



Podstawowe Zakresy Obszarów Kontroli Podatkowej na 2009r.

Opracował: Departament Administracji Podatkowej
Wydział Kontroli Podatkowej

Zatwierdził:
PODSEKRETARZ STANU
Andrzej Parafianowicz

Podstawowe Zakresy Obszarów Kontroli Podatkowej na 2009 rok.

Zasadniczym celem działania administracji podatkowej jest pobór należności podatkowych i kontrola spełniania przez podatników obowiązku ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, wynikającego z art. 84 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.

Dążąc do realizacji tego celu administracja podatkowa podejmuje szereg działań zarówno sformalizowanych, np. wydawanie interpretacji przepisów prawa podatkowego, czynności sprawdzające, kontrole podatkowe, jak i niesformalizowanych, tj. akcje informacyjne w mediach, publikacja broszur informacyjnych, dni otwarte w urzędach skarbowych czy spotkania informacyjne z podatnikami.

Niniejsze opracowanie ma na celu przybliżenie podatnikom najczęściej popełnianych błędów i wskazanie w jakich obszarach powinni zwrócić szczególną uwagę na poprawność swoich rozliczeń podatkowych.

Należy zaznaczyć, że obszary te są również przedmiotem wzmoczonego zainteresowania administracji podatkowej pod kątem prowadzonych przez urzędy skarbowe kontroli podatkowych i czynności sprawdzających.

Z uwagi na wymierne efekty podejmowanych działań kontrolnych i czynności sprawdzających w obszarach kontroli realizowanych w minionym roku zakłada się kontynuację działań w dotychczas realizowanych obszarach ryzyka.

Jednocześnie ze względu na rosnącą ilość transakcji zawieranych za pomocą serwisów aukcyjnych i portali internetowych, a co się z tym wiąże także wzrastające ryzyko występowania nieprawidłowości w tym obszarze, rozszerzono katalog obszarów o ryzyko związane z *Handlem internetowym*.

Zatem w 2009 roku nasilenie działań kontrolnych urzędów skarbowych będzie występowało w następujących obszarach:

1. Transakcje wewnątrzspółnotowe,
2. Straty z tytułu prowadzenia działalności gospodarczej,
3. Usługi budowlane,
4. Podatnicy niedopełniający obowiązku rejestracji w podatku od towarów i usług,
5. Usługi niematerialne,
6. Podatnicy „uśpieni”,
7. Obrót paliwami,
8. Zaniżanie wysokości obrotu w podatku od towarów i usług,
9. Handel używanymi pojazdami samochodowymi,
10. Brak wpłat należnego podatku dochodowego bądź zaliczek na podatek dochodowy,
11. Handel internetowy.

1. Transakcje wewnątrzspółnotowe

System podatku od wartości dodanej na terytoriach państw członkowskich Unii Europejskiej (w Polsce podatku od towarów i usług) jest uregulowany przede wszystkim przez dyrektywę Rady 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, która zastąpiła m.in. Szóstą dyrektywę Rady (77/388/EWG ze zm.).

Od 1 stycznia 2007 roku zamiast do dwóch dyrektyw unijnych, regulujących zasady opodatkowania VAT - I i VI, można sięgnąć do jednego aktu prawnego – Dziennika Urzędowego Unii Europejskiej L 347, bowiem postanowienia obu dyrektyw zostały przeniesione do nowej dyrektywy Rady 2006/112/WE z 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej.

Na terytorium każdego państwa członkowskiego Unii Europejskiej przepisy Szóstej dyrektywy są wdrożone do systemów prawnych poprzez krajowe przepisy wydane przez każde z państw członkowskich. W polskim systemie prawnym postanowienia Szóstej dyrektywy są wdrożone przez ustawę z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 54, poz. 535, ze zm.) oraz przez wydane na jej podstawie akty wykonawcze. Po akcesji Polski do Unii Europejskiej przed polską gospodarką pojawiły się nowe możliwości, a wraz z nimi nowe wyzwania 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 podatku od towarów i usług spowodowało powstanie nowej kategorii nieprawidłowości wiążącej się z obrotem towarowym z innymi państwami członkowskimi Unii Europejskiej.

