

PRACE NAUKOWE

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

RESEARCH PAPERS

of Wrocław University of Economics

Nr 329

Rachunkowość na rzecz zrównoważonego rozwoju Gospodarka – etyka – środowisko

Redaktorzy naukowci
Danuta Dziawgo, Grażyna Borys



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
Wrocław 2014

Redaktor Wydawnictwa: Dorota Pitulec
Redaktor techniczny: Barbara Łopusiewicz
Korektor: Barbara Cibis
Łamanie: Małgorzata Czupryńska
Projekt okładki: Beata Dębska

Publikacja jest dostępna w Internecie na stronach:
www.ibuk.pl, www.ebscohost.com,
w Dolnośląskiej Bibliotece Cyfrowej www.dbc.wroc.pl,
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 2014

ISSN 1899-3192
ISBN 978-83-7695-448-6

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Druk: Drukarnia TOTEM

Spis treści

Wstęp	9
Joanna Antczak: Informacje o środowisku w systemie rachunkowości	11
Anna Balicka: Sprawozdawczość środowiskowa w branży motoryzacyjnej..	19
Aleksandra Banaszekiewicz, Ewa Makowska: Koncepcja społecznej odpowiedzialności biznesu w procesie zarządzania wartością firmy	28
Melania Bąk: Odpowiedzialność społeczna jako determinanta tworzenia zasobów niematerialnych przedsiębiorstwa	36
Ewa Chojnacka: Raportowanie danych w obszarach środowiskowym i społecznym w publicznych spółkach sektora energetycznego.....	45
Ewa Chojnacka: Sprawozdanie z działalności jako dokument służący raportowaniu danych ESG	54
Anna Doś, Joanna Błach: Rola przedsiębiorstwa w makrosystemie społeczeństwo – gospodarka – środowisko w świetle analizy raportów rocznych na przykładzie wybranych spółek sektora paliwowego.....	62
Justyna Dyduch: Analiza kosztów transakcyjnych instrumentów ochrony środowiska w wybranym przedsiębiorstwie.....	73
Renata Dyląg, Ewelina Puchalska: Wytyczne GRI w praktyce raportowania społecznego w Polsce	82
Paweł Dziekański: Koncepcja wskaźnika syntetycznego dla oceny sytuacji finansowej powiatów	98
Tomasz Gabrusewicz: Zdolność systemu rachunkowości w zakresie zaspokojenia potrzeb informacyjnych w realizacji koncepcji zrównoważonego rozwoju	109
Beata Gostomczyk: Ewidencja kosztów ekologicznych w układzie rodzajowym i funkcjonalnym.....	118
Piotr Gut: Solidarna odpowiedzialność za zobowiązania podatkowe w podatku VAT w warunkach polskich na tle rozwiązań europejskich.....	127
Ewa Hellich: Etyczny wymiar rachunkowości.....	136
Aldona Kamela-Sowińska: Finansyzacja gospodarki wyzwaniem dla rachunkowości	145
Elżbieta Klamut: Koszty ochrony środowiska a gospodarstwa rolne	152
Joanna Kogut: Etyka w rachunkowości a jakość sprawozdań finansowych ..	161
Tomasz Kondraszuk: Cel i zadania rachunkowości rolniczej w procesie zrównoważonego rozwoju gospodarstw wiejskich	172
Robert Kowalak: Kluczowe mierniki dokonań w zakładach gospodarowania odpadami.....	180

