

Jakub SZYGUŁA\*

# Implementacja zmian w przepisach o VAT w przedsiębiorstwie branży hutniczej

---

## Wprowadzenie

Uregulowania prawne stanowią istotny element makrootoczenia każdego przedsiębiorstwa. Choć przedsiębiorstwa nie mają możliwości bezpośredniego kształtowania systemu prawnego, są jednak zmuszone działać w ramach obowiązującego prawa. Każda zmiana w przepisach prawnych wymusza podejmowanie działań dostosowawczych w skali zależnej od zakresu tych zmian. Z tego powodu otoczenie prawne powinno być uwzględniane jako jeden z zasadniczych czynników mających wpływ na proces planowania w przedsiębiorstwie.

W ramach obowiązującego systemu prawnego istotne są przepisy prawa podatkowego. Na potrzeby niniejszego artykułu można wyróżnić trzy zasadnicze aspekty oddziaływania podatków na przedsiębiorstwa. Pierwszym z nich jest przymusowe ograniczenie środków finansowych dostępnych dla realizacji bieżącej działalności oraz przyszłych inwestycji. Drugi z nich, to konieczność wdrożenia do przedsiębiorstwa funkcjonującego jako wyodrębniony system, niejednokrotnie wysoce skomplikowanych i trudnych w interpretacji przepisów podatkowych i związany z tym wysiłek organizacyjny oraz finansowy. Trzeci warty uwagi aspekt oddziaływania podatków na przedsiębiorstwa można opisać jako ryzyko podatkowe. O ile z perspektywy przedsiębiorstw pożądanym jest stabilny i przejrzysty system podatkowy, to jednocześnie w ich interesie ekonomicznym jest wykorzystanie istniejących udogodnień, luk oraz nieścisłości do minimalizacji obciążeń podatkowych. W rzeczywistości gospodarczej może to przyjąć zarówno formę optymalizacji podatkowej w ramach prawa, jak również nielegalnego obchodzenia systemu podatkowego. Ten rodzaj przestępczości jest szczególnie atrakcyjny dla grup przestępczych, ze względu na cechy systemu podatkowego i skalę potencjalnych zysków (Duży, 2013, s. 42).

Oddziaływanie makrootoczenia na organizacje gospodarcze zostanie w tym artykule zobrazowane na przykładzie dostosowania się wybranego, reprezentatywnego przedsiębiorstwa, do zmian przepisów wynikających z nowelizacji

---

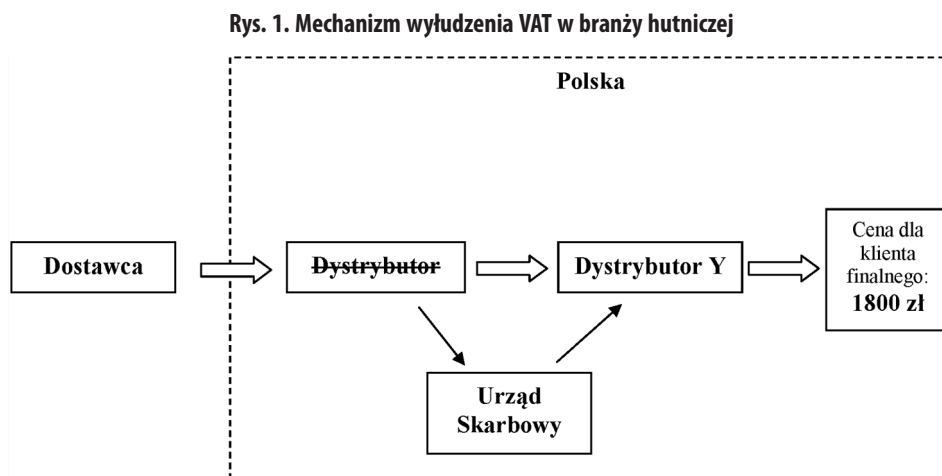
\* Jakub Szyguła, Uniwersytet Ekonomiczny w Krakowie, ul. Rakowicka 27, 31-510 Kraków

ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. 2004 nr 54 poz. 535) oraz ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. *Ordynacja podatkowa* (Dz.U. 1997 nr 137 poz. 926), obowiązujących od dnia 1 października 2013. Zmiany te dotyczą podatku VAT, w szczególności wprowadzenia mechanizmów odwrotnego obciążenia i solidarnej odpowiedzialności na rynku stali i wyrobów hutniczych. Celem artykułu jest przedstawienie zmian wynikających z implementacji przepisów prawnych do praktyki gospodarczej. Badania odnoszą się do aspektu organizacyjnego i finansowego.

## Przyczyna zmian w otoczeniu prawnym – Problem wyłudzeń VAT

Podatek VAT jest rodzajem podatku pośredniego, służącym opodatkowaniu wartości dodanej na poszczególnych etapach procesów gospodarczych. Niestety, od momentu przystąpienia Polski do Unii Europejskiej, ze względu na luki w przepisach podatkowych oraz ze względu na fakt, że w transakcjach eksportowych obowiązuje stawka VAT 0%, dla nieuczciwych uczestników rynku istnieją warunki do potencjalnego wyłudzenia VAT (Żak, 2013, s. 3). W Polsce ewidentne nadużycia w tym względzie stwierdzono m.in. w sektorze handlu złomem i metalami nieżelaznymi, w sektorze stalowym oraz w sektorze paliwowym. Nadużyciami w VAT są zagrożone również inne sektory gospodarki, w tym handel zaawansowaną elektroniką, niektórymi produktami spożywczymi, drewnem, usługi budowlane, transportowe i spedycyjne (PWC 2013, s. 27).

