tego podatku, spośród 26 krajów Unii Europejskiej występowała w Rumunii. Luka w podatku VAT w powyższym rozumieniu wynosiła tam w 2011 r. 48%. Drugim w kolejności państwem, w którym luka w podatku VAT była największa była Łotwa (wyniosła 41%). Na trzecim miejscu była Grecja z luką na poziomie 39%. Aż 37% wynosiła luka w słowackich wpływach z tytułu podatku VAT. Natomiast na Litwie wynosiła 36%, a na Węgrzech z kolei 30%. Najmniejszą lukę spośród badanych państw ma Szwecja, gdzie wynosi ona tylko 2%. Bardzo mała luka występuje też na Malcie – 4% oraz w Holandii - 9%. Wśród państw „starej Unii”²⁶³ w Niemczech luka wynosiła 12%, we Francji – 19%, we Włoszech – 27%. W Polsce luka w podatku VAT wynosiła 15%, można zatem powiedzieć, że był to wynik dobry na tle pozostałych państw członkowskich.²⁶⁴

²⁶² Study to quantify and analyse the VAT Gap in the EU-27 Member States. Final Report; http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/publications/studies/vat-gap.pdf; [dostęp: 27.10.2015].

²⁶³ Zalicza się tu państwa założycieli Wspólnot Europejskich, tj. Niemcy, Francję, Włochy, Luksemburg, Holandię oraz Belgię.

²⁶⁴ J. Pastuszka, W. Sońta, *Dysfunkcyjność podatku...*, s. 29.

Tabela 1. Poziom luki w podatku VAT w 2011 r. oraz średni poziom luki w latach 2010-2011 (w milionach euro)

Member State	VAT receipts	VTTL	VAT Gap	VAT Gap as a share of VTTL (%)		VAT Gap as a share of GDP (%)	
	2011	2011	2011	2011	2000-2011	2011	2000-2011
Austria	23 447	26 915	3 468	13	11	1.2	1.0
Belgium	26 021	30 991	4 970	16	13	1.3	1.1
Bulgaria	3 352	3 956	604	15	16	1.6	1.8
Czech Republic	10 994	15 235	4 241	28	23	2.7	2.1
Denmark	23 869	26 436	2 566	10	10	1.1	1.1
Estonia	1 363	1 664	301	18	15	1.9	1.6
Finland	16 915	19 746	2 831	14	13	1.5	1.3
France	140 506	172 739	32 233	19	16	1.6	1.3
Germany	189 920	216 830	26 910	12	13	1.0	1.0
Greece	15 027	24 790	9 763	39	30	4.7	3.0
Hungary	8 516	12 216	3 700	30	26	3.7	3.0
Ireland	9 782	10 890	1 108	10	8	0.7	0.6
Italy	98 557	134 691	36 134	27	26	2.3	2.1
Latvia	1 368	2 322	954	41	24	4.7	2.3
Lithuania	2 444	3 795	1 352	36	35	4.4	3.9
Luxembourg	2 690	3 242	551	17	12	1.3	0.8
Malta	520	541	21	4	13	0.3	1.0
Netherlands	41 610	45 622	4 012	9	5	0.7	0.4
Poland	29 843	35 253	5 410	15	13	1.5	1.1
Portugal	14 235	16 999	2 764	16	9	1.6	0.8
Romania	11 412	21 760	10 348	48	42	7.9	5.4
Slovakia	4 711	7 484	2 773	37	29	4.0	2.9
Slovenia	3 049	3 375	326	10	7	0.9	0.6
Spain	56 547	71 744	15 197	21	12	1.4	0.8
Sweden	36 610	37 542	932	2	4	0.2	0.4
United Kingdom	130 577	150 064	19 487	13	12	1.1	1.0
EU-26, total ^a	903 884	1 096 841	192 957	18	15	1.5	1.2
EU-26, average	20	17	2.1	1.6

Źródło: Study to quantify and analyse the VAT Gap in the EU-27 Member States. Final Report

W maju 2015 r. powstał kolejny raport o luce w podatku VAT: „Study to quantify and analyse the VAT Gap in the EU Member States. 2015 Report.”²⁶⁵ W raporcie przedstawiono wyniki badań z roku 2013. Metodologia badań była taka sama jak we wcześniejszym raporcie.

Dane zawarte w raporcie wskazują, że średni poziom luki w podatku VAT w Unii Europejskiej zmniejszył się na przestrzeni lat 2011 – 2013. W badaniu wykonanym w roku 2011 wynosił on 20%, natomiast w badaniach z 2015 r. zmalał do 15,2%. Najbardziej interesujący wydaje się być poziom luk w poszczególnych państwach na przestrzeni lat. Państwem, które w 2011 r. miało najwyższy poziom luki w podatku VAT, była Rumunia. Poziom ten wynosił 48%, w roku 2013 zmalał zaś do 41,1%. W dalszym ciągu był to poziom

²⁶⁵ Study to quantify and analyse the VAT Gap in the EU Member States. 2015 Report; http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/publications/studies/vat_gap2013.pdf; [dostęp: 22.03.2016 r.]

najwyższy spośród badanych państw, ale spadek jest dosyć istotny, wynosił bowiem aż 7 punktów procentowych. Mimo odnotowania tak dużego spadku Rumunia pozostaje nadal krajem o najwyższym poziomie luki w podatku od wartości dodanej.

W raporcie z 2013 r. niechlubne drugie miejsce pod względem luki w podatku VAT zajmowała Łotwa, której poziom luki wynosił 41%, natomiast w badaniu z 2015 r. poziom ten zmalał do 29,9%, co oznacza, że spadek wyniósł imponujące 11,1 punktów procentowych i jest to jeden z największych spadków spośród badanych państw.

Także Litwa okazała się być krajem, w którym luka była zdecydowanie ponadprzeciętna. W roku 2013 wynosiła ona 37,7%, i był to poziom wyższy o 1,7 punktu procentowego niż w roku 2011.

Podobnie wyglądał poziom luki w Grecji i Słowacji, gdzie wynosił w 2013 roku 34% w Grecji oraz 34,9% na Słowacji. Zarówno w jednym, jak i drugim państwie taki poziom oznaczał spadek poziomu luki z poziomu odpowiednio 39% i 37%.

Analizując dane z raportu, zauważyć należy, iż państwem, w którym luka zmniejszyła się najbardziej jest Luksemburg, w którym w roku 2011 poziom luki wynosił 17%, natomiast w roku 2013 już tylko 5,1%, co oznacza spadek o aż 11,9 punktów procentowych.

Innymi państwami, w których odnotowano wyraźny spadek, są Finlandia - spadek o ok. 10 punktów procentowych oraz Francja - spadek z 19% do 8,9%. Krajem, który niewątpliwie nie może uchodzić za wzór są Włochy, w których poziom luki w podatku VAT podniósł się z 27% w roku 2011 do 33,3% w roku 2013, co stanowi wzrost o 6,3 punktu procentowego.

Duży wzrost zanotowano także w Polsce. W roku 2011 poziom luki wynosił 15%, natomiast w 2013 roku wzrósł do 26,7%, co stanowiło niemal dwukrotny wzrost (o 78%). Największy wzrost luki w podatku VAT zaobserwowano jednakże na Malcie, gdzie wynosiła ona 22,4 punktów procentowych. W 2011 poziom luki wynosił tam tylko 4% i był jednym z najniższych spośród badanych państw. Bardzo niski poziom luki udało się utrzymać Szwecji i wynosił on w 2013 r. 4,3% wobec 2% w roku 2011. Niski poziom zaobserwowano także w Holandii 4,2% oraz Słowenii - 5,8%.

Tabela 2. Luka w podatku VAT 2012-2013 (w milionach euro)

Country	2012				2013			
	Revenues	VTTL	VAT Gap	VAT Gap %	Revenues	VTTL	VAT Gap	VAT Gap %
Austria	24,563	27,629	3,066	11.1%	24,953	28,170	3,217	11.4%
Belgium	26,896	30,272	3,376	11.2%	27,226	30,412	3,186	10.5%
Bulgaria	3,828	4,697	869	18.5%	3,775	4,560	785	17.2%
Czech Republic	11,377	14,883	3,506	23.6%	11,694	15,070	3,375	22.4%
Denmark	24,296	26,563	2,267	8.5%	24,360	26,850	2,489	9.3%
Estonia	1,508	1,740	232	13.3%	1,558	1,873	315	16.8%
Finland	17,987	18,524	537	2.9%	18,848	19,660	812	4.1%
France	142,526	157,360	14,834	9.4%	144,414	158,510	14,096	8.9%
Germany	194,034	216,984	22,950	10.6%	197,005	221,878	24,873	11.2%
Greece	13,712	20,595	6,883	33.4%	12,593	19,090	6,497	34.0%
Hungary	9,084	11,963	2,879	24.1%	9,073	12,003	2,930	24.4%
Ireland	10,219	11,508	1,289	11.2%	10,371	11,596	1,225	10.6%
Italy	96,170	141,332	45,162	32.0%	93,921	141,437	47,516	33.6%
Latvia	1,583	2,391	808	33.8%	1,693	2,414	721	29.9%
Lithuania	2,521	3,971	1,450	36.5%	2,611	4,192	1,580	37.7%
Luxembourg	3,093	3,269	176	5.4%	3,485	3,672	187	5.1%
Malta	536	777	241	31.0%	586	796	210	26.4%
Netherlands	41,699	43,598	1,899	4.4%	42,424	44,276	1,852	4.2%
Poland	27,783	37,175	9,391	25.3%	27,780	37,911	10,131	26.7%
Portugal	13,995	15,330	1,335	8.7%	13,710	15,068	1,358	9.0%
Romania	11,212	19,634	8,422	42.9%	11,913	20,209	8,296	41.1%
Slovakia	4,328	7,054	2,726	38.6%	4,696	7,209	2,513	34.9%
Slovenia	2,889	3,180	291	9.1%	3,045	3,232	186	5.8%
Spain	56,652	68,262	11,610	17.0%	61,350	73,444	12,094	16.5%
Sweden	37,834	39,762	1,928	4.8%	39,091	40,867	1,776	4.3%
United Kingdom	142,943	159,695	16,752	10.5%	141,668	157,099	15,431	9.8%
Total EU-26	923,269	1,088,147	164,879	15.2%	933,843	1,101,498	167,654	15.2%
Median				12.3%				13.9%

Źródło: Study to quantify and analyse the VAT Gap in the EU Member States. 2015 Report.

W 2017 roku opublikowano nowy raport Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2017 Final Report²⁶⁶. W raporcie dokonano pomiaru luki w podatku VAT w roku 2015. Z raportu wynika że najniższy poziom luki w Unii Europejskiej występuje w Szwecji, gdzie poziom luki jest ujemny. Oznacza to, że dochody z podatku VAT w tym kraju są wyższe niż potencjalny poziom wpływów. Poziom luki wynosi tam -1,42%. Na drugim biegunie znajduje się Rumunia, gdzie poziom luki w roku 2015 wynosił 37,18%. Największy spadek poziomu luki w podatku VAT odnotowano na Malcie, gdzie poziom luki zmniejszył się o 17,06 punktu procentowego, z 39,6% w roku 2014 do 22,54% w roku 2015.

²⁶⁶ Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2017 Final Report, https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/study_and_reports_on_the_vat_gap_2017.pdf, [dostęp: 03.11.2018 r.]

Niski poziom luki w 2015 r. w dalszym ciągu występował w Finlandii i wynosił 6,95%. Bardzo wysoki poziom luki utrzymywał się we Włoszech, gdzie wynosił 25,78%. Również w Polsce poziom luki był bardzo wysoki i wynosił 24,51%.

Tabela 3. Luka w podatku VAT 2014-2015 (w milionach euro)

MS	2014				2015				VAT Gap Change (pp)
	Revenues	VTTL	VAT Gap	VAT Gap (%)	Revenues	VTTL	VAT Gap	VAT Gap (%)	
BE	27518	30496	2978	9.77	27547	30869	3323	10.76	0.99
BG	3810	4986	1176	23.59	4059	5111	1052	20.58	-3.01
CZ	11602	13916	2313	16.62	12382	14826	2444	16.48	-0.14
DK	24950	27868	2919	10.47	25470	28562	3092	10.83	0.36
DE	203081	227979	24898	10.92	211616	233982	22366	9.56	-1.36
EE	1711	1874	163	8.70	1873	1969	96	4.88	-3.82
IE	11521	12628	1106	8.76	11955	13275	1319	9.94	1.18
EL	12676	16966	4290	25.29	12885	17964	5079	28.27	2.98
ES	63643	69400	5757	8.30	68589	71092	2503	3.52	-4.78
FR	148454	170435	21981	12.90	151622	171735	20113	11.71	-1.19
HR	5368	5611	243	4.33	5689	5921	232	3.92	-0.41
IT	97071	135376	38305	28.30	101034	136127	35093	25.78	-2.52
CY					1517	1639	122	7.44	7.44
LV	1787	2207	420	19.03	1876	2287	411	17.97	-1.06
LT	2764	3816	1052	27.57	2888	3925	1037	26.42	-1.15
LU	3732	3823	90	2.35	3432	3634	202	5.56	3.21
HU	9754	11757	2003	17.04	10669	12369	1700	13.74	-3.30
MT	642	1063	421	39.60	684	883	199	22.54	-17.06
NL	42708	47050	4342	9.23	44879	48751	3872	7.94	-1.29
AT	25386	28084	2699	9.61	26232	28589	2357	8.24	-1.37
PL	29317	39032	9715	24.89	30075	39840	9765	24.51	-0.38
PT	14682	16914	2232	13.20	15368	17357	1989	11.46	-1.74
RO	11496	20116	8620	42.85	12939	20599	7659	37.18	-5.67
SI	3155	3411	256	7.51	3219	3406	188	5.52	-1.99
SK	5021	7227	2206	30.52	5420	7677	2256	29.39	-1.13
FI	18948	20159	1211	6.01	18974	20392	1418	6.95	0.94
SE	38846	38956	110	0.28	40501	39933	-568	-1.42	-1.70
UK	157478	176193	18715	10.62	181945	204156	22210	10.88	0.26
Total EU-27 ¹⁰	977121	1137342	160220	14.09	1033822	1185230	151408	12.77	-1.31
Total EU-28					1035339	1186869	151530	12.77	
Median				10.92				10.85	

Źródło: Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2017 Final Report.

2. Mechanizm odwrotnego obciążenia według dyrektywy Rady 2006/112/WE

VI dyrektywa Rady z 17 maja 1977 roku została deregowana poprzez dyrektywę Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej²⁶⁷. W tejże dyrektywie pojawił się zarys mechanizmu odwrotnego obciążenia w jego właściwej formie. W pierwszej sekcji rozdziału pierwszego XI tytule dyrektywy pt. Osoby zobowiązane do zapłaty VAT na rzecz organów podatkowych, wskazano szereg przypadków, kiedy to podatnikiem podatku od wartości dodanej nie jest, zgodnie z generalną zasadą wyrażoną w artykule 193 ww. dyrektywy, podatnik dokonujący podlegającej opodatkowaniu dostawy towarów lub świadczenia usług, a nabywca towarów lub usług.

Twórcom przepisów dyrektywy 2006/112/WE przyświecał cel stworzenia takich norm prawnych, które będą harmonizowały przepisy dotyczące podatku VAT, a dodatkowo stworzą prawdziwy wspólny rynek w całej Unii Europejskiej. Istotne z punktu widzenia tworzenia dyrektywy było, aby w jak najmniejszym stopniu podatek VAT wpływał na przepływ towarów i usług pomiędzy krajami Unii. Konieczne tym samym było takie ujednoczenie przepisów wszystkich państw członkowskich, które skutkowałoby tym, że w przypadku transakcji pomiędzy dwoma państwami Unii nabywca i odbiorca pochodzący z dwóch państw Unii nie byłiby jednocześnie zobowiązani według przepisów poszczególnych państw do zapłaty podatku VAT od takiej transakcji. Nieodzowne było zatem stworzenie takich uregulowań, które w jasny sposób określą, kto jest zobowiązany do zapłaty podatku w związku z dokonaną transakcją.

Art. 194 dyrektywy stanowi, iż w sytuacji, gdy dostawa towarów bądź świadczenie usług dokonywane jest przez podatnika nieposiadającego siedziby w państwie członkowskim, w którym VAT jest należny, państwa członkowskie mogą postanowić, że obowiązującym do zapłaty podatku jest nabywca towaru lub usługi. Jednocześnie to na państwach członkowskich spoczywał obowiązek określenia warunków, na których usługobiorca bądź odbiorca towarów miał być opodatkowany w przypadku takiej dostawy.

²⁶⁷ Dyrektywa Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. U. UE L Nr 347, str. 1 z późn. zm.).

Istotą mechanizmu odwrotnego obciążenia podatkiem VAT jest doprowadzenie do sytuacji, w której obowiązek podatkowy z tytułu transakcji pomiędzy dwoma podatnikami VAT będzie spoczywał na nabywcy towaru bądź usługi. Co do zasady, właściwym przypadkiem stosowania mechanizmu *reverse charge* jest świadczenie usług na rzecz podatnika z innego państwa członkowskiego bądź państwa trzeciego. Jednakże w tym miejscu należy się zastanowić, czy za opodatkowanie na zasadzie mechanizmu odwrotnego obciążenia można uznać wewnątrzwspólnotową dostawę towarów? Różnica pomiędzy tymi dwoma przypadkami jest zauważalna, jednakże przy głębszej analizie należy uznać, że generalnie tak, bowiem jedno, jak i drugie zdarzenie mają identyczne konsekwencje podatkowe.

Przy imporcie usług, to na podatniku będącym nabywcą usługi ciąży obowiązek podatkowy. Obowiązkiem podmiotu świadczącego usługę jest natomiast upewnienie się, czy podmiot z innego państwa jest podmiotem gospodarczym zarejestrowanym w tym innym państwie. Najważniejsze jest, aby na fakturze dokumentującej wykonanie usługi na rzecz takiego podmiotu zastosowana była właściwa stawka VAT, tj. NP (nie podlega), a także konieczne jest umieszczenie na fakturze informacji, że podmiotem zobowiązanym do rozliczenia podatku VAT z tytułu tej transakcji jest podmiot nabywający usługę zgodnie z art. 226 pkt 11a dyrektywy 2006/112/WE - zaś w przypadku, gdy nabywca lub usługobiorca są zobowiązani do zapłaty VAT - wyrazów "odwrotne obciążenie".

Przy wewnątrzwspólnotowym nabyciu towarów obowiązkiem podmiotu nabywającego, podobnie jak przy nabyciu usługi, jest rozliczenie podatku od wartości dodanej w związku z takim nabyciem. Natomiast podmiot dokonujący dostawy ma prawo do zastosowania stawki 0% , zaś w niektórych krajach Unii zamiast stawki 0% obowiązuje stawka „zw” z prawem do odliczenia podatku naliczonego²⁶⁸. Aby jednak zastosować taką stawkę, podatnik musi spełnić szereg warunków. Pierwszym i podstawowym warunkiem jest upewnienie się przez dostawcę, że podmiot nabywający towar jest czynnym podatnikiem VAT zarejestrowanym dla potrzeb wewnątrzwspólnotowych transakcji. Obowiązek rejestracji przez podmioty, które dokonują wewnątrzwspólnotowych transakcji, wynika z uregulowań zawartych w artykule 214 ust.1 dyrektywy 2006/112/WE. Ponadto, aby podmiot dokonujący wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów miał prawo do zastosowania stawki zwolnionej z prawem do odliczenia (0%), musi posiadać potwierdzenie odbioru towaru przez kontrahenta z innego kraju Unii Europejskiej na terytorium tego kraju, a zatem konieczny jest wywóz towaru poza granice kraju dostawcy, bowiem warunkiem braku obowiązku podatkowego na

²⁶⁸ A. Bartosiewicz, *VAT. Komentarz, Komentarz do art.13 ustawy o podatku od towarów i usług*, 2015, Lex/el.

terytorium kraju rozpoczęcia wysyłki jest opodatkowanie dostawy towaru w kraju przeznaczenia. W przypadku wewnątrzspółnotowego nabycia towarów istotne jest również to, że podatnikiem może być nie tylko zarejestrowany podatnik, ale także osoba prawna niebędąca podatnikiem podatku VAT, a także osoba fizyczna dokonująca nabycia nowego środka transportu zgodnie z art. 2 ust.1 lit. b dyrektywy 2006/112/WE.

Podobnie w oparciu o zasadę samonaliczenia podatku VAT najczęściej funkcjonuje import towarów. Art. 201 dyrektywy pozostawia państwom członkowskim względną swobodę w tym zakresie, stanowi on bowiem, że VAT z tytułu importu jest płacony przez osobę lub osoby wyznaczone lub uznane za zobowiązane do zapłaty VAT przez państwo członkowskie importu. Najczęściej podmiotami wskazywanymi w państwach unijnych jako podmioty zobowiązane do zapłaty podatku VAT są nabywcy towarów²⁶⁹.

Ze względu na powyższe należy uznać, że zasada odwrotnego obciążenia znajduje zastosowanie w stosunku zarówno do importu usług, importu towarów, jak również w przypadku wewnątrzspółnotowego nabycia towarów.

W omawianej dyrektywie ustawodawca unijny postanowił uregulować również najbardziej palącą wówczas kwestię – materię dotyczącą wspólnego rynku energii. W dyrektywie postanowiono uregulować dostawy gazu w systemie gazowym, dostawy energii elektrycznej oraz dostawy energii cieplnej lub chłodniczej przez sieci dystrybucji energii cieplnej lub chłodniczej. Na mocy analizowanej dyrektywy wprowadzono odwrotne obciążenie podatkiem VAT właśnie w odniesieniu do tych postaci energii. Zgodnie z art. 195 postanowiono, że każda osoba zidentyfikowana na potrzeby podatku od wartości dodanej na terytorium państwa członkowskiego, w którym VAT jest należny, w sytuacji gdy dostawy są dokonywane przez podatnika niemającego miejsca siedziby na terytorium tego państwa, jest zobowiązana do zapłaty podatku VAT. Natomiast zgodnie z art. 38 ww. dyrektywy miejscem dostawy jest miejsce, w którym podatnik będący pośrednikiem w dostawie energii, zarejestrowany na terytorium danego państwa ma siedzibę lub stałe miejsce prowadzenia działalności. Tym samym z powyższych unormowań wynika, że w przypadku dostawy określonych form energii na rzecz podatnika-pośrednika mającego miejsce siedziby na terytorium danego państwa UE od podatnika spoza danego państwa, to na podatniku-pośredniku ciąży obowiązek podatkowy z tytułu tej dostawy.

²⁶⁹ A. Bartosiewicz *VAT. Komentarz, Komentarz do art.17 ustawy o podatku od towarów i usług*, 2015, Lex/el.

W pierwotnej wersji dyrektywy, która weszła w życie 1 stycznia 2007 r., w art. 196 zachowano w niemal niezmienionym kształcie regulacje z art. 21 VI dyrektywy Rady z 17 maja 1977 roku. Podobnie jak tam postanowiono, że w stosunku do wymienionych tam usług, w przypadku świadczenia ich na rzecz podatnika spoza UE bądź podatnika mającego siedzibę w innym państwie niż państwo usługodawcy, miejscem opodatkowania tej usługi będzie państwo siedziby usługobiorcy (a zatem podatnikiem będzie podatnik nabywający usługi, mający siedzibę w innym państwie). Dotyczy to takich usług jak m.in.:

- a) przeniesienie i cesja praw autorskich, patentów, licencji, praw do znaków towarowych i handlowych oraz praw pokrewnych;
- b) usługi reklamowe;
- c) usługi konsultantów, inżynierów, biur konsultingowych, prawników, księgowych oraz inne podobne usługi, jak również przetwarzanie danych i dostarczanie informacji;
- d) usługi bankowe, finansowe i ubezpieczeniowe, łącznie z reasekuracją, z wyjątkiem wynajmu sejfów,
- e) zapewnienie personelu;
- f) wynajem rzeczowego majątku ruchomego, z wyjątkiem wszystkich środków transportu;
- g) usługi dostępu do systemu gazowego i systemu dystrybucji energii elektrycznej oraz usługi transportu lub przesyłu poprzez te systemy, a także inne bezpośrednio z nimi związane usługi;
- h) usługi telekomunikacyjne;
- i) usługi nadawcze radiowe i telewizyjne.

Dodatkowo sytuacja, w której podatnikiem jest usługobiorca, dotyczyła zdarzeń, gdy usługobiorca zidentyfikowany jest do celów VAT w państwie członkowskim, w którym VAT jest należny, a na rzecz którego określone usługi wykonywał podatnik niemający siedziby na terytorium tego państwa członkowskiego. Usługami, których wykonanie powodowało powstanie odwrotnego obciążenia, były następujące sytuacje:

- a) usługi wewnątrzspółnotowego transportu towarów;
- b) usługi wykonywane przez pośrednika, działającego w imieniu i na rzecz osoby trzeciej, gdy pośrednik uczestniczy w świadczeniu usługi wewnątrzspółnotowego transportu towarów;
- c) świadczenie usług innych niż usługi, o których mowa w art. 50 i 54 oraz art. 56 ust. 1, przez pośrednika działającego w imieniu i na rzecz osoby trzeciej;

- d) usługi świadczone przez pośrednika działającego w imieniu i na rzecz osoby trzeciej, gdy pośrednik uczestniczy w świadczeniu usług obejmujących czynności pomocnicze do wewnątrzspółnotowego transportu towarów;
- e) świadczenie usług obejmujących wycenę rzeczowego majątku ruchomego lub prace na tym majątku.

Z dniem 1 stycznia 2010 r. w życie weszła zmiana art. 196 ww. dyrektywy. Po tej zmianie do zapłaty VAT zobowiązany jest każdy podatnik lub osoba prawna niebędąca podatnikiem zidentyfikowana do celów VAT, na rzecz której świadczone są usługi, jeżeli usługi te są świadczone przez podatnika niemającego siedziby na terytorium tego państwa członkowskiego. W wyniku przyjęcia takiej generalnej zasady niemal wszystkie usługi, które są wykonywane na rzecz podatników zarejestrowanych na potrzeby VAT w państwie członkowskim przez podmioty niemające miejsca siedziby w tym państwie, opodatkowane są na zasadzie odwrotnego obciążenia, a zatem podatnikiem jest ich nabywca.

Zgodnie z art. 199 dyrektywy państwa członkowskie mogły postanowić, że osobą zobowiązaną do zapłaty VAT jest podatnik – odbiorca następujących transakcji:

- a) dostawy prac budowlanych, w tym prac obejmujących naprawę, porządkowanie, konserwację, przebudowę i rozbiórkę nieruchomości, jak również odbiór robót budowlanych uznawany za dostawę towarów;
- b) zapewnienia personelu zatrudnionego do czynności wymienionych w pierwszym punkcie;
- c) dostawy nieruchomości w sytuacji, gdy dostawca wybrał opodatkowanie dostawy;
- d) dostawy zużytych materiałów, zużytych materiałów nienadających się do ponownego użycia w tym samym stanie, złomu, odpadów przemysłowych i nieprzemysłowych, odpadów przetwarzalnych, częściowo przetworzonych odpadów oraz dostawy pewnych towarów i świadczenia usług, wymienionych w załączniku VI;
- e) dostawy towarów stanowiących zabezpieczenie przez jednego podatnika na rzecz drugiego podatnika w ramach wykonania wspomnianego zabezpieczenia;
- f) dostawy towarów następującej po cesji zastrzeżenia własności na rzecz cesjonariusza wykonującego to prawo;
- g) dostawy nieruchomości zbywanych przez dłużnika z tytułu wyroku w ramach procedury przymusowej licytacji.

W roku 2010 na mocy art. 1 dyrektywy nr 2010/23/UE z dnia 16 marca 2010 r.²⁷⁰ zmieniającej m.in. dyrektywę z dniem 9 kwietnia 2010 r. został dodany artykuł 199a. Zgodnie z dodanym artykułem państwa członkowskie mogą do dnia 31 grudnia 2018 r. i na okres co najmniej dwóch lat postanowić, że osobą zobowiązaną do zapłaty VAT jest podatnik, na rzecz którego wykonywana jest dowolna usługa lub dostarczany dowolny towar spośród poniżej wymienionych:

- a) przeniesienie pozwoleń na emisję gazów cieplarnianych, o których mowa w art. 3 dyrektywy 2003/87/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 13 października 2003 r. ustanawiającej system handlu przydziałami emisji gazów cieplarnianych we Wspólnocie, które podlegają przenoszeniu zgodnie z art. 12 tej dyrektywy;
- b) przeniesienie innych jednostek, z których mogą korzystać przedsiębiorcy w celu zapewnienia zgodności z tą samą dyrektywą;
- c) dostawa telefonów komórkowych, będących urządzeniami wyprodukowanymi lub przystosowanymi do użytku w połączeniu z licencjonowaną siecią, wykorzystujących określone częstotliwości, niezależnie od tego, czy mogą one być wykorzystywane do innych zastosowań;
- d) dostawa układów scalonych, takich jak mikroprocesory i jednostki centralne, przed ich zainstalowaniem w wyrobach przeznaczonych dla użytkownika końcowego;
- e) dostawa gazu i energii elektrycznej na rzecz podatnika pośrednika, zgodnie z definicją w art. 38 ust. 2;
- f) dostarczanie certyfikatów dotyczących gazu i energii elektrycznej;
- g) świadczenie usług telekomunikacyjnych, zgodnie z definicją w art. 24 ust. 2;
- h) dostawa konsoli do gier, tabletów i laptopów;
- i) dostawa zbóż i roślin przemysłowych (w tym nasion oleistych i buraków cukrowych), które w niezmienionym stanie zwykle nie są przeznaczone do konsumpcji ostatecznej;
- j) dostawa metali surowych lub półwyrobów metalowych (w tym metali szlachetnych), inne niż te, o których mowa w art. 199 ust. 1 lit. d), o ile nie są objęte procedurą szczególną dotyczącą towarów używanych, dzieł sztuki, przedmiotów kolekcjonerskich i antyków na mocy art. 311-343 lub procedurą szczególną dla złota inwestycyjnego na mocy art. 344-356.

²⁷⁰ Dyrektywa Rady 2010/23/UE z dnia 16 marca 2010 r. zmieniająca dyrektywę 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej w zakresie fakultatywnego i tymczasowego stosowania mechanizmu odwrotnego obciążenia w związku z dostawami niektórych usług podatnych na oszustwa (Dz. U. UE L Nr 72, str. 1).

W myśl ust. 1a powołanego artykułu państwa członkowskie mają określać warunki stosowania mechanizmu odwrotnego obciążenia w stosunku do wymienionych transakcji.

Dodatkowo stosowanie tego mechanizmu w stosunku do dostaw niektórych spośród wymienionych towarów uzależnione zostało od wprowadzenia przez państwa członkowskie właściwych i skutecznych obowiązków sprawozdawczych dla podatników dostarczających towary lub usługi, do których ma zastosowanie ten mechanizm. Dotyczy to m.in. transakcji dostawy telefonów komórkowych, dostawy układów scalonych, dostawy gazu i energii elektrycznej na rzecz podatnika pośrednika, dostarczanie certyfikatów dotyczących gazu i energii elektrycznej, dostawy konsoli do gier, tabletów i laptopów, dostawy zbóż i roślin przemysłowych, dostawy metali surowych lub półwyrobów metalowych (w tym metali szlachetnych).

Przepisy zawarte w art. 199a dyrektywy wskazują wyraźnie na to, że poprzez wprowadzenie możliwości stosowania mechanizmu odwrotnego obciążenia Komisja pragnie zweryfikować, jak mechanizm ten sprawdzi się w poszczególnych państwach Unii. Ponadto w dyrektywie zobligowano Komisję do tego, aby przed dniem 1 stycznia 2018 r. przedstawiła Parlamentowi Europejskiemu i Radzie ogólne sprawozdanie oceniające skutki mechanizmu odwrotnego obciążenia w zakresie zwalczania oszustw.

W dniu 8 marca 2018 r. Komisja Europejska przedstawiła Sprawozdanie Komisji dla Rady i Parlamentu Europejskiego na temat skutków art. 199a i 199b dyrektywy Rady 2006/112/WE dotyczących zwalczania oszustw²⁷¹. Po przedstawieniu sprawozdania, podjęto decyzję o zmianie dyrektywy 2006/112/WE, przez przyjęcie dyrektywy Rady 2018/1695²⁷². Niniejsza dyrektywa zmieniła brzmienie art. 199a ust. 1 dyrektywy 2006/112/WE. Zgodnie z nowym brzmieniem tego przepisu państwa członkowskie mogą postanowić, do dnia 30 czerwca 2022 r., że osobą zobowiązaną do zapłaty VAT jest podatnik, na rzecz którego wykonywana jest dowolna usługa lub dostarczany dowolny towar spośród wskazanych:

- a) przeniesienie pozwoleń na emisję gazów cieplarnianych, o których mowa w art. 3 dyrektywy 2003/87/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 13 października

²⁷¹ Sprawozdanie Komisji dla Rady i Parlamentu Europejskiego na temat skutków art. 199a i 199b dyrektywy Rady 2006/112/WE dotyczących zwalczania oszustw, COM(2018) 118 final, <https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2018:0298:FIN:PL:PDF> [dostęp: 20.11.2018 r.].

²⁷² Dyrektywa Rady 2018/1695 z dnia 6 listopada 2018 r. zmieniająca dyrektywę 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej w odniesieniu do okresu stosowania fakultatywnego mechanizmu odwrotnego obciążenia w związku z dostawami niektórych towarów i usług podatnych na oszustwa oraz mechanizmu szybkiego reagowania na oszustwa związane z VAT (Dz. U. UE L Nr 282, str. 5).

2003 r. ustanawiającej system handlu przydziałami emisji gazów cieplarnianych we Wspólnocie, które podlegają przenoszeniu zgodnie z art. 12 tej dyrektywy;

- b) przeniesienie innych jednostek, z których mogą korzystać przedsiębiorcy w celu zapewnienia zgodności z tą samą dyrektywą;
- c) dostawa telefonów komórkowych, będących urządzeniami wyprodukowanymi lub przystosowanymi do użytku w połączeniu z licencjonowaną siecią, wykorzystujących określone częstotliwości, niezależnie od tego, czy mogą one być wykorzystywane do innych zastosowań;
- d) dostawa układów scalonych, takich jak mikroprocesory i jednostki centralne, przed ich zainstalowaniem w wyrobach przeznaczonych dla użytkownika końcowego;
- e) dostawy gazu i energii elektrycznej na rzecz podatnika pośrednika, zgodnie z definicją w art. 38 ust. 2;
- f) dostarczanie certyfikatów dotyczących gazu i energii elektrycznej;
- g) świadczenie usług telekomunikacyjnych, zgodnie z definicją w art. 24 ust. 2;
- h) dostawa konsoli do gier, tabletów i laptopów;
- i) dostawa zbóż i roślin przemysłowych (w tym nasion oleistych i buraków cukrowych), które w niezmiennym stanie zwykle nie są przeznaczone do konsumpcji ostatecznej;
- j) dostawa metali surowych lub półwyrobów metalowych (w tym metali szlachetnych), inne niż te, o których mowa w art. 199 ust. 1 lit. d), o ile nie są objęte procedurą szczególną dotyczącą towarów używanych, dzieł sztuki, przedmiotów kolekcjonerskich i antyków na mocy art. 311-343 lub procedurą szczególną dla złota inwestycyjnego na mocy art. 344-356.

W ust. 2 zobowiązano państwa unijne wprowadzające mechanizm odwrotnego obciążenia w stosunku do poszczególnych towarów, do przekazania Komitetowi ds. VAT informacji dotyczących:

- a) zakresu środka wdrażającego mechanizm wraz z rodzajem oszustwa i jego charakterystyką oraz szczegółowym opisem środków towarzyszących, włącznie z obowiązkami sprawozdawczymi nakładanymi na podatników i wszelkimi środkami kontroli;
- b) działań podjętych w celu poinformowania stosownych podatników o wprowadzeniu tego mechanizmu;
- c) kryteriów oceny umożliwiających dokonanie porównania oszustw podatkowych w odniesieniu do towarów i usług wymienionych w ust. 1 przed zastosowaniem

mechanizmu i po jego zastosowaniu, oszustw dotyczących innych towarów i usług przed zastosowaniem mechanizmu i po jego zastosowaniu, jak również każdego wzrostu liczby innego rodzaju oszustw przed zastosowaniem mechanizmu i po jego zastosowaniu;

- d) daty wejścia w życie i okresu stosowania środka wdrażającego mechanizm.

Tym samym każde państwo, które zastosuje mechanizm, będzie przekazywało organom unijnym informacje niezbędne do tego, aby w przyszłości w jak najlepszy sposób wprowadzić taki mechanizm na szczeblu całej Unii Europejskiej. Dodatkowo państwa chcące wprowadzić mechanizm odwrotnego obciążenia mają przedstawić kryteria, według których w przyszłości będzie można porównywać dane dotyczące skali oszustw podatkowych w poszczególnych branżach przed i po wprowadzeniu w życie stosowania przedmiotowego mechanizmu. W ust. 3 art. 199a dyrektywy wskazano, że państwa, które zastosowały odwrotne obciążenie w stosunku do pewnych grup towarów, do dnia 30 czerwca 2017 r. przedstawią Komisji sprawozdanie, w którym przy wykorzystaniu zaproponowanych kryteriów zaprezentują szczegółową ocenę ogólnej skuteczności i efektywności środka, w szczególności odnośnie do:

- a) wpływu na oszustwa podatkowe w związku z dostawami towarów lub świadczeniem usług objętych mechanizmem odwrotnego obciążenia;
- b) możliwości objęcia oszustwami podatkowymi towarów lub innych usług;
- c) ponoszonych przez podatników kosztów przestrzegania przepisów, wynikających z wdrożenia mechanizmu.

Każde państwo stosujące mechanizm odwrotnego obciążenia ma obowiązek przedłożenia Komisji sprawozdania w przypadku, gdyby w wyniku stosowania tego mechanizmu wykryto zmianę kierunków i tendencji w oszustwach podatkowych dotyczących kategorii towarów lub usług wymienionych w art. 199a ust.1. Sprawozdanie takie powinno być przedłożone najpóźniej do 30 czerwca 2017 r.

W art. 199b dyrektywy, wprowadzono dodatkową możliwość wprowadzenia przez państwo członkowskie mechanizmu odwrotnego obciążenia w stosunku do określonego przez to państwo rodzaju dostaw towarów i świadczenia usług jako odstępstwo od generalnej zasady opodatkowania podatkiem VAT. W ust. 1 tego artykułu wskazano, iż zastosowanie tej procedury możliwe jest tylko w przypadkach szczególnej potrzeby, jako szczególny środek w ramach mechanizmu szybkiego reagowania w celu zwalczania nagłych i znaczących oszustw, które mogłyby prowadzić do znacznych i nieodwracalnych strat finansowych. Warto w tym

miejscu zauważyć, że o ile stosowanie rozwiązań uregulowanych w art. 199a może znaleźć zastosowanie tylko wobec kategorii towarów i usług wymienionych enumeratywnie w art.199a ust.1, o tyle zastosowanie mechanizmu odwrotnego obciążenia zgodnie z regulacją art. 199b może odbyć się w stosunku do wszelkich towarów czy usług, w stosunku do których państwo członkowskie będzie to uważało za stosowne ze względu na szczególną sytuację w danej dziedzinie gospodarki czy w poszczególnych jej branżach. Ten szczególny sposób reagowania w celu zwalczania nagłych i znaczących oszustw podlega kontroli ze strony danego państwa członkowskiego w odniesieniu do podatników dostarczających towary lub świadczących usługi. Istotne jest to, że wprowadzanie mechanizmu odwrotnego obciążenia jako szczególnego środka zapobieganiu oszustwom w przypadkach pilnej potrzeby nie może być nieograniczone w czasie - może trwać nie dłużej niż dziewięć miesięcy.

Aby zastosować ten szczególny środek, każde państwo członkowskie musi o tym powiadomić Komisję, a także pozostałe państwa członkowskie. W informacji, o jakiej mowa w zdaniu poprzednim, a którą państwo mające zamiar zastosować odwrotne obciążenie zobligowane jest przedstawić, musi zostać wskazany sektor gospodarki, którego dotyczy problem oszustw, rodzaj oraz cechy oszustwa, uzasadnienie szczególnie pilnej potrzeby, nagły i znaczący charakter oszustwa oraz jego skutki w postaci znacznych i nieodwracalnych strat finansowych. W dalszej fazie procedury, jeżeli Komisja uzna, że przekazane informacje są niewystarczające, państwo członkowskie zostanie wezwane do przedstawienia wymaganych informacji. W momencie, kiedy wnioskodawca przedstawi wszystkie wymagane zdaniem Komisji informacje, Komisja podejmuje decyzję w sprawie powiadomienia, po uprzednim uwzględnieniu wszelkich opinii przekazanych jej przez inne państwa członkowskie. Jeżeli Komisja sprzeciwia się danemu środkowi szczególnemu w ramach mechanizmu szybkiego reagowania, sporządza negatywną opinię i informuje o tym zainteresowane państwo członkowskie oraz Komitet ds. VAT. Jeżeli natomiast Komisja nie wyraża sprzeciwu, informuje o tym państwo członkowskie oraz Komitet ds. VAT, a państwo członkowskie, które występowało o możliwość stosowania środka, ma prawo do jego stosowania od dnia otrzymania potwierdzenia ze strony Komisji.

Zgodnie ze zmianą dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 6 listopada 2018 r., stosowanie szczególnego środka, w ramach mechanizmu szybkiego reagowania określonego w art. 199b dyrektywy, w przypadkach szczególnie pilnej potrzeby zgodnie z ust. 1 niniejszego artykułu - procedura ustanowiona w art. 395 ust. 2 i 3, musi zostać zakończona w ciągu sześciu miesięcy od dnia otrzymania wniosku przez Komisję. Zgodnie z brzmieniem

przepisów zmienionych w dniu 6 listopada 2018 r., szczególnie środek opisany w art. 199b może być stosowany przez państwa członkowskie do dnia 30 czerwca 2022 r.

Warto w tym miejscu zauważyć, że środek szczególnie opisany w art. 199b, nigdy nie został w praktyce zastosowany. Przyczynił się do tego fakt, że państwom członkowskim trudno jest spełnić warunki jego stosowania.²⁷³

Państwa członkowskie regulując zasady opodatkowania podatkiem VAT dostaw towarów oraz świadczenia usług w ramach transakcji wewnątrz krajowych, są zobowiązane dostosować je do reguł określonych w dyrektywach unijnych. Generalną zasadą jest opodatkowanie podatkiem VAT w taki sposób, że podatnikiem jest podmiot dokonujący dostawy towarów lub świadczący usługę. Jednakże zgodnie z dyrektywą 2006/112/WE Rady w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej istnieje kilka przypadków, kiedy odbiorca towarów lub usług jest podatnikiem podatku VAT, na zasadzie odwrotnego obciążenia podatkiem. W odniesieniu do powyższych kwestii należy wskazać, że odwrotne obciążenie może znaleźć zastosowanie ze względu na zagraniczny stosunek transakcji, tzn. ze względu na nabycie usług lub towarów z innego państwa członkowskiego bądź ze względu na rodzaj transakcji, w stosunku do których należy stosować odwrotne obciążenie. W odniesieniu do tej drugiej grupy transakcji można wyróżnić przypadki, kiedy państwa członkowskie są obowiązane obligatoryjnie stosować mechanizm odwrotnego obciążenia podatkiem od towarów i usług, jak np. w odniesieniu do niektórych transakcji dotyczących złota (art. 196 dyrektywy 2006/112/WE). Istnieje także grupa transakcji, w odniesieniu do których państwa członkowskie mogą fakultatywnie wybrać mechanizm odwrotnego obciążenia podatkiem od wartości dodanej. Takimi transakcjami są te, o których mowa w art. 194, art. 199, art. 199a, art. 199b dyrektywy 2006/112/WE. Są to transakcje, które państwa członkowskie mogą objąć mechanizmem *reverse charge* ze względu na częste pojawianie się w odniesieniu do nich nadużyć oraz oszustw podatkowych. Są to takie transakcje, jak: dostawa prac budowlanych i tym podobnych oraz zapewnienie personelu do tych prac (art. 199 ust.1 lit. a) oraz b); dostawa nieruchomości (art. 199 ust.1 lit. c); dostawa zużytych materiałów, zużytych materiałów nienadających się do ponownego użycia w tym samym stanie, złomu, odpadów przemysłowych i nieprzemysłowych, odpadów przetwarzalnych (art. 199 ust.1 lit. d). Aby państwo członkowie mogło zastosować ten mechanizm w odniesieniu do powyższych transakcji, musi zawiadomić Komitet ds. VAT. Dodatkowo do 31 grudnia 2018 r., państwa członkowskie na okres co najmniej 2 lat mogą postanowić, że

²⁷³ Sprawozdanie Komisji dla Rady i Parlamentu Europejskiego na temat skutków art. 199a i 199b ..., op. cit.

mechanizmem odwrotnego obciążenia obejmą inne czynności spośród wymienionych w art. 199a dyrektywy 2006/112/WE. Przepis ten pozwala na objęcie mechanizmem m.in. przeniesienia pozwoleń na emisję gazów cieplarnianych; dostawy telefonów komórkowych; dostawy układów scalonych, takich jak mikroprocesory i jednostki centralne, przed ich zainstalowaniem w wyrobach przeznaczonych dla użytkownika końcowego; dostawy gazu i energii elektrycznej na rzecz podatnika-pośrednika; świadczenia usług telekomunikacyjnych; dostawy konsoli do gier, tabletów i laptopów; dostawy metali surowych lub półwyrobów metalowych (w tym metali szlachetnych).

Dodatkowo państwa członkowskie mają prawo zgodnie z artykułem 395 dyrektywy 2006/112/WE skierować wniosek o upoważnienie do wprowadzenia szczególnych środków stanowiących odstępstwo od przepisów niniejszej dyrektywy w celu upraszczania poboru VAT lub zapobiegania niektórym formom uchylania się od opodatkowania lub unikania opodatkowania. W wyniku uzyskanego upoważnienia państwo członkowskie może stosować mechanizm odwrotnego obciążenia w odniesieniu do transakcji dotyczących towarów lub usług, w zakresie których dochodziło do licznych nadużyć bądź wyłudzeń podatkowych. Mechanizm uregulowany w art. 395 dyrektywy 2006/112/WE może być stosowany w odniesieniu do towarów lub usług innych niż te opisane we wcześniejszych artykułach. Ma on być narzędziem służącym do eliminacji nadzwyczajnych sytuacji, w których państwa członkowskie ponoszą duże straty podatkowe. Jest to zatem środek ekstraordynaryjny, stosowany w wyjątkowych okolicznościach.

Jak można zauważyć, początkowe skomplikowanie pod względem formalnym możliwości zastosowania przez państwa mechanizmu odwrotnego obciążenia, z czasem wraz ze zwiększeniem się ilości nieprawidłowości występujących w zakresie rozliczania podatku VAT w poszczególnych państwach członkowskich, skłoniło władze Unii Europejskiej do tego, by upraszczać procedury wprowadzania mechanizmu odwrotnego obciążenia w odniesieniu do transakcji krajowych w państwach członkowskich. Ostatecznie zezwolono państwom członkowskim na tymczasowe stosowanie mechanizmu odwrotnego obciążenia w odniesieniu do towarów i usług, również w przypadku gdy dane towary lub usługi nie zostały wymienione w art. 199 dyrektywy 2006/112/WE ani nie są przedmiotem szczególnych odstępstw przyznanych państwom członkowskim.²⁷⁴

²⁷⁴ I. Ożóg, E. Chojna-Duch, W. Kotowski, M. Majczyna, J. Matarewicz, B. Sobocha, M. Zborowski, *Odwrotne obciążenie w prawie unijnym*, [w:] *Przestępstwa karuzelowe i inne oszustwa w VAT...*, op. cit.

W dniu 20 grudnia 2018 r. uchwalono dyrektywę²⁷⁵ zmieniającą dyrektywę 2006/112/WE. Wprowadziła ona możliwość zastosowania tymczasowego ogólnego mechanizmu odwrotnego obciążenia (dalej: GRCM). W tym celu wprowadzono do dyrektywy art. 199c, zgodnie z którym w drodze odstępstwa od art. 193 państwo członkowskie może, do dnia 30 czerwca 2022 r., wprowadzić ogólny mechanizm odwrotnego obciążenia w odniesieniu do dostaw nietransgranicznych, przewidujący, że osobą zobowiązaną do zapłaty VAT jest podatnik, na rzecz którego dokonywane są wszystkie dostawy towarów i usług, których wartość przekracza próg wynoszący 17 500 euro na transakcję. Państwo chcące zastosować powyższy generalny mechanizm odwrotnego obciążenia musi spełniać dodatkowe wymogi, tj:

- a) w 2014 r. – zgodnie z metodą i danymi liczbowymi określonymi w opublikowanym przez Komisję sprawozdaniu końcowym na 2016 r. na temat luki w VAT z dnia 23 sierpnia 2016 r. – jego luka w VAT wyrażona jako odsetek ogółu zobowiązań podatkowych z tytułu VAT, kształtowała się na poziomie co najmniej 5 punktów procentowych powyżej mediany wspólnotowej luki w VAT;
- b) na podstawie oceny skutków towarzyszącej wnioskowi ustawodawczemu dotyczącemu niniejszego artykułu poziom oszustw karuzelowych w jego całkowitej luce w VAT wynosi ponad 25 %;
- c) państwo to stwierdzi, że inne środki kontrolne są niewystarczające do zwalczania oszustw karuzelowych na jego terytorium, w szczególności przez wyszczególnienie zastosowanych środków kontrolnych i konkretnych powodów ich nieskuteczności, a także przyczyn, dla których współpraca administracyjna w dziedzinie VAT okazała się niewystarczająca;
- d) państwo to stwierdzi, że szacowane korzyści pod względem przestrzegania przepisów prawa podatkowego i poboru podatków, jakich oczekuje się w wyniku wprowadzenia GRCM, przewyższają oczekiwane całkowite dodatkowe obciążenie dla przedsiębiorstw i organów podatkowych o co najmniej 25 %; oraz
- e) państwo to stwierdzi, że w wyniku wprowadzenia GRCM przedsiębiorstwa i organy podatkowe nie będą ponosiły kosztów przewyższających koszty ponoszone w wyniku stosowania innych środków kontrolnych.

²⁷⁵ Dyrektywa Rady 2018/2057 z dnia 20 grudnia 2018 r. zmieniająca dyrektywę 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej w odniesieniu do tymczasowego stosowania ogólnego mechanizmu odwrotnego obciążenia w związku z dostawami towarów i usług powyżej określonego progu (Dz. U. UE L Nr 229, str. 3).

Dodatkowo, aby stosować ogólny mechanizm odwrotnego obciążenia muszą spełniać wymagania określone w art. 199c w ustępach od 2 do 9. Chodzi m.in. o ustanowienie odpowiednich i skutecznych obowiązków w zakresie sprawozdawczości elektronicznej w odniesieniu do wszystkich podatników, aby zapewnić skuteczne funkcjonowanie i monitorowanie stosowania GRCM. Państwo członkowskie musi także złożyć odpowiedni wniosek do Komisji, w którym przekaze wymagane informacje. Dodatkowo państwa stosujące GRCM przedkładają w formie elektronicznej innym państwom członkowskim informacje na temat podatników, o których mowa w art. 119c ust.6, tj:

- a) nazwy (nazwiska) osób, które, w ciągu 12 miesięcy poprzedzających datę rozpoczęcia stosowania GRCM, zostały objęte postępowaniem karnym lub administracyjnym w związku z oszustwami związanymi z VAT;
- b) nazwy (nazwiska) osób, w tym, w przypadku osób prawnych, imiona i nazwiska ich dyrektorów, które po wprowadzeniu GRCM zostaną wykreślone z rejestrów VAT w tym państwie członkowskim;
- c) nazwy (nazwiska) osób, w tym, w przypadku osób prawnych, imiona i nazwiska ich dyrektorów, które nie przedłożyły deklaracji VAT za dwa kolejne okresy rozliczeniowe po wprowadzeniu GRCM.

Ponadto państwa członkowskie, które stosują GRCM, przedkładają Komisji sprawozdanie śródkresowe nie później niż rok po rozpoczęciu stosowania GRCM. Sprawozdanie to zawiera szczegółową ocenę skuteczności GRCM. Trzy miesiące po zakończeniu stosowania GRCM państwa członkowskie, które stosują GRCM, przedkładają sprawozdanie końcowe na temat jego całościowych skutków.

Dodatkowo art. 199c ust.7 stanowi, że państwa członkowskie, które nie stosują GRCM, przedkładają Komisji sprawozdanie śródkresowe na temat skutków na ich terytorium stosowania GRCM przez inne państwa członkowskie. Sprawozdanie to przedkłada się Komisji w ciągu trzech miesięcy po tym, jak GRCM był stosowany przez co najmniej jeden rok w jednym państwie członkowskim. Jeżeli co najmniej jedno państwo członkowskie stosuje GRCM, państwa członkowskie, które nie stosują GRCM przedkładają Komisji do dnia 30 września 2022 r. sprawozdanie końcowe na temat skutków na ich terytorium stosowania GRCM przez inne państwa członkowskie.

Zgodnie z wyjaśnieniem do dyrektywy z 20 grudnia 2018 r., wprowadzenie generalnego mechanizmu odwrotnego obciążenia, stanowi odpowiedź na postulaty części państw

członkowskich, które zwróciły się o zezwolenie na zastosowanie tymczasowego ogólnego mechanizmu odwrotnego obciążenia, który przewidywałby określony próg wartości mający zastosowanie do pojedynczej transakcji; mechanizm ten stanowiłby odstępstwo od jednej z podstawowych zasad obecnego systemu VAT, dotyczącej systemu płatności cząstkowych, w celu wyeliminowania endemicznych oszustw karuzelowych.

Wprowadzenie tego mechanizmu można ocenić, jako przyznanie skuteczności mechanizmu odwrotnego obciążenia podatkiem VAT, w walce z oszustwami podatkowymi. Jednakże odnosząc się do konstrukcji wprowadzonego mechanizmu, pojawia się problem występujący obecnie w polskiej praktyce stosowania przepisów dotyczących odwrotnego obciążenia²⁷⁶, mianowicie definicja terminu „transakcja” czy też „pojedyncza transakcja”. Brak definicji legalnej tego terminu może nastroczać kolejnych problemów, które zostaną rozstrzygnięte zapewne dopiero w orzecznictwie TSUE. Jednak zanim dojdzie do wykrystalizowania się definicji tego terminu minie pewien czas, w którym podatnicy nie będą mieli pewności, co do rozumienia tego pojęcia.

Biorąc pod uwagę ilość towarów i usług, w odniesieniu do których władze Unii Europejskiej dopuszczają stosowanie mechanizmu odwrotnego obciążenia, jednocześnie nie nakazując ich stosowania, państwa członkowskie mają dużą dowolność w stosowaniu tego mechanizmu. Poszczególne państwa członkowskie mogą podejmować decyzje i działania w zakresie walki z oszustwami podatkowymi przy zastosowaniu mechanizmu odwrotnego obciążenia zgodnie z własnym uznaniem, reagując na sytuację, jaka ma miejsce w danym państwie. Z tego też względu interesujące oraz istotne jest przeanalizowanie tego, jak poszczególne państwa korzystają z uprawnień do stosowania z mechanizmu odwrotnego obciążenia. Interesujące z punktu widzenia analizy nadużyć podatkowych oraz ich skali jest to, czy państwa, które wykazują największą lukę w podatku VAT (pomiędzy wpływami do budżetu a hipotetyczną wartością wpływów budżetowych), stosują mechanizm odwrotnego obciążenia w szerszym stopniu niż państwa, w których luka w podatku VAT jest na niższym poziomie, czy też brak jest korelacji pomiędzy luką w podatku VAT a zakresem stosowania mechanizmu odwrotnego obciążenia podatkiem od wartości dodanej? Niezależnie od powyższego należy przeanalizować ustawodawstwa podatkowe innych państw Unii Europejskiej w celu ustalenia tego, jak inne państwa wykorzystują mechanizm odwrotnego obciążenia i czy państwa te stosują rozwiązania, które należałoby przenieść do polskiego porządku prawnego.

²⁷⁶ Zob. rozdział V.

III. Mechanizm odwrotnego obciążenia podatkiem od towarów i usług w Polsce oraz w wybranych krajach Unii Europejskiej

1. Zakres podmiotowy

Jednym z najważniejszych elementów podatku jest jego podmiot. To zakres podmiotowy określa, kto jest zobowiązany do zapłaty daniny. Podobnie o zakresie podmiotowym możemy mówić w odniesieniu do mechanizmu odwrotnego obciążenia. Nie każdy bowiem podmiot funkcjonujący na rynku jest zobowiązany do zapłaty podatku zgodnie z mechanizmem odwrotnego obciążenia. Obowiązek taki ciąży na ściśle określonej grupie podmiotów będących podatnikami podatku od wartości dodanej. W kwestii zakresu podmiotowego możemy odnotować ciągłe zmiany, które są zmianami ewolucyjnymi w tym ciągle nowym mechanizmie. Zmiany te mają na celu jak najlepsze dostosowanie przepisów do realiów rynkowych. Trzeba bowiem podkreślić, że początkowo grupa podmiotów zobowiązana do rozliczania podatku VAT od zakupionych towarów i usług na zasadzie odwrotnego obciążenia była zbyt szeroka, a to z kolei implikowało nie tylko trudności, ale także straty podatkowe po stronie budżetu.

W polskich przepisach opodatkowanie towarów i usług na zasadzie odwrotnego obciążenia przy transakcjach krajowych pojawiło się po raz pierwszy 1 kwietnia 2011 r., kiedy to wprowadzono normę zawartą w art. 17 ust. 1 pkt 7 ustawy o VAT stanowiącą, iż podatnikami są również osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne nabywające złom, jeżeli dokonującym jego dostawy jest podatnik, o którym mowa w art. 15, niekorzystający ze zwolnienia, o którym mowa w art. 113 ust. 1 i 9, a dostawa nie jest objęta zwolnieniem, o którym mowa w art. 43 ust. 1 pkt 2. Z

powyższej normy wynikało, że podatnikiem była każda osoba prawna, jednostka organizacyjna bądź osoba fizyczna, która nabyła złom. Istotne dla powstania takiego obowiązku było to, aby podmiot dokonujący dostawy, będący podatnikiem wymienionym w art. 15, nie był zwolniony z podatku VAT na podstawie art. 113 ust. 1 i 9, tj. nie był zwolniony ze względu na nieprzekroczenie progu obrotu. Nie mogła być też zwolniona na podstawie art. 43 ust.1 pkt 2 (dostawa towarów używanych, w stosunku do których nie przysługiwało dokonującemu ich dostawy prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego). W każdym innym przypadku podatnikiem podatku od towarów i usług stawał się nabywca złomu niezależnie od tego, czy był osobą fizyczną, jednostką organizacyjną czy też osobą prawną.

W lipcu 2011 r. dokonano pierwszej nowelizacji regulacji dotyczącej mechanizmu odwrotnego obciążenia. I tak po dniu 1 lipca 2011 r. norma wnikająca z art. 17 ust. 1 pkt 7 stanowiła, iż podatnikami są również osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne nabywające towary wymienione w załączniku nr 11 do ustawy, jeżeli dokonującym ich dostawy jest podatek, o którym mowa w art. 15, niekorzystający ze zwolnienia, o którym mowa w art. 113 ust. 1 i 9, a dostawa nie jest objęta zwolnieniem, o którym mowa w art. 43 ust. 1 pkt 2. Brzmienie tej regulacji polegało wyłącznie na rozszerzeniu zakresu przedmiotowego tej normy prawnej.

Istotne w zakresie powyższej regulacji jest pojęcie podatnika w rozumieniu art. 15 ustawy o VAT. W świetle tego artykułu podatnikami są osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne, wykonujące samodzielnie działalność gospodarczą, o której mowa w ust. 2, bez względu na cel lub rezultat takiej działalności. Ustęp 2 tego artykułu stanowi, że działalność gospodarcza obejmuje wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców, w tym podmiotów pozyskujących zasoby naturalne oraz rolników, a także działalność osób wykonujących wolne zawody, również wówczas, gdy czynność została wykonana jednorazowo w okolicznościach wskazujących na zamiar wykonywania czynności w sposób częstotliwy. Działalność gospodarcza obejmuje również czynności polegające na wykorzystywaniu towarów lub wartości niematerialnych i prawnych w sposób ciągły dla celów zarobkowych. Zgodnie z ust. 4 ww. artykułu w przypadku osób fizycznych prowadzących wyłącznie gospodarstwo rolne, leśne lub rybactwo za podatnika uważa się osobę, która złożyła zgłoszenie rejestracyjne, o którym mowa w art. 96 ust. 1. Ustęp 5 stanowi zaś, że przepis ust. 4 stosuje się odpowiednio

do osób fizycznych prowadzących wyłącznie działalność rolniczą w innych niż wymienione w ust. 4 przypadkach.

Art. 17 ust. 3 wyłącza z grona podatników podatku VAT osoby wykonujące samodzielnie działalność gospodarczą, które wykonują czynności:

- z tytułu których przychody zostały wymienione w art. 12 ust. 1-6 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych;
- z tytułu których przychody zostały wymienione w art. 13 pkt 2-9 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, jeżeli z tytułu wykonania tych czynności osoby te są związane ze zlecającym wykonanie tych czynności prawnymi więzami tworzącymi stosunek prawny pomiędzy zlecającym wykonanie czynności i wykonującym zlecane czynności co do warunków wykonywania tych czynności, wynagrodzenia i odpowiedzialności zlecającego za wykonanie tych czynności wobec osób trzecich.

Z regulacji powyższych wynika, że niemal każdy podmiot prowadzący działalność gospodarczą jest podatnikiem podatku od towarów i usług. Wątpliwości pojawiają się jednak w odniesieniu do sytuacji rolników ryczałtowych. O ile nie ma wątpliwości, że rolnik, który dokona zgłoszenia w myśl art. 96 ust.1 ustawy o VAT, staje się takim podatnikiem, to w odniesieniu do rolników ryczałtowych przepis sam w sobie nie jest jasny. Wobec pojawiających się wątpliwości warto w tym miejscu rozważyć status prawny tego specyficznego podatnika. Art. 2 pkt 19 stanowi, że pod pojęciem „rolnik ryczałtowy” rozumie się rolnika dokonującego dostawy produktów rolnych pochodzących z własnej działalności rolniczej lub świadczącego usługi rolnicze, korzystającego ze zwolnienia od podatku na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 3, z wyjątkiem rolnika obowiązującego na podstawie odrębnych przepisów do prowadzenia ksiąg rachunkowych. Natomiast przez „produkty rolne” zgodnie z art. 2 pkt 20 ustawy rozumie się towary wymienione w załączniku nr 2 do ustawy oraz towary wytworzone z nich przez rolnika ryczałtowego z produktów pochodzących z jego własnej działalności rolniczej przy użyciu środków zwykle używanych w gospodarstwie rolnym, leśnym i rybackim. Z kolei w myśl art. 2 pkt 21 przez „usługi rolnicze” rozumie się usługi wymienione w załączniku nr 2 do ustawy. W tym miejscu należy przytoczyć art. 43 ust. 1 pkt 3, zgodnie z którym zwalnia się od podatku dostawę produktów rolnych pochodzących z

własnej działalności rolniczej, dokonywaną przez rolnika ryczałtowego oraz świadczenie usług rolniczych przez rolnika ryczałtowego.²⁷⁷

Należy zatem skonstatować, że rolnik, który sprzedaje towary pochodzące z jego własnej działalności rolniczej lub świadczący usługi rolnicze jest rolnikiem (ryczałtowym), który posiada status podatnika prowadzącego działalność gospodarczą, tj. działalność rolniczą. Korzysta on jednakowoż z prawa do zwolnienia z mocy art. 43 ust. 1 pkt 3 ustawy o VAT.

Na podstawie powyższych rozważań można wysnuć wniosek, że nawet dostawa złomu przez rolnika ryczałtowego będzie podlegała zasadom odwrotnego obciążenia. Tak samo opodatkowana będzie dostawa przez podatników zwolnionych podmiotowo na podstawie art. 43 (wyjątek stanowi art. 43. ust. 1 pkt 2).

W kwietniu 2013 r. zmieniono brzmienie art. 17 ustawy, który regulował kwestię nabywcy towarów jako podatnika podatku VAT. Według nowego brzmienia art. 17 ust. 1 pkt 7 podatnikami są również osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne nabywające towary wymienione w załączniku nr 11 do ustawy, jeżeli łącznie spełnione są następujące warunki:

- a) dokonującym ich dostawy jest podatnik, o którym mowa w art. 15, u którego sprzedaż nie jest zwolniona od podatku na podstawie art. 113 ust. 1 i 9,
- b) nabywcą jest podatnik, o którym mowa w art. 15,
- c) dostawa nie jest objęta zwolnieniem, o którym mowa w art. 43 ust. 1 pkt 2.

Od 1 kwietnia 2013 r. podatnikiem podatku VAT był każdy nabywca towarów wymienionych w załączniku nr 11 do ustawy, który był osobą fizyczną, osobą prawną bądź jednostką organizacyjną, nabywający towary od podatnika, o którym mowa w art. 15, który nie jest zwolniony na podstawie art. 113 ust. 1 i 9. Regulacja ta jest zbliżona do tej sprzed nowelizacji. Główną różnicą pomiędzy regulacjami sprzed, jak i po zmianie jest to, że pierwotnie podatnikiem była każda osoba fizyczna, osoba prawna bądź jednostka organizacyjna nieposiadająca osobowości prawnej nabywająca określone towary od wskazanych grup podmiotów. Znowelizowana regulacja stanowi, że podatnikami są osoby fizyczne, osoby prawne bądź jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej nabywające towary z załącznika nr 11, jeżeli same są podatnikami podatku od towarów i

²⁷⁷ Bobrus E., *Opodatkowanie przeniesienia własności nieruchomości*, Warszawa 2012, s. 285.

usług w rozumieniu art. 15. Zawężono zatem katalog podmiotów, będących podatnikami z tytułu nabycia towarów wymienionych w załączniku nr 11.

Należy zatem zauważyć, że zakres podmiotowy wewnątrzkrajowych transakcji, w stosunku do których należy stosować mechanizm odwrotnego obciążenia, został zacieśniony w znacznym stopniu w stosunku do zakresu obowiązującego przed nowelizacją, jednakże w dalszym ciągu był bardzo szeroki. Wraz z nowelizacją zwiększył się w znacznym stopniu zakres przedmiotowy, o czym mowa szerzej w dalszej części pracy, co skutkowało tym, że liczba podmiotów, która miała obowiązek stosować ten mechanizm, mimo zacieśnienia zakresu podmiotowego, wzrosła w znacznym stopniu. Problem dotyczył głównie podmiotów, które podmiotowo i przedmiotowo były zwolnione z podatku VAT. Do tej pory podmioty takie jak np. lekarze, rolnicy ryczałtowi, podmioty, które nie przekroczyły pewnego poziomu obrotu, tj. podmioty zwolnione z mocy art. 113. ust. 1, nie miały obowiązków składania deklaracji ani rozliczania podatku VAT od zakupów. W nowym porządku prawnym podmioty takie częściej nabywały towary znajdujące się w poszerzonym załączniku nr 11, gdyż zostały tam ujęte towary metalowe, które są nabywane częściej niż złom przy prowadzeniu działalności gospodarczej. Podmiot, który do tej pory nie miał obowiązku składania żadnych deklaracji dla potrzeb podatku VAT, teraz z tytułu nabycia np. prętów metalowych stał się podatnikiem podatku VAT i miał obowiązek składania deklaracji. Problem dotyczył głównie rolników ryczałtowych, którzy nie mieli świadomości tego, że są zobowiązani w jakikolwiek sposób do zapłaty podatku VAT. Świadomość podatkowa drobnych przedsiębiorców, rolników nie przystawała do nowych obowiązków. Stąd często dochodziło do sytuacji, w których rolnicy nie odprowadzali należnego podatku, natomiast urzędnicy nie mieli możliwości zajmować się pojedynczymi podatnikami, którzy winni byli oddać do budżetu należny podatek VAT, którego kwoty z osobna były nieistotne, jednakże w skali globalnej powodowały uszczerbek we wpływach.

Z dniem 1 lipca 2015 r. dokonano kolejnej nowelizacji, która pozwoliła na wyeliminowanie dotychczasowych wątpliwości i braków dotyczących zakresu podmiotowego mechanizmu odwrotnego obciążenia w zakresie transakcji krajowych. Przepis art. 17 ust. 1 pkt 7 lit. b) sprzed rzeczonyj nowelizacji stanowił, że podatnikami są również osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne nabywające towary wymienione w załączniku nr 11 do ustawy, jeżeli nabywcą jest podatek, o którym mowa w art. 15. Natomiast po nowelizacji powyższa norma prawna stanowiła, iż podatnikami są również osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby

fizyczne nabywające towary wymienione w załączniku nr 11 do ustawy, z zastrzeżeniem ust. 1c, jeżeli nabywcą jest podatnik, o którym mowa w art. 15, zarejestrowany jako podatnik VAT czynny. Wskazania wymaga, iż znowelizowana regulacja wyłączyła z grona podatników podatku VAT podmioty kupujące towary z załącznika nr 11 do ustawy o VAT, jeżeli podmioty nie są czynnymi podatnikami podatku VAT.

W tym miejscu należy rozważyć kwestię, kto może zostać uznany za czynnego podatnika podatku VAT? Odpowiadając na tak postawione pytanie stwierdzić można, iż są to podmioty, które dokonają zgłoszenia zgodnie z art. 96 ustawy o VAT. Jednakże zgodnie z art. 96 ust. 3 podmioty wymienione w art. 15, u których sprzedaż jest zwolniona od podatku na podstawie art. 113 ust. 1 i 9 lub wykonujące wyłącznie czynności zwolnione od podatku na podstawie art. 43 ust. 1 lub przepisów wydanych na podstawie art. 82 ust. 3, mogą złożyć zgłoszenie rejestracyjne. Zgodnie z ust. 4 ww. artykułu naczelnik urzędu skarbowego rejestruje podatnika jako "podatnika VAT czynnego", a w przypadku podatników, o których mowa w ust. 3, jako "podatnika VAT zwolnionego" i na wniosek podatnika potwierdza to zarejestrowanie.

Wobec powyższego wskazania wymaga, iż podatnikiem VAT czynnym jest podatnik, który dokonał zgłoszenia rejestracyjnego, a dodatkowo wykonywane przez niego czynności nie korzystają ze zwolnienia z podatku VAT na podstawie art. 113 ust. 1 i 9, a także nie dokonuje wyłącznie czynności zwolnionych na podstawie art. 43 ust. 1. Można zatem stwierdzić, że podatnikiem VAT czynnym jest podatnik, który zobowiązany jest do składania deklaracji na potrzeby podatku VAT z tytułu dokonywanych czynności.

Podsumowując powyższe, należy wskazać, że ustawodawca usunął przy pomocy nowelizacji dotychczasowe problemy wynikające z omawianych regulacji m.in. poprzez wyeliminowanie obowiązku wpłacania podatku VAT z tytułu nabycia towarów przez podmioty, które były podatnikami VAT wyłącznie z tytułu nabywania towarów z załącznika nr 11 do ustawy o VAT. Wśród podmiotów, które w obowiązującym porządku prawnym nie są już zobowiązane do wpłacania podatku VAT, znaleźli się wspomniani wcześniej rolnicy ryczałtowi, a także podmioty dokonujące wyłącznie sprzedaży zwolnionej, np. lekarze czy też drobni przedsiębiorcy nieprzekraczający progu rocznego obrotu na poziomie 200.000 zł, a przez to korzystający ze zwolnienia z mocy art. 113 ust. 1 i 9.

W styczniu 2017 roku miało miejsce rozszerzenie katalogu podmiotów, które są zobowiązane do stosowania mechanizmu odwrotnego obciążenia podatkiem VAT. W art. 17

ust. 8 ustawy o VAT ustawodawca wprowadził przepis, zgodnie z którym podatnikami są również osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne, które nabywają usługi wymienione w załączniku nr 14 do ustawy, jeżeli łącznie spełnione są następujące warunki:

- usługodawcą jest podatnik, o którym mowa w art. 15, u którego sprzedaż nie jest zwolniona od podatku na podstawie art. 113 ust. 1 i 9,
- usługobiorcą jest podatnik, o którym mowa w art. 15, zarejestrowany jako podatnik VAT czynny.

Dodatkowy warunek w odniesieniu do usług z załącznika nr 14 został uregulowany w art. 17 ust. 1h, w którym ustawodawca postanowił, iż w przypadku usług wymienionych w poz. 2-48 załącznika nr 14 do ustawy przepis ust. 1 pkt 8 (tj. odwrotne obciążenie) stosuje się, jeżeli usługodawca świadczy te usługi jako podwykonawca.

Istotnym zagadnieniem staje się w tym miejscu rozumienie pojęcia „podwykonawca”. Ustawodawca w ustawie o VAT nie wprowadził definicji legalnej pojęcia „podwykonawca”, tym samym uzasadnionym staje się odniesienie do potocznego rozumienia tego słowa, a także do rozumienia tego pojęcia przez pryzmat innych ustaw.

Zgodnie z definicją zawartą w Słowniku języka polskiego²⁷⁸, podwykonawca to „firma lub osoba wykonująca pracę na zlecenie głównego wykonawcy”. Brak jest definicji „głównego wykonawcy”, jednakże należy przez taki podmiot rozumieć generalnego wykonawcę, czyli podmiot, który połączony jest węzłem prawnym z inwestorem prac.²⁷⁹ Oznacza to, że przyjmując potoczne rozumienia tego słowa, każdy podmiot będący podatnikiem podatku VAT, świadczący usługi wymienione w załączniku nr 14 (w poz. od 2 do 48) na rzecz podatnika podatku VAT, będącego głównym wykonawcą, będzie zobowiązany udokumentować wykonanie tych prac fakturą VAT z zastosowaniem metody odwrotnego obciążenia.

Dodatkowo, aby lepiej zrozumieć, co ustawodawca mógł mieć na myśli, odwołując się do pojęcia podwykonawcy, pomocniczo można sięgnąć do ustaw, gdzie takie pojęcie się pojawia. Należy w tym miejscu zastrzec, że w związku z autonomią prawa podatkowego nie należy pomocniczo stosować definicji znajdujących się w innych gałęziach prawa. Określając znaczenie terminów zawartych w ustawach podatkowych, w sytuacji braku ich definicji

²⁷⁸ Słownik języka polskiego PWN, <http://sjp.pwn.pl/szukaj/podwykonawca.html>, [dostęp: 20.03.2017 r.].

²⁷⁹ B. Bińczycki, *Generalny wykonawca* [w:] *Leksykon zarządzania*, M. Romanowskiej (red.), Warszawa 2004, s. 144.

legalnej w ustawach podatkowych, należy odnosić się do ich potocznego znaczenia. Abstrahując od powyższego, ustawą, w której pojawia się termin podwykonawcy, jest prawo zamówień publicznych. Ustawa ta normuje stosunki publicznoprawne, w sposób najbardziej dokładny uregulowano w niej pojęcie podwykonawcy, co może być pomocne przy próbie zrozumienia założeń ustawodawcy. W art. 2 pkt 9b) ustawy - Prawo zamówień publicznych²⁸⁰ możemy znaleźć normę, zgodnie z którą: ilekroć w ustawie jest mowa o umowie o podwykonawstwo - należy przez to rozumieć umowę w formie pisemnej o charakterze odpłatnym, której przedmiotem są usługi, dostawy lub roboty budowlane stanowiące część zamówienia publicznego, zawartą między wybranym przez zamawiającego wykonawcą a innym podmiotem (podwykonawcą), a w przypadku zamówień publicznych na roboty budowlane także między podwykonawcą a dalszym podwykonawcą lub między dalszymi podwykonawcami.

W odniesieniu do zamówień publicznych, przedmiotem których są usługi bądź dostawy towarów, przez podwykonawcę rozumie się podmiot, który nie ubiega się o udzielenie zamówienia publicznego, lecz z woli wykonawcy i na podstawie umowy uczestniczy w realizacji zamówienia, i jednocześnie czynności, które są mu powierzone, będą przez niego wykonywane na jego własny rachunek i własne ryzyko.²⁸¹

Aby stwierdzić, iż mamy do czynienia z umową o podwykonawstwo robót budowlanych, istotne mogą być takie elementy, jak: związek pomiędzy powierzonymi robotami a rozwiązaniami technicznymi, które ujęte zostały w projekcie budowlanym obiektu budowlanego oraz w pozwoleniu na budowę, czy też zinstytucjonalizowany nadzór nad jego wykonaniem.²⁸² Ze względu na powyższe w orzecznictwie sądowym wyrażono pogląd, iż za umowy o podwykonawstwo w rozumieniu art. 647¹ § 5 k.c. nie mogą zostać uznane umowy zawierane pomiędzy wykonawcą a dostawcą maszyn i urządzeń wykorzystywanych do wykonania robót budowlanych, a także umowy między wykonawcą a dostawcą materiałów budowlanych.²⁸³

Reasumując, stwierdzić należy, że usługami, w stosunku do których zastosowanie znajdzie mechanizm odwrotnego obciążenia, będą usługi wykonywane na podstawie umowy

²⁸⁰ Ustawa z dnia 29 stycznia 2004 r. - Prawo zamówień publicznych (tekst jedn. Dz.U. z 2015 r. poz. 2164 ze zm.).

²⁸¹ Behnke M.; *Definicja pojęcia "podwykonawca" w kontekście zamówień publicznych i umów nie dotyczących robót budowlanych*; <http://www.samorzad.lex.pl/czytaj/-/artykul/definicja-pojecia-podwykonawca-w-kontekscie-zamowien-publicznych-i-umow-niedotyczacych-robot-budowlanych?refererPlid=52224>; [dostęp: 20.03.2017 r.].

²⁸² M. Behnke, B. Czajka-Marchlewicz, D. Dorska-Havaris, *Umowy w procesie budowlanym*, 2011 Lex/el.

²⁸³ *Ibidem*.

zawartej między generalnym wykonawcą (będącym czynnym podatnikiem podatku VAT), którego łączy umowa z inwestorem, a podwykonawcą będącym czynnym podatnikiem VAT, który świadczy usługi wymienione w załączniku nr 14 do ustawy o VAT.

2. Zakres przedmiotowy

Pierwotna regulacja dotycząca odwrotnego obciążenia w przypadku transakcji wewnątrzkrajowych, która weszła w życie 1 kwietnia 2011 roku, dotyczyła zasadniczo dwóch grup towarów – odpadów oraz złomu. Tym samym zakres stosowania mechanizmu odwrotnego obciążenia przy transakcjach krajowych był dość wąski.

Początkowo art. 17 ust. 1 pkt 7 ustawy o VAT stanowił, iż podatnikami są również osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne nabywające złom, jeżeli dokonującym jego dostawy jest podatnik, o którym mowa w art. 15, niekorzystający ze zwolnienia, o którym mowa w art. 113 ust. 1 i 9, a dostawa nie jest objęta zwolnieniem, o którym mowa w art. 43 ust. 1 pkt 2. A zatem podatnikami w związku z nabyciem danego rodzaju towaru były tylko osoby fizyczne, osoby prawne oraz jednostki organizacyjne nabywające złom.

Art. 17 ust. 1 pkt 7 został dosyć szybko znowelizowany, bo już po upływie 3 miesięcy. Po zmianie z 1 lipca 2011 r. stanowił, iż podatnikami są również osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne nabywające towary wymienione w załączniku nr 11 do ustawy, jeżeli dokonującym ich dostawy jest podatnik, o którym mowa w art. 15, niekorzystający ze zwolnienia, o którym mowa w art. 113 ust. 1 i 9, a dostawa nie jest objęta zwolnieniem, o którym mowa w art. 43 ust. 1 pkt 2. W załączniku nr 11 w lipcu 2011r. znalazły się takie towary jak:

- a) granulki i proszek z surówki, surówki zwierciadlistej lub stali - wyłącznie wlewki lub gęsi zwykle ze stali wysokostopowej, otrzymywane przez przetopienie i odlanie drobniutkich odpadów lub złomu;
- b) pozostałe metale nieżelazne i wyroby z nich; cermetale; popiół i pozostałości zawierające metale i związki metali - wyłącznie odpady i złom metali nieszlachetnych;
- c) odpady szklane;
- d) pozostałe odpady gumowe;
- e) odpady z tworzyw sztucznych;
- f) odpady inne niż niebezpieczne zawierające metal;

- g) odpady i braki ogniwi i akumulatorów elektrycznych; zużyte ogniwa i baterie galwaniczne oraz akumulatory elektryczne;
- h) surowce wtórne z pozostałych metali - wyłącznie odpady i złom.

Załącznik ten został zmieniony po raz pierwszy w październiku 2013 r. przez art. 1 pkt 7 ustawy z dnia 26 lipca 2013 r.²⁸⁴, kiedy miejsce miały najbardziej rewolucyjne jak dotąd zmiany, które w znacznym stopniu rozszerzyły znaczenie mechanizmu odwrotnego obciążenia w zakresie obrotu krajowego. W dniu 1 października 2013 r. zaczął obowiązywać rozszerzony katalog towarów, w stosunku do których podatnikiem podatku VAT stawał się nabywca towarów. Poniżej przedstawiono załącznik nr 11 do ustawy o VAT (określający zdarzenia, w wyniku których podatnikiem podatku staje się nabywca towarów), w brzmieniu z dnia 1 października 2013 r.

Tabela 4. Załącznik nr 11 do ustawy o podatku od towarów i usług; wykaz towarów, o których mowa w art. 17 ust.1 pkt 7 ustawy – stan na dzień 1 października 2013 r.

