



NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI

Delegatura w Katowicach

LKA.410.015.03.2022

Pani
Joanna Bahryj
Naczelnik
Drugiego Urzędu Skarbowego
w Bielsku-Białej
ul. Gen. Stanisława Maczka
43-300 Bielsko-Biała

WYSTĄPIENIE POKONTROLNE

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

*Na podstawie art. 5 ust. 1 ustawy z 6 września 2001 r. o dostępie do informacji publicznej (Dz.U. z 2022 r. poz. 902) Najwyższa Izba Kontroli wyłączyła jawność informacji poprzez usunięcie fragmentów wystąpienia pokontrolnego w miejscach oznaczonych nawiasem [...].

I. Dane identyfikacyjne

Jednostka kontrolowana	Drugi Urząd Skarbowy w Bielsku-Białej ¹ , ul. Gen. Stanisława Maczka 73, 43-300 Bielsko-Biała.
Kierownik jednostki kontrolowanej	Joanna Bahryj – Naczelnik Drugiego Urzędu Skarbowego w Bielsku-Białej od 1 lutego 2022 r. ² Poprzednio w okresie od 16 października 2018 r. do 31 stycznia 2022 r. stanowisko to zajmował Marcin Pilich.
Zakres przedmiotowy kontroli	1) Monitorowanie handlu elektronicznego oraz identyfikowanie podmiotów działających w szarej strefie. 2) Egzekwowanie obowiązków podatkowych od podmiotów prowadzących handel elektroniczny.
Okres objęty kontrolą	Od 1 stycznia 2021 r. do 30 czerwca 2022 r., z wykorzystaniem dowodów sporządzonych przed lub po tym okresie oraz danych za okresy wcześniejsze lub późniejsze mające bezpośredni związek z badanym zagadnieniem.
Podstawa prawna podjęcia kontroli	Art. 2 ust. 1 ustawy z dnia 23 grudnia 1994 r. o Najwyższej Izbie Kontroli ³
Jednostka przeprowadzająca kontrolę	Najwyższa Izba Kontroli Delegatura w Katowicach
Kontrolerzy	1. Mieczysław Handzel, główny specjalista kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr LKA/144/2022 z dnia 6 lipca 2022 r. 2. Jacek Kordanowski, specjalista kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr LKA/128/2022 z 22 czerwca 2022 r.

(akta kontroli: str. 1-4)

¹ Zwany dalej: Urząd.

² Zwany dalej: Naczelnik.

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

II. Ocena ogólna⁴ kontrolowanej działalności

OCENA OGÓLNA

Urząd realizował zadania w zakresie identyfikacji podmiotów prowadzących działalność handlową za pośrednictwem Internetu⁵ - działających w szarej strefie⁶, głównie w oparciu o wskazania tych podmiotów przekazywane przez inne jednostki Krajowej Administracji Skarbowej⁷. Z własnej inicjatywy Urząd typował w 2021 r. do analiz podatników dokonujących obrotu przy wykorzystaniu sieci Internet w związku z ich wnioskami o zwroty podatku od towarów i usług, natomiast w I półroczu 2022 r. typowanie podmiotów objętych ryzykiem niewywiązywania się z obowiązków podatkowych w związku z e-handlem na wniosek Urzędu przeprowadziła komórka Ministerstwa Finansów.

W toku prowadzonych spraw związanych z e-handlem pracownicy Urzędu wykorzystywali zalecenia wskazane w *Metodyce postępowań w Krajowej Administracji Skarbowej wobec podmiotów dokonujących obrotu za pośrednictwem sieci Internet*⁸ oraz w *Małym poradniku narzędzi OSINT*⁹ a także skorzystali w jednym przypadku z ustalonego w KAS sposobu komunikacji drogą elektroniczną z popularnym portalem aukcyjnym.

Sprawy, w których Urząd zidentyfikował ryzyko wystąpienia nieprawidłowości prowadzenia działalności gospodarczej w szarej strefie za pośrednictwem Internetu, po dokonanych analizach były kierowane do dalszej weryfikacji w ramach czynności sprawdzających, kontroli podatkowych lub postępowań podatkowych.

Naczelnik prawidłowo wykonywał - w odniesieniu do wszystkich zainicjowanych spraw - czynności niezbędne do realizacji obowiązków podatkowych przez podmioty prowadzące działalność handlową za pośrednictwem Internetu.

Przeprowadzone wobec zidentyfikowanych podmiotów dokonujących transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu czynności sprawdzające oraz kontrole podatkowe prowadzono zgodnie z ustawą z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa¹⁰.

III. Opis ustalonego stanu faktycznego oraz oceny cząstkowe¹¹ 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 i wytyczne odnośnie do postępowań wobec podmiotów dokonujących obrotu za pośrednictwem sieci Internet:

- otrzymana w dniu 5 stycznia 2021 r.¹² *Metodyka postępowań w Krajowej Administracji Skarbowej wobec podmiotów dokonujących obrotu za*

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

⁵ Tj. podmioty prowadzące tzw. e-handel (ang. e-commerce), działalność handlowa prowadzona za pośrednictwem Internetu.

⁶ Działalność gospodarcza prowadzona poza oficjalnym obiegiem podlegającym kontroli państwa.

⁷ Dalej: KAS.

⁸ Dalej także: *Metodyka*.

⁹ Dalej także: *Poradnik OSINT*.

¹⁰ Dz. U. z 2021 r. poz. 1540 ze zm. Dalej: *Ordynacja podatkowa*

¹¹ 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.

¹² Pismem znak 2401-ICR_4020.8.2021.2

pośrednictwem sieci Internet opracowana przez Departament Nadzoru nad Kontrolami Ministerstwa Finansów oraz

- otrzymany w dniu 19 lutego 2021 r.¹³ *Mały poradnik narzędzi OSINT*¹⁴ wydany przez Cybercentrum.
- *Polityka Zarządzania Procesem Analitycznym w Krajowej Administracji Skarbowej*, opracowana w kwietniu 2019 r. przez Departament Analiz Ministerstwa Finansów.

(akta kontroli: str. 589-620)

Ponadto w zakresie e-handlu Urząd dysponował:

- *Metodologią kontroli w zakresie pozorowanego dropshippingu*¹⁵ opracowaną przez zespół powołany przez Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Opolu,
- [...] ¹⁶,
- [...] ¹⁷.

(akta kontroli: 658-701)

Jak wskazała Naczelnik Urzędu, wskazówki zawarte w przekazanych do stosowania metodykach były pomocne w prowadzonych analizach. Ponadto wyjaśniła, że narzędzia wskazane w *Metodyce postępowań w Krajowej Administracji Skarbowej wobec podmiotów dokonujących obrotu za pośrednictwem sieci Internet* były wykorzystywane w ramach prowadzonych czynności również przed 2021 r. W przedmiotowym opracowaniu zebrano i usystematyzowano wykorzystywane wcześniej narzędzia.

(akta kontroli: str. 409, 586)

Urząd nie opracowywał ani nie wdrażał wewnętrznych procedur dotyczących monitorowania sieci Internet oraz identyfikowania podatników dokonujących transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu.

Do Urzędu nie wpłynęły dodatkowe wytyczne i zalecenia dotyczące monitorowania sieci Internet wraz z przyspieszeniem rozwoju handlu elektronicznego związanego z sytuacją epidemiczną w związku z COVID-19.

(akta kontroli: str. 20)

W dniu 5 sierpnia 2018 r. Urząd otrzymał z Izby Administracji Skarbowej w Katowicach dokument *Koncepcja Centrum Zwalczania Przestępczości Ekonomicznej w Środowisku Elektronicznym KAS Cybercentrum*, natomiast w dniu 10 marca 2020 r. wpłynęło do Urzędu z IAS w Katowicach pismo informujące o funkcjonowaniu Referatu Wsparcia Centrum Kompetencyjnego Cybercentrum w Toruniu¹⁸ oraz nowy wzór wniosku o pomoc techniczną w dokumentowaniu przejawów aktywności gospodarczej w Internecie.