Mechanizm wyłudzenia VAT, nazywany również karuzelą VAT, typowy dla rynku stali i wyrobów hutniczych w Polsce przed 1 października 2013 roku przedstawiono na rys. 1:



Źródło: Opracowanie własne, na podstawie materiałów szkoleniowych („Nowelizacja ustawy o VAT”, Polska Unia Dystrybutorów Stali, 25.09.2013 r, s. 3.)

Działający w Polsce nieuczciwy Dystrybutor X, korzystając z zerowej stawki VAT, dokonuje w innym kraju EU zakupu wyrobu hutniczego. Dystrybutor X nie rejestruje jednak tej transakcji w Polsce i nie odprowadza należnego VAT, dzięki czemu może zaoferować wyrób Dystrybutorowi Y w zaniżonej cenie, niższej niż początkowa cena oferowana przez Dostawcę. Chcąc zachować konkurencyjną pozycję na rynku stali i wyrobów hutniczych Dystrybutor Y jest przymuszony do zakupu u Dystrybutora X, nawet jeżeli istnieje podejrzenie, co do uczestnictwa tego ostatniego w karuzeli VAT. Dystrybutor X, włącznie z ewentualnymi przedsiębiorstwami-buforami obecnymi między Dystrybuto-rem X a Dystrybuto-rem Y, dla utrudnienia wykrycia procederu, jest nastawiony na krótką działalność i zniknięcie z rynku przed wyegzekwowaniem należnego podatku VAT przez Urząd Skarbowy. W tym kontekście Dystrybutor X jest określany mianem „znikającego pośrednika” lub „znikającego handlowca” (PWC 2013, s. 24).

Szerokie stosowanie omówionej metody wyłudzenia VAT doprowadza do zaburzeń funkcjonowania mechanizmów rynkowych, bowiem z rynku nie eliminowane są przedsiębiorstwa słabe, ale przedsiębiorstwa dobre, działające w zgodzie z obowiązującymi przepisami o VAT. (Żak, 2013, s. 14).

## **Nowe otoczenie prawne – Mechanizmy odwrotnego obciążenia i solidarnej odpowiedzialności**

Odpowiedzią państwa na opisane wyżej zagrożenie uszczuplenia wpływów budżetowych była nowelizacja ustawy o VAT oraz *Ordynacji podatkowej*. Zakres wprowadzonych zmian dla rynku stali i wyrobów hutniczych objął m.in. rozszerzenie katalogu towarów objętych mechanizmem odwrotnego obciążenia VAT oraz wprowadzenie mechanizmu odpowiedzialności solidarnej.

Istotą mechanizmu odwrotnego obciążenia (ang. reverse charge) jest przeprowadzenie transakcji bez naliczenia przez dostawcę podatku VAT i przesunięcie obowiązku rozliczenia podatku VAT na nabywcę. W praktyce oznacza to, że dostawca stali i wyrobów hutniczych wystawia swojemu klientowi fakturę bez VAT, ten zaś nalicza VAT należny i odlicza VAT naliczony, z wykorzystaniem faktury wewnętrznej. Dostawca traci tym samym możliwość zaniechania poprawnego rozliczenia VAT z Urzędem Skarbowym, uniemożliwiając uczestnictwo w opisanej wcześniej karuzeli VAT.

Zgodnie z ustawą o VAT, mechanizm odwrotnego obciążenia jest stosowany jeżeli zarówno dostawca, jak i nabywca jest podatnikiem VAT, tj. osobą prawną lub fizyczną prowadzącą działalność gospodarczą oraz dokonywana jest dostawa wyrobów wskazanych w załączniku 11 do ustawy o VAT. W nowym brzmieniu załącznik 11 zawiera niemal 30 pozycji opisujących towary właściwe dla rynku stali i wyrobów hutniczych, podsumowanych w tabeli 1.

