

## MAŁGORZATA SĘK, ODWROTNE OBCIĄŻENIE JAKO MECHANIZM OPODATKOWANIA USŁUG WEWNĄTRZUNIJNYCH, WARSZAWA 2018, SS. 408.

1. Zagadnienie dopuszczalności i zasadności stosowania tzw. odwrotnego obciążenia w podatku od towarów i usług jest jedną z bardziej dyskutowanych kwestii z zakresu konstrukcji i funkcjonowania tego podatku. Odwrotne obciążenie jako instytucja prawa podatkowego pojawiło się w prawie wewnętrznym wielu państw członkowskich Unii Europejskiej (UE) w związku z nasilającym się – zwłaszcza na przełomie pierwszej i drugiej dekady XXI w. – zjawiskiem wyłudzenia zwrotu podatku oraz innych oszustw podatkowych. Ochrona interesu fiskalnego państwa wymagała działań nietypowych, trudnych niekiedy do zaakceptowania przez ortodoksyjną myśl podatkową. W Polsce zagadnienie zasadności stosowania odwrotnego obciążenia – w prawie wewnętrznym – stało się przedmiotem gwałtownych niekiedy polemik w piśmiennictwie. Ostatecznie uznano, że uzasadnione będzie stosowanie odwrotnego obciążenia w tych dziedzinach gospodarki, w których wspomniane wyżej patologiczne zjawiska były szczególnie nasilone<sup>1</sup>.

Autorka recenzowanej monografii zajęła się zagadnieniem odwrotnego (a może lepiej – odwróconego?) obciążenia w relacjach międzynarodowych, a ściślej – wewnątrzunijnych. Dla porządku należy przypomnieć, że

---

<sup>1</sup> Zob. rekomendację dotyczącą wykorzystywania mechanizmu odwrotnego obciążenia w Opinii Rady Konsultacyjnej Prawa Podatkowego przy Ministrze Finansów; B. Brzeziński, W. Nykiel, *Rada Konsultacyjna Prawa Podatkowego przy Ministrze Finansów. Pierwszy rok działania (2014–2015)*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2015, nr 4.

odwrócone obciążenie opiera się na założeniu, iż kontrahent sprzedający towar bądź świadczący usługę nie jest prawnie „uwikłany” w rozliczenie VAT należnego, gdyż zamiast VAT należnego u dostawcy (świadczącego usługę) pojawia się VAT należny u nabywcy (usługobiorcy), a jednocześnie dla tego ostatniego kwota VAT naliczonego odpowiada wspomnianej kwocie VAT należnego.

Praktycznie rzecz biorąc, stosowanie odwrotnego obciążenia jest elementem rzeczywistości podatkowej. Niemniej jednak problem zgodności regulacji dotyczących tej instytucji z założeniami podatku od wartości dodanej jest nadal otwarty. Autorka podjęła się zadania ambitnego, a przy tym niesłychanie pracochłonnego, które sprowadza się do wyznaczenia granic, w jakich podwójne obciążenie – jako *sui generis* odstępstwo od standardu – może być tolerowane i uważane za utrzymujące się jeszcze w ogólnych ramach opodatkowania wartości dodanej. Można powiedzieć, że z tego zadania wywiązała się w sposób znakomity. Doskonale konfrontuje teorię prawa podatkowego z legislacją – zarówno unijną, jak i krajową – oraz z orzecznictwem, jakie pojawiło się na tle tych problemów.

Struktura pracy podporządkowana jest bez reszty jej celowi. Autorka stawia sobie pytanie o to, jakim wymogom powinny odpowiadać instytucje wspólnego systemu opodatkowania towarów i usług, w tym zwłaszcza odwrotne obciążenie. Dalej pyta, jaka jest rola mechanizmu odwrotnego obciążenia w opodatkowaniu usług transgranicznych i jaki jest zakres stosowania mechanizmu odwrotnego obciążenia w przypadku usług wewnątrzunijnych. Pojawiają się też pytania bardziej ogólne, np. o stopień zaawansowania harmonizacji przepisów dotyczących odwróconego obciążenia oraz o to, jakie są obowiązki i rodzaje ryzyka obciążające usługodawcę i usługobiorcę w przypadku zastosowania odwrotnego obciążenia przy opodatkowaniu usług transgranicznych w UE.

