

Mechanizm odwrotnego obciążenia podatkiem VAT w praktyce jednostek gospodarczych

Joanna Górska*

Streszczenie: *Cel* – Celem artykułu jest przedstawienie problemów, jakie pojawiły się w związku z rozszerzeniem katalogu towarów zamieszczonych w załączniku nr 11 ustawy o VAT w 2013 r. Załącznik ten obejmuje listę towarów, przy dostawie których podatnikiem podatku VAT jest nabywca tych towarów. Rozszerzenie zawartości omawianego załącznika o nowe towary spowodowało, że zwiększyła się liczba podmiotów gospodarczych, które przy sprzedaży towarów zamieszczonych w wykazie załącznika nr 11 ustawy o VAT musiały zastosować mechanizm odwrotnego obciążenia. Wskutek nowelizacji ustawy o VAT w 2013 r. procedurą mechanizmu odwrotnego obciążenia został objęty w szczególności obrót wyrobami z branży stalowej i towarami pochodnymi. Aby zbadać, czy przedsiębiorstwa przygotowały się do tej zmiany i jakie wystąpiły problemy w związku z koniecznością zastosowania mechanizmu odwrotnego obciążenia, przeprowadzono ankietę wśród osób prowadzących hurtownie budowlane, u których ta procedura w związku z nowelizacją musiała zostać wdrożona. *Metodologia badania* – Zastosowano kwestionariusz i ankiety skierowano do 30 hurtowni budowlanych. Wszystkie prawidłowo wypełnione zakwalifikowano do analizy. Ankietowano przede wszystkim kierowników jednostek odpowiedzialnych za rachunkowość w jednostce. Respondenci mieli odpowiedzieć na 14 pytań. *Wynik* – W artykule przedstawiono najistotniejsze problemy, jakie się pojawiły w związku ze znacznym rozszerzeniem zawartości załącznika nr 11 ustawy o VAT, oraz wyniki badań. Na tej podstawie stwierdzono, że wprowadzenie zmian w ciągu roku oraz brak interpretacji przepisów wywołuje wiele wątpliwości, czy zastosowane rozwiązania są prawidłowe. *Oryginalność/Wartość* – Na podstawie wyników przeprowadzonej analizy należy stwierdzić, że zmiany przepisów podatkowych w ciągu roku są bardzo kłopotliwe. Warto również podkreślić, że przedmiotowe rozszerzenie załącznika nr 11 do ustawy o VAT jest zbyt obszerne.

Słowa kluczowe: odwrotne obciążenie, podatek VAT, podatnik

Wprowadzenie

Podatek od wartości dodanej, w Polsce określany jako podatek od towarów i usług, zwany inaczej podatkiem VAT, został wprowadzony do polskiego systemu podatkowego ponad 20 lat temu. Podatek VAT jest podatkiem pośrednim, pobieranym na każdym etapie obrotu towaru i usługi, zaliczany do grupy podatków obrotowych. Kwestie regulacji podatku VAT zawarte są w ustawie z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (zwanej dalej ustawą o VAT). Ustawa ta weszła w życie 20 kwietnia 2004 r. i jest aktem prawnym obowiązującym do dnia dzisiejszego. Przez wszystkie lata ustawa o VAT była wielokrotnie nowelizowana. Podstawową przyczyną wprowadzania zmian do ustawy jest ścisły proces harmonizacji w zakresie konstrukcji systemu od wartości dodanej, co oznacza, że ustawodawstwa państw członkowskich są zobowiązane do przestrzegania zgodności krajowych uregulowań w zakre-

* mgr Joanna Górska, WNEiZ, Uniwersytet Szczeciński, e-mail: joannamalgorzata2012@gmail.com.

się opodatkowania tym podatkiem z przepisami Unii Europejskiej, w szczególności z przepisami dyrektyw oraz orzecznictwem Trybunału Sprawiedliwości UE.

W 2013 roku na mocy zmiany ustawy o VAT (Ustawa z 26 lipca 2013) został rozszerzony załącznik nr 11 ustawy o VAT, do którego bezpośrednio odnosi się artykuł obowiązującej ustawy (Ustawa z 11 marca 2004: art. 17, ust. 1, pkt 7). Omawiany załącznik nr 11 do ustawy o VAT został wprowadzony do polskiego systemu podatkowego z dniem 1 lipca 2011 r. w wyniku nowelizacji ustawy (Ustawa z 9 czerwca 2011). Pierwotnie zawierał on 8 pozycji katalogowych objętych mechanizmem odwrotnego obciążenia, natomiast w wyniku rozszerzenia omawianego załącznika do ustawy o VAT w 2013 r. liczba tych pozycji wrosła aż do 41. Mechanizm odwrotnego obciążenia polega na przesunięciu obowiązku podatkowego od wartości dodanej na końcowego nabywcę tego towaru. Aby ten mechanizm mógł być zastosowany, muszą być spełnione łącznie określone warunki, tzn. dostawcą musi być czynny podatek VAT, nabywcą podmiot prowadzący działalność gospodarczą, a przedmiotem dostawy nie może być towar używany korzystający ze zwolnienia z VAT. Celem wprowadzenia tej zmiany jest zwiększenie skuteczności walki z oszustwami i nadużyciami w zakresie wyludzeń podatku od towarów i usług w branżach newralgicznych, szczególnie narażonych na nieuczciwe działania (Grabowski 2012).

