

Warszawa 19.09.2016

Prof. zw. dr hab. Hanna Litwińczuk

Uniwersytet Warszawski

Wydział Prawa i Administracji

Katedra Prawa Finansowego

**Ocena rozprawy doktorskiej mgr Małgorzaty Sęk pt. „Odwrotne obciążenie jako mechanizm opodatkowania usług wewnątrzunijnych,,**

**1. Wybór tematu, cel badawczy , metoda.**

Recenzowana rozprawa doktorska ma pewien walor szczególny, a mianowicie podejmuje oryginalną tematykę badawczą, bardzo istotną zarówno w aspekcie teoretycznym, jak i na płaszczyźnie praktycznej. Autorka omawia zagadnienie, które nie doczekało się jak do tej pory monograficznego, kompleksowego opracowania w literaturze polskiej. O ile w piśmiennictwie można znaleźć szereg opracowań dotyczących instytucji i elementów konstrukcji wspólnego podatku od wartości dodanej VAT, o tyle brak jest monograficznego opracowania, które w tak dogłębny sposób przedstawiałoby mechanizm odwrotnego obciążenia przy opodatkowaniu usług wewnątrzunijnych. Na podkreślenie zasługuje także wieloaspektowość ujęcia przedmiotowej problematyki z uwzględnieniem podstawowych zasad stanowiących fundament podatku VAT, a także najbardziej aktualnych problemów jego funkcjonowania związanych z uchylaniem się i unikaniem opodatkowania.

Celem pracy, zgodnie z intencją wyrażoną we Wstępie rozprawy (s.17), jest zbadanie, czy odwrotne obciążenie, w takim kształcie, jak zostało uregulowane w prawie unijnym i wdrożone w państwach członkowskich, jako mechanizm obligatoryjny i fakultatywny stosowany w opodatkowaniu usług transgranicznych wewnątrz Unii, sprzyja urzeczywistnieniu rynku wewnętrznego i spełnia inne wymogi, jakie można stawiać instytucjom z zakresu wspólnego systemu VAT UE. Rozwinięciu tego celu i jego uszczegółowieniu służą dodatkowe pytania badawcze dotyczące wymogów, według których będzie oceniana instytucja odwrotnego obciążenia, a także jej roli, zakresu stosowania oraz obowiązków i ryzyka obciążającego usługodawcę i usługobiorcę. Pytania szczegółowe determinują jednocześnie strukturę rozprawy, gdyż poświęcone im zostały

kolejne rozdziały. W podsumowaniu pracy Autorka udziela odpowiedzi na postawione pytania, które pozwalają na ocenę zalet i wad tej instytucji oraz daje własne propozycje jej udoskonalenia w perspektywie krótko-, średnio- i długoterminowej. Stawia także tezę o zastąpieniu odwrotnego obciążenia rozliczaniem podatku przez usługodawcę w ramach jednego punktu kontaktu w perspektywie długoterminowej. Na podkreślenie zasługuje konsekwencja w realizacji założeń badawczych, jasność, klarowność i spójność wywodów, co powoduje, że końcowe wnioski są Autorki zrozumiałe i przekonujące. Niezwykle pomocne jest określenie już na wstępie rozprawy wzorca oceny dla odwrotnego obciążenia, który determinuje kierunki analizy podjęte w rozprawie. Metodą badawczą przyjętą w pracy jest przede wszystkim metoda dogmatyczna obejmująca analizę źródeł prawa unijnego, w szczególności dyrektyw i rozporządzeń, ale także aktów zaliczanych do tzw. miękkiego prawa, orzecznictwa TSUE oraz dorobku doktryny prawa.

