

Dr hab. Artur Mudrecki  
Katedra Prawa Finansowego  
i Podatkowego  
Akademii Leona Koźmińskiego  
w Warszawie

Warszawa, dnia 21 sierpnia 2016 r.

### **Recenzja**

**pracy mgr Małgorzaty Sęk pt. „Odwrótne obciążenie jako mechanizm opodatkowania usług wewnątrzunijnych” przygotowana pod opieką naukową prof. dr. hab. Włodzimierza Nykiela.**

#### **1. Wybór tematu pracy i założenia badawcze**

Problematyka opodatkowania usług wewnątrzunijnych w kontekście zastosowania instytucji odwrotnego obciążenia ma charakter interdyscyplinarny, łączy w sobie przede wszystkim wątki prawa podatkowego i europejskiego. Podjęta tematyka sprawia spore problemy naukowe. Wymaga ona rozległej wiedzy praktycznej i teoretycznej ze wskazanych dziedzin prawa oraz umiejętnej analizy rozwiązań unijnych dotyczących podatku od wartości dodanej.

Rzetelna analiza odwrotnego obciążenia jako mechanizm opodatkowania usługami wewnątrzunijnymi jest szczególnie istotna dla Unii Europejskiej, państw członkowskich, organów podatkowych, którzy muszą dbać o właściwe ukształtowanie i funkcjonowanie tej instytucji oraz podatników, którzy przepisy te muszą stosować. Regulacje prawne dotyczące podatku od wartości dodanej sprawiają spore trudności praktyczne dotyczące ich wykładni zwłaszcza z uwagi na to, że podatek ten należy do samoobliczalnych. Aby prawidłowo dokonać interpretacji przepisów VAT nie wystarczy posługiwać się językową dyrektywą interpretacyjną, ale również należy sięgać po dyrektywę systemową oraz funkcjonalną, przyjmując jednocześnie jako priorytet w stosowaniu wykładnię prounijną. Jeszcze bardziej skomplikowana jest problematyka opodatkowania usług wewnątrzunijnych. Recenzowana praca powstała w przełomowym okresie, bo w czasie ożywionej dyskusji nad zwiększeniem efektywności podatku od towarów i usług oraz ograniczeniem oszustw podatkowych, a także nadużyć prawa w celu ograniczenia „luki podatkowej”.

Z tych powodów praca może się spotkać z dużym zainteresowaniem organów Unii Europejskiej, organów państwowych odpowiedzialnych za harmonizację podatków obrotowych i stosowanie przepisów podatkowych, podatników, doradców podatkowych, pracowników organów podatkowych oraz sędziów sądów administracyjnych, rozstrzygających spory podatkowe.

Tematyka dotycząca mechanizmu odwrotnego obciążenia stosowanego w Unii Europejskiej do usług transgranicznych nie doczekała się dotąd kompleksowej analizy naukowej w literaturze polskiej ani anglojęzycznej. Powyższa problematyka była podejmowana w literaturze jedynie wycinkowo: jako artykuły w czasopismach i rozdziały w szerszych monografiach skrupulatnie wymienionych przez Autorkę w pracy (s. 16 wstępu). Jednak w nauce prawa brak jest monografii poświęconej odwrotnemu obciążeniu jako mechanizmowi opodatkowania usług wewnątrzunijnych. Z tego względu takie ujęcie tematu pracy doktorskiej stanowi nowe i oryginalne podejście do problematyki badawczej.

Autorka we wstępie do pracy przedstawia w sposób klarowny swoje założenia badawcze. Celem rozprawy było 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. Te „inne” wymogi określono na potrzeby rozprawy w oparciu o: zasady wspólnego systemu VAT UE, postulaty najnowszych dokumentów programowych dotyczących przyszłości VAT w Unii Europejskiej. Następnie sformułowano szczegółowe cele badawcze, których realizacja wymagała też udzielenia odpowiedzi na następujące pytania szczegółowe: 1. Jakim wymogom powinny odpowiadać instytucje z zakresu wspólnego systemu VAT UE, w tym w szczególności odwrotne obciążenie? 2. Jaka jest rola mechanizmu odwrotnego obciążenia w opodatkowaniu usług transgranicznych, w tym w szczególności usług wewnątrzunijnych, oraz, jak mechanizm ten powinien być ukształtowany, by odpowiadał stawianym mu wymogom? 3. Jaki jest zakres zastosowania mechanizmu odwrotnego obciążenia w przypadku usług wewnątrzunijnych i jak zaawansowana jest jego harmonizacja? 4. Jakie są obowiązki i ryzyka obciążające usługodawcę i usługobiorcę w przypadku zastosowania odwrotnego obciążenia do usług

wewnątrzunijnych i jaką rolę pełnią te podmioty w systemie VAT UE i systemach podatkowych państw członkowskich?