Artykuł omawia podstawowe zagadnienia dotyczące tematu teorii podatku VAT oraz mechanizmu odwrotnego obciążenia zawarte w dyrektywach UE oraz regulacjach krajowych. Celem artykułu jest przedstawienie problemów, jakie się pojawiły w związku z rozszerzeniem katalogu towarów wykazanych w załączniku nr 11 do ustawy o VAT, w przypadku których podatnikiem podatku VAT jest ich nabywca, na przykładzie hurtowni budowlanych. Badanie dotyczy najbardziej istotnych obszarów dotyczących procedury mechanizmu odwrotnego obciążenia. Wyniki badań zostały przedstawione w zamieszczonych tabelach, natomiast do prezentacji miar wartości i skal pomiarowych otrzymanych wyników zastosowano podejście dedukcyjne.

1. Podstawowe zasady podatku VAT

Podstawowe zasady systemu podatku VAT zawarte są w Dyrektywie 2006/11/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej. Do podstawowych zasad wspólnego systemu VAT należą m.in.: powszechność opodatkowania, proporcjonalność, wielofazowość, niezakłócanie konkurencji, potrącalności VAT, neutralności podatku VAT.

Zasada powszechności opodatkowania podatkiem od wartości dodanej wszystkich towarów i usług wynika z artykułu dyrektywy unijnej, który mówi, że zasada wspólnego systemu VAT polega na zastosowaniu do towarów i usług ogólnego podatku konsumpcyjnego dokładnie proporcjonalnego (zasada proporcjonalności) do ceny towarów i usług, niezależnie od liczby transakcji (zasada wielofazowości), które mają miejsce w procesie produkcji i dystrybucji poprzedzającym etap obciążenia tym podatkiem. VAT obliczony od ceny towaru lub usługi jest wymagalny od każdej transakcji, po odjęciu kwoty podatku poniesionego bezpośrednio w różnych składnikach kosztów. Wspólny system VAT stosuje się aż do etapu sprzedaży detalicznej włącznie (Dyrektywa 2006/112/WE z 28 listopada 2006: art. 1). Wynika z tego artykułu, że opodatkowaniu podatkiem VAT powinien podlegać możliwie każdy obrót towarem lub usługą.

Zasada powszechności opodatkowania zapewnia równowagę warunków konkurencji, służy temu również cały system harmonizacji systemu VAT. Zasada niezakłócania konkuren-

cji ma na celu zapewnienie podatnikom działającym w różnych państwach członkowskich tych samych warunków opodatkowania. Aby na rynku wspólnotowym mogły panować jednolite zasady dotyczące opodatkowania, państwa członkowskie muszą mieć pewne ograniczenia co do zakresu stosowania zwolnień dotyczących podatku VAT. Niedopuszczalna jest zatem dobrowolność w regulowaniu tych kwestii przez państwa członkowskie, gdyż mogłoby to prowadzić do zachwiania spójności wspólnego systemu VAT w UE (Dąbrowski 2013).

Zasada potrącalności wyraża się tym, że każdy z podatników na swoim etapie obrotu towarem lub usługą, dokonując naliczenia podatku należnego obciążającego kolejnego odbiorcę, ma jednocześnie prawo do odliczenia, tj. potrącenia od swojego podatku, należnego podatku, którym obciążyli go jego dostawcy. Zasada potrącalności VAT wyróżnia ten podatek w porównaniu z innymi podatkami obrotowymi i decyduje o zasadzie neutralności VAT dla podatnika.

Zasada neutralności stanowi, że podatek VAT nie powinien obciążać tych podatników uczestniczących w obrocie towarami i usługami, którzy nie są ich ostatecznymi odbiorcami, gdyż ciężarem podatku VAT nazwanego ogólnym podatkiem konsumpcyjnym (Dyrektywa 2006/112/WE z 28 listopada 2006: art. 1, ust. 2) powinien być obciążony ostateczny beneficjent, czyli odbiorca na etapie sprzedaży detalicznej (Majczyk 2007).