Joanna Krasodomska: Rachunkowość społeczna – perspektywa światowa i krajowa	191
Karolina Kwocińska: Relacje inwestorskie i raportowanie kapitału intelektualnego.....	198
Magdalena Ligus: Zrównoważony rozwój systemu elektroenergetycznego Polski – analiza opłacalności i możliwości rozwoju energetyki odnawialnej	206
Adam Lulek: Znaczenie informacji środowiskowych pochodzących ze sprawozdawczości spółek paliwowych dla inwestorów giełdowych.....	215
Marta Mazurowska: Rachunkowość na rzecz zrównoważonego rozwoju	225
Anna Nowak: Problemy pomiaru społecznej odpowiedzialności biznesu	232
Edward Nowak: Zakres ujawnień informacji w sprawozdaniu z działalności	241
Ewa Spigarska: Różnorodność metod ustalania opłaty za odpady i zasad segregacji odpadów na przykładzie miast wojewódzkich jako jeden z problemów systemu gospodarowania odpadami	250
Arleta Szadziewska: Prezentowanie informacji na temat społecznej odpowiedzialności w sprawozdawczości zewnętrznej przedsiębiorstw.....	261
Elżbieta Izabela Szczepankiewicz: Zintegrowane sprawozdanie przedsiębiorstwa jako narzędzie komunikacji z interesariuszami	271
Piotr Szczypa: Współczesne wyzwania rachunkowości przedsiębiorstw w gospodarce zrównoważonego rozwoju.....	282
Aldona Uziębło: Stosunek do standardów etycznych w biznesie w opiniach pracowników księgowości trójmiejskich przedsiębiorstw	291
Anna Wildowicz-Giegiel: Wyzwania przed sprawozdawczością finansową związane z raportowaniem o kapitale intelektualnym i społecznej odpowiedzialności	300
Jolanta Wiśniewska: Etyka w rachunkowości jako niezbędny element zrównoważonego rozwoju przedsiębiorstwa i bezpieczeństwa obrotu gospodarczego.....	308
Aleksander Zawadzki: Standardy sprawozdawczości w zakresie środków unijnych w polskich spółkach notowanych na NewConnect	317
Joanna Zuchewicz: Sprawozdawczość jednostki społecznie odpowiedzialnej za swoje dokonania.....	326
Beata Zyznarska-Dworczak: Znaczenie zarządczej rachunkowości odpowiedzialności społecznej w przedsiębiorstwie	334

Summaries

Joanna Antczak: Information on environment in the accounting system.....	18
Anna Balicka: Environmental reporting in the automotive industry	27
Aleksandra Banaszekiewicz, Ewa Makowska: Concept of corporate social responsibility in the process of value based management	35

Melania Bąk: CSR as the determinant for creating non-material resources of an enterprise.....	44
Ewa Chojnacka: Reporting environment and social data in public companies in energy sector	53
Ewa Chojnacka: Report of the management board on operations as a document used to report ESG data	61
Anna Doś, Joanna Błach: The role of enterprise in macrosystem society – economy – environment in the light of the annual reports content analysis case study of selected Polish companies	72
Justyna Dyduch: Analysis of transaction costs of environmental protection instruments in a selected firm	81
Renata Dyląg, Ewelina Puchalska: GRI guidelines in the practice of social reporting in Poland	97
Paweł Dziekański: Concept of synthetic indicator for the assessment of financial situation of poviats	108
Tomasz Gabrusewicz: The ability of the accounting system to satisfy information needs in the concept of sustainable development.....	117
Beata Gostomczyk: Environmental costs register by their type and functionality	126
Piotr Gut: Joint and several responsibility for VAT liabilities in Poland in comparison with European solutions to that extent.....	135
Ewa Hellich: Ethical dimension of accounting.....	144
Aldona Kamela-Sowińska: Financilisation of economy as challenge for accounting	151
Elżbieta Klamut: Costs of environment protection vs. farms.....	160
Joanna Kogut: Accounting ethics vs. financial reporting quality	171
Tomasz Kondraszuk: Tasks and objectives of accounting in the process of agricultural sustainable development of rural households	179
Robert Kowalak: Key performance indicators for the waste disposal plants.	190
Joanna Krasodomska: Social accounting – the international and national perspective	197
Karolina Kwiecińska: Investor relations and intellectual capital reporting ...	205
Magdalena Ligus: Sustainable development of Polish power system – the analysis of effectiveness and the possibility of development of renewable energy sector.....	214
Adam Lulek: Significance of environmental information coming from reporting of fuel corporations for stock exchange investors.....	224
Marta Mazurowska: Accounting for sustainable development	231
Anna Nowak: Issues of measurement of corporate social responsibility	240
Edward Nowak: Scope of disclosing information in annual activity reports..	249
Ewa Spigarska: The diversity of methods for establishing fees for wastes and waste segregation rules on the example of voivodeship cities as one of the waste management problems.....	260

