



NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI

Delegatura w Łodzi

LLO.410.019.02.2022

Marzena Stańczyk  
Naczelnik  
Pierwszego Urzędu Skarbowego Łódź-Bałuty  
ul. Zachodnia 47  
91-066 Łódź

# WYSTĄPIENIE POKONTROLNE

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

## I. Dane identyfikacyjne

Jednostka kontrolowana	Pierwszy Urząd Skarbowy Łódź-Baluty <sup>1</sup> , ul. Zachodnia 47, 91-066 Łódź
Kierownik jednostki kontrolowanej	Marzena Stańczyk, Naczelnik Urzędu <sup>2</sup> od dnia 1 lutego 2022 r. W okresie od 1 marca 2017 r. do 31 stycznia 2022 r. Naczelnikiem Urzędu był Włodzimierz Gromek.
Zakres przedmiotowy kontroli	Działania Krajowej Administracji Skarbowej w celu ograniczenia szarej strefy w Internecie
Okres objęty kontrolą	Od 1 stycznia 2021 r. do 30 czerwca 2022 r., z wykorzystaniem dowodów sporządzanych 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 <sup>3</sup>
Jednostka przeprowadzająca kontrolę	Najwyższa Izba Kontroli Delegatura w Łodzi
Kontrolerzy	1. Agnieszka Tomalska, główny specjalista kontroli państwowej, upoważnienia do kontroli nr LLO/103/2022 z dnia 17 czerwca 2022 r. i LLO/151/2022 z dnia 26 września 2022 r. 2. Stanisław Wlazło, główny specjalista kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr LLO/119/2022 z dnia 8 lipca 2022 r.  (akta kontroli str. 1-9, 1841)



<sup>1</sup> Dalej: „Urząd”.

<sup>2</sup> Dalej: „Naczelnik”.

<sup>3</sup> Dz. U. z 2022 r. poz. 623 (dalej: „ustawa o NIK”).



## II. Ocena ogólna<sup>4</sup> kontrolowanej działalności

W latach 2021-2022 (I półrocze), w Urzędzie monitorowano handel elektroniczny, identyfikowano podmioty handlujące w Internecie w szarej strefie i typowano je do dalszych czynności weryfikacyjnych.

Zadanie to realizowano głównie w oparciu o opracowaną przez Ministerstwo Finansów „Metodykę postępowań organów krajowej administracji skarbowej wobec podmiotów dokonujących obrotu za pośrednictwem sieci Internet” oraz obowiązujące procedury szczegółowe dotyczące sposobu wykonywania czynności sprawdzających i kontrolnych wobec podatników, z wykorzystaniem własnej bazy sprzętowej i pracowników Urzędu.

W tym celu Naczelnik wyznaczył dwóch pracowników Urzędu do pełnienia roli Konsultantów ds. środowiska elektronicznego, którzy wzięli udział w dedykowanych szkoleniach. Nie zostali oni jednak wyposażeni przez Ministerstwo Finansów<sup>5</sup> lub Izbę Administracji Skarbowej w Łodzi<sup>6</sup> zarówno w oddzielne, większe uprawnienia do systemów, jak i w dedykowane narzędzia informatyczne, specjalistyczny sprzęt czy niezależne sieci VAN.

Na podstawie wpływających informacji zewnętrznych oraz prowadzonych w Urzędzie analiz własnych, w okresie objętym kontrolą zidentyfikowanych zostało 28 podmiotów podejrzanych o uchylanie się od obowiązków podatkowych w e-handlu. Wobec wszystkich podmiotów podjęte zostały przez Urząd właściwe czynności analityczne, w wyniku których 11 podatników objęto lub przekazano do objęcia czynnościami sprawdzającymi oraz u 11 podatników przeprowadzono kontrolę podatkową lub ujęto w planach kontroli. Czynności analityczne i sprawdzające prowadzono z wykorzystaniem wewnętrznych systemów i aplikacji oraz narzędzi OSINT, w zakresie wystarczającym do ustalenia stanu faktycznego.

Łączne kwoty uszczupień, ujawnione w wyniku przeprowadzonych w okresie objętym kontrolą 164 czynności sprawdzających (zarówno z udziałem podatników, jak i bez ich udziału) oraz zakończonych pięciu kontroli podatkowych, dotyczących podmiotów dokonujących transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu, wyniosły odpowiednio 157,3 tys. zł i 147,5 tys. zł.

Udział liczby przeprowadzonych w okresie objętym kontrolą czynności sprawdzających i kontroli podatkowych w podmiotach dokonujących transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu, w liczbie takich czynności i kontroli ogółem wynosił odpowiednio 1,6% i 6,3%.

Najwyższa Izba Kontroli, podziela opinię Pani Naczelnik, że celem zwiększenia efektywności wykonywanych zadań z zakresu monitorowania środowiska elektronicznego, konieczne jest dalsze prowadzenie szkoleń praktycznych dotyczących analizy i monitorowania zasobów sieci Internet, powiększenie kadry komórki analitycznej oraz jej doposażenie specjalistyczny sprzęt, wraz z dedykowanymi narzędziami i uprawnieniami.

Stwierdzona nieprawidłowość dotyczyła jednostkowych przypadków opóźnień (nawet do 17 miesięcy) w podejmowaniu kolejnych działań wobec podatników.

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

<sup>5</sup> Dalej „MF”.

<sup>6</sup> Dalej: „IAS”.

### III. Opis ustalonego stanu faktycznego oraz oceny cząstkowe<sup>7</sup> kontrolowanej działalności

OBSZAR

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

Opis stanu faktycznego

1.1. W latach 2021-2022 (I półrocze), realizację przez Urząd zadań w zakresie monitorowania sieci Internet, analizy ryzyka i identyfikowania podatników dokonujących transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu, regulowała głównie opracowana przez MF „Metodyka postępowań organów krajowej administracji skarbowej wobec podmiotów dokonujących obrotu za pośrednictwem sieci Internet”, przekazana<sup>8</sup> przez Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Łodzi<sup>9</sup> do Urzędu w lutym 2021 r. Opracowanie to określało jednolite zasady prowadzenia przez organy KAS postępowań kontrolnych oraz czynności przedkontrolnych, w zakresie przeciwdziałania oszustwom podatkowym przez podmioty dokonujące obrotu za pośrednictwem sieci Internet, ze szczególnym uwzględnieniem obrotu elektroniką. W styczniu 2021 r. Cybercentrum przekazało<sup>10</sup> jednostkom KAS do wykorzystania służbowego dokument pn. „Mały Poradnik Narzędzi OSINT”, [REDACTED]

(akta kontroli str. 430-459)

Ponadto, w okresie objętym kontrolą obowiązywały:

- „Polityka Zarządzania Procesem Analitycznym w Krajowej Administracji Skarbowej”, przekazana przez DIAS w grudniu 2021 r., [REDACTED]
- „Zasady współpracy organów Krajowej Administracji Skarbowej z Generalnym Inspektorem Informacji Finansowej”<sup>13</sup>, [REDACTED]
- ustalone przez DIAS zasady współpracy poszczególnych jednostek KAS (urzędów skarbowych i Łódzkiego Urzędu Celno-Skarbowego w Łodzi) [REDACTED]

<sup>7</sup> 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.

<sup>8</sup> Pismem 1001-ICK.4022.34.2021.1.AMM z dnia 11 lutego 2021 r. UNP: 1001-21-015779.

<sup>9</sup> Dalej: „DIAS”.

<sup>10</sup> Przekazany przy piśmie 388000-CCZP.4022.1.2021 z dnia 25 stycznia 2021 r.

<sup>11</sup> Przy piśmie 1001-IWZ.024.13.2021.2 z 13 grudnia 2021 r., UNP: 1001-21-130476.

<sup>12</sup> [REDACTED]

<sup>13</sup> Przekazane przez MF do IAS przy piśmie IF6.710.18.2021 z dnia 15 listopada 2021 r.

<sup>14</sup> Dalej: „KAS”.

[REDAKCYJNE] (akta kontroli str. 460-463, 470-507, 519)

Z wyjaśnień Naczelnika wynika, że przekazane organom podatkowym instrukcje, procedury czy rekomendacje, stanowią niezbędne źródło wiedzy do wykorzystania nie tylko w branży handlu internetowego, ale w działalności całego Urzędu.

Naczelnik podała, że Urząd, wykorzystując dostępne narzędzia oraz opierając się na procedurach wynikających z wyżej wymienionych opracowań, w pierwszej kolejności prowadził działania analityczne, a następnie sprawdzające lub kontrolne, m.in. w poniższych branżach PKD, [REDAKCYJNE]

- [REDAKCYJNE]
- [REDAKCYJNE]
- [REDAKCYJNE]
- [REDAKCYJNE]
- [REDAKCYJNE]
- [REDAKCYJNE]
- [REDAKCYJNE]
- [REDAKCYJNE]
- [REDAKCYJNE]
- [REDAKCYJNE]

W myśl przedmiotowych wytycznych, Urząd pozyskiwał dane z portali internetowych pod kątem dokonywanego obrotu towarowego oraz o kontrahentach podmiotu, a także analizował ryzyka istniejące oraz pojawiające się nowe ryzyka w związku z zaniżaniem obrotu. [REDAKCYJNE]

Poza ww. wytycznymi oraz opisanymi w dalszej części analizami grupowymi, w Urzędzie nie opracowano i nie wdrożono innych procedur dotyczących monitorowania sieci Internet oraz identyfikowania podatników dokonujących transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu.

(akta kontroli str. 7-36, 327-332, 755-786)

Wydane w związku z pandemią COVID-19 wytyczne DIAS dotyczyły głównie zasad bezpieczeństwa pracowników w celu zmniejszenia ryzyka zakażenia wirusem SARS-CoV-2. Urząd nie otrzymywał zaleceń dotyczących monitorowania sieci Internet oraz identyfikowania podatników dokonujących transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu w związku z przyspieszeniem rozwoju handlu elektronicznego, spowodowanym epidemią COVID-19.

Jak wyjaśniła Naczelnik, otrzymane wytyczne i zalecenia dotyczące monitorowania sieci Internet oraz identyfikowania podatników dokonujących transakcji za pośrednictwem Internetu są kompletne i wystarczające i nie wymagają dodatkowego uzupełnienia.

(akta kontroli str. 520-557, 1667-1794)

Wyjaśniając, czy przekazane do stosowania metodyki były wystarczające, żeby skutecznie monitorować sieć Internet, w tym e-handel i identyfikować podmioty działające w szarej strefie, Naczelnik podała m.in., że Urząd monitorował i identyfikował podmioty działające w szarej strefie nie tylko z zakresu samej sieci

<sup>15</sup> Zarządzenia: nr 101/2018 DIAS z dnia 11 grudnia 2018 r. i 38/2021 z dnia 11 marca 2021 r. w sprawie wykonywania obowiązków analitycznych, podziału kompetencji kontrolnych i wymiany informacji pomiędzy Naczelnikami urzędów skarbowych województwa łódzkiego i Naczelnikiem Łódzkiego Urzędu Celno-Skarbowego w Łodzi.