Mechanizm odwrotnego obciążenia zmienia metodę poboru podatku. W systemie odwróconego obciążenia to nabywca towaru lub usługi odprowadza podatek do urzędu skarbowego. Taka operacja nadal pozostaje neutralna dla sprzedającego, jednak należy podkreślić, że mechanizm ten zmienia charakter VAT z podatku od wartości dodanej na podatek od sprzedaży do końcowego nabywcy (Raport 2013). Dlatego wprowadzenie mechanizmu odwrotnego obciążenia ma charakter wyjątkowy i wymaga zgody Rady na wniosek Komisji Europejskiej.

2. Podstawy prawne UE do zastosowania mechanizmu odwrotnego obciążenia

Zastosowanie mechanizmu odwrotnego obciążenia podatku VAT jest przewidziane w dyrektywach UE. Należy zaznaczyć, że głównym celem zastosowania takiego mechanizmu jest walka z oszustwami w zakresie podatku VAT. Podstawą prawną dla zastosowania omawianego mechanizmu jest artykuł dyrektywy (Dyrektywa 2006/112/WE z 28 listopada 2006: art. 199–199a), w której został zawarty zamknięty katalog transakcji, w odniesieniu do których państwa członkowskie mogą postanowić, że osobą odpowiedzialną do zapłaty VAT jest podatnik podatku od towarów i usług – odbiorca towaru i usług będących przedmiotem transakcji wymienionych w tym artykule.

W 2010 r. do dyrektywy wprowadzone zostały zmiany (Dyrektywa 2010/23/UE z 16 marca 2010). Nowa dyrektywa wprowadziła m.in. na państwo obowiązek przedstawiania sprawozdania z oceny stosowania mechanizmu oraz określiła, że powinien on opierać się na kryteriach określonych przez państwa członkowskie, z zaznaczeniem, iż każda z ocen powinna wyraźnie określać poziom oszustw przed zastosowaniem mechanizmu i po jego zastosowaniu.

W lipcu 2013 r. wprowadzono kolejne dwie dyrektywy nowelizujące Dyrektywę 112/2006/WE w zakresie stosowania mechanizmu odwrotnego obciążenia. Na mocy nowej dyrektywy (Dyrektywa 2013/42/UE z 22 lipca 2013) został dodany artykuł, który wprowadza mechanizm szybkiego reagowania. Mechanizm ten polega na możliwości czasowego

przeniesienia obowiązku rozliczania podatku od towarów i usług ze sprzedawcy na odbiorcę jako osobę zobowiązaną do zapłaty VAT w ramach krajowych dostaw lub świadczenia usług. Środek ten może być zastosowany na okres nie dłuższy niż 9 miesięcy. Zgodę na zastosowanie środka specjalnego musi wydać każdorazowo Komisja Europejska, na podstawie wniosku państwa członkowskiego (Dyrektywa 2006/112/WE z 28 listopada 2006: dodany art. 199b). Natomiast kolejna dyrektywa (Dyrektywa 2013/43/UE z 22 lipca 2013) zmieniająca dyrektywę w sprawie wspólnego podatku od wartości dodanej rozszerzyła katalog towarów i usług, w stosunku do których państwa członkowskie będą mogły zastosować mechanizm odwrotnego obciążenia. Należy zaznaczyć, że stosowanie odstępstw jest ograniczone czasowo i zobowiązuje państwa członkowskie korzystające z tego mechanizmu do wprowadzenia właściwych i skutecznych obowiązków sprawozdawczych dla podatników dostarczających towary, do których ma zastosowanie omawiany mechanizm (Dyrektywa 2006/112/WE z 28 listopada 2006: art. 199a, ust. 1a).

Rozszerzenie mechanizmu odwrotnego obciążenia na towary nie objęte dyrektywą stanowi odstępstwo od stosowania przepisów tej dyrektywy, a w związku z tym państwa członkowskie nie mogą samodzielnie decydować o zastosowaniu takiego rozwiązania. Zgodnie z procedurą wynikającą z dyrektywy (Dyrektywa 2006/112/WE z 28 listopada 2006...: art. 395) Rada UE jednomyślnie na wniosek Komisji Europejskiej wyrażonej w formie projektu decyzji derogacyjnej może upoważnić państwo członkowskie do wprowadzenia szczególnego środka stanowiącego odstępstwo od przepisów przedmiotowej dyrektywy w celu zapobiegania niektórym przypadkom uchylania się od opodatkowania lub unikania opodatkowania.

Rząd polski w kwietniu 2013 r. zatwierdził wniosek derogacyjny o upoważnienie Polski do stosowania szczególnego środka stanowiącego odstępstwo od przepisów dyrektywy, polegającego na przeniesieniu obowiązku zapłaty podatku VAT na podatnika będącego odbiorcą dostaw niektórych wyrobów stalowych, i przekazał go Komisji Europejskiej (Grabowski 2013). W odpowiedzi na wniosek Komisja Europejska wystosowała pismo zawierające interpretację, z której wynika, że procedurę odwrotnego obciążenia w obrocie prętami stalowymi można wprowadzić bezpośrednio na podstawie dyrektywy UE. W wyniku zastosowania takiego rozwiązania procedura rozszerzenia załącznika (załącznika nr 11 ustawy o VAT) zawierającego wykaz towarów, w przypadku których podatnikiem podatku VAT jest nabywca tego towaru, została znacznie przyspieszona. Ustawa o zmianie ustawy VAT uchwalona została w dniu 26 lipca 2013 r., ogłoszona 5 września 2013 r., a weszła w życie od 1 października 2013 r.

