



Podstawowe Zakresy Obszarów Kontroli Podatkowej na 2006r.

Opracował: **Departament Administracji Podatkowej**
Wydział Obsługi Kontroli Podatkowej

Zatwierdził:
PODSEKRETARZ STANU

Marian Banaś

Warszawa 2006 rok

WSTĘP

Polska administracja podatkowa realizując podstawowe cele polityki budżetowej państwa ukierunkowana jest zarówno na zapewnienie maksimum ułatwień w dobrowolnym, prawidłowym wypełnianiu obowiązków podatkowych jak i podniesienie efektywności kontroli podatkowej oraz czynności sprawdzających.

Niniejsze opracowanie przedstawia „Podstawowe Zakresy Obszarów Kontroli Podatkowej”, które będą uwzględniane w realizacji zadań przez wszystkie urzędy skarbowe w 2006 r. Dokument ten ma na celu prezentację zagadnień, będących źródłem najczęściej występujących nieprawidłowości ujawnianych przez administrację podatkową.

W 2006 roku administracja podatkowa będzie skupiała swoją uwagę na obszarach kontroli dotyczących w szczególności :

1. Transakcji wewnątrzspółnotowych
2. Strat z tytułu prowadzenia działalności gospodarczej
3. Usług budowlanych
4. Obowiązku rejestracji w podatku VAT
5. Usług niematerialnych
6. Podatników „uśpionych”
7. Obrotu paliwami
8. Kas fiskalnych
9. Zaniżania wysokości obrotu w podatku VAT

Zakresy Obszarów Kontroli Podatkowej na 2006r.

1. TRANSAKCJE WEWNĄTRZWPÓLNOTOWE

System podatku od wartości dodanej na terytoriach państw członkowskich Unii Europejskiej (w Polsce podatku od towarów i usług) jest uregulowany przede wszystkim przez Szóstą dyrektywę Rady (388/77/EWG ze zm.). Na terytorium każdego państwa członkowskiego Unii Europejskiej przepisy Szóstej dyrektywy są wdrożone do krajowych systemów prawnych za pomocą krajowych przepisów wydanych przez każde z tych państw członkowskich. W polskim systemie prawnym postanowienia Szóstej dyrektywy są wdrożone przez ustawę z dnia 11 marca 2004r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 11, poz. 535 z późn. zm. – zwanej dalej ustawą o VAT) oraz przez wydane na jej podstawie akty wykonawcze. Po akcesji Polski do Unii Europejskiej przed polską administracją podatkową pojawiły się nowe wyzwania oraz zagrożenia, związane z dostosowaniem polskiego systemu prawnego do wymagań nałożonych przez prawodawstwo Unii Europejskiej.

Wśród najczęściej występujących błędów podatkowych należy wymienić przypadki, w których występują:

- brak faktycznego przemieszczenia towaru,
- niewykazywanie czynności będących wewnątrzspółnotowym nabyciem towarów,
- różnice w kwotach transakcji wykazywanych przez podmioty,
- podawanie na fakturze nieprawidłowego numeru identyfikacyjnego kontrahenta zagranicznego,
- wykazywanie niezgodnych kwot w deklaracji VAT-7 i informacji podsumowującej VAT-UE
- zawyżenie wartości podstawy opodatkowania wewnątrzspółnotowej dostawy towarów,
- nadużycia związane z importem usług, zarówno w zakresie opodatkowania podatkiem VAT, jak i w kontekście nielegalnego transferu dochodów,
- nadużycia w związku z usługami transportowymi.

Wszystkie urzędy skarbowe posiadają dostęp do baz danych o wymianie towarowej na terenie państw członkowskich. Dane gromadzone w tym systemie umożliwiają zidentyfikowanie poszczególnych podatników wraz z uzyskaniem informacji o wartości transakcji pomiędzy poszczególnymi podmiotami na terenie Unii Europejskiej. Bieżąca weryfikacja danych ujawnia błędy podatkowe jakie występują w tym obszarze. Błędy te są weryfikowane poprzez prowadzone czynności wyjaśniające pomiędzy administracjami podatkowymi państw członkowskich w wyniku których podejmowane są czynności sprawdzające i kontrolne w podmiotach popełniających wyżej wymienione błędy podatkowe.

