

# ODWROTNE OBCIĄŻENIE PODATKIEM VAT W TRANSAKCJACH TRANSGRANICZNYCH I KRAJOWYCH

Michał Murawski, Dariusz Roszkowski

---

---

PORADNIKI PODATKOWE

# ODWROTNE OBCIĄŻENIE PODATKIEM VAT W TRANSAKCJACH TRANSGRANICZNYCH I KRAJOWYCH

Michał Murawski, Dariusz Roszkowski

---

Zamów książkę w księgarni internetowej

**proinfo.pl**  
księgarnia internetowa

---

PORADNIKI PODATKOWE

*Stan prawny na 1 lipca 2015 r.*

Recenzent

*Halina Lebrand, doradca podatkowy*

*Katarzyna Klimkiewicz-Deplano, doradca podatkowy, partner w Advicero TAX*

Wydawca

*Grzegorz Jarecki*

Redaktor prowadzący

*Ewa Fonkowicz*

Opracowanie redakcyjne

*Elżbieta Józwiak*

Łamanie

*JustLuk Łukasz Drzewiecki, Justyna Szumięt, Krystyna Szych*

Poszczególne rozdziały napisali:

Michał Murawski – rozdz. 1, 3, 4,

Dariusz Roszkowski – rozdz. 2.

Ta książka jest wspólnym dziełem twórcy i wydawcy. Prosimy, byś przestrzegał przysługujących im praw. Książkę możesz udostępnić osobom bliskim lub osobiście znanym, ale nie publikuj jej w internecie. Jeśli cytujesz fragmenty, nie zmieniaj ich treści i koniecznie zaznacz, czyje to dzieło. A jeśli musisz skopiować część, rób to jedynie na użytek osobisty.

prawolubni

SZANUJMY PRAWO I WŁASNOŚĆ  
Więcej na [www.legalnakultura.pl](http://www.legalnakultura.pl)  
POLSKA IZBA KSIĄŻKI

© Copyright by

Wolters Kluwer SA, 2015

ISBN: 978-83-264-9265-5

ISSN 1897-4392

Wydane przez:

Wolters Kluwer SA

Dział Praw Autorskich

01-208 Warszawa, ul. Przyokopowa 33

tel. 22 535 82 19

e-mail: [ksiazki@wolterskluwer.pl](mailto:ksiazki@wolterskluwer.pl)

[www.wolterskluwer.pl](http://www.wolterskluwer.pl)

księgarnia internetowa [www.profinfo.pl](http://www.profinfo.pl)

## Spis treści

Wykaz skrótów .....	13
Wstęp .....	15
<b>Rozdział 1. Mechanizm odwrotnego obciążenia w przypadku transgranicznego świadczenia usług .....</b>	<b>19</b>
1. Przepisy polskie a regulacje unijne .....	20
1.1. Regulacje unijne .....	20
1.2. Regulacje polskie .....	21
2. Ustalenie państwa opodatkowania usługi .....	22
2.1. Zasady ogólne .....	22
2.1.1. Pojęcie stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej ...	24
2.1.1.1. Stałe miejsce prowadzenia działalności a zakład na gruncie umowy modelowej OECD o unikaniu podwójnego opodatkowania .....	27
2.1.1.2. Orzecznictwo i praktyka organów podatkowych .....	28
2.2. Zasady szczególne .....	35
2.2.1. Usługi związane z nieruchomościami .....	38
2.2.1.1. Orzecznictwo i praktyka organów podatkowych .....	40
2.2.2. Wstęp na imprezy kulturalne, artystyczne, sportowe, naukowe, edukacyjne, rozrywkowe lub podobne oraz usługi pomocnicze związane z usługami wstępu na te imprezy świadczone na rzecz podatników .....	45
2.2.2.1. Orzecznictwo i praktyka organów podatkowych .....	47
3. Opodatkowanie w Polsce usług nabytych poza terytorium kraju (tzw. import usług) – analiza w ujęciu historycznym na podstawie przepisów obowiązujących od dnia 1 stycznia 2010 r. ....	48
3.1. Zasady rozliczania importu usług, których miejsce opodatkowania ustalone jest na podstawie zasad ogólnych .....	50
3.1.1. Podatnik (podmiot zobowiązany do rozliczenia podatku) .....	50
3.1.1.1. Świadczenie usług ze stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej położonego w Polsce .....	52
3.1.1.2. Import usługi, której miejsce opodatkowania ustalone jest na zasadach ogólnych przez osobę prawną niebędącą podatnikiem VAT .....	53