3. Treść ankiety badawczej

Aby zbadać, jak przedsiębiorstwa zastosowały się do nowelizacji ustawy o VAT, która weszła w życie 1.10.2013 r., przeprowadzono ankietę (anonimowo) wśród przedsiębiorców z województwa zachodniopomorskiego. Jej celem było uzyskanie odpowiedzi, w jakim obszarze wystąpiły największe trudności. Kwestionariusz ankiety skierowano do 30 hurtowni budowlanych. Wszystkie prawidłowo wypełnione zakwalifikowano do analizy. Badanie przeprowadzono w kwietniu 2014 roku. Ankietowano przede wszystkim kierowników jednostek odpowiedzialnych za rachunkowość w przedsiębiorstwie. Respondenci mieli odpowiedzieć na następujące pytania:

1. Jaki funkcjonuje u Pana/Pani model prowadzenia księgowości?
2. Jak ocenia Pan/Pani zmiany przepisów ustawy o VAT, które weszły z dniem 1.10.2013?

3. Czy był Pan/Pani odpowiednio wcześniej poinformowany/a o nowelizacji ustawy przez służby księgowe?
4. Czy program sprzedaży w Pana/Pani przedsiębiorstwie był przygotowany do zmian w fakturowaniu towarów z załącznika nr 11 ustawy o VAT na dzień wejścia zmian?
5. Czy osoby bezpośrednio zatrudnione przy sprzedaży w Pana/Pani przedsiębiorstwie były wcześniej przeszkolone w zakresie zmian, które weszły z dniem 1.10.2013 r.?
6. Czy nadal w Pana/Pani przedsiębiorstwie występują problemy techniczne przy fakturowaniu towarów z załącznika nr 11 do ustawy o VAT z zastosowaniem mechanizmu „odwrotnego obciążenia”, a w szczególności przy wystawianiu faktur, zaliczek i korekt sprzedaży?
7. Jakie znaki w pozycji VAT są stosowane w Pana/Pani jednostce przy sprzedaży towarów z załącznika nr 11 do ustawy o VAT podatnikom określonym w art. 15 ustawy o VAT?
8. Czy występują u Pana/Pani problemy związane z weryfikacją nabywcy, który jest podatnikiem określonym w art. 15 ustawy o VAT przy sprzedaży towarów z załącznika nr 11 ustawy o VAT?
9. Jakie stosowane są w Pana/Pani przedsiębiorstwie dodatkowe zabezpieczenia dotyczące weryfikacji nabywcy towaru z mechanizmem „odwrotnego obciążenia”?
10. Czy spotkał się Pan/Pani z odmową przyjęcia faktury z mechanizmem „odwrotnego obciążenia”?
11. Czy występują w Pana/Pani firmie problemy związane z weryfikacją symbolu PKWiU towaru zakupionego przed 1.10.2013 r., który mógłby być sklasyfikowany jako towar z załącznika nr 11 ustawy o VAT?
12. Jak w sytuacjach spornych ustalane jest w Pana/Pani przedsiębiorstwie, czy dany towar będący na stanach magazynowych przed 1.10.2013 r. należy do towarów objętych załącznikiem nr 11 ustawy o VAT?
13. Czy zdarza się w Pana/Pani firmie, że ten sam towar pochodzący od różnych dostawców ma różne symbole PKWiU?
14. Proszę o podanie innych niż wyszczególnione w ankiecie problemy, jakie pojawiły się w związku z rozszerzeniem załącznika nr 11 ustawy o VAT.

4. Wyniki badań

Poniżej przedstawione są wyniki badań, które można podzielić na trzy części. Pytania od 1 do 6 należą do pytań związanych z procesem organizacyjnym. Określają, w jakiej formie prowadzona jest w przedsiębiorstwie rachunkowość i czy jednostka była przygotowana do nowelizacji ustawy o VAT na dzień jej wejścia. Kolejne pytania od 7 do 13 określają prawidłowość wdrożonych rozwiązań dotyczących mechanizmu odwrotnego obciążenia przez jednostki, a pytanie 14 jest pytaniem otwartym.

Tabela 1

Model prowadzenia księgowości w badanej jednostce

Wyszczególnienie	Osoby badane	
	liczba osób	udział (w %)
Samodzielnie	4	13,3
Model tradycyjny	15	50,0
Outsourcing księgowy	11	36,7
Ogółem	30	100,0

Źródło: badanie własne.