Czynności sprawdzające oraz postępowania kontrolne w tym zakresie prowadzone są na bieżąco a ich zakres niejednokrotnie obejmuje podmioty dokonujące transakcji trójstronnych.

2. STRATY Z TYTUŁU PROWADZENIA DZIAŁALNOŚCI GOSPODARCZEJ

Najczęstszym błędem podatkowym popełnianym przez podmioty prowadzące działalność gospodarczą jest nieprawidłowe wykazywanie kosztów uzyskania przychodów. Regulacje prawne w tym zakresie zawarte są w ustawach o podatkach dochodowych, tj. ustawa z dnia 26 lipca 1991r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jednolity Dz.U. z 2000r. nr 14, poz. 176 z późn. zm.) oraz ustawa z dnia 15 lutego 1992r. o podatku dochodowym od osób prawnych (tekst jednolity Dz.U. z 2000r. nr 54, poz. 654 z późn. zm.).

Na podstawie dotychczas przeprowadzonych kontroli podatkowych stwierdza się, iż dość rzadko podatnicy popełniają błędy związane z zaniżeniem kosztów uzyskania przychodów. W ogromnej większości błędy podatkowe związane są z ich zawyżaniem.

Najczęstszymi wśród nich jest wykazywanie:

- strat w środkach trwałych oraz wartościach niematerialnych i prawnych w części pokrytej sumą odpisów amortyzacyjnych,
- strat powstałych w wyniku likwidacji nie w pełni umorzonych środków trwałych, jeżeli środki te utraciły przydatność gospodarczą na skutek zmiany rodzaju działalności,
- strat powstałych w wyniku nadmiernych ubytków lub zawinionych niedoborów wyrobów akcyzowych oraz podatku akcyzowego od tych ubytków lub niedoborów,

- strat powstałych w wyniku utraty lub likwidacji samochodów oraz kosztów ich remontów powypadkowych, jeżeli samochody nie były objęte ubezpieczeniem dobrowolnym,
- strat (kosztów) powstałych w wyniku utraty dokonanych przedpłat (zaliczek, zadatków) w związku z niewykonaniem umowy.

Ponadto często popełnianymi błędami są:

1. zawyżanie kosztów uzyskania przychodów w szczególności nieprawidłowe ustalanie odpisów amortyzacyjnych, zaliczaniem do kosztów uzyskania przychodów nakładów mających związek z działalnością inwestycyjną,
2. nieprawidłowe odliczanie strat z lat ubiegłych, tj:
 - odliczanie strat z innych źródeł przychodów niż powstały,
 - rozliczanie całej straty,
 - rozliczanie jest więcej niż 50% straty,
 - rozliczanie straty w przysługującej wysokości, pomimo, że dochód jest mniejszy,
 - odliczanie straty z działalności gospodarczej od dochodu małżonka.

Działania kontrolne i działania w ramach czynności sprawdzających skierowane są na dwa rodzaje błędów popełnianych w tym obszarze, zarówno zamierzone, jak i niezamierzone. Błędy zamierzone polegają przede wszystkim na zawyżaniu kosztów uzyskania przychodów poprzez tworzenie sztucznych kosztów (na zasadzie wprowadzania do obiegu fikcyjnych faktur) lub nieewidencjonowaniu całości przychodów ze sprzedaży. Do błędów nieumyślnych należy przede wszystkim zaliczyć nieprawidłowe odliczanie strat z lat ubiegłych. Wymienione przypadki nadużyć prowadzą do znacznego zaniżania zobowiązań podatkowych. Negatywne zjawiska występujące w tym obszarze powodują ponadto straty pośrednie w postaci nieuczciwej konkurencji w stosunku do przedsiębiorców działających w tych samych branżach.

Wypracowany dla tego obszaru model typowania podmiotów do kontroli oraz wykonywania czynności sprawdzających jest oparty na dogłębnej analizie źródeł informacji i danych będących w posiadaniu organów podatkowych. Istotną rolę w tym zakresie odgrywają analizy danych w zakresie wykazywanych strat w podatku dochodowym wraz z deklarowaniem zwrotów podatku pośredniego VAT przy jednoczesnym małym zatrudnieniu. Oczywiście tak prowadzone selekcje nie są jedynymi w tym zakresie. Niejednokrotnie do badania tego obszaru przyjmuje się dane dotyczące podatników wykazujących mały dochód do opodatkowania przy jednoczesnym wykazywaniu znacznych kwot podatku VAT do przeniesienia na następne okresy rozliczeniowe.

