

Odwrotne obciążenie podatkiem VAT przedmiotem kontroli zarządczej

Beata Zaleska*, Krzysztof Dziadek**

Streszczenie: *Cel* – Przedstawienie mechanizmu odwróconego podatku VAT, który ma zapobiec oszustwom podatkowym zmniejszającym wpływy do budżetu państwa w obrocie tzw. towarami wrażliwymi. Artykuł ukazuje zasady rozliczania i ewidencjonowania odwróconego VAT-u u sprzedawcy i nabywcy towarów wrażliwych.

Metodologia badania – Analiza aktów prawnych oraz literatury przedmiotu; wywiady z księgowymi wybranymi jednostek, które stosują mechanizm VAT-u odwróconego.

Wynik – Rezultaty badań potwierdzają konieczność zmian w ewidencji księgowej u nabywców towarów wrażliwych, którzy stosują odwrotne odliczenie VAT.

Oryginalność/Wartość – Zaprezentowanie sposobu dostosowania ewidencji księgowej do potrzeb kontroli w zakresie odwróconego podatku VAT.

Słowa kluczowe: podatek VAT, odwrotne obciążenie, towary wrażliwe, podatnik, oszustwo podatkowe

Wprowadzenie

Obecnie, ze względu na dynamiczne zmiany zachodzące w otoczeniu wewnętrznym i zewnętrznym jednostek gospodarczych, konieczne są szybkie i skuteczne działania pozwalające na efektywne dostosowanie się do tych zmian.

W sektorze finansów publicznych narzędziem sprzyjającym procesowi przewidzenia zmian i dostosowywania się do nich jest kontrola zarządcza. Celem kontroli zarządczej jest przede wszystkim stałe usprawnianie zarządzania, co ma przyczynić się do zwiększenia efektywności i skuteczności działania poszczególnych jednostek sektora finansów publicznych (Dunal 2012: 39).

Jednym z obszarów kontroli zarządczej jest zarządzanie ryzykiem, rozumiane jako systematyczny proces identyfikacji, analizy i oceny ryzyka oraz podejmowania działań kontrolnych wobec ryzyka, które zwiększa prawdopodobieństwo zrealizowania przez organizację jej celów (Sulikowska 2011: 189). Ryzyko towarzyszy wszystkim obszarom działalności jednostki. Związane jest też z działalnością finansową, która w sektorze publicznym ma szczególne znaczenie.

* dr Beata Zaleska, Politechnika Koszalińska, Wydział Nauk Ekonomicznych, Katedra Rachunkowości, b.zaleska@tlen.pl.

** mgr Krzysztof Dziadek, Politechnika Koszalińska, Wydział Nauk Ekonomicznych, Katedra Rachunkowości, krzysztof.dziadek@tu.koszalin.pl.

Prawidłowe funkcjonowanie jednostki w wymiarze finansowym uwarunkowane jest znajomością i przestrzeganiem przepisów prawa, szczególnie gdy podlegają one zmianom. Od roku 2013 uległy zmianie przepisy dotyczące podatku VAT, w odpowiedzi na dokonywane oszustwa w zakresie obrotu tak zwanymi towarami wrażliwymi. Wdrożenie nowych regulacji w jednostce może być przedmiotem zainteresowania kontroli zarządczej, której jednym z elementów jest ustalenie zgodności działalności z przepisami prawa oraz procedurami wewnętrznymi.

Podatek od towarów i usług (dalej: podatek VAT, podatek od wartości dodanej) jest istotnym elementem systemu podatkowego w Polsce. Przemawiają za tym dwa zasadnicze argumenty.

Po pierwsze, podatek od towarów i usług cechuje się neutralnością wobec procesów gospodarczych. Neutralność w takim znaczeniu należy rozumieć jako brak wpływu podatku na decyzje gospodarcze podejmowane przez przedsiębiorstwo, w szczególności dotyczące wyboru formy prawnej, miejsca prowadzenia działalności gospodarczej, a także sposobu jej finansowania (Iwin-Garzyńska 2013: 136). Brak neutralności podatku sprawia, że przedsiębiorstwa przy podejmowaniu decyzji kierują się wyborem wariantów zapewniających oszczędność podatkową (Opałka 2011: 60).

