



Podstawowe
Zakresy Obszarów
Kontroli Podatkowej na 2010 r.

Opracował: Departament Administracji Podatkowej
Wydział Kontroli Podatkowej

Podstawowe Zakresy Obszarów Kontroli Podatkowej na 2010 rok.

Administracja podatkowa realizując podstawowe cele polityki budżetowej państwa nieustannie podnosi poziom wypełniania nakładanych na nią obowiązków. Konieczność jej doskonalenia wynika bowiem z dużej dynamiki rozwoju zadań, jakie na niej ciąży i przejawia się m.in. we właściwym ukierunkowaniu działań urzędów skarbowych.

Działalność organów podatkowych koncentruje się bowiem z jednej strony na zapewnieniu maksimum ułatwień w dobrowolnym, prawidłowym wypełnianiu obowiązków podatkowych, a z drugiej na prowadzeniu efektywnego poboru należności podatkowych i niepodatkowych oraz skutecznej kontroli spełniania przez podatników obowiązku ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych.

Ministerstwo Finansów realizując założenia Strategii Zarządzania Ryzykiem Zewnętrznym, określiło główne kierunki działań urzędów skarbowych w zakresie kontroli podatkowej, czynności sprawdzających oraz działań informacyjnych. Dotyczą one sześciu obszarów ryzyka, w których zidentyfikowano wysoki poziom występowania nieprawidłowych zachowań podatników.

W 2010 roku administracja podatkowa skupia swoją uwagę na obszarach kontroli dotyczących w szczególności:

1. Dokonywania transakcji wewnątrzspółnotowych,
2. Wykazywania przez podatników znacznych przychodów i jednocześnie niskich dochodów lub strat z tytułu działalności gospodarczej oraz dokonywania odliczeń strat z lat poprzednich,
3. Wykazywania znacznych zwrotów w podatku od towarów i usług lub częstotliwych nadwyżek podatku naliczonego nad należnym do przeniesienia,
4. Podatników lub płatników podatku dochodowego niedokonujących wpłat należnego podatku bądź zaliczek na podatek za poszczególne miesiące lub kwartały,
5. Podmiotów niezgłaszających działalności gospodarczej, znikających, zaprzestających składania deklaracji lub zawieszających działalność gospodarczą,
6. Dokonywania transakcji gospodarczych za pośrednictwem Internetu.

W bieżącym roku duży nacisk kładziony jest również na działania prewencyjne. Elementem tych działań są karty informacyjne, opracowane dla obszarów będących przedmiotem wzmożonego zainteresowania urzędów skarbowych w ramach prowadzonych kontroli podatkowych oraz czynności sprawdzających.

Karty te organy podatkowe udostępniają podatnikom poprzez zamieszczanie ich na tablicach informacyjnych we wszystkich urzędach skarbowych oraz na stronach internetowych. Zawierają one podstawowe informacje o obowiązkach wynikających z przepisów prawa podatkowego, co może ułatwić podatnikom prawidłowe rozliczanie się z budżetem.

Obszar nr 1 „Dokonywanie transakcji wewnątrzspółnotowych”,

Do wewnątrzspółnotowego obrotu towarami zalicza się wewnątrzspółnotową dostawę towarów oraz wewnątrzspółnotowe nabycie towarów, których definicje zostały zawarte w przepisach art. 9 i art. 13 ustawy o podatku od towarów i usług.

Szczególne uwagę należy zwrócić na wprowadzone od 1 stycznia 2010 roku zmiany w zakresie przepisów dotyczących rejestracji podatników jako podatników VAT-UE oraz składania informacji podsumowujących. Zmianie uległa także część przepisów dotyczących wymiany wewnątrzspółnotowej, co może wpłynąć na wzrost ryzyka popełniania błędów. Najczęściej występujące błędy w tym obszarze ryzyka to:

- błędne deklarowanie kwot transakcji,
- niewykazywanie wewnątrzspółnotowych nabyć towarów,
- błędne określenie szczególnego momentu powstania obowiązku podatkowego,
- błędne ustalenie podstawy opodatkowania przy wewnątrzspółnotowej dostawie towarów i wewnątrzspółnotowym nabyciu towarów,
- błędne podawanie na fakturach numeru identyfikacyjnego kontrahenta zagranicznego,
- brak faktycznego przemieszczenia towaru dokonanego na zasadach określonych w ustawie,
- przyjmowanie błędnego kursu walut przy wyliczaniu wartości obrotu,
- nieumieszczanie na fakturach dokumentujących transakcje waluty, w jakiej zostały dokonane.

