



Podstawowe Zakresy Obszarów Kontroli Podatkowej na 2007r.

Opracował: **Departament Administracji Podatkowej**
Wydział Nadzoru i Organizacji

Zatwierdził:

PODSEKRETARZ STANU

Marian Banaś

Warszawa 2007 rok

WSTĘP

Zapewnienie maksimum ułatwień w dobrowolnym, prawidłowym wypełnianiu obowiązków podatkowych jak również podniesienie efektywności kontroli podatkowej i czynności sprawdzających jest jednym z głównych celów polityki budżetowej państwa.

Mając na uwadze pozytywny odbiór zeszłorocznej publikacji „Podstawowych Zakresów Obszarów Kontroli Podatkowej”, niniejsze opracowanie przedstawia obszary kontroli, które będą realizowane przez wszystkie urzędy skarbowe w 2007r. Prezentuje ono obszary kontrolowane w roku 2006, które z uwagi na wymierne efekty podejmowanych działań kontrolnych i czynności sprawdzających w ich zakresie będą kontynuowane, jak również dwa nowe obszary kontroli, w których administracja podatkowa stwierdziła występowanie znaczących błędów i nieprawidłowości.

W 2007 roku administracja podatkowa będzie skupiała swoją uwagę na obszarach kontroli dotyczących w szczególności :

1. Transakcji wewnątrzwspólnotowych
2. Strat z tytułu prowadzenia działalności gospodarczej
3. Usług budowlanych
4. Obowiązku rejestracji w podatku od towarów i usług
5. Usług niematerialnych
6. Podatników „uśpionych”
7. Obrotu paliwami
8. Kas fiskalnych
9. Zaniżania wysokości obrotu w podatku od towarów i usług
10. Handlu używanymi pojazdami samochodowymi
11. Braku wpłat zryczałtowanego podatku dochodowego

Zakresy Obszarów Kontroli Podatkowej na 2007r.

1. TRANSAKCJE WEWNĄTRZWPÓLNOTOWE

System podatku od wartości dodanej na terytoriach państw członkowskich Unii Europejskiej (w Polsce podatku od towarów i usług) jest uregulowany przede wszystkim przez Szóstą dyrektywę Rady (388/77/EWG ze zm.). Na terytorium każdego państwa członkowskiego Unii Europejskiej przepisy Szóstej dyrektywy są wdrożone do krajowych systemów prawnych za pomocą krajowych przepisów wydanych przez każde z tych państw członkowskich. W polskim systemie prawnym postanowienia Szóstej dyrektywy są wdrożone przez ustawę z dnia 11 marca 2004r. o podatku od towarów i usług¹ oraz przez wydane na jej podstawie akty wykonawcze. Do najczęściej popełnianych nieprawidłowości w stosowaniu powyższych przepisów należy zaliczyć:

- brak faktycznego przemieszczenia towaru;
- niewykazywanie czynności będących wewnątrzwspólnotowym nabyciem towarów;
- błędy w deklarowanych kwotach transakcji pomiędzy podmiotami;
- błędne podanie na fakturze numeru identyfikacyjnego kontrahenta zagranicznego;
- wykazywanie w deklaracji VAT-7 i informacji podsumowującej VAT-UE kwot niezgodnych;
- zawyżanie wartości podstawy opodatkowania wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów;
- nadużycia w związku z importem usług zarówno w zakresie opodatkowania podatkiem od towarów i usług, jak i w kontekście nielegalnego transferu dochodów;
- nadużycia w związku z usługami transportowymi.

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 Wspólnoty. Bieżąca weryfikacja tych danych ujawnia błędy podatkowe jakie występują w tym obszarze ryzyka. 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 określone błędy podatkowe.

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

2. STRATY Z TYTUŁU PROWADZENIA DZIAŁALNOŚCI GOSPODARCZEJ

Najczęstszym błędem podatkowym, jaki ma miejsce wśród podmiotów prowadzących działalność gospodarczą, jest nieprawidłowe wykazywanie kosztów uzyskania przychodów. Regulacje prawne w tym zakresie zawarte są w ustawach o podatkach dochodowych, tj. ustawie z dnia 26 lipca 1991r. o podatku dochodowym od osób fizycznych² oraz ustawie z dnia 15 lutego 1992r. o podatku dochodowym od osób prawnych³.

