



NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI

Delegatura w Kielcach

LKI.410.011.03.2022

Pan
Michał Kletowski
Naczelnik
Pierwszego Urzędu Skarbowego w Kielcach
ul. Wróbla 17
25-661 Kielce

WYSTĄPIENIE POKONTROLNE

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

I. Dane identyfikacyjne

Jednostka kontrolowana	Pierwszy Urząd Skarbowy w Kielcach (dalej: Urząd i PUS), ul. Wróbla 17 25-661 Kielce.
Kierownik jednostki kontrolowanej	Michał Kletowski, Naczelnik Urzędu od 1 czerwca 2022 r. Wcześniej Naczelnikiem PUS były Katarzyna Jankowska od 1 marca 2017 r. do 31 stycznia 2022 r. i Aneta Chojnacka od 1 lutego 2022 r. do 31 maja 2022 r.
Zakres przedmiotowy kontroli	<ol style="list-style-type: none">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 ¹ .
Jednostka przeprowadzająca kontrolę	Najwyższa Izba Kontroli Delegatura w Kielcach.
Kontrolerzy	<ol style="list-style-type: none">1. Piotr Fatalski, główny specjalista kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr LKI/67/2022 z 30 maja 2022 r.2. Karol Pokora, specjalista kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr LKI/80/2022 z 13 czerwca 2022 r.

(akta kontroli str. 1-7)

¹ Dz. U. z 2022 r. poz. 623, dalej: ustawa o NIK.

II. Ocena ogólna² kontrolowanej działalności

OCENA OGÓLNA

Urząd identyfikował i egzekwował obowiązki podatkowe od podatników prowadzących handel elektroniczny, w stosunku do których powziął informację o możliwości niewywiązywania się z obowiązków podatkowych. W okresie objętym kontrolą, czynności analityczne podjęto wobec 16 spośród 20 podmiotów (80%) zidentyfikowanych, na podstawie informacji zewnętrznych i własnej analizy. Na dzień 30 czerwca 2022 r. nie zakończono jednak czynności analitycznych wobec siedmiu podmiotów pomimo, że od wpływu informacji do Urzędu upłynęło od 171 do 489 dni. Podczas prowadzonych czynności analitycznych, PUS wykorzystywał wskazówki zawarte w *Metodyce postępowań organów krajowej administracji skarbowej wobec podmiotów dokonujących obrotu za pośrednictwem sieci Internet* (dalej: *Metodyka*), w zakresie niezbędnym do prawidłowego załatwienia sprawy. W wyniku czynności analitycznych typowano podmioty do przeprowadzenia czynności sprawdzających i kontroli podatkowych. Do dalszych czynności weryfikacyjnych skierowano sześć podmiotów, w tym dwa w wyniku analizy przeprowadzonej przez Cybercentrum³.

Do 30 czerwca 2022 r. szkoleniem z zakresu wywiadu jawnoźródłowego zostało objętych dwóch z czterech konsultantów ds. środowiska elektronicznego. Pozostali dwaj nie zostali przeszkoleni, ponieważ po ich wyznaczeniu do pełnienia tej funkcji, w Krajowej Administracji Skarbowej (dalej: KAS) nie prowadzono szkoleń w tym zakresie.

Przeprowadzono tylko pięć czynności sprawdzających w zakresie podatku VAT⁴, CIT⁵ i PIT⁶ wobec podmiotów dokonujących transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu oraz dwie kontrole podatkowe w tym obszarze. W ich trakcie postępowano zgodnie z przepisami ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa⁷ (dalej: O.p.) oraz wskazówkami zawartymi w *Metodyce*.

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

³ Centrum Kompetencyjne KAS ds. zwalczania przestępczości ekonomicznej w zakresie identyfikacji zagrożeń i zwalczania przestępczości ekonomicznej w środowisku elektronicznym, funkcjonujące przy Opolskim Urzędzie Celno-Skarbowym w Opolu.

⁴ Podatek od towarów i usług.

⁵ Podatek dochodowy od osób prawnych.

⁶ Podatek dochodowy od osób fizycznych.

⁷ Dz. U. z 2021 r. poz. 1540, ze zm.

III. Opis ustalonego stanu faktycznego oraz oceny cząstkowe⁸ kontrolowanej działalności

OBSZAR

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

Opis stanu faktycznego

Izba Administracji Skarbowej w Kielcach (dalej: IAS) 23 kwietnia 2019 r. przekazała do Urzędu dokument pn. *Polityka Zarządzania Procesem Analitycznym w Krajowej Administracji Skarbowej*. Dokument ten określił podstawowe założenia zarządzania procesem analitycznym w ramach zarządzania ryzykiem zewnętrznym w KAS oraz zasady prowadzenia działań przez poszczególne jednostki organizacyjne KAS. W dniu 14 stycznia 2021 r., IAS przekazała do stosowania Metodę, która zawierała schemat prowadzenia postępowań kontrolnych i czynności przedkontrolnych dotyczących podmiotów uchylających się od wypełniania obowiązków podatkowych w e-handlu. Ponadto, na stronie intranetowej⁹ Cybercentrum został udostępniony *Mały Poradnik Narzędzi OSINT*¹⁰, w którym wskazano m.in. linki do narzędzi informatycznych do ustalania właścicieli stron internetowych, sprawdzania danych historycznych domen oraz zabezpieczania danych pozyskanych z sieci internetowej.

(akta kontroli str. 23-109, 141-161, 277-283, 342)

W Urzędzie nie opracowano własnych wewnętrznych procedur dotyczących monitorowania sieci Internet oraz identyfikowania podatników dokonujących transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu.

(akta kontroli str. 284)

Naczelnik PUS wyjaśnił: *szeroko pojęte monitorowanie sieci Internet oraz identyfikowanie podmiotów działających w szarej strefie nie należy do zadań naczelnika urzędu skarbowego i dlatego trudno mi ocenić, czy przekazane metodyki są wystarczające w tym zakresie*. Wyjaśnił natomiast, że są przydatne i wystarczające do wykorzystania w czynnościach analitycznych, sprawdzających i kontrolnych, w tym przy monitorowaniu sieci Internet, realizowanych zgodnie z przypisanymi zadaniami. Ponadto dodał: *czynności związane z przeglądaniem sieci Internet i analizą danych podmiotów dokonujących transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu są traktowane jako równorzędne z innymi czynnościami analitycznymi, sprawdzającymi i kontrolnymi. Obowiązujące przepisy i wytyczne z tego obszaru oraz opracowane zewnętrznie i przekazane do wykorzystania lub stosowania procedury są wystarczające do realizacji przez pracowników komórek ds. analitycznych, czynności sprawdzających i kontrolnych zadań wynikających kolejno z regulaminu organizacyjnego urzędu i zakresów czynności*.

(akta kontroli str. 286-287, 292)

Do PUS nie wpłynęły pisma dotyczące szczególnego postępowania z podmiotami działającymi w obszarze e-handlu w związku z epidemią Covid-19.

(akta kontroli str. 295)

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

⁹ [...] Tajemnica ustawowo chroniona: art. 5 ust. 1 ustawy o dostępie do informacji publicznej (art. 293 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa).

¹⁰ Z ang. Open-Source Intelligence.

W okresie objętym kontrolą w PUS obowiązywały dwa regulaminy organizacyjne¹¹, w których żadnej komórce organizacyjnej nie przypisano wprost zadań w zakresie monitorowania zasobów sieci Internet i identyfikowania podatników, którzy prowadzili e-handel i nie zgłaszali do opodatkowania prowadzonej w tym zakresie działalności gospodarczej lub jako przedsiębiorcy zaniżali wykazywane z tego tytułu przychody. Naczelnik PUS wskazał Pierwszy Dział Czynności Analitycznych i Sprawdzających (SKA-1), jako komórkę odpowiedzialną za prowadzenie analiz mających na celu typowanie podmiotów działających w obszarze e-handlu do czynności sprawdzających. Do zadań SKA-1 w szczególności należało:

- pozyskiwanie informacji mogących mieć wpływ na powstanie obowiązku podatkowego, w tym o wydatkach i wartościach 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 oraz sporządzanie planów kontroli;
- dokonywanie czynności sprawdzających;
- analizowanie oświadczeń majątkowych, z wyłączeniem oświadczeń majątkowych pracowników;
- orzecznictwo w zakresie kar porządkowych.

