

OBSZARY RYZYKA

do realizacji WPDP w roku 2009.

„Wojewódzki Plan Dyscypliny Podatkowej na 2009r.” obejmuje takie same obszary ryzyka zewnętrznego jakie są uwzględnione w „KPDP na 2009r”:

- 1. Podatnicy dokonujący transakcji wewnątrzspółnotowych oraz niektórych innych transakcji transgranicznych.**
- 2. Podatnicy wykazujący straty z tytułu prowadzenia działalności gospodarczej lub dokonujący odliczeń z tytułu strat z lat poprzednich.**
- 3. Usługi budowlane.**
- 4. Podmioty, które nie dokonały rejestracji w podatku VAT, pomimo przekroczenia wartości sprzedaży określonej w art. 113 ustawy o podatku od towarów i usług, uprawniającej do korzystania ze zwolnienia.**
- 5. Podmioty nabywające i świadczące usługi niematerialne.**
- 6. Podatnicy „uśpieni”.**
- 7. Dokonywanie obrotu paliwami.**
- 8. Podatnicy podatku VAT deklarujący wysoki obrót i jednocześnie wykazujący w składanych deklaracjach podatkowych niewielkie kwoty podatku do wpłaty (zobowiązania podatkowe) bądź nadwyżki podatku naliczonego nad należnym do przeniesienia na następny okres rozliczeniowy, niekontrolowani przez organy podatkowe przez dłuższy czas (min. 1 rok).**
- 9. Szara strefa handlu pojazdami samochodowymi.**
- 10. Podatnicy podatku dochodowego od osób fizycznych oraz podatnicy podatku dochodowego od osób prawnych niedokonujący wpłat należnego podatku bądź zaliczek na podatek dochodowy za poszczególne miesiące lub kwartały.**
- 11. Podatnicy dokonujący transakcji gospodarczych za pośrednictwem Internetu.**

OPIS OBSZARÓW RYZYKA WYSTĘPOWANIA NIEZAMIERZONYCH i ZAMIERZONYCH BŁĘDÓW PODATKOWYCH

1. PODATNICY DOKONUJĄCY TRANSAKCJI WEWNĄTRZSPÓLNOTOWYCH ORAZ NIEKTÓRYCH INNYCH TRANSAKCJI TRANSGRANICZNYCH.

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 skarbową pojawiły się nowe wyzwania oraz zagrożenia, związane z dostosowaniem polskiego systemu prawnego do wymagań nałożonych przez prawodawstwo Unii Europejskiej.

Zniesienie granic celnych i podatkowych w ramach wspólnoty oraz stosowanie w związku z tym rozwiązań nieznanych dotychczas na gruncie polskiego ustawodawstwa w zakresie VAT spowodowało wzrost ryzyka popełniania przez podatników błędów w przypadkach obrotu towarowego z innymi państwami członkowskimi Unii Europejskiej.

Szczególnym źródłem zagrożenia popełnienia błędu w opisywanym obszarze są następujące przypadki:

- 1) Brak faktycznego przemieszczenia towaru dokonanego na zasadach określonych w art. 13 ust. 1-3 ustawy o podatku od towarów i usług. Nie wykazywanie czynności będących wewnątrzspółnotowym nabyciem towarów;
- 2) Błędy w deklarowanych kwotach transakcji, różnych wartościach dostawy i nabycia na poziomie VIES;
- 3) Błędne podanie na fakturze numeru identyfikacyjnego kontrahenta zagranicznego;
- 4) Błędne wykazanie w deklaracji VAT-7 i informacji podsumowującej transakcji wewnątrzspółnotowej opodatkowanej stawką 0% z uwagi na nieaktywny numer identyfikacyjny kontrahenta zagranicznego;
- 5) Zawyżenie wartości podstawy opodatkowania wewnątrzspółnotowej dostawy towarów poprzez wykazanie jako WDT usług transportu świadczonych odrębnie przez sprzedawcę na rzecz kontrahenta unijnego, który podał swój numer NIP unijny (art. 28 ust. 3 ustawy o VAT);
- 6) Przyjmowanie błędnego kursu walut przy wyliczaniu wartości obrotu;
- 7) Błędy w związku z importem usług (w szczególności usług niematerialnych: reklamowych, licencyjnych, doradczych, marketingowych itp.), zarówno w zakresie opodatkowania podatkiem VAT, jak i w kontekście transferu dochodów.
- 8) Błędy w związku z miejscem świadczenia usług transportowych.

2. PODATNICZY WYKAZUJĄCY STRATY Z TYTUŁU PROWADZENIA DZIAŁALNOŚCI GOSPODARCZEJ LUB DOKONUJĄCY ODLICZEŃ Z TYTUŁU STRAT Z LAT POPRZEDNICH.

Zarówno przepisy ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, jak i ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, umożliwiają rozliczanie straty poniesionej w roku podatkowym w najbliższych, kolejno po sobie następujących pięciu latach podatkowych.

Regulacje dotyczące rozliczania strat przez podatników opodatkowanych podatkiem dochodowym od osób fizycznych zawarte są w art. 9 ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (t.j. Dz. U. z 2000 r. nr 14, poz. 176 z późn. zm.) Pojęcie straty definiuje art. 9 ust. 2 tej ustawy. W myśl tego przepisu w sytuacji, gdy koszty uzyskania przychodów przekraczają w ciągu roku sumę przychodów osiągniętych z danego źródła, różnica jest stratą ze źródła przychodów. Z przepisów art. 9 ust. 3 wynika, że o wysokość straty ze źródła przychodów, poniesionej w roku podatkowym, można obniżyć dochód uzyskany z tego źródła w najbliższych kolejno po sobie następujących pięciu latach podatkowych, z tym że wysokość obniżenia w którymkolwiek z tych lat nie może przekroczyć 50% kwoty

tej straty. Strata z danego źródła przychodu obniża dochód uzyskany z tego samego źródła. Przepis ten nie ma zastosowania do strat z odpłatnego zbycia rzeczy i praw majątkowych, o których mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Wyłączenie dotyczy odpłatnego zbycia nieruchomości lub ich części oraz udziału w nieruchomości, spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu mieszkalnego lub użytkowego oraz prawa do domu jednorodzinnego w spółdzielni mieszkaniowej, prawa wieczystego użytkowania gruntów oraz innych rzeczy – jeżeli odpłatne zbycie nie następuje w wykonaniu działalności gospodarczej i zostało dokonane w przypadku odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych przed upływem pięciu lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło nabycie lub wybudowanie, a innych rzeczy – przed upływem pół roku, licząc od końca miesiąca, w którym nastąpiło nabycie. Przepis art. 9 ust. 3 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych nie ma również zastosowania do strat ze źródeł przychodów, z których dochody są wolne od podatku dochodowego.

Przepisy dotyczące rozliczania strat, zawarte we wspomnianym art. 9 ust. 3 powołanej ustawy mają zastosowanie do straty z działów specjalnych produkcji rolnej, jeżeli dochód z działów specjalnych produkcji rolnej przez okres następujących pięciu kolejnych lat podatkowych ustalany jest na podstawie ksiąg.

Z regulacji prawnej, która weszła w życie z początkiem 2004r. wynika, że przepis art. 9 ust. 3 ma zastosowanie do strat z odpłatnego zbycia udziałów w spółkach mających osobowość prawną, papierów wartościowych, w tym z odpłatnego zbycia pożyczonych papierów wartościowych (sprzedaż krótka) i odpłatnego zbycia pochodnych instrumentów finansowych oraz z realizacji praw z nich wynikających, oraz z tytułu objęcia udziałów (akcji) w spółkach mających osobowość prawną albo wkładów w spółdzielniach w zamian za wkład niepieniężny w postaci innej niż przedsiębiorstwo lub jego zorganizowana część.

Wyżej wymienione przepisy regulujące rozliczanie strat stosuje się odpowiednio, gdy w okresie, o którym mowa w tym przepisie, podatnik jest opodatkowany na zasadach określonych w rozdziale 2 ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym. W tym przypadku obniża się przychód, o którym mowa w art. 6 ust. 1 ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym. W myśl art. 8 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych przychody z udziału w spółce nie będącej osobą prawną u każdego podatnika określa się proporcjonalnie do jego prawa w udziale w zysku oraz łączy z pozostałymi przychodami ze źródeł, z których dochód podlega opodatkowaniu według skali podatkowej. W przypadku braku przeciwnego dowodu przyjmuje się, że prawa do udziału w zysku są równe. Zasady ustalania straty są analogiczne do zasad ustalania przychodu.