<sup>16</sup> Zarządzenie nr 39/2021 DIAS z dnia 11 marca 2021 r. w sprawie współpracy jednostek Krajowej Administracji Skarbowej województwa łódzkiego w zakresie blokad rachunków podmiotów kwalifikowanych.

Internet. Urząd zajmował się też monitoringiem działalności innych branż,

Urząd prowadził analizy, czynności sprawdzające, postępowania podatkowe i kontrole, zarówno na podstawie raportów generowanych przez powołane z poziomu centralnego, w celu skutecznego monitoringu sieci Internet, jednostki centralne jak i wyników własnych analiz.

(akta kontroli str. 7-36, 1670, 1842-1856)

W Urzędzie nie wyznaczono komórki organizacyjnej zobowiązanej do monitorowania zasobów sieci Internet i identyfikowania podatników, którzy prowadzili e-handel i nie zgłaszali do opodatkowania prowadzonej w tym zakresie działalności gospodarczej lub jako przedsiębiorcy zaniżali wykazywane z tego tytułu obroty/przychody.

Zadania te, w okresie objętym kontrolą, realizowali głównie pracownicy komórki analiz, funkcjonującej w ramach Drugiego Referatu Czynności Analitycznych i Sprawdzających<sup>17</sup> (4 osoby, w tym Kierownik Referatu). Referat ten, zgodnie z treścią obowiązującego w Urzędzie Regulaminu organizacyjnego<sup>18</sup>, zobowiązany był m.in. do zarządzania ryzykiem zewnętrznym, w tym do identyfikowania obszarów zagrożeń mogących mieć wpływ na prawidłowość wypełniania obowiązków podatkowych i celnych.

Pracownicy pozostałych ww. komórek Urzędu (łącznie 18 osób<sup>19</sup>) prowadzili różnego rodzaju czynności (kontrolne, sprawdzające, weryfikacyjne), podczas których stykali się m. in. z tematyką e-handlu, jednak – jak wyjaśniła Naczelnik, nie były to działania strictly analityczne.

(akta kontroli str. 7-9, 37-44, 333-372)

Realizując polecenie<sup>20</sup> Zastępcy Dyrektora Departamentu Zwalczania Przemocności Ekonomicznej w MF, Naczelnik wyznaczył dwóch pracowników Urzędu do pełnienia roli Konsultantów ds. środowiska elektronicznego, o czym poinformował DIAS pismem z dnia 2 sierpnia 2021 r. Byli to pracownicy: SKA-2 (jedna osoba) i Działu Kontroli Podatkowej (jedna osoba).

Zadania Konsultantów zostały określone w ww. poleceniu Dyrektora Departamentu Zwalczania Przemocności Ekonomicznej w MF. Przypisano do nich wykonywanie zadań na rzecz właściwego naczelnika urzędu skarbowego oraz współpracę z koordynatorami/ zastępcami koordynatorów powołanymi w izbie administracji skarbowej/urzędzie celno-skarbowym. Zgodnie z założeniami, przyjęte rozwiązanie miało pozwolić naczelnikom urzędów skarbowych dysponować pracownikami posiadającymi pogłębioną wiedzę i umiejętności w zakresie środowiska elektronicznego, w tym dokonywania analiz.

Naczelnik nie określała Konsultantom ds. środowiska elektronicznego odrębnych zadań w związku z ich powołaniem na te stanowiska. Zakresy zadań przyjęte przez te osoby, obejmowały wykaz zadań i kompetencji wynikających ze specyfiki ich stanowisk pracy, w tym odpowiednio: w przypadku Konsultanta będącego pracownikiem SKA-2, m.in.:

<sup>17</sup> Dalej: „SKA-2”.

<sup>18</sup> Nadanego Zarządzeniem nr 45/2019 DIAS z dnia 1 sierpnia 2019 r., zmienionego zarządzeniami: nr 11/2020 z dnia 5 lutego 2020 r., nr 80/2020 z dnia 23 lipca 2020 r., nr 93/2020 z dnia 13 sierpnia 2020 r., nr 11/2021 z dnia 10 lutego 2021 r., nr 78/2021 z dnia 27 lipca 2021 r. i nr 23/2022 z dnia 7 lutego 2022 r.

<sup>19</sup> Z tego: cztery osoby z Działu Kontroli Podatkowej, dziewięć osób z Pierwszego Działu Czynności Analitycznych i Sprawdzających, pięć osób z Działu Obsługi Bieżącej.

<sup>20</sup> Pismo DZP8.K4111.73.2020 z dnia 27 lipca 2021 r., przekazane do Urzędu przez DIAS w dniu 29 lipca 2021 r.

[REDACTED]  
[REDACTED]  
[REDACTED]  
[REDACTED]

Ponadto od dnia powołania do 31 sierpnia 2022 r. Konsultantom ds. środowiska elektronicznego nie nadano żadnych, dodatkowych uprawnień, jak również nie udostępniono dedykowanego, specjalistycznego sprzętu. Zgodnie z treścią wyjaśnień Naczelnika, mają oni dostęp jedynie do standardowego sprzętu<sup>21</sup>. Tym niemniej, jak wyjaśniła Naczelnik, sprzęt ten jest sukcesywnie uzupełniany (modernizowany) oraz zarówno sprzęt, jak i zakres udzielonych uprawnień, są wystarczające do realizacji nałożonych na Urząd zadań.

(akta kontroli str. 37-107, 1842-1856)

Jak wynika z wyjaśnień Naczelnika, zadania Konsultantów ds. środowiska elektronicznego na poziomie urzędów skarbowych nie zostały w żaden sposób uregulowane.

Naczelnik wskazała, że stanowisko konsultanta ds. środowiska elektronicznego w urzędach skarbowych zostało wdrożone stosunkowo niedawno i stanowić ma funkcję wspierającą (z nazwy: „stanowisko wspierające”) przy zachowaniu dotychczas wykonywanych obowiązków. Rola Konsultantów, w założeniu, stanowić ma jedynie funkcję wspomagającą dla innych komórek Urzędu w zakresie poruszania się po środowisku elektronicznym oraz łącznika z koordynatorami, powołanymi przez DIAS. Dotychczas, pracownicy nie zgłaszali potrzeby konsultacji/wsparcia - nie kierowali do Konsultantów zapytań/zleceń w ww. obszarze.

Rola konsultantów – jak wyjaśniła Naczelnik - jest obecnie ograniczona i sprowadza się do świadczenia połączeń pomiędzy Urzędem, IAS lub Cybercentrami. Ich powołanie nie wpływa w sposób istotny na wsparcie pozostałych komórek Urzędu.

(akta kontroli str. 7-36, 45-81, 1667-1794)

Konsultanci ds. środowiska elektronicznego, wzięli udział w trzech szkoleniach<sup>22</sup> dotyczących monitorowania sieci Internet, identyfikowania podatników i analizy danych podmiotów dokonujących transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu, co opisano w pkt. 1.4 *Wystąpienia pokontrolnego*.

(akta kontroli str. 37-81)

Naczelnik wyjaśniła, że szkolenie zorganizowane w lutym 2022 r. dla Konsultantów ds. środowiska elektronicznego, obejmowało najistotniejsze podstawy pozyskiwania danych jawnoźródłowych z zasobów Internetu („białego wywiadu”), z uwzględnieniem specyfiki zadań urzędów skarbowych, jednak czas, przewidziany na jego przeprowadzenie, przy jednoczesnej rozbudowanej materii tematycznej, nie pozwolił na pełne i oczekiwane przez uczestników przedstawienie przez prowadzącego narzędzi faktycznie wykorzystywanych i stosowanych przy przeszukiwaniu i typowaniu podmiotów. Szkolenie zatrzymało się na informacjach podstawowych, niskim poziomie rozwinięcia tematu oraz braku szkolenia praktycznego.

Naczelnik podała również, że zgodnie z założeniem, Konsultanci, jako posiadający pogłębioną wiedzę i umiejętności w zakresie środowiska elektronicznego, mieli stanowić wsparcie dla pozostałych pracowników analitycznych, w tym mieli dokonywać pogłębionych analiz, które we wcześniejszym okresie wymagały pomocy technicznej Cybercentrum (Referatu Zwalczenia Przemocności Ekonomicznej w Środowisku Elektronicznym). W tym celu jednak, zdaniem Naczelnika, konieczne są dalsze, cykliczne szkolenia stacjonarne, z uwzględnieniem zadań praktycznych.

<sup>21</sup> Dwóch komputerów all-in-one hp proone; dodatkowo, w 2017 r. przekazano do Działu Kontroli Podatkowej komputer przenośny, dedykowany do obsługi projektów analitycznych programu ACL. Laptop ten, posiadający parametry gorsze, niż komputery stacjonarne, w okresie pandemii, przekazany został pracownikom wykonującym pracę zdalną.

<sup>22</sup> Jednym w 2021 r. i dwóch w 2022 r., w tym jedno odbyło się w lipcu 2022 r.

(akta kontroli str. 7-36, 45-81)

W ww. okresie Konsultanci ds. środowiska elektronicznego dokonali samodzielnej analizy i pełnego rozpracowania siedmiu spraw dotyczących e-handlu, w tym trzech otrzymanych w wyniku zgłoszeń osób fizycznych, trzech zidentyfikowanych na podstawie własnych analiz oraz jednej przekazanej przez Cybercentrum. W wyniku działań Konsultantów, czterech podatników zostało wytypowanych do kontroli podatkowej.

(akta kontroli str. 7-36, 755-786, 1667-1794)

Urząd nie został wyposażony przez MF lub IAS w dodatkowe narzędzia informatyczne umożliwiające monitorowanie obszarów ryzyka w handlu elektronicznym oraz identyfikowanie podmiotów działających w szarej strefie, ani w niezależne od sieci VAN połączenie z siecią Internet.

(akta kontroli str. 7-36, 375-383)

W celu analizy danych podmiotów prowadzących handel elektroniczny, Urząd, wykorzystywał: centralne i lokalne bazy danych, w tym udostępnione przez MF/IAS systemy komputerowe<sup>23</sup> oraz bazy danych prowadzone przez inne instytucje<sup>24</sup>.

[Redacted text block]

Wykorzystanie ww. narzędzi dokumentowano wydrukami załączanymi do akt sprawy. Z wyjaśnień Naczelnika wynika, że narzędzia te stosowane są w zależności od posiadanych danych oraz etapu, na jakim znajduje się analiza.

Urząd nie dysponował własnymi (innymi niż przekazane przez Ministerstwo Finansów lub IAS), dedykowanymi systemami współpracującymi z popularnymi platformami handlu internetowego.

(akta kontroli str. 7-36, 375-383, 755-786, 793-1655)

[Redacted text block]

<sup>23</sup> [Redacted footnote text]

<sup>24</sup> [Redacted footnote text]

<sup>25</sup> [Redacted footnote text]

<sup>26</sup> [Redacted footnote text]

GA  
fb

[REDACTED]

Z wyjaśnień Naczelnika wynika również, że w Urzędzie nie ma możliwości samodzielnego wdrażania nowych narzędzi, systemów czy programów, przydatnych do monitorowania zasobów sieci Internet, w tym e-handlu i identyfikowania podmiotów działających w szarej strefie.