2. Rozdział pierwszy książki poświęcony jest identyfikacji i prezentacji wymagań, jakim powinny odpowiadać instytucje wspólnego systemu podatku od towarów i usług w UE, a szczególnie mechanizm (instytucja) odwrotnego obciążenia stosowany do transgranicznych usług wewnątrzunijnych. Autorka dokonuje tutaj przeglądu zarówno postanowień traktatowych oraz postanowień Dyrektywy 2006/112 w sprawie systemu podatku od wartości dodanej Unii Europejskiej, jak i unijnych oraz międzynarodowych zasad wynikającym z *soft law*. Analizuje więc także możliwości stosowania jako wzorca oceny „miękkiego” prawa podatkowego oraz zasad

podatku od wartości dodanej, konstruując ostatecznie taki wzorzec oceny instytucji tworzących wspólny system podatku od towarów i usług Unii Europejskiej.

W tym rozdziale uwagę zwracają dwie tabele. Pierwsza z nich zawiera zestawienie poglądów wszystkich współczesnych autorów polskich na podstawowe zasady wspólnego systemu podatku od wartości dodanej w Unii Europejskiej (s. 30–31). Chodzi oczywiście o tych autorów, którzy katalogi takich zasad formułowali. Tabela ma nie tylko istotną dla pracy wartość informacyjną, ale daje też asumpt do przemyśleń nad procesem krystalizacji doktrynalnych zasad prawa podatkowego i poszczególnych podatków<sup>2</sup>.

Tabela druga zatytułowana „Wymogi dla mechanizmu odwrotnego obciążenia” zawiera zestawienie najczęściej formułowanych zasad konstrukcji podatku od towarów i usług, takich jak: neutralność konkurencyjna, równość, skuteczność, jednokrotność obciążenia podatkiem, konsumpcyjny charakter, dogodność, taniość, jasność, stabilność i elastyczność opodatkowania. Wyliczenie to, jak widać, zawiera zarówno zasady konstrukcji podatku *sensu stricto* (np. jednokrotność obciążenia), jak i cechy optymalizujące konstrukcje prawa podatkowego (np. jasność czy stabilność opodatkowania).

Na tle tych zasad autorka formułuje pytania, na które odpowiedź pozwala czytelnikowi na ocenę tego, czy istniejące rozwiązania systemowe tworzące mechanizm odwrotnego obciążenia realizują założenia teoretyczne podatku od wartości dodanej. Takie podejście jest metodologiczne i jak najbardziej prawidłowe. Na szacunek zasługuje wnikliwość, z jaką autorka podeszła do tego zagadnienia.

W rozdziale drugim przedstawiono podstawowe zagadnienia z zakresu opodatkowania usług transgranicznych we wspólnym systemie podatku od wartości dodanej. Zaprezentowano tu także ewolucję regulacji miejsca świadczenia usług we wspólnym systemie podatku od wartości dodanej, modele docelowy i przejściowy wspólnego systemu opodatkowania.

3. Istotne znaczenie dla całej pracy ma jej rozdział trzeci, poświęcony zbadaniu zakresu zastosowania mechanizmu odwrotnego obciążenia w Unii Europejskiej przy opodatkowaniu usług wewnątrzunijnych w świetle obecnie obowiązujących przepisów unijnych oraz przepisów państw członkowskich.

<sup>2</sup> Szerzej o tym procesie B. Brzeziński, *Prawo podatkowe. Zagadnienia teorii i praktyki*, Toruń 2017, s. 290–292.

Autorka przebadła regulacje prawne 28 krajów UE, z Wielką Brytanią włącznie. Wyniki są niezwykle pouczające, a ich otrzymanie wymagało wielkiego nakładu pracy, przy czym nakład ten niewątpliwie się opłacił.

W konkluzji przeprowadzonych badań porównawczych autorka dochodzi do wniosku, że zakres zastosowania obligatoryjnego odwrotnego obciążenia do usług wewnątrzunijnych nie został przez unijnego prawodawcę wyznaczony w sposób dostatecznie jednoznaczny i precyzyjny, co narusza postulat jasności, dogodności i taniaści opodatkowania (s. 297). Okazuje się, że to, co uważano za cechę konstytuującą dyrektywy jako formy regulacji prawnej – wskazanie celów, jakie mają być osiągnięte z pozostawieniem sposobów realizacji tych celów adresatowi – w przypadku spraw podatkowych nie do końca ma miejsce. Zwłaszcza w przypadku dyrektyw odnoszących się do VAT (zarówno poprzednich, jak i obecnie obowiązującej) szczególnością uregulowań jest, jak na tę formę prawną, zadziwiająca.