Najczęściej występującymi nieprawidłowościami w opisywanym obszarze są:

- brak faktycznego przemieszczenia towaru dokonanego na zasadach określonych w art. 13 ust. 1-3 ustawy o podatku od towarów i usług;
- wystawianie faktur VAT dokumentujących fikcyjne operacje zarówno zakupów jak i sprzedaży;
- niewykazywanie czynności będących wewnątrzspółnotowym nabyciem towarów;
- błędy w deklarowanych kwotach transakcji, różnych wartościach dostawy i nabycia na poziomie VIES;
- błędne podanie na fakturze numeru identyfikacyjnego kontrahenta zagranicznego;
- błędne wykazanie w deklaracji VAT-7 i informacji podsumowującej transakcji wewnątrzspółnotowej opodatkowanej stawką 0% z uwagi na nieaktywny numer identyfikacyjny kontrahenta zagranicznego;
- 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 podatku od towarów i usług);
- przyjmowanie błędnego kursu walut przy wyliczaniu wartości obrotu;
- nieprawidłowości związane z importem usług (w szczególności usług niematerialnych: reklamowych, licencyjnych, doradczych, marketingowych itp.), zarówno w zakresie opodatkowania podatkiem od towarów i usług, jak i w kontekście nielegalnego transferu dochodów;
- nieprawidłowości związane 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. 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.

2. Straty z tytułu prowadzenia działalności gospodarczej

Przepisy ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2000 r. Nr 14, poz. 176 z późn. zm.) jak również ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2000 r. Nr 54, poz. 654 z późn. zm.) umożliwiają rozliczanie straty poniesionej w roku podatkowym w najbliższych, kolejno po sobie następujących pięciu latach podatkowych.

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. Działania kontrolne i działania w ramach czynności sprawdzających skierowane są przede wszystkim na błędy polegające na zawyżaniu kosztów uzyskania przychodów, gdyż przypadki zaniżania kosztów występują marginalnie.

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 akcyzowych oraz podatku akcyzowego od tych ubytków lub niedoborów;
- utraty dokonanych przedpłat (zaliczek, zadatków) w związku z niewykonaniem umowy;

Często popełnianymi błędami w tym obszarze ryzyka są także:

1. zawyżanie kosztów uzyskania przychodów w szczególności nieprawidłowe ustalanie odpisów amortyzacyjnych, zaliczanie 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.

Działania kontrolne oraz działania podejmowane w ramach czynności sprawdzających ukierunkowane są na dwa rodzaje błędów popełnianych przez podatników, tj. błędów zamierzonych i niezamierzonych. Błędy zamierzone polegają przede wszystkim na zawyżaniu kosztów uzyskania przychodu poprzez tworzenie sztucznych kosztów (np. wprowadzanie do obiegu fałszywych faktur) lub nie ewidencjonowaniu w całości przychodów ze sprzedaży). Natomiast najczęściej popełniane błędy nieumyślne polegają na nieprawidłowym rozliczaniu strat z lat ubiegłych. Należy podkreślić, że powyższe błędy, a w szczególności te popełniane umyślnie, uderzają nie tylko w interesy finansowe Skarbu Państwa, ale także godzą w podstawy wolnej konkurencji, gdyż stawiają w gorszej sytuacji ekonomicznej podmioty gospodarcze, które rzetelnie wywiązują się ze swoich obowiązków podatkowych.

3. Usługi budowlane

Przepisy ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym gwarantowały preferencyjne opodatkowanie sprzedaży materiałów budowlanych, robót budowlano-montażowych i remontów. Obowiązujące na jej podstawie preferencje dla branży budowlanej stopniowo zanikają. Dotyczy to zarówno likwidacji ulg w podatku dochodowym od osób fizycznych, jak i likwidacji stawki 7% podatku od towarów i usług dla materiałów budowlanych w związku z koniecznością dostosowania polskich przepisów do dyrektyw unijnych, które nie przewidują preferencji podatkowych w tym zakresie.

Według ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 54, poz. 535 z późn. zm.) materiały budowlane, opodatkowane uprzednio stawką 7% VAT, podlegają opodatkowaniu wg stawki 22%.

Na podstawie przepisów przejściowych (art. 146 ustawy), roboty budowlano-montażowe, remonty i roboty konserwacyjne związane z budownictwem mieszkaniowym i infrastrukturą towarzyszącą temu budownictwu, podlegały w okresie do dnia 31 grudnia 2007 r. opodatkowaniu stawką 7%.

Obecnie zakres obowiązywania 7% stawki podatku od towarów i usług w zakresie budownictwa regulują przepisy art. 41 ust. 12 – 12c ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 54, poz. 535 z późn. zm.) oraz § 6 ust. 2 i poz. 14 załącznika nr 1 do rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 28 listopada 2008r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 212, poz. 1336).

