



Information concerning the main types of taxes in Order about accounting policy can be put in the text, presented in a separate part or in appendix.

It should be noted that the ways of forming tax base, which are not prescribed by tax law or their variety, was caused by the contradiction of the current legislation, the standard rates should be maintained by arguments in appendices to accounting policy.

Therefore, the suggestion given by N.A. Nesterenko [3, P. 106] concerning expediency of representation of the ways of forming accounting base in accounting policy using those economic operations of an enterprise, which were in the end of the last tax period should be supported. The appendix to accounting policy should be formed when there are new facts of economic activity and the necessity to choose the order of their accounting.

Therefore, forming accounting policy of an enterprise, the possibility to prove the selected variant of calculation accounting policy is given and so minimize tax risks. Nowadays, accounting policy became a real instrument of management of an organization and on its base the financial and tax planning of the activity of an enterprise is done that essentially helps to decrease tax burden, increase flexibility and efficiency of taken management decisions.

References

1. Крисоватий, А. І. Теоретико-організаційні домінанти та практика реалізації податкової політики в Україні : монографія. – Тернопіль : Карт-бланш, 2005. – 371 с.
2. Лунина, И. Справедливость налогов превыше всего // Налоговый курьер. – 2010. – №9. – С. 26–28.
3. Налоговый учет и аудит: состояние и развитие : монография / под. ред. Н.Т. Лабинцева. – Ростов н/Д : Рост. гос. экон. ун-т (РИНХ), 2010. – 264 с.
4. Рожелюк, В. М. Організація бухгалтерського обліку діяльності переробних підприємств: монографія / В. М. Рожелюк. – К.: ННЦ ІАЕ, 2013. – 488 с.
5. Ярошенко, Ф. О. Реформування податкової системи України в контексті прийняття Податкового кодексу / Ф.О. Ярошенко // Фінанси України. – 2010. – №7. – С. 3-21.

Żygielo E.

Wydział Zarządzania, Katedra Finansów i Rachunkowości
Politechnika Białostocka
Białystok, Polska

KARUZELA PODATKOWA JAKO FORMA OSZUSTWA PODATKOWEGO POLEGAJĄCA NA WYŁUDZENIU PODATKU VAT W POLSCE

Zaległości w podatku VAT od fikcyjnych faktur w 2015 r. osiągnęły w Polsce kwotę 21,9 mld złotych (5,14 mld euro), natomiast pełna kwota zaewidencjonowanych zaległości wyniosła 42,6 mld złotych (10 mld euro). Straty Budżetu Państwa w znacznej części są następstwem działalności zorganizowanych grup przestępczych wyłudających podatek VAT. Niezbędne jest podejmowanie działań skierowane ku ograniczeniu tego procederu.

1. Zasady zastosowania stawki 0% podatku VAT w transakcjach gospodarczych

Podatek od towarów i usług obciążający nabywcę należy do najistotniejszych w strukturze dochodów budżetu państwa w Polsce. Należą do nich: podatek od wartości dodanej, podatki obrotowe, akcyza. W procesie doskonalenia VAT wykształciła się metoda fakturowa. To oznacza, że każda faza obrotu jest opodatkowana przez odliczenie od podatku należnego w danej fazie obrotu podatku naliczonego w poprzedniej fazie [Wyrzykowski, 2008, s.56].



Podstawą opodatkowania jest obrót, definiowany jako różnica kwoty należnej z tytułu sprzedaży i kwoty należnego podatku. Obrotem jest również wartość otrzymanych zaliczek, przedpłat pomniejszona o przypadająca od nich wartość podatku [Koperkiewicz-Mordel, Chróścielewski, Nykiel, 2006, s.273].

Transakcje pomiędzy podatnikami różnych krajów członkowskich Unii Europejskiej noszą nazwę dostaw wewnątrzspółnotowych, natomiast krajowe są transakcją wewnątrz kraju członkowskiego. Transakcje wewnątrzspółnotowe dzielą się na: nabycie wewnątrzspółnotowe (WNT), dostawę wewnątrzspółnotową (WDT), transakcję trójstronną [Dyrektywa Rady 2006/112/WE].