Idea neutralności podatku VAT wynika z zasady jego konstrukcji, która stanowi, iż podatnik wykonujący czynności z prawem do rozliczenia może pomniejszyć podatek należny o naliczony we wcześniejszej fazie obrotu, płacąc jedynie podatek od własnej wartości dodanej (Iwin-Garzyńska 2010: 111). W konsekwencji ciężar podatkowy ponosi nie przedsiębiorstwo, które dokonuje obrotu towarami lub świadczy usługi, lecz ostateczny ich nabywca. Zauważyć przy tym należy, że podatek od wartości dodanej jest neutralny tak długo, jak możliwe będzie przerzucenie obciążenia tym podatkiem na kolejne podmioty uczestniczące w obrocie gospodarczym.

Warunek ten zachodzi wówczas, gdy żaden z uczestników obrotu nie będzie zwolniony z tego podatku – wszyscy podatnicy będą czynnymi podatnikami VAT (Przepióra 2009: 56).

Drugi argument wiąże się z neutralnością podatku VAT, która pozwala osiągać znaczące wpływy z tytułu tego podatku do budżetu państwa¹. W ciągu ostatnich kilku lat obserwuje się zmniejszanie wpływów budżetowych z tytułu podatku od towarów i usług. W 2013 r. dochody z tego tytułu były mniejsze o 6,1% w porównaniu z 2011 r. Z raportu Najwyższej Izby Kontroli (dalej: NIK) informującym o wynikach kontroli w zakresie zwalczania oszustw w podatku od towarów i usług, który opublikowano w maju 2014 r. (NIK 2014: 14), wynika, iż negatywny wpływ na stan finansów publicznych ma nasilenie się zjawiska tzw. luki podatkowej VAT². Z jego występowaniem związane są następujące czynniki (PwC, IBS 2013: 14–15).

- działalność podatników ukryta przed aparatem skarbowym (oszustwa podatkowe, tzw. szara strefa),

¹ Podatek VAT stanowi główne źródło dochodów budżetowych. W 2011 r. dochody te stanowiły 43,5% dochodów budżetu państwa, co odpowiadało wartości 120,8 mld zł, w 2012 r. analogicznie: 41,7%, 120 mld zł oraz w 2013 r. 40,6%, 113,4 mld zł (NIK 2014: 12).

² W Polsce nie sformułowano jednolitej definicji luki podatkowej. Luka podatkowa może być określona jako różnica pomiędzy tym, ile podatnik powinien płacić (teoretycznymi wpływami do budżetu państwa), a tym, ile faktycznie płaci (rzeczywistymi wpływami do budżetu).

- działalność nakierowana na obniżenie ciężarów podatkowych za pomocą legalnych środków prawnych (optymalizacja podatkowa),
- brak wydajności aparatu skarbowego w kontroli i poborze należnych podatków, które zostały ujawnione aparatowi skarbowemu,
- błędy w samowymiarze podatku, nieuchwycone przez aparat skarbowy,
- podatek nieodprowadzony w wyniku upadłości podatników VAT.

Ministerstwo Finansów ustanawia regulacje prawne, które mają na celu zwiększenie stopnia przestrzegania przepisów podatków i dąży do ograniczenia skali oszustw podatkowych w dwojaki sposób:

- przy pomocy działań urzędów skarbowych i urzędów kontroli skarbowej, które wykrywają oszukańcze praktyki, dokonują pomiarów zobowiązań podatkowych oraz wprowadzają środki zapobiegające oszustwom podatkowym;
- ustanawia regulacje prawne, które mają na celu zwiększenie stopnia przestrzegania przepisów podatkowych oraz poprawę ściągalności dochodów podatkowych; przykładowo od 1 października 2013 r. Ministerstwo Finansów wprowadziło zmiany do ustawy o podatku od towarów i usług (Ustawa z dnia 11 marca 2004 r.; dalej ustawa o VAT), dotyczące odwróconego obciążenia podatku VAT oraz zasadę solidarnej odpowiedzialności za zobowiązania z tytułu VAT.