Wspólnicy spółki osobowej mogą zatem odliczyć poniesioną wcześniej stratę z udziału w spółce cywilnej w kolejnych pięciu latach podatkowych, z zastrzeżeniem, że wysokość obniżenia dochodu w którymkolwiek z tych lat nie może przekroczyć 50 % kwoty tej straty. Kwestie dotyczące rozliczania strat podatników podatku dochodowego od osób prawnych uregulowane są w ustawie z dnia 15 lutego 1992r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 2000 r. nr 54, poz. 654 z późn. zm.). Zgodnie z art. 7 ust. 1 tej ustawy przedmiotem opodatkowania podatkiem dochodowym jest dochód bez względu na rodzaj źródeł przychodów, z jakich dochód ten został osiągnięty. W określonych przypadkach (o których mowa w art. 21 i 22) przedmiotem opodatkowania jest przychód.

W myśl art. 7 ust. 2, dochodem jest (z określonymi zastrzeżeniami wynikającymi z art. 10 i 11) nadwyżka sumy przychodów nad kosztami ich uzyskania, osiągnięta w roku podatkowym, jeżeli koszty uzyskania przychodów przekraczają sumę przychodów, różnica jest stratą. Przy ustalaniu dochodu stanowiącego podstawę opodatkowania nie uwzględnia się m.in. strat przedsiębiorców przekształcanych, łączonych, przejmowanych lub dzielonych – w razie przekształcenia formy prawnej, łączenia lub podziału przedsiębiorców, z wyjątkiem przekształcenia spółki kapitałowej w inną spółkę kapitałową (art. 7 ust. 3). Należy zwrócić uwagę, iż z początkiem 2004r. zmodyfikowano jeden z

przepisów, z którego wynika, że przy ustalaniu wspomnianego dochodu nie uwzględnia się również strat przedsiębiorstw państwowych przejmowanych lub nabywanych na podstawie przepisów o komercjalizacji i prywatyzacji.

Z przepisu art. 7 ust. 5 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych wynika, że o wysokość straty, o której mowa w ust. 2, poniesionej w roku podatkowym, można obniżyć dochód w najbliższych kolejno po sobie następujących pięciu latach podatkowych, z tym że wysokość obniżenia w którymkolwiek z tych lat nie może przekroczyć 50 % kwoty tej straty.

Należy zaznaczyć, że zarówno ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych (art. 16 ust.1), jak i ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych (art. 23 ust.1) wymienia przypadki, kiedy wydatki poniesione przez podatnika nie mogą stanowić kosztów uzyskania przychodów. Wśród nich znajdują się również straty poniesione w majątku podatnika. Zgodnie z powyższymi regulacjami nie stanowią kosztów uzyskania przychodów:

- straty w środkach trwałych oraz wartościach niematerialnych i prawnych w części pokrytej sumą odpisów amortyzacyjnych,
- straty powstałe w wyniku likwidacji nie w pełni umorzonych środków trwałych, jeżeli środki te utraciły przydatność gospodarczą na skutek zmiany rodzaju działalności,
- straty powstałe w wyniku nadmiernych ubytków lub zawinionych niedoborów wyrobów utraty dokonanych przedpłat (zaliczek, zadatków) w związku z niewykonaniem umowy.

Jeżeli podatnik poniesie stratę w środkach trwałych oraz wartościach niematerialnych i prawnych, do kosztów uzyskania przychodów może zaliczyć jedynie tę część, która wcześniej nie została wpisana w te koszty poprzez odpisy amortyzacyjne. Do kosztów uzyskania przychodów nie mogą zostać zaliczone straty powstałe w wyniku likwidacji nie w pełni umorzonych środków trwałych, jeżeli środki te utraciły przydatność gospodarczą na skutek zmiany rodzaju wykonywanej przez podatnika działalności. Regulacja ta ma zastosowanie jedynie do środków trwałych.

Kosztów uzyskania przychodów nie stanowią straty powstałe w wyniku utraty lub likwidacji samochodów oraz koszty ich remontów powypadkowych, jeżeli samochody te nie były objęte ubezpieczeniem dobrowolnym. Podatnik może zaliczyć do kosztów powstałe we wspomniany sposób straty tylko wtedy, jeśli zawrze dobrowolne ubezpieczenie auto-casco (AC). Należy przy tym zauważyć, że również remonty samochodów inne niż powypadkowe mogą zostać zaliczone do kosztów, o ile tylko samochody zaliczone są do środków trwałych podatnika albo jeżeli podatnik jest zobowiązany do poniesienia kosztów w ramach umowy leasingu bądź najmu. Ponadto w przypadku straty samochodu do kosztów uzyskania przychodów może być zaliczona ta część straty, która wcześniej nie została pokryta odpisami amortyzacyjnymi.

Jeżeli strata poniesiona przez podatnika może zostać uznana za koszt uzyskania przychodu, zalicza się ją do kosztów w miesiącu jej powstania.

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:

- nieprawidłowe odliczanie strat z innych źródeł przychodów niż powstały,
- rozliczana jest cała strata,
- rozliczane jest więcej niż 50% straty,
- rozliczana jest strata w przysługującej wartości, pomimo, że dochód jest mniejszy,

strata z działalności gospodarczej jest odliczana od dochodu małżonka.

3. USŁUGI BUDOWLANE

Podatnicy prowadzący działalność w zakresie usług budowlanych reprezentują kategorię podatników generalnie charakteryzującą się częstym występowaniem „nieprawidłowych zachowań”. 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 wycofania preferencyjnej stawki podatku od towarów i usług.

Według nowej ustawy od 1 maja br. materiały budowlane, opodatkowane dotychczas stawką 7% VAT, podlegają opodatkowaniu wg stawki 22%. W dalszym ciągu natomiast, na podstawie przepisów przejściowych (art.146 ustawy), roboty budowlano-montażowe, remonty i roboty konserwacyjne związane z budownictwem mieszkaniowym i infrastrukturą towarzyszącą temu budownictwu podlegają w okresie do 31 grudnia 2007r. opodatkowaniu stawką 7%. Tak jak poprzednio, stawka 7% ma również zastosowanie do obiektów budownictwa mieszkaniowego lub ich części, z wyłączeniem lokali użytkowych. W niezmienionej formie do nowej ustawy przeniesione zostały te same definicje określające na potrzeby VAT, co należy rozumieć przez pojęcie:

- obiektów budownictwa mieszkaniowego (z wyjątkiem tego, że definicja ta obejmuje teraz również rezydencję Prezydenta RP),
- robót związanych z budownictwem mieszkaniowym i infrastrukturą towarzyszącą,
- infrastruktury towarzyszącej budownictwu mieszkaniowemu.

W przypadku wykonywania usług budowlanych lub budowlano-montażowych obowiązek podatkowy w zakresie podatku VAT powstaje z chwilą otrzymania całości lub części zapłaty, za wykonaną usługę, nie później jednak niż 30 dnia od dnia wykonania usługi. Zasada ta ma zastosowanie również w przypadku tych usług wykonywanych częściowo, których odbiór dokonany jest na podstawie protokołów zdawczo-odbiorczych, przy czym otrzymanie części zapłaty w każdym przypadku powoduje powstanie obowiązku podatkowego w tej części.

Fakturę, podobnie jak w stanie prawnym obowiązującym do 30.04.2004r., należy wystawić nie później niż z chwilą powstania obowiązku podatkowego dla robót budowlanych lub budowlano-montażowych (tzn. w momencie otrzymania całości lub części zapłaty, nie później jednak niż 30 dnia, licząc od dnia wykonania tych usług).

W zakresie podatku dochodowego opodatkowanie usług budowlanych reguluje m.in. ustawa z 20 listopada 1998r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (Dz.U. Nr 144, poz. 930 z późn. zm.). Umożliwia ona opłacanie podatku w formie karty podatkowej m.in. świadczącym usługi w zakresie robót budowlanych: murarskich, ciesielskich, dekarских, posadzkarskich, malarskich, związanych z wykładaniem i tapetowaniem ścian, izolatorskich oraz związanych ze wznoszeniem i montażem konstrukcji stalowych

– pod warunkiem, że usługi te są świadczone dla ludności.