Naczelnik wyjaśniła, że przekazane przez Ministerstwo wytyczne, polityki, rekomendacje, obejmujące swym zakresem ww. obszar, w pełni zaspakajają obecnie potrzeby Urzędu. Naczelnik wskazała jednak na konieczność wprowadzenia stałych szkoleń dla Konsultantów, ze szczególnym uwzględnieniem zajęć praktycznych nakierowanych na zmieniające się realia. Pozwoliłoby to – w ocenie Naczelnika – na pełne wykorzystanie potencjału pracowników, poszerzenie ich umiejętności w zakresie efektywnego wykorzystywania dostępnych narzędzi niezbędnych do skutecznej realizacji zadań w przedmiotowym zakresie, a także wykorzystanie ich wiedzy do dalszych szkoleń, prowadzonych kaskadowo dla innych pracowników komórek analitycznych i kontroli podatkowej.

(akta kontroli str. 7-36, 1667-1794, 1842-1856)

Analizy (w tym analizy ryzyka), prowadzone w okresie objętym kontrolą w Urzędzie w celu rozpoznawania obszarów i mechanizmów unikania opodatkowania przez podatników (osoby fizyczne i podmioty gospodarcze)<sup>27</sup>, z uwagi na ogólny charakter, swoim zakresem obejmowały również podatników prowadzących handel elektroniczny.

Wśród ujętych w Planach działalności IAS w Łodzi w latach 2021-2022<sup>28</sup>, kierunków i celów do realizacji w okresie objętym kontrolą, nie wskazano wprost zadań w obszarze e-handlu. Tym niemniej, wymienione w Planach, szeroko rozumiane zadania, dotyczące:

- wzrostu skuteczności i efektywności poboru należności podatkowych, w tym w wyniku działalności pionu kontroli KAS,
- poprawy skuteczności i efektywności działania pionu kontroli KAS,
- uszczelnienie systemu podatkowego,
- wspierania bezpieczeństwa obrotu gospodarczego,

objemowały swym zakresem również ten obszar.

W dużym stopniu ogólności określone zostały również poszczególne zadania i ryzyka Urzędu, ujęte w lokalnych rejestrach.

W powyższych materiałach nie wyszczególniano obszarów ryzyka dotyczących wyłącznie e-handlu, dotyczyły one wszystkich obszarów nadzorowanych przez Urząd, tym niemniej, kontrolowanego zakresu mogły dotyczyć:

- dla zadania: „zwiększenie efektywności realizacji czynności sprawdzających” - ryzyka: nieprawidłowe typowanie podmiotów do czynności sprawdzających oraz

<sup>27</sup> W tym w zakresie identyfikacji charakterystycznych trendów nieopodatkowywania przychodów tj.:

- legalnie działających podmiotów, które jednak zaniżają lub ukrywają dochód podlegający opodatkowaniu,
- podmiotów niezarejestrowanych, których przychód jest w całości ukrywany (niezgłaszany do opodatkowania).

<sup>28</sup> Przekazanych podległym urządzą skarbowym woj. łódzkiego przy pismach:

- nr 1001-IZZ.0191.21.2020.25 UNP 1001-20-129171 z dnia 30 grudnia 2020 r. w części dot. roku 2021, z korektą - pismo nr 1001-IWW.0191.2.2021.7 UNP: 1001-21-011630 z 1 lutego 2021 r.,
- nr 1001-IWZ.0191.28.2021.22 UNP: 1001-21-133865 z dnia 29 grudnia 2021 r. w części dot. roku 2022.

utrudnione typowanie podmiotów do przeprowadzenia czynności sprawdzających z zakresu należnych zaliczek na podatek dochodowy, nieprawidłowe prowadzenie czynności sprawdzających poprzez niekompletne zgromadzenie dowodów i/lub brak odpowiedniej analizy dokumentów;

- dla zadania: „zwiększenie skuteczności kontroli dotyczących podatków” - ryzyko: typowanie podmiotów do kontroli podatkowych bez szczegółowej analizy wszystkich elementów mających wpływ na uszczuplenie;
- dla zadania: „zwiększenie skuteczności weryfikowania realizacji obowiązku ewidencjonowania obrotu przy wykorzystaniu kasy fiskalnej” - ryzyko: nieosiągnięcie zamierzonego celu.

Wskazanymi w ww. materiałach analitycznych przyczynami utrudnienia w działaniu jednostki, wpływającymi na dezorganizację pracy lub uniemożliwiającymi właściwe, terminowe wykonanie zadania w poszczególnych obszarach były m.in.: braki niezbędnych raportów w obecnie wygaszanej aplikacji e-Orus, presja czasowa, duża ilość dokumentów do weryfikacji przy jednoczesnych brakach kadrowych, utrudniony kontakt z podatnikiem, przekazywanie do komórki kontrolnej dokumentów niezawierających pełnej oceny podatnika, obowiązek obsługi przez pracowników dwóch systemów informatycznych, wymagających podwójnego wprowadzania danych, przy zmniejszeniu zasobów osobowych.

(akta kontroli str. 7-9, 108-326, 1842-1856)

Ponadto, w celu monitorowania handlu elektronicznego oraz identyfikowania podmiotów działających w szarej strefie, wykonywano w Urzędzie, z własnej inicjatywy – opisane szczegółowo w pkt. 1.2. - analizy grupowe<sup>29</sup> w podsystemie KOTROLA. [REDACTED]

Jak wynika z wyjaśnień Naczelnika, wprowadzie obowiązek przeprowadzania analiz przy wykorzystaniu modułu „Analiza grupowa” obowiązywał do końca 2017 r., jednak jest on nadal wykorzystywany – przy akceptacji jednostek nadrzędnych - przez komórki analityczne Urzędu dla różnych obszarów objętych monitoringiem, z uwagi na jego przydatność, łatwość pozyskiwania danych oraz możliwość stosowania różnych parametrów wsadowych.

(akta kontroli str. 7-9, 327-332, 1842-1857)

Badanie na próbach wykazało, że zidentyfikowany przez Urząd nowy obszar ryzyka, dotyczący podmiotów zajmujących się [REDACTED], przekazany został w dniu 18 września 2020 r. do DIAS. Zawiadomienie to zostało zidentyfikowane przez IAS, jako wpisujące się w obszar dotyczący podmiotów prowadzących działalność w branży związanej [REDACTED]

(akta kontroli str. 755-786, 1404-1489, 1804-1812)

Jak wynika z wyjaśnień Naczelnik, pomimo wzmożonego – w trakcie pandemii – ruchu na aukcjach internetowych, nie stwierdzono nasilenia się zjawiska unikania lub uchylania się od opodatkowania podmiotów dokonujących transakcji handlowych w Internecie.

(akta kontroli str. 7-36)

Oprócz modułu Analiza grupowa w podsystemie KONTROLA, w celu identyfikacji podmiotów uchylających się od opodatkowania, w tym w ramach e-handlu, Urząd korzystał z informacji wewnętrznych<sup>30</sup> [REDACTED]

<sup>29</sup> Dla podmiotów gospodarczych: osób fizycznych prowadzących działalność gospodarczą i osób prawnych.

<sup>30</sup> [REDACTED]





obejmujące listę kodów PKD, w skład których wchodził e-handel i usługi informatyczne.

W okresie objętym kontrolą wykonano sześć takich analiz (cztery w 2021 r. i dwie w 2022 r.). I tak, w wyniku:

- analizy nr systemowy 28520 wykonanej w dniu 12 lutego 2021 r. za okres od 1 lipca 2019 r. do 12 lutego 2021 r. wyselekcjonowano 48 osób prawnych, które w wykazie wykonywanej działalności miały co najmniej jeden z kodów PKD wchodzących w skład ww. podobszaru;
- analizy nr systemowy 28519 wykonanej w dniu 4 marca 2021 r. za okres od 1 lipca 2019 r. do 12 lutego 2021 r. wyselekcjonowano 348 osób fizycznych;
- dwóch analiz (nr systemowy 34390 i 34391) wykonanych w dniu 19 lipca 2021 r. za okres od 1 stycznia 2020 r. do 19 lipca 2021 r., wyselekcjonowano łącznie 272 podatników (odpowiednio 216 osób fizycznych i 56 osób prawnych);
- w dniu 24 czerwca 2022 r. dwie analizy (nr systemowy 44158 i 44163) za okres od 1 lipca 2020 r. do 5 stycznia 2022 r., wyselekcjonowano łącznie 2.120 podatników, odpowiednio 1.955 osób fizycznych i 165 osób prawnych.

Z każdej z ww. analiz grupowych, czynnościom analitycznym poddawano po 10 podmiotów z największą liczbą punktów, posiadających jednocześnie aktualny obowiązek podatkowy w Urzędzie. Ponadto, z pozostałej puli podmiotów, weryfikacji w ww. systemach dobierano losowo pięciu-siedmiu podatników o mniejszej ilości punktów, którzy nie byli dotychczas analizowani. [REDACTED]

Po ograniczeniu bazy do podmiotów właściwych miejscowo w podobszarze e-handlu i usług informatycznych, łącznie w okresie objętym kontrolą, czynnościom analitycznym poddano 55 z 371 podmiotów posiadających obowiązek podatkowy w ww. podobszarze.

(akta kontroli str. 327-332, 375-429, 600-711, 1842-1858)

Ponadto, w Pierwszym Dziale Czynności Analitycznych i Sprawdzających (dalej SKA-1) prowadzono weryfikację podmiotów prowadzących działalność gospodarczą, [REDACTED]

(akta kontroli str. 1804-1806, 1814-1817)

W okresie objętym kontrolą (po 1 lipca 2021 r.) do Urzędu nie wpłynęły aktualizacje zgłoszeń rejestracyjnych w zakresie szczególnych procedur unijnych, obejmujących przedsiębiorców wykonujących działalność przy użyciu interfejsu elektronicznego.

(akta kontroli str. 562-563, 1842-1858)

**1.3.** W okresie objętym kontrolą, w Urzędzie zidentyfikowanych zostało 28 podmiotów podejrzanych o uchylanie się od obowiązków podatkowych w e-handlu (27 w 2021 r i 1 w I półroczu 2022 r.). Spośród ww., 20 podmiotów zidentyfikowanych zostało na podstawie źródeł zewnętrznych (z tego 10 na skutek informacji obywatelskiej, siedem na podstawie informacji przekazanych przez IAS, dwa - na podstawie informacji z innych urzędów skarbowych oraz jeden – z Cybercentrum), a osiem było wynikiem własnych analiz.

GP  
PB

[REDACTED]

Wobec wszystkich 28 podmiotów podjęte zostały przez Urząd czynności analityczne, w wyniku których, wobec 20<sup>36</sup> podjęto dalsze czynności weryfikacyjne, z czego 11<sup>37</sup> podatników objęto lub przekazano do objęcia czynnościami sprawdzającymi oraz u 11<sup>38</sup> przeprowadzono kontrolę podatkową lub ujęto w planach kontroli.

Wynikiem ww. czynności analitycznych i sprawdzających, było wszczęte w maju 2022 r. postępowanie podatkowe wobec jednego podatnika<sup>39</sup>.