Naczelnik Urzędu wyjaśniła, że Urząd prowadził analizy podmiotowe na podstawie informacji sygnałnych, natomiast do monitorowania sieci Internet w zakresie naruszeń przepisów prawa w obszarze właściwości zadań realizowanych przez KAS zostało powołane Cybercentrum. W przypadku wystąpienia sytuacji wymagającej wsparcia

¹³ Pismem znak 2401-ICR_4022.156.2021.5

¹⁴ OSINT - open-source intelligence, dalej poradnik OSINT.

¹⁵ Dropshipping - model logistyczny stosowany w sprzedaży internetowej polegający na przeniesieniu całego procesu dostawy na samego dostawcę towaru. Metodologia przekazana przez IAS w Katowicach za pismem znak 2401-ICR.4022.282.2018.3 z dnia 24 października 2018 r.

¹⁶ Otrzymała za pismem znak 2401-ZR.4031.13.2016.2 z dnia 29 marca 2016 r.

¹⁷ Otrzymała za pismem znak 2401-ICR.4022.285.2021.7 z dnia 6 września 2021 r.

¹⁸ Otrzymała za pismem znak 2401-IZZ.033.59.2020 z dnia 10 marca 2020 r.

istniała możliwość¹⁹ wystąpienia z wnioskiem o pomoc w udokumentowaniu działalności podatników w Internecie.

(akta kontroli: str. 409-410, 624-657)

Działania w stosunku do podmiotów dokonujących obrotu za pośrednictwem sieci Internet były czynnościami mieszczącymi się w zakresie zadań Drugiego Działu Czynności Analitycznych i Sprawdzających²⁰ Urzędu. Komórkę SKA-2 tworzył 16 osobowy zespół, w ramach którego dwie osoby zajmowały się przedmiotową tematyką. Zakres obowiązków tych osób wynikający z regulaminu organizacyjnego obejmował: pozyskiwanie informacji mogących mieć wpływ na powstanie obowiązku podatkowego, w tym o wydatkach i wartości mienia zgromadzonego przez podatnika, zarządzanie ryzykiem zewnętrznym, w tym identyfikowanie obszarów zagrożeń mogących mieć wpływ na prawidłowość wypełniania obowiązków podatkowych i celnych, typowanie podmiotów do czynności sprawdzających, kontroli podatkowej i postępowań podatkowych, dokonywanie czynności sprawdzających, obsługę systemów wymiany informacji podatkowych. Ponadto takie zadania jak: analizy w zakresie nieujawnionych źródeł przychodów (m.in. na podstawie typowań Izby Centrum Kompetencyjnego w Gdańsku), analizy doniesień (w tym obsługa systemu Krajowego Telefonu Interwencyjnego KAS), analizy informacji przekazanych przez inne jednostki m.in. w ramach akcji ponadregionalnych, typowań podmiotów przez Departament Ryzyka Podatkowego Ministerstwa Finansów i związaną z tym sprawozdawczość, monitoringi (m.in. w ramach oceny ryzyka rejestracyjnego podmiotów, analizy podmiotów wykazujących w zeznaniach CIT kwoty strat przekraczające 1 mln zł, podmioty, którym cofnięto, odmówiono, umorzono lub pozostawiono bez rozpatrzenia wnioski o udzielenie koncesji Urzędu Regulacji Energetyki, [...]).

(akta kontroli: str. 20)

Pismem znak DZP8.K4111.73.2020 z dnia 27 lipca 2021 r. Departament Zwalczenia Przeszłości Ekonomicznej Ministerstwa Finansów polecił, Dyrektorowi Izby Administracji Skarbowej w Katowicach²¹, do 31 sierpnia 2021 r. wyznaczyć w każdym urzędzie skarbowym, co najmniej jedną osobę z komórki analitycznej, która będzie pełniła rolę konsultanta ds. środowiska elektronicznego.

Jako konsultanta ds. środowiska elektronicznego²² Urzędu zgłoszono jednego pracownika komórki SKA-2. Wyznaczona osoba uczestniczyła w jednym szkoleniu. Wyznaczonemu na konsultanta pracownikowi nie zmieniono jego dotychczasowego zakresu obowiązków.

(akta kontroli: str. 9, 174-176)

Naczelnik Urzędu wyjaśniła, że koncepcja dotycząca powołania w urzędach skarbowych konsultantów ds. środowiska elektronicznego wydawała się uzasadniona, bowiem konsultanci stanowili merytoryczne wsparcie dla innych pracowników dysponując wiedzą i umiejętnościami w zakresie środowiska elektronicznego. Wyjaśniła także, że w okresie objętym kontrolą konsultant prowadził sprawy zgodnie z zakresem obowiązków w ramach komórki SKA-2 oraz bieżącymi potrzebami Urzędu.

(akta kontroli: str. 410)

W 2021 r. i w I półroczu 2022 r. konsultant wraz z pracownikiem wspomagającym z Działu Analiz przeprowadzili 41 analiz podmiotowych dotyczące handlu

¹⁹ W okresie objętym kontrolą złożono jeden wniosek w tej sprawie.

²⁰ Dalej: SKA-2.

²¹ Dalej: DIAS.

²² Dalej: Konsultant.

elektronicznego [...] wobec podmiotów ujętych w otrzymanych informacjach (obywatelskich, z Cybercentrum oraz Ministerstwa Finansów). W analizowanym okresie zakres zadań ww. pracowników obejmował łącznie 904 sprawy²³.

(akta kontroli: str. 62, 187-405)

W ramach zadań Działu SKA-2, w II półroczu 2021 r. prowadzono również analizy zwrotów podatku od towarów i usług, pośród których znajdowały się podmioty zajmujące się e-handlem. W I półroczu 2022 r. na podstawie skryptu zleconego do Działu Informatyki²⁴ przeprowadzono weryfikację pięciu podatników prowadzących działalność gospodarczą w zakresie handlu internetowego, co przedstawiono szerzej w dalszej części nin. wystąpienia pokontrolnego.

(akta kontroli: str. 42-49)

W trakcie badania rozpatrywanych przez Urząd spraw²⁵ ustalono, że w trakcie analiz pracownicy Urzędu do prowadzonych spraw wykorzystywali centralne oraz lokalne bazy danych, w tym:

- system Poltax+, w skład którego wchodziły inne podsystemy (m.in. KONTROLA i WYMIAR), umożliwiające m.in. analizę zeznań oraz deklaracji składanych przez podatnika;
- Wro-System (STIR oraz inne analizy), umożliwiające m.in. analizę przepływów na rachunkach bankowych oraz sprzedaży na rzecz kontrahentów;
- SeRce, umożliwiające m.in. ustalenie: adresów rejestracyjnych, zgłoszonych numerów telefonów oraz rachunków bankowych;
- system Dochody i Wydatki Podatnika (DWP), umożliwiający analizę dochodów i wydatków jakie ponosił podatnik;
- Ewidencję Ksiąg Wieczystych, umożliwiającą ustalenie nieruchomości podatnika;
- Centralną Ewidencję Kas Rejestrujących (CEKR II);
- bazę danych LEX;
- Centralną Ewidencję i Informację o Działalności Gospodarczej (CEiDG);
- bazę danych CEPIK, stanowiącą informację w zakresie kierowców i pojazdów.

Ponadto dane gromadzone w aktach sprawy o analizowanym podmiocie były uzupełniane o informacje pochodzące z Internetu [...].

(akta kontroli: str. 64-126)

Konsultant ds. środowiska elektronicznego wyjaśniła, że: „(...) narzędzi informatycznych wprost dedykowanych do monitorowania obszarów ryzyka w handlu elektronicznym jako tako nie posiadamy. Natomiast przy prowadzeniu analiz posługują

się ogólnie dostępnymi w urzędzie systemami informatycznymi m.in. takimi jak: WRO-system, POLTAX, EWIKON, Info-Ekspert, Cepik, SERCE”.

(akta kontroli: str. 10)

²³Głównie dotyczyły one rozliczeń podatku od towarów i usług, a liczbę spraw ustalono na podstawie rejestru spraw przydzielonych ww. pracownikom.

²⁴ W zakresie wytypowania podmiotów z otwartym obowiązkiem VAT i prowadzącym działalność gospodarczą z numerem PKD 47917.

²⁵ W okresie objętym kontrolą - wybrane w sposób celowy. Badaniu poddano 15 analiz, w tym 10 spraw skierowanych do dalszych czynności weryfikacyjnych, wobec których takie czynności zostały podjęte w kontrolowanym okresie oraz pięciu spraw, które jedynie skierowano do dalszych czynności weryfikacyjnych, lecz ich nie podjęto.