Arleta Szadziewska: Presenting social responsibility information in corporate external reports	270
Elżbieta Izabela Szczepankiewicz: Integrated report on socially responsible companies as a tool of communication with users.....	281
Piotr Szczypa: Modern challenges in the accounting of companies in sustainable development economy	290
Aldona Uziębło: An attitude to ethical standards in business in the opinions of employees of accounting department of tricity enterprises.....	299
Anna Wildowicz-Giegiel: Challenges of financial reporting associated with reporting the intellectual capital and the social responsibility of enterprise.....	307
Jolanta Wiśniewska: Ethics in accounting as an essential element of sustainable development of the enterprise and security of business transactions .	316
Aleksander Zawadzki: Standards of EU funds reporting in Polish companies listed on the NewConnect market.....	325
Joanna Zuchewicz: CSR in reporting entity's performance	333
Beata Zyznarska-Dworczak: The essence of managerial social responsibility accounting.....	341

Piotr Gut

Uniwersytet Ekonomiczny w Poznaniu

SOLIDARNA ODPOWIEDZIALNOŚĆ ZA ZOBOWIĄZANIA PODATKOWE W PODATKU VAT W WARUNKACH POLSKICH NA TLE ROZWIĄZAŃ EUROPEJSKICH

Streszczenie: Badania naukowe wskazują, że dochody budżetowe z podatku od wartości dodanej (VAT) są w państwach członkowskich Unii Europejskiej relatywnie bardziej narażone na uszczuplenia niż dochody z innych podatków. Uszczuplenia dochodów budżetowych z tego podatku są spowodowane w znacznym stopniu oszustwami określonego rodzaju, dotyczącymi transakcji pewnego typu towarami, do których w polskich realiach należą przede wszystkim paliwa płynne, wyroby stalowe oraz złoto surowe. Wprowadzenie do systemu podatku VAT dodatkowego elementu, jakim jest odwrócona odpowiedzialność za zobowiązania podatkowe w podatku VAT w transakcjach ww. towarami, prowadzi do zmniejszenia wrażliwości systemu podatku VAT na oszustwa podatkowe i zmniejszenia uszczupień dochodów budżetowych.

Słowa kluczowe: podatek od wartości dodanej (VAT), system podatkowy, przestępstwa podatkowe, odpowiedzialność za zobowiązania podatkowe.

DOI: 10.15611/pn.2014.329.13

1. Wstęp

Dochody z podatku od wartości dodanej (*value added tax* – VAT) są najistotniejszym źródłem dochodów budżetu państwa w Polsce, przy czym w naszym kraju podatek ten nosi nazwę podatku od towarów i usług¹. Przykładowo w roku 2012 dochody budżetu państwa z podatku VAT wyniosły 120 000,7 mln zł, co stanowi 48,3% łącznych dochodów podatkowych i 41,7% całkowitych dochodów budżetu państwa [*Sprawozdanie...* 2013]. Jednocześnie relacja dochodów z podatku VAT oraz produktu krajowego brutto za rok 2012 wyniosła 7,5% [*Komunikat...* 2013] i była analogiczna jak relacja łącznych dochodów państw członkowskich UE z podatku VAT do ich produktu krajowego brutto w latach 2000-2011 [*Barbone i in.* 2013, s. 16].

¹ W dalszej części niniejszego opracowania podatek od towarów i usług będzie określany terminem „podatek VAT”.

Powyższe dane liczbowe pokazują więc, jak istotnym źródłem dochodów budżetu państwa w Polsce oraz pozostałych państwach członkowskich UE są dochody z podatku VAT. Jednocześnie wyniki badań nad dochodami budżetów państw członkowskich UE z podatku VAT wskazują na narastanie luki dochodów budżetowych z podatku VAT (*VAT gap*) (por. np. [Barbone i in. 2013; *Straty Skarbu...* 2013; *Luka podatkowa...* 2014; Rekon LLP... 2009]) definiowanej zwykle jako różnica między teoretycznym zobowiązaniem w podatku VAT zgodnie z prawem podatkowym a rzeczywistymi dochodami z tego podatku [Barbone i in. 2013, s. 23].

Dlatego celem głównym niniejszej publikacji jest przedstawienie modelu solidarnej odpowiedzialności nabywcy towarów za zobowiązania podatkowe w podatku VAT sprzedawcy w warunkach polskich na tle rozwiązań europejskich jako elementu konstrukcji podatku VAT, zapobiegającemu uszczupleniom dochodów budżetowych z tego podatku, a tym samym zapobiegającemu powstawaniu luki w dochodach budżetowych z podatku VAT.