Na szczególną uwagę i wyróżnienie zasługują sformułowanie przez Autorkę we wnioskach do pierwszego rozdziału szczegółowe i trafne pytania dotyczące wybranych wzorców oceny dotyczących wymogów dla mechanizmu odwrotnego obciążenia (s. 73-74 pracy).

Ponadto pozytywnie należy ocenić zawężenie tematu pracy do usług wewnątrzunijnych pomiędzy podatnikami podatku od wartości dodanej, a pominięcie transakcji towarowych oraz usług między przedsiębiorcą a konsumentem. Taki wybór okazał się trafny, bo podjęta problematyka i tak okazała się rozległa, o czym świadczy obszerność pracy doktorskiej, liczy ona blisko 400 stron.

## **2. Metody badawcze**

Problematyka usług wewnątrzunijnych ujęta w kontekście mechanizmu odwrotnego obciążenia podatkowego wymagała wypracowania odpowiedniego podejścia metodologicznego. Autorka posługuje się zasadniczo dwoma metodami badawczymi: metodą dogmatycznoprawną oraz metodą prawnoporównawczą. W pierwszej z tych metod autorka dokonuje analizy prawa europejskiego, zarówno prawa pierwotnego, pochodnego, nie stroniąc od tzw. prawa miękkiego w zakresie podatku od wartości dodanej. Po przedstawieniu wzorca oceny dla odwrotnego obciążenia jako instytucji wspólnego systemu VAT Unii Europejskiej Autorka dokonuje analizy tej instytucji pod kątem wypracowanych cech podatku od wartości dodanej w zakresie odwrotnego obciążenia w opodatkowaniu usług transgranicznych, zakresu zastosowania tej instytucji również pod kątem jego harmonizacji w poszczególnych państwach Unii Europejskiej oraz pozycji prawnej usługodawcy i usługobiorcy. Mgr Małgorzata Sęk bardzo precyzyjnie w stosunku do każdego z rozdziałów weryfikuje tezy postawione we wstępie do pracy doktorskiej. Autorka wszechstronnie przedstawia stanowisko nauki prawa, a następnie wskazuje na właściwe (jej zdaniem) rozwiązanie rozpatrywanego problemu. Dokonuje ona dosyć swobodnie i jednocześnie precyzyjnie opisu mechanizmu odwrotnego obciążenia podatkowego usług transgranicznych. Taka metoda badawcza zasługuje w pełni na akceptację, gdyż praca nabiera kształtu rzetelnego dyskursu naukowego. Ponadto mgr Małgorzata Sęk nie stroni od przedstawiania poglądów judykatury, w tym Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (140 orzeczeń), Trybunału Konstytucyjnego RP i

sądów administracyjnych w Polsce. W dokładny sposób dokonuje ona również analizy dokumentów instytucji Unii Europejskiej, w tym raportów, wytycznych i not wyjaśniających oraz dokumentów Organizacji ds. Współpracy Gospodarczej i Rozwoju.

Ponadto Autorka posługuje się metodą prawnoporównawczą odwołując się między innymi w punkcie 3.3. trzeciego rozdziału pracy (s. 236 - 270) do sposobu harmonizacji zastosowania mechanizmu odwrotnego obciążenia w opodatkowaniu usług wewnątrzunijnych w 27 państwach członkowskich Unii Europejskiej. Na szczególne wyróżnienie zasługuje dokonana analiza aktów prawnych państw członkowskich Unii Europejskiej oraz wskazywanie na przykłady rozwiązań prawnych w zakresie opodatkowania w innych państwach spoza Unii Europejskiej, tj. Nowej Zelandii czy Stanów Zjednoczonych Ameryki Północnej. Na pozytywną ocenę zasługuje posługiwanie się przez Autorkę bardzo bogatą literaturą zagraniczną.