Mechanizm opodatkowania wewnątrzspółnotowego jest zbliżony do transakcji eksportowo-importowych. WDT identyfikuje u siebie dostawca dobra, które opodatkowane jest stawką 0%, z kolei WNT jest rozliczane przez nabywcę w swoim kraju, opodatkowane stawką krajową odpowiednią dla danej kategorii dobra. To, co jest nabyciem towaru w kraju docelowym, stanowi równocześnie dostawę towaru w kraju wysyłki [Bartosiewicz, 2016, s.196].

Elementem, który musi zaistnieć, aby można było zakwalifikować dane działanie za WDT, jest eksport towaru z kraju na terytorium innego kraju członkowskiego. 1 grudnia 2008 r. wprowadzono przepisy, które zezwalają polskim podatnikom na wykonywanie WDT do magazynów konsygnacyjnych znajdujących się w innych krajach.. Dostawa ta będzie stanowić WDT, z tym że urzeczywistni się ona z dniem, w którym nabywca odbierze go z zagranicznego magazynu. Do WDT nie zalicza się także dostawa z montażem w innym kraju członkowskim. Kraj, w którym odbywa się montaż, jest miejscem świadczenia dostawy i w nim dana czynność jest opodatkowana. Zatem nie może stanowić WDT, lecz zasadniczo na podstawie art. 86 ust. 8 pkt. 1 ustawy o VAT daje prawo do odliczenia podatku [Ministerstwo Finansów, 2014, s. 21].

WDT stanowi dostawę towaru, przy której stosuje się zwolnienie od opodatkowania z zachowaniem do odliczenia – stawka 0%. Rozliczenie podatku następuje przez nabywcę, który z kolei dokonuje WNT. Czynności te muszą być dokonywane przez podatnika, o którym mowa w art. 15 polskiej ustawy o VAT, nie posługującym się zwolnieniem podmiotowym. Opodatkowaniu nie podlega jednostka, niebędąca w ogóle podatnikiem. Nie tworzy ona także WNT u zagranicznego nabywcy w jego państwie [Dalecka, 2013, s. 30]

2. Mechanizm karuzeli podatkowej VAT

Przestępstwo karuzelowe ma na celu uchylanie się od obowiązku dotyczącego podatku VAT przez nieuiszczenie VAT należnego lub nieuprawnione staranie się o zwrot VAT przez przedsiębiorstwa działające w sferze międzynarodowej. Stanowi ona wyrafinowane przestępstwo dokonywane w sposób zorganizowany i świadomy stosując konstrukcje podatku od wartości dodanej [Pauch, 2015, s. 624].

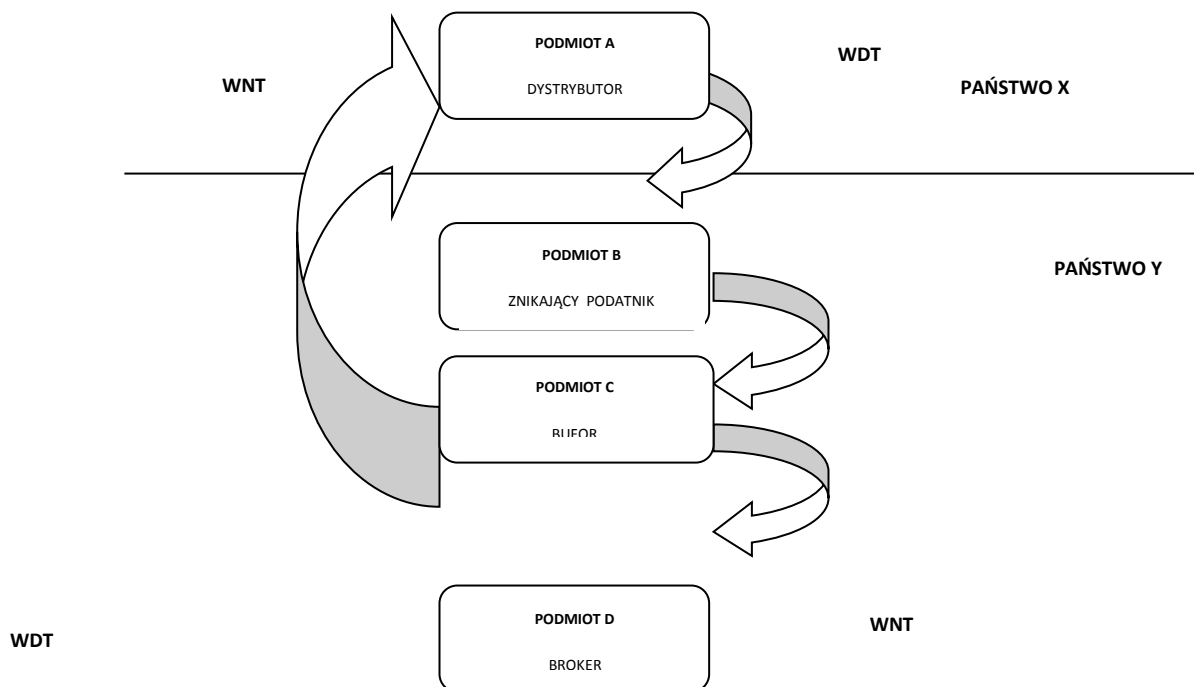
Karuzela podatkowa pojmowana jest jako fikcyjny przepływ dóbr pomiędzy co najmniej dwoma państwami UE lub krajami trzecimi, aranżowany w taki sposób, że dobra te, zgodnie z prowadzoną ewidencją dla celów podatku VAT, wracają do źródła, czyli krajów pochodzenia danych towarów. Jednak w rzeczywistości nie są one transportowane do poszczególnych dostawców. Występuje wyłącznie fikcyjne (fakturowe) przemieszczanie towarów. Spotykane są również odmiany działań karuzelowych, w których dane dobro jest rzeczywiście transportowane po łańcuchu dostaw, aby upozorować dostawę. Sens oszustwa polega na wyłudzeniu przez ostatnią jednostkę podatku VAT (przez wnioskowanie o zwrot lub zaniżenie podatku do uiszczenia), którego jednostka nie zapłaciła we wcześniejszej fazie obrotu [Ministerstwo Spraw Wewnętrznych, 2015, s. 12].