Tab. 1. Wykaz towarów objętych mechanizmem odwrotnego obciążenia

Poz.	Symbol PKWiU	Nazwa towaru lub grupy towarów
1	24.10.12.0	Żelazostopy
2	24.10.14.0	Granulki i proszek z surówki, surówki zwierciadlistej lub stali
3	24.10.31.0	Wyroby płaskie walcowane na gorąco, o szerokości $\geq 600$ mm, ze stali niestopowej
4	24.10.32.0	Wyroby płaskie walcowane na gorąco, o szerokości $< 600$ mm, ze stali niestopowej
5	24.10.35.0	Wyroby płaskie walcowane na gorąco, o szerokości $\geq 600$ mm, z pozostałej stali stopowej, z wyłączeniem wyrobów ze stali krzemowej elektrotechnicznej
6	24.10.36.0	Wyroby płaskie walcowane na gorąco, o szerokości $< 600$ mm, z pozostałej stali stopowej z wyłączeniem wyrobów ze stali krzemowej elektrotechnicznej
7	24.10.41.0	Wyroby płaskie walcowane na zimno, o szerokości $\geq 600$ mm, ze stali niestopowej
8	24.10.43.0	Wyroby płaskie walcowane na zimno, o szerokości $\geq 600$ mm, z pozostałej stali stopowej, z wyłączeniem wyrobów ze stali krzemowej elektrotechnicznej
9	24.10.51.0	Wyroby płaskie walcowane, o szerokości $\geq 600$ mm, ze stali niestopowej, platerowane, powlekane lub pokrywane
10	24.10.52.0	Wyroby płaskie walcowane, o szerokości $\geq 600$ mm, z pozostałej stali stopowej, platerowane, powlekane lub pokrywane
11	24.10.61.0	Pręty walcowane na gorąco, w nieregularnie zwijanych kręgach, ze stali niestopowej
12	24.10.62.0	Pozostałe pręty ze stali, nieobrobione więcej niż kute, na gorąco walcowane, ciągnięte lub wyciskane, włączając te, które po walcowaniu zostały skręcone
13	24.10.65.0	Pręty walcowane na gorąco, w nieregularnie zwijanych kręgach, z pozostałej stali stopowej
14	24.10.66.0	Pozostałe pręty z pozostałej stali stopowej, nieobrobione więcej niż kute, na gorąco walcowane, ciągnięte lub wyciskane, włączając te, które po walcowaniu zostały skręcone
15	24.10.71.0	Kształtowniki otwarte, nieobrobione więcej niż walcowane na gorąco, ciągnięte na gorąco lub wyciskane, ze stali niestopowej
16	24.10.73.0	Kształtowniki otwarte, nieobrobione więcej niż walcowane na gorąco, ciągnięte na gorąco lub wyciskane, z pozostałej stali stopowej

Poz.	Symbol PKWiU	Nazwa towaru lub grupy towarów
17	24.31.10.0	Pręty ciągnione na zimno oraz kątowniki, kształtowniki i profile, ze stali niestopowej
18	24.31.20.0	Pręty ciągnione na zimno oraz kątowniki, kształtowniki i profile, z pozostałej stali stopowej
19	24.32.10.0	Wyroby płaskie walcowane na zimno, ze stali, o szerokości < 600 mm, niepokrywane
20	24.32.20.0	Wyroby płaskie walcowane na zimno, ze stali, o szerokości < 600 mm, platerowane, powlekane lub pokrywane
21	24.33.11.0	Kształtowniki otwarte, formowane lub profilowane na zimno, ze stali niestopowej
22	24.34.11.0	Drut ciągniony na zimno, ze stali niestopowej
23	24.44.12.0	Miedź nierafinowana; anody miedziane do rafinacji elektrolitycznej
24	24.44.13.0	Miedź rafinowana i stopy miedzi, nieobrobione plastycznie; stopy wstępne miedzi
25	24.44.21.0	Proszki i płatki z miedzi i jej stopów
26	24.44.22.0	Płaskowniki, pręty, kształtowniki i walcówka, z miedzi i jej stopów
27	24.44.23.0	Druty z miedzi i jej stopów
28	ex 24.45.30.0	Pozostałe metale nieżelazne i wyroby z nich; cermetale; popiół i pozostałości zawierające metale i związki metali – wyłącznie odpady i złom metali nieszlachetnych

Źródło: Ustawa o podatku od towarów i usług (Dz.U. 2004 nr 54 poz. 535)

Kolejną formą regulacji przez państwo rynku stali i wyrobów hutniczych jest mechanizm solidarnej odpowiedzialności. Istota odpowiedzialności solidarnej polega na tym, że nabywca towaru odpowiada wraz z dostawcą za jego zaległości podatkowe. Oznacza to, że Urząd Skarbowy może zażądać od nabywcy zapłaty podatku VAT nie odprowadzonego przez dostawcę. Nabywca jest tym samym motywowany do dokładniejszej weryfikacji dostawcy, szczególnie jeżeli oferowana cena za dostarczane towary jest bez uzasadnienia ekonomicznego niższa od ich wartości rynkowej. Mechanizm ten nie ma zastosowania, jeżeli powstanie u nabywcy zaległości podatkowych nie wiążące się z nierzetelnym rozliczeniem VAT w celu odniesienia korzyści majątkowej.

Podobnie jak w przypadku odwrotnego obciążenia, lista towarów objętych mechanizmem odpowiedzialności solidarnej jest zawarta w załączniku do ustawy o VAT. Załącznik 13 w odniesieniu do rynku stali i wyrobów hutniczych zawiera pozycje podsumowane w tabeli 2.