Typując podmioty do czynności sprawdzających, kontroli podatkowych lub postępowań podatkowych, w US wykorzystywano zarówno informacje ze źródeł zewnętrznych, jak i wyniki własnych analiz.

(akta kontroli str. 712-715, 753, 755-786)

W okresie objętym kontrolą pracownicy Urzędu przekazali do Cybercentrum dwa wnioski o udzielenie wsparcia technicznego w udokumentowaniu podejmowanych przez podatników przejawów aktywności gospodarczej w Internecie. W wyniku uzyskanych z Cybercentrum informacji oraz własnych analiz, jeden z podatników – po przeprowadzonych czynnościach sprawdzających - złożył zeznania podatkowe z wykazanim dochodem z działalności gospodarczej, a jedna sprawa została odłożona a/a.

(akta kontroli str. 7-36, 755-786, 1667-1794)

W pięciu sprawach (na 28), na etapie prowadzonych czynności (analitycznych, sprawdzających lub kontrolnych) Urząd wystąpił do innych jednostek lub przedsiębiorców o udostępnienie danych podatników, wskazując jako podstawę prawną:

- art. 82 § 1 pkt 3 Ordynacji podatkowej<sup>40</sup> (dalej: „OP”) oraz art. 18 ust. 6 ustawy z 18 lipca 2022 r. o świadczeniu usług drogą elektroniczną<sup>41</sup> w przypadku trzech wniosków kierowanych do [REDAKTOWANE];
- art. 82b § 1 i 2 OP w przypadku wniosków kierowanych do starostw powiatowych, Sądu Rejonowego, [REDAKTOWANE];
- art. 82b OP, art. 46 ustawy o KAS<sup>42</sup>, art. 50 ust. 3 ustawy z 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych<sup>43</sup> - w przypadku wniosku do ZUS,
- art. 82b § 1 i 2 OP oraz art. 45 ust. 1, 5 i 7 w zw. z art. 11 ust. 1 pkt 5 ustawy o KAS - w przypadku wniosku do [REDAKTOWANE];
- art. 274c oraz art. 155 § 1, art. 159 w zw. z art. 292 OP – w przypadku wniosku skierowanego [REDAKTOWANE].

(akta kontroli str. 755-786, 860-1011, 1298-1489, 1533-1551, 1615-1639)

<sup>36</sup> Z tego: wobec 14 podmiotów zidentyfikowanych na podstawie źródeł zewnętrznych (w tym: sześciu na skutek informacji obywatelskiej, sześciu na podstawie informacji przekazanych przez IAS, po jednym na podstawie: informacji z Cybercentrum oraz informacji z innych urzędów skarbowych) oraz sześciu zidentyfikowanych na podstawie własnych analiz.

<sup>37</sup> Wobec dziesięciu podmiotów zidentyfikowanych na podstawie źródeł zewnętrznych (w tym: trzech na skutek informacji obywatelskiej, sześciu na podstawie informacji przekazanych przez IAS i jednym na podstawie informacji z Cybercentrum) oraz jednego zidentyfikowanego na podstawie własnych analiz. Dwóch podatników ujęto w planie kontroli podatkowej na 2022 r.

<sup>38</sup> Z tego: wobec sześciu podmiotów zidentyfikowanych na podstawie źródeł zewnętrznych (w tym: trzech na skutek informacji obywatelskiej, dwóch na podstawie informacji przekazanych przez IAS i jednego na podstawie informacji z innych urzędów skarbowych) oraz pięciu zidentyfikowanych na podstawie własnych analiz. Wobec dwóch podatników po przeprowadzonych czynnościach sprawdzających zaplanowano kontrolę podatkową.

<sup>39</sup> Podatnik zidentyfikowany w 2021 r. na podstawie informacji obywatelskiej. Z uwagi na brak udowodnienia pokrycia wydatków dochodami z innych źródeł, niż ujawnione, postępowanie zostało umorzone decyzją Naczelnika z dnia 7 września 2022 r.

<sup>40</sup> Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2021 r. poz. 1540, ze zm.).

<sup>41</sup> Dz. U. z 2020 r. poz. 344.

<sup>42</sup> Ustawa z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz. U. z 2022 r. poz. 813, ze zm., dalej: „ustawa o KAS”).

<sup>43</sup> Dz. U. z 2022 r. poz. 1009, ze zm.

Badanie na próbie 10 spraw<sup>44</sup>, w których przeprowadzone zostały w okresie objętym kontrolą czynności analityczne, wykazało, że:

- w siedmiu przypadkach przesłanką podjęcia czynności analitycznych była informacja zewnętrzna, a w trzech - wynik własnych analiz,
- ośmiu podatników prowadziło działalność gospodarczą (w jednym przypadku w formie spółki, w pozostałych – jednoosobową), w dwóch przypadkach podatnicy prowadzili działalność gospodarczą w okresie wcześniejszym (zakończyli w latach 2014 i 2019),
- w sześciu przypadkach wyniki analiz były podstawą podjętych czynności sprawdzających, w trzech sformułowano wnioski o przeprowadzenie kontroli podatkowych, w jednym podatnik złożył korekty rozliczeń,
- w toku czynności analitycznych korzystano z:
  - danych Jednolitego Pliku Kontrolnego (JPK) [REDACTED] (w siedmiu przypadkach);
  - danych STIR [REDACTED] – w ośmiu przypadkach,
  - wewnętrznych systemów i aplikacji: [REDACTED] we wszystkich badanych sprawach;
  - narzędzi OSINT, [REDACTED];
- w toku badanych czynności analitycznych czterokrotnie występowało do podmiotów zewnętrznych [REDACTED]<sup>45</sup>.

Dokonując analizy ww. podmiotów postępowano zgodnie z obowiązującymi procedurami. Podczas analiz wykorzystywano przekazaną przez MF „Metodykę postępowania organów KAS wobec podmiotów dokonujących obrotu za pośrednictwem sieci Internet”, tym niemniej, nie we wszystkich przypadkach, podczas prowadzonych czynności analitycznych, sprawdzających i kontroli podatkowej w zakresie spraw dotyczących e-handlu wykorzystywano pełen katalog wskazówek ujętych w ww. *Metodyce*.

Jak wynika z wyjaśnień Naczelnika, *Metodyka*, jako dokument stanowiący zapis instruktażowy, wspomagający w bieżącej pracy aparat skarbowy, ujednolica zasady działania podejmowane przez Urząd. Pełen katalog wskazówek tam ujętych,

<sup>44</sup> Wybranych według osądu kontrolera, spośród spraw przekazanych do dalszych czynności weryfikacyjnych.

<sup>45</sup> [REDACTED]

CP  
pob

w głównej mierze przeznaczony został do działań prowadzonych przez urzędy celno-skarbowe, o czym świadczy opis poszczególnych postępowań, nakładane obowiązki oraz wskazanie adresata tych zapisów i nakładane na niego zadania (np. schemat postępowań kontrolnych czy zasady prowadzenia czynności przedblokadowych i blokady środków pieniężnych, do prowadzenia których upoważnione są urzędy celno-skarbowe). Zdaniem Naczelnika, żadne z jego postanowień nie nakłada na urzędy skarbowe obligatoryjnego obowiązku ich ścisłego przestrzegania i stosowania, dają prawo wyboru jednostce wykonującej zadania przy jej wykorzystaniu, przy zastosowaniu podstawowego założenia szybkości działania i jego ekonomiki.

Naczelnik wskazała również, że *Metodyka* określa najistotniejsze okoliczności, które powinny być brane pod uwagę przy ocenie zachowania podatników dokonujących oszustw w zakresie podatku od towarów i usług, natomiast czynności weryfikacyjne (analityczne) dokonywane przez Urząd obejmują działania we wszystkich obszarach podatkowych tj.: PPL, PIT, PPE, KP, PCC, PPR, PPW, CIT, nie ograniczają się więc wyłącznie do podatku VAT. Z powyższych względów, zdaniem Naczelnika, przedmiotową *Metodykę* uznać można za zbiór dobrych praktyk w niej zawartych, wskazówki i instruktaż pomagający w bieżącej pracy organów podatkowych, a nie przyjęty do bezwzględного stosowania, potwierdzony przepisami prawa katalog.

Naczelnik wskazała również, że podczas prowadzonych czynności analitycznych pracownicy Urzędu każdorazowo wspomagali się wykładnią zawartą w *Metodyce*, nie zawsze jednak – z uwagi na różne charaktery i zakresy spraw, ujawniany podczas ich prowadzenia stan faktyczny i prawny – wdrażanie każdego z jej elementów było konieczne czy pożądane – chociażby z uwagi na ekonomikę postępowania. Prowadzący analizy pracownicy w ramach swych obowiązków, nie odstępowali od dokonywania pełnych ustaleń, adekwatnych do rozmiaru sprawy i ujawnianych nieprawidłowości. Umiejętności analityczne, właściwy dobór środków pozwalających na pozyskanie niezbędnych danych, potrzebnych do skutecznej analizy prowadził każdorazowo do efektywnej weryfikacji typowanych podmiotów.

[REDAKTED]

(akta kontroli str. 755-796, 1833-1840, 1842-1856)

1.4. W okresie objętym kontrolą, zadania związane z monitorowaniem obszarów ryzyka w handlu elektronicznym oraz identyfikowaniem podmiotów działających w szarej strefie, realizowali głównie pracownicy komórki analiz, funkcjonującej w ramach SKA-2 (cztery osoby, w tym Kierownik Referatu).

Pracownicy pozostałych ww. komórek Urzędu (łącznie 18 osób<sup>46</sup>) prowadzili różnego rodzaju czynności (kontrolne, sprawdzające, weryfikacyjne), podczas których stykali się m. in. z tematyką e-handlu, jednak – jak wyjaśniła Naczelnik, nie były to działania stricte analityczne.

(akta kontroli str. 7-81)

W 2021 r. przeszkolono łącznie sześciu pracowników (w tym obu Konsultantów ds. środowiska elektronicznego), w I półroczu 2022 r. dwóch (Konsultanci).

Były to szkolenia:

- „Proces analityczny w zakresie źródeł danych, interpretacji wyników oraz wnioskowania”<sup>47</sup> - przeprowadzone on-line w dniach 4-5 listopada 2021 r. przez

<sup>46</sup> Z tego: cztery osoby z Działu Kontroli Podatkowej, dziewięć osób z Pierwszego Działu Czynności Analitycznych i Sprawdzających, pięć osób z Działu Obsługi Bieżącej.

<sup>47</sup> [REDAKTED]

Centrum Kompetencyjne ds. Nieujawnionych Źródeł Przychodów, udział wzięło sześciu pracowników Urzędu;

- „Metodyka prowadzenia analizy internetowej oraz źródła i narzędzia do pozyskiwania danych” – przeprowadzonym on-line w dniach 10-11 lutego 2022 r. przez Kujawsko-Pomorski Urząd Celno-Skarbowy w Toruniu dla obu Konsultantów ds. środowiska elektronicznego.

