

Przemysław Piejdak, Wydział Ekonomiczny, Uniwersytet Gdański

MECHANIZM ODWROTNEGO OBCIĄŻENIA W PODATKU OD TOWARÓW I USŁUG W POLSCE W LATACH 2011-2019

Abstrakt

Celem artykułu jest przedstawienie funkcjonowania mechanizmu odwrotnego obciążenia w podatku od towarów i usług w Polsce w latach 2011-2019 i próba podjęcia przez autora oceny jego teoretycznej koncepcji i faktycznej skuteczności, jako narzędzia służącego do uszczelnienia systemu tego podatku i zmniejszenia tzw. luki podatkowej w VAT.

Słowa kluczowe: podatek od towarów i usług (VAT) w Unii Europejskiej, mechanizm odwrotnego obciążenia w VAT, luka w VAT, karuzele podatkowe.

Wprowadzenie

Akcesja Polski do Unii Europejskiej wiązała się z koniecznością dostosowania niektórych przepisów naszego prawa do norm obowiązujących wszystkie zrzeszone w niej państwa. Najbardziej znaczące dla naszej gospodarki niewątpliwie było zniesienie barier celnych oraz harmonizacja podatku od wartości dodanej wewnątrz Unii. Poza korzyściami płynącymi ze swobodnej wymiany towarów szybko dały też znać o sobie wady wspólnotowego systemu VAT, które objawiły się w formie namnożenia i skomplikowania przepisów, a także eskalacją zjawiska tzw. luki podatkowej w podatku od wartości dodanej. Jednym z narzędzi mających zaradzić stratom budżetowym państw członkowskich wynikłym z tytułu owej luki, było wprowadzenie mechanizmu odwrotnego obciążenia na wybrane grupy towarów.

Zjawisko luki podatkowej w VAT

Fundamentem unijnej polityki handlowej jest zasada swobodnego przepływu osób, towarów, kapitału i świadczenia usług pomiędzy krajami członkowskimi, określona w art. 26 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (TFUE)¹. Podstawowym narzędziem tej polityki jest wspólny system podatku od wartości dodanej, a do jego kluczowych elementów należą: wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów (WDT) oraz wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów (WNT), zdefiniowane w Dyrektywie Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie

¹ Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (wersja skonsolidowana) z dn. 26.10.2012, C 326/59, <https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:12012E/TXT:PL:PDF>

wspólnego systemu podatku od wartości dodanej². Dyrektywa określa moment powstania obowiązku podatkowego, który w przypadku standardowych transakcji rynkowych, zgodnie z art. 63 i art. 68 powstaje w momencie dokonania dostawy towaru, wykonania usługi lub nabycia towaru. Oznacza to, że płatnikiem VAT staje się w tych okolicznościach nabywca towaru lub usługi, a podatek powinien być odprowadzony w kraju przeznaczenia. Polska ustawa doprecyzowuje jeszcze tę kwestię, gdzie w przypadku WDT obowiązuje stawka VAT 0%³, zaś WNT jest dla podatnika spełniającego określone w ustawie wymogi neutralne podatkowo.

Mając na uwadze wielofazowość unijnego systemu podatku VAT, czyli opodatkowanie każdego etapu obrotu danego towaru z możliwością odliczenia w danej fazie obrotu podatku naliczonego w poprzednich, ekonomiści zwracają uwagę, że takie rozwiązanie, choć korzystne dla konsumentów, ze względu na wysoki poziom skomplikowania prawnego stworzyło ogromne pole do nadużyć dla przestępców, którzy wykorzystują ten mechanizm do uzyskiwania zawyżonych lub nienależnych zwrotów VAT od organów skarbowych państw członkowskich⁴. Różnica pomiędzy szacunkowymi (VTTL) a rzeczywistymi wpływami do budżetu z tytułu podatku od wartości dodanej, jest znana w literaturze ekonomicznej pod pojęciem luki podatkowej w VAT. Istnieją dwie metody obliczania tego wskaźnika: *top-down*, zwana także metodą odgórną, która opiera się na wskaźnikach makroekonomicznych (głównie PKB) oraz *bottom-up*, zwana metodą oddolną, której bazę stanowią wskaźniki mikroekonomiczne tj. analiza deklaracji podatkowych, wyniki kontroli skarbowych, czy dane administracyjne. Ze względu na niższe koszty, mniejszą zawilść i czasochłonność, zarówno organizacje sporządzające raporty na zlecenie Komisji Europejskiej, jak i polskie Ministerstwo Finansów, przyjęły do obliczania luki metodę odgórną⁵, jednakże należy podkreślić, że polski organ robi to dopiero od 2016 roku⁶. Wśród czynników składających się na lukę w VAT w literaturze ekonomicznej wymienia się: efektywność egzekwowania podatku, błędy