Do istnienia mechanizmu karuzel podatkowych, kluczowy jest art. 41 ust. 3 ustawy o VAT, który obejmuje WDT stawką 0% VAT. Należy zwrócić uwagę na różnice istniejącą pomiędzy zwolnieniem z opodatkowania VAT, a stawką 0% VAT, która ma fundamentalne znaczenie. Od czynności zwolnionych z opodatkowania VAT nie można odliczyć podatku naliczonego.



Przeciwnie jest w przypadku stawki 0% VAT, przy zastosowaniu, której podatnik ma prawo do odliczenia [Związek Przedsiębiorców i Pracodawców, 2014, s.4].

W mechanizmie poszczególne ogniwa powiązane są ze sobą określonymi zdarzeniami gospodarczymi.



Rys. 1. Uproszczony schemat karuzeli podatkowej¹⁶

Każdy z podmiotów spełnia określoną funkcję w transakcji karuzelowej.

Podmiot B – „znikający podatnik” to zarejestrowany czynny podatnik VAT w kraju A. Realizuje on WNT od dystrybutora – czynnego podatnika VAT w kraju B. Za główne jego zadanie przyjmuje się jak najszybsze zbycie towaru. Zazwyczaj sprzedaż danego towaru w zaniżonej cenie ma miejsce na czarnym rynku, pozbawiona podatku VAT czy faktury VAT. Występuje także sprzedaż tego towaru podmiotowi C, tzw. buforowi, w której występuje podatek VAT należny oraz wystawiona faktura VAT. Po zakończeniu zadań należących do tego podmiotu, nie wypełniając obowiązków podatkowych, znika on z rynku [Kancelaria Adwokatów i Radców Prawnych, 2017].

Zwykle występuje szereg tzw. buforów. Spełniają one swoją funkcję w transakcji karuzelowej poprzez samą obecność pomiędzy ogniwami przestępczego łańcucha dostaw. Omawiane podmioty są zarejestrowanymi czynnymi podatnikami w państwie B. Podmioty te wywiązują się rzetelnie z obowiązków podatkowych sprzedając towar kolejnym buforom [Kancelaria Prezesa Rady Ministrów].