Wśród ankietowanych dokładnie połowa (50%) zatrudnia w przedsiębiorstwie księgowego, pozostali korzystają z outsourcingu księgowości (36,7%) albo samodzielnie prowadzą rachunkowość (13,3%).

Tabela 2

Ocena zmian wprowadzonych do ustawy o VAT od dnia 1.10.2013 r.

Wyszczególnienie	Osoby badane	
	liczba osób	udział (w %)
Negatywnie	19	63,4
Neutralnie	10	33,3
Pozytywnie	1	3,3
Ogółem	30	100,0

Źródło: badanie własne.

Większość ankietowanych (63,4%) oceniła wprowadzone zmiany do ustawy o VAT negatywnie, a tylko jedna (3,3%) pozytywnie. Dla pozostałych respondentów (33,3%) wprowadzone zmiany do ustawy o VAT nie miały większego znaczenia.

Tabela 3

Stan wiedzy o nowelizacji ustawy o VAT na dzień wejścia zmian

Wyszczególnienie	Osoby badane	
	liczba osób	udział (w %)
Wcale	16	53,3
Wystarczająco	12	40,0
Optymalnie	2	6,7
Ogółem	30	100,0

Źródło: badanie własne.

Z przedstawionych danych wynika, że większość pytanych (53,3%) nie była poinformowana o zmianach w ustawie o VAT, natomiast 40% odpowiedziało, że miało wystarczającą wiedzę, a 6,7% badanych posiadało optymalną wiedzę o wchodzących zmianach.

Tabela 4

Przygotowanie programu sprzedaży do fakturowania towarów wykazanych w załączniku nr 11 ustawy o VAT

Wyszczególnienie	Osoby badane	
	liczba osób	udział (w %)
Tak	19	63,3
Nie	11	36,7
Ogółem	30	100,0

Źródło: badanie własne.

W większości przedsiębiorstw (63,3%) program sprzedaży był przygotowany do fakturowania towarów wykazanych w załączniku nr 11 do ustawy o VAT, a w pozostałych (36,7%) nie był gotowy do fakturowania na dzień 1.10.2013 r. Problem polega na tym, że wiele programów sprzedaży zakupionych kilka lat wcześniej nie przewidywało takiej procedury sprzedaży, natomiast zakup nowych lub zaktualizowanie wdrożonych wcześniej programów na kilka stanowisk jest dość kosztowne.

Tabela 5

Przygotowanie merytoryczne osób bezpośrednio fakturujących

Wyszczególnienie	Osoby badane	
	liczba osób	udział (w %)
Nie	15	50,0
W ograniczonym zakresie	13	43,3
Tak	2	6,7
Ogółem	30	100,0

Źródło: badanie własne.

W połowie przedsiębiorstw (50%) osoby bezpośrednio zajmujące się sprzedażą nie były przeszkolone z zakresu wchodzących zmian do ustawy o VAT, pozostali (43,3%) byli przeszkoleni w ograniczonym zakresie, a 6,7% posiadało wiedzę o wchodzących zmianach.

Tabela 6

Problemy techniczne przy sprzedaży towarów wykazanych w załączniku nr 11 do ustawy o VAT występujące po 5 miesiącach od rozszerzenia ww. załącznika

Wyszczególnienie	Osoby badane	
	liczba osób	udział (w %)
Nie	9	30,0
Tak	21	70,0
Ogółem	30	100,0

Źródło: badanie własne.

Wśród badanych jednostek tylko w przypadku 30% po pięciu miesiącach od wprowadzenia zmian nie występują już problemy techniczne przy sprzedaży towarów z zastosowaniem mechanizmu odwrotnego obciążenia, a pozostała część (70%) nadal boryka się z problemami technicznymi przy wystawianiu faktur, zaliczek i korekt sprzedaży.

Tabela 7

Znaki stosowane w pozycji VAT przy sprzedaży towarów wykazanych w załączniku nr 11 do ustawy o VAT w badanych przedsiębiorstwach

Wyszczególnienie	Osoby badane	
	liczba osób	udział (w %)
puste pole	1	3,3
zw	2	6,7
rc	-	-
0%	7	23,3
x	2	6,7
-	3	10,0
np	8	26,7
oo	2	6,7
Inne	5	16,6
Ogółem	30	100,0

Źródło: badanie własne.

Najczęściej w badanych firmach w pozycji stawka VAT stosowany jest skrót „np” (26,7%), a także stawka „0%” (23,3%). W przypadku 5 przedsiębiorstw (16,7%) występują inne znaki niż wymienione, a w 3 jednostkach (10%) znajduje się symbol „-”. Kolejno po dwa przedsiębiorstwa (6,7%) zastosowały następujące symbole: „x”, „oo”, „zw”, a jedno (3,3%) w miejscu stawki pozostawiło „puste pole”.