² Dyrektywa Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. L 347 z 11.12.2006, s. 1–118), <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/TXT/PDF/?uri=CELEX:02006L0112-20240101>

³ Ustawa z dn. 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, Dz.U. 2023 poz. 996, art. 42.

⁴ T. Tratkiewicz, *Luka w VAT - sposoby przeciwdziałania w Polsce i Unii Europejskiej*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach”, 2016, nr 294, s. 186.

⁵ M. Bitner, *Dochody z podatku od towarów i usług oraz luka w VAT – znaczenie dla polskiego systemu fiskalnego*, „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych”, 2023, Nr 9, s. 46; K. Zblewska, *Luka podatkowa w podatku VAT w Polsce oraz innych krajach Unii Europejskiej w latach 2014-2018*, „Przedsiębiorstwo we współczesnej gospodarce”, 2019, nr 2, s. 19.

⁶ S. Kozub-Skalska, *Mechanizm odwrotnego obciążenia w VAT jako nieefektywne narzędzie w zmniejszaniu luki podatkowej w VAT*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach”, 2016, Nr 275, s. 96.

w kalkulacji podatku VAT, uchylanie się od płacenia podatku, sumiennosc podatników, upadlosc podatników, globalizacja, czlonkostwo w UE, szara strefa, optymalizacje podatkowa, poziom efektywnosci kontroli skarbowej, czy oszustwa podatkowe⁷.

Okres największych strat budżetu państwa polskiego z tytułu nieszczelnego systemu VAT przypadł na lata 2008-2015, a ubytki te zostały oszacowane przez polskie Ministerstwo Finansów i Komisję Europejską na kwotę 250-262 mld złotych⁸. Największe rozmiary zarówno jako % VTTL jak i w ujęciu nominalnym luka osiągnęła w latach 2012-2015, kiedy to według obliczeń kształtowała się na poziomie ok. 40 mld złotych rocznie⁹. Według danych opublikowanych w raporcie CASE z 2020 r., rozmiar luki jako procentu VTTL wynosił wówczas w Polsce 24,4-27,1%¹⁰. Podobne wyniki opublikowało polskie Ministerstwo Finansów w “Raporcie na temat wielkości luki podatkowej w podatku VAT w Polsce w latach 2004-2017” z 2019 roku, gdzie możemy także zaobserwować dodatnią korelację pomiędzy rozmiarem luki w VAT jako procentem VTTL i PKB (poza anomalią w latach 2012-2013, gdzie w 2013 roku luka zarazem zwiększyła się jako procent VTTL o 0,1% i spadła jako procent PKB o 0,1%¹¹ - można to jednak wytłumaczyć błędem szacunkowym, gdyż według przywołanych powyżej raportów CASE, luka w VAT w Polsce jako procent VTTL była mniejsza w 2013 niż 2012 roku). Należy także zauważyć, że rozmiar luki zaczął się systematycznie zmniejszać według obu tych wskaźników już od 2014 roku, kiedy to obniżył się zarówno według obliczeń MF jak i CASE o ok. 2% VTTL, chociaż pierwszy bardziej wyraźny spadek został zanotowany dla 2016 r. i wyniósł ok. 4% VTTL. Szczegółowe zestawienie oszacowanej luki w VAT jako procentu VTTL w obu przytoczonych raportach przedstawia poniższa tabela:

Tabela 1. Oszacowanie luki w VAT w Polsce jako % VTTL w latach 2004-2017

	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
CASE	25,4	17,8	13,7	10,5	17,1	23,3	20,6	20,8	27,1	26,6	24,4	24,7	20,4	14,3
MF	18,5	15,0	11,1	8,9	15,5	20,3	18,7	19,7	25,6	25,7	24,1	23,9	20,0	14,0

Źródło: opracowanie własne na podstawie *Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2020 Final Report*, Warszawa 2020, s. 106; *Raport na temat wielkości luki podatkowej w podatku VAT w Polsce w latach 2004-2017*, Warszawa 2019, s. 21.

⁷ K. Zblewska, *op.cit.*, s. 15.

⁸ M. Kołdys, *Przestępstwo oszustwa podatkowego w zakresie podatku od towarów i usług*, Białystok 2022, s. 72.

⁹ M. Lachowicz, *Value Added Theft. Walka z luką VAT w Polsce*, Warszawa 2021, s. 12.

¹⁰ *Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2020 Final Report*, CASE, Warszawa 2020, s. 106.

¹¹ *Raport na temat wielkości luki podatkowej w podatku VAT w Polsce w latach 2004-2017*, Ministerstwo Finansów, Warszawa 2019, s. 21.

Warto też odnotować, że w pierwszych latach po akcesji do UE, tj. 2004-2007, luka w polskim VAT miała wyraźną tendencję spadkową i dla 2007 roku jej rozmiar został oszacowany przez MF „jedynie” na 8,9% VTTL i 0,8% PKB, zaś w roku 2008 było to już odpowiednio 15,5% i 1,5%. Według autora tak gwałtowny wzrost luki w 2008 roku można wytłumaczyć usankcjonowaniem rok wcześniej wspomnianej Dyrektywy Rady 2006/112/WE i ustabilizowaniem przepisów unijnego systemu VAT oraz wykorzystaniem przez przestępców okresu dostosowywania funkcjonowania polskiej administracji skarbowej do nowych realiów.

Niestety latach największego natężenia opisywanego zjawiska żaden podmiot nie prowadził regularnie badań z zakresu rozkładu czynników składających się na lukę podatkową, zarówno w Polsce, jak i na szczeblu unijnym. Znane są jedynie wyniki badań przeprowadzonych na zlecenie Komisji Europejskiej w niektórych państwach członkowskich, opublikowane w czerwcu 2015 r., według których wszystkie oszustwa podatkowe w tamtym okresie wynosiły 36% luki oraz dane eksperta CASE G. Poniatowskiego z 2013 r. dotyczące Polski, z których wynika, że za 32% luki w naszym kraju odpowiadało wówczas zawyżanie zwrotów VAT, zaś 11% to przestępstwa typu “znikający podatnik”. T. Tratkiewicz zwrócił wówczas uwagę na fakt, że G. Poniatowski nie przedstawił metodyki przeprowadzonych badań i zastanawiał się, czy w rzeczywistości oba te przestępstwa nie “nachodziły na siebie”, co obniżyłoby procentowy udział oszustw w oszacowanej luce¹². Na dane KE powoływali się także autorzy raportu UNGC pt. “Przeciwdziałanie szarej strefie w Polsce” z 2016 r., według których 90% luki w polskim VAT stanowiły w 2013 r. łącznie szara strefa (54%) i oszustwa podatkowe (36%)¹³, przyjmie je także autor dla dalszych rozważań.

Charakterystyka mechanizmu odwrotnego obciążenia

Najbardziej znanym przestępstwem opierającym się na wyłudzeniu podatku VAT jest proceder zwany potocznie karuzelą podatkową. Polega on na zawieraniu fikcyjnych transakcji między podmiotami gospodarczymi mającymi siedzibę w różnych krajach członkowskich UE, gdzie podmiot z kraju A dokonuje faktycznej lub fikcyjnej WDT opodatkowanej według stawki VAT 0% do podmiotu z kraju B, a następnie, z wykorzystaniem podmiotów pośredniczących tj. brokerów, buforów i “znikających podatników”, doprowadza do ponownego nabycia tego samego towaru w taki sposób, że może wykazać w rozliczeniu z organami skarbowymi kraju

¹² T. Tratkiewicz, *Luka...*, s. 188.

