

## Odwrotne obciążenie VAT jako mechanizm przeciwdziałający oszustwom podatkowym

Joanna Szlęzak-Matusiewicz\*

**Streszczenie:** *Cel* – celem rozważań prowadzonych w artykule jest analiza istoty mechanizmu odwrotnego obciążenia VAT i jego ocena z trzech punktów widzenia: konstrukcji przepisów podatkowych i ryzyka podatkowego w związku z ich stosowaniem przez przedsiębiorcę, branży, w której zastosowanie ma ten mechanizm, oraz całej gospodarki. *Metodologia badania* – podstawą analizy jest dostępna literatura, akty prawne oraz dokumenty Ministerstwa Finansów i Komisji Europejskiej, a także dane statystyczne. *Wynik* – zastosowanie mechanizmu odwrotnego obciążenia VAT w konkretnej branży wpływa pozytywnie na zmniejszenie skali przestępstw podatkowych. Nie można jednak jednoznacznie pozytywnie ocenić mechanizmu *reverse charge*, patrząc na gospodarkę jako całość. Wynika to przede wszystkim z tego, że *reverse charge* jest instrumentem punktowym, co w praktyce oznacza, że jego zastosowanie w jednej branży powoduje przesunięcie przestępczych praktyk do innych branż. Rozpatrując zaś sytuację pojedynczego przedsiębiorcy, który w praktyce ma zastosować procedurę odwrotnego opodatkowania, pojawia się szereg wątpliwości i ryzyko podatkowe dotyczące okoliczności jego stosowania, co w efekcie może się przełożyć na wzrost kosztów obsługi tego podatku w przedsiębiorstwach. *Oryginalność/wartość* – wartością artykułu jest ocena instrumentu odwrotnego opodatkowania VAT z trzech różnych perspektyw.

**Słowa kluczowe:** podatek od towarów i usług, oszustwa podatkowe, odwrotne obciążenie VAT

### Wprowadzenie

Funkcjonowanie systemu VAT w Unii Europejskiej opiera się na założeniu, że przedsiębiorcy będący podatnikami będą uczciwie rozliczać VAT. Założenie to okazało się jednak największą słabością systemu, który z roku na rok staje się coraz bardziej nieszczerly z powodu wzrastającej liczby oszustw podatkowych. Szacuje się, że kraje członkowskie tracą rocznie około 100 mld euro w związku z działalnością oszustów podatkowych (Podlipnik 2012). Problem ten dotyczy wszystkich krajów członkowskich. Do 2013 roku branżą, gdzie dochodziło do największych wyłudzeń VAT w Polsce, była branża stalowa. Dowodem na wzrost rozmiarów nieujawnionego przywozu towarów do Polski był przypadek prętów stalowych. Według Eurostatu rozbieżności między deklarowanym przez kraje Unii Europejskiej wywozem do Polski a deklarowanym przez Polskę przywozem wzrosły ze średnio 30 mln euro rocznie w latach 2006–2009 do 113 mln euro w 2010 roku i odpowiednio 332 mln

---

\* dr Joanna Szlęzak-Matusiewicz, Szkoła Główna Handlowa, Instytut Finansów, 02-554 Warszawa, Al. Niepodległości 162, e-mail: joanna.szlezak@sggw.edu.pl

euro w 2011 roku i 345 mln euro w 2012 roku (Straty... 2013). W efekcie nieprawidłowości podjęto prace nad zmianami w prawie podatkowym mającymi na celu przywrócenie równowagi na rynku prętów zbrojeniowych. Jedną z nich jest wprowadzenie 1 października 2013 roku w opodatkowaniu dostaw wielu wyrobów stalowych tak zwanego mechanizmu odwrotnego obciążenia (opodatkowania) VAT (*reverse charge mechanism*).

Celem rozważań prowadzonych w artykule jest analiza istoty mechanizmu odwrotnego obciążenia VAT i jego ocena z trzech punktów widzenia:

- a) konstrukcji przepisów podatkowych i ryzyka podatkowego w związku z ich stosowaniem przez przedsiębiorcę;
- b) branży, w której zastosowanie ma ten mechanizm oraz
- c) całej gospodarki.

## 1. Oszustwo podatkowe w podatku od towarów i usług

W literaturze przedmiotu występuje wiele klasyfikacji działań podatnika zmierzających do uniknięcia lub zmniejszenia ciężaru podatkowego, choć nie mają one jednolitego charakteru. Przykładowo, B. Brzeziński przedstawia następujący podział zachowań związanych z dążeniem podatnika do redukcji obciążeń podatkowych: oszczędności podatkowe, unikanie opodatkowania (*tax evasion*) i uchylanie się od opodatkowania (*tax avoidance*) (Brzeziński 2008: 111). Z kolei A. Gomułowicz i J. Małecki nazywają zachowania podatników wobec opodatkowania oporem podatkowym, do którego zaliczają unikanie opodatkowania oraz uchylanie się od opodatkowania (Gomułowicz, Małecki 2010: 304). W ostatnim czasie do zbioru terminów związanych z obniżaniem ciężarów podatkowych doktryna zalicza również planowanie podatkowe (*tax planning*) (Dymek 2006: 10), optymalizację podatkową (*tax optimization*) (Jamróży, Kudert 2013: 23) oraz zarządzanie podatkami (*tax management*) (Szlęzak-Matusewicz 2013: 15).

