

PRACE NAUKOWE
Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
RESEARCH PAPERS
of Wrocław University of Economics

247

Finanse publiczne



pod redakcją
Jerzego Sokołowskiego
Michała Sosnowskiego
Arkadiusza Żabińskiego



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
Wrocław 2012

Recenzenci: Teresa Famulska, Beata Filipiak, Tadeusz Juja, Andrzej Miszczuk,
Krystyna Piotrowska-Marczak, Marzanna Poniatowicz, Grażyna Wolska,
Urszula Zagóra-Jonszta

Redakcja wydawnicza: Jadwiga Marcinek, Joanna Świrska-Korlub

Redakcja techniczna: Barbara Łopusiewicz

Korekta: Zespół

Łamanie: Beata Mazur

Projekt okładki: Beata Dębska

Publikacja jest dostępna na stronie www.ibuk.pl

Streszczenia opublikowanych artykułów są dostępne w międzynarodowej bazie danych
The Central European Journal of Social Sciences and Humanities <http://cejsh.icm.edu.pl>
oraz w The Central and Eastern European Online Library www.ceeol.com
a także w adnotowanej bibliografii zagadnień ekonomicznych BazEkon
http://kangur.uek.krakow.pl/bazy_ae/bazekon/nowy/index.php

Informacje o naborze artykułów i zasadach recenzowania
znajdują się na stronie internetowej Wydawnictwa
www.wydawnictwo.ue.wroc.pl

Kopiowanie i powielanie w jakiegokolwiek formie
wymaga pisemnej zgody Wydawcy

© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu
Wrocław 2012

ISSN 1899-3192

ISBN 978-83-7695-213-0

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Druk: Drukarnia TOTEM

Spis treści

Wstęp	11
Grażyna Ancyparowicz, Miłosz Stanisławski: Polski długi publiczny w latach 1991-2015	13
Arkadiusz Babczuk: Zadłużenie spółek komunalnych. Wybrane problemy..	24
Wiesława Cieślewicz: Zwolnienie podatkowe jako forma wspierania inwestycji – przypadek specjalnych stref ekonomicznych w Polsce	36
Agnieszka Cyburt: Uwarunkowania absorpcji funduszy Unii Europejskiej na przykładzie gmin województwa lubelskiego	46
Jolanta Gałuszka: Koncepcja ujednoczenia podatku w prawie Unii Europejskiej.....	60
Feliks Grądalski: Równowaga finansów publicznych w warunkach reparycyjnego systemu emerytalnego	70
Sylvia Grenda: Niejednoznaczność przepisów podatkowych i jej wpływ na przejrzystość systemu podatkowego w Polsce	79
Piotr Gut: Wybrane regulacje europejskie i krajowe mające przeciwdziałać nadużyciom w podatku VAT.....	90
Dagmara Hajdys: Procedura wyboru partnera prywatnego jako podstawowa determinanta zawarcia umowy partnerstwa publiczno-prywatnego.....	100
Jarosław Hermaszewski: Problemy w ocenie skuteczności zarządzania jednostką samorządu terytorialnego – analiza porównawcza wybranych gmin	109
Małgorzata Magdalena Hybka: Podatkowa grupa kapitałowa na gruncie przepisów ustawy o podatku obrotowym w Niemczech	120
Maria Jastrzębska: System zarządzania ryzykiem w jednostce samorządu terytorialnego – zarys problemu	130
Danuta Kołodziejczyk: Subwencja wyrównawcza jako źródło wsparcia finansowego gmin w Polsce.....	139
Paweł Kowalik: Sposób obliczania potencjału podatkowego niemieckich gmin	151
Iwona Kowalska: Instrumenty finansowe wspierające ideę podwyższenia wieku emerytalnego w Polsce	161
Agnieszka Krzemińska: Ekonomiczna pozycja sektora samorządowego w systemie finansów publicznych w Polsce	170
Janusz Kudła: Zmiany struktury wpływów budżetowych w wybranych państwach Unii Europejskiej w latach 2008-2010	180
Piotr Laskowski: Budżet zadaniowy jako narzędzie realizacji strategii rozwoju jednostki samorządu terytorialnego	191

Sylvia Łęgowik-Świącik: Problemy wdrażania kontroli zarządczej w sektorze finansów publicznych	202
Zofia Łękawa: Możliwości wykorzystania metody DEA do oceny wiarygodności ekonomicznej jednostki samorządu terytorialnego – przegląd badań i praktyczny aspekt zastosowania metody	210
Paweł Marszałek: Finansyzacja – problemy i kontrowersje	220
Magdalena Miszczuk: Deficyty i zadłużenie wybranych jednostek samorządu terytorialnego w świetle ograniczeń ustawowych	231
Ewelina Młodzik: Zarządzanie ryzykiem w świetle nowej ustawy o finansach publicznych	240
Jarosław Olejniczak: Wskaźnik podstawowych dochodów podatkowych na mieszkańca a poziom rozwoju gmin – na przykładzie województwa dolnośląskiego	249
Monika Pasternak-Malicka: Elektroniczne deklaracje jako dogodna forma rozliczeń podatku dochodowego od osób fizycznych	260
Paweł Piątkowski: Strategie finansowania długu publicznego a ryzyko kryzysu walutowego	274
Krystyna Piotrowska-Marczak: Kierunki i skutki reformy finansów publicznych w Polsce od 2012 roku	283
Krystyna Piotrowska-Marczak, Tomasz Uryszek, Aneta Tylman: Zarządzanie finansami publicznymi poprzez dążenie do osiągnięcia nadwyżki budżetowej	292
Marian Podstawka, Agnieszka Deresz: Redystrybucyjna rola obciążeń finansowych osób fizycznych w latach 2008-2010	301
Piotr Ptak: Wydatkowa reguła dyscyplinująca a poprawa stanu finansów publicznych w Polsce	314
Joanna Rakowska: Statystyczne i praktyczne znaczenie środków unijnych dla gmin	325
Jarosław Skorwider: Możliwości kształtowania potencjału inwestycyjnego powiatów	336
Michał Sosnowski: Realizacja zasady sprawiedliwego opodatkowania w podatku dochodowym od osób fizycznych	346
Marcin Stępień: Klasyfikacja i pomiar wybranych kategorii ekonomicznych w aspekcie prawa bilansowego i podatkowego	359
Monika Szudy: Polityka fiskalna Hiszpanii w warunkach kryzysu ekonomicznego 2008+	367
Michał Thlon, Piotr Podsiadło: Emisja obligacji katastrofalnych w ramach partnerstwa publiczno-prywatnego jako źródło finansowania ryzyka katastrof	378
Monika Truszkowska-Kurstak: Problematyka zachowania wiarygodności sprawozdań finansowych samodzielnych publicznych zakładów opieki zdrowotnej w świetle obowiązujących przepisów prawa – wybrane zagadnienia	390