¹³ *Przeciwdziałanie szarej strefie w Polsce*, Warszawa 2016, s. 60.

A nadwyżkę podatku naliczonego nad należnym i w ten sposób wyłudzić od nich VAT z tego tytułu w formie zwrotu¹⁴.

Jednym z działań, mających zapobiegać tego typu machinacjom, było wprowadzenie w 2009 roku w legislacji unijnej możliwości wykorzystania przez państwa członkowskie w odniesieniu do wybranych transakcji tzw. mechanizmu odwrotnego obciążenia. W świetle przepisów unijnych polega on na tym, że w przypadku niektórych grup towarów i usług obowiązek podatkowy powstaje dopiero na ostatnim etapie obrotu, w chwili dostarczenia danego dobra do końcowego odbiorcy. Najczęściej dotyczy jedynie czynnych podatników VAT, zaś podmioty biorące udział w poprzednich fazach jego obrotu są jedynie zobowiązane wystawiać owym nabywcom faktury netto z adnotacją “odwrotne obciążenie” (reverse charge), bez uiszczania do właściwego organu skarbowego podatku należnego. Fakt, że podmioty pośredniczące i producenci, biorący udział w ciągu transakcji towarem lub usługą objętą tym mechanizmem, nie muszą być czynnymi podatnikami VAT, stanowi zasadniczą różnicę pomiędzy odwrotnym obciążeniem, a stawką VAT 0%, w którym to przypadku na podatniku ciąży już taki obowiązek. W niektórych innych państwach UE tj. Włochy, mechanizm ten dotyczy bezwarunkowo wszystkich podmiotów, także podatników podmiotowo zwolnionych z VAT¹⁵.

W Polsce mechanizm odwrotnego obciążenia zaczął obowiązywać 1 kwietnia 2011 roku i początkowo dotyczył jedynie złomu i przenoszenia uprawnień do emisji gazów cieplarnianych, ale już od początku lipca ustawodawca rozszerzył przedmiotowy zakres opodatkowania, wprowadzając do ustawy o podatku od towarów i usług nowelizację, według której odwrotnym obciążeniem zostały objęte wszystkie towary wymienione w załączniku nr 11 do ustawy¹⁶. 1 października 2013 r. zwiększono przedmiotowy zakres opodatkowania tym mechanizmem, powiększając do 30 liczbę towarów wymienionych we wspomnianym załączniku nr 11, gdzie największe znaczenie miały wyroby stalowe, a w szczególności pręty¹⁷. Z pozoru prosty przepis okazał się jednak problematyczny dla organów skarbowych i niezrozumiały dla wielu podatników niebędących dotychczas czynnymi podatnikami VAT, którzy nie byli świadomi powstania obowiązku podatkowego w przypadku nabycia towaru

¹⁴ M. Michalak, *Karuzele podatkowe w podatku od towarów i usług - mechanizm funkcjonowania*, [w]: KPP Monografie - Węzłowe problemy prawa karnego skarbowego, red. M. Kurzyński, K. Krzeszowska, Olsztyn 2017, s. 85-90.

¹⁵ G. Jarosiewicz, *Mechanizm odwrotnego obciążenia podatkiem od towarów i usług transakcji krajowych*, Białystok 2018, s. 194.

¹⁶ *Ibidem*, s. 122-123.