Na potrzeby realizacji celu głównego niniejszej publikacji przyjęto następujące cele cząstkowe:

- zaprezentowanie regulacji Dyrektywy 2006/112/WE umożliwiających państwom członkowskim wprowadzenie solidarnej odpowiedzialności wraz z ich genezą,
- przedstawienie polskich regulacji w ustawie o podatku od towarów, wprowadzających solidarną odpowiedzialność,
- weryfikacja hipotezy, zgodnie z którą model solidarnej odpowiedzialności zapobiega uszczupleniom w dochodach budżetowych z podatku VAT.

Przy pisaniu niniejszej publikacji wykorzystano metody analizy opisowej, indukcji oraz metodę eksperymentu opartego na przykładzie liczbowym. Pominięto analizę solidarnej odpowiedzialności przedstawiciela podatkowego za zobowiązania podatkowe podatnika oraz solidarnej odpowiedzialności podatnika i przedstawiciela podatkowego za zobowiązania podatkowe w podatku VAT, które przedstawiciel podatkowy rozlicza w imieniu własnym na rzecz tego podatnika. Pominięto również proceduralne aspekty orzekania przez organy podatkowe o solidarnej odpowiedzialności nabywcy, uregulowane w Ordynacji podatkowej.

2. Solidarna odpowiedzialność za zobowiązania w podatku VAT w Dyrektywie 112/2006/WE

Dyrektywa 2006/112/WE² nie reguluje wprost instytucji solidarnej odpowiedzialności za zobowiązania podatkowe w podatku VAT. Jednakże ze względu na szczególną wrażliwość podatku VAT na uszczuplenia dochodów budżetowych, zgodnie z art. 205 Dyrektywy 2006/112/WE, w sytuacjach wymienionych w art. od 193 do 200 oraz w art. 202, 203, i 204, państwa członkowskie mogą postanowić, że osoba

² Dyrektywa 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, Dziennik Urzędowy Unii Europejskiej L 347/1 z dnia 11.12.2006 r. ze zm.

inna niż osoba zobowiązana do zapłaty podatku VAT ma być solidarnie (*jointly and severally*) odpowiedzialna za zapłatę podatku VAT [Dyrektywa 2006/112/WE..., art. 205].

W szczególności, ale nie wyłącznie, solidarna odpowiedzialność może zostać wprowadzona przez państwa członkowskie w stosunku do podatników dokonujących dostaw towarów i usług, zobowiązanych do zapłaty podatku VAT na zasadach ogólnych, w odniesieniu do zakupów dających prawo do odliczenia VAT naliczonego, udokumentowanych przez dostawcę fakturą VAT z wykazaniem podatkiem VAT [Sachs (red.) 2004, s. 530].

Wprowadzenie takiej regulacji ma na celu ułatwienie władzom skarbowym danego państwa członkowskiego egzekwowania zapłaty podatku VAT [Sachs (red.) 2004, s. 531].

Możliwość wprowadzenia do prawa krajowego instytucji solidarnej odpowiedzialności kupującego za zobowiązania w podatku VAT sprzedawcy potwierdził Europejski Trybunał Sprawiedliwości (dalej: ETS) w wyroku z dnia 11.05.2006 r., sprawa C-384/04, odnoszącym się jeszcze do art. 21(3) Szóstej Dyrektywy 77/388/EWG, którego odpowiednikiem w Dyrektywie 2006/112/WE jest art. 205 [Woodward 2006, s. 241].

Wykorzystując możliwości, jakie daje art. 205 Dyrektywy 2006/112/UE, wprowadzono instytucję solidarnej odpowiedzialności podatkowej do systemów podatkowych VAT 19 państw członkowskich UE. W części państw rozwiązania te ujęto w formie normy generalnej, podczas gdy w innych państwach stosowanie takiej regulacji zostało ograniczone do określonych kategorii towarów (por. [Uzasadnienie... 2013, s. 5]).