3.1.2.	Obowiązek podatkowy .....	54
3.1.2.1.	Orzecznictwo i praktyka organów podatkowych .....	56
3.1.3.	Podstawa opodatkowania .....	57
3.1.3.1.	Podstawa opodatkowania w imporcie usług a podatek u źródła .....	59
3.1.4.	Odliczenie podatku naliczonego .....	60
3.1.4.1.	Odliczenie podatku naliczonego na bieżąco .....	60
3.1.4.2.	Odliczenie podatku naliczonego przed upływem terminu przedawnienia .....	62
3.1.4.3.	Zakaz odliczenia podatku naliczonego - import usług z tzw. rajów podatkowych .....	63
3.1.4.4.	Orzecznictwo i praktyka organów podatkowych .....	64
3.1.5.	Stawka podatku .....	65
3.2.	Zasady rozliczania importu usług, których miejsce opodatkowania ustalane jest na zasadach szczególnych .....	65
3.2.1.	Podatnik (podmiot zobowiązany do rozliczenia podatku) .....	65
3.2.1.1.	Świadczenie usług ze stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej położonego w Polsce .....	67
3.2.1.2.	Import usługi, której miejsce opodatkowania ustalane jest na zasadach szczególnych przez osobę prawną niebędącą podatnikiem VAT .....	67
3.2.1.3.	Import usługi, której miejsce opodatkowania ustalane jest na zasadach szczególnych przez podatnika podatku od wartości dodanej niezarejestrowanego do celów polskiego podatku VAT w stanie prawnym obowiązującym do dnia 31 marca 2013 r. ....	68
3.2.1.4.	Orzecznictwo i praktyka organów podatkowych .....	69
3.2.2.	Obowiązek podatkowy .....	70
3.2.2.1.	Orzecznictwo i praktyka organów podatkowych .....	72
3.2.3.	Podstawa opodatkowania .....	72
3.2.4.	Odliczenie podatku naliczonego .....	73
3.2.5.	Stawka podatku .....	73
3.3.	Zasady rozliczania importu usług, których miejsce opodatkowania ustalane jest na zasadach szczególnych - usługi związane z nieruchomościami .....	74
3.3.1.	Podatnik (podmiot zobowiązany do rozliczenia podatku) .....	74
3.3.1.1.	Świadczenie usług ze stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej położonego w Polsce .....	75
3.3.1.2.	Import usługi, której miejsce opodatkowania ustalane jest na zasadach szczególnych przez osobę prawną niebędącą podatnikiem VAT .....	75

3.3.1.3. Import usługi, której miejsce opodatkowania ustalane jest na zasadach szczególnych przez podatnika podatku od wartości dodanej niezarejestrowanego do celów polskiego podatku VAT w stanie prawnym obowiązującym do dnia 31 marca 2013 r. ....	75
3.3.1.4. Orzecznictwo i praktyka organów podatkowych .....	76
3.3.2. Obowiązek podatkowy .....	76
3.3.2.1. Orzecznictwo i praktyka organów podatkowych .....	78
3.3.3. Podstawa opodatkowania .....	78
3.3.4. Odliczenie podatku naliczonego .....	78
3.3.5. Stawka podatku .....	78
3.4. Dokumentowanie importu usług .....	79
3.4.1. Orzecznictwo i praktyka organów podatkowych .....	80
3.5. Ewidencja .....	80
3.6. Rozliczenie importu usług w deklaracji VAT .....	81
3.6.1. Rozliczenia dokonywane przez podatników VAT czynnych ....	81
3.6.1.1. Usługi, których miejsce opodatkowania ustala się na zasadach ogólnych .....	83
3.6.1.2. Usługi, których miejsce opodatkowania ustala się na zasadach szczególnych (w tym usługi związane z nieruchomościami) .....	84
3.6.2. Rozliczenia dokonywane przez inne podmioty niż podatnicy VAT czynni .....	85
3.6.2.1. Usługi, których miejsce opodatkowania ustala się na zasadach ogólnych .....	85
3.6.2.2. Usługi, których miejsce opodatkowania ustala się na zasadach szczególnych (w tym usługi związane z nieruchomościami) .....	86
3.7. Korekta rozliczeń .....	86
3.7.1. Zasady korygowania rozliczeń z tytułu importu usług .....	86
3.7.1.1. Korygowanie importu usług na podstawie faktur wewnętrznych wystawianych do dnia 31 grudnia 2012 r., względnie do dnia 31 grudnia 2013 r. ....	88
3.7.1.2. Korygowanie importu usług na podstawie faktur od kontrahentów (brak faktur wewnętrznych) od dnia 1 stycznia 2013 r., względnie od dnia 1 stycznia 2014 r. ....	90
3.7.2. Kurs dla celów korekty importu usług .....	92
3.7.3. Orzecznictwo i praktyka organów podatkowych .....	92
3.8. Korekta podatku naliczonego z tytułu importu usług przez dłużnika .....	97
3.8.1. Orzecznictwo i praktyka organów podatkowych .....	98

<b>Rozdział 2. Mechanizm odwrotnego obciążenia w przypadku dostawy towarów opodatkowanej na terytorium kraju dokonywanej przez podatnika zagranicznego</b> .....	99
1. Wprowadzenie .....	99
2. Przepisy polskie a regulacje unijne .....	101
2.1. Regulacje unijne .....	101
2.2. Orzecznictwo i praktyka organów podatkowych .....	105
3. Regulacje polskie .....	106
3.1. Stan prawny obowiązujący do dnia 30 czerwca 2011 r. ....	106
3.2. Stan prawny obowiązujący od dnia 1 lipca 2011 r. do dnia 31 marca 2013 r. ....	112
3.3. Stan prawny obowiązujący od dnia 1 kwietnia 2013 r. ....	112
3.4. Orzecznictwo i praktyka organów podatkowych .....	113
4. Schemat analizy przesłanek zastosowania odwrotnego obciążenia .....	114
4.1. Dostawa towarów .....	116
4.1.1. Orzecznictwo i praktyka organów podatkowych .....	122
4.2. Dostawa towarów z montażem .....	123
4.2.1. Orzecznictwo i praktyka organów podatkowych .....	128
4.3. Wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów a dostawa towarów, dla której podatnikiem jest ich nabywca .....	138
4.3.1. Orzecznictwo i praktyka organów podatkowych .....	141
4.4. Dostawy łańcuchowe a mechanizm odwrotnego obciążenia .....	146
4.5. Ustalenie miejsca opodatkowania dostawy towarów .....	147
4.5.1. Miejsce opodatkowania dostawy .....	147
4.5.1.1. Orzecznictwo i praktyka organów podatkowych .....	150
4.5.2. Miejsce opodatkowania dostawy towarów z montażem .....	152
4.5.2.1. Orzecznictwo i praktyka organów podatkowych .....	153
4.6. Podmiot dokonujący dostawy towarów .....	155
4.6.1. Podatnik .....	155
4.6.1.1. Orzecznictwo i praktyka organów podatkowych .....	156
4.6.1.2. Dostawca niemający siedziby działalności gospodarczej oraz stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium kraju, a także niezarejestrowany na potrzeby podatku VAT na terytorium kraju .....	159
4.6.2. Nabywca towarów .....	164
4.6.2.1. Nabywca jako podatnik w rozumieniu art. 15 u.p.t.u. ...	164
5. Obowiązek podatkowy .....	167
5.1. Obowiązek podatkowy według stanu prawnego obowiązującego od dnia 1 stycznia 2014 r. ....	168
5.2. Obowiązek podatkowy według stanu prawnego obowiązującego do dnia 31 grudnia 2013 r. ....	170
5.3. Orzecznictwo i praktyka organów podatkowych .....	171