Jednym z kryteriów klasyfikacji działań podatników zmierzających do redukcji obciążeń podatkowych jest kryterium legalności. Choć również i w tym przypadku jednoznaczna granica między pojęciami jest czasami trudna do uchwycenia (Gomułowicz, Małecki 2010: 305). Z całą pewnością można jednak stwierdzić, że działaniem nielegalnym jest uchylanie się od opodatkowania. Podstawową różnicą między unikaniem opodatkowania i uchylaniem się od opodatkowania, jak wskazuje P. Pietrasz, jest to, że w przypadku tego pierwszego podatnik dąży do tego, aby obowiązek podatkowy w ogóle nie powstał (lub żeby zaistniało zdarzenie opodatkowane korzystniej). Z kolei w przypadku uchylania się od opodatkowania podatnik ukrywa zaistnienie zdarzenia skutkującego powstaniem obowiązku podatkowego (Pietrasz 2007: 47–48). Najbardziej szkodliwym przejawem tego zjawiska są oszustwa podatkowe (*tax frauds*) (Oczkowski 2009). Zgodnie ze słownikiem języka polskiego przez oszustwo rozumie się świadome wprowadzenie kogoś w błąd lub wykorzystanie czyjegoś błędu dla własnej korzyści (*Słownik języka polskiego*). Z kolei oszustwem podatkowym jest działanie lub zaniechanie niezgodne z treścią dyspozycji normy bezwzględnie

obowiązującej w warunkach określonych hipotezą. Nieprzestrzeganie prawa może zatem polegać na podjęciu zachowania, które jest wskazane w normie zakazującej, albo na niezrealizowaniu zachowania nakazanego (Pietrasz 2007: 49). Pojęcie oszustwa podatkowego występuje na gruncie prawa karnego skarbowego (Prawo karne skarbowe, dalej: k.k.s.), gdzie jest utożsamiane między innymi z firmanctwem (art. 55 k.k.s.) czy wyłudzeniem zwrotu podatku (art. 76 k.k.s.).

Przyczyn oszustw podatkowych jest wiele. W literaturze przedmiotu wskazuje się przede wszystkim na przyczyny ekonomiczne, prawne, a także społeczne, choć omawiane są one częściej w kontekście uchylania się od podatków bezpośrednich (Bernal 2008: 32; Sowiński 2009: 65). Specyfika opodatkowania podatkami pośrednimi różni się jednak od opodatkowania podatkami bezpośrednimi. Podstawową przyczyną oszustw podatkowych w VAT jest obecna konstrukcja systemu opodatkowania VAT w Unii Europejskiej. Konstrukcja ta miała zapewnić między innymi neutralność podatku w obrocie między przedsiębiorstwami. Mechanizm opodatkowania VAT jest następujący. Przedsiębiorca na etapie sprzedaży dolicza do ceny swojego towaru (usługi) VAT i obciąża nim nabywcę. Następnie nabywca, jeśli wykorzystuje towar (usługę) na potrzeby prowadzonej (opodatkowanej) przez siebie działalności gospodarczej, ma prawo do odliczenia tego podatku od podatku pobieranego na etapie własnej sprzedaży. Tym sposobem każdy z przedsiębiorców w łańcuchu dostaw jest jedynie pośrednikiem w przepływie podatku. Faktycznie obciążony tym podatkiem jest dopiero ostateczny konsument (Szłęczak-Matusiewicz 2013: 332). Zasada ta obejmuje wszystkie kraje członkowskie Unii Europejskiej.

Funkcjonowanie zasady neutralności przy jednoczesnej eliminacji granic fiskalnych i celnych wymusiła na krajach członkowskich Unii Europejskiej przyjęcie określonej konstrukcji VAT w transakcjach transgranicznych. Przyjęto, że w transakcjach wewnątrzspółnotowych opodatkowanie wystąpi w kraju przeznaczenia towarów. Nabywca jest więc zobowiązany do opodatkowania takiej transakcji w swoim kraju. Sprzedawca z kolei, wysyłając towar do innego kraju członkowskiego, stosuje zwolnienie (w Polsce jest to stawka 0%) z prawem do odliczenia podatku naliczonego w związku z nabyciem (wytworzeniem) sprzedawanych towarów. I właśnie ta zasada leży u podstaw przestępczych procedurów polegających na:

- a) wnioskowaniu o nieuprawniony zwrot w sytuacji symulowania wewnątrzspółnotowej dostawy towarów albo
- b) braku zapłaty należnego podatku w kraju w sytuacji sprzedaży towaru pochodzącego z wewnątrzspółnotowego nabycia towaru.

Wpływ na wzrost dynamiki oszustw podatkowych mają również inne czynniki. Jednym z nich jest stawka VAT. A. Agha i J. Houghton (1996), analizując systemy podatkowe 17 krajów OECD, dowiedli, że poziom zjawiska uchylania się od opodatkowania VAT jest wyższy w krajach, gdzie stawka standardowa jest wyższa, oraz w krajach, gdzie obowiązuje wiele stawek obniżonych. W świetle ich badań wzrost stawki VAT o jeden punkt procentowy powoduje spadek wskaźnika przestrzegania przepisów o VAT o 2,7% punktu procentowego.

Z kolei E. Christie i M. Holzner (2006) poddali analizie 29 państw Europy i doszli do wniosku, że poziom uchylania się od opodatkowania jest pozytywnie skorelowany z wyższą stawką podatkową i niższym poziomem efektywności prawnej i sądowniczej.