Przykładowo w Wielkiej Brytanii, zgodnie z art. 77A Value Added Tax of 1994, w przypadku gdy dostawa towarów została dokonana do nabywcy będącego podatnikiem VAT i w momencie dostawy nabywca wiedział lub miał uzasadnione powody, by podejrzewać, że część lub całość podatku VAT należnego w związku z daną dostawą lub jakąkolwiek dostawą poprzedzającą lub następującą po tej dostawie nie zostanie zapłacona, nabywca może zostać uznany za zobowiązanego do zapłaty podatku VAT należnego z tytułu dokonanej na jego rzecz dostawy. Za sytuację, w której podatnik wiedział lub miał uzasadnione powody, by podejrzewać, że część lub całość podatku VAT należnego nie zostanie zapłacona, uważa się sytuację, w której: (i) cena za nabyte towary była niższa niż najniższa cena, jakiej można było rozsądnie oczekiwać na wolnym rynku, lub (ii) była niższa niż cena płacona za którąkolwiek poprzednią dostawę takich towarów z wyjątkiem sytuacji, w której niska cena była wynikiem okoliczności innych niż brak zapłaty podatku należnego przez sprzedawcę. Regulacja ma zastosowanie w przypadku obrotu towarami, w których stwierdzano najczęściej uszczupień w dochodach budżetowych Wielkiej Brytanii, mianowicie artykułami telefonicznymi, telekomunikacyjnymi lub podobnymi, częściami lub akcesoriami do tych artykułów, a także komputerami oraz artykułami komputerowymi lub podobnymi oraz częściami lub akcesoriami do komputerów i artykułów komputerowych [Value Added Tax Act of 1994, art. 77A]. Podatnik może się uwolnić od

solidarnej odpowiedzialności za zobowiązania podatkowe, jeżeli wykaże, że zachował należytą staranność i podjął odpowiednie działania zmierzające do stwierdzenia, czy transakcja jest związana z uczestnictwem w oszustwie podatkowym [Hybka 2013, s. 150].

3. Solidarna odpowiedzialność za zobowiązania podatkowe w podatku VAT w ustawie o podatku od towarów i usług

W Polsce solidarna odpowiedzialność nabywcy za zobowiązania podatkowe w podatku VAT sprzedającego została wprowadzona ustawą z dnia 26 lipca 2013 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw, która weszła w życie z dniem 1 października 2013 r. (DzU 2013, poz. 1027).

Zgodnie ze znowelizowaną ustawą o VAT podatnik, na rzecz którego dokonano dostawy tzw. towarów wrażliwych, odpowiada solidarnie wraz z podmiotem dokonującym tej dostawy za jego zaległości podatkowe w części podatku proporcjonalnie przypadającej na dostawę dokonaną na rzecz tego podatnika. Za towary wrażliwe uznano wyroby stalowe, paliwa płynne oraz złoto nieobrobione. Solidarna odpowiedzialność może mieć zastosowanie tylko w sytuacji, gdy spełnione są łącznie następujące warunki:

- wartość netto³ towarów wrażliwych, nabywanych od jednego podmiotu dokonującego ich dostawy, przekroczyła w danym miesiącu kwotę 50 000 zł,
- w momencie dokonania dostawy towarów podatnik wiedział lub miał uzasadnione podstawy do tego, aby przypuszczać, że cała kwota podatku przypadająca na dokonaną na jego rzecz dostawę tych towarów lub jej część nie zostanie wpłacona na rachunek urzędu skarbowego [Ustawa z dnia 26 lipca 2013 r. ..., art. 105a, ust. 1].
- Jednocześnie uznaje się, że nabywca miał uzasadnione podstawy do tego, aby przypuszczać, że cała kwota podatku przypadająca na dokonaną na jego rzecz dostawę towarów lub jej część nie zostanie wpłacona na rachunek urzędu skarbowego, jeżeli okoliczności towarzyszące tej dostawie towarów lub warunki, na jakich została ona dokonana, odbiegały od okoliczności lub warunków zwykle występujących w obrocie tymi towarami, w szczególności jeżeli cena za dostarczone podatnikowi towary była bez uzasadnienia ekonomicznego niższa od ich wartości rynkowej [Ustawa z dnia 26 lipca 2013 r. ..., art. 105a, ust. 2].

Solidarnej odpowiedzialności nie stosuje się:

- do nabycia paliw płynnych i gazu, jeżeli nabycie to jest dokonywane na stacjach paliw lub stacjach gazu płynnego, do standardowych zbiorników pojazdów używanych przez podatników nabywających te towary, do napędu tych pojazdów, albo dokonuje go podatnik dostarczający gaz przewodowy za pośrednictwem własnych sieci przesyłowych lub dystrybucyjnych, lub

³ Bez podatku VAT.