Wykorzystanie narzędzi informatycznych w sporządzanych analizach było dokumentowane w formie pisemnej (przykładowo: wydruki, zrzuty z ekranu).

(akta kontroli: str. 64-65)

Jak wyjaśniła Naczelnik Urzędu, w ramach weryfikacji informacji w sieci Internet wykorzystywane były:

- wytyczne i dodatkowe informacje przekazywane przez jednostki zlecające (Cybercentrum, Ministerstwo Finansów) w konkretnych sprawach/analizach,
- informacje pozyskiwane z Cybercentrum, do którego Urząd zwracał się z prośbą o udzielenie pomocy technicznej w udokumentowaniu przejawów aktywności gospodarczej w Internecie podejmowanych przez podmioty, wobec których prowadzone są konkretne sprawy,
- [...],
- dodatkowym narzędziem wykorzystywanym w prowadzonych analizach były informacje dostępne w systemie WRO, a w jego ramach m.in. raporty STIR dot. przepływów na rachunkach bankowych podmiotów.

Urząd nie dysponował własnymi dedykowanymi systemami współpracującymi z popularnymi platformami handlu internetowego. Naczelnik Urzędu nie posiadała wiedzy o planowanych wdrożeniach nowych narzędzi. Wskazała, że są one wdrażane centralnie.

(akta kontroli: str. 21)

Pracownicy komórki SKA-2 zajmującej się sprawami związanymi z e-handlem od 13 maja 2016 r. pracowali na komputerach ALL IN ONE LENOVO M83Z (data nabycia 18 grudnia 2015 r.) wyposażonych w system Windows 10 PRO.

Konsultant ds. środowiska elektronicznego wyjaśniła, że komputery te: „(...) są przestarzałe technologicznie, mają zbyt niską wydajność wobec obecnych aplikacji i wielozadaniowości (wiele aplikacji otwartych na danym stanowisku pracy powoduje spowolnienie działania komputera)”, jednakże nie zgłaszano tego faktu jednostce nadrzędnej.

(akta kontroli: str. 10, 22)

Pracownicy Urzędu mieli dostęp do Internetu wyłącznie przez sieć WAN Ministerstwa Finansów.

Odnosząc się do posiadanych narzędzi informatycznych wykorzystywanych do monitorowania e-handlu Naczelnik wyjaśniła, że: „(...) użytkowany sprzęt jest przestarzały technologicznie, ma zbyt niską wydajność (...) Ponadto w związku z rosnącą popularnością portali społecznościowych jako kanałów komunikacji w prowadzonej działalności gospodarczej, brak dostępu do pełnych danych zamieszczonych na tych portalach [...] ogranicza możliwości przeprowadzenia kompleksowych analiz podmiotowych”.

(akta kontroli: str. 22)

1.2. W ramach czynności prowadzonych przez pracowników Działu SKA-2, w zakresie zasadności wnioskowanych przez podatników zwrotów podatku VAT, w 2021 r. przeprowadzono cztery analizy²⁶. W trzech przypadkach podjęto czynności sprawdzające, w wyniku których nie stwierdzono nieprawidłowości; w jednych nie stwierdzono nieprawidłowości już na etapie analizy.

(akta kontroli: str. 63)

²⁶ Jedna analiza w I półroczu oraz trzy w II półroczu 2021 r.

W I półroczu 2022 r. na jednorazowy wniosek Urzędu Centralny Service Desk²⁷ dokonał typowania podatników prowadzących działalność gospodarczą w zakresie handlu internetowego (według zgłoszonego zakresu działalności PKD G 4791Z). W ramach wygenerowanego raportu wyłoniono 241 podmiotów spełniających kryteria wnioskowanego PKD, spośród których Urząd poddał analizie pięć podmiotów gospodarczych. W wyniku analiz nie stwierdzono podstaw do skierowania spraw do dalszych czynności weryfikacyjnych.

Powyższe analizy były dokonywane przy wykorzystaniu systemów/aplikacji:

- WRO-system skąd pobierano jednolite pliki kontrolne oraz dokonywano oceny podatnika na Ministerstwa Finansów,
- POLTAX PLUS– podsystem kontrola w zakresie danych w deklaracjach VAT-7,
- DWP – aplikacja dochody i wydatki podatnika w zakresie wygenerowanych przez podatnika dochodów i poniesionych kosztów, w tym majątkowych,
- STIR, na podstawie którego weryfikowano transakcje na rachunkach bankowych.

W ramach prowadzonych analiz wykorzystywano również wyniki wcześniej prowadzonych czynności sprawdzających. Dokumentacja analiz była prowadzona w formie papierowej.

(akta kontroli: str. 42-49)

Analiza akt spraw czynności sprawdzających w Urzędzie wykazała, że w toku tych czynności analitycznych wykorzystywano zalecenia wskazane w Metodyce oraz wskazówki Poradnika OSINT.

(akta kontroli: str. 64-154)

Jak wyjaśniła Naczelnik: „(...) Urząd nie zidentyfikował nowych obszarów podwyższonego ryzyka występowania nieprawidłowości w e-handlu (...) Zgodnie z aktualnie obowiązującą systematyką ryzyk stanowiącą załącznik nr 1 do Polityki zarządzania procesem analitycznym w Krajowej Administracji Skarbowej, przekazaną pismem znak DPA1.031.1.2018 z dnia 15.04.2019 r. nie ma obszaru w zakresie stricte e- handlu. Nie funkcjonują również lokalne i regionalne rejestry ryzyk. Wg Polityki zarządzania procesem analitycznym w Krajowej Administracji Skarbowej funkcjonuje Centralny Rejestr Ryzyk (CRR) umiejscowiony w systemie informatycznym ZISAR PLUS. Centralny Rejestr Ryzyk jest między innymi przewidziany do obsługi całego procesu identyfikacji ryzyka oraz znajdującej się z nią w ścisłym związku analizy przedmiotowej ryzyka. Natomiast zadania związane z monitorowaniem mediów elektronicznych, przetwarzaniem danych z otwartych źródeł z zakresu zwalczania przestępczości zgodnie z Koncepcją Centrum Zwalczania Przestępczości Ekonomicznej w Środowisku Elektronicznym Krajowej Administracji Skarbowej Cybercentrum powierzone zostało, przez Szefa KAS, utworzonemu w tym celu Centrum Zwalczania Przestępczości Ekonomicznej w Środowisku Elektronicznym Krajowej Administracji Skarbowej Cybercentrum”.

(akta kontroli: str. 411-412)

Jak wyjaśniła Naczelnik Urzędu, w czasie trwania sytuacji epidemicznej w związku z COVID-19 na obszarze działania Urzędu nie zaobserwowano nasilenia się zjawisk unikania lub uchylania się od opodatkowania podmiotów dokonujących transakcji handlowych w Internecie.

(akta kontroli: str. 23)

²⁷ W Centrum Informatyki Ministerstwa Finansów.

W okresie objętym kontrolą do Urzędu wpłynęły informacja dotycząca prawdopodobnego uchybienia obowiązkowi rejestracji kasy fiskalnej²⁸ do podatnika, wobec którego należało podjąć czynności weryfikacyjne. W wyniku przeprowadzonej analizy ustalono, że sprawa nie dotyczy podatnika będącego we właściwości miejscowej Urzędu, stąd po konsultacjach ze zgłaszającym odstąpiono od dalszych czynności w sprawie.

(akta kontroli: str. 31-41)

W badanym okresie wobec 41 zidentyfikowanych podmiotów podejrzanych o uchylenie się od obowiązków podatkowych w e-handlu przeprowadzono czynności analityczne, w tym:

- a) 32 podmioty ustalono na podstawie źródeł zewnętrznych²⁹,
- b) dziewięć podmiotów wyłoniono w następstwie własnych działań analitycznych, w tym cztery podmioty analizowano w trakcie badania zasadności zwrotów podatku VAT, a pięć wyłoniono z wykazu 241 podatników przekazanych przez Centralny Service Desk.