¹⁷ S. Kozub-Skalska, *Mechanizm...*, s. 102.

objętego odwrotnym obciążeniem. Przełożyło się to zapewne na straty budżetowe, jednak ze względu na niewydolność aparatu skarbowego w tym aspekcie, gdzie urzędnicy nie byli w stanie skontrolować wszystkich pojedynczych przypadków, nie są znane żadne konkretne liczby¹⁸. Problem ten rozwiązała dopiero nowelizacja z 1 lipca 2015 roku, która wyłączała z obowiązku podatkowego osoby nie będące czynnymi podatnikami VAT. W styczniu 2017 r. do grupy towarów i usług objętych opisywanym mechanizmem ustawodawca dołączył większość usług budowlanych (załącznik nr 14 do ustawy), przepisy te obowiązywały do 1 listopada 2019 r.¹⁹, zaś od tej daty odwrotne obciążenie ma w polskim prawie zastosowanie jedynie w przypadku transakcji wewnątrzwspólnotowych.

Opinie ekonomistów

Opinie wśród polskich ekonomistów na temat praktycznego działania mechanizmu odwrotnego obciążenia są podzielone. We wszystkich znanych autorowi źródłach panuje zgodny pogląd na kwestię jego punktowości oraz szybkiego przerzucania się działania oszustów z towarów objętych tym rozwiązaniem na inne grupy dóbr i dominuje przekonanie, że jest to jedynie rozwiązanie doraźne i prowadzące w przysłowiowy ślepy zaułek, a mianowicie do nieskończonego rozszerzania zakresu przedmiotowego opodatkowania. Autorzy raportu Polskiego Instytutu Ekonomicznego z października 2018 r. stwierdzili, że *“Niewątpliwie jest to mechanizm skuteczny, ale tymczasowo i punktowo (...)”* natomiast w branży elektronicznej *“samo wprowadzenie odwrotnego obciążenia podatkowego nie wyeliminowało wyłudzeń VAT (...), a przedstawiciele tej branży wnioskowali o wprowadzenie innych narzędzi uszczelniania (...)”*²⁰. Bardziej dosadna w słowach była S. Kozub-Skalska, która oceniła odwrotne obciążenie zdecydowanie negatywnie, jako nieskuteczne narzędzie w zmniejszaniu luki w VAT, podając jako argument sukcesywny wzrost tej luki w latach 2011-2013 i podkreśliła jej wzrost w 2015 r. ponad poziom z 2013 r.²¹, które to jednak dane są sprzeczne z wynikami zaprezentowanymi w przywołanych wcześniej raportach CASE i Ministerstwa Finansów, gdzie poziom oszacowanej luki w VAT w 2015 r. był mniejszy zarówno od 2014 r., jak i 2013 r.

Również negatywnie opisywany mechanizm oceniła A. Kaczmarczyk w kontekście branży budowlanej. Przyznała ona, że co prawda działania ustawodawcy znajdują uzasadnienie

¹⁸ G. Jarosiewicz, *op.cit.*, s. 126.

¹⁹ A. Kowal, *Wpływ mechanizmu odwrotnego obciążenia na działalność małych i średnich przedsiębiorstw z branży budowlanej*, „Przedsiębiorczość - Edukacja”, 2020, nr 16, s. 344.

²⁰ *Zmniejszenie luki VAT w Polsce w latach 2016-2017*, Warszawa 2018, s. 8.

²¹ S. Kozub-Skalska, *op.cit.*, s. 103.

w danych statystycznych (luka w polskim VAT w budownictwie, według danych MFW z 2018 r., wyescalowała w 2016 roku do poziomu 0,3% PKB²²), jednak zauważyła, że nie uwzględniły one specyfiki tego sektora i podniosła kwestię nieścisłości przepisów odnoszących się do prawnej definicji podwykonawcy, i związanych z tym problemów z ich interpretacją. A. Kaczmarczyk przytoczyła także fakt, że nowe przepisy w rzeczywistości faworyzowały duże firmy, gdyż mniejsze podmioty, wykonujący najczęściej zlecenia jako podwykonawcy, zobowiązani zostali do wystawiania faktur netto, co skomplikowało i wydłużyło u nich proces rozliczania VAT ze względu na wystąpienie nadwyżki VAT naliczonego z tytułu ponoszonych kosztów świadczenia tych usług w postaci zakupu materiałów, paliwa, narzędzi i środków trwałych. Zamiast comiesięcznego rozliczania we własnym zakresie, musieli oni występować do organów skarbowych ze specjalnymi wnioskami o zwrot VAT, których teoretyczny termin zwrotu wynosił 60 dni lub do czasu zakończenia weryfikacji przez właściwy urząd²³. Mali i średni przedsiębiorcy zajmujący się tą formą zarobkowania, wymieniali takie problemy, jak: obawa przed błędnym wystawieniem faktury VAT; brak definicji podwykonawcy w ustawie o podatku VAT; brak pewności co do poprawnej klasyfikacji usług budowlanych wg PKWiU; pogorszenie się płynności finansowej; zbyt długi czas oczekiwania na zwrot VAT²⁴.