Celem artykułu jest zaprezentowanie mechanizmu funkcjonowania odwróconego obciążenia podatkiem VAT jako rozwiązania zapobiegającego oszustwom podatkowym.

1. Mechanizmy oszustw w podatku od towarów i usług

Oszustwo podatkowe można określić jako działalność, która jest podejmowana z naruszeniem prawa i jako takie podlega karze. W literaturze wyróżnia się następujące formy oszustw: zatajenie materialne, zatajenie rachunkowe, zatajenie kwalifikowane (rysunek 1).



Rysunek 1. Typologia oszustw podatkowych

Źródło: opracowanie własne na podstawie (Owsiak 2013: 213).

W praktyce gospodarczej można wyróżnić trzy wzorcowe przypadki oszustw dotyczące podatku od wartości dodanej (tabela 1). Warto zauważyć, że występowanie oszukańczych praktyk opiera się na systemowych rozwiązaniach przyjętych w krajach UE w zakresie podatku VAT. Można postawić tezę, że istnienie unijnych procedur opodatkowania wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów i wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów sprzyja nieuczciwym podmiotom w osiąganiu nienależnych korzyści podatkowych.

Najbardziej wyrafinowanym procederem wyłudzeń podatku VAT przez zorganizowane grupy przestępcze są schematy oszustw z wykorzystaniem tzw. karuzeli podatkowych. Mnogość podmiotów uczestniczących pozwala zatrzeć połączenia między pierwszym a ostatnim pośrednikiem uczestniczącym w łańcuchu dostaw.

Należy podkreślić, że z ekonomicznego punktu widzenia w wyniku oszustw traci nie tylko budżet państwa, ale również zachwiane zostają mechanizmy rynkowe – uczciwe przedsiębiorstwa mają utrudnioną możliwość konkurowania z podmiotami oferującymi towary po cenie zaniżonej o niezapłacony w poprzedniej fazie VAT.

Tabela 1

Schematy oszustw w podatku VAT

Typ oszustwa	Opis mechanizmu oszustwa
Niezgłoszone wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów (WNT)	W przypadku wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów podmiotem zobligowanym do zapłaty podatku VAT jest nabywca towarów w kraju przeznaczenia. Podatnik dokonujący wewnątrzwspólnotowej dostawy jest opodatkowany stawką 0% i ma prawo do odliczenia podatku naliczonego. Podmiot dokonujący oszustwa – nabywca towarów w ramach transakcji wewnątrzwspólnotowej – nie informuje organu podatkowego o zawartej transakcji i nie płaci należnego podatku. Towary następnie mogą być zbyte w kraju nabywcy bez podatku VAT
Fikcyjna wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów (WDT)	Podatnik nabywa towary na rynku lokalnym, a następnie przedstawia fałszywe dokumenty potwierdzające fikcyjną wewnątrzwspólnotową dostawę towarów do kontrahentów posiadających siedzibę na terytorium innego państwa członkowskiego. Taki podatnik korzysta następnie z możliwości odliczenia VAT z faktur otrzymanych od lokalnych dostawców dokumentujących zakupy na potrzeby wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów opodatkowanej według stawki 0%. Towary w rzeczywistości nie opuszczają kraju i są zbyte bez podatku VAT
Przestępstwa karuzelowe	Mechanizm tego oszustwa jest bardzo skomplikowany i opiera się na łańcuchu podmiotów odgrywających różne role: <ul style="list-style-type: none"> – znikający handlowiec – odnosi korzyści na podstawie niezgłoszonego WNT; przy odsprzedaży towarów dokumentuje fakturami zawierane transakcje, ale nie odprowadza podatku należnego; po transferze zysków z proceduru wycofuje się z rynku; – bufor – znikający handlowiec przekazuje towar do buforów; ich zadaniem jest zatarcie połączeń między znikającym handlowcem a ostatnim w łańcuchu – brokerem; – broker – odsprzedaje towar na zasadzie WDT i występuje o zwrot podatku naliczonego zapłaconego w związku z nabyciem towarów; urzeczywistnienie zwrotu zależy od skomplikowania i wiarygodności sieci buforów stojących między brokerem a znikającym handlowcem

Źródło: opracowanie własne na podstawie (PwC, IBS 2013: 21–26).

