



NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI  
Departament Budżetu i Finansów

KBF.410.003.03.2022

Pani  
Monika Majk-Tomczak  
Naczelnik Urzędu Skarbowego  
Warszawa-Bielany  
ul. Skalbmierska 5  
01-844 Warszawa

# WYSTĄPIENIE POKONTROLNE

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

# I. Dane identyfikacyjne

Jednostka kontrolowana	Urząd Skarbowy Warszawa-Bielany, ul. Skalbmierska 5, 01-844 Warszawa (dalej: Urząd)
Kierownik jednostki kontrolowanej	Monika Majk-Tomczak, Naczelnik Urzędu Skarbowego (dalej także: Naczelnik Urzędu lub NUS) – od 1 marca 2022 r. W okresie objętym kontrolą funkcję kierownika jednostki poprzednio pełniła, od 1 marca 2017 r., Beata Rocka-Grobarczyk
Zakres przedmiotowy kontroli	<ol style="list-style-type: none"><li>1. Monitorowanie handlu elektronicznego oraz identyfikowanie podmiotów działających w szarej strefie</li><li>2. Egzekwowanie obowiązków podatkowych od podmiotów prowadzących handel elektroniczny</li></ol>
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 <sup>1</sup>
Jednostka przeprowadzająca kontrolę	Najwyższa Izba Kontroli Departament Budżetu i Finansów
Kontrolerzy	<ol style="list-style-type: none"><li>1. Piotr Korczak, główny specjalista kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr KBF/32/2022 z 30 maja 2022 r.</li><li>2. Anna Patyńska, specjalista kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr KBF/33/2022 z 30 maja 2022 r.</li></ol>

(akta kontroli: tom I str.1-2)

---

<sup>1</sup> Dz. U. z 2022 r. poz. 623, dalej: ustawa o NIK.

## II. Ocena ogólna<sup>2</sup> kontrolowanej działalności

### OCENA OGÓLNA

W Urzędzie podmioty podejrzane o uchylanie się od obowiązków podatkowych w e-handlu identyfikowane były wyłącznie na podstawie zewnętrznych źródeł informacji. Nie prowadzono w tym zakresie własnych analiz.

Ze względu na niewielką liczbę spraw dotyczących podatników prowadzących handel za pośrednictwem sieci Internet, prowadzonych przez Urząd, problematyka ta nie była identyfikowana przez Naczelnika jako istotne ryzyko.

Analizy danych zidentyfikowanych podmiotów, które prowadziły niezgłoszoną do opodatkowania (niezarejestrowaną) działalność handlową z wykorzystaniem Internetu lub zaniżały faktyczne rozmiary prowadzonej działalności gospodarczej, prowadzono w ograniczonym zakresie, nie wykorzystując wskazówek określonych w przekazanej przez Ministerstwo Finansów metodyce działań wobec takich podmiotów.

Zgodnie z poleceniem Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Warszawie (dalej także: DIAS), w Urzędzie powołano konsultantów ds. środowiska elektronicznego, którzy odbyli odpowiednie szkolenie.

W wyniku długotrwałego prowadzenia analiz i nieuzasadnionych przerw w podejmowanych przez Urząd czynnościach w kontrolowanym okresie spośród spraw dotyczących 29 zidentyfikowanych podmiotów podejrzanych o uchylanie się od obowiązków podatkowych w e-handlu do dalszych czynności sprawdzających przekazano tylko pięć.

Stwierdzone nieprawidłowości dotyczące prowadzonych przez Urząd analiz polegały również na:

- niewystępowaniu o pomoc techniczną we wszystkich wymagających tego sprawach w celu zidentyfikowania transakcji podatników,
- wystosowaniu do podatnika wezwań z błędną podstawą prawną.

Naczelnik Urzędu w kontrolowanym okresie przeprowadził czynności sprawdzające z udziałem podatnika w sześciu sprawach dotyczących podmiotów dokonujących transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu oraz wydał jedną decyzję ostateczną wobec podatnika prowadzącego działalność w zakresie e-handlu. W badanych sprawach czynności sprawdzające i postępowanie podatkowe zostały przeprowadzone zgodnie z obowiązującymi przepisami. Stwierdzone nieprawidłowości dotyczyły prowadzenia czynności sprawdzających w dwóch sprawach z długotrwałymi przerwami (trwającymi ponad sześć miesięcy), nierzetelnego przeprowadzenia czynności sprawdzających w dwóch sprawach, niesporządzenia protokołów lub adnotacji służbowych z czynności sprawdzających i niezamknięcia spraw w systemie Biblioteka Akt w dwóch sprawach oraz niezawidencjonowania i niezatwierdzenia czynności sprawdzających w module *Czynności sprawdzające MF* aplikacji *e-Orus* w czterech sprawach.

---

<sup>2</sup> Najwyższa Izba Kontroli formułuje ocenę ogólną jako ocenę pozytywną, ocenę negatywną albo ocenę w formie opisowej.

### III. Opis ustalonego stanu faktycznego oraz oceny cząstkowe<sup>3</sup> kontrolowanej działalności

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

Opis stanu faktycznego

1.1. W Urzędzie w 2021 r. i w I półroczu 2022 r. obowiązywały następujące procedury dotyczące monitorowania sieci Internet, analizy ryzyka i identyfikowania podatników dokonujących transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu:

- *Polityka zarządzania procesem analitycznym w Krajowej Administracji Skarbowej z kwietnia 2019 r.,*
- *Metodyka postępowań organów Krajowej Administracji Skarbowej wobec podmiotów dokonujących obrotu za pośrednictwem sieci Internet opracowana przez Departament Nadzoru nad Kontrolami Ministerstwa Finansów,*
- *Mały poradnik narzędzi OSINT wydany przez Wydział Centrum Zwalczenia Przystępczości Ekonomicznej w Środowisku Elektronicznym Cybercentrum Krajowej Administracji Skarbowej w Opolu<sup>4</sup>,*
- *Instrukcja prowadzenia analizy ryzyka, typowania podmiotów do kontroli i czynności sprawdzających oraz postępowania z informacjami sygnałnymi wprowadzona zarządzeniem Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Warszawie nr 215/2021 z dnia 8 listopada 2021 r.*

Kontrolowana jednostka nie opracowała własnych, wewnętrznych procedur w zakresie monitorowania sieci Internet oraz identyfikowania podmiotów dokonujących transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu. Nie otrzymała też dodatkowych wytycznych i zaleceń dotyczących monitorowania sieci Internet w związku z przyspieszeniem rozwoju handlu elektronicznego, spowodowanym epidemią COVID-19.

W Urzędzie nie prowadzono monitoringu sieci Internet w celu identyfikowania podatników dokonujących transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu. Według Naczelnika Urząd nie dysponował narzędziami analitycznymi do tego przeznaczonymi. Prowadzone analizy dotyczyły poszczególnych podatników, co do których uzyskano informacje wskazujące na prowadzenie niezgłoszonej do opodatkowania (niezarejestrowanej) działalności handlowej z wykorzystaniem Internetu lub zaniżanie faktycznych rozmiarów prowadzonej działalności gospodarczej.

(akta kontroli: tom I str. 5-35, 154-169, 698-701, pliki 1-52)

Analizą podmiotów wskazanych przez Ministerstwo Finansów lub Izbę Administracji Skarbowej w Warszawie, które prowadziły e-handel i były podejrzane o uchylanie się od obowiązków podatkowych, zajmowali się pracownicy Pierwszego Działu Czynności Analitycznych i Sprawdzających (SKA-1). Do obowiązków tego Działu należało również realizowanie zadań związanych z zarządzaniem ryzykiem zewnętrznym, tj. między innymi pozyskiwanie informacji mogących mieć wpływ na powstanie i wysokość zobowiązań podatkowych, w tym dotyczących wpływów, wydatków i wartości mienia zgromadzonego przez podatnika oraz identyfikowanie obszarów zagrożeń mogących mieć wpływ na prawidłowość wypełniania obowiązków podatkowych.

<sup>3</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>4</sup> Dalej: *Cybercentrum*.