(akta kontroli str. 294, 296)

W odpowiedzi na pismo IAS z 4 sierpnia 2021 r. Naczelnik Urzędu 23 sierpnia 2021 r. wyznaczył dwóch pracowników do pełnienia roli konsultantów ds. środowiska elektronicznego. Starszy referent [...] ¹² uczestniczył dwukrotnie w szkoleniach dotyczących handlu elektronicznego ¹³. [...] ¹⁴ od 17 kwietnia 2022 r. nie jest zatrudniony w PUS. Referent [...] ¹⁵, po przeniesieniu z dniem 16 sierpnia 2021 r. do SKA-3 ¹⁶, uczestniczył tylko w jednym szkoleniu ¹⁷.

(akta kontroli str. 297-302, 309)

IAS wystąpiła pismem z 4 marca 2022 r. do naczelników urzędów skarbowych z terenu województwa świętokrzyskiego o aktualizację wykazu pracowników pełniących funkcję konsultantów ds. środowiska elektronicznego. PUS w piśmie 8 marca 2022 r. wskazał dwóch nowych konsultantów: [...] ¹⁸ młodszego kontrolera skarbowego oraz [...] ¹⁹ starszego referenta.

(akta kontroli str. 303-309)

Naczelnik PUS wyjaśnił: [...] ²⁰ i [...] ²¹ zostały konsultantami ds. środowiska elektronicznego w dniu 8 marca 2022 r. Pierwsze szkolenie, które było

¹¹ Regulamin organizacyjny stanowiący załącznik do zarządzenia Nr 020-2-70/2020 Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Kielcach z dnia 27 października 2020 r. ze zmianami z 2 lutego 2021 r. i 17 września oraz stanowiący załącznik do zarządzenia Nr 020-2-27/2022 z 10 maja 2022 r.

¹² Tajemnica ustawowo chroniona: art. 5 ustawy o dostępie do informacji publicznej (ze względu na prywatność osoby fizycznej).

¹³ [...] Tajemnica ustawowo chroniona: art. 5 ust. 1 ustawy o dostępie do informacji publicznej (art. 293 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa).

¹⁴ Tajemnica ustawowo chroniona: art. 5 ustawy o dostępie do informacji publicznej (ze względu na prywatność osoby fizycznej).

¹⁵ Tajemnica ustawowo chroniona: art. 5 ustawy o dostępie do informacji publicznej (ze względu na prywatność osoby fizycznej).

¹⁶ Trzeci Dział Czynności Analitycznych i Sprawdzających.

¹⁷ W dniach 10-11 lutego 2022 r.

¹⁸ Tajemnica ustawowo chroniona: art. 5 ustawy o dostępie do informacji publicznej (ze względu na prywatność osoby fizycznej).

¹⁹ Tajemnica ustawowo chroniona: art. 5 ustawy o dostępie do informacji publicznej (ze względu na prywatność osoby fizycznej).

²⁰ Tajemnica ustawowo chroniona: art. 5 ustawy o dostępie do informacji publicznej (ze względu na prywatność osoby fizycznej).

zorganizowane po tym dniu odbyło się w dniach 20 - 22 lipca 2022 r. W szkoleniu uczestniczyła Pani [...] ²² W najbliższym czasie, tj. po zakończeniu okresu urlopowego, Pani [...] ²³ przeprowadzi szkolenia kaskadowe dla pozostałych pracowników.

(akta kontroli str. 414)

W zakresach czynności pracowników, których wskazano jako konsultantów ds. środowiska elektronicznego nie wpisano zadań związanych z monitorowaniem e-handlu. Zgodnie z zakresami czynności do ich zadań należało m.in.:

- pozyskiwanie informacji/danych mogących mieć wpływ na powstanie obowiązku podatkowego w tym o wydatkach i wartości mienia zgromadzonego przez podatnika;
- typowanie podmiotów do czynności sprawdzających, kontroli podatkowej i postępowań podatkowych;
- identyfikowanie obszarów zagrożeń mogących mieć wpływ na prawidłowość wypełniania obowiązków podatkowych;
- dokonywanie czynności sprawdzających.

Konsultanci ds. środowiska elektronicznego prowadzili czynności analityczne wobec podmiotów prowadzących e-handel, na podstawie informacji obywatelskich oraz przekazanych przez IAS, o czym szerzej napisano w dalszej części wystąpienia.

(akta kontroli str. 314-330, 359)

Naczelnik Urzędu wyjaśnił: Zakresy czynności pracowników komórki SKA-1 wynikają z zadań tej komórki wskazanych w regulaminie organizacyjnym urzędu. Pracownicy dokonują czynności związanych z przeglądaniem sieci Internet i analizą danych podmiotów dokonujących transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu w ramach pozostałych czynności analitycznych i sprawdzających. Nie dostrzeżono potrzeby wyodrębniania ich jako oddzielnych zadań. Natomiast zadania konsultantów ds. środowiska elektronicznego są wykonywane w ramach zapisu w zakresach czynności o treści „realizowanie innych poleceń kierownika Działu Czynności Analitycznych i Sprawdzających, Drugiego Zastępcy Naczelnika Pierwszego Urzędu Skarbowego w Kielcach, dotyczących pracy zgodnych z przepisami prawa i ustalonym w dokumencie potwierdzającym warunki zatrudnienia”.

Naczelnik PUS powołanie konsultantów ds. środowiska elektronicznego ocenił pozytywnie. Jak wyjaśnił, po odpowiednim przeszkoleniu i nabraniu doświadczenia osoby te będą mogły wspierać pracowników z innych komórek (nie tylko analityczno-kontrolnych), którzy do realizacji swoich zadań korzystają z zasobów sieci Internet.

(akta kontroli str. 290-291)

W Urzędzie, do monitorowania działań prowadzonych w sieci Internet przez podmioty objęte analizą na podstawie informacji sygnałnych wykorzystywano następujące narzędzia informatyczne:

- [...] ²⁴

Powyższe narzędzia PUS otrzymał od MF lub były ogólnodostępne. Urząd nie pozyskał żadnych narzędzi do monitorowania Internetu we własnym zakresie.

(akta kontroli str.345-347)

²¹ Tajemnica ustawowo chroniona: art. 5 ustawy o dostępie do informacji publicznej (ze względu na prywatność osoby fizycznej).

²² Tajemnica ustawowo chroniona: art. 5 ustawy o dostępie do informacji publicznej (ze względu na prywatność osoby fizycznej).

²³ Tajemnica ustawowo chroniona: art. 5 ustawy o dostępie do informacji publicznej (ze względu na prywatność osoby fizycznej).

²⁴ Tajemnica ustawowo chroniona: art. 5 ust. 1 ustawy o dostępie do informacji publicznej (art. 293 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa).

Naczelnik Urzędu wyjaśnił: *Zajmowaliśmy się weryfikacją i analizą danych konkretnych podatników w konkretnej sprawie. Informacje źródłowe inicjujące czynności analityczne pochodziły od podmiotów zewnętrznych (donos, informacja sygnałna), od innych jednostek KAS, bądź pozyskane zostały w naszym urzędzie w toku weryfikacji poprawności sporządzonych deklaracji.*

Naczelnik wskazał, również: *nie planujemy wdrożenia nowych narzędzi do monitorowania sieci Internet w tym e-handlu i identyfikowania podmiotów działających w szarej strefie. Narzędzia, którymi dysponujemy są wystarczające do realizacji zadań w naszym zakresie. Nie posiadamy informacji czy inne jednostki KAS planują wdrożenie takich narzędzi.*

(akta kontroli str.342-343)

W objętych badaniem szczegółowym aktach 10 czynności analitycznych, informacje pozyskane za pomocą powyższych narzędzi znajdowały się w udostępnionych materiałach, natomiast nie dokumentowano korzystania z ww. narzędzi jeżeli nie ustalono nowych dowodów w sprawie. Na potrzeby niniejszej kontroli, ośmiu pracowników złożyło oświadczenia, w których wskazali narzędzia wykorzystywane w prowadzonych przez siebie czynnościach analitycznych.

(akta kontroli str. 348-355)

Urząd nie posiadał niezależnego łącza internetowego, dostęp do sieci Internet zapewniony był poprzez wewnętrzną sieć MF.