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

Najczęstszymi wśród nich jest zaliczenie do kosztów uzyskania przychodów:

- strat w środkach trwałych oraz wartościach niematerialnych i prawnych w części pokrytej sumą odpisów amortyzacyjnych;
- strat powstałych w wyniku likwidacji nie w pełni umorzonych środków trwałych, jeżeli środki te utraciły przydatność gospodarczą na skutek zmiany rodzaju działalności;
- strat powstałych w wyniku nadmiernych ubytków lub zawinionych niedoborów wyrobów akcyzowych oraz podatku akcyzowego od tych ubytków lub niedoborów;
- strat powstałych w wyniku utraty lub likwidacji samochodów oraz kosztów ich remontów powypadkowych, jeżeli samochody nie były objęte ubezpieczeniem dobrowolnym;
- strat (kosztów) powstałych w wyniku utraty dokonanych przedpłat (zaliczek, zadatków) w związku z niewykonaniem umowy.

Ponadto często popełnianymi błędami są:

1. zawyżanie kosztów uzyskania przychodów w szczególności nieprawidłowe ustalanie odpisów amortyzacyjnych oraz 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;
 - rozliczanie całej straty;
 - rozliczanie więcej niż 50% straty;
 - rozliczanie straty w przysługującej wartości, pomimo, że dochód jest mniejszy;
 - odliczanie straty z działalności gospodarczej od dochodu małżonka.

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

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

3. USŁUGI BUDOWLANE

Od początku obowiązywania przepisów o podatku od towarów i usług dla branży budowlanej miały zastosowanie preferencyjne stawki. Przepisy ustawy z dnia 8 stycznia 1993r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym⁴ gwarantowały preferencyjne opodatkowanie sprzedaży materiałów budowlanych, robót budowlano-montażowych i remontów. Dotychczasowe preferencje dla branży budowlanej stopniowo zanikają. Dotyczy to zarówno stopniowej likwidacji ulg w podatku dochodowym od osób fizycznych, jak i wprowadzenia od 1 maja 2004r. 22% stawki podatku od towarów i usług na materiały budowlane.

Na podstawie przeprowadzonych kontroli stwierdzono, iż szczególne zagrożenie w tym obszarze dotyczy:

- podatników zatrudniających pracowników "bez zgłoszenia", którzy nie naliczają i nie odprowadzają zaliczek na podatek dochodowy z tytułu wypłat wynagrodzeń osobom zatrudnionym;
- podatników wykazujących nieproporcjonalnie wysokie obroty w stosunku do liczby zatrudnionych pracowników, przy niskim wyposażeniu technicznym przedsiębiorstwa;
- podmiotów opłacających zryczałtowany podatek dochodowy od przychodów ewidencjonowanych, u których wysokość osiąganych przychodów zbliża się do granicy powodującej utratę uprawnienia do korzystania z tej formy opodatkowania;
- firm developerskich wykorzystujących niewielkie firmy, którym po wykonaniu prac i odbiorze faktury nie są wypłacane należności. Takie praktyki stanowią przyczynę podejmowania przez podatników działań zmierzających do minimalizowania obciążeń podatkowych poprzez wykazywanie zakupów nie mających odzwierciedlenia w rzeczywistości.

Do najczęściej występujących nadużyć zalicza się:

- niewykazywanie obrotów poprzez niewystawianie faktur;
- wystawianie faktur za usługi niewykonane;
- wykazywanie dużych przychodów przy braku zatrudnienia pracowników lub posiadania zaplecza wystarczającego do wykonania takich robót;
- wykazywanie przez podatników odliczenia z tytułu remontu i modernizacji lokalu mieszkalnego lub budynku mieszkalnego, dokonanego na podstawie faktur VAT dokumentujących niewykonane usługi lub zakup nieistniejących towarów w uzgodnieniu z wystawcami tych faktur;
- zgłaszanie przerw w prowadzeniu działalności gospodarczej przez podatników opodatkowanych w formie karty podatkowej, pomimo faktycznego wykonywania usług.