Warunkowo ustawa dopuszcza również świadczenie usług dla innych odbiorców, z zastrzeżeniem, że przychód z tego tytułu nie przekroczy 51 078 zł rocznie. Podatnicy świadczący usługi budowlane na podstawie cytowanej ustawy mogą również korzystać z opodatkowania zryczałtowanym podatkiem dochodowym.

W opisywanym obszarze ryzyko popełniania przez podatników błędów wiąże się z nieprawidłowym stosowaniem stawek podatkowych (art. 146 ust. 1 pkt 2 ustawy o VAT) oraz naruszaniem zasad związanych z kwalifikacją budynków wielofunkcyjnych, a więc takich, które łączą np. funkcję budynku mieszkalnego rodzinnego stałego zamieszkania z innymi funkcjami, m.in. administracyjnymi. Właściwa identyfikacja budynku powinna być dokonana według zasad klasyfikacji statystycznej, tj. Polskiej Klasyfikacji Obiektów Budowlanych (art. 2 pkt 6 ustawy o VAT), czyli w oparciu o kryterium „przeważającego przeznaczenia obiektu”. Należy w tym zakresie zwrócić uwagę na ostateczną kwalifikację budynku przez właściwy organ administracji państwowej. W praktyce występują bowiem przypadki dokonania kwalifikacji budynku dla potrzeb VAT wyłącznie na podstawie zamiaru inwestora określonego w projekcie, a nie w oparciu o rzeczywiste proporcje powierzchni przeznaczonej na cele mieszkalne i niemieszkalne.

Szczególną uwagę należy zwrócić na kwestie prawidłowości opodatkowania robót budowlanych związanych z infrastrukturą towarzyszącą budownictwu mieszkaniowemu.

Przez infrastrukturę towarzyszącą budownictwu mieszkaniowemu, rozumie się:

- 1) sieci rozprowadzające, wraz z urządzeniami, obiektami i przyłączami do budynków mieszkalnych,
 - 2) urządzenie i zagospodarowanie terenu w ramach przedsięwzięć i zadań budownictwa mieszkaniowego, w szczególności drogi, dojścia, dojazdy, zieleń i małą architekturę,
 - 3) urządzenia i ujęcia wody, stacje uzdatniania wody, oczyszczalnie ścieków, kotłownie oraz sieci wodociągowe, kanalizacyjne, ciepłne, elektroenergetyczne, gazowe i telekomunikacyjne,
- jeżeli są one związane z obiektami budownictwa mieszkaniowego, art. 146 ust. 1 pkt 2 lit. a przewiduje w tym przypadku stosowanie preferencyjnej stawki 7% VAT.

Należy ponadto zwrócić uwagę na kwestie związane z prawidłowością odliczenia VAT naliczonego wynikającego z faktur dokumentujących nabycie materiałów budowlanych, w tym również w ramach importu.

4. Podmioty, które nie dokonały rejestracji w podatku VAT, pomimo przekroczenia wartości sprzedaży określonej w art. 113 ustawy o podatku od towarów i usług, uprawniającej do korzystania ze zwolnienia.

Często popełnianym błędem podatkowym jest utrata zwolnienia podmiotowego z VAT, podatników 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 2004r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 54, poz. 535 z późn. zm.) 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 wartości 50.000 zł.
- rozpoczynają działalność i nie przewidują przekroczenia wymienionego progu lub
- wykonują czynności zwolnione od podatku.

Podatnicy zwolnieni podmiotowo ze względu na poziom osiąganą 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 podatek 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 50.000 zł. 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.

Podatnicy ci mają możliwość korzystania ze zwolnienia podmiotowego dla tzw. drobnych przedsiębiorców, u których wartość sprzedaży opodatkowanej nie przekroczyła łącznie w poprzednim roku podatkowym kwoty wyrażonej w złotych odpowiadającej równowartości 50.000 zł (art. 113 i nast. ustawy o VAT), a rozpoczynający tego rodzaju samodzielną działalność w roku podatkowym są zwolnieni od podatku do momentu przekroczenia ww. kwoty w proporcji do roku podatkowego. Na podstawie upoważnienia zawartego w ustawie Minister Finansów może zwolnić niektóre grupy podatników będących osobami fizycznymi z prowadzenia ewidencji uproszczonej, jeżeli jest to uzasadnione specyfiką wykonywanej przez tych podatników działalności lub gdy w związku z wykonywanymi przez nich czynnościami naczelnik otrzymuje dokumenty umożliwiające prawidłowe określenie osiąganego przez tych podatników obrotu.

5. PODMIOTY NABYWAJĄCE I ŚWIADCZĄCE USŁUGI NIEMATERIALNE

Usługi niematerialne to między innymi świadczenia doradcze, księgowe, badania rynku, usługi prawne, usługi reklamowe, zarządzania i kontroli, przetwarzanie danych, usługi rekrutacji pracowników i pozyskiwania personelu, gwarancji i poręczeń oraz świadczeń o podobnym charakterze.

W zakresie prawidłowości rozliczeń podatkowych, dokonywanych przez podatników nabywających usługi niematerialne należy zwrócić uwagę na brzmienie art. 88 ust. 1 pkt 2 ustawy o podatku od towarów i usług, zgodnie z którym obniżenia kwoty lub zwrotu różnicy podatku należnego nie stosuje się do nabywanych przez podatnika towarów i usług, jeżeli wydatki na ich nabycie nie mogłyby być zaliczone do kosztów uzyskania przychodów w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym, z wyjątkiem przypadków, gdy brak możliwości zaliczenia tych wydatków do kosztów uzyskania przychodów pozostaje w bezpośrednim związku ze zwolnieniem od podatku dochodowego.

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. Niezbędne jest zatem wykazanie przez podatnika 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. Okoliczność, że została zawarta umowa i wypłacono wynagrodzenie oraz ogólne stwierdzenie, że rozszerzono współpracę handlową, nie jest dowodem na osiągnięcie przychodu nawet w przyszłości – musi istnieć konkretne potwierdzenie związku z prowadzoną działalnością, podatnik może np. wykazać, że został pozyskany nowy odbiorca.

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.

Podatnicy zobowiązani zostali do prowadzenia - zgodnie z odrębnymi przepisami - ewidencji rachunkowej. W zakresie ustalenia rzeczywistego przebiegu operacji gospodarczej, istotne znaczenie odgrywa zatem dowód księgowy, będący podstawą wpisu w księgach rachunkowych, czyli w dokumentacji służącej do ewidencji działalności danego podatnika. Art. 21 ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz.U. z 2002r., Nr 76, poz. 694 z późn. zm.) precyzuje wymogi, jakim powinien odpowiadać dokument (dowód księgowy) będący podstawą wpisu w księgach rachunkowych, czyli w dokumentacji służącej do ewidencji działalności danego podatnika. Natomiast w myśl art. 22 powołanej ustawy dowody księgowe powinny być rzetelne, to jest zgodne z rzeczywistym przebiegiem operacji gospodarczej, którą dokumentują, kompletne, zawierające co najmniej dane określone w art. 21, oraz wolne od błędów rachunkowych. Warto zaznaczyć, że podatnicy podatku dochodowego od osób fizycznych (osoby fizyczne, spółki cywilne osób fizycznych, spółki jawne osób fizycznych oraz spółki partnerskie), opodatkowani na zasadach ogólnych, tj. zostali zobowiązani do prowadzenia podatkowej księgi przychodów i rozchodów (art. 24 a ustawy o podatku

dochodowym od osób fizycznych oraz zasady określone w rozporządzeniu Ministra Finansów w sprawie prowadzenia podatkowej księgi przychodów i rozchodów). Natomiast ustawa o zryczałtowanym podatku od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne przewiduje stosowanie uproszczonych form opodatkowania.

Należy zaznaczyć, że dla podatników opodatkowanych zryczałtowanym podatkiem dochodowym, tj. ryczałtem od przychodów ewidencjonowanych i kartą podatkową nie zobowiązanych do ewidencjonowania kosztów, jedyną podstawę prawną dokumentowania czynności zakupu stanowi ewidencja prowadzona na zasadach określonych w dziale XI ustawy o podatku od towarów i usług.

6. PODATNICY „UŚPIENI”

Podmiot "uśpiony" 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. By uśpić czujność urzędu po dokonaniu transakcji deklaruje kwoty do przeniesienia bądź niewielkie kwoty do zapłaty.