**Tab. 2. Wykaz towarów objętych mechanizmem solidarnej odpowiedzialności**

Poz.	Symbol PKWiU	Nazwa towaru lub grupy towarów
1	24.20.11.0	Rury przewodowe w rodzaju stosowanych do rurociągów ropy naftowej lub gazu, bez szwu, ze stali
2	24.20.12.0	Rury okładzinowe, przewody rurowe i rury płuczkowe, w rodzaju stosowanych do wierceń ropy naftowej lub gazu, bez szwu, ze stali
3	24.20.13.0	Pozostałe rury i przewody rurowe, o okrągłym przekroju poprzecznym, bez szwu, ze stali
4	24.20.31.0	Rury przewodowe w rodzaju stosowanych do rurociągów ropy naftowej lub gazu, spawane, o średnicy zewnętrznej $\leq 406,4$ mm, ze stali
5	24.20.33.0	Pozostałe rury i przewody rurowe, o okrągłym przekroju poprzecznym, spawane, o średnicy zewnętrznej $\leq 406,4$ mm, ze stali
6	24.20.34.0	Rury i przewody rurowe, o przekroju poprzecznym innym niż okrągły, spawane, o średnicy zewnętrznej $\leq 406,4$ mm, ze stali
7	24.20.40.0	Łączniki rur lub przewodów rurowych inne niż odlewane, ze stali
8	ex 25.11.23.0	Pozostałe konstrukcje i ich części; płyty, pręty, kątowniki, kształtowniki itp. z żeliwa, stali lub aluminium – wyłącznie ze stali
9	ex 25.93.13.0	Tkaniny, kraty, siatki i ogrodzenia z drutu z żeliwa, stali lub miedzi; siatka rozciągana z żeliwa, stali lub miedzi – wyłącznie ze stali

Źródło: Ustawa o podatku od towarów i usług (Dz.U. 2004 nr 54 poz. 535)

Wymienione w tabeli 1 i tabeli 2 grupy towarów stanowią większość obrotu na rynku stali i wyrobów hutniczych, tak więc zakres oddziaływania opisanych mechanizmów jest bardzo szeroki. O ile z perspektywy budżetu państwa, rezultaty wprowadzenia zasady odwrotnego obciążenia w handlu stalą i wyrobami będzie można najprawdopodobniej uznać za połowiczne (Duży, 2013, s. 39), bowiem likwidacja mechanizmu przestępczego w jednym sektorze, prowadzi do szybkiej zmiany asortymentu będącego przedmiotem wyłudzeń VAT i przeniesieniu procederu do innego sektora, to z perspektywy przedsiębiorstw obecnych, przede wszystkim na rynku stali i wyrobów hutniczych, najistotniejsza jest właśnie sytuacja w tym pojedynczym sektorze.

Należy przy tym zwrócić uwagę, że skuteczność wprowadzonych zmian zależy przede wszystkim od dostosowania się do nich poszczególnych przedsiębiorstw. W opisywanym przypadku zmiana ustawy o VAT została opublikowana 5 września 2013, zaś stosowana już od 1 października 2013 roku, stawiając przedsiębiorstwa w obliczu konieczności wdrożenia zmian w swoich organizacjach w krótkim czasie.

## **Reakcja na zmiany w otoczeniu prawnym – Przykład przedsiębiorstwa X**

Do badania implementacji zmian przepisów o VAT jako reprezentatywne wybrano przedsiębiorstwo X, funkcjonujące na rynku stali i wyrobów hutniczych. Przedsiębiorstwo to ma formę prawną spółki akcyjnej, zaś według kryteriów Rozporządzenia Komisji (WE) 800/2008, klasyfikowane jest jako przedsiębiorstwo duże. Obszarem działania badanego przedsiębiorstwa jest Polska południowa i wschodnia, przy czym poza główną siedzibą mieszczącą się w Kielcach, przedsiębiorstwo posiada cztery oddziały terenowe. Niezbędne dane uzyskano metodą wywiadu bezpośredniego z przedstawicielami przedsiębiorstwa oraz poprzez wgląd w udostępnioną wewnętrzną dokumentację.

W strukturze zarządzania przedsiębiorstwem X wydzielono dwadzieścia trzy komórki organizacyjne. Spośród nich bezpośredni udział we wdrażaniu zmian przepisów dotyczących VAT miało siedem następujących komórek: Główny Księgowy oraz podległy mu Dział Finansowo-Księgowy, Dyrektor ds. Handlowych wraz z Zastępcą, Dział Zaopatrzenia, Dział Informatyki oraz Pełnomocnik ds. Systemu Zarządzania Jakością. Ponadto, wdrażanie omawianych zmian wiązało się z pośrednim udziałem i koniecznością dostosowania się do nowych procedur w ośmiu komórkach organizacyjnych: Sekcji Budżetowania i Kontrolingu, Sekcji Windykacji, Wydziale Produkcji Zbrojeń oraz wszystkich pięciu oddziałach przedsiębiorstwa, przy czym zasadnicza działalność handlowa przedsiębiorstwa organizacyjnie skupiona jest właśnie w oddziałach. W ujęciu ilościowym zmiany objęły więc dwie trzecie struktury organizacyjnej przedsiębiorstwa, w tym cały pion ekonomiczno-finansowy.

Wiedzę niezbędną do prawidłowego wdrożenia zmian przedsiębiorstwo uzyskało korzystając ze specjalistycznych szkoleń organizowanych przez Polską Unię Dystrybutorów Stali, dotyczących kwestii księgowych dla potrzeb pracowników ekonomiczno-finansowych oraz dotyczących klasyfikacji PKWiU dla pracowników działu zaopatrzenia. Pokrycie kosztów tego podnoszenia kwalifikacji było przewidziane w harmonogramie szkoleń opracowanym w badanym przedsiębiorstwie na ten rok.