W przypadku wykonywania usług budowlanych lub budowlano-montażowych obowiązek podatkowy w zakresie podatku od towarów i usług 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.

Do najczęściej występujących nieprawidłowości w tym obszarze należy zaliczyć:

- niewykazywanie obrotów poprzez niewystawianie faktur;
- wystawianie faktur za usługi niewykonane;
- wykazywanie dużych przychodów przy braku zatrudnienia pracowników lub nieposiadania zaplecza wystarczającego do wykonania takich robót;
- sygnalizowane jest, że niektórzy podatnicy wykazujący odliczenia z tytułu remontu i modernizacji lokalu mieszkalnego lub budynku mieszkalnego, dokonywali odliczeń na podstawie faktur VAT, które miały stanowić jedynie potwierdzenie fikcyjnej sprzedaży dla celów uzyskania odliczenia i nie były uwzględniane w księgach podatkowych sprzedającego;
- zgłaszanie przerw przez podatników opodatkowanych w formie karty podatkowej, a pomimo to wykonywanie usług.

4. Podatnicy niedopełniający obowiązku rejestracji w podatku od towarów i usług

Wysokie ryzyko nadużyć podatkowych stwierdzono również w przypadku podatników, którzy utracili prawo do zwolnienia podmiotowego z VAT, u których wartość sprzedaży przekroczyła w poprzednim, jak i w bieżącym, roku podatkowym kwotę limitu określonego przepisami ustawy o podatku od towarów i usług.

W związku ze zmianą przepisów art. 113 ust. 1 i ust. 14 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 54, poz. 535 z późn. zm.) od 1 stycznia 2008 r. wartość sprzedaży opodatkowanej, uprawniająca do korzystania ze zwolnienia podmiotowego od VAT, określona została w złotych i wynosi 50.000 zł, przy czym do wartości sprzedaży nie wlicza się kwoty podatku.

Zmiany te wynikały z konieczności dostosowania polskiego prawa do art. 399 dyrektywy 2006/112/WE.

Podatnicy, u których faktyczna wartość sprzedaży, w proporcji do okresu prowadzonej działalności gospodarczej, przekroczy w trakcie roku podatkowego kwotę 50 000 zł tracą prawo do zwolnienia od podatku od towarów i usług w momencie przekroczenia tej kwoty. Ponowne skorzystanie z tego zwolnienia będzie możliwe nie wcześniej niż po upływie jednego roku, w którym prawo zostało utracone lub podatnik z niego zrezygnował.

Podatnicy zwolnieni podmiotowo ze względu na nieprzekroczenie limitu obrotów oraz podatnicy rozpoczynający w trakcie roku podatkowego wykonywanie czynności podlegających opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług, do momentu nieprzekroczenia limitu obrotów uprawniającego do zwolnienia podmiotowego, i którzy nie zrezygnowali ze zwolnienia podmiotowego, są obowiązani do prowadzenia tzw. ewidencji uproszczonej. Zgodnie z ustawą, ewidencją 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 rozpoczynają wykonywać czynności podlegające opodatkowaniu w trakcie roku podatkowego i nie przewidują sprzedaży (w proporcji do okresu prowadzonej sprzedaży) powyżej 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.

W przypadku stwierdzenia, że podatnik nie prowadzi ewidencji uproszczonej albo prowadzi ją w sposób nierzetelny, a na podstawie dokumentacji nie jest możliwe ustalenie wartości sprzedaży, naczelnik urzędu skarbowego lub organ kontroli skarbowej określa, w drodze oszacowania, wartość sprzedaży opodatkowanej i ustala od niej kwotę podatku należnego. Jeżeli nie można określić przedmiotu opodatkowania, kwotę podatku należnego ustala się przy zastosowaniu stawki 22%.

Określenie podstawy opodatkowania w drodze oszacowania powinno zmierzać do określenia jej wysokości zbliżonej do rzeczywistej podstawy. Oszacowaniu podlega jedynie wartość niezawidencjonowanej sprzedaży, a więc dotyczy ono jedynie sprzedaży nieujętej w ewidencji.