Praktyka krajów Unii Europejskiej pokazuje, że w kręgu zainteresowania oszustów znajduje się najczęściej obrót towarami o małych gabarytach, ale dużej wartości (telefony komórkowe, procesory komputerowe) (Ainsworth 2010), a ostatnio obrót uprawnieniami do emisji gazów cieplarnianych (Ainsworth 2009). W Polsce do 2011 roku największe zainteresowanie oszustów stanowił obrót złomem, jednak wprowadzony 1 kwietnia 2011 roku mechanizm odwrotnego opodatkowania sprawił, że kierunek nielegalnego procederu został zmieniony i w latach 2011–2013 była przodowała pod tym względem przede wszystkim branża stalowa. Po wyeliminowaniu przestępstw w tej branży działalność oszustów podatkowych skoncentrowana została na branży elektronicznej.

## 2. Istota i geneza mechanizmu odwrotnego opodatkowania

Dyskusja na temat rozwiązań mających na celu ograniczenie przestępczych procederów wyłudzenia VAT trwa już wiele lat i jest trudna, bo dotyczy zmiany całego systemu VAT (*Stopping the Carousel...* 2007). Problem oszustw podatkowych dotyczy wszystkich państw członkowskich w Unii Europejskiej i dlatego wymaga rozwiązania ponadnarodowego, tym bardziej że VAT jest podatkiem zharmonizowanym. Jak dotąd nie udało się stworzyć rozwiązania o charakterze kompleksowym, które miałyby pozytywny wpływ na całą gospodarkę danego kraju. Zaproponowano jedynie instrument doraźny mający zastosowanie w stosunku do konkretnych branż lub dostaw tak zwanych towarów wrażliwych – mechanizm odwrotnego obciążenia. W 2009 roku Komisja Europejska zaproponowała dyrektywę w sprawie odwrotnego obciążenia podatkiem VAT, która została częściowo przyjęta w marcu 2010 roku (tylko w zakresie uprawnień do emisji CO<sub>2</sub>). Z czasem zdecydowano się na rozszerzenie listy towarów podlegających procedurze *reverse charge* o kolejne wrażliwe na oszustwa produkty. W lipcu 2012 roku Komisja Europejska zaproponowała mechanizm szybkiego reagowania na nadużycia związane z VAT, który umożliwi Komisji upoważnienie państw członkowskich do zastosowania wyjątku od ogólnej zasady w transakcjach wewnątrzspółnotowych w terminie miesiąca od ujawnienia poważnego nadużycia związanego z podatkiem VAT (*Walka z oszustwami...* 2013).

Mechanizm odwrotnego obciążenia VAT funkcjonuje we wszystkich krajach Unii Europejskiej. W zależności od specyfiki gospodarki danego kraju zastosowanie znajduje w różnych branżach. Przykładowo, w Bułgarii objęte nim są dostawy odpadów, w tym złom oraz dostawy zbóż i roślin przemysłowych. Z kolei w Wielkiej Brytanii procedurze *reverse charge* podlega sprzedaż elektroniki oraz sprzedaż uprawnień do emisji gazów cieplarnianych (Assessment 2014). W Polsce mechanizm odwrotnego obciążenia VAT wprowadzono do opodatkowania czynności dokonywanych pomiędzy polskimi podmiotami 1 kwietnia 2011 roku w handlu złomem oraz uprawnieniami do emisji gazów cieplarnianych. Nowelizacja

Dyrektywy 2006/112/WE, która weszła w życie 15 sierpnia 2013 roku, rozszerzyła możliwość stosowania mechanizmu odwrotnego opodatkowania między innymi o dostawę telefonów komórkowych, konsoli do gier, tabletów, laptopów, zbóż i roślin przemysłowych czy też metali. Na jej podstawie dokonano nowelizacji przepisów krajowych. 1 października 2013 roku mechanizmem odwrotnego obciążenia objęto niektóre wyroby ze stali. Wykaz tych towarów zamieszczony został w załączniku 11 ustawy. 1 lipca 2015 roku załącznik został poszerzony o kolejne towary objęte procedurą odwrotnego opodatkowania, w tym między innymi niektóre artykuły elektroniczne, to jest telefony komórkowe, niektóre towary ze stali, a także niektóre towary ze złota (Ustawa z 9 kwietnia 2015 r...).

Mechanizm odwrotnego opodatkowania jest to specyficzna metoda opodatkowania dostaw na terytorium kraju tak zwanych towarów wrażliwych (wymienionych w załączniku 11 do ustawy o VAT). Przy zastosowaniu tego mechanizmu obowiązek zapłaty podatku należnego z tytułu danej transakcji ciąży na nabywcy danych towarów i usług, który jest co do zasady uprawniony do odliczenia podatku naliczonego. Sprzedawca w tym przypadku nie rozlicza podatku. Z uwagi na to, że fizyczny przepływ VAT w tych transakcjach nie wystąpi, znika więc możliwość wyłudzenia podatku, ponieważ cena, jaką płaci nabywca, jest ceną netto. Dopiero sprzedaż ostatecznemu konsumentowi będzie opodatkowana na zasadach ogólnych, a podatek odprowadzi sprzedawca.

Zastosowanie tej metody jest możliwe, jeśli zarówno nabywca, jak i sprzedawca (niekorzystający ze zwolnienia podmiotowego) są podatnikami VAT czynnymi, a dostawa nie jest objęta zwolnieniem na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 2 lub art. 122 (Ustawa z 11 marca 2004 r...: art. 17 ust. 1 pkt 7).