Stosowanie w pozycji VAT stawek określonych już w ustawie o VAT, czyli: „zw”, „np”, „0%”, może zmylić nabywcę co do zasady rozliczenia podatku i stosowanie ich należy uznać za pewną nieprawidłowość. Pozostałe wymienione symbole są neutralne, o ile na fakturze znajduje się zapis, kto rozlicza podatek. Prawidłowo wystawiona faktura nie zawiera stawki VAT (Ustawa z 11 marca 2004...: art. 106, par. 4, pkt 1), a jedynie kwoty netto, natomiast konieczny jest dopisek „odwrotne obciążenie” ubrany w cudzysłów (Ustawa z 11 marca 2004: art. 106e, par. 1, pkt 18).

Tabela 8

Problemy z weryfikacją nabywcy-podatnika określonego w art. 15 ustawy o VAT

Wyszczególnienie	Osoby badane	
	liczba osób	udział (w %)
Nie	9	30
Tak	21	70
Ogółem	30	100

Źródło: badanie własne

Wśród badanych firm tylko 30% nie ma problemu z weryfikacją nabywcy, u którego należy zastosować procedurę odwrotnego obciążenia przy sprzedaży towarów wykazanych w załączniku nr 11 ustawy o VAT. Jednak większość (70%) deklaruje, że ma z tym problemy.

W świetle artykułu ustawy o VAT (Ustawa z 11 marca 2004...: art. 15) podatnikami są podmioty prowadzące działalność gospodarczą bez względu na cel i rezultat tej działalności. Nabywcą jest więc podatnik VAT czynny lub zwolniony. Największe wątpliwości powstają, gdy dokonuje się sprzedaży na rzecz osób prowadzących działalność, niezarejestrowanych jako podatnik VAT czynny, a w szczególności: stowarzyszeń, osób fizycznych prowadzących działalność gospodarczą, parafii, rolników ryczałtowych. Osoby te również powinny otrzymać fakturę z mechanizmem odwrotnego obciążenia przy sprzedaży towarów z załącznika nr 11 do ustawy o VAT. Dodatkowo należy pamiętać, że w przypadku sprzedaży na rzecz rolnika ryczałtowego obowiązkowo transakcja powinna być przeprowadzona przy użyciu kasy rejestrującej (Ustawa z 11 marca 2004...: art. 111, par. 1).

Tabela 9

Zabezpieczenia stosowane przy weryfikacji nabywcy towarów z procedurą mechanizmu „odwrotnego obciążenia”

Wyszczególnienie	Osoby badane	
	liczba osób	udział (w %)
Nie stosuje	10	33,3
Jedno z wymienionych	12	40,0
Więcej niż jedno z wymienionych	7	23,4
Inne niż wymienione w ankiecie	1	3,3
Ogółem	30	100

Źródło: badanie własne.

Większa część badanych przedsiębiorstw stosuje co najmniej jedno (40%) lub więcej niż jedno (23,4%) z wymienionych w ankiecie zabezpieczeń weryfikujących nabywcę. Jedno z przedsiębiorstw (3,3%) stosuje inne niż wymienione w ankiecie, natomiast 10 firm (33,3%) nie stosuje żadnego.

Trudno w przepisach doszukać się bezpośrednio nakazu stosowania takich zabezpieczeń, natomiast w przypadku gdy nabywca poda fałszywe dane i oszuka sprzedawcę, może dojść do sytuacji, że podatek VAT nie będzie odprowadzony ani przez sprzedającego, ani przez nabywcę. Warto zatem odnieść się do licznych komunikatów naczelników urzędów skarbowych bądź izb skarbowych. Podatnik dokonujący sprzedaży towarów objętych mechanizmem odwrotnego obciążenia powinien upewnić się, czy stroną transakcji sprzedaży faktycznie są podatnicy VAT, których dane podaje osoba nabywająca te towary. Sprawą niezwykle ważną jest, żeby sprzedawca stosował odpowiednie procedury służące sprawdzaniu, na czyją rzecz dokonywane są realizowane przez nich dostawy towarów (Izba Skarbowa w Lublinie 2013). Błędnie wystawione faktury (objęte mechanizmem „odwrotnego obciążenia”) mogą skutkować wieloma negatywnymi konsekwencjami, w tym również koniecznością zapłaty podatku należnego przez podatnika dokonującego dostawy (Naczelnik Urzędu Skarbowego Warszawa-Bemowo 2013).

Tabela 10

Negatywna reakcja nabywców na fakturę z mechanizmem „odwrotnego obciążenia”

Wyszczególnienie	Osoby badane	
	liczba osób	udział (w %)
Wcale	14	46,7
Rzadko	16	53,3
Często	-	-
Ogółem	30	100

Źródło: badanie własne.