W badanym przedsiębiorstwie zmieniony został wzór wszystkich dokumentów łańcucha dostaw, od zamówienia, przez polecenie wydania, do faktury VAT, w taki sposób by na dokumentach widoczne były numery PKWiU oraz odpowiadający im mechanizm rozliczenia VAT. Wdrożenie tych zmian wymagało wprowadzenia modyfikacji i aktualizacji systemu informatycznego przedsiębiorstwa, ale jednocześnie nie wymagało jego zasadniczej przebudowy, co nie naraziło badanego przedsiębiorstwa na żadne dodatkowe koszty ponad koszty bieżącego funkcjonowania Działu Informatyki.

Implementacja zmian w prawie podatkowym wymagała również dostosowania procedur wewnętrznych badanego przedsiębiorstwa. Handlowcy zostali obciążeni obowiązkiem weryfikacji klientów pod względem tego,

czy są oni czynnymi płatnikami VAT, bez względu na formę płatności. Jako źródła weryfikacji klientów wskazano bazę Centralnej Ewidencji i Informacji o Działalności Gospodarczej, bazę Krajowego Rejestru Sądowego oraz bazę VAT Information Exchange System. Ponadto przygotowano wzór *Oświadczenia Nabywcy Towaru*, do wypełnienia przez klienta w momencie dokonywania pierwszej transakcji na nowych zasadach i wyznaczono osobę odpowiedzialną do ich archiwizowania. W przypadku, jeżeli klient nie przeszedł pozytywnej weryfikacji, sprzedaż mogła nastąpić wyłącznie z naliczeniem obowiązującej stawki VAT do ceny netto, tzn. traktowano takiego klienta jako ostatnie ogniwo mechanizmu odwrotnego obciążenia.

Warunkiem niezbędnym do zachowania zgodności z prawem podatkowym, było poprawne przyporządkowanie numerów PKWiU do asortymentu analizowanego przedsiębiorstwa. Należy przy tym zaznaczyć, że o ile pracownicy przedsiębiorstwa nawiązali w tym względzie współpracę zarówno z dostawcami stali oraz innymi uczestnikami rynku w ramach konferencji Polskiej Unii Dystrybutorów Stali, jak również Głównym Urzędem Statycznym, to interpretacje żadnej z tych organizacji nie są wiążące pod względem prawnym. W badanym przedsiębiorstwie jako zasadniczą przeszkodę w rzetelnym klasyfikowaniu poszczególnych wyrobów hutniczych w przypadkach wątpliwych, wskazano ograniczenie opisu poszczególnych pozycji PKWiU jedynie do ich nazwy, bez przepisów i bez szczegółowych wyjaśnień (por. tab. 1 i tab. 2). Zgodnie z rekomendacją Polskiej Unii Dystrybutorów Stali, w badanym przedsiębiorstwie postanowiono odnieść się do klasyfikacji Nomenklatury Scalonej CN 2007, którą można powiązać z klasyfikacją PKWiU i w przypadku której, są dostępne szczegółowe opisy oraz interpretacje sporządzone dla celów obrotu międzynarodowego. Przykładami wyrobów hutniczych budzących wątpliwości były m.in. drut ocynkowany, bednarka ocynkowana, różnego typu pręty płaskie oraz zbrojenia budowlane.

Problem zbrojeń budowlanych wymaga osobnego rozpatrzenia, ze względu na jego dwie szczególne cechy. Po pierwsze, jest on przykładem wyrobu, który istniał jako osobna pozycja we wcześniejszej klasyfikacji PKWiU 2004, ale który nie istnieje w obowiązującej klasyfikacji PKWiU 2008. Po drugie, zbrojenia budowlane są produktem powstającym w wyniku procesów technologicznych cięcia i gięcia z czterech pokrewnych rodzajów materiałów, każdy o osobnym numerze PKWiU. Wątpliwości wzbudza w tym przypadku kwestia, czy i w jakim stopniu prefabrykacja wyrobu ograniczona do zmiany jego kształtu, przy zachowaniu wszystkich innych charakterystyk fizycznych i chemicznych, wpływa na zmianę klasyfikacji tego wyrobu. Problem ten rozpatrywano dwukrotnie w Polskiej Unii Dystrybutorów Stali i jej obecna rekomendacja dzieli zbrojenia budowlane na dwa numery PKWiU, 25.11.23.0 – jeżeli prefabrykacja elementu zbrojenia wg projektu budowlanego wymagała procesu cięcia, tym samym stając się częścią konstrukcji nie podlegającą mechanizmowi osobnego obciążenia, oraz 24.10.62.0 – jeżeli prefabrykacja



elementu nie wymagała procesu cięcia, tym samym zachowując postać pręta i podlegając mechanizmowi odwrotnego obciążenia. Ze względu na fakt, że projekty budowlane niemal zawsze wykorzystują zarówno proste i gięte elementy zbrojenia, wymusza to każdorazowe zliczanie i osobne fakturowanie zbrojeń budowlanych w dwóch grupach.