### 3. Perspektywa przedsiębiorcy

Ogólny zarys przepisów dotyczących odwrotnego obciążenia zawarty jest w Dyrektywie 2006/112/WE. Polska ustawa o podatku od towarów i usług precyzuje natomiast, w jakich okolicznościach zastosowanie ma ten sposób opodatkowania. Analizując przepisy ustawy o podatku od towarów i usług, dochodzi się do wniosku, że bezpośrednie stosowanie opisywanych przepisów może rodzić ryzyko podatkowe dla przedsiębiorstwa. Ryzyko to związane jest z określeniem:

- towarów podlegających procedurze odwrotnego opodatkowania,
- statusu nabywcy towarów podlegających procedurze odwrotnego opodatkowania,
- tak zwanej jednolitej transakcji gospodarczej.

Towary, których sprzedaż podlega procedurze odwrotnego opodatkowania (wymienione w załączniku 11), określone są w nim na podstawie Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług (PKWiU). Zasadą jest, że to podatnik klasyfikuje sprzedawane towary zgodnie z tą nomenklaturą. Jeżeli dokona błędnej klasyfikacji, konsekwencje wystąpią zarówno u sprzedającego, jak i kupującego. Błędne zakwalifikowanie towaru przez sprzedawcę może przyjąć dwie formy:

- a) dostawa towaru powinna być objęta procedurą odwrotnego opodatkowania, a faktycznie została opodatkowana na zasadach ogólnych, albo
- b) dostawa towaru powinna być opodatkowana na zasadach ogólnych, a w rzeczywistości sprzedawca zastosował procedurę odwrotnego opodatkowania.

Konsekwencje pierwszego błędu są odczuwalne przede wszystkim przez nabywcę. W świetle art. 88 ust. 3a pkt 7 ustawy o VAT nie stanowią podstawy do odliczenia podatku naliczonego faktury (dokumenty celne) w przypadku, gdy wystawiono faktury, w których została wykazana kwota podatku w stosunku do czynności opodatkowanych, dla których nie wykazuje się kwoty podatku na fakturze. W efekcie nabywca otrzymujący fakturę wraz z podatkiem, na której podatku nie powinno być, mimo jego faktycznej zapłaty jest pozbawiony prawa do jego odliczenia.

W drugiej sytuacji konsekwencje są odczuwalne przede wszystkim u sprzedawcy, po jego stronie pojawi się bowiem zaległość podatkowa w związku z nienaliczeniem podatku od sprzedaży i ewentualna konieczność zapłaty odsetek. Po stronie nabywcy natomiast nie powstanie zaległość podatkowa, ponieważ jego rozliczenie będzie wymagało korekty podatku należnego, jak i naliczonego.

Problem odpowiedniej klasyfikacji towaru i w konsekwencji sposobu opodatkowania może zostać rozwiązany poprzez wystąpienie z wnioskiem o wydanie stosownej informacji do Ośrodka Klasyfikacji i Nomenklatur Urzędu Statystycznego w Łodzi. Niestety, informacje te nie mają charakteru decyzji administracyjnej i w związku z tym nie są wiążące. Słuszny wydaje się więc pomysł objęcia ich nadzorem Ministerstwa Finansów (Smolińska-Wiśniach, Bielawski 2015).

Drugie źródło ryzyka dotyczy określenia nabywcy towarów podlegających procedurze odwrotnego opodatkowania. Ma to znaczenie w kontekście zmian, jakie weszły w życie 1 lipca 2015 roku. Zgodnie ze znowelizowanym art. 17 ust. 1 pkt 7 ustawy o VAT już nie tylko sprzedawca, ale i nabywca ma być czynnym podatnikiem, a weryfikacja tego stanu spoczywa na sprzedawcy, ponieważ to on jest odpowiedzialny za poprawne opodatkowanie transakcji. Powstaje więc zasadnicze pytanie, w jaki sposób sprzedawca będzie mógł szybko i sprawnie zweryfikować status nabywcy. Nawet wykorzystanie w tym celu bazy online, która ma być udostępniona przez Ministerstwo Finansów, nie wydaje się rozwiązaniem wystarczającym, tym bardziej że dane firmowe mają charakter jawny. Można więc przypuszczać, że podawanie nie swoich danych w celu uniknięcia rozliczenia podatku może być częstą praktyką. Jest to o tyle prawdopodobny scenariusz, że od 1 lipca 2015 roku procedura odwrotnego obciążenia ma zastosowanie w stosunku do towarów powszechnie używanych również przez osoby fizyczne nieprowadzące działalności gospodarczej (na przykład telefony, konsole do gier) pod warunkiem, że wartość tak zwanej jednolitej gospodarczo transakcji obejmującej te towary przekroczy kwotę 20 tys. zł. Trzeba także pamiętać o tym, że objęcie procedurą odwrotnego obciążenia dostaw w handlu detalicznym, gdzie weryfikacja statusu nabywcy chociażby ze względu na brak umów o współpracy będzie miała ograniczony charakter, stanowi ogromne ryzyko po stronie budżetu państwa. Ryzyko to związane