W Urzędzie czynności analityczne, w tym analizę danych w zakresie handlu elektronicznego, prowadziło siedmiu pracowników, z czego wiodącą rolę odgrywało dwóch konsultantów ds. środowiska elektronicznego, wyznaczonych zgodnie z pismem Ministerstwa Finansów<sup>5</sup>. W kontrolowanym okresie nie dokonywano zmian na stanowiskach konsultantów.

Do zadań realizowanych przez konsultantów należało m. in. typowanie podmiotów do kontroli i czynności sprawdzających, gromadzenie i analiza informacji o możliwości wystąpienia zagrożeń mogących mieć wpływ na pobór podatków oraz analiza i weryfikacja informacji zawartych w doniesieniach dotyczących naruszenia przepisów prawa podatkowego, w tym informacji dotyczących podmiotów prowadzących handel za pośrednictwem sieci Internet. Konsultanci prowadzili na zlecenia kierownika komórki identyfikację podmiotów dokonujących sprzedaży towarów na portalach aukcyjnych i Facebooku. Powołanie konsultantów ds. handlu w Internecie, w ocenie Naczelnika Urzędu, nie wpłynęło na sposób prowadzenia analiz oraz ich zakres w odniesieniu do podatników prowadzących handel za pośrednictwem sieci Internet.

(akta kontroli: tom I str. 5-35, 170-177, 331-334)

W toku prowadzonych analiz dotyczących podatników prowadzących handel za pośrednictwem sieci Internet wykorzystywano systemy centralne i lokalne bazy danych. Zakres i schemat prowadzonej analizy nie odbiegał w znaczący sposób od analiz prowadzonych wobec innych podatników. W trakcie prowadzonych analiz wykorzystywano dane między innymi z następujących źródeł: Poltax Plus (rozliczenia podatnika), podsystem KONTROLA (rozliczenia podatnika, adresy i dane z innych systemów), WRO-System (analiza plików JPK\_VAT, rachunki bankowe podatnika, ocena podatnika VAT), Centralna Ewidencja i Informacja o Działalności Gospodarczej, Dochody i Wydatki Podatników, Czynności Majątkowe lub Centralny Rejestr Czynności Majątkowych, Centralna Ewidencja Kas Rejestrujących, Centralna Ewidencja Pojazdów i Kierowców (pojazdy będące własnością podatnika), Ewidencja Książ Wieczystych. Weryfikowano dane podatników w Bazie Podmiotów Szczególnych<sup>6</sup> zgodnie z obowiązującym w Urzędzie Komunikatem Naczelnika Urzędu, dotyczącym użytkowania aplikacji<sup>7</sup>. W sporządzonych raportach z analizy zamieszczano adnotacje o informacjach pozyskanych z poszczególnych systemów oraz wydruki z tych systemów.

(akta kontroli: tom I str.323-330)

Prowadzone w Urzędzie analizy nie obejmowały operatorów interfejsów elektronicznych, którzy ułatwiali dokonywanie dostaw towarów do konsumentów. W kontrolowanym okresie nie odnotowano wpływu zgłoszeń rejestracyjnych<sup>8</sup> w zakresie podatku od towarów i usług, złożonych przez operatorów takich interfejsów.

Według Naczelnika użytkowane przez Urząd narzędzia i systemy nie umożliwiały wykorzystania w toku analizy danych dotyczących aktywności podatnika na portalach aukcyjnych, wielkości sprzedaży prowadzonej za pośrednictwem sklepów internetowych czy innych kanałów w Internecie. Pozyskanie takich danych wymagało wystąpienia do platformy pośredniczącej w handlu w Internecie lub wystąpienia o pomoc techniczną do *Cybercentrum*.

Urząd nie posiadał niezależnego od sieci VAN Ministerstwa Finansów połączenia z siecią Internet oraz nie dysponował własnymi, dedykowanymi systemami współpracującymi z popularnymi platformami handlu internetowego.

<sup>5</sup> Z 27 lipca 2021 r., znak DZP8.K4111.73.2020.

<sup>6</sup> Tablica T-15.

<sup>7</sup> Komunikat 3/2018 z 10 stycznia 2018 r.

<sup>8</sup> Deklaracji VAT-R.

Z wyjaśnień Naczelnika Urzędu wynika, że w okresie objętym kontrolą nie zgłaszano do Ministerstwa Finansów czy Izby Administracji Skarbowej w Warszawie potrzeb w zakresie dodatkowego sprzętu i narzędzi informatycznych oraz ewentualnej konieczności zmian w klasyfikacji PKD ze względu na niewielką liczbę spraw dotyczących podatników prowadzących handel za pośrednictwem sieci Internet realizowanych przez Urząd.

(akta kontroli: tom I str. 174-177, 335-344)

1.2. Urząd nie otrzymał wytycznych lub zaleceń ukierunkowujących pracę Urzędu na wykrywanie podmiotów handlujących w szarej strefie w Internecie. W rejestrze ryzyk, stanowiącym załącznik do *Polityki zarządzania procesem analitycznym w Krajowej Administracji Skarbowej*, przygotowanym przez Ministerstwo Finansów, nie wyodrębniono ryzyka odnoszącego się bezpośrednio do handlu w Internecie. W kontrolowanym okresie Urząd nie zidentyfikował podmiotów handlujących w Internecie jako obszaru podwyższonego ryzyka wystąpienia nieprawidłowości i nie zgłaszał tego obszaru do prowadzonego w Krajowej Administracji Skarbowej centralnego rejestru ryzyka. Naczelnik nie stwierdziła nasilenia się zjawiska unikania lub uchylania się od opodatkowania podmiotów dokonujących transakcji handlowych w Internecie.

(akta kontroli: tom I str. 5-35, 40-138)

W okresie objętym kontrolą w Urzędzie zidentyfikowano 29 podmiotów podejrzanych o uchylanie się od obowiązków podatkowych w e-handlu. Wszystkie podmioty zostały zidentyfikowane w wyniku otrzymania informacji ze źródeł zewnętrznych, z tego 16 zidentyfikowano na podstawie informacji obywatelskiej, siedem na podstawie informacji przekazanych przez DIAS w Warszawie i sześć na podstawie informacji przekazanej przez Ministerstwo Finansów<sup>9</sup>. Wobec wszystkich podmiotów podjęto czynności analityczne. Tylko w przypadku pięciu zidentyfikowanych podatników podejrzewanych o uchylanie się od obowiązków podatkowych w e-handlu przekazano sprawy do komórki organizacyjnej prowadzącej czynności sprawdzające w celu weryfikacji prawidłowości rozliczeń. Wobec pięciu podmiotów sprawy zostały zakończone na etapie czynności analitycznych, w tym w jednym przypadku informacja została przekazana do wykorzystania przez policję. W pozostałych 19 przypadkach czynności analityczne były w toku.

(akta kontroli: tom I str. 42-153, 178-199, 240-249, 698-701, pliki 53-63)

Urząd sześciokrotnie w kontrolowanym okresie zwracał się do Referatu Zwalczania Przystępności Ekonomicznej w Środowisku Elektronicznym Kujawsko-Pomorskiego Urzędu Celno-Skarbowego w Toruniu o udzielenie pomocy technicznej. Trzykrotnie występowało do innych jednostek lub przedsiębiorców o udostępnianie danych na podstawie art. 82 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa<sup>10</sup>. W kontrolowanym okresie w jednym przypadku Naczelnik wystąpiła do portalu *Allegro* z wnioskiem o przesłanie informacji o transakcjach podatnika.

(akta kontroli: tom I str. 36-39)

Szczegółowym badaniem objęto pięć analiz podmiotów podejrzanych o uchylanie się od obowiązków podatkowych w e-handlu, wszystkie zostały zakończone w okresie objętym kontrolą i przekazane do dalszej weryfikacji w celu wszczęcia czynności sprawdzających.