Monitorując dokonywanie transakcji wewnątrzspółnotowych organy podatkowe podejmują szereg działań mających na celu wyeliminowanie błędów popełnianych przez podatników. Są to zarówno działania krajowe jak i współpraca międzynarodowa.

Działania podejmowane w ramach współpracy międzynarodowej obejmują wymianę informacji o transakcjach wewnątrzspółnotowych oraz o zarejestrowanych podatnikach. Wymiana informacji dokonywana jest za pomocą systemu VIES oraz poprzez formularze SCAC. Za pośrednictwem systemu VIES przekazywane są informacje w zakresie identyfikacji podatników, tj. numer VAT, nazwa i adres podmiotu, data zarejestrowania i ewentualnie wyrejestrowania. Za pomocą systemu VIES przesyłane są także informacje dotyczące wewnątrzspółnotowych dostaw towarów oraz wewnątrzspółnotowego świadczenia usług.

Działania krajowe podejmowane przez organy podatkowe w tym obszarze obejmują czynności sprawdzające i kontrolę podatkową podatników dokonujących transakcji wewnątrzspółnotowych, ale także działania informacyjne.

Starania organów podatkowych zmierzają do objęcia działaniami informacyjnymi wszystkich podatników dokonujących transakcji wewnątrzspółnotowych oraz jak największej grupy pozostałych podmiotów, potencjalnych podatników VAT-UE.

W ramach działań informacyjnych podatnicy informowani są m.in. o:

1. zasadach rejestracji dla potrzeb transakcji wewnątrzspółnotowych,
2. obowiązku posiadania przez podatników niezbędnych dokumentów, z których jednoznacznie wynika dokonanie wewnątrzspółnotowej transakcji,
3. możliwości ustalenia, czy dany kontrahent (nabywca) jest podatnikiem podatku od wartości dodanej zidentyfikowanym na potrzeby transakcji wewnątrzspółnotowych na terytorium państwa członkowskiego innym niż terytorium kraju,
4. konsekwencjach karnych skarbowych wobec nierzetelnych podatników.

Obszar nr 2 „Wykazywanie znacznych przychodów i jednocześnie niskich dochodów lub strat z tytułu działalności gospodarczej oraz dokonywanie odliczeń strat z lat poprzednich”.

Podmioty prowadzące działalność gospodarczą często podejmują działania zmierzające do zmniejszenia lub uniknięcia obciążenia podatkowego poprzez zaniżanie przychodów bądź zawyżanie kosztów uzyskania przychodu, co w efekcie skutkuje wykazywaniem niskich dochodów lub straty. Działania te są szczególnie niepożądane, gdyż wpływają w sposób bezpośredni na dochody państwa, a ponadto naruszają zasadę powszechności opodatkowania stawiając w zdecydowanie korzystniejszej sytuacji podatników ukrywających swoje dochody, co prowadzi do powstania nieuczciwej konkurencji w stosunku do rzetelnych przedsiębiorców działających w tej samej branży.

Zadaniem organów podatkowych jest doprowadzenie do stanu zgodnego z prawem, czyli dokonanie wymiaru zobowiązania podatkowego w prawidłowej wysokości i wyegzekwowanie wynikającego z niego świadczenia pieniężnego. Opodatkowaniu w działalności gospodarczej podlega przychód (np. w przypadku ryczału od przychodów ewidencjonowanych) lub dochód (zasady ogólne). Dochodem zaś jest, z zastrzeżeniem wyjątków określonych w ustawach, nadwyżka sumy przychodów z danego źródła nad kosztami ich uzyskania osiągnięta w roku podatkowym. Jeżeli koszty uzyskania przychodów przekraczają sumę przychodów, różnica jest stratą z danego źródła.