(akta kontroli str. 356)

Naczelnik Urzędu wyjaśnił, że *dostępne narzędzia informatyczne są wystarczające do monitorowania w ramach realizowanych zgodnie z zakresem czynności analitycznych, sprawdzających i kontrolnych działalności (w tym e-handlowej) zidentyfikowanych podmiotów będących we właściwości tutejszego urzędu. [...]*²⁵

(akta kontroli str. 287)

W Urzędzie nie prowadzono analiz własnych w celu rozpoznawania obszarów i mechanizmów unikania opodatkowania przez podmioty prowadzące handel elektroniczny. W toku prowadzonych analiz w stosunku do konkretnych, wskazanych w informacjach sygnałnych lub przez IAS oraz inne jednostki podmiotów działających w obszarze e-handlu, nie zidentyfikowano nowych mechanizmów, branż czy grup podatników, ani zwiększenia aktywności podmiotów w czasie epidemii Covid-19.

(akta kontroli str. 357)

W Centralnym Rejestrze Ryzyk na lata 2021-2022 nie ujęto wprost ryzyk związanych z e-handlem. Objęte kontrolą sprawy mieszczą się w następujących grupach/obszarach ryzyka/nr ryzyka w Centralnym Rejestrze Ryzyk:

- 15.1.1 Grupa OR dotyczących obliczania VAT. Niewykazanie lub błędne wykazanie sprzedaży (dostawa towarów lub świadczenie usług);
- 16.1.1 Grupa OR dotyczących obliczania PIT/PPL. Wykazywanie podstawy opodatkowania w nieprawidłowej wysokości;
- 22.1.1 Grupa OR dotyczących Rejestracji. Prowadzenie niezarejestrowanej działalności gospodarczej.

Naczelnik Urzędu nie zgłaszał nowych ryzyk dotyczących e-handlu do ww. rejestru.

(akta kontroli str. 340-342,416-442, 1005)

²⁵ Tajemnica ustawowo chroniona: art. 5 ust. 1 ustawy o dostępie do informacji publicznej (art. 293 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa).

W PUS nie korzystano z rozwiązań systemowych w celu identyfikowania podmiotów uchylających się od opodatkowania w e-handlu. Naczelnik Urzędu wyjaśnił: [...].²⁶
(akta kontroli str.340-344)

W latach 2021-2022 (do 30 czerwca) PUS zidentyfikował, na podstawie informacji zewnętrznych i własnej analizy, 20 podmiotów²⁷ podejrzanych o uchylanie się od obowiązków podatkowych w e-handlu. Na podstawie danych zewnętrznych wskazano 19 podmiotów²⁸, w tym na podstawie informacji obywatelskich (donosy, KTI KAS) – osiem²⁹, na podstawie informacji przekazanych przez inne urzędy skarbowe lub celno-skarbowe – jeden podmiot³⁰ oraz na podstawie informacji przekazanych przez IAS – 10 podmiotów³¹. W jednym przypadku informacja o możliwej nieprawidłowości została pozyskana w toku czynności sprawdzających. Do 30 czerwca 2022 r. czynności analityczne podjęto wobec 16³² spośród 20 zidentyfikowanych podmiotów, tj. wobec 80%. W dwóch przypadkach nie podjęto czynności analitycznych, ponieważ materiały przekazane przez IAS w ramach operacji ponadregionalnej [...]³³ zawierały analizy podmiotów i sprawy skierowano bezpośrednio do przeprowadzenia czynności sprawdzających, w pozostałych dwóch przypadkach nie podjęto żadnych działań odpowiednio od 23 lutego 2021 r. i 25 maja 2022 r.

Do 30 czerwca 2022 r. czynności analityczne zostały zakończone wobec siedmiu podmiotów (35% zidentyfikowanych). Na dzień 30 czerwca 2022 r. w dziewięciu sprawach czynności analityczne nie zostały zakończone, w tym w dwóch przypadkach od wpływu spraw do Urzędu upłynęło 63 dni, w dwóch – 171 dni, w trzech od 200 do 300 dni, a w dwóch powyżej 400 dni.

W wyniku przeprowadzonych analiz, dalsze czynności weryfikacyjne podjęto wobec sześciu podmiotów, w tym po trzech zidentyfikowanych przez Urząd na podstawie informacji obywatelskich (donos) oraz informacji przekazanych przez IAS.

(akta kontroli str. 358-359)

Badaniem szczegółowym objęto czynności analityczne podjęte wobec 10 podmiotów³⁴ w latach 2021-2022 (do 30 czerwca), w tym dziewięciu osób fizycznych i jednej osoby prawnej. Czynności analityczne w siedmiu sprawach wszczęto na podstawie informacji sygnałnych, a w trzech na podstawie typowań MF lub Cybercentrum. Analizowane podmioty prowadziły sprzedaż kodów do gier komputerowych, wyrobów tekstylnych, odzieży, obuwia, mebli, części samochodowych, zabawek, kwiatów oraz usług profesjonalnej analizy wydarzeń sportowych. Podczas czynności analitycznych wobec sześciu podmiotów zastosowano narzędzia [...]^{35,36}, a w jednym przypadku materiały zgromadzone przy pomocy tych narzędzi przekazało Cybercentrum.

W ramach badanych czynności Urząd w pięciu sprawach wystąpił do portalu [...]³⁷ PUS dwukrotnie wystąpił do [...]³⁸. We wnioskach do [...]³⁹ Urząd, jako podstawę

²⁶ Tajemnica ustawowo chroniona: art. 5 ust. 1 ustawy o dostępie do informacji publicznej (art. 293 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa).

²⁷ W tym w I półroczu 2021 r. – 10 podmiotów, w II półroczu 2021 r. – cztery i w I półroczu 2022 r. – sześć.

²⁸ W tym w I półroczu 2021 r. – 10 podmiotów, w II półroczu 2021 r. – trzy i w I półroczu 2022 r. – sześć.

²⁹ W tym w I półroczu 2021 r. – cztery podmiotów, w II półroczu 2021 r. – dwa i w I półroczu 2022 r. – dwa.

³⁰ W I półroczu 2021 r.

³¹ W tym w I półroczu 2021 r. – pięć podmiotów, w II półroczu 2021 r. – jeden i w I półroczu 2022 r. – cztery.

³² W tym w I półroczu 2021 r. – siedem podmiotów, w II półroczu 2021 r. – cztery i w I półroczu 2022 r. – pięć.

³³ Tajemnica ustawowo chroniona: art. 5 ust. 1 ustawy o dostępie do informacji publicznej (art. 293 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa).

³⁴ Numery spraw: [...] Tajemnica ustawowo chroniona: art. 5 ust. 1 ustawy o dostępie do informacji publicznej (art. 293 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa).

³⁵ [...] Tajemnica ustawowo chroniona: art. 5 ust. 1 ustawy o dostępie do informacji publicznej (art. 293 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa).

³⁶ Tajemnica ustawowo chroniona: art. 5 ust. 1 ustawy o dostępie do informacji publicznej (art. 293 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa).

³⁷ Tajemnica ustawowo chroniona: art. 5 ust. 1 ustawy o dostępie do informacji publicznej (art. 293 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa).

prawną wskazał art. 82 ust. 1 pkt 1 O.p., natomiast do [...]⁴⁰ – art. 46 ust. 1 i 2 ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej⁴¹ (dalej: ustawa o KAS).

Podczas przeprowadzania czynności analitycznych wobec czterech podmiotów⁴² korzystano z aplikacji [...]⁴³.

Spośród 10 przeprowadzonych analiz objętych badaniem NIK, dwie sprawy skierowano do przeprowadzenia kontroli, trzy do czynności sprawdzających, trzy odłożono ad acta⁴⁴, a dwie były w dalszym ciągu prowadzone.

W prowadzonych czynnościach analitycznych nie wykorzystywano wszystkich wskázówek wyszczególnionych w Metodyce.

(akta kontroli str. 360-405, 901-927, 987-989)

Naczelnik PUS odnośnie niestosowania w objętych badaniem NIK czynnościach analitycznych wszystkich wskázówek zawartych w Metodyce wyjaśnił m.in, że w prowadzonych sprawach został osiągnięty zamierzony cel, natomiast w sprawach niezakończonych, nie jest wykluczone skorzystanie ze wskazanych instrumentów na dalszym etapie.

Naczelnik Urzędu wyjaśnił również, że w toku podejmowanych czynności, jak i postępowań nie było przypadków, w których Urząd nie mógł skorzystać ze wskázówek ujętych w Metodyce, które były dedykowane urzędom skarbowym.