We wszystkich przypadkach podstawą podjęcia analizy były informacje zewnętrzne. Badanie wykazało, że analiza danych podatników prowadzona była zgodnie z ogólnymi zasadami określonymi w *Polityce zarządzania procesem analitycznym*

<sup>9</sup> Przekazanych przez Departament Zwalczania Przystępności Ekonomicznej, Departament Analiz oraz Departament Nadzoru nad Kontrolami.

<sup>10</sup> Dz. U. z 2021 r. poz. 1540, ze zm.

w Krajowej Administracji Skarbowej oraz Instrukcją w sprawie prowadzenia analizy ryzyka, typowania podmiotów do kontroli i czynności sprawdzających oraz postępowania z informacjami sygnałnymi Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Warszawie.

W żadnej badanej sprawie Urząd nie korzystał ze wskazówek określonych w przekazanej przez Ministerstwo Finansów do stosowania przez jednostki Krajowej Administracji Skarbowej<sup>11</sup> *Metodyce postępowania organów Krajowej Administracji Skarbowej wobec podmiotów dokonujących obrotu za pośrednictwem sieci Internet.*

W toku prowadzonych analiz Urząd, w przypadku podatników prowadzących zarejestrowaną działalność gospodarczą, wykorzystywał dane z JPK, STIR i WRO-System. Zebrane dane pozwalały na identyfikację kontrahentów podatników i rachunków bankowych wykorzystywanych w działalności gospodarczej. Ponadto w przypadku spraw, w których pozyskano informacje o transakcjach podatnika na platformach handlowych, porównywano je z dochodami i wydatkami wykazanymi przez podatnika w złożonych w Urzędzie deklaracjach podatkowych. Dane z systemu WRO-System służyły do oceny ryzyka podatkowego podmiotu, badania struktury zakupów, badania zgodności transakcji wykazywanych w JPK\_VAT z deklaracjami, ustalenia rachunków bankowych, pełnomocników i reprezentantów oraz dokonanych blokad tychże rachunków. Narzędzia OSINT wykorzystywano do oceny i weryfikacji skali aktualnie prowadzonej przez podatników sprzedaży. Przeprowadzone analizy zakończone były poprzez sporządzenie *Raportu z analizy podmiotowej*, a potwierdzeniem dokonanych analiz w poszczególnych systemach był wydruk.

(akta kontroli: tom I str. 345-585)

Ponadto przeprowadzone w trakcie kontroli badanie przyczyn długotrwałego prowadzenia przez Urząd analiz dotyczących podmiotów podejrzanych o uchylanie się od obowiązków podatkowych w e-handlu<sup>12</sup> wykazało, że w 10 analizach wystąpiły nieuzasadnione przerwy pomiędzy podejmowanymi przez Urząd czynnościami. Zostało to opisane w części *Stwierdzone nieprawidłowości*.

(akta kontroli: tom I str. 589-689)

**1.3.** Analiza danych dotyczących podatników, w tym podatników prowadzących handel za pośrednictwem sieci Internet, była zadaniem Pierwszego Działu Czynności Analitycznych i Sprawdzających (SKA-1). Szkolenie w zakresie analizy danych odbyło dwóch pracowników, powołanych jako konsultanci ds. środowiska elektronicznego w I półroczu 2022 r.<sup>13</sup> Szkolenie przeprowadził Referat Zwalczenia Przystępczości Ekonomicznej w Środowisku Elektronicznym Kujawsko-Pomorskiego Urzędu Celno-Skarbowego w Toruniu. Zakres szkolenia obejmował zagadnienia z zakresu pozyskiwania danych jawnoźródłowych z zasobów Internetu.

(akta kontroli: tom I str. 36-39, 235-239)

Stwierdzone  
nieprawidłowości

W działalności kontrolowanej jednostki w przedstawionym wyżej zakresie stwierdzono następujące nieprawidłowości:

1. We wszystkich pięciu analizach podmiotów podejrzewanych o uchylanie się od obowiązków podatkowych w e-handlu, objętych szczegółowym badaniem, Urząd nie realizował wskazówek i wytycznych zawartych w opracowanej przez Departament Nadzoru nad Kontrolami Ministerstwa Finansów *Metodyce postępowania organów Krajowej Administracji Skarbowej wobec podmiotów dokonujących obrotu za pośrednictwem sieci Internet*, przekazanej przez DIAS w Warszawie do stosowania naczelnikom podległych jednostek.

<sup>11</sup> Przesłana przy piśmie DIAS w Warszawie z 14 stycznia 2021 r., znak 1401-ICK-1.033.2.2021.

<sup>12</sup> Zbadano 22 sprawy, w tym 19 spraw pozostających w toku załatwiania oraz trzy zakończone na etapie prowadzonych czynności analitycznych.

<sup>13</sup> Szkolenie odbyło się w dniach 27-28 stycznia 2022 r.

Naczelnik wyjaśniła, że dokument „Metodyka postępowań organów Krajowej Administracji Skarbowej wobec podmiotów dokonujących obrotu za pośrednictwem sieci Internet” zawiera schemat (metodykę) prowadzenia postępowań kontrolnych, jak i też czynności przedkontrolnych dotyczących podmiotów uchylających się od wypełniania obowiązków podatkowych w e-handlu (ze szczególnym uwzględnieniem obrotu elektronicznego). W dokumencie tym główny akcent położono na działania urzędów celno-skarbowych, dla urzędów skarbowych przewidziano jedynie rolę pomocniczą. (...) W przypadku konieczności weryfikacji ryzyka występowania nieprawidłowości w rozliczeniach dot. handlu internetowego Naczelnik występuje z wnioskiem do Referatu Zwalczania Przystępczości Ekonomicznej w Środowisku Elektronicznym Kujawsko-Pomorskiego Urzędu Celno-Skarbowego w Toruniu o udzielenie pomocy technicznej w udokumentowaniu przejawów aktywności gospodarczej podejmowanych przez dany podmiot.

Przedmiotowa *Metodyka* została przekazana przez DIAS w Warszawie<sup>14</sup> do stosowania przez Naczelnika Mazowieckiego Urzędu Celno-Skarbowego oraz przez wszystkich naczelników urzędów skarbowych województwa mazowieckiego, a zatem również przez Naczelnika Urzędu Skarbowego Warszawa-Bielany. W ocenie NIK, realizacja *Metodyki*, uwzględniając specyfikę prowadzonych przez urzędy skarbowe czynności analitycznych i sprawdzających, może być pomocna w toku podejmowanych działań wobec podmiotów dokonujących obrotu za pośrednictwem sieci Internet.

*Metodyka* nie była także stosowana w trakcie prowadzonych przez Urząd czynności sprawdzających, co zostało opisane w pkt 2.6 wystąpienia.

(akta kontroli: tom I str. 5-35, 235-239)

2. W toku kontroli dokonano weryfikacji zakresu i terminowości prowadzonych czynności analitycznych dotyczących 22 podmiotów<sup>15</sup>, spośród których w 10 przypadkach<sup>16</sup> odstępy pomiędzy czynnościami analitycznymi wyniosły co najmniej sześć miesięcy, w tym w trzech przypadkach<sup>17</sup> odstępy pomiędzy czynnościami wyniosły co najmniej 12 miesięcy. Ponadto w jednym przypadku wniosek o pomoc techniczną skierowany został do Naczelnika Kujawsko-Pomorskiego Urzędu Celno-Skarbowego w Toruniu Referatu Wsparcia Centrum Kompetencyjnego *Cybercentrum* po upływie dwunastu miesięcy od wpływu sprawy do Urzędu.<sup>18</sup> W przypadku pięciu spraw nie wystąpiono o pomoc do *Cybercentrum* w zidentyfikowaniu transakcji podatników w sieci Internet<sup>19</sup>. Naczelnik Urzędu wyjaśniła, że na kontrolowany okres przypadał obowiązujący w Polsce stan epidemii spowodowany wirusem SARS-CoV-2. W związku z przyjętymi szczegółowymi rozwiązaniami związanymi z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19 wprowadzona została praca zdalna. Czasowo ograniczono liczbę pracowników – praca odbywała się rotacyjnie. Obostrzenia wynikające z pandemii COVID-19 miały znaczący wpływ na liczbę zrealizowanych spraw. Ponadto w okresie tym pracownicy byli czasowo

<sup>14</sup> Pismo znak 1401-ICK-1.033.2.2021 z 14 stycznia 2021 r.