jest z tym, że dana transakcja pozostanie poza zakresem opodatkowania. Co prawda art. 17 ust. 2a–2b ustawy o VAT eliminuje ryzyko reklasyfikacji sposobu opodatkowania po stronie sprzedawcy w sytuacji na przykład podania przez nabywcę danych niezgodnych z prawdą, ale tylko wtedy, gdy sprzedawca podjął wszelkie niezbędne środki w celu rzetelnego rozliczenia podatku od tej dostawy. Problemem w rzeczywistości może się więc okazać definicja „wszelkich, niezbędnych środków”. Organy podatkowe mogą rozumieć te pojęcia w sposób odmienny niż podatnik. Dlatego słuszny wydaje się pomysł wyłączenia procedury odwrotnego obciążenia w handlu detalicznym. Jest to pomysł o tyle uzasadniony, że obrót ten jest rejestrowany przy zastosowaniu kasy fiskalnej, a sprzedawcę (szczególnie, jeśli jest to duża sieć handlowa) trudno byłoby uznać za oszusta uchylającego się od opodatkowania.

Trzeci aspekt ryzyka dotyczy określenia metody opodatkowania w przypadku sprzedaży telefonów komórkowych, konsoli do gier oraz laptopów. W tym bowiem przypadku zastosowanie może mieć zarówno opodatkowanie na zasadach ogólnych, jak i odwrotne obciążenie. Drugi sposób opodatkowania ma miejsce wtedy, gdy transakcja spełnia warunki tak zwanej jednolitej gospodarczo transakcji, a jej wartość przekracza 20 tys. zł. W świetle znowelizowanej ustawy za jednolitą gospodarczo transakcję uznaje się transakcję obejmującą umowę, w ramach której występuje jedna lub więcej dostaw towarów, nawet jeżeli są one dokonane na podstawie odrębnych zamówień lub wystawianych jest więcej faktur dokumentujących poszczególne dostawy. Jednolitą gospodarczo transakcją jest również transakcja obejmująca 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 (Ustawa z 11 marca 2004 r...: art. 17 ust. 1c–1e). Istotą przytoczonej definicji jest opodatkowanie dostawy zgodnie z procedurą *reverse charge* również wtedy, gdy transakcja jest sztucznie dzielona albo przyjęta cena odbiega od warunków rynkowych. W rzeczywistości jednak przyjęcie tak szerokiej i ogólnikowej definicji przez ustawodawcę bez podania na przykład okresu, w jakim zawierane są umowy, pozostawia pełną swobodę interpretacyjną zarówno po stronie sprzedawcy, jak i po stronie organów podatkowych. To z kolei rodzi ryzyko przyjęcia błędnej metody opodatkowania po stronie sprzedawcy.

#### 4. Perspektywa branży

Ocena działania odwrotnego obciążenia jako mechanizmu, którego celem jest eliminacja oszukańczych praktyk podatkowych w danej branży (szczególnie stalowej jako tej, która w ostatnim czasie najdotkliwiej odczuła działalność oszustów), powinna się rozpocząć od opisanie ich skutków.

W kontekście mikroekonomicznym skutki działania oszustw podatkowych są odczuwalne przede wszystkim przez uczciwych przedsiębiorców. Straty samej branży stalowej należy rozpatrywać w dwóch wymiarach:

- finansowo-operacyjnym i
- podatkowym.

Pierwszy z nich odnosi się do spadku konkurencyjności cenowej działalności przedsiębiorców, którzy uczciwie rozliczają VAT. Działanie oszustów podatkowych, którzy nie odprowadzają podatku należnego z tytułu sprzedaży swoich towarów, i oferowanie przez nich towaru w znacznie niższej cenie ma bezpośrednie przełożenie na spadek sprzedaży towarów uczciwych przedsiębiorców. To z kolei jest przyczyną ograniczenia produkcji, mimo że możliwości spółek produkcyjnych są na znacznie wyższym poziomie (szczególnie tych, w których w ostatnim czasie realizowano strategiczne inwestycje)<sup>1</sup>. Szacuje się, że produkcja i sprzedaż prętów zbrojeniowych w legalnie działających przedsiębiorstwach zmniejszyła się o 15% w 2012 roku i już o 30% w pierwszej połowie 2013 roku (*Plan działania...* 2013). Pogorszenie ekonomicznej kondycji między innymi hut wiąże się z kolei z zagrożeniem stabilności zatrudnienia<sup>2</sup> i poziomem wynagrodzenia pracowników. Warunki rynkowe z lat 2010–2013 określane przez producentów jako wyjątkowe wiązały się z niskimi lub wręcz nieistniejącymi marżami i wymusiły na polskiej branży hutniczej przyjęcie swoistej strategii „przetrwania”. Charakteryzowała się ona dążeniem do długiego utrzymania mocy produkcyjnych połączonym z pokrywaniem kosztów stałych (*Analiza wpływu...* 2014).

Wprowadzenie 1 października 2013 roku mechanizmu odwrotnego obciążenia znacząco wpłynęło na zmniejszenie szarej strefy na rynku wyrobów stalowych oraz ożywienie popytu na rynku krajowym. W IV kwartale 2013 roku wzrosło zużycie jawne wyrobów stalowych. W porównaniu do analogicznego okresu roku poprzedniego wzrost ten sięgał 24,1% w październiku 2013 roku, 14,4% w listopadzie 2013 roku i 36,7% w grudniu 2013 roku. Wywiady przeprowadzone z producentami prętów zbrojeniowych wskazują na to, że IV kwartał 2013 roku był okresem normalizacji na tym rynku – zanik importu nieopodatkowanego VAT spowodował przywrócenie normalnych warunków konkurowania między dystrybutorami. Skutkowało to przywróceniem normalnego poziomu cen na rynku krajowym. Z takiej perspektywy wzrost produkcji o 9,2% rok do roku w ostatnim kwartale 2013 roku wydaje się znaczący (*Analiza wpływu...* 2014).