(akta kontroli str. 415, 978)

W okresie objętym kontrolą PUS nie zwracał się do Cybercentrum o pomoc w zidentyfikowaniu podmiotów prowadzących e-handel, ani o przeprowadzenie analizy aktywności internetowej konkretnych podatników.

(akta kontroli str. 960)

Naczelnik Urzędu wyjaśnił: *Cybercentrum inicjowało takie analizy, a następnie informacje o konkretnych podmiotach przekazywało do naszego urzędu w celu dalszej weryfikacji. Informacje o aktywności podatnika służą oszacowaniu rozmiaru prowadzonej przez niego działalności. W sytuacji gdy nie otrzymaliśmy takich informacji z Cybercentrum, szacunku dokonywaliśmy na podstawie własnych ustaleń [...]⁴⁵. Korzystanie z tych źródeł było wystarczające do przeprowadzenia rzetelnej analizy.*

(akta kontroli str. 961)

W PUS nie prowadzono analiz dotyczących operatorów interfejsów elektronicznych.

(akta kontroli str. 960)

Naczelnik PUS wyjaśnił: *nie zidentyfikowaliśmy takich podmiotów działających na terenie właściwości miejscowej Naczelnika Urzędu. Nie ujawniliśmy również przypadków złożenia przez takie podmioty aktualizacji zgłoszenia rejestracyjnego.*

(akta kontroli str. 962)

³⁸ Tajemnica ustawowo chroniona: art. 5 ust. 1 ustawy o dostępie do informacji publicznej (art. 293 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa).

³⁹ Tajemnica ustawowo chroniona: art. 5 ust. 1 ustawy o dostępie do informacji publicznej (art. 293 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa).

⁴⁰ Tajemnica ustawowo chroniona: art. 5 ust. 1 ustawy o dostępie do informacji publicznej (art. 293 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa).

⁴¹ Dz. U. z 2022 r. poz. 813, ze zm.

⁴² Numery spraw: [...]. Tajemnica ustawowo chroniona: art. 5 ust. 1 ustawy o dostępie do informacji publicznej (art. 293 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa).

⁴³ Tajemnica ustawowo chroniona: art. 5 ust. 1 ustawy o dostępie do informacji publicznej (art. 293 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa).

⁴⁴ W tym jedną zakończono 19 sierpnia 2022 r.

⁴⁵ Tajemnica ustawowo chroniona: art. 5 ust. 1 ustawy o dostępie do informacji publicznej (art. 293 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa).

W Urzędzie wprowadzanie danych do tablic w aplikacji Baza Podmiotów Szczególnych (dalej: BPS) oraz korzystanie z nich, w okresie objętym kontrolą, odbywało się w oparciu o:

- instrukcję nr 2604/3/2016 Naczelnika PUS z dnia 16 czerwca 2016 r. w sprawie określenia zasad wprowadzania podmiotów do aplikacji Baza Podmiotów Szczególnych w Pierwszym Urzędzie Skarbowym w Kielcach;
- instrukcję nr 2604/1/2022 Naczelnika Pierwszego Urzędu Skarbowego w Kielcach z dnia 10 stycznia 2022 r. w sprawie określenia zasad wprowadzania podmiotów do aplikacji Baza Podmiotów Szczególnych w Pierwszym Urzędzie Skarbowym w Kielcach.

Obie instrukcje określały ogólny przebieg procesu rejestrowania informacji w BPS oraz zasady wykorzystywania danych tam zawartych. Obsługa aplikacji odbywała się według zasad przedstawionych w dokumentach *Baza podmiotów szczególnych – Podręcznik użytkownika* oraz *Baza podmiotów Szczególnych – procedura wprowadzania danych*. W instrukcjach wskazano również koordynatora aplikacji BPS.

(akta kontroli str. 860-869)

Naczelnik Urzędu wyjaśnił: *W PUS nie korzystano z danych umieszczonych w BPS w Tablicy T-15⁴⁶. [...] Takie dane były również przekazywane w informacjach sygnałnych inicjujących sprawę. Zgromadzony w ten sposób materiał był wystarczający do prawidłowego i rzetelnego załatwienia sprawy. W PUS nie zidentyfikowano problemów dotyczących korzystania z danych zamieszczonych w BPS.*

(akta kontroli str. 858-859)

Zdaniem NIK, skorzystanie z danych zamieszczanych w Tablicy T-15 w BPS może pozwolić na szybkie i bezkosztowe ustalenie danych, które w efekcie prowadzonych czynności i zidentyfikowanych nieprawidłowości wprowadzono w innej jednostce KAS.

W okresie objętym kontrolą siedmiu pracowników zajmowało się analizą danych podmiotów dokonujących transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu. Czterech z nich (po dwóch w różnych okresach), pełniło funkcję konsultantów ds. środowiska elektronicznego. Dwóch konsultantów uczestniczyło w szkoleniach stacjonarnych dotyczących monitorowania sieci internetowej⁴⁸, a jeden w lipcu 2022 r. - w szkoleniu online. Ww. szkolenia miały charakter jednorazowy.

W badanym okresie, trzech konsultantów nie realizowało zadań w zakresie monitorowania e-handlu i identyfikowania podmiotów działających w szarej strefie, natomiast realizowało czynności analityczne dotyczące podmiotów prowadzących e-handel wytypowanych na podstawie informacji przekazanych przez IAS oraz obywateli.

(akta kontroli str. 309, 359, 414)

Odnosząc się do problemów zgłaszanych przez pracowników Urzędu dotyczących monitorowania e-handlu, identyfikowania i analizy podmiotów działających w szarej strefie Naczelnik PUS podał: *Nasze działania są ukierunkowane podmiotowo i kierunkowo, tj. w odniesieniu do konkretnych osób lub organizacji w przeważającej większości wytypowanych i wskazanych na podstawie analiz zewnętrznych (np. akcja KARETA). Pracownicy PUS w toku czynności prowadzonych w ramach przydzielonych im zadań nie zgłaszali problemów dotyczących braku odpowiednich*

⁴⁶ [...] Tajemnica ustawowo chroniona: art. 5 ust. 1 ustawy o dostępie do informacji publicznej (art. 293 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa).

⁴⁷ Tajemnica ustawowo chroniona: art. 5 ust. 1 ustawy o dostępie do informacji publicznej (art. 293 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa).

⁴⁸ Szczegółowy opis znajduje się we wcześniejszej części wystąpienia pokontrolnego.

do analizy narzędzi lub związanych z klasyfikacją PKD. Dostępne narzędzia, rozwiązania systemowe oraz legislacyjne są wystarczające na potrzeby spraw prowadzonych przez pracowników poszczególnych komórek organizacyjnych Urzędu wynikających z zakresu zadań zawartych w regulaminie organizacyjnym. Wobec powyższego nie zgłaszano żadnych problemów do IAS lub MF.

(akta kontroli str. 270-274)

Stwierdzona
nieprawidłowość

W działalności kontrolowanej jednostki w przedstawionym wyżej zakresie stwierdzono nieprawidłowość polegającą na nierzetelnym prowadzeniu czynności analitycznych w stosunku do siedmiu podmiotów spośród 22 objętych takimi analizami, gdyż w na dzień 30 czerwca 2022 r. nie zakończono czynności analitycznych mimo, że od wpływu poniższych spraw upłynęło:

- 489 dni w sprawie [...] ⁴⁹;
- 440 dni w sprawie [...] ⁵⁰;
- 273 dni w sprawie [...] ⁵¹;
- 244 dni w sprawie [...] ⁵²;
- 224 dni w sprawie [...] ⁵³;
- 171 dni w sprawie [...] ⁵⁴ (czynności wobec dwóch podmiotów).