<sup>15</sup> Sprawy będące w toku, zakończone na etapie czynności analitycznych bądź przekazanych do innych podmiotów. W jednym przypadku w związku z kolejnymi informacjami sygnałnymi w stosunku do podatnika zaewidencjonowano dziewięć spraw oraz w jednym przypadku sprawa dotyczyła dwóch podmiotów.

<sup>16</sup> Sprawy: 1432-SKA-1.4020.120.2021.D, 1432-SKA-1.4020.141.2021.D, 1432-SKA-1.4020.108.2021.D, 1432-SKA-1.4020.28.2021, 1432-SKA-1.4020.191.2021.D, 1432-SKA-1.4020.33.2021, 1432-SKA-1.4020.143.2021.D, 1432-SKA-1.4020.170.2021.D, 1432-SKA-1.4020.62.2021.D, 1432-SKA-1.4020.358.2021.D.

<sup>17</sup> Sprawy: 1432-SKA-1.4020.120.2021.D, 1432-SKA-1.4020.141.2021.D, 1432-SKA-1.4020.108.2021.D.

<sup>18</sup> Sprawa 1432-SKA-1.4020.108.2021.D.

<sup>19</sup> Sprawy: 1432-SKA-1.4020.120.2021.D, 1432-SKA-1.4020.191.2021.D, 1432-SKA-1.4020.358.2021.D, 1431-SKA-1.4020.26.2022.D, 1432-SKA-1.4020.79.2022.D.



oddelegowani do realizacji zadań innych komórek organizacyjnych związanych m.in. z dużą ilością wniosków o udzielenie ulg w spłacie należności. Dodatkowo jednemu z pracowników, w związku z długotrwałą nieobecnością Kierownika komórki, powierzono pełnienie obowiązków kierownika komórki, co również nie pozostawało bez wpływu na realizację zadań.

Ponadto Naczelnik Urzędu zwróciła uwagę, że zagadnienia dotyczące ewentualnych nieprawidłowości w obszarze handlu internetowego są tylko jednym z wielu obszarów, którymi ma obowiązek zająć się Urząd, i z uwagi na niewystarczające zasoby kadrowe konieczne jest ustalenie priorytetów w podejmowanych działaniach. Stąd też w niektórych przypadkach upływało nawet kilka miesięcy, zanim zostały podjęte decyzje odnośnie działań wobec podmiotu, którego dotyczyła np. informacja sygnałna. W ocenie Naczelnika, kluczowe znaczenie w terminowości realizacji spraw były braki kadrowe. Jednak w okresie objętym kontrolą Naczelnik Urzędu nie występowała o dodatkowe etaty w komórce prowadzącej czynności analityczne.

W ocenie NIK, powyższe tak znaczne przerwy pomiędzy poszczególnymi czynnościami, w ramach prowadzonej analizy, jest działaniem nierzetelnym, a prowadzenie kolejnych czynności w odstępie kilku miesięcy może powodować nieaktualność dokonanych ustaleń i w znaczący sposób utrudnić dalsze czynności weryfikacyjne.

(akta kontroli: tom I str. 178-199, 589-689)

3. W jednej sprawie (z 22 zbadanych), dotyczącej prowadzonej przez Urząd analizy podmiotu podejrzanego o uchylanie się od obowiązków podatkowych w e-handlu<sup>20</sup>, w skierowanych do podatnika wezwaniach wskazano błędną podstawę prawną. Urząd w trakcie prowadzonych czynności analitycznych, wzywając dwukrotnie podatnika do złożenia wyjaśnień, w powołanej w wezwaniu podstawie prawnej pominął art. 272 pkt 3 Ordynacji podatkowej. Pominięcie tego przepisu spowodowało, że przywołany w pouczeniu wezwania art. 83 § 1 i § 2 ustawy z dnia 10 września 1999 r. Kodeks karny skarbowy<sup>21</sup> nie mógł być podstawą do zastosowania sankcji. Przyczyną wskazania w wezwaniu błędnej podstawy prawnej było przeoczenie pracownika sporządzającego wezwanie.

(akta kontroli: tom I str. 200-234)

#### OCENA CZĄSTKOWA

Działania Urzędu dotyczące podatników działających w szarej strefie w obszarze e-handlu koncentrowały się na analizie danych podmiotów, zidentyfikowanych przez inne jednostki lub wytypowanych na podstawie złożonych w Urzędzie informacji sygnałnych.

W trakcie prowadzonych analiz nie korzystano ze wskazówek zamieszczonych w opracowanej przez Ministerstwo Finansów *Metodyce postępowania organów Krajowej Administracji Skarbowej wobec podmiotów dokonujących obrotu za pośrednictwem sieci Internet*.

Stwierdzone nieprawidłowości dotyczyły również prowadzenia analiz z nieuzasadnionymi przerwami pomiędzy poszczególnymi czynnościami, które w niektórych sprawach wyniosły co najmniej 12 miesięcy. Z powodu długotrwałego prowadzenia analiz, spośród zidentyfikowanych w badanym okresie 29 podmiotów podejrzanym o uchylanie się od obowiązków podatkowych w e-handlu, tylko pięć skierowano do dalszych czynności weryfikacyjnych.

<sup>20</sup> Sprawa 1432-SKA-1.4020.304.2021.D.

<sup>21</sup> Dz. U. z 2022 r. poz.859, ze zm.

Opis stanu  
faktycznego

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

2.1. W 2021 r. i w I półroczu 2022 r. w Urzędzie obowiązywały przekazane przez Ministerstwo Finansów i/lub Szefa KAS następujące procedury i wytyczne w zakresie prowadzenia czynności sprawdzających, kontroli podatkowych i postępowań podatkowych:

- wytyczne do czynności sprawdzających z maja 2017 r.,
- wytyczne do czynności sprawdzających z września 2021 r.,
- *Rekomendacje w sprawie zasad prowadzenia działań przez jednostki organizacyjne Krajowej Administracji Skarbowej w obszarze zapobiegania i zwalczania nieprawidłowości podatkowych i celnych z 2020 r.*,
- *Metodyka postępowań organów Krajowej Administracji Skarbowej wobec podmiotów dokonujących obrotu za pośrednictwem sieci Internet ze stycznia 2021 r.*,
- wytyczne do wprowadzania danych do systemu ZISAR Plus w zakresie kontroli podatkowej z 22 marca 2022 r.

Urząd w okresie objętym kontrolą i w latach poprzednich nie otrzymał z Izby Administracji Skarbowej, Ministerstwa Finansów lub Cybercentrum innych wytycznych lub procedur dotyczących egzekwowania przez jednostki Krajowej Administracji Skarbowej obowiązków podatkowych od podmiotów dokonujących transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu oraz dodatkowych wytycznych i zaleceń w związku z przyspieszeniem rozwoju handlu elektronicznego, spowodowanym epidemią COVID-19.

(akta kontroli: tom I str. 7-35; tom II str. 1-16; tom III str. 349-350 plik 10, 31, 41, 77)

Ponadto w Urzędzie w okresie objętym kontrolą obowiązywały wewnętrzne procedury dotyczące prowadzenia czynności sprawdzających i kontroli podatkowych, tj.:

- Instrukcja NUS nr 24/1/2017 w sprawie przeprowadzania czynności sprawdzających w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych i prawnych (obowiązująca od 30 maja 2017 r.); dalej: Instrukcja\_pd,
- Instrukcja NUS nr 27/2/2017 w sprawie przeprowadzania czynności sprawdzających w zakresie podatku od towarów i usług, obsługi deklaracji/korekt deklaracji (z wyłączeniem deklaracji z wykazaną kwotą do zwrotu) oraz monitoringu podatników w zakresie wywiązywania się z obowiązków wynikających z przepisów prawa (obowiązująca od 2 października 2019 r.); dalej: Instrukcja\_VAT,
- Instrukcja NUS nr 11/1/2017 w sprawie przeprowadzania kontroli podatkowej (obowiązująca od 24 maja 2017 r.), po zmianie instrukcji nr 31/1/2016 (obowiązującej od 30 grudnia 2016 r.),
- Instrukcji NUS nr 25/4/2017 w sprawie weryfikacji poprawności deklaracji/korekty deklaracji VAT z wykazaną kwotą zwrotu różnicy podatku (obowiązująca od 25 listopada 2021 r.),
- Instrukcja NUS nr 1/2/2018 w sprawie prowadzenia postępowań podatkowych w Urzędzie Skarbowym Warszawa-Bielany (obowiązująca od 19 grudnia 2018 r.); dalej: Instrukcja postępowania.