## **Skutki finansowe zmian w otoczeniu prawnym – Przykład przedsiębiorstwa X**

Celem rozpatrzenia finansowych skutków implementowanych zmian, w poniższej tabeli zestawiono grupy asortymentowe wyrobów będących głównym przedmiotem działalności analizowanego przedsiębiorstwa. Pominęto tu handel detaliczny, handel metalami kolorowymi, handel materiałami spawalniczymi oraz skup i przerób złomu, które dla badanego przedsiębiorstwa mają charakter działalności dodatkowej i tym samym wykazują znikomy wpływ na wynik finansowy. Grupy asortymentowe podano w formie, w jakiej wykorzystywane są w wewnętrznej sprawozdawczości przedsiębiorstwa, tj. w formie dostosowanej do specyfiki hurtowego oraz detalicznego obrotu stałą i wyrobami hutniczymi. W kolejnej kolumnie do każdej grupy asortymentowej podano odpowiadający jej numer klasyfikacji PKWiU, według przyporządkowania opracowanego przez pracowników przedsiębiorstwa X. Wraz z numerem PKWiU wskazany jest odpowiadający mu mechanizm opodatkowania. Istotność danej grupy asortymentowej opisana jest w ostatniej kolumnie, poprzez jej procentowy udział w obrotach przedsiębiorstwa, przy czym udział ten mierzono przy pomocy zagregowanej wartości danej grupy asortymentowej, liczonej po cenach zakupu w okresie ostatnich dwunastu miesięcy.

**Tab. 3. Udział poszczególnych grup asortymentowych wyrobów hutniczych w obrocie przedsiębiorstwa X**

Lp.	Grupa asortymentowa	Nr PKWiU	Mechanizm opodatkowania	Udział w obrocie
1	Błacha zimnowalcowana (DC01, DC03, DC04)	24.10.41.0	odwrócone obc.	2,95%
2	Błacha gorącowalcowana (S235, S355, C45)	24.10.31.0	odwrócone obc.	12,30%
3	Błacha żeberkowa (S235)	24.10.31.0	odwrócone obc.	0,93%
4	Błacha ocynkowana (DX51D)	24.10.51.0	odwrócone obc.	1,04%
5	Pręt walcowany płaski (S235, S355, C45)	24.10.62.0	odwrócone obc.	5,56%
6	Pręt walcowany płaski (41Cr4, 40H)	24.10.66.0	odwrócone obc.	< 0,01%

Lp.	Grupa asortymentowa	Nr PKWiU	Mechanizm opodatkowania	Udział w obrocie
7	Pręt walcowany okrągły (S235, S355, C45)	24.10.62.0	odwrócone obc.	10,33%
8	Pręt walcowany okrągły (42CrMo4, 16CrMo5, 30CrNiNo8, 20MnCr5, 18HGM)	24.10.66.0	odwrócone obc.	2,50%
9	Pręt walcowany kwadratowy	24.10.62.0	odwrócone obc.	1,46%
10	Drut ocynkowany	24.34.11.0	odwrócone obc.	0,04%
11	Drut stalowy ciągniony żarzony	24.34.11.0	odwrócone obc.	0,08%
12	Pręt ciągniony okrągły	24.31.10.0	odwrócone obc.	4,36%
13	Pręt ciągniony kwadratowy	24.31.10.0	odwrócone obc.	0,15%
14	Pręt ciągniony sześciokątny	24.31.10.0	odwrócone obc.	0,56%
15	Pręt ciągniony płaski	24.31.10.0	odwrócone obc.	< 0,01%
16	Kształtownik zimnogięty zamknięty	24.20.34.0	solidarna odp.	11,62%
17	Kształtownik gorącowalcowany zamknięty	24.20.34.0	solidarna odp.	0,05%
18	Ceownik zimnogięty	24.33.11.0	odwrócone obc.	1,15%
19	Kątownik zimnogięty	24.33.11.0	odwrócone obc.	0,45%
20	Kątownik zimnogięty perforowany	24.33.11.0	odwrócone obc.	< 0,01%
21	Kęs kwadratowy	24.10.21.0	zasady zwykłe	0,17%
22	Pręt żebrowany (gorącowalcowany)	24.10.62.0	odwrócone obc.	12,87%
23	Pręt żebrowany (zimnowalcowany)	24.31.10.0	odwrócone obc.	3,03%
24	Walcówka gładka (S235, S355, C45)	24.10.61.0	odwrócone obc.	1,43%
25	Walcówka gładka (41Cr4)	24.10.65.0	odwrócone obc.	0,02%
26	Walcówka żebrowana (gorącowalcowana)	24.10.61.0	odwrócone obc.	0,57%
27	Walcówka żebrowana (zimnowalcowana)	24.34.11.0	odwrócone obc.	< 0,01%
28	Dwuteownik (gorącowalcowany)	24.10.71.0	odwrócone obc.	2,91%
29	Teownik (gorącowalcowany)	24.10.71.0	odwrócone obc.	0,17%
30	Ceownik (gorącowalcowany)	24.10.71.0	odwrócone obc.	2,60%
31	Kątownik (gorącowalcowany)	24.10.71.0	odwrócone obc.	2,97%
32	Siatki	25.93.13.0	solidarna odp.	0,31%
33	Kraty	25.11.23.0	solidarna odp.	0,22%
34	Stopnie schodowe	25.11.23.0	solidarna odp.	0,05%
35	Mocowania do krat	25.11.23.0	solidarna odp.	< 0,01%
36	Bednarka czarna	24.10.32.0	odwrócone obc.	0,04%
37	Bednarka ocynkowana	24.32.20.0	odwrócone obc.	0,02%