(dowód: akta kontroli str. 359)

Naczelnik Urzędu wyjaśnił, że osoby realizujące te zadania w badanym okresie otrzymały do rozpoznania dużą liczbę informacji sygnałnych i donosów oraz wykonują inne zadania ze wskazanym terminem realizacji. Część spraw przekazano jako nierozpatrzone przez pracownika, z którym w kwietniu 2022 r. został zakończony stosunek pracy. Naczelnik wyjaśnił ponadto: *Decydując o kolejności rozpatrywania spraw kierujemy się obowiązującymi terminami, okresem jakiego dotyczy sprawa (biorąc pod uwagę zapobieganie przedawnieniu) oraz prawdopodobieństwem stwierdzenia nieprawidłowości w toku prowadzącego postępowania. (...) Należy również zauważyć, że prowadzone sprawy są czasochłonne, a do każdej z nich należy podejść indywidualnie. Niejednokrotnie wymagają pozyskania informacji z innych źródeł lub przeanalizowania obszernego materiału.*

(akta kontroli str. 414-415, 978-979)

Zdaniem NIK, względy organizacyjne nie mogą stanowić usprawiedliwienia dla długotrwałego prowadzenia czynności analitycznych. Czas ich trwania zwiększa ryzyko przedawnienia ewentualnych zobowiązań podatkowych.

OCENA CZĄSTKOWA

W Urzędzie, w stosunku do osób, o których powzięto informacje o możliwości niewywiązywania się z obowiązków podatkowych w zakresie e-handlu, prowadzono czynności analityczne. Do dalszych czynności weryfikacyjnych skierowano sześć podmiotów, w tym dwa w wyniku analizy przeprowadzonej przez Cybercentrum. Na dzień 30 czerwca 2022 r. nie zakończono jednak czynności analitycznych wobec siedmiu podmiotów, mimo że od wpływu informacji do Urzędu upłynęło od 171 do 489 dni. Podczas czynności analitycznych korzystano ze wskazówek zawartych

⁴⁹ Tajemnica ustawowo chroniona: art. 5 ust. 1 ustawy o dostępie do informacji publicznej (art. 293 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa).

⁵⁰ Tajemnica ustawowo chroniona: art. 5 ust. 1 ustawy o dostępie do informacji publicznej (art. 293 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa).

⁵¹ Tajemnica ustawowo chroniona: art. 5 ust. 1 ustawy o dostępie do informacji publicznej (art. 293 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa).

⁵² Tajemnica ustawowo chroniona: art. 5 ust. 1 ustawy o dostępie do informacji publicznej (art. 293 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa).

⁵³ Tajemnica ustawowo chroniona: art. 5 ust. 1 ustawy o dostępie do informacji publicznej (art. 293 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa).

⁵⁴ Tajemnica ustawowo chroniona: art. 5 ust. 1 ustawy o dostępie do informacji publicznej (art. 293 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa).

w Metodyce, w zakresie niezbędnym do prawidłowego załatwienia sprawy. W efekcie prowadzonych analiz, w uzasadnionych przypadkach, podmioty typowano do przeprowadzenia czynności sprawdzających lub kontroli podatkowej. Nie monitorowano natomiast handlu elektronicznego.

OBSZAR

2. Egzekwowanie obowiązków podatkowych od podmiotów prowadzących handel elektroniczny

Opis stanu faktycznego

W 2021 i w I półroczu 2022 r. obowiązywały w PUS następujące wydane przez KAS procedury dotyczące prowadzenia czynności sprawdzających, kontroli podatkowych i postępowań podatkowych:

- *Rekomendacje w sprawie zasad prowadzenia działań przez jednostki organizacyjne Krajowej Administracji Skarbowej w obszarze zapobiegania i zwalczania nieprawidłowości podatkowych i celnych*⁵⁵. Dokument ten określał właściwość organów i koordynację działań KAS w zakresie m.in. kontroli podatkowej oraz procesu typowania do kontroli. Rekomendacje zawierały zasady przekazywania przez naczelników urzędów skarbowych doraźnych wniosków o przeprowadzenie kontroli celno-skarbowej;
- *Metodyka*⁵⁶;
- *Wytyczne do czynności sprawdzających*⁵⁷. Dokument ten zawierał podstawowe informacje na temat prowadzenia czynności sprawdzających w podziale na poszczególne podatki. Opracowanie to zastąpiło poprzednio obowiązujące wytyczne pn. *Czynności sprawdzające*⁵⁸. W dokumencie tym omówiono najczęściej realizowane zagadnienia w trakcie czynności sprawdzających dotyczących m.in. podatków VAT, PIT, CIT.

(akta kontroli str. 8-22, 110-259)

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

(akta kontroli str. 261)

Naczelnik PUS wyjaśnił, że *nie było potrzeby wprowadzania dodatkowych regulacji w tym obszarze. W ramach realizowanych zadań, w tym również czynności wobec podatników dokonujących transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu, obowiązujące procedury dotyczące prowadzenia analiz oraz czynności sprawdzających są wystarczające.*

(akta kontroli str. 270-274)

IAS, MF i Cybercentrum nie przekazały Urzędowi dodatkowych wytycznych i zaleceń dotyczących podejmowania działań wobec podmiotów dokonujących transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu w związku z przyspieszeniem rozwoju handlu elektronicznego, spowodowanym epidemią COVID-19.

(akta kontroli str. 262)

PUS uczestniczył w poniższych akcjach regionalnych i ponadregionalnych wynikających z analiz przeprowadzonych przez MF lub Cybercentrum:

- [...] ⁵⁹

(akta kontroli str. 443-856, 870-900)

⁵⁵ IAS przekazała ten dokument Urzędowi pismem z 22 grudnia 2020 r.

⁵⁶ IAS przekazała ten dokument PUS pismem z 14 stycznia 2021 r.

⁵⁷ IAS przekazała ten dokument Urzędowi pismem z 15 września 2021 r.

⁵⁸ IAS przekazał ten dokument PUS pismem z 13 czerwca 2017 r.

⁵⁹ Tajemnica ustawowo chroniona: art. 5 ust. 1 ustawy o dostępie do informacji publicznej (art. 293 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa).

Liczba ogółem przeprowadzonych czynności sprawdzających w zakresie podatku VAT, CIT i PIT wyniosła w 2020 r. – 17 976, w 2021 r. – 18 872, w I półroczu 2021 r. – 9218, a w I półroczu 2022 r. – 4716. Kwota ujawnionych uszczupień wyniosła w tych okresach odpowiednio: 10 237 tys. zł, 11 183 tys. zł, 6075 tys. zł oraz 5655 tys. zł.

Liczba przeprowadzonych czynności sprawdzających w zakresie podatku VAT, CIT i PIT wobec podmiotów dokonujących transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu wyniosła w 2021 r. – trzy, w I półroczu 2021 r. – jeden, a w I półroczu 2022 r. – dwa. W 2020 r. takich czynności nie przeprowadzono. Kwota ujawnionych uszczupień wyniosła w 2021 r. – 76,3 tys. zł, a w I półroczu 2022 r. – 2,7 tys. zł. W I półroczu 2021 r. takich kwot nie było.

W 2021 r. przeprowadzono czynności sprawdzające w zakresie podatku VAT, CIT i PIT wobec dwóch podmiotów, które prowadziły niezgłoszoną do opodatkowania działalność handlową z wykorzystaniem Internetu. Kwota ujawnionych uszczupień wyniosła łącznie 76,3 tys. zł, a nieprawidłowości w obu tych przypadkach dotyczyły podatku od towarów i usług. W I półroczu 2021 r. oraz I półroczu kolejnego roku takich czynności nie przeprowadzono.

W I półroczu 2022 r. przeprowadzono dwukrotnie czynności sprawdzające w zakresie podatku VAT, CIT i PIT wobec jednego podmiotu, który zaniżał faktycznie rozmiary prowadzonej działalności gospodarczej. Kwota ujawnionych uszczupień wyniosła łącznie 2,7 tys. zł, a nieprawidłowości w obu tych przypadkach dotyczyły zryczałtowanego podatku dochodowego od niektórych przychodów osiągniętych przez osoby fizyczne. W 2021 r. takich czynności nie przeprowadzono.

Udział liczby przeprowadzonych czynności sprawdzających w zakresie podatku VAT, CIT i PIT wobec podmiotów dokonujących transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu w stosunku do liczby ogółem przeprowadzonych czynności sprawdzających w zakresie podatku VAT, CIT i PIT wyniósł: w 2021 r. – 0,2%, w I półroczu 2021 r. – 0,1%, a w I półroczu 2022 r. – 0,1%.

Udział kwot ujawnionych uszczupień w wyniku przeprowadzonych czynności sprawdzających w zakresie podatku VAT, CIT i PIT wobec podmiotów dokonujących transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu w stosunku do ujawnionych kwot w wyniku ogółem przeprowadzonych czynności sprawdzających w zakresie podatku VAT, CIT i PIT wyniósł: w 2021 r. – 0,7%, a w I półroczu 2022 r. – 0,04%.