- jeżeli powstanie zaległości podatkowych nie wiązało się z uczestnictwem podmiotu dokonującego dostawy towarów, o którym mowa w ust. 1, w nierzetelnym rozliczaniu podatku w celu odniesienia korzyści majątkowej, lub
- jeżeli na dzień dokonania dostawy towarów dostawca był wymieniony w wykazie podmiotów, które złożyły kaucję gwarancyjną, zabezpieczającą zapłatę podatku należnego, a wysokość kaucji gwarancyjnej odpowiadała co najmniej jednej piątej kwoty podatku należnego przypadającej na dostawy towarów dokonane w danym miesiącu na rzecz danego podatnika lub kaucja ta wynosiła co najmniej 3 000 000 zł [Ustawa z dnia 26 lipca 2013 r. ..., art. 105a ust. 3].

W dalszej części publikacji dokonano testu teoretycznej skuteczności ww. regulacji polskich przy zastosowaniu metody eksperymentu.

4. Weryfikacja hipotezy, zgodnie z którą solidarna odpowiedzialność za zobowiązania podatkowe w podatku VAT zapobiega uszczupleniom w dochodach budżetowych z podatku VAT

W naukach empirycznych nierozstrzygnięty pozostaje problem skuteczności procesu poznania poprzez obserwacje lub eksperyment oraz ich zastosowania do formułowania i sprawdzania prawdziwości twierdzeń. Rozważa się, czy u podstaw twierdzenia ma być fakt weryfikowany pod względem prawdziwości z innym faktem, czy ma to być poddawana testowi empirycznemu logiczna konsekwencja. W przeciwieństwie do obserwacji, celem eksperymentu jest wywołanie określonego zjawiska lub wpływanie na jego przebieg, a także wykrywanie niedostrzegalnych w naturalnych warunkach występowania zjawiska związków i zależności. Weryfikacja hipotezy w badaniu metodą eksperymentu prowadzi do wykrycia niedostrzegalnych empirycznie wyizolowanych czynników, zależności i właściwości. W ten sposób możliwe jest osiągnięcie teorii faktu w przeciwieństwie do przyjmowania faktu jako teorii [Maślankowski 2011, s. 31].

W dalszej części publikacji poddano weryfikacji następującą hipotezę naukową: w warunkach polskich zastosowanie modelu solidarnej odpowiedzialności nabywcy za zobowiązania podatkowe w podatku VAT sprzedającego, jako elementu konstrukcji podatku VAT, eliminuje możliwość wystąpienia uszczupleń w podatku VAT w transakcjach krajowych między podatnikami VAT.

Przykład 1

Założenia:

- Rozważania dotyczą transakcji między podmiotami mającymi siedzibę w Polsce, dla których miejscem świadczenia jest Polska. Przedmiotem transakcji między podatnikami są towary opodatkowane stawką podstawową 23%⁴.

⁴ Według stanu na dzień 20.01.2014 r.

- Dostawy będące przedmiotem analizy są jedynymi dostawami opodatkowanymi VAT oraz jedynymi zakupami zawierającymi w cenie podatek VAT, dokonany w danym okresie rozliczeniowym, przez podmioty będące przedmiotem analizy.
- W obliczeniach pominięto ustawowe zaokrąglenia kwoty zobowiązania podatkowego za dany okres rozliczeniowy.
- W przypadku braku uregulowania zobowiązania podatkowego w podatku VAT przez dostawcę istnieją przesłanki prawnopodatkowe do zastosowania przez organy podatkowe modelu solidarnej odpowiedzialności w stosunku do nabywcy oraz model ten zostanie zastosowany i możliwe jest wyegzekwowanie od nabywcy kwoty wynikającej z zastosowania solidarnej odpowiedzialności.

Podatnik A sprzedaje podatnikowi B towary za 100 zł netto + 23 zł VAT, VAT należny w podmiocie A wynosi 23 zł (Output VAT Due of A – OVDA = 23 zł). Ponieważ podatek naliczony w podmiocie A wynosi zero (Input VAT od A – IVA = 0), nadwyżka podatku należnego nad podatkiem naliczonym do wpłaty do urzędu skarbowego (VAT to be Paid to Tax Office of A – VPTOa) przez podmiot A wynosi 23 zł. Podatnik A nie płaci kwoty zobowiązania podatkowego w VAT (Vat Paid to Tax Office by A – VPTOa = 0).