Z kolei G. Jarosiewicz, który w polskiej literaturze najbardziej wnikliwie zbadał ten temat na przykładzie branży stalowej, skonkludował, iż mechanizm odwrotnego obciążenia może być rozwiązaniem skutecznym i przyczynić się do wyższej ściągalności podatku VAT, pod warunkiem sprawności i elastyczności działania organów skarbowych²⁵. Jako przykład podał on polską branżę stalową, gdzie od 2013 do 2017 roku sukcesywnie rosła wartość sprzedaży krajowych przedsiębiorstw, co jego zdaniem należy przypisać usankcjonowaniu tego narzędzia. Szczególnie uderzające są dane z 2014 roku, kiedy to oficjalne zużycie wyrobów stalowych wzrosło o 17% w stosunku do roku ubiegłego. W 2015 roku było to 2%, w 2016 kolejne 4% (pomimo spadku dynamiki wzrostu PKB Polski o 1,1%), zaś w 2017 - 3%²⁶. Nieco innego zdania jest T. Tratkiewicz, który również zauważył korzyści płynące z tego rozwiązania po zaimplikowaniu go w branży stalowej, jednak jego zdaniem nie jest to domyślnie rozwiązanie systemowe, a jedynie sektorowe²⁷.

²² A. Kowal, *op.cit.*, s. 343.

²³ A. Kaczmarczyk, *Odwrotne obciążenie podatkiem VAT w aspekcie płynności małych podmiotów z branży budowlanej*, w: *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, 4 (88/1) 2017, s. 93-94.

²⁴ A. Kowal, *Wpływ...*, s. 347.

²⁵ G. Jarosiewicz, *op.cit.*, s. 201.

²⁶ *Ibidem*, s. 245.

²⁷ T. Tratkiewicz, *op.cit.*, s. 192.

Podsumowanie

Aby należycie ocenić całokształt funkcjonowania mechanizmu odwrotnego obciążenia w Polsce, należy przeanalizować okoliczności i motywy, którymi kierował się ustawodawca wprowadzając to narzędzie w polskich realiach, a następnie wziąć pod uwagę dane dotyczące luki podatkowej dla lat 2013-2015 oraz odnieść je do skutków, jakie działania te wywarły w praktyce. Autor postanowił skupić się na latach 2013-2015 ze względu na fakt, iż dopiero od 2014 roku odwrotne obciążenie objęło grupę towarów, dla której zaobserwowano wyraźny efekt zastosowania tego narzędzia, czyli wyroby stalowe, ponadto w latach 2014-2015 było ono jedynym działaniem podjętym przez ustawodawcę w celu zmniejszenia luki w VAT, zaś od 2016 roku rozszerzył on ich zakres, przez co zbadanie skuteczności wyłącznie przedmiotowego rozwiązania w latach 2016-2019 jest praktycznie awykonalne.