3. USŁUGI BUDOWLANE

Od początku obowiązywania przepisów o VAT dla branży budowlanej miały zastosowanie preferencyjne stawki. Przepisy ustawy z dnia 8 stycznia 1993r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym gwarantowały preferencyjne opodatkowanie sprzedaży materiałów budowlanych, robót budowlano-montażowych i remontów. Dotychczasowe preferencje dla branży budowlanej stopniowo zanikają. Dotyczy to zarówno stopniowej likwidacji ulg w podatku dochodowym od osób fizycznych, jak i wprowadzenia od 1 maja 2004r. 22% stawki podatku VAT na materiały budowlane.

Z informacji uzyskanych z przeprowadzonych kontroli wynika, że szczególne zagrożenie w tym obszarze dotyczy:

- podatników zatrudniających pracowników "bez zgłoszenia", którzy nie naliczają i nie odprowadzają zaliczek na podatek dochodowy od osób zatrudnionych,
- podatników wykazujących nieproporcjonalnie wysokie obroty w stosunku do liczby zatrudnionych pracowników, przy niskim wyposażeniu technicznym przedsiębiorstwa,
- podmiotów opłacających zryczałtowany podatek dochodowy od przychodów ewidencjonowanych zbliżających się do granicy przychodu powodującej utratę uprawnienia do korzystania z tej formy opodatkowania,
- firm developerskich wykorzystujących niewielkie firmy, którym po wykonaniu prac i odbiorze faktury nie są wypłacane należności.

Takie praktyki stanowią przyczynę podejmowania działań przez te firmy polegające na minimalizowaniu obciążeń podatkowych poprzez wykazywanie zakupów nie mających odzwierciedlenia w rzeczywistości.

Do najczęściej występujących nadużyć zalicza się:

- niewykazywanie obrotów poprzez niewystawianie faktur,
- wystawianie faktur za usługi niewykonane,
- wykazywanie dużych przychodów przy braku zatrudnienia pracowników lub posiadania zaplecza wystarczającego do wykonania takich robót,
- sygnalizowane jest, że niektórzy podatnicy wykazujący odliczenia z tytułu remontu i modernizacji lokalu mieszkalnego lub budynku mieszkalnego, dokonują odliczeń na podstawie faktur VAT dokumentujących niewykonane usługi lub zakup nieistniejących towarów w uzgodnieniu z ich wystawcami,
- zgłaszanie przerw w prowadzeniu działalności gospodarczej przez podatników opodatkowanych w formie karty podatkowej, a pomimo to wykonywanie usług.

W opisywanym obszarze najczęstszym błędem prowadzącym do nadużyć jest nieprawidłowe stosowanie stawek podatkowych (art. 146 ust. 1 pkt 2 ustawy o VAT) oraz naruszanie zasad związanych z kwalifikacją budynków wielofunkcyjnych, a więc takich, które łączą np. funkcję budynku mieszkalnego rodzinnego stałego zamieszkania z innymi funkcjami, m.in. administracyjnymi. Prowadzi to do popełniania przez podatników błędów podatkowych, które ujawniane są w wyniku prowadzonych czynności sprawdzających u usługobiorców.

Czynności te są podstawą do wszczynania postępowań kontrolnych w podmiotach prowadzących działalność gospodarczą w zakresie usług budowlanych.

Ponadto należy nadmienić iż obecne systemy informatyczne będą wykorzystywane do weryfikacji informacji o podmiotach branży budowlanej i ich działalności na podstawie danych z wniosków osób fizycznych składanych do urzędów skarbowych w zakresie zwrotu części wydatków poniesionych na zakup materiałów budowlanych w okresie od 01.05.2004r. do 31.12.2007r. Dane te będą korelowane z informacjami z baz danych innych urzędów skarbowych i instytucji państwowych prowadzących ewidencje podmiotów prowadzących działalność gospodarczą branży budowlanej.