Podatnik B odsprzedaje towary ostatecznemu konsumentowi, niebędącemu podatnikiem, za 150 zł netto + 34,5 zł VAT, VAT należny podmiotu B wynosi 34,5 zł (OVDb = 34,5 zł). VAT naliczony podmiotu B wynosi 23 zł (Input VAT of B – IVb = 23 zł). Nadwyżka podatku należnego nad podatkiem naliczonym do wpłaty do urzędu skarbowego (VAT to be Paid to Tax Office by B – VPTOb) przez podmiot B wynosi 11,5 zł.

Podatnik B płaci ww. zobowiązanie podatkowe w podatku VAT (VAT Paid to Tax Office by B – VPTOb = 11,5 zł).

Ze względu na powyższe łączna kwota uszczuplenia podatkowego (State's Budget Loss – SBL) wynosi 23 zł.

Rozważmy powyższą sekwencję transakcji dla sytuacji, w której dostawca nie uregulował zobowiązania podatkowego w podatku VAT, przy czym:

- odbiorcę B uznano za solidarnie odpowiedzialnego z dostawcą A za zobowiązania podatkowe w podatku VAT wynikające z dostawy dokonanej przez podatnika A,
- możliwe jest efektywne wyegzekwowanie u odbiorcy B przez organy podatkowe płatności wynikającej z zastosowania modelu solidarnej odpowiedzialności. Biorąc pod uwagę powyższe:
- kwota zobowiązania podatkowego do wpłaty do urzędu skarbowego przed podmiot A (VAT to be Paid to Tax Office of A – VPTOa) wynosi:

$$VPTOa = 23 \text{ zł} \quad (1)$$

- kwota zobowiązania podatkowego do wpłaty do urzędu skarbowego przed podmiot B (VAT to be Paid to Tax Office of A – VPTOb) wynosi:

$$VPTOb = 11,5 \text{ zł} \quad (2)$$

- kwota zobowiązania podatkowego w VAT rzeczywiście zapłaconego przez podmiot A (Vat Paid to Tax Office by A – VPTOa) wynosi:

$$VPTOa = 0 \quad (3)$$

- kwota zobowiązania podatkowego w VAT rzeczywiście zapłaconego przez podmiot B (VAT Paid to Tax Office by A – VPTOb) wynosi:

$$VPTOb = 11,5 \text{ zł} \quad (4)$$

- kwota zobowiązania podatkowego w VAT, za którą podmiot B jest solidarnie odpowiedzialny z podmiotem A, niezapłacona przez podmiot A, rzeczywiście zapłacona przez podmiot B (VAT Arising from Joint and Several Responsibility of Taxable Person B, for VAT Due but Unpaid to Tax Office by Taxable Person A – VJSRb) wynosi:

$$VJSRb = 23 \text{ zł} \quad (5)$$

Zestawiając powyższe zależności, otrzymujemy:

- kwotę łącznego zobowiązania podatkowego w podatku VAT w podmiotach A i B równą:

$$VPTOa + VPTOb = 23 \text{ zł} + 11,5 \text{ zł} = 34,5 \text{ zł} \quad (6)$$

- łączną kwotę z tytułu podatku VAT, zapłaconą przez podmioty A i B:

$$VPTOa + VPTOb + VJSRb = 0 \text{ zł} + 11,5 \text{ zł} + 23 \text{ zł} = 34,5 \text{ zł} \quad (7)$$

Łączna kwota uszczuplenia podatkowego (State's Budget Loss – SBL) wynosi:

$$\begin{aligned} SBL &= VPTOa + VPTOb - (VPTOa + VPTOb + VJSRb) = \\ &= 34,5 \text{ zł} - 34,5 \text{ zł} = 0 \text{ zł} \end{aligned} \quad (8)$$

Zależności od (1) do (8) dowodzą, że samo zastosowanie modelu solidarnej w powyższym schemacie transakcji dla przyjętych założeń powoduje, że kwota uszczuplenia podatkowego w podatku VAT maleje z 23 zł do zera.

Z powyższych rozważań wynika, że w warunkach polskich zastosowanie modelu solidarnej odpowiedzialności nabywcy za zobowiązania podatkowe w podatku VAT sprzedającego, jako elementu konstrukcji podatku VAT, eliminuje możliwość wystąpienia uszczupleń w podatku VAT w transakcjach krajowych między podatnikami VAT.

5. Podsumowanie

W niniejszej publikacji przedstawiono model solidarnej odpowiedzialności kupującego za zobowiązania podatkowe nabywcy w warunkach polskich na tle rozwiązań europejskich jako element systemu podatku VAT mający zapobiegać uszczupleniom w tym podatku.