W opisywanym obszarze ryzyka najczęstszym błędem prowadzącym do nadużyć jest nieprawidłowe stosowanie stawek podatkowych (art. 146 ust. 1 pkt 2 ustawy o podatku od towarów i usług¹⁾) oraz naruszanie zasad związanych z kwalifikacją budynków wielofunkcyjnych, a więc takich, które łączą np. funkcję budynku mieszkalnego rodzinnego stałego zamieszkania z innymi funkcjami, m.in. administracyjnymi. Prowadzi to do popełniania przez podatników błędów podatkowych, które ujawniane są w wyniku prowadzonych czynności sprawdzających u usługobiorców.

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

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

4. OBOWIĄZEK REJESTRACJI W PODATKU OD TOWARÓW I USŁUG.

Wysokie ryzyko nadużyć podatkowych stwierdzono w przypadku podatników, którzy utracili prawo do zwolnienia podmiotowego z podatku od towarów i usług, u których wartość sprzedaży przekroczyła w poprzednim roku podatkowym kwotę odpowiadającą równowartości 10.000 euro oraz 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 o podatku od towarów i usług¹⁾).

Należy zaznaczyć, że złożenie zgłoszenia rejestracyjnego jest podstawowym obowiązkiem podatnika podatku od towarów i usług. Zgodnie z art. 96 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług¹⁾ podatnik składa zgłoszenie rejestracyjne przed dniem dokonania pierwszej czynności podlegającej opodatkowaniu do naczelnika właściwego urzędu skarbowego. Zgłoszenia dokonuje się na formularzu VAT-R. Rejestracji mogą także dokonywać podatnicy zwolnieni z podatku. Są to podatnicy których:

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

Podatnicy zwolnieni podmiotowo ze względu na poziom osiąganą sprzedaż 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 ustawą¹⁾, ewidencja ta dotyczy wyłącznie sprzedaży. Podatnicy ewidencjonują sprzedaż za dany dzień, nie później niż przed dokonaniem sprzedaży w dniu następnym. Przepisy nie określają formy ewidencji uproszczonej. Jej celem jest przede wszystkim wykazanie wartości sprzedaży i ustalenie, czy podatnik nie przekroczył poziomu sprzedaży, który uprawnia do zwolnienia podmiotowego.

Możliwość korzystania ze zwolnienia podmiotowego dotyczy podatników, którzy zaczynają wykonywać czynności podlegające opodatkowaniu w ciągu roku podatkowego i nie przewidują sprzedaży (w proporcji do okresu prowadzonej sprzedaży) powyżej wyrażonej w złotych równowartości 10.000 euro. Oznacza to, iż dla podatnika rozpoczynającego działalność w ciągu roku podatkowego kwota

progu jest proporcjonalnie niższa, a proporcje ustala się według dni – od dnia dokonania pierwszej czynności podlegającej opodatkowaniu do ostatniego dnia roku podatkowego.

Jeżeli podatnik nie prowadzi ewidencji uproszczonej lub prowadzi ją w sposób nierzetelny, naczelnik urzędu skarbowego, bądź organ kontroli skarbowej określa wartość niezaewidencjonowanej sprzedaży w drodze oszacowania i ustala podatek przy zastosowaniu stawki 22%. W przypadku stwierdzenia braku ewidencji lub udowodnienia jej nierzetelności wskazane organy podatkowe muszą określić wartość sprzedaży w drodze oszacowania na podstawie art. 23 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997r. Ordynacja podatkowa⁵. Oszacowaniu podlega jedynie wartość nie zaewidencjonowanej sprzedaży, a więc dotyczy ono jedynie sprzedaży nieujętej w ewidencji (chyba że ewidencja w ogóle nie była prowadzona), a sankcja w postaci 22% podatku odnosi się jedynie do wartości tej sprzedaży.