(akta kontroli: tom II str. 397-414, 451-506; tom III str. 350 plik 49-76)

**2.2.** W związku z przekazanymi wynikami analiz przeprowadzonych przez Ministerstwo Finansów<sup>22</sup> Urząd w obszarze handlu elektronicznego podejmował zleczone działania m.in. w:

- 1) zorganizowanej przez Izbę Administracji Skarbowej w Bydgoszczy na zlecenie i pod nadzorem Departamentu Zwalczania Przeszłości Ekonomicznej Ministerstwa Finansów akcji wobec podatników dokonujących sprzedaży części samochodowych za pośrednictwem sieci Internet<sup>23</sup>. W ramach akcji we właściwości miejscowej Urzędu pozostawały trzy podmioty. W wyniku przeprowadzonych czynności sprawdzających nie stwierdzono nieprawidłowości;
- 2) działaniach wobec podmiotów zidentyfikowanych przez Departament Analiz Ministerstwa Finansów prowadzących sprzedaż internetową i niedokonujących rejestracji na kasach fiskalnych, niedeklarujących sprzedaży, bądź unikających opodatkowania części sprzedaży przez deklarowanie przychodów w wysokościach nieodpowiadających faktycznym wartościom dokonanych transakcji<sup>24</sup>. Wobec jednego podmiotu pozostającego we właściwości miejscowej Urzędu po uprzednio przeprowadzonej analizie, przeprowadzono czynności sprawdzające w wyniku których nie stwierdzono nieprawidłowości;
- 3) działaniach wobec zidentyfikowanych przez Departament Analiz Ministerstwa Finansów podmiotów świadczących usługi operatorów płatności internetowych oraz usługi kurierskie za okres styczeń – czerwiec 2021 r.<sup>25</sup> oraz styczeń – wrzesień 2021 r.<sup>26</sup> Wobec trzech wytypowanych podmiotów pozostających we właściwości miejscowej Urzędu przeprowadzono czynności analityczno – weryfikacyjne oraz skierowano sprawy do przeprowadzenia czynności sprawdzających w dwóch przypadkach w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych (dalej: PIT), a w jednym przypadku w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych (dalej: CIT) i dodatkowo w zakresie VAT. W dwóch pierwszych przypadkach sprawy pozostają w toku załatwiania (odpowiednio: z uwagi na niewykazanie w zeznaniu podatkowym za 2021 r. przychodów za okres styczeń – wrzesień 2021 r. w kwocie 437,3 tys. zł, a następnie wykazanie zawyżonych kosztów uzyskania przychodów w zeznaniu złożonym 31 sierpnia 2022 r. oraz ze względu na niezłożenie zeznania za 2021 r. po uzyskaniu przychodu w kwocie 139,6 tys. zł<sup>27</sup>). W trzecim przypadku odstąpiono od podejmowania kolejnych działań weryfikacyjnych, w związku z wykazaniem przez podatnika w złożonych deklaracjach wartości sprzedaży za okres styczeń – czerwiec 2021 r. wyższych od wskazanych w analizie Ministerstwa Finansów.

Ponadto Urząd kontynuował działania wobec dwóch podatników wytypowanych przez Wieloosobowe Stanowisko Zwalczania Przeszłości Ekonomicznej w Środowisku Elektronicznym (CAR-3) Podlaskiego Urzędu Celno-Skarbowego w Białymstoku, ukierunkowane na ujawnianie nieprawidłowości w obrocie dobrami kultury w związku

---

<sup>22</sup> Za pośrednictwem DIAS w Warszawie.

<sup>23</sup> Pismo Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Warszawie z 8 czerwca 2021 r. nr 1401-ICK-3.4022.103.2021 UNP: 1401-21-145204.

<sup>24</sup> Pismo Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Warszawie z 12 lipca 2021 r. nr 1401-ICR-2.4022.246.2021.EW.

<sup>25</sup> Pismo Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Warszawie z 12 listopada 2021 r. nr 1401-ICR-1.4022.102.2021.3.KK.

<sup>26</sup> Pismo Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Warszawie z 1 lutego 2022 r. nr 1401-ICR-1.4022.3.2022.3.KK.

<sup>27</sup> Ustalono, że podatnik otrzymał przychody do ukończenia 26. roku życia, które wolne są od podatku dochodowego do wysokości nieprzekraczającej w roku podatkowym kwoty 85 528 zł zgodnie z art. 21 ust. 1 pkt 148 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (t.j. Dz. U. z 2021 r. poz. 1128, ze zm.), dalej: updf.

informacjami przekazanymi przez Naczelnika Urzędu Skarbowego Warszawa-Bemowo<sup>28</sup>. Podatnik za 2018 r. nie złożył zeznania rocznego, a suma wartości aukcji zakończonych transakcją w 2018 r. wyniosła 74,4 tys. zł. Wezwano podatnika do złożenia brakującego zeznania za 2018 r. Sprawa pozostaje w toku załatwiania. W drugim przypadku Urząd wezwał podatnika do złożenia korekt błędnie wypełnionych zeznań podatkowych za lata 2017-2019 – czynności na dzień zakończenia kontroli pozostawały w toku.

(akta kontroli: tom II str. 30-113, 226-272, 534; tom III str. 241-242, 349-350 plik 1-8, 11-30, 32-48)

**2.3.** W okresie objętym kontrolą czynności sprawdzające wobec podmiotów dokonujących transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu przeprowadzono w sześciu sprawach (wszystkie w 2021 r.). Dotyczyły one podatku VAT, w tym braku zarejestrowanej kasy fiskalnej i podatku PIT. W wyniku tych czynności nie stwierdzono uszczupień podatkowych. Tylko w jednej sprawie stwierdzono nieprawidłowości, które zostały opisane w pkt 2.6. wystąpienia.

Przeprowadzone czynności sprawdzające dotyczące e-handlu stanowiły znikomy udział (0,05%) we wszystkich przeprowadzonych przez Urząd czynnościach w zakresie podatku VAT, CIT i PIT. Odnosząc się do tego, NUS wskazała, że czynności sprawdzające w zakresie e-handlu stanowią jedne z wielu czynności przeprowadzanych przez pracowników tut. Urzędu. Zakres prowadzonych czynności zależy jest między innymi od wskazań zewnętrznych (np. doniesienia, typowania centralne i regionalne) oraz wskazań wewnętrznych (wnioski kierowane z innych komórek organizacyjnych urzędu).

(akta kontroli: tom II str. 515-517, 530-531; tom III str. 1-191, 213-240)

**2.4.** W okresie od 1 stycznia 2020 r. do 30 czerwca 2022 r. nie przeprowadzono kontroli podatkowych podmiotów dokonujących transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu.

Naczelnik Urzędu wskazała, że na poziomie prowadzonych analiz w oparciu o wpływające do Urzędu wskazania zewnętrzne (np. doniesienia, typowania regionalne) oraz wskazania wewnętrzne (wnioski kierowane z innych komórek organizacyjnych urzędu) nie stwierdzono przesłanek (w tym w szczególności na podstawie szacowanych efektów finansowych) uzasadniających skierowanie spraw do kontroli podatkowej. W okresie tym sprawy w przedmiotowym zakresie kierowane były w pierwszej kolejności do odpowiednich komórek organizacyjnych w celu przeprowadzenia czynności sprawdzających, które zakończone zostały bez efektów finansowych.