(akta kontroli: str. 804)

Szczegółowym badaniem objęto 15 analiz przeprowadzonych w Urzędzie³⁰ w związku z otrzymanymi informacjami zewnętrznymi. Dokonując analizy podmiotów wykorzystywano wskazówki ujęte w *Metodyce postępowań organów KAS wobec podmiotów dokonujących obrotu za pośrednictwem sieci Internet*.

W poszczególnych sprawach podejmowano czynności polegające na:

- ustaleniu miejsca prowadzenia działalności gospodarczej podmiotu lub jego siedziby (aplikacja SERCE, POLTAX+),
- weryfikacji powiązań kapitałowo-rodzinnych, ustalano majątek podmiotu (m.in. ujawniony w księgach wieczystych),
- analizowano sytuację finansową podmiotu (zeznania PIT, deklaracje VAT, aplikacja DWP),
- analizowano pliki jpk_vat (WRO-SYSTEM),
- ustalano przepływy pieniężne oraz rachunki bankowe podmiotu (WRO-SYSTEM –(STIR), SERCE, POLTAX+).

W trakcie przeprowadzonych analiz wykorzystywano narzędzia, o których mowa w Poradniku OSINT, weryfikowano podmioty w rejestrach gospodarczych (baza LEX, CEIDG), zabezpieczano dane pozyskiwane z sieci Internet oraz otrzymane dane od innych jednostek KAS³¹.

W skontrolowanej próbie 15 spraw:

- w czterech przypadkach Naczelnik występował do portalu [...] o podanie informacji o transakcjach danego podmiotu lub danych rejestracyjnych: w jednej

²⁸ Pismem z IAS znak 2401-ICR.4022.280.2021.2 przekazano do realizacji tut. Urzędu pismo Departamentu Nadzoru nad Kontrolami Ministerstwa Finansów nr DNK6.8660.17.2021 z dnia 1 lipca 2021 r.

²⁹ Dziesięć na podstawie informacji obywatelskiej; cztery na podstawie informacji przekazanych przez inne urzędy skarbowe/celno-skarbowe; dwa na podstawie informacji przekazanych przez IAS; trzy na podstawie informacji przekazanych przez Cybercentrum; 13 na podstawie informacji przekazanych przez Ministerstwo Finansów.

³⁰ Badaniu poddano 15 analiz wybranych w sposób celowy, w tym 10 spraw skierowanych do dalszych czynności weryfikacyjnych wobec których takie czynności zostały podjęte do 30 czerwca 2022 r. oraz pięciu spraw, które jedynie skierowano do dalszych czynności weryfikacyjnych, lecz ich nie podjęto do 30 czerwca 2022 r.

³¹ W tym zestawienia transakcji handlowych i płatności.

sprawie za pośrednictwem formularza kontaktowego zgodnie z zaleceniem wynikającym z wdrożonego systemu komunikacji [...], w trzech przypadkach na podstawie art. 82 Ordynacji podatkowej, a raz omyłkowo na podstawie art. 46 ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej³² - wskazanie błędnej podstawy prawnej nie wpłynęło na sposób załatwienia wniosku,

- w dwóch przypadkach Urząd dysponował zestawieniami transakcji otrzymanymi z innych jednostek KAS,
- w jednej sprawie³³ Urząd wystąpił do Cybercentrum z prośbą o udzielenie pomocy w udokumentowaniu przejawów aktywności gospodarczej w Internecie (sprawa pozostawała w toku na dzień zakończenia kontroli), w pozostałych sprawach takie potrzeby nie wystąpiły.

We wszystkich sprawach poddanych badaniu Dział Analiz wnioskował o przeprowadzenie czynności sprawdzających albo o przeprowadzanie postępowań podatkowych lub kontroli podatkowej. W okresie objętym kontrolą w jednym przypadku ujęto podmiot w planie kontroli, a w 10 zainicjowano lub zakończono czynności sprawdzające.

(akta kontroli: str. 64-126)

Jak wyjaśnił Naczelnik: „(...) analizy prowadzone w urzędzie nie obejmowały operatorów interfejsów elektronicznych, gdyż we właściwości Urzędu nie ma podmiotów z otwartym obowiązkiem VAT z rodzajem okoliczności VAT-IE (dostawy lub sprzedaż na odległość towarów przy użyciu interfejsu elektronicznego - art. 7a ust. 1 i 2 ustawy o podatku VAT)”.

(akta kontroli: str. 410-411)

1.3 Spośród 41 podmiotów prowadzących działalność w ramach e-handlu, w odniesieniu do których przeprowadzono czynności analityczne, wobec 21 podmiotów podjęto dalsze czynności weryfikacyjne³⁴, tj.:

- 18 zidentyfikowanych przez Urząd na podstawie informacji zewnętrznych³⁵,
- trzech zidentyfikowanych na podstawie własnych analiz.

Jak ustalono, w I półroczu 2021 r. dalsze czynności weryfikacyjne Urząd przeprowadził w stosunku do 25,0%, natomiast w I półroczu 2022 r. w stosunku do 19,0% zidentyfikowanych podmiotów podejrzanych o uchylanie się od obowiązków podatkowych w zakresie e-handlu.

W odpowiedzi na pytanie dlaczego w I półroczu 2021 r. Urząd przeprowadził dalsze czynności weryfikacyjne u poniżej 50% analizowanych podmiotów, Naczelnik Urzędu wskazała, że: „(...) Urząd prowadzi dalsze czynności weryfikacyjne (czynności sprawdzające, kontrole, postępowania podatkowe) wyłącznie wobec podmiotów, wobec których czynności analityczne okazują się niewystarczające. Ponadto wskazała, że w jednej sprawie wystosowano wniosek o przeprowadzenie postępowania podatkowego, które do dnia 30 czerwca 2022 r. nie zostało wszczęte, co wynikało z przyjętych priorytetów w podejmowaniu spraw.

³² Dz.U. z 2022 r. poz. 813.

³³ Nr 2404-SKA-2.4020.70.2022.

³⁴ Wobec jednego podmiotu zaplanowano kontrolę podatkową, wobec dwóch skierowano wnioski o wszczęcie postępowań podatkowych, a pozostałe czynności weryfikacyjne dotyczyły spraw objętych czynnościami sprawdzającymi.

³⁵ Z czego 11 na podstawie informacji z Ministerstwa Finansów, trzech na podstawie informacji obywatelskiej, dwóch na podstawie informacji przekazanych przez inne urzędy skarbowe/urzędy celno-skarbowe, po jednym na podstawie informacji przekazanych przez IAS w Katowicach oraz na podstawie informacji z Cybercentrum.

Odnosząc się do I półrocza 2022 r. Naczelnik wyjaśniła, że osiem spraw skierowano do czynności sprawdzających, które zostały podjęte po 30 czerwca 2022 r., a jedna sprawa została skierowana do postępowań podatkowych, jednak postępowanie (na dzień zakończenia czynności kontrolnych w jednostce) nie zostało wszczęte.

(akta kontroli: str. 411, 801-804)

1.4. Analizą podmiotów dokonujących transakcji handlowych w zakresie e-handlu zajmowało się dwóch pracowników Urzędu. Jedna z wyznaczonych do pełnienia roli konsultanta ds. środowiska elektronicznego osób uczestniczyła w szkoleniu - webinarium w temacie „E-handel, analiza internetowa, narzędzia. Metodyka prowadzenia analiz internetowych”, które zostało przeprowadzone 27 i 28 stycznia 2022 r. Szkolenie było prowadzone przez Referat Zwalczania Przystępczości Ekonomicznej w Środowisku Elektronicznym Kujawsko-Pomorskiego Urzędu Celno-Skarbowego w Toruniu.

Odnosząc się do wykorzystania umiejętności nabytych w trakcie szkolenia Konsultant stwierdziła, że część wiedzy przekazanej na szkoleniu z zakresu e-handlu pozwoliła usystematyzować własne umiejętności wykorzystywane w prowadzonych analizach podmiotowych.

Odnosnie braku współpracy z koordynatorami/zastępcami koordynatorów ds. środowiska elektronicznego powołanymi w IAS/USC Konsultant wyjaśniła, że nie współpracowała, bowiem nie było takiej potrzeby.