ZAŁĄCZNIK Nr 11		
WYKAZ TOWARÓW, O KTÓRYCH MOWA W ART. 17 UST. 1 PKT 7 USTAWY		
Poz .	Symbol PKWiU	Nazwa towaru (grupy towarów)
1	2	3
1	24.10.12.0	Żelazostopy
2	24.10.14.0	Granulki i proszek z surówki, surówki zwierciadlistej lub stali
3	24.10.31.0	Wyroby płaskie walcowane na gorąco, o szerokości \geq 600 mm, ze stali niestopowej
4	24.10.32.0	Wyroby płaskie walcowane na gorąco, o szerokości $<$ 600 mm, ze stali niestopowej
5	24.10.35.0	Wyroby płaskie walcowane na gorąco, o szerokości \geq 600 mm, z pozostałej stali stopowej, z wyłączeniem wyrobów ze stali krzemowej elektrotechnicznej
6	24.10.36.0	Wyroby płaskie walcowane na gorąco, o szerokości $<$ 600 mm, z pozostałej stali stopowej z wyłączeniem wyrobów ze stali krzemowej elektrotechnicznej
7	24.10.41.0	Wyroby płaskie walcowane na zimno, o szerokości \geq 600 mm, ze stali niestopowej
8	24.10.43.0	Wyroby płaskie walcowane na zimno, o szerokości \geq 600 mm, z pozostałej stali stopowej, z wyłączeniem wyrobów ze stali krzemowej elektrotechnicznej
9	24.10.51.0	Wyroby płaskie walcowane, o szerokości \geq 600 mm, ze stali niestopowej, platerowane, powlekane lub pokrywane

²⁸⁴ Ustawa z dnia 26 lipca 2013 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 1027).

10	24.10.52.0	Wyroby płaskie walcowane, o szerokości ≥ 600 mm, z pozostałej stali stopowej, platerowane, powlekane lub pokrywane
11	24.10.61.0	Pręty walcowane na gorąco, w nieregularnie zwijanych kręgach, ze stali niestopowej
12	24.10.62.0	Pozostałe pręty ze stali, nieobrobione więcej niż kute, na gorąco walcowane, ciągnięte lub wyciskane, włączając te, które po walcowaniu zostały skręcone
13	24.10.65.0	Pręty walcowane na gorąco, w nieregularnie zwijanych kręgach, z pozostałej stali stopowej
14	24.10.66.0	Pozostałe pręty z pozostałej stali stopowej, nieobrobione więcej niż kute, na gorąco walcowane, ciągnięte lub wyciskane, włączając te, które po walcowaniu zostały skręcone
15	24.10.71.0	Kształtowniki otwarte, nieobrobione więcej niż walcowane na gorąco, ciągnięte na gorąco lub wyciskane, ze stali niestopowej
16	24.10.73.0	Kształtowniki otwarte, nieobrobione więcej niż walcowane na gorąco, ciągnięte na gorąco lub wyciskane, z pozostałej stali stopowej
17	24.31.10.0	Pręty ciągnięte na zimno oraz kątowniki, kształtowniki i profile, ze stali niestopowej
18	24.31.20.0	Pręty ciągnięte na zimno oraz kątowniki, kształtowniki i profile, z pozostałej stali stopowej
19	24.32.10.0	Wyroby płaskie walcowane na zimno, ze stali, o szerokości < 600 mm, niepokrywane
20	24.32.20.0	Wyroby płaskie walcowane na zimno, ze stali, o szerokości < 600 mm, platerowane, powlekane lub pokrywane
21	24.33.11.0	Kształtowniki otwarte, formowane lub profilowane na zimno, ze stali niestopowej
22	24.34.11.0	Drut ciągnięty na zimno, ze stali niestopowej
23	24.44.12.0	Miedź nierafinowana; anody miedziane do rafinacji elektrolitycznej
24	24.44.13.0	Miedź rafinowana i stopy miedzi, nieobrobione plastycznie; stopy wstępne miedzi
25	24.44.21.0	Proszki i płatki z miedzi i jej stopów
26	24.44.22.0	Płaskowniki, pręty, kształtowniki i walcówka, z miedzi i jej stopów
27	24.44.23.0	Druty z miedzi i jej stopów
28	ex 24.45.30.0	Pozostałe metale nieżelazne i wyroby z nich; cermetale; popiół i pozostałości zawierające metale i związki metali - wyłącznie odpady i złom metali nieszlachetnych
29	38.11.49.0	Wraki przeznaczone do złomowania inne niż statki i pozostałe konstrukcje pływające
30	38.11.51.0	Odpady szklane
31	38.11.52.0	Odpady z papieru i tektury
32	38.11.54.0	Pozostałe odpady gumowe
33	38.11.55.0	Odpady z tworzyw sztucznych
34	38.11.58.0	Odpady inne niż niebezpieczne zawierające metal

35	38.12.26.0	Niebezpieczne odpady zawierające metal
36	38.12.27	Odpady i braki ogniwi i akumulatorów elektrycznych; zużyte ogniwa i baterie galwaniczne oraz akumulatory elektryczne
37	38.32.2	Surowce wtórne metalowe
38	38.32.31.0	Surowce wtórne ze szkła
39	38.32.32.0	Surowce wtórne z papieru i tektury
40	38.32.33.0	Surowce wtórne z tworzyw sztucznych
41	38.32.34.0	Surowce wtórne z gumy"

Źródło: Ustawa o podatku od towarów i usług

Katalog po zmianie miał 41 pozycji zamiast dotychczasowych 8. Jak zatem widać, powiększył się ponadpięciokrotnie, dodatkowo przedmioty, które zostały nim objęte odgrywają niebagatelnie większą rolę w obrocie towarowym w kraju niż obrót odpadami i złomem. Nowe towary objęte tym mechanizmem to głównie wyroby stalowe. W momencie wprowadzenia zmian w branży stalowej w Polsce dochodziło do największej liczby wyłudzeń i nadużyć w zakresie podatku VAT.²⁸⁵ Zważywszy na powyższe, ustawodawca podjął decyzję o zastosowaniu mechanizmu odwrotnego obciążenia głównie w stosunku do towarów z branży stalowej.

Analizując zakres przedmiotowy wprowadzony do katalogu, można mieć wątpliwości, dlaczego część towarów spośród wyrobów metalowych znalazła się w załączniku, a część nie. Każdy z towarów wymienionych w załączniku nr 11 do ustawy o VAT oznaczony jest symbolem PKWiU, jednakże analizując poszczególne towary, należy stwierdzić, że spora część wyrobów metalowych nie została ujęta w tym katalogu. Niewątpliwie swoistą luką i niedoskonałością tego rozwiązania jest to, że nie trzeba dokonywać zbyt wielu zabiegów, by zmienić przedmiot transakcji w taki sposób, aby nie był on objęty katalogiem towarów wprowadzonych do załącznika nr 11 do ustawy. Powyższe z kolei stwarza nieuczciwym podatnikom możliwość wyłudzenia podatku VAT przy zastosowaniu transakcji dotyczących towarów metalowych. Wydaje się, że dużo skuteczniejszym rozwiązaniem byłoby objęcie mechanizmem odwrotnego obciążenia wszystkich towarów metalowych, zamiast wymieniać poszczególne kody PKWiU, pomijając przy tym część pozycji. Celem uniknięcia ryzyka

²⁸⁵ Nieuczciwy proceder wyłudzenia VAT-u pogrąża branżę stalową, http://www.biznes.newseria.pl/news/nieuczciwy_proceder,p450684869 [dostęp: 10.02.2016 r.].

wyłudzeń należałoby wskazać cały dział 24 Polskiej Kwalifikacji Wyrobów i Usług, czyli wszystkie metale będące częścią klasyfikacji jako produkty przetwórstwa przemysłowego.

Kolejna zmiana, która w sposób istotny wpłynęła na zakres przedmiotowy zastosowania mechanizmu odwrotnego obciążenia przy transakcjach krajowych, miała miejsce w dniu 1 lipca 2015 r.²⁸⁶ Nowelizacja, o której mowa w zdaniu poprzednim, poszerzyła krąg przedmiotów, w stosunku do obrotu którymi zastosowanie znajdzie mechanizm odwrotnego obciążenia. Dodatkowo wprowadzono szereg przepisów uszczegóławiających, kiedy należy stosować ten mechanizm w odniesieniu do niektórych z towarów.

Do załącznika nr 11 dodano następujące pozycje:

- a) arkusze żeberkowane ze stali niestopowej,
- b) złoto nieobrobione plastycznie lub w postaci półproduktu, lub w postaci proszku - wyłącznie złoto o próbie 325 tysięcznych lub większej, z wyłączeniem złota inwestycyjnego w rozumieniu art. 121 ustawy, z zastrzeżeniem poz. 22b,
- c) złoto inwestycyjne w rozumieniu art. 121 ustawy,
- d) metale nieszlachetne platerowane srebrem oraz metale nieszlachetne, srebro lub złoto, platerowane platyną, nieobrobione inaczej niż do stanu półproduktu - wyłącznie złoto o próbie 325 tysięcznych lub większej, platerowane platyną, nieobrobione inaczej niż do stanu półproduktu,
- e) aluminium nieobrobione plastycznie,
- f) ołów nieobrobiony plastycznie,
- g) cynk nieobrobiony plastycznie,
- h) cyna nieobrobiona plastycznie,
- i) nikiel nieobrobiony plastycznie,
- j) przenośne maszyny do automatycznego przetwarzania danych, o masie ≤ 10 kg, takie jak: laptopy i notebooki; komputery kieszonkowe (np. notesy komputerowe) i podobne - wyłącznie komputery przenośne, takie jak: tablety, notebooki, laptopy,
- k) telefony dla sieci komórkowych lub dla innych sieci bezprzewodowych - wyłącznie telefony komórkowe, w tym smartfony,

²⁸⁶ Ustawa z dnia 9 kwietnia 2015 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy - Prawo zamówień publicznych (Dz.U. z 2015 r. poz. 605).

- l) konsole do gier wideo (w rodzaju stosowanych z odbiornikiem telewizyjnym lub samodzielnym ekranem) i pozostałe urządzenia do gier zręcznościowych lub hazardowych z elektronicznym wyświetlaczem - z wyłączeniem części i akcesoriów,
- m) biżuteria i jej części oraz pozostałe wyroby jubilerskie i ich części, ze złota i srebra lub platerowane metalem szlachetnym - wyłącznie części biżuterii i części pozostałych wyrobów jubilerskich ze złota o próbie 325 tysięcznych lub większej, tj. niewykończone lub niekompletne wyroby jubilerskie i wyraźne części biżuterii, w tym pokrywane lub platerowane metalem szlachetnym.

Wskazania wymaga, iż dotychczasowy katalog towarów został rozszerzony głównie o towary z innych grup niż wyroby metalowe. Jeżeli chodzi o te ostatnie, w katalogu po omawianej nowelizacji pojawiły się jako dodatkowe pozycje tylko arkusze zeberkowane ze stali niestopowej. W uzupełnionym załączniku pojawiły się metale szlachetne, które także były częstym przedmiotem wyłudzeń podatku VAT.²⁸⁷ Dodatkowo dodano całe grupy towarów komputerowych, które podobnie jak wcześniej wyroby metalowe, a później metale szlachetne, stały się przedmiotem przestępstw podatkowych.²⁸⁸

Dodatkowo ustawodawca, przeprowadzając tę nowelizację, dokonał specyficznego uregulowania kwestii zastosowania mechanizmu odwrotnego obciążenia w stosunku do pewnej grupy towarów wymienionych w załączniku nr 11 do ustawy o VAT. Do czasu wejścia w życie nowelizacji mechanizm odwrotnego obciążenia podatkiem VAT miał zastosowanie w odniesieniu do określonych towarów niezależnie od kwoty, za jaką je kupiono. Wraz z wejściem w życie nowelizacji wprowadzony został przepis art. 17 ust. 1c, zgodnie z którym w przypadku dostaw towarów wymienionych w poz. 28a-28c załącznika nr 11 do ustawy, przepis ust. 1 pkt 7 stosuje się, jeżeli łączna wartość tych towarów w ramach jednolitej gospodarczo transakcji obejmującej te towary, bez kwoty podatku, przekracza kwotę 20 000 zł.

Oznacza to, że w przypadku dostawy:

- przenośnych maszyn do automatycznego przetwarzania danych, o masie ≤ 10 kg, takich jak: laptopy i notebooki; komputery kieszonkowe (np. notesy komputerowe) i podobne - wyłącznie komputery przenośne, takie jak: tablety, notebooki, laptopy,

²⁸⁷ P. Rochowicz, *Oszustwa podatkowe branży złotniczej a odwrócony VAT*, <http://www.rp.pl/arttykul/1118491-Oszustwa-podatkowe-branzy-zlotniczej-a-odwrocony-VAT.html#ap-1> [dostęp: 11.02.2016 r.].

²⁸⁸ P. Skwirowski, *Podatkowy przekręt na telefonach komórkowych. Budżet traci miliardy złotych*, http://wyborcza.biz/biznes/1,100896,15679621,Podatkowy_przekret_na_telefonach_komorkowych__Budzet.html#ixzz3zoRZNhRk, [dostęp: 11.02.2016 r.].

- telefonów dla sieci komórkowych lub dla innych sieci bezprzewodowych - wyłącznie telefony komórkowe, w tym smartfony,
- konsoli do gier wideo (w rodzaju stosowanych z odbiornikiem telewizyjnym lub samodzielnym ekranem) i pozostałych urządzeń do gier zręcznościowych lub hazardowych z elektronicznym wyświetlaczem - z wyłączeniem części i akcesoriów,

mechanizm odwrotnego obciążenia znajdzie zastosowanie w sytuacji, gdy łączna wartość tych towarów w ramach jednolitej gospodarczo transakcji obejmującej te towary, bez kwoty podatku, przekroczy kwotę 20 000 zł. W tym miejscu należy zauważyć, że ustawodawca posługuje się nowym, nieznanym dotychczas terminem „jednolitej gospodarczo transakcji”. Jednocześnie w art. 17 ust. 1d tworzy definicję tego pojęcia, wskazując, iż jest to transakcja obejmująca umowę, w ramach której występuje jedna lub więcej dostaw towarów wymienionych w poz. 28a-28c załącznika nr 11 do ustawy, nawet jeżeli są one dokonane na podstawie odrębnych zamówień lub wystawianych jest więcej faktur dokumentujących poszczególne dostawy. Dodatkowo ust. 1e ww. artykułu stanowi, iż za jednolitą gospodarczo transakcję uznaje się również transakcję obejmującą więcej niż jedną umowę, jeżeli okoliczności towarzyszące tej transakcji lub warunki, na jakich została ona zrealizowana, odbiegały od okoliczności lub warunków zwykle występujących w obrocie towarami wymienionymi w poz. 28a-28c załącznika nr 11 do ustawy. Takie brzmienie art. 17 ust. 1d oraz ust. 1e powoduje, że przepisy te są nader niejasne, co może powodować powstawanie sporów pomiędzy podatnikami a organami skarbowymi. W szczególności wątpliwości może budzić zwrot zastosowany przez ustawodawcę „odbiegały od okoliczności lub warunków zwykle występujących w obrocie towarami”, a także „jednolita gospodarczo transakcja”. Takie sformułowanie powoduje wiele niejasności, które mogą być różnorako interpretowane.

Pierwsze problemy interpretacyjne pojawiają się już na etapie rozpoznania jednolitej gospodarczo transakcji. Przedsiębiorcy dokonujący dostawy sprzętów elektronicznych wymienionych w załączniku nr 11 do ustawy o VAT w poz. 28a - 28c mogą mieć wątpliwość, czy dostarczając komputery na rzecz jednego podatnika w kilku oddzielnych dostawach, dokonują jednolitej gospodarczo transakcji, czy też nie. W tym miejscu w celu lepszego zrozumienia przepisów należałoby odnieść się do wyjaśnień przedstawianych przez Ministerstwo Finansów. W broszurze Ministerstwa Finansów²⁸⁹ pojawiają się wyjaśnienia, zgodnie z którymi transakcja odbywająca się w ramach jednej umowy, gdy występuje jedna

²⁸⁹ *Zmiany w zakresie mechanizmu odwrotnego obciążenia VAT*, <http://www.finanse.mf.gov.pl/documents/766655/3160814/Broszura-zmiany+w+zakresie+odwroconego+VAT.pdf> [dostęp: 16.02.2016 r.]

dostawa o wartości powyżej 20.000 zł, jest opodatkowana na zasadzie odwrotnego opodatkowania; sytuacja taka nie budzi żadnych wątpliwości. Jednocześnie Ministerstwo Finansów wyjaśnia, że transakcje dokonywane w ramach jednej umowy, nawet w sytuacji gdy liczba dostaw jest większa niż jedna, powinny być uważane za jednolitą transakcję. Podobnie powinna być rozpoznana umowa ramowa, w sytuacji gdy strony umawiają się na dostawę towarów o wartości powyżej 20.000 zł, przy założeniu wielu dostaw, które będą odbywały się wraz z kolejnymi zamówieniami; również powinna być ona uznawana za jednolitą gospodarczo transakcję. Generalna zasada, jaką przyjęło Ministerstwo Finansów, odnosi się zatem do istnienia umowy pomiędzy stronami. Jeżeli występuje jedna umowa, wówczas należy stwierdzić, że niezależnie od liczby dostaw mamy do czynienia z jednolitą transakcją. Zgodnie z wyjaśnieniami zawartymi w broszurze, w sytuacji gdy mamy do czynienia z np. dwiema umowami występującymi dzień po dniu, należy rozpoznać je jako jednolitą transakcję, gdyż jest to sytuacja odbiegająca od typowych dla obrotu przedmiotowymi towarami. Zatem w sytuacji, gdy jednego dnia kontrahent kupuje towary o wartości 15.000 zł, a następnego zawiera kolejną umowę na 10.000 zł, sprzedawca powinien rozpoznać te dwie dostawy jako jednolitą gospodarczą transakcję, która z racji przekroczenia obrotu na poziomie 20.000 zł powinna być opodatkowana mechanizmem odwrotnego obciążenia (przy założeniu, że nabywca jest czynnym podatnikiem podatku VAT). W sytuacji natomiast, gdy pierwsza z tych dostaw została przez sprzedawcę opodatkowana na zasadach ogólnych, wówczas wraz z drugą dostawą powinien dokonać korekty pierwszej faktury i wystawić fakturę korygującą ze stawki 23% na fakturę z odwrotnym obciążeniem. Niewątpliwie takie rozwiązanie jest kłopotliwe dla sprzedawców, którzy muszą pilnować tego, czy nie dokonują w krótkim terminie dostaw na rzecz tego samego podmiotu w kwotach, które powodują obowiązek zmiany stawki podatku VAT w odniesieniu do tych dostaw. Może to się okazać kłopotliwe np. w przypadku przedsiębiorców posiadających wiele punktów sprzedaży. Wówczas może pojawić się problem, w którym jeden kontrahent nabywa przykładowo w pięciu punktach sprzedaży laptopy o łącznej wartości 60.000 zł, w rozbiciu na 5 dostaw, przy czym dostawca nie będzie miał świadomości takiego zdarzenia w sytuacji, gdy systemy informatyczne nie są w pełni zintegrowane, a nawet w sytuacji, gdy taka integracja ma miejsce, to taki stan rzeczy jest nie łatwy do ustalenia. Dochodzi wówczas do sytuacji, w której zarówno dostawca, jak i nabywca towarów mają błędnie rozliczony podatek VAT. W dalszej części broszury Ministerstwo Finansów rozpatrywało przypadek, w którym dochodzi do kilku dostaw towarów z załącznika 11 z poz. 28a – 28c w większych odstępach czasowych. W przykładzie zaproponowanym przez Ministerstwo do pierwszej dostawy

dochodzi 15 lipca na kwotę 15.000 zł, do drugiej 10 sierpnia na kwotę 25.000 zł, trzecia ma miejsce 31 sierpnia – kwota 8.000 zł, do czwartej dostawy doszło 20 listopada, opiewała ona na kwotę 28.000 zł. W takiej sytuacji, zdaniem Ministerstwa, każda z tych umów powinna być rozpatrywana oddzielnie, nie stanowią one zatem jednolitej gospodarczo transakcji.

Drugim przykładem zaprezentowanym przez Ministerstwo jest umowa „sprzedaży notebooków o łącznej wartości 19.000 zł. Kolejna umowa dotycząca sprzedaży takich towarów o łącznej wartości 15.000 zł realizowana jest w następnym dniu. Warunki dokonania ww. dostaw nie wskazują na element „nietypowości” tych transakcji (częstotliwość transakcji nie wskazuje na wymuszone rozdzielenie transakcji celem uniknięcia odwróconego obciążenia)”, w związku z tym te dostawy także nie stanowią jednolitej gospodarczo transakcji i powinny być rozpatrywane oddzielnie.

Biorąc pod uwagę dwa ostatnie przykłady, trudno odnaleźć logikę tych uregulowań. Analiza przykładów, jak wyżej, prowadzi do wniosku, iż każdorazowo sprzedawca ma rozpatrywać, bez jakichkolwiek wyraźnych wymogów, czy transakcja jest jednolita gospodarczo, czy też nie. Biorąc pod uwagę ostatni przytoczony przykład, w którym transakcje następują po sobie dzień po dniu, „warunki dokonania ww. dostaw nie wskazują na element <<nietypowości>> tych transakcji”, stwierdzić należy, iż wówczas transakcje należy rozpatrywać jako odrębne. We wcześniejszych przykładach mieliśmy natomiast do czynienia z sytuacją, w której „umowa sprzedaży dotyczy laptopów o łącznej wartości 19.500 zł. Kolejne takie umowy (o wartości zamówionych laptopów 19.500 zł) zawierane są z dużą częstotliwością – nabywca odwiedza sklep sprzedawcy kilka razy jednego dnia lub też przez kilka następnych dni. Wówczas „sprzedawca powinien taką sytuację zidentyfikować jako odbiegającą od typowych dla obrotu przedmiotowymi towarami”. Wobec powyższego skonstatować należy, iż duże znaczenie dla oceny transakcji jako jednolitej gospodarczo ma częstotliwość dokonywanych dostaw i zawieranych umów. Trudno jednakże jednoznacznie stwierdzić, jak długi czas musi upłynąć między kolejnymi dostawami, by uznać je za odrębne transakcje. Z przytoczonych przykładów proponowanych przez Ministerstwo Finansów wynika, iż upływ 21 dni pozwala na to, by mówić o dwóch niezależnych transakcjach. Jednakże to, czy odstęp np. 14 dni także będzie wystarczającym odstępem czasowym, trudno jednoznacznie stwierdzić.

Z powyższego można wysnuć wnioski, że w nowych regulacjach brak jest jasnych reguł, co powoduje, iż nawet Ministerstwo Finansów, wydając broszurę informacyjną, nie jest w stanie jednoznacznie zakwalifikować dwóch podobnych do siebie sytuacji. Wiele zatem

zależy od „wycucia” dostawcy i jego rzetelności. Obawy może rodzić to, że znając realia działania organów podatkowych, jeszcze więcej będzie zależało od „wycucia” urzędników, którzy będą w stanie dzięki takim regulacjom kwestionować sposób opodatkowania wielu transakcji spośród dostaw towarów wymienionych w załączniku nr 11 do ustawy o VAT w poz. 28a -28c.

W styczniu 2017 r. ustawodawca po raz kolejny rozszerzył katalog czynności, które objęte zostały mechanizmem odwrotnego obciążenia podatkiem VAT, wymienione w załączniku nr 11 do ustawy o VAT²⁹⁰. Do załącznika tego dodano następujące towary:

- a) srebro nieobrobione plastycznie lub w postaci półproduktu, lub w postaci proszku,
- b) złoto nieobrobione plastycznie lub w postaci półproduktu, lub w postaci proszku, z wyłączeniem złota inwestycyjnego w rozumieniu art. 121 ustawy, z zastrzeżeniem poz. 22b,
- c) platyna nieobrobiona plastycznie lub w postaci półproduktu, lub w postaci proszku,
- d) metale nieszlachetne lub srebro, platerowane złotem, nieobrobione inaczej niż do stanu półproduktu - wyłącznie srebro, platerowane złotem, nieobrobione inaczej niż do stanu półproduktu,
- e) metale nieszlachetne platerowane srebrem oraz metale nieszlachetne, srebro lub złoto, platerowane platyną, nieobrobione inaczej niż do stanu półproduktu - wyłącznie złoto i srebro, platerowane platyną, nieobrobione inaczej niż do stanu półproduktu,
- f) pozostałe metale nieżelazne i wyroby z nich; cermetale; popiół i pozostałości zawierające metale i związki metali - wyłącznie odpady i złom metali nieszlachetnych
- g) elektroniczne układy scalone - wyłącznie procesory,
- h) biżuteria i jej części oraz pozostałe wyroby jubilerskie i ich części, ze złota i srebra lub platerowane metalem szlachetnym - wyłącznie części biżuterii i części pozostałych wyrobów jubilerskich ze złota, srebra i platyny, tj. niewykończone lub niekompletne wyroby jubilerskie i wyraźne części biżuterii, w tym pokrywane lub platerowane metalem szlachetnym.

Dodatkowo ustawodawca dodał do ustawy załącznik nr 14, wskazując w nim szereg prac budowlanych, w odniesieniu do których zastosowanie znajduje mechanizm odwrotnego

²⁹⁰ Ustawa z dnia 1 grudnia 2016 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2016 r. poz. 2024).

obciążenia. Generalizując, można stwierdzić, że mechanizmem tym objęte zostały prace budowlane. Poniżej przedstawiony został załącznik nr 14 do ustawy o VAT, zawierający katalog usług objętych mechanizmem odwrotnego obciążenia.

Tabela 5. Załącznik nr 14 do ustawy o podatku od towarów i usług; Wykaz usług, o których mowa w art. 17 ust. 1 pkt 8 ustawy – stan na 1 stycznia 2017 r.

ZAŁĄCZNIK Nr 14		
WYKAZ USŁUG, O KTÓRYCH MOWA W ART. 17 UST. 1 PKT 8 USTAWY		
Poz.	Symbol PKWiU	Nazwa usługi (grupy usług)
1	bez względu na symbol PKWiU	Usługi w zakresie przenoszenia uprawnień do emisji gazów cieplarnianych, o których mowa w ustawie z dnia 12 czerwca 2015 r. o systemie handlu uprawnieniami do emisji gazów cieplarnianych (Dz. U. z 2017 r. poz. 568)
2	41.00.30.0	Roboty budowlane związane ze wznoszeniem budynków mieszkalnych (prace związane z budową nowych budynków, przebudową lub remontem istniejących budynków)
3	41.00.40.0	Roboty budowlane związane ze wznoszeniem budynków niemieszkalnych (prace związane z budową nowych budynków, przebudową lub remontem istniejących budynków)
4	42.11.20.0	Roboty ogólnobudowlane związane z budową autostrad, dróg, ulic i innych dróg dla pojazdów i pieszych oraz budową pasów startowych
5	42.12.20.0	Roboty ogólnobudowlane związane z budową dróg szynowych i kolei podziemnej
6	42.13.20.0	Roboty ogólnobudowlane związane z budową mostów i tuneli
7	42.21.21.0	Roboty ogólnobudowlane związane z budową rurociągów przesyłowych
8	42.21.22.0	Roboty ogólnobudowlane związane z budową sieci rozdzielczych, włączając prace pomocnicze
9	42.21.23.0	Roboty ogólnobudowlane związane z budową systemów irygacyjnych (kanałów), magistrali i linii wodociągowych, obiektów do uzdatniania wody i oczyszczania ścieków oraz stacji pomp
10	42.21.24.0	Roboty związane z wierceniem studni i ujęć wodnych oraz instalowaniem zbiorników septycznych
11	42.22.21.0	Roboty ogólnobudowlane związane z budową przesyłowych linii telekomunikacyjnych i elektroenergetycznych
12	42.22.22.0	Roboty ogólnobudowlane związane z budową rozdzielczych linii telekomunikacyjnych i elektroenergetycznych
13	42.22.23.0	Roboty ogólnobudowlane związane z budową elektrowni
14	42.91.20.0	Roboty ogólnobudowlane związane z budową nabrzeży, portów, tam, śluz i związanych z nimi obiektów hydrotechnicznych
15	42.99.21.0	Roboty ogólnobudowlane związane z budową obiektów produkcyjnych i górniczych

16	42.99.22.0	Roboty ogólnobudowlane związane z budową stadionów i boisk sportowych
17	42.99.29.0	Roboty ogólnobudowlane związane z budową pozostałych obiektów inżynierii lądowej i wodnej, gdzie indziej niesklasyfikowane
18	43.11.10.0	Roboty związane z rozbiórką i burzeniem obiektów budowlanych
19	43.12.11.0	Roboty związane z przygotowaniem terenu pod budowę, z wyłączeniem robót ziemnych
20	43.12.12.0	Roboty ziemne: roboty związane z kopaniem rowów i wykopów oraz przemieszczaniem ziemi
21	43.13.10.0	Roboty związane z wykonywaniem wykopów i wierceń geologiczno-inżynierskich
22	43.21.10.1	Roboty związane z wykonywaniem instalacji elektrycznych służących bezpieczeństwu
23	43.21.10.2	Roboty związane z wykonywaniem pozostałych instalacji elektrycznych
24	43.22.11.0	Roboty związane z wykonywaniem instalacji wodno-kanalizacyjnych i odwadniających
25	43.22.12.0	Roboty związane z wykonywaniem instalacji ciepłych, wentylacyjnych i klimatyzacyjnych
26	43.22.20.0	Roboty związane z wykonywaniem instalacji gazowych
27	43.29.11.0	Roboty związane z zakładaniem izolacji
28	43.29.12.0	Roboty związane z zakładaniem ogrodzeń
29	43.29.19.0	Pozostałe roboty instalacyjne, gdzie indziej niesklasyfikowane
30	43.31.10.0	Roboty tynkarskie
31	43.32.10.0	Roboty instalacyjne stolarki budowlanej
32	43.33.10.0	Roboty związane z wykładaniem posadzek i oblicowywaniem ścian
33	43.33.21.0	Roboty związane z wykładaniem podłóg i ścian lastryko, marmurem, granitem lub łupkiem
34	43.33.29.0	Pozostałe roboty związane z wykładaniem podłóg i ścian (włączając tapetowanie), gdzie indziej niesklasyfikowane
35	43.34.10.0	Roboty malarskie
36	43.34.20.0	Roboty szklarskie
37	43.39.11.0	Roboty związane z wykonywaniem elementów dekoracyjnych
38	43.39.19.0	Roboty związane z wykonywaniem pozostałych wykończeniowych robót budowlanych, gdzie indziej niesklasyfikowanych
39	43.91.11.0	Roboty związane z wykonywaniem konstrukcji dachowych
40	43.91.19.0	Roboty związane z wykonywaniem pozostałych prac dekarских
41	43.99.10.0	Roboty związane z zakładaniem izolacji przeciwwilgociowych i wodochronnych

42	43.99.20.0	Roboty związane z montowaniem i demontowaniem rusztowań
43	43.99.30.0	Roboty związane z fundamentowaniem, włączając wbijanie pali
44	43.99.40.0	Roboty betoniarskie
45	43.99.50.0	Roboty związane ze wznoszeniem konstrukcji stalowych
46	43.99.60.0	Roboty związane ze wznoszeniem konstrukcji z cegieł i kamienia
47	43.99.70.0	Roboty związane z montażem i wznoszeniem konstrukcji z elementów prefabrykowanych
48	43.99.90.0	Roboty związane z wykonywaniem pozostałych specjalistycznych robót budowlanych, gdzie indziej niesklasyfikowanych

Źródło: Ustawa o podatku od towarów i usług

Jak można zauważyć, katalog ten jest niezwykle rozbudowany i obejmuje niemal wszystkie rodzaje prac budowlanych. Istotne z punktu widzenia osób świadczących tego rodzaju usługi jest to, że odwrotne obciążenie w przypadku prac budowlanych zawartych w załączniku nr 14 znajduje zastosowanie wyłącznie w odniesieniu do podwykonawców świadczących tego rodzaju prace, co omówione zostało we wcześniejszej części niniejszego rozdziału.

Przyczyną wprowadzenia odwrotnego obciążenia w stosunku do szeroko rozumianych usług budowlanych było wystawianie przez przedsiębiorców z branży budowlanej faktur niedokumentujących faktycznych zdarzeń, czyli tzw. pustych faktur. Działo się to głównie ze względu na to, że przedsiębiorstwa z branży budowlanej często wykonują usługi na rzecz osób niebędących przedsiębiorcami. Konsumenci nie wymagają wystawienia na ich rzecz faktur, a niekiedy wręcz proponują wykonanie usług bez ich dokumentowania w zamian za niższą cenę. Rozwiązanie takie jest korzystne zarówno dla nabywcy, który płaci niższą cenę za usługę, jak i wykonawcy, który nie odprowadzi podatków z tytułu tych usług, zarówno podatku VAT, jak i podatku dochodowego. Jednakże u wykonawców, w sytuacji gdy wykonują dużą ilość usług bez wystawiania faktur bądź faktur VAT, powstaje problem związany z tym, że kupują materiały, sprzęt, zatrudniają ludzi, a nie wykonują w sposób oficjalny tytułu usług, na ile wskazuje ilość kupowanych materiałów i zatrudnionych osób. Rozwiązaniem takiego problemu jest wystawienie faktury na inny podmiot, który dodatkowo zapłaci za to, że otrzyma fakturę za usługi budowlane, która to faktura będzie mogła stanowić podstawę do odliczenia podatku wykazanego na niej, a ponadto będzie mogła zostać uznana za koszt uzyskania przychodu. Tym samym przedsiębiorca nie wystawiając faktury na rzecz

konsumenta, sprzedawał niejako tę usługę na rzecz innego przedsiębiorcy, który odliczał z tego tytułu podatek wykazany na fakturze. W wyniku tego proceduru wszyscy odnosili korzyści. Konsument mógł kupić taniej wykonaną usługę, wykonawca zarabiał na usłudze wykonanej dla konsumenta, a potem dodatkowo na pustych fakturach. Jedynym podmiotem który tracił na takim procederze, był budżet państwa. Co do zasady, przedsiębiorcy działający na rynku budowlanym i świadczący w rzeczywistości usługi budowlane sprzedawali innym podmiotom zazwyczaj „nadwyżkę” faktur na świadczenie usług budowlanych. Jednakże pojawiały się „przedsiębiorstwa”, których głównym zakresem działalności było nie tyle rzeczywiste świadczenie usług budowlanych, co usługi wystawiania faktur VAT mających dokumentować wykonanie takich usług. Inni przedsiębiorcy nabywali faktury mające dokumentować wykonanie tego rodzaju usług, a następnie odliczali podatek VAT na nich wykazany. Organy podatkowe walczyły z tego rodzaju wystawcami faktur, jednakże często były to podmioty fikcyjne albo podmioty zarejestrowane na tzw. „słupy”. Znajdując taki podmiot, organy podatkowe automatycznie kierowały kontrole do podmiotów, które nabywały faktury VAT. Jednakże walka z tego rodzaju wyłudzeniami jest żmudna i długotrwała, często też trudno jest udowodnić, że usługi opisane na fakturze nie miały miejsca.

Aby poradzić sobie z narastającym problemem, Ministerstwo Finansów sięgnęło po znany już mechanizm odwrotnego obciążenia podatkiem VAT. Wprowadzając ten mechanizm w odniesieniu do usług budowlanych skorzystano z paru odstępstw od zasad, na jakich stosowany jest on w innych branżach gospodarki. Podstawową różnicą było zastosowanie mechanizmu tylko do usług świadczonych przez podwykonawców. Stało się to problemem w początkowej fazie stosowania nowych przepisów, lecz praktyka szybko sprawiła, że problem został rozwiązany. O wiele większym problemem, który powstał w branży budowlanej, było to, że przepisami objęto tylko część podmiotów. Tym samym dochodzi do sytuacji, w której podwykonawcy stają się ofiarami zatorów płatniczych. Dzieje się tak w wyniku tego, że nabywają towary najczęściej opodatkowane stawką 23%. Aby dokonać zwrotu nadwyżki podatku naliczonego nad należnym w terminie 60 dni, muszą dokonać sprzedaży. Jednakże najczęściej dokonują sprzedaży przy zastosowaniu mechanizmu odwrotnego obciążenia, gdzie nie występuje podatek należny, który można byłoby pomniejszyć o podatek naliczony w związku z zakupem materiałów. Tym samym podwykonawcy muszą czekać na zwrot podatku najczęściej 60 dni, czyli często o wiele dłużej, niż wynoszą terminy zapłaty faktur.

Największym problemem branży budowlanej w wyniku wprowadzenia mechanizmu odwrotnego obciążenia jest katalog przedmiotowy czynności, które objęte są tym mechanizmem. Na wielu etapach obrotu pojawiają się wątpliwości, czy w odniesieniu do danej czynności należy stosować ten mechanizm, czy też nie. Co prawda wszystkie czynności objęte tym mechanizmem zostały opisane kodami PKWiU, jednakże w praktyce niejednokrotnie trudno jest przyporządkować czynność do danego grupowania PKWiU, zgodnie z metodologią tej klasyfikacji. Gdy przeprowadzona analiza opisu wykonywanych czynności wskazuje na możliwość zaliczenia usługi do dwóch lub kilku grupowań, należy przyjąć następujące reguły klasyfikowania, z tym jednak, że porównywać można jedynie grupowania tego samego poziomu hierarchicznego:

- grupowanie, które zawiera bardziej dokładny opis czynności, powinno być uprzywilejowane (wybrane) w stosunku do grupowania zawierającego opis ogólny,
- usługa złożona, składająca się z kombinacji różnych czynności, której nie można zaklasyfikować zgodnie ze wskazanym sposobem, powinna być zaklasyfikowana jak usługa, która nadaje całości zasadniczy charakter,
- usługę, której nie można zaklasyfikować zgodnie z tiret 1, 2, należy zaklasyfikować w grupowaniu odpowiednim dla usługi o najbardziej zbliżonym charakterze.

Biorąc pod uwagę, że każdą czynność klasyfikuje podmiot, który ją wykonuje, a zatem każdorazowo za odpowiednie sklasyfikowanie czynności odpowiedzialny jest przedsiębiorca, może dochodzić do sytuacji, w których wg subiektywnej oceny osób prowadzących działalność gospodarczą taka sama czynność u dwóch przedsiębiorców może zostać zaklasyfikowana w sposób odmienny, a to z kolei może skutkować objęciem jej inną stawką podatku VAT.

Obecnie największy spór co do stosowania mechanizmu odwrotnego obciążenia w odniesieniu do branży budowlanej toczy się pomiędzy podmiotami dokonującymi dostawy betonu wraz z jego przepompowaniem a odbiorcami tego towaru wraz usługą. W przypadku przedsiębiorstw dokonujących dostaw betonu, najczęściej mamy do czynienia z sytuacją, w której rozładunek betonu polega na jego wypompowaniu przy pomocy specjalistycznej pompy. Problem skupia się zasadniczo na tym, czy w ramach kompleksowej usługi polegającej na dostawie betonu, jego transporcie i wypompowaniu, dominującą czynnością jest sama dostawa betonu, czy też jego wypompowanie w określone miejsce o odpowiednim czasie. Jak się okazuje, przepisy prawa podatkowego nie regulują dokładnie tej kwestii. W

takiej sytuacji należałoby odnieść się do definicji czynności kompleksowej (czynności złożonej). Przepisy polskiej ustawy o VAT ani przepisy dyrektywy 2006/112/WE nie regulują kwestii takich czynności, ale pojęcie czynności kompleksowej wykształciło się w wyniku orzecznictwa europejskiego, a następnie zostało przejęte do polskiego orzecznictwa sądownoadministracyjnego. Spośród orzeczeń europejskich można wskazać orzeczenie z dnia 25 lutego 1999 r. w sprawie C-349/96²⁹¹ pomiędzy Card Protection Plan Ltd (CPP) a Commissioners of Customs and Excise, w którym Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej wskazał, że jeżeli dwa lub więcej niż dwa świadczenia (czynności) dokonane przez podatnika na rzecz konsumenta są tak ściśle powiązane, że obiektywnie tworzą w aspekcie gospodarczym jedną całość, której rozdzielenie miałoby sztuczny charakter, to wszystkie te świadczenia lub czynności stanowią jednolite świadczenie dla celów podatku od wartości dodanej. Usługę należy uznać za usługę pomocniczą w stosunku do usługi zasadniczej, jeśli nie stanowi ona dla klienta celu samego w sobie, lecz jest środkiem do lepszego wykorzystania usługi zasadniczej. Dodatkowo orzeczeniem, które miało wpływ na kształtowanie się pojęcia „czynności złożonej”, było orzeczenie z dnia 27 października 2005 r. w sprawie C-41/04²⁹² Levob Verzekeringen BV i OV Bank NV przeciwko Staatssecretaris van Financien, w którym ETS wskazał, że jeżeli dwa świadczenia lub więcej, lub czynności dokonane przez podatnika na rzecz konsumenta, rozumianego jako konsumenta przeciętnego, są tak ściśle związane, że obiektywnie tworzą one w aspekcie gospodarczym jedną całość, której rozdzielenie miałoby sztuczny charakter, to wszystkie te świadczenia lub czynności stanowią jedno świadczenie do celów stosowania podatku od wartości dodanej. Jest tak właśnie w przypadku transakcji, w ramach której podatnik dostarcza konsumentowi standardowe oprogramowanie wcześniej opracowane i oferowane do sprzedaży, zarejestrowane na nośniku, jak również zapewnia następnie przystosowanie tego oprogramowania do specyficznych potrzeb tego nabywcy, nawet jeśli następuje to za zapłatą dwóch odrębnych cen.

Bazując na definicji czynności złożonej, należy rozpatrywać problem dotyczący dostaw betonu. W praktyce przedsiębiorstw dostarczających beton wraz z usługą jego wypompowywania można odnotować dwa stanowiska. Pierwsze, zgodnie z którym wypompowywanie betonu jest czynnością główną, w związku z czym należy stosować do tego rodzaju czynności mechanizm odwrotnego obciążenia oraz drugie stanowisko, zgodnie z

²⁹¹ Wyrok Trybunału Sprawiedliwości z dnia 25 lutego 1999 r., C-349/96, Card Protection Plan Ltd (CPP) p. Commissioners of Customs and Excise, Lex nr 83891.

²⁹² Wyrok Trybunału Sprawiedliwości z dnia 27 października 2005 r., Levob Verzekeringen BV i OV Bank NV p. Staatssecretaris van Financien C-41/04, Lex nr 161671.

którym to dostawa betonu jest czynnością główną, w stosunku do której należy stosować ogólne zasady opodatkowywania tej czynności podatkiem od towarów i usług. W praktyce organów skarbowych także brak jest jednomyślności w tym zakresie. Najczęściej przedsiębiorcy, znajdując się w takiej sytuacji, decydują się na wystąpienie z wnioskiem o wydanie interpretacji indywidualnej prawa podatkowego. Pośród interpretacji, które wydawane są od początku 2017 r., brak jest jednomyślności w ocenie stanowisk przedstawianych przez podatników. Niewątpliwie podatnicy, opisując stan faktyczny, dążą do tego, by ocena tego stanu była zgodna z ich zamiarem, jednakże rolą organu wydającego interpretację powinno być ujednoczenie stanowiska. Powinny one być elementem realizacji zasady państwa prawa, bowiem stabilność prawa podatkowego powinna być zapewniona nie tylko przez stanowienie jasnych i przejrzystych norm prawnych, ale także przez ich jednolitą interpretację dokonywaną przez organy podatkowe. Wszystko to razem powinno dążyć do tego, by ciężar podatkowy stał się możliwy do przewidzenia dla każdego podatnika.²⁹³

Jako przykład stanowiska organu, w którym mamy do czynienia z uznaniem, że dostawa betonu wraz z jego wypompowaniem jest czynnością kompleksową, która podlega mechanizmowi odwrotnego obciążenia, jest interpretacja indywidualna wydana przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 17 lipca 2017 r.²⁹⁴ W interpretacji tej wskazano, że: „Kontrahent zobowiązuje się terminowo dostarczyć Spółce mieszankę betonową zgodnie z zatwierdzonymi receptami i kompleksową usługą betonowania. Należy zauważyć, że beton jest specyficznym rodzajem materiału, który w krótkim okresie czasu, bez odpowiedniego sprzętu nie nadaje się do użytku i ma jedynie walor odpadu (gruzu betonowego). Trudno zatem przyjąć, że Wnioskodawca, zawierając umowy z Kontrahentami, chciałby uzyskać prawo do dysponowania nietrwałą masą betonową. Faktyczny cel działania Wnioskodawcy w opinii tut. Organu jest inny, tzn. sprowadza się do zabetonowania konkretnej konstrukcji poprzez wylanie mieszanki betonowej albo bezpośrednio z betonowozu do gotowej formy (szalunku), albo do specjalistycznego pojemnika, z którego potem masa betonowa jest wylewana do gotowej formy lub też wypompowania masy betonowej przy użyciu specjalistycznej pompy do gotowej formy (szalunku). [...] Zatem to czynnościom polegającym na wylaniu masy betonowej bezpośrednio z betonowozu do

²⁹³ M. Ciecierski, *Interpretacje podatkowe po 1 lipca 2007 roku – wady i zalety*, [w:] *Wybrane problemy prawa finansowego w Polsce*, (red.) M. Ciecierski, A. Mudrecki, P. Stanisławiszyn, Opole 2009, s. 24.

²⁹⁴ Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 17 lipca 2017 r. (sygn. 0114 KDIP1-2.4012.52.2017.3.RM), <http://sip.mf.gov.pl/faces/views/szczegoly/szczegoly-interpretacji-indywidualnej.xhtml?dokumentId=510175&poziomDostepu=PUB&indexAccordionPanel=-1#tresc>, [dostęp: 30.12.2018 r.].

gotowych form (szalunków), wylaniu masy betonowej do specjalistycznego pojemnika, a następnie z ww. pojemnika do form (szalunków), jak również wypompowaniu masy betonowej do form (szalunków) przy użyciu pompy należy przypisać charakter dominujący.” Takie stanowisko organu sprzeczne jest ze stanowiskiem Naczelnego Sądu Administracyjnego wyrażonym w wyroku z dnia 11 maja 2017 r.²⁹⁵ Wyrok ten wydany jest co prawda na kanwie stanu prawnego obowiązującego do końca 2016 r., jednakże rozstrzyga on kwestię tego, czy dostawa betonu wraz z jego transportem i pompowaniem jest czynnością złożoną, której dominującym elementem jest dostawa towarów czy świadczenie usług. W wyroku NSA stwierdził, że: „identyfikując w rozpoznawanej sprawie, w oparciu o kryteria ustalone przez orzecznictwo Trybunału, elementy dominujące transakcji złożonej, należy uznać, że mamy do czynienia z dostawą betonu, a nie świadczeniem usług. Nie byłoby bowiem mowy w tym stanie faktycznym sprawy o jakiegokolwiek usłudze, gdyby przedmiotem sprzedaży był towar inny niż beton. Transport i wylanie betonu nie miałyby miejsca, gdyby nie sprzedaż betonu. Wszelkie czynności dodatkowe, takie jak wypełnienie masą betonową przygotowanych szalunków, wyrównanie, rozciągnięcie betonu i tym podobne, o ile były świadczone przez skarżącą, nie stanowiły celu samego w sobie.” Tym samym NSA stwierdził, że dostawa betonu wraz z jego transportem i wypompowaniem nie jest usługą, a zatem w dzisiejszym porządku prawnym tego rodzaju czynności kompleksowe powinny również być traktowane jako dostawa towarów, a jako taka powinna być opodatkowana podatkiem VAT na zasadach ogólnych, a nie przy zastosowaniu mechanizmu odwrotnego obciążenia.

Wydaje się, że w takiej sytuacji zasadne i prawidłowe jest stanowisko wyrażone w wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego. Nabywca betonu ma na celu głównie zakup surowca, nie jest dla niego najważniejsze to, żeby wypompować go w określone miejsce, mógłby to sobie zapewnić w swoim zakresie. Jednakże mogą skorzystać z usługi firmy, która wytwarza beton, najczęściej to robi. Firma dostarczająca beton także w głównej mierze zarabia na dostawie betonu, a nie na świadczeniu usługi jego pompowania, czy też wylewania. Jest to wyłącznie usługa, która ma usprawnić dostawę betonu i jest usługą pomocniczą do dostawy, dlatego też nie powinna determinować stawki VAT w danej czynności kompleksowej. W sprawie C-349/96 *Card Protection Plan Ltd* przeciwko *Commissioners of Custom and Excise* Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej zauważył, że świadczenie obejmujące z ekonomicznego punktu widzenia jedną usługę nie powinno być

²⁹⁵ I FSK 1389/15, Lex nr 2291668.

sztucznie dzielone, a usługa niestanowiąca dla klienta celu samego w sobie, służąca jedynie jak najlepszemu skorzystaniu ze świadczenia głównego, może być w przypadku świadczenia złożonego uznana za usługę pomocniczą w stosunku do usługi zasadniczej. Tym samym w kwestii dostawy betonu należy stwierdzić, że czynnością pomocniczą do dostawy betonu, mającą zapewnić jak najlepsze skorzystanie z tej dostawy, jest usługa transportu i pompowania betonu. Tym samym nie można zgodzić się ze stanowiskiem, że dostawa betonu jest czynnością pomocniczą do jego pompowania, a co za tym idzie, całość jako usługa kompleksowa powinna być objęta mechanizmem odwrotnego obciążenia.

Utrzymujący się stan rzeczy, w którym brak jest pewności co do właściwej stawki VAT obejmującej dostawę betonu wraz usługą wypompowania, jest przyczyną utrudnienia w prowadzeniu działalności gospodarczej. Dochodzi bowiem do kuriozalnej sytuacji, w której dostawcy betonu nie godzą się na wystawianie faktur z zastosowaniem mechanizmu odwrotnego obciążenia, natomiast odbiorcy nie chcą przyjmować od dostawców faktur ze stawką 23%, twierdząc, że dostawa betonu wraz z jego wypompowaniem, wyładunkiem objęta jest mechanizmem odwrotnego obciążenia. Dochodzi tym samym niekiedy do sytuacji, w których współpraca pomiędzy przedsiębiorstwami nie może być kontynuowana ze względu na brak możliwości znalezienia konsensusu. Niekiedy także odbiorcy odmawiają zapłaty dostawcom pełnej kwoty za faktury, twierdząc, że nie będą dokonywać płatności podatku VAT wykazanego na fakturze, bowiem uważają, że nie mają prawa do jego odliczenia, a tym samym podważają prawidłowość wystawienia faktury.

W praktyce, jak się okazuje, wiele problemów dostarcza również kwestia metody opodatkowania podatkiem VAT dostaw wraz z montażem różnego rodzaju prefabrykowanych konstrukcji bądź urządzeń. Kwestia ta jest częstym przedmiotem interpretacji indywidualnych. Niepokojące z punktu widzenia podatników jest to, że w bardzo krótkim odstępie czasu Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej wydał co najmniej trzy sprzeczne ze sobą interpretacje indywidualne, w bardzo zbliżonej kwestii. W dniu 31 maja 2017 r. Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w interpretacji indywidualnej²⁹⁶ stwierdził: „Odnosząc się natomiast do przypadku, gdy przedmiotem świadczenia jest produkcja konstrukcji stalowej z montażem, należy zbadać, czy przedmiotem świadczenia w tym przypadku jest dostawa towaru z jego montażem jako świadczenie kompleksowe, czy też

²⁹⁶ Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 31 maja 2017 r. (sygn. 0114-KDIP1-2.4012.38.2017.2.JF), <http://sip.mf.gov.pl/faces/views/szczegoly/szczegoly-interpretacji-indywidualnej.xhtml?dokumentId=506681&poziomDostep=PUB&indexAccordionPanel=-1#tresc>, [dostęp: 30.12.2018 r.].

przedmiotem świadczenia są dwa odrębne świadczenia, tj. dostawa towarów oraz ich montaż. [...] Co do zasady każde świadczenie dla celów opodatkowania podatkiem od towarów i usług powinno być traktowane jako odrębne i niezależne, jednak w sytuacji gdy jedna usługa obejmuje z ekonomicznego punktu widzenia kilka świadczeń, usługa ta nie powinna być sztucznie dzielona dla celów podatkowych. [...] Jak wynika z uzupełnienia wniosku, produkcja konstrukcji stalowych z materiałów własnych lub powierzonych, przeznaczonych do budowy hal produkcyjnych, magazynowych, dla rolnictwa itp. mieści się w grupowaniu PKWiU 25.11.23.0 «Pozostałe konstrukcje i ich części: płyty, pręty, kątowniki, kształtowniki itp. z żeliwa, stali lub aluminium» z zaznaczeniem, że wskazane grupowanie nie dotyczy produkcji (dostawy) konstrukcji z ich montażem. Tym samym wskazane grupowanie nie zawiera usługi montażu wyprodukowanych konstrukcji. Taka klasyfikacja potwierdza brak kompleksowości dostawy wyprodukowanych konstrukcji oraz ich jednoczesnego montażu. Jednocześnie wskazano - w ślad za Urzędem Statystycznym - że montaż konstrukcji stalowych wykonywany w miejscu przeznaczenia został sklasyfikowany do grupowania PKWiU 43.99.50.0 «Roboty związane ze wznoszeniem konstrukcji stalowych». W konsekwencji dostawa konstrukcji stalowych wyprodukowanych przez Wnioskodawcę wraz z ich montażem nie jest świadczeniem kompleksowym. W przypadku dostawy konstrukcji z montażem Wnioskodawca powinien odrębnie opodatkować dostawę konstrukcji oraz usługę montażu. Dostawa konstrukcji będzie w tym przypadku opodatkowana tak samo jak w przypadku gdy przedmiotem świadczenia jest produkcja konstrukcji stalowych, bez ich montażu, tj. mechanizm odwrotnego obciążenia nie znajdzie zastosowania, natomiast świadczenie będzie opodatkowane na zasadach ogólnych, tj. z zastosowaniem właściwej stawki podatku. Natomiast usługa montażu będzie podlegała mechanizmowi odwrotnego obciążenia bądź nie w zależności od podmiotu, na rzecz którego będzie świadczona. Jak wynika z załącznika nr 14 do ustawy, pod poz. 45 zostały wymienione «Roboty związane ze wznoszeniem konstrukcji stalowych» sklasyfikowane do grupy PKWiU 43.99.50.0.”

Tym samym w powyższej interpretacji organ uznał, że dostawa konstrukcji stalowej opodatkowana jest na zasadach ogólnych, natomiast świadczenie usługi montażu jest usługą, która w zależności od podmiotu może być opodatkowana przy zastosowaniu metody odwrotnego obciążenia. Tym samym, zdaniem organu, wystawiając fakturę dokumentującą dostawę towarów, należy wydzielić dostawę towarów i świadczenie usług.

W kolejnej interpretacji indywidualnej²⁹⁷ organ stwierdził, iż: „Z treści złożonego wniosku wynika, że Wnioskodawca w ramach umowy zawartej z generalnym wykonawcą realizuje kompleksową dostawę i montaż konstrukcji stalowej na budowie obiektu handlowego. [...] Należy w tym miejscu zaznaczyć, że Spółka wywodzi z postanowień umowy z generalnym wykonawcą, że cała transakcja (produkcja i montaż konstrukcji stalowej na budowie obiektu handlowego) stanowi usługę budowlaną klasyfikowaną jako "Roboty związane ze wznoszeniem konstrukcji stalowych pod symbolem PKWiU 43.99.50.0. [...] Biorąc pod uwagę przedstawiony we wniosku opis stanu faktycznego oraz treść powołanych przepisów, należy stwierdzić, że jeżeli Wnioskodawca (podatnik VAT czynny) działa jako podwykonawca (na zlecenie głównego wykonawcy będącego również podatnikiem VAT czynnym) w zakresie czynności, które zostały sklasyfikowane pod symbolem PKWiU 43.99.50.0 mieszczącego się w katalogu załącznika nr 14 do ustawy, to tym samym w niniejszej sprawie zostały spełnione przesłanki wynikające z art. 17 ust. 1 pkt 8 w zw. z art. 17 ust. 1h ustawy. Zatem tak opisane i zaklasyfikowane we wniosku usługi budowlane realizowane na podstawie zawartej umowy pomiędzy Wnioskodawcą a generalnym wykonawcą podlegają rozliczeniu z zastosowaniem mechanizmu odwrotnego obciążenia.”

Tym samym w wydanej interpretacji stwierdzono, że usługa dostawy konstrukcji, a następnie montażu jest usługą kompleksową i tym samym powinna zostać objęta mechanizmem odwrotnego obciążenia podatkiem od wartości dodanej.

Podobny stan faktyczny stał się przedmiotem innej interpretacji indywidualnej²⁹⁸, w której organ stwierdził, że: „[...] należy w pierwszej kolejności rozstrzygnąć, czy mamy do czynienia z dostawą towarów, czy też świadczeniem usług. Przy czym o kwalifikacji danej czynności jako dostawy towarów bądź świadczenia usług rozstrzyga każdorazowo zindywidualizowany opis sprawy. Zatem ustalenie, czy określoną transakcję należy zakwalifikować jako dostawę towarów, czy jako świadczenie usług, wymaga wzięcia pod uwagę wszelkich okoliczności, w jakich następuje transakcja, w celu określenia jej elementów charakterystycznych i dominujących. Świadczenie kompleksowe (złożone) to zgodnie z

²⁹⁷ Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 8 czerwca 2017 r. (sygn. 0115-KDIT1-3.4012.108.2017.2.MZ), <http://sip.mf.gov.pl/faces/views/szczegoly/szczegoly-interpretacji-indywidualnej.xhtml?dokumentId=508247&poziomDostepu=PUB&indexAccordionPanel=-1#tresc>, [dostęp: 30.12.2018 r.].

²⁹⁸ Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 21 lipca 2017 r. (sygn. 0111-KDIB3-1.4012.183.2017.2.WN), <http://sip.mf.gov.pl/faces/views/szczegoly/szczegoly-interpretacji-indywidualnej.xhtml?dokumentId=510727&poziomDostepu=PUB&indexAccordionPanel=-1#tresc>, [dostęp: 30.12.2018 r.].

orzecznictwem TSUE szereg działań podejmowanych przez podatnika na rzecz konsumenta, które z gospodarczego punktu widzenia tworzy jedną całość i z podatkowego punktu widzenia nie powinno być w sposób sztuczny dzielone. Natomiast o tym, czy będziemy mieli do czynienia z dostawą towarów, czy świadczeniem usług powinien przesądzić element, który w ramach danego świadczenia ma charakter dominujący [...] Jeżeli elementem dominującym w ramach danej transakcji będzie wydanie towaru w celu przeniesienia prawa do rozporządzania nim jak właściciel, natomiast pozostałe czynności będą miały charakter pomocniczy lub uboczny, wówczas transakcja powinna być traktowana jako dostawa towarów, o której mowa w art. 7 ust. 1 ustawy. Natomiast w przypadku, gdy istotą transakcji będą inne czynności, to mimo że w ramach takiej transakcji może także wystąpić wydanie towaru, powinna być ona traktowana jako świadczenie usług. [...] Biorąc pod uwagę przedstawiony we wniosku opis stanu faktycznego oraz treść powołanych przepisów, należy stwierdzić, że będąca przedmiotem świadczenia podwykonawcy na rzecz Wnioskodawcy jest kompleksowa dostawa i montaż biofiltra typu BIO12200 o wydajności $q=12200 \text{ m}^3/\text{h}$, wraz z opracowaniem i przekazaniem kompletnej dokumentacji powykonawczej", dla której Urząd Statystyczny nadał symbol PKWiU 28.25.14.0 «Urządzenia i aparatura do filtrowania lub oczyszczania gazów, gdzie indziej nie sklasyfikowane». Dostawa ta nie może być opodatkowana na zasadzie odwrotnego obciążenia, gdyż przedmiot dostawy sklasyfikowany do grupowania PKWiU 28.25.14. nie został wymieniony ani w załączniku nr 11, ani w załączniku nr 14 do ustawy o VAT.”

Z powyższej interpretacji wynika zatem, że nie można dzielić świadczenia, a tym samym dostawy towarów opodatkować na zasadach ogólnych, natomiast świadczenie usługi opodatkować przy zastosowaniu mechanizmu odwrotnego obciążenia, lecz całość należy opodatkować na zasadach ogólnych.

Analizując przedstawione powyżej interpretacje indywidualne, podatnik, chcąc opodatkować dostawę towarów wraz z usługą montażu, może mieć problem, które rozwiązanie wybrać. W tym miejscu należy zauważyć, iż w sytuacji gdy odniesiemy się do PKWiU, prawidłowa jest interpretacja z dnia 8 czerwca 2017 r. o sygn. 0115-KDIT1-3.4012.108.2017.2.MZ. Jednakże sposób, w jaki organ dokonał interpretacji przepisów, a także w oparciu o jakie zasady wysnuł swoje wnioski, nie jest prawidłowy. W żadnej z przedstawionych powyżej interpretacji organ nie odniósł się do klasyfikacji PKWiU, a zwłaszcza do Wyjaśnień PKWiU 2008²⁹⁹ oraz Zasad Metodycznych Polskiej Klasyfikacji

²⁹⁹ Wyjaśnienia do PKWiU 2008, Główny Urząd Statystyczny, Warszawa 2012, s. 350

Wyrobów i Usług (PKWiU 2008)³⁰⁰, w których przedstawiono metodologię stosowania tej nomenklatury. Jest to działanie niepoprawne. Wynika ono prawdopodobnie z prezentowanego niejednokrotnie przez organ wydający interpretacje stanowiska, zgodnie z którym organ interpretacyjny nie jest właściwy do weryfikacji tego, czy usługa bądź towar zostały prawidłowo zaklasyfikowane do grupowania PKWiU. Takie stanowisko zostało wyrażone m.in. w interpretacji z 16 kwietnia 2016 r.: „Końcowo zauważa się, że analiza i weryfikacja wskazanej we wniosku klasyfikacji towarów do właściwego grupowania statystycznego, nie mieści się w ramach określonych przepisem art. 14b § 1 ustawy - Ordynacja podatkowa [...] Zgodnie z Komunikatem Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego z dnia 24 stycznia 2005 r. w sprawie trybu udzielania, informacji dotyczących standardów klasyfikacyjnych (Dz. Urz. GUS Nr 1 poz. 11) zasadą jest, że zainteresowany podmiot sam klasyfikuje prowadzoną działalność, swoje produkty (wyroby i usługi), towary, środki trwałe i obiekty budowlane według zasad określonych w poszczególnych klasyfikacjach i nomenklaturach, wprowadzonych rozporządzeniami Rady Ministrów lub stosowanych bezpośrednio na podstawie przepisów Wspólnoty Europejskiej i to jego obciążają ewentualne negatywne konsekwencje z tytułu błędnego zaklasyfikowania towarów i usług.”³⁰¹

Takie działanie zostało w ostatnim czasie zakwestionowane przez sądy administracyjne. W wyroku z dnia 7 listopada 2017 r. WSA w Olsztynie³⁰² wyraził następujące stanowisko: „Mając zatem na uwadze treść art. 5a, art. 17 ustawy o VAT i załącznika nr 14 do ustawy o VAT, Sąd uznał, że jeżeli konkretny przepis podatkowy odwołuje się do klasyfikacji statystycznej jako warunku zastosowania określonego sposobu opodatkowania, tj. np. możliwości zastosowania procedury odwróconego obciążenia, to organ podatkowy nie może się uchylić od oceny stanowiska wnioskodawcy co do prawidłowości zaklasyfikowania statystycznego (np. w PKWiU) konkretnego towaru (produktu) lub świadczonej usługi, o ile we wniosku zostaną przedstawione informacje o rodzaju świadczonych usług, ich specyfice itp., czyli okoliczności faktyczne mające znaczenie dla przyporządkowania towarów lub usług do konkretnych ugrupowań statystycznych, co też miało miejsce w przedmiotowej sprawie. [...] Oznacza to, że wskazane w przepisach podatkowych klasyfikacje statystyczne są elementem normy prawnej określającej sposób

³⁰⁰ Zasady Metodyczne Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług (PKWiU 2008) http://stat.gov.pl/Klasyfikacje/doc/pkwiu_08/index.html, [dostęp: 31.05.2018 r.].

³⁰¹ Interpretacja indywidualna z dnia 7 kwietnia 2016 r. wydana przez Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy (sygn. ITPP1/4512-106/16/RH), <http://sip.mf.gov.pl/faces/views/szczegoly/szczegoly-interpretacji-indywidualnej.xhtml?dokumentId=469230&poziomDostepu=PUB&indexAccordionPanel=-1#tresc>, [dostęp: 30.12.2018 r.].

³⁰² I SA/OI 737/17, Lex nr 2406262.

opodatkowania i w procesie stosowania prawa przez organy podatkowe podlegają także procesowi wykładni dokonywanej przez te organy. Gdyby było inaczej to w «zwykłych» postępowaniach wymiarowych organy podatkowe byłyby związane klasyfikacją statystyczną dokonaną przez producenta lub usługodawcę. Nie ma racjonalnych ani prawnych przyczyn uzasadniających zaakceptowanie poglądu prezentowanego w zaskarżonym postanowieniu, że organ interpretacyjny nie jest uprawniony do dokonywania klasyfikacji towarów i usług do właściwego grupowania PKWiU ani też weryfikacji klasyfikacji wskazanej we wniosku o wydanie indywidualnej interpretacji w trybie art. 14b § 1 O.p. [...] Klasyfikacje statystyczne, tak jak to już wskazywano w orzecznictwie sądów administracyjnych, są w swej istocie zbiorami norm technicznych stanowiącymi usystematyzowane zbiory towarów lub czynności (usług) - przez ich wprowadzenie do systemu podatkowego są jednocześnie swoistego rodzaju normami podatkowymi w zakresie podatku od towarów i usług. Tym samym organy podatkowe, nie zaś organy statystyczne, mając na uwadze stan faktyczny sprawy, podany we wniosku o wydanie interpretacji, w zakresie niezbędnym z punktu widzenia wszystkich jego elementów mogących mieć znaczenie klasyfikacyjne, powinny dokonać oceny, w jakim grupowaniu tej właśnie klasyfikacji mieszczą się usługi świadczone przez Spółkę. A zatem w sytuacji gdy ustawa o VAT w poz. 23 zał. 14 do ustawy wyraźnie odwołuje się do konkretnego symbolu PKWiU (43.21.10.2), przewidując dla tego rodzaju usługi procedurę odwróconego obciążenia, organ był zobowiązany do oceny prawidłowości zakwalifikowania opisanych we wniosku usług do ww. grupowania, a tym samym do odpowiedzi, czy świadczone usługi podlegają tej procedurze i jeżeli tak, to w jakim zakresie. W tym kontekście, w stanie faktycznym i prawnym przedstawionym przez skarżącą, wydanie indywidualnej interpretacji tylko pod warunkiem wskazania przez stronę numeru PKWiU świadczonych usług miałyby się z celem i w praktyce ograniczać się do odczytania treści przepisu. Odnosząc się do powyższych kwestii objęcia mechanizmem odwrotnego obciążenia usług budowlanych, istotne jest również sięgnięcie do metodologii PKWiU.”

Zbliżone stanowisko zostało wyrażone w wyroku WSA w Poznaniu³⁰³, w którym Sąd stwierdził, iż: „Istota sporu w omawianej sprawie sprowadza się do tego, czy wynikający z art. 14b § 3 O.p. obowiązek wyczerpującego przedstawienia stanu faktycznego obejmuje obowiązek wskazania symbolu klasyfikacji statystycznej w odniesieniu do czynności (usług) opisanych we wniosku. [...] We wniosku Spółka opisała rodzaj usług świadczonych przez nią i na jej rzecz, a także wskazała możliwość nabywania przez nią opisanych usług na rzecz osób

³⁰³ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z dnia 21 grudnia 2017 r., I SA/Po 981/17, Lex nr 2416349.

trzecich. Szczegółowo opisany został stan faktyczny oraz zdarzenie przyszłe, których ocena prawna była przedmiotem wniosku. Wyliczono poszczególne czynności, określono ich zakres, charakter i istotę. Rację ma skarżący, że uchylając się od wydania interpretacji indywidualnej poprzez pozostawienie wniosku Spółki bez rozpatrzenia, organ naruszył art. 14b § 3 Ordynacji podatkowej. Wniosek Spółki wyczerpująco opisywał stan faktyczny, a informacja o klasyfikacji statystycznej dla nabywanych czynności oraz o klasyfikacji obiektów nie była niezbędna do rozstrzygnięcia, czy dla przedmiotowych usług będzie miał zastosowanie mechanizm tzw. odwrotnego obciążenia. Wskazanie symbolu PKWiU nie jest elementem stanu faktycznego, ale oceny prawnej. Pogląd ten - reprezentowany w licznych orzeczeniach sądów administracyjnych potwierdził Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 29 listopada 2017 r., wydanym w sprawie I FSK 179/16. W konsekwencji organ błędnie zastosował w sprawie art. 14g Ordynacji podatkowej.”

Odnosząc się do powyższych stanowisk sądów administracyjnych, należy uznać, że organ, wydając interpretację indywidualną dotyczącą objęcia towaru lub usługi właściwą stawką podatku VAT, powinien odnieść się do klasyfikacji PKWiU. Tym samym istotne jest właściwe rozumienie tej klasyfikacji, na co pozwala odniesienie się do Wyjaśnień do PKWiU 2008 oraz do Zasad Metodycznych Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług (PKWiU 2008). W Zasadach Metodycznych wskazano w punkcie 5.3.4 tiret 1, że roboty instalacyjne i montażowe, wykonane przez producenta wyrobu własnymi siłami, są klasyfikowane tam, gdzie jest sklasyfikowany wyrób. Jednakże w punkcie 5.3.4. tiret 2 wskazano, że budowlane roboty instalacyjne i montażowe, włączając instalowanie (montaż) stolarki budowlanej własnej produkcji, klasyfikuje się w dziale 43. W wyjaśnieniach do PKWiU 2008 dotyczących działu 43 wskazano, że dział ten obejmuje m.in. specjalistyczne roboty budowlane związane z budową budynków oraz obiektów inżynierii lądowej i wodnej, prowadzone przez podwykonawców posiadających specjalistyczne umiejętności i specjalny sprzęt, tj. wbijanie pali, budowanie fundamentów, roboty betoniarskie, murarskie, kamieniarskie, montowanie i demontowanie rusztowań, wykonywanie pokryć dachowych itp. W wyjaśnieniach do działu 43 w Wyjaśnieniach do PKWiU 2008 nie zawarto żadnych wyłączeń dotyczących montażu konstrukcji stalowych. Z powyższych wskazówek można wyciągnąć wnioski, że dostawa towaru wraz z jego montażem jest co do zasady, zgodnie z PKWiU, traktowana jak świadczenie usługi, a zatem dostawę towaru wraz z budowlanymi robotami instalacyjnymi należy traktować jak świadczenie usług budowlanych na gruncie PKWiU, a tym samym należy opodatkować mechanizmem odwrotnego obciążenia.

Sytuacja dotycząca konstrukcji stalowych i ich grupowania w odpowiedniej sekcji PKWiU ulegnie zmianie wraz z obowiązkiem stosowania na potrzeby podatku VAT PKWiU 2015. Wówczas zaczną bowiem obowiązywać nowe wyjaśnienia PKWiU, a także nowe zasady metodyczne. PKWiU 2008 ma być stosowane do końca 2018 r.³⁰⁴. Zgodnie z zasadami metodycznymi Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług (PKWiU 2015)³⁰⁵, określonymi w punkcie 5.3.4 tiret 1, roboty instalacyjne i montażowe, wykonane przez producenta wyrobu własnymi siłami są klasyfikowane tam, gdzie jest sklasyfikowany wyrób. Jednakże w punkcie 5.3.4. tiret 2 wskazano, że budowlane roboty instalacyjne i montażowe, włączając instalowanie (montaż) stolarki budowlanej własnej produkcji, klasyfikuje się w dziale 43. W tym miejscu należy odnieść się do Wyjaśnień PKWiU³⁰⁶, gdzie w wyjaśnieniach do działu 43 czytamy, iż dział ten obejmuje montaż konstrukcji stalowych, o ile pojedyncze elementy konstrukcji nie zostały wykonane przez tę samą jednostkę, która zajmuje się ich montażem. Jednakże wyjątkowa sytuacja dotyczy budowlanych robót instalacyjnych dotyczących konstrukcji stalowych, w sytuacji, gdy pojedyncze elementy konstrukcji zostały wykonane przez tę samą jednostkę, która zajmuje się ich montażem. W takiej sytuacji mamy do czynienia z wyjątkiem od wyjątku, a tym samym właściwe wydaje się klasyfikowanie takich czynności tam, gdzie jest sklasyfikowany wyrób, a zatem zaklasyfikowanie takiego świadczenia jako dostawę konstrukcji stalowej. W sytuacji, gdy elementy konstrukcji stalowej wykonane zostały przez inny podmiot, wówczas zasadne jest zaklasyfikowanie takiego świadczenia do działu 43 PKWiU, a tym samym objęcie go mechanizmem odwrotnego obciążenia podatkiem VAT.

W obliczu przytoczonych wyroków sądów administracyjnych niepokojące wydaje się stanowisko Ministerstwa Finansów w zakresie obowiązku dokonywania przyporządkowania towarów lub usług do właściwego grupowania PKWiU przez Krajową Informację Skarbową w toku wydawania interpretacji indywidualnej. W odpowiedzi na interpelację poselską z dnia 7 sierpnia 2017 r.³⁰⁷ oraz w odpowiedzi na interpelację poselską z dnia 15 czerwca 2018 r.³⁰⁸ przedstawiciele Ministerstwa Finansów przedstawili stanowisko, zgodnie z którym Krajowa

³⁰⁴ Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 4 września 2015 r. w sprawie Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług (PKWiU) (Dz. U. poz. 1676 z późn. zm.).

³⁰⁵ Zasady Metodyczne Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług (PKWiU 2015), http://stat.gov.pl/Klasyfikacje/doc/pkwiu_15/index.htm, [dostęp: 01.06.2018 r.].

³⁰⁶ Wyjaśnienia do Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług (PKWiU 2015) - wersja z dnia 10.01.2018 r., http://stat.gov.pl/Klasyfikacje/doc/pkwiu_15/index.htm, [dostęp: 01.06.2018 r.].

³⁰⁷ Odpowiedź na interpelację nr 14035 w sprawie wydawania interpretacji indywidualnych prawa podatkowego oraz sporów sądowych dotyczących stawki podatku VAT na żywność z dnia 7 sierpnia 2017 r., <http://orka2.sejm.gov.pl/INT8.nsf/klucz/658C47F0/%24FILE/i14035-o1.pdf>, [dostęp: 30.12.2018 r.].

³⁰⁸ Odpowiedź na zapytanie nr 7322 w sprawie ustalenia symbolu PKWiU z dnia 15 czerwca 2018 r., <http://orka2.sejm.gov.pl/INT8.nsf/klucz/283B8404/%24FILE/z07322-o1.pdf>, [dostęp: 30.12.2018 r.].

Informacja Skarbowa w trakcie wydawania interpretacji indywidualnych nie jest właściwa do określania grupowania PKWiU. Klasyfikacja statystyczna Ministerstwa Finansów jest elementem stanu faktycznego podanego przez wnioskodawcę, a tym samym nie powinna być ustalana i weryfikowana przez organ interpretacyjny. Dodatkowo wskazano, że organem właściwym do określenia właściwego kodu PKWiU jest Główny Urząd Statystyczny. Jednakże w jednej z interpretacji wskazano: „Jeżeli natomiast np. w toku postępowania podatkowego okaże się, że towary lub usługi zostały w sposób nieprawidłowy (tj. niezgodny z rzeczywistością lub nieprecyzyjny) opisane we wniosku o ich klasyfikację, w wyniku czego uzyskana z Ośrodka Klasyfikacji i Nomenklatur Urzędu Statystycznego w Łodzi opinia nie odpowiada rzeczywistości, to w takim przypadku interpretacja indywidualna nie będzie dawała ochrony.”³⁰⁹ Takie stanowisko Ministerstwa Finansów nie jest działaniem, które zapewniałoby zaufanie do organów publicznych. Jest to działanie niekorzystne dla podatników, którzy nigdy nie mają stuprocentowej pewności co do stanu prawnego. W wyroku NSA z dnia 9 października 2008 r.³¹⁰, wskazano, że celem wprowadzenia instytucji prawa do uzyskania interpretacji indywidualnej odnoszącej się co do zakresu i sposobu zastosowania prawa podatkowego było nie tylko zapewnienie podatnikom, płatnikom i inkasentom poczucia pewności w zakresie prawidłowości stosowania przepisów prawa podatkowego, ale także stworzenie poczucia pewności co do skutków zastosowania się do określonej interpretacji tych przepisów.³¹¹

Powyższe rozważania nie pozostawiają złudzeń co do tego, że obecny system klasyfikowania towarów i usług budowlanych pod względem objęcia ich mechanizmem odwrotnego obciążenia jest bardzo złożony i nastrocza wielu problemów. Właściwe opodatkowanie świadczonych usług bądź dostawy wraz z montażem wymaga bardzo złożonej analizy, której dokonanie i tak nie gwarantuje, że nie zostanie ona zakwestionowana przez organy administracji skarbowej, co widać chociażby w przytoczonych interpretacjach indywidualnych, w których możemy dostrzec pewną dowolność w zajmowanych przez organ podatkowy stanowiskach co do objęcia zachowań podatników mechanizmem odwrotnego obciążenia.

Biorąc pod uwagę powyższe, należy stwierdzić, że wprowadzając przepisy dotyczące odwrotnego obciążenia w branży budowlanej, ustawodawca nie podjął kroków ku temu, by

³⁰⁹ Odpowiedź na interpelację nr 14035..., op. cit.

³¹⁰ Wyrok NSA z dnia 9 października 2008 r., I FSK 1239/07, Lex nr 969639.

³¹¹ A. Mudrecki, *Pewność co do prawa a interpretacje podatkowe*, [w:] T. Famulska (red.), *Interpretacje podatkowe a finanse przedsiębiorstw*, Warszawa 2013, s. 35.

wykluczyć albo przynajmniej ograniczyć ilość wątpliwości w odniesieniu do opodatkowania usług związanych z usługami budowlanymi. Wprowadzając pewne odstępstwa od reguły, powstają problemy interpretacyjne, które następnie są rozstrzygane w drodze praktyki stosowania przepisów oraz orzecznictwa. Jednakże w odniesieniu do usług budowlanych jest ich nad wyraz dużo i stają się niekiedy bardzo poważne, wpływając wręcz na możliwość prowadzenia działalności gospodarczej, czego przykładem jest między innymi przedstawiona sytuacja z dostawą betonu, czy też dostawą konstrukcji bądź urządzeń wraz z montażem.

Aby naprawić obecną sytuację konieczne jest wydanie interpretacji ogólnej przez ministra ds. finansów w zakresie opodatkowania usług budowlanych, zwłaszcza w zakresie najbardziej problematycznych kwestii, takich jak ww. dostawa betonu. Jednakże rozwiązanie to nie jest rozwiązaniem kompleksowym, aby w pełni rozstrzygnąć problem związany z zakresem przedmiotowym stosowania mechanizmu odwrotnego obciążenia podatkiem VAT usług budowlanych. Należy albo dokładniej sprecyzować zakres usług, w stosunku do których należy stosować ten mechanizm, albo rozszerzyć ten zakres. Drugie rozwiązanie wydaje się prostsze i bardziej uniwersalne. W przypadku gdyby tym mechanizmem objąć wszystkie dostawy związane z usługami budowlanymi oraz dostawę materiałów budowlanych, a także rozszerzyć ten mechanizm nie tylko na podwykonawców, wówczas mielibyśmy do czynienia z sytuacją, w której cała branża budowlana stosowałaby niemal bez wyjątku mechanizm odwrotnego obciążenia. To z kolei powodowałoby brak problemów interpretacyjnych, ułatwiłoby współpracę pomiędzy przedsiębiorcami, a także jeszcze bardziej mogłoby przyczynić się do ukrócenia nadużyć podatkowych i przestępstw polegających na wystawianiu pustych faktur przez nieuczciwych przedsiębiorców.

3. Stawka podatku a mechanizm odwrotnego obciążenia

Zagadnieniem, które pojawia się podczas stosowania w praktyce mechanizmu odwrotnego obciążenia podatkiem od towarów i usług, jest to, jaką stawkę należy zastosować opodatkowując nabycie towarów lub usług objętych tym mechanizmem? Pytanie sprowadza się do tego, czy należy stosować zawsze stawkę podstawową, czy też w sytuacji, gdy do danego towaru lub usługi przy podstawowym sposobie opodatkowania stosuje się stawkę obniżoną, to w przypadku zastosowania mechanizmu odwrotnego obciążenia również należy stosować stawkę obniżoną? Dodatkowo zasadne staje się pytanie, o konsekwencje jakie mogą zostać wyciągnięte w stosunku do podatników stosujących błędną stawkę? Powyższe pytanie wydaje się aktualne w przypadku usług budowlanych. W branży deweloperskiej budowane są między innymi budynki objęte społecznym programem budownictwa mieszkaniowego, które zgodnie z art. 41 ust. 12a obejmuje m.in. obiekty budownictwa mieszkaniowego lub ich części, z wyłączeniem lokali użytkowych oraz lokale mieszkalne w budynkach niemieszkalnych sklasyfikowanych w Polskiej Klasyfikacji Obiektów Budowlanych w dziale 12. Jednakże do budownictwa objętego społecznym programem mieszkaniowym określonego w ust. 12a nie zalicza się budynków mieszkalnych jednorodzinnych, których powierzchnia użytkowa przekracza 300 m² oraz lokali mieszkalnych, których powierzchnia użytkowa przekracza 150 m². Zgodnie z art. 41 ust. 12 stawkę podatku, o której mowa w ust. 2 (tj. 7%, z tym że w okresie od dnia 1 stycznia 2011 r. do dnia o którym mowa w art. 146aa ust. 1 ustawy o VAT) stosuje się do dostawy, budowy, remontu, modernizacji, termomodernizacji lub przebudowy obiektów budowlanych lub ich części zaliczonych do budownictwa objętego społecznym programem mieszkaniowym.