Wśród badanych większość (53,3%) odpowiedziała, że spotkała się z odmową przyjęcia faktury z mechanizmem odwrotnego obciążenia, ale miało to raczej charakter incydentalny (rzadko), natomiast 46,7% zaznaczyło, że nie spotkało się z takim zachowaniem nabywcy.

Tabela 11

Problemy z weryfikacją symbolu PKWiU towaru wykazanego w załączniku nr 11 ustawy o VAT zakupionego przed dniem nowelizacji ustawy o VAT

Wyszczególnienie	Osoby badane	
	liczba osób	udział (w %)
Wcale	7	23,3
Rzadko	16	53,4
Często	7	23,3
Ogółem	30	100,0

Źródło: badanie własne.

W większości przedsiębiorstw (53,4%) występują problemy z weryfikacją symbolu PKWiU towaru zakupionego przed dniem 1.10.2013 r., który mógłby być zaklasyfikowany do towaru wykazanego w załączniku nr 11 ustawy do VAT. Natomiast taki przypadek nie wystąpił u 7 respondentów (23,3%), a tyle samo pytanych (23,3%) zaznaczyło, że spotyka się z takim problemem często.

Tabela 12

Jak w przedsiębiorstwach ustalane jest, czy dany towar zakupiony przed 1.10.2013 r. może być skatalogowany w załączniku nr 11 ustawy o VAT

Wyszczególnienie	Osoby badane	
	liczba osób	udział (w %)
Intuicyjnie	12	40
Po symbolu PKWiU	6	20
Występuje z zapytaniem...	12	40
Ogółem	30	100

Źródło: badanie własne.

W przypadku 12 przedsiębiorstw (40%) ustalenie, czy dany towar może być zaliczony do towaru wymienionego w załączniku nr 11 ustawy o VAT, odbywa się intuicyjnie. Taka sama liczba badanych (40%) występuje z zapytaniem do dostawcy, a w przypadku 20% respondentów jest to ustalane na podstawie symbolu PKWiU.

Załącznik nr 11 do ustawy o VAT posługuje się w wykazie grup towarowych symbolem PKWiU. Każdemu produktowi przypisany jest odpowiedni kod Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług z 2008 roku. Symbol PKWiU determinuje więc czy dany towar powinien być sprzedany z zastosowaniem mechanizmu odwrotnego obciążenia czy na zasadach ogólnych podatnikowi. Ustalenie intuicyjne czy dany towar zawiera się w omawianym załączniku jest więc bardzo ryzykowne.

Tabela 13

Występowanie różnych symboli PKWiU dla tego samego towaru pochodzącego od różnych dostawców

Wyszczególnienie	Osoby badane	
	liczba osób	udział (w %)
Nie	11	36,7
Rzadko	15	50,0
Często	4	13,3
Ogółem	30	100,0

Źródło: badanie własne.

Połowa respondentów (50%) odpowiedziała, że rzadko, ale spotkali się z problemem związanym z różnymi symbolami PKWiU dla tych samych towarów pochodzących od różnych dostawców. Dość duża liczba pytaných (36,7%) nie spotkała się z tym problemem, ale aż 13,3% odpowiedziało, że jest to częsty problem.

Tabela 14

Występowanie innych problemów niż wyszczególnione w ankiecie

Wyszczególnienie	Osoby badane	
	liczba osób	udział (w %)
Nie wystąpiły	28	93,3
Inne niż w ankiecie	2	6,7
Ogółem	30	100,0

Źródło: badanie własne.

W odpowiedzi na to pytanie większość pytaných (93,3%) odpowiedziała, że nie wystąpiły inne problemy niż wymienione w ankiecie. Natomiast w przypadku dwóch respondentów (6,7%) odpowiedzi mają charakter komentarza bądź skargi. Pierwszy z nich dokonał wpisu: „ogólny chaos, nikt nic nie wiedział”, natomiast drugi zaznaczył, że ma problemy związane ze „ściągalskością dokumentów firm”.

Uwagi końcowe

Na podstawie przeprowadzonej ankiety należy stwierdzić, że większość respondentów nie była lub była niedostatecznie przygotowana do zmian związanych z rozszerzeniem wykazu towarów w załączniku nr 11 do ustawy o VAT, w przypadku których przy sprzedaży należy zastosować procedurę odwrotnego obciążenia podatkiem VAT. Wprowadzenie zmian w ciągu roku i brak interpretacji ogólnych spowodowały, że w wielu jednostkach zastosowane rozwiązania są nieprawidłowe. Należy również wskazać, że rozszerzenie przedmiotowe omawianego załącznika oraz liczba podmiotów gospodarczych, które musiały uruchomić w swoich jednostkach procedurę mechanizmu odwrotnego obciążenia, jest zbyt obszerne.