Nawet jednak w sytuacji dyrektywy wiążącej adresata w istotny sposób „treściowo” (tj. nie tylko co do celów, ale także co do środków) wąski przedział swobody regulacyjnej pozostawiony ustawodawcy krajowemu może doprowadzić do istotnych niespójności systemowych – braku harmonizacji w funkcjonowaniu prawa państw członkowskich. Niedociągnięcia legislacji (zarówno unijnej, jak i krajów członkowskich) autorka doskonale wykrywa, pokazuje ich genezę, a przede wszystkim skutki praktyczne. Konsekwentnie postuluje, aby zamiast pozostawienia w tym zakresie wyboru państwom członkowskim obligatoryjnie objąć odwrotnym obciążeniem wszystkie usługi objęte regulacją szczególną miejsca świadczenia i wyraźnie określić, że mechanizm ten znajduje zastosowanie tylko w przypadku, gdy usługobiorcą jest podmiot posiadający w państwie opodatkowania siedzibę działalności gospodarczej lub stałe miejsce jej prowadzenia, a usługodawcą – podmiot nieposiadający w tym samym państwie ani siedziby działalności, ani stałego miejsca jej prowadzenia. Pogląd ten należy uzasadnia (s. 306).

4. Niezwykle interesujące i zarazem pouczające są rozważania zawarte w rozdziale czwartym, poświęconym pozycji prawnej usługodawcy i usługobiorcy w przypadku usług wewnątrzunijnych objętych mechanizmem odwrotnego obciążenia. Rozliczne obowiązki stron transakcji, takie chociażby jak ustalenie miejsca opodatkowania i osoby zobowiązanej do zapłaty podatku wraz z szeroko rozbudowanym katalogiem obowiązków instrumentalnych (sprawozdawczych, informacyjnych i podobnych), powodują, że instytucja odwrotnego obciążenia usług wewnątrzspółnotowych jawi

się jako twór odrębny, autonomiczny w ramach podatku od towarów i usług, rządzący się własnymi, wcale nie prostymi regułami. Jest to więc coś w rodzaju „podatku w podatku”. Rozwój tego typu konstrukcji uzasadnia tezę, że – obrazowo – podatek od wartości dodanej stał się czymś w rodzaju węża, który zaczyna zjadać własny ogon. Kolejne regulacje prawne i zmiany wcale nie poprawiają klarowności podatku i jego systemowego „umocowania”: likwidując jeden problem, wywołują wiele następnych.

Na dodatek pojawiają się problemy wynikające nie z prawa jako takiego, ale ze specyficznego rozumienia tego prawa przez Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej (TSUE) oraz krajowe sądy administracyjne. Dotyczy to chociażby takiej kwestii, jak działanie przez podatnika w dobrej albo w złej wierze, podczas gdy ani Dyrektywa 2006/112, ani prawo krajowe nie odnoszą się do pojęcia dobrej wiary (s. 368 i n.). Warto – zupełnie na marginesie, gdyż nie dotyczy to w zasadzie odwrotnego obciążenia – wyjaśnić, że rozważania TSUE nawiązujące do dobrej wiary miały swoje źródło w ocenie specyficznych regulacji węgierskich (a ściślej – rozumienia przepisów dyrektywy w kontekście tych przepisów), które pojęciem dobrej wiary się posługiwały. Trybunał wykorzystał wprowadzenie do dyskursu prawnego tego pojęcia i zaczął operować nim szerzej – także dla oceny przypadków, w których dobra wiara w sensie normatywnym nie wchodzi w grę, ale ocena – najogólniej – rzetelności podatnika ma znaczenie dla ratowania go z opresji, jakie nieprecyzyjne przepisy i agresywny audyt organów podatkowych nań sprowadzają.

Można jeszcze dodać, że znormatywizowane pojęcie dobrej wiary miałoby w prawie podatkowym stosunkowo niewielką przydatność operacyjną, ponieważ trudno byłoby ją wykazać (bądź zaprzeczyć jej istnieniu w konkretnym przypadku) standardowymi środkami dowodowymi. Na dodatek z reguły bywa ona objęta – tak jak się to dzieje w polskim prawie cywilnym – domniemaniem, że oceniany pod tym względem podmiot (tu: podatnik) działał w dobrej wierze. Jest to kwestia w znaczącym stopniu subiektywna i jednoznaczne wykazanie złej wiary podatnika może być rzeczą trudną. Stąd też – uogólniając – prawo podatkowe co do zasady stara się nie nawiązywać do tak subiektywnej, a w każdym razie trudnej do ustalenia idei we własnych konstrukcjach<sup>3</sup>. Trzeba jednak przyznać, że koncept dobrej wiary nadaje się na „szalupę ratunkową” dla podatnika w sytuacji, gdy wzburzone wody prawa podatkowego zaczynają przytapiać jego okręt.

<sup>3</sup> Zob. B. Brzeziński, *Prawo podatkowe...*, s. 489 i n.