Po 1 lipca 2021 r. nie były prowadzone również kontrole podatników prowadzących działalność gospodarczą związaną z zarządzaniem interfejsami elektronicznymi. Powodem braku kontroli w przedmiotowym zakresie, jak podała Naczelnik Urzędu jest brak wskazań zewnętrznych oraz wewnętrznych. Do US nie wpłynęło również zgłoszenie rejestracyjne podmiotu prowadzącego działalność w tym zakresie.

(akta kontroli: tom II str. 380, 384, 515-516, 518, 527-529)

**2.5.** W okresie od 1 stycznia 2020 r. do 30 czerwca 2022 r. wydano jedną decyzję (w 2021 r.) w zakresie podatku VAT za okres: listopad i grudzień 2016 r. podmiotowi dokonującemu transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu, co stanowiło 2,3% liczby decyzji dotyczących VAT, PIT i CIT ogółem wydanych w 2021 r. Kwota dodatkowych ustaleń wynikająca z tej decyzji wynosiła 213,4 tys. zł, co stanowiło 1% kwoty ustaleń z decyzji dotyczących VAT, PIT i CIT ogółem wydanych w 2021 r.

<sup>28</sup> Pisma Naczelnika Urzędu Skarbowego Warszawa-Bemowo z 5 lutego 2021 r. nr 1431-SKA-1.4020.909.2020 i z 25 października 2021 r. nr 1431-SKA-1.4021.282.2021.1.

Decyzję wydano podmiotowi, który zaniżał faktyczne rozmiary prowadzonej działalności gospodarczej. Wydana decyzja była decyzją pokontrolną.

(akta kontroli: tom II str. 515-516, 519; tom III str. 243-343)

**2.6.** Szczegółowym badaniem objęto wszystkie przeprowadzone w okresie objętym kontrolą czynności sprawdzające dotyczące podmiotów dokonujących transakcji handlowych i za pośrednictwem Internetu.

W toku prowadzonych czynności sprawdzających wykorzystano analizy przekazane przez Pierwszy Dział Czynności Analitycznych i Sprawdzających (SKA-1) w formie: *Kart analizy ryzyka pomiotu* (w dwóch sprawach), *Raporty z analizy podmiotowej* (w czterech sprawach) sporządzone na podstawie materiałów przekazanych przez Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Warszawie wraz z materiałami pozyskanymi z baz danych centralnych i lokalnych (WRO-System, Poltax, KONTROLA, CRCM/CZM<sup>29</sup> i inne), dokumenty i wyjaśnienia od podatników, informacje i dane pozyskane od *Allegro.pl sp. z o.o.* na podstawie art. 82 Ordynacji podatkowej od (w dwóch sprawach). W dwóch z sześciu badanych spraw dotyczących podatników prowadzących działalność gospodarczą czynności sprawdzające przeprowadzono na podstawie przedłożonej dokumentacji. Z pozostałych czterech badanych spraw dotyczących podatników nieprowadzących działalności gospodarczej w dwóch sprawach nie wykorzystano wszystkich dostępnych źródeł danych dotyczących transakcji w Internecie, w tym między innymi nie wystąpiono o dane do *Allegro.pl sp. z o.o.* na podstawie art. 82 ustawy Ordynacja podatkowa, co zostało szczegółowo opisane w części stwierdzone nieprawidłowości. We wszystkich przypadkach czynności sprawdzające przeprowadzono zgodnie z przepisami ustawy Ordynacja podatkowa.

Nieprawidłowość stwierdzona w toku czynności sprawdzających dotyczyła jednego przypadku prowadzenia przez podatnika w latach 2017-2019<sup>30</sup> niezgłoszonej do opodatkowania (niezarejestrowanej) działalności gospodarczej z wykorzystaniem Internetu. W trakcie prowadzonych czynności sprawdzających podatek złożył zeznania podatkowe PIT-36 za 2017 r., 2018 r. i 2019 r., w których wykazał dochody zgodne z wartościami aukcji zakończonych transakcjami sprzedaży (odpowiednio 4,3 tys. zł, 5,5 tys. zł i 4,4 tys. zł). Wykazane dochody nie spowodowały powstania zobowiązania podatkowego w podatku dochodowym od osób fizycznych.

W trakcie prowadzonych czynności sprawdzających Urząd nie realizował wskazówek i wytycznych zawartych w opracowanej przez Departament Nadzoru nad Kontrolami Ministerstwa Finansów *Metodyce postępowania organów krajowej administracji skarbowej wobec podmiotów dokonujących obrotu za pośrednictwem sieci Internet*

(akta kontroli: tom II str. 39-69, 382, 386, 418-435; tom III str. 1-191, 213-240, 354-381)

NIK zwraca uwagę, że w Urzędzie nie zaktualizowano podstawy prawnej kar porządkowych przywołanej w wersji papierowej załączników nr 1 i nr 8<sup>31</sup> do Instrukcji NUS nr 24/1/2017 w sprawie przeprowadzania czynności sprawdzających w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych. Aktualizacja załączników została dokonana wyłącznie w wersji elektronicznej w systemie Biblioteka Akt (dalej także: BA).

W ocenie NIK, załączniki do obowiązującej w Urzędzie Instrukcji nr 24/1/2017 w sprawie przeprowadzania czynności sprawdzających w zakresie podatku

<sup>29</sup> Centralny Rejestr Czynności Majątkowych (CRCM)/Aplikacja Czynności Majątkowe (CZM).

<sup>30</sup> Sprawa nr 1432-SKA-2.4031.42.2020/DA.

<sup>31</sup> Załącznik nr 1 – wezwanie (do czynności sprawdzających) i załącznik nr 8 – adnotacja z czynności sprawdzających.

dochodowego od osób fizycznych i prawnych powinny być niezwłocznie dostosowane do obowiązujących przepisów.

(akta kontroli: tom II str. 374-375, 378, 381-382, 385; tom III str. 177, 183-184, 220, 224, 233-234, 350 pliki 49, 50, 64)

**2.7.** Szczegółowym badaniem objęto jedyną sprawę przeprowadzoną w Urzędzie w kontrolowanym okresie, na którą składały się akta kontroli podatkowej w zakresie podatku VAT oraz akta postępowania podatkowego, wszczętego po przeprowadzonej kontroli podatkowej podmiotu prowadzącego zarejestrowaną działalność gospodarczą, dokonującego transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu. W wyniku kontroli ujawniono uszczuplenia w kwocie 219,3 tys. zł, wynikające z zaniżenia przez podatnika podatku należnego i zawyżenia podatku naliczonego, które następnie znalazły potwierdzenie w wydanej przez Urząd decyzji wymiarowej. Wobec braku realizacji obowiązków podatkowych ujawnionych w toku przeprowadzonej kontroli podatkowej wszczęto postępowanie podatkowe i skierowano sprawę do komórki do spraw karnych skarbowych. W wyniku analizy postępowania podatkowego prowadzonego w okresie objętym kontrolą nie stwierdzono nieprawidłowości. W badanej sprawie postępowanie podatkowe nie zakończyło się w terminie określonym w art. 139 § 1 Ordynacji podatkowej. Szesnaście razy przedłużano termin zakończenia postępowania, co było uzasadniane koniecznością zgromadzenia pełnego materiału dowodowego, w tym ustaleń innego organu podatkowego wobec kontrahenta podatnika. Decyzja została doręczona (11 października 2021 r.) w trybie art. 150 ustawy Ordynacja podatkowa. Podatnik nie wniósł odwołania od wydanej decyzji.