6. Podstawa opodatkowania .....	177
6.1. Elementy szczególne uwzględniane w podstawie opodatkowania ...	185
6.2. Upusty, rabaty itp. ....	187
6.3. Szacowanie podstawy opodatkowania zgodnie z art. 32 u.p.t.u. ....	188
6.4. Orzecznictwo i praktyka organów podatkowych .....	190
7. Stawki VAT .....	193
8. Korekty rozliczeń .....	194
9. Podatek należny jako podatek naliczony .....	194
9.1. Podatek naliczony przy odwrotnym obciążeniu .....	196
9.2. Moment odliczenia podatku naliczonego .....	197
9.3. Orzecznictwo i praktyka organów podatkowych .....	199
10. Dokumentowanie nabycia towarów nabytych w wyniku dostawy towarów rozliczanych w ramach mechanizmu odwrotnego obciążenia ...	200
10.1. Orzecznictwo i praktyka organów podatkowych .....	201
11. Ewidencja na potrzeby podatku VAT .....	203
12. Rozliczenie w deklaracji VAT .....	203
12.1. Podatnicy VAT czynni .....	203
12.2. Rozliczenia dokonywane przez inne podmioty niż podatnicy VAT czynni .....	205
13. Korekty przy odwrotnym obciążeniu w związku z ulgą na „złe długi” ....	206
13.1. Orzecznictwo i praktyka organów podatkowych .....	208
<b>Rozdział 3. Mechanizm odwrotnego obciążenia w transakcjach krajowych ..</b>	<b>212</b>
1. Przepisy polskie a regulacje unijne .....	212
2. Dostawa i nabycie towarów wrażliwych oraz świadczenie i nabycie usług w handlu uprawnieniami do emisji do powietrza gazów cieplarnianych .....	214
2.1. Zasady rozliczania dostawy i nabycia towarów tzw. wrażliwych oraz świadczenia i nabycia usług w handlu uprawnieniami do emisji do powietrza gazów cieplarnianych .....	214
2.1.1. Podatnik (podmiot zobowiązany do rozliczenia podatku) .....	214
2.1.1.1. Orzecznictwo i praktyka organów podatkowych .....	220
2.1.2. Obowiązek podatkowy .....	221
2.1.3. Podstawa opodatkowania .....	222
2.1.4. Odliczenie podatku naliczonego .....	222
2.1.4.1. Odliczenie podatku naliczonego przed upływem terminu przedawnienia .....	223
2.1.5. Stawka podatku .....	224
2.2. Dokumentowanie krajowych transakcji podlegających mechanizmowi odwrotnego obciążenia .....	224
2.2.1. Dokumentowanie transakcji przez dostawcę towaru lub świadczącego usługę .....	224



2.2.2. Dokumentowanie transakcji przez nabywcę towaru lub usługi .....	225
2.3. Ewidencja .....	226
2.4. Rozliczenie w deklaracji VAT .....	226
2.4.1. Rozliczenia dokonywane przez podatników VAT czynnych ...	226
2.4.1.1. Rozliczenie przez dostawcę towaru lub świadczącego usługę .....	228
2.4.1.2. Rozliczenie przez nabywcę towaru lub usługi .....	228
2.4.1.3. Rozliczenia dokonywane przez inne podmioty niż podatnicy VAT czynni .....	229
2.5. Informacje podsumowujące w obrocie krajowym .....	229
2.6. Korekta rozliczeń .....	230
2.6.1. Korekta dokonywana przez dostawcę towarów bądź świadczącego usługę .....	230
2.6.2. Korekta dokonywana przez nabywcę towarów bądź usługi ...	231
2.6.3. Korekta transakcji krajowej podlegającej odwrotnemu obciążeniu VAT błędnie rozliczonej na zasadach ogólnych z naliczeniem podatku .....	232
2.6.3.1. Charakter faktury dotyczącej transakcji podlegającej odwrotnemu obciążeniu z wykazaniem podatkiem VAT .....	233
2.6.3.2. Rozliczenie podatku VAT wynikającego z faktury, o której mowa w art. 108 ust. 1 u.p.t.u. ....	234
2.6.3.3. Korekta faktury, o której mowa w art. 108 u.p.t.u. ....	234
2.6.3.4. Odzyskanie podatku zapłaconego do organu podatkowego w związku z wystawieniem faktury, o której mowa w art. 108 ust. 1 u.p.t.u. ....	235
2.6.3.5. Schemat postępowania przez dostawcę towarów bądź świadczącego usługę .....	236
2.6.3.6. Korekta dokonywana przez nabywcę towarów bądź usługi .....	236
2.6.4. Orzecznictwo i praktyka organów podatkowych .....	238
2.7. Korekta podatku naliczonego z tytułu nabycia towarów tzw. wrażliwych oraz usług w handlu uprawnieniami do emisji do powietrza gazów cieplarnianych przez dłużnika .....	241
2.7.1. Orzecznictwo i praktyka organów podatkowych .....	242
<b>Rozdział 4. Porównanie przepisów krajowych i unijnych .....</b>	<b>244</b>
1. Rozliczenie podatku należnego VAT (podatnik – podmiot zobowiązany do rozliczenia podatku należnego) .....	244
1.1. Przepisy polskie .....	244
1.2. Przepisy unijne .....	252