Z raportu PricewaterhouseCoopers (PwC) oraz Instytutu Badań Strukturalnych (IBS) wynika, iż najwięcej oszustw dotyczących podatku VAT, które zostały ujawnione w Polsce, dotyczy: sektora handlu złomem i metalami nieżelaznymi, sektora stalowego (handel prętami zbrojeniowymi), sektora paliwowego. Wśród innych sektorów narażonych na wy-

stepowanie nieprawidłowości w zakresie stosowania przepisów ustawy o podatku od towarów i usług wymienia się: handel zaawansowaną elektroniką (telefony, podzespoły, komputery), produkty spożywcze (oleje, cukry), drewno, usługi budowlane, transportowe i spedycyjne, w szczególności w transporcie międzynarodowym (PwC, IBS 2013: 27).

Ze wspomnianego we wstępie raportu NIK wynika, że służby odpowiedzialne za wykrywanie oszustw podatkowych większość działań analitycznych i kontroli przeprowadzały dopiero po ujawnieniach przedsiębiorstw doświadczających nieuczciwej konkurencji ze strony podmiotów uczestniczących w procederze wyłudzeń podatkowych na znaczną skalę (NIK 2014: 8). Poza tym w postępowaniach odwoławczych zwiększała się liczba uchylonych decyzji wydanych przez organy kontrolujące poprawność naliczenia i zapłaty podatku VAT. Głównymi przyczynami uchylania decyzji organów pierwszej instancji było niepełne lub niewłaściwe udokumentowanie stanu faktycznego w toku kontroli (NIK 2014: 10). Ponadto w wybranych urzędach stwierdzono opóźnienia w odpowiedzi na wnioski innych państw członkowskich o zbadanie wybranych transakcji wewnątrzspółnotowych (NIK 2014: 10). Wnioski z kontroli NIK pozwalają postawić kolejną tezę – o niewystarczalności działalności służb podległych MF w zakresie ograniczania rozmiaru oszustw w ramach podatku VAT. Zatem konieczne jest poszukiwanie dodatkowych rozwiązań, które mogłyby zmniejszyć skalę oszustw i uszczuplić dochodów budżetowych.

2. Zasady stosowania odwróconego VAT

Stosowanie odwrotnego obciążenia VAT jest próbą eliminacji oszustw podatkowych związanych ze „znikającym podatnikiem”, który jako sprzedawca towarów wrażliwych po otrzymaniu kwoty należnej ze sprzedaży od nabywcy nie odprowadza VAT-u należnego do urzędu skarbowego, tylko zatrzymuje go dla siebie. Nabywca jednak odlicza VAT naliczony od VAT-u należnego. Dochodzi więc do uszczuplenia wpływów do budżetu państwa z tytułu podatku od wartości dodanej.

Mechanizm odwrotnego obciążenia podatkiem VAT polega na rozliczeniu VAT-u naliczonego przez nabywcę, a nie sprzedawcę, w zakresie obrotu towarami wrażliwymi. Towary wrażliwe zostały wymienione w załączniku nr 11 ustawy o VAT. Znajduje się w nim ponad 40 pozycji towarów, podzielonych na trzy grupy:

- 1) wyroby stalowe (np. rury przewodowe stosowane do rurociągów ropy naftowej lub gazu, tkaniny, kraty, siatki i ogrodzenia z drutu z żeliwa, stali lub miedzi, wyroby, pręty oraz kształtowniki ze stali itp.),
- 2) paliwa (np. benzyny silnikowe, oleje napędowe, gazy przeznaczone do napędu silników spalinowych, w rozumieniu przepisów o podatku akcyzowym z pewnymi wyłączeniami),
- 3) złoto nieobrobione plastycznie lub w postaci półproduktu, lub w postaci proszku.