## **2. Układ rozprawy. Struktura podziału treści.**

Układ rozprawy jest przejrzysty i logiczny. Obejmuje ona wstęp, cztery rozdziały oraz zakończenie. W krótkim wstępie Autorka zaprezentowała przedmiot i cel badawczy rozprawy oraz scharakteryzowała treść poszczególnych rozdziałów. **W pierwszym rozdziale** poświęconym określeniu wzorca oceny dla odwrotnego obciążenia Autorka dokonuje klasyfikacji wymogów oceny w zależności od ich źródła i wymienia wymogi o charakterze normatywnym wynikające z celów harmonizacji VAT oraz podstawowych zasad tego systemu, następnie wymogi wynikające z unijnego i międzynarodowego miękkiego prawa podatkowego z zakresu VAT oraz wymogi nawiązujące do współczesnych zasad podatkowych wywodzących od myśli podatkowej A. Smitha. Autorka podkreśla w szczególności znaczenie zasady neutralności konkurencyjnej, którą uznaje za fundamentalną zasadę unijnego podatku od wartości oddanej i wskazuje, że jest ona ponad wszelką wątpliwość wzorcem normatywnym w procesie kontroli prawidłowości stanowienia i stosowania przepisów regulujących funkcjonowanie podatku od wartości dodanej oraz określa przejawy jej naruszenia. Stanowią je podwójne opodatkowanie, podwójnego nieopodatkowanie, unikanie opodatkowania, uchylanie się od opodatkowania oraz nadużycie systemu VAT. Niezwykle cenna jest porządkująca charakterystyka tych pojęć przez autorkę, niejednokrotnie mylonych i używanych w niewłaściwym kontekście. Na podkreślenie zasługuje też analiza podstawowych zasad podatku VAT, w tym zestawienie katalogów tych zasad opracowanych przez różnych

autorów. Autorka dokonuje ich oceny, wskazując, które z nich są niesłusznie w literaturze pomijane, błędnie nazwane (np. wielofazowość w miejsce wszechfazowości) lub niewłaściwie interpretowane. Interesujące jest także podsumowanie rozdziału pierwszego, w którym Autorka treść poszczególnych wymogów składających się na wzorzec dla oceny odwrotnego obciążenia przekłada na konkretne pytania odnoszące się do tego mechanizmu. Odpowiedzi na te pytania pozwolą ocenić zgodność obecnego mechanizmu odwrotnego obciążenia z tymi wymogami. Takie podejście świadczy o tym, że Autorka dużą wagę przywiązuje do metodologicznej strony pracy i czyni to bez zarzutu.

**Rozdział drugi** został poświęcony roli odwrotnego obciążenia w opodatkowaniu usług transgranicznych, rozumianej jako funkcja i istotność tego mechanizmu. W rozdziale tym Autorka analizuje w szczególności model docelowy i przejściowy wspólnego systemu VAT oraz założenia nowego ulepszanego systemu VAT oraz dokonuje porównania dwóch alternatywnych rozwiązań tj. odwrotnego obciążenia i punktu kompleksowej obsługi. Dogłębnie analizuje też pojęcie usługi w systemie unijnego VAT oraz miejsce opodatkowania usług transgranicznych, co ma kluczowe znaczenie dla omawianej problematyki. Porównanie alternatywnych rozwiązań dostarcza interesujących wniosków w niezwykle wrażliwym obszarze unijnego VAT, a mianowicie podatności na dokonywanie oszustw. Autorka stwierdza, że mechanizm odwrotnego obciążenia stwarza okazję do ich dokonywania umożliwiając połączenie nabycia usługi efektywnie nieobciążonej podatkiem (następującego bez zapłaty podatku do rąk usługodawcy) z transakcją krajową, w ramach której można pobrać podatek od usługobiorcy krajowego, a następnie kwotę tego podatku zdefraudować. Stąd spostrzeżenie Autorki, iż nie wiadomo, czy w ostatecznym rozrachunku, po uwzględnieniu oszustw, które umożliwia odwrotne obciążenie rzeczywiście wpływa ono pozytywnie na poziom uzyskiwanych wpływów podatkowych. W odniesieniu do punktu kompleksowej obsługi Autorka stwierdza, że nie eliminuje on całkowicie transgranicznych oszustw, ale zmniejsza ich opłacalność w porównaniu z odwrotnym obciążeniem. Wnioski te są szczególnie ważne i aktualne mając na uwadze przytłaczające kwoty strat poniesionych z powodu oszustw w systemie VAT. Autorka dokładnie analizuje jak dochodzi do popełniania oszustw i pokazuje w jaki sposób obecny system sprzyja ich dokonywaniu. Dla zapewnienia wszechstronnego spojrzenia na analizowane instytucje, określa także warunki, jakie muszą być spełnione, aby jednolity punkt obsługi mógł działać prawidłowo (efektywna współpraca państw członkowskich), a także wprowadzenie jakich rozwiązań