---

2. Rozliczenie podatku naliczonego VAT .....	266
2.1. Przepisy polskie .....	266
2.2. Przepisy unijne .....	289
<b>Bibliografia</b> .....	291



## Wykaz skrótów

### Akty prawne

- dyrektywa 2006/112 – dyrektywa 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. o wspólnym systemie podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L 347 z 11.12.2006, s. 1, z późn. zm.)
- k.c. – ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (tekst jedn.: Dz. U. z 2014 r. poz. 121 z późn. zm.)
- modelowa  
umowa OECD – Modelowa konwencja w sprawie podatku od dochodu i majątku OECD, wersja skrócona 2010; edycja w języku polskim 2011 Wolters Kluwer, opublikowana w porozumieniu z OECD, Paryż
- nowela z dnia  
9 kwietnia 2015 r. – ustawa z dnia 9 kwietnia 2015 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy – Prawo zamówień publicznych (Dz. U. poz. 605)
- o.p. – ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (tekst jedn.: Dz. U. z 2015 r. poz. 613 z późn. zm.)
- rozporządzenie  
282/2011 – rozporządzenie wykonawcze Rady (UE) nr 282/2011 z dnia 15 marca 2011 r. ustanawiające środki wykonawcze do dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (wersja przekształcona) (Dz. Urz. UE L 77 z 23.03.2011, s. 1, z późn. zm.)
- r.z.p.n.p. z 2008 r. – rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 28 listopada 2008 r. w sprawie zwrotu podatku niektórym podatnikom, wystawiania faktur, sposobu ich przechowywania oraz listy towarów i usług, do których nie mają zastosowania zwolnienia od podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 212, poz. 1337 z późn. zm.)
- r.z.p.n.p. z 2011 r. – rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 28 marca 2011 r. w sprawie zwrotu podatku niektórym podatnikom, wystawiania faktur, sposobu ich przechowywania oraz listy towarów i usług, do których nie mają zastosowania zwolnienia od podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 68, poz. 360 z późn. zm.)
- u.p.d.o.f. – ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jedn.: Dz. U. z 2012 r. poz. 361 z późn. zm.)

- u.p.t.u.  
(ustawa o VAT) - ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (tekst jedn.: Dz. U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054 z późn. zm.)

## Sądy

- NSA - Naczelny Sąd Administracyjny  
TSUE - Trybunał Sprawiedliwości UE (dawniej Europejski Trybunał Sprawiedliwości, ETS)  
WSA - wojewódzki sąd administracyjny

## Inne

- CBOSA - Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych  
import usług - mechanizm rozliczenia podatku VAT, o którym mówi art. 2 pkt 9 ustawy o VAT  
podatek od wartości dodanej - podatek analogiczny do podatku VAT występujący w innym niż Polska państwie UE, również podatek VAT  
podatnik zagraniczny - podatnik podatku od wartości dodanej lub podatku o podobnym charakterze z siedzibą lub miejscem zamieszkania poza terytorium Polski  
*reverse charge* - mechanizm odwrotnego obciążenia podatkiem od wartości dodanej, w tym podatkiem VAT  
terytorium kraju - terytorium Polski w rozumieniu ustawy o VAT  
towary energetyczne - gaz w systemie gazowym, energia elektryczna w systemie elektroenergetycznym, energia cieplna lub chłodnicza przez sieci dystrybucji energii cieplnej lub chłodniczej  
UE - Unia Europejska  
VAT (podatek VAT) - polski podatek od towarów i usług regulowany ustawą o VAT  
WNT - wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów na terytorium Polski, o którym mowa w ustawie o VAT