Mechanizmem odwrotnego obciążenia VAT obejmuje sprzedawcę, który jest czynnym podatnikiem VAT, i nabywcę, który jest podatnikiem w myśl art. 15 ustawy o VAT (czyli przedsiębiorcę), natomiast dostawa nie jest objęta zwolnieniem VAT z tytułu dostawy towarów używanych (art. 43 ust. 1 pkt 2 ustawy o VAT). Dokumentem potwierdzającym sprzedaż towarów wrażliwych, do których stosuje się mechanizm odwróconego VAT, jest faktura wystawiana przez sprzedawcę, zawierająca wartość netto sprzedaży bez stawki i kwoty podatku VAT z adnotacją „odwrotne obciążenie”. Dokument ten powinien zawierać elementy wymienione w art. 106b ust. 1, art. 106e ust. 1 pkt 18, ust. 4 pkt 1 ustawy

o VAT³. Nabywca, który otrzymał fakturę od sprzedawcy towarów wrażliwych, od podstawy opodatkowania wykazanej na fakturze (kwoty, którą nabywca jest obowiązany zapłacić sprzedawcy) oblicza kwotę podatku VAT należnego według odpowiedniej stawki.

Potwierdzeniem naliczenia podatku może być umieszczenie odpowiedniej adnotacji na fakturze VAT otrzymanej od sprzedawcy, wystawienie faktury wewnętrznej bądź innego dokumentu, np. polecenia księgowania. Obowiązek zapłaty podatku należnego spoczywa na nabywcy towarów. Jeżeli zakupione przez nabywcę towary są wykorzystywane do czynności opodatkowanych, to kwota podatku należnego jest jednocześnie kwotą podatku naliczonego, który nabywca ma prawo odliczyć od podatku należnego. Zarówno obowiązek podatkowy, jak i prawo do odliczenia podatku naliczonego powstają w tym samym okresie rozliczeniowym.

Sprzedawca towarów zwolniony jest z zapłacenia podatku VAT należnego. Ważny jest zapis art. 88 ust. 3a pkt 7 ustawy o VAT, który mówi o tym, że błędne wykazanie podatku w fakturze u sprzedawcy nie będzie uprawniało nabywcy do odliczenia podatku naliczonego. Sprzedawca towarów wrażliwych objętych odwróconym VAT-em w deklaracji VAT-7 wskazuje tylko podstawę opodatkowania z tytułu dostawy, bez podania podatku należnego. Nabywca obowiązany jest do wykazania w deklaracji zarówno podatku należnego, jak i podatku naliczonego. Przy stosowaniu mechanizmu odwrotnego obciążenia istotne jest dostosowanie ewidencji księgowej do tego sposobu rozliczania podatku VAT.

3. Kontrola biznesowa w zakresie odwróconego podatku VAT elementem systemu kontroli zarządczej

Proces wystawiania, ewidencji, rozliczania, kontrolowania i przechowywania faktur z adnotacją „odwrotne obciążenie”, podobnie jak pozostałych faktur, podlega między innymi regulacjom prawnym zawartym w Rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 28 marca 2011 r. w sprawie zwrotu podatku niektórym podatnikom, wystawiania faktur, sposobu ich przechowywania oraz listy towarów i usług, do których nie mają zastosowania zwolnienia od podatku od towarów i usług (zwanego dalej rozporządzeniem fakturowym). W myśl tego rozporządzenia podatnik zobowiązany jest określić sposób zapewnienia autentyczności pochodzenia, integralności treści i czytelności faktury, co może być realizowane za pomocą dowolnych kontroli biznesowych. Kontrole te mają na celu ustalenie wiarygodnej ścieżki audytu między fakturą a dostawą towarów lub świadczeniem usług (Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 28 marca 2011 r.: § 20a).

W jednostkach, które stosują system kontroli zarządczej, nadzór w zakresie kontroli biznesowej może być elementem tego systemu. Zgodnie z udostępnionym na stronie Ministerstwa Finansów wyjaśnieniem zawartym w tzw. zmianach w zakresie fakturowania, przez kontrolę biznesową należy rozumieć (*Zmiany w zakresie fakturowania...* 2012):

- 1) „proces tworzony, wdrażany i aktualizowany przez osoby odpowiedzialne (zarząd, pracowników i właścicieli) za uzyskanie dostatecznej pewności w zakresie spra-