systemowych mogłoby ograniczyć podatność mechanizmu odwrotnego obciążenia na oszustwa (np. gromadzenie i wymiana w czasie rzeczywistym informacji transakcyjnych). W **rozdziale trzecim** Autorka przedstawia zakres zastosowania mechanizmu odwrotnego obciążenia w opodatkowaniu usług wewnątrzwspólnotowych. Rozdział ten prezentuje, jakie usługi w oparciu o przepisy dyrektywy są objęte obligatoryjnie odwrotnym obciążeniem, a jakie podlegają regulacjom szczególnym. Obszerna część tego rozdziału poświęcona jest analizie prawnoporównawczej, której przedmiotem jest przedstawienie jak funkcjonuje obligatoryjny i fakultatywny mechanizm odwrotnego obciążenia i w jaki sposób został implementowany do krajowych przepisów o VAT. Rozdział ten jest bardzo rozbudowany, zawiera wiele szczegółowych wątków, ale wnioski, jakie z niego wypływają są bardzo interesujące i niewątpliwie stanowią dużą wartość dodaną. Autorka dość krytycznie ocenia ten system wskazując, że zakres zastosowania obligatoryjnego, odwrotnego obciążenia do usług wewnątrzunijnych nie został przez unijnego prawodawcę wyznaczony w sposób dostatecznie jasny i precyzyjny, co narusza postulat jasności, dogodności i taniości. Pozyskiwanie i weryfikowanie informacji o rzeczywistym statusie podatkowym i tożsamości kontrahenta jest obecnie szczególnym źródłem uciążliwości i ryzyka dla stron transakcji. Z analizy regulacji obowiązujących w poszczególnych państwach wynika, że samo zapoznanie się z przepisami wewnętrznymi tych państw może być zadaniem trudnym, czasochłonnym i kosztownym. Jak wskazuje Autorka brak oficjalnej, unijnej internetowej bazy danych, która zawierałaby szczegółowe, na bieżąco aktualizowane informacje w języku angielskim, jakie usługi i w jakich warunkach objęte są mechanizmem odwrotnego obciążenia oraz relewantne przepisy prawa wewnętrznego. Rozważania te zamykają dwa trafne postulaty Autorki, pierwszy o potrzebie wprowadzenia scentralizowanego na poziomie Unii, jawnego i dostępnego w Internecie, rozbudowanego rejestru podatników zawierającego szereg istotnych danych o podatnikach i drugi o konieczności regulowania kwestii transgranicznych dotyczących usług wewnątrzunijnych w przepisach unijnych nie wymagających implementacji, tj. rozporządzeniach. Ten ostatni wniosek nasuwa się zwłaszcza po analizie implementacji przepisów dyrektyw w poszczególnych państwach członkowskich.

**Rozdział czwarty** pracy dotyczy pozycji prawnej usługodawcy i usługobiorcy w przypadku usług wewnątrzunijnych objętych mechanizmem odwrotnego obciążenia. Celem tego rozdziału, jak wskazuje Autorka, jest zbadanie obowiązków i ryzyka obciążających usługodawcę i usługobiorcę, gdy podatek od usług wewnątrzunijnych jest