Należy zwrócić uwagę na tych podatników, których charakter działalności nie wskazuje na zasadność zwrotu oraz podatników, którzy np. kumulują przez długi okres nadwyżkę podatku naliczonego nad należnym, aby wystąpić o duży zwrot podatku w jednym okresie rozliczeniowym. Podatnicy ci ze względu na tego typu zachowania mogą się znaleźć w grupie podmiotów podwyższonego ryzyka. Wskazane jest w tych przypadkach podjęcie kontroli doraźnej za jeden okres rozliczeniowy, aby potwierdzić lub wyeliminować takiego podatnika z grupy ryzyka.

Kontrola tego typu podatników nie może ograniczyć się w tym przypadku do sprawdzenia jedynie poprawności dokumentacji. Powinna być ukierunkowana na sprawdzenie pozostałych kryteriów np. form płatności, dokumentów przewozowych, kontrahentów.

Obecnie można przypuszczać, że opisywane zjawisko to może się nasilić ze względu na włączenie większej liczby podmiotów gospodarczych oraz różnych administracji skarbowych do ujednoczonego, co do zasady systemu podatkowego. Przewiduje się, że zasadniczą część w tego rodzaju działalności będą stanowiły następujące próby nadużyć z wykorzystaniem niżej przedstawionych schematów:

- symulowanie dostaw wewnątrzspółnotowych, gdy faktycznie jest to sprzedaż na terenie kraju,
- wewnątrzspółnotowe nabycie towarów, bez deklarowania tego faktu,
- transakcje „karuzelowe” w tym działalność tzw. znikających podatników (przeprowadzenie pozornych transakcji mających na celu wyłudzenie zwrotu podatku od towarów i usług).

Ważne jest ustalenie „łańcucha firm” występujących w jednej transakcji (transakcje karuzelowe) i oszustw typu „znikający podatnik”. Transakcje realizowane przez łańcuch przedsiębiorców często prowadzą do nieprawidłowości w rozliczaniu podatku od towarów i usług poprzez fikcyjność obrotu, zafalszowanie stron rzeczywistej transakcji, ukrycie

rzeczywistego miejsca dostawy lub nabycia, manipulacje ceną, manipulacje rodzajem asortymentu, jednostkami towaru itp.

Odmianą transakcji łańcuchowych są transakcje karuzelowe, w których ogniwem pierwotnym i kończącym jest ten sam podmiot, często w transakcjach takich występują „znikający podatnicy” powodujący zatarcie powiązań i utrudnienie ewentualnego śledztwa.

„Znikający podatnicy” lub tzw. „słupy” to zwykle firmy zarejestrowane na osoby, które w rzeczywistości nie posiadają i nigdy nie posiadały środków finansowych na prowadzenie działalności gospodarczej. Często takie firmy zarejestrowane są na podstawie dokumentów osób w podeszłym wieku, osób bardzo młodych lub osób bezrobotnych (osoby podstawione), bądź też na podstawie skradzionych dokumentów.

Mechanizm działania tych firm polega na tym, że rejestrują działalność pod określonym adresem, pod którym faktycznie działalność nie jest prowadzona (często zmieniają siedzibę bez zgłoszenia do urzędu skarbowego i organu rejestrowego jej nowego adresu), a osoby wskazane w dokumentach rejestrowych jako upoważnione do reprezentowania firmy są trudne lub wręcz niemożliwe do zlokalizowania. Firmy tego typu zazwyczaj krótko prowadzą działalność gospodarczą (często zakładane są dla jednej transakcji), dokonują transakcji na znaczne kwoty, od których nie odprowadzają należnych podatków, a następnie „znikają” nie zgłaszając właściwym organom rejestrowym faktu zaprzestania bądź likwidacji działalności. W odróżnieniu od podmiotów „uśpionych” w wielu przypadkach nie wywiązują się ze zobowiązań, nie tylko nie wpłacają do właściwego urzędu kwot podatku należnego z tytułu dostaw towarów, ale w ogóle nie składają deklaracji podatkowych.

W celu ochrony przed oszustwem podstawowym wymogiem jest zebranie wystarczających informacji podczas rejestracji nowych podatników. Istotne jest identyfikowanie potencjalnych „znikających podatników” najwcześniej jak to tylko jest możliwe, czyli podczas procesu rejestracji.

Kontrola podczas rejestracji ma na celu nie tylko zapobieganie wejściu takiego podatnika do systemu, ale również dostarcza cennych informacji umożliwiających administracji podatkowej wykrywanie i zatrzymanie karuzeli na wczesnym etapie i - w konsekwencji – znaczące ograniczenie rozmiaru oszustwa.

Kontrole przedrejestracyjne wymagają posiadania znaczących zasobów. Niektóre państwa członkowskie, które wprowadziły takie inspekcje zauważyły, że oszuści przystosowują się do nowych technik kontroli poprzez nabywanie numerów VAT firm już istniejących w celu uniknięcia kontroli podczas rejestracji. Dlatego korzystne byłoby, gdyby ważny numer VAT posiadały tylko te podmioty, które rzeczywiście prowadzą działalność gospodarczą, co miałyby podwójny cel:

- zmniejszenie liczby podatników podlegających kontroli,
- podniesienie efektywności kontroli dokonywanej podczas rejestracji.

Przepisy ustawy o podatku od towarów i usług umożliwiają wykreślenie podatnika z rejestru podatników podatku od towarów i usług, jeżeli w wyniku podjętych czynności sprawdzających okaże się, że dany podatnik nie istnieje lub mimo podjętych udokumentowanych prób nie ma możliwości skontaktowania się z podatnikiem albo jego pełnomocnikiem (art. 96 ust. 9 ustawy z dnia 11 marca 2004r. o podatku od towarów i usług). Przepis ten powinien być szerzej wykorzystywany, aby uniemożliwić wykorzystywanie przez oszustów „podmiotów uśpionych” lub nieistniejących. Podatnicy, którzy nie złożyli deklaracji powinni być wzywani w celu wyjaśnienia przyczyn niezłożenia deklaracji, a w przypadku, gdy nie można skontaktować się z podatnikiem lub okaże się że podatnik nie istnieje, należy go wykreślić z rejestru podatników podatku od towarów i usług.

Rozpoznanie transakcji karuzelowych niekiedy możliwe jest już na etapie weryfikacji dokumentów podatników przez urząd skarbowy oraz na podstawie analiz dokonanych przez odpowiednie komórki w urzędzie skarbowym. W takich transakcjach często biorą udział podmioty uśpione, które zgodnie z wcześniej omówionymi zasadami monitorowania winny być stale obserwowane. W przypadku ożywienia takiego podmiotu lub ożywienia podmiotu z nim wcześniej gospodarczo powiązanego, powinny zostać wytypowane do kontroli. W dużej części przypadków transakcje karuzelowe występują jednak w podmiotach prowadzących legalną działalność gospodarczą innego typu i zazwyczaj w niewielkim zakresie. Podejrzenie transakcji karuzelowej może wystąpić, gdy podmiot co pewien czas np. wykazuje wyższe obroty niż zwykle. Takie rozpoznanie na podstawie analizy składanych deklaracji VAT i informacji VAT-UE także powinno być dokonane przez urząd skarbowy.

Z uwagi na fakt, iż podmioty uśpione często uczestniczą w oszustwach karuzelowych, których istotą jest dokonywanie wymiany towarowej pomiędzy dwoma różnymi krajami UE, obszar ten będzie nabierał znaczenia w przyszłości.

Mechanizm oszustwa najczęściej odbywa się następująco:

Przedsiębiorstwo A (spółka wiodąca) zarejestrowane w państwie członkowskim X dokonuje opodatkowanej stawką 0% wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów do Przedsiębiorstwa B w państwie członkowskim Y. Przedsiębiorstwo B nabywa dobra bez zapłaty podatku należnego a jednocześnie dokonuje dostawy krajowej do przedsiębiorstwa C również w państwie członkowskim Y. Przedsiębiorstwo B („znikający” podatnik) ściąga podatek od swojej sprzedaży dokonanej na rzecz Przedsiębiorstwa C, ale nie odprowadza go do Skarbu Państwa albo wyłudza zwrot podatku od towarów i usług, a następnie „znika”. Przedsiębiorstwo C odlicza podatek naliczony od zakupów dokonanych u B i sprzedaje towary na rynku krajowym naliczając podatek od towarów i usług. W konsekwencji budżet „traci” podatek, który przedsiębiorstwo C zapłaciło Przedsiębiorstwu B.