Alina Walenia: Zasilanie finansowe z budżetu państwa a realizacja ustawowych zadań przez gminy Podkarpacia.....	401
Adam Wasilewski: Finansowe wsparcie Unii Europejskiej dla gminnych inwestycji infrastrukturalnych jako instrument polityki rozwoju pozarolniczej działalności gospodarczej na obszarach wiejskich.....	412
Mirosław Wasilewski, Marzena Ganc: Funkcjonowanie podatku VAT w opinii rolników indywidualnych oraz możliwości wprowadzenia podatku katastralnego w rolnictwie.....	421
Barbara Wieliczko: Stan finansów publicznych w Polsce a wsparcie rolnictwa.....	430
Dorota Wyszowska: Zdolność absorpcyjna jednostek samorządu terytorialnego w zakresie środków pomocowych UE (na przykładzie gmin województwa podlaskiego).....	440
Jolanta Zawora: Partnerstwo publiczno-prywatne jako forma finansowania inwestycji publicznych.....	449
Magdalena Ziolo: Inwestycje komunalne w aspekcie dobra publicznego i zdolności gmin do ich realizacji.....	459
Arkadiusz Żabiński: Instytucjonalne uwarunkowania wykorzystania uproszczonych form opodatkowania.....	470

Summaries

Grażyna Ancyparowicz, Miłosz Stanisławski: Public deficit in Poland from 1991 to 2015.....	23
Arkadiusz Babczuk: Municipal companies' debt. Selected problems.....	35
Wiesława Cieślewicz: Tax relief as a form of investment support – a case of special economic zones in Poland.....	45
Agnieszka Cyburt: Conditioning of absorption of the European Union funds on the example of communes of the Lubelskie Voivodeship.....	59
Jolanta Gałuszka: The concept of tax unification in the European Union law.....	69
Feliks Grądalski: Public finance equilibrium in defined benefit pension system.....	78
Sylwia Grenda: The ambiguity of tax regulations and its influence on the transparency of the Polish tax system.....	89
Piotr Gut: Selected European and Polish regulations to prevent value added tax abuse.....	99
Dagmara Hajdys: The procedure for selecting a private partner as a prerequisite for concluding a public-private partnership agreement.....	108
Jarosław Hermaszewski: Problems in the assessment of management effectiveness of local government units – comparative analysis of selected communities.....	119

Malgorzata Magdalena Hybka: VAT grouping in the provisions of the turnover tax law in Germany.....	129
Maria Jastrzębska: Risk management system in territorial self-government units – outline of the issue	138
Danuta Kołodziejczyk: Compensatory subsidies as a source of financial support for Polish communes	150
Paweł Kowalik: The method of calculating the amount of fiscal capacity of German municipalities.....	160
Iwona Kowalska: Financial instruments to support the idea of extending retirement age in Poland	169
Agnieszka Krzemińska: Local government sector economic position in the public finances in Poland	179
Janusz Kudła: Adjustment of general government revenues during the financial crisis 2008-2010.....	190
Piotr Laskowski: Assignment budgeting as a tool for implementing developmental strategies of local government units	201
Sylvia Łęgowik-Świącik: Problems with the implementation of management control in public finance sector.....	209
Zofia Łękawa: Potential applications of data envelopment analysis in the evaluation of economic credibility of a self-government entity – a review of research and a practical aspect of method’s application.....	219
Paweł Marszałek: Financialization – problems and controversies	230
Magdalena Miszczuk: Deficits and debt of selected self-government units in the light of statutory restrictions.....	239
Ewelina Młodzik: Risk management in the light of the act of public finance	248
Jarosław Olejniczak: Basic tax income per capita versus the level of development of municipalities – the example of Lower Silesian voivodeship..	259
Monika Pasternak-Malicka: E-filing as a convenient way to file personal income tax forms	273
Paweł Piątkowski: Strategies of financing of public debt and the risk of currency crisis	282
Krystyna Piotrowska-Marczak: Directions and effects of public finance reform in Poland from 2012.....	291
Krystyna Piotrowska-Marczak, Tomasz Uryszek, Aneta Tylman: Management of public finances in a way leading to the budgetary surplus	300
Marian Podstawka, Agnieszka Deresz: Redistribution function of personal financial charges in 2008-2010	313
Piotr Ptak: Disciplined spending rule and improvement of public finances position in Poland	324
Joanna Rakowska: Significance of EU funds for communes – budget aspects and authorities’ opinions.....	334
Jarosław Skorwider: Opportunities of creating the investment potential of rural counties	344

