



NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI

Delegatura w Opolu

LOP.410.011.03.2022

Pani Gabriela Lenartowicz
Naczelnik
Urzędu Skarbowego w Głubczycach
ul. Fabryczna 2
48-100 Głubczyce

WYSTĄPIENIE POKONTROLNE

P/22/006 – Działania Krajowej Administracji Skarbowej w celu ograniczenia szarej strefy w Internecie

NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI
Delegatura w Opolu
ul. Krakowska 28, 45-075 Opole
T +48 77 449 70 00, F +48 77 449 70 44
lop@njk.gov.pl

I. Dane identyfikacyjne

Jednostka kontrolowana	Urząd Skarbowy w Głubczycach, ul. Fabryczna 2, 48-100 Głubczyce ¹
Kierownik jednostki kontrolowanej	Gabriela Lenartowicz, Naczelnik Urzędu Skarbowego w Głubczycach, od 17 października 2017 r. ²
Zakres przedmiotowy kontroli	1. Monitorowanie handlu elektronicznego oraz identyfikowanie podmiotów działających w szarej strefie 2. Egzekwowanie obowiązków podatkowych od podmiotów prowadzących handel elektroniczny
Okres objęty kontrolą	Od 1 stycznia 2021 r. do 30 czerwca 2022 r., z wykorzystaniem dowodów sporządzonych przed lub po tym okresie oraz danych za okresy wcześniejsze lub późniejsze mające bezpośredni związek z badanym zagadnieniem
Podstawa prawna podjęcia kontroli	Art. 2 ust. 1 ustawy z dnia 23 grudnia 1994 r. o Najwyższej Izbie Kontroli ³
Jednostka przeprowadzająca kontrolę	Najwyższa Izba Kontroli Delegatura w Opolu
Kontrolerzy	Jarosław Pałęga, główny specjalista kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr LOP/76/2022 z 28 czerwca 2022 r. Wojciech Jarzyna, specjalista kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr LOP/83/2022 z 25 lipca 2022 r. Agnieszka Broszczak, specjalista kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr LOP/78/2022 z 30 czerwca 2022 r.

(akta kontroli str. 1-4)

¹ Dalej: Urząd lub US.

² Dalej: Naczelnik.

³ Dz. U. z 2022 r. poz. 623, dalej: ustawa o NIK.

II. Ocena ogólna⁴ kontrolowanej działalności

OCENA OGÓLNA

W Urzędzie identyfikowano podmioty prowadzące niezarejestrowaną działalność gospodarczą w obszarze e-handlu na podstawie zgłoszeń sygnałnych przekazywanych przez podmioty zewnętrzne i organy Krajowej Administracji Skarbowej⁵, jak też na podstawie własnych analiz. Podmioty te obejmowano czynnościami analitycznymi, a w uzasadnionych przypadkach kierowano wnioski o przeprowadzenie kontroli podatkowej. Podczas przeprowadzonych analiz przestrzegano procedur i uregulowań zawartych m.in. w *Metodyce postępowań organów krajowej administracji skarbowej wobec podmiotów dokonujących obrotu za pośrednictwem sieci Internet*⁶, a objęte badaniem postępowania podatkowe prowadzono zgodnie z przepisami ustawy z 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa⁷.

Zgodnie z przyjętymi w administracji skarbowej rozwiązaniami organizacyjnymi w Urzędzie powołano konsultantów ds. środowiska elektronicznego. Kontrolowana jednostka dysponowała również sprzętem komputerowym niezbędnym do analizy zasobów sieci Internet oraz posiadała dostęp do narzędzi informatycznych, w m.in. baz danych, aplikacji i programów. W Urzędzie nie monitorowano jednakże handlu elektronicznego, co według Naczelnika wynikało bezpośrednio z centralizacji w wyspecjalizowanych komórkach KAS, zadań związanych z analizą i typowaniem podmiotów, w których mogą występować nieprawidłowości w zakresie e-handlu.

III. Opis ustalonego stanu faktycznego oraz oceny cząstkowej⁸ kontrolowanej działalności

OBSZAR

1. Monitorowanie handlu elektronicznego oraz identyfikowanie podmiotów działających w szarej strefie

Opis stanu faktycznego

W latach 2021-2022 (do 30 czerwca), w Urzędzie obowiązywały następujące procedury dotyczące monitorowania sieci Internet, analizy ryzyka i identyfikowania podatników dokonujących transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu:

a/ *Metodyka Postępowań*;

b/ *Mały Poradnik Narzędzi OSINT*⁹;

c/ *Polityka Zarządzania Procesem Analitycznym w Krajowej Administracji Skarbowej*¹⁰;

d/ Opracowanie analityczne sporządzone przez Wydział Zwalczania Przemocności Ekonomicznej w Środowisku Elektronicznym Cybercentrum KAS w Opolu w zakresie [REDAKTOWANE]¹¹.