Ze względu na istniejące uregulowania prawne dotyczące właściwości miejscowej dla podatku dochodowego i podatku od towarów i usług oraz specyfikę "prowadzenia działalności" przez podatników „uśpionych”, organy podatkowe często nie dysponują danymi na temat skali prowadzonej działalności, w tym osiągniętych przychodów (problem ten dotyczy głównie przychodów opodatkowanych zryczałtowanym podatkiem dochodowym), a działania zmierzające do ograniczenia czy eliminacji tego obszaru ryzyka mogą mieć charakter czysto przypadkowy.

Przy eliminacji tego obszaru ryzyka niebezpieczeństwo stanowić może również zbyt mała liczba pracowników komórek wymiaru i kontroli przydzielonych do realizacji zadania. Podstawowa trudność to spowodowanie objęcia kontrolą równocześnie wszystkich podmiotów biorących udział w tej transakcji.

Konieczna jest zatem koordynacja działań z innymi organami, które ze względu na właściwość oraz stały monitoring rozliczeń podatkowych dokonywanych przez podmioty deklarujące w ciągu roku minimalne dochody w podatku dochodowym oraz niskie wartości sprzedaży i zakupu przy rozliczaniu podatku od towarów i usług są obowiązane do współpracy.

7. DOKONYWANIE OBROTU PALIWAMI

Zagrożenie występujące w tym obszarze oceniane jest jako wysokie, ponieważ stanowi źródło nadużyć gospodarczych, osiągania niezasadnych zysków wskutek unikania opodatkowania podatkiem akcyzowym, podatkiem od towarów i usług, nie uiszczania opłaty paliwowej oraz rozprzestrzeniania się „podziemia” gospodarczego.

Uczestnicy procederu wykorzystują w szczególności zróżnicowanie stawek

w podatku akcyzowym na wyroby o podobnych, bądź identycznych właściwościach (olej opałowy i olej napędowy, LPG, paliwa żeglugowe) oraz istniejący system zwolnień od akcyzy. Uzyskiwaniu dużych nieopodatkowanych zysków z tego tytułu oraz rozwojowi szarej strefy i pojawianiu się w obrocie zorganizowanych grup przestępczych sprzyjają także: stosunkowo wysoki poziom opodatkowania (w przypadku benzyn silnikowych przekraczający 50% ceny detalicznej), łatwość wprowadzania do obrotu dużych ilości nieopodatkowanych wyrobów (małe firmy transportowe, rolnictwo, samochody prywatne) oraz niska skuteczność działania służb kontrolnych (bariery prawne, organizacyjne i finansowe) skutkująca bezkarnością sprawców.

Podatnicy prowadzący działalność w tym zakresie, dokonują obrotu paliwami i produktami ropopochodnymi, w tym również pochodzącymi z przemytu, przy wykorzystaniu fikcyjnych faktur lub nieistniejących podmiotów, faktur wystawionych przez podmioty nie wykazujące sprzedaży paliw w składanych deklaracjach podatkowych lub podmiotów niezarejestrowanych dla celów opodatkowania podatkiem od towarów i usług.

Ustalenie liczby podmiotów potencjalnie związanych z obszarem ryzyka jedynie na podstawie danych z aplikacji POLTAX jest dość trudne, ponieważ liczba podatników wyselekcjonowanych według PKD 51.51.Z - "sprzedaż hurtowa paliw stałych, ciekłych, gazowych oraz produktów pochodnych, nie określa dokładnie działających w tej branży. Należy bowiem zauważyć, że liczba podmiotów w tej grupie obciążona jest poważnym błędem, gdyż z określenia PKD nie można precyzyjnie wyselekcjonować podmiotów zajmujących się sprzedażą paliw płynnych. Niektóre podmioty dokonują wyłącznie handlu paliwami stałymi (węglem). Z doświadczeń urzędów skarbowych wynika również, iż handlu hurtowego paliwami płynnymi dokonują podmioty, które zgłoszony mają inny zakres prowadzonej działalności oraz podmioty, które nie zarejestrowały faktu prowadzenia działalności.

Występujące nieprawidłowości to: zawyżanie kosztów uzyskania przychodu w podatku dochodowym oraz zawyżanie podatku od towarów i usług naliczonego poprzez posługiwanie się nierzetelnymi fakturami na zakup paliwa (zakup od firm nieistniejących lub firm zlikwidowanych), nieprawidłowości w zakresie „przekwalifikowania”, tj. sprzedaż na stacjach paliw oleju opałowego jako oleju napędowego (np. w 20 litrowych pojemnikach), fikcyjne transakcje przy braku zaplecza i środków transportu, fikcyjna sprzedaż dla osób fizycznych.

Należy głównie zwrócić uwagę na:

- nowo powstałe stacje paliw,
- małe stacje paliw,
- stacje paliw, na których ujawniono wcześniej (Inspekcja Handlowa, Służba Celna) obrót paliwami niespełniającymi wymagań jakościowych,
- stacje autogazu,
- podmioty dokonujące sprzedaży gazu, oleju opałowego, węgla;
- podmioty wykazujące większą ilość paliwa sprzedanego od zakupionego,
- podmioty prowadzące sprzedaż na stacjach paliw oleju opałowego w 10-20 litrowych pojemnikach.

Obecnie brak jest możliwości określenia, liczby podmiotów naruszających obowiązujący porządek prawny w opisywanym obszarze. Pewną wskazówką do typowania podmiotów może być młody wiek podatnika oraz nagły wzrost

obrotów do kilkuset a nawet kilu milionów złotych miesięcznie, któremu często towarzyszą znikome nadwyżki podatku należnego nad naliczonym do wpłaty (nie jest to reguła).

Na przestrzeni ostatnich lat obserwuje się znaczny wzrost liczby podmiotów dokonujących obrotu hurtowego paliwami płynnymi i powodujących nadużycia, zwłaszcza w zakresie podatków pośrednich. Uszczuplenia będą wzrastały w miarę upływu czasu, gdyż podmioty odbiorą możliwość popełniania nadużyć w tym obszarze jako szansę na szybki i łatwy nieopodatkowany zysk.

Uszczuplenia powstałe w wyniku nadużyć podatkowych w tym obszarze, związane były z następującymi praktykami:

- odliczaniem podatku naliczonego z faktur wystawionych przez podmioty fikcyjne lub niezarejestrowane dla potrzeb podatku od towarów i usług,
- odliczaniem podatku naliczonego z faktur dokumentujących czynności pozorne (transakcje, które nie miały miejsca),
- nierozliczaniem podatku z wystawionych faktur sprzedaży,
- manipulacją cenami paliw w celu zaniżenia należnych zobowiązań podatkowych,
- uszczuplenia w zakresie podatku akcyzowego są spowodowane wprowadzaniem do obrotu wyrobów objętych relatywnie niską stawką akcyzy (oleje przeznaczone na cele opałowe), bądź zwolnionych z podatku akcyzowego (olej opałowy, paliwa żeglugowe, gaz płynny nabywany na cele grzewcze),
- nielegalną produkcją paliw płynnych (benzyn, oleju opałowego), w tym także z nieopodatkowanych akcyzą komponentów,
- odbarwianie paliw podlegających obowiązkowi znakowania i barwienia, sprzedaż bądź użycie ich do celów niezgodnych z przeznaczeniem,
- wprowadzaniem do obrotu oleju napędowego z zagranicy jako oleju opałowego następnie powtórne przekwalifikowanie na napędowy co powoduje uszczuplenia w należnościach celnych i akcyzie,
- nabycie wewnątrzspółnotowe paliw silnikowych przy wykorzystaniu danych innego, legalnie działającego podmiotu,
- fałszerstwo dokumentów służących do klasyfikacji wyrobów, skutkujące niższym opodatkowaniem ,
- sprzedaż na stacjach paliw oleju opałowego w 10-20 litrowych pojemnikach,
- używanie urządzeń zaniżających lub zawyżających faktyczną sprzedaż paliw.

Z powodu zbliżonych właściwości fizykochemicznych pomiędzy lekkim olejem opałowym, a olejem napędowym nieuczciwi odbiorcy, z uwagi na niższą cenę oleju opałowego wykorzystują go jako paliwo do napędu samochodów ciężarowych, ciągników siodłowych czy też traktorów i maszyn rolniczych. Podobnie jest też z hurtownikami i dystrybutorami, którzy dokonują sprzedaży oleju opałowego jako oleju napędowego, obchodząc tym samym, wyższe stawki podatku akcyzowego przewidziane dla olejów napędowych.