Biorąc pod uwagę dane z przytoczonego wcześniej raportu UNGC z 2016 roku, według których w 2013 roku za 54% luki w VAT odpowiadała szara strefa zaś za oszustwa podatkowe 36%, wydaje się, że ustawodawca, podejmując decyzję o wprowadzeniu mechanizmu odwrotnego obciążenia, nastawił się przede wszystkim na walkę z wyłudzeniami VAT. Narzędzie to eliminowało bowiem metodę na “znikającego podatnika” w przestępstwach karuzelowych w wybranych branżach. W ujęciu globalnym zauważalna jest tendencja spadkowa w oszacowaniu luki podatkowej zarówno według CASE jak i Ministerstwa Finansów w 2014 r. i utrzymanie tego trendu w roku 2015. Zważywszy na to, że w latach 2014-2015 nie wystąpił wzrost inwestycji sektora publicznego, zdaniem autora zmianę tę można wytłumaczyć efektem działania mechanizmu odwrotnego obciążenia. Z perspektywy tylko tego wskaźnika omawiane rozwiązanie prezentuje się w pozytywnym świetle. Trzeba jednak zauważyć, że poziom oszacowany luki w polskim VAT zmniejszył się w 2015 roku w stosunku do roku 2013 zaledwie o około 1,5-2% i w dalszym ciągu był wyższy o ok. 4% niż w roku 2009. W tym kontekście odwrotne obciążenie było typowym przykładem leczenia objawowego, abstrahującego od przyczyn wystąpienia choroby. Tak mały efekt dodatni mógł wynikać z szybkiej reakcji przestępców na wprowadzenie odwrotnego obciążenia na daną grupę towarów i przerzucania się przez nich na inne dobra, co podkreślili cytowani wyżej ekonomiści.

Zdaniem autora jedną z głównych przyczyn wystąpienia tak dużych rozmiarów luki w VAT w tamtym okresie był fakt, że u polskiego ustawodawcy nie pojawiła się w ogóle inicjatywa uporządkowania przepisów dotyczących podatku od towarów i usług oraz nie wykroczył on w działaniach na polu legislacyjnym ponad minimalistyczne wskazania organów unijnych. Ponadto ustawodawca unijny nie wziął pod uwagę zastosowania odwrotnego

obciążenia w formie powszechnej. W ogólnym rozrachunku, w opinii autora, działania te miały niewielki sens, a dodatni skutek wywarły na małej płaszczyźnie.

W założeniu wprowadzenie tego rozwiązania miało także uprościć pracę organów skarbowych, gdyż ograniczało, w przypadku konkretnej grupy towarów, liczbę podmiotów podlegających kontroli do ostatniego ogniwa w danym łańcuchu transakcji. W praktyce jest to bardziej złożone, gdyż po pierwsze producenci i podmioty pośredniczące wcale nie muszą sprowadzać swojej działalności wyłącznie do świadczenia usług lub handlu towarami podlegającymi odwrotnemu obciążeniu, po drugie zaś nawet w przypadku wystąpienia takiej sytuacji wolą być zarejestrowani jako czynni podatnicy VAT z uwagi na możliwość uzyskania zwrotu VAT z tytułu zakupu towarów służących im do wykonywania działalności gospodarczej, czego przykładem jest branża budowlana. W ogólnym rozrachunku organy skarbowe niekoniecznie miały mniej pracy, gdyż musiały zajmować się dodatkowo rozpatrywaniem większej liczby wniosków o zwroty VAT i indywidualne interpretacje przepisów, co przy ogólnych zasadach VAT nie miałoby miejsca.

Inną kwestią jest opóźnienie w czasie dochodów budżetowych z tytułu towarów objętych odwrotnym obciążeniem. Zasada powstania obowiązku podatkowego w momencie dostarczenia towaru do końcowego nabywcy powoduje, że teoretycznie podatek może w takim przypadku trafić do budżetu po długim okresie, przekraczającym jeden rok, lub nawet nie trafić tam w ogóle, jeśli towar nie zostanie sprzedany konsumentowi, podczas gdy przy zasadach ogólnych wpływa on do budżetu na bieżąco z tytułu każdej fazy obrotu. W praktyce jednak straty budżetowe z tego tytułu są niepoliczalne, gdyż każdy przedsiębiorca będący czynnym podatnikiem VAT rozlicza się w danym okresie zbiorczo z sumy wszystkich przeprowadzonych transakcji, a autorowi wydaje się wątpliwe, by liczba przedsiębiorców w Polsce, zajmujących się obrotem towarami wyłącznie objętymi odwrotnym obciążeniem i zarazem nie będącymi czynnymi podatnikami VAT, była w omawianym okresie znacząca, o ile w ogóle tacy istnieli.