(akta kontroli str. 265)

Odnosząc się do wzrostu liczby czynności sprawdzających w 2021 r. w porównaniu do 2020 r. i w I półroczu 2022 r. w porównaniu do I półroczu 2021 r. Naczelnik Urzędu podał: *Czynności sprawdzające prowadzone przez pracowników Pierwszego Urzędu Skarbowego w Kielcach odnoszą się do konkretnych podmiotów, które zostały wytypowane w ramach analiz prowadzonych przez Pierwszy, Drugi lub Trzeci Dział Czynności Analitycznych i Sprawdzających. Informacje o możliwych nieprawidłowościach u danego podatnika pochodzą od podmiotów zewnętrznych (donos, informacja sygnałna), od innych jednostek KAS lub instytucji bądź pozyskiwane są w toku weryfikacji wewnętrznej (np. poprawności sporządzenia deklaracji podatkowych, analizy rozbieżności w JPK_VAT). Statystyka rodzaju czynności sprawdzających przeprowadzonych w latach 2020-2022 jest uzależniona właśnie od tego, jaki zakres działalności miał podatnik, w stosunku do którego istniało podejrzenie nieprawidłowości w wywiązywaniu się z obowiązków podatkowych. Ta sama zasada dotyczy podmiotów dokonujących transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu, ponieważ należą do branży jednej z wielu wobec których prowadzone są czynności sprawdzające. Należy zwrócić uwagę, że spośród analizowanych podmiotów tylko część kwalifikuje się do czynności sprawdzających. W sytuacji, gdy wątpliwości da się wyjaśnić i wyeliminować na etapie czynności sprawdzających, sprawa jest procedowana w ten właśnie sposób.*

Natomiast jeżeli czynności analityczne wykażą, że sprawa jest bardziej złożona, a rozmiar nieprawidłowości znaczny, należy przeprowadzić kontrolę podatkową. Taka sytuacja miała miejsce w 2020 r. – wobec dwóch podmiotów działających w obszarze e-handlu zostały przeprowadzone kontrole, których efektem było stwierdzenie nieprawidłowości podatkowych. Tyle samo spraw dotyczących tego zakresu działalności gospodarczej zostało przekazanych do kontroli w 2021 r.

Odnosząc się do niewielkiego zakresu czynności sprawdzających prowadzonych w podmiotach dokonujących transakcji za pośrednictwem Internetu Naczelnik PUS podał: *Czynności sprawdzające prowadzone wobec podmiotów dokonujących transakcji za pośrednictwem Internetu to jedne z wielu, które są prowadzone przez pracowników Urzędu. Są realizowane w takim zakresie do jakiego uprawniają obowiązujące przepisy i przydzielony zakres zadań poszczególnym komórkom organizacyjnym. Ilość, rodzaj i zakres czynności jest również uzależniony od informacji zewnętrznych, regionalnych, centralnych, informacji z różnych komórek organizacyjnych lub innych zleceń.*

(akta kontroli str. 270-274)

W Urzędzie po 1 lipca 2021 r. nie prowadzono czynności sprawdzających w stosunku do podatników prowadzących działalność gospodarczą związaną z zarządzaniem interfejsami elektronicznymi.

(akta kontroli str. 268)

Naczelnik PUS wyjaśnił m.in.: *(...) nie było w tym zakresie wskazań wynikających tak ze źródeł zewnętrznych (typowań centralnych czy regionalnych, skarg, donosów itp.), jak i informacji wewnętrznych (np. pochodzących z innych komórek organizacyjnych Urzędu). Do PUS nie wpłynęło również żadne zgłoszenie rejestracyjne podmiotu prowadzącego działalność w tym zakresie.*

(akta kontroli str. 270-274)

Liczba ogółem przeprowadzonych kontroli podatkowych w zakresie podatku VAT, CIT, PIT wyniosła w 2020 r. – 43, w 2021 r. – 94, w I półroczu 2021 r. – 19, a w I półroczu 2022 r. – 18. Kwota ustaleń dokonanych w ich trakcie wyniosła w tych okresach odpowiednio: 1475,6 tys. zł, 5356,7 tys. zł, 1076,8 tys. zł oraz 504,7 tys. zł. Liczba kontroli podatkowych w zakresie podatku VAT, CIT, PIT dotyczących działalności handlowej wyniosła w 2020 r. – 28, w 2021 r. – 26, w I półroczu 2021 r. – siedem, a w I półroczu 2022 r. – dziewięć. Kwota ustaleń dokonanych w ich trakcie wyniosła w tych okresach odpowiednio: 645,3 tys. zł, 2791,3 tys. zł, 509,9 tys. zł oraz 448,5 tys. zł.

Liczba kontroli podatkowych w zakresie podatku VAT, CIT i PIT podmiotów dokonujących transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu wyniosła w 2021 r. – dwa, w tym w I półroczu 2021 r. – jeden. Kwota ustaleń dokonanych w ich trakcie wyniosła w tych okresach odpowiednio: 160,1 tys. zł oraz 85,1 tys. zł. W 2020 r. oraz I półroczu 2022 r. takich kontroli nie przeprowadzono.

Obydwie kontrole przeprowadzone w badanym okresie dotyczyły podmiotów, które zaniżały faktyczne rozmiary prowadzonej działalności gospodarczej.

Udział liczby kontroli podatkowych w zakresie podatku VAT, CIT i PIT podmiotów dokonujących transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu w stosunku do liczby ogółem przeprowadzonych kontroli podatkowych w zakresie podatku VAT, CIT, PIT wyniósł: w 2021 r. – 2,1%, a w I półroczu 2021 r. – 5,3%.

Udział kwot ustaleń w wyniku kontroli podatkowych w zakresie podatku VAT, CIT i PIT podmiotów dokonujących transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu w stosunku do kwot ustaleń w wyniku ogółem przeprowadzonych kontroli podatkowych w zakresie podatku VAT, CIT, PIT wyniósł: w 2021 r. – 3%, a w I półroczu 2021 r. – 8%.

(akta kontroli str. 266)

Odnosząc się do liczby prowadzonych kontroli w podmiotach dokonujących transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu w zakresie podatku VAT, CIT i PIT Naczelnik PUS wyjaśnił m.in.: *Informacje o możliwych nieprawidłowościach w wywiązywaniu się z obowiązków podatkowych pochodzą ze źródeł zewnętrznych (np. donosy, informacje sygnałne), od innych jednostek KAS bądź pozyskiwane są w naszym Urzędzie w toku prowadzonych czynności np. weryfikacji poprawności sporządzonych deklaracji. Informacje o nieprawidłowościach w obszarze handlu internetowego stanowiły jednak tylko niewielką część spośród nich. W analizowanym okresie do Urzędu wpłynęły 242 donosy, z czego tylko osiem spośród rozpatrywanych spraw dotyczyło handlu internetowego. Nie pomijamy kontroli podmiotów działających w tym obszarze i traktujemy je na równi z pozostałymi. Jednak w przypadku, gdy na etapie analizy nie stwierdzimy nieprawidłowości bądź ryzyko ich wystąpienia jest niewielkie odступujemy od kierowania sprawy do kontroli podatkowej, gdyż istnieje duże prawdopodobieństwo, że nie osiągniemy efektu finansowego. (...)*

(akta kontroli str. 975-979)

W kwestii ewentualnego stwierdzenia w wyniku przeprowadzonych kontroli w podmiotach dokonujących transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu w zakresie podatku VAT, CIT i PIT mechanizmów sprzyjających powstawaniu nieprawidłowości, istnienia luk systemowych lub prawnych Naczelnik PUS podał: *W przeprowadzonych kontrolach stwierdzono przypadki, które zostały omówione w Metodyce, tj. zaniżanie zobowiązania podatkowego i zakup towaru od nieistniejącego podmiotu. Z zebranego materiału dowodowego nie wynika jednak, że w tych przypadkach doszło do działań nowatorskich, których ocena i wnioski byłyby inne od już istniejących opracowań i bogatego orzecznictwa sądowego. Nie stwierdziliśmy także istnienia luk systemowych i prawnych.*

(akta kontroli str. 975-979)

W Urzędzie po 1 lipca 2021 r. nie prowadzono kontroli podatników prowadzących działalność gospodarczą związaną z zarządzaniem interfejsami elektronicznymi.