W związku z powyższym powstaje wątpliwość, czy nabywca usług budowlanych, kupujący je od podwykonawcy, które są opodatkowane na zasadzie odwrotnego obciążenia, powinien je opodatkować ze stawką 8%, wykazując podatek należny i naliczony, czy może to zrobić ze stawką 23%, skoro podatek VAT i tak jest dla niego neutralny? Ustawa o VAT nie zawiera szczegółowych przepisów dotyczących stawek podatku w sytuacji, gdy mamy do czynienia z odwrotnym obciążeniem podatkiem VAT. Z tego wniosek, że zastosowane powinny być ogólne zasady dotyczące stosowania stawek podatkowych. Tym samym w sytuacji, gdy nabywca usług, które opodatkowane są stawką 8%, jak np. usługi, o których mowa w art. 41 ust. 12, jest jednocześnie podatnikiem podatku VAT ze względu na objęcie

tych usług mechanizmem odwrotnego obciążenia, powinien zastosować 8% stawkę VAT i wykazać w deklaracji VAT podatek należny i naliczony w tej stawce. Odnosząc się do zastosowania nieprawidłowej stawki podatku VAT w przypadku usług budowlanych, dla których właściwa stawka wynosi 8% zgodnie z art. 41 ust. 12, należy stwierdzić, że trudne obiektywnie jest wyciągnięcie negatywnych konsekwencji w stosunku do nabywcy. Aby stosować stawkę 8% zgodnie z art. 41 ust. 12, konieczne jest udowodnienie przez podatnika, że mieszkanie lub dom nie spełnia hipotezy art. 41 ust.12b, czyli że mieszkanie ma mniej niż 150 m², natomiast dom mniej niż 300 m². W innym przypadku konieczne jest stosowanie stawki podstawowej. Zatem w sytuacji gdy podatnik nie ma informacji co do powierzchni mieszkania, powinien zastosować stawkę podstawową. Tym samym, jeżeli podatnik nie jest zainteresowany stosowaniem stawki obniżonej, a tak jest w przypadku nabywcy usług od podwykonawcy, bowiem VAT jest w pełni neutralny, to wystarczające jest, że wykaże, iż nie posiadał informacji na temat metrażu mieszkania lub domu, a tym samym nie miał prawa do zastosowania obniżonej stawki VAT. Ze względu na powyższe można stwierdzić, że w przypadku nabywców usług budowlanych ryzyko związane z zastosowaniem niewłaściwej stawki jest znikome.

Inaczej może wyglądać sytuacja w przypadku towarów i usług, których opodatkowanie obniżoną stawką wynika wprost z ustawy i nie jest obwarowane dodatkowymi wymogami. W obecnym stanie prawnym wszystkie towary objęte mechanizmem odwrotnego obciążenia są objęte stawką VAT 8%, jednakże zakładając, że ustawodawca objąłby tym mechanizmem np. handel zbożem, wówczas sytuacja stałaby się bardziej skomplikowana. W przypadku zbóż stawka podatku wynosi co do zasady 5% zgodnie z załącznikiem do ustawy o VAT. Tym samym podatnik, w tym hipotetycznym przypadku nabywca towarów, byłby zobowiązany do opodatkowania transakcji stawką 5%. Powstaje pytanie, jakie byłyby konsekwencje zastosowania przez podatnika stawki podstawowej przy opodatkowywaniu takiej transakcji? Niewątpliwie wykazanie podatku należnego w zawyżonej wysokości spowodowałoby powstanie nadpłaty. Natomiast wykazanie za dużej kwoty podatku naliczonego powodowałoby powstanie zawyżenia podatku naliczonego. Kwestią, którą należałoby dodatkowo rozstrzygnąć, jest możliwość późniejszego korygowania nieprawidłowo wykazanej transakcji i konsekwencje dokonanej korekty. Przyjmując zasadę neutralności podatku od towarów i usług, podatnik powinien mieć prawo skorygować zarówno podatek należny, jak i naliczony w tym samym miesiącu. Brak jest przepisów, które wskazują, w którym miesiącu powinno się dokonywać korekty w przypadku wykrycia błędu. Nie można w

tym przypadku stosować art. 29a ustawy, który reguluje kwestie obniżenia podatku należnego i naliczonego, bowiem odnosi się on do sytuacji, w których to sprzedawca wystawia fakturę nabywcy z zawartą na niej kwotą podatku. Jednakże przez analogię można stwierdzić, że skoro błędnie określono stawkę podatku, to korygując błędną kwotę VAT, należy cofnąć się do miesiąca, w którym wykazano ten podatek. Tym samym podatek należny powinien być skorygowany w miesiącu, w którym ujęto fakturę w ewidencji VAT. W odniesieniu do korekty podatku naliczonego należy odnieść się do art. 86 ust. 2 pkt 4 ustawy, zgodnie z którym kwotę podatku naliczonego stanowi kwota podatku należnego z tytułu:

- a) świadczenia usług, dla którego zgodnie z art. 17 ust. 1 pkt 4 lub 8 podatnikiem jest ich usługobiorca,
- b) dostawy towarów, dla której zgodnie z art. 17 ust. 1 pkt 5 lub 7 podatnikiem jest ich nabywca.

Tym samym, skoro kwotę podatku naliczonego stanowi podatek należny i korygujemy go wstecznie, tzn. w miesiącu, w którym miała miejsce transakcja, to tak samo należy postąpić z podatkiem naliczonym i skorygować go w miesiącu, w którym skorygowano podatek należny. Należy zatem stwierdzić, że zastosowanie przez podatnika zawyżonej stawki podatku VAT w przypadku nabycia towarów lub usług opodatkowanych podatkiem od towarów i usług przy zastosowaniu mechanizmu odwrotnego obciążenia, nie powoduje daleko idących konsekwencji po stronie podatnika. Późniejsza korekta błędnie zastosowanej stawki jest możliwa i nie powinna powodować trudności ani pociągać za sobą konsekwencji finansowych.

4. Funkcjonowanie mechanizmu w wybranych państwach Unii Europejskiej

4.1. Francja

Pierwszym państwem, które wprowadziło w swoim systemie podatkowym podatek od wartości dodanej, była Francja. To właśnie we Francji powstała idea tego podatku, jako ulepszona wersja podatku obrotowego. W raporcie *Study to quantify and analyse the VAT Gap in the EU-27 Member States (2013)*³¹² wskazano, że luka podatkowa w podatku VAT wynosiła w tym państwie w 2011 r. 19%. Wynik ten oscylował w pobliżu średniej unijnej, która zgodnie z tym raportem wynosiła 20%. Natomiast w roku 2015 poziom luki wynosił 11,71%³¹³ oznacza to, że w ciągu czterech lat poziom luki zmniejszył się o około 7 punktów procentowych.

Podatek VAT (*taxe sur la valeur ajoutée* - TVA) we francuskim systemie podatkowym uregulowany jest w ordynacji podatkowej (*Code général des impôts*)³¹⁴.

Podatnikami podatku od wartości dodanej, zgodnie z art. 256 CGI, są osoby wykonujące samodzielnie działalność gospodarczą, niezależnie od ich statusu prawnego bądź ich sytuacji w odniesieniu do innych podatków, ani też formy lub ich charakteru. Przez działalność gospodarczą, o której mowa powyżej, rozumie się wszelką działalność producentów, handlowców i osób świadczących usługi, włącznie z górnictwem, działalnością rolniczą i wolnymi zawodami. Za działalność gospodarczą uważane są również czynności polegające na wykorzystywaniu własności dóbr materialnych lub niematerialnych do celów zarobkowych w sposób ciągły.

Francuski ustawodawca w art. 283 CGI, odnosząc się do mechanizmu odwrotnego obciążenia, określił, że do pewnego rodzaju dostaw krajowych zastosowanie znajdzie mechanizm odwrotnego obciążenia podatkiem od wartości dodanej, o ile nabywca będzie posiadał francuski numer identyfikacji podatkowej.

³¹² Study to quantify and analyse the VAT Gap in the EU-27 Member States. Final Report..., op. cit.

³¹³ Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2017 Final Report..., op. cit.

³¹⁴ Code général des impôts, Version consolidée au 7 avril 2018, pełna wersja aktu dostępna na stronie: <https://www.legifrance.gouv.fr>

Warte podkreślenia jest to, że przy stosowaniu przepisów o odwrotnym obciążeniu artykuł 283-0 CGI stanowi, iż do celów sekcji 283 do 285 A podatnik, który wykonuje opodatkowane dostawy towarów lub świadczenie usług we Francji i który posiada zakład nieuczestniczący w realizacji dostawy lub świadczenia usług, na potrzeby przepisów wyżej wskazanych przepisów jest uważany za podatnika spoza Francji.

Zgodnie z art. 286 ter, za pomocą indywidualnego numeru identyfikowany jest:

1. Każdy podatnik, który dostarcza towary lub świadczy usługi dające mu prawo do odliczenia, inne niż dostawy towarów lub usług, dla których podatek jest płacony wyłącznie przez odbiorcę lub przez leasingobiorcę. Przepisy te nie mają zastosowania do podatników dokonujących czynności dostawy towarów lub świadczenia usług w sposób akcydentalny.
2. Każda podlegająca opodatkowaniu lub niepodlegająca opodatkowaniu osoba prawna, która dokonuje wewnątrzspółnotowych nabyć towarów podlegających opodatkowaniu podatkiem od wartości dodanej na podstawie I artykułu 256 bis (odpłatne przejęcie majątku rzeczowego przez osobę prawną niepodlegającą opodatkowaniu) lub I artykułu 298 sexies (nabycie nowych środków transportu), na rzecz podmiotu o jakim mowa w artykule 286 bis (na rzecz osoby prawnej niepodlegającej opodatkowaniu, podatnikowi dokonującemu wyłącznie transakcji niekwalifikujących się do odliczenia podatku VAT, rolnika korzystającego ze zwrotów ryczałtowych, którzy zadeklarują, że staną się podatnikami w sytuacji utraty prawa do zwolnienia), a także każda osoba, która skorzystała z możliwości przewidzianej w dziale 260 CA (Podatnicy i niepodlegające opodatkowaniu osoby prawne kwalifikujące się na mocy postanowień 2° I artykułu 256 bis mogą, na żądanie stać się podatnikami podatku VAT z tytułu wewnątrzspółnotowego nabycia towarów).
3. Każdy podatnik, który dokonuje zakupu przeprowadzonego we Francji w zakresie wewnątrzspółnotowego nabycia towarów do celów swoich działań związanych z działalnością gospodarczą, o której mowa w akapicie piątym artykuł 256 A, a także poza Francją.
4. Każdy podlegający opodatkowaniu odbiorca usług, dla których jest on zobowiązany do zapłaty podatku we Francji zgodnie z ust. 2 artykułu 283 (w przypadku gdy świadczenia, o których mowa w punkcie 1 artykułu 259 – wynajem środków transportu

- są świadczone przez podatnika niemającego siedziby we Francji, opłata musi zostać zapłacona przez leasingobiorcę).

5. Usługobiorca usługi świadczonej we Francji, w związku ze świadczeniem której tylko leasingobiorca jest zobowiązany do zapłaty podatku w innym państwie członkowskim Unii Europejskiej zgodnie z artykułem 196 dyrektywy 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 roku w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (artykuł 196 dyrektywy stanowi, że do zapłaty VAT zobowiązany jest będący podatnikiem usługobiorca, na rzecz którego dokonano świadczenia usług, o których mowa w art. 56 lub usługobiorca zidentyfikowany do celów VAT w państwie członkowskim, w którym VAT jest należny, a na rzecz którego wykonano usługi, o których mowa w art. 44, 47, 50, 53, 54 i 55, jeżeli usługi są świadczone przez podatnika niemającego siedziby na terytorium tego państwa członkowskiego).

Jak wynika z ust. 1 art. 286 ter, podatnikiem, któremu nadawany jest numer identyfikacji VAT, jest podatek, który dostarcza towary lub świadczy usług dające mu prawo do odliczenia podatku naliczonego. W związku z powyższym przy nabywaniu niektórych towarów podatek zwolniony nie będzie zobowiązany do zapłaty podatku VAT. Stanie się tak np. w sytuacji nabywania przez podatnika zwolnionego usług łączności elektronicznej zgodnie z art. 283 ust. 2g CGI, czy też nabywania odpadów przemysłowych zgodnie z art. 283 ust. 2e CGI.

Regulacje francuskie są zatem bardzo zbliżone do funkcjonujących w Polsce, z tym że podatnikiem zobowiązanym do zapłaty podatku VAT z tytułu nabycia towarów lub usług objętych mechanizmem odwrotnego obciążenia podatkiem VAT są podmioty, które posiadają francuski numer identyfikacji podatkowej, a zakres podmiotów posiadających ten numer jest znacznie szerszy niż „czynni podatnicy” podatku VAT dokonujący transakcji, z tytułu których mają prawo do odliczenia podatku naliczonego. Regulacje obowiązujące we Francji są bardziej zbliżone do tych, które obowiązywały w Polsce przed 2015 r., kiedy podatnikami podatku VAT z tytułu nabycia towarów i usług objętych mechanizmem odwrotnego obciążenia byli nie tylko czynni podatnicy podatku VAT wykonujący czynności opodatkowane, ale także podatnicy VAT zwolnieni, na których ciążyły dodatkowe wymogi w związku z nabyciem pewnych grup towarów.

Zagadnienia dotyczące mechanizmu odwrotnego obciążenia, a w zasadzie jego zakresu przedmiotowego uregulowane zostały w art. 283 CGI. W ust. 2c tego artykułu francuski

ustawodawca wprowadził normę, zgodnie z którą mechanizmem odwrotnego obciążenia objęta została dostawa złota w postaci surowca bądź półproduktu, którego czystość wynosi co najmniej 325/1000. Jednakże w przypadku takiej dostawy dokonujący dostawy staje się solidarnie odpowiedzialny wraz z nabywcą towarów za zapłatę podatku VAT.

W ustępie 2d ww. artykułu wskazano, że mechanizm odwrotnego obciążenia znajdzie zastosowanie także do dostaw gazu ziemnego oraz energii elektrycznej, gdy zarówno odbiorca jak i dostawca są podatnikami posiadającymi francuski numer identyfikacji podatkowej.

Art. 283 ust. 2e stanowi, że mechanizm odwrotnego obciążenia podatkiem VAT znajdzie zastosowanie w przypadku dostawy odpadów przemysłowych, a także w odniesieniu do odzyskiwanych materiałów, których dostawa odbywa się na rzecz podatnika posiadającego francuski numer identyfikacji podatkowej.

Mechanizm odwrotnego obciążenia jest stosowany, podobnie jak w innych państwach Unii Europejskiej, przy transferze kwot pozwalających operatorom na emisję gazów cieplarnianych, jak określono w artykule 3 dyrektywy 2003/87/WE Parlamentu Europejskiego i Rady³¹⁵, które mogą być wykorzystywane przez operatorów do wykonania tej dyrektywy.

Podatnikiem podatku od wartości dodanej jest również podatnik posiadający francuski numer identyfikacji podatkowej, który nabywa usługi łączności elektronicznej, z wyjątkiem tych podlegających opodatkowaniu zgodnie z art 302 bis KH francuskiej ordynacji podatkowej³¹⁶.

Zgodnie z art. 283 ust. 2h CGI mechanizm odwrotnego obciążenia stosowany jest w odniesieniu do prac budowlanych, w tym naprawy, czyszczenia, konserwacji, przebudowy i rozbiórki nieruchomości przez podwykonawcę w rozumieniu artykułu 1 ustawy nr 75-1334 z dnia 31 grudnia 1975 roku w sprawie outsourcingu w imieniu uczestniczącego podatnika; podatek płacony jest przez wykonawcę. Należy stwierdzić, że konstrukcja tego przepisu sprowadza się do tego, że w przypadku outsourcingu usług budowlanych podatnikiem jest nie podwykonawca świadczący usługi, ale główny wykonawca usług budowlanych, nabywający usługi od podwykonawców.

³¹⁵ Dyrektywa 2003/87/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 13 października 2003 r. ustanawiająca system handlu przydziałami emisji gazów cieplarnianych we Wspólnocie oraz zmieniająca dyrektywę Rady 96/61/WE; (Dz. U. UE L 275, 25/10/2003).

³¹⁶ Art. 302 bis KH dotyczy wyłączenia spod podatku VAT części podmiotów świadczących usługi komunikacji elektronicznej we Francji, które uprzednio dokonały zgłoszenia do organu regulacyjnego w zakresie łączności elektronicznej i usług pocztowych zgodnie z art. L 33-1 ordynacji podatkowej (CGI).

Ciekawą i niespotykaną w ustawodawstwach innych państw (wyjątkiem są Włochy, gdzie funkcjonuje zbliżone rozwiązanie, o czym będzie mowa w dalszej części pracy) jest norma wyrażona w przepisie art. 283 ust. 2i CGI. Zgodnie z tym przepisem w przypadku stwierdzenia szczególnie pilnych przypadków związanych z ryzykiem wystąpienia oszustw podatkowych związanych z podatkiem od wartości dodanej, o nagłym, rozległym charakterze oraz mogących prowadzić do znacznych i nieodwracalnych strat finansowych po stronie budżetu państwa, minister ds. budżetu w drodze rozporządzenia może postanowić, że podatek od wartości dodanej będzie podlegał zapłacie przez nabywcę towarów lub usługobiorcę będącego podatnikiem podatku VAT.

Należy zauważyć, że rozwiązanie, które znajduje się w art. 283 ust. 2i CGI jest zbliżone do rozwiązań znajdujących się w art. 199b ust. 1 dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28.11.2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej. Zgodnie z powyższym przepisem dyrektywy państwo członkowskie może, w przypadkach szczególnie pilnej potrzeby i zgodnie z ust. 2 i 3, wyznaczyć odbiorcę jako osobę zobowiązaną do zapłaty VAT z tytułu określonego rodzaju dostawy towarów i świadczenia usług w drodze odstępstwa od art. 193, jako szczególny środek w ramach mechanizmu szybkiego reagowania w celu zwalczania nagłych i znaczących oszustw, które mogłyby prowadzić do znacznych i nieodwracalnych strat finansowych. W związku z powyższym należy stwierdzić, że przepis art. 283 ust. 2i francuskiej ordynacji podatkowej jest transpozycją normy zawartej w dyrektywie VAT.

Pierwsze przepisy dotyczące odwrotnego obciążenia we francuskim ustawodawstwie pojawiły się w roku 2000³¹⁷ i dotyczyły transakcji obrotu złotem w postaci surowca lub półproduktu produktów o czystości nie mniejszej niż 325/1000. W 2007 r.³¹⁸ rozszerzono ten katalog o dostawy i usługi, związane z udziałem odpadów przemysłowych jak i z odzyskiwaniem materiałów. Od 2011 r. weszła w życie nowelizacja³¹⁹ wprowadzająca mechanizm odwrotnego obciążenia podatkiem VAT w stosunku do transferu kwot

³¹⁷ Art.15 Loi 99-1173 1999-12-30 Finances rectificative pour 1999 JORF 31 décembre 1999; https://www.legifrance.gouv.fr/affichTexteArticle.do;jsessionid=4F987D38836940E4AFB0FC220B5F5E3F.tpPdila17v_1?cidTexte=JORFTEXT00000580717&idArticle=LEGIARTI000006320693&dateTexte=20030630&categorieLien=id#LEGIARTI000006320693, [dostęp:07.05.2016 r.].

³¹⁸ Art. 57 Loi n° 2007-1824 du 25 décembre 2007 de finances rectificative pour 2007 (1); https://www.legifrance.gouv.fr/affichTexteArticle.do;jsessionid=AB68A6FBDBC285D8033C1981297199E7.tPdila17v_1?cidTexte=JORFTEXT000017839505&idArticle=LEGIARTI000017885140&dateTexte=20091231&categorieLien=id#LEGIARTI000017885140, [dostęp:07.05.2016 r.].

³¹⁹ Art. 70 Loi n° 2010-1658 du 29 décembre 2010 de finances rectificative pour 2010 (1); https://www.legifrance.gouv.fr/affichTexteArticle.do;jsessionid=AB68A6FBDBC285D8033C1981297199E7.tPdila17v_1?cidTexte=JORFTEXT000023316044&idArticle=LEGIARTI000023363984&dateTexte=20111229&categorieLien=id#LEGIARTI000023363984, [dostęp: 07.05.2016 r.].

pozwalających operatorom na emisję gazów cieplarnianych, o których mowa w art. 3 dyrektywy 2003/87/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 13 października 2003 r. ustanawiającej system handlu emisji gazów cieplarnianych we Wspólnocie. Następne rozszerzenie katalogu miało miejsce w 2012 r. Nowelizacja z 2014 r.³²⁰ mechanizmem objęła również prace budowlane, w tym naprawy, czyszczenie, konserwację, przebudowę i rozbiórkę nieruchomości przez podwykonawców, a także wprowadzono wówczas normę pozwalającą ministrowi ds. budżetu na wprowadzanie w drodze zarządzenia mechanizmu odwrotnego opodatkowania podatkiem VAT nowych grup towarów lub usług w przypadku stwierdzenia, zaistnienia szczególnie pilnych przypadków, implikujących ryzyko wystąpienia nagłych i istotnych oszustw podatkowych na gruncie podatku od wartości dodanej, które mogłyby prowadzić do uszczuplenia wpływów do budżetu oraz nieodwracalnych strat finansowych.

Katalog przedmiotowy czynności opodatkowanych na zasadzie odwrotnego obciążenia podatku VAT jest znacznie węższy od tego obowiązującego w Polsce. Większość czynności opodatkowanych we Francji przy zastosowaniu mechanizmu *reverse charge* jest objętych tym mechanizmem w Polsce. Dostawa złota jest objęta mechanizmem odwrotnego obciążenia zarówno w Polsce, jak i we Francji. We Francji mechanizmem odwrotnego obciążenia podatkiem VAT objęte są prace budowlane, w tym naprawy, czyszczenie, konserwacja, przebudowy i rozbiórki nieruchomości przez podwykonawcę w rozumieniu artykułu 1 ustawy nr 75-1334 z dnia 31 grudnia 1975 roku w sprawie outsourcingu w imieniu uczestniczącego podatnika. Jest to rozwiązanie zbliżone do tego, jakie zostało zastosowane w polskich przepisach od 1 stycznia 2017 r. Zarówno we Francji, jak i w Polsce mechanizm znajduje zastosowanie w odniesieniu do świadczenia usług budowlanych przez podwykonawcę. Kwestią ułatwiającą stosowanie francuskich przepisów dotyczących podwykonawców jest to, że ustawodawca określił w wyraźny sposób, kogo rozumie przez podwykonawcę. Odnosił się do ustawy regulującej kwestie podwykonawstwa. W polskich regulacjach brak jest definicji legalnej podwykonawcy, co utrudnia w znacznym stopniu stosowanie nowo wprowadzonych przepisów w tym zakresie.

Oryginalnym rozwiązaniem funkcjonującym we francuskim porządku prawnym jest, możliwość objęcia nowych rodzajów transakcji mechanizmem odwrotnego obciążenia w

³²⁰ Art.25 Loi n° 2013-1278 du 29 décembre 2013 de finances pour 2014 (1); https://www.legifrance.gouv.fr/affichTexteArticle.do?jsessionid=AB68A6FBDBC285D8033C1981297199E7.tpdila17v_1?cidTexte=JORFTEXT000028399511&idArticle=LEGIARTI000028402513&dateTexte=20151231&categorieLien=id#LEGIARTI000028402513, [dostęp: 07.05.2016 r.].

drodze rozporządzenia ministra ds. budżetu (art. 283 ust. 2i CGI). Jest to rozwiązanie, które może być szczególnie interesujące, któremu warto przyrzeć się bliżej, pod kątem możliwości zastosowania tego rozwiązania w przepisach krajowych.

4.2. Finlandia

Niejednokrotnie jako wzór ściągłości podatków, a także jako przykład państw, gdzie szara strefa jest najmniejsza wymienia się kraje skandynawskie. I rzeczywiście kraje te wyróżniają się na tle pozostałych państw europejskich. Różnice widać chociażby na przykładzie analizy danych z raportów dotyczących luki w podatku VAT Study to quantify and analyse the VAT Gap in the EU Member States (2015)³²¹ oraz Study to quantify and analyse the VAT Gap in the EU-27 Member States. Final Report (2013)³²². W wyniku przeprowadzonych badań okazało się, że spośród państw skandynawskich najmniejsza luka w podatku VAT występowała w 2011 r. w Szwecji 4%, najwyższa natomiast w Finlandii 14%. Według danych z drugiego raportu opublikowanego w 2015 r. krajem skandynawskim, w którym luka w podatku VAT jest najniższa, jest Finlandia, zaś krajem o najwyższej luce pomiędzy wpływami z podatku VAT a ich hipotetyczną wysokością spośród państw skandynawskich jest Dania, z luką na poziomie 9,3%. Finlandia jest państwem, w którym wielkość luki zmniejszyła się w największym stopniu spośród krajów Unii Europejskiej - z 13 % w 2011 r. do 4,1 % w 2013 r. Oznacza to spadek o niemal 9 punktów procentowych i stawiało w 2013 r. Finlandię na pierwszym miejscu, spośród państw o najmniejszej luce wpływów z podatku od wartości dodanej w Unii Europejskiej. Wyrzuciła ona m.in. Holandię z luką na poziomie 4,2% i inne państwa skandynawskie, w tym Szwecję z luką na poziomie 4,3%. Z raportu Study to quantify and analyse the VAT Gap in the EU-27 Member States. Final Report (2017)³²³ wynika, że poziom luki w podatku VAT w Finlandii w 2015 r. wyniósł 6,95%. Co oznacza, że poziom luki wzrósł w stosunku do roku 2013. Jednocześnie warto zauważyć, że zgodnie z raportem z roku 2017, najniższy poziom luki w podatku VAT w Unii Europejskiej, odnotowano w innym państwie skandynawskim – Szwecji, gdzie wynosił on -1,42%. Fiński system podatku od wartości dodanej ze względu na duże zmniejszenie luki w podatku VAT w latach 2011-2013 jest ciekawym przedmiotem badań,

³²¹ Study to quantify and analyse the VAT Gap in the EU Member States. 2015 Report..., op. cit.

³²² Study to quantify and analyse the VAT Gap in the EU-27 Member States. Final Report..., op. cit.

³²³ Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2017 Final Report..., op. cit.

pod kątem tego, jak duże znaczenie na wyłudzenia podatku VAT ma mechanizm odwrotnego obciążenia tym podatkiem.

W Finlandii od roku 1994 obowiązuje ustawa o podatku od wartości dodanej (Arvonlisäverolaki). Zgodnie z przepisami tej ustawy mechanizm odwrotnego obciążenia podatkiem VAT ma zastosowanie w sytuacji, gdy podmiotem nabywającym określone towary jest podatnik podatku VAT. Podatnikiem zgodnie z § 2 ustawy ALV jest sprzedawca towarów lub usług, chyba że w § 2a, 8a-8d lub § 9 postanowiono inaczej. Oznacza to, że zobowiązany do zapłaty jest zawsze sprzedawca lub usługodawca z wyjątkiem transakcji wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów bądź świadczenia usług na rzecz podatnika z innego państwa Unii Europejskiej. Sprzedawca towarów nie jest zobowiązany do zapłaty podatku VAT, jeżeli towary te są objęte mechanizmem odwrotnego obciążenia, a także jeżeli dokonuje dostawy towarów lub świadczenia usług na rzecz podmiotu z kraju trzeciego.

Podatnikiem podatku VAT są podmioty prowadzące działalność gospodarczą, jeżeli obrót w ciągu roku przekracza u tych podmiotów 10.000 euro. W sytuacji gdy obrót nie przekracza 10.000 euro, podmiot może dobrowolnie zarejestrować się jako podatnik podatku VAT. W Finlandii niektóre rodzaje działalności gospodarczej znajdują się poza zakresem opodatkowania podatkiem od wartości dodanej. Te działalności zostały wymienione przez ustawodawcę bezpośrednio w ustawie ALV w § 27-62. Do tego rodzaju usług, które zwolnione są z podatku VAT, zaliczają się m.in.: sprzedaż nieruchomości, apartamentów oraz mieszkań, usługi medyczne i opieka zdrowotna, usługi związane z opieką społeczną, usługi edukacyjne i szkoleniowe, usługi związane z opieką duchową, usługi finansowe, sprzedaż złota inwestycyjnego, usługi ubezpieczeniowe.

Zgodnie z § 172 fińskiej ustawy ALV podatnicy podatku VAT podlegają wpisowi do rejestru VAT, z wyjątkiem podatników wymienionych w § 147 ust. 2 (osoby stające się podatnikami z tytułu nabycia nowego środka transportu).

Z powyższego wynika, że zakres podmiotowy podatku VAT w Finlandii jest bardzo zbliżony do zakresu podmiotowego obowiązującego w Polsce. Zarówno w Finlandii, jak i w Polsce funkcjonuje pułap obrotów, po przekroczeniu którego przedsiębiorca ma obowiązek zarejestrować się jako czynny podatnik podatku VAT. Dodatkowo w obydwu państwach stworzony został katalog czynności, których wykonywanie nie rodzi obowiązku rejestrowania się jako czynny podatnik VAT. Tak jest m.in. z usługami medycznymi, których wykonywanie

ani w Polsce ani w Finlandii nie rodzi obowiązku odprowadzania podatku VAT, niezależnie od osiągniętych obrotów.

Zakres przedmiotowy stosowania mechanizmu odwrotnego obciążenia podatkiem VAT w Finlandii nie jest szeroki. Katalog towarów, w stosunku do których należy stosować ten mechanizm w odniesieniu do transakcji krajowych, jest znacznie węższy niż np. w Polsce.

Towary, w stosunku do których stosuje się mechanizm odwrotnego obciążenia, wymienione są bezpośrednio w fińskiej ustawie ALV. W § 8a wskazano, że podatnikiem podatku od wartości dodanej nie jest sprzedawca, ale nabywca, o ile jest on zarejestrowany na potrzeby podatku od towarów i usług zgodnie z § 172. Dotyczy to zakupu złota inwestycyjnego, które podlega opodatkowaniu. Zasadniczo sprzedaż i pośrednictwo w handlu złotem inwestycyjnym stosownie do § 43a podlega zwolnieniu z podatku VAT, jednakże podatnicy zgodnie z dyspozycją § 43c mogą wybrać opodatkowanie transakcji dotyczących produkcji i sprzedaży złota inwestycyjnego. W sytuacji, gdy podatnik zdecyduje się na wybór opodatkowania transakcji dotyczących złota, sprzedając złoto o próbie co najmniej 325 bądź półproduktów na rzecz innego podatnika VAT, dokonuje dostawy tych towarów przy zastosowaniu mechanizmu *reverse charge*.

W Finlandii, podobnie jak w innych państwach członkowskich Unii Europejskiej, mechanizm odwrotnego obciążenia podatkiem VAT znajduje zastosowanie w odniesieniu do obrotu uprawnieniami do emisji gazów cieplarnianych, o których mowa w dyrektywie Rady 96/61/WE w sprawie uprawnień do emisji gazów cieplarnianych. O zastosowaniu tego mechanizmu obciążenia podatkiem VAT przy obrocie uprawnieniami stanowi § 8b fińskiej ustawy o podatku od wartości dodanej.

Kolejnym sektorem fińskiej gospodarki, w którym postanowiono zastosować mechanizm odwrotnego obciążenia podatkiem VAT, jest sektor budowlany. Od 1 kwietnia 2011 r. w odniesieniu do tej branży gospodarki zastosowanie znalazł mechanizm odwrotnego obciążenia. W § 8c fińskiej ustawy ALV stanowi się, że mechanizm odwrotnego obciążenia znajduje zastosowanie w stosunku do sprzedaży usług budowlanych, a także w odniesieniu do wynajmu pracowników do realizacji prac budowlanych, jeżeli usługi te świadczone są na terytorium Finlandii, a nabywcą tychże usług jest podatnik podatku VAT. Mechanizm ten znajduje zastosowanie do takich usług, jak: kopanie i prace fundamentowe, prace budowlano-konstrukcyjne, prace instalacyjna, a także w odniesieniu do wynajmu maszyn i urządzeń budowlanych wraz z pracownikami obsługującymi te maszyny, jak

również w odniesieniu do zapewnienia pracowników do prac budowlanych. Należy w tym miejscu wskazać, jakie rodzaje usług nie znajdują się w grupie objętych mechanizmem odwrotnego obciążenia. Mechanizm nie znajdzie zastosowania w odniesieniu do usług architektonicznych oraz prac projektowych, wynajmu maszyn budowlanych bez personelu obsługującego maszyny budowlane. Mechanizm nie jest także stosowany w odniesieniu do usług związanych z pracami porządkowymi i konserwacyjnymi związanymi z nieruchomościami.³²⁴ Przepis dotyczący stosowania odwrotnego obciążenia podatkiem VAT przy dostawach towarów i świadczeniu usług związanych z budownictwem wszedł w życie w 2011 r., a zatem w momencie, kiedy luka w podatku VAT wynosiła 14%. W ciągu dwóch lat po jego wprowadzeniu wielkość luki zmalała do poziomu najniższego w całej Unii Europejskiej. Niewątpliwie nie należy całej zasługi przypisywać wprowadzeniu tych przepisów, jednak nie można całkowicie pominąć tego faktu. Ponadto Finowie w ciągu dwóch kolejnych lat mechanizmem odwrotnego obciążenia objęli kolejne grupy towarowe.

W 2015 r. wszedł w życie § 8d, zgodnie z którym mechanizm odwrotnego obciążenia podatkiem VAT znajduje zastosowanie do transakcji dotyczących sprzedaży złomu i odpadów od podatnika, jeżeli nabywca tego złomu lub odpadów jest przedsiębiorcą będącym podatnikiem podatku VAT. Zgodnie z tym przepisem za towary, w stosunku do których należy stosować mechanizm odwrotnego obciążenia podatkiem VAT, uznaje się:

- a) odpady i złom żelazny; wlewki do przetopienia z żeliwa lub stali;
- b) odpady i złom z miedzi;
- c) odpady i złom z niklu;
- d) odpady i złom z aluminium;
- e) odpady i złom z ołowiu;
- f) odpady i złom z cynku;
- g) odpady i złom z cyny;
- h) odpady i złom składający się z innych metali nieszlachetnych;
- i) ogniwa galwaniczne, baterii galwaniczne i akumulatory elektryczne, odpady i złom;
- j) zużyte ogniwa i baterie galwaniczne i zużyte akumulatory elektryczne.

Zgodnie z dalszą częścią przepisu § 8d mechanizm odwrotnego opodatkowania nie znajduje zastosowania do obrotu odpadami i złomem, jeżeli do tych transakcji znajdują zastosowanie normy zawarte w § 3-5 fińskiej ustawy o VAT. Tym samym odwrotne obciążenie podatkiem VAT nie będzie miało miejsca, jeżeli sprzedawca jest podatnikiem

³²⁴[https://www.vero.fi/enUS/Precise_information/Value_added_tax/Real_property_sector/Reverse_charge_in_value_added_taxation_i\(14870\)](https://www.vero.fi/enUS/Precise_information/Value_added_tax/Real_property_sector/Reverse_charge_in_value_added_taxation_i(14870)), [dostęp: 12.04.2016 r.].

zwolnionym z tytułu nieprzekraczania obrotu w wysokości 10.000 euro rocznie (§ 3 ustawy ALV).

Ponadto mechanizm odwrotnego opodatkowania nie będzie stosowany do dostaw złomu i odpadów, jeżeli dostawy takiej dokonają organizacje non-profit (§ 4 ustawy ALV) bądź związki wyznaniowe (§ 5 ustawy ALV).

Analizując powyższe normy obowiązujące w Finlandii, można stwierdzić, że brak jest rozwiązań, które nie byłyby stosowane w Polsce. Dostawa złota oraz obrót uprawnieniami do emisji gazów cieplarnianych są objęte mechanizmem odwrotnego obciążenia także w Polsce. Podobnie złom jest w Polsce przedmiotem odwrotnego obciążenia, a także odpady z metali nieżelaznych. Ponadto w Polsce mechanizmem odwrotnego obciążenia objęto także odpady inne niż metalowe, np. z tworzyw sztucznych czy szkła. W Polsce od 2017 roku wprowadzono mechanizm odwrotnego obciążenia w stosunku do prac budowlanych wykonywanych przez podwykonawców na rzecz generalnego wykonawcy. W Finlandii mechanizmem tym objęte jest świadczenie robót budowlanych w sytuacji, gdy usługi świadczone są na rzecz podatnika podatku VAT. Nie jest istotne w tym przypadku, czy usługi świadczone są przez podwykonawcę, czy też wykonawcę generalnego. Zakres przedmiotowy tych prac w Polsce także został uregulowany znacznie szerzej. W Finlandii mechanizm ten znajduje zastosowanie w zakresie kopania i prac fundamentowych, prac budowlano-konstrukcyjnych, prac instalacyjnych, jak także w odniesieniu do wynajmu maszyn i urządzeń budowlanych wraz z pracownikami obsługującymi te maszyny, a również w odniesieniu do zapewnienia pracowników do prac budowlanych. W Polsce niemal wszystkie usługi związane z budową są objęte mechanizmem odwrotnego obciążenia. Podobnie jak w Finlandii wynajem maszyn z operatorem jest objęty mechanizmem odwrotnego obciążenia, jednakże w Polsce samo zapewnienie pracowników do prac budowlanych nie podlega opodatkowaniu podatkiem VAT na zasadzie odwrotnego obciążenia. W Finlandii mechanizm nie znajduje zastosowania w odniesieniu do usług architektonicznych oraz prac projektowych, wynajmu maszyn budowlanych bez personelu obsługującego maszyny budowlane ani do usług związanych z pracami porządkowymi i konserwacyjnymi związanymi z nieruchomościami. Podobnie sytuacja wygląda w Polsce, gdzie sam wynajem maszyn nie jest objęty mechanizmem odwróconego podatku VAT. Prace projektowe i architektoniczne oraz prace porządkowe i konserwacyjne także w Polsce nie są objęte mechanizmem *reverse chargé*.

4.3. Włochy

Państwem członkowskim Unii Europejskiej, którego systemowi podatkowemu pod kątem stosowania mechanizmu odwrotnego obciążenia podatkiem VAT należy się przyjrzeć, są Włochy. Jest to jedno z państw założycielskich Unii Europejskiej, a zarazem jedno z państw, w którym podatek od wartości dodanej funkcjonuje najdłużej. Jednocześnie Włochy mają duży problem ze ściągalnością tego podatku. Według już wcześniej przywoływanego raportu z 2013 r.³²⁵, w 2011 r. lukę w podatku VAT we Włoszech - przedstawioną jako różnicę pomiędzy teoretycznymi należnymi wpływami z podatku VAT (VAT Total Tax Liability) a rzeczywistymi wpływami z tytułu poboru podatku VAT - oceniono na 27%. Jednocześnie w raporcie z 2015 r.³²⁶ poziom tej luki w 2013 r. wynosił już 33,6%. Z badań opublikowanych w roku 2017³²⁷ wynika, że poziom luki w podatku VAT we Włoszech w 2015 r. wynosił 25,78%. Tym samym w latach 2011-2013 skala nadużyć w podatku od wartości dodanej zwiększyła się w znacznym stopniu, co powodowało konieczność podejmowania działań przez włoskiego ustawodawcę. Warto przyjrzeć się temu, jakie grupy towarów są objęte mechanizmem odwrotnego obciążenia, które podmioty są do jego stosowania zobowiązane, a także temu, czy katalog towarów jest we Włoszech rozszerzany, czy też nie uległ on zmianom pomimo rosnącej luki w podatku VAT w latach 2011-2013. W roku 2015 poziom wyłudzeń był mniejszy o około 8 punktów procentowych od poziomu luki z roku 2013. Tym samym należy uznać, że działania podejmowane przez włoskie władze były słuszne i doprowadziły do zmniejszenia się luki w podatku VAT.

Włoski system podatku VAT uregulowany jest w dekreście Prezydenta Republiki nr 633 z 26 października 1972³²⁸. Regulacje dotyczące mechanizmu odwrotnego obciążenia podatkiem od wartości dodanej znajdują się w art. 17 dekretu.

Podmiotami zobowiązanymi do zapłaty podatku od wartości dodanej przy zastosowaniu mechanizmu odwrotnego obciążenia są podatnicy podatku VAT, nabywający określone w art. 17 dekretu towary.

³²⁵ Study to quantify and analyse the VAT Gap in the EU-27 Member States. Final Report..., op. cit.

³²⁶ Study to quantify and analyse the VAT Gap in the EU Member States. 2015 Report..., op. cit.

³²⁷ Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2017 Final Report..., op. cit.

³²⁸ Decreto del Presidente della Repubblica del 26 ottobre 1972, n. 633, Istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto, (Pubblicato in Gazzetta Ufficiale n. 292 del 11 novembre 1972).

Co do zasady podatnikami podatku od wartości dodanej są podmioty, które dokonują dostawy towarów lub usług, które podlegają opodatkowaniu podatkiem VAT. Podmioty te są zobowiązane do zapłaty podatku obliczonego od wartości netto transakcji. Jednocześnie przed dokonaniem zapłaty podatku należnego dokonują jego obniżenia o podatek naliczony zgodnie z art.19 dekretu w sposób i na warunkach określonych w tytule II (art. 17 akapit 1).

Zgodnie z art. 32 dekretu podatnicy, którzy w poprzednim roku kalendarzowym, osiągnęli obroty w wysokości nie więcej niż czterysta tysięcy euro w przypadku firm, które świadczą usługi, lub siedemset tysięcy euro w przypadku firm wykonujących inne czynności, mogą nie dokonywać rejestracji dla potrzeb podatku od wartości dodanej, a także przysługują im uproszczenia w zakresie wystawiania faktur.³²⁹ Podobne ułatwienia funkcjonują w zakresie podatników rozpoczynających działalność gospodarczą zgodnie z artykułem 27 ustęp 1 i 2 dekretu nr 98/2011³³⁰. Podmioty te, pomimo, że nie są zobowiązane do odprowadzania podatku od towarów i usług od świadczonych przez siebie usług, są jednak zobowiązane do zapłaty podatku od towarów i usług w sytuacji zakupu usługi lub towarów objętych mechanizmem odwrotnego obciążenia.³³¹

Zgodnie z akapitem 5 art. 17 dekretu podmiotem zobowiązanym do zapłaty podatku od wartości dodanej przy zastosowaniu mechanizmu odwrotnego obciążenia jest podmiot, który nabywa złoto inwestycyjne (oraz inne rodzaje złota określone w tym akapicie) i jest on jednocześnie podatnikiem podatku VAT we Włoszech. W takim przypadku sprzedający zobowiązany jest do wystawienia faktury VAT bez wykazywania na niej wartości podatku VAT zgodnie z art. 21 i nast. dekretu, jednocześnie na fakturze musi znaleźć się dopisek „odwrotne obciążenie” (*inversione contabile*). Normy zawarte w art. 21 i następnych dotyczą wymogów, jakie muszą spełniać faktury, a zatem określają wymogi formalne faktury VAT. Dodatkowym wymogiem, jakie przepisy włoskiej regulacji stawiają przed podatnikami wystawiającymi faktury dotyczące towarów objętych mechanizmem odwrotnego obciążenia, jest obowiązek wpisywania tych faktur do specjalnego rejestru, o którym mowa w art. 23 oraz art. 24 dekretu. Zgodnie z art. 23 akapit 1 podatek zobowiązany jest do zarejestrowania w ciągu 15 dni faktur wystawianych w kolejności ich numeracji i daty ich wystawienia w specjalnym rejestrze, z tym, że faktury dotyczące odwrotnego obciążenia muszą zostać

³²⁹ Guida Al Reverse Charge: Il Punto Dopo La Legge Di Stabilita' N.190-2014, <http://anclsu.com/public/guide/ReverseCharge%202015%20.pdf>, [dostęp: 02.05.2016 r.].

³³⁰ Decreto-Legge 6 luglio 2011, n. 98 (Pubblicato in Gazzetta Ufficiale n. 155 del 6 luglio 2011 - Nota: Convertito, con modificazioni, dalla legge 15 luglio 2011 n. 111).

³³¹ Migliorini F.; Reverse Charge: per i regimi speciali Iva si genera il debito; <https://www.forexinfo.it/Reverse-Charge-per-i-regimi>, [dostęp: 03.05.2016 r.].

zarejestrowane w okresie wystawienia i w odniesieniu do miesiąca wykonywania operacji. W odniesieniu do każdej faktury należy podać jej numer i datę wystawienia, kwoty podlegające opodatkowaniu w związku z dokonaniem transakcji (podstawę opodatkowania) oraz kwotę podatku, oddzielnie dla każdej transakcji. Dodatkowo należy podać nazwę lub firmę nabywcy towaru lub usługi.

Przy niektórych rodzajach świadczonych usług, np. usługach wymienionych w art. 17 akapit 6 lit. a) dekretu, tj. usługach budowlanych innych niż usługi czyszczenia, rozbiórki bądź montażu urządzeń i akcesoriów związanych z budynkami, podatnikami z tytułu wykonywania tych usług są ich nabywcy, o ile są to przedsiębiorstwa z branży budowlanej. Istotne jest także to, że mechanizm odwrotnego obciążenia podatkiem VAT nie znajduje zastosowania do usług świadczonych przez generalnego wykonawcę na rzecz podmiotu zamawiającego wykonanie całości usług (inwestora). Tym samym rozwiązanie to jest zbliżone do tego, które obecnie funkcjonuje w polskiej ustawie o podatku od towarów i usług.

Kolejnym wyjątkiem, w którym zawężony jest krąg podmiotów zobowiązanych do stosowania mechanizmu odwrotnego obciążenia podatkiem VAT, jest dostawa gazu lub energii elektrycznej, o której mowa w art. 17 akapit 6 lit. d-quater. Zgodnie z tym przepisem podatnikiem podatku VAT jest podmiot nabywający gaz bądź energię elektryczną, o ile jest podatnikiem-pośrednikiem. Za podatnika-pośrednika zgodnie z art. 7a ust. 3) litera a) uważa się podatnika, którego głównym przedmiotem działalności w odniesieniu do zakupu gazu ziemnego, energii elektrycznej, ciepła lub zimna jest odsprzedaż tych towarów i którego własna konsumpcja tych produktów jest nieistotna.

We Włoszech zakres podmiotowy odwrotnego obciążenia podatkiem VAT jest zbliżony do uregulowań obowiązujących w Polsce przed 2015 r., kiedy podatnikami podatku VAT z tytułu określonych transakcji stawali się nabywcy towarów lub usług, także wtedy, kiedy sami nie byli zobowiązani do odprowadzania podatku od towarów i usług od świadczonych przez siebie usług bądź sprzedawanych przez siebie towarów. Taka sytuacja doprowadza do nadużyć w podatku VAT, tj. podszywania się przez konsumentów pod przedsiębiorców podczas dokonywania zakupu towaru lub usługi w celu zakupu towaru na zasadzie odwrotnego obciążenia podatku VAT, a tym samym zapłaty kwoty nie podwyższonej o należny podatek VAT, o czym będzie mowa w kolejnych częściach pracy.

Podobnie jak w innych regulacjach państw europejskich we włoskim akcie prawnym regulującym opodatkowanie podatkiem od wartości dodanej znajduje się katalog towarów i

usług, których dostawa lub świadczenie pomiędzy przedsiębiorcami będącymi włoskimi podatnikami VAT skutkuje obowiązkiem zastosowania mechanizmu odwrotnego obciążenia podatkiem VAT przez nabywcę tych towarów. Katalog towarów i usług znajduje się w artykule 17 dekretu.

Zgodnie z akapitem 5 art. 17 dekretu odwrotne obciążenie podatkiem VAT będzie miało zastosowanie w stosunku do transakcji dotyczących dostaw złota inwestycyjnego, o którym mowa w art. 10 pkt 11 dekretu. Za złoto inwestycyjne uważa się złote sztabki o masie większej niż 1 gram, których próba jest równa lub wyższa niż 995 tysięcznych, a także złote monety o próbie równej lub wyższej niż 900 tysięcznych, wybite po roku 1800, które są lub były prawnym środkiem płatniczym w państwie pochodzenia, zwykle sprzedawane po cenie, która nie może przekroczyć 80% wartości rynkowej złota w nich zawartego. Oprócz złota inwestycyjnego mechanizm odwrotnego obciążenia znajduje zastosowanie do dostaw towarów oraz półfabrykatów o próbie równej lub wyższej niż 325 tysięcznych.

W dalszej części art. 17 dekretu wskazano, że mechanizm odwrotnego obciążenia znajduje zastosowanie także do usług czyszczenia, rozbiórki, montażu urządzeń i akcesoriów związanych z budynkami (lit. a-ter). Dodatkowo tym samym mechanizmem opodatkowywania podatkiem VAT objęte jest świadczenie usług inne niż wymienione w lit. a-ter), w tym świadczenie usług przez podwykonawców świadczone przedsiębiorcom prowadzącym działalność w zakresie budowy lub remontu budynków na rzecz głównego wykonawcy bądź na rzecz innego podwykonawcy. Mechanizm odwrotnego obciążenia nie znajdzie zastosowania w odniesieniu do świadczenia usług przez generalnego wykonawcę, który odpowiada w stosunku do zamawiającego za całość wykonywanych robót.

Zgodnie z art. 10 lit. 8-bis oraz 8-tre dyrektywy zwolnione z podatku VAT są dostawy budynków lub części budynków z wyjątkiem tych, które zostały wybudowane przez przedsiębiorców, a od momentu ich wybudowania nie upłynął okres pięciu lat, a także z wyjątkiem tych budynków, budowli lub ich części, od wybudowania których upłynął okres dłuższy niż pięć lat, jeżeli są to budynki mieszkalne przeznaczone jako budynki socjalne zgodnie z definicją zawartą w rozporządzeniu ministra infrastruktury³³², w stosunku do których sprzedający (cedent) wybrał opodatkowanie podatkiem od wartości dodanej. Zwolniona z podatku VAT jest także dostawa budynków lub części budynków, które nie nadają się do wykorzystania bez przeprowadzenia istotnych zmian, z wyjątkiem tych, których

³³² Decreto ministero delle infrastrutture 22 aprile 2008, Definizione di alloggio sociale ai fini dell'esenzione dall'obbligo di notifica degli aiuti di Stato, ai sensi degli articoli 87 e 88 del Trattato istitutivo della Comunità europea, (pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 146 del 24 giugno 2008).

dostawy dokonują przedsiębiorcy, w tym także przy pomocy podwykonawców, w ciągu pięciu lat od daty zakończenia budowy lub zakończenia prac, a także z wyjątkiem tych, przy dostawie których dostawca wyraźnie wskazał, że sprzedaż podlega opodatkowaniu podatkiem VAT. W sytuacjach, w których dostawa budynków, budowli lub ich części wbrew ogólnej zasadzie zostanie opodatkowana podatkiem VAT w wyniku wyraźnej woli dostawcy, do takiej dostawy zastosowanie znajdzie mechanizm odwrotnego opodatkowania podatkiem od wartości dodanej.

Mechanizm odwrotnego obciążenia znajduje zastosowanie w odniesieniu do świadczenia usług przez członków konsorcjum, w sytuacji gdy konsorcjum jest oferentem w stosunku do zamawiającego będącego podmiotem publicznym i w związku z wykonywaniem usług na rzecz tego rodzaju podmiotów (podmiotów publicznych).

Odwrotne obciążenie podatkiem VAT ma także miejsce w przypadku dostawy urządzeń końcowych naziemnej, publicznej telekomunikacji mobilnej, objętej opłatami koncesyjnymi określonymi w dekretach i rozporządzeniach³³³.

Mechanizmem odwrotnego obciążenia podatkiem VAT objęta jest dostawa konsoli do gier, tabletów i laptopów, a także dostawa układów scalonych, takich jak mikroprocesory i jednostki centralne, dokonanych przed zainstalowaniem ich w produktach przeznaczonych dla konsumenta końcowego (lit. 3 c).

Podobnie jak w innych państwach członkowskich Unii Europejskiej mechanizm odwrotnego obciążenia podatkiem VAT we Włoszech znajduje zastosowanie do przeniesienia praw na emisję gazów cieplarnianych w rozumieniu artykułu 3 dyrektywy 2003/87/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 13 października 2003 roku. Mechanizm znajduje również zastosowanie do transferów pomiędzy jednostkami, które mogą być wykorzystywane przez operatorów w celu zastosowania się do dyrektywy 2003/87/WE oraz świadectw odnoszących się do gazu i energii elektrycznej (art. 10 lit. d-ter). Dodatkowo mechanizm odwrotnego obciążenia znajduje zastosowanie do dostaw energii elektrycznej i gazu na rzecz podatnika pośrednika, o którym mowa w art. 7bis ust. 3 lit. a).

Do dnia 3 marca 2016 r. mechanizmem odwrotnego obciążenia objęte były dostawy, o których mowa w art. 17 akapit 6 lit. d) oraz d-quinquies; po tym dniu zostały one uchylone na

³³³ Decreto del Presidente della Repubblica del 26 ottobre 1972 n. 641, Disciplina delle tasse sulle concessioni governative, (Pubblicato in Gazzetta Ufficiale n. 292 del 11/11/1972) con modificazioni, dalla con decreto del Ministro delle finanze del 28 dicembre 1995, Approvazione della nuova tariffa delle tasse sulle concessioni governative, (pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 303 del 30 dicembre 1995).

mocy art. 1 dekretu ustawodawczego nr 24 z 11 lutego 2016³³⁴. Zgodnie z normami obowiązującymi do 3 marca 2016 r., odwrotne obciążenie podatkiem VAT miało miejsce w sytuacji sprzedaży materiałów i wyrobów z kamienia, bezpośrednio z kamieniołomów i kopalń (art. 17 lit. d). Mechanizm ten miał również zastosowanie do dostaw towarów na rzecz hipermarketów, supermarketów oraz dyskontów.

Dodatkowo w siódmym akapicie art. 17 dekretu włoski legislator postanowił, iż mechanizm odwrotnego obciążenia znajdzie zastosowanie do wszelkich dodatkowych towarów i usług określonych przez ministra gospodarki i finansów w jego dekretach, wydawanych w oparciu o artykuł 199 i 199(a) dyrektywy 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. oraz zgodnie ze specjalnym środkiem - mechanizmem szybkiego reagowania określonym w artykule 199-ter dyrektywy, która jest identyfikowana przez dekret wydany zgodnie z artykułem 17 ustęp 3, zmieniony 23 sierpnia 1988 r., w przypadkach innych niż określone w akapicie 6, w sytuacjach gdy konieczne jest wydanie specjalnego środka do odstąpienia zgodnie z art. 395 dyrektywy 2006/112/WE.

Włoski ustawodawca jednocześnie określił, iż stosowanie mechanizmu odwrotnego obciążenia w stosunku do:

- a) dostaw urządzeń końcowych naziemnej publicznej telekomunikacji mobilnej;
- b) dostaw układów scalonych, takich jak mikroprocesory i jednostki centralne, dokonanych przed zainstalowaniem ich w produktach przeznaczonych dla konsumenta końcowego;
- c) przeniesienie praw do emisji gazów cieplarnianych; do transferów pomiędzy jednostkami, które mogą być wykorzystywane przez operatorów w celu zastosowania się do dyrektywy 2003/87/WE oraz świadectw odnoszących się do gazu i energii elektrycznej
- d) dostaw gazu i energii elektrycznej do podatnika-pośrednika,

będzie miało zastosowanie do transakcji dokonywanych do dnia 31 grudnia 2018 r.

Pierwsze regulacje dotyczące odwrotnego obciążenia podatkiem od towarów i usług pojawiły się we Włoszech bardzo wcześnie, bo już w roku 2000. W tym też roku weszła w życie ustawa w sprawie wykonania dyrektywy 98/80/WE z dnia

³³⁴ Decreto Legislativo del 11 febbraio 2016, n. 24, Attuazione delle direttive 2013/42/UE e 2013/43/UE del Consiglio, del 22 luglio 2013, che istituiscono un meccanismo di reazione rapida contro le frodi in materia di IVA e prevedono l'applicazione facoltativa e temporanea del meccanismo dell'inversione contabile a determinate operazioni a rischio frodi, (Pubblicato in Gazzetta Ufficiale n. 52 del 03/03/2014).

12 października 1998 r.³³⁵ Wprowadziła ona stosowanie mechanizmu odwrotnego obciążenia podatkiem VAT w odniesieniu do transakcji złotem, o którym mowa w art. 17 akapit 6 dekretu. Kolejne rozszerzenie stosowania mechanizmu odwrotnego obciążenia weszło w życie wraz z art. 35 ust. 5 dekretu z dnia 4 lipca 2006 r.³³⁶, który rozszerzył stosowanie mechanizmu odwrotnego obciążenia na usługi budowlane, o których mowa w art. 17 akapit 6 lit. a) oraz a-ter. Następnie ustawa z 27 grudnia 2006 r.³³⁷, dodała kolejne grupy towarów i usług, w stosunku do których należy stosować mechanizm odwrotnego obciążenia, m.in. wprowadziła opodatkowanie zgodnie z tym mechanizmem dostaw komputerów osobistych oraz ich części, a także sprzedaż materiałów i wyrobów z kamienia bezpośrednio z kamieniołomów i kopalń. Kolejne rozszerzenia katalogu miały miejsce w roku 2007 (opodatkowanie dostaw budynków), oraz roku 2014,³³⁸ kiedy to mechanizmem odwrotnego obciążenia objęto m.in. przekazywanie kwot emisji gazów cieplarnianych określonych w artyku 3 dyrektywy 2003/87/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 13 października 2003 roku (art. 17 akapit 6 d-bis), przeniesienie innych jednostek, które mogą być wykorzystywane przez operatorów w celu zastosowania się do dyrektywy 2003/87/WE oraz świadectwa odnoszące się do gazu i energii elektrycznej (art. 17 akapit 6 d-ter), dostawy gazu i energii elektrycznej do podatnika-pośrednika (art. 17 akapit 6 d-quater), dostaw towarów dokonane w hipermarketach (art. 17 akapit 6 d-quinquies).

W odniesieniu do możliwości skorzystania przez ministra ds. finansów z rozszerzenia katalogu czynności opodatkowanych na zasadzie odwrotnego obciążania, należy zauważyć, że korzystano w przeszłości z takiej możliwości. W 2012 r. stosowanie mechanizmu odwrotnego obciążenia rozszerzono na dostawę usług oraz towarów związanych z realizacją projektu Expo Mediolan 2015.³³⁹

Katalog czynności objętych mechanizmem odwrotnego obciążenia podatkiem VAT we Włoszech jest znacznie szerszy niż w dotychczas analizowanych państwach. Podobnie jak w Polsce mechanizm ten obejmuje dostawę laptopów, konsoli, mikroprocesorów. Podobnie

³³⁵ Legge Ordinaria n. 7 del 17 gennaio 2000, Nuova disciplina del mercato dell'oro, anche in attuazione della direttiva 98/80/CE del Consiglio, del 12 ottobre 1998, (GU n.16 del 21-1-2000).

³³⁶ Decreto-Legge del 4 luglio 2006, n. 223, Disposizioni urgenti per il rilancio economico e sociale, per il contenimento e la razionalizzazione della spesa pubblica, nonche' interventi in materia di entrate e di contrasto all'evasione fiscal, (GU n.153 del 4-7-2006).

³³⁷ Legge del 27 dicembre 2006, n. 296., Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge finanziaria 2007), (GU n.299 del 27-12-2006 - Suppl. Ordinario n. 244).

³³⁸ Legge del 23 dicembre 2014, n. 190, Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato, (14G00203), (GU n.300 del 29-12-2014 - Suppl. Ordinario n. 99).

³³⁹ Decreto il Ministero dell'Economia del 10 luglio 2012, Applicazione dell'inversione contabile alle prestazioni edili rese nell'ambito dell'Expo Milano 2015, (GU Serie Generale n.203 del 31-08-2012).

jak w innych krajach mechanizmem odwrotnego obciążenia objęto świadczenie usług budowlanych. W tym zakresie można dostrzec podobieństwo do rozwiązań wprowadzonych w Polsce w 2017 r. Mechanizm odwrotnego obciążenia dotyczy usług budowlanych świadczonych przez podwykonawców. Dodatkowo we Włoszech mechanizmem odwrotnego obciążenia objęto dostawę budynków, w sytuacji gdy podlegają one opodatkowaniu. We Włoszech funkcjonuje mechanizm podobny do francuskiego, polegający na możliwości objęcia mechanizmem odwrotnego obciążenia nowych grup towarów w sytuacji, w której miałyby to zapobiec szczególnym nadużyciom w zakresie wyłączeń podatku VAT. Mechanizm ten zbieżny jest z rozwiązaniami wynikającymi z dyrektywy VAT, tj. mechanizmem szybkiego reagowania. Jest to rozwiązanie zasługujące na uwagę pod względem możliwości przeniesienia go na polski grunt, jednakże to zagadnienie będzie podniesione w kolejnych częściach pracy. Warto dodatkowo odnotować, że Włochy są jedynym spośród analizowanych państw, w którym zdecydowano się na ograniczenie katalogu przedmiotowego transakcji objętych mechanizmem odwrotnego obciążenia. Być może spowodowane jest to osiągnięciem założonych celów fiskalnych w odniesieniu do tych rodzajów transakcji i dalsze utrzymywanie w stosunku do nich stosowania mechanizmu odwrotnego obciążenia było bezcelowe. Natomiast szansa na ponowne wyłączenia podatku VAT na tego rodzaju transakcjach jest znikome, bowiem przestępcy podatkowi przerwali się na inne grupy towarów.

4.4. Rumunia

Zgodnie z danymi opublikowanymi w raporcie „Study to quantify and analyse the VAT Gap in the EU-27 Member States” Rumunia jest krajem o najwyższym poziomie ilościowym luki w podatku od wartości dodanej spośród 27 krajów należących do Unii Europejskiej. Poziom luki w roku 2011 wynosił 48%, liczonej jako różnica pomiędzy teoretycznymi należnymi wpływami z podatku VAT a rzeczywistymi wpływami z tytułu poboru podatku VAT.³⁴⁰ W roku 2013 poziom luki zmniejszył się do poziomu 41,1%. Warto w tym miejscu przypomnieć, że średnia unijna w 2013 roku wynosiła 20%.³⁴¹ W 2015 r. poziom luki w podatku VAT w Rumunii wynosił 37,18%, podczas gdy średnia w Unii Europejskiej wynosiła

³⁴⁰ Study to quantify and analyse the VAT Gap in the EU-27 Member States. Final Report..., op. cit.

³⁴¹ Study to quantify and analyse the VAT Gap in the EU Member States. 2015 Report..., op. cit.

12,77%³⁴². Wydaje się zatem, że Rumunia jest krajem, który zmuszony jest do podejmowania najdalej idących kroków ku temu, by maksymalnie uszczelnić system podatkowy.

Zagadnienia dotyczące podatku VAT zostały uregulowane w Tytule VII Kodeksu Podatkowego (Codul Fiscal). Art. 331 Codul Fiscal odnosi się do mechanizmu odwrotnego obciążenia.

W art. 331 par. (1) CF postanowiono, że warunkiem stosowania odwrotnego obciążenia jest to, że zarówno dostawca, jak i odbiorca są zarejestrowani do celów podatku VAT, zgodnie z art. 316.

Zgodnie z art. 316 par. (1) CF zarejestrowaniu jako podatnik VAT podlegają podmioty, które mają siedzibę w Rumunii i prowadzą lub zamierzają prowadzić działalność gospodarczą obejmującą transakcje podlegające opodatkowaniu, zwolnione od podatku VAT z prawem do odliczenia lub podejmują działania wynikające z działalności gospodarczej, dla których za miejsce dostawy bądź świadczenia uważa się miejsce za granicą, jeżeli podatek podlegałby odliczeniu, jeżeli transakcje te zostałyby zakończone w Rumunii. Jak wynika z art. 316 par. (1), w rumuńskim systemie VAT nie są uważane za podmioty podlegające rejestracji podmioty, które nie przekraczają poziomu obrotu określonego w art. 310 par. (1) CF, tj. poziomu 65.000 euro. Nie uważa się także za zobowiązanych do rejestracji jako podatnicy podatku VAT podmiotów, które wykonują wyłącznie czynności zwolnione z opodatkowania. Dopiero po przekroczeniu tego progu podmioty prowadzące działalność gospodarczą są zobowiązane do zarejestrowania się dla celów podatku VAT. Jednakże każdy podmiot prowadzący działalność gospodarczą, pomimo nieprzekroczenia limitu obrotów, może dobrowolnie dokonać rejestracji dla potrzeb podatku VAT. Jest to regulacja zbieżna niemal w całej rozciągłości z tą, którą możemy odnaleźć w polskim ustawodawstwie. Podobnie jak w Polsce mali podatnicy, korzystający ze zwolnienia z tytułu nieprzekroczenia obrotów, nie są dla potrzeb mechanizmu odwrotnego obciążenia uważani za podatników zobowiązanych do rozliczenia podatku VAT w związku z nabywaniem towarów objętych tym mechanizmem. Także podmioty, które wykonują niektóre spośród czynności zwolnionych, mogą dokonać dobrowolnej rejestracji dla celów podatku od wartości dodanej zgodnie z regulacją zawartą w art. 292 par. (3) CF. Zobowiązane do zarejestrowania się dla celów podatku VAT są podmioty, które nie posiadają siedziby na terytorium Rumunii, ale działają przez stały zakład na terytorium tego państwa.

³⁴² Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2017 Final Report..., op. cit.

Podmiotem, który w sposób szczególny obejmuje mechanizm odwrotnego obciążenia, jest podatnik-pośrednik przy obrocie energią elektryczną. Mechanizmem odwrotnego obciążenia podatkiem VAT zgodnie z art. 331 par (2) e) objęte są dostawy energii na rzecz podatnika-pośrednika. Podatnik-pośrednik jest podatnikiem, którego głównym przedmiotem działalności w zakresie zakupu energii jest odsprzedaż i którego własna konsumpcja energii elektrycznej jest znikoma. Oznacza to zużycie nieprzekraczającej 1% zakupionej energii elektrycznej. Uznaje się, że podatnik jest przedsiębiorcą licencjonowanym kupującym energię zgodnie z zarządzeniem wydanym przez Narodowy Urząd Regulacji Energetyki na dzień przed dokonanymi transakcjami. Za podatnika-pośrednika może także zostać uznany podmiot, który spełnia określone wymogi:

- posiada ważną licencję na dostawę energii elektrycznej lub zezwolenie na prowadzenie działalności przedsiębiorcy w zakresie dostaw energii elektrycznej, wydaną przez Narodowy Urząd Regulacji Energetyki, udowadniającą, że kupujący jest handlowcem energii elektrycznej;
- przedmiotem działalności spółki w zakresie zakupu energii jest odsprzedaż; z tego powodu własne zużycie energii elektrycznej zakupionej jest znikome, tj. nieprzekraczające 1% zakupionej energii elektrycznej. Narodowa Agencja Administracji Fiskalnej zobowiązana jest do umieszczania na swojej stronie internetowej wykazu podatników, którzy uzyskali licencję na dostawę energii elektrycznej lub licencję dla przedsiębiorcy. Dostawca energii nie stosuje mechanizmu odwrotnego obciążenia, jeżeli w czasie dostawy na rzecz beneficjenta, który został zobowiązany do złożenia oświadczenia na temat zużycia prądu, ten nie jest ujęty w "liście podatników, którzy przedstawili oświadczenia pod przysięgą do spełnienia warunku określonego w art. 331 ust. (2) e) pkt. 2 kodeksu podatkowego."

Rozwiązania dotyczące podatnika-pośrednika są zbliżone do rozwiązań obecnych we włoskim i francuskim porządku prawnym. W Rumunii w sposób bardziej dokładny scharakteryzowano, kogo uważa się za podatnika-pośrednika i jakie wymogi muszą zostać spełnione przez podatnika podatku od wartości dodanej, aby uzyskać taki status.

W art. 331 par. (3) CF znajdują się regulacje dotyczące samych faktur dokumentujących dostawy towarów objętych mechanizmem odwrotnego obciążenia. Według norm rumuńskich faktury dokumentujące dostawy towarów objęte mechanizmem odwrotnego obciążenia są co do zasady wystawiane podobnie jak w polskim systemie podatkowym. Na fakturach

dokumentujących dostawy towarów i usług, o których mowa w ust. (2) (paragraf ten zawiera katalog towarów, w stosunku do którego należy stosować odwrotne obciążenie), dostawcy lub usługodawcy nie ujmują podatku należnego. Nabywcy mają obowiązek określić odpowiednią wysokość podatku, która będzie wykazana w deklaracji, o której mowa w art. 323 CF (deklaracja VAT), zarówno jako podatek naliczony i jako koszty uzyskania przychodu. Nabywcy mają prawo do odliczenia podatku VAT w granicach i na warunkach określonych w art. 297 - 301 CF.

Regulacje dotyczące zakresu podmiotowego stosowania mechanizmu odwrotnego obciążenia podatkiem VAT są w dużej mierze zbieżne z regulacjami, jakie znalazły się w polskiej ustawie o VAT. Bardzo podobnie została uregulowana kwestia zwolnienia podmiotowego z podatku VAT, co jednocześnie zwalnia z obowiązku bycia podatnikiem przy nabyciu towarów lub usług objętych mechanizmem odwrotnego obciążenia. Odrębnością rumuńskiego systemu podatku VAT jest instytucja podatnika-pośrednika przy obrocie energią elektryczną. Dostawa energii elektrycznej na rzecz podmiotu mającego taki status jest objęta mechanizmem odwrotnego obciążenia podatkiem VAT.

W art. 331 par. (2) wymienione zostały transakcje, w stosunku do których zastosowanie znajduje mechanizm odwrotnego obciążenia podatkiem VAT. Opodatkowane zgodnie z tym mechanizmem są dostawy towarów:

- a) odpadów nieżelaznych, złomu metali żelaznych i nieżelaznych w tym półproduktów będących wynikiem ich przetwarzania, wytwarzania lub stapiania;
- b) pozostałości i innych surowców wtórnych składających się z metali żelaznych i nieżelaznych, ich stopów, żużlu, popiołu i pozostałości przemysłowych zawierających metale lub ich stopy;
- c) odpadów do recyklingu surowców wtórnych składających się z papieru, kartonu, tkanin, kabli, gumy, tworzyw sztucznych i stłuczki szklanej;

Odwrotne obciążenie stosuje się również w stosunku do materiałów wymienionych powyżej po ich przetworzeniu bądź przekształcaniu ich poprzez czyszczenie, polerowanie, selekcję, cięcie, rozdrabnianie, prasowanie lub wlewanie do wlewek, w tym wlewanie do wlewek wykorzystywanych do produkcji metali nieżelaznych, w sytuacji gdy dodane zostały inne elementy stopowe.

Odwrotne obciążenie znajduje zastosowanie do dostaw drewna i materiałów zgodnie z ustawą o lasach. Mechanizm odwrotnego obciążenia stosowany jest do dostaw zbóż oraz

roślin oleistych i buraków cukrowych, o ile nie są przeznaczone bezpośrednio bez przetwarzania dla użytkowników końcowych.

Podobnie jak w innych państwach członkowskich Unii Europejskiej w Rumunii mechanizm odwrotnego obciążenia znajduje zastosowanie do przeniesienia uprawnień do emisji gazów cieplarnianych, o których mowa w art. 3 dyrektywy Parlamentu Europejskiego 2003/87/WE z dnia 13 października 2003 roku w sprawie ustanowienia systemu handlu uprawnieniami do emisji gazów cieplarnianych we Wspólnocie oraz zmieniającej dyrektywę Rady 96/61/WE, a które są zbywalne zgodnie z art. 12 tejże dyrektywy. Mechanizm znajduje również zastosowanie do przeniesienia innych jednostek, które mogą być wykorzystane przez operatorów zgodnie z dyrektywą.

Zgodnie z art. 331 par (2) e) CF mechanizmowi odwrotnego obciążenia podatkiem VAT podlega dostawa energii elektrycznej na rzecz podatnika-pośrednika.

Ponadto jak stanowi art. 331 par (2) f) CF odwrotnemu obciążeniu podatkiem VAT podlega także przeniesienie praw do zielonych certyfikatów w rozumieniu art. 2 lit. h) ustawy nr 220/2008 ustanawiającej system promowania produkcji energii z odnawialnych źródeł energii³⁴³. Zgodnie z powyższym wskazanym przepisem przez „zielony certyfikat” rozumie się tytuł certyfikujący produkcję energii ze źródeł odnawialnych w ilości energii elektrycznej. Certyfikat może być przedmiotem obrotu, niezależnie od ilości energii elektrycznej, którą on reprezentuje na rynku zorganizowanym.

Mechanizm odwrotnego obciążenia stosowany jest w Rumunii w stosunku do transakcji krajowych obejmujących konstrukcje, zgodnie z definicją w art. 292 par. (2) f) pkt 2 (budynek oznacza dowolną konstrukcję trwale związaną z gruntem), budynki i grunty jakiegokolwiek rodzaju, w związku z dostawą których stosowane jest obligatoryjne opodatkowanie przewidziane przez prawo lub w sytuacji, gdy podmioty dokonają wyboru opcjonalnego opodatkowania tej transakcji podatkiem VAT. Zgodnie z ogólnymi zasadami, podobnie jak w Polsce, dostawa nieruchomości oraz budynków (w Polsce zgodnie z art. 43 ust. 1 pkt 10 i 10a polskiej ustawy o VAT) jest co do zasady zwolniona z podatku VAT (wyjątkiem są nowe budynki, w stosunku do których mówimy o pierwszym zasiedleniu). W Rumunii podobnie jak w Polsce, dostawa nieruchomości korzysta zasadniczo ze zwolnienia z podatku VAT. Wyjątkiem są dostawy nowych części budowy, nowej konstrukcji budynku lub gruntu. Podatnik (podobnie jak w Polsce) ma jednakże prawo do rezygnacji ze zwolnienia

³⁴³ Legea 220/2008 pentru stabilirea sistemului de promovare a producerii energiei din surse regenerabile de energie, (Monitorul Oficial, Partea I nr. 577 din 13 august 2010).

zgodnie z art. 292 ust. (3) CF, a tym samym może wybrać opodatkowanie podatkiem VAT dostawy nieruchomości. Powyższe rozwiązania stanowią implementację przepisów zawartych w dyrektywach unijnych.

Mechanizm odwrotnego obciążenia podatkiem VAT w transakcjach krajowych w Rumunii znajduje zastosowanie w stosunku do dostawy złota inwestycyjnego przez podatników, którzy skorzystali z prawa wyboru opodatkowania i dostawy surowców lub półproduktów ze złota o próbie wyższej lub równej 325/1000.

Zgodnie z art. 331 par. (2) i) opisywanym mechanizmem opodatkowana jest także dostawa telefonów komórkowych, a mianowicie urządzeń wyprodukowanych lub przystosowanych do użytku w połączeniu z licencjonowaną siecią i na określonych częstotliwościach, które mogą być wykorzystywane jednocześnie do innych zastosowań. Natomiast par. (2) k) ww. artykułu stanowi, iż objęte tym mechanizmem są dostawy konsoli do gier, tabletów oraz laptopów. Zgodnie z par. (7) ww. artykułu dostawa laptopów, konsoli, tabletów oraz telefonów komórkowych opodatkowana jest przedmiotowym mechanizmem obciążenia podatkiem VAT, o ile wartość dostawy towarów objęta tym mechanizmem wykazana na fakturze dokumentującej taką dostawę jest równa lub przekracza 22.500 lei (równowartość ok. 22.000 zł).

Takie rozwiązanie jest zbieżne z tym stosowanym od 1 lipca 2015 r. w polskich przepisach, dotyczących dostawy bardzo zbliżonej grupy towarów. W Polsce limit, od którego stosuje się odwrotne obciążenie do dostaw sprzętów, takich jak laptopy i notebooki, komputery kieszonkowe, telefony dla sieci komórkowych, konsole do gier wideo wynosi obecnie 20.000 zł. Oznacza to, że rozwiązania polskie i rumuńskie są bardzo zbliżone. Polski ustawodawca posłużył się dodatkowo niezrozumiałym pojęciem jednolitej gospodarczo transakcji, które najprawdopodobniej będzie budziło wiele kontrowersji w praktyce (o czym była już mowa wcześniej). Rumuński ustawodawca odniósł się do kwoty na fakturze, wskutek czego przepis jest jasny i nie budzi wątpliwości interpretacyjnych. Jednakże takie rozwiązanie może powodować sztuczne rozbijanie transakcji na wiele faktur w celu uniknięcia stosowania mechanizmu odwrotnego obciążenia.

Zgodnie z art. 331 par (2) j) odwrotne obciążenie podatkiem VAT stosowane jest do dostaw układów scalonych, takich jak mikroprocesory i jednostki centralne, przed ich zainstalowaniem w produktach przeznaczonych dla użytkownika końcowego.

Dodatkowo w art. 331 par. (6) CF zastrzeżono czasowe ograniczenia stosowania mechanizmu odwrotnego obciążenia. Mechanizm ten stosowany będzie do roku 2018 włącznie do dostaw towarów wymienionych w art. 331 par (2) c), d), e), f), i), j) oraz k), tj. do:

- a) dostawy zbóż oraz roślin oleistych i buraków cukrowych, które są zasadniczo przeznaczone dla konsumenta końcowego;
- b) przeniesienia uprawnień do emisji gazów cieplarnianych;
- c) dostawy energii elektrycznej do podatnika-pośrednika;
- d) przeniesienia zielonych certyfikatów;
- e) dostawy telefonów komórkowych;
- f) dostawy układów scalonych, takich jak mikroprocesory i jednostki centralne, przed ich zainstalowaniem w produktach przeznaczonych dla użytkownika końcowego przetwarzania;
- g) dostawy konsol do gier, tablety i laptopy.

W związku z tym, że Rumunia jest krajem o największej luce we wpływach podatku VAT w stosunku do możliwych przypuszczalnych wpływów z tego podatku, warto przeanalizować, jak na przestrzeni lat zmieniała się grupa towarów objętych mechanizmem odwrotnego obciążenia, poczynając od roku 2010.

W roku 2010 mechanizm odwrotnego obciążenia miał zastosowanie do dostaw takich towarów, jak:

- a) dostawa złomu i surowców wtórnych zgodnie z definicją zawartą w nadzwyczajnym rozporządzeniu rządu nr 16/2001 w sprawie zarządzania odpadami,
- b) dostawy drewna i materiałów zgodnie z definicją ustawy nr 46/2008 - Prawo leśne,
- c) dostawy towarów w następujących kategoriach: uprawy zboża, warzywa, owoce, mięso, cukier, mąka, chleb, pieczywo, określone przez Ministra Finansów Publicznych na wniosek Krajowej Agencji Administracji Skarbowej.

W roku 2011 towarami, w stosunku do których należało stosować mechanizm odwrotnego obciążenia, były:

- a) dostawa odpadów żelaznych i nieżelaznych, złomu i surowców wtórnych wykorzystywanych surowców wtórnych składających się z papieru, tektury i kartonu, tkanin, gumy i tworzyw sztucznych, szkła i odłamki, także po przetworzeniu operacji

czyszczenia, polerowania, selekcji, cięcia, rozdrabniania, prasowania lub wlewania do wlewek;

- b) dostawy drewna i materiałów zgodnie z definicją ustawy nr 46/2008 – Prawo leśne;
- c) dostawy zbóż i roślin technicznych wymienionych w tym artykule; zaliczane były do nich m.in. pszenica durum, jęczmień, rzepak, nasiona, nasiona łamane, burak cukrowy, pszenica z przeznaczeniem do siewu;
- d) przeniesienie uprawnień do emisji gazów cieplarnianych.

Z badań przeprowadzonych w roku 2011, a więc w roku, w którym funkcjonowały te przepisy, poziom luki w podatku VAT wynosił 48%. W roku 2013 zmieniono wyłącznie katalog odpadów podlegających odwrotnemu obciążeniu i tak temu mechanizmowi podlegała w 2013 r.:

- a) dostawa odpadów żelaznych i nieżelaznych, złomu metali żelaznych i nieżelaznych, w tym półprodukty będące wynikiem przetwarzania, wytwarzania lub stapiania ich;
- b) dostawa pozostałości i innych surowców wtórnych składających się z metali żelaznych i nieżelaznych, ich stopów, żużłu, popiołu i pozostałości przemysłowych zawierających metale lub ich stopy;
- c) dostawa odpadów i recyklingu zużytych materiałów wtórnych składających się z papieru, kartonu, tkanin, kabli, gumy, tworzyw sztucznych i stłuczki szklanej;
a także dostawa materiałów wymienionych powyżej po ich przetworzeniu bądź przekształcaniu ich poprzez czyszczenie, polerowanie, selekcje, cięcie, rozdrabnianie, prasowanie lub wlewanie do wlewek, w tym wlewanie do wlewek wykorzystywanych do produkcji metali nieżelaznych, w sytuacji gdy dodane zostały inne elementy stopowe.

We wrześniu 2013 roku do przepisów dotyczących odwrotnego obciążenia dodano nowe towary objęte tym mechanizmem, a mianowicie:

- a) dostarczanie energii elektrycznej do podatnika z siedzibą w Rumunii (podatnik-pośrednik),
- b) przeniesienie zielonych certyfikatów.