Pamiętać należy również, że w przypadku gdy umowa zlecenia lub umowa o dzieło nie jest zawarta przez usługodawcę z jego pracodawcą, ani nie jest wykonywana na rzecz pracodawcy, a także gdy w tak nazwanych umowach nie określono cech istotnych dla umowy o pracę – co do warunków wykonywania tych czynności, wynagrodzenia, a przede wszystkim odpowiedzialności zleciodawcy za czynności świadczącego usługi – podlegają one opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług z tytułu samodzielnej działalności gospodarczej, gdyż wykonujący te czynności usługodawca nie jest wówczas pozbawiony przymiotu samodzielności przy realizacji tych umów na własny rachunek i ryzyko.

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 podatku od towarów i usług),
- 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,
- powstawanie uszczupień w podatku dochodowym (PIT lub CIT), ponieważ zaniżanie obrotów lub zawyżanie kosztów dla celów podatku VAT ma bezpośredni wpływ na przychody i koszty wykazywane dla celów podatku dochodowego.

5. Usługi niematerialne

Zagrożenie występujące w tym obszarze oceniane jest jako wysokie, a źródłem nadużyć mogą być 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 i ich odliczania dla celów podatkowych.

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. Od 1 stycznia 2007r. w świetle powołanych przepisów kosztami uzyskania przychodów są koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła 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.

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 lub zachowanie albo zabezpieczenie źródła przychodów.

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.

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.

Administracja podatkowa będzie zwracała 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.

7. Obrót 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.

Administracja podatkowa będzie zwracała szczególną uwagę na:

- nowopowstałe 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.

8. Zaniżanie wysokości obrotu w podatku od towarów i usług

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. W przypadku przedmiotowej grupy mogą występować 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 wewnątrzspółnotowa), 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 powyższych przypadkach, biorąc pod uwagę skalę 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 do przeniesienia.

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

9. Handel używanymi 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 prowadzących 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.

Często zjawisko to przyjmuje również poniższą formę:

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, którego 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. Brak wpłat należnego podatku dochodowego bądź zaliczek na podatek dochodowy

Konsekwencją zmian przepisów podatkowych wprowadzonych od początku 2007 roku, dotyczących braku obowiązku składania miesięcznych deklaracji PIT-5, PIT-51, PIT-4 w podatku dochodowym od osób fizycznych oraz deklaracji CIT-2, CIT-6, CIT-6A, CIT-9, CIT-10, CIT-11 w podatku dochodowym od osób prawnych jest duże prawdopodobieństwo wystąpienia zagrożenia, związanego z niedokonywaniem wpłat należnego podatku przez podatników i płatników, których te regulacje dotyczą.

Konieczne jest zatem ciągle monitorowanie wywiązywania się z obowiązków podatkowych zarówno podatników rozliczających się na zasadach określonych w ustawie z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (Dz. U. Nr 144, poz. 930 z późn. zm.), podatników i płatników rozliczających się na zasadach określonych w ustawie z dnia 26 lipca 1991 roku o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2000 r. Nr 14, poz. 176, z późn. zm.) jak i podatników, o których mowa w ustawie z dnia 15 lutego 1992 roku o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2000 r. Nr 54, poz. 654 z późn. zm.).

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 od przychodów ewidencjonowanych czy zaliczek na podatek dochodowy przeznaczają na opłacenie podatku VAT, 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 (Dz. U. Nr 54, poz. 535 z późn. zm.).

W urzędach skarbowych niejednokrotnie występują sytuacje, gdy stwierdza się, że podatnicy ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych dokonują rozliczenia podatku VAT, a nie dokonują żadnych wpłat tytułem należnego zryczałtowanego podatku dochodowego w formie ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych.

Błędy występujące w tym obszarze ryzyka (biorąc pod uwagę podatników prowadzących działalność gospodarczą) generalnie mają charakter błędów zamierzonych (celowe niewpłacanie podatków) i nie są związane z trudnościami wynikającymi ze zbytniego skomplikowania przepisów prawnych, czy też z uciążliwością w wypełnianiu obowiązków podatkowych. Minimalne wymogi sprawozdawcze ciążące na podatniku w zakresie wypełniania obowiązków podatkowych (jedynie deklaracje roczne) skutkują tym, że

najczęściej dopiero w następnym roku podatkowym urząd skarbowy dysponuje informacjami o rozmiarze prowadzonej przez podatnika działalności.

W związku z powyższym prowadzona jest szczegółowa analiza i kontrola wpłat zaliczek na podatki dochodowe. Zadanie to wykonywane jest w ścisłej współpracy komórek wymiarowych i księgowości w urzędach skarbowych.