(akta kontroli: tom II str. 436-444; tom III str. 243-343, 382-388)

**2.8.** W ocenie Naczelnika Urzędu Skarbowego Warszawa-Bielany, barierą utrudniającą egzekwowanie obowiązków podatkowych od podmiotów dokonujących transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu jest brak możliwości ustalenia faktycznych danych personalnych osób wystawiających na sprzedaż towary. Użytkownicy często posługują się nazwami użytkownika, które uniemożliwiają zidentyfikowanie konkretnej osoby. Często również tworzą zamknięte grupy, do których dostęp jest bardzo ograniczony. Naczelnik Urzędu wskazała, że należałoby rozważyć podjęcie działań zmierzających do wyeliminowania występujących ograniczeń w dostępie do informacji, w tym przede wszystkim dotyczących danych personalnych i adresowych podmiotów prowadzących działalność za pośrednictwem portali aukcyjnych oraz działających na coraz większą skalę portali społecznościowych. Występujące utrudnienia przede wszystkim w zakresie identyfikacji podmiotów w znacznym stopniu przyczyniają się do długotrwałego prowadzenia spraw dotyczących handlu internetowego.

(akta kontroli: tom II str. 445-446)

Stwierdzone  
nieprawidłowości

W działalności kontrolowanej jednostki w przedstawionym wyżej zakresie stwierdzono następujące nieprawidłowości:

1. W dwóch z sześciu badanych sprawach stwierdzono, że z powodu nieuzasadnionych przerw pomiędzy podejmowanymi działaniami okres prowadzenia czynności sprawdzających był znacznie dłuższy niż określono w obowiązującej w Urzędzie w okresie objętym kontrolą Instrukcji\_pd. *Czynności sprawdzające prowadzono przez okres:*
  - a) ponad siedmiu miesięcy z nieuzasadnioną przerwą trwającą niemal sześć miesięcy w okresie od 1 stycznia 2021 r. do 27 czerwca 2021 r. (w sprawie nr 1432-SKA-2.4031.42.2020/DA dotyczącej niewykazania wartości aukcji zakończonych transakcjami sprzedaży łącznie za 2017 r., 2018 r. i 2019 r. w kwocie 14,2 tys. zł.),

- b) ponad dziesięć miesięcy z nieuzasadnioną przerwą trwającą ponad sześć miesięcy, w tym: ponad cztery miesiące – w okresie od 6 lutego 2021 r. do 27 czerwca 2021 r. i dwa miesiące – w okresie od 22 lipca 2021 r. do 22 września 2021 r. (w sprawie nr 1432.SKA-2.4031.38.2020/DA).

Zgodnie z pkt 3.6. Instrukcji\_pd: *w sprawach przekazanych do czynności sprawdzających przez Pierwszy Dział Czynności Sprawdzających i Analiz pracownik, któremu przydzielono sprawę podejmuje czynności bez zbędnej zwłoki tak, aby zakończyć je w ciągu dwóch miesięcy od daty rozpoczęcia.*

Naczelnik Urzędu wskazała, że przerwy występujące w prowadzeniu czynności w przedmiotowych sprawach wynikały z bardzo dużej ilości spraw wpływających do komórek. Ograniczenia wynikające z epidemii COVID-19 miały znaczący wpływ na liczbę zrealizowanych spraw.

W związku z powyższym wskazany w instrukcji Urzędu Skarbowego Warszawa-Bielany nr 24/1/2017 w sprawie przeprowadzenia czynności sprawdzających w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych i prawnych dwumiesięczny okres realizacji spraw nie został dochowany.

Najwyższa Izba Kontroli nie kwestionuje zakresu spraw realizowanych przez Urząd oraz utrudnień związanych z wykonywaniem obowiązków służbowych w związku z wprowadzeniem w Polsce od 20 marca 2020 r. stanu epidemii<sup>32</sup> wywołanej przez koronawirusa SARS-CoV-2. Jednakże zwraca uwagę, że tak długotrwałe kilkumiesięczne przerwy świadczą o nierzetelnym prowadzeniu czynności sprawdzających.

(akta kontroli: tom II str. 374, 378, 380-381, 385; tom III str. 152-191, 213-237, 350 plik 54)

2. Pomimo stwierdzenia prawdopodobieństwa naruszenia prawa wymierzonego w interesy budżetu państwa Urząd nie przekazał na podstawie art. 15 § 1 i art. 17 § 1 ustawy Ordynacja podatkowa pozyskanej<sup>33</sup> od *Allegro.pl sp. z o.o.* informacji o wartości sprzedaży towarów dokonanej w 2017 r. w kwocie 19,3 tys. zł przez podmiot będący we właściwości miejscowej Naczelnika Urzędu Skarbowego w Kołobrzegu.

Naczelnik Urzędu podała, że sprawa w zakresie wymienionego podatnika nie została przesłana zgodnie z właściwością miejscową przez przeoczenie.

NIK wskazuje, iż z *Rekomendacji w sprawie zasad prowadzenia działań przez jednostki organizacyjne Krajowej Administracji Skarbowej w obszarze zapobiegania i zwalczania nieprawidłowości podatkowych i celnych z 2020 r.* wynika obowiązek szybkiej reakcji organów KAS po stwierdzeniu prawdopodobieństwa przypadków naruszeń prawa wymierzonych w interesy budżetu państwa.

(akta kontroli: tom II str. 352-353, 376-377, 382-383, 386; tom III str. 199-200, 202-206, 208-209)

3. Nierzetelne przeprowadzenie czynności sprawdzających w dwóch z sześciu zbadanych sprawach<sup>34</sup> polegające na:

- a) niewykorzystaniu wszystkich dostępnych źródeł danych dotyczących transakcji w Internecie, w tym między innymi niewystąpieniu o dane do *Allegro.pl sp. z o.o.* na podstawie art. 82 ustawy Ordynacja podatkowa. W wyniku czynności sprawdzających nie zweryfikowano informacji przekazanych przez Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Warszawie

<sup>32</sup> Rozporządzenie Ministra Zdrowia z dnia 20 marca 2020 r. w sprawie ogłoszenia na obszarze Rzeczypospolitej Polskiej stanu epidemii (Dz. U. poz. 491, ze zm.).

<sup>33</sup> W związku z wystąpieniem o dane do sprawy zarejestrowanej w Urzędzie Warszawa-Bielany pod nr 1432-SKA-2.4031.44.2020/DA.

<sup>34</sup> Numer 1432-SKA-3.4033.417.2021 i 1432-SKA-3.4033.416.2021.

dotyczących ustalenia przychodów ze sprzedaży części samochodowych: w pierwszym przypadku przez podatnika, który po zawieszeniu działalności gospodarczej 1 listopada 2018 r. w latach następnych 2019-2020 uzyskał przychody ze sprzedaży w kwotach odpowiednio 11,3 tys. zł i 5,9 tys. zł oraz w drugim przypadku przez podatnika, który z działalności gospodarczej zlikwidowanej 31 grudnia 2019 r. uzyskał w 2019 r. przychody ze sprzedaży w kwocie 1298,8 tys. zł i w następnym 2020 r. w kwocie 145,2 tys. zł, natomiast w zeznaniach podatkowych za lata 2019-2020 wykazał przychody znacznie niższe (odpowiednio 149,3 tys. zł z działalności gospodarczej i 102,3 zł z odpłatnego zbycia rzeczy art. 10 ust. 1 pkt.8 lit. d ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych<sup>35</sup>).

Naczelnik Urzędu wyjaśniła, że: organ podatkowy w wyniku przeprowadzonych czynności sprawdzających przyjął wyjaśnienia podatników. Informacje zawarte w wyjaśnieniach wskazywały na konieczność prowadzenia dalszych działań mających na celu dokładne ustalenie stanu faktycznego dotyczącego sprzedaży części samochodowych na portalu *Allegro*. W stosunku do podatników prowadzone będą dalsze działania. Z uwagi na występujące różnice w podatku VAT i podatku dochodowym w drugim przypadku czynności będą kontynuowane w celu uzyskania wyjaśnienia zaistniałych rozbieżności;

- b) niesporządzeniu po zakończeniu czynności sprawdzających protokołów według wzoru stanowiącego załącznik nr 2 do Instrukcji\_VAT lub adnotacji służbowych zawierających dokonane ustalenia, co było obowiązkiem określonym w § 5 ust. 1 Instrukcji\_VAT).