Ponadto, w dniach 20-22 lipca 2022 r. jeden z Konsultantów wziął udział w przeprowadzonym we Wrocławiu przez Krajową Szkołę Skarbowości szkoleniu „OSINT – wywiad jawnoźródłowy. Techniki i narzędzia pozyskiwania informacji z otwartych źródeł”.

Przeszkolone osoby realizowały czynności, w których wykorzystywały pozyskaną na szkoleniach wiedzę.

(akta kontroli str. 7-81, 793-805)

**1.5.** Jak wynika z wyjaśnień Naczelnika, pracownicy Urzędu nie zgłaszali problemów dotyczących monitorowania e-handlu, identyfikowania i analizy podmiotów działających w szarej strefie, a w przypadku braku narzędzi odpowiednich do analizy, zwracali się do Cybercentrum o udzielenie pomocy technicznej w udokumentowaniu przejawów aktywności gospodarczej w Internecie.

Tym niemniej, w ocenie Naczelnika, w celu zwiększenia efektywności wykonywanych zadań z zakresu monitorowania środowiska elektronicznego, konieczne są:

- dalsze szkolenia stacjonarne, pogłębiające zdobytą podczas szkolenia podstawowego z lutego br. wiedzę, ze szczególnym uwzględnieniem zadań praktycznych mających na celu ugruntowanie zdobytych umiejętności w zakresie analizy i monitorowania zasobów sieci Internet, a także nakierowane na zmiany występujące w tym obszarze (np. powstawanie nowych platform sprzedażowych, nowe mechanizmy działań podmiotów dokonujących sprzedaży internetowej, w tym ukrywanie rzeczywistych danych pod różnymi pseudonimami/nickami, czy posługiwanie się przez jeden podmiot kilkoma różnymi kontami),
- powiększenie kadry komórki analitycznej, w tym wyodrębnienie zespołów w celu ścisłej specjalizacji pracowników w poszczególnych obszarach,
- wyposażenie w specjalistyczny sprzęt (wraz z dedykowanymi narzędziami) oraz szersze uprawnienia określające dostęp do systemów.

(akta kontroli str. 7-36, 37-41, 1804-1812)

W wyjaśnieniu w sprawie działań systemowych, których podjęcie – w ocenie Naczelnika – ułatwiłoby monitorowanie e-handlu, Naczelnik wskazała, na opracowywany obecnie przez MF, w ramach procesu wdrożenia dyrektyw unijnych, projekt przepisów, które mają nałożyć na operatorów platform internetowych obowiązek przesyłania urzędom skarbowym informacji o wartości transakcji dokonywanych za pośrednictwem tych platform przez poszczególnych sprzedawców (zarówno osób fizycznych, jak i podmiotów będących rezydentami krajów UE)<sup>48</sup>.

[Redacted text block]

<sup>48</sup> Którzy dokonali ponad 30 transakcji sprzedaży towarów za pośrednictwem platformy i których wynagrodzenie przekroczyło 2000 euro rocznie.

GP  
Feb

Jak wynika z wyjaśnień Naczelnika, w okresie objętym kontrolą nie wnioskowano do IAS lub MF o rozszerzenie klasyfikacji PKD w celu odrębnego rejestrowania i skutecznego identyfikowania podmiotów dokonujących transakcji za pośrednictwem Internetu. Zdaniem Naczelnika, ww. klasyfikacja jest rozbudowana i prawidłowo stosowana w monitoringu handlu elektronicznego.

(akta kontroli str. 7-36, 1667-1794, 1804-1812)

Stwierdzone  
nieprawidłowości

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

OCENA CZĄSTKOWA

W okresie objętym kontrolą, w Urzędzie monitorowano handel elektroniczny, identyfikowano podmioty handlujące w Internecie w szarej strefie i typowano je do dalszych czynności weryfikacyjnych. Zadanie to realizowano głównie w oparciu o opracowaną przez Ministerstwo Finansów „Metodykę postępowań organów krajowej administracji skarbowej wobec podmiotów dokonujących obrotu za pośrednictwem sieci Internet” oraz obowiązujące procedury szczegółowe, dotyczące sposobu wykonywania czynności sprawdzających i kontrolnych wobec podatników, z wykorzystaniem własnej bazy sprzętowej i pracowników Urzędu. W tym celu Naczelnik wyznaczył dwóch pracowników Urzędu do pełnienia roli Konsultantów ds. środowiska elektronicznego, którzy wzięli udział w dedykowanych szkoleniach. Nie zostali oni jednak wyposażeni przez Ministerstwo Finansów lub IAS zarówno w oddzielne, większe uprawnienia do systemów, jak i w dedykowane narzędzia informatyczne, specjalistyczny sprzęt czy niezależne sieci VAN.

OBSZAR

## 2. Egzekwowanie obowiązków podatkowych od podmiotów prowadzących handel elektroniczny

Opis stanu  
faktycznego

2.1. Realizację przez Urząd działań, w tym czynności sprawdzających, dotyczących różnych rodzajów obowiązków podatkowych, przez co również obejmujących e-handel, regulowały poniższe, obowiązujące w okresie objętym kontrolą procedury, opracowane przez MF:

a. „Rekomendacje w sprawie zasad prowadzenia działań przez jednostki organizacyjne Krajowej Administracji Skarbowej w obszarze zapobiegania i zwalczania nieprawidłowości podatkowych i celnych”<sup>49</sup>. [REDAKTOWANE]

b. „Czynności sprawdzające”, opracowane w maju 2017 r.<sup>50</sup>, [REDAKTOWANE]

Ww. procedura została zastąpiona przekazanymi przez DIAS we wrześniu 2021 r., „Wytycznymi do czynności sprawdzających”<sup>51</sup>. [REDAKTOWANE]

<sup>49</sup> Przekazane w wersji papierowej przez DIAS pismem 1001-ICK.4022.16.2021.1.AMM z 27 stycznia 2021 r. UNP: 1001-21-009746, a w dniu 14 kwietnia 2021 r. zamieszczone w wersji PDF na stronie internetowej: <https://portal-op.mf.gov.pl/CYBERCENTRUM>.

<sup>50</sup> Przekazane przez DIAS przy piśmie 1001-ICR.4022.74.2017.2/BJ z dnia 5 czerwca 2017 r. UNP: 1001-17-051645.

<sup>51</sup> Przekazane przez DIAS przy piśmie 1001-ICK.4022.204.2021.2.AMM z 15 września 2021 r. UNP: 1001-21-0095451.

[REDAKCYJNE] (akta kontroli str. 464-469, 519)

Realizując czynności sprawdzające i kontrolne wobec podatników, w tym dokonujących transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu, Urząd wykorzystywał również opracowane przez KAS procedury szczegółowe w zakresie: podatku od towarów i usług<sup>52</sup>, podatku dochodowego od osób fizycznych<sup>53</sup> (w zakresie podatników – osób fizycznych prowadzących działalność gospodarczą), a także zasady postępowania w zakresie przekazywanych raportów niezgodności JPK\_VAT<sup>54</sup>. Urząd nie posiadał własnych instrukcji odnoszących się do prowadzenia czynności sprawdzających, kontroli podatkowych czy postępowań podatkowych dotyczących e-handlu.

(akta kontroli str. 10-36, 500-519, 558-599, 1871-1911)

W okresie objętym kontrolą Urząd nie otrzymywał dodatkowych wytycznych i zaleceń dotyczących podejmowania działań wobec podmiotów dokonujących transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu w związku z przyspieszeniem rozwoju handlu elektronicznego, spowodowanym epidemią COVID-19.

(akta kontroli str. 1667-1794)

W latach 2021-2022 (I półrocze) Urząd otrzymywał z IAS opracowane przez MF lub Cybercentrum wykazy podmiotów podejrzanych o uchylanie się od obowiązków podatkowych w e-handlu. Były to:

- otrzymany w ramach ponadregionalnej akcji [REDAKCYJNE] wykaz podatników prowadzących handel częściami samochodowymi za pośrednictwem Internetu<sup>55</sup>,
- wykaz podmiotów, wytypowanych do czynności sprawdzających, jako dokonujący sprzedaży na portalu [REDAKCYJNE] wobec których zachodzi prawdopodobieństwo uchybienia obowiązkowi rejestracji kasy fiskalnej<sup>56</sup>,
- zestawienie wyników działań analitycznych, mających na celu zidentyfikowanie podmiotów u których istnieje ryzyko nieprawidłowego ewidencjonowania transakcji gospodarczych w zakresie sprzedaży towarów i usług<sup>57</sup>,

<sup>52</sup> W tym: „Wytyczne do organizacji prac urzędów skarbowych w zakresie podatku od towarów i usług” przekazane przez DIAS pismem nr 1001-IOV-2.027.24.2021.2.AK z 18 sierpnia 2021 r. UNP: 1001-21-085234 oraz pismem nr 1001-IOR.027.1.2022.2.MAK z 23 lutego 2022 r. UNP: 1001-22-022118; „Wytyczne dla organów podatkowych związane z wejściem w życie instytucji Wiążącej Informacji Stawkowej” przekazane przez DIAS pismami: nr 1001-IOV-3.027.26.2020.2.JR z 26 czerwca 2020 r. UNP: 1001-20-062346, nr 1001-IOV-3.027.26.2020.7.JR z 3 lipca 2020 r. UNP: 1001-20-065351 i nr 1001-IOV-3.027.26.2022.1.MP z 25 maja 2022 r. UNP: 1001-22-057848; „Instrukcja w sprawie wymiany informacji o VAT” przekazana przez DIAS pismem nr 1001-ICM.540.32.2021.2.AE z 8 marca 2021 r.

<sup>53</sup> Dokument pn. „Opodatkowanie przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych” przekazany przez DIAS pismem nr 1001-ICK.4022.148.2021.2 UNP: 1001-21-072798 z 12 lipca 2021 r.; „Zasady realizacji wymiany informacji o podatkach bezpośrednich” przekazane przez DIAS pismem nr 1001-ICM.541.7.021.2.AHB UNP: 1001-21-027037 z 11 marca 2021 r.

<sup>54</sup> „Instrukcja postępowania w zakresie przekazywanych raportów niezgodności JPK\_VAT” przekazana przez DIAS pismem IAS nr 1001-ICR.4022.51.2019.1.KP UNP: 1001-19-026260 z 7 marca 2019 r.

<sup>55</sup> Pismo 1001-ICR.4022.104.2021.MW z dnia 17 maja 2021 r., w związku z pismem IAS w Bydgoszczy z 11 maja 2021 r. nr 0401-ICK.4022.198.2021.3. Wśród przekazanych danych, we właściwości Urzędu znajdował się jeden podatnik. W jego przypadku dodatkowo zachodziła rozbieżność pomiędzy informacjami wskazanymi w aukcji a danymi osób wpłacających prowizję na rzecz portalu. Sprawa w toku.

<sup>56</sup> Pismo IAS 1001-ICK.5022.144.221.3.AC z 5 lipca 2021 r., w związku z pismem MF z dnia 1 lipca 2021 r. nr DNK6.8660.17.2021. Wśród przekazanych danych, we właściwości Urzędu znajdował się jeden podatnik. W wyniku przeprowadzonych czynności analitycznych i sprawdzających, podatnik złożył deklaracje VAT-7 za miesiące od 01/2018 do 09/2021 i korekty zeznań PIT-36 za lata 2018-2020 oraz wpłacił należny podatek PIT i VAT z odsetkami (łącznie 66,7 tys. zł).