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

- rolników ryczałtowych dla prowadzonej przez nich działalności rolniczej,
- podatników, którzy wykonują jedynie czynności inne niż opodatkowane i którym nie przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego przy nabyciu towarów i usług,
- podatników zwolnionych podmiotowo,
- osoby prawne, które nie są podatnikami,

pod warunkiem, że całkowita wartość wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów na terytorium kraju nie przekroczyła w roku podatkowym kwoty wyrażonej w złotych odpowiadającej równowartości 10.000 euro (tj.: w 2004r. – 30.500 zł., w 2005r. – 43.800 zł., w 2006r. – 39.200 zł, w 2007r. – 39.700 zł.).

Najczęściej popełnianymi błędami w tym obszarze są:

- nieterminowe złożenie 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 usług¹),
- odliczenie podatku naliczonego pomimo niezłożenia zgłoszenia VAT-R,
- zaniżanie obrotów opodatkowanych podatkiem od towarów i usług w związku z brakiem rejestracji podatników uzyskujących przychody wyłącznie z umów zlecenia i o dzieło (występuje ze względu na nowe uregulowanie prawne),
- powstawanie uszczupień w podatku dochodowym (PIT lub CIT), ponieważ zaniżanie obrotów lub zawyżanie kosztów dla celów podatku od towarów i usług ma bezpośredni wpływ na przychody i koszty wykazywane dla celów podatku dochodowego.

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

5. USŁUGI NIEMATERIALNE

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

Definicję kosztów uzyskania przychodów zawierają art. 15 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych³ i art. 22 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych².

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

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

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

Usługi niematerialne mogą przybierać różną postać, a ich efekty mogą zaistnieć w odległym czasie, niemniej jednak zaliczenie wydatków do kosztów uzyskania przychodów musi mieć uzasadnienie w konkretnych zdarzeniach. Zaliczenie omawianych wydatków do kosztów uzyskania przychodów można uzasadnić np. poprzez wskazanie rodzaju podjętych działań, ich adresata itd. 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 wykáže ich bezpośredni związek z prowadzoną działalnością gospodarczą, jak również że ich poniesienie ma lub może mieć wpływ na wielkość osiągniętego przychodu – taki pogląd został utrwalony w orzecznictwie.

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

6. 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 okresie czasu i zakończyć swoją działalność nie uiszczając do budżetu należnego podatku. Do momentu zrealizowania dużych transakcji prawidłowo wywiązuje się z obowiązków uiszczania podatków, natomiast kontakt z nim jest utrudniony lub niemożliwy. Jeśli nawet dokonuje transakcji to deklaruje kwoty do przeniesienia bądź niewielkie kwoty do zapłaty.

Obecnie zakłada się, że opisywane zjawisko może się nasilić ze względu na włączenie większej liczby podmiotów gospodarczych w ramach handlu wewnątrzwspólnotowego oraz różnych administracji skarbowych realizujących założenia ujednoliczonego, co do zasady systemu podatku od towarów i usług w Unii Europejskiej. Przewiduje się, że zasadniczą część w tego rodzaju działalności będą stanowiły następujące próby nadużyć:

- symulowanie dostaw wewnątrzwspólnotowych, gdy faktycznie jest to sprzedaż na terenie kraju,

- wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów, bez deklarowania tego faktu,
- transakcje mające na celu wyłudzenie zwrotu podatku od towarów i usług.

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

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

7. OBRÓT PALIWAMI

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

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

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

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

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

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

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

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

8. KASY FISKALNE

Obowiązek ewidencjonowania obrotu i kwoty podatku od towarów i usług wynika z przepisów ustawy o podatku od towarów i usług oraz rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie kas rejestrujących. Stosownie bowiem do art. 111 ust. 1 ww. ustawy¹⁾, podatnicy dokonujący sprzedaży na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych są obowiązani prowadzić ewidencję obrotu i kwot podatku należnego przy zastosowaniu kas rejestrujących.