Drugi wymiar strat wynikający z funkcjonowania szarej strefy na rynku stali dotyczy skutków podatkowych stygmatyzacji tej branży. Otóż przestępcze procedury związane z wyłudzeniem VAT powodują, że branża ta jest źle postrzegana przez organy podatkowe jako całość i tym samym przedsiębiorstwa w niej działające są częściej niż inne typowane do kontroli podatkowych (skarbowych). Przykładowo, liczba kontroli w przedsiębiorstwie działającym w sposób legalny – DROP SA – zajmującym się obrotem odpadami w ostatnich 10 latach wyniosła około 200. To oznacza, że średnio co miesiąc przedsiębiorstwo musiało zaangażować dodatkowe środki finansowe i czas na obsługę osób kontrolujących

<sup>1</sup> Na przykład Celsa. Huta Ostrowiec.

<sup>2</sup> Przykładowo jeden z największych procentów stali w Polsce ArcelorMittal (zatrudnienie na poziomie 15 tys. osób) zmniejszył zatrudnienie o 1 tys. osób w 2012 r., [http://hutnictwo.wnp.pl/a-wypych-arcelormittal-poland-niezbedna-redukcja-zatrudnienia,166278\\_1\\_0\\_0.html](http://hutnictwo.wnp.pl/a-wypych-arcelormittal-poland-niezbedna-redukcja-zatrudnienia,166278_1_0_0.html) (15.05 2015).



**Tabela 1**

Obszary ryzyka oszustw w VAT

| Wybrane branże z obszaru ryzyka   | Udział kontroli skarbowych zakończonych (%) |      |
|---|---|------|
|   | 2013  | 2014 |
| Paliwa  | 21,2  | 26,0 |
| Wyroby elektroniczne (między innymi telefony, procesory, konsole do gier)                 | 15,4  | 18,3 |
| Wyroby stalowe (pręty, żelazostopy, stal budowlana)                                       | 13,2  | 11,3 |
| Złom  | 8,1   | 8,0  |
| Metale szlachetne   | 5,0   | 6,6  |
| Metale pozostałe (między innymi miedź, katody miedziane, katody niklowe, stopy aluminium) | 8,8   | 6,1  |
| Oleje roślinne  | 2,4   | 4,1  |

Źródło: opracowanie własne na podstawie: *Kontrola skarbowa...* (2014).

(*Przełomowe zmiany...* 2011). Wydaje się, że mimo wprowadzenia mechanizmu *reverse charge* branża stalowa pozostaje nadal branżą wysokiego ryzyka (por. tabela 1). Mimo że udział kontroli skarbowych w tej branży w 2014 roku spadł w kontrolach ogółem, z uwagi na swoją specyfikę będzie nadal pozostawała w kręgu zainteresowania organów podatkowych.

## 5. Perspektywa gospodarki

Perspektywa całej gospodarki na cele niniejszego artykułu utożsamiana jest ze skalą oszustw podatkowych ogółem. W tym kontekście powstaje zasadnicze pytanie. Czy wprowadzenie mechanizmu *reverse charge* w konkretnej branży oznacza, że skala oszustw w Polsce się zmniejszy? Wydaje się, że stosowanie mechanizmu *reverse charge* nie spowodowało zmniejszenia skali nadużyć w podatku VAT. Wynika to z kilku przyczyn. Po pierwsze, jeżeli dostawa określonego towaru podlega opodatkowaniu w systemie *reverse charge*, oszuści szukają takich rozwiązań, na przykład poprzez modyfikację towaru, które spowodują, że towar jest opodatkowany na zasadach ogólnych. Przykładowo, puszka po piwie w świetle załącznika 11 traktowana była jako odpad i podlegała opodatkowaniu w systemie *reverse charge*, ale jej zgniecenie i tym samym zmiana klasyfikacji PKWiU umożliwiły zastosowanie ogólnych zasad opodatkowania, ponieważ wtedy taka puszka stanowiła surowiec wtórny nieobjęty załącznikiem 11.

Po drugie, grupy przestępcze dokonujące nadużyć mogą łatwo przesunąć środki pieniężne z branży objętej odwrotnym opodatkowaniem na zupełnie inną kategorię produktów. Przykładowo, wprowadzenie mechanizmu odwrotnego obciążenia VAT w branży stalowej przesunęło pole działania oszustów podatkowych do innych branż. Wyniki prowadzonych analiz oraz działań kontrolnych wskazują, że obecnie branżą szczególnie wysokiego ryzyka

w zakresie oszustw w VAT stała się branża elektroniczna (*Kontrola...* 2014). Przedmiotem przestępczego obrotu są najczęściej drobne artykuły o wysokiej wartości, w tym: telefony komórkowe, aparaty fotograficzne czy też twarde dyski. W latach 2012–2014 dyrektorzy urzędów kontroli skarbowej przeprowadzili 397 postępowań kontrolnych (w tym 157 w 2014 r.), w ramach których dokonano ustaleń podatkowych na kwotę ponad 2,1 mld zł, w tym ustalenia w 2014 roku wyniosły ponad 1,4 mld zł.

