



Warszawa, dnia 15 marca 2013 r.

RZECZPOSPOLITA POLSKA  
MINISTER FINANSÓW

PT6/812/15/262/CRM/2013/RWPD-13615 /RD20628

Pan  
**Marek Ziółkowski**  
Przewodniczący Komisji Gospodarki  
Narodowej

Pan  
**Kazimierz Kleina**  
Przewodniczący Komisji Budżetu  
i Finansów Publicznych

Senat Rzeczypospolitej Polskiej

*Sanowni Panowie Przewodniczący*

W związku z pismem z dnia 5 marca 2013 r. nr BPS/KGN-042/6/13, informującym o posiedzeniu w dniu 19 marca br. Komisji Gospodarki Narodowej oraz Komisji Budżetu i Finansów Publicznych, którego tematem będzie „Informacja Ministra Finansów o zakresie stosowania odwróconego VAT i możliwościach rozszerzenia mechanizmu”, zgodnie z dyspozycją przekazuję niniejszym informację w przedmiotowej sprawie.

**1. Zakres możliwości zastosowania mechanizmu odwróconego obciążenia wyznaczony przez dyrektywę VAT**

System podatku VAT w Unii Europejskiej podlega harmonizacji, co oznacza, iż państwa członkowskie zobowiązane są do przestrzegania zgodności krajowych przepisów w zakresie podatku VAT z regulacjami wynikającymi z prawa unijnego, w szczególności z przepisami dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L 347 z 11.12.2006, str. 1, z późn. zm.), zwanej dalej „dyrektywą VAT”. Tym samym, dyrektywa ta stanowi podstawę prawną dla fakultatywnego wprowadzenia przez państwa członkowskie Unii Europejskiej mechanizmu „odwróconego obciążenia” podatkiem VAT (z ang. *reverse charge mechanism*).

Należy wskazać, że przepisy art. 192a - 205 dyrektywy VAT definiują osoby zobowiązane do zapłaty podatku VAT związanego z wykonywaniem określonych czynności objętych opodatkowaniem, dokonywanych zarówno na terytorium danego państwa członkowskiego, jak i w ramach transakcji transgranicznych. Przepis art. 193 dyrektywy VAT wyraża generalną zasadę, zgodnie z którą *„każdy podatnik dokonujący podlegającej opodatkowaniu dostawy towarów lub świadczenia usług obowiązany jest do zapłaty VAT, z wyjątkiem sytuacji, gdy do zapłaty VAT zobowiązana jest inna osoba w przypadkach, o których mowa w art. 194-199 i art. 202”*.

Polska na zasadach odstępstwa od powyżej wskazanej zasady ogólnej może zgodnie z dyrektywą VAT fakultatywnie wprowadzić metodę odwróconego obciążenia podatkiem VAT tj. przerzucić ciężar rozliczenia tego podatku z dostawcy na nabywcę towarów lub usług, na podstawie:

- 1) art. 194 dyrektywy VAT, czyli w przypadku podlegającej opodatkowaniu dostawy towarów lub świadczenia usług przez podatnika niemającego siedziby w państwie członkowskim, w którym VAT jest należny;
- 2) art. 198 dyrektywy VAT - w przypadku dostaw złota w postaci surowca lub półproduktu o próbie 325 tysięcznych lub większej, lub dostaw złota inwestycyjnego, określonego w art. 344 ust. 1 dyrektywy VAT, dokonywanych przez podatnika korzystającego z jednej z możliwości przewidzianych w art. 348, 349 i 350 dyrektywy VAT;
- 3) art. 199 dyrektywy VAT, w stosunku do następujących transakcji:
  - a) dostawy prac budowlanych, w tym prac obejmujących naprawę, porządkowanie, konserwację, przebudowę i rozbiórkę nieruchomości, jak również odbiór robót budowlanych uznawany za dostawę towarów na podstawie art. 14 ust. 3 dyrektywy VAT,
  - b) zapewnienia personelu zatrudnionego do czynności, o których mowa w lit. a),
  - c) dostawy nieruchomości w rozumieniu art. 135 ust. 1 lit. j) i k) dyrektywy VAT, gdy dostawca wybrał opodatkowanie dostawy zgodnie z art. 137 dyrektywy VAT,
  - d) dostawy zużytych materiałów, zużytych materiałów nienadających się do ponownego użycia w tym samym stanie, złomu, odpadów przemysłowych i nieprzemysłowych, odpadów przetwarzalnych, częściowo przetworzonych odpadów oraz dostawy pewnych towarów i świadczenia usług, wymienionych w załączniku VI do dyrektywy VAT,
  - e) dostawy towarów stanowiących zabezpieczenie przez jednego podatnika na rzecz drugiego podatnika w ramach wykonania wspomnianego zabezpieczenia,
  - f) dostawy towarów następującej po cesji zastrzeżenia własności na rzecz cesjonariusza wykonującego to prawo,
  - g) dostawy nieruchomości zbywanych przez dłużnika z tytułu wyroku w ramach procedury przymusowej licytacji;
- 4) art. 199a dyrektywy VAT, w stosunku do następujących usług:
  - a) przeniesienia pozwoleń na emisję gazów cieplarnianych, o których mowa w art. 3 dyrektywy 2003/87/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 13 października 2003 r. ustanawiającej system handlu przydziałami emisji gazów cieplarnianych we Wspólnocie, które podlegają przenoszeniu zgodnie z art. 12 tej dyrektywy;
  - b) przeniesienia innych jednostek, z których mogą korzystać przedsiębiorcy w celu zapewnienia zgodności z tą samą dyrektywą.