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 podatkiem akcyzowym. Z tego tytułu budżet państwa ponosi straty w wyniku

uszczipienia należnego podatku akcyzowego, opłaty paliwowej i podatku od towarów i usług.

W sytuacjach, gdy wyrób pochodzi z przestępstwa, z jego wprowadzeniem do legalnego obrotu wiąże się wystawienie faktury, której celem jest swoista legalizacja pochodzenia towaru, z drugiej zaś strony umożliwienie nabywcy odliczenia 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. Formalnie nie naruszają one żadnych przepisów podatkowych. Ich rola jest zupełnie inna: mają za zadanie tak rozbudować sieć transakcji, aby „zgubić” w nich firmy zamieniające produkty rafinacji ropy naftowej w paliwa. Nawet w przypadku udowodnienia tym podmiotom uszczipień podatkowych możliwości ich wyegzekwowania są znikome.

Podstawowym zadaniem jest wytypowanie podatników, którzy rzeczywiście prowadzą działalność w tym zakresie, niezależnie od deklarowanego numeru PKD oraz aktualizacja wykazów podmiotów dokonujących fikcyjnego obrotu paliwem, przekazywanie informacji na ten temat pomiędzy poszczególnymi komórkami organizacyjnymi urzędu, już na etapie rejestrowania podmiotu w danym urzędzie.

Istotne znaczenie może mieć również nawiązanie współpracy z organizacjami zrzeszającymi przedsiębiorców i organizacjami branżowymi lub poszczególnymi przedsiębiorcami, zachęcanie ich do wskazywania podmiotów podejrzanych o oszustwa podatkowe (w celu eliminacji z rynku podmiotów nieuczciwych).

Kluczową rolę odgrywa szybka wymiana informacji o negatywnych zjawiskach w tym obszarze pomiędzy US, UKS, organami celnymi oraz organami ścigania. Lepszy przepływ informacji jest konieczny dla skutecznego prowadzenia kontroli podatkowych skoordynowanych z organami celnymi oraz organami ścigania (policją, prokuraturą).

8. PODATNICY PODATKU OD TOWARÓW I USŁUG DEKLARUJĄCY WYSOKI OBRÓT I JEDNOCZEŚNIE WYKAZUJĄCY W SKŁADANYCH DEKLARACJACH PODATKOWYCH NIEWIELKIE KWOTY PODATKU DO WPLĄTY (ZOBOWIĄZANIA PODATKOWE) BĄDŹ NADWYŻKI PODATKU NALICZONEGO NAD NALEŻNYM DO PRZENIESIENIA NA NASTĘPNY OKRES ROZLICZENIOWY, NIEKONTROLOWANI PRZEZ ORGANY PODATKOWE PRZEZ DŁUŻSZY CZAS (MIN. 1 ROK)

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 obrotów w proporcji do dokonywanych zakupów, którzy deklarują małe kwoty podatku do wpłaty lub do przeniesienia.

Ze względu jednak na nie wykazywanie zwrotów podatku pozostają poza zainteresowaniem organów podatkowych. W przypadku przedmiotowej grupy mogą występować duże nieprawidłowości w wywiązywaniu się z ciążących na nich obowiązków podatkowych.

Podmioty te powinny obiektywnie deklarować do wpłaty znaczne kwoty podatku z następujących powodów:

- deklarują wyłącznie sprzedaż w kraju, ewentualnie niewielką i sporadyczną sprzedaż ze stawką 0% (eksport, dostawa wewnatrzwspólnotowa), zakupują towary w takich samych stawkach w jakich następnie odsprzedają, ewentualnie zajmują się działalnością produkcyjną, nabywając towary w stawkach niższych (3%, 7%), które po przetworzeniu sprzedawane są ze stawką 7%, 22%. W przypadkach powyższych, biorąc pod uwagę skale obrotów winny występować bardzo duże kwoty podatku do wpłat, co nie następuje.
- nie deklarują dużych zakupów inwestycyjnych zliczanych do środków trwałych, a jeżeli pojawiają się takie zakupy, to wykazują wynikający z nich podatek do jednorazowego zwrotu. Brak więc sytuacji wysokiej nadwyżki podatku naliczonego nad należnym, która może powodować, iż w dłuższym przedziale czasowym nie wystąpi wpłata podatku. Mimo to podatnik w dalszym ciągu wykazuje niewielkie kwoty podatku przeniesienia.

Sytuacja ta może wynikać ze świadomego działania podmiotu, polegającego na zawyżaniu kosztów, co skutkuje zwiększeniem podatku naliczonego do odliczenia, ewentualnie zaniżaniem wartości obrotów.

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 zwrotów (najczęściej jest to zakup samochodów ciężarowych, od 01.05.2004r. również osobowych służących działalności gospodarczej). 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 mamy do czynienia z zaniżaniem obrotów. Sprzedaż dokonywana najczęściej dla osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej nie jest całkowicie ewidencjonowana na kasach rejestrujących.

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

Dodatkowymi elementami, istotnymi dla tej grupy podatników, na które należy zwrócić uwagę, są:

- wskazanie adresu siedziby i miejsca wykonywania czynności w miejscu zamieszkania, np. w mieszkaniu usytuowanym w budynku wielorodzinnym;
- niezgłoszenie wszystkich posiadanych rachunków bankowych.

Działania związane z powyższym obszarem winny być prowadzone dwutorowo. Z jednej strony należy prowadzić analizę deklaracji podatkowych składanych przez podatnika we wszystkich rodzajach podatków, połączoną z analizą danych rejestracyjnych, takich jak rodzaje prowadzonej działalności czy miejsca jej prowadzenia. Równoległe winny być prowadzone działania prewencyjne polegające na kontrolach przeprowadzanych u losowo wybranych podatników, ze szczególnym uwzględnieniem podmiotów rejestrujących siedziby w lokalach należących do firm oferujących usługi typu „instant office”, czyli „biuro/siedziba firmy od ręki”. Usługa ta daje możliwość natychmiastowego rozpoczęcia prowadzenia działalności gospodarczej bez konieczności zaciągania długoterminowych zobowiązań.

Skutecznym działaniem w tym obszarze będzie prowadzenie czynności sprawdzających oraz kontroli podatkowych.

9. SZARA STREFA HANDLU POJAZDAMI SAMOCHODOWYMI.

Zniesienie granic celnych pomiędzy Polską a krajami Unii Europejskiej spowodowało nasilenie się zjawiska polegającego na sprowadzaniu używanych samochodów z terenów państw członkowskich przez obywateli polskich. Z obserwacji i uwag przekazanych przez urzędy skarbowe wynika, że nieprawidłowości w zakresie tego obszaru dotyczą zarówno osób fizycznych prowadzących zarejestrowaną działalność gospodarczą w tym zakresie, jak i osób fizycznych zajmujących się handlem i pośrednictwem w handlu samochodami prowadzącymi niezgłoszoną działalność gospodarczą.

Do najczęściej występujących w przedmiotowym obszarze nieprawidłowości należy zaliczyć:

- niezgłaszanie faktu prowadzenia działalności,
- dokonywanie dostaw z zagranicy samochodów osobowych bezpośrednio dla klientów lub na osoby podstawione,
- zaniżanie kwot zakupu samochodu,
- niewykazywanie wszystkich transakcji zakupu samochodów w kwartalnych informacjach podsumowujących VAT-UE,
- sprzedaż usług motoryzacyjnych wraz z częściami zamiennymi celem obejścia obowiązku ewidencjonowania za pomocą kas rejestrujących,

Zaobserwowano, że osoby nie figurujące jako prowadzące działalność gospodarczą dokonują wielokrotnego sprowadzania używanych samochodów z zagranicy i ich dalszej odsprzedaży na podstawie cywilnoprawnych umów kupna-sprzedaży. Z analizy składanych wniosków o wydanie zaświadczeń o braku obowiązku zapłaty podatku (deklaracja VAT-24) oraz przedkładanych umów wynika, iż przywożone są pojazdy wyprodukowane głównie w latach dziewięćdziesiątych, nabywane za kwoty od 50 do 200 euro w sytuacji, gdy ich wartość rynkowa w Polsce jest parokrotnie większa.