Naczelnik nie opracowała własnych wewnętrznych procedur dotyczących monitorowania sieci Internet oraz identyfikowania podatników dokonujących

⁴ Najwyższa Izba Kontroli formułuje ocenę ogólną jako ocenę pozytywną, ocenę negatywną albo ocenę w formie opisowej.

⁵ Dalej: KAS.

⁶ Dokument opracowany w Departamencie Nadzoru nad Kontrolami Krajowej Administracji Skarbowej w styczniu 2021 r. i przekazany do US 15 stycznia 2021 r. Dalej: *Metodyka Postępowań*.

⁷ Dz. U. z 2021 r., poz. 1540.

⁸ Oceny cząstkowe to oceny działalności w poszczególnych obszarach badań kontrolnych. Ocena cząstkowa może być sformułowana jako ocena pozytywna, ocena negatywna albo ocena w formie opisowej.

⁹ Dokument opracowany przez Wydział Zwalczania Przemocności Ekonomicznej w Środowisku Elektronicznym Cybercentrum w Opolu i przekazany do US 13 kwietnia 2021 r.

¹⁰ Dokument opracowany w Departamencie Analiz Ministerstwa Finansów w kwietniu 2019 r. i przekazany do US 11 maja 2019 r. Dalej: *Polityka Zarządzania*.

¹¹ Przekazane do US 8 listopada 2021 r.

transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu. Urząd nie otrzymał również dodatkowych wytycznych i zaleceń dotyczących monitorowania sieci Internet oraz identyfikowania podatników dokonujących transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu w związku z przyspieszeniem w latach 2020-2022 rozwoju handlu internetowego, na co wpłynęła epidemia COVID-19.

(akta kontroli str. 15-16)

Naczelnik wyjaśniła, że przekazane do US metodyki były niezwykle przydatne. *Rolą każdego dokumentu jest przybliżenie pracownikom zagadnień w nich zawartych. Otrzymane metodyki, tak jak i inne instrukcje pełnią rolę wskazówek dla ich użytkowników. Przedstawiają zakres działania, obszar, sposób działania, dostępne narzędzia, czyli wskazówki jakiego rodzaju czynności są możliwe do wykonania, jakie analizy i jak z nich efektywnie korzystać. Metodyka w swoim założeniu zawiera przydatny ustandaryzowany zbiór metod analiz i działań w obszarze e-handlu, wskazuje podejście do rozwiązywania problemów. Zawiera modelowy opis stosowania mechanizmów nieuczciwych podatników w celu popełnienia oszustw działając w tzw. szarej strefie. Wobec takich podmiotów dokonujących nieuczciwego obrotu za pośrednictwem sieci Internet Ministerstwo Finansów podjęło decyzję, aby opracować, ujednoczyć i wdrożyć Metodykę postępowań organów krajowej administracji skarbowej, aby przeciwdziałać takim oszustwom podatkowym. Pracownicy zapoznali się z tym opracowaniem w celu poszerzenia wiedzy w prowadzonych czynnościach zarówno w kontroli podatkowej, jak też w czynnościach analitycznych i sprawdzających.*

Naczelnik wyjaśniła też, że nie ma dowodów pozwalających stwierdzić, że przekazane metodyki skutecznie służą celom monitorowania podmiotów sieci Internet, ponieważ zadanie to zostało scentralizowane w KAS i delegowane do Cybercentrum. *Zdaniem Naczelnik, dokumenty, które zawierają wskazówki, rodzaje czynności oraz kierunki do podjęcia działań, są cenne dla każdego pracownika, który wykonuje dane zadanie. Nie tylko poszerzają ogólną wiedzę, ale doprecyzowują, jakie czynności za pomocą jakich narzędzi można prowadzić. Podkreślam, że typowanie podmiotów z sieci Internet budzących wątpliwości, co do prawidłowego stosowania przepisów prawa podatkowego nie jest realizowane w Urzędzie. Otrzymując wyniki typowanych podmiotów prowadzimy dalsze analizy własne wobec podmiotów, które uprawdopodobniłyby i potwierdziły trafność typowań.*

(akta kontroli str. 234-235)

W obowiązującym w latach 2021-2022 (do 30 czerwca) Regulaminie organizacyjnym, zadania polegające na monitorowaniu obszarów ryzyka w handlu elektronicznym oraz identyfikowaniu podmiotów działających w szarej strefie nie zostały przypisane żadnej komórce organizacyjnej Urzędu. Naczelnik wyjaśniła, że *analizą podmiotów prowadzących e-handel zajmowali się pracownicy Działu Czynności Analitycznych i Sprawdzających oraz Identyfikacji i Rejestracji Podatkowej. Zasoby sieci Internet są monitorowane wyłącznie przez Cybercentrum w Opolskim Urzędzie Celno-Skarbowym jako zadanie centralne, a ich wyniki mogą być przesłane w celu analizy i działania na konkretnym podmiocie. Pracownicy Urzędu analizowali zawsze konkretny podmiot na podstawie informacji o danym podmiocie z Cybercentrum lub na podstawie otrzymanych innych informacji.*