Podsumowując, należy podkreślić, że wprowadzenie systemu odwrotnego opodatkowania w handlu złomem, a następnie w branży stalowej nie wpłynęło na zmniejszenie skali nadużyć. Potwierdzeniem tego jest wzrastająca liczba fikcyjnych faktur i tym samym kwota wyłudzonego VAT (por. tabela 2). Przyjmując założenie, że wyłudzony podatek należny obliczony przy zastosowaniu podstawowej stawki 23% równy był podatkowi podlegającemu odliczeniu powstałemu w związku z fikcyjnymi fakturami, okaże się, że w 2010 roku oszuści<sup>3</sup> zrealizowali nielegalny obrót o wartości 3,7 mld zł, wyłudzony podatek z tego tytułu wyniósł 0,6 mld zł, a już w 2014 roku obrót ten sięgnął kwoty ponad 33 mld zł, z czego ponad 6 mld zł to przechwycony przez nich podatek od towarów i usług (por. tabela 2).

**Tabela 2**

Fikcyjne faktury w Polsce wykryte w trakcie kontroli skarbowej w latach 2010–2014

|   | 2010      | 2011      | 2012       | 2013       | 2014       |
|---|-----------|-----------|------------|------------|------------|
| Liczba fikcyjnych faktur                    | 84 241    | 119 889   | 153 714    | 154 645    | 206 966    |
| Kwota wynikająca z faktur (brutto)/tys. zł/ | 3 711 173 | 5 822 535 | 15 486 932 | 19 712 774 | 33 692 713 |
| Kwota wyłudzonego VAT*/tys. zł/             | 669 228   | 1 088 767 | 2 895 930  | 3 686 128  | 6 300 263  |

\* Kwota ta wynika z podzielenia wartości faktury brutto na 1,23% i pomnożenia przez stawkę 23% (w 2010 r. stawką właściwą była stawka 22%).

Źródło: opracowanie własne na podstawie: *Kontrola skarbowe...* (2014).

Pamiętać jednak trzeba o tym, że kwoty faktycznego nielegalnego obrotu mogą być znacznie wyższe niż te zamieszczone w tabeli 2. Do tych kwot dodać bowiem trzeba ten obrót, który nie został ujawniony w postępowaniach organów podatkowych i organów kontroli skarbowej.

## Uwagi końcowe

Oszustwa w podatku VAT stanowią coraz większy problem dla państw członkowskich Unii Europejskiej, ponieważ wpływają bezpośrednio na zmniejszenie dochodów z tytułu tego podatku. Jak dotąd nie udało się jednak stworzyć kompleksowego rozwiązania, które wyeliminowałoby na stałe ten problem. Stosuje się więc instrumenty doraźne, takie jak na przykład odwrotne opodatkowanie. Jego zastosowanie w konkretnej branży wpływa

<sup>3</sup> Dotyczy wszystkich oszustw podatkowych (a nie tylko tych z branży stalowej).

pozytywnie na zmniejszenie skali przestępczych procederów i z tego punktu widzenia jego ocena powinna być pozytywna. Nie można jednak jednoznacznie tego stwierdzić, patrząc na gospodarkę jako całość. Wynika to przede wszystkim z tego, że *reverse charge* jest instrumentem punktowym, co w praktyce oznacza, że jego zastosowanie w jednej branży powoduje przesunięcie przestępczych praktyk do innych branż. W rezultacie z punktu widzenia całej gospodarki skala nadużyć nie zmniejsza się. Rozpatrując zaś sytuację pojedynczego przedsiębiorcy, który w praktyce ma zastosować procedurę odwrotnego opodatkowania, pojawia się szereg wątpliwości i ryzyko podatkowe dotyczące okoliczności jego stosowania, co w efekcie może się przełożyć na wzrost kosztów obsługi tego podatku w przedsiębiorstwach.