Metody badawcze przyjęte w pracy są adekwatne do celów pracy. Na wyróżnienie zasługuje posługiwanie się obszernym materiałem źródłowym oraz bogatą, bo liczącą blisko 300 pozycji, starannie dobraną literaturą przedmiotu.

### **3. Struktura i aspekty formalne pracy**

Praca składa się z czterech rozdziałów, tj. I. Wzorzec oceny dla odwrotnego obciążenia jako instytucji wspólnego systemu VAT Unii Europejskiej, II. Rola odwrotnego obciążenia w opodatkowaniu usług transgranicznych, III. Zakres zastosowania mechanizmu odwrotnego obciążenia w opodatkowaniu usług wewnątrzunijnych, IV. Pozycja prawna usługodawcy i usługobiorcy w przypadku usług wewnątrzunijnych objętych mechanizmem odwrotnego obciążenia.

W pracy wyodrębniono wstęp i zakończenie. Na końcu rozprawy ujęto spis literatury, orzecznictwa, interpretacji podatkowych, wytycznych, not wyjaśniających, broszur, materiałów informacyjnych, komunikatów prasowych, dokumentów Unii Europejskiej, dokumentów Organizacji ds. Współpracy Gospodarczej, który stanowi doskonały wykaz materiałów źródłowych wykorzystanych przez doktorantkę przy pisaniu pracy. W ramach rozdziałów Autorka wyodrębnia mniejsze jednostki redakcyjne i każdy z rozdziałów kończy wnioskami, przez co układ pracy jest bardziej czytelny.

Struktura pracy podporządkowana jest postawionym celom. Autorka, jak już wcześniej wspomniano, określa wzorzec oceny odwrotnego obciążenia w systemie

VAT Unii Europejskiej, aby w kolejnych rozdziałach dokonać analizy roli odwrotnego obciążenia w opodatkowaniu usług transgranicznych, zakresu zastosowania tego mechanizmu w opodatkowaniu usług wewnątrzunijnych i obowiązków oraz praw stron usług wewnątrzunijnych wraz z analizą sposobów kontroli ze strony państw. Widać, że układ pracy został starannie przemyślany.

Praca jest napisana bardzo starannym językiem prawniczym, a zarazem charakteryzuje się jasnością przekazu. Powyższe wskazuje, że Autorka dysertacji naukowej legitymuje się dużą wiedzą teoretyczną i praktyczną z zakresu prawa podatkowego i unijnego. Przypisy są sporządzone bardzo rzetelnie i stanowią źródło dodatkowych informacji.

Podsumowując - zarówno struktura pracy jak i język i aspekty formalne wskazują, że Autorka pracy bardzo dobrze opanowała warsztat pisarski i w tym aspekcie wykazała umiejętności samodzielnego prowadzenia pracy naukowej.

#### **4. Uwagi szczegółowe**

Dokonując szczegółowej oceny pracy, która stanowi obszerną analizę odwrotnego obciążenia jako mechanizmu opodatkowania usług wewnątrzunijnych, należy zwrócić uwagę na to, że zawiera ona istotne rozważania z prawa unijnego z którym wiąże się podatek od wartości dodanej pozostający w ścisłej harmonizacji z Unią Europejską. Po zdefiniowaniu pojęć zasad prawa podatkowego i zasad podatkowych, Autorka podaje, jakie cechy powinien mieć VAT ze szczególnym uwzględnieniem instytucji odwrotnego obciążenia podatkowego. Bardzo interesujące jest wszechstronne opisanie cech VAT-u, w tym zasady neutralności, proporcjonalności, wielofazowości i powszechności opodatkowania, a pod koniec pierwszego rozdziału sformułowanie wymogów, jakim powinna odpowiadać instytucja odwrotnego obciążenia.