(akta kontroli str. 16-17, 109-233)

Komunikatem nr 4/2021 z 31 grudnia 2021 r. Naczelnik wyznaczyła dwóch pracowników Urzędu do pełnienia roli konsultantów ds. środowiska elektronicznego, będących jednocześnie pracownikami Działu Czynności Analitycznych i Sprawdzających oraz Identyfikacji i Rejestracji Podatkowej.

nawet cywilne winno być identyfikowalne przez założone konto na platformach możliwych do identyfikowania osoby numerem PESEL.

(akta kontroli str. 237)

W centralnym rejestrze ryzyka określone zostały ogólne ryzyka, które miały zastosowanie również do e-handlu. Obejmowały one: 1/ wykazywanie podstawy opodatkowania w nieprawidłowej wysokości; 2/ zastosowanie niewłaściwej stawki opodatkowania; 3/ prowadzenie niezarejestrowanej działalności gospodarczej; 4/ prowadzenie działalności gospodarczej w okresie zawieszenia; 5/ nieskładanie deklaracji; 6/ składanie deklaracji po terminie; 7/ nieprawidłowości związane z użytkowaniem kas rejestrujących; 8/ wadliwe prowadzenie ksiąg.

(akta kontroli str. 385)

W okresie objętym kontrolą, w Urzędzie nie zostały zidentyfikowane nowe obszary z zakresu e-handlu, a tym samym nie wnioskowano do Dyrektora Izby Skarbowej w Opolu o ujęcie ich w centralnych rejestrach ryzyka. Nie zidentyfikowano również nowych obszarów podwyższonego ryzyka występowania nieprawidłowości w e-handlu.

(akta kontroli str. 243)

W Urzędzie nie zidentyfikowano mechanizmów unikania lub uchylania się od opodatkowania w czasie epidemii. W latach 2021-2022 (do 30 czerwca) Urząd nie otrzymał z Departamentu Analiz w Ministerstwie Finansów raportu w sprawie identyfikacji podatników, którzy nie dokonują rejestracji sprzedaży w kasach fiskalnych, nie deklarują sprzedaży, bądź unikają opodatkowania części sprzedaży, poprzez deklarowanie przychodów w wysokościach nieodpowiadających faktycznym wartościom dokonanych transakcji²⁰.

(akta kontroli str. 244)

W Urzędzie, w okresie objętym kontrolą zidentyfikowano siedem podmiotów podejrzanych o uchylanie się od obowiązków podatkowych w zakresie e-handlu, z tego:

a/ pięć w 2021 r.²¹, na podstawie trzech różnych źródeł informacji, tj. trzech donosów²², dwóch informacji przekazanych przez Izbę Administracji Skarbowej²³ w Opolu²⁴ oraz jednej analizy własnej; podmioty te objęto czynnościami analitycznymi;

b/ dwa w I półroczu 2022 r., na podstawie informacji przekazanej przez IAS w Opolu²⁵ oraz analizy własnej; oba podmioty objęto czynnościami analitycznymi.

(akta kontroli str. 255, 261-283)

Na podstawie ośmiu²⁶ analiz podmiotów podejrzanych o uchylanie się od obowiązków podatkowych w e-handlu, przeprowadzonych w US w latach 2021-2022 (I półroczu) stwierdzono, że opisane poniżej czynności analityczne prowadzone na podstawie trzech informacji zewnętrznych²⁷ zakończono przed przekazaniem do US

²⁰ Departament Analiz w Ministerstwie Finansów opracował algorytm identyfikacji podmiotów dokonujących sprzedaży na rynku e-commerce. W jego efekcie wdrożony został cykliczny raport, którego celem jest identyfikacja podatników, którzy nie dokonują rejestracji sprzedaży w kasach fiskalnych, nie deklarują sprzedaży, bądź unikają opodatkowania części sprzedaży, poprzez deklarowanie przychodów w wysokościach nieodpowiadających faktycznym wartościom dokonanych transakcji. Za I półroczu 2021 r. wytypowano 32 podmioty, które nie dokonały rejestracji do celów podatku VAT oraz 106 podmiotów, które zaniżyły obroty.

²¹ W I półroczu 2021 r. zidentyfikowano cztery podmioty, a w II półroczu 2021 r. jeden taki podmiot.

²² Dwa donosy dotyczyły jednego podmiotu.

²³ Dalej: IAS.