W roku 2013, według badań na temat luki w podatku VAT, luka w Rumunii wynosiła 41,1%, co niewątpliwie oznacza spory postęp w stosunku do wyniku z 2011 r. i spadek o niemal 8 punktów procentowych.³⁴⁴

³⁴⁴ Study to quantify and analyse the VAT Gap in the EU Member States. 2015 Report..., op. cit.

Przepisy art. 331 par. (2) i), j), k) CF, tj. przepisy dotyczące objęcia mechanizmem odwrotnego obciążenia dostaw telefonów komórkowych, dostaw układów scalonych, takich jak mikroprocesory i jednostki centralne, przed ich zainstalowaniem w produktach przeznaczonych dla użytkownika końcowego przetwarzania, dostaw konsol do gier, tablety i laptopy, zostały wprowadzone do rumuńskiej ustawy z dniem 1 stycznia 2016 r., czyli pół roku po tym, jak w Polsce objęto tym mechanizmem bardzo zbliżoną grupę towarów.

Katalog czynności objętych mechanizmem odwrotnego obciążenia podatkiem VAT w Rumunii jest najszerszy spośród analizowanych państw i jest zbliżony do katalogu czynności objętych odwrotnym obciążeniem obowiązującego w Polsce. Mechanizm odwrotnego obciążenia w Rumunii był stale rozszerzany przez wiele kolejnych lat, co wskazuje na jego skuteczność w walce z wyłudzeniami podatku od wartości dodanej. W przeciwnym wypadku racjonalny ustawodawca nie rozszerzałby jego stosowania, widząc, że rozwiązanie to nie przynosi pożądaných efektów ekonomicznych.

4.5. Irlandia

Zgodnie z danymi w raporcie „Study to quantify and analyse the VAT Gap in the EU-27 Member States” poziom luki podatkowej w podatku VAT wynosił w Irlandii w 2011 r. 10%³⁴⁵. Jest to niewątpliwie jeden z najlepszych wyników spośród państw członkowskich objętych badaniem (4 miejsce *ex aequo* z Danią i Słowenią). W Raporcie z 2015 r. poziom luki w podatku VAT jest bardzo zbliżony do tego z poprzedniego badania i wyniósł 10,6% w roku 2013.³⁴⁶ W roku 2015 luka w podatku od wartości dodanej wynosiła w Irlandii 9,94%, podczas gdy średnia unijna wynosiła 12,77%.³⁴⁷

W Irlandii podatek od wartości dodanej uregulowany jest w Value-Added Tax Consolidation Act 2010³⁴⁸.

W sekcji 2 (1) ww. aktu prawnego uregulowano, że przez podatnika (*taxable person*) rozumie się osobę, która samodzielnie w sposób ciągły prowadzi działalność gospodarczą na terytorium Wspólnoty (przez Wspólnotę rozumie się Wspólnotę, o której mowa w artykułach

³⁴⁵ Study to quantify and analyse the VAT Gap in the EU-27 Member States. Final Report..., op. cit.

³⁴⁶ Study to quantify and analyse the VAT Gap in the EU Member States. 2015 Report..., op. cit.

³⁴⁷ Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2017 Final Report..., op. cit.

³⁴⁸ Value-Added Tax Consolidation Act 2010 (Number 31 of 2010); dostępny w całości na stronie: www.oireachtas.ie.

od 5 do 8 dyrektywy 2006/112/WE). Zgodnie z sekcją 5 (1) podatnik, który dokonuje na terytorium kraju dostawy towarów lub usług podlegających opodatkowaniu, staje się osobą (podmiotem) odpowiedzialną za odprowadzenie podatku, a także odpowiedzialną za podatek i zobowiązany jest do zapłaty podatku wynikającego z dokonanej dostawy. Zgodnie z sekcją 16 VAT Consolidation Act nabywcy towarów mogą stać się osobami odpowiedzialnymi za podatek VAT. W sekcji 16 omówione zostały zagadnienia dotyczące opodatkowania transakcji przy zastosowaniu mechanizmu odwrotnego obciążenia podatkiem VAT.

Zgodnie z subsekcją (1) sekcji 16 VAT Consolidation Act podmiotem odpowiedzialnym z tytułu nabycia dóbr jest NAMA – National Asset Management Agency (Narodowa Agencja Zarządzania Aktywami) bądź „jednostki NAMA” z tytułu nabycia dóbr. NAMA jest irlandzką agencją działającą na zasadzie „złego banku”, powstała w 2009 r. jako element walki z kryzysem gospodarczym w Irlandii przejawiającym się w kryzysie rynku kredytów hipotecznych. Zadaniem NAMA jest skupowanie od banków nieobsługiwanych kredytów w zamian za obligacje państwowe. Na gruncie VAT Consolidation Act za jednostkę NAMA uznawana jest każda osoba bądź grupa osób powiązanych z NAMA w sposób opisany w sekcji 97(3) VAT Consolidation Act.

Dodatkowo, zgodnie z unormowaniami zawartymi w sekcji 16 VAT Consolidation Act. poza NAMA, podmiotami, które mogą stać się podmiotem odpowiedzialnym, są podatnicy, którzy nabywają określonego rodzaju towar lub usługi. Podatnikami, którzy mogą stać się podmiotami odpowiedzialnymi są osoby nabywające pozwolenia na emisję gazów cieplarnianych w rozumieniu dyrektywy 2003/87/WE³⁴⁹, a także podmioty nabywające złom oraz podmioty powiązane dostarczające usługi budowlane.

Cechą charakterystyczną irlandzkiego systemu podatku VAT, a w szczególności zagadnienia mechanizmu odwrotnego obciążenia podatkiem VAT, jest funkcjonowanie podmiotu NAMA. Jak już powyżej wskazano, jest to podmiot stworzony na potrzeby walki z kryzysem gospodarczym w Irlandii. NAMA jest podatnikiem podatku VAT na zasadzie odwrotnego obciążenia w sytuacji, gdy nabywa towary. W pozostałym zakresie przepisy dotyczące zakresu podmiotowego mechanizmu odwrotnego obciążenia nie są nazbyt rozbudowane. Zgodnie z przepisami obowiązującymi w Irlandii podatnikiem podatku od wartości dodanej może stać się nabywca określonego rodzaju towarów lub usług, niezależnie

³⁴⁹ Dyrektywa 2003/87/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 13 października 2003 r. ustanawiająca system handlu przydziałami emisji gazów cieplarnianych we Wspólnocie oraz zmieniająca dyrektywę Rady 96/61/WE; (Dz. U. UE L 275, 25/10/2003).

od ich statusu, jako podatników podatku VAT w związku z wykonywanymi przez nich czynnościami.

W sekcji 16 Value-Added Tax Consolidation Act wymienione zostały dostawy, które objęte są mechanizmem odwrotnego obciążenia. Katalog przedmiotowy czynności objętych mechanizmem odwrotnego obciążenia jest dużo węższy niż w Polsce. Odwrotnym obciążeniem objęte zostały krajowe transakcje w budownictwie pomiędzy głównym wykonawcą a podwykonawcami, o których mowa w sekcji 531(1) Taxes Consolidation Act 1997³⁵⁰. Zgodnie z brzmieniem sekcji 16(3) VAT Consolidation Act przepisy o odwrotnym obciążeniu znajdują zastosowanie, gdy główny wykonawca nabywa usługi budowlane od podwykonawcy (zgodnie z postanowieniami sekcji 531 (1) pkt (a) do (f) TCA 1997).

Tym samym, gdy główny wykonawca jest:

- a) osobą, która w odniesieniu do całości lub części działań, których dotyczy umowa, jest wykonawcą w ramach innej stosownej umowy,
- b) osobą, której działalność obejmuje wznoszenie budynków albo rozwój terenu lub produkcję, przetwarzanie lub wydobywanie materiałów stosowanych, wykorzystywanych w działalności budowlanej,
- c) osobą związaną z przedsiębiorcą, który prowadzi działalność gospodarczą, o której mowa w punkcie (b),
- d) władzami lokalnymi,
- e) ministerstwem rządowym,
- f) jakąkolwiek komisją założoną na mocy ustawy albo jakąkolwiek komisją, albo ciałem założycielskim, albo na mocy edyktu królewskiego i sfinansowanym całkowicie, albo głównie z pieniędzy dostarczonych przez Oireachtas (Irlandzki Parlament Narodowy),

wówczas główny wykonawca, w odniesieniu do tej dostawy, staje się osobą odpowiedzialną (tj. podatnikiem) albo może być uznany za osobę odpowiedzialną i będzie zobowiązany do zapłaty podatku w taki sposób, jakby główny wykonawca dokonał świadczenia usług w zakresie wykonywanej przez siebie działalności gospodarczej.

Dodatkowo w Irlandii, podobnie jak w pozostałych państwach Unii Europejskiej, mechanizmem odwrotnego obciążenia objęte są wewnątrz krajowe transakcje dotyczące „kredytów węglowych” dotyczących emisji gazów cieplarnianych. Zgodnie z sekcją 16 (2)

³⁵⁰ Taxes Consolidation Act 1997 (Number 39 of 1997); dostępny w całości na stronie: www.oireachtas.ie

VAT Consolidation Act w przypadku transakcji dotyczących „pozwoleń”³⁵¹, o których mowa w dyrektywie 2003/87/WE, w wyniku których podatnik, który prowadzi działalność w Irlandii, nabywa pozwolenia na emisję gazów cieplarnianych od innego podatnika, który prowadzi działalność gospodarczą w Irlandii. Wówczas nabywca pozwoleń staje się osobą odpowiedzialną za podatek VAT od tej transakcji (tj. podatnikiem podatku VAT), w odniesieniu do tego nabycia, albo uznaje się, że stał się podatnikiem (osobą odpowiedzialną) i będzie zobowiązany do zapłaty podatku VAT w taki sposób, jakby nabywca dokonał dostawy w zakresie prowadzonej przez siebie działalności gospodarczej. Natomiast osoba, która dokonała dostawy pozwoleń na emisję gazów cieplarnianych, nie jest odpowiedzialna za zapłatę podatku VAT od takiej transakcji.

Jak już wskazano, mechanizmem odwrotnego obciążenia zgodnie z sekcją 16 (1) (a) VAT Consolidation Act objęte są dostawy na rzecz NAMA bądź jednostki NAMA. Za „istotną dostawę” na rzecz NAMA bądź jednostki NAMA, w stosunku do której stosuje się odwrotne obciążenie, uważa się dostawę dóbr będącą transferem własności w wyniku polecenia wydanego zgodnie z sekcją 153 National Asset Management Agency Act 2009. Wówczas w wyniku tak rozumianej „istotnej dostawy” powstaje sytuacja, w której otrzymujący (NAMA bądź jednostka NAMA) staje się osobą odpowiedzialną (podatnikiem) za zapłatę podatku VAT, tak jakby sam dokonał dostawy dóbr w zakresie prowadzonej przez siebie działalności gospodarczej. Natomiast dostawca nie jest zobowiązany do zapłaty podatku VAT w związku z dokonaną dostawą.

Dodatkowo w Irlandii mechanizmem odwrotnego obciążenia w odniesieniu do transakcji krajowych objęta jest dostawa złomu. Finance Act 2011³⁵² w sekcji 59 wprowadził zmiany w sekcji 16 VAT Consolidation Act, dodając podsekcję (4), w której określono, że transakcjami dotyczącymi złomu są nabycie, sprzedaż, odsprzedaż oraz odzyskiwanie złomu. Za odzyskiwanie złomu uważa się jakąkolwiek działalność prowadzoną w celu odzyskiwania, przetwarzania albo ponownego używania, w całości albo w części, złomu lub jakąkolwiek działalności dotyczącą takiego odzyskiwania surowców wtórnych, recyklingu albo ponownego jego używania. Za złom na potrzeby tej podsekcji uważa się złom metalowy oraz metalowe odpady pochodzące z przetwarzania odpadów, metali pozyskiwanych z pojazdów, metali pozyskiwanych z rozbiórek konstrukcji, części maszyn oraz metali nienadających się

³⁵¹ Pozwolenie w rozumieniu art. 3 dyrektywy 2003/87/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 13 października 2003 r. oznacza pozwolenie na emitowanie jednej tony równoważnika dwutlenku węgla przez określony okres czasu, które jest ważne jedynie do celów spełniania wymogów niniejszej dyrektywy i może być przenoszone zgodnie z przepisami niniejszej dyrektywy.

³⁵² Finance Act 2011 (Number 6 of 2011); dostępny w całości na stronie: www.oireachtas.ie

do używania w ich oryginalnej formie z powodu ich zniszczenia archaiczności, rozdzielania, zużycia. Z pominięciem sekcji 56 VAT Consolidation Act, w sytuacji gdy podatnik prowadzący działalność gospodarczą, obejmującą transakcje dotyczące złomu w kraju (tj. Irlandii), dokonuje nabycia złomu od innego podatnika prowadzącego działalność w kraju, wówczas nabywca złomu z tytułu tego nabycia staje się podmiotem odpowiedzialnym (podatnikiem) w zakresie zapłaty podatku VAT od tego nabycia, w taki sposób jakby nabywca dokonał dostawy złomu w zakresie prowadzonej przez siebie działalności gospodarczej. Natomiast dostawca złomu nie będzie odpowiedzialny za zapłatę podatku VAT związanego z taką dostawą.

Od 1 stycznia 2016 roku mechanizmem odwrotnego obciążenia objęto dwie nowe kategorie transakcji. W sekcji 16 VAT Consolidation Act dodano podsekcję (6) oraz (7). Zgodnie z normą zawartą w podsekcji (6) mechanizmem odwrotnego obciążenia objęta jest dostawa gazu lub energii elektrycznej przez podatnika podatku VAT na rzecz pośrednika prowadzącego działalność gospodarczą na terytorium Irlandii. Przez pośrednika rozumie się podmiot, którego głównym przedmiotem działalności jest dostawa gazu ziemnego, energii cieplnej lub chłodniczej za pośrednictwem sieci lub energii elektrycznej, przy czym własna konsumpcja tych towarów przez podatnika jest znikoma.

Rozwiązanie dotyczące gazu oraz energii jest zbliżone do rozwiązania obowiązującego w Rumunii, Francji oraz Włoszech. Podobnie została też uregulowana definicja pośrednika.

W podsekcji (7) wprowadzono objęcie mechanizmem odwrotnego obciążenia dostaw certyfikatów gazowych lub elektrycznych. Dotyczy to sytuacji, gdy dostawa certyfikatów ma miejsce pomiędzy dwoma podmiotami będącymi podatnikami VAT na terytorium Irlandii.

Zakres przedmiotowy stosowania odwrotnego obciążenia podatkiem VAT w Irlandii jest bardzo ograniczony. Może to wynikać z dosyć niskiego poziomu oszustw podatkowych. Tak jak we wszystkich innych państwach przynależących do Unii Europejskiej, w Irlandii mechanizmem odwrotnego obciążenia objęto dostawę „zielonych certyfikatów”. Irlandia jest też kolejnym spośród analizowanych państw, które wprowadziło stosowanie mechanizmu odwrotnego obciążenia w stosunku do dostawy usług budowlanych przez podwykonawcę na rzecz wykonawcy generalnego. Jak już wcześniej wspomniano, wyjątkową na skalę europejską jest instytucja NAMA działająca na zasadzie banku złych długów, który skupuje nieruchomości. Podczas transakcji zakupu NAMA jest podmiotem, który odpowiada za wykazanie podatku VAT należnego z tytułu dokonanej transakcji. Warto również zauważyć,

że zakres stosowania mechanizmu odwrotnego obciążenia w Irlandii został rozszerzony kilkakrotnie. Przemawia to za tym, że ustawodawca uznaje to rozwiązanie za skuteczne narzędzie do walki z oszustwami podatkowymi. W przeciwnym wypadku niecelowe byłoby rozszerzanie katalogu transakcji objętych mechanizmem odwrotnego obciążenia podatkiem od wartości dodanej.

5. Polski mechanizm odwrotnego obciążenia podatkiem od towarów i usług na tle rozwiązań innych państw Unii Europejskiej

Każde z państw, które wprowadziło mechanizm odwrotnego obciążenia podatkiem VAT, stosuje rozwiązania zbieżne z regulacjami zawartymi w unijnej dyrektywie. Niemniej jednak każde z nich stosuje rzeczony rozwiązania, zachowując pewne odmienności. Różnice najczęściej dotyczą zakresu przedmiotowego mechanizmu odwrotnego opodatkowania. Każde państwo poprzez wdrażanie tego mechanizmu w odniesieniu do poszczególnych branż gospodarki reaguje na pojawiające się w nich nadużycia i wyłudzenia podatku od wartości dodanej.

Jednocześnie należy zauważyć pewne odmienności, nie tylko w zakresie przedmiotowym regulacji dotyczących mechanizmu odwrotnego obciążenia. W niektórych przypadkach inaczej uregulowany został zakres podmiotowy, a w zasadzie podmiotowo-przedmiotowy. Istotne jest to, że nie wszystkie państwa uporządkowały zakres podmiotowy odwrotnego obciążenia podatkiem VAT. Tak zrobił to polski ustawodawca, który zdecydował się na krok w kierunku tego, aby system działał jak najsprawniej i zrezygnował z rozwiązania, w którym nawet podatnicy zwolnieni z podatku od towarów i usług byli zobowiązani do zapłaty podatku VAT w przypadku nabycia towarów objętych tym mechanizmem. W dalszym ciągu sytuacja taka panuje np. we Włoszech, gdzie nawet podatnicy zwolnieni z obowiązku odprowadzania podatku VAT od dokonywanych przez siebie dostaw towarów lub świadczenia usług, czy to ze względu na rodzaj świadczonych usług, czy też ze względu na bycie „małym podatnikiem” (nieprzekraczanie obowiązującego limitu, powyżej którego należy zarejestrować się jako podatnik VAT), są zobowiązani do zapłaty podatku VAT w związku z nabyciem towarów bądź usług, w stosunku do których mechanizm odwrotnego obciążenia jest stosowany.

We wszystkich państwach występują elementy wspólne. Wynikają one wprost z unormowań zawartych w prawodawstwie Unii Europejskiej, które zostało implementowane do rozwiązań krajowych. Takim rozwiązaniem, które jest jednakowe we wszystkich analizowanych państwach, jest zastosowanie mechanizmu odwrotnego obciążenia podatkiem VAT w odniesieniu do przeniesienia uprawnień do emisji gazów cieplarnianych,

zdefiniowanych w art. 3 dyrektywy Parlamentu Europejskiego 2003/87/WE z dnia 13 października 2003 roku w sprawie ustanowienia systemu handlu uprawnieniami do emisji gazów cieplarnianych we Wspólnocie oraz zmieniającej dyrektywę Rady 96/61/WE, które są zbywalne zgodnie z art. 12 dyrektywy, a także w odniesieniu do przeniesienia innych jednostek, które mogą być wykorzystane przez operatorów zgodnie z dyrektywą.

Innym rodzajem dóbr, których obrót niemal we wszystkich państwach opodatkowany jest zgodnie z mechanizmem odwrotnego obciążenia, jest dostawa złota w postaci surowca bądź półproduktu, którego czystość wynosi co najmniej 325/1000. Jedynym państwem spośród analizowanych, które nie przewiduje opodatkowania tego rodzaju towarów przy zastosowaniu mechanizmu odwrotnego obciążenia, jest Irlandia. Dodatkowo niektóre państwa przewidują opodatkowanie przy zastosowaniu tego mechanizmu dostaw złota inwestycyjnego (Rumunia, Polska, Włochy, Finlandia).

Zakres przedmiotowy stosowania mechanizmu odwrotnego obciążenia podatkiem od towarów i usług obowiązujący w Irlandii w zakresie opodatkowania usług budowlanych jest zbliżony do funkcjonujących w Finlandii, Francji i Włoszech. System irlandzki, francuski i włoski jest w tym aspekcie niemal identyczny. We Włoszech mechanizm ten znajduje zastosowanie w stosunku do świadczenia usług budowlanych na rzecz podatników z branży budowlanej, natomiast w Irlandii mechanizmem odwrotnego obciążenia objęte są transakcje pomiędzy podwykonawcą a generalnym wykonawcą usług budowlanych. Francuskie rozwiązanie sprowadza się do tego, że mechanizm odwrotnego obciążenia podatkiem VAT stosowany jest w odniesieniu do prac budowlanych, w tym naprawy, czyszczenia, konserwacji, przebudowy i rozbiórki nieruchomości przez podwykonawcę (dotyczy outsourcingu usług budowlanych). Inaczej wygląda zakres podmiotowo-przedmiotowy w Finlandii, gdzie usługi budowlane są opodatkowane przy zastosowaniu mechanizmu odwrotnego obciążenia nawet wówczas, gdy odbiorcą tych usług nie jest podatnik świadczący usługi budowlane.

Niewątpliwie systemem, który wykazuje najwięcej zbieżności z obowiązującym w Polsce jest system rumuński. Zakres przedmiotowy obowiązujący w Rumunii jest, podobnie jak w Polsce, bardzo szeroki. Ponadto zbliżony jest zakres podmiotowo-przedmiotowy. Zaskakująco podobne jest unormowanie dotyczące obrotu „drobną elektroniką”, taką jak telefony komórkowe, laptopy, konsole do gier. Zarówno w Polsce, jak i w Rumunii obowiązuje limit, powyżej którego należy rozpatrywać transakcje pod kątem odwrotnego obciążenia podatkiem VAT. W Polsce mechanizm odwrotnego obciążenia jest stosowany,

gdy jednorodna gospodarczo transakcja dotycząca nabycia tego rodzaju sprzętów przekroczy 20.000 zł. W Rumunii funkcjonuje podobny limit. Mechanizm odwrotnego obciążenia podatkiem VAT jest stosowany wówczas, gdy wartość dostawy towarów objęta tym mechanizmem wykazana na fakturze dokumentującej taką dostawę jest równa lub przekracza 22.500 lei (równowartość ok. 22.000 zł). Mechanizm odwrotnego obciążenia w stosunku do dostaw laptopów, tabletów, konsol do gier stosowany jest także we Włoszech. Jednakże we Włoszech nie obowiązują limity kwotowe, powyżej których transakcja dostawy tego rodzaju towarów zostaje objęta tym mechanizmem. Każda dostawa na rzecz podatnika podatku od wartości dodanej tego rodzaju towarów jest objęta mechanizmem *reverse charge*.

Niemal wszystkie państwa stosujące mechanizm odwrotnego obciążenia podatkiem VAT w swoim systemie podatku od wartości dodanej, które zostały poddane analizie w niniejszej pracy, stosują ten mechanizm w odniesieniu do złomu i surowców wtórnych. W Polsce jest to rodzaj towarów, w stosunku do którego został najwcześniej zastosowany ten mechanizm. Obecnie mechanizm odwrotnego opodatkowania w Polsce stosowany jest do różnego rodzaju odpadów oraz surowców wtórnych wymienionych w załączniku nr 11 do ustawy o VAT (poz. 29-41). Podobnie w rumuńskiej ustawie o VAT dostawa odpadów żelaznych i nieżelaznych, złomu metali żelaznych i nieżelaznych, w tym półproduktów będących wynikiem ich przetwarzania, wytwarzania lub stapiania, objęta jest mechanizmem odwrotnego obciążenia podatkiem VAT. Analogicznie jak w Rumunii, fiński ustawodawca także wprowadził w 2015 r. mechanizm odwrotnego obciążenia w stosunku do odpadów i złomu z żelaza, stali, miedzi ołowiu, cynku itp. (można zatem określić jako odpady i złom ze stali i metali kolorowych). We francuskim systemie podatku VAT mechanizm odwrotnego obciążenia stosowany jest w odniesieniu do dostaw odpadów przemysłowych, a także do odzyskiwanych materiałów. W Irlandii opodatkowane mechanizmem odwrotnego obciążenia są transakcje dotyczące złomu, tj. nabycie, sprzedaż, odsprzedaż oraz odzyskiwanie złomu. Za złom według irlandzkich przepisów uważa się złom metalowy oraz metalowe odpady pochodzące z przetwarzania odpadów, metali pozyskiwanych z pojazdów, metali pozyskiwanych z rozbiórek, konstrukcji, części maszyn oraz metali nienadających się do używania w ich oryginalnej formie z powodu ich zniszczenia, rozdzielenia, zużycia.

Niektóre spośród analizowanych państw wprowadziły opodatkowanie podatkiem dostaw nieruchomości przy zastosowaniu mechanizmu odwrotnego obciążenia. Każde z rozwiązań stosowanych przez poszczególne państwa jest odmienne od pozostałych. W Rumunii ten mechanizm znajduje zastosowanie w sytuacji dostaw nowych budynków i

budowli, a także w sytuacji gdy dokonywana jest dostawa budynków i budowli, co do których zasadniczo stosowane jest zwolnienie, jednakże dostawca i nabywca zrezygnowali ze zwolnienia i wybrali opodatkowanie tej dostawy podatkiem VAT. Na bardzo podobnych zasadach opodatkowana jest dostawa budynków i części budynków we Włoszech. W Irlandii opodatkowana jest dostawa nieruchomości na rzecz NAMA bądź jednostki NAMA. W przypadku Irlandii opodatkowanie tych dostaw wynika nie z samych nadużyć, lecz jest po części pochodną kryzysu na rynku nieruchomości, który wybuchł w roku 2008.

We Francji, zgodnie z art. 283-0 francuskiej ordynacji podatkowej, każda dostawa towarów, objęta mechanizmem odwrotnego obciążenia podatkiem od wartości dodanej, jest jednocześnie objęta mechanizmem solidarnej odpowiedzialności dostawcy. Jako przykład można podać art. 283-0 ust. 2c CGI, który stanowi, iż w przypadku dostawy na rzecz innego podatnika złota w postaci surowca, półproduktu, produktów o czystości nie niższej niż 325/1000 obowiązującym do zapłaty podatku jest nabywca. Jednocześnie sprzedawca jest solidarnie odpowiedzialny za zapłatę podatku.

W Polsce również funkcjonuje instytucja solidarnej odpowiedzialności dostawcy oraz nabywcy towarów. W art. 105a ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług polski ustawodawca wskazał, iż podatek, o którym mowa w art. 15, na rzecz którego dokonano dostawy towarów, o których mowa w załączniku nr 13 do ustawy, odpowiada solidarnie wraz z podmiotem dokonującym tej dostawy za jego zaległości podatkowe w części podatku proporcjonalnie przypadającej na dostawę dokonaną na rzecz tego podatnika. Ustawodawca, wprowadzając tę normę, obwarował ją dodatkowymi warunkami, takimi jak próg wartościowy nabywanych towarów, od przekroczenia którego solidarna odpowiedzialność zaczyna obowiązywać. Ustawodawca dodatkowo uwarunkował solidarną odpowiedzialność od niejasnego kryterium. Postanowił bowiem, że solidarna odpowiedzialność znajdzie zastosowanie, gdy w momencie dokonania dostawy towarów, o których mowa w załączniku nr 13 do ustawy, podatek wiedział lub miał uzasadnione podstawy do tego, aby przypuszczać, że cała kwota podatku przypadająca na dokonaną na jego rzecz dostawę tych towarów lub jej część nie zostanie wpłacona na rachunek urzędu skarbowego. Tym samym fakt skomplikowania możliwości dochodzenia należności od gwaranta podważa skuteczność tego rozwiązania w polskim ustawodawstwie. Dodatkowo ustawodawca stworzył katalog przedmiotowy, w którym wymienił towary, w związku z dostawą których po stronie odbiorcy pojawi się solidarna odpowiedzialność nabywcy. Jednakże katalog przedmiotowy zawarty w załączniku nr 13 do ustawy o VAT nie zawiera elementów wspólnych z katalogiem z

załącznika nr 11 do ustawy VAT. Dodatkowo we francuskim systemie mamy do czynienia z solidarną odpowiedzialnością dostawcy za długi nabywcy, natomiast w polskim systemie mamy do czynienia z odpowiedzialnością nabywcy za długi dostawcy towarów.

Cechą łączącą wszystkie państwa stosujące mechanizm odwrotnego obciążenia jest to, że zakres stosowania tego mechanizmu jest wciąż rozszerzany. Z przeprowadzonych badań wynika, iż państwami, które w najmniejszym stopniu korzystają z mechanizmu odwrotnego obciążenia są Irlandia i Francja. Są to państwa o dosyć niskim poziomie luki w podatku VAT, mierzonej jako różnica pomiędzy teoretycznymi należnymi wpływami z podatku VAT (VAT Total Tax Liability) a rzeczywistymi wpływami z tytułu poboru podatku VAT. We Francji poziom ten wynosił w roku 2011 19%, natomiast w 2013 spadł do poziomu 8,9%, natomiast w 2015 roku wynosił 11,71%. Ten sam wskaźnik w Irlandii wynosił 10% w 2011 r., 10,6% w 2013 r., a w 2015 r. wynosił 9,94%.

Inne przedstawione państwa rozszerzają katalog czynności, których wykonywanie powoduje zastosowanie mechanizmu odwrotnego obciążenia podatkiem od wartości dodanej. Polski ustawodawca nieustannie rozszerza zakres stosowania tego mechanizmu na kolejne towary i branże gospodarki. Podobne działania podejmuje ustawodawca rumuński. We włoskim systemie podatku od wartości dodanej mechanizm odwrotnego obciążenia także ma coraz szersze zastosowanie. Niewątpliwie wymienione powyżej państwa mają duży problem z luką w podatku VAT. Z danych zawartych w raportach dotyczących luki podatkowej, zarówno w raporcie z 2013 r.³⁵³, w raporcie z 2015 r.³⁵⁴, a także w raporcie z 2017 r.³⁵⁵ wynika, że Rumunia jest państwem o najwyższym poziomie luki w podatku VAT wynoszącym w roku 2013 - 41,1%. Warto odnotować jest jednak to, że poziom luki w 2011 roku w Rumunii wynosił 48%, w roku 2015 poziom luki wynosił 37,18%, a zatem spadł o niemal 11 punktów procentowych w porównaniu do roku 2011. Katalog towarów i usług, których dotyczy mechanizm odwrotnego obciążenia, jest poszerzany od 2010 r., kiedy wprowadzone zostały pierwsze regulacje obejmujące grupy towarów mechanizmem odwrotnego obciążenia. Katalog przedmiotowy był następnie rozszerzany w 2011 r. oraz w 2013 r. Można stwierdzić, iż wprowadzanie do rumuńskiego porządku prawnego zastosowania mechanizmu odwrotnego obciążenia podatkiem VAT w odniesieniu do coraz większej ilości usług i towarów przynosi zamierzone efekty.

³⁵³ Study to quantify and analyse the VAT Gap in the EU Member States. 2015 Report..., op. cit.

³⁵⁴ Study to quantify and analyse the VAT Gap in the EU Member States. 2015 Report..., op. cit.

³⁵⁵ Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2017 Final Report..., op. cit.

Polska jest państwem, które odnotowało jeden z najwyższych wzrostów luki w podatku VAT pomiędzy latami 2011 a 2013. W 2011 roku poziom luki w Polsce wynosił 15%, natomiast już w roku 2013 wyniósł 26,7%. W roku 2015 poziom luki w podatku VAT wynosił 24,51%. Stwierdzić zatem należy, iż Polska odnotowała olbrzymi wzrost poziomu luki w podatku VAT pomiędzy rokiem 2011 a 2013, na co, jak się wydaje, ustawodawca próbuje reagować poprzez wprowadzanie mechanizmu odwrotnego obciążenia w odniesieniu do szerszego zakresu czynności opodatkowanych podatkiem VAT. W Polsce w roku 2010 pojawiły się przepisy regulujące odwrotne obciążenie podatkiem od wartości dodanej. Obejmowały one tylko jedną grupę towarów. W zasadzie do roku 2014 nie podejmowano żadnych działań mających na celu rozszerzenie stosowania przedmiotowego mechanizmu. Można domniemywać, że dopiero w wyniku zwiększenia się w sposób istotny luki w podatku VAT polski ustawodawca podjął działania mające na celu jej zmniejszenie. Jednym z takich działań było rozszerzenie katalogu czynności objętych mechanizmem odwrotnego obciążenia. Tym samym polski legislator zastosował metodę, którą stosuje duża część państw Unii Europejskiej w walce z nadużyciami w podatku VAT.

W podobnej sytuacji jak Polska znajdują się również Włochy. We Włoszech poziom luki w podatku VAT również uległ zwiększeniu pomiędzy latami 2011 a 2013. W 2011 r. poziom luki wynosił 27%, natomiast w roku 2013 - 33,6%. W 2015 r. poziom luki w podatku VAT we Włoszech wynosił 25,78%. Niewątpliwie poziom bazowy z 2011 r. jest o wiele wyższy niż w Polsce. W Polsce taki poziom luki odnotowano po olbrzymim wzroście w latach 2012-2013. We Włoszech zaś poziom luki nadal wzrastał i wzrósł do jednego z najwyższych spośród państw członkowskich Unii Europejskiej. Włochy rozpoczęły wprowadzanie mechanizmu odwrotnego obciążenia podatkiem VAT w roku 2000. Rozszerzenie stosowania tego mechanizmu miało miejsce w roku 2006, a kolejne w 2007 r. W następnych latach ustawodawca włoski nie dokonywał istotnych zmian w katalogu czynności objętych mechanizmem odwrotnego obciążenia podatkiem VAT. Dopiero w roku 2014 zdecydowano się po raz kolejny rozszerzyć katalog przedmiotowy mechanizmu odwrotnego obciążenia. Jeżeli zestawimy te fakty z poziomem luki w podatku VAT, to można w sposób jednoznaczny stwierdzić, że brak działań ustawodawcy w tym zakresie przyczynił się do tego, że nie zahamowano zwiększania się luki w podatku od wartości dodanej. Dopiero skokowy wzrost poziomu luki w podatku VAT pomiędzy latami 2011 a 2013, skłonił włoskiego legislatora do podjęcia kroków zmierzających do ograniczeniu tego wskaźnika.

Francja jest, obok Finlandii, państwem, gdzie luka w podatku VAT jest jedną z najniższych w Europie. Luka w podatku VAT we Francji w roku 2011 wg przytaczanych już wcześniej raportów wynosiła 19%, zaś w roku 2013 spadła do poziomu 8,9%. Analizując daty wprowadzania do porządku prawnego mechanizmu odwrotnego obciążenia podatkiem VAT, trudno jest wskazać korelację pomiędzy zmniejszającą się luką w podatku VAT a rozszerzaniem katalogu przedmiotowego mechanizmu odwrotnego obciążenia tym podatkiem. W latach 2011- 2013 nie zmienił się w sposób istotny katalog czynności, które objęte są tym mechanizmem. Dopiero w roku 2014 weszła w życie istotna nowelizacja, której skutkiem było objęcie przedmiotowym mechanizmem transakcji dotyczących prac budowlanych, w tym naprawy, czyszczenia, konserwacji, przebudowy i rozbiórki nieruchomości przez podwykonawców. Te zmiany jednak mogą mieć wpływ na budżet i poziom wpływów z tytułu podatku VAT dopiero w późniejszym okresie.

Wyjątkową na tle innych analizowanych państw jest regulacja zawarta we francuskiej ustawie CGI zawarta w art. 283 ust. 2 decies, zgodnie z którą minister ds. budżetu może w drodze zarządzenia, w sytuacjach nagłych, gdy oszustwa podatkowe związane z podatkiem od wartości dodanej będą w sposób istotny wpływać na zmniejszenie dochodów budżetu bądź będą prowadziły do nieodwracalnych strat finansowych, rozszerzyć zakres stosowania mechanizmu odwrotnego obciążenia na nowe grupy towarów lub usług. Rozwiązanie takie należy uznać za bardzo dobry sposób walki z wyłudzeniami w podatku VAT. Uprawnienia ministra ds. budżetu pozwalają, aby w relatywnie krótkim czasie reagować na sygnały wskazujące na to, że w danej branży zaczyna dochodzić do oszustw podatkowych, a tym samym w krótkim czasie objąć ją mechanizmem odwrotnego obciążenia, co spowoduje, że oszuści nie będą w stanie osiągać dużych korzyści z przestępstw gospodarczych na danych grupach towarów lub usług. Takie uregulowanie rozwiązuje największy problem w walce z oszustami – długotrwałość procedury legislacyjnej. Powolność ustawodawcy powoduje, że oszuści przenosząc się na daną branżę gospodarki, mają dużo czasu, aby czerpać korzyści z wyłudzenia podatku VAT, zanim dana grupa towarów lub usług zostanie objęta w drodze ustawy mechanizmem *reverse charge*. Natomiast możliwość rozszerzania katalogu przedmiotowego w drodze zarządzenia ministra skraca ten czas do minimum, pozwalając tym samym na momentalną reakcję w odniesieniu do zachowań oszustów podatkowych.

Fińskie rozwiązania dotyczące mechanizmu odwrotnego obciążenia podatkiem od wartości dodanej nie są odmienne od rozwiązań przyjętych w innych analizowanych państwach. Jednakże Finlandia może być wzorem pod względem ścisłości podatku VAT

w gronie państw należących do Unii Europejskiej. W tym skandynawskim państwie luka w podatku VAT jako różnica pomiędzy teoretycznymi należnymi wpływami z podatku VAT (VAT Total Tax Liability) a rzeczywistymi wpływami z tytułu poboru podatku VAT w roku 2013 wynosiła 4,1%, co jak już wcześniej wspomniano, stanowiło najlepszy wynik spośród wszystkich państw członkowskich Unii Europejskiej. W roku 2011 luka w podatku VAT wynosiła 14%, i był to wynik zbliżony do średniej unijnej, która w tamtym okresie wynosiła 18%. W ciągu dwóch lat postęp w tej kwestii był ogromny. Zmniejszenie luki w podatku VAT w Finlandii było jednym z największych spadków tego wskaźnika spośród członków Wspólnoty. Istotne jest pytanie jak duży wpływ na zmniejszenie luki mogło mieć stosowanie mechanizmu odwrotnego obciążenia podatkiem VAT? 1 kwietnia 2011 r. wprowadzono do fińskiej ustawy o VAT przepisy³⁵⁶ rozszerzające stosowanie mechanizmu odwrotnego obciążenia na transakcje dotyczące handlu przydziałami emisji gazów cieplarnianych we Wspólnocie zgodnie z definicją zawartą w artykule 3 dyrektywy 2003/87/WE Parlamentu Europejskiego i Rady, a także w stosunku do sprzedaży usług budowlanych. Niewątpliwie należy stwierdzić, że rozszerzenie katalogu przedmiotowego czynności objętych mechanizmem *reverse charge* o takie czynności jak usługi budowlane, mogło znacząco wpłynąć na zmniejszenie się luki w podatku od wartości dodanej. Kolejne rozszerzenie zakresu przedmiotowego mechanizmu odwrotnego obciążenia miało miejsce w 2015 r., objęte nim zostały transakcje dotyczące złomu i odpadów.

Z powyższego wynika, że stosowanie mechanizmu odwrotnego obciążenia może przyczynić się do wyższej ściągalności podatku VAT i zmniejszyć stopień wyłudzeń podatku od wartości dodanej. Stosowanie tego mechanizmu jest skuteczną bronią w walce z oszustami podatkowymi dokonującymi fikcyjnych transakcji objętych podatkiem od wartości dodanej. Jednocześnie należy stwierdzić, że państwa członkowskie w coraz większym stopniu korzystają z tego mechanizmu, rozszerzając go na kolejne grupy towarów i usług, co jest potwierdzeniem kolejnej tezy, że wprowadzanie tego mechanizmu jest niekończącą się walką z oszustami, którzy w wyniku zastosowania mechanizmu tam, gdzie pojawiają się oszustwa, przenoszą się na kolejną grupę towarów, w stosunku do której ten mechanizm nie jest jeszcze stosowany. Z tego też względu należy podkreślić, że bardzo istotną cechą jaka powinna towarzyszyć wprowadzaniu tego mechanizmu, jest szybkość i elastyczność działań władzy ustawodawczej. Inną możliwością jest udzielenie takich kompetencji władzy wykonawczej, które pozwolą na to, aby w szybkim tempie móc wprowadzać zmiany w katalogu

³⁵⁶ Ustawa z 16 lipca 2010 r. Laki arvonlisäverolain muuttamisesta, [EV 111/2010 vp — HE 41/2010 vp].

przedmiotowym czynności i towarów objętych tym mechanizmem, co może przyczynić się do zwiększenia efektywności stosowania tego mechanizmu, a także utrudni możliwość działania oszustów. Niezależnie jednak od tego należy podkreślić, że mechanizm odwrotnego obciążenia podatkiem od wartości dodanej stosowany we właściwy sposób w konkretnych branżach gospodarki, może przyczynić się do poprawy ściągalsności podatku VAT, a tym samym poprawić skuteczność działania administracji podatkowej.

IV. Ekonomiczne konsekwencje wprowadzenia w Polsce mechanizmu odwrotnego obciążenia podatkiem od towarów i usług

1. Uwagi ogólne

Tradycyjnie w literaturze przedmiotu wyróżniane są trzy funkcje, jakie mają za zadanie spełniać daniny publiczne. Są to funkcje: redystrybucyjna, stymulacyjna i fiskalna. Funkcja redystrybucyjna ma za zadanie umożliwić przy pomocy podatków podział dochodu narodowego między podatnikami a związkami publicznoprawnymi. Funkcja stymulacyjna polega na możliwości oddziaływania podatków na różnego rodzaju procesy czy zjawiska. Poprzez kształtowanie określonej polityki podatkowej można dążyć do określonych zachowań społecznych czy gospodarczych (np. pobudzać konsumpcję, zwiększać oszczędności). Jednakże najważniejszą spośród funkcji jest funkcja fiskalna. Funkcja ta sprowadza się do gromadzenia przez państwo oraz jednostki samorządu terytorialnego dochodów budżetowych z tytułu podatków. Zatem podstawową funkcją podatków jest dostarczanie do budżetów optymalnych wpływów. Jest to zasadniczo funkcja, która uzasadnia i warunkuje celowość wprowadzania poszczególnych podatków. W sytuacji gdy dany podatek nie spełnia funkcji fiskalnej, należy zastanowić się nad zasadnością jego funkcjonowania.³⁵⁷ Wpływy podatkowe stanowią zdecydowaną większość wpływów budżetowych zarówno państwa, jak i jednostek samorządowych. W odniesieniu do dochodów budżetu państwa podatki stanowią około 90 % (w 2017 r. stanowiły 89,9% dochodów

³⁵⁷ L. Etel (red.), *Prawo podatkowe...*, op. cit.

budżetowych ogółem)³⁵⁸ wpływów budżetowych, zaś wpływy z samego tylko podatku VAT wynoszą około 40% - 45%³⁵⁹ (43,8% w roku 2013³⁶⁰, 40,2% w roku 2016³⁶¹, 44,7% w roku 2017³⁶²).

Rozszerzony w 2013 r. mechanizm odwrotnego obciążenia podatkiem od towarów i usług miał na celu poprawę ściągальności podatków, a tym samym sprawić, aby lepiej realizowana była funkcja fiskalna podatku VAT. Poziom luki w podatku VAT drastycznie wzrastał, a jednocześnie brak było innych pomysłów na walkę z nieuczciwymi podatnikami, którzy dokonywali wyłudzeń podatkowych.

W chwili rozszerzenia zastosowania tego mechanizmu miał on wielu przeciwników, ale były też głosy sugerujące, że jest to prawidłowe rozwiązanie, które spowoduje zmniejszenie grupy przedsiębiorców, dla których jedynym właściwie przedmiotem prowadzonej działalności gospodarczej jest wyłudzenie zwrotów podatku VAT. Po kilku latach funkcjonowania tego rozwiązania możliwe jest jego ocenienie nie tylko przez pryzmat własnych odczuć, ale w sposób empiryczny na podstawie danych finansowych. Należy się zatem odnieść do danych dotyczących budżetu państwa, aby ocenić skutki nowych regulacji względem podmiotu, któremu miało służyć w pierwszej kolejności uszczelnienie systemu podatkowego. W drugiej kolejności należy ocenić wpływ regulacji względem podmiotów gospodarczych, które borykały się z problemami gospodarczymi ze względu na rozrost szarej strefy i nielegalną konkurencję. Aby móc wyciągnąć wnioski, konieczne było porównanie wyników firm z branży, gdzie wprowadzono mechanizm odwrotnego obciążenia. Taką branżą niewątpliwie jest branża stalowa, wyjątkowo dotknięta przez wyłudzenia i handel nielegalnym towarem. Dodatkowo w branży stalowej zdecydowana większość towarów objęta jest mechanizmem odwrotnego obciążenia. Tym samym można dokonać założenia, że

³⁵⁸ Sprawozdanie z wykonania budżetu państwa za okres od 1 stycznia do 31 grudnia 2017 r., https://www.mf.gov.pl/documents/764034/6401579/20180601_Omowienie+sprawozdania+za+2017+r.pdf [dostęp: 16.10.2018 r.].

³⁵⁹ Wyższe dochody podatkowe budżetu państwa w 2015 r. <http://ksiegowosc.infor.pl/wiadomosci/697799,Wyzsze-dochody-podatkowe-budzetu-panstwa-w-2015-r.html> [dostęp: 14.11.2016 r.].

³⁶⁰ *Ocena czy poprzez wprowadzenie od dnia 1 października 2013 r. odwróconego obciążenia VAT na niektóre wyroby stalowe ograniczono nadużycia w rozliczaniu podatku VAT w obrocie tymi towarami oraz czy warunki funkcjonowania przedsiębiorstw w branży objętej zmianami uległy poprawie*; CASE - Centrum Analiz Społeczno-Ekonomicznych, Warszawa 2015 r.

³⁶¹ Sprawozdanie z wykonania budżetu państwa za okres od 1 stycznia do 31 grudnia 2016 r., http://www.mf.gov.pl/documents/764034/6023712/20170531_Omowienie+sprawozdania+za+2016+r.pdf [dostęp: 02.06.2017 r.].

³⁶² Sprawozdanie z wykonania budżetu państwa za okres od 1 stycznia do 31 grudnia 2017 r., https://www.mf.gov.pl/documents/764034/6401579/20180601_Omowienie+sprawozdania+za+2017+r.pdf, [dostęp: 16.10.2018 r.].

w przypadku tej branży zastosowanie mechanizmu odwrotnego obciążenia miało realny wpływ na wynik tych firm. W przypadku firm, które handlują np. sprzętem komputerowym, nie sposób jest na podstawie dostępnych publicznie danych określić, jaka część przychodów lub zysków pochodzi z transakcji objętych mechanizmem odwrotnego obciążenia, a tym samym jak wprowadzenie tego mechanizmu przełożyło się na wyniki poszczególnych podmiotów gospodarczych.

8 marca 2018 r. Komisja Europejska przedstawiła sprawozdanie dla Rady i Parlamentu Europejskiego³⁶³. Dokonano w nim oceny skutków zastosowania środków opisanych w art. 199a oraz 199b dyrektywy 2006/112/WE. A zatem dokonano *de facto* oceny skuteczności stosowania mechanizmu odwrotnego obciążenia podatkiem VAT transakcji krajowych. Ocena ta opierała się w głównej mierze na opiniach przedstawionych przez państwa członkowskie, w oparciu o opinie zainteresowanych stron, tj. ekspertów oraz przedsiębiorców. Tym samym ocena nie opiera się bezpośrednio na danych ekonomicznych lecz na opinii innych podmiotów.

W sprawozdaniu podniesiono, że większość państw wskazało, iż wprowadzenie mechanizmu odwrotnego obciążenia w poszczególnych sektorach, pozwoliło na znaczące ograniczenie oszustw typu „znikający podatek”. Jednocześnie część państw zauważyła, że mechanizm odwrotnego obciążenia nie jest całkowicie odporny na oszustwa, bowiem nie zapobiega innym metodom wyłudzenia podatku VAT. Część zainteresowanych podmiotów stwierdziła, że mechanizm jest skuteczny jako krótkoterminowe rozwiązanie, ale nie jako rozwiązanie długoterminowe. Zarówno państwa członkowskie jak i zainteresowane strony uznały, że wprowadzenie mechanizmu odwrotnego obciążenia było konieczne do tego by ograniczyć zakres pojawiających się oszustw podatkowych na gruncie podatku VAT. W Sprawozdaniu odniesiono się również do kwestii przenoszalności oszustw na inne sektory gospodarki. W tym zakresie stanowiska są podzielone. Część państw nie odnotowała takiego zjawiska, część natomiast uważa że jest to powszechnie występujące zdarzenie. W sprawozdaniu wspomniano również o kwestii proporcjonalności tego nadzwyczajnego środka. Większość państw członkowskich uznała, że wprowadzenie mechanizmu odwrotnego obciążenia wiązało się z kosztami głównie po stronie przedsiębiorców, jednakże wszystkie państwa uznały, że koszty związane z wprowadzeniem tego mechanizmu zostały zrównoważone korzyściami płynącymi z wprowadzenia tego rozwiązania.³⁶⁴

³⁶³ Sprawozdanie Komisji dla Rady i Parlamentu Europejskiego na temat skutków art. 199a i 199b..., op. cit.

³⁶⁴ *Ibidem*.

2. Ekonomiczne skutki wprowadzenia mechanizmu odwrotnego obciążenia podatkiem od towarów i usług w sektorze finansów publicznych

Omawiając problematykę mechanizmu odwrotnego obciążenia podatkiem od towarów i usług, należy zbadać, czy ta forma opodatkowania transakcji spełnia swoją podstawową funkcję, czyli czy zwiększa skuteczność poboru podatku? W dyskusji publicznej, o czym będzie mowa w dalszej części niniejszego rozdziału, wielokrotnie podnoszono argument, że mechanizm odwrotnego obciążenia nie spełnia funkcji fiskalnej, a co za tym idzie -należy go zlikwidować. Przedstawione zostaną także hipotetyczne wyliczenia, które podważają tę opinie. Niewątpliwie dla dodatkowego udowodnienia hipotezy, zgodnie z którą mechanizm *reverse charge* służy poprawie ściągalności podatku VAT, należy odwołać się do danych empirycznych, udostępnianych przez Ministerstwo Finansów, wynikających z realizacji budżetu, a także danych wynikających z wpływów podatkowych do budżetu za lata, w których funkcjonował w szerszym stopniu mechanizm odwrotnego obciążenia podatkiem VAT, w odniesieniu do lat, kiedy mechanizm ten nie był stosowany. W tym przypadku należy odnieść się do danych z lat przed funkcjonowaniem mechanizmu odwrotnego obciążenia, tj. lat 2010-2013, a także danych dostępnych od roku 2013, kiedy to w październiku 2013 roku rozszerzony został katalog towarów objętych mechanizmem odwrotnego obciążenia podatkiem VAT.

W pierwszej kolejności, aby określić skuteczność poszczególnych rozwiązań podatkowych, należy ustalić, jak rozwiązania te wpływają na poziom luki podatkowej. Przez lukę podatkową należy rozumieć różnicę pomiędzy wpływami z podatków, które teoretycznie powinny zostać wpłacone, a kwotą wpływów faktycznie uzyskanych³⁶⁵.

Na lukę podatkową mogą wpływać różnorakie czynniki, pośród których można wyróżnić takie, jak:

- stosowanie przez podatników legalnej optymalizacji podatkowej, mającej służyć obniżeniu wysokości zobowiązań podatkowych;
- zawłość rozwiązań podatkowych wiążąca się z samoopodatkowaniem podatników;
- błędy samowymiaru podatku niezauważone przez organy podatkowe;

³⁶⁵ Raport *Luka podatkowa w VAT jak to zwalczać*, PricewaterhouseCoopers Sp. z o.o., Warszawa 2014, s. 4.

- podatek od towarów i usług nieodprowadzony w związku z upadłością podatników;
- niewydajność aparatu skarbowego przy dokonywaniu kontroli i poboru podatków.³⁶⁶

Dodatkowo należy w tym miejscu zauważyć, że wpływ na lukę podatkową może mieć szara strefa, a zatem działalność niezarejestrowana, odbywająca się nielegalnie w sposób nieujawniony, prowadzona w taki sposób w celu uchylecia się od opodatkowania, albo oszustwa podatkowe, czyli działalność polegająca na popełnianiu przestępstw karnych skarbowych, skierowana na czerpanie korzyści majątkowych przez nadużywanie elementów konstrukcyjnych poszczególnych podatków.³⁶⁷

Dla celów niniejszej pracy kluczowe znaczenie ma druga z wymienionych powyżej przyczyn istnienia luki w podatku VAT, a zatem luki wynikającej z celowych działań nieuczciwych podatników, polegających na nadużywaniu niedoskonałości funkcjonującego prawa podatkowego i popełnianiu przestępstw podatkowych wynikających z nadużywania elementów konstrukcyjnych podatków. Jednym z procedurów przestępczych polegających na nadużywaniu rozwiązań prawnych są prezentowane we wcześniejszych rozdziałach pracy transakcje karuzelowe. Jak już wskazano, do zwalczania tego właśnie rodzaju przestępstw podatkowych znalazł zastosowanie mechanizm odwrotnego opodatkowania.

Aby w pełni dostrzec wpływ mechanizmu odwrotnego obciążenia na ściągalność podatku VAT, konieczne staje się odniesienie do lat, kiedy mechanizm odwrotnego obciążenia funkcjonował wyłącznie „szczętkowo” (mechanizm ten, jak już wskazano, funkcjonował wcześniej, wyłącznie w zakresie obrotu złodem).

Problemem w tego rodzaju odniesieniu się do poziomu luki podatkowej jest metodologia jej liczenia. Należy bowiem mieć na uwadze to, że jest to próba policzenia w tym przypadku czegoś, co nie jest ujmowane w żadnych statystykach. Poziom luki jest przypuszczalnym poziomem wyliczonym w oparciu o inne dane statystyczne, które pozwalają na wyliczenie poziomu luki w pewnym przybliżeniu. Kłopotliwe jest odnoszenie w stosunku do siebie danych z różnych opracowań z tego względu, że poszczególni badacze przyjmują inną metodologię, opierają się na różnych danych statystycznych, przez co wynik, jaki otrzymują, nie jest tożsamy z wynikami prezentowanymi przez innych badających. W niniejszej pracy przyjęto, że najważniejsze są dane prezentowane w raportach sporządzanych

³⁶⁶ *Ibidem.*, s. 4.

³⁶⁷ *Ibidem.*, s. 5.

na zlecenia instytucji unijnych³⁶⁸. Są to dane pochodzące z badań, które wg takich samych zasad przeprowadzane są we wszystkich państwach członkowskich Unii Europejskiej, przez co są niezwykle istotne w sytuacji, kiedy celem jest porównanie wielu państw.

W ostatnich dziesięciu latach luka w podatku VAT w Polsce wzrosła i jest obecnie powyżej średniej spośród krajów należących do Unii Europejskiej, co wskazano w poprzednich rozdziałach. W 2005 r. luka w podatku VAT jako procent możliwych wpływów z podatku VAT wynosiła zaledwie 9%³⁶⁹, jednak w kolejnych latach poziom ten szybko wzrastał i w roku 2010 wyniósł 18%. Warto jeszcze raz wskazać, że na poziom ten nie składają się wyłącznie nadużycia prawa i przestępstwa, ale przede wszystkim działalność nierejestrowana. W roku 2011 poziom luki według ww. raportu CASE wyniósł 19 procent, natomiast w 2012 r. luka wzrosła aż do 25%.³⁷⁰

W tym miejscu należy odnieść się również do danych wynikających z innych badań niż prezentowanych powyżej. Niewątpliwie istotne w całej dyskusji na temat luki w podatku VAT mogą być dane wypływające z badań dr. Dariusza Ćwikowskiego³⁷¹. Dokonał on analizy danych prezentowanych przez Główny Urząd Statystyczny³⁷², zaś na podstawie tych danych kontynuował wyliczenia w celu określenia tego, jaki udział w luce podatkowej w podatku VAT wynika z istnienia szarej strefy. Następnie w oparciu o dane dotyczących obrotów w handlu zagranicznym³⁷³ dokonał estymacji tego, jaki może być poziom fikcyjnych transakcji transgranicznych. Posłużył się przy tym uproszczeniem, które w rezultacie może w dużym stopniu zaburzać prawidłowość dokonanych wyliczeń. Mianowicie w latach 2010-2013 nastąpił skokowy wzrost wywozu towarów za granicę. O ile przed 2010 rokiem poziom eksportu (rozumianego także jako wywóz do innych państw UE) do PKB oscylował wokół 40%-45%, w roku 2010 poziom ten wyniósł 46,3%, w kolejnym roku wzrósł o 3,1 punktu procentowego, a w roku 2012 wyniósł 52,2%. Tak duży wzrost mógł być spowodowany

³⁶⁸ Study to quantify and analyse the VAT Gap in the EU Member States. 2015 Report; http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/publications/studies/vat_gap2013.pdf; [dostęp: 22.03.2016 r.]; Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2016 Final Report, https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/2016-09_vat-gap-report_final.pdf, [dostęp: 22.06.2017 r.].

³⁶⁹ *Raport z 2012 r. Aktualizujący badanie mające na celu kwantyfikację i analizę luki VAT w 27 państwach Członkowskich UE*, Centrum Badań Społecznych i Ekonomicznych (CASE); CASE Network Reports No. 120; s. 45.

³⁷⁰ *Ibidem*, s. 45.

³⁷¹ D. Ćwikowski, Luka podatkowa w vat w Polsce w latach 2010-2013, <http://www.spsrp.org.pl/2016/03/07/luka-podatkowa-w-vat-w-polsce-w-latach-2010-2013/>; [dostęp: 27.11.2016 r.].

³⁷² Dane opublikowane [w:] *Rachunki narodowe według sektorów i podsektorów instytucjonalnych w latach 2009-2012*.

³⁷³ *Roczne wskaźniki makroekonomiczne*, GUS, http://www.stat.gov.pl/gus/wskaźniki_makroekon_PLK_HTML.htm, [dostęp: 30.06.2015 r.].

wykorzystaniem transakcji karuzelowych, które sztucznie zawyżały poziom polskiego eksportu. W 2013 roku poziom eksportu sięgnął poziomu 53,9% w stosunku do całego PKB. W swoich badaniach dr Ćwikowski dokonał uproszczenia, a mianowicie przyjął, że poziom polskiego eksportu nie mógł rzeczywiście wzrosnąć tak dynamicznie. Wyliczając poziom luki w podatku VAT, dokonał założenia, że poziom eksportu pozostałby na najwyższym poziomie sprzed 2010 r., tj. na poziomie z 2007 r., który wyniósł 44,2%. Przy takim założeniu wyliczył on, jaki byłby poziom eksportu w przeliczeniu na złotówki i jaka jest różnica pomiędzy tak wyliczonym poziomem eksportu a poziomem eksportu prezentowanym w oficjalnych statystykach. Przyjął jednocześnie, że tak wyliczona różnica jest wartością fikcyjnego eksportu, a zatem poziomem luki podatku VAT wynikającej z transakcji karuzelowych.

Tabela 6. Szacowana wartość fikcyjnego eksportu oraz wyludzeń podatku VAT w latach 2010-2013 w mld zł

Lata	2010	2011	2012	2013
PKB (bez szarej strefy) w mld zł	1 255,80	1 357,10	1 394,20	1 422,40
Eksport w mld zł	581,7	670,2	728	766,3
Relacja eksportu do PKB w %	46,3	49,4	52,2	53,9
Wartość eksportu przy wskaźniku 44,2 % z 2007 r. w mld zł	554,7	599,4	615,8	628,2
Fikcyjny eksport w mld zł	27	70,7	112,2	138,1
Wartość utraconych wpływów z podatku VAT od fikcyjnego eksportu w mld zł	5,9	16,3	25,8	31,8

Źródło: D. Ćwikowski, Luka podatkowa w vat w Polsce w latach 2010-2013, <http://www.spsrp.org.pl/2016/03/07/luka-podatkowa-w-vat-w-polsce-w-latach-2010-2013/>; [dostęp: 27.11.2016 r.].

Takie ujęcie powyżej analizowanego zagadnienia należy jednakże uznać za nieco spłaszczone. W modelu zbudowanym przez dr Ćwikowskiego przyjęto, że właściwym poziomem eksportu jest poziom z 2007 r. Wedle takiego założenia przez kolejne lata polski eksport nie ulegał realnemu zwiększeniu, a występował wyłącznie fikcyjny wzrost eksportu wykazywany wyłącznie w dokumentach i statystykach. Ze względu na powyższe należy

uznać (co zresztą zauważył dr Dariusz Ćwikowski³⁷⁴), że przedstawione wyliczenia nie mogą zostać uznane za dane prezentujące dokładny poziom fikcyjnych transakcji transgranicznych, a stanowią raczej wskazówkę, że kwoty utraconych korzyści podatkowych wynikających z fikcyjnych transakcji są ogromne i mają istotne znaczenie dla budżetu państwa ze względu na swoją wysokość, bowiem mogą sięgać około 12% dochodów budżetowych z tytułu podatków, a zarazem około 25% wpływów z tytułu podatku od towarów i usług.

W celu złagodzenia obrazu sytuacji przedstawionej przez dr Ćwikowskiego w wynikach jego badań, celowe jest przyjęcie założenia, że niezależnie od fikcyjnego eksportu, poziom eksportu w polskiej gospodarce doznawał realnego wzrostu. Poniżej przyjęte zostało założenie, że wzrost realnego eksportu wynosił 50% wzrostu odnotowywanego w oficjalnych statystykach. Przyjęty poziom jest hipotetyczny ze względu na brak możliwości określenia realnego wzrostu w oparciu o jakiegokolwiek statystyki. W taki sposób uzyskano zaprezentowane poniżej dane.

Tabela 7. Szacowana wartość fikcyjnego eksportu oraz wyludzeń podatku VAT w latach 2010-2013 w mld zł, po urealnieniu wzrostu eksportu.

Lata	2010	2011	2012	2013
PKB (bez szarej strefy) w mld zł	1 255,80	1 357,10	1 394,20	1 422,40
Eksport w mld zł	581,7	670,2	728	766,3
Relacja eksportu do PKB w %	46,3%	49,4%	52,2%	53,9%
Wartość eksportu w % (hipotetyczny poziom powiększany co roku o 50% podawanego w oficjalnych danych)	44,6%	45,1%	46,5%	47,3%
Wartość eksportu w mld zł	560,09	612,05	648,30	672,80
Fikcyjny eksport w mld zł	21,61	58,15	79,70	93,50
Wartość utraconych wpływów z podatku VAT od fikcyjnego eksportu w mld zł	4,97	13,37	18,33	21,51

Źródło: Opracowanie własne.

W powyższej symulacji przyjęto uproszczenie, zgodnie z którym połowa wzrostu eksportu jest wynikiem fikcyjnych działań przedsiębiorców, które narażają na straty budżet

³⁷⁴ D. Ćwikowski, *Luka podatkowa...*, op. cit.

państwa. Jednakże nawet takie urealnienie wyników nie jest pozbawione błędów metodologicznych przy wyliczaniu luki w podatku VAT. Problem tkwi w podawanej przez Dariusza Ćwikowskiego kwocie bazowej PKB bez szarej strefy, w której znajdują się przecież puste faktury zwiększające sztucznie poziom PKB, od którego później liczony jest poziom fikcyjnego eksportu, który także wynika z wystawiania przez przedsiębiorców pustych faktur. Wynika z tego, że w metodzie Dariusza Ćwikowskiego liczona jest kwota podatku VAT wynikająca z pustych faktur, przez odniesienie do PKB, na które składają się także te puste faktury. Można zatem stwierdzić, że wyliczenia zawierają błąd na samym początku tworzenia modelu, polegający na założeniu, iż poziom PKB jest zależny od wartości eksportu. Gdyby wartość eksportu była niższa, wówczas także PKB powinien być niższy. Jest to niejako odwoływanie się do wartości, która na samym początku jest nieprawdziwa.

Dodatkowo, aby dogłębniej przeanalizować skalę utraconych korzyści, stosując podobne metody, przeanalizowano poziom utraconych korzyści przy założeniu, że realny eksport wzrastał w takim samym tempie jak PKB kraju w tym samym okresie. Wzrost produktu krajowego brutto w Polsce wynosił w roku 2010 - 3,9%, w roku 2011 - 4,5%, w 2012 - 2,0%, natomiast w 2013 - 1,6%³⁷⁵. Poniżej przedstawiono wyliczenia w oparciu o te założenia.

Tabela 8. Szacowana wartość fikcyjnego eksportu oraz wyludzeń podatku VAT w latach 2010-2013 w mld zł, po urealnieniu wzrostu eksportu o wartość wzrostu polskiego PKB.

Lata	2010	2011	2012	2013
PKB (bez szarej strefy) w mld zł	1 255,80	1 357,10	1 394,20	1 422,40
Eksport w mld zł	581,7	670,2	728	766,3
Relacja eksportu do PKB w %	46,3	49,4	52,2	53,9
Wartość eksportu w % (hipotetyczna)	45,9%	48,0%	48,9%	49,7%
Wartość eksportu w mld zł	576,66	651,41	681,76	706,93
Fikcyjny eksport w mld zł	5,04	18,79	46,24	59,37
Wartość utraconych wpływów z podatku VAT od fikcyjnego eksportu w mld zł	1,16	4,32	10,63	13,65

Źródło: Opracowanie własne.

³⁷⁵ Wzrost gospodarczy w Polsce na tle innych krajów Unii Europejskiej, <https://rynekpracy.pl/artykuly/wzrost-gospodarczy-w-polsce-na-tle-innych-krajow-unii-europejskiej>, [dostęp: 04.06.2017 r.].

Na podstawie powyższych wyliczeń można stwierdzić, że poziom fikcyjnego eksportu przy założeniu, że wzrost poziomu eksportu jest taki sam jak wzrost PKB, jest kilkakrotnie niższy niż w wyliczeniach dr. Ćwikowskiego. W roku 2010 poziom ten jest czterokrotnie niższy, a w roku 2013 jest niemal trzykrotnie niższy.

Aby stwierdzić, czy tak przeprowadzone badania są miarodajne, należy w pierwszej kolejności wyliczyć, za jak dużą część luki podatkowej odpowiada fikcyjna wewnątrzspółnotowa dostawa towarów przy tak przeprowadzonej analizie. Dla porównania przyjęto dane publikowane przez Ministerstwo Finansów³⁷⁶ dotyczące wpływów podatkowych w poszczególnych latach.

Tabela 9. Luka podatkowa w podatku VAT wynikająca z fikcyjnych transakcji transgranicznych w latach 2010-2013 (w mln zł), przy uwzględnieniu danych z Tabeli 7.

	2010	2011	2012	2013
Wysokość wpływów podatkowych z tytułu VAT	107 879	120 832	120 001	113 412
Wartość utraconych wpływów z podatku VAT od fikcyjnego eksportu w mld zł	4 970	13 370	18 330	21 510
Luka podatkowa wynikająca z fikcyjnego eksportu	4,40%	9,96%	13,25%	15,94%

Źródło: opracowanie własne w oparciu o dane dostępne na stronie Ministerstwa Finansów.

Powyższe dane należy odnieść do danych, które we wcześniejszych rozdziałach służyły do określania wysokości luki w podatku VAT w poszczególnych państwach.

Tabela 10. Luka w podatku VAT jako procent teoretycznych możliwych wpływów z tytułu podatku VAT w Polsce w poszczególnych latach.

	2010	2011	2012	2013
Luka w podatku VAT jako procent teoretycznych możliwych wpływów z tytułu podatku VAT	21%	21%	26%	25%

Źródło: Raport Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2016 Final Report TAXUD/2015/CC/131; https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/2016-09_vat-gap-report_final.pdf; [dostęp: 25.04.2017 r.].

³⁷⁶ Strona internetowa Ministerstwa Finansów: <http://www.finanse.mf.gov.pl/budzet-panstwa/wplywy-budzetowe>, [dostęp: 25.04.2017 r.].

Na podstawie przedstawionych powyżej informacji można zauważyć, że wyliczenia wykonane na potrzeby niniejszej pracy są spójne z wyliczeniami prezentowanymi w międzynarodowych raportach, tj. wskaźnik luki podatkowej wynikający z fikcyjnych transakcji transgranicznych nie jest sprzeczny z danymi prezentowanymi w innych opracowaniach. Wyższa luka w podatku VAT prezentowana w międzynarodowych raportach³⁷⁷ jest wynikiem tego, że ujmowane są tam także inne czynniki wpływające na powstawanie luki, nie tylko fikcyjne transakcje transgraniczne.

W tym miejscu należy zauważyć, że przedstawione w powyższej tabeli dane dotyczące luki podatkowej pochodzą z raportu z 2016 r. Jednakże dane zawarte we wcześniejszych raportach znacznie odbiegają od danych zaprezentowanych w roku 2016. Z raportu opublikowanego w roku 2013³⁷⁸ wynika, że luka w podatku VAT jako procent teoretycznych możliwych wpływów z tytułu podatku VAT w Polsce w roku 2010 wynosiła 12%, zaś w roku 2011 wyniosła 15%. A zatem dane prezentowane w raporcie z 2016 r. odbiegają znacznie od danych z wcześniejszego raportu. Różnica w roku 2010 wynosi 9 punktów procentowych, zaś różnica w roku 2011 6 punktów procentowych. W raporcie z roku 2015³⁷⁹ dane dotyczące roku 2012 wskazują na lukę w podatku VAT jako procent teoretycznych możliwych wpływów z tytułu podatku VAT w Polsce w wysokości 25,3%, zaś w roku 2013 wg powyższego raportu luka VAT wyniosła w Polsce 26,7%. Zatem dane zawarte w raportach z 2015 r. i 2016 r. są niemal spójne.

W tym miejscu należy zauważyć, że niezależnie od źródła, z jakiego pochodzą dane dotyczące szarej strefy, a także strat budżetu państwa z tytułu fikcyjnego eksportu, są to dane szacunkowe opierające się na modelach ekonomicznych, które nie są pozbawione błędów i powodują niedokładność wyliczeń już na samym początku. Dodatkowo, jak już wcześniej wskazano, wielkość oficjalnego PKB określa się na podstawie danych zbieranych przez Główny Urząd Statystyczny, w których podmioty przysyłające swoje sprawozdania ujmują puste faktury dokumentujące fikcyjne transakcje krajowe, a także fikcyjne wewnątrzspółnotowe dostawy towarów. A zatem należy uznać, że dane prezentowane we wszystkich opracowaniach nigdy nie są bezbłędne i w pełni precyzyjne. Dobrze obrazuje to przykład przytoczonych powyżej raportów wykonywanych na potrzeby tej samej instytucji,

³⁷⁷ Raport Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2016 Final Report TAXUD/2015/CC/131; https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/2016-09_vat-gap-report_final.pdf; [dostęp: 25.04.2017 r.].

³⁷⁸ Study to quantify and analyse the VAT Gap in the EU-27 Member States. Final Report..., op. cit.

³⁷⁹ Study to quantify and analyse the VAT Gap in the EU Member States. 2015 Report..., op. cit.

tymi samymi metodami badawczymi, gdzie wartość wyliczeń dotyczących tych samych lat uległa zmianie na przestrzeni 3 lat.

W październiku 2013 roku zmiana w zakresie katalogu towarów objętych mechanizmem *reverse charge* spowodowała, że baza podmiotowa podatników objętych tą formą opodatkowania znacznie wzrosła. Do października 2013 r. opodatkowany podatkiem VAT na zasadzie mechanizmu odwrotnego obciążenia był tylko obrót złomem. Dopiero rozszerzenie katalogu towarów wpłynęło na rozpowszechnienie tego mechanizmu, a tym samym ilość transakcji realizowanych z zastosowaniem tego rozwiązania znacznie wzrosła. Aby zbadać wpływ stosowania tego mechanizmu na kondycję budżetu, konieczne staje się odniesienie do danych dotyczących branży stalowej, która właśnie od 2013 r. została niemal w całości objęta mechanizmem *reverse charge*. O tym, jakie towary zostały objęte tym mechanizmem była już mowa w poprzednich rozdziałach.

Przed październikiem 2013 r. branża stalowa borykała się z problemem fikcyjnych transakcji transgranicznych dotyczących wyrobów metalowych, przy czym największym problemem były transakcje karuzelowe na rynku prętów zbrojeniowych, gdzie w wyniku tych transakcji na rynek trafiały towary z szarej strefy, towary, które fikcyjnie zostały wywiezione do innych państw Unii Europejskiej. Pręty zbrojeniowe były towarem, który świetnie nadawał się do tego rodzaju fikcyjnych transakcji ze względu na późniejsze wykorzystanie tychże prętów w procesie budowy, gdzie trudno jest w jakikolwiek sposób udowodnić, jaka ilość prętów została wykorzystana do budowy budynku czy budowli. O tym, jak duża była skala wyłudzeń w tym sektorze gospodarki, może świadczyć wzrost jawnego zużycia prętów zbrojeniowych w czwartym kwartale 2013 r., gdy w odniesieniu do tej branży podjęto pierwsze realne kroki zmierzające do zmniejszenia skali wyłudzeń. Roczna dynamika zużycia jawnego prętów zbrojeniowych w czwartym kwartale 2013 r. sięgnęła aż 187,6% r/r. Krajowy przemysł hutniczy uruchomił dodatkową produkcję oraz przekierował na rynek krajowy część produkcji dotychczas eksportowanej.³⁸⁰

Tak istotna zmiana wywarła też duży wpływ na sektor finansów publicznych. Początkowo trudno było jednoznacznie określić, jaki wpływ na budżet będzie miało zastosowanie tego mechanizmu. Wśród ekspertów zajmujących się problematyką podatku VAT można było zaobserwować znaczą rozbieżność poglądów. Część ekspertów, m.in. Tomasz Michalik, wypowiadała się za wprowadzeniem tego rozwiązania, argumentując, że

³⁸⁰ *Analiza wpływu zmian administracyjnych na wielkość szarej strefy na rynku prętów zbrojeniowych i sytuację sektora finansów publicznych. Raport*, Ernst and Young, Warszawa 2014.

jest to jedna z najlepszych metod do walki z wyłudzeniami podatku VAT (spośród tych, które dotychczas stosowano)³⁸¹. Jednocześnie część ekspertów, pośród których był współtwórca polskiego systemu VAT prof. Witold Modzelewski, uważała, że rozwiązanie to służy tylko pewnej grupie podmiotów, które będą osiągały jeszcze wyższe niż dotychczas korzyści³⁸². O tym, kto ma rację, nie dało się rozstrzygnąć w momencie wprowadzania tego mechanizmu. Konieczny był czas, by zastosowane rozwiązania mogły zadziałać i dać pierwsze efekty. Po upływie dwóch lat od wprowadzenia tego rozwiązania Ministerstwo Finansów postanowiło zlecić wykonanie raportu³⁸³, który zobrazowałby sytuację po wprowadzeniu mechanizmu odwrotnego obciążenia podatkiem VAT.

Sporządzający raport zauważyli, że dla budżetu największe znaczenie ma to, czy wprowadzenie mechanizmu odwrotnego obciążenia w rzeczywistości przyczyni się do zlikwidowania wyłudzeń podatku VAT przy zastosowaniu transakcji karuzelowych w branżach, w których to rozwiązanie znajdzie zastosowanie. Istotne zdaniem dokonujących analizy jest to, czy zastosowanie mechanizmu odwrotnego obciążenia w jednej branży spowoduje przeniesienie się oszustów na inne branże. Twórcy raportu zwrócili także uwagę na ryzyko przesunięcia się momentu osiągnięcia przez budżet wpływów budżetowych z tytułu VAT w sytuacji zastosowania mechanizmu odwrotnego obciążenia podatkiem od towarów i usług. W raporcie poświęcono także miejsce problematyce występowania nadużyć po wprowadzeniu mechanizmu *reverse charge*.

W odniesieniu do pierwszego z powyższych zagadnień będących istotnym z punktu widzenia budżetu państwa w raporcie stwierdzono, że mechanizm odwrotnego obciążenia podatkiem VAT przyczynił się do zmniejszenia skali wyłudzeń podatku VAT, natomiast wysokość korzyści podatkowych z tytułu zmniejszenia obrotu towarami stalowymi w procedurze transakcji karuzelowych wynosi ok. 537 mln zł. Jednocześnie w dalszej części raportu zauważono, że oszuści przenieśli część swojej przestępczej działalności na inne grupy

³⁸¹ Michalik: Centralna baza faktur i odwrócony VAT - receptami na lukę podatkową, Gazeta Prawna.pl, <https://podatki.gazetaprawna.pl/artykuly/902289,luka-podatkowa-centralna-baza-faktur-odwrocony-vat.html>, [dostęp: 27.12.2018 r.].

³⁸² M.in.: Prof. Modzelewski: Odwrotne obciążenie jest sukcesem lobbystów, bo tu nikt nic nie płaci do budżetu, <http://podatki.gazetaprawna.pl/artykuly/904028,modzelewski-odwrotne-obciazenie-sukces-lobbystow-budzet-vat.html> [dostęp: 29.12.2016]; W. Modzelewski, Odwrotne obciążenie – patologia VAT, <http://ksiegowosc.infor.pl/podatki/vat/rozliczenia-vat/740611,Odwrotne-obciazenie-patologia-VAT.html> [dostęp 29.12.2016 r.]; W. Modzelewski, „Odwrotne obciążenie” jest ukrytą formą stawki 0%, Instytut Studiów Podatkowych Modzelewski i Wspólnicy, http://isp-modzelewski.pl/images/pliki/media/onet_biznes_10032015.pdf, [dostęp 29.12.2016 r.]; W. Modzelewski, Odwrotne obciążenie przyczyną patologizacji podatku od towarów i usług, „Doradztwo Podatkowe” 2013, nr 2.

³⁸³ *Ocena czy poprzez wprowadzenie od dnia 1 października 2013 r. odwróconego obciążenia VAT...*, op .cit.

towarowe. Jednakże nie doszło do przeniesienia przestępstw na inne towary w pełnym zakresie. W toku przeprowadzonych badań przeanalizowano statystyki wewnątrzwspólnotowego przywozu produktów, które objęte zostały w 2015 r. mechanizmem odwrotnego obciążenia, tj. elektronikę użytkową i złoto. W analizach uwzględniono także paliwa oraz metalowe elementy konstrukcyjne (*de facto* lekko przetworzone wyroby salowe), które nie są objęte odwrotnym obciążeniem. W wyniku badań stwierdzono, że w zdecydowanej większości grup towarów nastąpił wzrost różnic w rejestrowanym imporcie (różnic pomiędzy zgłoszoną do systemu INTRASTAT ilością wwożonych do kraju towarów a ilością wywożonych towarów). W kategorii elektroniki użytkowej rozbieżności w ciągu roku wzrosły o około 135 mln zł, w kategorii złota – o 25 mln zł, w kategorii paliw – o 210 mln zł, natomiast w kategorii metalowych elementów konstrukcyjnych o 132 mln zł. W konsekwencji stwierdzono, że przestępstwa karuzelowe mogły skutkować wyłudzeniem w przybliżeniu 113 mln zł. Można wnioskować, że główną przyczyną zmiany ilości i wielkości wyłudzeń podatku VAT, w odniesieniu do innych towarów niż stal, były wprowadzone zmiany regulacyjne w zakresie podatku VAT i objęcie branży stalowej mechanizmem odwrotnego obciążenia podatkiem VAT. W okresach poprzedzających wprowadzenie tego rozwiązania nie obserwowano wzrostu skali rozbieżności.³⁸⁴

W odniesieniu do zagadnienia dotyczącego ryzyka przesunięcia momentu osiągnięcia przez budżet wpływów budżetowych z tytułu VAT w sytuacji zastosowania mechanizmu odwrotnego obciążenia podatkiem od towarów i usług, należy uznać, że sytuacja taka ma miejsce. W raporcie nie określono, jak duże może być to przesunięcie w czasie, a także nie zostało wskazane, jak duże może mieć to znaczenie dla budżetu. W raporcie dokonano analizy przepływu pieniędzy w przypadku różnie opodatkowanych transakcji. Podobna analiza miała miejsce we wcześniejszych rozdziałach niniejszej pracy, wobec czego nie będzie ona w tym miejscu ponownie przeprowadzana. Jednakże należy zauważyć, że przesunięcie w czasie wpływu pieniędzy z podatku VAT jest ściśle skorelowane z charakterystyką poszczególnych branż. W przypadku stosowania mechanizmu odwrotnego obciążenia podatkiem VAT wpłata podatku na rzecz budżetu państwa ma co do zasady miejsce dopiero w chwili, kiedy towar dostarczany jest ostatecznemu nabywcy, tj. konsumentowi. W związku z tym okres pomiędzy sprzedażą towarów objętych odwrotnym obciążeniem a sprzedażą gotowego wyrobu wytworzonego z wykorzystaniem tego towaru jest okresem, kiedy państwo nie otrzymuje żadnych korzyści z tytułu sprzedaży towaru

³⁸⁴ *Ibidem*, s. 70.

objętego mechanizmem *reverse charge*. Ze względu na powyższe duże znaczenie ma w tym przypadku długość procesu inwestycyjnego. W przypadku np. sprzedaży elektroniki objętej mechanizmem odwrotnego obciążenia nie mamy do czynienia z długim procesem inwestycyjnym. Będzie to co do zasady czas, jaki upłynie pomiędzy sprzedażą towaru przez producenta lub dystrybutora do hurtownika, następnie do sklepu i ze sklepu do konsumenta. Jednakże są branże, gdzie proces ten jest znacznie dłuższy, jak np. w przypadku branży budowlanej, gdzie pomiędzy sprzedażą prętów zbrojeniowych a sprzedażą gotowego budynku lub lokalu upływa zazwyczaj długi okres czasu, przeciętnie około 1,5 roku.