## Wstęp

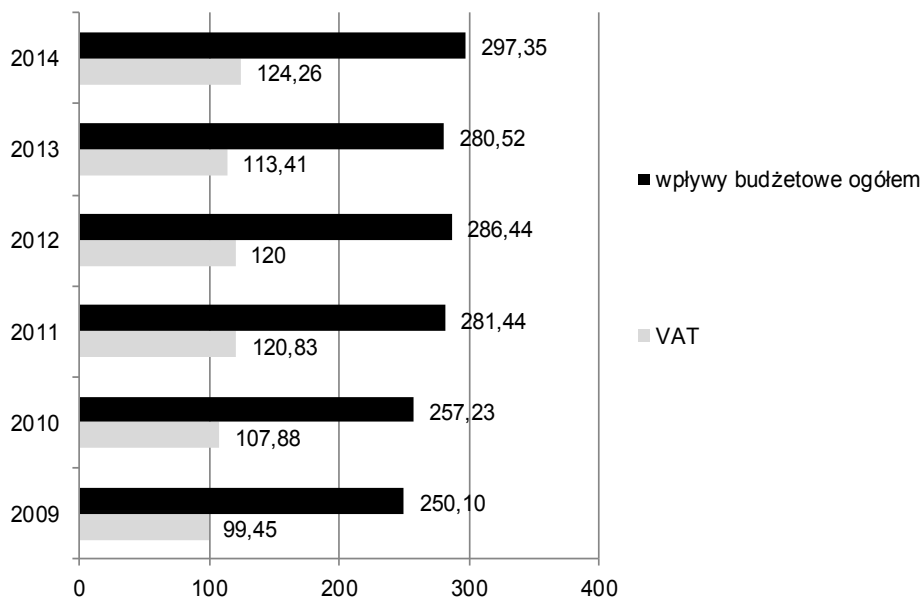
Na terenie UE – w związku z czym także w Polsce – obowiązuje wielofazowy podatek od wartości dodanej. Pierwotnie został on wprowadzony w krajach członkowskich Pierwszą Dyrektywą Rady z dnia 11 kwietnia 1967 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkowskich dotyczących podatków obrotowych (Dz. Urz. UE L 71 z 14.04.1967, s. 1301; Dz. Urz. UE Polskie wydanie specjalne rozdz. 9, t. 1, s. 3, z późn. zm.; akt uchylony). Następnie, po jej uchyleniu, podwaliny unijnego systemu podatku od wartości dodanej stanowiły przepisy dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz. Urz. UE L 145 z 13.06.1977; Dz. Urz. UE Polskie wydanie specjalne rozdz. 9, t. 1, s. 23, z późn. zm.; akt uchylony). Obecnie zharmonizowany system podatku od wartości dodanej regulowany jest przepisami dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. o wspólnym systemie podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L 347 z 11.12.2006, s. 1, z późn. zm.). Co istotne, dyrektywy, jako jedno ze źródeł prawa unijnego, nie obowiązują w porządkach krajowych państw członkowskich bezpośrednio, a jedynie zobowiązują państwa członkowskie do wprowadzenia (implementacji) określonych regulacji prawnych służących osiągnięciu wskazanego w dyrektywach pożądanego stanu prawnego. Tym samym każda z przywołanych dyrektyw definiowała bądź, jak ma to miejsce w przypadku dyrektywy 2006/112, definiuje obecnie pewne mniej lub bardziej precyzyjne zasady, na podstawie których państwa członkowskie zostały zobowiązane do implementacji do swoich krajowych systemów prawnych przepisów regulujących funkcjonowanie wspomnianego wielofazowego podatku od wartości dodanej.

Odmiernym od dyrektyw aktem prawa unijnego jest rozporządzenie. Tego rodzaju akt prawa ma zasięg ogólny, wiąże w całości i jest bezpośrednio stosowany we wszystkich państwach członkowskich. Aktem rangi rozporządzenia, który ma istotny wpływ na funkcjonowanie podatku od wartości dodanej na terenie całej UE, jest rozporządzenie wykonawcze Rady (UE) nr 282/2011 z dnia 15 marca 2011 r. ustanawiające środki wykonawcze do dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (wersja przekształcona) (Dz. Urz. UE L 77 z 23.03.2011, s. 1, z późn. zm.).

Na szczeblu krajowym podstawą funkcjonowania systemu podatku od wartości dodanej, który w Polsce nazywany jest podatkiem od towarów i usług bądź

- najczęściej - po prostu podatkiem VAT, jest ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (tekst jedn.: Dz. U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054 z późn. zm.) oraz uchwalone na jej podstawie rozporządzenia wykonawcze. Jak bardzo istotnym źródłem dochodów dla krajowego budżetu jest omawiany podatek, świadczy poniższe zestawienie przedstawiające wpływy budżetowe z tytułu VAT na przestrzeni ostatnich lat.

**Wykres 1.** Wpływy budżetowe i wpływy z podatku VAT (w mld zł)



Źródło: opracowanie własne na podstawie danych Ministerstwa Finansów (<http://www.finanse.mf.gov.pl>).

Analizując zaprezentowane zestawienie, nie sposób nie zauważyć, że podatek VAT to najistotniejsze źródło przychodów dla polskiego budżetu obok m.in. podatków dochodowych, podatku akcyzowego i innych. Jak jednak zauważyliśmy powyżej, przepisy regulujące podstawy funkcjonowania podatku VAT - mimo że jest on tak istotny dla polskiego budżetu, jak również dla budżetów innych krajów UE - odmiennie od przepisów odnoszących się do innych podatków nie wynikają z prawa stanowionego na poziomie krajowym, lecz mają swoje źródło w regulacjach uchwalanych przez organy prawodawcze UE. Taki stan rzeczy bierze się przede wszystkim z tego, że z perspektywy całej UE regulacje dotyczące opodatkowania podatkiem od wartości dodanej (a więc również podatkiem VAT) mają na celu nie tylko zapewnienie sprawnego funkcjonowania obrotu towarami i usługami na wewnętrznych rynkach państw członkowskich, ale mają również zapewnić sprawną wymianę takich towarów i usług na szczeblu całej Unii, a także mają zagwarantować sprawne dokonywanie transakcji z podmiotami z państw spoza UE.

Jednym z rozwiązań, które ma pomóc w spełnieniu powyżej przytoczonych założeń, jest mechanizm odwrotnego obciążenia (ang. *reverse charge*). Jego implementowanie i poprawne funkcjonowanie ma na celu zredukowanie ilości obciążeń administracyjnoprawnych, a także pomoc w walce z nadużyciami podatkowymi. Mechanizm ten polega na przeniesieniu obowiązku rozliczenia podatku (czy to podatku VAT, czy też podatku od wartości dodanej obowiązującego w innym kraju UE) na odbiorcę danego świadczenia (w przeciwieństwie do podstawowego mechanizmu regulującego działanie systemu VAT, w którym za rozliczenie podatku odpowiedzialny jest świadczeniodawca – usługodawca bądź dostawca towaru). W mechanizmie odwrotnego obciążenia podatek należny i podatek naliczony rozlicza podmiot będący nabywcą usługi bądź towaru. Podmiot taki, co do zasady, staje się w tym samym momencie zobowiązany do zapłaty i – pod warunkiem spełnienia przesłanek odliczalności podatku VAT – uprawniony do jego odliczenia. Dzięki takiemu założeniu mechanizm odwrotnego obciążenia pozwala na zachowanie podstawowej zasady podatku od wartości dodanej, tj. zasady neutralności, i nie pociąga za sobą obciążenia tym podatkiem.