Lp.	Grupa asortymentowa	Nr PKWiU	Mechanizm opodatkowania	Udział w obrocie
38	Taśma bandowa	24.32.10.0	odwrócone obc.	0,05%
39	Rury stalowe przewodowe (bez szwu)	24.20.13.0	solidarna odp.	11,03%
40	Rury stalowe przewodowe (ze szwem)	24.20.33.0	solidarna odp.	0,81%
41	Rury stalowe precyzyjne (bez szwu)	24.20.13.0	solidarna odp.	2,66%
42	Rury stalowe konstrukcyjne (ze szwem)	24.20.33.0	solidarna odp.	1,46%
43	Rury stalowe ocynkowane (ze szwem)	24.20.33.0	solidarna odp.	0,44%
44	Rury stalowe kalibrowane (ze szwem)	24.20.33.0	solidarna odp.	0,38%
45	Rury stalowe kotłowe (bez szwu)	24.20.13.0	solidarna odp.	0,21%
46	Zbrojenia budowlane proste	24.10.62.0	odwrócone obc.	n/d <sup>1</sup>
47	Zbrojenia budowlane gięte	25.11.23.0	solidarna odp.	n/d <sup>1</sup>

Źródło: Opracowanie własne

Jak można zaobserwować w tabeli 3, 47 grup asortymentowych sklasyfikowano z użyciem 23 pozycji PKWiU, przy czym głównym powodem większej szczegółowości podziału, jest uwzględnienie kształtów przekrojów niektórych wyrobów hutniczych, np. kształtowników i prętów.

Ponadto, należy zauważyć, że jedyną grupą asortymentową oferowaną przez analizowane przedsiębiorstwo, której nie dotyczą zmiany w mechanizmie opodatkowania VAT, są kęsy kwadratowe, w klasyfikacji PKWiU uznawane za półprodukt. Biorąc pod uwagę udział kęsów kwadratowych w obrocie analizowanego przedsiębiorstwa oznacza to, że nowelizacja ustawy o VAT oraz *Ordynacji podatkowej* odnosi się do ponad 99% zasadniczej działalności.

Wśród grup asortymentowych można wskazać 14 grup, które zgodnie z przyporządkowanymi numerami PKWiU podlegają mechanizmowi solidarnej odpowiedzialności, przy czym są to przede wszystkim rury oraz konstrukcje i części konstrukcji stalowych, oraz 32 grupy oraz podlegających mechanizmowi odwrotnego obciążenia. Zarówno pod względem ilościowym, jak i sumując udział poszczególnych grup asortymentowych w obrotach analizowanego przedsiębiorstwa, stosunek wyrobów hutniczych objętych mechanizmem solidarnej odpowiedzialności i odwrotnego obciążenia jest porównywalny i wynosi odpowiednio ~30% i ~70%.

<sup>1</sup> Zbrojenia budowlane są prefabrykowane bezpośrednio w przedsiębiorstwie z wykorzystaniem materiałów z innych grup asortymentowych, toteż wartość tych materiałów ujęta w owych grupach.

Opisane zasady opodatkowania VAT wymagają różnego stopnia zaangażowania środków finansowych w procesie obrotu stalą i wyrobami hutniczymi. Ze względu na fakt, że analizowane przedsiębiorstwo jest przede wszystkim pośrednikiem w handlu tymi wyrobami, to w jego praktyce gospodarczej zaangażowanie środków do zakupu wynosi odpowiednio 123% ceny netto dla wyrobów objętych zasadami zwykłymi oraz solidarną odpowiedzialnością oraz 100% ceny netto dla wyrobów objętych mechanizmem odwrotnego obciążenia.

Profil działalności analizowanego przedsiębiorstwa jest stały i w ostatnich latach nie zachodzą w nim znaczące fluktuacje co do udziału poszczególnych grup asortymentowych w obrocie firmy, co umożliwia przeprowadzenie porównania sytuacji przed i po nowelizacji ustawy o VAT i *Ordynacji podatkowej*. Jeżeli więc zaangażowanie środków finansowych na zakup stali i wyrobów hutniczych w przedsiębiorstwie określimy jako 100%, to po wdrożeniu zmian prawnych zaangażowanie to zmniejszy się do 86,8%. Oznacza to 13,2 punktów procentowych różnicy, co dla analizowanego przedsiębiorstwa stanowi rząd wielkości dziesiątek milionów złotych w skali roku. Ze względu na wysoki poziom konkurencyjności na rynku stali i wyrobów hutniczych uzyskanie takiej różnicy wyłącznie poprzez negocjacje z uczciwymi dostawcami, tj. bez odwoływania się do dostawców wykorzystujących mechanizm karuzeli VAT, należałoby uznać niezwykle trudne. Uwolnione w ten sposób środki finansowe będą mogły być przeznaczone zarówno na zwiększenie wolumenu obrotu, jak i na działalność inwestycyjną.