## **2. Transakcje, w stosunku do których wprowadzono w Polsce metodę odwróconego obciążenia**

Mając na uwadze powyższy zakres transakcji, w stosunku do których państwo członkowskie UE może wprowadzić mechanizm odwróconego obciążenia, Polska skorzystała z możliwości zawartej w:

- 1) **art. 194** dyrektywy VAT wprowadzając obowiązek rozliczenia podatku przez nabywcę towarów bądź usług od podmiotu nieposiadającego co do zasady siedziby na terytorium Polski - art. 17 ust. 1 pkt 4 i 5 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054, z późn. zm.), zwanej dalej „ustawą o VAT”,
- 2) **art. 199** ust. 1 lit. d oraz w **art. 199a** ust. 1 lit. a dyrektywy VAT zmieniając system naliczania i odliczania podatku od towarów i usług w obrocie złomem oraz uprawnieniami

do emisji do powietrza gazów cieplarnianych (art. 17 ust. 1 pkt 7 i 8 ustawy o VAT)<sup>1</sup>. Do ustawy wprowadzono też załącznik nr 11 zawierający wykaz towarów (odpadów przetwarzalnych) objętych mechanizmem odwróconego obciążenia.

Przyjęcie rozwiązania, o którym mowa w pkt 2 wynikało ze zidentyfikowanego w obszarach handlu złomem i uprawnieniami do emisji do powietrza gazów cieplarnianych ryzyka uszczupień w dochodach budżetu państwa oraz ryzyka zakłócenia konkurencji gospodarczej.

Bez wątpienia system *reverse charge* jest istotnym narzędziem pozwalającym na wyeliminowanie tych patologii, jednak nie można traktować go jako jedyne zabezpieczenia przed potencjalnymi oszustwami podatkowymi. Należy zaznaczyć, że administracja podatkowa w swoich strukturach posiada organy, których celem jest zwalczanie nieprawidłowości w zakresie podatku od towarów i usług i często działania te prowadzone są również we współpracy z innymi służbami (np. Policją, ABW, CBS, Prokuraturą).

Zatem istotnym argumentem za wprowadzeniem omawianego systemu jest skala zaobserwowanych nadużyć, bowiem ze względów budżetowych w przypadku braku lub pewnej incydentalności występujących oszustw w danej branży, rozliczenie podatku VAT na zasadach ogólnych należy uznać za rozwiązanie najbardziej efektywne fiskalnie, zapewniające systematyczne wpłaty podatku VAT na każdym szczeblu obrotu (w przeciwieństwie do systemu *reverse charge*, w którym wpłata podatku do budżetu, co do zasady, następuje w momencie sprzedaży skierowanej do podmiotów niemających prawa do odliczenia podatku naliczonego, tj. co do zasady konsumentów ostatecznych).

### 3. Możliwość rozszerzenia stosowania mechanizmu odwróconego obciążenia

#### 1) odstępstwo na podstawie art. 395 dyrektywy VAT

Co prawda transakcje, w stosunku do których ustawodawca unijny przyznał możliwość zastosowania mechanizmu odwróconego obciążenia zostały enumeratywnie określone w przepisach dyrektywy VAT, niemniej jednak, w celu uproszczenia poboru VAT oraz zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania, istnieje możliwość zastosowania mechanizmu *reverse charge* w odniesieniu do towarów i usług, które nie są objęte regulacją określoną w ww. przepisach dyrektywy, poprzez wystąpienie przez państwo członkowskie z wnioskiem do Komisji Europejskiej o odstępstwo na podstawie art. 395 dyrektywy VAT.