Jak już wspomnieliśmy wyżej, funkcjonowanie mechanizmu odwrotnego obciążenia ma na celu zredukowanie ilości obciążeń administracyjnoprawnych, a także pomoc w walce z nadużyciami podatkowymi. Te nadrzędne cele wprowadzenia omawianego mechanizmu wynikają z tego, że system podatku od wartości dodanej, a także krajowy system podatku VAT, mimo iż rozwijany – w szczególności na szczeblu prawa unijnego – od dziesięcioleci, nadal pozostawia wiele do życzenia, stanowiąc administracyjnoprawny obszar nadmiernych i zbędnych obciążeń dla podatników, a ponadto obszar stanowiący pole do nadużyć i oszustw podatkowych.

Mechanizm odwrotnego obciążenia – obok działań kontrolnych oraz instytucji odpowiedzialności solidarnej – stanowi jeden z istotnych elementów całego pakietu działań nastawionych na wyeliminowanie z rynku podmiotów nieuczciwych. Jako szczególna forma rozliczeń jest stosowany wyłącznie w obrocie profesjonalnym – znajduje bowiem zastosowanie wyłącznie w odniesieniu do transakcji dokonywanych przez podatników na rzecz innych podatników, w konsekwencji pozostaje bez wpływu na transakcje dokonywane pomiędzy konsumentami (podmiotami nieprowadzącymi działalności gospodarczej).

Sam mechanizm odwrotnego obciążenia działający w Polsce, mimo relatywnie prostych założeń – implementowanych do krajowego porządku prawnego przez art. 17 u.p.t.u., budzi wiele kontrowersji i pociąga za sobą znaczne komplikacje dla podatników.

Niniejsza publikacja ma na celu przybliżenie czytelnikowi działania mechanizmu odwrotnego obciążenia zarówno w transakcjach dokonywanych w granicach Polski, jak i w obrocie transgranicznym – tak w przypadku transakcji z podmiotami pochodzącymi z krajów należących do UE, jak i z krajów spoza Wspólnoty.

W opracowaniu tym zebraliśmy i omówiliśmy działanie mechanizmu odwrotnego obciążenia w odniesieniu do:

- świadczenia usług w ramach transgranicznych modeli współpracy (tzw. import usług);



- dostaw towarów w ramach transgranicznych modeli współpracy;
- dostaw towarów tzw. wrażliwych oraz świadczenia usług w ramach handlu uprawnieniami do emisji gazów cieplarnianych do atmosfery w ramach transakcji krajowych.

Zanim jednak dokonaliśmy szczegółowej analizy rozliczeń różnego rodzaju transakcji w ramach mechanizmu odwrotnego obciążenia, w początkowych częściach niniejszego opracowania poddaliśmy analizie wiele pojęć i czynników, które mają istotne znaczenie dla funkcjonowania tego mechanizmu, m.in. zasad określania miejsca świadczenia (opodatkowania), wpływu tzw. stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej na rozliczenia podatku VAT w ramach procedury *reverse charge* itp. W tych miejscach, w których to tylko możliwe, staraliśmy się także podać ciekawe przykłady z orzecznictwa zarówno unijnego, jak i krajowego oraz z praktyki podatkowej, w ten sposób, aby Czytelnik mógł znaleźć w naszym opracowaniu nie tylko teoretyczne rozważania, lecz także przykłady z praktyki, które będą stanowiły pomocne źródło w praktycznej codziennej pracy.

W związku z powyższym mamy nadzieję, że niniejsza publikacja okaże się pomocna w codziennej pracy osób, które na bieżąco stykają się z zagadnieniami związanymi z podatkiem VAT, a w szczególności - z rozliczeniami tego podatku w ramach mechanizmu odwrotnego obciążenia w krajowych bądź transgranicznych transakcjach. Życzymy miłej lektury.

*Autorzy*

# Mechanizm odwrotnego obciążenia w przypadku transgranicznego świadczenia usług

Jeden z najbardziej rozpowszechnionych modeli stosowania mechanizmu odwrotnego obciążenia odnosi się do transgranicznego świadczenia usług, a ustawa o VAT nazywa go importem usług. Określenie to przyjęło się w podatkowym żargonie na tyle, że niekiedy używa się go nawet jako synonimu odwrotnego obciążenia w ogóle. Takie postępowanie jest jednak bezzasadne, stanowi znaczne nadużycie i nie ma żadnego uzasadnienia w świetle obowiązujących przepisów ustawy o VAT ani dyrektywy 2006/112. Import usług, jak zresztą wskazuje art. 2 pkt 9 u.p.t.u., to wyłącznie sytuacje świadczenia usług, z tytułu wykonania których podatnikiem staje się usługobiorca, o którym mowa w art. 17 ust. 1 pkt 4 u.p.t.u.