²⁴ Jedna informacja pochodziła z Izby Skarbowej w Gdańsku z Centrum Kompetencyjnego Nieujawnionych Źródeł Przychodów, a druga pochodziła z Wydziału Cybercentrum Opolskiego Urzędu Celno-Skarbowego.

²⁵ Informacja pochodziła z Kujawsko-Pomorskiego Urzędu Celno-Skarbowego w Toruniu.

²⁶ Ośmiem spraw dotyczących siedmiu podmiotów, z tego dwie sprawy dotyczące dwóch podmiotów z I półroczu 2022 r.

²⁷ Sprawy 1603-SKA.4020.1.1.2021, 1603-SKA.4020.1.2.2021 oraz 1603-SKA.4020.39.2020.

Metodyki Postępowania. W konsekwencji wytyczne zawarte w tym dokumencie nie były stosowane w tych sprawach.

(akta kontroli str. 25, 270-275, 278-280)

W odniesieniu do sprawy 1603-SKA.4020.39.2020 przeprowadzona analiza na podstawie informacji zewnętrznej (donosu przekazanego przez Policję), skutkowałą sporządzeniem wniosku o przeprowadzenie kontroli²⁸. W przypadku spraw 1603-SKA.4020.1.1.2021 oraz 1603-SKA.4020.1.2.2021, które dotyczyły jednego podatnika, po przeprowadzonej analizie stwierdzono, że w bazie danych POLTAX figurują dwie osoby o tym samym imieniu i nazwisku. Ustalono ponadto na podstawie informacji sygnałnych, że opisana sytuacja świadczy o oszustwie i wyłudzeniu zapłaty za towar²⁹, którego nie dostarczono. W związku z niską szkodliwością czynu³⁰ sprawy te zakończono 14 stycznia 2021 r. z adnotacją ad akta, nie podejmując dalszych działań.

(akta kontroli str. 270-275, 354-374)

Naczelnik wyjaśniła: *W toku czynności analitycznych nie ustalono danych identyfikujących osoby, wobec których kierowane były zarzuty wskazane w doniesieniach. We właściwości naszego Urzędu są dwie osoby o tym imieniu i nazwisku, jedna z osób nie miała zarejestrowanej działalności gospodarczej, natomiast druga prowadziła działalność w zakresie - roboty budowlane związane ze wznoszeniem budynków. Z rozmowy przeprowadzonej ze wskazanym w ogłoszeniu numerem telefonu jako potencjalny klient dowiedzieliśmy się, że to pomyłka, a z informacji pozyskanych z donosów nie sposób było ustalić ani osoby ani innych danych identyfikujących. Z racji tego, że jesteśmy terenem rolniczym, wiele osób jako rolnicy ryczałtowi prowadzi zwolnioną z opodatkowania sprzedaż własnych płodów rolnych nieprzetworzonych, co nie nosi znamion działalności gospodarczej i konieczności rejestracji jej w CEiDG. Dlatego oba doniesienia analizowane były przez pryzmat specyfiki naszego regionu. Z doniesień wynika, że do transakcji nie doszło, ponieważ informatorzy zapłacili za towar, ale go nie otrzymali. Przypuszczamy, że oferta zamieszczona na facebooku stworzona była fikcyjnie. Ponadto kwoty należności, które zostały zapłacone za czosnek były znikomej szkodliwości i z punktu widzenia naszego urzędu brak było ekonomicznego uzasadnienia prowadzenia dalszych czynności sprawdzających czy też kontroli podatkowej. Zgodnie z wytycznymi kontrolę podatkowa powinniśmy wszczynać, gdy potencjalne, szacowane uszczuplenie stanowić będzie co najmniej ██████████. Biorąc pod uwagę wskazane wyżej przesłanki, odstąpiliśmy od dalszych czynności. Z współpracy z Policją dotychczasowa praktyka wskazywała, aby ważyć sprawy, nakład pracy w odniesieniu do potencjalnej szkody. Niemniej jednak informacje te przekazaliśmy do Policji w dniu dzisiejszym. Nie uczyniliśmy tego dotychczas, ponieważ we wcześniejszych sprawach przekazywanych na Policję w podobnych kwotach sprawy umarzano i nie były podejmowane czynności wyjaśniające z uwagi na znikomą szkodliwość czynu. Nadmienić należy że Prokuratura może zlecić pod swoim nadzorem prowadzenie dochodzenia lub przeprowadzenie czynności ustalających kwotę uszczuplenia podatku w przypadkach podejrzenia przestępstwa skarbowego (...).*

(akta kontroli str. 375-381)

²⁸ Po przeprowadzeniu nabyć sprawdzających nie potwierdzono aby podatnik prowadził działalność w zakresie handlu odzieżą i perfum. Z uwagi na brak możliwości odzyskania ogłoszeń w formie relacji dostępnych jedynie przez 24h oraz z uwagi na brak materiału dowodowego odstąpiono od przeprowadzenia kontroli na podstawie złożonego wniosku.