Kolejnym aspektem mającym wpływ na ocenę mechanizmu odwrotnego obciążenia była możliwość występowania nadużyć w podatku VAT po wprowadzeniu rzeczonoego mechanizmu. W wyniku przeprowadzonych analiz okazało się, że wprowadzenie tego mechanizmu może rodzić powstawanie nadużyć w odniesieniu do towarów objętych tym mechanizmem. Chodzi o nadużycia wskazane już w niniejszej pracy w poprzednich rozdziałach, tj. o sytuację, w której nabywającym był rolnik ryczałtowy, w odniesieniu do którego wcześniej znajdował zastosowanie mechanizm odwrotnego obciążenia podatkiem VAT. Jednakże ta specyficzna grupa podatników często nieświadoma spoczywających na nich obowiązków, nigdy nie rozliczała podatku VAT od zakupionych towarów wymienionych w załączniku nr 11 do ustawy VAT. Zaznaczenia jednakże wymaga, iż sytuacja dotycząca rolników ryczałtowych nie może mieć już miejsca wskutek nowelizacji z roku 2015, kiedy zostali oni wyłączeni z grupy podmiotów, w odniesieniu do których zastosowanie znajduje ten mechanizm.

Istotnym problemem, który może narażać budżet na straty jest ewentualność podszywania się przez kupujących towary objęte mechanizmem odwrotnego obciążenia pod przedsiębiorców. W takiej sytuacji sprzedawca towarów nie jest w stanie jednoznacznie ustalić tożsamości osoby kupującej towary. Niejednokrotnie możemy mieć do czynienia z sytuacją, w której pracownik kupuje towary, podając numer identyfikacji podatkowej swojego pracodawcy. Taka sytuacja nie budzi żadnych kontrowersji, dlatego też sprzedawcy nie zwracają się do kupującego z prośbą o przedstawienie dokumentów, które potwierdzałyby rzeczywiste zatrudnienie kupującego w podmiocie, na rzecz którego ma być wystawiona faktura. Sprzedawcy często narażają się na to, że staną się ofiarą wyłudzenia podatku VAT, gdyż sprzedając towar na rzecz osoby fizycznej, sprzedawca powinien zastosować standardowy mechanizm obciążania podatkiem VAT, a nie mechanizm odwrotnego obciążenia. Niewątpliwie w obecnym stanie prawnym brak jest narzędzi, które pomogłyby

wyeliminować tego rodzaju zachowania nieuczciwych kupujących. Brak jest danych, które pozwalałyby na oszacowanie skali tego rodzaju wyłudzeń, jednakże należy przyjąć, że ich skala w odniesieniu do skali oszustw podatkowych popełnianych przy zastosowaniu transakcji karuzelowych jest niewielka³⁸⁵. Są to raczej drobne wyłudzenia, które dopiero w ujęciu globalnym mogą stanowić rzeczywisty problem po stronie fiskusa.

W 2008 roku nastąpił szereg zdarzeń mających istotny wpływ na gospodarki niemal wszystkich państw świata, które połączone są siecią wzajemnych powiązań. W wyniku wybuchu ogólnoswiatowego kryzysu duża część gospodarek odnotowała spowolnienie gospodarcze, a niektóre wpadły w recesję. Polska na tle innych państw jawiła się przez cały czas trwania kryzysu jako „zielona wyspa”, jedno z nielicznych państw Europy, gdzie odnotowywano nieprzerwany, choć znacznie spowolniony, wzrost gospodarczy. Polska w 2009 roku była jedynym państwem Unii Europejskiej, w którym odnotowano wzrost gospodarczy³⁸⁶. W roku 2009 wzrost ten wynosił 2,6% w odniesieniu do roku 2008. W 2010 roku wzrost polskiego PKB wynosił 3,7% r/r, a w 2011r. 4,8% r/r. Bardzo słaby pod kątem wzrostu gospodarczego okazał się rok 2012, kiedy to odnotowany wzrost wyniósł tylko 1,8% r/r. Na podobnym poziomie znajdował się wzrost gospodarczy w roku 2013 i wyniósł 1,7%.³⁸⁷

Na wzrost PKB może składać się wiele czynników, takich jak: popyt krajowy, eksport netto (wartość eksportu obniżona o wartość importu), spożycie prywatne, spożycie publiczne, nakłady na środki trwałe, zmiana zapasów. Warto w tym miejscu przyjrzeć się czynnikom wzrostu gospodarczego w Polsce w latach 2009-2013. Odnosząc się do danych zawartych w raportach GUS³⁸⁸, należy stwierdzić, że w latach 2012 i 2013, kiedy wzrost gospodarczy był niższy, najistotniejszą rolę w jego wzroście odgrywał eksport netto³⁸⁹. W roku 2010 wysoki wzrost PKB był obniżany przez wynik eksportu netto, tzn. wzrost wartości importu towarów był wyższy niż wzrost eksportu. W roku 2011 wzrost eksportu netto wpływał dodatnio na wynik wzrostu PKB i odpowiadał za 0,9 punktu procentowego tego wzrostu. W roku 2012

³⁸⁵ *Ibidem*, s.73.

³⁸⁶ <http://forsal.pl/artykuly/367093,polska-jako-jedyna-w-ue-zanotuje-w-tym-roku-wzrost-pkb.htm>, [dostęp: 23.01.2017 r.].

³⁸⁷ [http://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php/File:Real_GDP_growth,_2004%E2%80%9314_\(%25_change_compared_with_the_previous_year;_average_2004%E2%80%9314\)_YB15.png](http://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php/File:Real_GDP_growth,_2004%E2%80%9314_(%25_change_compared_with_the_previous_year;_average_2004%E2%80%9314)_YB15.png), [dostęp: 23.01.2017 r.].

³⁸⁸ http://stat.gov.pl/files/gfx/portalinformacyjny/pl/defaultaktualnosci/5732/2/4/1/i._wzrost_gospodarczy.pdf [dostęp: 23.01.2017 r.].

³⁸⁹ http://stat.gov.pl/files/gfx/portalinformacyjny/pl/defaultaktualnosci/5732/2/3/1/oz_sytu_makroek_w_pl_w_2013_na_tle_proce_w_gospo_swiat.pdf, [dostęp: 23.01.2017 r.].

nastąpiło znaczne obniżenie tempa wzrostu gospodarczego i główny wpływ na występowanie wzrostu miał eksport netto. Wzrost wartości eksportu netto na wzrost PKB wynosił 2,2%, całościowy wzrost PKB w 2012 r. wynosił 1,8%, a zatem gdyby inne kontrybucje nie wpływały negatywnie na wzrost PKB, to dzięki eksportowi byłby on wyższy. W kolejnym, tj. 2013 roku, wpływ eksportu netto na PKB był niższy i wynosił 1,3 punktu procentowego przy globalnym wzroście PKB na poziomie 1,7% r/r. Natomiast w roku 2014 poziom eksportu netto miał negatywny wpływ na poziom wzrostu PKB, eksport netto odpowiadał za zmniejszenie się poziomu PKB o 1,4 punktu procentowego.

Tabela 11. Wzrost PKB i skala wpływu poszczególnych kategorii na realny wzrost PKB

Wyszczególnienie	Wzrost realny PKB ^a					Kontrybucja do wzrostu PKB				
	2010	2011	2012	2013	2014	2010	2011	2012	2013	2014
	w %					w p. proc.				
PKB	3,7	4,8	1,8	1,7	3,4	3,7	4,8	1,8	1,7	3,4
<i>Popyt krajowy</i>	4,2	3,8	-0,4	0,4	4,9	4,2	3,9	-0,4	0,4	4,8
Spożycie ogółem	2,8	1,7	0,7	1,4	3,4	2,2	1,3	0,6	1,1	2,7
<i>Spożycie indywidualne</i>	2,5	3,0	1,0	1,2	3,1	1,6	1,8	0,6	0,7	1,8
Akumulacja brutto	9,7	12,2	-4,3	-3,5	11,4	2,0	2,6	-1,0	-0,7	2,1
<i>Nakłady brutto na środki trwałe</i>	-0,4	9,3	-1,5	1,1	9,2	-0,1	1,9	-0,3	0,2	1,7
Saldo obrotów z zagranicą	x	x	x	x	x	-0,5	0,9	2,2	1,3	-1,4
Eksport	12,9	7,9	4,3	4,8	5,7	x	x	x	x	x
Import	14,0	5,5	-0,6	1,8	9,1	x	x	x	x	x

^a Niewyrównany sezonowo, ceny średnioroczne roku poprzedniego, analogiczny okres roku poprzedniego = 100.

Źródło: http://stat.gov.pl/files/gfx/portalinformacyjny/pl/defaultaktualnosci/5732/2/4/1/i._wzrost_gospodarczy.pdf, [dostęp: 23.01.2017 r.].

Odnosząc powyższe dane do informacji o fikcyjnym eksporcie towarów, a przede wszystkim o fikcyjnym eksporcie w branży stalowej, należy przeanalizować, jak wyglądałaby sytuacja bez uwzględniania tej części gospodarki. Niewątpliwie miałyby to istotny wpływ na zmniejszenie się poziomu eksportu netto Polski. Przyjmując, że realny wzrost eksportu w Polsce był o połowę niższy od oficjalnego, dane dotyczące wzrostu gospodarczego nie byłyby tak pozytywne. Można by bowiem założyć, że w takim przypadku kontrybucja eksportu netto w PKB w roku 2011 nie wynosiłaby 0,9 %, a tylko 0,5 %, co spowodowałoby, że wzrost gospodarczy w roku 2011 byłby na wysokim poziomie, tj. 4,4% r/r. O wiele gorzej mogłaby wyglądać sytuacja w roku 2012, kiedy to kontrybucja eksportu netto we wzroście PKB wynosiła 2,2 % i jej spadek o połowę do poziomu 1,1 % mogłoby skutkować spadkiem wzrostu PKB do poziomu 0,7% r/r. Podobnie w roku 2013 zmniejszenie się poziomu wzrostu eksportu netto o połowę skutkowałoby spadkiem wzrostu PKB do poziomu 1,1% r/r.

Biorąc pod uwagę powyższe, zasadnym jest postawienie pytania, czy brak przeciwdziałania transakcjom karuzelowym w momencie, kiedy transakcje te zaczynały przybierać na sile, nie był korzystny ze względu na wzrost gospodarczy? W okresie, kiedy mieliśmy do czynienia ze znacznym spowolnieniem gospodarczym w latach 2012-2013, to właśnie fikcyjny eksport towarów podnosił statystyczny wzrost PKB, co skutkowało lepszym postrzeganiem polskiej gospodarki na zewnątrz. Jednocześnie należy zauważyć, że hipotetycznie brak transakcji karuzelowych nie musiałby mieć tak złego wpływu na wzrost PKB. Brak bowiem fikcyjnego eksportu sprawiłby, że towary, które fikcyjnie zostały wywiezione poza terytorium kraju, a w rzeczywistości były sprzedawane w nielegalny sposób na rynku krajowym, w przypadku braku ich fikcyjnego eksportu stałyby się przedmiotem legalnego obrotu w kraju. W wyniku takiej sytuacji wzrost PKB nie tyle uległby znacznemu obniżeniu, co zmieniłaby się kontrybucja wzrostu PKB i większe znaczenie miałyby popyt krajowy. Dodatkowo na takim działaniu zyskałby fiskus, który pobrałby należny podatek VAT. Problem ten wydaje się jednak na tyle złożony, że w tym miejscu można go jedynie zasygnalizować, gdyż dogłębna analiza wymagałaby dokonania dodatkowych badań, które *de facto* swoim przedmiotem znacznie odbiegałyby od zakresu tej pracy.

3. Ekonomiczne skutki wprowadzenia mechanizmu odwrotnego obciążenia podatkiem od towarów i usług w sektorze prywatnym, na przykładzie branży stalowej

Wprowadzenie mechanizmu odwrotnego obciążenia podatkiem od towarów i usług było nie tylko pomysłem rządzących na poprawę sytuacji finansowej budżetu państwa przez zwiększenie wpływów podatkowych. Wprowadzenie tego mechanizmu naliczania podatku VAT było także postulatem przedstawicieli branży, która najbardziej ucierpiała na nadużyciach związanych z wykorzystywaniem transakcji karuzelowych. Branżą tą była, jak już wcześniej wielokrotnie wskazywano, branża stalowa. Straty tej branży spowodowane były nieuczciwą konkurencją polegającą na wprowadzaniu na rynek krajowy ogromnych ilości stali, która oficjalnie opuściła kraj. Jak już wskazano w poprzedniej części pracy, po wprowadzeniu mechanizmu odwrotnego obciążenia podatkiem VAT dynamika wzrostu oficjalnego zużycia stali wzrosła o 187,6% r/r.³⁹⁰ Niekiedy w dyskusji publicznej pojawiają się głosy, z których wynika, że stosowanie mechanizmu odwrotnego obciążenia podatkiem VAT jest wynikiem szkodliwego lobbingu środowisk związanych z branżą stalową oraz zagranicznych firm doradczych.³⁹¹

Wprowadzenie mechanizmu odwrotnego obciążenia podatkiem VAT miało rzeczywiście bardzo dobry wpływ na koniunkturę w podupadającej w wyniku działania nielegalnej konkurencji branży stalowej. Na przykładzie dystrybutorów stali widać, jak duży wpływ na poprawę sytuacji miała zmiana przepisów regulujących opodatkowanie podatkiem VAT. W 2014 roku odnotowano wzrost jawnego zużycia³⁹² stali zbrojeniowej walcowanej na gorąco w wysokości 250% w stosunku do roku 2013. Przyczyną skokowego zużycia stali było ograniczenie oszustw związanych z transakcjami karuzelowymi, w przypadku których

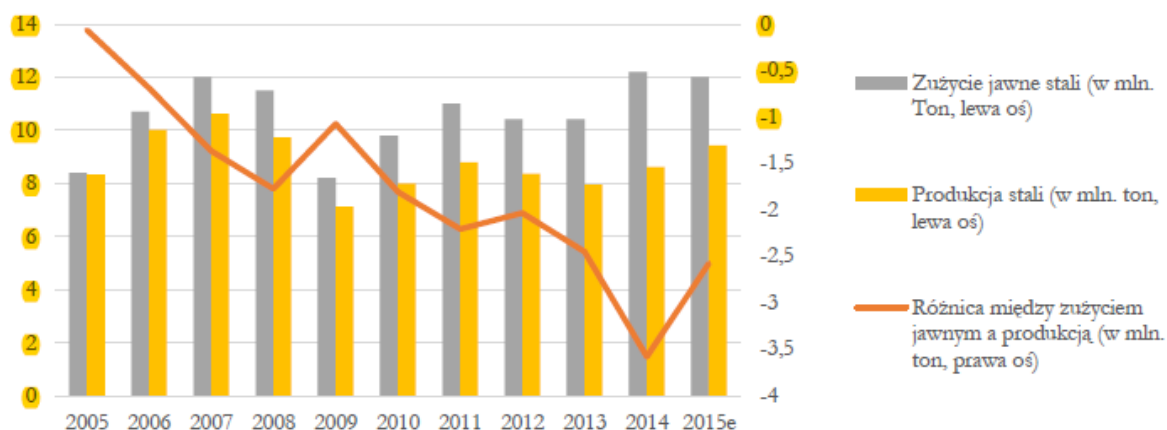
³⁹⁰ *Analiza wpływu zmian administracyjnych na wielkość szarej strefy na rynku prętów zbrojeniowych i sytuację sektora finansów publicznych*, Raport Ernst and Young, Warszawa 2014 r.

³⁹¹ M.in.: Prof. Modzelewski: *Odwrotne obciążenie jest sukcesem lobbystów, bo tu nikt nic nie płaci do budżetu*, <http://podatki.gazetaprawna.pl/artykuly/904028,modzelewski-odwrotne-obciazenie-sukces-lobbystow-budzet-vat.html> [dostęp: 29.12.2016 r.]; W. Modzelewski, *Odwrotne obciążenie – patologia VAT*, <http://ksiegowosc.infor.pl/podatki/vat/rozliczenia-vat/740611,Odwrotne-obciazenie-patologia-VAT.html> [dostęp 29.12.2016 r.].

³⁹² Zużycie krajowe w przypadku materiałów hutniczych określane jest jako zużycie jawne. Wyliczone jest dokonane w oparciu o układ bilansowy: produkcja wytworzona + import + zmniejszenie zapasów (u producenta) – eksport – zwiększenie zapasów (u producenta) = zużycie krajowe.

głównym przedmiotem fikcyjnego obrotu była stal wykorzystywana w celach budowlanych. Należy jednakże zauważyć, że ograniczenie oszustw nie było wyłącznym czynnikiem, jaki wpłynął na tak duży wzrost zużycia stali. Duże znaczenie miała koniunktura gospodarcza, zwłaszcza dobra koniunktura na rynku nieruchomości, co sprawiło, że deweloperzy zwiększali popyt na stal budowlaną.

Wykres 1. Zużycie jawne oraz produkcja stali w Polsce w latach 2005-2015

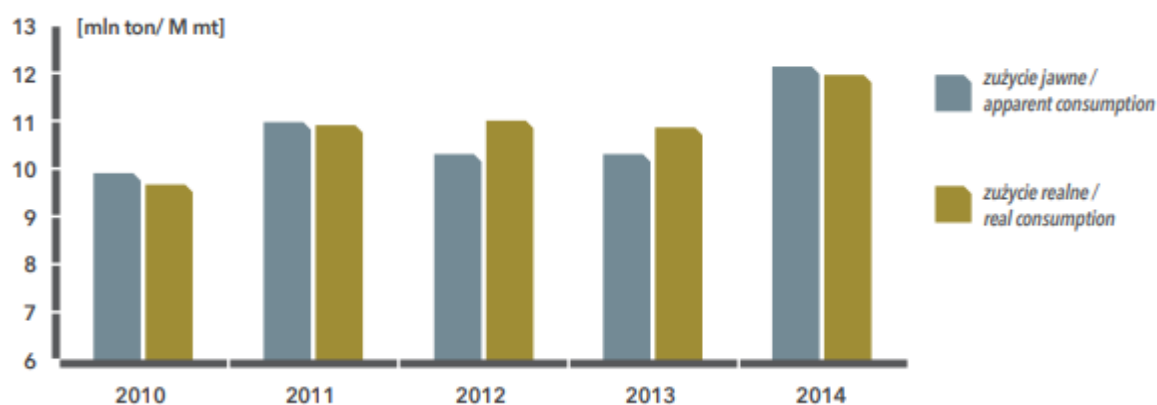


Źródło: *Ocena czy poprzez wprowadzenie...*, s. 19.

Z powyższego wykresu wynika, że zużycie stali w latach 2010 oraz 2011 wzrastało po zapaści w roku 2009, jednakże w roku 2012 oraz 2013 uległo zmniejszeniu. O ile zmniejszenie zużycia stali w roku 2009 miało najprawdopodobniej związek ze światowym kryzysem gospodarczym, o tyle spadek zużycia stali w roku 2012 i 2013 nie jest do końca zrozumiały. W roku 2012 kończyły się przygotowania do wielkiej imprezy sportowej, jaką było EURO 2012, co mogło skutkować zmniejszeniem zapotrzebowania na stal budowlaną, jednakże w dalszym ciągu kontynuowane były wielkie projekty infrastrukturalne, których nie udało się zakończyć do 2012 r. Tym samym za część spadku zużycia stali niewątpliwie winę ponoszą oszuści wyłudzający podatek VAT i nielegalnie wprowadzający na rynek stal. W roku 2012 zużycie stali wyniosło 10,4 mln ton i było o ponad 5 proc. niższe niż w roku 2011. Spowolnienie odnotowane zostało również w roku 2013, kiedy to jawne zużycie stali spadło o 1% w odniesieniu do roku 2012. Istotny przy analizie danych jest odnotowany w 2013 r. spadek eksportu stali – wyniósł 4,9 mln ton i był o 12 proc. niższy niż w 2012 r. Pytaniem zasadniczym jest, czy i jak duży wpływ na tak znaczny spadek eksportu miało pojawienie się w IV kwartale 2013 roku regulacji skutkującej zastosowaniem w odniesieniu do wyrobów stalowych mechanizmu odwrotnego obciążenia podatkiem od towarów i usług. Brak jest niezaprzeczalnych dowodów na to, jak duże znaczenie miało wprowadzenie tego

mechanizmu, jednakże jednoczesny spadek eksportu i zwiększenie jawnego zużycia stali pozwala przypuszczać, że te dwa zjawiska korelują ze sobą. Brak eksportu powodował, że towar zostawał w kraju, a zatem stawał się przedmiotem legalnego obrotu, a nie tak jak dotychczas przedmiotem obrotu w szarej strefie. Przy założeniu, że poziom eksportu w roku 2013 roku wynosił 5,6 mln ton, nastąpił tym samym spadek o 12% (spadek o 0,7 mln ton). W roku 2013 nie odnotowano znacznego wzrostu jawnego zużycia stali, ale już w roku 2014 wzrost był zauważalny. Jednocześnie poziom eksportu w roku 2014 pozostał na niemal niezmiennym poziomie. Biorąc pod uwagę, że nowe regulacje dotyczące podatku VAT wprowadzone zostały dopiero w IV kwartale 2013 r., to należy przyjąć, że nadwyżki stali pozostające w oficjalnym obrocie, wynikające z braku fikcyjnego eksportu stali, zostały wprowadzone na rynek z pewnym opóźnieniem, tj. na początku roku 2014. Jawne zużycie stali w roku 2014 wzrosło z 10,4 mln ton stali w roku 2013 do rekordowego wówczas poziomu 12,2 mln ton. Oznacza to wzrost o 1,7 mln ton, czyli około 16% w ujęciu rocznym. Natomiast realne zużycie stali w roku 2013 wynosiło 10,9 mln ton, a w 2014 r. 11,9 mln. Oznacza to, że prawdziwa różnica zużycia stali w latach 2013–2014 wynosiła milion ton, natomiast 0,7 mln ton to różnica wynikająca z uszczelnienia systemu podatku VAT przez zastosowanie mechanizmu odwrotnego obciążenia, a następnie ograniczenia sprzedaży stali w szarej strefie.

Wykres 2. Zużycie jawne wyrobów stalowych gotowych w latach 2010-2014 [mln ton]



Źródło: Polski przemysł stalowy 2015, Hutnicza Izba Przemysłowo-Handlowa, http://www.hiph.org/ANALIZY_RAPORTY/pliki/PPS-2015.pdf [dostęp: 06.09.2018]

Co warte jest podkreślenia, rok 2014 według danych prezentowanych przez Hutniczą Izbę Przemysłowo-Handlową był rokiem, w którym poziom jawnego zużycia stali zrównał się

z poziomem realnego zużycia wyrobów stalowych, w czym niewątpliwie istotna jest zasługa wprowadzenia mechanizmu odwrotnego obciążenia podatkiem VAT.

Tabela 12. Wyniki finansowe producentów stali w latach 2011-2017, przychody z działalności operacyjnej ogółem oraz przychody ze sprzedaży produktów.

	2011		2012		2013	
	Przychody z działalności operacyjnej ogółem	Przychody ze sprzedaży produktów	Przychody z działalności operacyjnej ogółem	Przychody ze sprzedaży produktów	Przychody z działalności operacyjnej ogółem	Przychody ze sprzedaży produktów
ArcelorMittal Poland S.A.	14 873 867 000,00	14 550 811 000,00	12 890 874 000,00	13 092 780 000,00	12 022 860 000,00	12 126 336 000,00
IMPEXMETAL S.A.	931 441 000,00	931 441 000,00	932 098 000,00	932 098 000,00	908 275 000,00	908 275 000,00
CMC	2 940 803 000,00	2 830 949 000,00	3 298 687 000,00	3 270 236 000,00	2 591 179 000,00	2 564 892 000,00
STALPRODUKT	1 787 542 000,00	1 719 691 000,00	1 646 332 000,00	1 588 107 000,00	1 248 495 000,00	1 182 006 000,00
ISD HUTA CZĘSTOCHOWA	1 266 260 156,33	1 213 231 713,47	1 649 694 509,74	1 589 889 721,80	1 114 858 351,92	1 181 269 816,84
GRUPA KĘTY	645 254 000,00	636 468 000,00	653 035 000,00	562 354 000,00	613 770 000,00	605 848 000,00
HUTMEN	456 340 000,00	441 649 000,00	404 818 000,00	376 193 000,00	450 804 000,00	323 271 000,00
ZAKŁADY GÓRNICZO-HUTNICZE "BOLESŁAW"	882 078 154,94	727 953 574,35	745 597 967,89	660 179 936,32	754 093 199,02	702 104 703,09
CELSA "Huta Ostrowiec"	2 809 604 000,00	2 711 017 000,00	2 729 310 000,00	2 602 883 000,00	2 186 983 000,00	2 226 448 000,00
	2014		2015		2016	
	Przychody z działalności operacyjnej ogółem	Przychody ze sprzedaży produktów	Przychody z działalności operacyjnej ogółem	Przychody ze sprzedaży produktów	Przychody z działalności operacyjnej ogółem	Przychody ze sprzedaży produktów
ArcelorMittal Poland S.A.	12 321 470 000,00	12 612 489 000,00	12 223 159 000,00	12 389 524 000,00	11 481 613 000,00	11 512 125 000,00
IMPEXMETAL S.A.	887 125 000,00	887 125 000,00	1 053 576 000,00	1 053 576 000,00	1 004 907 000,00	970 067 000,00
CMC	2 509 180 000,00	2 460 456 000,00	2 236 622 000,00	2 199 968 000,00	2 011 523 000,00	1 997 540 000,00
STALPRODUKT	1 275 168 000,00	1 217 534 000,00	1 347 626 000,00	1 300 819 000,00	1 268 023 000,00	1 225 590 000,00
ISD HUTA CZĘSTOCHOWA	780 631 290,88	743 856 925,30	726 142 499,85	663 920 491,91	585 920 616,00	609 114 111,00
GRUPA KĘTY	731 874 000,00	706 838 000,00	803 240 000,00	806 993 000,00	872 925 000,00	858 881 000,00
HUTMEN	495 405 000,00	319 898 000,00	515 980 000,00	328 530 000,00	299 681 000,00	285 697 000,00
ZAKŁADY GÓRNICZO-HUTNICZE "BOLESŁAW"	817 423 111,35	737 189 148,31	854 131 720,96	772 458 044,11	990 763 191,80	844 599 906,55
CELSA "Huta Ostrowiec"	2 363 110 000,00	2 357 180 000,00	2 070 212 000,00	2 102 757 000,00	2 166 272 000,00	2 143 397 000,00

	2017	
	Przychody z działalności operacyjnej ogółem	Przychody ze sprzedaży produktów
ArcelorMittal Poland S.A.	16 154 681 000,00	15 718 576 000,00
IMPEXMETAL S.A.	1 140 435 000,00	1 103 569 000,00
CMC	2 566 561 000,00	2 465 028 000,00
STALPRODUKT	1 311 227 000,00	1 251 195 000,00
ISD HUTA CZĘSTOCHOWA	1 120 001 207,27	1 101 399 361,43
GRUPA KĘTY	1 036 513 000,00	1 020 105 000,00
HUTMEN	335 770 000,00	325 572 000,00
ZAKŁADY GÓRNICZO-HUTNICZE "BOLESŁAW"	1 306 241 213,43	1 057 998 852,47
CELSA "Huta Ostrowiec"	b/d	b/d

Źródło: Opracowanie własne.

Tabela 13. Wyniki finansowe dystrybutorów stali w latach 2011 - 2017, przychody z działalności operacyjnej ogółem oraz przychody ze sprzedaży produktów.

	2011		2012		2013	
	Przychody z działalności operacyjnej ogółem	Przychody ze sprzedaży produktów	Przychody z działalności operacyjnej ogółem	Przychody ze sprzedaży produktów	Przychody z działalności operacyjnej ogółem	Przychody ze sprzedaży produktów
Konsorcjum Stali S.A.	1 452 446 000,00	1 015 096 000,00	1 145 305 000,00	747 981 000,00	1 005 372 000,00	622 896 000,00
Grupa Polska Stal S.A.	1 038 836 488,42	1 038 830 839,12	1 098 795 430,59	1 098 817 366,03	1 154 430 467,75	1 154 410 061,77
BOWIM S.A.	1 084 750 126,16	936 752 721,07	983 433 683,54	842 275 235,28	772 302 595,11	674 016 686,77
STALPROFIL	540 147 646,24	540 147 646,24	477 004 000,00	477 004 000,00	421 807 000,00	421 807 000,00
Serwistal Sp. z o.o.	353 335 062,49	352 483 541,59	320 669 510,30	317 902 992,61	310 750 737,29	308 555 019,25
SAMBUD-2 sp.j.	313 583 458,77	146 454 822,40	254 459 345,21	126 723 540,19	221 721 509,50	129 785 640,44
MAXSTAL SP. Z O.O.	162 871 450,60	156 077 644,29	156 364 696,80	149 241 280,10	176 636 892,46	169 666 025,25
	2014		2015		2016	
	Przychody z działalności operacyjnej ogółem	Przychody ze sprzedaży produktów	Przychody z działalności operacyjnej ogółem	Przychody ze sprzedaży produktów	Przychody z działalności operacyjnej ogółem	Przychody ze sprzedaży produktów
Konsorcjum Stali S.A.	1 087 152 000,00	669 975 000,00	1 134 112 000,00	681 903 000,00	1 213 721 000,00	749 319 000,00
Grupa Polska Stal S.A.	1 206 963 562,40	1 206 979 082,93	1 214 355 446,32	1 214 368 814,80	874 917 972,29	874 917 972,29
BOWIM S.A.	749 416 091,25	666 796 156,54	808 633 708,88	733 718 762,50	875 957 320,67	792 521 811,70
STALPROFIL	415 822 000,00	415 822 000,00	375 915 000,00	375 915 000,00	421 367 000,00	382 666 000,00
Serwistal Sp. z o.o.	373 915 181,40	361 166 987,78	410 690 238,98	399 829 113,84	444 487 232,69	426 774 524,42
SAMBUD-2 sp.j.	b/d	b/d	265 480 891,55	168 563 390,26	265 209 980,30	169 837 175,60
MAXSTAL SP. Z O.O.	205 631 603,28	194 915 908,79	207 699 357,87	197 131 083,65	224 675 872,10	214 817 188,11

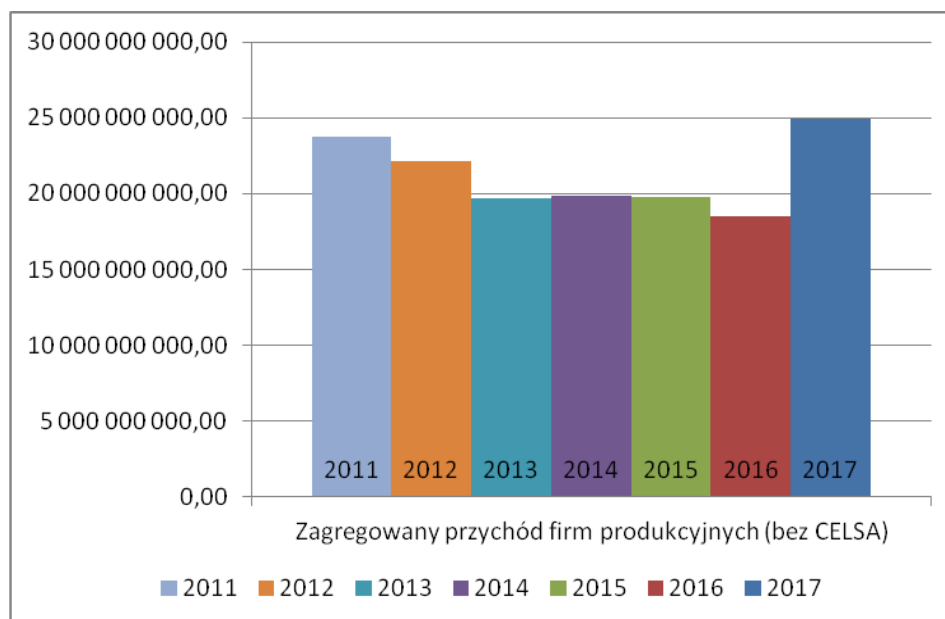
	2017	
	Przychody z działalności operacyjnej ogółem	Przychody ze sprzedaży produktów
Konsorcjum Stali S.A.	1 522 565,00	942 294 000,00
Grupa Polska Stal S.A.	1 451 933,32	0,00
BOWIM S.A.	1 198 343 404,98	1 095 880 627,57
STALPROFIL	562 315 000,00	
Serwistal Sp. z o.o.	569 960 274,92	540 444 271,91
SAMBUD-2 sp.j.	292 325 607,00	165 694 989,41
MAXSTAL SP. Z O.O.	243 517 496,61	234 772 310,37

Źródło: Opracowanie własne.

W powyżej przedstawionych tabelach zestawiono wyniki finansowe największych w Polsce podmiotów gospodarczych zajmujących się produkcją stali, a także wyniki przedsiębiorstw będących największymi w kraju dystrybutorami stali. Wskaźniki przedstawione w powyższych tabelach pochodzą ze sprawozdań finansowych składanych corocznie do Krajowego Rejestru Sądowego przez analizowane podmioty.

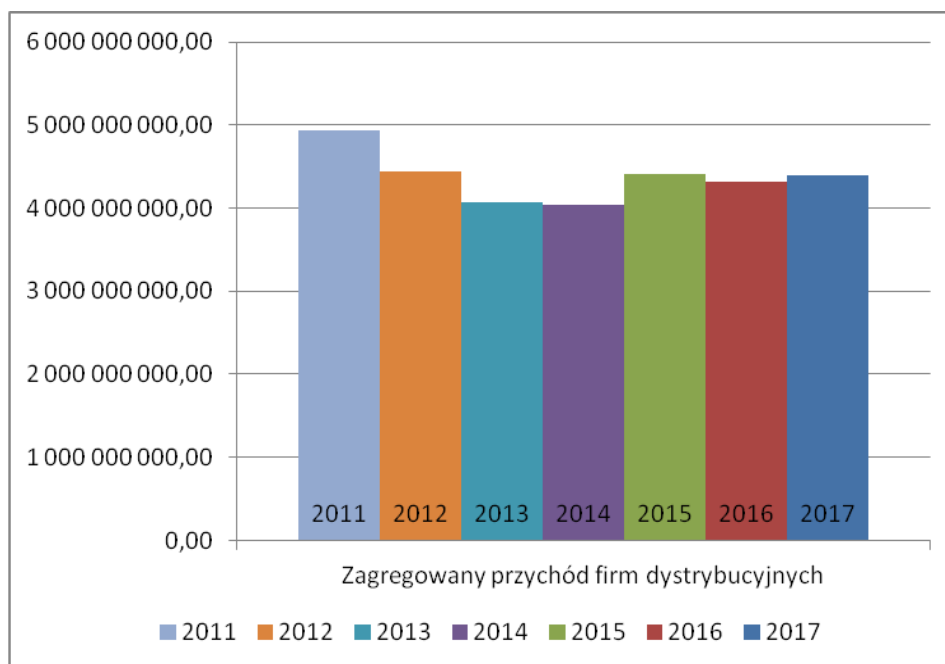
Przeprowadzona analiza danych miała na celu wykazanie, że wprowadzenie w 2013 r. mechanizmu odwrotnego obciążenia podatkiem od towarów i usług w odniesieniu do wyrobów stalowych wpłynęło pozytywnie na przedsiębiorstwa zajmujące się produkcją lub dystrybucją wyrobów stalowych.

Wykres 3. Suma przychodów operacyjnych w analizowanych przedsiębiorstwach produkcyjnych w latach 2011-2017 (z wyłączeniem CELSA HUTA OSTROWIEC SP. Z O.O.).



Źródło: Opracowanie własne.

Wykres 4. Suma przychodów ze sprzedaży produktów w analizowanych przedsiębiorstwach produkcyjnych w latach 2011-2017.



Źródło: Opracowanie własne.

Na wykresach nr 3 oraz nr 4 przedstawione zostały wyniki pokazujące wzrosty i spadki sprzedaży oraz zysków operacyjnych w analizowanych przedsiębiorstwach zajmujących się produkcją oraz dystrybucją wyrobów stalowych. Na wykresie nr 3 przedstawiono zsumowane wyniki operacyjne analizowanych przedsiębiorstw produkcyjnych w poszczególnych latach pomiędzy rokiem 2011 a 2017. W prezentowanych danych nie uwzględniono przedsiębiorstwa CELSA Huta Ostrowiec Sp. z o.o. Z powyższego wykresu wynika, że najlepsze wyniki operacyjne producenci wyrobów stalowych odnotowali w roku 2017. Drugim pod tym względem okresem był rok 2012. Jak już wcześniej wskazywano, za tak dobrym wynikiem roku 2012 stały dobiegające końca, ale jednak wciąż mające miejsce inwestycje związane z organizacją EURO 2012. W 2012 roku kończono wiele inwestycji, do realizacji których niezbędna była stal. W roku 2013 nastąpił największy spadek (w ujęciu porównawczym: rok do roku) zysków operacyjnych w przedsiębiorstwach produkujących stal. W 2014 r., a zatem 3 miesiące po tym, jak wprowadzono mechanizm odwrotnego obciążenia podatkiem VAT wyrobów stalowych, doszło do zwiększenia przychodów operacyjnych przedsiębiorstw działających w branży stalowej. Jednakże warto zwrócić uwagę, iż wzrost przychodów nie był aż tak spektakularny, jak można było wnioskować na podstawie innych, wcześniej analizowanych danych, jak chociażby na podstawie wartości produkcji wyrobów stalowych. W roku 2015 po raz kolejny doszło jednak do zmniejszenia się

poziomu zysków operacyjnych przedsiębiorstw w ujęciu „rok do roku”, tym razem o 1,58%. W kolejnym 2016 roku ponownie doszło do nieznacznego obniżenia się wyników w analizowanych przedsiębiorstwach z branży stalowej. Zagregowane przychody operacyjne obniżyły się o 5,26%.

Powyżej omówione dane miały na celu przedstawienie sytuacji w całej branży. Podobnie sytuacja przedstawia się na przykładzie zagregowanych danych z przedsiębiorstw zajmujących się dystrybucją stali. Rokiem, w którym odnotowano najwyższą wartość przychodów, był rok 2011. W 2012 r. przychody firm dystrybucyjnych spadły o ok. 10%, w kolejnym roku sprzedaż ponownie spadła, tym razem o ok. 8%, dopiero w roku 2015 odnotowano wzrost przychodów o ok. 9%. Zagregowane dane dotyczące największych przedsiębiorstw w częściowym zakresie oddają sytuację w branży stalowej w latach 2011-2017, jednakże aby pogłębić analizę, należy odnieść się do sytuacji pojedynczych przedsiębiorstw działających w branży stalowej.

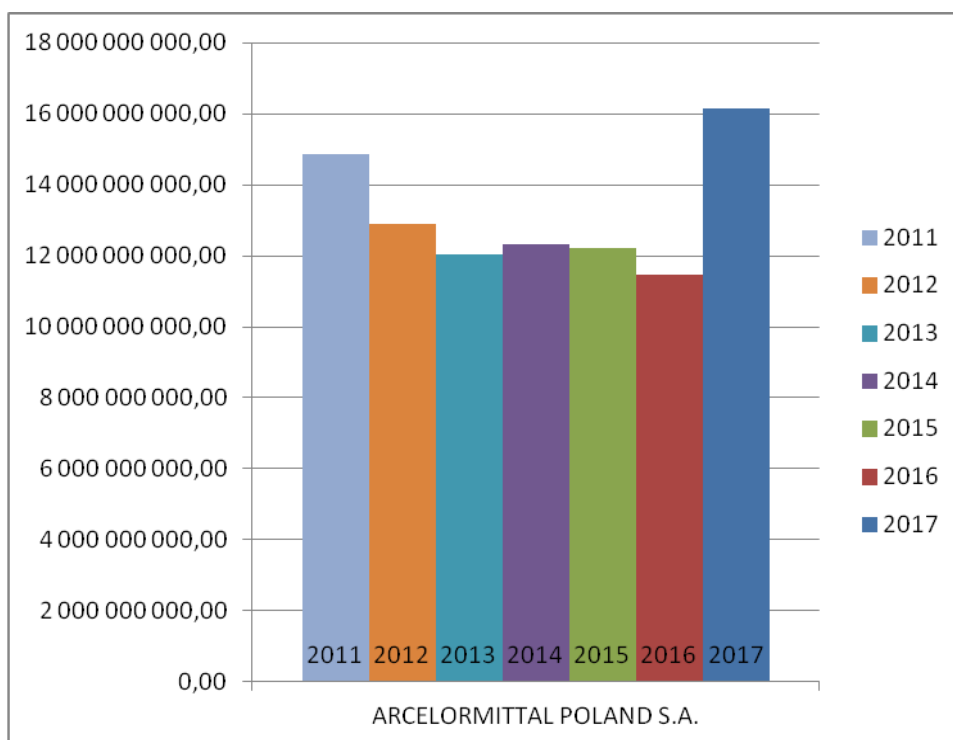
W 2012 roku sytuacja dużej części przedsiębiorstw z branży stalowej była niekorzystna. Doszło do zmniejszenia poziomu sprzedaży, a także do obniżenia marży przedsiębiorstw w wyniku nieuczciwej konkurencji ze strony podmiotów dokonujących transakcji karuzelowych, których przedmiotem były wyroby stalowe. W następstwie zmiany regulacji prawnych i objęcia wyrobów stalowych mechanizmem odwrotnego obciążenia, wyniki części przedsiębiorstw uległy stopniowej poprawie, co widać po danych z lat 2016 i 2017. Część przedsiębiorstw działających na rynku nie była w stanie udźwignąć następstw złej sytuacji na rynku z lat 2012 i 2013, co doprowadziło do znacznych problemów, jednakże są to odosobnione przypadki. Warto zauważyć, że po wprowadzeniu mechanizmu odwrotnego obciążenia wyniki firm, które ulegały ciągłemu pogarszaniu się, uległy poprawie. Sytuacja została unormowana o tyle, że nie dochodziło już do pogłębiania się nie najlepszej pozycji przedsiębiorstw.

Na wykresie nr 5 (poniżej) przeanalizowane zostały przychody ze sprzedaży produktów spółki ArcelorMittal Poland S.A. Zostały one zaprezentowane w oddzielnej grafice ze względu na to, że w odniesieniu do pozostałych przedsiębiorstw zajmujących się produkcją stali przychody spółki ArcelorMittal Poland S.A. są niemal dziesięciokrotnie większe.

Z danych zawartych na wykresie nr 5 wynika jednoznacznie, że pomiędzy latami 2011 a 2013 spółka odnotowała znaczny spadek przychodów ze sprzedaży produktów, z poziomu

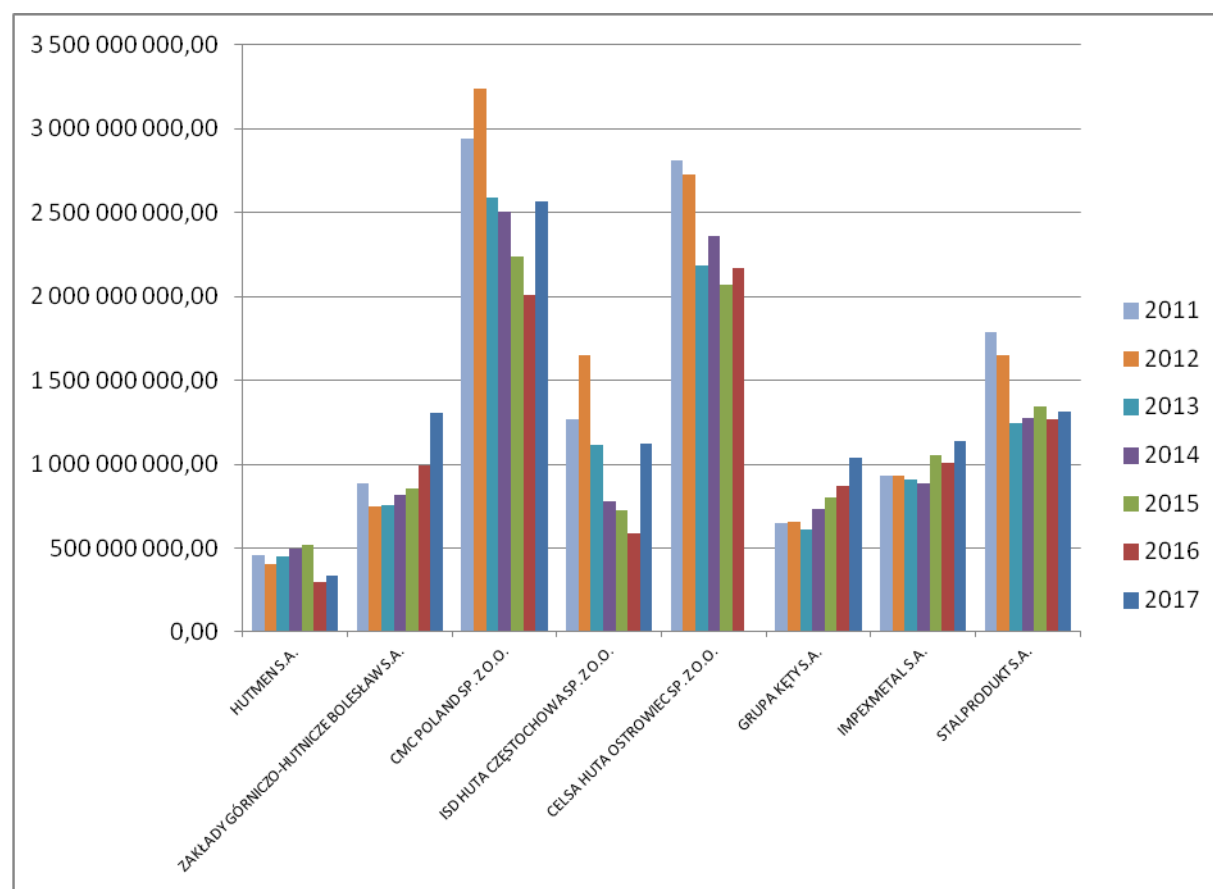
ok. 14,8 mld zł w roku 2011, do poziomu ok. 12 mld zł w 2013 r., co stanowi spadek o ok. 19%. W roku 2014 poziom przychodów wzrósł o około 2,48%. Można tym samym zauważyć lekką poprawę sytuacji, jednakże poziom przychodów nie powrócił do poziomu z roku 2011, aż do roku 2017. Rok 2017 okazał się przełomowy pod względem przychodów, w tym bowiem roku przychody operacyjne spółki przekroczyły poziom z 2011 r., a nawet były o wiele wyższe niż w roku 2011, mianowicie o 8,61% i wyniosły 16,1 mld zł.

Wykres 5. Przychody ze sprzedaży spółki ArcelorMittal Poland S.A. w latach 2011-2017.



Źródło: Opracowanie własne.

Wykres 6. Przychody ze sprzedaży produktów wybranych przedsiębiorstw produkcyjnych w latach 2011-2017.



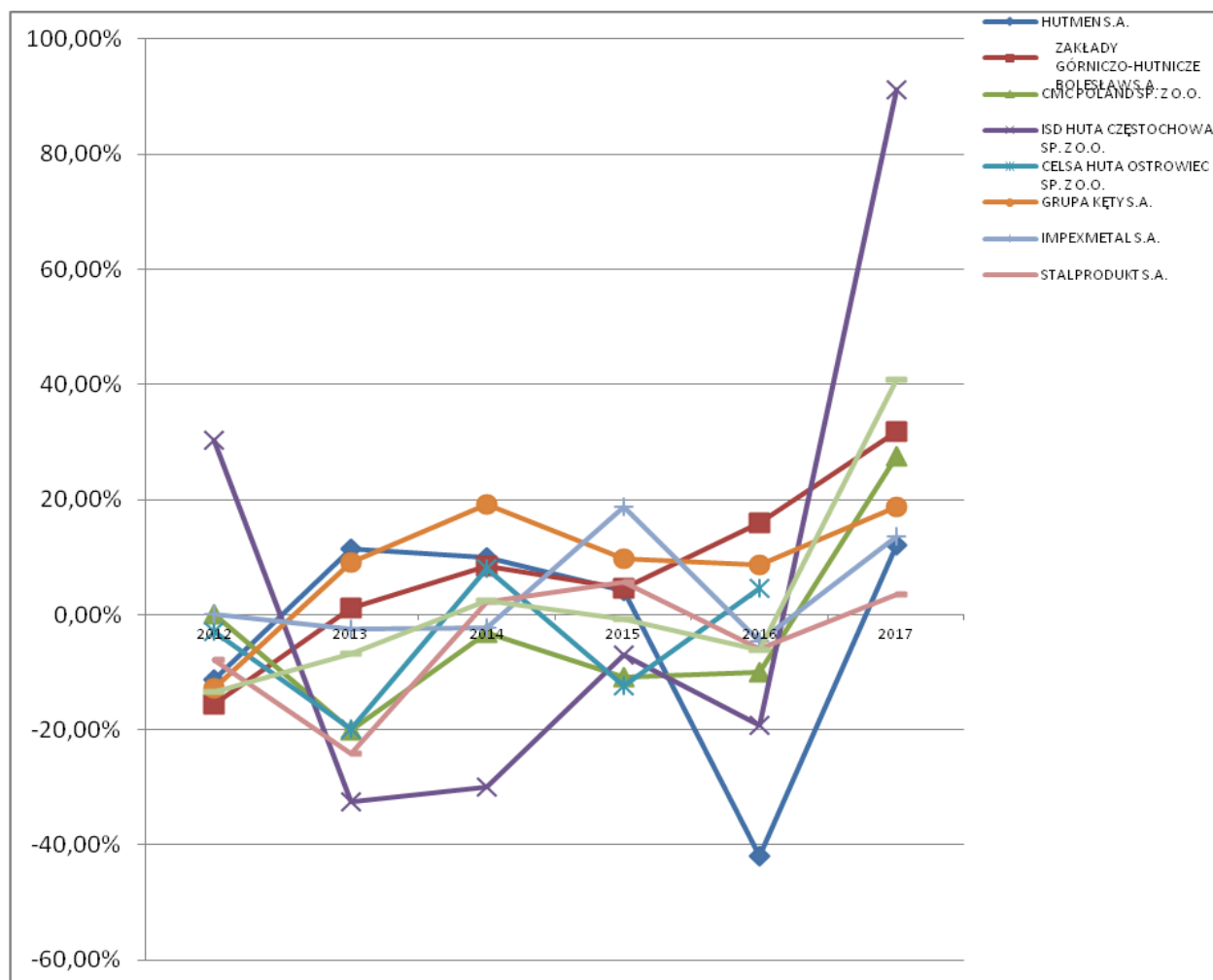
Źródło: Opracowanie własne.

Na wykresie nr 6 przedstawiono przychody ze sprzedaży produktów spółek zajmujących się produkcją wyrobów stalowych w latach 2011-2017. Na przykładach analizowanych spółek można zauważyć, że największy spadek przychodów ze sprzedaży produktów odnotowano w pomiędzy rokiem 2011 a 2013. Największy spadek odnotowała spółka CMC Poland, której przychody spadły z poziomu 3,2 mld zł w roku 2012 do 2,5 mld zł w roku 2013, czyli o około 22%. Duże spadki odnotowały także Stalprodukt oraz ISD Huta Częstochowa, których przychody spadły o 25% z poziomu 1,6 mld zł w roku 2012 do 1,2 mld zł w roku 2013. Istotny spadek przychodów, tj. 22-procentowy zanotowała także CELSA Huta Ostrowiec, której przychody spadły z poziomu 2,8 mld zł w roku 2011 do poziomu 2,2 mld zł w roku 2013.

Na podstawie analizy danych zawartych w wykresie nr 6, należy wnosić, iż w roku 2014 sytuacja w dużej części przedsiębiorstw uległa stabilizacji, a w niektórych przypadkach przyniosła nawet odbicie wyników finansowych. Spośród analizowanych spółek poprawa

sytuacji miała miejsce w CELSA Huta Ostrowiec, gdzie przychód ze sprzedaży produktów zwiększył się z 2 226 mln zł do 2 357 mln zł, a zatem wzrósł o ok. 6%. Wzrost przychodów ze sprzedaży na poziomie 6% w porównaniu do spadku przychodów rok wcześniej o 15% sprawia, że wyniki firmy nie wróciły do poziomu z lat 2011-2012. Największy procentowo wzrost przychodów ze sprzedaży produktów w roku 2014 odnotowała Grupa Kęty o niemal 17%, jednakże wartościowo wzrost ten nie był tak duży jak w przypadku CELSA Huta Ostrowiec i wyniósł 101 mln zł z poziomu 605 mln zł w roku 2013 do 706 mln zł w roku 2014. Przedsiębiorstwem, które osiągnęło niewielki wzrost przychodów w roku 2014, były także Zakłady Górniczo-Hutnicze "Bolesław", które osiągnęły około 5% wzrost przychodów ze sprzedaży produktów. Część spośród analizowanych przedsiębiorstw utrzymało poziom przychodów odnotowany w roku 2013. W przypadku trzech przedsiębiorstw, a mianowicie CMC, ISD Huta Częstochowa oraz IMPEXMETAL S.A., przychody ze sprzedaży produktów w dalszym ciągu spadały. Najbardziej istotny spadek odnotowano w ISD Huta Częstochowa, gdzie przychody spadły z poziomu 1 181 mln zł w roku 2013 do poziomu 743 mln zł w 2014 r., tj. spadły o 37% w ujęciu rok do roku. Znaczna poprawa sytuacji miała miejsce dopiero w roku 2017, kiedy to wyniki firm z branży stalowej uległy znacznej poprawie. Niebywały wzrost przychodów w roku 2017 w stosunku do 2016 r. odnotowała ISD Huta Częstochowa, w przypadku której wzrost wyniósł 91,1%. Duże wzrosty odnotowały też Zakłady Górniczo-Hutnicze „Bolesław” - wzrost o 31,8% oraz CMC - wzrost o 27,5%. Jednocześnie należy wskazać, że pozostałe podmioty również odnotowały wzrost, choć nie tak duże jak wymienione spółki. Rok 2017 przyniósł znaczną poprawę wyników, jednakże podłożem do wzrostów niewątpliwie był okres wysokiej koniunktury gospodarczej i bardzo dobra sytuacja na rynku budowlanym, co w połączeniu ze zmianami w systemie podatkowym i ograniczeniu nieuczciwej konkurencji dały bardzo dobry efekt.

Wykres 7. Wzrost (spadek) przychodów względem roku poprzedniego w wybranych przedsiębiorstwach zajmujących się produkcją wyrobów stalowych w latach 2012-2017.



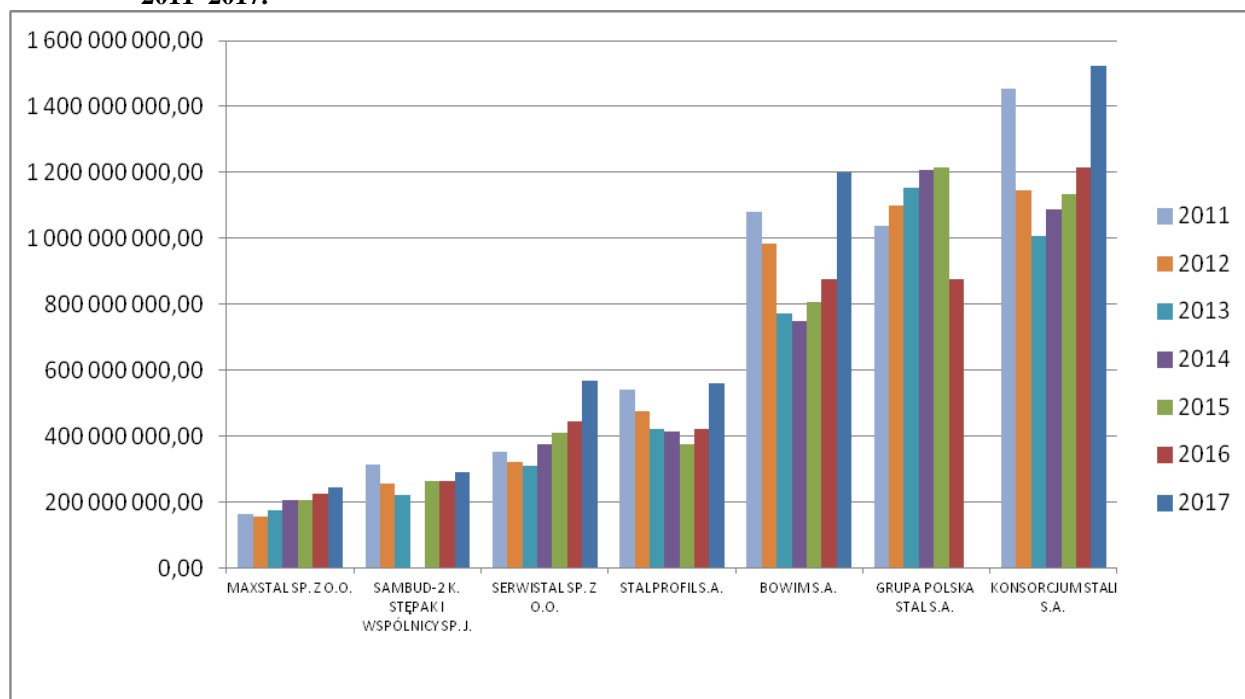
Źródło: Opracowanie własne.

Na powyższym wykresie przedstawiono dynamikę zmian przychodów w ujęciu rocznym (rok do roku) w przedsiębiorstwach zajmujących się produkcją wyrobów stalowych. Na przedstawionym wykresie można dostrzec trend, zgodnie z którym w latach 2012 i 2013 zauważalny był spadek przychodów przedsiębiorstw, natomiast po roku 2013 trend ten został odwrócony i zauważyć można wzrost przychodów w części spośród analizowanych przedsiębiorstw, natomiast w pozostałej części wyhamowaniu uległ trend spadkowy. Wyjątkami, które omówione zostały powyżej, są ISD Huta Częstochowa oraz CELSA Huta Ostrowiec.

Przedstawione powyżej dane odnosiły się wyłącznie do przedsiębiorstw zajmujących się produkcją wyrobów stalowych.

Chcąc przeanalizować wyniki branży stalowej, nie sposób nie odnieść się do wyników firm zajmujących się dystrybucją wyrobów stalowych.

Wykres 8. Przychody ze sprzedaży produktów wybranych przedsiębiorstw dystrybucyjnych w latach 2011–2017.



Źródło: Opracowanie własne.

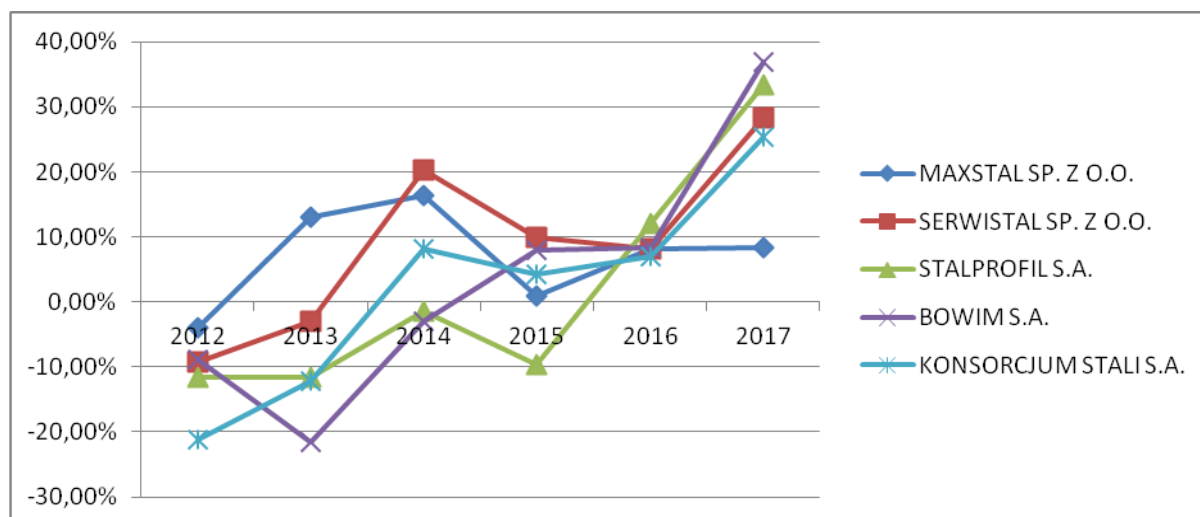
Na podstawie danych zaprezentowanych na wykresie nr 8 można zaobserwować analogiczną sytuację do sytuacji firm zajmujących się produkcją wyrobów stalowych. Na przykładzie przedsiębiorstw dystrybucyjnych w sposób bardziej wyraźny widać poprawę sytuacji po tym, jak wprowadzono mechanizm odwrotnego obciążenia względem wyrobów stalowych. Do roku 2013 niemal we wszystkich przedsiębiorstwach możemy zaobserwować pogorszenie się sytuacji, co wydaje się być nielogiczne, chociażby ze względu na toczące się niemal w całym kraju wzmoczone inwestycje infrastrukturalne. Natomiast po roku 2013, kiedy boom inwestycyjny dobiega końca, sytuacja w większości przedsiębiorstw z branży stalowej przestaje ulegać dalszemu pogorszeniu, a wręcz można w przypadku części przedsiębiorstw zauważyć lekką poprawę sytuacji, polegającą na zwiększeniu się przychodów.

Odnosząc się do danych zaprezentowanych w wykresie nr 8, należy zauważyć, że sytuacja poszczególnych przedsiębiorstw jest bardzo zróżnicowana. Generalnie można stwierdzić, że rok 2013 był rokiem niekorzystnym dla dystrybutorów stali. W przypadku aż 5 spośród 7 analizowanych podmiotów można zauważyć spadek przychodów ze sprzedaży wyrobów. Jednocześnie w dwóch przedsiębiorstwach, tj. Grupie Polska Stal oraz Maxstal,

sytuacja pomiędzy 2011 a 2013 rokiem uległa poprawie. Analizując wyniki Grupy Polska Stal, można dostrzec od 2011 roku nieprzerwany wzrost przychodów ze sprzedaży towarów. W roku 2011 Grupa Polska Stal dokonała sprzedaży na kwotę 1 038 mln zł, zaś w roku 2012 przychody te wzrosły o 5,77% i wyniosły 1 098 mln zł, w roku 2013 wzrosły o kolejne 5,06% do kwoty 1 154 mln zł. Natomiast spółka Maxstal w roku 2013 odnotowała o 8,45% wyższą sprzedaż niż w roku 2011, z tym że rok 2012 okazał się minimalnie, tj. o 4%, gorszy od roku 2011. Pozostałe przedsiębiorstwa zdecydowanie odczuły spowolnienie gospodarcze, a dodatkowo brak inwestycji po zakończeniu inwestycji infrastrukturalnych związanych z organizacją Euro 2012.

Podmiotem, który w największym stopniu stracił na przestrzeni lat 2011–2015 była spółka BOWIM S.A., której przychody ze sprzedaży towarów w roku 2011 wynosiły 1 080 mln zł, zaś w roku następnym przychody te spadły o 8,9% do poziomu 984 mln zł. W roku 2013 sytuacja uległa pogorszeniu i przychód ze sprzedaży towarów spadł o kolejne 21,5% do 772 mln zł. W roku 2014 można zaobserwować wyhamowanie tendencji spadkowej, jednakże w dalszym ciągu spółka BOWIM odnotowywała spadek sprzedaży, lecz wyniósł on już tylko 3% do poziomu 749 mln zł. W roku 2015 sytuacja BOWIM uległa poprawie, sprzedaż wzrosła o 7,9%. Wpływ na zatrzymanie tak silnej tendencji spadkowej mogło mieć wprowadzenie odwrotnego obciążenia podatkiem VAT sprzedaży wyrobów stalowych i odbicie tendencji rynkowych dotyczących sprzedaży stali.

Wykres 9. Wzrost (spadek) przychodów względem roku poprzedniego w wybranych przedsiębiorstwach zajmujących się dystrybucją wyrobów stalowych w latach 2012-2017.



Źródło: Opracowanie własne.

Wykres 9 prezentuje dynamikę przychodów ze sprzedaży w poszczególnych przedsiębiorstwach w odniesieniu do roku poprzedniego (rok do roku). Na wykresie nie uwzględniono spółki Sambud-2, w przypadku której brak jest danych za rok 2014, co uniemożliwia pokazanie dynamiki wzrostu za rok 2014 i 2015. Pominęto również spółkę Grupa Polska Stal, ze względu na to, że lata 2016 i 2017 charakteryzują się w tej spółce ponadprzeciętnym spadkiem przychodów, który uwarunkowany jest innymi zjawiskami niż rynkowe czy prawne³⁹³.

Spośród analizowanych przedsiębiorstw silną dynamikę spadków odnotowała spółka Konsorcjum Stali, która w 2012 r. odnotowała spadek przychodów o 21,5% z poziomu 1 452 mln zł do poziomu 1 145 mln zł, a w następnym 2013 r. przychody spadły o dodatkowe 12% względem roku 2012 do poziomu 1 005 mln zł.

Spółką, która spośród analizowanych podmiotów w roku następnym po wprowadzeniu mechanizmu odwrotnego obciążenia w branży stalowej zwiększyła przychody ze sprzedaży towarów oraz przychody operacyjne, była spółka SERWISTAL. W 2011 roku przychody ze sprzedaży wynosiły 353 mln zł, w roku 2012 przychody ze sprzedaży towarów spadły o 9% do poziomu 320 mln zł, w kolejnym roku znów odnotowano spadek o kolejne 3% do poziomu 310 mln zł. Jednakże w roku 2014 odnotowano znaczny wzrost sprzedaży o 20% do poziomu 374 mln zł. Tendencja wzrostowa utrzymała się także w roku następnym, w którym odnotowano wzrost przychodów ze sprzedaży na poziomie 10% do poziomu 410 mln zł. Kolejny rok znów zakończył się wzrostem sprzedaży o 8% do poziomu 444 mln zł. Bardzo dobrym wynikiem zakończył się rok 2017, w którym sprzedaż wzrosła o kolejne 28% do rekordowego poziomu 570 mln zł.

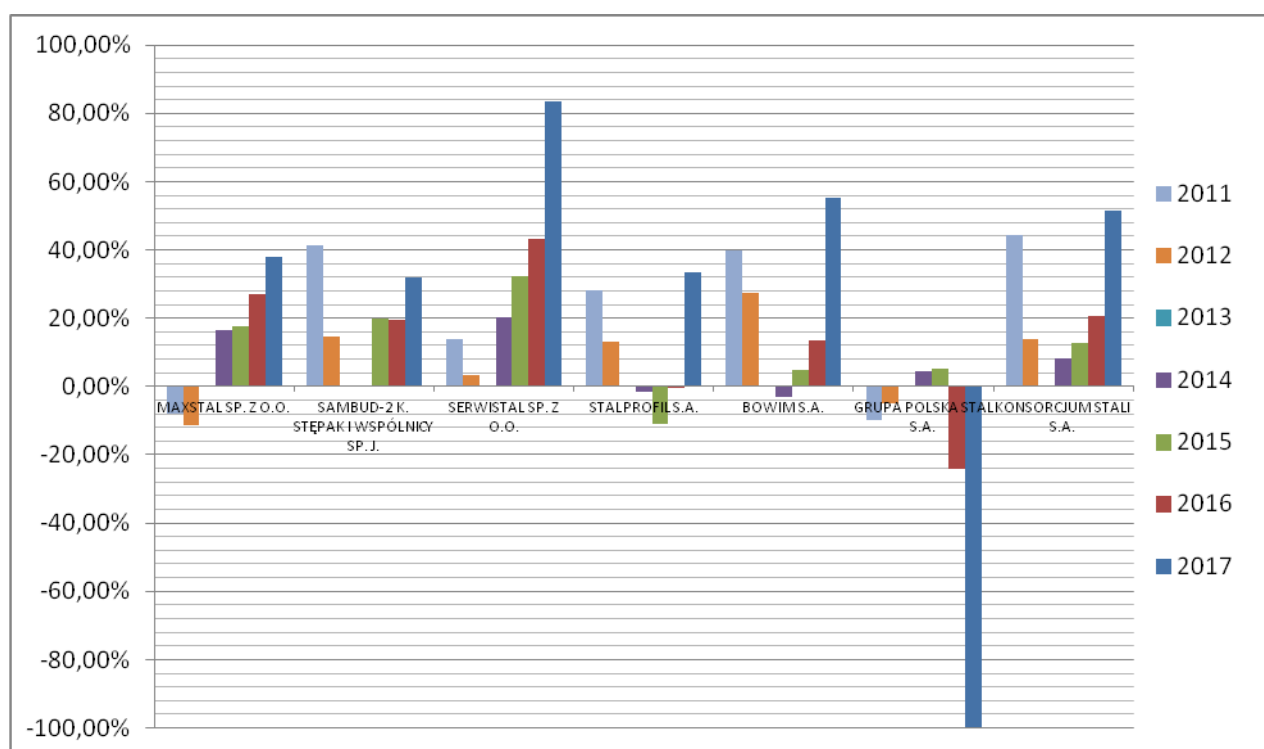
Spółką, która spośród analizowanych podmiotów charakteryzuje najniższa dynamika zmian wartości przychodów, jest STALPROFIL. W roku 2012 odnotowano spadek przychodów o 11,7% z poziomu 540 mln zł do 477 mln. W roku 2013 odnotowano kolejny spadek przychodów o 11,6% z poziomu 477 mln zł do 422 mln. W roku 2014 spadek przychodów wyniósł 1,4% w odniesieniu do roku poprzedniego, przychody w roku 2014 wyniosły tym samym 416 mln zł. Większy spadek, bo o 9,6% w ujęciu r/r odnotowano w 2015 roku, w którym przychody spadły do poziomu 376 mln zł. W roku 2016 nastąpił wzrost przychodów do poziomu 421 mln zł, czyli o 12%. Bardzo wysoki wzrost przychodów nastąpił dopiero w 2017 r., aż o 33,5%, do poziomu 562 mln zł.

³⁹³ Przyczyną spadków przychodów, były zmiany organizacyjne wewnątrz przedsiębiorstwa.

Podsumowując wyniki spółek zajmujących się dystrybucją wyrobów stalowych, należy zauważyć generalny spadek przychodów zarówno operacyjnych, jak i przychodów ze sprzedaży towarów. Jedynie Grupa Polska Stal radzi sobie lepiej z każdym rokiem i jej przychody ulegają zwiększeniu. Najgorzej wypada spółka BOWIM S.A., która rokrocznie odnotowywała spadek przychodów. Znacznie lepiej od BOWIM S.A., jednakże też z niezmienną tendencją spadkową, wypada STALPROFIL. W sposób bardziej dynamiczny, odnotowując zarówno wzrost, jak i spadki przychodów, zachowywały się wskaźniki w spółkach Konsorcjum Stali S.A. oraz SERWISTAL sp. z. o.o.

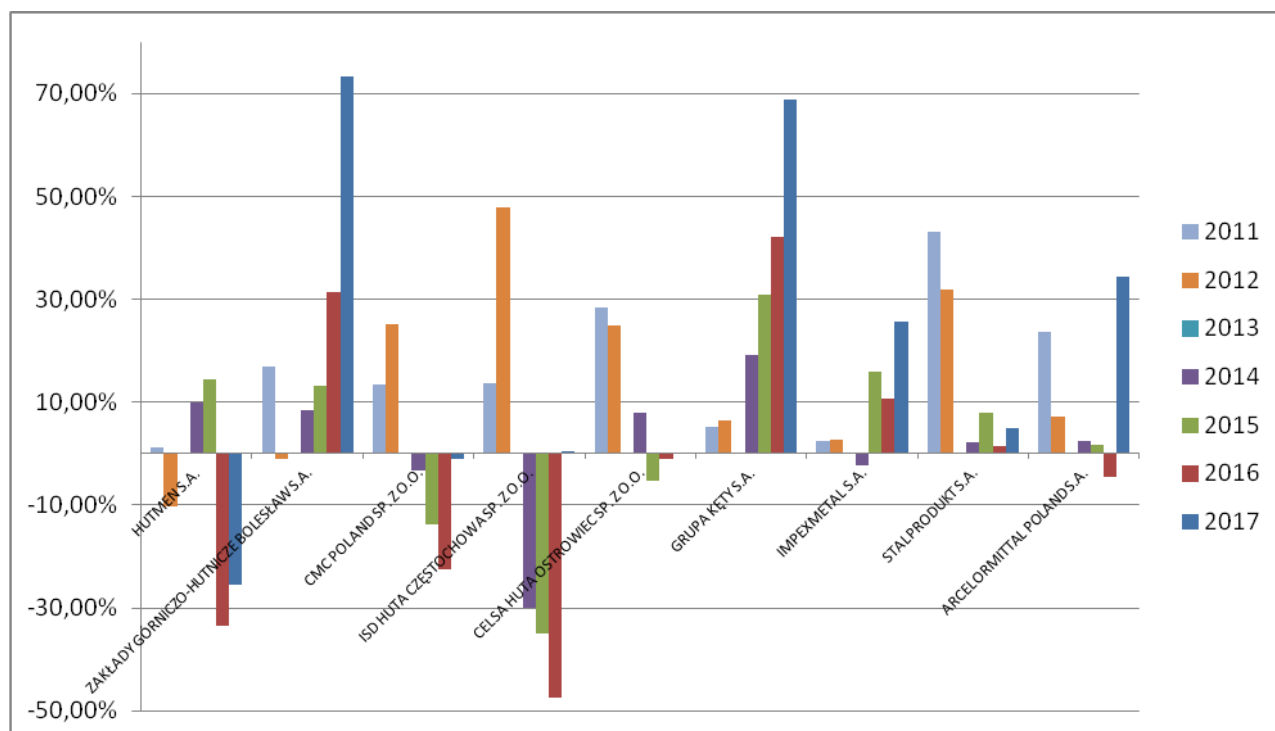
Aby móc w sposób bardziej wyraźny poczynić obserwacje, warto posłużyć się jeszcze jednym rodzajem wykresu, który pokaże, jak kształtowała się sytuacja względem roku 2013. Na wykresach 10 i 11 przedstawiono przychody poszczególnych przedsiębiorstw względem roku 2013, który jest traktowany jako punkt odniesienia dla pozostałych lat.

Wykres 10. Procentowy wzrost lub spadek przychodów w wybranych przedsiębiorstwach zajmujących się dystrybucją wyrobów stalowych w latach 2011-2017 w odniesieniu do roku 2013.



Źródło: Opracowanie własne.

Wykres 11. Procentowy wzrost lub spadek przychodów w wybranych przedsiębiorstwach zajmujących się produkcją wyrobów stalowych w latach 2011-2017 w odniesieniu do roku 2013.



Źródło: Opracowanie własne.

Na podstawie danych przedstawionych na wykresie można zaobserwować, że w większości przedsiębiorstw z branży stalowej rok 2013 był najniższym okresem rozrachunkowym i zarazem punktem zwrotnym. Pomiędzy rokiem 2011 a 2013 wyniki przedsiębiorstw ulegały pogorszeniu, natomiast po tym okresie, czyli od 2014 roku, można zaobserwować poprawę wyników sprzedaży w większości przedsiębiorstw z branży stalowej względem roku 2013. Spośród przedsiębiorstw podlegających analizie można wyróżnić kilka, którym po roku 2013 nie udało się wrócić do poziomu sprzedaży sprzed 2013 roku. Takimi przedsiębiorstwami są Grupa Polska Stal, która obecnie przeżywa duże problemy, jest w stanie upadłości, a dodatkowo bardzo słabą sytuację można stwierdzić, analizując obecny poziom przychodów spółki. Ponadto podmiotami, które po 2013 r. nie osiągnęły poziomu sprzedaży z lat poprzednich, są CMC Poland, ISD Huta Częstochowa oraz CELSA Huta Ostrowiec.

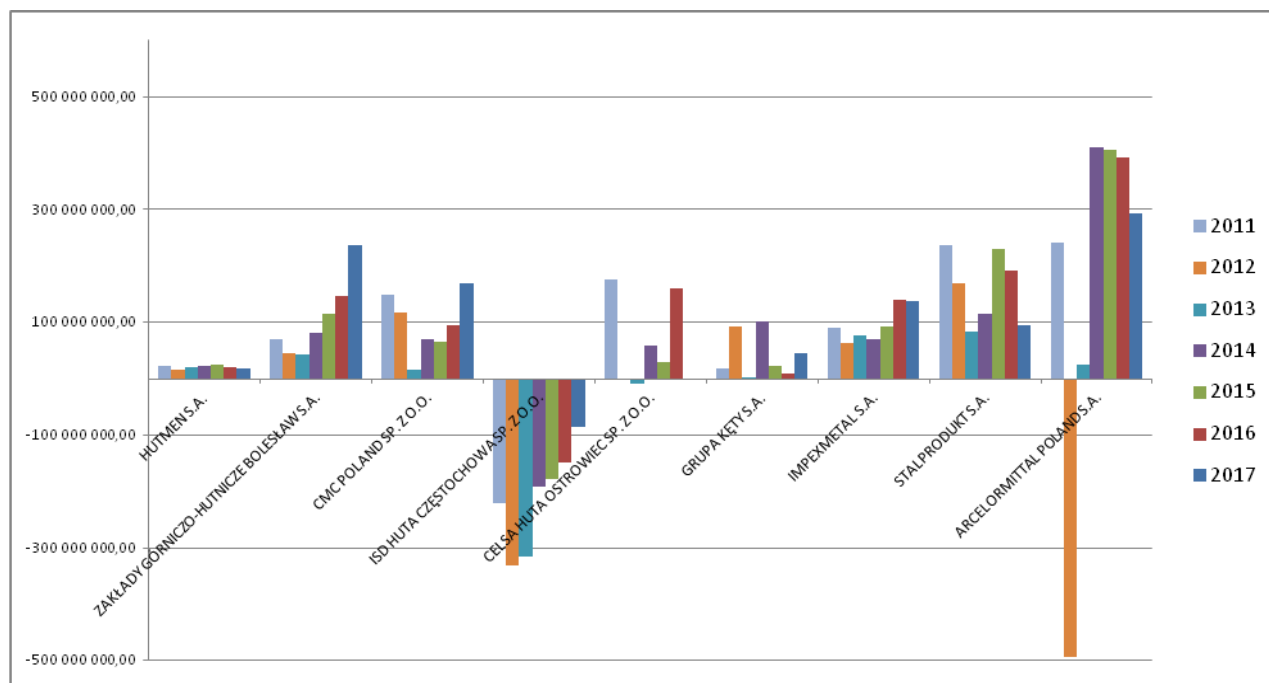
Aby w sposób kompleksowy móc ocenić stan branży stalowej w Polsce przed i po wprowadzeniu mechanizmu odwrotnego obciążenia, zasadne jest przeanalizowanie zysków przedsiębiorstw z tej branży gospodarki, a także dokonanie analizy osiągniętej przez przedsiębiorstwa marży.

Tabela 14. Zyski ze sprzedaży wybranych przedsiębiorstwach zajmujących się produkcją wyrobów stalowych w latach 2011-2017.

	2017	2016	2015	2014	2013	2012	2011
HUTMEN S.A.	18 491 000,00	20 685 000,00	24 819 000,00	22 942 000,00	21 378 000,00	15 760 000,00	22 809 000,00
ZAKŁADY GÓRNICZO-HUTNICZE BOLESŁAW S.A.	235 790 883,55	145 720 256,54	114 122 191,28	81 008 931,66	42 328 226,02	45 232 007,62	70 990 334,63
CMC POLAND SP. Z O.O.	170 061 000,00	95 766 000,00	66 172 000,00	71 055 000,00	15 952 000,00	116 902 000,00	147 767 000,00
ISD HUTA CZĘSTOCHOWA SP. Z O.O.	-84 952 423,62	-149 406 222,97	-177 243 299,70	-191 166 362,06	-316 185 600,41	-330 728 582,25	-220 374 910,30
CELSA HUTA OSTROWIEC SP. Z O.O.	b/d	159 595 000,00	29 309 000,00	58 316 000,00	-9 937 000,00	-1 211 000,00	176 019 000,00
GRUPA KĘTY S.A.	46 064 000,00	10 132 000,00	22 180 000,00	102 388 000,00	1 381 000,00	92 226 000,00	17 310 000,00
IMPEXMETAL S.A.	136 534 000,00	139 430 000,00	93 566 000,00	69 262 000,00	76 000 000,00	63 094 000,00	90 695 000,00
STALPRODUKT S.A.	94 392 000,00	190 888 000,00	230 193 000,00	114 889 000,00	83 492 000,00	168 420 000,00	236 031 000,00
ARCELORMITTAL POLAND S.A.	292 846 000,00	392 666 000,00	406 090 000,00	411 450 000,00	24 041 000,00	-493 288 000,00	240 472 000,00

Źródło: Opracowanie własne.

Wykres 12. Zyski ze sprzedaży wybranych przedsiębiorstwach zajmujących się produkcją wyrobów stalowych w latach 2011-2017.