w procedurze odwrotnego obciążenia, ze szczególnym uwzględnieniem ryzyka poniesienia odpowiedzialności podatkowej w związku z oszustwem popełnionym przez kontrahenta lub innego rodzaju nieprawidłowościami w rozliczeniach kontrahenta. Wśród obowiązków Autorka analizuje między innymi obowiązki formalne, takie jak rejestracyjne, dokumentacyjne, ewidencyjne, natomiast wśród praw szczególną uwagę przypisuje prawu do odliczenia podatku naliczonego. Szeroko rozważa także zasady odpowiedzialności, w tym solidarną odpowiedzialność w przypadku niezapłacenia (nierozliczenia) VAT od usługi. Autorka dość krytycznie ocenia obowiązujące w tym zakresie regulacje, wskazuje że powodują one zwiększone ryzyko po stronie usługodawcy, uciążliwości związane z pozyskiwaniem i weryfikowaniem informacji o rzeczywistym statusie podatkowym i tożsamości kontrahenta oraz nie rozwiązują kwestii zbiegu odpowiedzialności w państwie usługodawcy z odpowiedzialnością w państwie rozliczenia podatku przez usługobiorcę. Podobnie jak w poprzednich rozdziałach wskazuje, jakie powinny być, jej zdaniem, podjęte działania mające na celu usprawnienie funkcjonowania mechanizmu, do których między innymi zalicza (o czym wspomina w pracy kilkakrotnie) utworzenie unijnego, rozbudowanego rejestru podatników, wprowadzenie powszechnego obowiązku rejestracji podatników zwolnionych, publikowanie przez Komisję przewodnika po praktykach interpretacyjnych poszczególnych państw członkowskich, a w przyszłości stworzenie unijnego systemu transgranicznych interpretacji VAT, stworzenie obowiązkowego arbitrażu oraz jednolitego uregulowania odpowiedzialności solidarnej na szczeblu unijnym. Trudno odmówić słuszności tym postulatom.

Rozprawę kończy obszernie **zakończenie**, w którym Autorka, zgodnie z zapowiedzią na wstępie rozprawy, powraca do sformułowanego wcześniej wzorca oceny mechanizmu odwrotnego obciążenia i katalogu pytań mających na celu zweryfikowanie spełnienia wymogów prawidłowego funkcjonowania tego mechanizmu. Kolejno ocenia ten mechanizm pod kątem wymogów: pewności, dogodności i tania, konsumpcyjnego charakteru podatku, jednokrotności obciążenia, skuteczności, równości i neutralności konsumpcyjnej. Omawiając każdy z tych wymogów Autorka wskazuje co jest przeszkodą w pełnej jego realizacji i jakie działania należy podjąć, aby przeszkody częściowo lub w całości usunąć. Wnioski końcowe zamyka zestawienie postulatów de lege ferenda w podziale na te, które powinny być zrealizowane w krótszej lub dłuższej perspektywie czasowej.

Uszeregowanie rozdziałów w przedstawionym układzie rozprawy jest prawidłowe i logiczne, umożliwia dokładne prześledzenie toku myśli Autorki, prowadzącego do wniosków końcowych. Każdy z rozdziałów rozpoczyna się od uwag wprowadzających, w których określono cel rozdziału i przedmiot analizy, a zamyka się obszernymi wnioskami odnoszącymi się do omówionych w nim problemów. zaś w odrębnym zakończeniu zostały przedstawione wnioski generalne będące podsumowaniem całości wywodów.

### **3. Merytoryczna treść rozprawy. Wnioski końcowe.**

Treść rozprawy to przede wszystkim wnikliwa, skrupulatna i rzeczowa analiza rozwiązań prawnych w przedmiocie uregulowań unijnych w zakresie mechanizmu odwrotnego obciążenia usług wewnątrzunijnych. Bogata treść rozprawy świadczy o dużym zasobie wiedzy prawniczej Autorki, zwłaszcza z dziedziny podatku od wartości dodanej, oraz jej dużej erudycji. Dążąc konsekwentnie do realizacji zamierzonego celu badawczego Autorka poruszyła wiele interesujących kwestii, często kontrowersyjnych. Na podkreślenie zasługuje również umiejętność stawiania pytań i dostrzegania problemów.

Należy zatem stwierdzić, że Autorka zrealizowała zamierzony cel badań, określony na wstępie rozprawy, a sformułowane przez nią wnioski są trafne i przekonująco uzasadnione. Waler tej rozprawy nie sprowadza się jednak tylko do wykazania słuszności tez Autorki. Na wysoką ocenę zasługuje także posługiwanie się przyjętą metodą badawczą, w szczególności wszechstronna i wnikliwa analiza orzecznictwa i poglądów reprezentowanych w piśmiennictwie. Autorka wykazała bardzo dobre opanowanie warsztatu naukowego, posługuje się też bardzo dobrze językiem prawnym i prawniczym. Pod względem metodologicznym rozprawa jest wzorowa.