4. OBOWIĄZEK REJESTRACJI W PODATKU VAT.

Wysokie prawdopodobieństwo wystąpienia nadużyć podatkowych stwierdzono w przypadku podatników, którzy utracili prawo do zwolnienia podmiotowego z podatku VAT, u których wartość sprzedaży przekroczyła w poprzednim roku podatkowym kwotę odpowiadającą równowartości 10.000 euro i podatników rozpoczynających wykonywanie czynności podlegających opodatkowaniu w trakcie roku podatkowego, w przypadku przekroczenia, w proporcji do okresu prowadzonej sprzedaży kwoty 10.000 euro (art. 113 ust. 1, 5 i 9 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług Dz.U. Nr 54, poz. 535 zwanej dalej „ustawą o VAT”).

Należy zaznaczyć, że zgłoszenie rejestracyjne jest podstawowym obowiązkiem podatnika VAT. Zgodnie z art. 96 ust. 1 ustawy o VAT podatnik składa zgłoszenie rejestracyjne przed dniem dokonania pierwszej czynności podlegającej opodatkowaniu do naczelnika właściwego urzędu skarbowego. Zgłoszenia dokonuje się na formularzu VAT-R. Rejestracji mogą także dokonywać podatnicy zwolnieni z podatku. Są to podatnicy których:

- roczna wartość sprzedaży opodatkowanej nie przekroczyła w poprzednim roku podatkowym równowartości w złotych kwoty 10.000 euro lub
- rozpoczynają działalność i nie przewidują przekroczenia wymienionego progu lub
- wykonują czynności zwolnione od podatku.

Podatnicy zwolnieni podmiotowo ze względu na poziom osiągniętej sprzedaży w poprzednim roku podatkowym oraz podatnicy rozpoczynający wykonywanie czynności podlegających opodatkowaniu w roku podatkowym, którzy nie zrezygnowali ze zwolnienia do momentu przekroczenia progu sprzedaży, są zobowiązani do prowadzenia ewidencji uproszczonej. Zgodnie z ustawą, ewidencja ta dotyczy wyłącznie sprzedaży. Podatnicy ewidencjonują sprzedaż za dany dzień, nie później niż przed dokonaniem sprzedaży w dniu następnym. Przepisy nie określają formy ewidencji uproszczonej. Jej celem jest przede wszystkim wykazanie wartości sprzedaży i ustalenie, czy podatnik nie przekroczył poziomu sprzedaży, który uprawnia do zwolnienia podmiotowego.

Możliwość korzystania ze zwolnienia podmiotowego dotyczy podatników, którzy zaczynają wykonywać czynności podlegające opodatkowaniu w ciągu roku podatkowego i nie przewidują sprzedaży (w proporcji do okresu prowadzonej sprzedaży) powyżej wyrażonej w złotych równowartości 10.000 euro. Oznacza to, iż dla podatnika rozpoczynającego działalność w ciągu roku podatkowego kwota progu jest proporcjonalnie niższa, a proporcje ustala się według dni – od dnia dokonania pierwszej czynności podlegającej opodatkowaniu do ostatniego dnia roku podatkowego.

Jeżeli podatnik nie prowadzi ewidencji uproszczonej lub prowadzi ją w sposób nierzetelny, naczelnik urzędu skarbowego, bądź organ kontroli skarbowej określa wartość niezaewidencjonowanej sprzedaży w drodze oszacowania i ustala podatek przy zastosowaniu stawki 22%. W przypadku stwierdzenia braku ewidencji lub udowodnienia jej nierzetelności wskazane organy podatkowe muszą określić wartość sprzedaży w drodze oszacowania na podstawie art. 23 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997r. Ordynacja podatkowa. Określenie podstawy opodatkowania w drodze oszacowania określa jej wysokość w zbliżonej do rzeczywistej podstawy opodatkowania. Oszacowaniu podlega jedynie wartość nie zaewidencjonowanej sprzedaży, a więc dotyczy ono jedynie sprzedaży nieujętej w ewidencji (chyba że ewidencja w ogóle nie była prowadzona, a sankcja w postaci 22% podatku odnosi się jedynie do wartości tej sprzedaży).

Niektóre podmioty są zobowiązane do prowadzenia ewidencji nabywanych przez nich towarów w innych państwach UE. Ewidencja ta dotyczy towarów nabywanych w innych państwach UE przez:

- rolników ryczałtowych dla prowadzonej przez nich działalności rolniczej,
- podatników, którzy wykonują jedynie czynności inne niż opodatkowane i którym nie przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego przy nabyciu towarów i usług,
- podatników zwolnionych podmiotowo,
- osoby prawne, które nie są podatnikami, pod warunkiem, że całkowita wartość wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów na terytorium kraju nie przekroczyła w roku podatkowym kwoty wyrażonej w złotych odpowiadającej równowartości 10.000 euro. (w złotych kwoty te kształtują się następująco: w 2004r. – 30.500 zł., w 2005r. – 43.800 zł., w 2006r. – 39.200 zł).