Michał Sosnowski: Implementation of the principle of fair taxation in the individual income tax	358
Marcin Stępień: Classification and measurement of some economic categories in the aspect of balance and tax law.....	366
Monika Szudy: Fiscal policy in Spain in the conditions of economic crisis 2008+	377
Michał Thlon, Piotr Podsiadło: Issue of catastrophic bonds in the range of Public Private Partnership as a source of disaster risk financing.....	389
Monika Truszkowska-Kurstak: Problems of maintaining credibility of independent public health care centres' financial reports in the light of law chosen issues.....	400
Alina Walenia: Financing from state budget and implementation of statutory tasks by Subcarpathian communes.....	411
Adam Wasilewski: EU financial support for communal infrastructural investments as a tool of development policy of non-agricultural economic activity in rural areas	420
Mirosław Wasilewski, Marzena Ganc: Functioning of Value Added Tax in the opinion of individual farmers and the possibilities of cadastral tax implementation in agriculture	429
Barbara Wieliczko: Public finance in Poland vs. support for agriculture	439
Dorota Wyszowska: Self-government entities' absorption capacity of EU aid funds (Podlaskie Voivodeship communes – case study).....	448
Jolanta Zawora: Public-private partnership as a form of financing of public investment.....	458
Magdalena Ziolo: Municipal investments as a category of public goods and the ability of municipalities to undertake them	469
Arkadiusz Żabiński: Institutional conditioning of use lump-sum-based forms of taxation	481

Piotr Gut

Uniwersytet Ekonomiczny w Poznaniu

WYBRANE REGULACJE EUROPEJSKIE I KRAJOWE MAJĄCE PRZECIWDZIAŁAĆ NADUŻYCIOM W PODATKU VAT

Streszczenie: Funkcjonujący w UE wspólny system podatku od wartości dodanej posiada elementy konstrukcyjne, które umożliwiają dokonywanie uszczupień dochodów budżetowych z tego podatku. Szacuje się, że różnica między teoretycznymi wpływami z podatku VAT a rzeczywistymi dochodami budżetowymi z tego tytułu wynosi w całej UE ok. 100 mld EUR rocznie. Jednym z elementów konstrukcji podatku VAT umożliwiającym zaistnienie przedmiotowych uszczupień jest mechanizm naliczenie–odliczenie, bez którego jednak nie byłoby możliwe funkcjonowanie podatku od wartości dodanej w obecnym kształcie. W Dyrektywie 2006/112/UE oraz przepisach ustawodawstw poszczególnych państw członkowskich zawarto jednak regulacje mające na celu przeciwdziałanie dokonywaniu nadużyć w tym podatku. Regulacje te utrudniają dokonywanie uszczupień w dochodach budżetowych, jednak nie eliminują ich całkowicie.

Słowa kluczowe: podatek VAT, oszustwa podatkowe, transakcje wewnątrzspółnotowe, oszustwa karuzelowe, zapobieganie oszustwom, przeciwdziałanie oszustwom.

1. Wstęp

W szerokim obszarze podatków przedmiotem harmonizacji w Unii Europejskiej są przede wszystkim podatki pośrednie, ze szczególnym naciskiem na podatek od wartości dodanej¹. Funkcjonujący w Unii wspólny system podatku VAT zawiera elementy umożliwiające zaistnienie uszczupień dochodów budżetowych państw członkowskich UE, szacowanych łącznie na ok. 100 mld EUR rocznie². Przez uszczuplenie należy rozumieć ubytek dochodów budżetowych z tytułu podatku VAT z powodu niewpłacania zobowiązań podatkowych w podatku VAT albo wyłudzenia nienależnych zwrotów podatku VAT.

¹ Por. H. Ohlin, *A comparative analysis of two "federal" tax systems – regarding the structures of the tax systems in the European union and the United States of America*, University of Lund, Lund 1999, s. 24.

² Por. np. Rekon LLP, *Study to quantify and analyse the VAT gap in the EU-25 Member States*, September 2009, s. 8.

Fundamentalnym elementem konstrukcji podatku od wartości dodanej jest mechanizm naliczenie–odliczenie, zgodnie z którym podatnik nalicza według właściwej stawki podatek od obrotu (podatek należny), pomniejszając go jednocześnie o podatek zawarty w cenie zakupu towarów i usług, które nabył w celu osiągnięcia obrotu opodatkowanego. Element ten w istotny sposób odróżnia podatek od wartości dodanej od klasycznego podatku obrotowego, w którym z każdą kolejną fazą obrotu następuje kumulacja podatku. Kumulacji tej pozwala uniknąć właśnie mechanizm naliczenie–odliczenie. Jednocześnie mechanizm ten umożliwia faktyczne opodatkowanie wartości dodanej na każdym etapie obrotu, bez konieczności jej każdorazowego ustalania, do czego konieczne byłoby prowadzenie skomplikowanej i pracochłonnej jej ewidencji. W podatku od wartości dodanej podstawą opodatkowania – wbrew nazwie – jest bowiem obrót, a nie wartość dodana, przy czym mechanizm naliczenie–odliczenie z ekonomicznego punktu widzenia umożliwia opodatkowanie wartości dodanej.

Celem głównym niniejszej publikacji jest przedstawienie wybranych regulacji prawa wspólnotowego, prawa polskiego oraz wybranych państw członkowskich UE, mających na celu zapobieganie uszczupleniom w podatku VAT, których wystąpienie umożliwiłoby istnienie mechanizmu naliczenie–odliczenie. Dla potrzeb realizacji celu głównego niniejszej publikacji przyjęto następujące cele cząstkowe:

- omówienie mechanizmu naliczenie–odliczenie jako zmiennej umożliwiającej wystąpienie uszczupień w podatku VAT;
- omówienie wybranych regulacji, mających na celu utrudnianie występowania przedmiotowych uszczupień, w prawie wspólnotowym, a także polskich, brytyjskich, niemieckich i szwedzkich przepisach prawa krajowego.