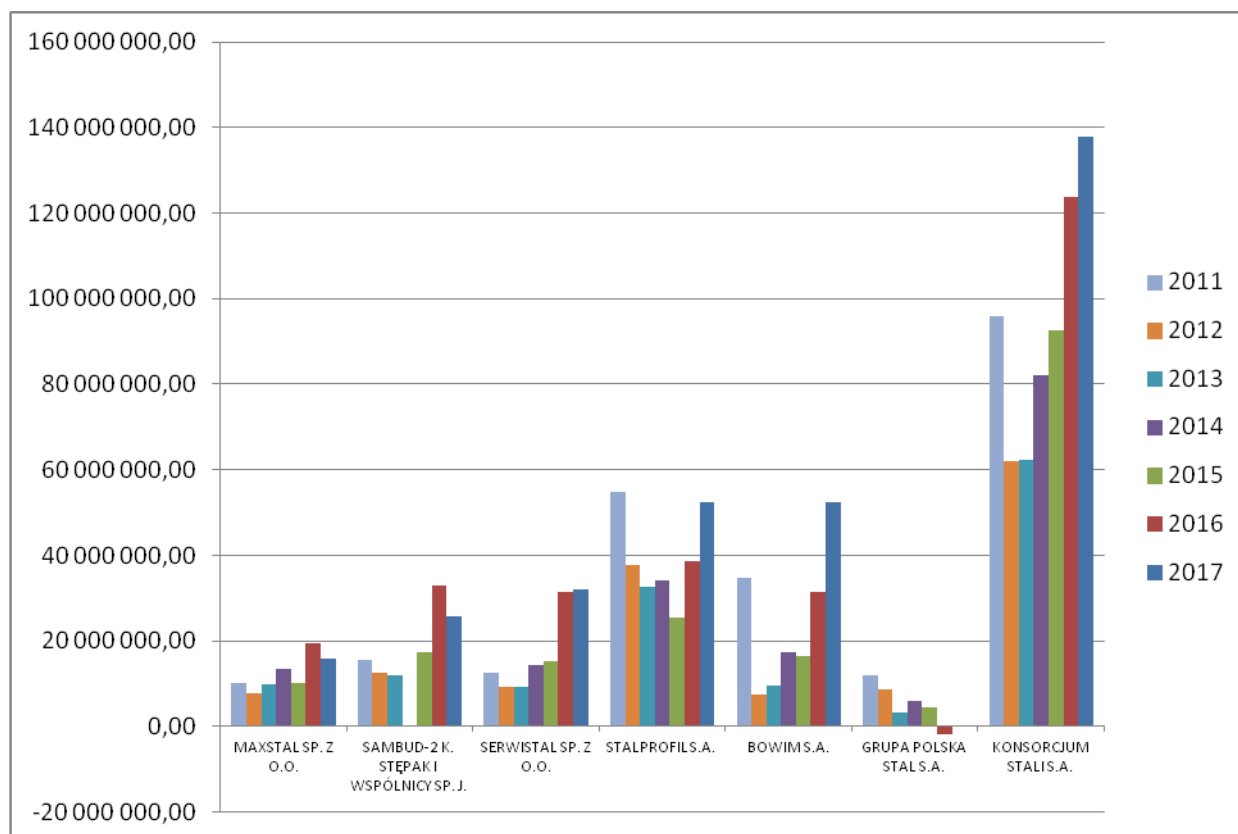
Źródło: Opracowanie własne.

Tabela 15. Zyski ze sprzedaży wybranych przedsiębiorstwach zajmujących się dystrybucją wyrobów stalowych w latach 2011-2017.

	2017	2016	2015	2014	2013	2012	2011
MAXSTAL SP. Z O.O.	15 961 748,55	19 531 642,74	10 138 739,96	13 419 506,01	9 840 416,59	7 733 044,29	10 238 041,28
SAMBUD-2 K. STĘPAK I WSPÓLNICY SP. J.	25 625 757,91	32 883 271,34	17 392 340,29		11 856 774,63	12 465 881,43	15 632 579,01
SERWISTAL SP. Z O.O.	31 945 619,32	31 324 553,44	15 188 805,81	14 313 201,45	9 182 308,84	9 156 748,03	12 487 336,70
STALPROFIL S.A.	52 521 000,00	38 701 000,00	25 360 000,00	34 024 000,00	32 660 000,00	37 600 000,00	54 901 786,35
BOWIM S.A.	52 356 923,41	31 292 961,53	16 526 974,90	17 325 524,32	9 672 896,91	7 441 480,22	34 707 323,06
GRUPA POLSKA STAL S.A.	101 879,92	-1 760 733,96	4 528 253,41	5 884 922,92	3 390 684,88	8 583 761,73	11 810 883,35
KONSORCJUM STALI S.A.	137 711 000,00	123 887 000,00	92 648 000,00	82 165 000,00	62 297 000,00	61 926 000,00	95 973 000,00

Źródło: Opracowanie własne.

Wykres 13. Zyski ze sprzedaży wybranych przedsiębiorstwach zajmujących się dystrybucją wyrobów stalowych w latach 2011-2017.



Źródło: Opracowanie własne.

Na powyższych wykresach przedstawione zostały zyski osiągnięte wyłącznie na sprzedaży, bez pomniejszania ich o koszty pozostałe, takie jak koszty administracyjne czy koszty finansowe. Do zysków przedstawionych na powyższych wykresach nie wliczono też ewentualnych zysków finansowych. Zatem dane przedstawione powyżej odnoszą się do

wyniku przedsiębiorstw osiągniętego ze sprzedaży towarów lub usług w poszczególnych latach.

Analizując dane zawarte w powyższych wykresach, możemy zauważyć, że zyski przedsiębiorstw osiągnięte ze sprzedaży korelują z przychodami przedsiębiorstw. Można zaobserwować trend, zgodnie z którym zyski przedsiębiorstw w latach 2011-2013 spadały, natomiast po roku 2013 w dużej części przedsiębiorstw następowała powolna poprawa sytuacji. Bardzo słabym rokiem w przypadku wielu przedsiębiorstw był rok 2012, w którym zyski większości przedsiębiorstw spadły znacząco, a w przypadku niektórych podmiotów sytuacja wyglądała bardzo źle. Jako przykład można wskazać ArcelorMittal Poland, gdzie w 2012 pojawiła się strata na sprzedaży. W 2011 r. ArcelorMittal Poland zarobiła ok. 240 mln zł, zaś rok później osiągnęła stratę ze sprzedaży w wysokości 493 mln zł. W roku 2013 ArcelorMittal Poland odnotowała niewielki zysk w wysokości 24 mln zł. Dopiero rok 2014 przyniósł znaczną poprawę wyniku finansowego ze sprzedaży. Zanotowano wówczas zysk w wysokości 411 mln zł. Kolejne lata były pod tym względem zbliżone, i tak w roku 2015 zysk wyniósł 406 mln zł, w 2016 zysk lekko spadł i wynosił 392 mln zł. Rok 2017 był znacznie słabszy i wynik ze sprzedaży wyniósł 292 mln zł.

Nietypową sytuację możemy zauważyć w przypadku spółki ISD Huta Częstochowa, która od 2011 do 2017 r. stale wykazuje straty ze sprzedaży. Jednakże analizując dane zaprezentowane na wykresie, widać, że w przypadku tego podmiotu największe straty odnotowywano w latach 2012 – 330 mln zł oraz w roku 2013 – 316 mln zł. W kolejnych latach sytuacja również nie wyglądała dobrze, jednakże straty ponoszone ze sprzedaży były coraz mniejsze i za 2014 rok strata wyniosła 191 mln zł, a w 2017 r. zmniejszyła się do 85 mln zł.

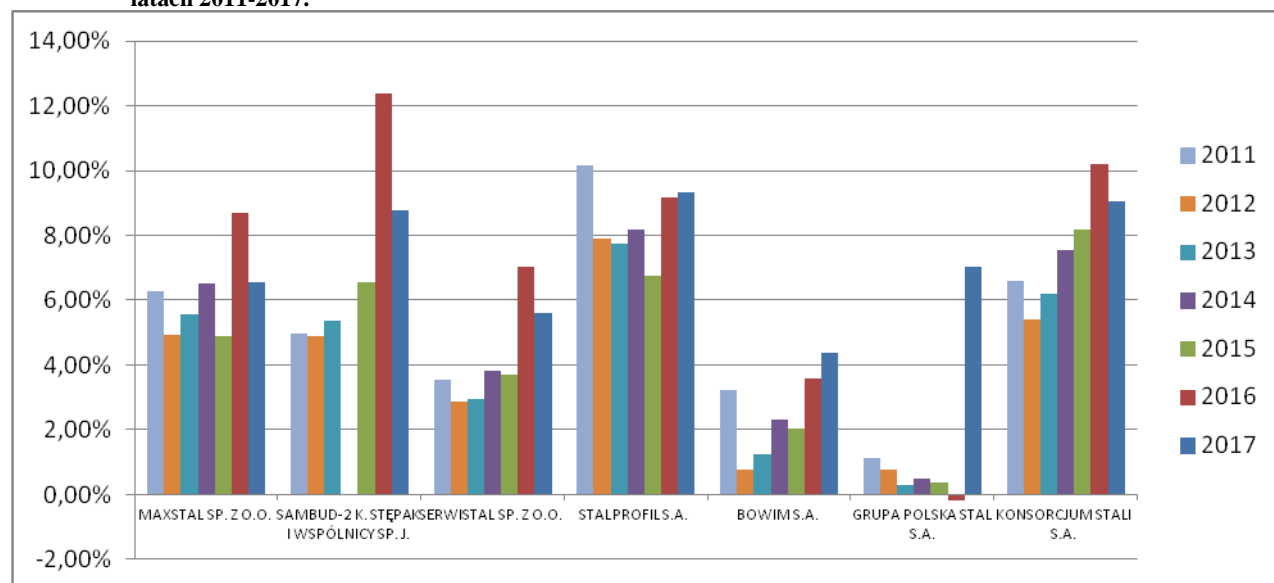
Wśród przedsiębiorstw zajmujących się dystrybucją wyrobów stalowych należy zauważyć, że żaden z analizowanych podmiotów nie poniósł straty ze sprzedaży. Jednakże także w przypadku tej grupy przedsiębiorstw zyski ze sprzedaży najniższe były w latach 2012 i 2013. Największy spadek zysku względem roku 2011 miał miejsce w spółce BOWIM, w której zysk ze sprzedaży spadł w 2012 r. o 78%, tj. z poziomu 34,7 mln zł do 7,4 mln zł. W kolejnych latach odnotowano jednak poprawę sytuacji i zysk ze sprzedaży począwszy od roku 2013 zaczął się ponownie zwiększać. Duży spadek zysku ze sprzedaży można zauważyć również w przypadku Konsorcjum Stali, gdzie w 2012 r. zysk spadł o 35% z poziomu 95,9 mln zł do 61,9 mln zł. W roku 2013 zysk ze sprzedaży pozostał niemal na niezmiennym poziomie. Dopiero w roku 2014 w przypadku Konsorcjum Stali można zauważyć znaczącą

poprawę wyniku ze sprzedaży i wzrost o 31% do poziomu 82 mln zł. W roku 2015 zysk wzrósł o kolejne 12% i wyniósł już 92,6 mln zł. Kolejne lata przyniosły rekordowe zyski ze sprzedaży. I tak w roku 2016 zysk wyniósł 123,9 mln zł co oznacza wzrost o 33% w odniesieniu do roku poprzedniego, a w roku 2017 zanotowano zysk w wysokości 137,7 mln zł, czyli kolejny wzrost tym razem o 11,1%.

Duży spadek zysków ze sprzedaży w latach 2011-2013 można odnotować również w spółce Stalprofil, gdzie zysk ze sprzedaży w 2012 r. w stosunku do 2011 r. spadł o 31,5%, z poziomu 54,9 mln zł do 37,6 mln zł. W roku 2013 odnotowano kolejny spadek zysku o 13,1% do poziomu 32,6 mln zł. Kolejne lata dla Stalprofil również nie były udane. W 2014 r. udało się odnotować wzrost zysku ze sprzedaży o 4%, ale już rok później zyski ze sprzedaży spadły o 25% do poziomu 25,3 mln zł. Kolejne lata były dużo lepsze i w 2016 roku Stalprofil miała zysk ze sprzedaży wyższy o 52% niż w 2015 r. i wyniósł on 38,7 mln zł, a w roku 2017 zyski wzrosły o kolejne 35,7% w ujęciu rocznym i wyniosły 52,5 mln zł.

W tym miejscu celem pogłębionej analizy sytuacji przedsiębiorstw z branży stalowej, a przez to samej branży, analizie poddana zostanie marża osiągnięta na sprzedaży.

Wykres 14. Marża ze sprzedaży w wybranych przedsiębiorstwach zajmujących się dystrybucją wyrobów stalowych w latach 2011-2017.

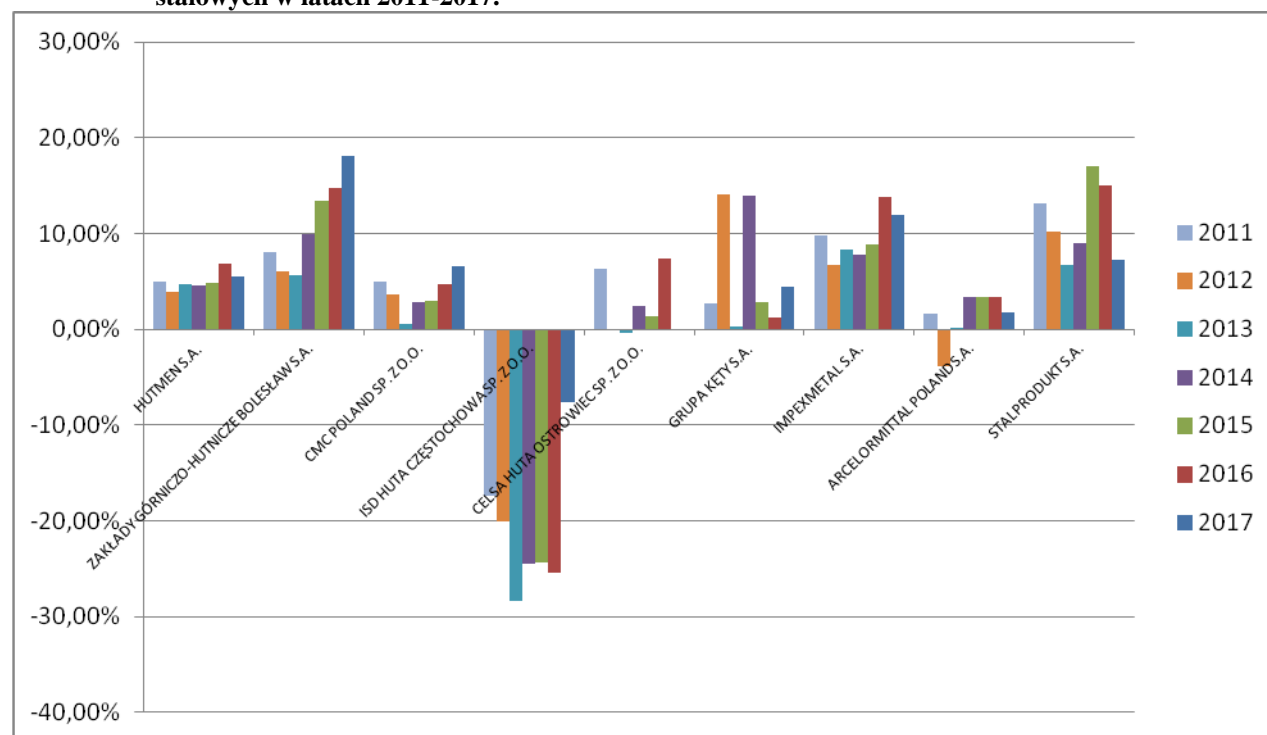


Źródło: Opracowanie własne.

Analizując powyższy wykres, można zauważyć trend spadkowy marży w latach 2011-2013 i odwrócenie tego trendu po roku 2013. W każdej spośród analizowanych spółek w roku 2012 wystąpiło obniżenie marży na sprzedaży. Dopiero w 2014 widać poprawę sytuacji wśród analizowanych przedsiębiorstw. W niektórych przypadkach poprawa rentowności

miała miejsce już w roku 2013. Największe spadki marży w 2012 r. możemy zauważyć w spółkach BOWIM, gdzie marża spadła z 3,2% do poziomu 0,7% oraz w Stalprofil, gdzie odnotowano spadek z poziomu 10,1% do 7,7%.

Wykres 15. Marża ze sprzedaży w wybranych przedsiębiorstwach zajmujących się produkcją wyrobów stalowych w latach 2011-2017.



Źródło: Opracowanie własne

W odniesieniu do przedsiębiorstw zajmujących się produkcją wyrobów stalowych można zauważyć, że przedsiębiorstwa te w odróżnieniu do przedsiębiorstw zajmujących się dystrybucją wyrobów stalowych działają w niektórych przypadkach na ujemnej marży sprzedaży. Tak jest w przypadku ISD Huta Częstochowa, która stale od 2011 do 2017 ma ujemną marżę na sprzedaży. W przypadku analizowanych powyżej przedsiębiorstw także można zauważyć spadek marży w latach 2011-2013. Wyjątkiem jest spółka Grupa Kęty, w której marża w latach 2011-2014 odnotowywała skrajne wartości, wahając się pomiędzy ok. 14% a 0,2%. W przypadku pozostałych przedsiębiorstw marże uległy wzrostom dopiero po roku 2013.

Należy w tym miejscu zauważyć, że przy dokonywaniu powyższej analizy najbardziej istotne dla niniejszej pracy było zachowanie spółek w latach 2013 i 2014, a więc w roku wprowadzenia mechanizmu odwrotnego obciążenia podatkiem VAT wyrobów stalowych oraz w roku następnym. W toku dokonywanych analiz istotne było znalezienie trendów

wyników finansowych spółek, zbadanie tego, czy we wszystkich bądź w większości podmiotów można odnotować podobne zachowania wyników finansowych, takich jak spadek sprzedaży i zysków ze sprzedaży przed wprowadzeniem mechanizmu odwrotnego obciążenia, a następnie tendencji poprawy sytuacji w przedsiębiorstwach zajmujących się produkcją bądź dystrybucją wyrobów stalowych po wprowadzeniu tego mechanizmu w stosunku do wyrobów stalowych. Analizując kilka z parametrów finansowych przedsiębiorstw, tych, które w głównej mierze świadczą o poprawie koniunktury i wzroście sprzedaży, tj. wysokość przychodów ze sprzedaży oraz zysk ze sprzedaży, należy stwierdzić, że można odnaleźć pewne trendy w wynikach firm z branży stalowej, co może świadczyć o istnieniu czynników, które oddziałują na branżę stalową. W toku analiz można dostrzec spadek sprzedaży stali (wartościowy) w latach 2011-2013, a więc w czasie, kiedy miały miejsce duże projekty infrastrukturalne i kiedy w kraju realizowane były duże projekty inwestycyjne, ale zarazem też w czasie, w którym dochodziło do największych wyludzeń podatkowych przy zastosowaniu oszustw karuzelowych. Koniunktura gospodarcza w roku 2011 była bardzo dobra, zużycie stali w gospodarce było na najwyższym od 2007 r. poziomie. Taka sytuacja oznacza, że rok 2011 był niejako rokiem szczytowym, w którym realizowano wiele inwestycji.³⁹⁴ Rok 2012 przyniósł pogorszenie się koniunktury gospodarczej, tempo wzrostu gospodarczego spadło z 4,3% w 2011 r. do 1,9%. Ta sytuacja przełożyła się również na sytuację branży stalowej. Znacznie zmniejszyły się inwestycje, dodatkowo rozpoczął się końcowy okres wielkich projektów infrastrukturalnych wspomaganych przez fundusze unijne z perspektywy budżetowej 2007-2013. Skutkiem osłabienia koniunktury było obniżenie realnego³⁹⁵ i jawnego zużycia stali. Zużycie jawne uległo zmniejszeniu o 5,4% w stosunku do roku 2011. Natomiast zużycie realne spadło o 1%.³⁹⁶ Kolejnym trudnym rokiem pod względem koniunktury gospodarczej był rok 2013, dynamika wzrostu gospodarczego obniżyła się do poziomu 1,6%. W 2013 r. panowała zła sytuacja w sektorze budownictwa oraz konstrukcji stalowych, co powodowało spadek zużycia jawnego wyrobów stalowych o 1% w stosunku do roku poprzedniego. Jednakże największy spadek zużycia jawnego odnotowywano w trzech pierwszych kwartałach 2013 r., natomiast po objęciu mechanizmem

³⁹⁴ 2012 Polski Przemysł Stalowy, Hutnicza Izba Przemysłowo-Handlowa, http://www.hiph.org/ANALIZY_RAPORTY/pliki/pps2012.pdf, [dostęp: 06.09.2018 r.].

³⁹⁵ Zużycie realne określane również jako zużycie rzeczywiste, jest to zużycie materiałów wykazane w sekcjach i działach wg PKD oraz form własności i województw; jest to faktyczne zużycie w jednostkach prowadzących działalność gospodarczą materiałów i przedmiotów nietrwałych (wliczone do kosztów produkcji) na wszystkie cele: produkcyjno-eksploatacyjne, budowlano-montażowe oraz inne niezwiązane bezpośrednio z działalnością gospodarczą jednostki (np. na cele socjalne) w okresie sprawozdawczym.

³⁹⁶ 2013 Polski Przemysł Stalowy, Hutnicza Izba Przemysłowo-Handlowa, http://www.hiph.org/ANALIZY_RAPORTY/pliki/PPS_2013.pdf, [dostęp: 06.09.2018 r.].

odwrotnego obciążenia wyrobów stalowych odnotowano znaczny wzrost zużycia stali.³⁹⁷ Spadek koniunktury, który w odczuwalny sposób rozpoczął się w 2012 r. niewątpliwie spowodował zmniejszenie się zużycia stali. Jednakże istotne jest to, że spadek zużycia jawnego stali w latach 2011-2013 był bardzo duży z poziomu 11 mln ton w roku 2011 spadł do poziomu 10,3 mln ton w 2013 r.

Jest to spadek o wiele większy, niż mogłoby wynikać ze wskaźnika SWIP (Steel Weighted Industrial Production Index). Wiąże on poziom aktywności produkcyjnej w sektorach zużywających wyroby stalowe z krajowym jej zużyciem. W roku 2012 poziom wskaźnika wzrósł o 1,2%, podczas gdy zużycie jawne stali spadło o 5,4%. Natomiast w roku 2013 wskaźnik SWIP spadł o 3,2% w ujęciu rocznym. Widać na tym przykładzie, że pomimo, że wskaźnik wzrósł, to zużycie jawne stali w Polsce znacząco spadło. W 2013 r. zarówno wskaźnik SWIP, jak i zużycie jawne stali spadło, jednakże spadek zużycia jawnego stali spadł bardziej, niż mogłoby to wynikać z analizy wskaźnika SWIP. Taka sytuacja może oznaczać, że nie tylko koniunktura gospodarcza była przyczyną spadku zużycia stali.

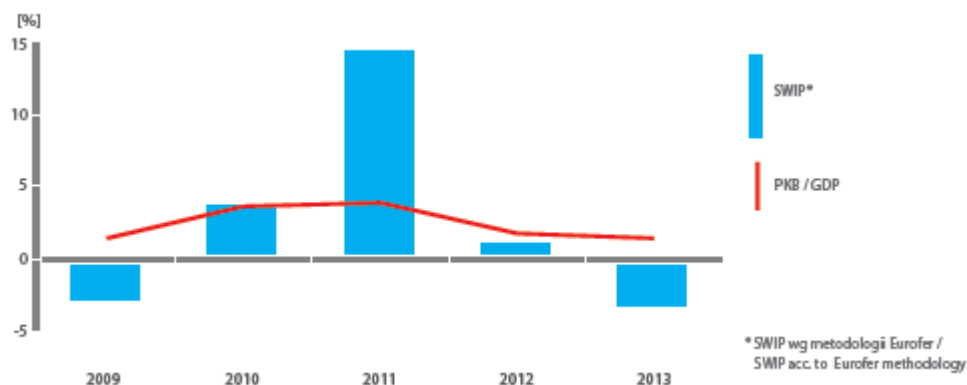
Tabela 15. Zużycie jawne wyrobów stalowych gotowych w latach 2009-2013 (mln ton)

asortyment/ products	[mln ton/ M mt]				
	2009	2010	2011	2012	2013
ogółem, w tym/ total, of which	8,2	9,8	11,0	10,4	10,3
wyroby długie/ long products	2,9	3,4	3,8	3,2	3,4
wyroby płaskie/ flat products	4,4	5,4	6,1	6,0	5,9
rury i kształtowniki gięte na zimno zamknięte/ tubes and hollow sections	0,9	1,0	1,2	1,2	1,1

Źródło: 2014 Polski Przemysł Stalowy, Hutnicza Izba Przemysłowo-Handlowa, http://www.hiph.org/ANALIZY_RAPORTY/pliki/PPS-2014.pdf, [dostęp: 06.09.2018].

³⁹⁷ 2014 Polski Przemysł Stalowy, Hutnicza Izba Przemysłowo-Handlowa, http://www.hiph.org/ANALIZY_RAPORTY/pliki/PPS-2014.pdf, [dostęp: 06.09.2018 r.].

Wykres 16. Wskaźnik SWIP rok do roku (Steel Weighted Industrial Production Index) i zmiany produktu krajowego brutto (rok do roku) w latach 2009-2013 [%].



Źródło: 2014 Polski Przemysł Stalowy, Hutnicza Izba Przemysłowo-Handlowa, [dostęp: 06.09.2018 r.] http://www.hiph.org/ANALIZY_RAPORTY/pliki/PPS-2014.pdf

O tym, że wpływ na poprawę sytuacji mogło mieć wprowadzenie mechanizmu odwrotnego obciążenia, może świadczyć fakt, iż rok 2013 był punktem zwrotnym w przypadku większości analizowanych podmiotów działających w branży stalowej. Po tym roku poprawiły się wskaźniki dotyczące wolumenu sprzedaży oraz poprawiła się zyskowność przedsiębiorstw. W 2014 znacznej poprawie uległ wzrost produktu krajowego brutto z poziomu 1,7% w 2013 r. do 3,4%. Ożywieniu uległy inwestycje krajowe, wzrosła zarówno produkcja przemysłowa, jak i produkcja budowlano-montażowa. Raptownie też wzrosło zużycie wyrobów stalowych; było one wyższe o 17% niż w roku 2013 i wyniosło 12,2 mln ton.³⁹⁸ Kolejny, 2015 r., był również korzystny, w dalszym ciągu tempo wzrostu gospodarczego rosło i wynosiło 3,6%. Zużycie stali wzrosło o kolejne 2% do poziomu 12,5 mln ton. W roku 2015 ograniczona była aktywność sektora publicznego w budownictwie, jednakże ożywieniu uległa sytuacja w branży motoryzacyjnej (produkcja samochodów oraz duże zamówienia dotyczące taboru kolejowego).³⁹⁹ Rozczarującym rokiem okazał się natomiast rok 2016, w którym, głównie za sprawą bardzo niskiego poziomu inwestycji (wynik najgorszy od 2004 r.), wyhamował wzrost gospodarczy do poziomu 2,7%. Pomimo to zużycie jawne stali nadal rosło, wyniosło ono 13,1 mln ton, co było wynikiem lepszym o 4% względem roku poprzedniego. Na wzrost zużycia stali wpływ miała dobra sytuacja w sektorze produkcji samochodów oraz w przemyśle maszynowym i metalowym, jednakże problemem

³⁹⁸ 2015 Polski Przemysł Stalowy, Hutnicza Izba Przemysłowo-Handlowa, http://www.hiph.org/ANALIZY_RAPORTY/pliki/PPS-2015.pdf, [dostęp: 06.09.2018 r.].

³⁹⁹ 2016 Polski Przemysł Stalowy, Hutnicza Izba Przemysłowo-Handlowa, http://www.hiph.org/ANALIZY_RAPORTY/pliki/PPS2016_www.pdf, [dostęp: 06.09.2018 r.].

był w dalszym ciągu słaby sektor budowlany.⁴⁰⁰ Rok 2017 przyniósł znaczną poprawę sytuacji gospodarczej w kraju. Odnotowano wówczas wzrost produktu krajowego brutto na poziomie 4,6%, co stanowiło największy wzrost od 6 lat. W 2017 roku jawne zużycie stali wyniosło 13,5 mln ton, co było wynikiem lepszym o 3% względem roku poprzedniego. Największym odbiorcą był sektor budowlany, przemysł wyrobów metalowych, produkcja maszyn i urządzeń oraz przemysł motoryzacyjny.⁴⁰¹

Tabela 16. Zużycie jawne wyrobów stalowych gotowych w latach 2013-2017 [mln ton].

asortyment	2013	2014	2015	2016	2017
ogółem, w tym	10,3	12,3	12,5	13,1	13,5
wyroby długie	3,4	4,5	4,6	4,7	4,9
wyroby płaskie	5,9	6,7	6,9	7,3	7,4
rury i kształtowniki gięte na zimno zamknięte	1,1	1,1	1,0	1,1	1,2

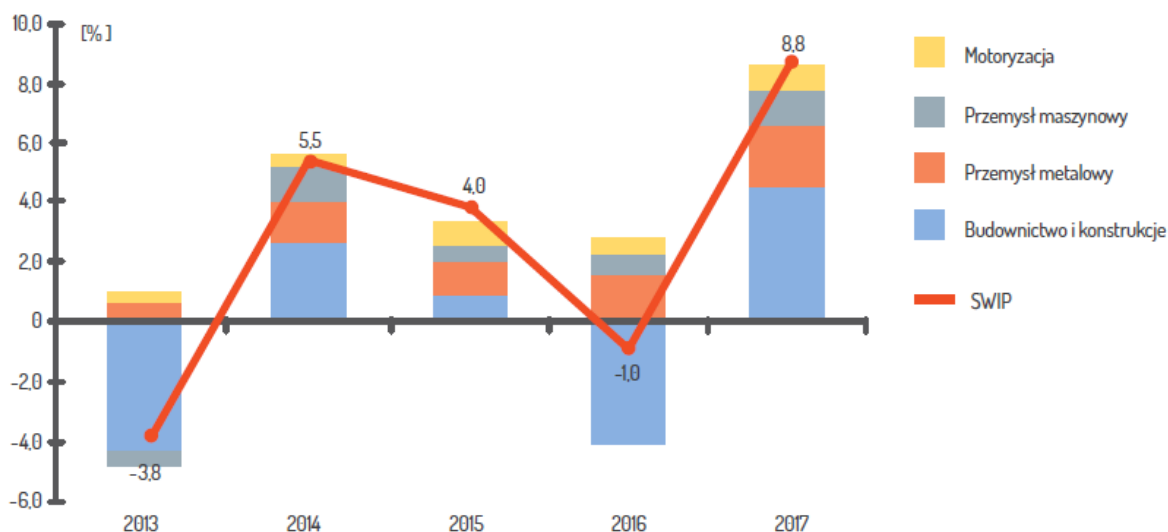
Źródło: 2018 Polski Przemysł Stalowy, Hutnicza Izba Przemysłowo-Handlowa, http://www.hiph.org/ANALIZY_RAPORTY/pliki/PPS2018.pdf, [dostęp: 06.09.2018]

Aby przeanalizować w pełni poprawę sytuacji w branży stalowej, konieczne jest odniesienie się do wskaźnika SWIP. W roku 2014 wskaźnik SWIP wyniósł 5,5%, podczas gdy jawne zużycie stali w tym samym roku wzrosło o 17%. W roku 2015 wskaźnik SWIP wyniósł 4%, natomiast wzrost jawnego zużycia wyrobów stalowych o 2%. W roku 2016 wskaźnik SWIP wyniósł 1%, podczas gdy zużycie stali wzrosło o 4%. W roku 2017 natomiast wskaźnik SWIP wyniósł 8,8%, a zużycie jawne stali wzrosło o 3%.

⁴⁰⁰ 2017 Polski Przemysł Stalowy, Hutnicza Izba Przemysłowo-Handlowa, http://www.hiph.org/ANALIZY_RAPORTY/pliki/PPS-2017.pdf, [dostęp: 06.09.2018 r.].

⁴⁰¹ 2018 Polski Przemysł Stalowy, Hutnicza Izba Przemysłowo-Handlowa, http://www.hiph.org/ANALIZY_RAPORTY/pliki/PPS2018.pdf, [dostęp: 06.09.2018 r.].

Tabela 17. Wskaźnik SWIP rok do roku (Steel Weighted Industrial Production Index) i skala wpływu poszczególnych sektorów na wzrost SWIP (pkt proc.) w latach 2013-2017 [%]



Źródło: 2018 Polski Przemysł Stalowy, Hutnicza Izba Przemysłowo-Handlowa, http://www.hiph.org/ANALIZY_RAPORTY/pliki/PPS2018.pdf, [dostęp: 06.09.2018]

Analiza powyższych dwóch wskaźników pozwala na pewną obserwację, a mianowicie pozwala stwierdzić, iż wskaźnik SWIP powinien korelować ze wzrostem zużycia stali. O ile w większości okresów tak się dzieje, możemy zauważyć na przestrzeni lat 2011-2017 pewne odstępstwa od tej reguły. W 2012 roku wskaźnik SWIP wyniósł 1,2, natomiast w tym samym czasie zużycie jawne stali spadło o 5,4%, co oznacza znaczną rozbieżność pomiędzy tymi wskaźnikami. Podstawą rzeczonyj rozbieżności może być w głównej mierze wzrost poziomu oszustw podatkowych wykorzystujący mechanizm transakcji karuzelowych. Kolejne odstępstwo od reguły miało miejsce w roku 2014, gdy wskaźnik SWIP wyniósł 5,5%, natomiast jawne zużycie stali wzrosło aż o 17%, co oznacza, że poprawa koniunktury nie miała wyłącznego wpływu na poprawę sytuacji w branży stalowej. Tym samym poprawy sytuacji należy upatrywać również w zmianie opodatkowania wyrobów stalowych podatkiem VAT przez zastosowanie mechanizmu odwrotnego obciążenia podatkiem VAT wyrobów stalowych.

Reasumując powyższe analizy, trudno uznać, że na poprawę sytuacji ekonomicznej przedsiębiorstw miały wpływ wyłącznie niezależne czynniki ekonomiczne takie jak poprawa koniunktury gospodarczej. Zarówno rok 2014, jak i 2015 nie były latami, w których byłby na tyle wysoki wzrost gospodarczy, aby wpłynąć na tak znaczącą poprawę sytuacji przedsiębiorstw działających w branży stalowej. W efekcie przeprowadzonych analiz można

postawić wniosek, że wprowadzenie mechanizmu odwrotnego obciążenia podatkiem od towarów i usług w odniesieniu do wyrobów stalowych miało pozytywny wpływ na całą branżę i na przedsiębiorstwa w niej działające. W połączeniu z innymi czynnikami, takimi jak polepszenie się koniunktury, rozpoczęcie kolejnych projektów infrastrukturalnych związanych z inwestycjami publicznymi oraz polepszenie się sytuacji w branży budowlanej, wpłynęło to na znaczną poprawę sytuacji w branży stalowej.

Niewątpliwie pozytywnym efektem, o którym warto wspomnieć, jest fakt, że wraz z wprowadzeniem mechanizmu odwrotnego obciążenia podatkiem od wartości dodanej w stosunku do wyrobów stalowych wzrosło jawne zużycie wyrobów stalowych w Polsce. Powyższe oznacza, że duża część szarej strefy, w której sprzedawane były wyroby będące przedmiotem transakcji karuzelowych, przestała istnieć, co było zamysłem pomysłodawców takiego sposobu opodatkowywania wyrobów stalowych. Wraz z wprowadzeniem mechanizmu i likwidacją szarej strefy poprawiły się obroty przedsiębiorstw zajmujących się produkcją oraz dystrybucją wyrobów stalowych. Ponadto należy zauważyć, że wzrosły marże realizowane przez te przedsiębiorstwa, a co za tym idzie - wzrosły zyski przedsiębiorstw. Niewątpliwie może to dodatkowo świadczyć o zmniejszeniu się skali nieuczciwej konkurencji.

V. Wnioski *de lege lata* i *de lege ferenda*

1. Zalety i wady mechanizmu odwrotnego obciążenia

Wprowadzenie do wspólnego systemu podatku od wartości dodanej mechanizmu odwrotnego obciążenia niewątpliwie ma wiele zalet, jednakże omawiając kompleksowo przedmiotowe zagadnienie, nie sposób pominąć wad rzeczonyj konstrukcji. Tytułem wstępu wskazać należy, iż w doktrynie można znaleźć zarówno głosy poparcia tego rozwiązania⁴⁰², jak i głosy krytyczne⁴⁰³.

Niewątpliwą zaletą, jaka związana jest z wprowadzeniem mechanizmu odwrotnego obciążenia na gruncie przepisów unijnych, jest zniesienie barier w handlu pomiędzy krajami Unii Europejskiej. Przed wprowadzeniem mechanizmu odwrotnego obciążenia znaczna część usług (z wyjątkiem usług wymienionych w art. 21 VI dyrektywie Rady z 17 maja 1977 roku) opodatkowana była w kraju, w którym siedzibę miał podmiot świadczący usługę. Takie uregulowanie prowadziło do ograniczenia handlu pomiędzy krajami unijnymi. W sytuacji, gdy podatnik zarejestrowany na potrzeby podatku VAT, chcąc nabyć usługę, miał do wyboru podmiot krajowy oraz podmiot z innego państwa UE, wybierał najczęściej podmiot z tego samego państwa. Spowodowane było to prostszą procedurą odliczania podatku VAT. W przypadku nabycia towarów od podatnika z tego samego państwa miał bowiem prawo do odliczenia podatku naliczonego z tytułu nabycia tej usługi, o ile związana była z działalnością opodatkowaną. Natomiast nabycie usługi u podmiotu z innego państwa UE wiązało się z wieloma niedogodnościami, takimi jak wszczynanie omówionej w poprzedniej części pracy procedury VAT Refund⁴⁰⁴, a także z długim okresem oczekiwania na zwrot pieniędzy zgodnie z tą procedurą. Ta okoliczność w znacznym stopniu zniechęcała podatników do dokonywania zakupów usług w innych państwach UE, o ile istniała możliwość nabycia podobnej usługi w państwie podatnika - nabywcy.

⁴⁰² VAT: branża metali nieżelaznych za mechanizmem odwróconego obciążenia, <http://www.podatki.abc.com.pl/czytaj/-/artykul/vat-branża-metali-niezelaznych-za-mechanizmem-odwroconego-obciazenia>, [dostęp: 06.12.2015 r.].

⁴⁰³ M.in. J. Królak, *MF wchodzi na ślepo. w odwrócony VAT*, „Puls Biznesu”, <https://www.pb.pl/mf-wchodzi-na-slepo-w-odwrocony-vat-773467>, [dostęp: 10.12.2015 r.]; W. Modzelewski, *Odwrotne obciążenie przyczyną patologizacji podatku od towarów i usług*, „Doradztwo Podatkowe” – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych 2013, nr 2, http://www.isp-modzelewski.pl/images/pliki/studenci/odwrotne_obciazenie.pdf, [dostęp: 10.12.2015 r.].

⁴⁰⁴ Zob. rozdział II.1.

Główną rolę w systemie przejściowym pełni mechanizm odwrotnego obciążenia podatkiem VAT. Mechanizm ten upraszcza wszystkie transakcje dokonywane pomiędzy kontrahentami z różnych krajów unijnych. Po pierwsze dzięki istnieniu tego mechanizmu nie pojawia się problem podwójnego opodatkowania tej samej transakcji w dwóch różnych krajach Wspólnoty. Dodatkowo, na co już wcześniej zwracano uwagę, dzięki wykorzystaniu tego mechanizmu nie ma problemu ze zwrotem kwot podatku VAT zapłaconego przez podatników VAT w innym kraju Wspólnoty. Tym samym stwierdzić można, iż mechanizm ten pozwolił na realizację celu ustawodawcy unijnego, jakim było istnienie i sprawne funkcjonowanie wspólnego obszaru celnego Unii Europejskiej. Pozwolił bowiem na takie opodatkowanie transakcji pomiędzy podmiotami z różnych państw Unii, które nie zaburzyło zasad wolnego rynku, do czasu kiedy możliwe stanie się wprowadzenie docelowego systemu opodatkowania polegającego na opodatkowaniu towaru w miejscu pochodzenia.

Głównym zamierzeniem niniejszej rozprawy jest przedstawienie mechanizmu odwrotnego obciążenia w odniesieniu do transakcji krajowych i pochylenie się nad zasadnością rozszerzania stosowania tego mechanizmu na nowe grupy towarów lub usług. W tym też kierunku, analizując przedmiotowy mechanizm, warto zaznaczyć, iż poprzez jego zastosowanie uniemożliwia się nieuczciwym podatnikom wykorzystanie niedoskonałości transakcji wewnątrzwspólnotowych. Jest to niewątpliwie największą zaletą tego mechanizmu. Powoduje niemal całkowite wyeliminowanie transakcji karuzelowych w branży lub grupie towarów, w stosunku do której zastosowanie znajduje ten mechanizm. Jak wskazano we wcześniejszej części pracy, mechanizm ten początkowo funkcjonował przy transakcjach wewnątrzwspólnotowych. Jednakże wraz z rozwojem wspólnego rynku oraz z brakiem jakichkolwiek kontroli na granicach wewnętrznych Unii Europejskiej słabość systemu, polegająca na opodatkowaniu dostaw wewnątrzwspólnotowych w państwie odbiorcy, zaczęła być wykorzystywana przez podmioty wyłudzające podatek. Najlepszą metodą, jaką udało się do tej pory wypracować w walce z procederem wyłudzenia podatku VAT, jest właśnie wprowadzenie mechanizmu odwrotnego obciążenia. Celem zobrazowania można stwierdzić, że jest to walka z pożarem przy wykorzystaniu ognia. Metoda ta wydaje się być bardzo prosta, wystarczy nie dawać „do ręki” pieniędzy, a wtedy nikt ich nie zabierze. Kwoty podatku VAT w przypadku zastosowania mechanizmu odwrotnego obciążenia są abstrakcyjne, tzn. wykazywane tylko w deklaracji, nikt ich nie wpłaca ani nie wypłaca, do momentu kiedy nie dojdzie do transakcji z konsumentem, który wpłaca pieniądze podatnikowi, który jako ostatni dokonał sprzedaży.

Zastosowanie tej metody jest efektywnym i prostym w konstrukcji mechanizmem pozwalającym, zarówno na poziomie wspólnotowym jak i krajowym, na skuteczne wyeliminowanie znacznej części przestępstw związanych z oszustwami podatkowymi. Zastosowanie *reverse charge* pozwoliło na poprawę sytuacji w branżach gospodarki, w których nadużycia doprowadziły do zaburzenia zasad konkurencji. Taka sytuacja miała miejsce w Polsce m.in. w branży stalowej, gdzie ilość nadużyć była ogromna. Według niektórych szacunków szara strefa mogła kontrolować nawet połowę rynku niektórych wyrobów stalowych.⁴⁰⁵ O tym, jak skuteczne jest to rozwiązanie, może świadczyć fakt, że o objęcie tą metodą opodatkowania zabiegają przedstawiciele innych gałęzi przemysłu, jak również podmioty zajmujące się handlem wyrobami, w stosunku do których także dochodzi do nadużyć, a które tą metodą jeszcze nie zostały objęte.⁴⁰⁶

Istotnym następstwem wprowadzenia odwrotnego obciążenia, które może pojawić się w zależności od tego, jaką rolę podmiot pełni w transakcji, jest możliwość finansowania się podatkiem VAT. Istotna w tym miejscu wydaje się również pozycja rynkowa podmiotu. Mianowicie im podmiot jest większy, tym silniejsza jest jego pozycja negocjacyjna, dzięki której może wypracować korzystne dla siebie terminy płatności należności i wymagalności wierzytelności. Zasady ogólne opodatkowania podatkiem VAT cechuje przesunięcie czasowe pomiędzy otrzymaniem zapłaty za towar a momentem wpłaty tego podatku na rzecz organu podatkowego. Jeżeli w stosunku do transakcji stosowane są zasady ogólne opodatkowania podatkiem VAT i podmiot z tytułu swoich zobowiązań ma długie terminy płatności, natomiast termin płatności jego wierzytelności zapada szybko, wówczas podmiot ma bardzo korzystną ekonomicznie pozycję, dzięki której nie potrzebuje niemal środków finansowych na zapłatę podatku VAT. Dzieje się tak dzięki temu, że podmiot, dając np. 14-dniowy termin płatności (przy założeniu, że w tym terminie ściągnie tę wierzytelność), ma przesunięcie pomiędzy momentem, kiedy otrzymał pieniądze, a tym, kiedy musi je wpłacić do organu podatkowego. Natomiast z tytułu wydłużonych terminów zapłaty swoich zobowiązań może pomniejszyć swój VAT należny o podatek naliczony z faktur, które *de facto* nie zostały jeszcze opłacone. Tym samym dzięki dobrze wynegocjowanym terminom zapłaty zobowiązań przedsiębiorca może finansować się przez pewien czas podatkiem VAT, który powinien odprowadzić do budżetu. W przypadku zastosowania mechanizmu odwrotnego obciążenia taki schemat działania wypracowany w oparciu o dobrą pozycję negocjacyjną nie działa już tak dobrze, a to z kolei przynosi wymierne straty po stronie podmiotów

⁴⁰⁵ VAT: branża metali nieżelaznych..., op. cit.

⁴⁰⁶ *Ibidem*.

odnoszących korzyści z tytułu omówionych powyżej rozbieżności czasowych pomiędzy zapłatą podatku a chwilą otrzymania swoich należności i uregulowania zobowiązań. Ze względu na powyższe należy uznać, że odwrotne obciążenie może być niekorzystne pod względem zachowania płynności finansowej dla przedsiębiorstw, które do tej pory charakteryzowały się silną pozycją na rynku. Jednakże może być to także mechanizm, który będzie korzystnie wpływał na płynność finansową podmiotów małych, o słabszej pozycji, które opodatkowując się na zasadach ogólnych, mają problemy z zapłatą podatku VAT. Warto bowiem zauważyć, że w przypadku podmiotów, które mają niekorzystnie dla siebie popodpisywane umowy, może w skrajnych przypadkach dojść do sytuacji, w której taki podmiot, mając krótki termin zapłaty swoich zobowiązań musi je uregulować. Dodatkowo z tytułu swojej sprzedaży musi zapłacić należny podatek VAT, którego jeszcze ze względu na wydłużone terminy płatności *de facto* nie otrzymał od swoich kontrahentów z tytułu sprzedaży towarów i usług. W takim przypadku podmiot musi „zakładać” pieniądze, aby uregulować podatek VAT, który otrzyma w przyszłości w postaci zapłaty za dostarczony towar lub wyświadczoną usługę.

Wskazania wymaga, iż pomimo niewątpliwych zalet, mechanizmu odwrotnego obciążenia ma wiele wad, które nieustannie podnoszone są przez jego przeciwników.

Pierwszą i co do zasady najistotniejszą wadą, a w zasadzie kwestią budzącą wątpliwości co do zasadności stosowania tej metody opodatkowania podatkiem VAT, jest zaburzenie zasady wielofazowości. Jak już wcześniej wskazano, zasada wielofazowości jest jedną z podstawowych cech podatku VAT, która odróżnia go w sposób wyraźny od podatku obrotowego. Wielofazowość oznacza, że podatek powinien być nakładany w każdej fazie obrotu danym towarem lub usługą, aż do ostatecznej dostawy konsumentowi, zaś w każdej fazie obrotu opodatkowaniu powinna podlegać tylko wartość dodana liczona od wartości netto sprzedanego towaru lub usługi, tzn. po odliczeniu podatku VAT zapłaconego we wcześniejszych fazach obrotu. W dniu 1 grudnia 2010 r. opublikowano Zieloną Księgę w sprawie przyszłości podatku VAT.⁴⁰⁷ W dokumencie wskazano, że „Spójne opodatkowanie transakcji krajowych i wewnątrzunijnych można osiągnąć przez zastosowanie przy krajowych transakcjach B2B (Business to Business) mechanizmu samonaliczania podatku. Takie rozwiązanie wyeliminowałoby wrodzoną podatność na oszustwa obecnego systemu podatku VAT. Z drugiej jednak strony wymagałoby to wprowadzenia dodatkowych kontroli i

⁴⁰⁷ Zielona Księga w sprawie przyszłości podatku VAT. W stronę prostszego, solidniejszego i wydatniejszego systemu podatku VAT. KOM(2010), s. 695, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/ALL/?uri=CELEX%3A52010DC0695>, [dostęp:28.12.2018 r.].

obowiązków sprawozdawczych w przypadku transakcji krajowych w celu ograniczenia wzrostu liczby oszustw na poziomie detalicznym, ponieważ system ten oznaczałby konieczność rezygnacji z zasady częściowej płatności podatku uznawanej za ważną zaletę podatku VAT.”⁴⁰⁸

Wielofazowość podatku VAT, a co za tym idzie, częściowa płatność tego podatku powoduje, że każdy z podatników występujących w kolejnych fazach obrotu towarami lub usługami odprowadza do budżetu część podatku, który należny będzie w całości w chwili dostawy towaru lub usługi do ostatecznego odbiorcy. Wprowadzanie mechanizmu odwrotnego obciążenia zaburza w pewnym stopniu tę zasadę, powoduje bowiem, że żaden z podatników występujących w fazach obrotu przed dostawą na rzecz ostatecznego odbiorcy nie odprowadzi do budżetu państwa części podatku, który dopiero wraz z ostateczną dostawą na rzecz konsumenta zostanie przekazany na rzecz budżetu państwa.

W tym miejscu należy się zastanowić, czy zarzut taki ma rzeczywiście tak wielkie znaczenie oraz czy zaburzenie zasady wielofazowości i częściowej wpłaty podatku może mieć wpływ na skuteczność poboru podatku od wartości dodanej?

Odpowiadając na postawione pytania, wskazać należy, iż zasada wielofazowości w założeniu ma powodować, że podatnik po dokonaniu dostawy towaru wpłaci tylko i wyłącznie podatek od różnicy pomiędzy tym, co uzyskał z tytułu sprzedaży towaru, a tym, co sam zapłacił za wcześniejsze jego nabycie bądź nabycie materiałów do jego wytworzenia. To z kolei powoduje, że każdy podatnik, który dodał pewną wartość do towaru lub usługi bądź zwiększył jej wartość w momencie sprzedaży, ma zapłacić z tego tytułu podatek, jak mówi sama nazwa podatku, „od wartości dodanej”. Biorąc pod uwagę to, jak podatek VAT funkcjonuje, można stwierdzić, że w rzeczywistości mechanizm odwrotnego obciążenia nie zaburza działania podatku VAT w takim stopniu, jak podnoszą krytycy tego rozwiązania. Jeżeli bowiem jeden podatnik sprzeda drugiemu towar i odprowadzi z tego tytułu podatek VAT, to nabywca tego towaru ma prawo do pomniejszenia swojego podatku należnego o podatek naliczony w związku z nabyciem towarów i usług związanych z transakcjami opodatkowanymi. W skrajnym przypadku podatnik nabywający towar ma nie tylko prawo do obniżenia swojego podatku należnego, ale może także wystąpić do organów podatkowych z wnioskiem o zwrot nadwyżki podatku naliczonego nad należnym. W przypadku takiego zwrotu należy uznać, że organy podatkowe zostają sprowadzone do roli pośrednika przy transferze środków pieniężnych. Pobierają kwotę podatku VAT od jednego podatnika, który

⁴⁰⁸ *Ibidem*, s. 10.

dostał pieniądze od nabywcy towaru, aby po upływie określonego czasu przelać je ponownie na konto nabywcy towaru. W przypadku wystąpienia takiej sytuacji należy wskazać, że efekt jest tożsamy z rezultatem, jaki powstałby wskutek zastosowania mechanizmu odwrotnego obciążenia, z tą tylko różnicą, że pieniądź nie zmieniałby dwukrotnie dysponenta. W przypadku odwrotnego obciążenia nabywca nie przekazuje w związku z nabyciem towarów bądź usług kwoty VAT sprzedawcy, lecz sam rozlicza podatek VAT w swojej deklaracji. W sytuacji, gdy nie dokonuje sprzedaży, nie wpłaca podatku na rzecz organu podatkowego, natomiast zakup towarów w przypadku braku ich sprzedaży jest dla podatnika obojętny podatkowo. Tym samym finalnie rezultat jest taki sam, z tym że obrót pieniądza jest uproszczony, a wykazywane są tylko kwoty w składanych deklaracjach. Budżet państwa traci w związku z takim rozwiązaniem część korzyści wynikających z wartości pieniądza w czasie, a zatem traci korzyści odsetkowe z tytułu przetrzymywania na rachunkach bankowych przez okres najczęściej 60 dni, tj. przez okres będący podstawowym terminem zwrotu nadwyżki podatku naliczonego nad należnym wynikającym z art. 87 ust. 2 ustawy o VAT.

Powyższa wada wiąże się bezpośrednio z innym zarzutem, jaki podnoszony jest w odniesieniu do mechanizmu odwrotnego obciążenia⁴⁰⁹. Część ekspertów z zakresu prawa podatkowego oraz przedstawicieli doktryny prawa podatkowego podnosi, że mechanizm odwrotnego obciążenia ma druzgocące skutki względem budżetu państwa.⁴¹⁰ Trudno podzielić te argumenty, kiedy bliżej przyjrzymy się działaniu odwrotnego obciążenia. Część argumentów wyrażanych przez sceptyków omawianej instytucji wydaje się być nietrafiona. Andrzej Nikończyk stwierdza np., iż: „przy mechanizmie odwróconego VAT żaden z podmiotów nie wpłaca podatku aż do czasu sprzedaży towaru ostatecznemu konsumentowi. VAT zasili budżet dopiero wtedy, gdy sprzedawca detaliczny sprzeda towar – i to z zyskiem. Inaczej VAT nie trafi w ogóle do budżetu”⁴¹¹. Należy się z tym zgodzić co do faktu, że do momentu sprzedaży towaru lub usługi na rzecz ostatecznego nabywcy podatek VAT nie zasili budżetu, jednakże argument, wedle którego ostateczna sprzedaż musi odbyć się z zyskiem, jest nietrafiony. Sprzedaż bowiem, nawet ze stratą, spowoduje wpływ do budżetu, z tym tylko zastrzeżeniem, iż wpływ będzie niższy aniżeli wynikający z wcześniejszych faz obrotu, tzn. jeżeli w pierwszej fazie obrotu towar kosztował 100 zł netto, to VAT od tej transakcji wynosi 23 zł i tyle wpłacić powinien podatnik. Zakładając, że w drugiej fazie obrotu dokonamy dostawy ostatecznemu nabywcy za kwotę 50 zł netto, to VAT powinien być

⁴⁰⁹ J. Królak, *MF wchodzi...*, op. cit.

⁴¹⁰ Takie stanowisko wyrażone zostało wielokrotnie m.in. przez prof. dr hab. Witolda Modzelewskiego, zob. np. W. Modzelewski, *Odwrotne obciążenie przyczyną patologizacji podatku od towarów i usług...*, op. cit.

⁴¹¹ J. Królak, *MF wchodzi...*, op. cit.

odprowadzony do urzędu w wysokości 11,50 zł. Powyższy prosty przykład wskazuje na to, że niezależnie od tego, czy ostatni dostawca będący podatnikiem VAT osiągnie zysk, czy też nie, to podatek VAT i tak zostanie odprowadzony od sprzedaży towaru. Co więcej, można pokusić się o stwierdzenie, że sytuacja budżetu państwa będzie kształtowała się niemal identycznie w przypadku zwykłej metody opodatkowania podatkiem VAT, z tą tylko niewielką różnicą, iż pierwszy w kolejności dostawca wpłaci do budżetu 23 zł, zaś drugi w kolejności dostawca będzie zobowiązany do zapłaty 11,50 zł (ale będzie mu przysługiwało prawo do zwrotu nadwyżki podatku należnego nad naliczonym w wysokości 11,50 zł, a zatem skutek ekonomiczny będzie tożsamy - budżet otrzyma 11,50 zł z tytułu zapłaty należnego podatku VAT od sprzedaży towaru lub usługi).

Krytykiem mechanizmu odwrotnego obciążenia jest prof. Witold Modzelewski, który wielokrotnie podważał sens wprowadzania tego mechanizmu w poszczególnych branżach. Część argumentów, które prof. Modzelewski przytacza, jest niewątpliwie ciekawa i skłaniająca do refleksji nad podniesionymi kwestiami, a także nad tym, czy mechanizm odwrotnego obciążenia jest rzeczywistą formą walki z oszustami, czy też tylko lobbingiem firm chcących unikać podatku VAT. W jednym z artykułów⁴¹² autor ten przedstawił cztery istotne argumenty, które jego zdaniem przemawiają przeciw mechanizmowi odwrotnego obciążenia.

Po pierwsze podniesiono, że budżet nie uzyskuje dochodów z transakcji objętych odwrotnym obciążeniem, gdyż ani nabywca, ani dostawca nie wpłacają podatku, a co za tym idzie, formalnie opodatkowanie czynności w tym przypadku wynosi zero zł. Jest to argument, przedstawiony wcześniej, z którym nie można się w pełni zgodzić, gdyż fakt, że ani dostawca, ani nabywca nie wpłaca podatku, spowoduje tylko przesunięcie momentu wpłaty do chwili, gdy towar zostanie sprzedany ostatecznemu nabywcy. Gdyby założyć, że podatnik kupi towar, który opodatkowany jest w oparciu o ogólne zasady i nie dokona jego dostawy w krótkim terminie (np. szybciej niż pół roku), a wystąpi o zwrot podatku, to efekt będzie tożsamy z efektem opodatkowania dostawy towaru mechanizmem odwrotnego obciążenia. Wpływ z tytułu pierwszej dostawy zostanie zwrócony podatnikowi, który nabył towar, a zatem budżet nie osiągnie korzyści, dopóki nie dojdzie do kolejnej dostawy tego towaru.

Drugim argumentem zaprezentowanym we wskazanym artykule jest fakt, że dostawca będący podatnikiem VAT nie z tytułu czynności objętych odwrotnym obciążeniem, wykonujący czynności dające prawo do zwrotu podatku naliczonego, mimo że nie wystąpi

⁴¹² W. Modzelewski, *Odwrotne obciążenie przyczyną...*, op. cit.

jakiegokolwiek zobowiązanie podatkowe otrzyma zwrot całości podatku naliczonego. W tym miejscu należy rozważyć, czy gdyby transakcja odbywała się na zasadach ogólnych, efekt ekonomiczny byłby zbieżny? Gdy podatnik będący dostawcą towarów odliczy VAT naliczony z tytułu ich nabycia, zaś w momencie sprzedaży byłby zmuszony odprowadzić VAT do budżetu, to z tytułu samego obrotu towarami (przyjmując, że uzyskałby marżę) byłby zobowiązany do zapłaty pewnej kwoty podatku wynikającej z wartości dodanej. Natomiast VAT związany z pozostałymi kosztami odliczy na ogólnych zasadach, pomniejszając o tę kwotę swoją należność z tytułu dokonanej dostawy towaru. W przypadku zaś nabycia towarów przy zastosowaniu mechanizmu odwrotnego obciążenia odliczy i naliczy VAT z tytułu tej transakcji, zaś sprzedaż (przy założeniu, że wystąpi z tego tytułu marża) będzie opodatkowana u nabywcy, a zatem wystąpienie marży nie spowoduje obowiązku wpłaty do organu podatkowego należnego podatku VAT. Natomiast VAT wynikający z wydatków na pozostałe koszty związane z działalnością opodatkowaną podatnik będzie mógł odliczyć na zasadach ogólnych, wykazując VAT do zwrotu. Można więc zgodzić się co do tego, że w odniesieniu do pojedynczego podatnika kwota podatku, którą będzie miał on prawo odzyskać, będzie wyższa w sytuacji, gdy sprzedaż towarów będzie u niego opodatkowana na zasadzie odwrotnego obciążenia. Jednakże z punktu widzenia budżetu państwa, będącego beneficjentem wpływów z tytułu podatku VAT, nie ma to większego znaczenia ze względu na to, że kwotę, którą zapłacił do budżetu dostawca, będzie miał prawo odzyskać nabywca. Tym samym z szerszej perspektywy jest to obojętne dla budżetu państwa.

Trzecim argumentem podnoszonym przeciwko mechanizmowi odwrotnego obciążenia jest to, że krajowi dostawcy oraz usługobiorcy, konkurując z podmiotami opodatkowanymi na zasadzie odwrotnego obciążenia, oferują towary wraz z należnym podatkiem VAT, przez co są mniej konkurencyjni, a tym samym wpływy budżetowe są niższe przez to, że przegrywają konkurencję, co powoduje brak podatku należnego. Odnosząc się do tego argumentu, należy stwierdzić, że ma on znaczenie tylko w odniesieniu do sytuacji, gdy porównujemy podmiot z innego państwa UE i podmiot krajowy. Jeżeli mówimy o dwóch podmiotach krajowych, to ich sytuacja jest jednakowa. Nie może bowiem dojść do sytuacji, w której dwa podmioty sprzedające taki sam towar czy usługę będą opodatkowane na innej zasadzie, tzn. do jednego będzie miał zastosowanie mechanizm odwrotnego obciążenia, a do drugiego podatnika już nie. Także w sytuacji, gdy dwa podmioty sprzedają np. takie same wyroby metalowe i są one zarejestrowane jako polscy podatnicy VAT, to nie ma możliwości, by ich sytuacja konkurencyjna była różna. Co za tym idzie, w stosunku to takich podmiotów nie zaistnieje

sytuacja, w której spadają wpływy budżetowe z tytułu podatku VAT, ponieważ jeden z podmiotów sprzedaje towary z podatkiem VAT, a drugi bez tego podatku. Taka sytuacja mogłaby mieć miejsce, gdyby porównywać towary substytucyjne, np. dwa wyroby spełniające podobne funkcje, ale jeden z nich byłby opodatkowany mechanizmem odwrotnego obciążenia, drugi zaś byłby sprzedawany na zasadach ogólnych. Jednakże nawet wtedy trudno uznać, że konkurencja jest nierówna pomiędzy dwoma podmiotami, które dokonują dostawy towarów w takich dwóch rygorach prawnych.

Analizując opisaną powyżej sytuację, należy stwierdzić, że podmiot sprzedający towar opodatkowany na ogólnych zasadach, kupując towar, ma prawo do odliczenia podatku naliczonego, który wcześniej zapłacił jego dostawca. Sam zaś, dokonując dostawy na rzecz ostatecznego nabywcy, wykazuje podatek należny, który musi odprowadzić do urzędu skarbowego. Tym samym korzyść budżetu państwa wynosi ostatecznie tyle, ile wynika z ostatecznej dostawy towaru na rzecz konsumenta, z tym że podatek ten częściowo zapłacił dostawca występujący w pierwszej fazie obrotu, a pozostałą część dostawca dokonujący ostatecznej dostawy. W przypadku dostawy towaru opodatkowanego mechanizmem odwrotnego obciążenia podatnik kupując towar sam nalicza i odlicza podatek VAT, przez co do budżetu państwa nie jest odprowadzany podatek. Dopiero w sytuacji, gdy podatnik dokona dostawy na rzecz ostatecznego odbiorcy – konsumenta, wykaże kwotę podatku należnego, który będzie podlegał wpłacie do urzędu skarbowego.

Tym samym z tytułu dostawy towarów na rzecz budżetu państwa zostanie przekazana kwota odpowiadająca tej wykazanej w ostatecznej dostawie na rzecz ostatecznego odbiorcy, z tą jednak różnicą, że kwotę podatku w całości wpłaci podatnik dokonujący ostatecznej dostawy. Jak z powyższego wynika, nie ma znaczenia dla pozycji konkurencyjnej podmiotów, czy dostawa towarów lub usług przez nich świadczonych jest objęta mechanizmem odwrotnego obciążenia, czy też opodatkowana na zasadach ogólnych. Zarówno w jednej, jak i w drugiej sytuacji obciążenia podmiotów są takie same, co niewątpliwie nie zaburza w żaden sposób zasady konkurencji.

Zestawienie porównawcze sytuacji, o jakich mowa powyżej zaprezentowane zostało w tabeli 18 poniżej.

Tabela 18. Analiza transakcji sprzedaży przy zastosowaniu dwóch różnych mechanizmów opodatkowania podatkiem VAT (liczby w zł).

		ZASADY OGÓLNE				MECHANIZM ODWROTNEGO OBCIĄŻENIA			
I FAZA OBROTU									
wartość netto 100		podatek naliczony	podatek należny			podatek naliczony	podatek należny		
wartość brutto 123	PODMIOT A (dostawca)	0	23		PODMIOT A (dostawca)	0	0		
	PODMIOT B (nabwca)	23	0		PODMIOT B (nabwca)	23	23		
II FAZA OBROTU									
wartość netto 200		podatek naliczony	podatek należny			podatek naliczony	podatek należny		
wartość brutto 246	PODMIOT B (dostawca)	0	46		PODMIOT B (dostawca)	0	0		
	PODMIOT C (nabwca)	46	0		PODMIOT C (nabwca)	46	46		
III FAZA OBROTU - Dostawa na rzecz Konsumenta									
wartość netto 300		podatek naliczony	podatek należny			podatek naliczony	podatek należny		
wartość brutto 369	PODMIOT C (dostawca)	0	69		PODMIOT C (dostawca)	0	69		
	PODMIOT K (nabwca - konsument)	0	0		PODMIOT K (nabwca - konsument)	0	0		
PODSUMOWANIE									
	VAT NALEŻNY	VAT NALICZONY	ZAPŁACON A KWOTA NETTO	ZAPŁACO NA KWOTA BRUTTO		VAT NALEŻNY	VAT NALICZONY	ZAPŁACON A KWOTA NETTO	ZAPŁAC ONA KWOTA BRUTTO
PODMIOT A	23	0	ND	ND		0	0	ND	ND
PODMIOT B	46	23	100	123		23	23	100	100
PODMIOT C	69	46	200	246		115	46	200	200
KONSUMENT	0	0	300	369		0	0	300	369
	VAT NALEŻNY	VAT NALICZONY	KWOTA PODATKU VAT , KTÓRA POZOSTAJE W BUDŻECIE			VAT NALEŻNY	VAT NALICZONY	KWOTA PODATKU VAT KTÓRA POZOSTAJE W BUDŻECIE	
BUDŻET	138	69	69			138	69	69	

Źródło: Opracowanie własne.

Kolejnym argumentem podnoszonym przez przeciwników odwrotnego obciążenia jest fakt, że dostawcy (usługodawcy), których usługi bądź towary są opodatkowane mechanizmem odwrotnego obciążenia, wykorzystując słaby system kontroli, mogą uzyskać dowolną kwotę zwrotów na podstawie spreparowanych faktur dokumentujących fikcyjne czynności. Odnosząc się do tego argumentu, można zauważyć, że taki sam problem dotyczy podatników, którzy są opodatkowani na ogólnych zasadach, a proceder kupowania „pustych” faktur nie jest zjawiskiem nowym, które odnosi się tylko do podatników objętych mechanizmem odwrotnego obciążenia. Można mieć wątpliwość, czy podatnik, który wykazuje wyłącznie sprzedaż opodatkowaną na zasadzie odwrotnego obciążenia, nie jest w gorszej sytuacji od podatnika sprzedającego towary lub usługi na zasadach ogólnych w sytuacji, gdy występuje o zwrot bezpośredni nadwyżki podatku naliczonego na należnym. Z art. 87 ust. 5a ustawy o VAT wynika, że w przypadku, gdy podatnik nie wykonał w okresie rozliczeniowym czynności opodatkowanych na terytorium kraju oraz czynności wymienionych w art. 86 ust. 8 pkt 1, podatnikowi przysługuje, na jego umotywowany wniosek złożony wraz z deklaracją podatkową, zwrot kwoty podatku naliczonego podlegającego odliczeniu od podatku należnego w związku z prowadzoną działalnością gospodarczą na terytorium kraju lub poza tym terytorium, w terminie 180 dni od dnia złożenia rozliczenia. W tym miejscu powstaje wątpliwość interpretacyjna, czy podatnik, który dokonuje dostawy opodatkowanej mechanizmem odwrotnego obciążenia, dokonuje „czynności opodatkowanej na terytorium kraju”? Bez dokonania wnikliwej analizy mogłoby się wydawać, że nie. Opodatkowane jest bowiem nabycie towarów objętych mechanizmem odwrotnego obciążenia, a nie dostawa takich towarów. Jednakże art. 5 ww. ustawy pośród czynności opodatkowanych wymienia odpłatną dostawę towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju, nie odnosi się natomiast do nabycia towarów opodatkowanych mechanizmem odwrotnego obciążenia. Powołana regulacja odnosi się jedynie do wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów za wynagrodzeniem na terytorium kraju. Natomiast jako podatników podatku VAT w rozumieniu art. 17 ust. 1 pkt 7 ustawy o VAT ustawodawca wymienia osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne nabywające towary wymienione w załączniku nr 11 do ustawy z zastrzeżeniem ust. 1c, jeżeli spełnione są warunki wymienione w powyższym przepisie. Należy zatem stwierdzić, że podmiot, który dokonuje dostawy towaru objętego mechanizmem odwrotnego obciążenia, dokonuje czynności opodatkowanej na terytorium kraju, z tym że nie jest podatnikiem z tytułu dokonania takiej czynności, a zatem przysługuje mu zwrot w podstawowym terminie, o którym mowa w art. 87 ust. 2 ustawy o VAT, tj. w terminie 60 dni

od dnia złożenia deklaracji. Ze względu na powyższe należy uznać, że argument odnoszący się do tego, iż podatnik dokonujący dostawy towarów objętych mechanizmem odwrotnego obciążenia może skuteczniej wykorzystywać niesprawny system kontroli podatkowej, wydaje się być argumentem błędnym. Należy bowiem uznać, że ryzyko odliczania i uzyskiwania bezpośredniego zwrotu nadwyżki podatku naliczonego nad należnym wynikającego z „pustych” faktur dokumentujących fikcyjne transakcje istnieje tak w odniesieniu do podatników dokonujących dostawy towarów lub usług objętych mechanizmem odwrotnego obciążenia, jak i tych, którzy dokonują dostawy opodatkowanej na zasadach ogólnych.

Inną wadą mechanizmu odwrotnego opodatkowania, która podnoszona jest przez krytyków tego mechanizmu, jest to, że w zależności od spełnienia pewnych warunków transakcja będzie lub nie będzie objęta odwrotnym opodatkowaniem. Warunki te w polskiej ustawie o VAT zostały określone w art.17 ust. 1 pkt 7. Podatnikami podatku VAT w myśl powyższego przepisu są osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne nabywające towary wymienione w załączniku nr 11 do ustawy, z zastrzeżeniem ust. 1c, jeżeli łącznie spełnione są następujące warunki:

- dokonującym ich dostawy jest podatnik, o którym mowa w art. 15, u którego sprzedaż nie jest zwolniona od podatku na podstawie art. 113 ust. 1 i 9 (zgodnie z art.113 ust.1 zwalnia się od podatku sprzedaż dokonywaną przez podatników, u których wartość sprzedaży nie przekroczyła łącznie w poprzednim roku podatkowym kwoty 200.000 zł; art. 113 ust. 9 stanowi natomiast o zasadzie proporcjonalnego ujęcia tej kwoty w stosunku do podatników rozpoczynających działalność w trakcie roku),
- nabywcą jest podatnik, o którym mowa w art. 15, zarejestrowany jako podatnik VAT czynny,
- dostawa nie jest objęta zwolnieniem, o którym mowa w art. 43 ust. 1 pkt 2 lub art. 122.

Rozwiązanie wynikające z powołanej regulacji implikuje problemy po stronie dostawców towarów objętych mechanizmem odwrotnego obciążenia, gdyż często są oni narażeni na oszustwa i wyłudzenia przy jednoczesnym braku możliwości zabezpieczenia się przed odpowiedzialnością z tytułu zastosowania nieprawidłowej stawki podatku VAT. W literaturze przedmiotu w dużej mierze podnoszony jest ten problem⁴¹³. Z dniem 1 lipca

⁴¹³ W. Modzelewski, *Odwrotne obciążenie VAT w obrocie stałą - oszuści mogą spać spokojnie*, <http://ksiegowosc.infor.pl/podatki/vat/rozliczenia-vat/696646,Odwrotne-obciazenie-VAT-w-obrocie-stala-oszusci-moga-spacspokojnie.html>, [dostęp: 09.12.2015 r.].

2015 r. weszła w życie nowelizacja ustawy o VAT, która w sposób istotny zmieniła przepis odnoszący się do warunku dotyczącego nabywcy. Przed zmianą wystarczyło, aby nabywcą był podatnik, o którym mowa w art. 15. Wraz ze zmianą tegoż dodano, że musi być to podatnik zarejestrowany jako podatnik VAT czynny, co w znaczny sposób zawęziło grupę podmiotów będących podatnikami w związku z nabywaniem towarów i usług wymienionych w załączniku nr 11 oraz załączniku nr 14 do ustawy o VAT. Przed wprowadzeniem zmian, o jakich mowa powyżej, sposobem do wyłudzenia podatku VAT było podszywanie się pod rolnika ryczałtowego, który do lipca 2015 r. w związku z nabyciem wyrobów wymienionych w załączniku 11 do ustawy o VAT, zobowiązany był do rozliczenia podatku VAT od takiego nabycia, zaś rozliczenie tego podatku powinno następować przez złożenie deklaracji VAT-9M. W praktyce rolnik, pod którego się podszywano, nic nie wiedział o transakcji i o obowiązku podatkowym na nim ciążyącym, a organy podatkowe w praktyce także nie były w stanie poradzić sobie z takim procederem, gdyż dotyczył on raczej drobnych kwot. Należy stwierdzić, że w praktyce przepis nakładający na rolników ryczałtowych obowiązek rozliczania podatku VAT z tytułu nabycia towarów z załącznika nr 11 ustawy o VAT był w istocie przepisem martwym. Trudno bowiem oczekiwać, że rolnik, który nie dokonuje żadnych rozliczeń z urzędem skarbowym, a dodatkowo nie ma obowiązku składania jakichkolwiek deklaracji, będzie skłonny do rozliczania się jako podatnik podatku VAT z tytułu nabycia wyrobów stalowych.

Podobny problem dotyczył podatników zwolnionych na podstawie art. 113 ust. 1 i ust. 9 ustawy o VAT, jak również wykonujących wyłącznie czynności zwolnione od podatku na podstawie art. 43 ust. 1 (np. podmioty medyczne) lub przepisów wydanych na podstawie art. 82 ust. 3 ustawy o VAT. Podmioty, o jakich mowa, nie były zobowiązane jako przedsiębiorcy do składania deklaracji ani do uiszczania podatku VAT. Dla tej grupy podmiotów nabywanie towarów objętych mechanizmem odwrotnego obciążenia, a zatem w tamtym okresie przede wszystkim wyrobów stalowych, na potrzeby prowadzonej przez nich działalności gospodarczej, było skomplikowane i niepotrzebnie utrudnione. Powodowało to wyłącznie po ich stronie niepotrzebne obowiązki składania deklaracji VAT-9M, a także wpłacania podatku VAT, który równie dobrze, bez uszczerbku dla interesu budżetu państwa, a także podatników, mógłby wpłacać dostawca towaru. Należy zatem uznać, że zawężenie przez ustawodawcę grona podatników wyłącznie do podatników VAT czynnych jest dobrym posunięciem, zarówno zmniejszającym skalę wyłudzeń, ale także upraszczającym transakcje wyrobami z załącznika nr 11.

Jednocześnie należy zauważyć, że organy podatkowe, widząc trudności, jakie powstały w związku z koniecznością ustalenia, czy osoba, która kupuje towar wymieniony w załączniku nr 11 jest podatnikiem, o którym mowa w art. 15 ustawy o VAT (co *notabene* implikowało z kolei obowiązek wystawienia takiej osobie faktury z odwrotnym obciążeniem), postanowiły pomóc podatnikom w prawidłowym ustaleniu faktu zarejestrowania kontrahenta jako czynnego podatnika podatku VAT. Z końcem czerwca 2015 r. na stronach Ministerstwa Finansów pojawiła się aplikacja zbliżona swoim działaniem do aplikacji umiejscowionej na stronie Komisji Europejskiej. Przy użyciu właściwej aplikacji dostępnej za pośrednictwem strony Komisji Europejskiej można potwierdzić numer VAT kontrahenta z innego państwa UE (VIES). Na stronie Ministerstwa Finansów natomiast wprowadzona została aplikacja w ramach funkcjonalności której podając numer VAT kontrahenta, dowiemy się, czy jest on czynnym podatnikiem podatku VAT, a tym samym ustalimy, czy sprzedaż na jego rzecz powinna być objęta mechanizmem odwrotnego obciążenia, czy też nie.

Kolejnym argumentem przeciwników odwrotnego obciążenia podnoszonym w krytyce rzeczonoj instytucji jest zarzut, że mechanizm odwrotnego obciążenia jest ukrytą formą stawki 0%⁴¹⁴. Podnoszone jest, że odwrotne obciążenie daje ten sam skutek co stawka 0%, to z kolei powoduje w ocenie krytyków, iż podatek ten przestaje być płacony, a dodatkowo mechanizm ten przybliża go do jednokrotnego podatku od konsumpcji, co spowoduje „katastrofę” finansów publicznych, ponieważ „tak wysokich obciążeń (brak podatku naliczonego) nie wytrzyma żaden hipermarket, nie mówiąc o kioskach i małych sklepach”⁴¹⁵.

Odnosząc się do przedstawionego argumentu, należy najpierw porównać transakcję dostawy towaru opodatkowanego mechanizmem odwrotnego obciążenia oraz transakcję, której dotyczy stawka 0%. Stawka 0% przysługuje podatnikom, którzy dokonują eksportu towaru bądź wewnątrzspółnotowej dostawy towarów. Zastosowanie tej stawki obwarowane jest wieloma warunkami, które musi spełnić dostawca, by móc ją stosować. Jednakże, co istotne, podatnik kupujący towar ze stawką np. 23% ma prawo do odliczenia tego podatku, natomiast dokonując sprzedaży opodatkowanej stawką 0%, nie wykaże podatku należnego. Powyższe skutkuje tym, iż będzie mu przysługiwał zwrot podatku naliczonego. Ekonomicznie natomiast będzie to oznaczało, że podatnik zatrzyma VAT, który zapłacił kontrahentowi, dokonując zakupu towaru. Budżet państwa natomiast nie otrzyma z tytułu

⁴¹⁴ W. Modzelewski, „Odwrotne obciążenie” jest ukrytą formą stawki 0%, Instytut Studiów Podatkowych Modzelewski i Wspólnicy, <http://biznes.onet.pl/podatki/wiadomosci/odwrotne-obciazenie-jest-ukryta-forma-stawki-0/tjre9>, [dostęp: 08.12.2015 r.].

⁴¹⁵ *Ibidem*.

obrotu towarem, który został sprzedany za granicę, nawet złotówki z tytułu podatku VAT, gdyż całość dotychczas wpłaconego przez podatników we wcześniejszych fazach obrotu podatku VAT będzie zobowiązany zwrócić podatnikowi, który dokonał wewnątrzwspólnotowej dostawy lub eksportu towarów, jako zwrot bezpośredni nadwyżki podatku naliczonego nad należnym.

Analizując natomiast sytuację podatnika, który dokonuje dostaw opodatkowanych mechanizmem odwrotnego obciążenia, należy stwierdzić, że taki podatnik, nabywając towar sam nalicza i odlicza podatek VAT, natomiast dokonując dostawy tego towaru, nie wykazuje podatku należnego. Warto jednakże wskazać, iż sytuacja tego podatnika jest odmienna od sytuacji podatnika dokonującego dostawy objętej stawką 0%, o tyle że podatnik w związku z dokonaniem dostawy objętej odwrotnym obciążeniem nie otrzyma żadnego zwrotu podatku VAT, gdyż wykazany przez niego podatek należny zawsze będzie równy podatkowi naliczonemu z tytułu nabycia towaru, natomiast z tytułu dostawy nie wykazuje podatku należnego. Tym samym podnieść należy, iż dla tego podatnika dostawa towaru jest neutralna podatkowo z tytułu rozliczeń podatku VAT. Dla budżetu sytuacja jest zaś zbliżona do tej ze stawką 0% o tyle, że żaden podatnik nie dokonuje wpłaty na rzecz fiskusa dopóki nie dokona dostawy na rzecz ostatecznego odbiorcy – konsumenta. Sytuacja zmieni się natomiast wraz ze zdarzeniem jakim będzie dostawa na rzecz konsumenta. Wówczas podatnik, który dokona takiej dostawy będzie zobowiązany odprowadzić należny podatek VAT, który „nawarstwił” się z tytułu wcześniejszych faz obrotu. W tym miejscu należy zauważyć, że stosowanie mechanizmu odwrotnego obciążenia rzeczywiście zbliża podatek VAT do jednofazowego podatku obrotowego. Jednakże nie można zgodzić się z argumentem, że: „tak wysokich obciążeń (brak podatku naliczonego) nie wytrzyma żaden hipermarket, nie mówiąc o kioskach i małych sklepach.”⁴¹⁶ Krytycy jako wadę podnoszą w związku z powyższym brak podatku naliczonego. Aby kompleksowo przeanalizować sytuację, nieodzowne jest zestawienie porównawcze w formie tabeli, która pomoże zrozumieć działanie tych dwóch mechanizmów opodatkowania podatkiem VAT.

⁴¹⁶ *Ibidem.*

Tabela 19. Analiza transakcji sprzedaży przy zastosowaniu dwóch różnych mechanizmów opodatkowania podatkiem VAT (kwoty w zł).

ZASADY OGÓLNE				MECHANIZM ODWROTNEGO OBCIĄŻENIA				
I FAZA OBROTU								
wartość netto 100		podatek naliczony	podatek należny		podatek naliczony	podatek należny		
wartość brutto 123	PODMIOT A (dostawca)	0	23	PODMIOT A (dostawca)	0	0		
	PODMIOT B (nabwca)	23	0	PODMIOT B (nabwca)	23	23		
II FAZA OBROTU								
wartość netto 200		podatek naliczony	podatek należny		podatek naliczony	podatek należny		
wartość brutto 246	PODMIOT B (dostawca)	0	46	PODMIOT B (dostawca)	0	0		
	PODMIOT C (nabwca)	46	0	PODMIOT C (nabwca)	46	46		
III FAZA OBROTU - Dostawa na rzecz konsumenta								
wartość netto 300		podatek naliczony	podatek należny		podatek naliczony	podatek należny		
wartość brutto 369	PODMIOT C (dostawca)	0	69	PODMIOT C (dostawca)	0	69		
	PODMIOT K (nabwca - konsument)	0	0	PODMIOT K (nabwca - konsument)	0	0		
PODSUMOWANIE								
	VAT NALEŻNY	VAT NALICZONY	ZAPŁACON A KWOTA NETTO	ZAPŁACON A KWOTA BRUTTO	VAT NALEŻNY	VAT NALICZONY	ZAPŁACON A KWOTA NETTO	ZAPŁACONA KWOTA BRUTTO
PODMIOT A	23	0	ND	ND	0	0	ND	ND
PODMIOT B	46	23	100	123	23	23	100	100
PODMIOT C	69	46	200	246	115	46	200	200
KONSUMENT	0	0	300	369	0	0	300	369

Źródło: Opracowanie własne.