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

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

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

Zadaniem urzędów skarbowych w tym obszarze jest w szczególności kontrola prawidłowości prowadzenia ewidencji obrotu i kwoty podatku należnego przy zastosowaniu kas rejestrujących. Ponadto prowadzone są czynności sprawdzające w zakresie zwrotów kwot wydatkowanych na zakup kas fiskalnych (w wysokości wskazanej przepisami).

Istotnym czynnikiem mającym wpływ na zminimalizowanie występujących nieprawidłowości jest podnoszenie świadomości obywateli odnośnie „przywilejów” jakie są związane z posiadaniem paragonu fiskalnego dokumentującego zakup towarów i usług, polegających głównie na możliwości reklamacji, wymiany, zwrotu itp.

9. 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. Niejednokrotnie podmioty te deklarują małe kwoty podatku do wpłaty lub do przeniesienia.

Liczną grupę stanowią również 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. 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 tytułu zakupu środków trwałych jest zazwyczaj wykazywany do zwrotów. Zakupy towarów nie mogą być dokonywane comiesięcznie na poziomie znacznie przewyższającym sprzedaż ponieważ, sytuacja ta doprowadziłaby w dłuższej lub krótszej perspektywie do utraty płynności finansowej i likwidacji działalności gospodarczej, co jednak nie następuje. W związku z powyższym istnieje podejrzenie zaniżania obrotów. Sprzedaż jest dokonywana najczęściej dla osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej i nie jest w całości ewidencjonowana na kasach rejestrujących.

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

Dotychczasowe analizy oraz przyjęte metody weryfikacji podmiotów popełniających określone błędy podatkowe dały podstawę do przyjęcia właściwych kryteriów typowania podmiotów do czynności sprawdzających i kontroli na podstawie danych znajdujących się w urzędach skarbowych.

10. 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, które nie zgłosiły podjęcia działalności gospodarczej.

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.

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 oraz przedkładanych umów wynika, iż przywożone są pojazdy wyprodukowane głównie w latach dziewięćdziesiątych, nabywane za kwoty od 50 do 200 euro w sytuacji, gdy wartość rynkowa ich w Polsce jest parokrotnie większa.

Sprowadzone samochody, w większości przypadków, oferowane są do niezwłocznej sprzedaży a umowy zawierają dane niezgodne ze stanem rzeczywistym. W umowach nie występują bowiem osoby faktycznie sprowadzające samochody, ani jako nabywcy, ani jako pośrednicy w tych transakcjach. Umowy są zawierane bezpośrednio na nazwiska osób, na których zlecenie samochody został sprowadzony lub osoby "podstawione".

Powyższe działania mają na celu ukrycie faktu prowadzenia działalności gospodarczej przez osoby dokonujące sprowadzenia i dalszej odsprzedaży samochodów. W konsekwencji prowadzi to do uchylania się przez te osoby od obowiązków podatkowych w podatku dochodowym od osób fizycznych oraz w podatku od towarów i usług.

Z dotychczasowych ustaleń urzędów skarbowych wynika, iż również osoby prowadzące zarejestrowaną działalność gospodarczą w tej branży, najczęściej bezpośrednio na zlecenie, za odpowiednim wynagrodzeniem, sprowadzają klientom samochody z krajów Wspólnoty. Niejednokrotnie dokonują oni nabycia pojazdów nie w swoim imieniu, lecz w imieniu osób zainteresowanych ich zakupem. Sprzedaż samochodów odbywa się poza ewidencją podatkową dla potrzeb podatku od towarów i usług, prowadzoną przez osoby faktycznie czerpiące korzyści z tego rodzaju działalności.

Omówione powyżej zachowania osób sprowadzających samochody noszą często znamiona działalności nielegalnej, powodującej naruszenie przepisów kodeksu karnego poprzez, np. wyłudzenie poświadczeń nieprawdy, fałszowanie dokumentów.

Ponadto wzrost ilości sprowadzanych pojazdów związany jest także ze zjawiskiem nieuczciwej konkurencji (firmy, które działają legalnie i wykazują przychody nie są w stanie konkurować z podmiotami, które unikają opodatkowania). Nie mniej istotny jest również inny, szkodliwy społecznie aspekt omawianego obszaru, tj. przeświadczenie o możliwości łatwego zarobienia pieniędzy bez odprowadzenia należnego podatku.