²⁹ Zakup czosnku.

³⁰ W pierwszym przypadku wyłudzona kwota wyniosła 103 zł, a w drugim przypadku 270 zł.

OCENA CZĄSTKOWA

Urząd identyfikował podmioty działające w szarej strefie w obszarze e-handlu na podstawie zgłoszeń sygnałnych oraz własnej analizy, a także podjął wobec zidentyfikowanych podmiotów dalsze czynności weryfikacyjne. Podczas przeprowadzonych analiz przestrzegano procedur i uregulowań zawartych w *Metodyce Postępowań*. Zgodnie z przyjętymi w KAS rozwiązaniami organizacyjnymi w Urzędzie powołano też konsultantów ds. środowiska elektronicznego.

OBSZAR

2. Egzekwowanie obowiązków podatkowych od podmiotów prowadzących handel elektroniczny

Opis stanu faktycznego

W latach 2021-2022 (do 30 czerwca) w Urzędzie obowiązywały następujące procedury i wytyczne w zakresie prowadzenia czynności sprawdzających, kontroli podatkowych i postępowań podatkowych:

a/ *Metodyka Postępowań*;

b/ *Mały Poradnik Narzędzi OSINT*;

c/ Wytyczne do czynności sprawdzających³⁶.

Naczelnik wyjaśniła, że w Urzędzie nie opracowano i nie wdrożono własnych wewnętrznych procedur *dotyczących egzekwowania obowiązków podatkowych od podmiotów dokonujących transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu, w tym w zakresie prowadzenia czynności sprawdzających, kontroli podatkowych i postępowań podatkowych*. Wyjaśniła również, że w związku z przyśpieszeniem rozwoju handlu elektronicznego, spowodowanego wybuchem pandemii COVID-19, Urząd nie otrzymał dodatkowych wytycznych lub zaleceń dotyczących podejmowania działań wobec podmiotów dokonujących transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu.

(akta kontroli str. 245, 435-438)

W latach 2021-2022 (I półrocze) Urząd podejmował działania w związku z przekazanymi wynikami analiz w ramach ponadregionalnych akcji prowadzonych przez jednostki KAS. I tak:

a/ przeprowadzono czynności analityczne w ramach zadania zleconego przez Referat Zwalczania Przeszłości Ekonomicznej w Środowisku Elektronicznym Urzędu Celno-Skarbowego w Toruniu pn. [REDAKTOWANE];

w wyniku działań nie ustalono niezaewidencjonowanej sprzedaży;

b/ przeprowadzono czynności analityczne w ramach zadania zleconego przez Cybercentrum pn. [REDAKTOWANE];

[REDAKTOWANE]; w wyniku działań nie ustalono niezaewidencjonowanej sprzedaży;

c/ przeprowadzono pogłębioną analizę w ramach zadania zleconego przez Izbę Administracji Skarbowej w Gdańsku – Centrum Kompetencyjne Nieujawnionych Źródeł Przychodów w ramach kryterium [REDAKTOWANE], którą zakończono wynikiem negatywnym.

(akta kontroli str. 245-246, 435-436)

W poszczególnych latach liczba przeprowadzonych przez Urząd czynności sprawdzających w zakresie podatku VAT, CIT, PIT wyniosła: 1 620 w 2020 r., 1 571 w 2021 r. (w tym 727 w I półroczu 2021 r.) i 305 czynności w I półroczu 2022 r. Ujawnione w ich wyniku kwoty uszczupień wynosiły odpowiednio: 1 662,0 tys. zł w 2020 r., 1 659,4 tys. zł w 2021 r. (w tym 653,6 tys. zł w I półroczu 2021 r.) i 572,1 tys. zł w I półroczu 2022 r. Spośród ww. czynności, wobec podmiotów

³⁶ Z maja 2017 r. oraz z września 2021 r.

dokonujących transakcji handlowych m.in. za pośrednictwem Internetu, przeprowadzono: sześć w 2020 r., 20 w 2021 r. (w tym 10 w I półroczu 2021 r.) i trzy w I półroczu 2022 r., a ujawnione kwoty uszczupień wyniosły 5,0 tys. zł w 2021 r.³⁷ (w tym 3,6 tys. zł w I półroczu 2021 r.) i 2,8 tys. zł w I półroczu 2022 r.