Sprowadzone samochody, w większości przypadków, natychmiast oferowane są do sprzedaży a umowy zawierają fikcyjne ceny sprzedaży „po kosztach”. Sprzedawcy chcą uniknąć w ten sposób obowiązku zapłaty znacznych kwot podatku dochodowego od osób fizycznych, a dokonując sprowadzeń następnych samochodów na podstawione osoby mają na celu ukrycie faktycznego prowadzenia działalności gospodarczej i uniknięcie obowiązku zapłaty podatku od towarów i usług oraz podatku dochodowego od osób fizycznych. Mimo wykonywania tych czynności w sposób powtarzalny lub ciągły podatnicy ci nie dokonują rejestracji dla celów podatkowych.

Dążąc do ustalenia okoliczności wskazujących na prowadzenie działalności gospodarczej w zakresie handlu używanymi samochodami nabywanymi za granicą niezbędnym pozostaje wykorzystanie w omawianym aspekcie regulacji ustawy z dnia 11 marca 2004r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. Nr 54, poz. 535 z późn. zm.).

Zgodnie z art. 15 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług, podatnikami są osoby prawne, jednostki organizacyjne nie posiadające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne, wykonujące samodzielnie działalność gospodarczą, o której mowa w ust. 2, bez względu na cel lub rezultat takiej działalności. Na podstawie art. 15

ust. 2 tejże ustawy, działalność gospodarcza obejmuje wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców, w tym podmiotów pozyskujących zasoby naturalne oraz rolników, a także działalność osób wykonujących wolne zawody, również wówczas, gdy czynność została wykonana jednorazowo w okolicznościach wskazujących na zamiar wykonywania czynności w sposób częstotliwy. Działalność gospodarcza obejmuje również czynności polegające na wykorzystaniu towarów lub wartości niematerialnych i prawnych w sposób ciągły dla celów zarobkowych.

W świetle powyższych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług osoby sprowadzające samochody z państw Unii Europejskiej i następnie sprzedające je na terenie Polski (formalnie nie prowadząc działalności gospodarczej), spełniają przesłanki (z uwzględnieniem treści art. 113 ust. 1, 5, 9 i 10 przedmiotowej ustawy) uznania ich za podatników podatku od towarów i usług.

Osoby, które sprowadzają używane samochody na własne potrzeby (konsumenty), muszą dla celów związanych z rejestracją środków transportu wystąpić z wnioskiem do naczelnika urzędu skarbowego o wydanie zaświadczenia potwierdzającego brak obowiązku uiszczenia podatku od towarów i usług z tytułu przywozu nabywanych z terytorium państwa członkowskiego pojazdów, które mają być dopuszczone do ruchu na terytorium kraju (VAT-24).

Niezależnie od powyższego należy wskazać, iż na podstawie art. 5a pkt 6) omawianej ustawy przez działalność gospodarczą rozumie się działalność zarobkową wykonywaną w sposób zorganizowany i ciągły, prowadzoną we własnym imieniu i na własny lub cudzy rachunek, z której przychody nie są zaliczane do innych przychodów ze źródeł wymienionych w art. 1 ust. 1 pkt 1,2 i 4-9 tej ustawy. Biorąc pod uwagę charakter czynności polegających na sprowadzaniu używanych samochodów celem dalszej ich odsprzedaży, wiele wskazuje na to, iż de facto dokonywane są one w ramach prowadzonej działalności gospodarczej. Natomiast podatnicy trudniący się zakupem i przywożeniem samochodów oraz dalszą ich odsprzedażą, często nie są zarejestrowani jako osoby prowadzące działalność gospodarczą i nie deklarują dla celów podatku dochodowego zysków osiągniętych z przedmiotowych transakcji jako przychodów z prowadzenia pozarolniczej działalności gospodarczej.

Zgodnie z art. 10 ust. 1 pkt 8) lit. d) ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych źródłem przychodów jest zbycie rzeczy, jeżeli odpłatne zbycie nie następuje w wykonaniu działalności gospodarczej i zostało dokonane przed upływem pół roku, licząc od końca miesiąca, w którym nastąpiło nabycie. Pomimo dokonywania transakcji kupna-sprzedaży samochodów używanych przez osoby sprowadzające samochody przed upływem ww. półrocznego okresu, podatnicy nie wykazują w zeznaniach rocznych przychodów z przedmiotowego źródła.

Istnieje również zagrożenie ze strony podatników prowadzących działalność w zakresie handlu samochodami. Osoby prowadzące zarejestrowaną działalność gospodarczą w tej branży, najczęściej bezpośrednio na zlecenie, za odpowiednim wynagrodzeniem, sprowadzają klientom samochody z krajów UE. Niejednokrotnie dokonują one nabycia pojazdów nie w swoim imieniu, lecz w imieniu osób zainteresowanych ich zakupem. Z tego faktu można wyciągnąć wnioski, iż sprzedaż samochodów odbywa się poza ewidencją podatkową prowadzoną dla potrzeb podatku od towarów i usług, przez osoby faktycznie czerpiące korzyści z tego rodzaju działalności.

Powyższe działania wskazują na istnienie „szarej strefy” w handlu pojazdami samochodowymi, gdyż często są to działania nielegalne, powodujące naruszenie przepisów kodeksu karnego, np. wyłudzenie poświadczeń nieprawdy, fałszowanie dokumentów czy obrót częściami samochodowymi pochodzącymi z kradzieży.

Z informacji uzyskanych z urzędów skarbowych wyłania się również inny proceder skutkujący powstawaniem

uszczerpień podatkowych w obszarze handlu sprowadzanymi samochodami, który przedstawia się następująco:

- nabywca sprowadzający używany samochód z innego kraju Unii Europejskiej otrzymuje fakturę wystawioną na swoje nazwisko, którą dysponuje w trakcie ewentualnych kontroli drogowych przeprowadzanych w Polsce. Jednocześnie sprzedający (najczęściej prowadzący działalność komisową) wystawia drugą fakturę in blanco, tj. bez danych nabywcy. Dane na drugiej fakturze uzupełniane są w momencie, gdy podmiot, który sprowadził samochód dokonuje jego sprzedaży, bez dopełniania jakichkolwiek obowiązków o charakterze formalno - podatkowym, na rzecz odbiorcy końcowego w kraju. Jednocześnie faktura pierwotna znika z obiegu prawnego. W ten sposób osoba sprowadzająca samochód staje się niewidoczna dla polskiej administracji podatkowej, a także dla innych organów administracji publicznej;
- osoby prowadzące zarejestrowaną działalność gospodarczą dokonują zakupu samochodów na imiona i nazwiska osób, którym dostarczają wybrane przez nich egzemplarze pojazdów. Za taką usługę pobierają stosowne wynagrodzenie, które nie wykazują dla celów podatkowych, gdyż formalnie nabywcą samochodu jest osoba na którą dokonano zakupu (dane tej osoby figurują też w składanym wniosku VAT-24), a kwota otrzymana za „usługę wyszukania” nie jest nigdzie ewidencjonowana (zarówno dla celów podatku dochodowego, jak również podatku od towarów i usług).

10. Podatnicy podatku dochodowego od osób fizycznych oraz podatnicy podatku dochodowego od osób prawnych niedokonujący wpłat należnego podatku bądź zaliczek na podatek dochodowy za poszczególne miesiące lub kwartały.

Ryczałt ewidencjonowany stanowi uproszczoną formę podatku dochodowego. Przedmiotowe uproszczenie dotyczy zarówno obliczania wysokości tegoż podatku (będącej iloczynem stawki procentowej właściwej dla danego rodzaju przychodu oraz przychodu osiągniętego przez podatnika w danym okresie rozliczeniowym), jak również braku obowiązku składania deklaracji (miesięcznych lub kwartalnych) przez podatnika opłacającego podatek dochodowy w tej formie (po zakończeniu roku podatkowego do dnia 31 stycznia następnego roku podatkowego składa on jedynie zeznanie o wysokości uzyskanego przychodu, wysokości dokonanych odliczeń i należnego ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych).

Na podstawie art. 21 ust. 1 ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym podatnicy są obowiązani za każdy miesiąc obliczać ryczałt od przychodów ewidencjonowanych i wpłacać go na rachunek urzędu skarbowego w terminie do dnia 20 następnego miesiąca, a za miesiąc grudzień – w terminie złożenia zeznania. Niektórzy podatnicy (warunek nieosiągnięcia przez podatnika w roku poprzedzającym rok podatkowy przychodów z działalności prowadzonej samodzielnie albo przychodów spółki w kwocie przekraczającej 25.000 euro) mogą obliczać i wpłacać ryczałt od przychodów ewidencjonowanych w okresach kwartalnych do 20 dnia następnego miesiąca po upływie kwartału, za który ryczałt ma być opłacony, a za ostatni kwartał roku podatkowego – w terminie złożenia zeznania.