³ Dotyczy to: danych nabywcy i sprzedawcy, daty wystawienia faktury, daty dokonania lub zakończenia dostawy towarów lub wykonania usługi, kolejnego numeru faktury, nazwy (rodzaju towaru) lub usługi, miary ilości towarów, ceny jednostkowej towaru bez kwoty podatku, kwoty wszelkich opustów lub obniżek, w tym w formie rabatu z tytułu wcześniejszej zapłaty, o ile nie zostały one uwzględnione w cenie jednostkowej netto, wartości sprzedaży netto.

wozdawczości finansowej, rachunkowej i nadzorczej oraz w zakresie ich zgodności z wymogami prawnymi,

- 2) dla potrzeb przepisów o podatku od towarów i usług dotyczących fakturowania kontrole biznesowe należy rozumieć jako proces, za pośrednictwem którego podatnik tworzy, wdraża oraz aktualizuje dostateczny poziom pewności w zakresie tożsamości dostawcy lub usługodawcy albo wystawcy faktury (autentyczność pochodzenia), w zakresie tego, iż nie zmieniono danych dotyczących podatku VAT (integralność treści) oraz w zakresie czytelności faktury od momentu wystawienia faktury aż do końca okresu przechowywania”.

Kierownik jednostki, w której stosowana jest kontrola zarządcza, może wyznaczyć osobę, która będzie odpowiedzialna za realizację tego procesu. W wyjaśnieniach Ministerstwa Finansów jest podkreślony brak obowiązku stosowania technicznych procesów oraz wdrażania jakichkolwiek regulaminów w zakresie kontroli biznesowych. Wydaje się jednak, że w celu rozpoznania i ograniczenia ryzyka popełnienia błędów w rozliczeniach podatku VAT w jednostce warto wdrożyć w sposób systemowy organizację kontroli biznesowych. Praktycznie może to oznaczać opracowanie regulaminu fakturowania, który między innymi będzie określał:

- 1) podstawę procesów fakturowania, np. przyjęte zasady (politykę) rachunkowości,
- 2) elementy faktury sprzedaży i zakupu,
- 3) sposób kontroli faktur (kontrola formalna, rachunkowa i merytoryczna),
- 4) wewnętrzny i zewnętrzny obieg faktury (między innymi określenie osób, które mogą faktury wystawiać i przyjmować, a także dokonują ich kontroli),
- 5) sposób wystawiania faktur (np. podanie programu informatycznego, w którym są wystawiane), ich numerowania, wydawania i przechowywania,
- 6) dokumenty, które są powiązane z fakturą (dotyczy to takich dokumentów, jak umowy z kontrahentami, zamówienia, potwierdzenia i przyjęcia dostaw, realizacja płatności),
- 7) czynności zmierzające do ustalenia wiarygodności podmiotu, u którego nabywane są towary lub usługi, jeżeli istnieją przesłanki popełnienia przestępstwa w zakresie realizowanych transakcji,
- 8) moment powstania obowiązku podatkowego w zakresie VAT i zdefiniowanie pojęcia „dostawa”.

Ważnym elementem kontroli biznesowej jest ustalenie sposobu ewidencji księgowej faktur zarówno u sprzedawcy, jak i nabywcy towarów i usług, co ułatwia czynności kontrolne w zakresie rozliczeń podatkowych. Poniżej zaprezentowano sposób ujęcia w księgach rachunkowych faktur VAT z adnotacją „odwrotne obciążenie”.

Sprzedawca, który ewidencjonuje w księgach rachunkowych fakturę z adnotacją „odwrotne obciążenie” rejestruje tylko na kontach księgi głównej wartość sprzedaży netto. Wykorzystuje do tego stronę Wn konta „Rozrachunki z odbiorcami” i stronę Ma kont:

- „Sprzedaż materiałów”, gdy wykazane w załączniku nr 11 ustawy o podatku VAT sprzedane towary wrażliwe stanowią rzeczowe aktywa obrotowe z grupy materiały,
- „Sprzedaż towarów”, gdy towary wrażliwe są rzeczowymi aktywami obrotowymi z grupy towary handlowe,
- „Pozostałe przychody operacyjne”, gdy przychód z tej sprzedaży nie należy do podstawowej działalności operacyjnej jednostki.