(akta kontroli str. 269)

Naczelnik PUS wyjaśnił m.in.: *(...) nie było w tym zakresie wskazań wynikających tak ze źródeł zewnętrznych (typowań centralnych czy regionalnych, skarg, donosów itp.), jak i informacji wewnętrznych (np. pochodzących z innych komórek organizacyjnych Urzędu). Do PUS nie wpłynęło również żadne zgłoszenie rejestracyjne podmiotu prowadzącego działalność w tym zakresie.*

(akta kontroli str. 270-274)

Liczba kontroli podatkowych w zakresie podatku VAT, CIT, PIT, w których stwierdzono nieprawidłowości wyniosła : w 2020 r. – 26⁶⁰, w 2021 r. – 91⁶¹, w I półroczu 2021 r. – 19⁶² i w I półroczu 2022 r. – 18⁶³.

Liczba kontroli podatkowych podmiotów dokonujących transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu wyniosła w 2021 r. – dwa, a w I półroczu 2021 r. – jeden. Liczba kontroli, w których stwierdzono nieprawidłowości wyniosła w tych okresach odpowiednio: dwa⁶⁴ oraz jeden⁶⁵.

⁶⁰ Stanowiło to 60,5% liczby ogółem przeprowadzonych w 2020 r. kontroli podatkowych w zakresie podatku VAT, CIT, PIT.

⁶¹ Stanowiło to 96,8% liczby ogółem przeprowadzonych w 2021 r. kontroli podatkowych w zakresie podatku VAT, CIT, PIT.

⁶² Stanowiło to 100% liczby ogółem przeprowadzonych w I półroczu 2021 r. kontroli podatkowych w zakresie podatku VAT, CIT, PIT.

⁶³ Stanowiło to 100% liczby ogółem przeprowadzonych w I półroczu 2022 r. kontroli podatkowych w zakresie podatku VAT, CIT, PIT.

⁶⁴ Stanowiło to 100% liczby przeprowadzonych w 2021 r. kontroli podatkowych podmiotów dokonujących transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu.

Skuteczność kontroli podatkowych podmiotów dokonujących transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu mierzona stwierdzonymi nieprawidłowościami wyniosła w 2021 r. 100% i była porównywalna do skuteczności kontroli w zakresie podatku VAT, CIT, PIT ogółem (96,8%), a w I półroczu 2021 r. również wyniosła 100% i była na tym samym poziomie co skuteczność kontroli w zakresie podatku VAT, CIT, PIT ogółem.

(akta kontroli str. 267)

Naczelnik PUS w 2021 r. i w I półroczu 2022 r. nie wydawał decyzji w zakresie podatku VAT, CIT i PIT podmiotom dokonującym transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu.

(akta kontroli str. 275)

Analiza dokumentacji dotyczącej wszystkich pięciu czynności sprawdzających przeprowadzonych w okresie objętym kontrolą w zakresie podatku VAT, CIT i PIT wobec podmiotów dokonujących transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu wykazała m.in., że:

- dwie sprawy dotyczyły podmiotów, które prowadziły niezgłoszoną do opodatkowania działalność handlową z wykorzystaniem Internetu (czynności te zostały przeprowadzone w ramach operacji ponadregionalnej [...] ⁶⁶);
- dwie dotyczyły jednego podmiotu, który zaniżał faktycznie rozmiary prowadzonej działalności gospodarczej ⁶⁷;
- jedna dotyczyła podmiotu, który nie przekazał nabywcy dowodu zakupu usługi;
- w toku prowadzonych czynności sprawdzających wykorzystano niezbędne z punktu widzenia poziomu ryzyka i ekonomiki prowadzonego postępowania źródła danych dotyczących transakcji w Internecie;
- czynności te przeprowadzono zgodnie z przepisami O.p.;
- postępowano zgodnie z Metodyką w zakresie niezbędnym do prawidłowego załatwienia sprawy.

(akta kontroli str. 928-955)

W wyniku czynności sprawdzających w jednej ze spraw, przeprowadzonych w ramach operacji ponadregionalnej [...] ⁶⁸ stwierdzono nieprawidłowość polegającą na tym, że podatnik pomimo obowiązku rejestracji do podatku od towarów i usług przy prowadzonej działalności gospodarczej związanej ze sprzedażą części do pojazdów samochodowych, tj. od 1 września 2019 r. zgłoszenie rejestracyjne VAT-R złożył dopiero 1 października 2020 r. Za okres wrzesień-grudzień 2019 r. winien zapłacić podatek należny w wysokości 7,4 tys. zł i odsetki w wysokości 994,24 zł oraz za okres styczeń-grudzień 2020 r. w wysokości 18,7 tys. zł i odsetki w wysokości 1,8 tys. zł.

Podatnik w trakcie przeprowadzonych czynności sprawdzających złożył deklaracje VAT-7 i pliki JPK_VAT za okres od września 2019 do września 2020 r. oraz korekty JPK_V7K za miesiące od października do grudnia 2020 r., w których rozliczył podatek należny z tytułu sprzedaży za ww. okres. Podatnik dokonał wpłat podatku należnego wraz z odsetkami w ww. wysokości, za ww. okresy. Ponadto złożył korektę zeznania podatkowego za 2019 i 2020 r.

Z uwagi na fakt, że podatnik złożył stosowne deklaracje i korekty zgodne z ustaleniami czynności sprawdzających, nie wszczęto kontroli podatkowej.

⁶⁵ Stanowiło to 100% liczby przeprowadzonych w I półroczu 2021 r. kontroli podatkowych podmiotów dokonujących transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu.

⁶⁶ Tajemnica ustawowo chroniona: art. 5 ust. 1 ustawy o dostępie do informacji publicznej (art. 293 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa).

⁶⁷ Do czasu kontroli NIK czynności te były nadal prowadzone.

⁶⁸ Tajemnica ustawowo chroniona: art. 5 ust. 1 ustawy o dostępie do informacji publicznej (art. 293 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa).

27 września 2021 r. złożono zawiadomienie do pracowników Wieloosobowego Stanowiska Spraw Karnych Skarbowych Urzędu o ujawnieniu czynów wskazujących na popełnienie wykroczenia skarbowego. Nałożony został na podatnika mandat w wysokości 1,5 tys. zł. Podatnik dokonał w dniu 15 października 2021 r. stosownej wpłaty.

W wyniku czynności sprawdzających w drugiej ze spraw, przeprowadzonej w ramach operacji ponadregionalnej [...] ⁶⁹ stwierdzono nieprawidłowość polegającą na tym, że podatnik pomimo obowiązku rejestracji do podatku od towarów i usług przy prowadzonej działalności gospodarczej związanej ze sprzedażą części do pojazdów samochodowych, tj. od 1 września 2019 r. zgłoszenie rejestracyjne VAT-R złożył dopiero 5 sierpnia 2021 r. Za okres wrzesień-grudzień 2019 r. winien zapłacić podatek należny w wysokości 13,5 tys. zł i odsetki w wysokości 2 tys. zł, natomiast za okres styczeń-grudzień 2020 r. w wysokości 36,7 tys. zł i odsetki w wysokości 3,4 tys. zł.

Podatnik w toku prowadzonych czynności sprawdzających złożył zgłoszenie rejestracyjne VAT-R. Po zakończeniu czynności sprawdzających złożył deklaracje VAT-7 i pliki JPK_VAT za okres od września 2019 do września 2020 r. oraz JPK_V7M za okres od października do grudnia 2020 r., w których rozliczył podatek należny z tytułu sprzedaży za ww. okres.

Podatnik dokonał wpłat za ww. okresy, w ww. wysokości. Ponadto złożył korektę zeznania rocznego za 2019 i 2020 r. Za 2019 r. podatnik dopłacił kwotę podatku w wysokości 155 zł i odsetki w wysokości 20,45 zł. Za 2020 r. podatnik dopłacił kwotę podatki w wysokości 1,2 tys. zł i odsetki w wysokości 66 zł.