(akta kontroli: str. 9, 13, 20-21)

1.5 Na pytanie o problemy dotyczące monitorowania e-handlu, identyfikowania i analizy podmiotów działających w szarej strefie zgłaszane przez pracowników Urzędu, Konsultant wyjaśniła, że problemy związane ze spowolnioną pracą komputera podczas używania programów i aplikacji nie były formalnie zgłaszane, jednak podczas rozmów z informatykami realizującymi zgłoszenia w CSD³⁶ dotyczących bieżących spraw wielokrotnie sygnalizowano powyższe problemy.

Ponadto Konsultant wyjaśniła, że w kwestii ogólnie dostępnych narzędzi (stron internetowych, wyszukiwarek, przeglądarek) oraz aplikacji dostępnych w Urzędzie nikomu nie zgłaszano formalnie żadnych problemów.

Wskazała, także iż: *„jeżeli chodzi o klasyfikację PKD, to problem z jej wykorzystaniem do analiz leży nie po stronie szczegółowości, lecz możliwości zgłaszania przez podatników nieograniczonej ilości rodzajów działalności. (...) W przypadku, gdy podatnik zgłasza np., że przeważającym rodzajem prowadzonej przez niego działalności jest sprzedaż detaliczna wyrobów tekstylnych a poza tym w dodatkowych rodzajach działalności wykazuje szereg innych PKD, w tym 47.91.Z sprzedaż detaliczna prowadzona przez domy sprzedaży wysyłkowej lub Internet – to prowadząc identyfikację podatników handlujących w Internecie, nie jesteśmy w stanie w prosty i szybki sposób wyszukać takiego podmiotu (do bazy POLTAX, która jest podstawą sporządzania raportów trafia wyłącznie 10 pierwszych PKD)”*.

Wyjaśniając, czy Urząd przekazywał do IAS lub Ministerstwa Finansów odpowiednie informacje lub zgłaszano zapotrzebowanie albo wnioskowano o rozszerzenie klasyfikacji PKD w celu odrębnego rejestrowania i skutecznego identyfikowania podmiotów dokonujących transakcji za pośrednictwem Internetu, Konsultant stwierdziła, że: *„(...) z poziomu tu. urzędu nie zgłaszano takiego problemu”*.

(akta kontroli: str. 185)

Jak wyjaśniła konsultant ds. środowiska elektronicznego: *„(...) my jako Dział na etapie analiz nie mamy możliwości prawnych dostępu do rachunków osobistych podmiotów*

³⁶ Centralny Service Desk.

objętych weryfikacją. Taki dostęp mamy jedynie do rachunków gospodarczych w ramach narzędzia WRO-system. W przypadku e-handlu jest to istotne, gdyż niezgłoszona działalność w zakresie e-handlu odbywa się przy wykorzystaniu rachunków osobistych [...]”.

(akta kontroli: str. 11)

Stwierdzone
nieprawidłowości
OCENA CZĄSTKOWA

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

Urząd realizował zadania w zakresie identyfikacji podmiotów działających w szarej strefie głównie w oparciu o wskazania tych podmiotów dokonywane przez inne jednostki KAS oraz Ministerstwo Finansów.

W toku prowadzonych spraw analitycznych w zakresie e-handlu wykorzystywano zalecenia wskazane w *Metodyce* Ministerstwa Finansów oraz *Poradniku OSINT*, a także występowało do administratora portalu aukcyjnego.

W stosunku do podmiotów u których zidentyfikowano, w wyniku przeprowadzonych analiz, podejrzenie nieprawidłowości, podejmowano dalsze czynności weryfikacyjne tj., kierowano wnioski o przeprowadzenie czynności sprawdzających, kontroli podatkowej lub wszczęcie postępowania podatkowego.

OBSZAR

2. Egzekwowanie obowiązków podatkowych od podmiotów prowadzących handel elektroniczny.

Opis stanu
faktycznego

2.1. W 2021 r. i w I półroczu 2022 r. w Urzędzie obowiązywały procedury i wytyczne dotyczące prowadzenia czynności sprawdzających, kontroli podatkowych i postępowań podatkowych wymienione w punkcie 1.1. niniejszego wystąpienia oraz:

- *Wytyczne do czynności sprawdzających* opracowane przez Departament Nadzoru nad Kontrolami w Ministerstwie Finansów³⁷;
- *Rekomendacje w sprawie zasad prowadzenia działań przez jednostki organizacyjne KAS w obszarze zapobiegania i zwalczania nieprawidłowości podatkowych i celnych*, opracowane przez Departamentu Nadzoru nad Kontrolami Ministerstwa Finansów³⁸.

Ponadto pismem z dnia 27 lipca 2021 r. Departamentu Zwalczania Przeszłości Ekonomicznej Ministerstwa Finansów poinformował o możliwości korzystania z materiałów dydaktycznych Centrum Kompetencyjnego Cybercentrum³⁹.

Jak wyjaśniła Naczelnik Urzędu: „(...) czynności sprawdzające prowadzone były z wykorzystaniem przekazanych przez Izbę Administracji Skarbowej w Katowicach pismem nr 2401-ICK.033.52.2021.2 z 10.09.2021 r. „Wytycznych do czynności sprawdzających”⁴⁰ wydanych przez Departament Nadzoru nad Kontrolami Ministerstwa Finansów. W dziale kontroli podatkowej obowiązywała decyzja nr 06/2019 Naczelnika Drugiego Urzędu Skarbowego w Bielsku-Białej z dnia 25 lutego 2019 roku w sprawie zasad działania komórki ds. kontroli podatkowej. Przedmiotowy dokument wewnętrzny definiuje ogólne procedury kontroli podatkowej”.

(akta kontroli: str. 17-24, 491-502)

³⁷ Przekazane do Urzędu w dniu 10 września 2021 r. przez Dyrektora Izby Administracji Skarbowej i zwane dalej: Wytyczne.

³⁸ Przekazane do Urzędu w dniu 23 kwietnia 2021 r.

³⁹ Umieszczonych pod adresem: <https://portal-op.mf.gov.pl/Cybercentrum/>

⁴⁰ Zastąpiły one poprzednio obowiązujące wytyczne pn. „Czynności sprawdzające” przekazane przez Ministerstwo Finansów z 31 maja 2017 r.

W Urzędzie nie opracowano i nie wdrożono własnych wewnętrznych procedur dotyczących egzekwowania obowiązków podatkowych od podmiotów dokonujących transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu.

Wyjaśniając czy, kiedy oraz jakie wytyczne i zalecenia dotyczące podejmowania działań wobec podmiotów dokonujących transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu zostały przekazane przez IAS, Ministerstwo Finansów lub Cybercentrum, w związku z przyspieszeniem rozwoju handlu elektronicznego, spowodowanym epidemią COVID-19, Naczelnik US stwierdziła, że: „Dotychczas wdrożone narzędzia są wystarczające i nie było potrzeby wprowadzania dodatkowych wytycznych i zaleceń w związku ze wzrostem sprzedaży internetowej spowodowanej epidemią COVID-19”.

(akta kontroli: str. 406-419, 491-502, 583-588)

W okresie objętym kontrolą tutejszy Urząd uczestniczył w działaniach dotyczących ograniczenia szarej strefy w Internecie takich jak:

- 1) ponadregionalna akcja [...] ⁴¹, której celem było przeprowadzenie czynności sprawdzających, w odniesieniu do podmiotów dokonujących sprzedaży [...] za pośrednictwem sieci Internet. Wśród podmiotów wytypowanych do ww. działań będących we właściwości Urzędu znalazły się dwa podmioty, wobec których nie stwierdzono nieprawidłowości;
- 2) ponadregionalna akcja [...] ⁴² w zakresie analizy rynku [...] pod kątem możliwości wystąpienia nieprawidłowości z tytułu podatku od towarów i usług. Działania przeprowadzone wobec dwóch wytypowanych podmiotów nie potwierdziły nieprawidłowości;
- 3) ponadregionalna akcja Departamentu Nadzoru nad Kontrolami Ministerstwa Finansów celem weryfikacji wytypowanych podmiotów, które potencjalnie mogły uchylać obowiązkowi rejestracji kasy fiskalnej ⁴³, w wyniku której wytypowano jeden podmiot, względem którego czynności nie zostały podjęte z uwagi na negatywny wynik weryfikacji wstępnej (podany do weryfikacji link do przykładowej aukcji dotyczył innego podmiotu);
- 4) działania zainicjowane przez Departament Nadzoru nad Kontrolami Ministerstwa Finansów ⁴⁴ w zakresie:
 - a) podmiotów dokonujących sprzedaży na rynku e-handel, które nie zarejestrowały się do VAT, mimo przekroczenia limitu uprawniającego do zwolnienia oraz podmioty zaniżające wartość sprzedaży do opodatkowania. W pierwszej akcji wytypowano jeden podmiot do czynności sprawdzających oraz zaplanowano przeprowadzenie kontroli podatkowej w 2023 r. Z kolei w drugiej akcji wśród podmiotów unikających opodatkowania części sprzedaży, poprzez deklarowanie obrotów w wysokościach nieodpowiadających faktycznym wartościom dokonanych transakcji