(akta kontroli str. 256)

Naczelnik wyjaśniła, że w toku prowadzonych czynności sprawdzających w podmiotach, które w PKD mają zgłoszony handel za pośrednictwem serwisów internetowych, najczęściej występujące nieprawidłowości ujawniano w oparciu o raporty z [REDAKTOWANE] o niezgodnościach występujących w rozliczeniach między [REDAKTOWANE]. Błędy polegały również na nieprawidłowym uzupełnianiu ewidencji [REDAKTOWANE] na wprowadzeniu niewłaściwej nazwy kontrahenta lub jego numeru NIP, lub też niewykazaniu faktury sprzedaży przez naszych podatników.

(akta kontroli str. 246)

W latach 2021-2022 (I półrocze) przeprowadzono 23 czynności sprawdzające³⁸ wobec podmiotów, które jako działalność gospodarczą wskazały m.in. sprzedaż detaliczną prowadzona przez domy sprzedaży wysyłkowej lub Internet. W 18 przypadkach działalność taka była działalnością przeważającą tych podatników. W żadnym z ww. spraw Urząd nie stosował zasad określonych w *Metodyce postępowań*.

(akta kontroli str. 352-353)

Naczelnik wyjaśniła: *W żadnej ze spraw nie zastosowano Metodyki postępowań organów krajowej administracji skarbowej wobec podmiotów dokonujących obrotu za pośrednictwem sieci Internet ponieważ prowadzone czynności były czynnościami tzw. celowanymi w dany obszar nieprawidłowości. Część z czynności sprawdzających dotyczyła rozbieżności i nieprawidłowości wskazywanych w Raportach z [REDAKTOWANE] nieprawidłowości polegały m.in. na błędnym zapisie faktury [REDAKTOWANE] nieujęciu faktury [REDAKTOWANE]. Niektóre czynności prowadzone były stricte w danym obszarze nieprawidłowości: np.: ulga za złe długi, weryfikacja nabycia środka trwałego i jego finansowania, z którego wynikał zwrot VAT, weryfikacja nadpłaty ze złożonej korekty deklaracji VAT. Prowadząc ww. czynności sprawdzające stosowano się do zasad określonych w dokumentach: Czynności sprawdzające z maja 2017 roku oraz Wytyczne do czynności sprawdzających z września 2021 roku. Procedura postępowania w toku czynności sprawdzających określona w wytycznych do czynności sprawdzających w niektórych punktach zawiera elementy wskazane w *Metodyce*. Jednak zgodnie z informacją wskazaną w *Metodyce*, zawiera ona schemat postępowania dla podmiotów uchylających się od wypełniania obowiązków podatkowych w e-handlu, w których podejrzewamy lub już zidentyfikowaliśmy ryzyko polegające na oszustwie prowadzącym do wyłudzeń skarbowych. W prowadzonych czynnościach nie zidentyfikowaliśmy wskazanego wyżej ryzyka, błędy popełniane przez podatników wynikały głównie z działań niezamierzonych (polegały na błędnych zapisach w ewidencjach VAT). W związku z tym, że w toku prowadzonych czynności sprawdzających nie zidentyfikowaliśmy ryzyka popełniania oszustw w celu wyłudzenia należności od Skarbu państwa*

³⁷ W 2020 r. nie ujawniono żadnych kwot uszczupień.

³⁸ 1603-SKA.4033.1.64.2021; 1603-SKA.4033.1.61.2021; 1603-SKA.4033.1.1.2021; 1603-SKA.4033.1.59.2021; 1603-SKA.4033.1.11.2021; 1603-SKA.4033.1.24.2021; 1603-SKA.4033.1.45.2021.21; 1603-SKA.4033.1.45.2021.24; 1603-SKA.4033.458.2020; 1603-SKA.4033.506.2020; 1603-SKA.4033.1.67.2021; 1603-SKA.4033.1.32.2021; 1603-SKA.4033.3.9.2022; 1603-SKA.4033.2.22.2022; 1603-SKA.4033.1.55.2021.12; 1603-SKA.4033.1.55.2021.81; 1603-SKA.4033.3.38.2022; 1603-SKA.4033.1.27.2021.44; 1603-SKA.4033.1.27.2021.108; 1603-SKA.4033.1.29.2021; 1603-SKA.4031.4.40.2021; 1603-SKA.4033.2.9.2021.1; 1603-SKA.4033.404.2021

w e-handlu, nie stosowaliśmy Metodyki. W badanym okresie nie prowadziliśmy czynności sprawdzających z wykorzystaniem Metodyki ponieważ nie stwierdziliśmy, aby w analizowanych podmiotach wystąpiło ryzyko oszustwa w zakresie prowadzenia działalności w e-handlu, w których procedura czynności sprawdzających byłaby wystarczająca do rzetelnego zgromadzenia materiałów i dokumentów w sprawie. W wyniku prowadzonych analiz skierowaliśmy sprawę do kontroli podatkowej, gdyż mamy możliwość w oparciu o zebrane informacje po przeprowadzonej analizie, skierować sprawę do dalszego prowadzenia w ramach jednej z procedur: czynności sprawdzających, kontroli podatkowej lub postępowania podatkowego. O wyborze odpowiedniej procedury decydują materiały, które pozyskaliśmy na etapie analizy oraz informacje i materiały, o które jeszcze powinny być uzupełnione dokumenty, aby potwierdzić niezgodne z prawem działanie podatnika.