Należy również podnieść, iż w ramach omawianego obszaru, w celu dyscyplinowania użytkowników systemu podatkowego, urzędy skarbowe korzystają z możliwości, jakie w tym zakresie daje im również Kodeks karny skarbowy (ustawa z dnia 10 września 1999 r. Kodeks karny skarbowy – Dz. U. Nr 83, poz. 930 ze zm.). Zgodnie z art. 57 § 1 omawianej ustawy podatek, który uporczywie nie wpłaca w terminie podatku, podlega karze grzywny za wykroczenie skarbowe. Tym samym należy przyjąć, że permanentne niewpłacanie należnego miesięcznego ryczałtu spełnia przesłanki, o których mowa w przedmiotowym przepisie. Dlatego też podczas kontroli podatkowych, jak również podczas czynności sprawdzających przeprowadzonych w analizowanym obszarze ryzyka, podatek winien być poinformowany, iż stwierdzone u niego nieprawidłowości są wykroczeniem skarbowym zagrożonym karą grzywny i jednocześnie o tym, iż zapłata "w całości" należnego podatku (tj. powstałej zaległości podatkowej oraz odsetek) może spowodować odstąpienie od wymierzenia kary (art. 57 § 2 Kodeksu karnego skarbowego).

11. Handel internetowy.

Handel poprzez Internet jest popularną formą sprzedaży, stosowaną zarówno przez przedsiębiorców, jak również osoby fizyczne nieprowadzące działalności gospodarczej. Ta prężnie rozwijająca się gałąź gospodarki generuje ogromne zyski. Dla podmiotów z niektórych branż stał się on możliwością poszerzenia tradycyjnej działalności gospodarczej poprzez przeniesienie jej do sieci elektronicznej typu Internet. Powstało też szereg podmiotów zorientowanych na działalność typową dla sieci typu Internet. Handel elektroniczny stał się także dodatkowym, a często jedynym źródłem dochodów dla osób nieprowadzących działalności gospodarczej. Zdarza się jednak, że podatnicy (w szczególności dotychczas nieprowadzący działalności gospodarczej) prowadząc sprzedaż poprzez Internet nie pamiętają, że z aktywnością w sieci wiążą się także określone obowiązki podatkowe, wynikające z przepisów w zakresie podatku od czynności cywilno-prawnych, podatku dochodowego, VAT, a czasami również akcyzy. Obowiązki te będą zależały m.in. od rodzaju, wielkości, ciągłości oraz charakteru działalności. Transakcje gospodarcze wykorzystujące Internet są więc dokonywane przez podmioty o różnych profilach. Ryzyko wystąpienia nieprawidłowości związanych z wykazywaniem nie zawsze rzeczywistej skali obrotów oraz nie ujawnianiem źródeł przychodów związanych z handlem elektronicznym stanowi dla administracji podatkowej duże wyzwanie.

- Handel elektroniczny (e-handel, e-commerce) można zdefiniować jako transakcje gospodarcze wykorzystujące sieć elektroniczną typu Internet do zamawiania, płacenia lub udostępniania towarów i usług.

Analizując sprzedaż towarów za pośrednictwem sieci elektronicznej, podobnie jak każdy inny rodzaj sprzedaży, należy rozpatrzyć czy osoba sprzedająca występuje w charakterze podatnika, tzn. czy samodzielnie wykonuje działalność gospodarczą, pomijając przy tym cel i rezultat takiej działalności. Zgodnie ze stworzoną dla celów podatku od towarów i usług definicją działalności gospodarczej, czynność taka 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 wykorzystywaniu towarów lub wartości niematerialnych i prawnych w sposób ciągły dla celów zarobkowych - art. 15 ust. 2 ustawy o podatku od towarów i usług. W związku z powyższym w obrocie towarowym, szczególnie istotne jest rozróżnienie działalności handlowej bądź producenta od wyprzedaży własnego majątku przez osoby fizyczne nieprowadzące działalności gospodarczej, np. via Internet. Jednocześnie niezbędnym staje się ustalenie częstotliwości dokonywanych dostaw lub świadczonych usług, a nawet zamiaru wykonywania tych czynności w sposób częstotliwy.

Jeżeli podmiot prowadzi działalność gospodarczą w rozumieniu przepisów o VAT, wówczas opłaca podatek od towarów i usług, a jest zwolniony z podatku od czynności cywilnoprawnych. W sytuacji, gdy nie prowadzi takiej działalności - jest opodatkowany podatkiem od czynności cywilnoprawnych, a jego sprzedaż nie podlega opodatkowaniu VAT.