Dokonując analizy dwóch transakcji opodatkowanych VAT jak w powyżej zamieszczonej tabeli, należy stwierdzić, że w przypadku obu transakcji łączny wykazany podatek należny (przez podmioty A, B, C, K) wynosi 138 zł, natomiast łączny podatek naliczony wynosi 69 zł. Tym samym podatek, który będzie podlegał wpłacie do budżetu,

wyniesie w obu wypadkach 69 zł. Inaczej wygląda natomiast kwestia tego, kto będzie wpłacał podatek w transakcjach opodatkowanych na zasadach ogólnych. Zarówno podmiot A, B i C wpłacą do budżetu po 23 zł z tytułu podatku VAT, natomiast w transakcjach opodatkowanych mechanizmem odwrotnego obciążenia podatek VAT wpłaci wyłącznie podmiot C w wysokości 69 zł.

Spoglądając na tę sytuację w taki sposób, można przyznać rację krytykom odwrotnego obciążenia, gdyż w przypadku tego mechanizmu, przy takiej analizie transakcji, rzeczywiście na podmiocie C (czyli przykładowym supermarkecie, czy małym sklepiku) ciąży duży ciężar podatkowy, wydający się wręcz nie do udźwignięcia. Jednakże analizując sytuację całościowo, należy spojrzeć na przepływy pieniężne pomiędzy podmiotami A, B, C i K. Po analizie łącznej wszystkich elementów widzimy, że w przypadku opodatkowania na zasadach ogólnych podmiot C, aby zakupić towar, który później odsprzeda konsumentowi, musiał zapłacić 246 zł, natomiast z tytułu sprzedaży zapłaci dodatkowo podatek VAT w wysokości 23 zł. W przypadku odwrotnego obciążenia za towar zapłaci o 46 zł mniej podmiotowi B, natomiast do urzędu wpłaci 69 zł tytułem należnego podatku VAT. Także ekonomiczny koszt tych transakcji wyniesie dokładnie 69 zł, z tym że w odniesieniu do zasad ogólnych podmiot C odda w kwocie brutto podatek VAT, który zapłaciły podmioty A i B, natomiast w przypadku odwrotnego obciążenia podmiot C nie będzie zmuszony tym podmiotom oddawać podatku VAT i sam dokona jego wpłaty w momencie sprzedaży towaru na rzecz konsumenta.

Z powyższego jasno wynika, że argument odnoszący się do braku podatku naliczonego u podatników, którzy dokonują sprzedaży na rzecz konsumentów, a tym samym podnoszenie tego, że będzie spoczywał na nich wielki ciężar ekonomiczny wynikający z obowiązku zapłaty podatku VAT jako podatku „od konsumpcji”, jest argumentem błędnym. Zarówno bowiem w przypadku sprzedaży towarów na zasadach ogólnych opodatkowania podatkiem VAT, jak i w przypadku mechanizmu odwrotnego obciążenia, ciężar ekonomiczny spoczywający na sprzedawcy dokonującym dostaw na rzecz konsumentów będzie taki sam, z tym wyjątkiem, że inaczej będą kształtowały się przepływy pieniężne.

Rozpatrując argument przeciwko mechanizmowi odwrotnego obciążenia, który odnosi się do tego, że mechanizm ten jest ukrytą stawką 0%, należy też rozważyć konstrukcję opodatkowania na przykładzie jednej fazy obrotu między dwoma przedsiębiorcami. Analizując zasady ogólne podatku VAT, przyjmując, że dostawa towaru odbywa się przy zastosowaniu stawki 0%, wskazać należy, iż nie mamy do czynienia z podatkiem VAT w ogóle. Można pokusić się o stwierdzenie, że stawka 0% jest zwolnieniem z prawem do

odliczenia podatku naliczonego. Tym samym można skonstatować, iż w takim przypadku w sytuacji transakcji pomiędzy dwoma przedsiębiorcami dojdzie do dostawy, w przypadku której żaden z nich nie zapłaci podatku należnego, ale także żaden z nich nie odliczy podatku. Natomiast przy transakcjach z zastosowaniem mechanizmu odwrotnego obciążenia sytuacja dostawcy będzie taka jak przy stawce 0%, zaś sytuacja nabywcy różni się o tyle, że będzie on zobowiązany do wykazania w deklaracjach VAT podatku naliczonego i należnego. Warto jednakże podkreślić, że w obu wypadkach żaden z podatników nie dokona wpłaty podatku na rzecz budżetu państwa z tytułu dokonania dostawy towaru. Tym samym należy stwierdzić, że zrównanie skutków podatkowych transakcji opodatkowywanych podatkiem od towarów i usług przy zastosowaniu odwrotnego obciążenia jest słuszne, o ile porównujemy je wyłącznie w transakcjach między przedsiębiorcami i zakładamy, że nigdy nie dojdzie do dostawy tych towarów na rzecz konsumentów. Takie założenie jednak wydaje się być błędne, o tyle że niemal każdy towar czy usługa mają być docelowo odpowiednio sprzedane lub świadczone konsumentowi, czy to jako element innej usługi, czy też sprzedaży towaru. W innym przypadku podatek VAT pozbawiony byłby logiki, bowiem jego rzeczywistym podatnikiem (pod względem ekonomicznym) jest konsument. A zatem początkowe założenie, że towar lub usługa nigdy nie zostaną dostarczone czy świadczone na rzecz konsumenta, może być poczytane za błąd aksjologiczny. Trudno bowiem uznać słowa „To przecież nieprawda, bo nie ma poza marginalnym rynkiem detalicznym – «finalnego odbiorcy» stali, złomu czy odpadów”⁴¹⁷ za słuszne. Jeżeli zakładamy, że towar, jakim są np. pręty zbrojeniowe, które rzadko są bezpośrednim przedmiotem dostawy na rzecz konsumenta, nigdy nie zostaną do niego dostarczone jako np. element większej całości w formie domu czy mieszkania, to nawet objęcie ich podatkiem VAT na zasadach ogólnych nie zwiększy wpływów budżetowych z tytułu tych transakcji, bowiem podatnik, który kupi pręty, a nie sprzeda ich ostatecznemu odbiorcy – konsumentowi i tak odzyska cały podatek VAT, który zapłacił, a zatem odzyska to, co zostało wcześniej wpłacone do budżetu. Kontynuując dalsze rozważania, gdyby rozpatrywać cały łańcuch dostaw w sytuacji opodatkowania towaru stawką 0%, to stwierdzić należałoby, iż do momentu dostawy towaru na rzecz ostatecznego odbiorcy – podmiotu niebędącego czynnym podatnikiem VAT, skutki są zbliżone do tych, jakie przynosi stosowanie odwrotnego obciążenia. Sytuacja zmienia się w momencie ostatecznej dostawy, kiedy to w przypadku zastosowania stawki 0% podatnik dokonujący

⁴¹⁷ W. Modzelewski, Odwrotne obciążenie VAT w obrocie stałą - oszuści mogą spać spokojnie, <http://ksiegowosc.infor.pl/podatki/vat/rozliczenia-vat/696646,Odwrotne-obciazenie-VAT-w-obrocie-stala-oszusci-moga-spacspokojnie.html>, [dostęp: 04.12.2015 r.].

dostawy nie wykaże podatku należnego. Natomiast w wyniku zastosowania mechanizmu odwrotnego obciążenia podatnik, sprzedając towar ostatecznemu odbiorcy, zastosuje stawkę podstawową lub obniżoną (w tym momencie wszystkie towary z załącznika 11 objęte są podstawową stawką VAT, natomiast w przypadku usług z załącznika 14 tylko kilka z nich może być warunkowo objętych stawką obniżoną), a tym samym wpłaci podatek należny na rzecz budżetu państwa. Kwestia odwrotnego obciążenia najmniej czytelnie wygląda w sytuacji, gdy mamy do czynienia z towarami sprzedawanymi jako materiał do wytworzenia większego przedmiotu sprzedaży. Tak często dzieje się w branży stalowej, gdzie wspomniany już wielokrotnie pręt zbrojeniowy jest produktem niezbędnym w budownictwie, w którym często dochodzi do nadużyć i oszustw podatkowych. W związku z powyższym nieodzowne jest przeprowadzenie analizy następstw podatkowych zastosowania w branży budowlanej różnych sposobów i stawek opodatkowania podatkiem VAT. W tym celu posłużmy się przykładem sprzedaży na rzecz konsumenta mieszkania, które jako towar podlega opodatkowaniu podatkiem VAT w stawce 8%. Kupowane przez dewelopera surowce, półprodukty opodatkowane są wg różnych sposobów, np. przy zastosowaniu mechanizmu odwrotnego obciążenia, a także przy zastosowaniu zasad ogólnych z zastosowaniem stawki 0% oraz 23%.

Tabela 20. Analiza przebiegu transakcji w sytuacji opodatkowania towarów stawką podstawową na zasadach ogólnych, stawką podstawową oraz stawką 0%, a także stawką podstawową przy zastosowaniu odwrotnego obciążenia (kwoty podane w zł).

ZASADY OGÓLNE		MECHANIZM ODWROTNEGO OBCIĄŻENIA				stawka 0%			
I FAZA OBROTU									
wartość netto 100		podatek naliczony	podatek należny		podatek naliczony	podatek należny		podatek naliczony	podatek należny
wartość brutto 123	PODMIOT A (dostawca)	0	23	PODMIOT A (dostawca)	0	0	PODMIOT A (dostawca)	0	0
	PODMIOT B (nabwca)	23	0	PODMIOT B (nabwca)	23	23	PODMIOT B (nabwca)	0	0
II FAZA OBROTU									
wartość netto 200		podatek naliczony	podatek należny		podatek naliczony	podatek należny		podatek naliczony	podatek należny
wartość brutto 246	PODMIOT B (dostawca)	0	46	PODMIOT B (dostawca)	0	0	PODMIOT B (dostawca)	0	0
	PODMIOT C (nabwca - deweloper)	46	0	PODMIOT C (nabwca - deweloper)	46	46	PODMIOT C (nabwca - deweloper)	0	0

III FAZA OBROTU - Dostawa na rzecz Konsumenta									
wartość netto 300		podatek naliczony	podatek należny		podatek naliczony	podatek należny		podatek naliczony	podatek należny
wartość brutto 324	PODMIOT C (dostawca-deweloper)	0	24	PODMIOT C (dostawca-deweloper)	0	24	PODMIOT C (dostawca-deweloper)	0	24
	PODMIOT K (nabwca - konsument)	0	0	PODMIOT K (nabwca - konsument)	0	0	PODMIOT K (nabwca - konsument)	0	0

Źródło: Opracowanie własne.

Na przedstawionym przykładzie można zaobserwować, że przy zastosowaniu zasad ogólnych przy towarze ze stawką 23% podmiot C z tytułu nabycia towaru może odliczyć 46 zł, natomiast w momencie dostawy towaru (opodatkowanego już stawką 8%) będzie musiał naliczyć 24 zł podatku należnego. W związku z tym podatnikowi C przysługiwał będzie zwrot z tytułu nadwyżki podatku naliczonego nad należnym w wysokości 22 zł zgodnie z art. 87 ust. 2 ustawy o VAT, czyli tyle, o ile za dużo wpłacili podatnicy we wcześniejszych fazach obrotu tym towarem i co zarazem zostało zapłacone przez podatnika C w cenie brutto towaru. Tym samym, mimo iż do budżetu początkowo wpłynęło 46 zł, to ostatecznie w wyniku transakcji dotyczących przedmiotowego towaru zostanie w budżecie kwota 24 zł. Analizując zaś sytuację, w której ten sam towar objęty byłby mechanizmem odwrotnego obciążenia, widzimy, jak już to wskazywano we wcześniejszych przykładach, że pierwszy wpływ do budżetu z tytułu tej transakcji pojawi się dopiero wraz z ostateczną dostawą na rzecz konsumenta i będzie to wpływ w wysokości 24 zł. Tym samym budżet nie będzie musiał zwracać podatnikowi różnicy z tytułu nadwyżki podatku naliczonego nad należnym. W ostatnim analizowanym przypadku, tj. w sytuacji gdyby dostawa opodatkowana była stawką 0%, wpływ do budżetu wyniósłby także 24 zł, z tą różnicą, że żaden z podatników do momentu sprzedaży towaru na rzecz konsumenta nie wykazywałby kwot należnych ani naliczonych.

W związku z analizą powyższych sytuacji można wyprowadzić dwa zasadnicze wnioski dotyczące funkcjonowania mechanizmu odwrotnego obciążenia. Po pierwsze skonstatować należy, iż dla oceny funkcjonowania omawianego mechanizmu istotne jest, czy przedmiot lub usługa objęte mechanizmem odwrotnego obciążenia, na których ma być wykonana dostawa, są towarami, które będą sprzedane przy zastosowaniu takiej samej stawki, czy też będą materiałem do wykonania innej usługi lub dostawy innego towaru opodatkowanego na zasadach ogólnych. W sytuacji, gdy przedmiot dostawy jest towarem, który zostanie

odsprzedany przy zastosowaniu takiej samej stawki, wówczas dostawa objęta mechanizmem odwrotnego obciążenia na etapie dostaw między dwoma podatnikami VAT czynnymi ma takie skutki jak dostawa objęta stawką 0%. Jednakże w momencie dostawy na rzecz konsumenta bądź podatnika niebędącego czynnym podatnikiem VAT przynosi efekt zbliżony do zastosowania podstawowej stawki VAT. Natomiast w sytuacji, gdy przedmiot dostawy jest materiałem do wykonania innego towaru (np. pręty stalowe niezbędne do wybudowania domu), który będzie opodatkowany według zasad ogólnych, wówczas stosowanie mechanizmu odwrotnego obciążenia nie różni się niczym (oprócz obowiązków sprawozdawczych - wykazywania VAT naliczonego i należnego w deklaracjach) od stosowania stawki 0%. W obu wypadkach konsument na samym końcu zapłaci kwotę brutto, w której zawarty będzie należny podatek VAT, natomiast z tytułu zakupu materiałów tak w jednym, jak i w drugim przypadku podatnik nie będzie miał nadwyżki podatku naliczonego nad należnym. Analizując jednakże tę sytuację, w pełni należy odnieść się także do kwot brutto płaconych przez poszczególnych podatników.

Tabela 21. Analiza skutków podatkowych u poszczególnych podmiotów w sytuacji opodatkowania towarów stawką podstawową na zasadach ogólnych, stawką 0%, a także stawką podstawową przy zastosowaniu odwrotnego obciążenia (kwoty podane w zł).

PODATNIK	ZASADY OGÓLNE						MECHANIZM ODWROTNEGO OBCIĄŻENIA						STAWKA 0%					
	VAT NALEŻNY	VAT NALICZONY	VAT WPLĄCONY	ZAPŁ. KWOTA NETTO	BRUTTO	BRUTTO+ WPL. KWOTA VAT	VAT NALEŻNY	VAT NALICZONY	VAT WPLĄCONY	ZAPŁ. KWOTA NETTO	BRUTTO	BRUTTO+ WPL. KWOTA VAT	VAT NALEŻNY	VAT NALICZONY	VAT WPLĄCONY	ZAPŁ. KWOTA NETTO	BRUTTO	BRUTTO+ WPL. KWOTA VAT
PODATNIK A	23	0	23	0	0	23	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
PODATNIK B	46	23	23	100	123	146	23	23	0	100	100	100	0	0	0	100	100	100
PODATNIK C	24	46	-22	200	246	224	70	46	24	200	200	224	24	0	0	200	200	224
KONSUMENT	0	0	0	300	324	324	0	0	0	300	324	324	0	0	0	300	324	324

Źródło: Opracowanie własne.

Wobec zestawienia zawartego w powyżej zamieszczonej tabeli wskazać należy, iż zarówno w sytuacji, gdy transakcja opodatkowana byłaby stawką 0%, jak i odwrotnym obciążeniem, kwestia przepływów pieniężnych wygląda jednakowo. Inaczej kształtuje się zaś sytuacja w przypadku zastosowania podstawowej stawki VAT. Wówczas podatnik C początkowo musi zapłacić więcej podatnikowi B z tytułu nabycia towaru jako cenę brutto, natomiast później może odzyskać kwotę nadwyżki VAT naliczonego nad należnym.

Analizując kwestię podobieństwa odwrotnego obciążenia do stawki 0%, należy odnieść się także do krytyki tego mechanizmu jako mechanizmu rodzącego ryzyko nadużyć podatkowych. Za krytykę tego mechanizmu należy poczytać stanowisko, zgodnie z którym „[...] odwrotne obciążenie daje ten sam skutek co stawka 0%, czyli nie trzeba będzie fikcyjnie wywozić za granicę towarów w celu wyłudzenia zwrotu.”⁴¹⁸ Aby móc przyjrzeć się bliżej temu argumentowi, warto przeanalizować sytuację, w której podmiot C dokona wewnątrzspółnotowej dostawy towarów z prawem do zastosowania stawki 0%. Przedmiotowa sytuacja w ramach stworzonego modelu została zobrazowana w poniżej zamieszczonych tabelach.

Tabela 22. Analiza przebiegu transakcji w sytuacji opodatkowania towarów stawką podstawową na zasadach ogólnych, stawką 0%, a także stawką podstawową przy zastosowaniu odwrotnego obciążenia, z ostateczną wewnątrzspółnotową dostawą towarów (kwoty podane w zł).

ZASADY OGÓLNE				MECHANIZM ODWROTNEGO OBCIĄŻENIA				stawka 0%			
I FAZA OBROTU											
wartość netto 100		podatek naliczony	podatek należny		podatek naliczony	podatek należny			podatek naliczony	podatek należny	
wartość brutto 123	PODMIOT A (dostawca)	0	23	PODMIOT A (dostawca)	0	0	PODMIOT A (dostawca)	0	0		
	PODMIOT B (nabwca)	23	0	PODMIOT B (nabwca)	23	23	PODMIOT B (nabwca)	0	0		
II FAZA OBROTU											
wartość netto 200		podatek naliczony	podatek należny		podatek naliczony	podatek należny			podatek naliczony	podatek należny	
wartość brutto 246	PODMIOT B (dostawca)	0	46	PODMIOT B (dostawca)	0	0	PODMIOT B (dostawca)	0	0		
	PODMIOT C (nabwca)	46	0	PODMIOT C (nabwca)	46	46	PODMIOT C (nabwca)	0	0		
III FAZA OBROTU - Dostawa na rzecz konsumenta											
wartość netto 300		podatek naliczony	podatek należny		podatek naliczony	podatek należny			podatek naliczony	podatek należny	
wartość brutto 300	PODMIOT C (dostawca - WDT)	0	0	PODMIOT C (dostawca - WDT)	0	0	PODMIOT C (dostawca - WDT)	0	0		
	PODMIOT K (nabwca UE)	ND	ND	PODMIOT K (nabwca UE)	ND	ND	PODMIOT K (nabwca UE)	ND	ND		

Źródło: Opracowanie własne.

⁴¹⁸ *Ibidem.*

Tabela 23. Analiza skutków podatkowych u poszczególnych podmiotów w sytuacji opodatkowania towarów stawką podstawową stawką 0%, a także stawką podstawową przy zastosowaniu odwrotnego obciążenia, z ostateczną wewnątrzwspólnotową dostawą towarów (kwoty podane w zł).

PODATNIK	ZASADY OGÓLNE						MECHANIZM ODWROTNEGO OBCIĄŻENIA						STAWKA 0%					
	AT NALEŻNY	AT NALICZONY	AT WPLACONY	NETTO	APŁ. KWOTA BRUTTO	BRUTTO+ WPL. KWOTA VAT W POLSCE	AT NALEŻNY	AT NALICZONY	AT WPLACONY	APŁ. KWOTA NETTO	APŁ. KWOTA BRUTTO	BRUTTO+ WPL. KWOTA VAT W POLSCE	AT NALEŻNY	AT NALICZONY	AT WPLACONY	APŁ. KWOTA NETTO	APŁ. KWOTA BRUTTO	BRUTTO+ WPL. KWOTA VAT W POLSCE
PODATNIK A	23	0	23	0	0	23	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
PODATNIK B	46	23	23	100	123	146	23	23	0	100	100	100	0	0	0	100	100	100
PODATNIK C	0	46	-46	200	246	200	46	46	0	200	200	200	0	0	0	200	200	224
PODATNIK Z INNEGO PAŃSTWA UE	ND	ND	0	300	300	300	ND	ND	0	300	300	300	ND	ND	0	300	300	324

Źródło: Opracowanie własne.

Jak wynika z analizy danych przedstawionych w tabelach 22 i 23, istotnie mechanizm odwrotnego obciążenia działa niemal identycznie jak zastosowanie stawki 0%. Tym samym w sytuacji, gdy dokonujemy obrotu towarem, który później zostanie sprzedany poza terytorium kraju, następstwa takiej transakcji są identyczne. Podatnik C dokonujący wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów nie będzie miał prawa do otrzymania zwrotu podatku VAT, gdyż nie wystąpi u niego nadwyżka podatku naliczonego nad należnym, co świadczy o tym, że nie będzie mógł on uzyskać nienależnego zwrotu VAT. W sytuacji natomiast, gdy podatnik nabywa towary na zasadach ogólnych, wówczas dochodzi do sytuacji, w której w momencie ich sprzedaży na rzecz podatnika z innego państwa UE albo spoza UE, podatnikowi będzie przysługiwało prawo do otrzymania zwrotu podatku VAT zapłaconego w kwocie brutto na rzecz wcześniejszego dostawcy tego towaru. Na przykładzie analizowanej sytuacji i przy założeniu, że dostawa towaru na terytorium kraju objęta jest stawką 23% VAT, podatnik C otrzyma zwrot podatku naliczonego nad należnym w wysokości 46 zł. Tym samym powstaje ryzyko nienależnego zwrotu VAT jednakże wyłącznie w sytuacji, gdy transakcja wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów okaże się być transakcją fikcyjną.

Analizując szerzej instytucję odwrotnego obciążenia, należy także zauważyć inną możliwość wykorzystania mechanizmu odwrotnego obciążenia mogącą służyć wyłudzeniom podatku VAT. Być może właśnie takie zastosowanie miał na myśli prof. Modzelewski w

analizowanym tekście⁴¹⁹. Chodzi mianowicie o sytuację, kiedy podatnik nabywa towary opodatkowane według ogólnych zasad opodatkowania podatkiem VAT, a następnie dokonuje takiej czynności, która będzie skutkować zmianą tego towaru na jeden z wymienionych w załączniku 11 do ustawy o VAT. W tym miejscu należałoby zgodzić się z prof. Modzelewskim, że taka transakcja stwarza istotne ryzyko. Jednakże, aby dokonać wyłudzenia podatku VAT podatnik musiałby kupić materiały opodatkowane na zasadach ogólnych, a następnie stworzyć towar objęty odwrotnym obciążeniem. W tym miejscu warto przeanalizować listę towarów objętych odwrotnym obciążeniem i zastanowić się, czy znajdują się na niej towary, które w istocie wytwarzane są z półproduktów bądź z elementów opodatkowanych na zasadach ogólnych. I tak katalog wyrobów, o jakich mowa w zdaniu poprzednim, można usystematyzować w drodze podziału na następujące kategorie produktów:

- półprodukty do produkcji wyrobów metalowych (np. granulki i proszek z surówki, surówki zwierciadlistej lub stali, cynk nieobrobiony plastycznie);
- wyroby metalowe (np. pręty walcowane na gorąco, w nieregularnie zwijanych kręgach, ze stali niestopowej; drut ciągniony na zimno, ze stali niestopowej; kształtowniki otwarte, nieobrobione więcej niż walcowane na gorąco, ciągnięte na gorąco lub wyciskane, ze stali niestopowej);
- komputery i inne urządzenia elektroniczne (np. przenośne maszyny do automatycznego przetwarzania danych, o masie ≤ 10 kg, takie jak: laptopy i notebooki, komputery kieszonkowe (np. notesy komputerowe) i podobne - wyłącznie komputery przenośne, takie jak: tablety, notebooki, laptopy, telefony dla sieci komórkowych lub dla innych sieci bezprzewodowych - wyłącznie telefony komórkowe, w tym smartfony);
- surowce wtórne, złom (np. surowce wtórne metalowe, odpady z tworzyw sztucznych).

Warto wskazać, iż w ramach wymienionych kategorii wyrobów stalowych, które znajdują się w katalogu załącznika 11, można odnaleźć wiele rodzajów wyrobów stalowych, które nie są objęte tym katalogiem, a przez to opodatkowane podatkiem VAT na zasadach ogólnych. Przykładem mogą być:

- wyroby płaskie walcowane na gorąco, o szerokości ≥ 600 mm, ze stali nierdzewnej,
- wyroby płaskie walcowane na gorąco, o szerokości < 600 mm, ze stali nierdzewnej,

⁴¹⁹ *Ibidem.*

- cała podgrupa: rury, przewody rurowe, profile drażone i łączniki, ze stali,
- pręty ciągnięte na zimno oraz kątowniki, kształtowniki i profile, ze stali nierdzewnej,
- drut ciągnięty na zimno, ze stali nierdzewnej,
- drut ciągnięty na zimno, z pozostałej stali stopowej.

Z powyższego zestawienia wynika, że w załączniku 11 nie wymieniono towarów ze stali nierdzewnej oraz stali stopowej, a także rur, profili, łączników. Tym samym stwierdzić można, iż istnieje ryzyko, że podatnik nabędzie towary stalowe opodatkowane na zasadach ogólnych i dokona ich fikcyjnego przerobienia na towary wymienione w załączniku nr 11 do ustawy o VAT. Rzeczony ryzyko wydaje się być tym bardziej realnym zagrożeniem, iż wskutek niedociągnięć ustawodawcy załącznikiem nr 11 nie objęto wszystkich wyrobów stalowych celem wyeliminowania wszelkich wątpliwości co do tego, czy dany wyrób będzie opodatkowany według ogólnych zasad, czy też przy zastosowaniu odwrotnego obciążenia.

Należy ocenić bardzo krytycznie sytuację, w której pręty stalowe są wymienione w załączniku 11 do ustawy o VAT, a tym samym podlegają odwrotnemu obciążeniu, natomiast te same pręty, które będą cięte na wymiar lub gięte na zimno będą opodatkowane podatkiem VAT według ogólnych zasad⁴²⁰. Dodatkowo istnieje ryzyko, że podatnicy będą kupowali półprodukty potrzebne do produkcji urządzeń elektrycznych, a następnie dokonają ich fikcyjnego złożenia w kompletne urządzenie, które będą sprzedawali przy zastosowaniu mechanizmu odwrotnego obciążenia. A zatem należy stwierdzić, że pogląd mówiący o mechanizmie odwrotnego obciążenia jako ukrytej stawce VAT 0% jest w pewnym zakresie słuszny. Należy jednakowoż wziąć po uwagę, że do tego by mechanizm odwrotnego obciążenia mógł służyć za ukrytą stawkę 0%, a przez to być wykorzystany do transakcji karuzelowych, konieczne jest spełnienie wielu dodatkowych warunków pośrednich. Najtrudniejszym do spełnienia dla podatników chcących dokonywać oszustw jest to, aby po zakupie towarów opodatkowanych według zasad ogólnych dokonać takiego ich przekształcenia, które spowoduje objęcie ich mechanizmem odwrotnego obciążenia. Dlatego też należy uznać, że wykorzystanie mechanizmu odwrotnego obciążenia przy transakcjach wewnątrzwspólnotowych jako elementu transakcji służących wyłudzeniu podatku VAT jest dużo prostsze aniżeli wykorzystanie mechanizmu odwrotnego obciążenia w transakcjach krajowych. Przy transakcjach wewnątrzunijnych nie trzeba bowiem w żaden sposób zmieniać

⁴²⁰ Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z 15 stycznia 2014 r. (sygn. ITPP3/443-517/13/MD), <http://sip.mf.gov.pl/faces/views/szczegoly/szczegoly-interpretacji-indywidualnej.xhtml?dokumentId=380329&poziomDostep=PUB&indexAccordionPanel=-1#tresc>, [dostęp: 30.12.2018 r.].

właściwości towarów, które skutkowałyby objęciem go inną stawką VAT - wystarczy wyłącznie wykonanie samej transakcji wewnątrzspółnotowej dostawy towarów, aby uzyskać ten sam efekt, a zatem wystarczy sam handel towarami z podatnikami z innych państw UE. Natomiast chcąc wykorzystać mechanizm odwrotnego obciążenia w transakcjach krajowych w celu wyłudzenia podatku VAT, należałoby przeprowadzić taką zmianę właściwości towaru, która skutkowałaby objęciem towaru pierwotnie opodatkowanego podatkiem VAT na zasadach ogólnych, mechanizmem odwrotnego obciążenia. Ze względu na powyższe należy uznać, iż mechanizm odwrotnego obciążenia stanowi realne utrudnienie dla nieuczciwych przedsiębiorców w stosunku do rozwiązań opartych na opodatkowaniu na zasadach ogólnych.

Podsumowując, krytycznie należy ocenić skatalogowanie towarów objętych mechanizmem odwrotnego obciążenia podatkiem od towarów i usług. Obecny katalog, a konkretnie jego konstrukcja, jak pokazał stworzony w ramach rozważań model ekonomiczny, rodzi realne ryzyko nadużyć podatkowych, a w konsekwencji wyłudzeń podatku od wartości dodanej.

Omawiając i analizując wady mechanizmu odwrotnego obciążenia, należy zauważyć, iż w przypadku zastosowania tego mechanizmu w stosunku do jednej branży czy jednego rodzaju towarów podmioty wyłudzające podatek VAT przenoszą w istocie swój proceder na inne branże. Tytułem przykładu warto wskazać na rynek stali i złomu, na których mechanizmem odwrotnego obciążenia objęto wyroby stalowe, w efekcie czego podmioty wyłudzające podatek VAT przeniosły swój proceder na wyroby elektroniczne. Podobną opinię wyraziła Rada Konsultacyjna Prawa Podatkowego w jednej ze swoich opinii.⁴²¹ Należy zatem uznać, że obejmowanie kolejnych rodzajów towarów odwrotnym obciążeniem jest ciągłą „gonitwą” za przestępcami, którzy niestety zawsze są o krok przed ustawodawcą. Nieustanne zmiany w katalogu towarów objętych odwrotnym obciążeniem i rozszerzanie rzeczoności katalogu o kolejne grupy towarów nie jest rozwiązaniem ostatecznym, które pozwala definitywnie rozwiązać problem oszustw w podatku VAT. Jest to raczej rozwiązanie doraźne, które ma za zadanie pomóc „zatomować wyciek” środków pieniężnych z budżetów państw Unii Europejskiej. Brak zmian w tym zakresie doprowadzi do sytuacji, w której mechanizmem odwrotnego obciążenia będą musiały być objęte wszystkie towary i usługi, co

⁴²¹ Opinia 8/2015 Rady Konsultacyjnej Prawa Podatkowego z dnia 20 sierpnia 2015 r. w sprawie Propozycji Zespołu ds. Podatków Pośrednich Rady Konsultacyjnej Prawa Podatkowego dotyczących rozwiązań ograniczających możliwość popełniania oszustw VAT, http://www.mf.gov.pl/c/document_library/get_file?uuid=6b23085e-7f52-4111-a16c-8451902db096&groupId=764034, [dostęp 15.12.2015 r.].

jest w praktyce niewykonalne. W Zielonej Księdze w sprawie przyszłości podatku VAT w kontekście mechanizmu odwrotnego obciążenia VAT wskazano, że: „Komisja dokonała analizy takiego systemu [systemu odwrotnego obciążenia - przypis autora] w 2008 r. i stwierdziła, że chociaż nie należy wykluczać koncepcji samonaliczania podatku, to nigdy nie uda się jej wdrożyć jako alternatywnego rozwiązania w sposób neutralny dla funkcjonowania jednolitego rynku. Komisja była gotowa rozważyć realizację projektu pilotażowego mającego na celu próbnie wprowadzenie obowiązkowego powszechnego systemu samonaliczania podatku i chociaż podtrzymuje swoje dotychczasowe stanowisko, zdaje sobie sprawę z administracyjnych i gospodarczych konsekwencji takiego projektu.”⁴²²

Analizując problematykę odwróconego obciążenia, wskazania wymaga, iż Niemcy i Austria zwróciły się niegdyś o możliwość wprowadzenia odstępstwa na podstawie art. 27 VI dyrektywy VAT (obecnie art. 395 dyrektywy VAT) w zakresie możliwości stosowania na swoim terytorium odwrotnego obciążenia podatkiem VAT jako generalnej zasady opodatkowania tym podatkiem. Podatek ten miał być stosowany w odniesieniu do dostawy towarów oraz usług świadczonych pomiędzy przedsiębiorcami, gdy wartość transakcji przekracza 5.000 euro w stosunku do towarów i 10.000 euro w odniesieniu do świadczenia usług. Wniosek tych dwóch państw został odrzucony ze względu na to, że wprowadzenie takich zmian wiązałoby się ze zmianą systemu VAT, którego elementarną zasadą jest częściowa płatność tego podatku.⁴²³ W roku 2010 Komisja Petycji Parlamentu Europejskiego ustosunkowywała się także do petycji, którą złożył Reiner Husemans (Niemcy) w sprawie podatku VAT od transakcji między przedsiębiorstwami.⁴²⁴ W odpowiedzi na petycję Komisja podkreśliła, że „płatność częściowa zmniejsza do pewnego stopnia ryzyko oszustwa/braku zapłaty (np. w przypadku upadłości), ponieważ kwotę VAT (a tym samym ryzyko) dzieli się między kilku podatników. «Podatek jednostopniowy» oznacza, że całkowitą kwotę VAT musi zapłacić podmiot ostatni w łańcuchu (czasami mniejsi podatnicy na szczeblu detalicznym), co powoduje «koncentrację» ryzyka na tym poziomie”⁴²⁵. Z powyższego wynika, że w ramach organów unijnych panuje przeświadczenie, że *reverse charge* nie jest modelem opodatkowania towarów i usług, który mógłby być powszechnie zastosowany w celu zmiany obecnego systemu VAT.

⁴²² Zielona Księga w sprawie przyszłości podatku VAT..., op. cit., s.10.

⁴²³ Komunikat dla posłów; http://www.europarl.europa.eu/meetdocs/2009_2014/documents/peti/cm/870/870257/870257pl.pdf, [dostęp: 15.12.2015 r.].

⁴²⁴ *Ibidem*.

⁴²⁵ *Ibidem*.

Innym mankamentem ogólnego zastosowania mechanizmu odwrotnego obciążenia jest element fiskalny, a mianowicie wprowadzenie odwrotnego obciążenia w stosunku do wszystkich towarów i usług jednocześnie. Powyższe pozbawia budżet wpływów z częściowych wpłat podatku VAT w związku z przesunięciem otrzymania wpłat podatku dopiero w momencie dostawy towaru lub wyświadczenia usługi na rzecz ostatecznego odbiorcy. Ten argument przeważał i ostatecznie żadne z państw Unii Europejskiej nie zdecydowało się na wprowadzenie próbnego zastosowania mechanizmu odwrotnego obciążenia w stosunku do wszystkich towarów i usług na terytorium swojego kraju. Takie rozwiązanie musiałyby być wprowadzane stopniowo, aby ograniczyć zaburzenia we wpłatach podatku VAT do budżetu państwa.

Reasumując powyższe rozważania na temat zalet i wad mechanizmu odwrotnego obciążenia, należy skonstatować, że mechanizm ten nie jest rozwiązaniem kompletnym, które rozwiązałyby wszystkie problemy obecnego systemu podatku VAT w Unii Europejskiej. Niemniej jednak niewątpliwie mechanizm odwrotnego obciążenia jest instrumentem skutecznym w tych branżach, w których go wprowadzono. Należy w tym miejscu stwierdzić, że rację w wielu punktach mają krytycy tego rozwiązania, którzy podnoszą, iż chcąc zapobiec jednemu rodzajowi oszustw, tworzymy przestrzeń, w której mogą pojawić się nowe formy wyłudzeń podatku VAT. Nie jest to też system, który da się w nieskończoność rozszerzać na nowe towary i usługi, obejmując nim ostatecznie wszystkie. Takie rozwiązanie wymagałoby przede wszystkim zmian legislacyjnych na szczeblu unijnym, przede wszystkim zmiany dyrektywy, która mechanizm odwrotnego obciążenia traktuje jako wyjątek od generalnej zasady i nie godzi się na to, żeby wprowadzać go jako podstawowy system rozliczania podatku VAT. Jednakże nie można odmówić w sposób jednoznaczny mechanizmowi odwrotnego obciążenia zalet jako systemowi, który zapobiega wypuszczeniu „z rąk” budżetu ogromnych kwot podatku naliczonego, przy wykorzystaniu niedoskonałości systemu wewnątrz Unii Europejskiej. Niewątpliwie stosowanie tego systemu w Polsce wymaga wielu poprawek i ulepszeń, które omówione zostaną w dalszej części pracy; część spośród zmian jest obecnie wprowadzana. Rozważając plusy i minusy mechanizmu odwrotnego obciążenia, można sparafrazować słowa Winstona Churchilla o demokracji stwierdzić, że mechanizm odwrotnego obciążenia jest najgorszą formą walki z wyłudzeniami podatku VAT, jeśli nie liczyć wszystkich innych form, których próbowano od czasu do czasu.

2. Ocena obowiązującego w Polsce systemu odwrotnego obciążenia podatkiem od towarów i usług

W obrocie gospodarczym zjawisko oszustw podatkowych jest dosyć powszechne. Najczęściej powtarzającym się rodzajem oszustwa jest wykorzystanie konstrukcji znikającego podatnika i wykorzystanie tzw. transakcji karuzelowych. Zarówno Polska, jak i cała Unia Europejska zmagają się ze skutkami tego procederu. Straty powstające po stronie budżetu poszczególnych państw w wyniku takich zachowań są na tyle istotne, że większość państw członkowskich Unii Europejskiej podjęło zdecydowaną walkę z tego rodzaju wyłudzeniami. Obecnie funkcjonowanie tego procederu jest dobrze znane wszystkim organom administracji podatkowej. Jednym z działań zapobiegających tego rodzaju wyłudzeniom jest zastosowanie omawianego w niniejszej pracy mechanizmu odwrotnego obciążenia podatkiem VAT.

W ramach działań, jakie podejmują poszczególne państwa członkowskie, to właśnie wprowadzanie mechanizmu odwrotnego obciążenia podatkiem VAT jest rozwiązaniem najbardziej rozpowszechnionym i proponowanym przez Unię Europejską w odniesieniu do określonych grup towarów jako sposób na walkę z oszustwami, a także możliwym do zastosowania w stosunku do grup towarów, w których pojawiają się znaczne wyłudzenia podatku.

Obecny w Polsce mechanizm odwrotnego obciążenia podatkiem VAT stosowany jest od wielu lat. Od 2011 roku mechanizm obejmował handel złomem oraz uprawnieniami do emisji gazów cieplarnianych, natomiast od roku 2013 objęto nim szeroko pojęte wyroby stalowe. W 2015 roku rozszerzono jego stosowanie m.in. na produkty elektroniczne (zwłaszcza laptopy, konsole do gier, procesory), a w 2017 roku wprowadzono mechanizm odwrotnego obciążenia w odniesieniu do prac budowlanych świadczonych przez podwykonawców. Tym samym minęło już wiele czasu od momentu wprowadzenia tego mechanizmu do polskiego systemu podatku od wartości dodanej, co pozwala na dokonanie oceny jego funkcjonowania w obrocie gospodarczym i prawnym.

Aby dokonać pełnej oceny tego rozwiązania należy w pierwszej kolejności zdiagnozować, co było przesłanką do wprowadzenia tego mechanizmu, a mianowicie wskazać, iż celem jego wprowadzenia było zwiększenie wpływów do budżetu państwa z tytułu podatku od wartości dodanej. Jak wynika z analiz, które były przedstawiane w

poprzednich rozdziałach⁴²⁶, mechanizm odwrotnego obciążenia, wbrew głosom krytyków, jako narzędzie służące zwiększeniu wpływów do budżetu spełnił swoje zadanie. Zgodnie z analizami przygotowanymi na zlecenie Ministerstwa Finansów wprowadzenie mechanizmu w stosunku do szeregu grup towarów w latach 2013-2015 doprowadziło do tego, że wpływy z podatku VAT w grupach objętych tym mechanizmem zwiększyły się w widoczny sposób. Takie wyniki przeprowadzonych analiz mogły zaskoczyć część krytyków, którzy lobbowali na rzecz zniesienia mechanizmu odwrotnego obciążenia podatkiem od towarów i usług jako nieskutecznego i powodującego wyłącznie kolejne straty w budżecie państwa. Początkowo nieprzychylny mechanizmowi odwrotnego obciążenia rząd wybrany w roku 2015 zmienił swoje stanowisko i nie dość, że nie zlikwidował mechanizmu, to rozszerzył jego zastosowanie na kolejne grupy towarów i usług.

Przyczyną konieczności stosowania mechanizmu odwrotnego obciążenia jest natomiast słabość unijnego systemu podatku VAT w odniesieniu do transakcji wewnątrzunijnych. Brak kontroli na granicach wewnętrznych Unii Europejskiej doprowadza do tego, że towary mogą być dowolnie przewożone pomiędzy państwami członkowskimi z zastosowaniem „zerowej” stawki VAT. Najczęściej oszuści wyłącznie deklarują wywiezienie towaru do innego państwa Unii, podczas gdy towar pozostaje w kraju i jest sprzedawany bez faktury VAT. Natomiast podatnik, który nabywa towar w innym państwie, jest podatnikiem, który nigdy nie odprowadza podatku VAT i znika zaraz po wewnątrzspółnotowym nabyciu towaru. Schemat działania oszustów został omówiony we wcześniejszej części niniejszej pracy⁴²⁷. Niemniej jednak tytułem przypomnienia warto wskazać, że przedmiotem tego rodzaju oszustw są głównie towary o wysokiej wartości jednostkowej i małych gabarytach, co powoduje dodatkową trudność wykrycia procederu. Jednakże przedmiotem transakcji karuzelowych zawsze są towary, nigdy usługi, z tego też względu początkowo w odniesieniu do towarów stosowano mechanizm odwrotnego obciążenia.

Innym problemem, z jakim postanowiono walczyć przez wprowadzenie mechanizmu odwrotnego obciążenia, było wyłudzenie podatku VAT w branży budowlanej. Wyłudzenia odbywały się przez wystawianie pustych faktur na rzecz podmiotów, które w rzeczywistości nie nabywały usług budowlanych. Najczęściej firmy budowlane, gdy wykonują usługi na rzecz osób fizycznych, nie wystawiają dokumentów sprzedaży. Jednakże, aby móc uwierzytelnić ilość zużywanych materiałów, muszą dokumentować jakąś sprzedaż, więc

⁴²⁶ Zob. rozdział IV.

⁴²⁷ Zob. rozdział II.1.

zamiast wystawiać faktury na rzecz osób fizycznych, które takich dokumentów nie potrzebują, sprzedają takie faktury dokumentujące usługi budowlane na rzecz firm, które nienależnie odliczają wykazany na tych fakturach podatek VAT oraz zaliczają te wydatki do kosztów uzyskania przychodów.

Analizując rozważania zawarte we wcześniejszych częściach pracy, można dostrzec, że mechanizm odwrotnego obciążenia jest skutecznym rozwiązaniem, które ma jednakże jedną podstawową wadę, a mianowicie przenoszenie się przestępców podatkowych na nowe grupy towarów. W sytuacji, kiedy administracja skarbową identyfikuje problem pojawiających się w danej branży transakcji karuzelowych i zaczyna przyglądać się takiej branży, w efekcie czego dokonywane są zmiany przepisów mające na celu objęcie danej branży mechanizmem odwrotnego obciążenia, przestępcy dostosowują się do wprowadzanych zmian i szybko dokonują zmiany branży, w której dokonują przestępstw. Kluczowym problemem jest powolność działania administracji państwowej. Od momentu, w którym w danej branży zostanie zidentyfikowany problem do momentu objęcia jej mechanizmem odwrotnego obciążenia, mija bardzo dużo czasu, w którym przestępcy dokonują oszustw często na wielką skalę. Brak jest w obecnym porządku prawnym narzędzi do tego, by państwo mogło działać szybciej i skuteczniej, aby skrócić czas pomiędzy wykryciem problemu a objęciem branży mechanizmem odwrotnego obciążenia.

W państwach Unii Europejskiej takie narzędzia istnieją i z powodzeniem są stosowane. Przykładem mogą być Włochy oraz Francja. We włoskim systemie VAT przewidziano rozwiązanie, zgodnie z którym minister właściwy ds. finansów publicznych ma prawo wydawać dekrety, w których może rozszerzyć zakres stosowania mechanizmu odwrotnego obciążenia.⁴²⁸ We Francji z kolei minister ds. budżetu wydaje rozporządzenia⁴²⁹, w których ma prawo obejmowania mechanizmem odwrotnego obciążenia towarów lub usług w szczególnie pilnych przypadkach związanych z ryzykiem wystąpienia oszustw podatkowych, o nagłym, rozległym charakterze oraz mogących prowadzić do znacznych i nieodwracalnych strat finansowych po stronie budżetu państwa.

Niewątpliwie rozwiązania przyjęte w tych dwóch krajach należą do tych, które pozwalają na szybkie działanie państwa w sytuacji, kiedy pojawiają się sygnały sugerujące powstawanie znacznych nadużyć podatkowych na pewnej grupie towarów czy usług.

⁴²⁸ Art. 17 akapit 7 Decreto del Presidente della Repubblica del 26 ottobre 1972, n. 633, Istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto, (Pubblicato in Gazzetta Ufficiale n. 292 del 11 novembre 1972).

⁴²⁹ Art. 283 ust. 2i Code général des impôts.

W kontekście powyższych rozwiązań istotną kwestią jest zatem na gruncie obecnie obowiązujących przepisów prawa krajowego to, czy w polskim porządku prawnym istnieje możliwość wprowadzenia normy prawnej, która nadawałaby ministrowi ds. finansów publicznych upoważnienie do wydania rozporządzenia, w którym mógłby rozszerzyć katalog towarów i usług, w stosunku do których należy stosować mechanizm odwrotnego obciążenia podatkiem od towarów i usług?

Odpowiadając na tak postawione pytanie, w pierwszej kolejności należy wskazać, iż zgodnie z art. 217 Konstytucji⁴³⁰ nakładanie podatków, innych danin publicznych, określanie podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków następuje w drodze ustawy.

Interpretując art. 217 Konstytucji, Trybunał Konstytucyjny wielokrotnie wskazywał, że wyliczenie zawarte w tym przepisie należy rozumieć jako nakaz uregulowania ustawą wszystkich istotnych elementów stosunku daninowego, tj. określenie podmiotu oraz przedmiotu opodatkowania, stawek podatkowych, zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatku. W kontekście tego przepisu Trybunał Konstytucyjny podkreślał również, że wyliczenie zawarte w art. 217 Konstytucji nie ma charakteru wyczerpującego w tym kontekście, iż wszystkie istotne elementy stosunku daninowego powinny być uregulowane bezpośrednio w ustawie, a do unormowania w drodze rozporządzenia mogą zostać przekazane tylko te sprawy, które nie mają istotnego znaczenia dla konstrukcji danej daniny (por. wyroki TK: z 16 czerwca 1998 r., sygn. U. 9/97, OTK ZU 1998, nr 4, poz. 51; z 1 września 1998 r., sygn. U. 1/98, OTK ZU 1998, nr 5, poz. 63; z 9 lutego 1999 r., sygn. U. 4/98, OTK ZU 1999, nr 1, poz. 4, z 6 marca 2002 r., sygn. P 7/00, OTK ZU 2002, nr 2/A, poz. 13). Sprawy istotne ze względu na założenia ustawy nie mogą bowiem zostać przekazane do uregulowania w aktach wykonawczych (por. wyroki TK: z 16 czerwca 1998 r., sygn. U. 9/97 oraz z 6 marca 2002 r., sygn. P 7/00, OTK ZU 2002, nr 2/A, poz. 13).

Zasadniczym pytaniem, na jakie należy w związku z powyższym odpowiedzieć, jest to, czym jest *de facto* nakaz stosowania mechanizmu odwrotnego obciążenia podatkiem od towarów i usług? Wskazania wymaga, iż w istocie nakaz stosowania tego mechanizmu nie jest nałożeniem podatku. To, czy dana transakcja objęta jest tym mechanizmem, czy też nie, nie zmienia faktu, że objęta jest podatkiem od towarów i usług.

⁴³⁰ Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. nr 78, poz. 483).

Niemniej jednak objęcie transakcji mechanizmem odwrotnego obciążenia może w niektórych wypadkach spowodować, że inny podmiot staje się podmiotem opodatkowania, zatem dochodziłoby do określenia podatnika podatku od towarów i usług w drodze rozporządzenia. Zgodnie z ogólną definicją podatnika podatku VAT zawartą w art. 15 ust.1 ustawy VAT podatnikami są osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne, wykonujące samodzielnie działalność gospodarczą, o której mowa w ust. 2, bez względu na cel lub rezultat takiej działalności. Artykuł 17 ustawy VAT wprowadza odstępstwo od ogólnej zasady. Zgodnie z ust. 1 pkt 7 ww. artykułu podatnikami są również osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne nabywające towary wymienione w załączniku nr 11 do ustawy, z zastrzeżeniem ust. 1c, jeżeli łącznie spełnione są następujące warunki:

- a) dokonującym ich dostawy jest podatek, o którym mowa w art. 15, u którego sprzedaż nie jest zwolniona od podatku na podstawie art. 113 ust. 1 i 9,
- b) nabywcą jest podatek, o którym mowa w art. 15, zarejestrowany jako podatek VAT czynny,
- c) dostawa nie jest objęta zwolnieniem, o którym mowa w art. 43 ust. 1 pkt 2 lub art. 122.

Ponadto zgodnie z art. 17 ust. 1 pkt 8 podatnikami są również osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne nabywające usługi wymienione w załączniku nr 14 do ustawy, jeżeli łącznie spełnione są następujące warunki:

- a) usługodawcą jest podatek, o którym mowa w art. 15, u którego sprzedaż nie jest zwolniona od podatku na podstawie art. 113 ust. 1 i 9,
- b) usługobiorcą jest podatek, o którym mowa w art. 15, zarejestrowany jako podatek VAT czynny.

Zważywszy na dyspozycje powołanych przepisów, wskazania wymaga, iż w przypadku, w którym minister ds. finansów publicznych posiadałby delegację do wydawania rozporządzeń, w których rozszerzałby katalog towarów i usług, w stosunku do których należy stosować mechanizm odwrotnego obciążenia podatkiem od towarów i usług, wówczas *de facto* minister ten w drodze rozporządzenia sprawiałby, że przy dokonywaniu pewnego rodzaju transakcji dochodziłoby do zmiany podatnika podatku VAT. W omawianym kontekście jednakże istotne jest to, czy wprowadzenie takich regulacji rozporządzeniem sprawia, że rozszerzeniu ulega krąg podatników? Wskazania wymaga, iż katalog podatników zostaje w dalszym ciągu uregulowany w ustawie, rozporządzenie wprowadzałoby tylko

zakres transakcji, przy dokonywaniu których kto inny stawałby się podatnikiem (ale nadal wg zasad określonych w ustawie). Z drugiej strony wydaje się, że mielibyśmy do czynienia z sytuacją, w której ustawa określałaby, w jaki sposób należy ustalić podatnika. Jednakże dopiero sięgnięcie do przepisów rozporządzenia, w którym określone byłyby towary i usługi objęte mechanizmem odwrotnego obciążenia, pozwoliłoby na ustalenie pełnej normy prawnej, po zdekodowaniu której możliwe stałoby się ustalenie, kto jest podatnikiem podatku VAT przy określonym rodzaju transakcji. Tym samym, odwołując się do wyroków Trybunału Konstytucyjnego, w których Trybunał stwierdzał, że katalog zawarty w art. 217 Konstytucji nie jest wyczerpujący, a w drodze ustaw powinny być uregulowane wszystkie istotne kwestie stosunku daninowego, ewentualne nadanie ministrowi ds. finansów publicznych prawa do rozszerzania katalogu transakcji objętych mechanizmem odwrotnego obciążenia spowoduje, że naruszone zostaną normy konstytucyjne.

Wprowadzenie przepisów, które nadawałyby ministrowi ds. finansów publicznych delegację do wydawania rozporządzeń, w których możliwe byłoby wskazywanie towarów lub usług, w stosunku do których należy stosować mechanizm odwrotnego obciążenia podatkiem VAT, nie powodowałoby natomiast określenia przedmiotu opodatkowania, co zgodnie z Konstytucją może być określone wyłączenie w drodze ustawy. Sama zmiana mechanizmu opodatkowania z zasad ogólnych na mechanizm odwrotnego obciążenia nie warunkuje tego, czy przedmiot jest opodatkowany czy też nie. Zarówno w jednym, jak i drugim przypadku przedmiot jest opodatkowany podatkiem VAT, tylko kto inny jest podatnikiem z tytułu transakcji.

Kwestią mniej oczywistą jest to, czy rozszerzenie katalogu towarów lub usług, w stosunku do których zastosowanie znajduje mechanizm odwrotnego obciążenia w drodze rozporządzenia, powoduje określenie stawki podatkowej, co jest jednoznacznie zastrzeżone na rzecz ustaw. Z technicznego punktu widzenia, przy zastosowaniu mechanizmu *reverse charge* dochodzi do zmiany stawki podatku VAT na fakturze dokumentującej sprzedaż. W miejsce stawki 8% lub 23% pojawia się „OO” (odwrotne obciążenie), bądź NP (nie podlega), a zatem na pierwszy rzut oka dochodzi do zmiany stawki podatku. Jednakże trzeba pamiętać o tym, że w tym przypadku to nie sprzedawca, ale nabywca jest podatnikiem i to on powinien odprowadzić należny podatek VAT.

Analizując kolejne elementy zawarte w dyspozycji normy prawa podatkowego zdeterminowane regulacją ustawy zasadniczej wskazać należy, iż nadanie ministrowi ds. finansów publicznych uprawnień do wydawania rozporządzeń w zakresie katalogu towarów i

usług objętych mechanizmem odwrotnego obciążenia nie wprowadza zmian w zakresie przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków.

Reasumując powyższe rozważania należy zauważyć, że nadanie ministrowi ds. finansów publicznych możliwości wydawania rozporządzeń, w których miałyby prawo określać katalog towarów i usług objętych mechanizmem odwrotnego obciążenia podatkiem VAT mogłoby skutkować naruszeniem art. 217 Konstytucji przez określenie nowych podmiotów opodatkowania. W momencie objęcia danej transakcji mechanizmem odwrotnego obciążenia to nabywca towaru lub usługi staje się bowiem podatnikiem podatku VAT w miejsce dostawcy towaru lub usługi. Tym samym w kontekście prowadzonych rozważań można dostrzec problem natury ustrojowej, nieusuwalny w prosty sposób, a który dodatkowo uniemożliwia bardziej wydajną walkę ze zorganizowanymi grupami przestępców podatkowych, którzy w sposób dynamiczny przenoszą się na coraz to nowe grupy towarów. Ze względu na to, że katalog towarów i usług musi być zmieniany w drodze ustawy, spowolnione zostają działania państwa przeciwdziałające oszustwom podatkowym. Aby zatem stosowanie mechanizmu odwrotnego obciążenia było bardziej skuteczne, konieczne jest stworzenie mechanizmu, który pozwoli w krótkim czasie od wykrycia problemu nadużyć, wprowadzić mechanizm odwrotnego obciążenia w grupie towarów lub usług, które stały się ich przedmiotem.

W takiej sytuacji nie ma możliwości, aby władza wykonawcza w postaci ministra ds. finansów miała możliwość szybkiego, niezależnego działania przez rozszerzanie katalogu towarów i usług objętych mechanizmem odwrotnego obciążenia podatkiem VAT w inny sposób, niż doprowadzając do zmiany ustawy. Wydaje się, że jedynym rozwiązaniem w dzisiejszym stanie prawnym, aby przyspieszyć wprowadzanie zmian w ustawie, jest stosowanie poselskiej inicjatywy ustawodawczej. Taki rodzaj wnoszenia projektów ustaw nie wymaga wielu elementów, które konieczne są w przypadku projektów ustaw wniesionych przez Radę Ministrów, o których mowa w art. 34 Regulaminie Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej⁴³¹. Nie jest to jednakże rozwiązanie idealne, bowiem używane w nieodpowiedni sposób może doprowadzić do niekorzystnych zmian w prawie, do uchwalania wadliwych przepisów. Tak wniesione projekty ustaw nie wymagają bowiem m.in. opiniowania ani uzgodnień międzyresortowych, co może prowadzić do nieoczekiwanych rezultatów, wywołujących niekorzystne skutki. Tym samym takie rozwiązanie stosowane przez partię

⁴³¹ Uchwała Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 30 lipca 1992 r. Regulamin Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej (tekst jedn. M. P. z 2012 r. poz. 32 z późn. zm.).

rządząca może prowadzić do rozwiązania naglących problemów, takich jak pojawiające się wyludzenia w pewnych grupach towarów lub usług, ale używane nieodpowiedzialnie może przynieść wiele strat.

Oceniając istniejące przepisy dotyczące mechanizmu odwrotnego obciążenia podatkiem od towarów i usług, należy odnieść się do drugiego ważnego problemu polskich norm prawnych, jakim jest używanie przez ustawodawcę pojęć nieostrych. Jako przykład problemu, o jakim mowa, można przytoczyć regulacje zawarte w przepisach dotyczących obrotu wyrobami elektronicznymi. W art. 17 ust.1c ustawy o VAT ustawodawca posłużył się określeniem „jednolitej gospodarczo transakcji”. Jest to termin, którego nie zdefiniował w ustawie. Terminem tym nie posługuje się żadna inna ustawa. Dokonując jego interpretacji, należy więc sięgnąć do wykładni językowej przez odniesienie się do języka potocznego. Powyższe z kolei może rodzić wiele wątpliwości interpretacyjnych, które mogą prowadzić do negatywnych konsekwencji po stronie podatników. Ustalenie jednoznacznego rozumienia terminu „jednolite gospodarczo transakcja” jest problemem, przed którym stanęło także Ministerstwo Finansów, co widać na przykładzie omawianej we wcześniejszych rozdziałach broszury informacyjnej wydawanej przez to ministerstwo⁴³². Przedsiębiorcy często mogą czuć się zagubieni, próbując zrozumieć, kiedy dokonywane przez nich transakcje należy uznać za jednolite gospodarczo, a kiedy stanowią niezależne od siebie zdarzenia gospodarcze. Powszechnie występuje sytuacja, w której przedsiębiorca nabywa towary raz na jakiś czas, np. raz na miesiąc albo raz na kwartał. W wypadku takim pojawiają się problemy interpretacyjne, czy można w jakiś sposób powiązać ze sobą te transakcje, a tym samym czy jest to ciąg transakcji, czy też są to w pełni niezależne od siebie transakcje gospodarcze bazujące na odrębnych umowach. Granica pomiędzy tymi dwiema możliwościami jest często płynna i w przypadku kontroli podatkowych czy postępowań podatkowych przedsiębiorcy mogą mieć problem we wskazaniu wyraźnych przesłanek pozwalających na rozróżnienie okoliczności świadczenia dostaw towarów, przez co mogą stać się bezbronni w zderzeniu z aparatem administracji podatkowej. Tym samym wskazane jest wprowadzenie w ustawie o podatku od towarów i usług definicji legalnej pojęcia „jednolitej gospodarczo transakcji”. Jako taką transakcję można byłoby uznać np. „dostawy towarów lub świadczenie usług będące realizacją jednej umowy, także wtedy gdy występuje więcej niż jedno zlecenie lub wystawianych jest więcej niż jedna faktura dokumentująca poszczególne dostawy lub świadczenie usług. Za jednolitą gospodarczo transakcję uznaje się również dostawy towarów

⁴³² Zob. rozdział III.2.

lub świadczenie usług będące realizacją jednej lub więcej umów, jeżeli umowy te zawierane są zawierane w odstępach krótszych niż 30 dni.” Rozwiązanie takie nie jest pozbawione wad, jednakże zapewnia pewność obrotu prawnego, pozbawione bowiem zostałyby elementu ocennego który w praktyce często staje się przedmiotem sporów pomiędzy administracją podatkową a podatnikami. Takie rozwiązanie pozwoliłoby podatnikom zachować pewność co do podejmowanych działań i nie działać w sposób przypadkowy. Z drugiej strony zaś stanowiłoby pewną legalną gwarancję równego traktowania podatników przez organy administracji skarbowej.

Analizując obecne rozwiązania dotyczące stosowania mechanizmu odwrotnego obciążenia, na zdecydowaną aprobatę zasługuje podkreślana zmiana zakresu podmiotowego stosowania mechanizmu odwrotnego obciążenia. Chodzi tu mianowicie o nieobjęcie tym zakresem podatników zwolnionych podmiotowo oraz rolników ryczałtowych. Wcześniejsze objęcie tych grup przepisami dotyczącymi mechanizmu odwrotnego obciążenia było w gruncie rzeczy trudne do egzekwowania, a tym samym w praktyce narażało budżet państwa na straty, nie przynosząc w zamian żadnych realnych korzyści.

Na niekorzyść przepisów dotyczących mechanizmu odwrotnego obciążenia przemawia sposób sformułowania katalogu przedmiotowego towarów i usług, które objęte są tym mechanizmem. Jednakże jest to kwestia niezwykle złożona. Rodzaje towarów i usług są w Polsce klasyfikowane za pomocą Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług. Klasyfikacja, jak już wcześniej wspomniano, pozwala na przyporządkowanie każdego towaru lub usługi do jednej z grup znajdujących się w PKWiU. Z kolei PKWiU posługuje się także ustawa o VAT, która uzależnia stosowanie poszczególnych stawek podatku VAT (a także stosowanie mechanizmu odwrotnego obciążenia) od przynależności towaru lub usługi do poszczególnych grup. Ułomnością przyjętego przez ustawodawcę rozwiązania jest to, że towary lub usługi do poszczególnych grup przyporządkowuje każdorazowo podmiot, który dokonuje dostawy towarów lub usług. Pomoc przy właściwym klasyfikowaniu towarów lub usług zapewnia co prawda Główny Urząd Statystyczny, który na wniosek interesanta wydaje informację o tym, jak dana usługa lub towar powinien być zakwalifikowany, jednakże taka informacja nie stanowi wiążącej dla podatnika decyzji. Tym samym niejednokrotnie podatnicy znajdują się w sytuacji, w której nie są w stanie jednoznacznie przyporządkować towaru lub usługi do danej grupy PKWiU, a tym samym nie są w stanie bez żadnych wątpliwości zastosować właściwej stawki podatku VAT bądź podjąć decyzji o zastosowaniu mechanizmu odwrotnego obciążenia. W takiej sytuacji podatnicy często kierują się ze swoimi wątpliwościami do

Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej wnioskując o wydanie interpretacji indywidualnej przepisów prawa podatkowego. Takie działanie jednakże też nie rozwiewa wątpliwości podatników co do prawidłowości ich postępowania. W interpretacjach indywidualnych dotyczących prawidłowości stosowania stawki podatku VAT organ podatkowy wydający interpretacje indywidualne niejednokrotnie wskazywał bowiem, że nie jest właściwy, by określać prawidłowość przyporządkowania towaru lub usługi do konkretnej grupy PKWiU. Tym samym, odpowiadając na zadane przez podatników pytania, organy podatkowe ustosunkowują się do pytań, zakładając, że podatnik prawidłowo przyporządkował towar lub usługę do grupy PKWiU. Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w wydawanych interpretacjach wskazuje niekiedy, że: „Końcowo zauważa się, że analiza i weryfikacja wskazanej we wniosku klasyfikacji towarów do właściwego grupowania statystycznego, nie mieści się w ramach określonych przepisem art. 14b § 1 ustawy Ordynacja podatkowa [...] Zgodnie z Komunikatem Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego z dnia 24 stycznia 2005 r. w sprawie trybu udzielania informacji dotyczących standardów klasyfikacyjnych (Dz. Urz. GUS Nr 1 poz. 11) zasadą jest, że zainteresowany podmiot sam klasyfikuje prowadzoną działalność, swoje produkty (wyroby i usługi), towary, środki trwałe i obiekty budowlane według zasad określonych w poszczególnych klasyfikacjach i nomenklaturach, wprowadzonych rozporządzeniami Rady Ministrów lub stosowanych bezpośrednio na podstawie przepisów Wspólnoty Europejskiej i to jego obciążają ewentualne negatywne konsekwencje z tytułu błędnego zaklasyfikowania towarów i usług.”⁴³³

Podatnicy tym samym znajdują się w sytuacji, w której nie są w stanie określić, czy dany rodzaj usług (np. budowlanych) znajduje się w zakresie usług objętych mechanizmem odwrotnego obciążenia, czy też nie. Zważywszy na powyższe, właściwe byłoby *de lege ferenda* podjęcie działań, które skłaniałyby ministerstwo ds. finansów bądź organy Krajowej Administracji Skarbowej do podejmowania aktywności zmierzającej do tego, by podatnicy mieli większą pewność co do prawidłowości przyporządkowywania świadczonych przez siebie usług, lub dostarczanych towarów do właściwej grupy PKWiU, a tym samym pośrednio co do stosowania właściwej stawki podatku VAT (ewentualnie właściwego stosowania mechanizmu odwrotnego obciążenia podatkiem od towarów i usług).

⁴³³ Interpretacja indywidualna z dnia 7 kwietnia 2016 r. wydana przez Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy (sygn. ITPP1/4512-106/16/RH), <http://sip.mf.gov.pl/faces/views/szczegoly/szczegoly-interpretacji-indywidualnej.xhtml?dokumentId=469230&poziomDostepu=PUB&indexAccordionPanel=-1#tresc>, [dostęp: 30.12.2018 r.].

Z tego też względu być może właściwym rozwiązaniem problemu byłoby odstępianie od stosowania nomenklatury PKWiU i przejście na klasyfikację zapewniającą większą przejrzystość towarów i usług, która nie powodowałaby tak dużych problemów interpretacyjnych. Taką nomenklaturą, która znajduje już powszechne zastosowanie i nie sprawiałaby tak dużych problemów interpretacyjnych, jest nomenklatura scalona (CN)⁴³⁴ stosowana w przepisach celnych Unii Europejskiej.

Zasygnalizowania wymaga także fakt, iż istotnym problemem funkcjonującego mechanizmu odwrotnego obciążenia podatkiem od towarów i usług jest częściowe uzależnienie stosowania tego mechanizmu od oświadczenia złożonego przez podatnika nabywającego towary lub usługi. Ma to miejsce zarówno w odniesieniu do oświadczeń w zakresie posiadania statusu czynnego podatnika VAT, jak i do posiadania statusu podwykonawcy (w przypadku usług budowlanych). Ten aspekt został z czasem poprawiony przez Ministerstwo Finansów przez uruchomienie platformy internetowej Portal Podatkowy Usługi – Sprawdzanie statusu podmiotu w VAT⁴³⁵, za pomocą której stało się możliwe sprawdzenie statusu podatnika kontrahenta. Dodatkowo podatnicy bazują na oświadczeniu kontrahenta w zakresie tego, czy dany podmiot jest podwykonawcą, czy wykonawcą generalnym. W przypadku robót budowlanych status podwykonawcy powoduje, że do świadczonych na rzecz podwykonawcy usług stosuje się mechanizm odwrotnego obciążenia podatkiem VAT. Jednakże ustalenie statusu nabywcy usługi jest bardzo utrudnione, natomiast konsekwencje podatkowe ciążyą na podmiocie, który wystawia fakturę, a nie ma niekiedy możliwości ustalenia tego statusu. Tym samym ustawodawca powinien wprowadzić normę prawną, na mocy której wystawca faktury, przyjmując pisemne oświadczenie od nabywcy usług o jego statusie podwykonawcy bądź generalnego wykonawcy, znajduje ochronę prawną przynajmniej w postaci braku konieczności uiszczania odsetek od zaległości podatkowych powstałych w związku z nieprawdziwym oświadczeniem kontrahenta. Wówczas obowiązek uiszczenia odsetek mógłby zostać przeniesiony na podmiot, który złożył nieprawdziwe oświadczenie o swoim statusie podwykonawcy bądź generalnego wykonawcy, w drodze decyzji organu administracji skarbowej. Możliwe byłoby wprowadzenie trybu, w którym organ wydaje decyzję na podstawie przedstawionego przez sprzedawcę oświadczenia, co zapewniłoby szybkość postępowania. Podobnym rozwiązaniem byłoby składanie oświadczenia pod rygorem odpowiedzialności na gruncie prawa kodeksu karnego.

⁴³⁴ Rozporządzenie wykonawcze Komisji (UE) 2017/1925 z dnia 12 października 2017 r. zmieniające załącznik I do rozporządzenia Rady (EWG) nr 2658/87 w sprawie nomenklatury taryfowej i statystycznej oraz w sprawie Wspólnej Taryfy Celnej.

⁴³⁵ <https://ppuslugi.mf.gov.pl>, [dostęp: 01.03.2018 r.].

Dodatkowo odnośnie do stworzonej przez Ministerstwo Finansów platformy pozwalającej na weryfikację statusu kontrahenta jako podatnika VAT czynnego – Portal Podatkowy Usługi – Sprawdzanie statusu podmiotu w VAT, należy stwierdzić, że powinna zostać wprowadzona norma prawna, dająca pewność podatnikom dokonującym weryfikacji statusu podatnika co do tego, że w sytuacji, w której zweryfikują status kontrahenta jako podatnika VAT czynnego za pośrednictwem Portalu, będą mogli powołać się na ten fakt przed organem podatkowy np. w trakcie kontroli. Wówczas wydruk z systemu teleinformatycznego miałby moc dowodową pisma urzędowego i potwierdzałby to co zostało w nim zawarte. Tym samym Portal stworzony przez Ministerstwo Finansów działałby na zasadzie podobnej do tej, na jakiej dziś działa system VIES⁴³⁶. Ze względu na powyższe Portal wymagałby wzbogacenia go o pewne elementy dotyczące między innymi tego, kto był podmiotem weryfikującym status podatnika VAT, a także zawierać datę weryfikacji. Takie rozwiązanie zapewniłoby pewność w obrocie gospodarczym, a także zdjęłoby z podatników część ryzyka związanego z weryfikowaniem statusu VAT kontrahentów.

Dodatkowym problemem w zakresie całego systemu opodatkowania podatkiem od towarów i usług w Polsce jest brak zaufania pomiędzy organami podatkowymi a podatnikami, co pośrednio wpływa również na stosowanie mechanizmu odwrotnego obciążenia podatkiem VAT. Wyłudzenia w podatku VAT, z którymi Ministerstwo Finansów walczy przy wykorzystaniu mechanizmu odwrotnego obciążenia, wynikają z nieuczciwości części podmiotów gospodarczych funkcjonujących na rynku. W części wypadków, w których organy stwierdzają wyłudzenia podatku VAT, oprócz podatników, którzy uczynili z wyłudzeń przedmiot swojej działalności, znajdują się także podmioty, które nieświadomie wzięły udział w obrocie towarami, które posłużyły w dalszych etapach obrotu do wyłudzenia podatku VAT. Tym samym karę za nieuczciwość kilku podmiotów ponoszą również te podmioty, które nie wiedziały, że biorą udział w procederze wyłudzenia podatku VAT. Zadaniem Państwa powinno być stworzenie takiego otoczenia prawno-ekonomicznego, w którym uczciwy podatnik może skorzystać z wiedzy posiadanej przez organy podatkowe dotyczącej nieuczciwych podatników podatku VAT. Powinien zatem zostać stworzony rejestr podmiotów, które są przez organy państwowe uznawane za podmioty wyłudzające podatek VAT, dający podatnikowi możliwość zweryfikowania, czy podatnik-kontrahent znajduje się na swoistej czarnej liście podmiotów gospodarczych prowadzonej przez organy administracji podatkowej. Dotychczasowa praktyka pokazuje brak zainteresowania organów podatkowych

⁴³⁶ http://ec.europa.eu/taxation_customs/vies/?locale=pl, [dostęp: 01.03.2018 r.].

tym, aby pomagać podatnikom ustrzec się przed nieuczciwymi kontrahentami. W obecnym stanie prawnym organy podatkowe nie mają obowiązku, a także chęci współpracy z podatnikami w celu udzielenia im pomocy w zweryfikowaniu, czy kontrahent jest uczciwym podatnikiem. Powinno to zostać zmienione w celu zarówno poprawy zaufania pomiędzy organami podatkowymi a podatnikami, ale także w celu zmniejszenia wyłudzeń podatku VAT. Podatnik, który dostanie ofertę handlową od podmiotu, który będzie widniał na liście nieuczciwych podmiotów, kierując się rozsądkiem, nie będzie podejmował współpracy handlowej z takim kontrahentem. Oczywiście takie rozwiązanie może nieść ze sobą częściowe ryzyko nadużywania przez organy możliwości umieszczania na takiej liście. Zamieszczenie podmiotu na liście mogłoby w konsekwencji doprowadzić do upadku przedsiębiorstwa ze względu na to, że kontrahenci odmawialiby współpracy z takim podmiotem, nie chcąc narażać się na konsekwencje. Tym samym konieczne byłoby wprowadzenie rozwiązań, które powodowałyby, że decyzja o umieszczeniu podmiotu na liście nie byłaby decyzją w pełni arbitralną pozostającą w gestii jednego urzędnika. Ze względu na to musiałby zostać wprowadzony mechanizm ograniczenia dowolnego umieszczania podmiotów na liście ze względu na poszlaki czy przewidywania. Mogłyby zatem na listę trafiać podmioty, w stosunku do których organy podatkowe przeprowadziły postępowanie podatkowe zakończone wydaniem ostatecznej decyzji, w której ustalono zobowiązanie podatkowe, wynikające z działań podatnika mających znamiona wyłudzeń podatku VAT. Powyższe niestety koliduje z bardzo ważnym aspektem funkcjonalności omawianego instrumentu, a mianowicie z szybkością umieszczania podmiotów na liście, co powoduje, że trudno jest spełnić oba postulaty jednocześnie, tj. brak arbitralności i poszlakowości oraz szybkość umieszczania na liście oszustów podatkowych. Tym samym najistotniejszą i najtrudniejszą zarazem kwestią jest takie unormowanie analizowanej kwestii, które spowoduje, że podmioty gospodarcze będą miały jasność reguł decydujących o umieszczeniu na liście, i jednocześnie podmioty sprawdzające swoich kontrahentów pod względem obecności na tej liście będą wiedziały, że lista ta jest aktualna na dany dzień. Rozwiązaniem, na którym można się wzorować, jest lista ostrzeżeń wydawana przez Komisję Nadzoru Finansowego. W tym przypadku KNF podaje do publicznej wiadomości informacje o złożonych przez siebie zawiadomieniach o podejrzeniu popełnienia określonych w ustawie⁴³⁷ przestępstw.

⁴³⁷ Ustawa z dnia 21 lipca 2006 r. o nadzorze nad rynkiem finansowym (tekst jedn. Dz. U. z 2016 r. poz. 174, z późn. zm.).

Patrząc na powyższe zagadnienie z drugiej strony, być może alternatywnym rozwiązaniem byłoby ponadto stworzenie instytucji zaufanego podatnika VAT, który czerpałby korzyści z tego, że spełnia wszystkie nałożone prawem obowiązki. Funkcjonowanie rozwiązania, w którym podatnik uzyskuje specjalny status pozwalający mu na korzystanie z pewnych przywilejów, spotykamy np. w prawie celnym. Jak stanowi art. 38 unijnego kodeksu celnego⁴³⁸ przedsiębiorca mający siedzibę na obszarze celnym Unii i spełniający kryteria określone w art. 39 może złożyć wniosek o przyznanie statusu upoważnionego przedsiębiorcy. Uzyskanie przez przedsiębiorcę takiego statusu umożliwia mu m.in. korzystanie z niektórych uproszczeń zgodnie z przepisami prawa celnego. Podobnie mogłyby funkcjonować podmioty, które dokonują obrotu towarami uważanymi za towary, przy obrocie którymi często dochodzi do wyłudzeń. W takiej sytuacji podmioty nabywające towary od takiego podatnika miałyby pewność co do tego, że kupując towar od kontrahenta, nie zostaną wciągnięte w proceder wyłudzeń podatku od towarów i usług. Na takim podmiocie, posiadającym ten szczególny status, mogłyby ciążyć dodatkowe obowiązki w postaci kaucji gwarancyjnych, które w przypadku wyłudzeń pokrywałyby zobowiązania podmiotów nabywających towary od takiego kontrahenta. Takie rozwiązanie mogłoby funkcjonować jako rozwiązanie pomocnicze i tymczasowe, zanim nie dojdzie do rozszerzenia mechanizmu odwrotnego obciążenia na daną grupę towarów, zaś w późniejszym czasie, tj. po objęciu towarów mechanizmem *reverse charge*, to rozwiązanie staje się bezprzedmiotowe, gdyż ryzyko jakichkolwiek wyłudzeń zostaje zminimalizowane.

W 2017 roku organy podatkowe zyskały nowe uprawnienia dotyczące możliwości wykreślania podatników z bazy czynnych podatników podatku od towarów i usług. Nowe uprawnienia zostały nadane organom podatkowym na mocy art. 96 ust. 9 oraz 9a ustawy o podatku od towarów i usług. Ustawodawca zawarł tam katalog sytuacji, których zmaterializowanie się powoduje, że naczelnik urzędu skarbowego wykreśla z rejestru podatnika z rejestru podatników VAT bez konieczności zawiadamiania o tym podatnika. Takimi sytuacjami są m.in. przypadki, w których podatnik albo jego pełnomocnik nie stawia się na wezwania organu podatkowego lub organu kontroli skarbowej, wystawiał faktury lub faktury korygujące, dokumentujące czynności, które nie zostały dokonane lub prowadząc działalność gospodarczą, wiedział lub miał uzasadnione podstawy do tego, aby przypuszczać, że dostawcy lub nabywcy biorący udział pośrednio lub bezpośrednio w dostawie tego samego towaru lub usługi uczestniczą w nierzetelnym rozliczaniu podatku w celu odniesienia

⁴³⁸ Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 952/2013 z dnia 9 października 2013 r. ustanawiającego unijny kodeks celny (UKC) Dz. Urz. UE L 269 z 10.10.2013 r.

korzyści majątkowej. Tym samym organy podatkowe mają doskonałe narzędzie do tego, aby mając sygnał o nieuczciwych zachowaniach podatników, mogły wykreślać ich z rejestru podatników VAT. Pełne stosowanie przywołanych przepisów mogłoby zapewnić uczciwszy obrót gospodarczy oraz wyeliminować z tego obrotu podmioty skupiające się na przestępstwach podatkowych. Jednakże dopóki organy podatkowe nie będą w pełni czyniły użytku z przysługujących im uprawnień, a na liście czynnych podatników podatku VAT widnieć będą podmioty, które powinny być z usunięte z tego rejestru, dopóty uczciwi podatnicy nie mogą mieć pewności co do tego, czy fakt, że podmiot figuruje w bazie czynnych podatników podatku jest dowodem, że jest to uczciwy podatnik, w stosunku do którego organy podatkowe nie mają dotychczas żadnych podejrzeń, czy też w stosunku do tego podmiotu toczy się już postępowanie podatkowe dotyczące wyłudzeń podatkowych. Brak skrupulatności urzędników powoduje, że podatnik pomimo istnienia ustawowych regulacji, o których mowa powyżej, dalej figuruje jako czynny podatnik podatku od towarów i usług.