(akta kontroli str. 311-315)

W poszczególnych latach liczba przeprowadzonych przez Urząd kontroli podatkowych w zakresie podatku VAT, CIT, PIT wyniosła: 23 w 2020 r., 21 w 2021 r. (w tym siedem w I półroczu 2021 r.) i 14 w I półroczu 2022 r. W ich wyniku ujawniono następujące kwoty uszczupień: 451,7 tys. zł w 2020 r., 1 602,5 tys. zł w 2021 r. (w tym 1 087,6 tys. zł w I półroczu 2021 r.) i 3 317,0 tys. zł w I półroczu 2022 r. W 2020 r. tylko przypadku dwóch spośród 23 przeprowadzonych kontroli nie stwierdzono nieprawidłowości, natomiast w następnych latach każdorazowo ustalane były nieprawidłowości. W okresie objętym kontrolą Urząd nie przeprowadził kontroli podatkowych podmiotów dokonujących transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu³⁹.

Naczelnik, w sprawie przyczyn braku prowadzenia takich kontroli wyjaśniła, że Urzędowi *nie przekazano do analiz lub kontroli takich podmiotów, u których zasadne byłoby wszczęcie kontroli podatkowej.*

Po 1 lipca 2021 r.⁴⁰ Urząd nie prowadził również kontroli podmiotów zajmujących się zarządzaniem interfejsami elektronicznymi.

(akta kontroli str. 246-247, 257-258, 284-302)

W poszczególnych latach liczba decyzji wydanych przez Naczelnika Urzędu dotyczących VAT, PIT i CIT wyniosła: 20 w 2020 r., 48 w 2021 r. (w tym 17 w I półroczu 2021 r.) i 42 w I półroczu 2022 r. Kwoty dodatkowych ustaleń wynikających z tych decyzji wyniosły natomiast: 676,1 tys. zł w 2020 r., 937,0 tys. zł w 2021 r. (w tym 705,0 tys. zł w I półroczu 2021 r.) i 228 tys. zł w I półroczu 2022 r. W latach 2021-2022 (do 30 czerwca) Naczelnik wydała dwie decyzje w zakresie podatku VAT, CIT i PIT podmiotom dokonującym transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu (obie decyzje wydane zostały 2021 r.⁴¹) na łączną kwotę 5,0 tys. zł. W wyniku analizy dokumentacji tych postępowań stwierdzono, że postępowania przeprowadzono prawidłowo, a w szczególności: 1/ postępowania zakończyły się w terminie określonym w art. 139 § 1 Ordynacji podatkowej; 2/ podatnikowi zapewniono czynny udział w postępowaniu; 3/ przed wydaniem decyzji wyznaczono podatnikowi siedmiodniowy termin do wypowiedzenia się

³⁹ W okresie objętym kontrolą rozpoczęto jedną kontrolę podatkową na podstawie wniosku po przeprowadzonej analizie, która do dnia kontroli NIK nie zastała zakończona.

⁴⁰ Obowiązujący od 1 lipca 2021 r. wzór zgłoszenia rejestracyjnego VAT-R zawiera w części C.1. („Okoliczności określające obowiązek podatkowy”) dwa pola, które powinni zaznaczyć, zobligowani w Polsce do złożenia bądź aktualizacji zgłoszenia rejestracyjnego VAT-R, operatorzy interfejsu elektronicznego, którzy będą ułatwiać (ułatwiają): a/ dostawy towarów, o których mowa w art. 7a ust. 1 i 2 ustawą z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, Dz.U. z 2021 r. poz. 685, ze zm. (pole nr 37; b/ dostawy towarów lub świadczenia usług, o których mowa w art. 109b ust. 1 ww. ustawy (pole nr 38).

⁴¹ Na podstawie wyników kontroli przeprowadzonych i zakończonych w 2020 r.

w sprawie zebranego materiału dowodowego. Od ww. decyzji nie wniesiono odwołań.