Art. 21 ust. 3 omawianej ustawy stanowi, iż przy obliczaniu przychodów za poszczególne miesiące podatnicy mogą uwzględniać odliczenia i obniżki, o których mowa w art. 11 i 13 ww. ustawy. Oznacza to, że podstawa opodatkowania za dany miesiąc może ulec zmniejszeniu o określoną część straty jaką podatnik osiągnął w poprzednich latach podatkowych (gdyby taką osiągnął będąc opodatkowanym na zasadach ogólnych) oraz o odliczenia, o których mowa w art. 26 ust. 1 ustawy z dnia 26.07.1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jednolity Dz. U. z 2000 r. Nr 14, poz. 176 ze zm.) oraz, że ryczałt za dany miesiąc obniża się o stosowną kwotę opłaconej składki na

ubezpieczenie zdrowotne.

Ponadto biorąc pod uwagę treść art. 21 ust. 1 ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym oraz treść art. 61 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa podatnicy opłacający ryczałt ewidencjonowany nie są obowiązani do posiadania rachunku bankowego i regulowania należności podatkowych za pomocą przelewu. Tym samym mogą dokonywać płatności podatków w kasie urzędów skarbowych. Nawet w sytuacji, gdy na podstawie innych przepisów (np. ustawy z dnia 02.07.2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej - Dz. U. Nr 173, poz. 1807 ze zm.) mają obowiązek posiadania rachunku bankowego, nie są zobligowani do płacenia podatków poprzez rachunek bankowy. Ustawodawca przewidział również (art. 21 ust. 6 – 13 ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowego) możliwość skorzystania przez niektórych podatników ryczałtu ewidencjonowanego z udogodnienia (potocznie nazywanego „kredytem podatkowym”) polegającego na tym, że przez rok są zwolnieni z obowiązku comiesięcznej wpłaty ryczałtu i rozłożenia spłaty tego podatku (bez odsetek) na okres 5 następnych lat podatkowych.

Podatnicy opodatkowani w formie ryczałtu ewidencjonowanego są obowiązani posiadać i przechowywać dowody zakupu towarów, prowadzić wykaz środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, ewidencję wyposażenia oraz odrębnie za każdy rok ewidencję przychodów. Obowiązek prowadzenia ewidencji przychodów oraz ewidencji wyposażenia nie dotyczy podatników osiągających przychody z tytułu umowy najmu, podnajmu, dzierżawy, poddzierżawy lub innych umów o podobnym charakterze, jeżeli wysokość osiąganych przez nich przychodów wynika z umowy zawartej w formie pisemnej.

Powyższe udogodnienia w wypełnianiu przez podatników obowiązków podatkowych mają wpływ na to, iż omawiana forma dokonywania rozliczeń podatku dochodowego jest często wybierana przez przedsiębiorców prowadzących działalność gospodarczą w mniejszym zakresie (ograniczenie zawarte w art. 6 ust. 4 omawianej ustawy stanowi o kwocie 250.000 euro), jak również od 2003 r. przez osoby, które osiągają przychody z tytułu umowy najmu, podnajmu, dzierżawy, poddzierżawy lub innych umów o podobnym charakterze.

Przy wyborze tej formy opodatkowania niemałe znaczenia ma również to, że przychodów (dochodów) opodatkowanych w ww. sposób nie łączy się z przychodami (dochodami) z innych źródeł podlegających opodatkowaniu na podstawie ustawy z dnia 26.07.1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (art. 3 ww. ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne). Powyższe uregulowanie prawne niejednokrotnie pozwalają na uniknięcie progresji podatkowej, do której mogłoby dojść przy rocznym obliczaniu podatku dochodowego od wszystkich przychodów osiągniętych przez podatnika w danym roku podatkowym.

Biorąc pod uwagę istotę opłacania podatku dochodowego w tej formie (stała stawka procentowa od osiągniętego przychodu), w większości przypadków ryczałt wykazany w zeznaniu nie powinien znacząco odbiegać od sumy ryczałtów należnych za poszczególne miesiące uiszczonych przez podatnika do urzędu skarbowego.

Zważając jednak na brak w trakcie roku formalnych obowiązków dokumentowania zdarzeń relewantnych podatkowo (w rozumieniu braku obowiązku składania deklaracji miesięcznych lub kwartalnych z wykazanymi wielkościami przychodów i należnego podatku), niejednokrotnie dochodzi do sytuacji, gdy podatnicy faktycznie osiągający przychody, od których winni odprowadzić podatek, nie dokonują wpłat należnego podatku, co tym samym powoduje uszczuplenia w bieżących wpływach budżetowych.

Należy podkreślić, że brak obowiązku dokumentowania należnego podatku w okresach miesięcznych lub kwartalnych stwarza nieuczciwym podatnikom dużo możliwości nadużyć. Niejednokrotnie podatnicy nie wpłacając kwot należnego podatku od przychodów osiągniętych w ustawowo

określonych okresach, wykorzystują tę formę opodatkowania podatku dochodowego jako swoistą możliwość „zaciągania kredytu obrotowego” na bieżącą działalność firmy. Przeznaczenie pieniędzy, które winny zostać wpłacone tytułem należnego podatku dochodowego, na finansowanie kosztów funkcjonowania firmy, powoduje niekorzystne zjawisko polegające na nieuczciwej konkurencji. Niejednokrotnie przedmiotowa forma opodatkowania wykorzystywana jest również jako sposób zalegalizowania pieniędzy pochodzących z niewiadomych źródeł (z działalności usługowej w zakresie handlu wykazać odpowiednią marżę i zapłacić 3 % od przychodu uzyskanego ze sprzedaży towaru).

W trakcie roku podatkowego do urzędów skarbowych nie wpływają dokumenty (deklaracje) wskazujące na aktualny stan prowadzonej przez podatnika działalności, na podstawie których możliwe byłoby wystawienie tytułów wykonawczych. W związku z powyższym, również niejednokrotnie podatnicy wykorzystując powyższe możliwości, pieniądze które winny być wpłacone tytułem należnego ryczałtu ewidencjonowanego przeznaczają na opłacenie podatku od towarów i usług, który jest przez nich rozliczany i dokumentowany deklaracjami w okresach miesięcznych i którego niezapłacenie rodziłoby dla podatników znacznie większe konsekwencje (np. art. 105 oraz art. 141 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług). W urzędach skarbowych niejednokrotnie stwierdza się, że podatnicy ryczałtu ewidencjonowanego dokonują rozliczenia podatku od towarów i usług, a nie dokonują żadnych wpłat tytułem należnego ryczałtu ewidencjonowanego.

11. Podatnicy dokonujący transakcji gospodarczych za pośrednictwem Internetu.

Obszar dotychczas nie był realizowany przez urzędy skarbowe woj. lubuskiego w ramach strategii zarządzania ryzykiem zewnętrznym. Obszar ten był zgłaszany przez Izbę Skarbową w Zielonej Górze do Ministerstwa Finansów już w 2006r. jako jedna z propozycji nowych obszarów ryzyka zewnętrznego do realizacji w ramach „Krajowego Planu Dyscypliny Podatkowej na 2007r.”. Uczyniono to wtedy w następstwie propozycji złożonych przez Urzędy Skarbowe: w Krośnie Odrz., w Międzyrzeczu, w Świebodzinie, w Żaganiu, w Żarach, w Drezdenku, Pierwszy US w Zielonej Górze i Drugi US w Zielonej Górze. Obszar ten dotyczy podatników realizujących swoją działalność gospodarczą, w tym uzyskujących przychody, za pośrednictwem sieci internetowej. Podstawowymi błędami popełnianymi przez podatników, prowadzącymi swoją działalność za pośrednictwem Internetu są: dokonywanie czynności sprzedaży z pominięciem kasy rejestrującej, dokonywanie czynności sprzedaży bez wystawiania faktur VAT, niewykazywanie przychodów wynikających z wystawionych dokumentów sprzedaży, nieskładanie deklaracji podatkowych, niedokonywanie wpłat zaliczek w ciągu roku, niewydawanie paragonów kupującym, braki dokumentacji podatkowej, brak rejestracji w podatku VAT, zanizanie przychodów poprzez niewykazywanie sprzedaży dokonywanej za pośrednictwem internetowych portali aukcyjnych.

Koordynator d/s zarządzania ryzykiem zewnętrznym