Ewidencja faktury z adnotacją „odwrotne obciążenie” w księgach rachunkowych nabywcy powinna odbywać się przynajmniej na następujących kontach księgi głównej:

- „VAT naliczony i jego rozliczenie”,
- „Rozrachunki z tytułu VAT należnego”,
- „Rozliczenie zakupu”.

Szczegółowość kont ksiąg pomocniczych, otwieranych do wymienionych wyżej kont księgi głównej, zależy od specyfiki prowadzonej działalności. Decyzję w tym zakresie podejmuje kierownik jednostki, który odpowiada za księgi rachunkowe, i utrwała ją w dokumentacji określającej przyjęte zasady (politykę) rachunkowości (Ustawa z dnia 29 września 1994 r.: art. 10 ust. 1). Przy ustalaniu kont księgi pomocniczej należy wziąć pod uwagę np. sposób rozliczania VAT w przypadku sprzedaży mieszanej (występuje VAT naliczony podlegający odliczeniu w całości i VAT naliczony podlegający odliczeniu częściowo ustalany na podstawie odpowiedniej proporcji). W przypadku obrotu towarami wrażliwymi należy otworzyć dodatkowe konto księgi pomocniczej do konta księgi głównej „Rozliczenie zakupu”, na którym ujmowane będą tylko zdarzenia gospodarcze dotyczące obrotu towarami wrażliwymi, które objęte są odwrotnym obciążeniem VAT. Można też otworzyć konta księgi pomocniczej „VAT należny – odwrotne obciążenie” i „VAT naliczony – odwrotne obciążenie”. Przy zastosowaniu takiego rozwiązania ewidencja księgowa u nabywcy przebiega następująco:

- 1) faktura zakupu z adnotacją „odwrotne obciążenie”:
 - a) strona Wn konta księgi głównej „Rozliczenie zakupu” i strona Wn konta księgi pomocniczej „Rozliczenie zakupu – odwrotne obciążenie”,
 - b) strona Ma konta księgi głównej „Rozrachunki z dostawcami”;
- 2) dowód Pz przyjęcie dostawy do magazynu:
 - a) strona Wn konta księgi głównej „Materiały”, gdy dla nabywcy wymienione w załączniku nr 11 ustawy o podatku od towarów i usług zakupione składniki majątkowe stanowią materiały, strona Wn konta księgi głównej „Towary”, gdy towary wrażliwe stanowią dla nabywcy towary handlowe,
 - b) strona Ma konta księgi głównej „Rozliczenie zakupu” i strona Ma konta księgi pomocniczej „Rozliczenie zakupu – odwrotne obciążenie”;
- 3) zaksięgowanie podatku VAT ustalonego według odpowiedniej stawki w wyniku samonaliczenia:
 - a) VAT należny: strona Wn konta księgi głównej „Rozliczenie zakupu”, strona Wn konta księgi pomocniczej „Rozliczenie zakupu – odwrotne obciążenie”, strona Ma konta księgi głównej „Rozrachunki z tytułu VAT należnego” i strona Ma konta księgi pomocniczej „Vat należny – odwrotne obciążenie”,
 - b) VAT naliczony, gdy zakupione przez nabywcę towary są wykorzystywane do czynności opodatkowanych, strona Wn konta księgi głównej „VAT naliczony i jego rozliczenie” i strona Wn konta księgi pomocniczej „VAT naliczony – odwrotne obciążenie”, strona Ma konta księgi głównej „Rozliczenie zakupu” i strona Ma konta księgi pomocniczej „Rozliczenie zakupu – odwrotne obciążenie”.

Wydaje się, że taki sposób ewidencji obrotu towarami wrażliwymi może przyczynić się do zachowania przejrzystości zapisów księgowych, co z kolei umożliwi ustalenie w ramach kontroli biznesowej poprawności rozliczeń z tytułu podatku VAT.