Instytucję straty ze źródła przychodów przewidują zarówno przepisy ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, jak i ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

Działania kontrolne i działania w ramach czynności sprawdzających są skierowane na dwa rodzaje błędów popełnianych przez podatników w tym obszarze, zarówno zamierzone, jak i niezamierzone. Błędy zamierzone polegają przede wszystkim na nieewidencjonowaniu przez podatników całości przychodów ze sprzedaży lub zawyżaniu kosztów uzyskania przychodów. Natomiast najczęściej popełniane błędy nieumyślne dotyczą głównie nieprawidłowego rozliczania strat z lat ubiegłych i polegają na:

- odliczaniu strat od dochodów z innych źródeł przychodów niż powstały,
- odliczaniu strat od podatku dochodowego należnego za cały rok, zamiast od osiągniętego dochodu,
- jednorazowym odliczaniu całej straty,
- odliczaniu kwoty wyższej niż 50% straty,
- odliczaniu straty w dłuższym okresie niż 5 lat.

W tym obszarze ryzyka organy podatkowe podejmują także działania informacyjne.

Obszar nr 3 „Wykazywanie znacznych zwrotów w podatku od towarów i usług lub częstotliwych nadwyżek podatku naliczonego nad należnym do przeniesienia”.

Działania podatników niezgodne z przepisami prawa, mające na celu wykorzystanie konstrukcji rozliczania podatku VAT do otrzymania nienależnego zwrotu podatku, mogą koncentrować się na zmniejszeniu podatku należnego bądź/ oraz zawyżeniu podatku naliczonego. Zmniejszenie podatku należnego jest możliwe poprzez niewykazywanie całej wartości sprzedaży. Natomiast zawyżenie podatku naliczonego może być skutkiem zawyżania kosztów działalności, m.in. poprzez wprowadzanie do rozliczeń fikcyjnych faktur dokumentujących zdarzenia, które nigdy nie miały miejsca, obrazujących przebieg zdarzeń gospodarczych niezgodnie z ich rzeczywistym przebiegiem lub faktur, w których wykazano ilości i wartości w wielkościach nierzeczywistych.

W przedmiotowym obszarze niektóre branże są szczególnie narażone na występowanie nieprawidłowości. Są to m.in. branża paliwowa, obrót złomem, obrót telefonami komórkowymi lub innymi towarami o niewielkich gabarytach i znacznej wartości, świadczenie usług niematerialnych, usługi budowlane.

Najczęściej występujące nieprawidłowości w branży paliwowej to: zawyżanie kosztów uzyskania przychodu w podatku dochodowym oraz zawyżanie naliczonego podatku od towarów i usług poprzez posługiwanie się fikcyjnymi fakturami na zakup paliwa (zakup od firm nieistniejących lub firm zlikwidowanych), nieprawidłowości w zakresie „przekwalifikowania” paliwa, tj. sprzedaż, jako oleju napędowego innego rodzaju paliw, fikcyjne transakcje przy braku zaplecza i środków transportu.

Z kolei w obrocie złomem ryzyko nadużyć podatkowych wiąże się przede wszystkim z:

- odliczaniem podatku naliczonego z faktur wystawionych przez nieistniejące podmioty (tzw. „słupy”),
- wyłudzeniem bezpośredniego zwrotu nadwyżki podatku naliczonego nad należnym, które ma miejsce głównie w przypadku wewnątrzwspólnotowej dostawy lub sprzedaży eksportowej, podlegających preferencyjnej stawce VAT 0%.

Do branż, w których dość często ujawniane są nieprawidłowości zaliczono też sektor usług budowlanych. W tym obszarze występują najczęściej błędy dotyczące:

- niewykazywania do opodatkowania przychodów wynikających z wystawionych faktur,
- dokonywania czynności sprzedaży bez wystawiania faktur,
- ewidencjonowania faktur zakupu niemających związku z osiąganym przychodem,
- opodatkowania sprzedaży według niewłaściwych stawek,
- ewidencjonowania faktur zakupu w kwotach nieodpowiadających wielkościom faktycznym,
- ewidencjonowania faktur dokumentujących fikcyjne transakcje zakupu, wystawionych przez istniejące podmioty.

Wielokrotnie stwierdza się też przypadki nieprawidłowego sporządzania remanentu na koniec roku podatkowego, polegające na nieuwzględnieniu w rozliczeniu dla celów podatkowych wartości materiałów i robót w toku oraz ich nieprawidłowej wycenie.