Broker jest ostatnim ogniwem łańcucha dostaw w państwie B. Towary nabywa w ramach transakcji krajowych, a następnie: wykonuje WDT do dystrybutora w państwie A, wykazuje wszystkie zdarzenia w deklaracji VAT oraz wystawia faktury VAT dokumentując przy tym WDT. Wówczas broker będący podatnikiem VAT czynnym odlicza od wystawionych faktur podatek naliczony według stawki, która obowiązuje w danym kraju Unii Europejskiej. Jak już wspomniano, WDT jest objęta 0% stawką VAT. Zatem różnica pomiędzy podatkiem należnym a naliczonym w

¹⁶ Źródło: opracowanie własne



ramach transakcji WDT stanowi wartość podatku naliczonego. Następnie broker wykazuje tę kwotę w deklaracji VAT. W takich okolicznościach przysługuje mu zwrot podatku VAT w całości, realizowany na rachunek bankowy [Ożóg, 2017, s.28].

Przeważnie obrót towarem, którym stanowi karuzela ma swój początek i koniec w obrębie podmiotu koordynującego cały mechanizm. Najtrudniejszą osobą do namierzenia jest organizator przestępstwa podatkowego. Jego rozliczenia podatku VAT zwykle nie posiadają żadnych zastrzeżeń. Charakterystyczne dla spółki wiodącej jest obrót towarami o nieznacznych rozmiarach, a znacznej wartości.

3. Propozycje działań uszczelniających podatek VAT w Polsce

Nieszczelność podatku sprawia, iż niezbędne jest podejmowanie działań w kierunku eliminowania procederu unikania uiszczania podatków, które zgodnie z prawem jest obowiązkiem podatnika.

Jednym z propozycji uszczelnienia podatku VAT jest ograniczenie transakcji gotówkowych. Polega ona na ustaleniu konkretnego limitu, np. 2 000 złotych na transakcje gotówkowe. Transakcje przewyższające kwotę ustalonego ekstremum musiałyby być realizowane za pośrednictwem przelewu bądź karty płatniczej. W sytuacji wystąpienia transakcji gotówkowej powyższego pułapu, na przedsiębiorcy spoczywałaby odpowiedzialność za ewentualnie nieuiszczony VAT [Gazeta Prawna, 07.11.2016].

Poważnie rozważa się także wprowadzenie kolejnego mechanizmu – elektronicznego Centralnego Rejestru Faktur (CRF). Działanie to opiera się na stworzeniu elektronicznej bazy faktur. Podatnik wystawiając fakturę równocześnie rejestrowałby ją w CRF. Przy czym organy skarbowe miałyby możliwość na bieżąco monitorować wszystkie transakcje przedsiębiorcy i szybciej odnajdować nieopłacone faktury oraz identyfikować niejasne czynności podatników [Gazeta Prawna, 30.03.2017].

Najistotniejszą rolę w uszczelnianiu VAT może odgrywać mechanizm *split payment* – to jest proces podzielonej płatności. Polega on na tym, że płacony VAT nie pojawia się w takim przypadku na rachunku podmiotu sprzedającego, a na szczególnym przeznaczonym mu koncie. Monitorując skutki wdrożenia mechanizmu we Włoszech, okazuje się, że państwo odzyskało 2 mld euro. Ministerstwo Rozwoju i Finansów, informuje, że ta sposób uszczelnienia podatku VAT może sprowadzić polskiemu budżetowi 4 mld złotych [Business Insider Polska, 22.02.2017]. Podstawowa hipoteza tego mechanizmu to rozbieżność płatności za doręczone towary na cenę netto i VAT. Kwota netto uiszczana jest przez nabywcę na konto dostawcy. Natomiast kwota podatku VAT wędruje bezpośrednio na niezależny rachunek VAT. Z tego oddzielnego rachunku VAT przedsiębiorca będący podatnikiem miałby możliwość zapłaty VAT naliczonego powstającego z faktur otrzymanych od swoich dostawców. Miałby także możliwość opłacać zobowiązania podatkowe z tytułu podatku VAT do urzędu skarbowego. Dodatkowo rachunek podatnika mógłby zostać zasilany o przysługujące zwroty nadwyżki VAT naliczonego w terminie przyspieszonym (25 dni). Należy zaznaczyć, że w projekcie sugerowanego rozwiązania założona jest dobrowolność stosowania mechanizmu podzielonej płatności. Decyzję w powyższym obszarze podejmuje nabywca towarów lub usług [Ministerstwo Finansów, 12.05.2017].