Wielu dostawców w związku z procedurą odwrotnego obciążenia wprowadza w systemie fakturowania kolejne zmiany. Dotyczą one szczegółowego kwalifikowania kosztów dodatkowych związanych ze sprzedażą produktów podstawowych, takich jak koszty opakowania, transportu i inne. Wymienione koszty dodatkowe powinno wliczyć się do podstawy opodatkowania (Ustawa z 11 marca 2004...: art. 29a, ust. 6, pkt 2) i opodatkować taką samą stawką podatkową jak towar sprzedawany. Wynika z tego, że w temacie mechanizmu odwrotnego obciążenia katalog problemów nie został jeszcze zamknięty.

Literatura

- Dąbrowski R. (2013), *Podstawowe zasady podatku od towarów i usług*, <http://www.vat.pl/aktualności-podatkowe/0904-podstawowe-zasady-podatku-od-towarow-i-uslug-9161/>.
- Dyrektywa 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, Dz. Urz. UE z dnia 11 grudnia 2006, L Nr 347.
- Dyrektywa 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. Urz. UE z 2010, L Nr 72/1.
- Dyrektywa 2013/42/UE z dnia 22 lipca 2013 r. zmieniająca dyrektywę 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej w odniesieniu do mechanizmu szybkiego reagowania na oszustwa związane z VAT, Dz. Urz. UE z 2013, L Nr 201/1.
- Dyrektywa 2013/43/UE z dnia 22 lipca 2013 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. Urz. UE z 2013, L Nr 201/4.
- Grabowski M. (2013), Odpowiedź podsekretarza stanu w Ministerstwie Finansów – z upoważnienia ministra na interpelację nr 16385 – w sprawie wprowadzenia mechanizmu tzw. odwróconego obciążenia, <http://www.sejm.gov.pl/sejm7.nsf/InterpelacjaTresc.xsp?key=50040C1D>.
- Grabowski M. (2012), Odpowiedź podsekretarza stanu w Ministerstwie Finansów – z upoważnienia ministra na interpelację nr 11561 – w sprawie nieszczelności w systemie naliczania podatku od towarów i usług, tzw. VAT, <http://www.sejm.gov.pl/sejm7.nsf/InterpelacjaTresc.xsp?key=7F3B4A18>.
- Izba Skarbowa w Lublinie (2013), Komunikat dotyczący mechanizmu odwrotnego obciążenia podatkiem od towarów i usług, http://www.is.lublin.pl/index.php?id=85&action=view&id_news=330.
- Majczyk K. (2007), *Nowa dyrektywa VAT (1) – Naczelne zasady systemu podatku VAT w VI dyrektywie i nowej dyrektywie VAT*, http://www.podatki.biz/artykul/drukuj/8_74.htm.
- Raport (2013), *Straty skarbu państwa w VAT – maj 2013*, Instytut Badań Strukturalnych, www.pwc.pl, www.ibs.pl.
- Urząd Skarbowy Warszawa-Bemowo (2013), Komunikat Naczelnika Urzędu Skarbowego Warszawa-Bemowo dot. odwrotnego obciążenia VAT od października 2013 r., http://www.is.waw.pl/Indeks.htm?main_office=1&office=31&menu=7889&sub1=&sub2=&sub3=&sub4=&sub5=&mlt=.
- Ustawa z dnia 26 lipca 2013 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług, DzU 2011, nr 177, poz. 1054, z późn. zm.

Ustawa z dnia 9 czerwca 2011 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług, ustaw o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników oraz o transporcie drogowym, DzU 2011, nr 134, poz. 780, z późn.zm.

Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, DzU 2014, poz. 312 z późn. zm.

THE MECHANISM OF REVERSE CHARGE VAT IN THE PRACTICE OF BUSINESS UNITS

Abstract: *Purpose* – the objective of this paper is to present the problems that have arisen in connection with the extension of Annex 11 of the VAT Act in the building material wholesale. As a result of this extension, taxpayers trading goods set out in Appendix 11 of the VAT Act had to apply the reverse charge mechanism, a survey has been conducted. *Design/Methodology/approach* – A questionnaire has been prepared and the questionnaires were sent to 30 wholesalers. All properly completed questionnaires qualified for analysis. Mainly managers responsible for the accounting in the unit were surveyed. Respondents had to answer 14 questions. *Findings* – The paper presents the most important problems that have arisen in connection with the extension of Annex 11 of the VAT Act and the test results. On this basis, it was found that changes introduced during the year, and the lack of interpretation of the rules caused a lot of concern to the taxpayers whether the applied solutions are correct. *Originality/value* – Based on the results of the analysis one should note that changes in tax legislation during the year are very troublesome. It should also be noted that extension of Annex 11 of the VAT Act is too broad.

Keywords: reverse charge, VAT, the taxpayer

Cytowanie

Góralaska J. (2014), *Mechanizm odwrotnego obciążenia podatkiem VAT w praktyce jednostek gospodarczych*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego nr 818, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia” nr 68, Szczecin, s. 67–79; www.wneiz.pl/frfu.