Jest rzeczą oczywistą, że samo istnienie elementów konstrukcyjnych danego podatku, umożliwiających zaistnienie uszczupień, nie jest warunkiem wystarczającym, by te uszczuplenia zaistniały. Dlatego dla potrzeb niniejszej publikacji przyjęto założenie, że jeżeli istnieje element konstrukcji podatku VAT dający teoretyczną możliwość popełnienia nadużycia prowadzącego od uszczuplenia dochodów w tym podatku, w zbiorze podatników VAT (zbiór podatników VAT – ZPV) istnieje podzbiór podatników, którzy – ze względu na określone cechy mentalne i inne okoliczności – taką możliwość wykorzystują (podzbiór podatników VAT wykorzystujących słabości – PZPVS). Dalsze rozważania są właściwe tylko dla PZPVS.

2. Mechanizm naliczenie–odliczenie w kontekście możliwości zaistnienia uszczupień w podatku VAT

Jak wspomniano wyżej, fundamentalnym elementem konstrukcji podatku od wartości dodanej jest mechanizm naliczenie–odliczenie, zgodnie z którym podatnik nalicza według właściwej stawki podatek od obrotu (podatek należny), pomniejszając go jednocześnie o podatek naliczony, zawarty w cenie zakupu towarów i usług, które nabył w celu osiągnięcia obrotu opodatkowanego. W prawie wspólnotowym me-

chanizm naliczenie–odliczenie został ujęty w ramy prawne w art. 73 oraz art. 168 Dyrektywy 2006/112/WE³. Zgodnie z wymienionymi przepisami podstawa opodatkowania obejmuje wszystko, co stanowi zapłatę otrzymaną lub którą dostawca lub usługodawca otrzyma w zamian za dostawę towarów lub świadczenie usług, od nabywcy, usługobiorcy lub osoby trzeciej, włącznie z subwencjami związanymi bezpośrednio z ceną takiej dostawy lub świadczenia. Od podstawy opodatkowania oblicza się podatek należny, który z kolei może zostać przez podatnika pomniejszony o VAT należny lub zapłacony (*input VAT*) w danym państwie członkowskim od towarów i usług, które zostały temu podatnikowi dostarczone lub mają być mu dostarczone przez innego podatnika na potrzeby opodatkowanych dostaw. Reasumując, opodatkowaniu podatkiem VAT podlega co do zasady cały obrót, a jednocześnie podatek należny od tego obrotu pomniejsza się o podatek naliczony, zawarty w cenie zakupu towarów i usług służących osiągnięciu obrotu opodatkowanego.

Odpowiednikiem regulacji Dyrektywy 2006/112/WE w przepisach ustawodawstw poszczególnych państw członkowskich są przykładowo:

- w Polsce: art. 29 ust. 1 i art. 86 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług⁴,
- w Niemczech: § 10 i § 15 ust. 1 Umsatzsteuergesetz⁵,
- w Szwecji: rozdział 1 § 2 oraz rozdział 8 § 2 Mervärdesskattelag⁶,
- w Wielkiej Brytanii: art. 19, art. 24 ust. 1 oraz art. 25 ust. 2 VAT Act⁷.

Prawo do odliczenia jest wyrazem zasady neutralności podatku VAT dla podatnika tego podatku w sensie formalnym⁸. Jak podkreśla K. Sachs⁹, neutralność podatku od wartości dodanej dla podatnika wyraża się m.in. dążeniem do poszukiwania, wdrażania i ochrony rozwiązań legislacyjnych zapewniających taki stan prawny, w którym wartość podatku zapłaconego przez podatnika nie będzie stanowić dla podatnika ostatecznego kosztu. Wszelkie korzystne dla podatnika konsekwencje wynikające z koncepcji neutralności podatku są traktowane w doktrynie prawa wspólnotowego VAT jako fundamentalne prawo podatnika, a nie jako przywilej. Podatnik powinien mieć zapewnione możliwe szerokie prawo do odliczenia podatku naliczo-

³ Dyrektywa 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, Dz. Urz. UE L 347/1 z 11.12.2006.

⁴ Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, tekst jednolity, DzU 2012, nr 177, poz. 1054.

⁵ Umsatzsteuergesetz (UStG) z 26.11.1979.

⁶ Mervärdesskattelag (ML) z 30.03.1994.

⁷ Value Added Tax Act 1994.

⁸ W podatku VAT mamy do czynienia z dwoma typami podatników: podatnikiem w sensie materialnym i podatnikiem w sensie formalnym. Podatnikiem w sensie materialnym (a więc tym, który w ostatecznym rozrachunku ponosi ekonomiczny ciężar podatku) jest ostateczny konsument nabywanych towarów i usług. Podatnikiem w sensie formalnym jest natomiast podmiot, na którym ciąży przede wszystkim formalne obowiązki, związane z rozliczeniem tego podatku, dla którego co do zasady podatek ten powinien być w ostatecznym rozrachunku ekonomicznie neutralny.

⁹ K. Sachs (red.), *VI Dyrektywa VAT. Komentarz do Dyrektywy Rady Unii Europejskiej dotyczący wspólnego systemu podatku od wartości dodanej*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2004, s. 417.

nego związanego ze swoją działalnością opodatkowaną. Mechanizm naliczenie–odliczenie wraz z zasadą neutralności stanowią fundamenty konstrukcji podatku od wartości dodanej, przy czym z formalnego punktu widzenia prawo do odliczenia powinno być stosownie udokumentowane. Wskazuje na to przepis art. 178 (a) Dyrektywy 2006/112/WE, zgodnie z którym podstawowym dowodem dokumentującym prawo do odliczenia jest zawierająca określone elementy faktura.