Biorąc pod uwagę dane statystyczne dotyczące ilości sprowadzanych używanych samochodów z Unii Europejskiej, jak również występujące praktyki zaobserwowane przez urzędy skarbowe w tym

obszarze, tj. występowanie nieprawidłowości związanych z unikaniem zgłaszania czynności podlegających opodatkowaniu, podjęcie działań w omawianym zakresie zostało uznane za konieczne do realizacji na terenie całego kraju.

Przy podejmowaniu działań w tym obszarze urzędy skarbowe winny wykorzystać posiadane dane dotyczące osób uchylających się od płacenia podatków.

11. BRAK WPŁAT ZRYCZAŁTOWANEGO PODATKU DOCHODOWEGO

Ryczałt ewidencjonowany stanowi uproszczoną formę podatku dochodowego. Przedmiotowe uproszczenie dotyczy zarówno obliczania wysokości tegoż podatku, jak również braku obowiązku składania deklaracji (miesięcznych lub kwartalnych) przez podatnika opłacającego podatek dochodowy w tej formie.

Na podstawie art. 21 ust. 1 ustawy z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym⁶ 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 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.

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, jak również od 2003r. 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 o podatku dochodowym od osób fizycznych. Powyższe uregulowanie prawne niejednokrotnie pozwalają na uniknięcie progresji podatkowej, do której mogłoby dojść przy rocznym obliczaniu podatku dochodowego uwzględniającego wszystkie przychody 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 relevantnych 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.

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. W urzędach skarbowych niejednokrotnie występują sytuacje, gdy podatnicy ryczałtu ewidencjonowanego dokonują rozliczania podatku od towarów i usług, a nie dokonują żadnych wpłat tytułem należnego ryczałtu ewidencjonowanego.

Ponadto podkreślić należy, 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.

Błędy występujące w tym obszarze (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 ciążyące na podatniku w zakresie wypełniania obowiązku podatkowego w zakresie ryczału ewidencjonowanego skutkują tym, że najczęściej dopiero w następnym roku podatkowym urząd skarbowy dysponuje informacjami o rozmiarze prowadzonej przez podatnika działalności. Należy podkreślić, że jak wyżej wskazano, podatnikami opłacającymi ryczałt od przychodów ewidencjonowanych są zarówno osoby prowadzące działalność gospodarczą, jak też osoby uzyskujące przychody z tytułu najmu, podnajmu, dzierżawy, poddzierżawy, lub innych umów o podobnym charakterze. Najczęściej do drugiej grupy podatników należą osoby, dla których przychód osiągnięty w ramach tych umów stanowi dodatkowe źródło przychodów.

Zaobserwowanie powyższych nieprawidłowości dało podstawę uwzględnienia tego obszaru do realizacji w 2007r. na terenie całego kraju. Dotychczasowe analizy w wybranych województwach oraz przyjęte metody weryfikacji podmiotów popełniających określone błędy podatkowe umożliwiły przyjęcie właściwych kryteriów typowania podmiotów do czynności sprawdzających i kontroli podatkowych.

¹ Ustawa dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2004 r. Nr 54, poz. 535 - zmiany ustawy zostały ogłoszone w Dz. U. z 2005 r. Nr 14, poz. 113, Nr 90, poz. 756, Nr 143, poz. 1199 i Nr 179, poz. 1484 oraz z 2006 r. Nr 143, poz. 1028 i 1029).

² Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2000 r. Nr 14, poz. 176 - zmiany ustawy zostały ogłoszone w Dz. U. z 2000 r. Nr 22, poz. 270, Nr 60, poz. 703, Nr 70, poz. 816, Nr 104, poz. 1104, Nr 117, poz. 1228 i Nr 122, poz. 1324, z 2001 r. Nr 4, poz. 27, Nr 8, poz. 64, Nr 52, poz. 539, Nr 73, poz. 764, Nr 74, poz. 784, Nr 88, poz. 961, Nr 89, poz. 968, Nr 102, poz. 1117, Nr 106, poz. 1150, Nr 110, poz. 1190, Nr 125, poz. 1363 i 1370 i Nr 134, poz. 1509, z 2002 r. Nr 19, poz. 199, Nr 25, poz. 253, Nr 74, poz. 676, Nr 78, poz. 715, Nr 89, poz. 804, Nr 135, poz. 1146, Nr 141, poz. 1182, Nr 169, poz. 1384, Nr 181, poz. 1515, Nr 200, poz. 1679 i Nr 240, poz. 2058, z 2003 r. Nr 7, poz. 79, Nr 45, poz. 391, Nr 65, poz. 595, Nr 84, poz. 774, Nr 90, poz. 844, Nr 96, poz. 874, Nr 122, poz. 1143, Nr 135, poz. 1268, Nr 137, poz. 1302, Nr 166, poz. 1608, Nr 202, poz. 1956, Nr 222, poz. 2201, Nr 223, poz. 2217 i Nr 228, poz. 2255, z 2004 r. Nr 29, poz. 257, Nr 54, poz. 535, Nr 93, poz. 894, Nr 99, poz. 1001, Nr 109, poz. 1163, Nr 116, poz. 1203, 1205 i 1207, Nr 120, poz. 1252, Nr 123, poz. 1291, Nr 162, poz. 1691, Nr 210, poz. 2135, Nr 263, poz. 2619 i Nr 281, poz. 2779 i 2781, z 2005 r. Nr 25, poz. 202, Nr 30, poz. 262, Nr 85, poz. 725, Nr 86, poz. 732, Nr 90, poz. 757, Nr 102, poz. 852, Nr 143, poz. 1199 i 1202, Nr 155, poz. 1298, Nr 164, poz. 1365 i 1366, Nr 169, poz. 1418 i 1420, Nr 177, poz. 1468, Nr 179, poz. 1484, Nr 180, poz. 1495 i Nr 183, poz. 1538 oraz z 2006 r. Nr 46, poz. 328, Nr 104, poz. 708 i 711, Nr 107, poz. 723, Nr 136, poz. 970, Nr 157, poz. 1119, Nr 183, poz. 1353 i 1354, Nr 217, poz. 1588, Nr 226, poz. 1657 i Nr 249 poz. 1824).