Koncepcja podatku jednofazowego jest bliska poglądom autora, jednak ma ona w jego przekonaniu sens tylko wtedy, kiedy jest rozwiązaniem systemowym i powszechnym. Odwrotne obciążenie w omawianej formie, jakkolwiek odniosło w niektórych przypadkach pożądany przez ustawodawcę efekt, przede wszystkim eliminując w newralgicznych branżach wyłudzenia podatku VAT na metodę tzw. znikającego podatnika w transakcjach wewnątrzwspólnotowych, wprowadziło w latach 2011-2019 sporo zamętu w naszym życiu gospodarczym. Być remedium na uszczelnienie systemu VAT w transakcjach

wewnątrznijnych i zarazem pożądane uproszczenie przepisów prawa na tym polu, mogłoby być wprowadzenie powszechnego, bezwzględnego i podzielonego podatku jednofazowego. Jest to jednak zagadnienie wykraczające poza ramy niniejszego artykułu.

Bibliografia

1. Bitner M., *Dochody z podatku od towarów i usług oraz luka w VAT – znaczenie dla polskiego systemu fiskalnego*, „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych”, 2023, Nr 9.
2. *Dyrektywa Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej* (Dz.U. L 347 z 11.12.2006, s. 1–118).
3. Jarosiewicz G., *Mechanizm odwrotnego obciążenia podatkiem od towarów i usług transakcji krajowych*, Uniwersytet w Białymstoku Wydział Prawa, Białystok 2018.
4. Kaczmarczyk A., *Odwrotne obciążenie podatkiem VAT w aspekcie płynności małych podmiotów z branży budowlanej*, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia”, 2017, nr 4.
5. Kołdys M., *Przestępstwo oszustwa podatkowego w zakresie podatku od towarów i usług*, Uniwersytet w Białymstoku Wydział Prawa, Białystok 2022.
6. Kowal A., *Wpływ mechanizmu odwrotnego obciążenia na działalność małych i średnich przedsiębiorstw z branży budowlanej*, „Przedsiębiorczość - Edukacja”, 2020, nr 16.
7. Kozub-Skalska S., *Mechanizm odwrotnego obciążenia w VAT jako nieefektywne narzędzie w zmniejszaniu luki podatkowej w VAT*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach”, 2016, Nr 275.
8. Lachowicz M., *Value Added Theft. Walka z luką VAT w Polsce*, Warszawa 2021.
9. Michalak M., *Karuzele podatkowe w podatku od towarów i usług - mechanizm funkcjonowania*, [w]: *KPP Monografie - Węzłowe problemy prawa karnego skarbowego*, red. M. Kurzyński, K. Krzeszowska, Olsztyn 2017.
10. *Raport na temat wielkości luki podatkowej w podatku VAT w Polsce w latach 2004-2017*, Ministerstwo Finansów, Warszawa 2019.
11. *Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2020 Final Report*, CASE, Warszawa 2020.
12. *Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (wersja skonsolidowana z dn. 26.10.2012)*, C326/59.
13. Tratkiewicz T., *Luka w VAT - sposoby przeciwdziałania w Polsce i Unii Europejskiej*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach”, 2016, nr 294.
14. *Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług*, Dz.U. 2023 poz. 996.
15. Zblewska K., *Luka podatkowa w podatku VAT w Polsce oraz innych krajach Unii Europejskiej w latach 2014-2018*, „Przedsiębiorstwo we współczesnej gospodarce”, 2019, nr 2.
16. *Zmniejszenie luki VAT w Polsce w latach 2016-2017*, Polski Instytut Ekonomiczny, Warszawa 2018.