Podsumowując, dla każdej sytuacji (\forall), w której podatnik-nabywca posiada fakturę z wyszczególnionym podatkiem VAT (*invoice real*, **IR**) i (\wedge) faktura ta dokumentuje dokonany przez niego zakup opodatkowany podatkiem VAT przez podatnika-dostawcę (*taxable purchase*, **TP**) i (\wedge) zakup ten jest związany z wykonywaniem przez podatnika-nabywcę czynności opodatkowanych (*taxable transactions*, **TT**), istnieje (\forall) dla podatnika-nabywcy prawo do odliczenia podatku naliczonego (*right to deduct input VAT*, **RDIV**), co można zapisać jako zależność:

$$\forall (\mathbf{I} \wedge \mathbf{TP} \wedge \mathbf{TT}) \exists \mathbf{RDIV} \quad (1)$$

Jak wspomniano wyżej, mechanizm naliczenie–odliczenie wraz z zasadą neutralności VAT dla podatnika stanowią fundamenty konstrukcji podatku od wartości dodanej. Przy założeniu, że dostawa, z której wynika prawo do odliczenia, została faktycznie dokonana i nie wiąże się z popełnieniem oszustwa podatkowego przez żadną ze stron transakcji, z wbudowanym w konstrukcję podatku od wartości dodanej przedmiotowego mechanizmu naliczenie–odliczenie oraz zasadą neutralności wiążą się następujące konsekwencje:

- podatnik-nabywca ma prawo pomniejszenia podatku należnego (*output vat*) o podatek naliczony (*input vat*);
- podatek naliczony stanowi podatek należny od dostawy z poprzedniej fazy obrotu, nawet jeśli został przez podatnika-dostawcę tylko zadeklarowany, ale nie został zapłacony¹⁰ (*input VAT declared but not paid*, **IVDNP**);
- podatek naliczony stanowi podatek należny od dostawy z poprzedniej fazy obrotu, nawet jeśli nie został przez dostawcę zadeklarowany i nie został wpłacony organowi podatkowemu (*input vat not declared and not paid*, **IVNDNP**)¹¹.

Biorąc pod uwagę powyższe, dla każdej sytuacji (\forall), w której podatnik-nabywca skorzysta z prawa do odliczenia (**RDIV**) i (\wedge) podatnik-dostawca zadeklaruje, ale nie zapłaci podatku naliczonego (**IVDNP**) lub (\vee) podatnik-dostawca nie zadeklaruje

¹⁰ Należy zwrócić uwagę, że w sytuacji zadeklarowania podatku przez dostawcę teoretycznie możliwy jest zarówno całkowity brak jego zapłaty, jak i zapłata częściowa.

¹¹ W orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (dalej: TSUE) wielokrotnie wyrażany był pogląd, że skoro podatnik działa zgodnie z przepisami prawa podatkowego i wywiązuje się z nałożonych na niego obowiązków, to trudno karać go za nierzetelne lub nieuczciwe działania jego kontrahentów, o których to działaniach podatnik nie wiedział i w żaden obiektywny sposób nie mógł się dowiedzieć (np. wyrok TSUE z 12 stycznia 2006 r. w połączonych sprawach C-354/03, C-355/03 i C-484/03, *Optigen Ltd., Fulcrum Electronics Ltd. oraz Bond House Systems Ltd.*). Przyjęcie takiego stanowiska pozwala na realizację zasady neutralności VAT; zob. T. Michalik, *VAT. Komentarz 2012*, www.Legalis.pl.

je oraz nie zapłaci podatku naliczonego (IVNDNP), zaistnieje (\exists) uszczuplenie dochodów budżetu danego państwa członkowskiego (*state's budget loss*, SBL), co można zapisać jako:

$$\forall (\mathbf{RDIV} \wedge (\mathbf{IVDNP} \vee \mathbf{IVNDNP})) \exists \mathbf{SBL} \quad (2)$$

Stratę dochodów budżetowych (inaczej uszczuplenie) można określić jako różnicę między całkowitym podatkiem naliczonym, jaki odliczył dany podatnik (*deducted input VAT total*, DIVT), a podatkiem naliczonym niezapłaconym przez dostawców (*input VAT not paid*, IVNP), równym z kolei sumie podatku naliczonego zadeklarowanego, ale niezapłaconego (IVDNP) oraz podatku naliczonego niezadeklarowanego i niezapłaconego (IVNDNP), co można zapisać jako:

$$\mathbf{SBL} = \mathbf{DIVT} - (\mathbf{IVDNP} + \mathbf{IVNDNP}) \quad (3)$$

Konstrukcja podatku VAT teoretycznie umożliwia zaistnienie sytuacji, w której niezapłacenie lub niezadeklarowanie podatku naliczonego jest wynikiem celowego działania podatnika-dostawcy, mającego służyć uzyskaniu nieuprawnionej korzyści przez jego samego lub inne podmioty. Działanie takie może przyjąć przykładowo następujące postaci:

- podatnik-dostawca dokonuje opodatkowanych podatkiem VAT dostaw towarów lub usług, jednak działając z powziętym z góry zamiarem, tego podatku w całości lub w części nie wpłaca (stan faktyczny 1 – S1);
- podatnik-dostawca nie dokonuje żadnych dostaw towarów i usług, a jedynie wystawia faktury, które służą podatnikowi-nabywcy do oszukańczego pomniejszenia podatku naliczonego (stan faktyczny 2 – S2).

W każdym z powyższych przypadków, w których mamy do czynienia z celowym oszukańczym działaniem podatnika podatku VAT, dochodzi również do uszczuplenia dochodów budżetu państwa (SBL). Należy jednak zwrócić uwagę, że konstrukcja podatku VAT umożliwia zaangażowanie do oszukańczej transakcji większej liczby podmiotów, zwłaszcza w odniesieniu do stanu faktycznego 2, co prowadzi m.in. do rozproszenia odpowiedzialności oraz utrudnia organowi podatkowemu stwierdzenie nadużycia w razie ewentualnej kontroli u podatnika-nabywcy, który bezpośrednio odniósł korzyść z tytułu uszczuplenia podatkowego. Przedmiotowa możliwość istnieje w szczególności przy transakcjach łańcuchowych, gdy nabycia i następującej po nim dostawy dokonuje sekwencyjnie kilka podmiotów.