## Podsumowanie

Przeprowadzony przegląd stanu prawnego oraz analiza udostępnionych danych pozwoliła na realizację założonego w niniejszym artykule celu oraz wysunięcie następujących wniosków:

1. Należy spodziewać się, że wprowadzone zmiany przyczynią się do poprawienia konkurencyjności na rynku stali oraz wyrobów hutniczych poprzez utrudnienie uzyskania nieuczciwej przewagi konkurencyjnej w formie karuzeli VAT, tj. mechanizmu zaniżającego rynkową cenę wyrobu poprzez wyłudzenie VAT w fikcyjnym obrocie stalą i wyrobami hutniczymi.
2. Jedną z zasadniczych zagrożeń dla poprawnej implementacji zmian wynikających z nowelizacji przepisów, jest brak wiążących interpretacji co do zaklasyfikowania poszczególnych wyrobów do odpowiednich pozycji PKWiU. Problem ten jest widoczny szczególnie w przypadku zbrojeń budowlanych.
3. Trudności w implementacji zmian oraz utrudnienia w przedsiębiorstwie są nieznaczące w porównaniu do potencjalnych korzyści związanych z poprawą pozycji konkurencyjnej i zwiększoną ilością dostępnych środków finansowych.

4. Ze względu na wprowadzenie mechanizmu odwróconego VAT, nowelizacja ustawy o VAT ma znaczny i pozytywny wpływ na ilość środków finansowych, którymi mogą dysponować przedsiębiorstwa zajmujące się handlem stalą i wyrobami hutniczymi.

## Bibliografia

- Duży J., 2013. *Zorganizowana przestępczość podatkowa w Polsce – Zwalczenie przestępczego nadużycia mechanizmów podatków akcyzowego i VAT*, Wolters Kluwer, Warszawa.
- ŻAK J., 2013. *Karuzela VAT – groźne zjawisko zaburzające podstawy zdrowej konkurencji wolnorynkowej* [w:] *Gospodarka materiałowa i logistyka* nr 8 (1224), Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa, s. 2–18.
- PWC 2013, *Raport – Straty Skarbu Państwa w VAT – luka podatkowa, oszustwa, wyłudzenia oraz problematyka podatku od towarów i usług w Polsce*, [http://www.pwc.pl/pl\\_PL/pl/publikacje/assets/pwc\\_straty\\_skarbu\\_panstwa\\_w\\_vat.pdf](http://www.pwc.pl/pl_PL/pl/publikacje/assets/pwc_straty_skarbu_panstwa_w_vat.pdf) (dostęp 01.12.13).
- Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, Dz.U. 2004 nr 54 poz. 535 z późniejszymi zmianami.
- Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – *Ordynacja podatkowa*, Dz.U. 1997 nr 137 poz. 926 z późniejszymi zmianami.

## Streszczenie

W artykule przedstawiono znaczenie zmiany przepisów prawnych dotyczących mechanizmów opodatkowania VAT obowiązujących od dnia 1 października 2013 roku w odniesieniu do rynku stali i wyrobów hutniczych. Podsumowano obowiązujący stan prawny wraz z opisem mechanizmów odwrotnego obciążenia i solidarnej odpowiedzialności oraz zidentyfikowano, że przyczyną wprowadzenia zmian było dążenie do ograniczenia wyłudzeń VAT na rynku stali i wyrobów hutniczych. Proces dostosowania się przedsiębiorstw do zmian w otoczeniu prawnym prześledzono na przykładzie reprezentatywnego przedsiębiorstwa z siedzibą w województwie świętokrzyskim. Po przeprowadzonej analizie stwierdzono, że wprowadzone zmiany w ustawie o VAT i Ordynacji podatkowej poprawiają pozycję konkurencyjną przedsiębiorstwa.

**Słowa kluczowe:** *otoczenie prawne, branża hutnicza, wyłudzenia VAT, podatek VAT, odwrotne obciążenie, solidarna odpowiedzialność*

## Implementation of the changes in VAT regulations in steel industry companies

### Summary

Article presents the importance of the changes in legal regulations regarding the value added tax in force from October 1<sup>st</sup> 2013. The current legal status has been summarized along with the description of reverse charge and joint liability. It has been identified that the reason for introducing these changes was to reduce the losses from tax fraud in the

steel market. The process of adaptation to the changes in the legal environment has been exemplified by a representative company based in Poland. It has been determined that the changes introduced in the VAT Act and Tax Ordinance improved the competitive position of the analysed company.

## **Имплементация изменений в предписаниях о НДС на предприятии металлургической отрасли**

### **Резюме**

В статье представлено значение изменений правовых предписаний касающихся механизмов налогообложения НДС, обязывающих от 1 октября 2013 год, по отношению к рынку стали и металлургическим изделиям. Подытожено действующее правовое состояние с описанием механизмов оборотного обременения и солидарной ответственности, а также установлено, что причиной введения изменений было стремление к ограничению выманивая НДС на рынке стали и металлургических изделий. Процесс адаптации предприятий к изменениям в правовой сфере был прослежен на примере репрезентативного предприятия находящегося в свентокшиском воеводстве. После проведённого анализа было констатировано, что введённые изменения в законе о НДС и налогового Положения служат улучшению конкурентной позиции предприятия.

**Ключевые слова:** правовая сфера, металлургическая отрасль, выманивание НДС, налог НДС, оборотное обременение, солидарная ответственность

JEL: H20