Wprowadzenie mechanizmu odwrotnego obciążenia w stosunku do usług budowlanych sprawiło, że osiągnięte zostały dwa cele. Pierwszym z nich było przeciwdziałanie wyłudzeniom podatku VAT przez nieuczciwych podatników poprzez wystawianie pustych faktur dokumentujących fikcyjne usługi budowlane. Drugim celem była pomoc podwykonawcom w branży budowlanej w związku z istniejącymi zastojami płatniczymi w tej branży. W sytuacji, w której podwykonawca nie musi odprowadzać do budżetu podatku VAT należnego, wynikającego ze świadczonych usług, nie musi on *de facto* wpłacać własnych środków pieniężnych, które dopiero po pewnym czasie odzyska w wyniku zapłaty przez kontrahenta – generalnego wykonawcę. Jednakże to rozwiązanie doprowadziło do nieoczekiwanej sytuacji, także nie do końca komfortowej dla podwykonawców. W przypadku, kiedy podwykonawca wystawia faktury dokumentujące sprzedaż, zawsze wystawia je z odwrotnym obciążeniem podatku VAT, natomiast świadcząc usługi budowlane, często dokonuje dużej liczby zakupów materiałów ze stawką podstawową 23%. Tym samym na koniec okresu rozliczeniowego ma zazwyczaj nadwyżkę podatku naliczonego nad należnym, o zwrot której musi zwracać się do urzędu skarbowego. Sytuacja jest jeszcze bardziej niekorzystna w przypadku, gdy podwykonawca nie świadczy usług opodatkowanych podatkiem od towarów i usług wg zasad ogólnych. W takiej sytuacji dyskusyjny staje się termin zwrotu nadwyżki podatku VAT naliczonego nad należnym przysługującej takim podatnikom. Zgodnie z art. 87 ust. 2 ustawy o podatku od towarów i usług co do zasady zwrot

różnicy podatku, z zastrzeżeniem ust. 6, następuje w terminie 60 dni od dnia złożenia rozliczenia przez podatnika, na rachunek bankowy. Natomiast zgodnie za art. 87 ust. 5a ustawy o podatku od towarów i usług, w przypadku gdy podatnik nie wykonał w okresie rozliczeniowym czynności opodatkowanych na terytorium kraju oraz czynności wymienionych w art. 86 ust. 8 pkt 1, podatnikowi przysługuje, na jego umotywowany wniosek złożony wraz z deklaracją podatkową, zwrot kwoty podatku naliczonego, podlegającego odliczeniu od podatku należnego w związku z prowadzoną działalnością gospodarczą na terytorium kraju lub poza tym terytorium, w terminie 180 dni od dnia złożenia rozliczenia. Rozważenia wymaga, czy w sytuacji gdy podatnik dokonuje czynności opodatkowanych przy zastosowaniu mechanizmu odwrotnego obciążenia, spełnia hipotezę art. 87 ust. 5a ustawy VAT? Wydaje się, że sprzedaż towarów lub świadczenie usług opodatkowanych przy zastosowaniu mechanizmu odwrotnego obciążenia jest wykonaniem czynności opodatkowanych na terytorium kraju, pomimo, że podmiot wykonujący te czynności nie rozlicza samodzielnie podatku VAT należnego z tytułu dokonanych czynności. Za zasadnością takiej interpretacji w omawianej sytuacji może świadczyć fakt, że gdyby o wykonaniu czynności opodatkowanych decydowało odprowadzenie podatku należnego od danej czynności, wówczas podmiot nabywający usługi opodatkowane przy wykorzystaniu mechanizmu odwrotnego obciążenia uznawany byłoby za podmiot wykonujący czynności opodatkowane na terytorium kraju, a przecież podmiot nabywający towar czy usługę nie dokonuje tej czynności - jest on wyłącznie zobowiązany do rozliczenia podatku naliczonego. Tym samym wydaje się, że podmiot świadczący usługi - wyłącznie czynności opodatkowane na zasadzie odwrotnego obciążenia - także ma prawo do żądania zwrotu podatku naliczonego nad należnym w podstawowym terminie 60 dni. Jednakże trzeba pamiętać, że nawet stosowanie podstawowego terminu powoduje trudności finansowe po stronie podwykonawców. Taki stan rzeczy sprawia, że podmioty te często muszą czekać na zwrot podatku VAT dłużej niż wynosi najczęściej przyjęty termin płatności faktur przez kontrahentów (14 lub 30 dni). Także w sytuacji, gdy podwykonawca posiada kontrahentów realizujących terminowo swoje zobowiązania, może być niezadowolony z obecnego brzmienia przepisów. Jednakże podmioty, które miały do czynienia z kontrahentami nieregulującymi swoich zobowiązań terminowo, o wiele przychylniej mogą oceniać nowe regulacje ustawy o VAT. Wprowadzenie regulacji dotyczących odwrotnego obciążenia w stosunku do podwykonawców pozytywnie oddziałuje na generalnych wykonawców, którzy nie muszą ponosić ekonomicznego kosztu podatku VAT, kupując usługi od podwykonawców.

Takie rozwiązanie niewątpliwie zwiększyło płynność finansową tej grupy podmiotów gospodarczych.

Biorąc powyższe pod uwagę, wskazane byłoby wprowadzenie normy prawnej, która przewidywałaby skrócony okres oczekiwania na zwrot nadwyżki podatku naliczonego nad należnym w sytuacji, gdy podmiot jest podwykonawcą usług budowlanych, dokonuje czynności opodatkowanych przy zastosowaniu mechanizmu odwrotnego obciążenia, a dodatkowo wysyła do urzędu Jednolity Plik Kontrolny, który pozwala na szybką weryfikację przez organ podatkowy poprawności dokumentów złożonych przez podatnika podatku VAT.

Zważywszy na powstające w zakresie stosowania prawa problemy i wątpliwości co do wykładni przepisów, wskazane byłoby, żeby minister ds. finansów, częściej korzystał ze swoich uprawnień w sytuacjach spornych. Zgodnie z art.14a § 1 ordynacji podatkowej minister właściwy do spraw finansów publicznych dąży do zapewnienia jednolitego stosowania przepisów prawa podatkowego przez organy podatkowe, w szczególności:

- 1) dokonując ich interpretacji, z urzędu lub na wniosek (interpretacje ogólne),
- 2) wydając z urzędu ogólne wyjaśnienia przepisów prawa podatkowego dotyczące stosowania tych przepisów (objaśnienia podatkowe).

Warto, aby w sytuacjach, które powodują wiele rozbieżności interpretacyjnych wpływających na życie gospodarcze, minister skorzystał z nadanego mu prawa i wydał interpretację ogólną, która spowoduje, że wszystkie podmioty będą uprawnione do postępowania w określony sposób. Takie działanie ministra ds. finansów publicznych mogłoby między innymi rozwiązać o wiele wcześniej problem związany z omawianą już dostawą betonu. W projekcie ordynacji podatkowej z dnia 6 października 2017 r.⁴³⁹, projektowane są zmiany dotyczące wydawania interpretacji ogólnych przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych. Zgodnie z art. 505 projektu minister właściwy do spraw finansów publicznych dokonuje interpretacji przepisów prawa podatkowego, z urzędu lub na wniosek, przy uwzględnieniu orzecznictwa sądów oraz Trybunału Konstytucyjnego lub Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej. Co jest istotne w przedmiotowym przypadku, zgodnie z art. 506 projektu minister właściwy do spraw finansów publicznych wydaje bez zbędnej zwłoki interpretację ogólną w przypadku wpłynięcia znacznej liczby wniosków o wydanie interpretacji indywidualnych dotyczących takich

⁴³⁹ Projekt ustawy Ordynacja podatkowa z dnia 6 października 2017 r., <https://www.mf.gov.pl/ministerstwo-finansow/dzialalnosc/ciala-kolegialne/komisja-kodyfikacyjna-ogolnego-prawa-podatkowego/prace-komisji>, [dostęp: 16.10.2018 r.].

samych stanów faktycznych lub zdarzeń przyszłych, złożonych w takim samym stanie prawnym. Tym samym w sytuacji, gdy mielibyśmy do czynienia z dużą ilością interpretacji indywidualnych, minister bez zbędnej zwłoki miałby obowiązek wydać interpretację indywidualną, która co do zasady rozwiązywałaby problemy interpretacyjne.

Analizując potrzebę stosowania mechanizmu odwrotnego obciążenia podatkiem od wartości dodanej, należy zastanowić się, co jest alternatywą dla tego rozwiązania? W obecnym systemie podatku od wartości dodanej istnieje kilka propozycji, które mają na celu walkę z oszustwami podatkowymi w inny sposób niż przez stosowanie mechanizmu *reverse charge*. Jednym z tych rozwiązań jest wprowadzenie kodeksu dobrych praktyk przy weryfikacji podatników podatku od towarów i usług. Na dzień obecny trwają prace nad takim kodeksem⁴⁴⁰. W założeniu jest to lista czynności weryfikacyjnych, jakie mieliby dokonać podatnicy podatku VAT, zanim podejmą współpracę z nowym kontrahentem. Spełnienie tych wymogów miałyby zagwarantować podatnikom, że organy podatkowe będą uważały, iż podmiot dochował należytej staranności i nie był świadomy tego, że bierze udział w procederze oszustwa podatkowego. Jednakże aby stało się to faktem, musi ziszczyć się kilka równoległych warunków. Przede wszystkim lista dobrych praktyk musi być listą praktyk, którą będzie można zrealizować przy założeniu dynamicznie rozwijającej się współpracy pomiędzy podmiotami. Trudno jest w dzisiejszym świecie wyobrazić sobie sytuację, w której podmiot, zanim podejmie decyzję o współpracy gospodarczej, będzie przez tydzień gromadził informacje na temat nowego kontrahenta. Taka sytuacja nie przystaje do warunków rynkowych. Konieczne jest zatem, aby dobre praktyki ograniczały się do czynności, które podatnik jest w stanie przeprowadzić w sposób relatywnie szybki i prosty, a zarazem rzetelny. Aby tak się stało, konieczne jest oparcie się na danych dostępnych w serwisach i rejestrach rządowych, takich jak Krajowy Rejestr Sądowy, informacje udostępniane przez Ministerstwo Finansów. Państwo nie może wymagać od podatnika, aby przeprowadzał dokładną weryfikację kontrahenta, w pełniejszym zakresie, niż robi to samo Państwo. Nie można przerzucać ciężaru odpowiedzialności z powołanych do tego organów na podatników. Można wymagać natomiast współdziałania, weryfikacji w oparciu o udostępniane przez organy państwowe dane, jednak nakazywanie podatnikom, aby w gruncie rzeczy spełniali funkcję organów śledczych, nie jest właściwym rozwiązaniem, które budowałoby zaufanie, czy też w istocie zachęcało podatników do współpracy z organami podatkowymi.

⁴⁴⁰ *Kodeks należytej staranności w VAT już niedługo*, <http://ksiegowosc.infor.pl/wiadomosci/773510,Kodeks-nalezYTEj-starannosci-w-VAT-juz-niedlugo.html>, [dostęp: 08.03.2018 r.].

Drugim rozwiązaniem, które pojawia się w debacie publicznej i projektach nowelizacji ustaw, jest rozwiązanie bazujące na metodzie podwójnej płatności. Jest to rozwiązanie nowatorskie⁴⁴¹ stosowane wyłącznie w niewielkiej liczbie państw Unii Europejskiej⁴⁴². Dotychczas system ten został implementowany w Czechach i we Włoszech, a ostatnio również w Polsce. Mechanizm ten polega na dzielonej płatności zobowiązań wobec kontrahentów będących podatnikami podatku VAT. Należność w kwocie netto trafia na rachunek podatnika, natomiast kwota w wysokości podatku VAT trafia na specjalny rachunek bankowy, do którego dostęp miałby naczelnik urzędu skarbowego. Z tego też konta podatnik mógłby regulować swoje zobowiązania wobec kontrahentów w zakresie podatku VAT wynikającego z faktur zakupowych. W sytuacji, w której podatnik korzystałby z tego modelu płatności, mógłby liczyć na swego rodzaju domniemanie niewinności, w odniesieniu do wpłacanych przez siebie zobowiązań. Założenia leżące u podstaw wprowadzenia takiego mechanizmu płatności są bardzo interesujące i zarazem słuszne. Jednakże przy wstępnej analizie pojawiają się pewne wątpliwości, które mogą podważyć możliwość bezproblemowego funkcjonowania tego rozwiązania. Pierwszym problemem jest sytuacja, w której podatnik posiada nadwyżki podatku naliczonego nad należnym, które kumulują się na koncie przeznaczonym do celów VAT. W takiej sytuacji zgodnie, z art. 108b ust. 1 uchwalonej zmiany ustawy o podatku od towarów i usług⁴⁴³, na wniosek podatnika naczelnik urzędu skarbowego wydaje, w drodze postanowienia, zgodę na przekazanie środków zgromadzonych na wskazanym przez podatnika rachunku VAT na wskazany przez niego rachunek bankowy albo rachunek w spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej, dla których jest prowadzony ten rachunek VAT. Natomiast zgodnie z art. 108b ust. 3 ustawy o VAT, naczelnik urzędu skarbowego wydaje postanowienie w terminie 60 dni od dnia otrzymania wniosku. W postanowieniu określa wysokość środków, jaka ma zostać przekazana. Tym samym podatnik nie będzie mógł swobodnie dysponować kwotą podatku VAT zgromadzoną na *de facto* swoim rachunku bankowym. Biorąc pod uwagę działanie administracji skarbowej, podatnicy mogą mieć uzasadnione wątpliwości co do faktycznej możliwości dysponowania środkami zgromadzonymi na rachunkach do celów VAT. W dobie

⁴⁴¹ *Split payment – Raport PwC, Raport 2015r.* <https://www.pwc.pl/pl/pdf/split-payment-raport-pwc.pdf>, [dostęp: 08.03.2018 r.].

⁴⁴² *Eksperti: Split payment skuteczny w walce z oszustami VAT, ale niesie też zagrożenia*, <http://podatki.gazetaprawna.pl/artykuly/1022660,split-payment-skuteczny-w-walce-z-oszustami-vat.html>, [dostęp 08.03.2018 r.].

⁴⁴³ Ustawa z dnia 15 grudnia 2017 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2018 r. poz. 62 z późn. zm.).

ogólnego braku zaufania do organów podatkowych sytuacja, w której podatnik jest zdany na wolę urzędnika, nie jest sytuacją pożądaną ze strony tychże podatników.

W związku z powyższym rodzi się kolejna wątpliwość, czy taki tryb odzyskiwania środków pieniężnych zgromadzonych na koncie nie spowoduje braku płynności finansowej podmiotów gospodarczych stosujących tę metodę płatności? Dotychczas podatnik mógł swobodnie dysponować wpływającymi na jego konto środkami finansowymi, a tym samym mógł regulować zobowiązania wobec kontrahentów w pełnej kwocie, tj. netto oraz VAT. Po zastosowaniu mechanizmu *split payment* będzie mógł realizować płatność wyłącznie w zakresie VAT, a tym samym kwotę netto będzie musiał realizować ze swoich środków pochodzących z innych źródeł. Do lipca 2018 r. podatnik miał obowiązek wpłaty należnego podatku VAT dopiero 25. dnia następnego miesiąca. Obecnie, po zastosowaniu mechanizmu *split payment* będzie to robił co do istoty na bieżąco. Takie rozwiązanie niewątpliwie pogorszy płynność finansową podmiotów wykorzystujących w swojej działalności gospodarczej m.in. różnice w stawkach VAT – np. branża budowlana i spożywcza, w których przedsiębiorcy sprzedają wyroby ze stawką 8% bądź 5%, podczas gdy zakupy materiałów i energii dokonywane są najczęściej ze stawką VAT 23%, a także podmioty eksportujące oraz sprzedające towary i wyroby do państw z Unii Europejskiej, które sprzedają towary i wyroby przy wykorzystaniu stawki VAT 0%.

Biorąc powyższe pod uwagę, na chwilę obecną możliwe jest scharakteryzowanie grupy podmiotów, które nie będą zainteresowane stosowaniem nowej metody płatności. Dodatkowo powstaje pytanie, czy tylko tego rodzaju podmioty nie będą zainteresowane stosowaniem tego mechanizmu? Może bowiem dojść do sytuacji, w której część dużych podmiotów rynkowych, które dyktują warunki współpracy gospodarczej, również nie będzie zainteresowane tym, aby płatności za ich towary, wyroby czy usługi były realizowane przy zastosowaniu tego mechanizmu. Powyższe może spowodować swego rodzaju lawinę podmiotów, które z racji na to, że ich główny dostawca nie zgadza się na płatności *split payment*, same również nie będą chciały stosować tego rozwiązania albo też nie będą się zgadzały na stosowanie tej formy płatności przez swoich odbiorców.

Kolejnym, ostatnim, ale zasadniczym problemem jest to, czy mechanizm dzielonej płatności będzie opłacalny w ogólnym rozrachunku? O ile wprowadzenie *split payment* niewątpliwie spowoduje wzrost dochodów budżetu państwa, to pojawia się pytanie, o ile wzrośnie koszt po stronie podatników związany z realizacją takiego przedsięwzięcia? Czy zmniejszenie płynności finansowej podmiotów gospodarczych nie spowoduje, że

wprowadzenie *split payment* będzie doskonałym rozwiązaniem, ale tylko w teorii, natomiast w praktyce stanie się problemem dla firm stosujących to rozwiązanie. W debacie publicznej pojawiają się co do tego wątpliwości⁴⁴⁴. Pierwsze miesiące funkcjonowania *split payment* wskazują na to, że podatnicy niechętnie sięgają po to rozwiązanie. Z danych przedstawionych przez Ministerstwo Finansów wynika, że w lipcu i sierpniu 2018 skorzystało z niego tylko 7% podatników i rozliczono przy jego pomocy 1,5% transakcji.⁴⁴⁵

Reasumując, pomimo pewnych niedoskonałości obecnych w polskich rozwiązaniach dotyczących odwrotnego obciążenia podatkiem od towarów i usług, należy uznać, że większość regulacji zasługuje na pozytywną ocenę, bowiem pozwala na realizację celów, które leżą u podstaw ich wprowadzenia do porządku prawnego. Normy, które zostały wprowadzone w życie w polskich przepisach, są często zbieżne z tymi, które możemy odnaleźć w innych państwach Unii Europejskiej. Część norm jest zapewne wzorowana na tych, które obowiązywały wcześniej w innych państwach, jak ma to miejsce w przypadku stosowania mechanizmu odwrotnego obciążenia w stosunku do usług budowlanych.

⁴⁴⁴ Eksperci: Split payment skuteczny w walce..., op. cit.

⁴⁴⁵ K. Koślicki, *Split payment mało popularny, więc będzie obowiązkowy*, Prawo.pl, <https://sip.lex.pl/#/external-news/1795474625/split-payment-malo-popularny-wiec-bedzie-obowiazkowy>, [dostęp: 16.10.2018 r.].

PODSUMOWANIE

Od początku XX wieku miało miejsce dynamiczne kształtowanie się nowoczesnych podatków obrotowych. Zwieńczeniem tego procesu było ukształtowanie się podatku od wartości dodanej. Podatek ten jest niezwykle skomplikowany i podatny na oszustwa, ale zarazem sprawny, skuteczny, wydajny i jednocześnie nie wpływa niekorzystnie na kształtowanie się procesów gospodarczych. Podatek stale ewoluuje, co doprowadza do pewnych zmian w jego stosowaniu, jednakże nigdy nie zaprzestano jego stosowania. Co więcej, kolejne państwa na świecie wprowadzają tę formę podatku pośredniego. Świadczy to niewątpliwie o jego uniwersalnym charakterze, jak również o braku lepszej koncepcji podatku pośredniego, który spełniałby wszystkie funkcje podatków, a jednocześnie nie powodowałby niekorzystnych zmian w gospodarce oraz strukturze przedsiębiorstw, jak miało to miejsce w przeszłości. Przeprowadzone w niniejszej pracy badania wykazały, że podatki obrotowe są podatkami, które najlepiej wypełniają funkcje przypisane podatkom.

Podatek od towarów i usług jest podatkiem, który stanowi największe źródło dochodu budżetu państwa. Jednocześnie podatek ten, ze względu na swoją konstrukcję, a także ze względu na swoją wysokość, jest przedmiotem wyłudzeń i wielu oszustw dokonywanych przez grupy przestępcze. Ze względu na to, jak duża jest luka w podatku VAT i jak wielkie korzyści mogłoby przynieść uszczelnienie tego podatku, ustawodawca uznał, że należy rozwijać nowe koncepcje opodatkowania tym podatkiem. Ponadto dodatkowym argumentem za dalszym ulepszaniem podatku od wartości dodanej jest brak dla niego rozsądnej alternatywy.

Pojawiające się we wszystkich państwach Unii Europejskiej wyłudzenia podatku od wartości dodanej, decydujące o istnieniu luki w tym podatku, sprawiają, że stale analizowane są możliwości wprowadzania w tym zakresie nowych rozwiązań. Instytucje Unii Europejskiej zalecają stosowanie określonych rozwiązań, które mają zapobiegać oszustwom. Jednym z nich jest stosowanie mechanizmu odwrotnego obciążenia podatkiem VAT w odniesieniu do towarów, które są najczęstszym przedmiotem działań oszustów. Jednocześnie warto zauważyć, że instytucje Unii Europejskiej nie chcą zgodzić się na stosowanie mechanizmu odwrotnego obciążenia w odniesieniu do całej gospodarki. Podkreślają one, iż mechanizm odwrotnego obciążenia jest wylomem w generalnej konstrukcji podatku VAT obowiązującej

obecnie, a jako taki nie może stać się podstawowym mechanizmem obciążania tym podatkiem. Instytucje Unii Europejskiej zalecają również inne narzędzia do walki z wyłudzeniami. Jednym z takich rozwiązań jest metoda dzielonej płatności, tzw. *split payment*, który stosowany jest obecnie we Włoszech, na Węgrzech i w Polsce. Jednakże wątpliwe jest, by ten sposób opłacania podatku VAT mógł w pełni wyeliminować oszustwa. Tym samym winien być traktowany jako rozwiązanie, które może znaleźć zastosowanie posiłkowo, jako uzupełnienie innego, czy też innych rozwiązań, mających na celu uszczelnianie systemu poboru podatku VAT. Mechanizm podzielonej płatności może stanowić instrument dodatkowy, stosowany obok (a nie zamiast) mechanizmu odwrotnego obciążenia podatkiem od towarów i usług, który to mechanizm, jak pokazuje kompleksowa jego analiza zawarta w niniejszej rozprawie, jest w istocie najlepszym z dotychczas wypracowanych rozwiązań, mających na celu poprawę ściągальności podatku od wartości dodanej.

W toku badań analizie poddano rozwiązania dotyczące odwróconego obciążenia podatkiem VAT w wybranych państwach Unii Europejskiej. Państwami, których modele rozwiązań stały się przedmiotem analizy, były: Włochy, Francja, Rumunia, Irlandia oraz Finlandia. Z przeprowadzonych badań wynika, że rozwiązania stosowane w Polsce oraz w innych państwach są do siebie podobne. Istotne odstępstwa, które można zaobserwować, pojawiają się w Irlandii, gdzie ze względu na kryzys gospodarczy wprowadzono wyjątkową instytucję mającą na celu wykup nieruchomości. Instytucja ta jest podmiotowo objęta mechanizmem odwrotnego obciążenia podatkiem od towarów i usług. Państwami, które niewątpliwie w stosowaniu mechanizmu odwrotnego obciążenia podatkiem poszły o krok dalej od pozostałych państw, są Włochy i Francja. Ciekawym rozwiązaniem, które rzeczywiście zapobiega pojawianiu się transakcji karuzelowych w tych państwach, jest wyposażenie ministra ds. finansów w szczególne uprawnienia, przy pomocy których może on w drodze rozporządzenia objąć mechanizmem odwrotnego obciążenia nowe przedmioty bądź rodzaje usług. Jest to rozwiązanie, które może skutecznie przeciwdziałać przenoszeniu się oszustów na coraz to nowe grupy towarów i usług. Rozwiązanie to nie może być jednakże zastosowane w Polsce ze względu na normy konstytucyjne, wymagające określania podstawowych elementów podatku w drodze ustawy. Część spośród analizowanych państw stosowała odwrotne obciążenie podatkiem VAT w odniesieniu do usług budowlanych, co w Polsce ma miejsce dopiero od 2017 r. Jednocześnie warto zauważyć, że w Rumunii zastosowano niemal identyczne rozwiązania w zakresie mechanizmu odwrotnego obciążenia jak w Polsce. Reasumując można stwierdzić, że polskie rozwiązania dotyczące *reverse charge*

w są zbliżone do większości analizowanych rozwiązań z innych państw Unii Europejskiej (za wyjątkiem tych, które są niedopuszczalne w polskim porządku konstytucyjnym).

Przeprowadzone badania dowiodły, że stosowanie mechanizmu odwrotnego obciążenia podatkiem VAT stanowi skuteczne narzędzie nie tylko do ochrony interesów budżetu państwa, ale także do ochrony interesów przedsiębiorstw funkcjonujących w branżach objętych tym mechanizmem. Przedmiotem analizy była branża stalowa, która od kilku lat objęta jest mechanizmem odwrotnego obciążenia, a w związku z tym można na jej przykładzie przeprowadzić miarodajne analizy i badania. W odniesieniu do całej branży należy uznać, że zmiana sposobu opodatkowania podatkiem VAT przyniosła pozytywne efekty, których istnienia dowodzi m.in. wzrost jawnego zużycia stali w Polsce w okresie, kiedy wyroby stalowe zostały objęte mechanizmem odwrotnego obciążenia podatkiem VAT. Jednocześnie w rozprawie dokonano analizy studium przypadku na podstawie grupy przedsiębiorstw funkcjonujących w branży stalowej. W toku przeprowadzonych badań dowiedziono, że pozytywny efekt, o którym można mówić w odniesieniu do całej branży stalowej jako ogółu, ma również przełożenie na analizowane przedsiębiorstwa funkcjonujące w tej branży.

Przeprowadzone badania potwierdziły również, że mechanizm odwrotnego obciążenia podatkiem od towarów i usług jest skutecznym mechanizmem przeciwdziałającym wyłudzeniom podatku, który jednocześnie chroni interesy budżetu państwa i sprawia, że podatek VAT skuteczniej wypełnia funkcję fiskalną. Wnioski z przeprowadzonych analiz pozwalają stwierdzić, że stosowanie mechanizmu odwrotnego obciążenia podatkiem VAT jest skutecznym rozwiązaniem, które niemal eliminuje oszustwa podatkowe w zakresie obrotu towarami lub w zakresie świadczenia usług, w których został zastosowany.

Jednocześnie należy zauważyć, iż dużym mankamentem *reverse charge* jest dynamiczne przenoszenie się oszustów do innych, coraz to nowych branż gospodarki, jak również grup towarów, w których w danym momencie rzeczony mechanizm nie znajduje zastosowania. Pomimo to wyniki przeprowadzonych badań pozwalają stwierdzić, że po wprowadzeniu mechanizmu odwrotnego obciążenia w odniesieniu do danej grupy towarów poziom wyłudzeń w grupach towarów, na które przenoszą się oszuści, jest niższy od poziomu wyłudzeń w grupach towarów, z których oszuści się przenoszą. Ze względu na powyższe należy uznać, że mechanizm ten jest skutecznym narzędziem do walki z oszustwami podatkowymi na gruncie podatku VAT.

Dodatkowo w toku badań stwierdzono, że poziom wpływów podatkowych pozytywnie reaguje na wprowadzanie mechanizmu odwrotnego obciążenia podatkiem VAT. Tym samym stosowanie tego mechanizmu w branżach i grupach towarów narażonych na oszustwa podatkowe jest narzędziem, które pozwala na zapewnienie lepszego wypełniania funkcji fiskalnej przez podatek od towarów i usług.

Z zaprezentowanych w niniejszej pracy analiz wynika, że mechanizm odwrotnego obciążania stosowany w Polsce w obecnym jego kształcie nie jest pozbawiony pewnych mankamentów. Podstawowym z nich jest szybkość reagowania na pojawiające się wyłudzenia w odniesieniu do poszczególnych grup towarów. Jest to jednakże, ze względu na konieczność uregulowania niektórych elementów podatków w drodze ustawy, problem nierozwiązalny w dzisiejszym porządku konstytucyjnym. Wydaje się zatem, że jedyną metodą na przyspieszone wprowadzanie zmian jest działanie polegające na zmianie trybu zgłaszania projektów ustaw.

Kolejnym problemem utrudniającym uszczelnienie systemu poboru podatku VAT jest sposób wskazywania towarów i usług objętych mechanizmem odwrotnego obciążenia. Stosowanie w tym celu Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług nie zawsze pozwala na jednoznaczne przyporządkowanie towaru lub usługi do danej grupy. Dodatkowym utrudnieniem jest brak właściwego działania przez organy administracji, czy to w związku z brakiem kompetencji, czy też uznaniem się przez nie za niewłaściwe w zakresie określania właściwego grupowania PKWiU w stosunku do poszczególnych towarów i usług.

Mając na uwadze przedstawione powyżej argumenty, należy uznać, że hipoteza badawcza zakładająca, że mechanizm odwrotnego obciążenia podatkiem od towarów i usług jest skutecznym narzędziem ochrony przed nadużyciami w zakresie podatku od towarów i usług, została udowodniona. Mechanizm odwrotnego obciążenia, zarówno w teorii, jak i w praktyce, przekłada się na poprawę ściągальności podatku VAT przez zmniejszenie ilości wyłudzeń, co wprost wpływa na wzrost dochodów budżetu państwa. Sprawia to, że podatek VAT w większym stopniu spełnia podstawową funkcję fiskalną. Ponadto, wprowadzanie mechanizmu odwrotnego obciążenia w odniesieniu do towarów i usług, będących przedmiotem oszustw podatkowych, przynosi niemal natychmiastową poprawę ściągальności VAT i eliminuje oszustwa podatkowe w zakresie danej grupy towarów lub usług. Powyższe sprawia, że poprawia się sytuacja przedsiębiorstw działających w uczciwy sposób i nie radzących sobie z nieuczciwą konkurencją.

Reasumując powyższe, mechanizm odwrotnego obciążenia jest rozwiązaniem, które może być z powodzeniem stosowane w sytuacji, gdy w odniesieniu do pewnej grupy towarów lub usług odnotowywane są zintensyfikowane działania mające na celu wyłudzenie podatku VAT. Wprowadzenie tego mechanizmu w odniesieniu do danej grupy towarów lub usług sprawia, że dochodzi do niemal natychmiastowej poprawy sytuacji przez zdecydowane zmniejszenie skali wyłudzeń bądź ich wyeliminowanie. Dodatkowo wprowadzenie tego mechanizmu pozytywnie wpływa na dochody budżetu państwa z tytułu podatku od towarów i usług przez ochronę bazy podatkowej i zmniejszenie skali wyłudzeń.

Zrealizowane w niniejszej rozprawie badania nie wyczerpują w pełni rozległego zagadnienia, jakim jest walka z oszustwami podatkowymi na gruncie podatku od wartości dodanej. Badania przeprowadzone w niniejszej rozprawie pozwalają na dokonanie oceny mechanizmu odwrotnego obciążenia podatkiem VAT jako narzędzia do walki z wyłudzeniami podatku i mogą stanowić podstawę pogłębionych analiz w zakresie rozwiązań przyjmowanych w systemach podatkowych państw Unii Europejskiej. Zaprezentowane kierunki badań dotyczą w szczególności rozwiązań mających na celu uszczelnienie wspólnotowego systemu podatku od wartości dodanej. W obliczu rozwoju technologii i możliwości szybkiej wymiany informacji pomiędzy administracjami różnych państw Unii Europejskiej konieczne jest szukanie rozwiązań mających na celu ograniczenie lub wyeliminowanie oszustw na gruncie podatku VAT. Tym samym konieczne jest prowadzenie dalszych badań w zakresie skuteczności przyjmowanych rozwiązań mających na celu wyeliminowanie oszustw podatkowych wykorzystujących słabości systemu podatku od wartości dodanej obowiązującego na terytorium Unii Europejskiej.

Bibliografia

Adam L., *Podatki i opłaty w kapitalizmie*, Warszawa 1962.

Ancyparowicz G., Baran W., *Wykonanie budżetów jednostek samorządu terytorialnego w 2009 r.*, Warszawa 2010.

Bartosiewicz A., *Efektywność prawa wspólnotowego w Polsce na przykładzie VAT*, Warszawa 2009.

Bartosiewicz A., *VAT. Komentarz*, Lex 2015.

Bartosiewicz A., *VAT. Komentarz*, wyd. XI, Warszawa 2017.

Bącal M., Dominik-Ogińska D., Militz M., Siennicki T., *Zasady prawa unijnego w VAT*, Lex 2013.

Biegalski A., *Polska jurysdykcja podatkowa*, Poznań 2000.

Behnke M., Czajka-Marchlewicz B., Dorska-Havaris; D., *Umowy w procesie budowlanym*, Lex/el.

Bińczycki B., *Generalny wykonawca*, [w:] *Leksykon zarządzania*, M. Romanowskiej (red.), Warszawa 2004.

Bobrus E., *Opodatkowanie przeniesienia własności nieruchomości*, Warszawa 2012.

Brederode R.F., *Systems of General Sales Taxation. Theory, Policy and Practice*, Alphen aan den Rijn 2009.

Brzeziński B. (red.), Kalinowski M. (red.), *Prawo podatkowe Wspólnoty Europejskiej*, Gdańsk 2006.

Brzeziński B., *Wprowadzenie do prawa podatkowego*, Toruń 2008.

Brzeziński B., *Wstęp do nauki prawa podatkowego*, Toruń 2003.

Brzeziński B., Olesińska A. (red.), *Prawo finansów publicznych*, Toruń 2017.

Brzeziński B., Dominik-Ogińska D., Lasiński-Sulecki K., Zalański A. (red.), *Polskie prawo podatkowe a prawo unijne. Katalog rozbieżności*, Warszawa 2016.

Buehler A.G., *Recent Developments of the General Sales Tax*, „The Journal of Political Economy” 1928, nr 1.

Chechliński J., *Z zagadnień teorii podatku*, Warszawa 1963.

- Chojna-Duch E., Litwińczuk H., *Prawo finansowe*, Warszawa 2009.
- Ciecierski M., Mudrecki A., Stanisławiszyn P. (red.), *Wybrane problemy prawa finansowego w Polsce*, Opole 2009.
- Cnossen S., *VATs in CEE Countries: A survey and analysis*, "De Economist" 1998, vol. 146, nr 2.
- Czaputowicz J., *Rola państwa w Unii Europejskiej*, Warszawa 2004.
- Dolata S., *Podstawy wiedzy o polskim systemie podatkowym*, Warszawa 2013.
- Domaszewicz R., *Finanse w gospodarce rynkowej*, Kraków 1991.
- Dowgier R., *Prawo podatkowe. Ściąga akademicka*, Warszawa 2008.
- Dowgier R., Etel L., Pahl B., Popławski M., *Leksykon podatków i opłat lokalnych*, Warszawa 2010.
- Dzwonkowski H. (red.), *Prawo podatkowe*, Warszawa 2013.
- Ebrill L., Keen M., Bodin J.-P., Summers V., *The Modern VAT*, *International Monetary Fund*, Washington, D.C. 2001.
- Eksperci: *Split payment skuteczny w walce z oszustami VAT, ale niesie też zagrożenia*, <http://podatki.gazetaprawna.pl/artykuly/1022660,split-payment-skuteczny-w-walce-z-oszustami-vat.html> [dostęp 08.03.2018 r.].
- Escrive J., *Diccionario razonado de legislacion y jurisprudencia*, vol. 1, Third Edition, Viuda e hijos de A. Calleja 1847.
- Etel L. (red.), *System prawa finansowego*, t. III, *Prawo daninowe*, Warszawa 2010.
- Famulska T. (red.), *Interpretacje podatkowe a finanse przedsiębiorstw*, Warszawa 2013.
- Famulska T., *Teoretyczne i praktyczne aspekty funkcjonowania podatku od wartości dodanej*, Katowice 2007.
- Francis M.J., *Iberia and the Americas: culture, politics, and history: a multidisciplinary encyclopedia*, Vol. 1, Santa Barbara, Oxford 2006.
- Gajl N., *Modele podatkowe. Podatki obrotowe i inne formy obciążeń pośrednich*, Warszawa 1995.
- Garbowski M., *Podatek VAT w transakcjach wewnątrzspółnotowych*, [w:] *Polityka podatkowa po wejściu Polski do Unii Europejskiej*, red. J. Sikorski, Białystok 2004.

Gibasiewicz D., *Zasada neutralności podatku od wartości dodanej w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej*, Warszawa 2012.

Glumińska-Pawlic J., *Zasada pewności opodatkowania w polskim prawie podatkowym*, [w:] Cz. Martysz, A. Matan, Z. Tabor (red.), *Zasady prawa. Materiały konferencyjne*, Bydgoszcz 2007.

Głuchowski J., *Koncepcje zmian i zwolnień podatkowych*, [w:] *Formy zmniejszania wysokości podatków w Polsce. Ulgi, zwolnienia, obniżki i inne*, red. J. Głuchowski, Warszawa 2002.

Goede J. de, *Integracja europejska a prawo podatkowe*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2003, nr 1.

Gomułowicz A., *Zasady podatkowe wczoraj i dziś*, Warszawa 2001.

Gomułowicz A., Mączyński D., *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2016.

Grapperhaus F.H.M., *Opowieści podatkowe Drugiego Millenium*, Toruń 2000.

Grzegorzczak T., *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2006.

Hitiris T., *European Community Economics*, London 2000.

Kalinowski M., *Rodzaje podatków i ich klasyfikacje oraz systemy podatkowe*, [w:] L. Etel (red.), *System prawa finansowego*, t. III, Prawo daninowe, Warszawa 2010.

Kamiński A.Z., *Suwerenność państwa polskiego w nowym układzie europejskim*, „Sprawy Międzynarodowe” 2003, nr 4.

Kardas P., *Art. 56*, [w:] *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, wyd. III, Warszawa 2017.

Kardas P., Łabuda G., *Kryminalizacja oszustwa podatkowego w prawie karnym skarbowym*, „Prokuratura i Prawo” 2003, nr 3.

Kawecka-Wyrzykowska E., *Skutki członkostwa w Unii Europejskiej dla handlu wyrobami przemysłowymi*,
<http://europa.edu.pl/portal/index/strony?mainSP=articles&mainSRV=europa&method=79964314&page=attachement&aid=371&latch=0>, [dostęp: 02.11.2015 r.].

Każmierczyk A., *Podatek od towarów i usług*, Warszawa 2011.

Kędzior J., Bator M., *Zasada neutralności podatku od wartości dodanej*, „Przegląd Podatkowy” 2003, nr 6.

Kodeks należytej staranności w VAT już niedługo,
<http://ksiegowosc.infor.pl/wiadomosci/773510,Kodeks-nalezYTEj-starannosci-w-VAT-juz-niedlugo.html> [dostęp: 08.03.2018 r.].

- Komar A., *Finanse a Wspólnoty Europejskie*, Warszawa 1983.
- Komar A., *Systemy podatkowe krajów Unii Europejskiej*, Warszawa 1996.
- Kosakowski E., *Podatek od towarów i usług w 2013 roku. Konstrukcja i funkcjonowanie*, Warszawa 2013.
- Kosikowski C., *Finanse publiczne w świetle Konstytucji RP oraz orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego (na tle porównawczym)*, Warszawa 2004.
- Kostro R., *W stronę doktryny integracyjnej*, [w:] *Integracja europejska. Implikacje dla Polski*, red. J. Czaputowicz, Kraków 1999.
- Koślicki K., *Split payment mało popularny, więc będzie obowiązkowy*, Prawo.pl, <https://sip.lex.pl/#/external-news/1795474625/split-payment-malo-popularny-wiec-bedzie-obowiazkowy> [dostęp: 16.10.2018].
- Królak J., *MF wchodzi na ślepo w odwrócony VAT*, Puls Biznesu, <https://www.pb.pl/mf-wchodzi-na-slepo-w-odwrocony-vat-773467> [dostęp: 10.12.2015 r.].
- Kuzińska H., *Rola podatków pośrednich w Polsce*, Warszawa 2002.
- Lipniewicz R., *Docelowy system VAT w Unii Europejskiej. Harmonizacja opodatkowania transakcji wewnątrzspółnotowych*, Warszawa 2010.
- Litwińczuk H., *Prawo podatkowe podmiotów gospodarczych*, Warszawa 1996.
- Majchrzycka-Guzowska A., *Finanse w gospodarce rynkowej*, Warszawa 1996.
- Mastalski R., *Prawo podatkowe*, Warszawa, 2014.
- Mastalski R., *Prawo podatkowe*, Warszawa 2016.
- Matarewicz J., Piątkowska-Chmiel A., *Art. 89(b)*, [w:] *Ustawa o podatku od towarów i usług. Komentarz*, wyd. III, Warszawa 2017.
- McLure Jr. Ch.E., *Globalization, Tax Rules and National Sovereignty*, “Bulletin for International Taxation” 2001, nr 8.
- Michalik T., *VAT. Komentarz. Rok 2004*, Warszawa 2004.
- Michalik T., *Centralna baza faktur i odwrócony VAT - receptami na lukę podatkową*, Gazeta Prawna.pl, <https://podatki.gazetaprawna.pl/artykuly/902289,luka-podatkowa-centralna-baza-faktur-odwrocony-vat.html>, [dostęp: 27.12.2018 r.].

Miąsik D., Półtorak N., Wróbel A. (red.), *Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej. Komentarz, t. 1 (art. 1-89)*, Warszawa 2012, Lex/el.

Migliorini F., *Reverse Charge: per i regimi speciali Iva si genera il debito*, <https://www.forexinfo.it/Reverse-Charge-per-i-regimi>; [dostęp: 03.05.2016 r.].

W. Modzelewski, *Podatek należny*, [w:] L. Etel (red.), *System prawa finansowego, t. III, Prawo daninowe*, Warszawa 2010.

Modzelewski W., *Odwrotne obciążenie jest sukcesem lobbystów, bo tu nikt nic nie płaci do budżetu*, <http://podatki.gazetaprawna.pl/artykuly/904028,modzelewski-odwrotne-obciazenie-sukces-lobbystow-budzet-vat.html> [dostęp: 29.12.2016].

Modzelewski W., *„Odwrotne obciążenie” jest ukrytą formą stawki 0%*, <http://biznes.onet.pl/podatki/wiadomosci/odwrotne-obciazenie-jest-ukryta-forma-stawki-0/tjre9>, [dostęp 08.12.2015].

Modzelewski W., *Odwrotne obciążenie – patologia VAT*, <http://ksiegowosc.infor.pl/podatki/vat/rozliczenia-vat/740611,Odwrotne-obciazenie-patologia-VAT.html> [dostęp 29.12.2016]

Modzelewski W., *Odwrotne obciążenie przyczyną patologizacji podatku od towarów i usług*, „Doradztwo Podatkowe” 2013, nr 2.

Modzelewski W., *Odwrotne obciążenie VAT w obrocie stałą - oszuści mogą spać spokojnie*, <http://ksiegowosc.infor.pl/podatki/vat/rozliczenia-vat/696646,Odwrotne-obciazenie-VAT-w-obrocie-stala-oszuscii-moga-spacspokojnie.html> [dostęp: 09.12.2015 r.].

Mucha M., *Rola podatków w realizacji celów społecznych*, [w:] *Ubóstwo w Polsce*, pod red. J. Blicharz, L. Klat-Werteleckiej, E. Rutkowskiej-Tomaszewskiej, Wrocław 2014.

Mudrecki A., *Pewność co do prawa a interpretacje podatkowe*, [w:] T. Famulska (red.), *Interpretacje podatkowe a finanse przedsiębiorstw*, Warszawa 2013.

Mujżel J. (red.), *Raport – System podatkowy: stan, kierunki reformy, wpływ na wzrost gospodarczy*, Warszawa 1999.

Musgrave P., *International Aspects of Value Added Taxes: Lessons for Developing Countries*, “VAT Monitor” 2001, vol. 12, nr 3.

Nykiel W. (red.), *Polskie prawo podatkowe. Podręcznik akademicki*, Warszawa 2015.

Oczkowski T., *Art. 76*, [w:] *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2018.

Oręziak L., *Konkurencja podatkowa i harmonizacja podatków w ramach Unii Europejskiej. Implikacje dla Polski*, Warszawa 2007.

Ożóg I., Kotowski W., Majczyzna M., Matarewicz J., Sobocha B., Zborowski M., *Zasady odpowiedzialności karnoskarbowej za zaniżenie zobowiązania podatkowego w VAT (przestępstwo oszustwa podatkowego) – wybór orzecznictwa, stanowisko doktryny*, [w:] *Przestępstwa karuzelowe i inne oszustwa w VAT*, Warszawa 2017.

Panasiuk A.M., *Ulgi i zwolnienia podatkowe a współczesne zasady polityki podatkowej*, [w:] *Opodatkowanie dochodów kapitałowych osób fizycznych*, Lex 2013.

Pastuszka J., Sońta W., *Dysfunkcyjność podatku VAT w transakcjach wewnątrzspółnotowych*, Radom 2014.

Pietrzyk I., *Jednolity rynek europejski jako fundamenti motor integracji europejskiej*, „Annales Universitatis Mariae Curie-Skłodowska” 2015, vol. XLIX, nr 2.

Pikulska-Radomska A., *Uwagi o rzymskim fiskalizmie epoki wczesnego cesarstwa*, „Studia Iuridica Toruniensia” 2012, t. X.

Piłatowski M., *Harmonizacja podatków w UE w dobie zmian gospodarczych*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego” 2012, nr 708.

Pott M., *The Kohll Syndrome in VAT Law? Some Remarks on the Reverse Charge System in the Taxation of Cross-Border Services*, „The EC Tax Journal” 2003, nr 4.

Rochowicz P., *Oszustwa podatkowe branży złotniczej a odwrócony VAT*, <http://www.rp.pl/artukul/1118491-Oszustwa-podatkowe-branzy-zlotniczej-a-odwrocony-VAT.html#ap-1> [dostęp: 11.02.2016 r.].

Rogalska B., *Podatek od towarów i usług w budownictwie i obrocie nieruchomościami*, Warszawa 2016.

Rosiński R., *Podatek i jego klasyfikacja w polskim systemie podatkowym*, „Zeszyty Naukowe Instytutu Ekonomii i Zarządzania Politechniki Koszalińskiej” 2010, nr 14.

Rudowski J., *Art. 72*, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, wyd. X, Warszawa 2017.

Sachs K. (red.), *VI Dyrektywa VAT. Komentarz do Dyrektyw Rady Unii Europejskiej dotyczących wspólnego systemu podatku od wartości dodanej*, Warszawa 2003.

Selera P., *Podatek VAT w Niemczech: analiza, orzecznictwo, interpretacje*, Wrocław 2014.

Selera P., *Transakcje wewnątrzspółnotowe w VAT. Analiza praktyczna*, Warszawa 2012.

Sęk M., *Odwrótne obciążenie jako mechanizm opodatkowania VAT usług wewnątrzunijnych*, Warszawa 2018.

Skwirowski P., *Podatkowy przekręt na telefonach komórkowych. Budżet traci miliardy złotych*,

http://wyborcza.biz/biznes/1,100896,15679621,Podatkowy_przekret_na_telefonach_komorkowych__Budzet.html#ixzz3zoRZNhRk, [dostęp: 11.02.2016].

Smith A., *Badania nad naturą i przyczynami bogactwa narodów*, t. II, Warszawa 2012.

Smoleń P. (red.), *Prawo podatkowe*, Warszawa 2015.

Sobiech J., Denek E., Wierzbicki J., Wolniak J., *Finanse publiczne*, Warszawa 1997.

Sokołowska-Strug E. (red.), *Leksykon VAT*, Warszawa 2014.

Sosnowski M., *Sprawność fiskalna podatków pośrednich*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu” 2014, nr 346.

Steiner J., Woods L., Twigg-Flesner C., *EU Law*, Oxford 2009.

Tait A., *Value Added Tax. International practice and problems*, International Monetary Fund, Washington D.C. 1988.

Terra B., Kajus J., *A Guide to the European VAT Directives*, vol.1, Introduction to European VAT and other indirect taxes, IBFD 2004.

Terra B.J.M., Wattel P.J., *European Tax Law, Kluwer Law Internationa*, Alphen aan den Rijn 2008.

Tokarczyk R., *Problemy harmonizacji polskiej kultury prawnej z kulturą prawną UE*, „Studia Europejskie” 2004, nr 3.

VAT: branża metali nieżelaznych za mechanizmem odwróconego obciążenia, <http://www.podatki.abc.com.pl/czytaj/-/artykul/vat-branza-metali-niezelaznych-za-mechanizmem-odwroconego-obciazenia> [dostęp: 06.12.2015 r.].

Wallace S. Le Roy, *Taxation in Egypt from Augustus to Diocletian*, Princeton 1938, repr. New York 1969, za: A. Pikulska-Radomska, *Uwagi o rzymskim fiskalizmie epoki wczesnego cesarstwa*, „Studia Iuridica Toruniensia” 2012, t. X.

Waślicki T., *Problemy księgowe związane ze stosowaniem przepisów dyscyplinujących zapłatę należności*, ABC/el

Wolański R., *Systemy podatkowe w Polsce*, Warszawa 2009.

Wójtowicz W. (red.), *Prawo podatkowe*, Lublin 2000.

Wójtowicz W. (red.), *Zarys finansów publicznych i prawa finansowego*, Warszawa 2002.

Wystrychowski M., *Wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów*, Kraków 2005.

Zgoliński I., *Art. 56, [w:] Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2018.

Akty prawne

Akty prawne Unii Europejskiej

1. Traktat z dnia 25 marca 1957 r. ustanawiający Europejską Wspólnotę Gospodarczą - 11957E/TXT.
2. Dyrektywa Rady 2018/1695 z dnia 6 listopada 2018 r. zmieniająca dyrektywę 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej w odniesieniu do okresu stosowania fakultatywnego mechanizmu odwrotnego obciążenia w związku z dostawami niektórych towarów i usług podatnych na oszustwa oraz mechanizmu szybkiego reagowania na oszustwa związane z VAT (Dz. U. UE L 282).
3. Dyrektywa Rady 2010/23/UE z dnia 16 marca 2010 r. zmieniająca dyrektywę 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej w zakresie fakultatywnego i tymczasowego stosowania mechanizmu odwrotnego obciążenia w związku z dostawami niektórych usług podatnych na oszustwa (Dz. U. UE L 72).
4. Dyrektywa Rady 2008/9/WE z dnia 12 lutego 2008 r. określająca szczegółowe zasady zwrotu podatku od wartości dodanej, przewidzianego w dyrektywie 2006/112/WE, podatnikom niemającym siedziby w państwie członkowskim zwrotu, lecz mającym siedzibę w innym państwie członkowskim (Dz.U. UE L z dnia 20 lutego 2008 r.).
5. Dyrektywa Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. U. UE L 347 z późn. zm.).
6. Dyrektywa 2003/87/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 13 października 2003 r. ustanawiająca system handlu przydziałami emisji gazów cieplarnianych we Wspólnocie oraz zmieniająca dyrektywę Rady 96/61/WE (Dz. U. UE L 275, 25/10/2003).
7. Dyrektywa z 19 października 1992 r., uzupełniająca wspólny system podatku od wartości dodanej zmieniająca dyrektywę 77/338/EEC (92/77EEC).
8. VIII dyrektywa Rady z dnia 6 grudnia 1979 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkowskich odnoszących się do podatków obrotowych - warunki zwrotu podatku od wartości dodanej podatnikom niemającym siedziby na terytorium kraju (79/1072/EWG) (Dz.U. UE L z dnia 27 grudnia 1979 r.).
9. VI 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 (Dz. U. UE L 145 z późn. zm.)

10. II dyrektywa Rady z dnia 11 kwietnia 1967 r. w sprawie harmonizacji przepisów Państw Członkowskich w zakresie podatków obrotowych – struktura i procedury wdrożenia wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (67/228/EEC).
11. I dyrektywa Rady z dnia 11 kwietnia 1967 r. w sprawie harmonizacji przepisów Państw Członkowskich w zakresie podatków obrotowych. (67/227/EEC).
12. Rozporządzenie wykonawcze Komisji (UE) 2017/1925 z dnia 12 października 2017 r. zmieniające załącznik I do rozporządzenia Rady (EWG) nr 2658/87 w sprawie nomenklatury taryfowej i statystycznej oraz w sprawie Wspólnej Taryfy Celnej (Dz.U. UE L 282/1).
13. Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 952/2013 z dnia 9 października 2013 r. ustanawiającego unijny kodeks celny (UKC) Dz.U. UE L 269 z 10.10.2013 r.
14. Council Decision of 21 April 1970 70/243/ECSC, EEC, Euratom on the replacement of financial contributions from Member States by the Communities' own resources (Dz. U. WE L 94 z 28.04.1970).

Polskie akty prawne

1. Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. Nr 78, poz. 483).
2. Ustawa z dnia 22 listopada 2018 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2018 r. poz. 2392).
3. Ustawa z dnia 1 grudnia 2016 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2016 r. poz. 2024).
4. Ustawa z dnia 9 kwietnia 2015 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy - Prawo zamówień publicznych (Dz. U. z 2015 r. poz. 605).
5. Ustawa z dnia 16 listopada 2012 r. o redukcji niektórych obciążeń administracyjnych w gospodarce (Dz. U. z 2012 r. poz. 1342).
6. Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (tekst jedn. Dz. U. z 2017 r. poz. 2077 z późn. zm.).
7. Ustawa z dnia 21 lipca 2006 r. o nadzorze nad rynkiem finansowym (Dz. U. z 2016 r. poz. 174, z późn. zm.).

8. Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (tekst jedn. Dz.U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054).
9. Ustawa z dnia 10 września 1999 r. - Kodeks karny skarbowy (tekst jedn. Dz. U. z 2017 r. poz. 2226 z późn. zm.).
10. Ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. - Kodeks karny (tekst jedn. Dz. U. z 2017 r. poz. 2204 z późn. zm.).
11. Ustawa z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 11, poz. 50 z późn. zm.).
12. Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. Nr 80 poz. 350 z późn. zm.).
13. Ustawa z dnia 26 lutego 1982 r. o opodatkowaniu jednostek gospodarki uspołecznionej (tekst jedn. Dz.U. Nr 7, poz. 55).
14. Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. - Kodeks cywilny (tekst jedn. Dz. U. z 2017 r. poz. 459 z późn. zm.).
15. Ustawa z dnia 4 maja 1938 r. o podatku obrotowym (Dz.U. Nr 34, poz.292).
16. Ustawa z dnia 15 lipca 1925 r. o państwowym podatku przemysłowym (Dz.U. Nr 79, poz. 550).
17. Ustawa z dnia 14 maja 1923 r. w przedmiocie państwowego podatku przemysłowego (Dz.U. Nr 58, poz. 412).
18. Ustawa z dnia 6 lipca 1920 r. w przedmiocie ujednostajnienia na obszarze byłego zaboru rosyjskiego ustaw i rozporządzeń o podatku przemysłowym (Dz.U. Nr 66, poz.437).
19. Dekret z dnia 21 września 1950 r. o opodatkowaniu przedsiębiorstw gospodarki uspołecznionej (Dz.U. Nr 44, poz. 399).
20. Dekret z dnia 26 października 1950 r. o podatku obrotowym (Dz.U. Nr 49, poz.449).
21. Dekret z dnia 21 grudnia 1945 r. o podatku obrotowym (Dz.U. z 1946 r. Nr 3, poz. 23).
22. Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 4 września 2015 r. w sprawie Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług (PKWiU) (Dz. U. poz. 1676 z późn. zm.).

Akty prawne państw członkowskich Unii Europejskiej

1. (DE) Umsatzsteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 21. Februar 2005 (BGBl. I S. 386) (niemiecka ustawa o podatku obrotowym (Umsatzsteuergesetz)).
2. (FI) Arvonlisäverolaki 1501/1993 – ustawa nr 1501/1993 z dnia 30 grudnia 1993 r.

3. (FR) Code général des impôts, Version consolidée au 15 avril 2018, dostępny w całości na stronie: www.legifrance.gouv.fr.
4. (FR) Loi n° 2013-1278 du 29 décembre 2013 de finances pour 2014 (1); https://www.legifrance.gouv.fr/affichTexteArticle.do;jsessionid=AB68A6FBDBC285D8033C1981297199E7.tpdila17v_1?cidTexte=JORFTEXT000028399511&idArticle=LEGIARTI000028402513&dateTexte=20151231&categorieLien=id#LEGIARTI000028402513; [dostęp: 07.05.2016]
5. (FR) Loi n° 2010-1658 du 29 décembre 2010 de finances rectificative pour 2010 (1); https://www.legifrance.gouv.fr/affichTexteArticle.do;jsessionid=AB68A6FBDBC285D8033C1981297199E7.tpdila17v_1?cidTexte=JORFTEXT000023316044&idArticle=LEGIARTI000023363984&dateTexte=20111229&categorieLien=id#LEGIARTI000023363984; [dostęp: 07.05.2016].
6. (FR) Loi n° 2007-1824 du 25 décembre 2007 de finances rectificative pour 2007 (1); https://www.legifrance.gouv.fr/affichTexteArticle.do;jsessionid=AB68A6FBDBC285D8033C1981297199E7.tpdila17v_1?cidTexte=JORFTEXT000017839505&idArticle=LEGIARTI000017885140&dateTexte=20091231&categorieLien=id#LEGIARTI000017885140; [dostęp:07.05.2016].
7. (FR) Loi 99-1173 1999-12-30 Finances rectificative pour 1999 JORF 31 décembre 1999; https://www.legifrance.gouv.fr/affichTexteArticle.do;jsessionid=4F987D38836940E4AFB0FC220B5F5E3F.tpdila17v_1?cidTexte=JORFTEXT000000580717&idArticle=LEGIARTI000006320693&dateTexte=20030630&categorieLien=id#LEGIARTI000006320693; [dostęp:07.05.2016]. (IE) Finance Act 2011 (Number 6 of 2011); dostępny w całości na stronie: www.oireachtas.ie.
8. (IE) Value-Added Tax Consolidation Act 2010 (Number 31 of 2010); dostępny w całości na stronie: www.oireachtas.ie.
9. (IE) Taxes Consolidation Act 1997 (Number 39 of 1997); dostępny w całości na stronie: www.oireachtas.ie.
10. (IT) Decreto Legislativo del 11 febbraio 2016, n. 24, Attuazione delle direttive 2013/42/UE e 2013/43/UE del Consiglio, del 22 luglio 2013, che istituiscono un meccanismo di reazione rapida contro le frodi in materia di IVA e prevedono l'applicazione facoltativa e temporanea del meccanismo dell'inversione contabile a

- determinate operazioni a rischio frodi, (Pubblicato in Gazzetta Ufficiale n. 52 del 03/03/2014).
11. (IT) Legge del 23 dicembre 2014, n. 190, Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato, (14G00203), (GU n.300 del 29-12-2014 - Suppl. Ordinario n. 99).
 12. (IT) Decreto il Ministero dell'Economia del 10 luglio 2012, Applicazione dell'inversione contabile alle prestazioni edili rese nell'ambito dell'Expo Milano 2015, (GU Serie Generale n.203 del 31-08-2012). (IT) Decreto-Legge 6 luglio 2011, n. 98 (Pubblicato in Gazzetta Ufficiale n. 155 del 6 luglio 2011 - Nota: Convertito, con modificazioni, dalla legge 15 luglio 2011 n. 111).
 13. (IT) Decreto ministero delle infrastrutture 22 aprile 2008, Definizione di alloggio sociale ai fini dell'esenzione dall'obbligo di notifica degli aiuti di Stato, ai sensi degli articoli 87 e 88 del Trattato istitutivo della Comunita' europea, (pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 146 del 24 giugno 2008).
 14. (IT) Legge del 27 dicembre 2006, n. 296., Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge finanziaria 2007), (GU n.299 del 27-12-2006 - Suppl. Ordinario n. 244).
 15. (IT) Decreto-Legge del 4 luglio 2006, n. 223, Disposizioni urgenti per il rilancio economico e sociale, per il contenimento e la razionalizzazione della spesa pubblica, nonche' interventi in materia di entrate e di contrasto all'evasione fiscale, (GU n.153 del 4-7-2006).
 16. (IT) Legge Ordinaria n. 7 del 17 gennaio 2000, Nuova disciplina del mercato dell'oro, anche in attuazione della direttiva 98/80/CE del Consiglio, del 12 ottobre 1998, (GU n.16 del 21-1-2000). (IT) Decreto del Presidente della Repubblica del 26 ottobre 1972, n. 633, Istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto, (Pubblicato in Gazzetta Ufficiale n. 292 del 11 novembre 1972).
 17. (IT) Decreto del Presidente della Repubblica del 26 ottobre 1972 n. 641, Disciplina delle tasse sulle concessioni governative, (Pubblicato in Gazzetta Ufficiale n. 292 del 11/11/1972) con modificazioni, dalla con decreto del Ministro delle finanze del 28 dicembre 1995, Approvazione della nuova tariffa delle tasse sulle concessioni governative, (pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 303 del 30 dicembre 1995).

18. (RO) Legea nr. 227/2015 privind Codul Fiscal, ultima actualizare : Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 89/2018 din 4 octombrie 2018, disponibil în întregime pe site-ul: static.anaf.ro.
19. (RO) Legea 220/2008 pentru stabilirea sistemului de promovare a producerii energiei din surse regenerabile de energie, (Monitorul Oficial, Partea I nr. 577 din 13 august 2010).

Wykaz orzeczeń

Wyroki Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej

1. Wyrok TSUE z dnia 9.04.2013 r., C-85/11, Komisja v. Irlandia, Zbiór Orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości i Sądu 2013, nr 4.
2. Wyrok TSUE z dnia 21 lutego 2008 r. w sprawie C-271/06 Netto Supermarkt, pkt 21, Zeszyty Orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości i Sądu 2008/2/I-771.
3. Wyrok TSUE dnia 3 października 2006 r. w sprawie C-475/03 Banca popolare di Cremona, Zb. Orz. 2006.
4. Wyrok Trybunału Sprawiedliwości z dnia 27 października 2005 r., Levob Verzekeringen BV i OV Bank NV p. Staatssecretaris van Financien C-41/04, Lex nr 161671.
5. Wyrok TSUE z dnia 6 października 2005 r. w sprawie C-291/03 My Travel, Zb. Orz. 2005, s. I-8477.
6. Wyrok TSUE z dnia 11 stycznia 2000 r. w sprawie C-285/98, Lex nr 82688.
7. Wyrok TSUE z dnia 25 lutego 1999 r., C-349/96, Card Protection Plan Ltd (CPP) p. Commissioners of Customs and Excise, Lex nr 83891.
8. Wyrok TSUE z 4.10.1995 r., C-291/92, Finanzamt Uelzen przeciwko Dieter Armbricht, EU:C:1995:304; Lex nr 83885.
9. Wyrok TSUE z dnia 8 lipca 1986 r. w sprawie C-73/85 Hans-Dieter i Ute Kerruttv. Finanzamt Mönchengladbach-Mitte, ECR1986.
10. Wyrok TSUE z dnia 17 grudnia 1970 r. w sprawie 11/70, Zb. Orz. 1970, s. 1125.
11. Wyrok TSUE z dnia 13 lutego 1969 r. w sprawie 14/68, Zb. Orz. 1969, s. 1.
12. Wyrok TSUE z dnia 15 lipca 1964 r. w sprawie 6/64, Zb. Orz. 1964, s. 1141.

Wyroki polskich sądów

1. Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 6 marca 2002 r., sygn. P 7/00, („Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego. Zbiór Urzędowy” 2002, nr 2A, poz. 13).

2. Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 9 lutego 1999 r., sygn. U. 4/98, („Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego. Zbiór Urzędowy” 1999, nr 1, poz. 4).
3. Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 1 września 1998 r., sygn. U. 1/98, („Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego. Zbiór Urzędowy” 1998, nr 5, poz. 63).
4. Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 16 czerwca 1998 r., sygn. U. 9/97, („Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego. Zbiór Urzędowy” 1998, nr 4, poz. 51).
5. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 11 maja 2017 r., I FSK 1389/15, Lex nr 2291668.
6. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 9 października 2008 r., I FSK 1239/07, Lex nr 969639.
7. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Gdańsku z dnia 7 kwietnia 2000 r., I SA/Gd 140/98, Lex nr 42010.
8. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Łodzi z dnia 22 stycznia 1999 r., I SA/Łd 286/97, „Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego” 1999, nr 4, poz. 139.
9. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z dnia 15 października 1998 r., I SA/Po 343/98, Lex nr 1689538.
10. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z dnia 18 lipca 1996 r., I SA/Po 40/96, Lex nr 27261.
11. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z dnia 21 grudnia 2017 r., I SA/Po 981/17, Lex nr 2416349.
12. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Olsztynie z dnia 7 listopada 2017 r., I SA/Ol 737/17, Lex nr 2406262.
13. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Białymstoku z dnia 23 sierpnia 2006 r., I SA/Bk 193/06, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2007, nr 1, poz. 118.

Inne źródła

1. 2018 Polski Przemysł Stalowy, Hutnicza Izba Przemysłowo-Handlowa, http://www.hiph.org/ANALIZY_RAPORTY/pliki/PPS2018.pdf [dostęp: 06.09.2018 r.].
2. 2017 Polski Przemysł Stalowy, Hutnicza Izba Przemysłowo-Handlowa, http://www.hiph.org/ANALIZY_RAPORTY/pliki/PPS-2017.pdf [dostęp: 06.09.2018 r.].
3. 2016 Polski Przemysł Stalowy, Hutnicza Izba Przemysłowo-Handlowa, http://www.hiph.org/ANALIZY_RAPORTY/pliki/PPS2016_www.pdf [dostęp: 06.09.2018 r.].
4. 2015 Polski Przemysł Stalowy, Hutnicza Izba Przemysłowo-Handlowa, http://www.hiph.org/ANALIZY_RAPORTY/pliki/PPS-2015.pdf [dostęp: 06.09.2018 r.].
5. 2014 Polski Przemysł Stalowy, Hutnicza Izba Przemysłowo-Handlowa, http://www.hiph.org/ANALIZY_RAPORTY/pliki/PPS-2014.pdf [dostęp: 06.09.2018 r.].
6. 2013 Polski Przemysł Stalowy, Hutnicza Izba Przemysłowo-Handlowa, http://www.hiph.org/ANALIZY_RAPORTY/pliki/PPS_2013.pdf [dostęp: 06.09.2018 r.].
7. 2012 Polski Przemysł Stalowy, Hutnicza Izba Przemysłowo-Handlowa, http://www.hiph.org/ANALIZY_RAPORTY/pliki/pps2012.pdf [dostęp: 06.09.2018 r.].
8. Analiza wpływu zmian administracyjnych na wielkość szarej strefy na rynku prętów zbrojeniowych i sytuację sektora finansów publicznych, Raport, Ernst and Young, Warszawa 2014 r., [http://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php/File:Real_GDP_growth,_2004%E2%80%9314_\(%25_change_comp_ared_with_the_previous_year;_average_2004%E2%80%9314\)_YB15.png](http://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php/File:Real_GDP_growth,_2004%E2%80%9314_(%25_change_comp_ared_with_the_previous_year;_average_2004%E2%80%9314)_YB15.png) [dostęp: 23.01.2017 r.].
9. CRS Report for Congress. Value Added Tax: A New U.S. Revenue Source?, 22 sierpnia 2006, <http://www.policyarchive.org/handle/10207/bitstreams/2962.pdf>, s.3 – [dostęp: 30.04.2018 r.].
10. Guida Al Reverse Charge: Il Punto Dopo La Legge Di Stabilita' N.190-2014, <http://anclsu.com/public/guide/ReverseCharge%202015%20.pdf> [dostęp: 02.05.2016 r.].

11. Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 8 czerwca 2017 r., (0115-KDIT1-3.4012.108.2017.2.MZ), <http://sip.mf.gov.pl/faces/views/szczegoly/szczegoly-interpretacji-indywidualnej.xhtml?dokumentId=508247&poziomDostepu=PUB&indexAccordionPanel=-1#tresc>, [dostęp:30.12.2018].
12. Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 31 maja 2017 r., (0114-KDIP1-2.4012.38.2017.2.JF), <http://sip.mf.gov.pl/faces/views/szczegoly/szczegoly-interpretacji-indywidualnej.xhtml?dokumentId=506681&poziomDostepu=PUB&indexAccordionPanel=-1#tresc>, [dostęp:30.12.2018 r.].
13. Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 17 lipca 2017 r., (0114-KDIP1-2.4012.52.2017.3.RM), <http://sip.mf.gov.pl/faces/views/szczegoly/szczegoly-interpretacji-indywidualnej.xhtml?dokumentId=510175&poziomDostepu=PUB&indexAccordionPanel=-1#tresc>, [dostęp:30.12.2018 r.].
14. Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 21 lipca 2017 r., (0111-KDIB3-1.4012.183.2017.2.WN), <http://sip.mf.gov.pl/faces/views/szczegoly/szczegoly-interpretacji-indywidualnej.xhtml?dokumentId=510727&poziomDostepu=PUB&indexAccordionPanel=-1#tresc>, [dostęp:30.12.2018 r.].
15. Interpretacja indywidualna z dnia 7 kwietnia 2016 r. wydana przez Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy, (ITPP1/4512-106/16/RH), <http://sip.mf.gov.pl/faces/views/szczegoly/szczegoly-interpretacji-indywidualnej.xhtml?dokumentId=469230&poziomDostepu=PUB&indexAccordionPanel=-1#tresc>, [dostęp:30.12.2018 r.].
16. Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z 15 stycznia 2014 r., (sygn. ITPP3/443-517/13/MD), <http://sip.mf.gov.pl/faces/views/szczegoly/szczegoly-interpretacji-indywidualnej.xhtml?dokumentId=380329&poziomDostepu=PUB&indexAccordionPanel=-1#tresc>, [dostęp:30.12.2018 r.].
17. Jednolity Rynek we Wspólnotach Europejskich, [http://archiwum-ukie.polskawue.gov.pl/HLP/mointintgr.nsf/0/07A45EFC054ABBC EC1256E7500560B49/\\$file/MI0202PL.pdf?Open](http://archiwum-ukie.polskawue.gov.pl/HLP/mointintgr.nsf/0/07A45EFC054ABBC EC1256E7500560B49/$file/MI0202PL.pdf?Open) [dostęp: 28.10.2015 r.].

18. Komunikat Komisji do Rady, Parlamentu Europejskiego i Europejskiego Komitetu Ekonomiczno-Społecznego z dnia 19 grudnia 2006 r. – Koordynowanie systemów podatków bezpośrednich w państwach członkowskich w ramach wspólnego rynku, (COM(2006) 823 wersja ostateczna – nieopublikowany w Dzienniku Urzędowym), <https://eur-lex.europa.eu/legalcontent/PL/TXT/HTML/?uri=LEGISSUM:131058&from=PL> [dostęp: 02.05.2018 r.].
19. Nieuczciwy proceder wyłudzenia VAT-u pogrąża branżę stalową, http://www.biznes.newseria.pl/news/nieuczciwy_proceder,p450684869 [dostęp: 10.02.2016 r.].
20. Ocena czy poprzez wprowadzenie od dnia 1 października 2013 r. odwróconego obciążenia VAT na niektóre wyroby stalowe ograniczono nadużycia w rozliczaniu podatku VAT w obrocie tymi towarami oraz czy warunki funkcjonowania przedsiębiorstw w branży objętej zmianami uległy poprawie; CASE - Centrum Analiz Społeczno-Ekonomicznych, Warszawa 2015.
21. Odpowiedź na interpelację nr 14035 w sprawie wydawania interpretacji indywidualnych prawa podatkowego oraz sporów sądowych dotyczących stawki podatku VAT na żywność z dnia 7 sierpnia 2017 r.
22. Odpowiedź na zapytanie nr 7322 w sprawie ustalenia symbolu PKWiU z dnia 15 czerwca 2018 r.
23. Opinia 8/2015 Rady Konsultacyjnej Prawa Podatkowego z dnia 20 sierpnia 2015 r. w sprawie Propozycji Zespołu ds. Podatków Pośrednich Rady Konsultacyjnej Prawa Podatkowego dotyczących rozwiązań ograniczających możliwość popełniania oszustw VAT, http://www.mf.gov.pl/c/document_library/get_file?uuid=6b23085e-7f52-4111-a16c-8451902db096&groupId=764034 [dostęp 15.12.2015 r.].
24. Projekt ustawy Ordynacja podatkowa z dnia 6 października 2017 r., <https://www.mf.gov.pl/ministerstwo-finansow/dzialalnosc/ciala-kolegialne/komisja-kodyfikacyjna-ogolnego-prawa-podatkowego/prace-komisji> [dostęp: 16.10.2018 r.]
25. Raport Luka podatkowa w VAT jak to zwalczać, PricewaterhouseCoopers Sp. z o.o., Warszawa 2014.
26. Raport Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2016 Final Report

TAXUD/2015/CC/131;https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/2016-09_vat-gap-report_final.pdf [dostęp: 25.04.2017 r.].

27. Raport z 2012 r. Aktualizujący badanie mające na celu kwantyfikację i analizę luki VAT w 27 państwach Członkowskich UE", Centrum Badań Społecznych i Ekonomicznych (CASE); CASE Network Reports No. 120.
28. Roczne wskaźniki makroekonomiczne, GUS, http://www.stat.gov.pl/gus/wskazniki_makroekon_PLK_HTML.htm [dostęp: 30.06.2015 r.].
29. Słownik języka polskiego PWN, <http://sjp.pwn.pl/szukaj/podwykonawca.html> [dostęp: 20.03.2017 r.].
30. Słownik języka polskiego PWN, <http://sjp.pwn.pl/szukaj/podwykonawca.html> [dostęp: 20.03.2017 r.].
31. Split payment – Raport PwC, Raport 2015r. <https://www.pwc.pl/pl/pdf/split-payment-raport-pwc.pdf> [dostęp: 08.03.2018 r.].
32. Sprawozdanie Komisji dla Rady i Parlamentu Europejskiego na temat skutków art. 199a i 199b dyrektywy Rady 2006/112/WE dotyczących zwalczania oszustw z dnia 8 marca 2018 r.
33. Sprawozdanie z wykonania budżetu państwa za okres od 1 stycznia do 31 grudnia 2017 r., https://www.mf.gov.pl/documents/764034/6401579/20180601_Omowienie+sprawozdania+za+2017+r.pdf [dostęp: 16.10.2018 r.].
34. Sprawozdanie z wykonania budżetu państwa za okres od 1 stycznia do 31 grudnia 2016 r., http://www.mf.gov.pl/documents/764034/6023712/20170531_Omowienie+sprawozdania+za+2016+r.pdf [dostęp: 02.06.2017 r.].
35. Sprawozdanie z wykonania budżetu państwa za okres od 1 stycznia do 31 grudnia 2017 r., https://www.mf.gov.pl/documents/764034/6401579/20180601_Omowienie+sprawozdania+za+2017+r.pdf [dostęp: 16.10.2018 r.].
36. Stopping the Carousel: Missing Trader Fraud in the EU, <http://www.publications.parliament.uk/pa/ld200607/ldselect/ldeucom/101/101.pdf> [dostęp: 15.11.2015 r.].
37. Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2017 Final Report.
38. Study to quantify and analyse the VAT Gap in the EU Member States. 2015 Report.

39. Study to quantify and analyse the VAT Gap in the EU-27 Member States. Final Report.
40. Uzasadnienie do projektu ustawy o podatku od wydobycia niektórych kopalin z projektami aktów wykonawczych, druk sejmowy nr 144 z 2012 r.
41. Wyjaśnienia do PKWiU 2008, Główny Urząd Statystyczny, Warszawa 2012.
42. Wyjaśnienia do Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług (PKWiU 2015) - wersja z dnia 10.01.2018 r., http://stat.gov.pl/Klasyfikacje/doc/pkwiu_15/index.htm [dostęp: 01.06.2018 r.].
43. Zasady Metodyczne Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług (PKWiU 2008) http://stat.gov.pl/Klasyfikacje/doc/pkwiu_08/index.html, [dostęp: 31.05.2018 r.]
44. Zasady Metodyczne Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług (PKWiU 2015), http://stat.gov.pl/Klasyfikacje/doc/pkwiu_15/index.htm, [dostęp: 01.06.2018 r.].
45. Zielona Księga w sprawie przyszłości podatku VAT. W stronę prostszego, solidniejszego i wydatniejszego systemu podatku VAT. KOM(2010).
46. Zmiany w zakresie mechanizmu odwróconego obciążenia vat, <http://www.finanse.mf.gov.pl/documents/766655/3160814/Broszura-zmiany+w+zakresie+odwroconego+VAT.pdf> [dostęp: 16.02.2016 r.]

Spis tabel

Tabela 1. Poziom luki w podatku VAT w 2011 r. oraz średni poziom luki w latach 2010-2011 (w milionach euro).....	103
Tabela 2. Luka w podatku VAT 2012-2013 (w milionach euro)	105
Tabela 3. Luka w podatku VAT 2014-2015 (w milionach euro)	106
Tabela 4. Załącznik nr 11 do ustawy o podatku od towarów i usług; wykaz towarów, o których mowa w art.17 ust.1 pkt 7 ustawy – stan na dzień 1 października 2013 r.	132
Tabela 5. Załącznik nr 14 do ustawy o podatku od towarów i usług; Wykaz usług, o których mowa w art. 17 ust. 1 pkt 8 ustawy – stan na 1 stycznia 2017 r.....	141
Tabela 6. Szacowana wartość fikcyjnego eksportu oraz wyłudzeń podatku VAT w latach 2010-2013 w mld zł.....	209
Tabela 7. Szacowana wartość fikcyjnego eksportu oraz wyłudzeń podatku VAT w latach 2010-2013 w mld zł, po urealnieniu wzrostu eksportu.....	210
Tabela 8. Szacowana wartość fikcyjnego eksportu oraz wyłudzeń podatku VAT w latach 2010-2013 w mld zł, po urealnieniu wzrostu eksportu o wartość wzrostu polskiego PKB. ...	211
Tabela 9. Luka podatkowa w podatku VAT wynikająca z fikcyjnych transakcji transgranicznych w latach 2010-2013 (w mln zł), przy uwzględnieniu danych z Tabeli 7. ...	212
Tabela 10. Luka w podatku VAT jako procent teoretycznych możliwych wpływów z tytułu podatku VAT w Polsce w poszczególnych latach.....	212
Tabela 11. Wzrost PKB i skala wpływu poszczególnych kategorii na realny wzrost PKB ...	219
Tabela 12. Wyniki finansowe producentów stali w latach 2011-2017, przychody z działalności operacyjnej ogółem oraz przychody ze sprzedaży produktów.....	224
Tabela 13. Wyniki finansowe dystrybutorów stali w latach 2011 -2017, przychody z działalności operacyjnej ogółem oraz przychody ze sprzedaży produktów.....	225
Tabela 14. Zyski ze sprzedaży wybranych przedsiębiorstwach zajmujących się produkcją wyrobów stalowych w latach 2011-2017.	238
Tabela 15. Zużycie jawne wyrobów stalowych gotowych w latach 2009-2013 (mln ton)	244

Tabela 16. Zużycie jawne wyrobów stalowych gotowych w latach 2013-2017 [mln ton]. ...	246
Tabela 17. Wskaźnik SWIP rok do roku (Steel Weighted Industrial Production Index) i skala wpływu poszczególnych sektorów na wzrost SWIP (pkt proc.) w latach 2013-2017 [%].....	247
Tabela 18. Analiza transakcji sprzedaży przy zastosowaniu dwóch różnych mechanizmów opodatkowania podatkiem VAT (liczby w zł).....	258
Tabela 19. Analiza transakcji sprzedaży przy zastosowaniu dwóch różnych mechanizmów opodatkowania podatkiem VAT (kwoty w zł).	264
Tabela 20. Analiza przebiegu transakcji w sytuacji opodatkowania towarów stawką podstawową na zasadach ogólnych, stawką podstawową oraz stawką 0%, a także stawką podstawową przy zastosowaniu odwrotnego obciążenia (kwoty podane w zł).....	267
Tabela 21. Analiza skutków podatkowych u poszczególnych podmiotów w sytuacji opodatkowania towarów stawką podstawową na zasadach ogólnych, stawką 0%, a także stawką podstawową przy zastosowaniu odwrotnego obciążenia. (kwoty podane w zł).	269
Tabela 22. Analiza przebiegu transakcji w sytuacji opodatkowania towarów stawką podstawową na zasadach ogólnych, stawką 0%, a także stawką podstawową przy zastosowaniu odwrotnego obciążenia, z ostateczną wewnątrzwspólnotową dostawą towarów (kwoty podane w zł).	270
Tabela 23. Analiza skutków podatkowych u poszczególnych podmiotów w sytuacji opodatkowania towarów stawką podstawową stawką 0%, a także stawką podstawową przy zastosowaniu odwrotnego obciążenia, z ostateczną wewnątrzwspólnotową dostawą towarów (kwoty podane w zł).	271

Spis wykresów

Wykres 1. Zużycie jawne oraz produkcja stali w Polsce w latach 2005-2015.....	222
Wykres 2. Zużycie jawne wyrobów stalowych gotowych w latach 2010-2014 [mln ton].....	223
Wykres 3. Suma przychodów operacyjnych w analizowanych przedsiębiorstwach produkcyjnych w latach 2011-2017 (z wyłączeniem CELSA HUTA OSTROWIEC SP. Z O.O.).....	226
Wykres 4. Suma przychodów ze sprzedaży produktów w analizowanych przedsiębiorstwach produkcyjnych w latach 2011-2017.....	227
Wykres 5. Przychody ze sprzedaży spółki ArcelorMittal Poland S.A. w latach 2011-2017.	229
Wykres 6. Przychody ze sprzedaży produktów wybranych przedsiębiorstw produkcyjnych w latach 2011–2017.....	230
Wykres 7. Wzrost (spadek) przychodów względem roku poprzedniego w wybranych przedsiębiorstwach zajmujących się produkcją wyrobów stalowych w latach 2012-2017....	232
Wykres 8. Przychody ze sprzedaży produktów wybranych przedsiębiorstw dystrybucyjnych w latach 2011–2017.....	233
Wykres 9. Wzrost (spadek) przychodów względem roku poprzedniego w wybranych przedsiębiorstwach zajmujących się dystrybucją wyrobów stalowych w latach 2012-2017.	234
Wykres 10. Procentowy wzrost lub spadek przychodów w wybranych przedsiębiorstwach zajmujących się dystrybucją wyrobów stalowych w latach 2011-2017 w odniesieniu do roku 2013.	236
Wykres 11. Procentowy wzrost lub spadek przychodów w wybranych przedsiębiorstwach zajmujących się produkcją wyrobów stalowych w latach 2011-2017 w odniesieniu do roku 2013.	237
Wykres 12. Zyski ze sprzedaży wybranych przedsiębiorstwach zajmujących się produkcją wyrobów stalowych w latach 2011-2017.	238
Wykres 13. Zyski ze sprzedaży wybranych przedsiębiorstwach zajmujących się dystrybucją wyrobów stalowych w latach 2011-2017.	239

Wykres 14. Marża ze sprzedaży w wybranych przedsiębiorstwach zajmujących się dystrybucją wyrobów stalowych w latach 2011-2017.....	241
Wykres 15. Marża ze sprzedaży w wybranych przedsiębiorstwach zajmujących się produkcją wyrobów stalowych w latach 2011-2017.	242
Wykres 16. Wskaźnik SWIP rok do roku (Steel Weighted Industrial Production Index) i zmiany produktu krajowego brutto (rok do roku) w latach 2009-2013 [%].....	245