Resumując rozważania dotyczące karuzeli podatkowej należy stwierdzić, że bazuje ona na podatku VAT, który ze względu na swoją strukturę jest niezwykle narażony na próby oszustw. Mechanizm ten opiera się na transakcjach wewnątrzspółnotowych UE. Zazwyczaj firmy biorące udział w przestępczym procederze działają od dwóch do czterech miesięcy, a transakcje realizowane są w ciągu 1-2 dni. Okresy te są na tyle krótkie, że Urząd Skarbowy nie jest w stanie zareagować. Zasadniczym celem prowadzonej polityki podatkowej jest uszczelnienie systemu podatku VAT, zagwarantowanie większej równomierności wpływów z tytułu podatku VAT oraz zwalczanie zjawiska unikania płacenia podatków.



Bibliografia

1. Bartosiewicz A., VAT. Komentarz. Komentarz do art. 13 ustawy od towarów i usług, Wolters Kluwer, Warszawa 2016.
2. Business Insider Polska z dnia 22.02.2017 r., <http://businessinsider.com.pl/finanse/podatek-vat-a-split-payment-na-czym-polega-uszczelnienie-vat/sfwjtj6w> (dostęp z dnia 13.05.2017 r.)
3. Dalecka A., Wybrane problemy w opodatkowaniu wewnątrzspółnotowej dostawy towarów w praktyce polskich przedsiębiorstw, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego nr 757, Szczecin 2013, s. 30.
4. Dyrektywa Rady 2006/112/WE, Unijny wspólny system podatku od wartości dodanej (VAT)
5. Gazeta Prawna z dnia 07.11.2016 r., <http://podatki.gazetaprawna.pl/artykuly/990099,limit-transakcji-gotowkowych-2017-cit.html>) (dostęp dnia 12.05.2017 r.)
6. Gazeta Prawna z dnia 30.03.2017 r., <http://podatki.gazetaprawna.pl/artykuly/1031549,centralny-rejestr-faktur-czego-moga-sie-spodziewac-podatnicy.html> (dostęp z dnia 13.05.2017 r.)
7. Irena Ożóg (red.), Przepięstwa karuzelowe i inne oszustwa w VAT, Wolters Kluwer, Warszawa 2017.
8. Kancelaria Adwokatów i Radców Prawnych, <http://szymalazaremba.pl/karuzela-podatkowa-vat/> (dostęp dnia 13.05.2017 r.)
9. Koperkiewicz-Mordel K., Chróścielewski W., Nykiel W., Polskie prawo podatkowe, Difin, Warszawa 2006.
10. Mechanizmy karuzelowe. Schemat działania oszustów, skutki dla skarbu państwa. Indolencja państwa polskiego, Związek Przedsiębiorców i Pracodawców, Warszawa 2014.
11. Pauch D., Problem oszustw podatkowych na przykładzie podatku VAT, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego. Ekonomiczne Problemy Usług” 2015, nr 116.
12. Program przeciwdziałania i zwalczania przestępczości gospodarczej na lata 2015–2020, Ministerstwo Spraw Wewnętrznych, Warszawa 2015, s. 624.
13. Transakcje wewnątrzspółnotowe a podatek VAT – zagadnienia ogólne. Ministerstwo Finansów, Warszawa 2014.
14. Transakcje wewnątrzspółnotowe ze szczególnym uwzględnieniem transakcji trójstronnych i łańcuchowych oraz identyfikacja oszustw karuzelowych w handlu wewnątrzspółnotowym, Kancelaria Prezesa Rady Ministrów, Warszawa 2010.
15. Wyrzykowski W., Podatki w Polsce, Book Market, Gdańsk 2008.

Шахбанова С. Р.

к.э.н., старший преподаватель,
кафедра бухгалтерского учета,
ФГБОУ ВО Дагестанский государственный университет,
г. Махачкала, Россия

О ФОРМАХ ОРГАНИЗАЦИИ НАЛОГОВОГО УЧЕТА В ИНДИВИДУАЛЬНОМ ПРЕДПРИНИМАТЕЛЬСТВЕ

Важнейшим элементом системы налогообложения индивидуальных предпринимателей является налоговый учет. Однако действующее налоговое законодательство России еще не выработало общей концепции, определяющей место налогового учета в налоговой системе страны. По этой причине, в теории налогообложения не существует четкости в определении роли, значения, принципов ведения налогового учета. Нет единства в объектах и субъектах