<sup>57</sup> Pismo IAS 1001-ICR.4022.221.2021.2 z dnia 23 sierpnia 2021 r., w związku z pismem MF z dnia 13 sierpnia 2021 r. (DNK6.8710.16.2021). Wśród przekazanych danych, we właściwości Urzędu znajdował się jeden podatnik, którego w wyniku przeprowadzonych czynności analitycznych, w lipcu 2022 r. objęto czynnościami sprawdzającymi. Sprawa w toku.

GP  
feb



- wykaz podmiotów nabywających usługi spedycyjne albo promujące towar lub usługi na dedykowanych do tego platformach internetowych [REDACTED]<sup>58</sup>,
- otrzymany w wyniku działań [REDACTED] dotyczących ogłoszeń rynku najmu nieruchomości, wykaz wytypowanych podmiotów, co do których istnieje prawdopodobieństwo wystąpienia nieprawidłowości w rozliczeniach podatkowych w zakresie VAT<sup>59</sup>,
- wykaz podmiotów, wobec których zachodzi prawdopodobieństwo niewywiązywania się z obowiązków podatkowych w związku z handlem w Internecie, za pośrednictwem [REDACTED]<sup>60</sup>,

Dotyczyły one łącznie pięciu podatników objętych właściwością Urzędu. W wyniku przeprowadzonych czynności:

- w jednym przypadku US złożył zawiadomienie do organów ścigania w związku z podejrzeniem przestępstwa określonego w art. 291 § 1 kk,
- jeden podatek złożył korekty zeznań i dokonał wpłaty należnego podatku,
- w trzech przypadkach prowadzone czynności: analityczne (2) i sprawdzające (1) były w toku.
- w jednym przypadku nie stwierdzono nieprawidłowości,

(akta kontroli str. 755-786, 897-1011, 1056-1127, 1515-1523, 1640-1655)

W kwietniu 2022 r. Urząd przekazał<sup>61</sup> do Naczelnika Łódzkiego Urzędu Celno-Skarbowego w Łodzi wniosek o przeprowadzenie kontroli celno-skarbowej w zakresie podatku od towarów i usług oraz podatku dochodowego od osób prawnych CIT wobec jednego z podatników<sup>62</sup>, którego przedmiotem działalności, wpisanym do KRS, są pozaszkolne formy edukacji, gdzie indziej niesklasyfikowane, lecz faktycznie Spółka zajmuje się organizacją szkoleń online. Powyższe potwierdzały faktury VAT, wystawione przez realizującego szkolenia trenera na rzecz Spółki, które nie znalazły potwierdzenia w organach fiskalnych, w których ten trener powinien rozliczyć ww. faktury.

(akta kontroli str. 1667-1794)

W Urzędzie, w okresie objętym kontrolą, przeprowadzono łącznie 10.304 czynności sprawdzające w zakresie podatku VAT, CIT i PIT<sup>63</sup>, a ujawniona w ich wyniku łączna kwota uszczupień wyniosła 12.988,2 tys. zł<sup>64</sup>. W ramach ww. czynności sprawdzających, 164<sup>65</sup> (1,6%<sup>66</sup>) przeprowadzonych zostało wobec podmiotów dokonujących transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu. Obejmowały one zarówno czynności z udziałem podatników, jak i bez ich udziału. W ich wyniku ujawniono uszczuplenia w łącznej kwocie 157,3 tys. zł<sup>67</sup>, co stanowiło 1,2%<sup>68</sup> łącznej kwoty uszczupień stwierdzonych w wyniku czynności sprawdzających w zakresie VAT, CIT i PIT. W wyniku zakończonych czynności sprawdzających nie stwierdzono

<sup>58</sup> Pismo 1001-ICR.4022.17.2022.AS z dnia 17 stycznia 2022 r. (dotyczy podatnika wskazanego w ramach [REDACTED] sprawa w toku).

<sup>59</sup> Pismo 1001-ICR.4022.87.2021.2/PM z dnia 1 kwietnia 2021 r. przy którym przekazano opracowanie analityczne Cybercentrum (pismo 388000-CCA.4021.131.2021 z dnia 24 marca 2021 r.). Wśród przekazanych danych, jeden podatek został wskazany jako będący we właściwości Urzędu. W wyniku przeprowadzonych czynności analitycznych stwierdzono, że sprawa dotyczy podatnika, będącego we właściwości innego urzędu (zbieżność nazwisk) i przekazano sprawę.

<sup>60</sup> Pismo 1001-ICR.4022.346.2021.BJ z dnia 3 lutego 2022 r., przy którym przekazano opracowanie analityczne Cybercentrum (pismo 438000-CZC.4020.7.2021.1 z dnia 29 grudnia 2021 r.). Wśród przekazanych danych, jeden podatek został wskazany jako będący we właściwości Urzędu. Sprawa w toku.

<sup>61</sup> Pismem z 29 kwietnia 2022 roku 1008-SKA-2.4020.273.2022.IK.

<sup>62</sup> W wyniku własnych analiz.

<sup>63</sup> Z tego: 7.655 w 2021 r. (3.706 w I półroczu) i 2.649 w I półroczu 2022 r.

<sup>64</sup> Z tego: 8.162,2 tys. zł w 2021 r. (3.502,2 tys. zł w I półroczu) i 4.826 tys. zł w I półroczu 2022 r.

<sup>65</sup> Z tego: 137 w 2021 r. (95 w I półroczu) i 27 w 2022 r.

<sup>66</sup> Odpowiednio: 1,8% w 2021 r. (2,6% w I półroczu) i 1% w I półroczu 2022 r.

<sup>67</sup> Z tego: 49,9 tys. zł w 2021 r. (34,8 tys. zł w I półroczu) i 107,4 tys. zł w I półroczu 2022 r.

<sup>68</sup> Odpowiednio: 0,6% w 2021 r. (1% w I półroczu) i 2,2% w I półroczu 2022 r.

przypadków prowadzenia przez podmioty niezgłoszonej do opodatkowania (niezarejestrowanej) działalności handlowej z wykorzystaniem Internetu.

W jednym przypadku (w 2021 r.) stwierdzono, że podatnik zaniżał faktyczne rozmiary prowadzonej działalności gospodarczej. W związku ze zmianą właściwości, podatnik uregulował zaległość w podatku PIT (14,1 tys. zł) i VAT (38,3 tys. zł), dokonując wpłaty w innym urzędzie skarbowym.

Zarówno liczba przeprowadzonych w 2021 r. czynności sprawdzających, jak i kwota ujawnionych w tym okresie nieprawidłowości zmniejszyły się, w porównaniu do 2020 r.<sup>69</sup>, odpowiednio o: 16 i 135,1 tys. zł, tj. o 10,5% i 73%.

W I półroczu 2022 r. liczba czynności sprawdzających zmniejszyła się, w porównaniu do I półrocza 2021 r., o 68 (o 71,6%), natomiast kwota uszczupień wzrosła o 72,6 tys. zł (o 208,6%).

(akta kontroli str. 716, 721-735, 1862-1870)

Jak wyjaśniła Naczelnik, spadek liczby czynności sprawdzających spowodowany był m.in.

- ograniczeniami spowodowanymi pandemią COVID-19 (w tym koniecznością ograniczenia kontaktów osobistych, korzystaniem zarówno przez podatników, jak i pracowników Urzędu ze zwolnień lekarskich, zasiłków opiekuńczych dla osób sprawujących opiekę nad małoletnimi dziećmi, kwarantanny, izolacje, czy wprowadzenie pracy zdalnej / hybrydowej),
- zmniejszeniem stanu zatrudnienia / uszczupleniem dostępnego zasobu kadrowego, spowodowanym m.in. koniecznością wsparcia w okresach akcji zeznań rocznych (I półrocze każdego roku) zewnętrznych podmiotów (np.: Ministerstwa Finansów w ramach akcji Twój e-PIT, czy Krajowej Informacji Skarbowej - KIS), wsparciem obsługi punktów informacyjnych KIS związanym z wprowadzeniem w roku bieżącym Polskiego Ładu,
- fluktuacją kadr (odejściem doświadczonych i wykwalifikowanych pracowników Urzędu, w miejsce których zatrudniane są osoby bez doświadczenia zawodowego i znajomości prawa podatkowego) i redukcją etatów przydzielonych do obsługi zadań,
- elektroniczną rozliczeń podatkowych - w tym głównie wprowadzeniem obowiązku składania plików JPK\_VAT,
- zwiększającą się wśród podatników świadomością podatkową m.in. wskutek dostępnej w przestrzeni publicznej informacji o posiadanych przez jednostki KAS skutecznych narzędziach do pozyskiwania danych o przedsiębiorcach (np. dostępie do rachunków bankowych poprzez STIR, weryfikacji nabyć i sprzedaży poprzez analizę plików JPK\_VAT czy nabycia sprawdzającego),
- korzystaniem przez coraz większą liczbę podmiotów gospodarczych z usług biur rachunkowych, co przekłada się na mniejszą ilość ujawnianych błędów,
- nałożonymi na Urząd dodatkowymi zadaniami / nowymi obszarami, wynikającymi z typowań powstałych w ostatnich latach Centrów Kompetencyjnych.

Natomiast wzrost kwoty stwierdzonych w I półroczu 2022 r. uszczupień, jak wyjaśniła Naczelnik, jest m.in. konsekwencją raportów z wynikami błędnych rozliczeń otrzymywanych z Centrów Kompetencyjnych (zarówno w podatku dochodowym, jak i w podatku od towarów i usług) oraz typowań własnych - również opartych na wynikach analizy błędów i rozbieżności w składanych deklaracjach podatkowych lub stwierdzenia ich braku. Ponadto na wzrost kwoty ustalonych uszczupień ma wpływ

<sup>69</sup> W 2020 r. przeprowadzono 7.022 czynności sprawdzających, w tym 153 wobec podmiotów dokonujących transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu, a kwota ujawnionych w ich wyniku nieprawidłowości wyniosła odpowiednio: 8.907,5 tys. zł i 185 tys. zł.

elektronizacja rozliczeń podatników oraz ujawniane przez Urząd pomyłki podatników skutkujące wysoką kwotą uszczuplenia.

(akta kontroli str. 1667-1799)

Stwierdzone w toku czynności sprawdzających nieprawidłowości dotyczyły m.in. przypadków:

- prowadzenia transakcji sprzedaży pomimo zawieszonyj działalności gospodarczej,
- nieujęcia transakcji w rejestrach sprzedaży,
- wykazywania przez podatników w zeznaniach podatkowych przychodów niższych, niż ustalone w ramach modułu STIR lub niewspółmiernej do wysokości dokonanych wydatków,
- posługiwania się przez podatnika na portalu [REDAKTOWANO] numerem rachunku bankowego innej osoby.