3. Wybrane regulacje mające utrudnić wykorzystanie mechanizmu naliczenie–odliczenie do popełniania oszustw w podatku VAT

Zarówno w przepisach Dyrektywy 2006/112/WE, jak i w regulacjach poszczególnych państw członkowskich można znaleźć regulacje utrudniające efektywne popełnienie przedmiotowych nadużyć ze stanu faktycznego S2. Zgodnie z art. 203 Dyrek-

tywy 2006/112/WE, każda osoba, która wykazuje VAT na fakturze, jest zobowiązana do jego zapłaty. Z brzmienia tego przepisu, którego poprzednikiem był przepis art. 21(1)(d) Dyrektywy 77/388/EWG, wynika, że wystawca faktury ma obowiązek zapłaty podatku wykazanego na fakturze również wtedy, gdy jego kwota jest wyższa od rzeczywistej kwoty podatku należnego z tytułu danej transakcji, gdy dana czynność nie jest objęta zakresem opodatkowania VAT lub podlega zwolnieniu z VAT, a także wówczas, gdy faktura w ogóle nie odzwierciedla żadnej transakcji, czyli jest tzw. fakturą pustą. Regulacja taka wynika ze szczególnej roli faktury we wspólnym systemie podatku od wartości dodanej, a mianowicie z faktu, że dla podatnika otrzymującego fakturę staje się ona podstawą do obniżenia podatku należnego czy wręcz żądania zwrotu podatku. Innymi słowy, ponieważ w przypadku wystawienia faktury zawierającej wykazaną kwotę podatku, nawet jeśli faktura taka nie ma odzwierciedlenia w stanie faktycznym, istnieje istotne ryzyko, że adresat takiej faktury potraktuje wykazany w niej podatek jako podatek naliczony podlegający odliczeniu, a władze skarbowe nie wykryją tej nieprawidłowości, zobowiązanie wystawcy faktury do zapłaty podatku bez względu na jego związek z czynnością opodatkowaną stanowi swego rodzaju ograniczenie możliwości dokonywania nadużyć prawa do odliczenia podatku¹².

Co prawda Dyrektywa 2006/112/WE nie zawiera regulacji zakazujących odliczenia podatku wynikającego z faktur, które nie dokumentują żadnej czynności, jednakże z zgodnie z art. 168 tej dyrektywy podatnik jest uprawniony do odliczenia podatku naliczonego, jeżeli towary i usługi, których ten podatek dotyczy, zostały przez niego rzeczywiście nabyte i wykorzystywane są na potrzeby opodatkowanych transakcji tego podatnika.

Interesującym orzeczeniem Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (dalej: TSUE), dotyczącym interpretacji przedmiotowych regulacji art. 168 i art. 203 Dyrektywy 2006/112/WE (poprzednio art. 17(2)(a) w związku z art. 21(1)(d) Dyrektywy 77/388/EWG), było orzeczenie w sprawie nr C-342/87 *Genius Holding vs. Staatssecretaris van Financiën*.

Trybunał zaznaczył, że art. 21(1)(d) Dyrektywy 77/388/EWG (obecnie art. 203 Dyrektywy 2006/112/WE) nie odnosi się do tego, dlaczego podatek w sposób nienależny znalazł się na fakturze. Innymi słowy, dla powstania obowiązku określonego w tym przepisie nie jest istotne to, czy stało się tak na skutek błędu wystawcy, czy też na skutek świadomego działania. Trybunał przyjął jednak tezę, iż jeżeli podmiot wystawiający fakturę działał w dobrej wierze, państwa członkowskie mogą wprowadzić regulacje umożliwiające korektę kwot nienależnie wykazanych. W tym samym orzeczeniu TSUE stwierdził także, iż prawo do odliczenia podatku określone w VI Dyrektywie Rady 77/388/EWG z 17 maja 1977 r. nie ma zastosowania do podatku, który jest należny tylko dlatego, że został wykazany na fakturze. W orzeczeniu w sprawie C-454/98 (*Schmeink & Cofreth and Strobel*) Trybunał poszedł jeszcze dalej, stwierdzając, iż jeżeli podmiot wystawiający fakturę we właściwym czasie całkowi-

¹² Por. K. Sachs, wyd. cyt., s. 518.

cie usunął możliwość jakiegokolwiek uszczuplenia należności podatkowych, może on wyeliminować ową fakturę z obrotu prawnego nawet wówczas, jeżeli podmiot ten, wystawiając taką fakturę, działał w złej wierze. Jeżeli więc na skutek wystawienia faktury z nienależnie wykazaną kwotą podatku Skarb Państwa nie poniósł żadnej straty, wówczas podmiot wystawiający taką fakturę może ją wyeliminować z obrotu prawnego. Trybunał nie odnosi się przy tym do technicznej formy eliminacji takiej faktury, pozostawiając to regulacjom wewnętrznym państw członkowskich¹³.

W praktyce jednak podmiot, który pustą fakturę wystawia w złej wierze, będzie robił to rozmyślnie i najprawdopodobniej w celu uzyskania z tego tytułu określonych korzyści kosztem należności budżetowych. Będzie więc liczył, że uda mu się ten fakt ukryć przed władzami skarbowymi, z czym wiąże się świadome i celowe wprowadzenie takiej faktury do obrotu prawnego. Dlatego wydaje się jednak, że w praktyce anulowanie bądź skorygowanie faktury będzie dotyczyło wyłącznie podmiotów działających w dobrej wierze, które błędną lub „pustą” fakturę wystawiły nie celowo, lecz omyłkowo¹⁴.