Uwagi końcowe

Celem artykułu było zaprezentowanie mechanizmu odwrotnego obciążenia podatku VAT w obrocie towarami wrażliwymi i ukazanie sposobu ewidencji obrotu takimi towarami zarówno u sprzedawcy, jak i odbiorcy w aspekcie realizowanej w jednostce kontroli zarządczej. Wydaje się, że wprowadzone przez Ministerstwo Finansów narzędzie przyczyni się do efektywnej walki z oszustwami w zakresie podatku VAT. Istotne jest jednak, aby jednostki, które stosują odwrócony VAT, zachowały przejrzystość zapisów księgowych, co pozwoli na skuteczną kontrolę rozliczeń podatkowych, zarówno przez organy kontroli zewnętrznej, jak i organy sprawujące kontrolę wewnątrz jednostki w ramach np. kontroli zarządczej.

Literatura

- Dunal E. (2012), *Standardy kontroli zarządczej a nowa jakość pracy w samorządach województw*, w: *Audyt wewnętrzny i kontrola zarządcza – studium przypadku*, red. B. Gumińska, K. Marchewka-Bartkowiak, B. Szela, CeDeWu, Warszawa.
- Iwin-Garzyńska J. (2013), *Koszt nowego zewnętrznego kapitału własnego przedsiębiorstwa a idea neutralności podatków*, w: *Prace i Materiały Wydziału Zarządzania Uniwersytetu Gdańskiego: Zarządzanie i Finanse*, t. 2/2, Gdańsk; http://zif.wzr.pl/pim/2013_2_2_11.pdf [1.07.2014].
- Opalka A. (2011), *Neutralność podatkowa – zarys problemu*, *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia* nr 40, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego nr 667, Szczecin.
- Owsiak S. (2013), *Finanse publiczne. Teoria i praktyka*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
- Przepióra P. (2009), *Podatek VAT w małych i średnich przedsiębiorstwach. Dyskusja o neutralności i kształcie regulacji podatkowych*, Wydawnictwo Politechniki Poznańskiej, Poznań.
- Najwyższa Izba Kontroli (2014), *Zwalczanie oszustw w podatku od towarów i usług. Informacja o wynikach kontroli*, Warszawa.
- PricewaterhouseCoopers, Instytut Badań Strukturalnych (2013), *Straty Skarbu Państwa w VAT*, <http://www.pwc.pl/pl/publikacje/straty-skarbu-panstwa-w-vat.jhtml> [1.07.2014].
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 28.03.2011 r. w sprawie zwrotu podatku niektórym podatnikom, wystawiania faktur, sposobu ich przechowywania oraz listy towarów i usług, do których nie mają zastosowania zwolnienia od podatku od towarów i usług, DzU z 2012 r., poz. 1428, ze zm.
- Sulikowska A. (2011), *Praktyczne aspekty wdrażania kontroli zarządczej oraz zarządzania ryzykiem w jednostkach sektora finansów publicznych*, w: *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia* nr 42, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego nr 669, Szczecin.
- Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, DzU z 2011, nr 177, poz. 1054 z późn. zm.
- Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, DzU z 2013 r. poz. 885 z późn. zm.
- Ustawa z 29 września 1994 r. o rachunkowości, DzU z 2013 r. poz. 330 ze zm.
- Zmiany w zakresie fakturowania*, http://www.mf.gov.pl/documents/766655/1402295/Broszura+fakturowanie_21+grudnia_ost.pdf.

THE IMPORTANCE OF THE REVERSE CHARGE OF VALUE ADDED TAX IN REDUCING TAX FRAUD

Abstract: *Purpose* – Presentation of the reverse-charge mechanism in Value Added Tax (VAT), which is intended to prevent tax fraud in trading of sensitive goods. Such a method of tax settlement is important because of the decrease of budgetary revenues. The article presents the principles of accounting from the seller and buyer point of view.

Design/Methodology/approach – legislation and literature analysis; interviews with accountants in selected units that use the reverse-charge mechanism in VAT.

Findings – research findings confirmed, that the method of recording of purchasing sensitive goods should be changed.

Originality/value – presentation the way how change the book-keeping for the purpose of using reverse-charge mechanism.

Keywords: Value Added Tax, reverse charge, sensitives goods, taxpayer, tax fraud

Cytowanie

Zaleska B., Dziadek K. (2014), *Odwrotne obciążenie podatkiem VAT przedmiotem kontroli zarządczej*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego nr 833, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia” nr 72, Szczecin, s. 269–278, www.wneiz.pl/frfu.