Ocena treści rozprawy i wniosków w niej zawartych, jak wskazano już wyżej, jest niewątpliwie pozytywna. Można jednak wskazać pewne zagadnienia, które wymagają wyjaśnienia lub szerszego komentarza ze strony Autorki.

Autorka wielokrotnie porusza problem oszustw w systemie VAT i ocenia pod tym kątem mechanizm odwrotnego obciążenia oraz formułuje postulaty, jak uczynić ten mechanizm mniej podatnym na uchylanie się od opodatkowania (np. 108-111). W wielu miejscach w rozprawie i we wnioskach końcowych postuluje na przykład utworzenie: unijnego transgranicznego systemu rejestrowania danych o transakcji w czasie rzeczywistym i automatyczną kontrolę tych danych (s.131), rozbudowanego unijnego rejestru podatników (s.276), unijnego elektronicznego systemu wystawiania, przesyłania i akceptacji faktur (s.363). Postuluje także publikację na poziomie unijnym przekazywanych przez

administracje podatkowe danych o rzetelnych podatnikach (s.358) i zmiany prawa unijnego pod kątem doprecyzowania niektórych pojęć istotnych dla funkcjonowania tego mechanizmu ( stałe miejsce prowadzenia działalności, siedziba działalności gospodarczej). Wiadomo jednocześnie, że poszczególne państwa członkowskie także podejmują lub planują podjęcie różnych środków mających na celu eliminowanie lub przynajmniej zmniejszenie skali oszustw w podatku VAT. Czy w zakresie omawianej problematyki skuteczne mogą być, zdaniem Autorki, tylko środki podejmowane na szczeblu unijnym, a środki podejmowane przez poszczególne państwa z góry skazane są na niepowodzenie i pozostaje jedynie czekać na wdrożenie odpowiednich środków unijnych ? Co powoduje, że wobec utraty miliardów złotych z powodu oszustw wymienione wyżej postulaty nie zostały jeszcze zrealizowane, ? Czy przyczyną jest brak współpracy państw członkowskich z instytucjami unijnymi i preferowanie działań podejmowanych na szczeblu krajowym, czy może rozwlekłość procedur unijnych i ich czasochłonność ? Warto w tym kontekście nawiązać do stwierdzenia, że warunkiem wdrożenia i prawidłowego funkcjonowania punktu kompleksowej, który jest zdecydowanie mniej podatny na oszustwa niż mechanizm odwrotnego obciążenia, jest porozumienie i wzajemne zaufanie między kilkoma państwami, które nie zawsze łatwo jest wypracować i utrzymać (s.130). Postulat wprowadzenia takiego systemu zamiast odwrotnego obciążenia Autorka proponuje dopiero w perspektywie długoterminowej (s.367). Czy oznacza to że w dłuższym okresie czasu pojawią się okoliczności sprzyjające dla porozumienia i pogłębienia zaufania, a może propozycje Autorki zbiegają się w czasie z zamierzeniami Komisji Europejskiej wprowadzenia nowego systemu VAT ( s. 147), który miałby polegać na tym, że podatek będzie rozliczał dostawca według zasad obowiązujących w państwie przeznaczenia, a gdyby nie posiadał tam miejsca prowadzenia działalności, podatek należny podlegałby rozliczeniu z wykorzystaniem rozszerzonego systemu kompleksowej usługi ?

Kolejne spostrzeżenie , jakie pojawia się na tle rozważań Autorki, to pewna sprzeczność rezultatów związanych z różnymi opcjami ulepszanego systemu VAT. Z jednej strony mechanizmy, które przynoszą największe oszczędności, jeśli chodzi o tzw. *compliance costs* i są najmniej uciążliwe zwłaszcza dla usługodawców (jak np. odwrotne obciążenie) wykazują większą podatność na oszustwa podatkowe, z drugiej zaś strony mechanizmy, które pozwalają zredukować skalę oszustw pociągają za sobą znaczne koszty związane z ich wdrożeniem i funkcjonowaniem, które w znacznej mierze obciążają przedsiębiorców (podatników). Czy z tego powodu, zdaniem Autorki, wdrażanie mechanizmów unijnych

bardziej odpornych na oszustwa następuje stosunkowo powoli, podczas gdy mogłoby się wydawać, że walka z oszustwami powinna mieć absolutnie priorytetowe znaczenie.