(akta kontroli str. 755-786, 797-799)

Po dniu 1 lipca 2021 r. czynnościami sprawdzającymi objęto czterech podatników prowadzących działalność gospodarczą związaną z zarządzaniem interfejsami elektronicznymi, [REDAKTOWANO]

[REDAKTOWANO]

[REDAKTOWANO] czynności te prowadzone były w związku z analizą zasadności zwrotu VAT lub z wyjaśnianiem stwierdzonych przez MF nieprawidłowości w plikach JPK\_VAT i nie zostały skierowane na realizację przez te podmioty zadań wynikających ze zmiany ustawy o VAT. Wszystkie czynności zakończyły się wynikiem uszczuplenia równym zero. W ich wyniku podatnicy m.in. złożyli korekty plików JPK oraz przedłożyli dokumenty potwierdzające poprawność rozliczenia.

(akta kontroli str. 1804-1806, 1814-1817, 1842-1856)

Wyjaśniając przyczyny relatywnie niewielkiego udziału czynności sprawdzających prowadzonych w podmiotach dokonujących transakcji za pośrednictwem Internetu, w porównaniu do przeprowadzonych czynności sprawdzających ogółem w zakresie VAT, CIT i PIT, Naczelnik podała, że wynikał on m.in. z:

- realizacji dodatkowych zadań, w tym weryfikacji nowych obszarów wynikających z typowań Centrów Kompetencyjnych,
- elektronizacji rozliczeń podatkowych, głównie w wyniku wprowadzenia obowiązku składania plików JPK\_VAT,
- zwiększającej się wśród podatników świadomości podatkowej,
- przekazywania przez podmioty zewnętrzne informacji wymagających szybkiego podjęcia działań weryfikacyjnych, dotyczących innych zakresów niż e-handel,
- zmienności przepisów i stopnia skomplikowania systemu podatkowego, powodujących coraz częstsze korzystanie podatników z usług biur rachunkowych oraz – w przypadku osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej - składanie korekt rozliczeń w wyniku prowadzonych czynności analitycznych.

Naczelnik wskazała również, że prowadzące czynności sprawdzające komórki Urzędu nie kierują się kryterium, jakim jest branża działalności, ale przewidywanymi skutkami podatkowymi – efektem ekonomicznym i ujawnianymi podczas prowadzonej analizy nieprawidłowościami. Każda sprawa jest traktowana indywidualnie, zależnie od jej charakteru.

(akta kontroli str. 1842-1856)

W okresie objętym kontrolą, przeprowadzono w Urzędzie łącznie 16<sup>70</sup> kontroli podatkowych (20% łącznej liczby kontroli<sup>71</sup>) dotyczących działalności handlowej podatników, stwierdzając w ich wyniku uszczuplenia na kwotę 2.276,4 tys. zł<sup>72</sup>.

Spośród ww. kontroli, pięć<sup>73</sup> (31,5% liczby kontroli działalności handlowej, 6,3% łącznej liczby kontroli) przeprowadzonych zostało u podmiotów dokonujących transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu, a stwierdzone w ich wyniku uszczuplenia w podatkach wyniosły łącznie 147,5 tys. zł<sup>74</sup>.

Spośród ww. kontroli, cztery<sup>75</sup> (80%) przeprowadzone zostały u podmiotów, które zaniżały faktyczne rozmiary prowadzonej działalności gospodarczej, a jedna<sup>76</sup> (20%) u podmiotu, który prowadził niezgłoszoną do opodatkowania (niezarejestrowaną) działalność handlową z wykorzystaniem Internetu. Kwota uszczupień, ujawniona w wyniku kontroli przeprowadzonych u podmiotów, które zaniżały faktyczne rozmiary prowadzonej działalności gospodarczej wyniosła łącznie 98,9 tys. zł, a u podmiotu, który prowadził niezgłoszoną do opodatkowania (niezarejestrowaną) działalność handlową z wykorzystaniem Internetu – 48,6 tys. zł.

W 2021 r. nie przeprowadzano kontroli podmiotów, które prowadziły niezgłoszoną do opodatkowania działalność handlową z wykorzystaniem Internetu, a w I półroczu 2022 r. nie przeprowadzano kontroli podmiotów, które zaniżały faktyczne rozmiary prowadzonej działalności gospodarczej.

Liczba przeprowadzonych w 2021 r. kontroli podatkowych podmiotów dokonujących transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu, w porównaniu do 2020 r., zwiększyła się o 100% (dwie kontrole), natomiast w I półroczu 2022 r. – w porównaniu do I półrocza 2021 r. – zmniejszyła się o 66,7% (o dwie kontrole).

Kwota ustaleń w wyniku przeprowadzonych w 2021 r. kontroli podatkowych podmiotów dokonujących transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu, w porównaniu do 2020 r., była niższa o 5,8 tys. zł (o 5,5%), natomiast w I półroczu 2022 r. – w porównaniu do I półrocza 2021 r. – była wyższa o 6,3 tys. zł (o 14,9%).

Skuteczność<sup>77</sup> przeprowadzonych w latach 2021-2022 (I półrocze) kontroli<sup>78</sup> podatkowych podmiotów dokonujących transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu wynosiła 100%.

(akta kontroli str. 717-718, 736)

Wyjaśniając przyczyny zwiększenia (w porównaniu do 2020 r.) liczby przeprowadzonych w 2021 r. kontroli podmiotów dokonujących transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu oraz przeprowadzenia tylko jednej kontroli podatkowej w I półroczu 2022 r., Naczelnik podała m.in, że ponieważ kontrolą objęto podmioty, w których informacje zewnętrzne oraz przeprowadzone analizy wewnętrzne wskazywały na prawdopodobieństwa wystąpienia nieprawidłowości w rozliczeniach, zatem spadek liczby przeprowadzonych kontroli jest efektem odnotowania spadku liczby błędnych rozliczeń podatników z branży e-handel.

Ponadto, jak wyjaśniła Naczelnik, na liczbę przeprowadzonych kontroli wpłynęły:

- ograniczenia wprowadzone podczas pandemii COVID-19, skutkujące niewszczynianiem kontroli podatkowych w pierwszym okresie pandemii (miesiące: III – VI 2020 r.), a następnie ograniczeniami w bezpośrednich

<sup>70</sup> Z tego: 13 w 2021 r. (siedem w I półroczu) i trzy w I półroczu 2022 r.

<sup>71</sup> W Urzędzie, przeprowadzono w okresie objętym kontrolą łącznie 80 kontroli podatkowych dotyczących działalności handlowej podatników w zakresie podatku VAT, CIT, PIT, stwierdzając w ich wyniku uszczuplenia na kwotę 7.191 tys. zł.

<sup>72</sup> Odpowiednio: 1.417,7 tys. zł w 2021 r. (1.093,6 tys. zł w I półroczu) i 858,7 zł w I półroczu 2022 r.

<sup>73</sup> Z tego: cztery w 2021 r. (trzy w I półroczu) i jedna w I półroczu 2022 r.

<sup>74</sup> Z tego: 98,9 tys. zł w 2021 r. (42,3 tys. zł w I półroczu) i 48,6 tys. zł w I półroczu 2022 r.

<sup>75</sup> Wszystkie w 2021 r. (trzy w I półroczu).

<sup>76</sup> W I półroczu 2022 r.

<sup>77</sup> Mierzona relacją liczby przeprowadzonych kontroli, w których stwierdzono nieprawidłowości do liczby kontroli ogółem.

<sup>78</sup> Z tego: czterech w 2021 r. (trzech w I półroczu) i jednej w I półroczu 2022 r.

kontaktach z podatnikiem do niezbędnego minimum – z uwagi na ewentualną odpowiedzialność pracodawcy za narażenie zdrowia i życia pracowników, w wyniku czego nie zrealizowano wszystkich kontroli podatkowych zaplanowanych na rok 2020 i 2021 lub też realizowano je z opóźnieniem;

- realizowanie w 2022 r. kolejnego zadania mającego na celu walkę z szarą strefą, tj. weryfikacji w terenie, za pomocą nowego narzędzia (nabycia sprawdzającego), czy przedsiębiorcy wywiązują się z obowiązku ewidencjonowania obrotu na kasach fiskalnych (wydawanie paragonów fiskalnych).

(akta kontroli str. 1667-1794, 1800-1803)

Wyjaśniając przyczyny relatywnie niewielkiego udziału kontroli prowadzonych w podmiotach dokonujących transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu w kontrolach ogółem, Naczelnik podała, że wynikał on m.in. z wynoszącego 2,6% udziału podmiotów, dla których PKD wskazuje na wykonywanie transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu w łącznej liczbie podatników będących we właściwości miejscowej i rzeczowej Urzędu<sup>79</sup> oraz z ukierunkowania działań kontrolnych Urzędu również na inne branże, wymagające nadzoru lub działań prewencyjnych, [redacted]. Jedynym elementem, który miał wpływ na podjęcie działań w danym obszarze były przewidywane skutki podatkowe – efekt ekonomiczny i ujawniane podczas prowadzonych analiz nieprawidłowości. Ponadto, Naczelnik wskazała, że typowanie do kontroli dokonywane jest w oparciu o dwa źródła: zewnętrzne [redacted] oraz o źródła własne (wewnętrzne) [redacted].

(akta kontroli str. 1667-1794, 1842-1862)

Stwierdzone w toku kontroli podatkowych nieprawidłowości dotyczyły m.in.:

- nieujęcia w podatkowej księdze przychodów i rozchodów sprzedaży (w tym nieudokumentowanej dowodami), kosztów ubocznych zakupu, prowizji, opłat bankowych i różnic kursowych oraz zawyżenia wartości zakupu towarów handlowych, co skutkowało brakiem wpłaty zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych,
- nieprowadzenia stosownych ewidencji VAT i nieskładania deklaracji VAT-7, po przekroczeniu przez podatnika kwoty limitu zwolnienia z VAT,
- uzyskiwanych przez podatnika przychodów z niezarejestrowanej i niezgłoszonej do opodatkowania działalności gospodarczej w zakresie handlu internetowego [redacted].

(akta kontroli str. 755-786, 801-802)

Po 1 lipca 2021 r. w Urzędzie nie prowadzono kontroli wobec podatników prowadzących działalność gospodarczą związaną z zarządzaniem interfejsami elektronicznym. Jak wyjaśniła Naczelnik, wyniki analiz sporządzanych przez SKA-2 nie wskazywały na taką konieczność.

Ponadto wyjaśniając, czy w wyniku przeprowadzonych kontroli stwierdzano mechanizmy sprzyjające powstawaniu nieprawidłowości, istnienie luk systemowych lub prawnych, Naczelnik wyjaśniła, że ustalenia w przeprowadzonych kontroli wpisują się w zidentyfikowane mechanizmy stosowane do unikania opodatkowania, tj. niewykazywanie sprzedaży czy prowadzenie sprzedaży bez zarejestrowanej działalności gospodarczej.