Wnioski z przeprowadzonej przez autorkę analizy są m.in. takie, że odwrotne obciążenie w kształcie, w jakim zostało uregulowane w prawie unijnym i wdrożone w państwach członkowskich jako mechanizm obli-gatoryjny bądź fakultatywny w opodatkowaniu usług wewnątrzunijnych, nie w pełni odpowiada wymogom stawianym instytucjom wspólnego sy-stemu opodatkowania wartości dodanej Unii Europejskiej. Autorka pod-kreśla przy tym, że poszczególne wymogi systemu są przez tę instytucję realizowane w różnych krajach w różnym stopniu. Postuluje ona przy tym zwiększenie zgodności tej instytucji z wymogami wynikającymi z założeń konstrukcyjnych podatku od wartości dodanej – tymi o podstawowym znaczeniu. Dostrzega też, że odwrotne obciążenie nigdy nie będzie w peł-ni zgodne z wymogiem skuteczności systemu opodatkowania, gdyż odej-ście od zasady płatności cząstkowych stwarza np. okazję do dokonywania oszustw w rodzaju „znikającego podatnika” i umożliwia nabywanie usług efektywnie nieobciążonych podatkiem.

Autorka postrzega więc analizowane rozwiązanie jako krótkotermino-we, przejściowe, czy też tymczasowe, które może być stosowane dopóty, dopóki gotowość do bieżącej współpracy i poziom wzajemnego zaufania państw członkowskich nie pozwolą na wprowadzenie pełnej wersji instytu-cji „punktu kompleksowej usługi”, umożliwiającej rozliczanie zarówno podatku należnego, jak i naliczonego od transakcji usługowych dokony-wanych na terytorium całej Unii wobec organów podatkowych jednego państwa, czyli państwa rejestracji przedsiębiorcy unijnego (praktycznie – państwa, z którym działalność gospodarcza danego przedsiębiorcy jest najsilniej związana).

5. Zakończenie monografii – któremu chyba niepotrzebnie nadano status rozdziału – jest bogate w oceny i wnioski. Wnioski dotyczą zagad-nienia pewności prawa podatkowego w kontekście analizowanej instytu-cji, respektowania zasad dogodności i taniaści podatku, konsumpcyjnego charakteru, jednokrotności obciążenia i wreszcie skuteczności poboru. Na końcu autorka formułuje postulaty dotyczące reformy opodatkowania we-wnątrzspółnotowego świadczenia usług w perspektywie krótko-, średnio-, a nawet długookresowej. Krótkookresowo warto, jej zdaniem, zrealizować takie postulaty, jak wprowadzenie obowiązku składania informacji podsu-mowujących przez usługobiorców czy przyspieszenie procesów gromadze-nia i wymiany informacji między państwami członkowskimi. W perspek-tywie średniookresowej autorka postuluje rozbudowę rejestru podatników

o dane pozwalające na nadanie określonemu podmiotowi statusu zaufanego, neutralnego lub podejrzanego podatnika i stworzenie centralnej bazy faktur VAT. Wreszcie w perspektywie długookresowej dostrzega potrzebę rezygnacji z mechanizmu odwrotnego obciążenia na rzecz rozliczania podatku przez usługodawcę w ramach punktu kompleksowej obsługi.

Książka Małgorzaty Sęk to znakomita analiza prawna, dotycząca kontrowersyjnej w pewnym zakresie instytucji prawa o opodatkowaniu wartości dodanej. Recenzowana praca reprezentuje bardzo wysoki poziom merytoryczny. Autorka doskonale opanowała metodologię pracy naukowej w zakresie prawa podatkowego: jej rozważania są wszechstronne, argumentacja ugruntowana, oceny wyważone, ale zawsze konkretne.

Chociaż książka ukazała się w serii o wspólnym tytule „Podatki w praktyce”, to niezależnie od jej walorów praktycznych niesie ona za sobą bardzo obszerny i dobrze skonstruowany materiał w postaci rozważań teoretycznych, umożliwiający poprawną ocenę instytucji prawa podatkowego (nie tylko odwrotnego obciążenia) z punktu widzenia założeń podatku od wartości dodanej. Można bez cienia przesady stwierdzić, że recenzowana monografia jest jednym z najlepszych, najbardziej wartościowych opracowań z zakresu prawa podatkowego, jakie ukazały się w Polsce w drugim dziesięcioleciu XXI w.

*Bogumił Brzeziński\**

---

\* Profesor nauk prawnych, doktor *honoris causa* Uniwersytetu Łódzkiego, e-mail: bogumil@umk.pl