Warto także zwrócić uwagę na kwestie terminologiczne, które podnosi Autorka. Rozróżnia ona unikanie opodatkowania, uchylanie się od opodatkowania (oszustwa VAT) oraz nadużycie systemu VAT. Ma to walor porządkujący, ale wyjaśnienie tych pojęć przez Autorkę nasuwa jednak pewne wątpliwości, zwłaszcza jeśli chodzi o unikanie opodatkowania i nadużycie systemu VAT, czy nie opisuje ona tego samego zjawiska pod różnymi terminami. Celowe byłoby zilustrowanie w oparciu o konkretne orzeczenia TSUE na określenie jakich stanów faktycznych Trybunał posługuje się pojęciami *tax avoidance*, *tax evasion* i *tax abuse*. Pozwoliłoby to na bardziej precyzyjne rozróżnienie tych pojęć.

#### **4. Wykorzystanie źródeł, opracowanie redakcyjne**

Na podkreślenie zasługuje imponująca bibliografia licząca 280 pozycji i zawierająca monografie i artykuły zarówno polskie, jak i zagraniczne; jest ona nie tylko bardzo obszerna w sensie ilości powołanych pozycji, ale też starannie dobrana. Orzecznictwo, w tym przede wszystkim orzecznictwo ETS zostało również bardzo dobrze i umiejętnie wykorzystane oraz skomentowane. Autorka powołała 140 wyroków ETS (TSUE), wykazała się także znajomością transgranicznych interpretacji VAT, wybranych interpretacji organów podatkowych państw członkowskich UE, powołała też wytyczne, noty wyjaśniające, broszury, materiały informacyjne i komunikaty prasowe Komitetu ds. VAT, Komisji Europejskiej, organów podatkowych państw członkowskich. Powołała też najważniejsze dla omawianej problematyki badania, raporty i opinie zlecone przez Komisję Europejską, dokumenty OECD i inne źródła.

Opracowanie redakcyjne jest bardzo staranne.

#### **5. Konkluzje**

Przechodząc do ogólnej oceny trzeba stwierdzić, że rozprawa doktorska Pani mgr Małgorzaty Sęk zasługuje na wysoką ocenę zarówno ze względu na podjęty temat, sposób jego ujęcia, jak i sformułowane wnioski. Jest to opracowanie o poważnej wartości naukowej, wzorowe pod względem metodologicznym, o dużym ładunku intelektualnym.

O wartości ocenianej rozprawy przesądzą następujące okoliczności. Po pierwsze, jest to najbardziej obszerne i zarazem najbardziej kompleksowe opracowanie dotyczące tytułowej problematyki. Po drugie, Autorka łączy głęboką wiedzę w zakresie teorii prawa podatkowego



z dobrym warsztatem naukowym. Oceniana rozprawa jest pracą dojrzałą i merytorycznie wartościową.

Konkludując, rozprawa doktorska Pani mgr Małgorzaty Sęk spełnia warunki stawiane przez ustawę z dnia 14 marca 2003 r. o stopniach naukowych i tytule naukowym oraz o stopniach i tytule w zakresie sztuki (Dz.U. Nr 65, poz.595 ze zm), stanowiąc oryginalne rozwiązanie problemu naukowego i wykazując jednocześnie ogólną wiedzę teoretyczną Autorki w zakresie prawa podatkowego oraz umiejętność samodzielnego prowadzenia pracy naukowej.

W związku z powyższym całkowicie uzasadnione będzie dopuszczenie Pani mgr Małgorzaty Sęk do dalszych stadiów postępowania w sprawie nadania jej stopnia doktora nauk prawnych .

*dotwinięty*