Z uwagi na fakt, że podatnik złożył stosowne deklaracje i korekty zgodne z ustaleniami czynności sprawdzających nie wszczęto kontroli podatkowej. 17 listopada 2021 r. złożono zawiadomienie do pracowników Wieloosobowego Stanowiska Spraw Karnych Skarbowych Urzędu o ujawnieniu czynów wskazujących na popełnienie przestępstwa skarbowego. Na podatnika nałożono karę grzywny w wysokości 4 tys. zł oraz 280 zł kosztów postępowania przygotowawczego. Podatnik dokonał 31 grudnia 2021 r. odpowiednich wpłat.

(akta kontroli str. 928-934, 940-947)

W trakcie czynności sprawdzających przeprowadzonych w jednej ze spraw w stosunku do podmiotu, który zaniżał faktycznie rozmiary prowadzonej działalności gospodarczej stwierdzono nieprawidłowość polegającą na tym, że podatnik ten w 2020 r. nie złożył zeznania rocznego z tytułu prowadzonej działalności gospodarczej opodatkowanej podatkiem PPE (PIT-28 – zeznanie o wysokości uzyskanego przychodu, wysokości dokonanych odliczeń i należnego ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych). W wyniku przeprowadzonych czynności podatnik złożył stosowne zeznanie PIT-28 za 2020 r., w którym wykazał kwotę do zapłaty, tj. w wysokości 1,3 tys. zł. Do czasu kontroli NIK podatnik nie dokonał wpłaty.

W trakcie czynności sprawdzających przeprowadzonych w drugiej ze spraw, w stosunku do podmiotu, który zaniżał faktycznie rozmiary prowadzonej działalności gospodarczej stwierdzono nieprawidłowość polegającą na tym, że podatnik w 2021 r. nie złożył zeznania rocznego z tytułu prowadzonej działalności gospodarczej opodatkowanej podatkiem PPE (PIT-28 – zeznanie o wysokości uzyskanego przychodu, wysokości dokonanych odliczeń i należnego ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych). W wyniku przeprowadzonych czynności podatnik złożył zeznanie PIT-28 za 2021 r., w którym wykazał kwotę do zapłaty, tj. w wysokości 1,4 tys. zł. Do czasu kontroli NIK podatnik nie dokonał wpłaty.

⁶⁹ Tajemnica ustawowo chroniona: art. 5 ust. 1 ustawy o dostępie do informacji publicznej (art. 293 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa).

W wyniku czynności sprawdzających prowadzonych wobec podmiotu, który nie przekazał nabywcy dowodu zakupu usługi nie stwierdzono nieprawidłowości.

(akta kontroli str. 948-955)

Analiza dokumentacji dotyczącej wszystkich (dwóch) kontroli podatkowych przeprowadzonych w okresie objętym kontrolą wobec podmiotów dokonujących transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu wykazała m.in., że:

- podmioty wytypowano do kontroli na podstawie analizy sporządzonej przez Departament Analiz MF oraz analizy wewnętrznej sporządzonej przez SKA-1;
- w przypadku jednego podatnika podstawą podjęcia decyzji o przeprowadzeniu kontroli był fakt, że nie składał on deklaracji podatkowych VAT-7, plików JPK_VAT, natomiast jego kontrahenci w swoich plikach JPK_VAT wykazywali zakupy od tego podmiotu, a w przypadku drugiego fakt, że wykazywał w swoich plikach JPK_VAT faktury zakupu wystawione przez podmioty nie rozliczające się we właściwych Urzędach Skarbowych;
- w toku prowadzonych kontroli wykorzystano niezbędne z punktu widzenia poziomu ryzyka i ekonomiki prowadzonego postępowania źródła danych dotyczących transakcji w Internecie;
- przeprowadzono je zgodnie z Metodologią oraz przepisami O.p.

(akta kontroli str. 928-955, 956-959)

W wyniku przeprowadzonej jednej kontroli stwierdzono nieprawidłowość polegającą na obniżeniu należnego podatku od towarów i usług o podatek wynikający z faktur, które nie odzwierciedlały rzeczywistych zdarzeń gospodarczych na łączną kwotę 85,1 tys. zł.

W wyniku drugiej kontroli, stwierdzono nieprawidłowość polegającą na tym, że podatnik nie składał deklaracji VAT-7 oraz plików JPK_VAT za okres od 1 stycznia 2018 r. do 31 grudnia 2019 r. Nie wykazywał sprzedaży prowadzonej w sklepie internetowym w podatku od towarów i usług czym zaniżył podatek należny o kwotę 75 tys. zł. Nie posiadał kasy fiskalnej i nie zgłosił rachunków bankowych wykorzystywanych do prowadzonej działalności gospodarczej.

(akta kontroli str. 963-974)

Analiza dokumentacji dwóch niezakończonych postępowań podatkowych⁷⁰ wykazała m.in., że:

- wszczęto je w terminie określonym w art. 165b O.p.⁷¹;
- nie przeprowadzono ich w terminie określonym w art. 139 § 1 ww. ustawy⁷²;
- ich przedłużenie następowało zgodnie z wymogami art. 140 § 1 O.p.;
- głównymi przyczynami ich przedłużenia była m.in. konieczność przesłuchania świadków oraz wezwania kontrahentów celem złożenia wyjaśnień.

(akta kontroli str. 963-974)

Odnosząc się do barier utrudniających egzekwowanie obowiązków podatkowych od podmiotów dokonujących transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu Naczelnik PUS podał: *W toku prowadzonych na poziomie Urzędu spraw dotyczących podmiotów dokonujących transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu nie dostrzeżono istotnych barier utrudniających egzekwowanie obowiązków podatkowych. W badanym okresie, pracownicy poszczególnych*

⁷⁰ Postępowania te wszczęto po dwóch kontrolach, o których mowa we wcześniejszej części wystąpienia pokontrolnego.

⁷¹ Zgodnie z art. 165b O.p., w przypadku ujawnienia przez kontrolę podatkową nieprawidłowości, co do wywiązywania się przez kontrolowanego z obowiązków wynikających z przepisów prawa podatkowego oraz niezłożenia przez podatnika deklaracji lub niedokonania przez niego korekty deklaracji w całości uwzględniającej ujawnione nieprawidłowości, organ podatkowy wszczyna postępowanie podatkowe w sprawie, która była przedmiotem kontroli podatkowej, nie później niż w terminie 6 miesięcy od zakończenia kontroli.

⁷² Stosownie do art. 139 § 1 O.p., załatwienie sprawy wymagającej przeprowadzenia postępowania dowodowego powinno nastąpić bez zbędnej zwłoki, jednak nie później niż w ciągu miesiąca, a sprawy szczególnie skomplikowanej nie później niż w ciągu 2 miesięcy od dnia wszczęcia postępowania, chyba że przepisy ustawy stanowią inaczej.

komórek organizacyjnych PUS z dobrym skutkiem prowadzili czynności wobec podatników działających w przedmiotowym obszarze. Ustalenia i w konsekwencji efekty finansowe podejmowanych czynności w większości przypadków były pozytywne.

(akta kontroli str. 270-274)

Stwierdzone
nieprawidłowości

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

OCENA CZĄSTKOWA

Skala czynności weryfikacyjnych wobec podmiotów dokonujących transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu była niewielka: przeprowadzono tylko pięć czynności sprawdzających w zakresie podatku VAT, CIT i PIT oraz dwie kontrole podatkowe w tym obszarze. W ich trakcie postępowano zgodnie z przepisami O.p. oraz wskazówkami zawartymi w Metodyce.

IV. Uwagi i wnioski

Wnioski

W związku ze stwierdzoną nieprawidłowością, polegającą na przewlekłym prowadzeniu czynności analitycznych, Najwyższa Izba Kontroli, na podstawie art. 53 ust. 1 pkt 5 ustawy o NIK, wnosi o rzetelne prowadzenie czynności analitycznych.

Uwagi

Najwyższa Izba Kontroli nie formułuje uwag.

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 Kielcach. 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
wykonania wniosków

Zgodnie z art. 62 ustawy o NIK należy poinformować Najwyższą Izbę Kontroli, w terminie 21 od otrzymania wystąpienia pokontrolnego, o sposobie wykonania wniosku pokontrolnego 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.

Kielce, września 2022 r.

Kontrolerzy
Piotr Fatalski
Główny specjalista kontroli państwowej

.....
podpis

Karol Pokora
Specjalista kontroli państwowej

.....
podpis

Najwyższa Izba Kontroli
Delegatura w Kielcach

p.o. Wicedyrektor
Krzysztof Wilkosz

.....
podpis