Istotne rozważania teoretyczne zawarto w rozdziale II dysertacji naukowej. Dotyczące one pojęcia usług, w tym usług transgranicznych, miejsca opodatkowania tych usług z uwzględnieniem zasady państwa pochodzenia i zasady państwa przeznaczenia. Następnie Autorka wskazuje na istotę odwrotnego obciążenia oraz jego funkcję, tj. funkcję skutecznego poboru podatku oraz funkcję upraszczającą wskazując na wady i zalety opisywanych rozwiązań prawnych, a także na ewolucję opisywanej instytucji w prawie europejskim. Poza tym przedstawia ona alternatywny

sposób opodatkowania usług transgranicznych przy wykorzystaniu instytucji Punktu kompleksowej usługi.

Z kolei w III rozdziale dysertacji naukowej, dotyczącym zakresu zastosowania mechanizmu odwrotnego obciążenia w opodatkowaniu usług wewnątrzunijnych dokonano rozróżnienia stosowania ww. instytucji ze względu na zagraniczny status usługodawcy i podatność transakcji na oszustwa. Poza tym dokonano podziału na obligatoryjny i fakultatywny sposób odwrotnego obciążenia. Następnie opisano opodatkowanie poszczególnych usług. Szczególnie godne uznania jest dokonanie analizy wdrożeń instytucji odwrotnego obciążenia w 27 państwach członkowskich Unii Europejskiej.

W ostatnim rozdziale poświęconym pozycji prawnej usługodawcy i usługobiorcy w przypadku usług wewnątrzunijnych objętych mechanizmem odwrotnego obciążenia dokonano analizy prawa i obowiązków stron transakcji, ze szczególnym uwzględnieniem ryzyka poniesienia odpowiedzialności podatkowej w związku z oszustwem popełnionym przez kontrahenta lub innego rodzaju nieprawidłowością w rozliczeniach podatkowych kontrahenta. Poza tym w rozdziale czwartym dokładnie przedstawiono rozwiązania związane z wymianą między państwami członkowskimi informacji o usługach wewnątrzunijnych.

Niezwyczajnie pozytywnie należy ocenić wnioski, jakie Autorka pracy w sposób niezwykle rzetelny i uporządkowany przedstawia na końcu pracy. Stanowią one odpowiedź na cele badawcze wytyczone na początku rozprawy doktorskiej.

Najbardziej cenne są wnioski *de lege ferenda*, których celem jest lepsze dostosowanie odwrotnego obciążenia do wymogów wspólnego systemu VAT. Mgr Małgorzata Sęk postuluje zmiany możliwe do zastosowania w perspektywie krótkookresowej, średnio okresowej i długookresowej, przy czym w ostatnim wniosku zachęca do rezygnacji z mechanizmów odwrotnego obciążenia na rzecz rozliczenia podatku przez usługodawcę w ramach jednego punktu kontaktu .

## **Podsumowanie**

Przedmiot pracy przedstawiony przez Autorkę odwrotnego obciążenia jako mechanizm opodatkowania usług wewnątrz unijnych wymagał pogłębionej wiedzy z zakresu prawa podatkowego i europejskiego. Nie ulega wątpliwości, że mgr Małgorzata Sęk wykazała się dogłębną wiedzą teoretyczną i praktyczną z zakresu prawa podatkowego i przyjętych rozwiązań unijnych. Przyjęty temat pracy, a

następnie określone cele badawcze zostały skrupulatnie zrealizowane w kolejnych rozdziałach. Szczególnie wysoko należy ocenić zastosowane metody badawcze i strukturę pracy. Nie ulega wątpliwości, że praca stanowi oryginalne rozwiązanie problemu badawczego, który dotychczas nie doczekał się monografii w zakresie w odwrotnego obciążenia usług wewnątrzunijnych. Praca ta zachowuje szczególną aktualność w związku z ożywioną dyskusją na forum Unii Europejskiej i w Polsce nad zwiększeniem efektywności podatku od towarów i usług oraz ograniczeniem oszustw podatkowych, a także nadużyć prawa w celu ograniczenia „luki podatkowej”. Bardzo wysoka ocena pracy jednoznacznie wskazuje, że Małgorzata Sęk posiada umiejętności samodzielnego prowadzenia pracy naukowej.

Recenzowana praca w pełni spełnia wszystkie kryteria określone w art. 13 ust. 1 ustawy z dnia 14 marca 2003 r. o stopniach naukowych i tytule naukowym oraz o stopniach i tytule w zakresie sztuki (Dz. U. z 2016, poz. 882).

Artur Kudręcki