Najczęściej popełnianymi błędami w tym obszarze są:

- nieterminowe składanie zgłoszenia VAT-R,
- niedeklarowanie i niepłacenie podatku należnego przez podatników, którzy utracili prawo do zwolnienia podmiotowego,
- nieprowadzenie uproszczonej ewidencji sprzedaży przez podatników zwolnionych,
- nieprowadzenie ewidencji, na podstawie której określa się wartość nabywanych towarów z innych państw członkowskich (art.109 ust.11 ustawy o VAT),
- odliczenie podatku naliczonego pomimo niezłożenia zgłoszenia VAT-R,
- zaniżanie obrotów opodatkowanych podatkiem VAT w związku z brakiem rejestracji podatników uzyskujących przychody wyłącznie z umów zlecenia i o dzieło (występuje ze względu na nowe uregulowanie prawne),

Weryfikacja tego obszaru w zakresie błędów podatkowych popełnianych przez podatników daje podstawę do tezy, że większość z nich jest popełniana nieumyślnie. Dlatego też poza działaniami związanymi z wyszukaniem w bazach danych podatników popełniających opisane błędy oraz dalszym prowadzeniem czynności sprawdzających i kontrolnych, pracownicy urzędów skarbowych będą dążyć do przekazywania informacji z zakresu konieczności dokonania rejestracji dla potrzeb podatku VAT oraz jak najsprawniejszej obsługi podatników przy ich rejestracji w VAT.

5. USŁUGI NIEMATERIALNE

Zagrożenie występujące w tym obszarze oceniane jest jako wysokie, a źródłem nadużyć są przypadki nabywania świadczeń doradczych, księgowych, badania rynku, usług prawnych, usług reklamowych, zarządzania i kontroli, przetwarzania danych, usług rekrutacji pracowników i pozyskiwania personelu, gwarancji i poręczeń oraz świadczeń o podobnym charakterze.

Definicję kosztów uzyskania przychodów zawierają art. 15 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych i art. 22 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

W świetle powołanych przepisów kosztami uzyskania przychodów są koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów (z zastrzeżeniem wyjątków przewidzianych przez ustawodawcę).

Udowodnienie, że wydatki poniesione w związku z nabyciem usług niematerialnych stanowią koszt uzyskania przychodu, spoczywa na podatniku. Ustawodawca wyraźnie wiąże te koszty z celem osiągnięcia przychodu, cel ten musi być „widoczny”, a ponoszone wydatki powinny go bezpośrednio realizować lub co najmniej zakładać go jako realny. Niezbędna jest zatem weryfikacja związku przyczynowego pomiędzy tą usługą a źródłami przychodu. Nie wystarczy zatem np. złożenie przez podatnika oświadczenia, że doprowadził do podpisania i realizacji konkretnego kontraktu handlowego, fakt ten należy w sposób szczegółowy wykazać i uzasadnić.

Dany koszt może być uznany za koszt uzyskania przychodów pod warunkiem, że pozostaje w związku przyczynowo-skutkowym z uzyskanym lub spodziewanym przychodem. Należy uznać, że podatnik może zaliczyć wydatki na świadczenia niematerialne do kosztów uzyskania przychodów także wówczas, gdyby nie przyniosły one spodziewanego efektu ekonomicznego, tj. przychodów uzyskanych w ramach zawartych kontraktów. Możliwość uznania wydatków za koszty uzyskania przychodu istnieje jednak wówczas, gdy wydatki są racjonalne (podyktowane charakterem prowadzonej działalności), wysokość tych wydatków została określona z uwzględnieniem cen stosowanych w danej branży, a ich celem - a nie bezwzględnym warunkiem - jest uzyskanie przychodu.