Mając na względzie przepisy ustawy o VAT, należy pamiętać o tym, że pojęcie importu usług odnosi się zasadniczo jedynie do takich sytuacji, kiedy to przedsiębiorca zarejestrowany do polskiego podatku VAT, przy spełnieniu przesłanek zawartych w powołanym przepisie (szerzej zostały one omówione w dalszej części niniejszego opracowania), dokonuje rozliczenia zarówno podatku VAT należnego, jak i podatku VAT naliczonego w związku z nabyciem usługi, której miejsce opodatkowania (świadczenia) znajduje się w Polsce, a świadczącym tę usługę jest przedsiębiorca, który ma siedzibę w innym niż Polska kraju UE bądź poza UE.

Przepisy, określając zasady dotyczące opodatkowania importu usług, *de facto* wskazują jedynie na to, jaki podmiot należy uznać za podatnika, tj. podmiot, który jest zobowiązany do rozliczenia podatku od wartości dodanej, w tym podatku VAT, gdy mowa o Polsce. Konstrukcja taka wynika z odpowiednich uregulowań dyrektywy 2006/112, a u jej podłoża leży idea mająca na celu ułatwienie funkcjonowania podmiotom unijnym (a w drugiej kolejności także przedsiębiorcom z krajów spoza UE) na rynku wewnętrznym Unii Europejskiej w ten sposób, aby usługodawców w ramach transgranicznego świadczenia usług – zazwyczaj obecnych fizycznie przez swoją siedzibę tylko w jednym państwie – nie obciążano dodatkowymi obowiązkami w postaci np. konieczności rejestracji na cele podatku od wartości dodanej w każdym z krajów UE dla rozliczenia tam podatku

we właściwym urzędzie skarbowym w każdym przypadku wykonania usługi, której miejsce opodatkowania przypada na inny kraj niż kraj ich siedziby bądź inny kraj stałej obecności fizycznej danego podmiotu świadczącego usługę. Uczynienie podatnikiem odbiorcy usługi, tj. przeniesienie na niego obowiązku rozliczenia podatku w imporcie usług, których miejsce opodatkowania przypada na kraj, w którym należy rozliczyć podatek, pozwala bowiem na to, aby zagraniczny usługodawca, będąc zarejestrowanym dla celów podatku od wartości dodanej bądź innego podobnego podatku, np. w kraju siedziby, mógł świadczyć usługi na rzecz odbiorców z innych krajów (np. na rzecz podmiotów z Polski) bez konieczności każdorazowej rejestracji na cele podatku od wartości dodanej (np. na cele polskiego podatku VAT) obowiązującego w kraju, któremu należy przyznać prawo do opodatkowania danego świadczenia (miejsce wykonania usługi).

## 1. Przepisy polskie a regulacje unijne

### 1.1. Regulacje unijne

Unijny ustawodawca pozostawił bardzo duży zakres swobody państwom członkowskim UE (a więc również i Polsce) dla implementacji przepisów odnoszących się do funkcjonowania mechanizmu odwrotnego obciążenia. Swobodę tę obrazuje najlepiej zawarte na końcu niniejszej publikacji zestawienie przepisów unijnej dyrektywy i ich krajowej implementacji. Dyrektywa 2006/112 określa właściwie tylko dwie ogólne zasady działania mechanizmu odwrotnego obciążenia w przypadku transgranicznego świadczenia usług. Zgodnie z pierwszą wspomnianą zasadą opisaną w art. 194 ust. 1 dyrektywy 2006/112 w przypadku gdy podlegające opodatkowaniu świadczenie usług jest dokonywane przez podatnika niemającego siedziby w państwie członkowskim, w którym VAT jest należny, państwo członkowskie może postanowić, że osobą zobowiązaną do zapłaty (rozliczenia) VAT jest usługobiorca. Przytoczona zasada wprowadza więc uprawnienie dla państwa członkowskiego, które może, lecz nie musi, w takich sytuacjach wprowadzić rozliczanie podatku VAT na zasadzie odwrotnego obciążenia. Druga zasada rządząca mechanizmem odwrotnego obciążenia w przypadku transgranicznego świadczenia usług opisana w art. 196 dyrektywy 2006/112 nie pozostawia państwom członkowskim swobody i jednoznacznie stanowi, że do zapłaty (rozliczenia) VAT bezwzględnie zobowiązany będzie taki podatnik lub osoba prawna niebędąca podatnikiem zidentyfikowana do celów VAT, na rzecz której świadczone są usługi objęte art. 44 dyrektywy 2006/112, jeżeli usługi te są świadczone przez podatnika niemającego siedziby na terytorium tego państwa członkowskiego. Wspomniany art. 44 dyrektywy 2006/112 jest natomiast wzorem dla będącego jego krajową implementacją art. 28b u.p.t.u. Oba te przepisy mówią o transgranicznym świadczeniu usług, których miejsce świadczenia określane jest według miejsca położenia siedziby bądź stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej, względnie stałego miejsca zamieszkania lub zwykłego miejsca pobytu nabywcy usługi będącego podatnikiem i działającego w tym charakterze.