Zawarta w niniejszej publikacji analiza opisowa przepisów art. 205 i art. 193 oraz art. 203 Dyrektywy 2006/112/UE – zwłaszcza w kontekście przykładowego orzeczenia ETS-u z dnia 11.05.2006 r. nr C-384/04, odnoszącego się do kwestii prawnej dopuszczalności stosowania przez państwa członkowskie solidarnej odpowiedzialności kupującego za zobowiązania podatkowe sprzedającego – wskazuje, że rozwiązania te są dopuszczalne z punktu widzenia prawa wspólnotowego.

Weryfikacja skuteczności modelu solidarnej odpowiedzialności wskazuje na prawdziwość hipotezy naukowej, zgodnie z którą model solidarnej odpowiedzialności nabywcy za zobowiązania podatkowe sprzedawcy w podatku VAT jako element systemu podatku VAT eliminuje możliwość wystąpienia uszczupień w podatku VAT w transakcjach krajowych między podatnikami VAT (oczywiście przy spełnieniu warunków koniecznych, umożliwiających zastosowanie tego modelu).

Literatura

- Barbone L., Belkindas M., Bettendorf L., Bird R., Bonch-Osmolovskiy M., Smart M., *Study to quantify and analyse the VAT Gap in the EU-27 Member States*, CASE Network Reports no. 116/2013, Warszawa 2013.
- Hybka M., *Raison d'être solidarnej odpowiedzialności za zobowiązania z tytułu podatku od wartości dodanej*, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu nr 306, Wydawnictwo UE, Wrocław 2013.
- Komunikat Głównego Urzędu Statystycznego w sprawie skorygowanego szacunku wartości nominalnej produktu krajowego brutto za lata 2011 i 2012, Departament Rachunków Narodowych GUS, Warszawa, 27.09.2013.
- Luka podatkowa w VAT – jak to zwalczać*, raport PricewaterhouseCoopers przygotowany na zlecenie Instytutu Badań Strukturalnych, Warszawa, styczeń 2014.
- Maślankowski K., *Rekonstrukcja podstaw teoretycznych rachunku kosztów działań. Studium metodologiczne*, Wydawnictwo Towarzystwo Naukowe Organizacji i Kierownictwa, Toruń 2011.
- 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*, C.H. Beck, Warszawa 2004.
- Sprawozdanie z wykonania budżetu państwa za okres od 1 stycznia do 31 grudnia 2012 r.*, t. I, Rada Ministrów, Warszawa 2013.
- Straty Skarbu Państwa w VAT – luka podatkowa, oszustwa, wyłudzenia oraz problematyka podatku od towarów i usług w Polsce*, raport PricewaterhouseCoopers przygotowany na zlecenie Instytutu Badań Strukturalnych, Warszawa, maj 2013.
- Woodward C., *The new UK approach to carousel fraud*, International VAT Monitor, IFBD, July/August 2006.

Akty prawne

- Dyrektywa 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, Dziennik Urzędowy Unii Europejskiej L 347/1 z dnia 11.12.2006 r.
- Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, t. jedn. DzU 2012, nr 177, poz. 1054 ze zm.

Ustawa z dnia 26 lipca 2013 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw, która weszła w życie z dniem 1 października 2013 r., DzU 2013, poz. 1027.

Uzasadnienie do projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy – Ordynacja podatkowa, Druk Sejmowy nr 1515, Warszawa, 5 lipca 2013 r.

Value Added Tax Act 1994.

JOINT AND SEVERAL RESPONSIBILITY FOR VAT LIABILITIES IN POLAND IN COMPARISON WITH EUROPEAN SOLUTIONS TO THAT EXTENT

Summary: Scientific research proves that public finance VAT revenues of EU Member States are relatively more susceptible for shortages due to tax fraud and abuse than revenues from other taxes. Shortages of VAT revenues are caused mostly by certain types of fraud and abuse in transactions with certain categories of goods and services like i.e. diesel, gasoline, steel products and raw gold. Introducing joint and several responsibility of a buyer for VAT liabilities of supplier in transactions with the above goods contributes to the decrease of VAT system susceptibility against tax fraud and abuse as well as prevents state budget against shortages of revenues.

Keywords: value added tax (VAT), common system of value added tax, VAT fraud, preventing VAT fraud, joint and several responsibility for VAT liabilities.