Usługi niematerialne mogą przybierać różną postać, a ich efekty mogą zaistnieć w odległym czasie, niemniej jednak zaliczenie wydatków do kosztów uzyskania przychodów musi mieć uzasadnienie w konkretnych zdarzeniach. Zaliczenie omawianych wydatków do kosztów uzyskania przychodów można uzasadnić np. poprzez wskazanie rodzaju podjętych działań, ich adresata itd.

Reasumując, podatnik ma możliwość odliczania dla celów podatkowych wszelkich wydatków, a więc również wydatków na świadczenia o charakterze niematerialnym – pod warunkiem jednak, że wykaże ich bezpośredni związek z prowadzoną działalnością gospodarczą, jak również że ich poniesienie ma lub może mieć wpływ na wielkość osiągniętego przychodu – taki pogląd został utrwalony w orzecznictwie.

Opisany obszar jest weryfikowany na podstawie informacji z przeprowadzonych kontroli podatkowych oraz kontroli skarbowych. Pozytywne wyniki przeprowadzonych postępowań kontrolnych są także podstawą do podejmowania kontroli u kontrahentów świadczących usługi niematerialne. Jak wynika z dotychczas przeprowadzonych pozytywnych postępowań kontrolnych i czynności sprawdzających w większości przypadków świadczenie usług niematerialnych, obarczonych błędami podatkowymi, występuje pomiędzy podmiotami powiązаныmi osobowo lub kapitałowo. Selekcja podmiotów do kontroli następuje również na podstawie innych danych przetwarzanych w systemach informatycznych urzędów skarbowych, gdzie między innymi stwierdzono, iż podmioty świadczące usługi niematerialne niejednokrotnie nie zgłaszają do urzędów skarbowych tego typu rodzaju działalności.

6. PODATNICZY „UŚPIENI”

Podmiot "uśpiiony" to taki podmiot gospodarczy, który w ciągu roku nie dokonuje lub dokonuje niewielu transakcji, jego dochód jest równy zero lub jest minimalny, nie wykazuje strat, nie korzysta z ulg i odliczeń, działalność gospodarcza jest jego jedynym źródłem utrzymania. Podmiot ten czeka na właściwy moment, aby przeprowadzić jedną lub kilka dużych transakcji w bardzo krótkim czasie i zakończyć swoją działalność nie uiszczając do budżetu należnego podatku. Do momentu zrealizowania dużych transakcji prawidłowo wywiązuje się z obowiązków uiszczania podatków, natomiast kontakt z nim jest utrudniony lub niemożliwy. Jeśli nawet dokonuje transakcji to deklaruje kwoty do przeniesienia na kolejne okresy rozliczeniowe bądź niewielkie kwoty do zapłaty.

Opisywane zjawisko może się nasilić ze względu na włączenie większej liczby podmiotów gospodarczych w ramach handlu wewnątrzwspólnotowego oraz różnych administracji skarbowych realizujących założenia ujednoczonego, co do zasady systemu podatku VAT w Unii Europejskiej. Przewiduje się, że zasadniczą część w tego rodzaju działalności będą stanowiły następujące próby nadużyć z wykorzystaniem niżej przedstawionych schematów:

- symulowanie dostaw wewnątrzwspólnotowych, gdy faktycznie jest to sprzedaż na terenie kraju,
- wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów, bez deklarowania tego faktu,
- transakcje mające na celu wyłudzenie zwrotu podatku VAT.

Na podstawie zgromadzonych informacji naczelnicy urzędów skarbowych dokonują selekcji podmiotów gospodarczych do kontroli podatkowych na obszarze swojej właściwości miejscowej. W kontrolach tych uwzględnia się informacje z przeprowadzanych postępowań prowadzonych w ramach pomocy prawej udzielanych dla naczelników z innych urzędów skarbowych. W przygotowywaniu postępowań kontrolnych istotne znaczenie mają także informacje uzyskiwane przez pracowników prowadzących czynności sprawdzające.

Z uwagi na fakt, iż podmioty popełniające błędy podatkowe często uczestniczą w transakcjach, których istotą jest dokonywanie wymiany towarowej pomiędzy dwoma różnymi krajami UE, obszar ten będzie monitorowany w najwięszym zakresie.

7. OBRÓT PALIWAMI

Zagrożenie występujące w tym obszarze oceniane jest jako wysokie, ponieważ stanowi źródło nadużyć gospodarczych, osiągania nieopodatkowanych zysków wskutek unikania podatku akcyzowego i podatku VAT oraz wpływa na podmioty prowadzące rzetelnie działalność gospodarczą z uwagi na zjawisko szkodliwej konkurencji.