Powyższe przepisy ustanawiają trzy podstawowe filary dla uregulowania przez Polskę (oraz przez każde inne państwo będące członkiem UE) zasad odnoszących się do opodatkowania nabycia usług w ramach transgranicznych transakcji zgodnie z mechanizmem odwrotnego obciążenia:

- po pierwsze - w przypadku usług, których miejsce opodatkowania określone jest na zasadach ogólnych, tj. zgodnie z art. 44 dyrektywy 2006/112 (którego odpowiednikiem jest art. 28b u.p.t.u.), mechanizm odwrotnego obciążenia musi być zastosowany w państwie członkowskim właściwym dla siedziby usługobiorcy - a więc również w Polsce - obligatoryjnie;
- po drugie - w przypadku usług, których miejsce opodatkowania określone jest na zasadach szczególnych, tj. takich, do których nie ma zastosowania art. 44 dyrektywy 2006/112 (w związku z czym także art. 28b u.p.t.u.), państwo członkowskie właściwe dla siedziby usługobiorcy - także Polska - ma możliwość wyboru, czy takie usługi będą rozliczane zgodnie z mechanizmem odwrotnego obciążenia, czy też nie;
- po trzecie - zarówno przy obligatoryjnym stosowaniu mechanizmu odwrotnego obciążenia, jak i w przypadku, w którym państwo członkowskie właściwe dla siedziby usługobiorcy, np. Polska, zdecyduje się na jego stosowanie dobrowolnie, do tego państwa należy określenie warunków stosowania tego mechanizmu, o czym jednoznacznie stanowi art. 194 ust. 2 dyrektywy 2006/112.

## 1.2. Regulacje polskie

Polski ustawodawca wywiązał się z narzuconego nań obowiązku implementacji przepisów nakazujących stosowanie mechanizmu odwrotnego obciążenia dla rozliczenia transgranicznego świadczenia usług, których miejsce opodatkowania określone jest na zasadach ogólnych opisanych w art. 44 dyrektywy 2006/112 oraz art. 28b u.p.t.u., przez wprowadzenie odpowiednich regulacji w art. 17 ust. 1 pkt 4 u.p.t.u.

Korzystając z danej przez prawo unijne swobody, rodzimy ustawodawca wprowadził we wspomnianym przepisie również konieczność stosowania mechanizmu odwrotnego obciążenia dla przypadku usług, których miejsce opodatkowania przypada w Polsce na podstawie innych przepisów niż art. 44 dyrektywy 2006/112 oraz art. 28b u.p.t.u. Jednocześnie - korzystając z przywołanego wyżej uprawnienia płynącego z art. 194 ust. 2 dyrektywy 2006/112, które państwom członkowskim pozostawia swobodę określenia warunków stosowania mechanizmu odwrotnego obciążenia - polski ustawodawca zdefiniował wiele szczegółowych zasad stosowania tego mechanizmu, a także wyjątków, przy których rozliczenie na zasadzie procedury *reverse charge* jest wyłączone.

Szczegółowa implementacja mechanizmu odwrotnego obciążenia w polskim porządku prawnym jest przedmiotem częstych i daleko idących zmian, dlatego pociąga za sobą coraz więcej wątpliwości i problemów dla podatników - zarówno rodzimych, jak i zagranicznych przedsiębiorców świadczących w naszym kraju przeróżne usługi, dla których miejsce opodatkowania przypa-

## BIBLIOTEKA PRZEGLĄDU PODATKOWEGO

**Michał Murawski** – doradca podatkowy, partner w kancelarii TAX BENEFIT Roszkowski Murawski Doradcy Podatkowi Sp.p.; specjalizuje się w optymalizacji transgranicznych rozliczeń podatku od towarów i usług (VAT), w szczególności transakcji łańcuchowych, projektów budowlanych oraz stosowania mechanizmu odwrotnego obciążenia.

**Dariusz Roszkowski LL.M.** – doradca podatkowy, partner w kancelarii TAX BENEFIT Roszkowski Murawski Doradcy Podatkowi Sp.p.; posiada bardzo szerokie doświadczenie w optymalizacji obciążeń podatkowych nierezydentów w Polsce w zakresie takich obszarów jak opodatkowanie VAT transakcji transgranicznych, optymalizacja obciążeń z tytułu podatku u źródła oraz optymalizacja podatkowa restrukturyzacji działalności w Polsce.

„Przedmiotowa pozycja jest pierwszą na rynku fachowym publikacją przedstawiającą w sposób kompleksowy rozliczanie transakcji towarowych i usługowych na potrzeby podatku od towarów i usług na zasadzie odwrotnego obciążenia (reverse charge)”.

*Halina Lebrand, doradca podatkowy*

„Tematy poruszane w opracowaniu są obszerne i kompleksowe – dotyczą transakcji towarowych oraz usługowych, są przedstawiane z punktu widzenia polskiego nabywcy oraz zagranicznego dostawcy, dają cenny wkład i kompleksową argumentację w analizie kwestii dotyczącej ustalenia podatnika”.

*Katarzyna Klimkiewicz-Deplano, doradca podatkowy, partner w Advicero TAX*

Opracowanie przeznaczone jest dla menedżerów odpowiedzialnych za rozliczenia podatkowe w firmach nabywających usługi i towary od podmiotów zagranicznych oraz zajmujących się obrotem w Polsce tzw. towarami wrażliwymi (stal, złom, laptopy, telefony komórkowe itp.), dla których interesujące będą zwłaszcza kwestie dotyczące m.in. ustalenia podmiotu zobowiązanego do rozliczenia podatku VAT, przedmiotu opodatkowania, momentu powstania obowiązku podatkowego, stawki VAT, korygowania dokumentów, przedawnienia, czy wypełniania deklaracji VAT. Książka zainteresuje też doradców podatkowych i przedstawicieli innych zawodów prawniczych zajmujących się aspektami podatkowymi.



9 788326 492655 W01P01

ISBN 978-83-264-9265-5



9 788326 4492655

### ZAMÓWIENIA:

INFOLINIA 801 04 45 45, FAX 22 535 80 01  
ZAMOWIENIA@WOLTERSKLUWER.PL  
WWW.PROFINFO.PL

WOLTERS KLUWER POLECA

**PRZEGLĄD  
PODATKOWY**

CENA 129 ZŁ (W TYM 5% VAT)