⁴¹ Pismo IAS w Katowicach nr 2401-ICK.4022.146.21.6 z 17.05.2021 r. przekazujące pismo Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy z dnia 11 maja 2021r. znak 0401-ICK.4022.198.2021.3

⁴² Pismo IAS w Katowicach 2401-IOV1.4020.55.2021 z 28 maja 2021r., którym przekazano pismo Naczelnika Opolskiego Urzędu Celno-Skarbowego w Opolu z 24 marca 2021 r., znak 388000 CCA.4021.131.2021.

⁴³ Pismo IAS 2401-ICR.4022.280.2021.2 z 6 lipca 2021r. przekazujące do realizacji pismo Departamentu Nadzoru nad Kontrolami Ministerstwa Finansów nr DNK6.8660.17.2021 z 1 lipca 2021 r.

⁴⁴ Pismo IAS w Katowicach 2401-ICR.4022.22.2022.2 z 17 stycznia 2022 r. przekazujące celem podjęcia działań weryfikacyjnych, pismo Ministerstwa Finansów Departamentu Nadzoru nad Kontrolami z dnia 10 stycznia 2022 r., znak DNK6.058.4.2022 oraz pismo IAS w Katowicach 2401-ICR.4022.336.2021.13 z 27 stycznia 2022 r. przekazujące do zapoznania się i wykorzystania służbowego, materiał analityczny sporządzony i przesłany przez Departamentu Nadzoru nad Kontrolami MF pismem znak DNK6.8710.1.2022 z dnia 18 stycznia 2022 r.

(zaniżenie obrotu) znalazły się dwa podmioty będące we właściwości Urzędu. W przypadku jednego podmiotu nie stwierdzono nieprawidłowości, a w przypadku drugiego czynności sprawdzające w zakresie ustalenia prawidłowości rozliczenia podatku VAT były w toku na dzień zakończenia kontroli;

- b) podatników, którzy pomimo formalnego zawieszenia działalności gospodarczej nie zaprzestali jej prowadzenia (wykazywali aktywność na portalach i oferowali towary i usługi). Wobec jednego wytypowanego podmiotu, zaplanowano przeprowadzenie postępowania podatkowego oraz przekazano informacje do prokuratury rejonowej w związku z naruszeniem zakazu prowadzenia działalności gospodarczej, której zakres obejmuje skup lub sprzedaż samochodów;
- 5) działania zainicjowane przez Cybercentrum⁴⁵ w zakresie sprzedaży [...], realizowanej przez sieć Internet, w ramach których wytypowano jeden podmiot, a podjęte przez Urząd czynności były w toku na dzień zakończenia czynności kontrolnych;
- 6) działania zainicjowane przez Departament Ryzyka Podatkowego Ministerstwa Finansów⁴⁶ w zakresie podmiotów, względem których zidentyfikowano potencjalne nieprawidłowości związane z niedopełnieniem obowiązków podatkowych z tytułu uzyskiwania przychodów [...]. Wobec pięciu z wytypowanych siedmiu podmiotów zaplanowano przeprowadzenie czynności sprawdzających, a dwie sprawy skierowano zgodnie z właściwością miejscową do innego urzędu skarbowego.

(akta kontroli: str. 491-582)

W latach 2020, 2021 i w I półroczu 2022 pracownicy Urzędu przeprowadzili odpowiednio: 60, 80 i 62 czynności sprawdzające w zakresie VAT, CIT i PIT wobec podmiotów prowadzących działalność handlową za pośrednictwem Internetu, co stanowiło w każdym przypadku 1% w ogólnej liczbie czynności sprawdzających w zakresie VAT, CIT i PIT. Łączna wartość ujawnionych uszczerpków w tym zakresie wynosiła odpowiednio: 24,3 tys. zł, 185,5 tys. zł oraz 31,0 tys. zł, co stanowiło odpowiednio: 0,2%, 2% i 0,2% ogólnej kwoty uszczerpków ustalonych w toku czynności sprawdzających w zakresie VAT, CIT i PIT w tych okresach.

W wyniku przeprowadzonych czynności sprawdzających wobec podmiotów dokonujących transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu w okresie objętym kontrolą w jednym przypadku⁴⁷ stwierdzono, że podmiot prowadził niezgłoszoną do opodatkowania (niezarejestrowaną) działalność handlową z wykorzystaniem Internetu, a w dwóch przypadkach⁴⁸ podmioty zaniżały faktyczne rozmiary prowadzonej działalności gospodarczej. Łączna wartość uszczerpków z tego tytułu wyniosła 6,5 tys. zł (uszczerpkami z tytułu niezgłoszonej działalności wyniosły 2,2 tys. zł i 4,3 tys. zł z tytułu zaniżania rozmiaru prowadzonej działalności).

W porównaniu do 2020 r. liczba przeprowadzonych w 2021 r. czynności sprawdzających w zakresie podatku VAT, CIT i PIT wobec podmiotów, które prowadziły niezgłoszoną do opodatkowania (niezarejestrowaną) działalność handlową z wykorzystaniem Internetu pozostawała na takim samym poziomie (przeprowadzono jedną czynność sprawdzającą w II półroczu 2021 r.). W I półroczach 2021 r. i 2022 r. nie przeprowadzono żadnych czynności sprawdzających, które ujawniłyby takie nieprawidłowości.

⁴⁵ Pismo IAS w Katowicach 2401-ICR.4022.70.2022.2 z 19 kwietnia 2022 r.

⁴⁶ Pismo IAS w Katowicach 2401-ICR.4022.78.2022.2 z 21 kwietnia 2022 r.

⁴⁷ W II półroczu 2021 r.

⁴⁸ Jeden w I półroczu 2021 r. i jeden w II półroczu 2021 r.

Po dwie czynności sprawdzające w zakresie podatku VAT, CIT i PIT przeprowadzono wobec podmiotów, które zaniżały faktyczne rozmiary prowadzonej działalności gospodarczej w zakresie e-handlu w 2020 i 2021 r. W I półroczu 2021 r. przeprowadzono jedną taką czynność sprawdzającą, a w I półroczu 2022 r. - żadnej. Naczelnik Urzędu wyjaśniła, że: „Liczba czynności sprawdzających przeprowadzonych w podmiotach dokonujących obrotu za pośrednictwem Internetu jest ściśle związana z ilością wpływających do urzędu informacji zewnętrznych dotyczących ww. zagadnienia tj. informacje sygnałowe, informacje przekazywane przez instytucje oraz inne jednostki KAS. Wnikliwa weryfikacja tych informacji, w znacznej części prowadzi do zakończenia spraw na etapie analizy, bez konieczności wszczynania czynności sprawdzających - decyzja w zakresie wszczynania czynności sprawdzających, kontroli podatkowych lub postępowań podatkowych jest konsekwencją wniosków z przeprowadzonych analiz. Na niewielki odsetek czynności prowadzonych w zakresie handlu Internetowego wpływa ponadto duża liczba czynności prowadzonych przez urząd w pozostałych zakresach”.