-
- ³ Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2000 r. Nr 54, poz. 654 - zmiany ustawy zostały ogłoszone w Dz. U. z 2000 r. Nr 60, poz. 700 i 703, Nr 86, poz. 958, Nr 103, poz. 1100, Nr 117, poz. 1228 i Nr 122, poz. 1315 i 1324, z 2001 r. Nr 106, poz. 1150, Nr 110, poz. 1190 i Nr 125, poz. 1363, z 2002 r. Nr 25, poz. 253, Nr 74, poz. 676, Nr 93, poz. 820, Nr 141, poz. 1179, Nr 169, poz. 1384, Nr 199, poz. 1672, Nr 200, poz. 1684 i Nr 230, poz. 1922, z 2003 r. Nr 45, poz. 391, Nr 96, poz. 874, Nr 137, poz. 1302, Nr 180, poz. 1759, Nr 202, poz. 1957, Nr 217, poz. 2124 i Nr 223, poz. 2218, z 2004 r. Nr 6, poz. 39, Nr 29, poz. 257, Nr 54, poz. 535, Nr 93, poz. 894, Nr 121, poz. 1262, Nr 123, poz. 1291, Nr 146, poz. 1546, Nr 171, poz. 1800, Nr 210, poz. 2135 i Nr 254, poz. 2533, z 2005 r. Nr 25, poz. 202, Nr 57, poz. 491, Nr 78, poz. 684, Nr 143, poz. 1199, Nr 155, poz. 1298, Nr 169, poz. 1419 i 1420, Nr 179, poz. 1484, Nr 180, poz. 1495 i Nr 183, poz. 1538 oraz z 2006 r. Nr 94, poz. 651, Nr 107, poz. 723, Nr 136, poz. 970, Nr 157, poz. 1119, Nr 183, poz. 1353, Nr 217, poz. 1589 i Nr 251 poz. 1847).
- ⁴ Ustawa z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz. U. z 1993 r. Nr 11 poz. 50 - zmiany ustawy zostały ogłoszone w Dz. U. z 1993 r. Nr 28, poz. 127 i Nr 129, poz. 599, z 1994 r. Nr 132, poz. 670, z 1995 r. Nr 44, poz. 231 i Nr 142, poz. 702 i 703, z 1996 r. Nr 137, poz. 640, z 1997 r. Nr 111, poz. 722, Nr 123, poz. 776 i 780, Nr 137, poz. 926, Nr 141, poz. 943 i Nr 162, poz. 1104, z 1998 r. Nr 139, poz. 905 i Nr 161, poz. 1076, z 1999 r. Nr 50, poz. 499, Nr 57, poz. 596 i Nr 95, poz. 1100, z 2000 r. Nr 68, poz. 805 i Nr 105, poz. 1107, z 2001 r. Nr 12, poz. 92, Nr 39, poz. 459, Nr 56, poz. 580, Nr 63, poz. 639, Nr 80, poz. 858, Nr 90, poz. 995, Nr 106, poz. 1150 i Nr 122, poz. 1324, z 2002 r. Nr 19, poz. 185, Nr 41, poz. 365, Nr 86, poz. 794, Nr 153, poz. 1272, Nr 169, poz. 1387 i Nr 213, poz. 1800 i 1803 oraz z 2003 r. Nr 7, poz. 79, Nr 84, poz. 774, Nr 96, poz. 874, Nr 130, poz. 1188, Nr 137, poz. 1302, Nr 199, poz. 1934 i Nr 229 poz. 2271).
- ⁵ Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2005 r. Nr 8 poz. 60 - zmiany ustawy zostały ogłoszone w Dz. U. z 2005 r. Nr 85, poz. 727, Nr 86, poz. 732 i Nr 143, poz. 1199 oraz z 2006 r. Nr 66, poz. 470, Nr 104, poz. 708, Nr 143, poz. 1031, Nr 217, poz. 1590 i Nr 225 poz. 1635).
- ⁶ Ustawa z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym (Dz. U. z 1998 r. Nr 144 poz. 930 - zmiany ustawy zostały ogłoszone w Dz. U. z 2000 r. Nr 60, poz. 700 i 703, Nr 86, poz. 958, Nr 103, poz. 1100, Nr 117, poz. 1228 i Nr 122, poz. 1315 i 1324, z 2001 r. Nr 106, poz. 1150, Nr 110, poz. 1190 i Nr 125, poz. 1363, z 2002 r. Nr 25, poz. 253, Nr 74, poz. 676, Nr 93, poz. 820, Nr 141, poz. 1179, Nr 169, poz. 1384, Nr 199, poz. 1672, Nr 200, poz. 1684 i Nr 230, poz. 1922, z 2003 r. Nr 45, poz. 391, Nr 96, poz. 874, Nr 137, poz. 1302, Nr 180, poz. 1759, Nr 202, poz. 1957, Nr 217, poz. 2124 i Nr 223, poz. 2218, z 2004 r. Nr 6, poz. 39, Nr 29, poz. 257, Nr 54, poz. 535, Nr 93, poz. 894, Nr 121, poz. 1262, Nr 123, poz. 1291, Nr 146, poz. 1546, Nr 171, poz. 1800, Nr 210, poz. 2135 i Nr 254, poz. 2533, z 2005 r. Nr 25, poz. 202, Nr 57, poz. 491, Nr 78, poz. 684, Nr 143, poz. 1199, Nr 155, poz. 1298, Nr 169, poz. 1419 i 1420, Nr 179, poz. 1484, Nr 180, poz. 1495 i Nr 183, poz. 1538 oraz z 2006 r. Nr 94, poz. 651, Nr 107, poz. 723, Nr 136, poz. 970, Nr 157, poz. 1119, Nr 183, poz. 1353 i Nr 217 poz. 1588).