Podstawowym celem organów podatkowych jest zapobieżenie rozprzestrzenianiu się zjawiska związanego z wyłudzeniem podatku VAT.

Zważywszy na charakter popełnianych nadużyć w wyżej wymienionych branżach (wynikają one na ogół z zamierzonego zachowania podatników), głównymi narzędziami oddziaływania organów podatkowych w tym obszarze są kontrole podatkowe oraz czynności sprawdzające.

Organy podatkowe doskonale zdają sobie sprawę z faktu, że świadomość podatników, iż określone sytuacje mogą zwrócić uwagę urzędów skarbowych, skłania tych podatników do

różnych, często niepożądanych działań, dlatego przedmiotem zainteresowania urzędów w tym obszarze jest nie tylko sam fakt deklarowania przez podatników kwoty do zwrotu lub do przeniesienia na następne okresy rozliczeniowe, ale również przypadki nietypowych, w porównaniu do innych podmiotów prowadzących działalność w tej samej branży, rozliczeń w podatku od towarów i usług.

Obszar nr 4 „Podatnicy lub płatnicy podatku dochodowego niedokonujący wpłat należnego podatku bądź zaliczek na podatek za poszczególne miesiące lub kwartały”.

Organy podatkowe stale monitorują wywiązywanie się z obowiązków podatkowych zarówno podatników, jak i płatników zobligowanych do odprowadzania zaliczek i wpłat na podatek dochodowy w ciągu roku w okresach miesięcznych lub kwartalnych.

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 wypełniania obowiązków podatkowych.

Najczęściej występujące błędy w tym obszarze to:

- niedokonywanie wpłat zaliczek lub należnego podatku w ciągu roku,
- nieterminowe uiszczanie w ciągu roku zaliczek lub należnego podatku,
- nieprawidłowe obliczanie przez podatników i płatników kwot zaliczek lub należnego podatku,
- odliczanie niezapłaconych składek na ubezpieczenie społeczne i zdrowotne,
- ewidencjonowanie w koszty uzyskania przychodów zdarzeń gospodarczych niestanowiących takich kosztów,
- nieprowadzenie dokumentacji podatkowej.

Poza prowadzoną kontrolą podatkową i czynnościami sprawdzającymi 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 z późn. zm.). Zgodnie z art. 57 § 1 ww. ustawy podatnik, który uporczywie nie wpłaca w terminie podatku, podlega karze grzywny za wykroczenie skarbowe. Tym samym należy przyjąć, że permanentne niewpłacanie należnego miesięcznego ryczału lub zaliczek w podatkach dochodowych spełnia przesłanki, o których mowa w przedmiotowym przepisie, stanowiąc wykroczenie skarbowe zagrożone karą grzywny. Pamiętać przy tym należy, że zapłata ”w całości” należnego podatku (tj. powstałej zaległości podatkowej oraz odsetek) może spowodować odstąpienie od wymierzenia kary (art. 57 § 2 Kodeksu karnego skarbowego).

W tym obszarze organy podatkowe prowadzą również odpowiednie działania informacyjne i edukacyjne, polegające m.in. na przybliżaniu wiedzy z zakresu rozliczeń podatkowych, w szczególności podatnikom rozpoczynającym działalność gospodarczą.

Obszar nr 5 „Podmioty niezgłaszające działalności gospodarczej, znikające, zaprzestające składania deklaracji lub zawieszające działalność gospodarczą”.

Grupa podmiotów prowadzących działalność gospodarczą niezgłoszoną do opodatkowania charakteryzuje się wysokim ryzykiem nadużyć podatkowych. Obszar tego ryzyka dotyczy przede wszystkim osób fizycznych. Osoby fizyczne podejmujące działalność gospodarczą (w tym w formie spółki cywilnej) zobowiązane są do dokonania wpisu do ewidencji działalności gospodarczej, zgodnie z art. 14 ust. 1 i 2 ustawy o swobodzie działalności gospodarczej. Na podstawie art. 5a ust. 1 ustawy o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników, podatnicy rozpoczynający działalność gospodarczą, w ramach wniosku o wpis do ewidencji działalności gospodarczej (rejestracji przedsiębiorców) składają także zgłoszenie identyfikacyjne (lub aktualizacyjne).