(akta kontroli: 127, 587)

Jak wyjaśniła Naczelnik Urzędu, w toku czynności sprawdzających prowadzonych wobec podmiotów prowadzących działalność handlową w Internecie - często równolegle ze sprzedażą stacjonarną - najczęściej stwierdzano:

- nieewidencjonowanie w rejestrach sprzedaży podatku należnego z tytułu sprzedaży dokonanej bezpośrednio („poza Internetem”),
- niewywiązywanie się z obowiązku składania deklaracji oraz plików JPK,
- niewykazywanie przychodów ze sprzedaży dokonanej przez Internet,
- prowadzenie niezarejestrowanej działalności gospodarczej,

dodając, że w związku z większą ilością czynności sprawdzających przeprowadzonych w zakresie prawidłowości rozliczeń w zakresie podatku od towarów i usług stwierdzone nieprawidłowości głównie dotyczyły podatku VAT.

(akta kontroli: 499)

2.2. Badaniu poddano 10 czynności sprawdzających związanych z dokonywanym przez podatników obrotem z wykorzystaniem sieci Internet⁴⁹:

a) w trzech przypadkach⁵⁰ czynności sprawdzające przeprowadzono w stosunku do podmiotów, które prowadziły niezgłoszoną do opodatkowania (niezarejestrowaną) działalność handlową z wykorzystaniem Internetu lub zaniżały faktyczne rozmiary prowadzonej działalności gospodarczej w związku z e-handlem (w dwóch przypadkach były prowadzone w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych oraz w jednym przypadku podatku od towarów i usług).

W przypadku czynności dotyczących podatku dochodowego od osób fizycznych stwierdzono, że jeden z podatników prowadził niezarejestrowaną działalność gospodarczą. Po czynnościach sprawdzających złożył stosowną korektę zeznania PIT gdzie wykazał przychody z tytułu nierejestrowanej działalności gospodarczej w związku z e-handlem przez stronę internetową [...].

Drugi z podatników, poza przychodami ze stosunku pracy, prowadził niezarejestrowaną działalność gospodarczą w formie sklepu internetowego na portalu społecznościowym [...] oferując sprzedaż usług i towarów. W wyniku przeprowadzonych czynności sprawdzających złożył korektę deklaracji PIT.

W przypadku czynności związanych z podatkiem od towarów i usług sprawa dotyczyła ujawnienia braku rejestracji dla celów podatku VAT oraz zaniżenia z tego tytułu

⁴⁹ Dobór próby nastąpił w sposób celowy.

⁵⁰ Trzy sprawy prowadzone w 2021 r. W I półroczu 2022 r. nie było takich spraw.

obowiązków podatkowych. [...] W wyniku przeprowadzonych czynności sprawdzających podatnik dokonał rejestracji, złożył pliki JPKV7M oraz wykazał sprzedaż opodatkowaną stawką 23%.

b) W jednym przypadku czynności sprawdzające wykazały zaniżenie przez podatnika przychodu z działalności nierejestrowanej polegającej na sprzedaży szytych zabawek [...].

c) W sześciu przypadkach nie stwierdzono nieprawidłowości.

(akta kontroli: 128-136)

W wyniku przeprowadzonych czynności sprawdzających ustalono, że:

- w jednym przypadku podatnik skorygował zeznanie podatkowe w podatku dochodowym od osób fizycznych, gdzie zawyżono zwrot ulgi o 751,5 zł,
- w jednym podatnik prowadził niezarejestrowaną działalność gospodarczą, gdzie zaniżył podatek dochodowy od osób fizycznych o wartość 2 175,0 zł,
- w jednym przypadku podatnik nie zarejestrował się dla celów podatku VAT i zaniżył sprzedaż opodatkowaną tym podatkiem, co skutkowało uszczupleniem w kwocie 3 508,0 zł,
- w jednym przypadku podatnik nie wykazał przychodów z działalności nierejestrowanej w podatku PIT co skutkowało uszczupleniem w wysokości 312,0 zł.

W odniesieniu do jednego podatnika czynności sprawdzające pozostawały w toku na dzień zakończenia kontroli, a w pozostałych pięciu przypadkach nie potwierdziły uszczupień podatkowych.

Czynności sprawdzające poddane badaniu były prowadzone zgodnie z przepisami ustawy Ordynacja podatkowa ujętymi w dziale V tej ustawy odnoszącymi się do czynności sprawdzających. Wezwania podatników do czynności sprawdzających w siedmiu przypadkach nastąpiły w formie pisemnej, a w trzech przypadkach telefonicznie. Stan faktyczny większości spraw prowadzonych w czynnościach sprawdzających pochodził z analiz przeprowadzonych przez komórkę SKA-2, która wykorzystywała w toku prowadzonych spraw zalecenia wskazane w *Metodyce* oraz *Poradniku OSINT*.

W przypadku dwóch spraw prowadzonych u podatników którzy wystąpili o zwrot podatku VAT nie korzystano z narzędzi wskazanych w *Metodyce* oraz *Poradniku OSINT*. Jak wyjaśniła Naczelnik „przedmiotem tych spraw była wyłącznie weryfikacja prawidłowości terminu zwrotu nadwyżki podatku naliczonego nad należnym we wskazanym w plikach JPK_V7M terminie 60 dni. Przedłożone przez podatnika dokumenty były wystarczające do stwierdzenia prawidłowości rozliczenia. W trakcie ww. czynności nie zachodziła potrzeba wykorzystania narzędzi wskazanych w *Metodyce* (...) oraz Małego poradnika narzędzi OSINT z uwagi na to, że podatnik jest znany urzędowi, a jego rozliczenia wielokrotnie były weryfikowane w trakcie prowadzonych wcześniej czynności sprawdzających”.

(akta kontroli: str. 128-136, 810)

W Urzędzie nie prowadzono czynności sprawdzających wobec podmiotów, prowadzących działalność gospodarczą związaną z zarządzaniem interfejsami elektronicznymi, gdyż we właściwości tut. Urzędu nie było podmiotów z otwartym obowiązkiem VAT z rodzajem okoliczności VAT-IE, tj. dostawy lub sprzedaż na odległość towarów przy użyciu interfejsu elektronicznego - (art. 7a ust. 1 i 2 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług⁵¹).

⁵¹ Dz. U. z 2022 r. poz. 931 ze zm.

(akta kontroli: 499)

W okresie objętym kontrolą w Urzędzie w 2021 r. przeprowadzono trzy kontrole podatkowe w zakresie podatków VAT, CIT i PIT wobec podmiotów prowadzących działalność handlową za pośrednictwem Internetu, co stanowiło 6,2% udziału w ogólnej liczbie kontroli w zakresie VAT, CIT i PIT. Łączna wartość stwierdzonych w nich uszczupień wyniosła 27,4 tys. zł, co stanowiło 0,3% udziału wszystkich uszczupień. Udział liczby kontroli e-handlu w kontrolach działalności handlowej w tym okresie stanowił 15,0%⁵², co przekładało się na 0,7% wysokości stwierdzonych uszczupień.

W wyniku przeprowadzonych kontroli podatkowych nie ujawniono podmiotów prowadzących niezgłoszoną do opodatkowania (niezarejestrowaną) działalność handlową z wykorzystaniem Internetu, natomiast w dwóch przypadkach ujawniono, że kontrolowane podmioty zaniżały faktyczne rozmiary prowadzonej działalności gospodarczej w zakresie e-handlu. Nieprawidłowości stwierdzone w trakcie kontroli podatkowych dotyczyły: nieopodatkowania transakcji (podatnik zastosował zwolnienie z podatku VAT od dokonanych transakcji, zamiast opodatkowania podstawową stawką podatku) oraz zbyt późnego wykazania obowiązku podatkowego w podatku od towarów i usług, a także zaniżenia przychodu i błędnie sporządzonego remanentu w podatku dochodowym od osób fizycznych.

Wszystkie przeprowadzone kontrole dotyczyły podmiotów, które dokonywały obrotu przez Internet w ramach zarejestrowanej działalności gospodarczej. Poddane badaniu kontrole podatkowe były prowadzone zgodnie z przepisami ustawy Ordynacja podatkowa, a w ramach kontroli podatkowych wykorzystywane były narzędzia wskazane w Metodocy.

W wyniku przeprowadzonych kontroli podatkowych w dwóch sprawach podatnicy złożyli korekty deklaracji oraz zeznania podatkowego, co skutkowało zmianą wartości kwoty do przeniesienia na następny okres rozliczeniowy oraz zmniejszeniem wnioskowanej nadpłaty, a w jednej sprawie wszczęto postępowanie podatkowe, w wyniku którego wydano decyzję, od której podatnik złożył odwołanie (sprawa pozostała w toku postępowania odwoławczego). W dwóch przypadkach, w których podatnicy złożyli stosowne korekty, Naczelnik odstąpił od działań karnoskarbowych.