(akta kontroli str. 1804-1813)

W okresie objętym kontrolą Naczelnik nie wydawała decyzji podatkowych wobec podmiotów dokonujących transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu. Jedna

<sup>79</sup> 371 w stosunku do ogólnej liczby 14.403 podmiotów gospodarczych.

taka decyzja została wydana w 2020 r. w wyniku przeprowadzonej przez Urząd kontroli podatkowej<sup>80</sup>, dotyczyła podmiotu prowadzącego niezgłoszoną do opodatkowania (niezarejestrowaną) działalność handlową z wykorzystaniem Internetu, a kwota nią wymierzona wyniosła 14,2 tys. zł.

(akta kontroli str. 719)

**2.2.** Analiza wszystkich rozpoczętych i prowadzonych w okresie objętym kontrolą sześciu akt czynności sprawdzających w zakresie podatku VAT, CIT i PIT<sup>81</sup> z udziałem podatników dokonujących transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu wykazała, że:

- wszyscy podatnicy prowadzili działalność gospodarczą (w jednym przypadku w formie spółki, w pozostałych – jednoosobową),
- czynności sprawdzające prowadzone były z wykorzystaniem dokumentacji zgromadzonej w wyniku wcześniejszych analiz.

W wyniku przeprowadzonych czynności sprawdzających:

- jeden z podatników (który nie zgłosił działalności gospodarczej do opodatkowania) złożył stosowne deklaracje i korekty zeznań podatkowych oraz wpłacił należny podatek PIT i VAT wraz z odsetkami,
- wobec dwóch podatników skierowano zawiadomienia do komórki karnej-skarbowej o wszczęcie postępowania karnego skarbowego w sprawie o czyny z art. 83 § 1 i 2 ustawy Kodeks Karny Skarbowy<sup>82</sup>,
- skierowano jedno zawiadomienie do Prokuratury w celu wszczęcia postępowania karnego na podstawie art. 304 § 2 Kodeksu karnego<sup>83</sup>,
- sporządzono dwa protokoły weryfikacyjne dla celów opodatkowania przychodów niezajdujących źródeł pokrycia w ujawnionych źródłach bądź pochodzących ze źródeł nieujawnionych,
- jedną sprawę przekazano do Działu Kontroli Podatkowej<sup>84</sup>,
- w przypadku jednego podatnika przeprowadzono postępowanie podatkowe (umorzone decyzją Naczelnika z dnia 7 września 2022 r.).

Stwierdzone przez Urząd w wyniku badanych spraw nieprawidłowości opisane zostały w pkt 2.1. niniejszego wystąpienia.

W jednym przypadku czynności sprawdzające nie wykazały nieprawidłowości, a w kolejnym były w toku.

Badane czynności sprawdzające prowadzone były zgodnie z przepisami art. 272-280 OP i przekazaną *Metodyką postępowań organów KAS wobec podmiotów dokonujących obrotu za pośrednictwem sieci Internet*, [REDAKTOWANE]

[REDAKTOWANE], w zakresie wystarczającym do ustalenia stanu faktycznego.

W przypadku trzech podatników przerwy pomiędzy poszczególnymi czynnościami podejmowanymi wobec podatników wynosiły od 6 do 17 miesięcy, co opisano w sekcji „Stwierdzone nieprawidłowości”.

(akta kontroli str. 755-805, 1656-1666)

Analiza pięciu spraw, na które składały się akta kontroli podatkowych (100% kontroli podatkowych przeprowadzonych w okresie objętym kontrolą<sup>85</sup>) na kwotę ustaleń 147,5 tys. zł wykazała, że:

<sup>80</sup> Kontrola w zakresie sprawdzenia prawidłowości wywiązywania się z obowiązków wynikających z przepisów ustawy o podatku od towarów i usług za okres od 1 stycznia 2006 r. do 31 grudnia 2008 r.; Decyzja została wydana w wyniku ponownego rozpatrzenia materiału dowodowego w związku z rozstrzygnięciem IAS z dnia 27 czerwca 2019 r.

<sup>81</sup> Na kwotę ustaleń: 14,1 tys. z PIT i 38,3 tys. z VAT.

<sup>82</sup> Dz. U. z 2022 r., poz. 859 ze zm.

<sup>83</sup> Dz. U. z 2022 r., poz. 1726 ze zm.

<sup>84</sup> Kontrola ujęta w planie na 2022 r.

<sup>85</sup> Tj. kontroli podatkowych w zakresie podatku VAT, CIT i PIT przeprowadzonych wobec podatników dokonujących transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu.

- w jednym przypadku sprawa dotyczyła podmiotu, który nie zgłosił do opodatkowania działalności gospodarczej, natomiast w pozostałych podmioty prowadziły zarejestrowaną działalność,
- kontrole przeprowadzone zostały zgodnie z przepisami OP i z wykorzystaniem wskazówek zawartych w Metodyce postępowań organów dokonujących obrotu za pośrednictwem sieci Internet,
- w toku prowadzonych kontroli wykorzystywano wszystkie dostępne źródła danych dotyczących transakcji w Internecie w zakresie niezbędnym do ustalenia stanu faktycznego,
- w wyniku przeprowadzonych kontroli podatnicy złożyli brakujące dokumenty i wpłacili należny podatek<sup>86</sup>,
- we wszystkich przypadkach po zakończeniu kontroli, skierowano sprawę do komórki do spraw karnych skarbowych.

W przypadku żadnej z analizowanych spraw nie wydawano decyzji określającej zobowiązanie.

Stwierdzone przez Urząd w wyniku ww. kontroli podatkowych nieprawidłowości opisane zostały w pkt 2.1. niniejszego wystąpienia.

(akta kontroli str. 755-786, 801-802)

W okresie objętym kontrolą DIAS nie wydawał w II instancji rozstrzygnięć dotyczących decyzji Naczelnika wydanych wobec podmiotów dokonujących transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu.

(akta kontroli str. 720)

**2.3.** Wskazując bariery utrudniające egzekwowanie obowiązków podatkowych od podmiotów dokonujących transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu, Naczelnik wymieniła w szczególności:

- brak szerszych uprawnień Konsultantów ds. środowiska elektronicznego, określających dostęp do systemów,
- brak stacjonarnych szkoleń,
- fluktuację kadr,
- brak wyposażenia w dedykowany sprzęt i narzędzia służące monitorowaniu handlu elektronicznego,
- dostęp w ramach modułu STIR ograniczony do rachunków bankowych wykorzystywanych do prowadzenia działalności gospodarczej.

Jak wynika z wyjaśnień Naczelnika, rola Konsultantów i ich zadania nie zostały w żaden sposób uregulowane i dysponują oni pełnymi uprawnieniami oraz sprzętem, przewidzianymi dla jednostek, jakimi są urzędy skarbowe. Z uwagi na realizowaną przez Konsultantów funkcję wspierającą dla innych pracowników Urzędu, posiadane przez nich uprawnienia nie gwarantują takiego dostępu do informacji ujętych na różnych portalach i takich możliwości ujawnienia działalności podmiotów, jak te, którymi dysponują Centra Kompetencyjne.

(akta kontroli str. 7-36, 1842-1856)

Stwierdzone  
nieprawidłowości

W działalności kontrolowanej jednostki w przedstawionym wyżej zakresie stwierdzono następującą nieprawidłowość:

W trzech sprawach (na 16 badanych) stwierdzono, że poszczególne/kolejne działania wobec podatników podejmowane były po upływie od 6 do 17 miesięcy od poprzedniego.

Jak wynika z wyjaśnień Naczelnika, głównym powodem ww. opóźnień było prowadzenie analizy badanych spraw w czasie pandemii COVID-19, w tym konieczność okresowej pracy zdalnej. Naczelnik podała również, że oprócz

<sup>86</sup> W jednym przypadku część należności objęta została decyzją ratalną.

ograniczeń związanych z pandemią, na terminowość działań wpłynęły także: długotrwałe absencje pracowników przy jednoczesnej, niewielkiej obsadzie kadrowej, fluktuacja kadr i związana z tym konieczność wdrażania nowozatrudnionych osób, konieczność oddelegowania części pracowników do innych zadań (np. do bieżącej obsługi podatników podczas trwającej Akcji PIT, obsługi KIS, zgłoszeń wpływających na adres info.epit@mf.gov.pl oraz obsługi infolinii KIS w zakresie „Polskiego Ładu”, wsparcia informacji podatkowej na poziomie krajowym czy realizacji kontroli w ramach [REDAKOWANE] a także brak ryzyka przedawnienia tych spraw.  
(akta kontroli str. 755-805, 1818-1832)

#### OCENA CZĄSTKOWA

W Urzędzie egzekwowano realizację obowiązków podatkowych przez podatników prowadzących handel elektroniczny w oparciu o obowiązujące przepisy prawa oraz procedury i wytyczne, opracowane przez MF i DIAS. Prowadzonymi w okresie objętym kontrolą czynnościami sprawdzającymi i kontrolami podatkowymi obejmowano podmioty podejrzane o uchylanie się od obowiązków podatkowych w e-handlu, zarówno wytypowane w wyniku własnych analiz, jak i ujęte na przekazanych przez jednostki KAS wykazach. Łączne kwoty uszczupień, ujawnione w wyniku przeprowadzonych 164 czynności sprawdzających, zarówno z udziałem podatników, jak i bez ich udziału oraz zakończonych pięciu kontroli podatkowych, dotyczących podmiotów dokonujących transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu, wyniosły odpowiednio 157,3 tys. zł i 147,5 tys. zł.

Stwierdzona nieprawidłowość dotyczyła jednostkowych przypadków opóźnień w podejmowaniu kolejnych działań wobec podatników.

## IV. Uwagi i wnioski

W związku ze stwierdzonymi nieprawidłowościami, Najwyższa Izba Kontroli, na podstawie art. 53 ust. 1 pkt 5 ustawy o NIK, przedstawia następujące uwagi i wnioski:

Uwagi NIK zwraca uwagę na konieczność niezwłocznego podejmowania i realizowania czynności analitycznych i sprawdzających wobec podatników prowadzących handel elektroniczny.

Wnioski NIK nie sformułowała wniosków pokontrolnych.

## 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 Łodzi. 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.



Obowiązek  
poinformowania  
NIK o sposobie  
wykorzystania uwag  
i wykonania wniosków

Zgodnie z art. 62 ustawy o NIK należy poinformować Najwyższą Izbę Kontroli, w terminie 21 od otrzymania wystąpienia pokontrolnego, o sposobie wykorzystania uwag i wykonania wniosków pokontrolnych oraz o podjętych działaniach lub przyczynach niepodjęcia tych działań.

W przypadku wniesienia zastrzeżeń do wystąpienia pokontrolnego, termin przedstawienia informacji liczy się od dnia otrzymania uchwały o oddaleniu zastrzeżeń w całości lub zmienionego wystąpienia pokontrolnego.

Łódź, 30 września 2022 r.

Kontrolerzy:

Agnieszka Tomalska  
Główny specjalista k.p.



podpis

Najwyższa Izba Kontroli

Delegatura w Łodzi

p.o. Dyrektora

Piotr Walczak

**DYREKTOR DELEGATURY**

Najwyższej Izby Kontroli w Łodzi

z up.



Przemysław Szewczyk

p.o. wicedyrektora

podpis

Stanisław Wlazło

Główny specjalista k.p.



Podpis