Mając na względzie niekorzystne zjawiska związane z prowadzeniem działalności w „szarej strefie”, takie jak szkodliwość ekonomiczną, polegającą na uszczuplaniu należności budżetowych, a także szkodliwość społeczną sprowadzającą się do powstawania przeświadczenia o możliwości bezkarnego unikania odprowadzania należnych podatków oraz prowadzenia nieuczciwej konkurencji w stosunku do firm działających legalnie, urzędy skarbowe podejmują wszelkie starania w celu redukcji tego ryzyka.

Dla zwiększenia efektywności działań w przedmiotowym obszarze urzędy skarbowe współpracują z innymi organami, (tj. UKS, Policją, prokuraturą) oraz na bieżąco wykorzystują wszelkie informacje przesyłane do organów podatkowych.

Do ograniczenia nieprawidłowości i nadużyć związanych z podatnikami zaprzestającymi składania deklaracji lub zawieszającymi działalność gospodarczą przyczyniają się działania polegające na stałym monitoringu:

- składanych deklaracji w odniesieniu do „otwartych” obowiązków podatkowych,
- podmiotów zawieszających działalność (szczególnie tych, które zawiesiły działalność kilkakrotnie).

Ponadto w ramach działań informacyjnych urzędy skarbowe:

- informują podatników o obowiązkach rejestracyjnych i podatkowych wynikających z faktu prowadzenia działalności gospodarczej,
- umieszczają na tablicach informacyjnych oraz na stronach internetowych urzędów skarbowych:
 - treść przepisów podatku dochodowego od osób fizycznych oraz podatku od towarów i usług, definiujących działalność gospodarczą oraz dotyczących sprzedaży rzeczy,
 - wzory wniosków oraz wykazów dokumentów wymaganych do złożenia w urzędzie skarbowym.

Obszar nr 6 „Dokonywanie transakcji gospodarczych za pośrednictwem Internetu”.

Handel poprzez Internet jest popularną formą sprzedaży, stosowaną zarówno przez przedsiębiorców, jak również przez osoby fizyczne nieprowadzące działalności gospodarczej. Dla podmiotów z niektórych branż stał się on możliwością poszerzenia tradycyjnej działalności gospodarczej poprzez przeniesienie jej do sieci elektronicznej. Internet 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 dokonywane przez podmioty o różnych profilach. Ryzyko wystąpienia nieprawidłowości związanych z wykazywaniem nie zawsze rzeczywistej skali obrotów oraz nieujawnianiem źródeł przychodów związanych z handlem elektronicznym jest istotne.

W oparciu o analizę dotychczasowych działań podejmowanych w przedmiotowym obszarze ryzyka do najczęściej występujących nieprawidłowości zaliczyć należy:

- prowadzenie niezarejestrowanej działalności gospodarczej;
- brak rejestracji w podatku VAT;
- brak dokumentacji podatkowej;
- zaniżanie przychodów poprzez niewykazywanie sprzedaży dokonywanej za pośrednictwem portali aukcyjnych;
- dokonywanie czynności sprzedaży bez wystawiania faktur;
- dokonywanie czynności sprzedaży z pominięciem kasy rejestrującej;
- brak instalacji kasy rejestrującej pomimo obowiązku lub instalacja kasy po terminie.

Działania organów podatkowych w tym obszarze mają różną postać. Są to działania informacyjne, czynności analityczne, czynności sprawdzające i kontrola podatkowa.

Do zasadniczych celów administracji podatkowej w zakresie monitorowania transakcji gospodarczych dokonywanych przez podatników za pośrednictwem Internetu należą:

- zwiększenie poziomu dobrowolnego wypełniania obowiązków podatkowych wśród podmiotów działających za pośrednictwem Internetu,
- przeciwdziałanie uchylaniu się od opodatkowania przez podmioty działające za pośrednictwem Internetu poprzez podejmowanie wobec tych podmiotów czynności sprawdzających lub/i kontroli podatkowej,
- likwidacja „szarej strefy” w handlu elektronicznym w celu zapewnienia uczciwej konkurencji pomiędzy podmiotami prowadzącymi działalność gospodarczą.