Wyrazem implementacji powyższych przepisów art. 168 i art. 203 Dyrektywy 2006/112/WE do przepisów prawa krajowego w Polsce są regulacje zawarte w art. 88 ust. 3a pkt 4 oraz w art. 108 ustawy o podatku od towarów i usług¹⁵. Zgodnie z art. 88 ust. 3a pkt 4 tej ustawy nie stanowią podstawy do obniżenia podatku należnego oraz zwrotu różnicy podatku lub zwrotu podatku naliczonego faktury, które:

- stwierdzają czynności, które nie zostały dokonane – w części dotyczącej tych czynności;
- podają kwoty niezgodne z rzeczywistością – w części dotyczącej tych pozycji, dla których podane zostały kwoty niezgodne z rzeczywistością;
- potwierdzają czynności pozorne lub czynności mające na celu obejście prawa – w części dotyczącej tych czynności.

Jednocześnie zgodnie z art. 108 ust. 1 ustawy o VAT w przypadku, gdy osoba prawna, jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej lub osoba fizyczna wystawi fakturę, w której wykaże kwotę podatku, jest obowiązana do jego zapłaty. Przepis ten stosuje się odpowiednio w sytuacji, gdy podatnik wystawi fakturę, w której wykaże kwotę podatku wyższą od kwoty podatku należnego.

Podsumowując rozważania na temat regulacji mających na celu utrudnianie oszustw przy wykorzystaniu tzw. pustych faktur VAT oraz prawa do odliczenia wykazanego na nich podatku, należy stwierdzić, że¹⁶:

- przepisy art. 88 ust 3a oraz art. 108 ustawy o podatku od towarów i usług są wyrazem implementacji do polskiej ustawy o VAT odpowiednio przepisów art. 168 i art. 203 Dyrektywy 2006/112/UE;

¹³ T. Michalik, wyd. cyt.

¹⁴ P. Gut, *Błędne lub puste faktury a obowiązek podatkowy i prawo do odliczenia*, „Monitor Rachunkowości i Finansów” 2006, nr 7, www.mrf.pl/index.php?mod=m_artykuly&cid=91&id=12, 31.03.2012.

¹⁵ Ustawa z dnia 11 marca 2004 r., wyd. cyt.

¹⁶ Zob. P. Gut, wyd. cyt.

- wystawienie faktury z wykazaniem na niej podatkiem VAT powoduje powstanie obowiązku zapłaty tego podatku nawet wtedy, gdy faktura nie dokumentuje żadnej transakcji;
- w przypadku gdy faktura nie dokumentuje rzeczywistej transakcji, nabywca (a właściwie posiadacz faktury) nie ma prawa do odliczenia wynikającego z niej podatku naliczonego, mimo że wystawca faktury ma obowiązek zapłaty podatku należnego;
- w celu realizacji zasady neutralności podatku VAT wystawca błędnej lub pustej faktury ma rzeczywistą możliwość wyeliminowania jej z obrotu prawnego, np. poprzez wystawienie faktury korygującej;
- powyższy sposób interpretacji przepisów ustawy o VAT znajduje odzwierciedlenie w orzecznictwie TSUE¹⁷ dotyczącym faktur, na których wystawca bezpodstawnie wykazał podatek należny.

Zbliżone regulacje można znaleźć również przepisach innych państw członkowskich. Przykładowo wyrazem implementacji art. 203 Dyrektywy 2006/112/UE do niemieckiego prawa krajowego jest §14c Umsatzsteuergesetz¹⁸. Zgodnie z §14c ust. 1 tego przepisu, jeżeli przedsiębiorca wystawi rachunek¹⁹ z tytułu dostawy towarów lub świadczenia usług, na którym wykaże podatek VAT wyższy niż ustawowo należny, jest on zobowiązany do zapłaty całego wykazanego na fakturze podatku, chyba że dokona odpowiedniej korekty tego rachunku. Natomiast zgodnie z §14c ust. 2 Umsatzsteuergesetz, ten, kto wystawia rachunek z wykazaniem podatkiem VAT, mimo że podatek ten nie powinien zostać wykazany, jest zobowiązany do jego zapłaty, przy czym dotyczy to również podmiotów nie będących przedsiębiorcami, a także przypadków, gdy zafakturowana dostawa towarów lub usługa nie została wykonana. Obowiązek zapłaty istnieje niezależnie od tego, czy podmiot wykazany na rachunku jako odbiorca użył tego rachunku jako podstawy do odliczenia podatku naliczonego²⁰.

Zgodnie z Rozdziałem 1 §1 szwedzkiej Mervärdesskattelag, kwota wyszczególniona na fakturze lub podobnym dokumencie i oznaczona jako podatek VAT jest należna państwu, nawet jeśli nie stanowi ona podatku należnego w rozumieniu tego aktu prawnego. Natomiast zgodnie z Rozdziałem 1 §2 (e) Mervärdesskattelag, podmiot, który wykazuje podatek VAT na fakturze lub podobnym dokumencie, jest zobowiązany do zapłaty tego podatku. Jednocześnie zarówno w Niemczech, jak i w Szwecji prawo do odliczenia jest zastrzeżone dla podatku VAT, wynikającego z faktycznie nabytych dóbr i usług służących czynnościom opodatkowanym²¹.

¹⁷ Np. sprawy nr C-342/87 Genius Holding vs. Staatssecretaris van Financiën, sprawa C-454/98 Schmeink & Cofreth and Manfred Strobel.

¹⁸ Umsatzsteuergesetz, wyd. cyt.

¹⁹ Niem. *Rechnung*; w niemieckiej ustawie o VAT ustawodawca nie posługuje się pojęciem „faktura”, lecz „rachunek”.

²⁰ D. Völkel, H. Karg, *Umsatzsteuer*, Schäffer-Poeschel Verlag, Stuttgart 2009, s. 425.