Występujące zróżnicowanie stawek w podatku akcyzowym na olej opałowy i olej napędowy, stwarza zachętę do nadużyć, umożliwia uzyskiwanie dużych nieopodatkowanych zysków, co sprzyja szarej strefie i pojawianiu się w tym obrocie zorganizowanych grup przestępczych.

Podatnicy prowadzący działalność w tym zakresie, dokonują obrotu paliwami i produktami ropopochodnymi, w tym również pochodzącymi z przemytu, przy wykorzystaniu fikcyjnych „pustych” faktur lub podmiotów nieistniejących lub niezarejestrowanych dla celów opodatkowania podatkiem od towarów i usług VAT.

Występujące nieprawidłowości to: zawyżanie kosztów uzyskania przychodu w podatku dochodowym oraz zawyżanie podatku VAT naliczonego poprzez posługiwanie się nierzetelnymi fakturami na zakup paliwa (zakup od firm nieistniejących lub firm zlikwidowanych), nieprawidłowości w zakresie „przekwalifikowania”, tj. sprzedaży oleju opałowego jako oleju napędowego, fikcyjne transakcje przy braku zaplecza technicznego i środków transportu.

Podmioty wykorzystujące olej opałowy do celów napędowych ponoszą mniejsze koszty zakupu, zaś te, które sprzedają olej opałowy jako napędowy, wykorzystując różne mechanizmy omijania prawa, konsumują różnicę, wynikającą z opodatkowania tych olejów różnymi stawkami podatku akcyzowego. Z tego tytułu budżet państwa ponosi straty w wyniku uszczuplenia należnego podatku akcyzowego.

W sytuacjach, gdy towar pochodzi z przestępstwa, z jego wprowadzeniem do legalnego obrotu wiąże się wystawienie faktury, której celem jest swoista legalizacja pochodzenia towaru, z drugiej zaś strony stworzenie okoliczności umożliwiających nabywcy odliczenie podatku naliczonego wynikającego z tej faktury.

Na rynku funkcjonuje duża liczba tzw. pośredników – jednoosobowych firm bez żadnego majątku, formalnie działających i płacących minimalne podatki, handlujących hurtowo wielkimi ilościami paliw tylko przy wykorzystaniu komputera i telefonu. Pozornie nie naruszają one żadnych przepisów podatkowych.

Podstawowym zadaniem jest typowanie podatników, którzy rzeczywiście prowadzą działalność w tym zakresie, niezależnie od deklarowanego numeru PKD oraz bieżąca aktualizacja wykazów podmiotów dokonujących fikcyjnego obrotu paliwem. Istotne znaczenie ma również nawiązanie współpracy z organizacjami zrzeszającymi przedsiębiorców w celu wskazywania podmiotów stosujących szkodliwą konkurencję. Kluczową rolę odgrywa wymiana informacji pomiędzy US, UKS, IC oraz organami ścigania o negatywnych zjawiskach w tym obszarze. Podjęte działania w tym zakresie polepszyły przepływ informacji dla skutecznego prowadzenia kontroli podatkowych.

8. KASY FISKALNE

Obowiązek ewidencjonowania obrotu i kwot podatku od towarów i usług wynika z przepisów ustawy o podatku od towarów i usług oraz rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie kas rejestrujących. Stosownie bowiem do art. 111 ust. 1 ww. ustawy, podatnicy dokonujący sprzedaży na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych są obowiązani prowadzić ewidencję obrotu i kwot podatku należnego przy zastosowaniu kas rejestrujących.

Nieprawidłowości dotyczą w głównej mierze uchylania się od obowiązków instalowania kas fiskalnych, a w przypadku podatników posiadających kasy fiskalne dokonywanie czynności sprzedaży z jej pominięciem lub nie wydawania kupującym paragonów z kasy fiskalnej. Konsekwencją ww. nieprawidłowości jest zaniżanie wpływów Skarbu Państwa z tytułu m.in. podatku od towarów i usług. Nie wywiązywanie się podatników w całości lub w części z obowiązku ewidencjonowania obrotu i kwot podatku należnego przy zastosowaniu kas rejestrujących wpływa nie tylko na zaniżenie odprowadzanego do budżetu podatku VAT, ale także na wysokość i formę płaconego przez podatnika podatku dochodowego. Konsekwencją tych nadużyć jest zwiększenie „szarej strefy” oraz zakłócenie zasad uczciwej konkurencji między przedsiębiorcami.