## Literatura

- Agha A., Haughton J. (1996), *Designing VAT Systems: Some Efficiency Considerations*, „Review of Economics and Statistics” no. 78 (2).
- Ainsworth R.T. (2009), *The Morphing of MTIC Fraud: VAT Fraud Infects Tradable CO<sub>2</sub> Permits*, Boston University School of Law Working Paper no. 09–35, [http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=1443279](http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1443279) (4.04.2015).
- Ainsworth R.T. (2010), *VAT Fraud – Technological Solutions*, Boston University School of Law, Working Paper no. 10–28, <http://128.197.26.34/law/faculty/scholarship/workingpapers/documents/AinsworthR091610.pdf> (4.04.2015).
- Analiza wpływu zmian administracyjnych na wielkość szarej strefy na rynku prętów zbrojeniowych i sytuację sektora finansów publicznych* (2014), <http://www.ey.media.pl/pr/281379/analiza-ey-ponad-300-mln-rocznie-tyle-zyska-skarb-panstwa-dzieki-likwidacji-szarej-strefy-w-handlu-pretami-zbrojeniowymi> (5.05.2015).
- Assessment of the Application and Impact of the Optional ‘Reverse Charge Mechanism’ within the EU VAT System* (2014), Komisja Europejska, [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/common/publications/studies/kp\\_07\\_14\\_060\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/publications/studies/kp_07_14_060_en.pdf) (4.05.2015).
- Bernal A. (2008), *Zjawisko uchylania się od podatków dochodowych i metody jego ograniczania*, Difin, Warszawa.
- Brzeziński B. (2008), *Wprowadzenie do prawa podatkowego*, TNOiK, Toruń.
- Christie E., Holzner M. (2006), *What Explains Tax Evasion? An Empirical Assessment Based on European Data*, wiiw Working Papers 40.
- Dymek M. (2006), *Optymalizacja podatkowa, czyli jak oszczędzić na podatku dochodowym pod osób prawnych*, ODDK, Gdańsk.
- Dyrektywa 2006/112/WE Rady z 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.Urz. UE L 347 z 11 grudnia 2006 r., s. 1, ze zm.).
- Gomułowicz A., Małecki J. (2010), *Podatki i prawo podatkowe*, LexisNexis, Warszawa.
- Jamroz M., Kudert S. (2013), *Optymalizacja opodatkowania dochodów przedsiębiorców*, Wolters Kluwer, Warszawa.
- Kontrola skarbową 2014 r.* (2014), [www.mofnet.gov.pl](http://www.mofnet.gov.pl) (6.05.2015).
- Oczkowski T. (2009), *Oszustwo podatkowe – wybrane zagadnienia*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” nr 1.
- Pietrasz P. (2007), *Opodatkowanie dochodów nieujawnionych*, Wolters Kluwer, Warszawa.
- Plan działania na rzecz konkurencyjnego i zrównoważonego przemysłu stalowego w Europie* (2013), <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2013:0407:FIN:PL:PDF> (4.05.2015).
- Podlipnik J. (2012), *Missing Trader Intra-Community and Carousel VAT frauds – ECJ and ECtHR Case Law*, „Croatian Yearbook of European Law and Policy” vol. 8, no. 8, [www.cyelp.com/index.php/cyelp/article/view/135](http://www.cyelp.com/index.php/cyelp/article/view/135) (10.05.2015).
- Przełomowe zmiany w rozliczaniu VAT wpłyną na rozwój branży* (2011), „Gazeta Prawna” z 15 marca.
- Słownik języka polskiego*, <http://sjp.pwn.pl/szukaj/oszustwo> (5.04.2015).
- Smolińska-Wiśniach A., Bielawski M. (2015), *Odwrotne obciążenie VAT w transakcjach krajowych – bieżące regulacje i projektowane zmiany na rok 2015*, „Przegląd Podatkowy” nr 1 (285).

- Sowiński R. (2009), *Uchylanie się od opodatkowania. Przyczyny, skutki i sposoby zapobiegania zjawisku*, Wydawnictwo Uniwersytetu im. A. Mickiewicza, Poznań.
- Stopping the Carousel: Missing Trader Fraud in the EU. Report with Evidence* (2007), European Union, [www.publications.parliament.uk/pa/ld200607/ldselect/ldcom/101/101.pdf](http://www.publications.parliament.uk/pa/ld200607/ldselect/ldcom/101/101.pdf) (2.03.2015).
- Straty Skarbu Państwa w VAT* (2013), PWC, Warszawa, [www.pwc.pl/pl\\_PL/pl/publikacje/assets/pwc\\_straty\\_skarbu\\_panstwa\\_w\\_vat.pdf](http://www.pwc.pl/pl_PL/pl/publikacje/assets/pwc_straty_skarbu_panstwa_w_vat.pdf) (5.05.2015).
- Szlęzak-Matusewicz J. (2013), *Zarządzanie podatkami osób fizycznych*, Wolters Kluwer, Warszawa.
- Ustawa z 10 września 1999 r. – Prawo karne skarbowe (DzU nr 83, poz. 930 ze zm.).
- Ustawa z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (DzU nr 177, poz. 1054 ze zm.).
- Ustawa z 9 kwietnia 2015 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy – Prawo zamówień publicznych (DzU poz. 605).
- Walka z oszustwami podatkowymi i uchylaniem się od opodatkowania* (2013), Komisja Europejska, [http://ec.europa.eu/europe2020/pdf/tax\\_pl.pdf](http://ec.europa.eu/europe2020/pdf/tax_pl.pdf) (2.05.2015).

### VAT REVERSE CHARGE AS A MECHANISM COMBATTING TAX FRAUDS

**Abstract:** *Purpose* – The aim of the article is to analyze the essence of the *reverse charge mechanism* (RCM) and its rating from three points of view: the construction of the tax regulations and tax risk in connection with their use by the entrepreneur, the sector in which this mechanism applies and the whole economy. *Design/methodology/approach* – The base for the analysis are: literature, legal acts and documents of the Ministry of Finance and the European Commission as well as statistical data. *Findings* – The application of the *reverse charge mechanism* in a particular sector has a positive effect on reducing the scale of tax frauds. However, we can not unequivocally give a positive assessment in terms of the economy as a whole. This stems primarily from the fact that the *reverse charge mechanism* is a point instrument, which means that its use in one sector shifts criminal practices to other sector. Considering the situation of a single entrepreneur who applies the RCM, there are a lot of doubts and tax risks regarding the circumstances of its use, which in turn, could translate into an increase in costs of VAT in enterprises. *Originality/value* – The value of the article is an assessment of the (RCM) from three different perspectives.

**Keywords:** value added tax, tax frauds, reverse charge mechanism

### Cytowanie

- Szlęzak-Matusewicz J. (2015), *Odwrotne obciążenie VAT jako mechanizm przeciwdziałający oszustwom podatkowym*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego nr 864, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia” nr 76, t. 1, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin, s. 265–276; [www.wneiz.pl/frfu](http://www.wneiz.pl/frfu).