(akta kontroli str. 259, 284-310)

W ocenie Naczelnik⁴², *barierami utrudniającymi egzekwowanie obowiązków podatkowych⁴³ od podmiotów dokonujących transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu, mogą być obowiązujące przepisy pozwalające na anonimowość podmiotów, bezgotówkowe rozliczanie podatników w sieci, co wiąże się z problemami związanymi z zebraniem materiałów dowodowych i egzekwowaniem obowiązków podatkowych od podmiotów dokonujących transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu.* Jako propozycję zmian, mających przyczynić się do poprawy skuteczności egzekwowania obowiązków podatkowych od podmiotów dokonujących transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu, Naczelnik wskazała *obowiązkowe rejestrowanie e-handlu i e-usług poprzez najpierw rejestrację działalności, a następnie ewidencjonowanie faktur specjalnie oznaczonych jako zaewidencjonowany e-handel. Podmioty i ich numery faktur z transakcji mogłyby być weryfikowalne tak jak podmioty istniejące w tzw. „białej liście”. Płatności dokonywane w jednym systemie dedykowanym dla działań handlowych w Internecie. System ewidencji faktur mógłby sygnalizować powstanie obowiązku podatkowego, który obowiązkowo winien być też potwierdzany zapoznaniem się podmiotu z jego treścią. Wszystkie inne zgłaszane oferty winny być z dopiskiem ostrzeżenie o próbie popełnienia oszustwa i ostrzegać o konsekwencjach. Podmioty które twierdzą, że proponują incydentalnie oferty, dopóki nie otrzymają ostrzeżenia o powstaniu obowiązku podatkowego mogą działać incydentalnie. Takie ostrzeżenie automatycznie winno się pojawić w systemie widocznym w urzędzie skarbowym bądź w Cybercentrum. Podmioty i ich transakcje w sieci, winny być weryfikowalne, a przepisy prawne chroniące przed ujawnieniem tajemnicy handlowej czy naruszenie konkurencyjności zawierać wyjątki dotyczące e-handlu.*

(akta kontroli str. 236)

Stwierdzone
nieprawidłowości

W działalności kontrolowanej jednostki w przedstawionym wyżej zakresie nie stwierdzono nieprawidłowości.

OCENA CZĄSTKOWA

Pracownicy kontrolowanej jednostki dokonywali weryfikacji prawidłowości rozliczeń podatkowych podmiotów wskazywanych przez jednostki KAS. Z uwagi na brak zidentyfikowanego ryzyka zaniżania przychodów z tytułu prowadzonej działalności lub prowadzenia niezarejestrowanej działalności gospodarczej, podejmowane czynności sprawdzające wobec podmiotów dokonujących transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu ograniczały się badania zasadności składanych wniosków o zwrot podatku, jak też miały na celu skorygowanie przez podatników błędów w składanych deklaracjach. Postępowania podatkowe wobec podmiotów prowadzących ww. działalność prowadzone były zgodnie z przepisami Ordynacji podatkowej.

⁴² W odpowiedzi na pytanie, jakie bariery utrudniały, w okresie objętym kontrolą, egzekwowanie obowiązków podatkowych od podmiotów dokonujących transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu oraz jakie należałoby wprowadzić zmiany mogące przyczynić się do poprawy skuteczności egzekwowania obowiązków podatkowych od podmiotów dokonujących transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu.

⁴³ W okresie objętym kontrolą.

IV. Uwagi i wnioski

W związku z niestwierdzeniem nieprawidłowości Najwyższa Izba Kontroli nie formułuje uwagi i wniosków.

V. Pozostałe informacje i pouczenia

Wystąpienie pokontrolne zostało sporządzone w dwóch egzemplarzach; jeden dla kierownika jednostki kontrolowanej, drugi do akt kontroli.

Prawo zgłoszenia
zastrzeżeń

Zgodnie z art. 54 ustawy o NIK kierownikowi jednostki kontrolowanej przysługuje prawo zgłoszenia na piśmie umotywowanych zastrzeżeń do wystąpienia pokontrolnego, w terminie 21 dni od dnia jego przekazania. Zastrzeżenia zgłasza się do dyrektora Delegatury NIK w Opolu. Prawo zgłaszania zastrzeżeń, zgodnie z art. 61b ust. 2 ustawy o NIK, nie przysługuje do wystąpienia pokontrolnego zmienionego zgodnie z treścią uchwały w sprawie zastrzeżeń.


Opole, 30 września 2022 r.

Najwyższa Izba Kontroli
Delegatura w Opolu
Dyrektor

Kontrolerzy

Jarosław Pałęga
główny specjalista kontroli państwowej


.....
podpis


.....
Delegatura w Opolu
Iwona Zyman

Wojciech Jarzyna
specjalista kontroli państwowej


.....
podpis

Wyłączono informacje na podstawie art. 5 ust. 1 ustawy z dnia 6 września 2001 r. *o dostępie do informacji publicznej* (Dz.U. z 2022 r. poz. 902) w związku z art. 294 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. *Ordynacja podatkowa* (Dz. U. z 2022 r. poz. 2651, ze zm.). Wyłączenia dokonał - z upoważnienia Dyrektor Delegatury w Opolu - Remigiusz Rutkowski, doradca prawny.