Naczelnik Urzędu wskazała, że nie sporządzono protokołów z przeprowadzonych czynności sprawdzających, ponieważ sprawy te były nadzorowane przez DIAS w Warszawie jako operacja ponadregionalna KARETA. Naczelnik Urzędu Skarbowego Warszawa-Bielany był zobowiązany do przekazywania w cyklach dwutygodniowych bieżących informacji na temat prowadzonych spraw. Uznano, że informacje przekazywane do DIAS w Warszawie stanowią zakończenie spraw.

Zdaniem NIK, w wymienionych sprawach Urząd postąpił nierzetelnie i nie zweryfikował przekazanej przez DIAS w Warszawie dokumentacji pod kątem wielkości sprzedaży. NIK wskazuje, że w ramach ww. operacji ponadregionalnej organ podatkowy przeprowadził czynności sprawdzające w trzech sprawach, natomiast stwierdzenie wystąpienia nieprawidłowości polegających na niesporządzeniu protokołów lub adnotacji służbowych z przeprowadzonych czynności sprawdzających oraz niezarejestrowaniu i niezatwierdzeniu czynności sprawdzających w aplikacji *e-Orus*, a także niezamknięcie spraw w systemie BA wystąpiło w dwóch z nich.

(akta kontroli: tom II str. 43, 53, 355-356, 383, 386, 520-522, 527-528;  
tom III str. 12, 70-72, 350 plik 70, 72)

4. W czterech (z sześciu zbadanych) sprawach<sup>36</sup> stwierdzono niezarejestrowanie i niezatwierdzenie czynności sprawdzających w module *Czynności sprawdzające MF* aplikacji *e-Orus* oraz w dwóch sprawach<sup>37</sup>

<sup>35</sup> Dz. U. z 2021 r.poz. 1128, ze zm.

<sup>36</sup> Numer 1432-SKA-3.4033.417.2021, 1432-SKA-3.4033.416.2021, 1432-SKA-3.4033.563.2021 oraz 1432-SOB-1.4010.493.2021.1.

<sup>37</sup> Numer 1432-SKA-3.4033.563.2021 oraz nr 1432-SOB-1.4010.493.2021.1.



nieodnotowanie zamknięcia sprawy w systemie BA, co było działaniem niezgodnym z § 4 ust. 12 Instrukcji\_VAT.

Naczelnik Urzędu podała, że sprawy nie zostały zaewidencjonowane w aplikacji e-Orus i nie zostały zakończone w Bibliotece Akt z powodu przeoczenia. Wskazała między innymi, że: Działy Czynności Analitycznych i Sprawdzających mają w swoim zakresie wiele zadań; rok 2020 i 2021 to okres epidemii, a co za tym idzie częstej absencji pracowników, przebywania ich na kwarantannie i pracy zdalnej; w aplikacji e-Orus pracownicy w pierwszej kolejności odnotowują czynności, z których wynikają kwoty uszczupień. W tych przypadkach czynności miały wynik negatywny, więc brak ich odnotowania nie miał wpływu na kwoty wykazywane w sprawozdaniu, a jedynie na ilość przeprowadzonych czynności. Kierownik Pierwszego Działu Obsługi Bezpośredniej (SOB-1) wyjaśniła, że z uwagi na obciążenie pracą niektóre czynności sprawdzające mogły nie być wprowadzone do systemu e-Orus.

Zdaniem NIK, niezamieszczenie w tej aplikacji wszystkich adnotacji potwierdzających przeprowadzenie czynności sprawdzających podważa wiarygodność danych statystycznych o przeprowadzonych przez Urząd Skarbowy Warszawa – Bielany czynnościach sprawdzających umieszczanych w module *Czynności sprawdzające MF* aplikacji e-Orus. Dodatkowo wpływa na niezetelność danych o ilości czynności sprawdzających przeprowadzonych przez Urząd w 2021 r., wykazanych w sprawozdaniu MF-9Ps za 2021 r., przekazanym do Ministerstwa Finansów 10 stycznia 2022 r.

(akta kontroli: tom II str. 355-356, 370, 383, 386-387; tom III str. 52-55, 66-69, 238-240, 350, plik 70)

#### OCENA CZĄSTKOWA

W Urzędzie w niewielkim zakresie prowadzono czynności sprawdzające wobec podmiotów dokonujących transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu. Stanowiły one zaledwie 0,05% wszystkich czynności sprawdzających w zakresie podatku VAT, CIT i PIT zrealizowanych przez Urząd w okresie objętym kontrolą. Nie prowadzono kontroli podatkowych takich podmiotów. W podejmowanych czynnościach sprawdzających niestosowano przekazanej przez Ministerstwo Finansów *Metodyki postępowań organów Krajowej Administracji Skarbowej wobec podmiotów dokonujących obrotu za pośrednictwem sieci Internet*, wskazując, że dotyczy ona głównie działania urzędów celno-skarbowych.

Stwierdzone nieprawidłowości dotyczyły niezgodnych z procedurami znacznych przerw w prowadzeniu czynności sprawdzających (dwa przypadki), niezetelnego przeprowadzenia czynności sprawdzających polegającego między innymi na niewystąpieniu o dane do *Allegro.pl. sp. z o.o.* na podstawie art. 82 ustawy Ordynacja podatkowa (dwa przypadki), niesporządzenia protokołów lub adnotacji służbowych z przeprowadzonych czynności sprawdzających, nie zamknięcia spraw w systemie Biblioteka Akt (dwa przypadki) oraz niezaewidencjonowania i niezatwierdzenia czynności sprawdzających w module *Czynności sprawdzające MF* aplikacji e-Orus (cztery przypadki). Ponadto wystąpiły nieprawidłowości formalne dotyczące nieudostępnienia innemu organowi podatkowemu zgodnie z właściwością miejscową informacji o podatniku dokonującym sprzedaży towarów na portalu *Allegro.pl*.

## IV. Wnioski

W związku ze stwierdzonymi nieprawidłowościami, Najwyższa Izba Kontroli, na podstawie art. 53 ust. 1 pkt 5 ustawy o NIK, wnosi o:

#### Wnioski

1. Prowadzenie analiz podatników prowadzących handel za pośrednictwem sieci Internet z wykorzystaniem zapisów *Metodyki postępowań organów Krajowej Administracji Skarbowej wobec podmiotów dokonujących obrotu za pośrednictwem sieci Internet*.

2. Prowadzenie czynności analitycznych i sprawdzających sprawnie i bez nieuzasadnionych przerw pomiędzy poszczególnymi czynnościami.
3. Niezwłoczne wystąpienie do Centrum Kompetencyjnego Zwalczenia Przeszłości Ekonomicznej w Środowisku Elektronicznym – *Cybercentrum* o pomoc techniczną niezbędną do zidentyfikowania transakcji podatników w sieci Internet w sprawie 1432-SKA-1.4020.79.2022.D oraz rozważenie wystąpienia z takim wnioskiem w sprawie 1432-SKA-1.4020.33.2021.
4. Niezwłoczne przekazanie na podstawie art. 15 § 1 i art. 17 § 1 ustawy Ordynacja podatkowa informacji pozyskanej<sup>38</sup> od *Allegro.pl sp. z o.o.* o podmiocie pozostającym we właściwości miejscowej Naczelnika Urzędu Skarbowego w Kołobrzegu.
5. Podjęcie czynności sprawdzających w sprawach nr 1432-SKA-3.4033.417.2021 i nr 1432-SKA-3.4033.416.2021 w celu dokładnego ustalenia stanu faktycznego dotyczącego sprzedaży części samochodowych na portalu *Allegro* oraz poinformowanie NIK o wynikach podjętych czynności.

## 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 Departamentu Budżetu i Finansów Najwyższej Izby Kontroli. 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.

Warszawa, 30 września 2022 r.

Kontrolerzy  
Piotr Korczak  
główny specjalista kontroli państwowej

Najwyższa Izba Kontroli  
Departament Budżetu i Finansów  
Dyrektor  
Stanisław Jarosz

.....  
*podpis*

Anna Patyńska  
specjalista kontroli państwowej

.....  
*podpis*

.....  
*podpis*

<sup>38</sup> W sprawie nr 1432-SKA-2.4031.44.2020/DA.