Podatnicy zobowiązani do ewidencjonowania obrotu i kwot podatku należnego za pomocą kas rejestrujących, którzy nie rejestrują obrotu (nie zamontowali kas rejestrujących pomimo takiego obowiązku) lub rejestrują go nierzetelnie, nieprawidłowości te popełniają głównie umyślnie. Natomiast nieumyślne błędy dotyczą przede wszystkim podatników, którzy z powodu niedostatecznej wiedzy, nie rozpoczęli ewidencjonowania obrotu i kwot podatku należnego w terminach przewidzianych przez przepisy prawa podatkowego.

Minister Finansów, określił grupy podmiotów zwolnionych z obowiązku ewidencjonowania obrotu i kwot podatku należnego przy zastosowaniu kas rejestrujących rozporządzeniem w sprawie kas rejestrujących, a także terminy, do których są wyłączone z tego obowiązku poszczególne grupy podatników.

Ponadto w tym obszarze będą prowadzone czynności sprawdzające w zakresie zwrotów kwot wydatkowanych na zakup kas fiskalnych (w wysokości wskazanej przepisami) oraz działania kontrolne, obejmujące w szczególności prawidłowość prowadzenia przez podatników ewidencji obrotu i kwot podatku należnego przy zastosowaniu kas rejestrujących.

Istotnym czynnikiem mającym wpływ na zminimalizowanie występujących nieprawidłowości będzie podnoszenie świadomości obywateli odnośnie „przywilejów” jakie są związane z posiadaniem paragonu fiskalnego dokumentującego zakup towarów i usług, tj. możliwość reklamacji, wymiany, zwrotu etc.

9. ZANIŻANIE WYSOKOŚCI OBROTU W PODATKU VAT.

Występuje stosunkowo liczna grupa podatników dokonujących czynności opodatkowanych podatkiem od towarów i usług osiągających wysokie obroty, a jednocześnie duże zakupy lub wykazujących niskie kwoty uzyskiwanych przychodów w proporcji do dokonywanych zakupów, którzy deklarują małe kwoty podatku do wpłaty lub do przeniesienia na następne okresy rozliczeniowe

Liczną grupę stanowią podatnicy prowadzący działalność gospodarczą w zakresie handlu detalicznego i usług, wykazujący bardzo małe obroty, przy stałej nadwyżce podatku naliczonego nad należnym, utrzymującej się od wielu lat. Również w przypadku tej grupy sprzedaż odbywa się w takich samych stawkach, w jakich nabywane są towary i usługi. Przyjmując, że przy sprzedaży jest narzucana odpowiednia marża, powinny wystąpić kwoty podatku do wpłaty, co nie następuje. Powyższe może być spowodowane dużymi zakupami środków trwałych, ewentualnie dużymi zakupami towarów, jednakże podatek naliczony z tyt. zakupu środków trwałych jest zazwyczaj wykazywany do zwrotu. Zakupy towarów nie mogą być dokonywane comiesięcznie na poziomie znacznie przewyższającym sprzedaż ponieważ, sytuacja ta doprowadziłaby w dłuższej lub krótszej perspektywie do utraty płynności finansowej i likwidacji działalności gospodarczej, co jednak nie następuje. W związku z powyższym istnieje podejrzenie zaniżania obrotów. Sprzedaż dokonywana najczęściej dla osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej i nie jest w całości ewidencjonowana na kasach rejestrujących.

W opisywanym obszarze występują również nieprawidłowości polegające na dokumentowaniu lub posługiwaniu się dokumentami nie potwierdzającymi rzeczywistego obrotu gospodarczego.

Dlatego też administracja podatkowa postanowiła uwzględnić ten obszar do realizacji w 2006r. na terenie całego kraju. Dotychczasowe analizy w wybranych województwach oraz przyjęte metody weryfikacji podmiotów popełniających określone błędy podatkowe dały podstawę do przyjęcia właściwych kryteriów typowania podmiotów do czynności sprawdzających i kontroli na podstawie danych znajdujących się w urzędach skarbowych.