(akta kontroli: str. 137-154, 588, 798-799)

Odnosząc się do niewielkiego udziału kontroli prowadzonych w podmiotach dokonujących transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu w kontrolach ogółem, Naczelnik wyjaśniła, że: „*ilość analiz przeprowadzonych w zakresie podmiotów dokonujących transakcji, a co za tym idzie ilość przeprowadzonych czynności weryfikacyjnych, związana jest przede wszystkim z ilością informacji w tym zakresie pochodzących ze źródeł zewnętrznych. Weryfikacja nieprawidłowości prowadzona jest w pierwszej kolejności w drodze czynności sprawdzających. Na etapie analiz podmiotowych wnioski o przeprowadzenie kontroli podatkowej kierowane są wyłącznie w uzasadnionych przypadkach związanych m.in. ze stopniem skomplikowania sprawy czy koniecznością podjęcia czynności wykraczających poza zakres czynności sprawdzających*”.

(akta kontroli: str. 810)

W trakcie jednej z prowadzonych kontroli wobec spółki kapitałowej stwierdzono mechanizm sprzedaży usług elektronicznych na rzecz polskich odbiorców za

⁵² 20 kontroli podatkowych w zakresie podatku VAT, CIT, PIT dotyczące działalności handlowej na łączną wartość ustaleń w kwocie: 3647,4 tys. zł.

pośrednictwem platformy internetowej, której właścicielem był podmiot spoza Unii Europejskiej (dalej: UE) [...]»⁵³.

(akta kontroli: 499-500, 797)

W 2021 r. pomimo spadku liczby kontroli ogółem, w odniesieniu do 2020 r.⁵⁴, o 50% wzrosła liczba kontroli podatkowych podmiotów dokonujących transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu (z dwóch do trzech kontroli w roku). Z kolei w pierwszym półroczu 2022 r. liczba kontroli ogółem wzrosła w porównaniu do I półrocza 2021 r.⁵⁵, natomiast liczba kontroli podatkowych podmiotów dokonujących transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu spadła z trzech do zera. W I półroczu 2022 r. żadna z przeprowadzonych 34 kontroli nie dotyczyła podmiotów dokonujących transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu.

(akta kontroli: str. 799)

W 2020 oraz 2021 roku Naczelnik nie wydał żadnej decyzji w zakresie podatku PIT, CIT lub VAT podmiotom dokonującym transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu. Natomiast w I półroczu 2022 r. wydał dwie takie decyzje, których wartość wyniosła łącznie 51,4 tys. zł. W jednym przypadku decyzja dotyczyła zaniżenia faktycznego rozmiaru prowadzonej działalności gospodarczej z tytułu handlu za pośrednictwem sieci Internet, gdzie wartość uszczuplenia wyniosła 38,9 tys. zł. W drugim przypadku decyzja dotyczyła niezasadnego zastosowania zwolnienia z opodatkowania podatkiem od towarów i usług, a wartość uszczuplenia wyniosła 12,5 tys. zł⁵⁶. Od ww. decyzji podatnicy wnieśli odwołania do Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Katowicach, akta tych postępowań zostały przekazane do organu odwoławczego, a postępowania były w toku na dzień zakończenia czynności kontrolnych.

Udział ww. decyzji w łącznej liczbie decyzji wydanych w I półroczu 2022 r. w zakresie PIT, CIT i VAT stanowił 4,4%, natomiast stosunek kwoty ustaleń z tych decyzji w odniesieniu do łącznej kwoty ustaleń wyniósł 1,6%. Wszczęcie jednego postępowania podatkowego zakończonego wydaną decyzją poprzedzone było przeprowadzeniem kontroli podatkowej⁵⁷, a wszczęcie drugiego postępowania zakończonego decyzją poprzedzone było czynnościami analitycznymi Urzędu⁵⁸.

(akta kontroli: 156, 806)

2.3. Odnosząc się do barier, które utrudniały egzekwowanie obowiązków podatkowych od podmiotów prowadzących działalność handlową za pośrednictwem Internetu bądź zmian, które powinny przyczynić się do poprawy skuteczności egzekwowania obowiązków podatkowych od tych podmiotów, Naczelnik Urzędu wskazała, że:

- (...) w związku z rosnącą popularnością portali społecznościowych jako kanałów komunikacji w prowadzonej działalności gospodarczej, brak dostępu do pełnych danych zamieszczonych na tych portalach [...] ogranicza możliwości przeprowadzenia kompleksowych analiz podmiotowych. Wobec tego zasadnym byłoby udostępnienie pełnych informacji zamieszczonych na portalach społecznościowych na poziomie Urzędu;

⁵³ Pismem z dnia 13 maja 2022 r.

⁵⁴ W 2020 r. przeprowadzono 53 kontrole podatkowe w zakresie podatków CIT, PIT i VAT. W 2021 r. przeprowadzono 48 takich kontroli.

⁵⁵ W I półroczu 2021 r. przeprowadzono 31 kontroli a w I półroczu 2022 r. przeprowadzono 34 kontrole podatkowe.

⁵⁶ Wraz z sankcją 30% w VAT.

⁵⁷ Postępowanie numer 2404-SPV.4103.67.2022.

⁵⁸ Postępowanie numer 2404-SPV.4103.50.2022.

- dużą barierą uniemożliwiającą egzekwowanie obowiązków podatkowych od podmiotów dokonujących transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu, są zasady funkcjonowania serwisów sprzedażowych [...], przy wykorzystaniu których odbywa się znaczna część transakcji, od których nie jest realizowany obowiązek podatkowy. [...] Zobowiązanie wszystkich podmiotów prowadzących platformy i serwisy sprzedażowe do gromadzenia danych klientów oraz informacji o przedmiotach wystawionych do sprzedaży lub sprzedanych przy pomocy platformy/serwisu, w znacznym stopniu przyczyniłoby się do identyfikacji podmiotów uchylających się od obowiązków podatkowych oraz stanowiłoby podstawę prowadzonych przez US analiz;
- w sytuacji, gdy w trakcie dokonywania analizy wewnętrznej wystąpi podejrzenie, że podatnik, w celu uchylania się od obowiązków podatkowych, wykorzystuje prywatny rachunek bankowy do rozliczeń w prowadzonej działalności gospodarczej lub przy jego użyciu prowadzi niezgłoszoną działalność gospodarczą, brak jest możliwości zweryfikowania w/w podejrzeń. Udostępnienie informacji o transakcjach przeprowadzanych na wszystkich rachunkach bankowych podatników już na etapie analizy, przyczyniłoby się do poprawy skuteczności egzekwowania obowiązków podatkowych od w/w podmiotów”.

(akta kontroli: str. 491-502)

Stwierdzone
nieprawidłowości

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

OCENA CZĄSTKOWA

Naczelnik prawidłowo egzekwował realizację obowiązków podatkowych od podmiotów prowadzących działalność handlową za pośrednictwem Internetu, podejrzanych o niewywiązywanie się z tych obowiązków. Działania dotyczące ograniczenia szarej strefy w Internecie zainicjowane przez inne organy KAS prowadzone były prawidłowo.

Przeprowadzone kontrole podatkowe wobec podmiotów dokonujących transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu przeprowadzono zgodnie z ustawą Ordynacja podatkowa i we wszystkie przypadkach potwierdziły wystąpienie nieprawidłowości.

IV. Uwagi i wnioski

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

V. Pozostałe informacje i pouczenia

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

Prawo zgłoszenia
zastrzeżeń

Zgodnie z art. 54 ustawy o NIK, kierownikowi jednostki kontrolowanej przysługuje prawo zgłoszenia na piśmie umotywowanych zastrzeżeń do wystąpienia pokontrolnego, w terminie 21 dni od dnia jego przekazania. Zastrzeżenia zgłasza się do Dyrektora Delegatury NIK w Katowicach. 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.

Katowice, dnia 30 września 2022 r.

Kontroler
Jacek Kordanowski
Specjalista kontroli państwowej

.....

Najwyższa Izba Kontroli
Delegatura w Katowicach