Należy zaznaczyć, że obecnie przygotowany jest wniosek derogacyjny do Komisji Europejskiej na podstawie ww. art. 395, w którym Polska wnosi o upoważnienie do stosowania szczególnego środka stanowiącego odstępstwo od przepisów ww. dyrektywy, polegającego na przeniesieniu obowiązku zapłaty podatku VAT na podatnika będącego odbiorcą **dostaw prętów stalowych** (towary te nie są objęte regulacją określoną w art. 199 i 199a dyrektywy VAT). Uzasadnieniem wniosku Rzeczypospolitej Polskiej jest fakt narastającego w Polsce procederu wyłudzenia podatku VAT w obrocie wyrobami stalowymi poprzez zastosowanie mechanizmu „znikającego podatnika”. Procedura uzyskania derogacji może trwać zgodnie z dyrektywą VAT do 8 miesięcy (w praktyce termin ten może być jeszcze dłuższy).

---

<sup>1</sup> przepisy wprowadzone ustawą z dnia 18 marca 2011 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy – Prawo o miarach (Dz. U. Nr 64, poz. 332)

## 2) prace na forum UE w zakresie zmiany dyrektywy VAT

Aktualnie w Radzie Unii Europejskiej trwają prace dot. projektu dyrektywy Rady zmieniającej dyrektywę 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej w odniesieniu do mechanizmu szybkiego reagowania na oszustwa w VAT (COM(2012)428). Mechanizm ten (dalej „MSR”) ma polegać na wprowadzeniu przyspieszonej procedury przyznania odstępstw w zakresie możliwości zastosowania mechanizmu *reverse charge*, w przypadku pojawienia się nagłych i masowych oszustw w podatku VAT w określonych sektorach, które prowadziłyby do nieodwracalnych strat finansowych i których nie można byłoby powstrzymać poprzez zastosowanie tradycyjnych sposobów kontroli oraz egzekwowania przepisów. Założeniem projektu Komisji Europejskiej jest, by derogacja w ramach MSR była udzielana przy wykorzystaniu systemu komitologii, tj. kwalifikowaną większością głosów (przyspieszając tym samym znacznie czas potrzebny na przyznanie tej derogacji z 8 do 1 miesiąca). Derogacja ta obowiązywałaby tylko przez rok (po tym terminie możliwe byłoby stosowanie *reverse charge* pod warunkiem uzyskania decyzji derogacyjnej w ramach ww. art. 395 dyrektywy VAT).

Z uwagi jednak na brak zgody niektórych państw członkowskich na odejście od zasady jednomyślności obowiązującej w unijnej procedurze prawodawczej w zakresie podatków, prezydencja irlandzka zaproponowała, aby to odstępstwo było tylko czasowe - na okres 5 lat. Polska poparła kierunkowo tę propozycję. Dla państw członkowskich propozycja ta oznaczałaby, że do 2018 r. mogłyby wprowadzić na okres 1 roku mechanizm odwróconego obciążenia w ramach omawianej przyspieszonej procedury MSR w przypadku nagłych i masowych oszustw w zakresie podatku VAT. Niektóre państwa członkowskie ponownie wyraziły jednak poważne obawy w odniesieniu do odejścia od zasady jednomyślności.

Ponadto, przy okazji prac nad wspomnianym MSR podjęto dyskusję na temat odwrotnego obciążenia nawiązując do propozycji Komisji Europejskiej z roku 2009 - COM(2009)511 – projekt dyrektywy zmieniającej dyrektywę 2006/112/WE w zakresie fakultatywnego i tymczasowego stosowania mechanizmu odwrotnego obciążenia w związku z dostawami niektórych towarów i usług podatnych na oszustwa. Prowadzone w tym zakresie prace zmierzają do poszerzenia katalogu transakcji, do których zastosowanie mógłby mieć mechanizm odwróconego obciążenia (a które już są objęte wnioskami derogacyjnymi poszczególnych państw członkowskich, m.in. w odniesieniu do telefonów komórkowych, urządzeń elektronicznych, towarów rolnych).

Oba projekty wpisują się w pakiet działań na rzecz walki z oszustwami podatkowymi z wykorzystaniem zastosowania metody odwróconego obciążenia. Należy jednak zauważyć, że prace w tym zakresie nie zostały jeszcze zakończone i projekty te są wciąż analizowane na forum unijnym.

*Wpisanie*  
Z. Upoważnienia Ministra Finansów  
PODSEKRETARZ STANU  
*Marek Grabowski*