²¹ Por. Rozdział 8 §2 Mervärdesskattelag oraz §15 Umsatzsteuergesetz.

4. Zakończenie

Mechanizm naliczenie–odliczenie oraz zasada neutralności, będące fundamentami konstrukcji podatku VAT, umożliwiają jednak dokonywanie uszczupień dochodów budżetowych z tego podatku. W przypadku gdy uszczuplenia te są wynikiem celowych i oszukańczych działań, możliwe jest zapobieganie im przy wykorzystaniu omówionych w niniejszej publikacji regulacji prawa wspólnotowego (art. 168 i art. 203 Dyrektywy 2006/112/UE) oraz wprowadzonych na ich podstawie przepisów prawa krajowego. Istotę powyższych regulacji można ująć następująco:

a) dla każdej wystawionej faktury VAT z wykazaniem podatkiem, zarówno dokumentującej faktyczną sprzedaż (*invoice real*, IR), jak i faktury niedokumentującej żadnej czynności (*invoice fake*, IF), istnieje podatek należny (*output VAT*, OV), co można zapisać jako:

$$\forall (\mathbf{IR} \wedge \mathbf{IF}) \exists \mathbf{OV}, \quad (4)$$

b) dla każdej sytuacji (\forall), gdy podatnik-nabywca posiada fakturę z wyszczególnionym podatkiem VAT, która nie dokumentuje żadnej czynności, czyli tzw. fakturę pustą (*invoice fake*, IF), nie istnieje ($\sim \exists$) dla podatnika-nabywcy prawo do odliczenia podatku naliczonego (*right to deduct input VAT*, RDIV), co można zapisać jako zależność:

$$\forall \mathbf{IF} \sim \exists \mathbf{RDIV}. \quad (5)$$

Mimo że przedmiotowe regulacje prawne utrudniają zaistnienie uszczupień, to jednak nie eliminują ich całkowicie, czego dowodem jest choćby skala uszczupień w podatku VAT²². W ocenie autora, by w pełni przeanalizować związki przyczynowo-skutkowe między czynnikami umożliwiającymi popełnianie oszustw w podatku VAT, należałoby przeanalizować cały wspólny system podatku od wartości dodanej, na który składają się zarówno regulacje wspólnotowe oraz poszczególnych państw członkowskich, jak i administracja podatkowa, obsługująca funkcjonowanie tego systemu. Ponadto istnieją inne niż omówione regulacje utrudniające popełnianie uszczupień, np. określane mianem Model „Reverse-Chargé”²³ opodatkowanie w oparciu o zasadę kasową²⁴. Ze względu na ograniczoną objętość niniejszej publikacji przedmiotowe czynniki nie mogły zostać omówione.

²² Por. np. Rekon LLP, wyd. cyt., s. 8.

²³ Por. M. Danzer, *Bekaempfung von Umsatzsteuerkarussellgeschaeften, Inhalt und Effizienz der gesetzlichen Instrumentarien des Steuerverkuerzungsbekaempfungsgesetzes*, Verlag Dr. Kovac, Hamburg 2008, s. 221.

²⁴ Por. D. Nöhren, *Die Hinterziehung von Umsatzsteuer*, Verlag Dr. Kovac, Hamburg 2005, s. 303.

Literatura

- Danzer M., *Bekaempfung von Umsatzsteuerkarussellgeschaefien, Inhalt und Effizienz der gesetzlichen Instrumentarien des Steuerverkuerzungsbekaempfungsgesetzes*, Verlag Dr. Kovac, Hamburg 2008.
- Dyrektywa 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, Dz. Urz. UE L 347/1 z 11.12.2006.
- Gut P., *Błędne lub puste faktury a obowiązki podatkowy i prawo do odliczenia*, „Monitor Rachunkowości i Finansów” 2006, nr 7, www.mrf.pl/index.php?mod=m_artykuly&cid=91&id=12, 31.03.2012.
- Mervärdesskattelag (ML) z 30.03.1994.
- Michalik T., *VAT. Komentarz 2012*, www.Legalis.pl.
- Nöhren D., *Die Hinterziehung von Umsatzsteuer*, Verlag Dr. Kovac, Hamburg 2005.
- Ohlin H., *A comparative analysis of two “federal” tax systems – regarding the structures of the tax systems in the European union and the United States of America*, University of Lund, Lund 1999.
- Rekon LLP, *Study to quantify and analyse the VAT gap in the EU-25 Member States*, September 2009.
- Sachs K. (red.), *VI Dyrektywa VAT. Komentarz do Dyrektywy Rady Unii Europejskiej dotyczący wspólnego systemu podatku od wartości dodanej*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2004.
- Umsatzsteuergesetz (UStG) z 26.11.1979
- Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, DzU 2012, nr 177, poz. 1054.
- Value Added Tax Act 1994.
- Völkel D., Karg H., *Umsatzsteuer*, Schäffer-Poeschel Verlag, Stuttgart 2009.

SELECTED EUROPEAN AND POLISH REGULATIONS TO PREVENT VALUE ADDED TAX ABUSE

Summary: The construction of the common system of value added tax has numerous weaknesses that effect is tax abuse. According to studies and reports, VAT Gap in EU is estimated on about 100 mld EUR a year. VAT Gap is based on a comparison of accrued VAT receipts with a theoretical net VAT liability for the economy as a whole. Output VAT – input VAT principle constitutes the foundations of the construction of value added tax as well as enables VAT abuse. There are, however, certain regulations in the 2006/112/EU Directive and in EU Member States national regulations to prevent value added tax abuse. Even though those regulations hamper committing VAT abuse they do not prevent them in 100%.

Keywords: value added tax, tax fraud, intra-community transactions, carousel fraud, combating tax fraud, preventing tax fraud.