



## Najwyższa Izba Kontroli

### Delegatura w Opolu

**LOP.410.011.04.2022**

Pani Lilianna Hanc - Hinborch  
Naczelnik Urzędu Skarbowego w Namysłowie  
Ul. Marii Skłodowskiej - Curie 12  
46-100 Namysłów

## WYSTĄPIENIE POKONTROLNE

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

### I. Dane identyfikacyjne

**Jednostka kontrolowana:** Urząd Skarbowy w Namysłowie, ul. Marii Skłodowskiej - Curie 12, 46-100 Namysłów <sup>1</sup>

**Kierownik jednostki kontrolowanej:** Lilianna Hanc - Hinborch, Naczelnik Urzędu Skarbowego w Namysłowie od 1 marca 2022 r.<sup>2</sup>

W okresie objętym kontrolą funkcję kierownika jednostki poprzednio pełniła Renata Śliż, Naczelnik Urzędu Skarbowego w Namysłowie od 1 maja 2018 r.

#### **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.

---

<sup>1</sup> Dalej: Urząd lub US.

<sup>2</sup> Dalej: Naczelnik.

**Podstawa prawna podjęcia kontroli:** Art. 2 ust.1 ustawy z dnia 23 grudnia 1994 r. o Najwyższej Izbie Kontroli<sup>3</sup>.

**Jednostka prowadząca kontrolę:** Najwyższa Izba Kontroli. Delegatura w Opolu

**Kontrolerzy:**

Wojciech Jarzyna, specjalista kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli LOP/64/2022 z 7 czerwca 2022 r.

(akta kontroli str.1)

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

### **Ocena ogólna:**

W ocenie Najwyższej Izby Kontroli kontrolowana jednostka egzekwowała obowiązki podatkowe od podmiotów prowadzących handel elektroniczny oraz realizowała przyjęte w Krajowej Administracji Skarbowej<sup>5</sup> rozwiązania organizacyjne dotyczące identyfikowania podmiotów działających w szarej strefie.

W celu realizacji zadań w zakresie e-handlu, w Urzędzie powołano dwóch konsultantów ds. środowiska elektronicznego. Osoby te przeprowadzały analizy oraz wszczynały czynności sprawdzające wobec podmiotów podejrzanych o niewykazywanie wszystkich przychodów z tytułu prowadzonej działalności za pośrednictwem sieci Internet, a także wobec podmiotów prowadzących za pośrednictwem tej sieci niezarejestrowaną działalność gospodarczą. Urząd został wyposażony w sprzęt komputerowy niezbędny do analizy zasobów sieci Internet oraz posiadał dostęp do narzędzi informatycznych (m.in. baz danych, aplikacji i programów). W trakcie przeprowadzania analiz dotyczących identyfikacji podmiotów działających w szarej strefie w obszarze e-handlu, w Urzędzie przestrzegano obowiązujących w KAS wytycznych i zaleceń. Czynności sprawdzające wobec podmiotów dokonujących ww. transakcji handlowych prowadzone były w sposób prawidłowy, co skutkowało składaniem przez podatników brakujących dokumentów oraz wpłatą należnego podatku.

W Urzędzie nie monitorowano handlu elektronicznego, co zdaniem Naczelnik US wynikało bezpośrednio z centralizacji, w wyspecjalizowanych komórkach centralnych KAS, zadań związanych z analizą i typowaniem podmiotów, w których mogą występować nieprawidłowości w zakresie e-handlu. Zadania Urzędu koncentrowały

---

<sup>3</sup> Dz. U. z 2022 poz. 623; dalej: ustawa o NIK

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

<sup>5</sup> Dalej: KAS.

się natomiast na dalszych czynnościach weryfikacyjnych i podejmowaniu czynności sprawdzających wobec wytypowanych podmiotów.

### **III. Opis ustalonego stanu faktycznego oraz oceny cząstkowe<sup>6</sup> kontrolowanej działalności**

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

Opis stanu faktycznego

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

- Metodyka postępowań organów krajowej administracji skarbowej wobec podmiotów dokonujących obrotu za pośrednictwem sieci Internet<sup>7</sup>;
- Mały Poradnik Narzędzi OSINT<sup>8</sup>
- Polityka Zarządzania Procesem Analitycznym w Krajowej Administracji Skarbowej<sup>9</sup>;

Pomimo przyspieszenia w latach 2020-2022 rozwoju handlu internetowego, na co wpłynęła epidemia COVID-19, do Urzędu nie wpływały dodatkowe wytyczne i/lub zalecenia dotyczące monitorowania sieci Internet oraz identyfikowania podatników dokonujących transakcji handlowych za pośrednictwem sieci. Urząd nie opracował własnych wewnętrznych procedur w ww. zakresie.

(akta kontroli str. 16-17, 237, 333)

Naczelnik wyjaśniła, że przekazane do US metodyki były przydatne, gdyż zawierały opisy m.in. mechanizmów oszustw dokonywanych za pośrednictwem sieci Internet, sposobu tworzenia analiz ryzyka oraz etapów prowadzenia czynności. Wyjaśniła także, że Polityka Zarządzania zawiera m.in. opis reguł działania Krajowej Administracji

---

<sup>6</sup> Oceny cząstkowe to oceny działalności w poszczególnych obszarach działań kontrolnych. Ocena cząstkowa może być sformułowana jako ocena pozytywna, ocena negatywna albo ocena w formie opisowej.

<sup>7</sup> Przekazana do US 15 stycznia 2021 r. Dalej: Metodyka Postępowań. Dokument opracowany w Departamencie Nadzoru nad Kontrolami Krajowej Administracji Skarbowej w styczniu 2021 r.

<sup>8</sup> Przekazany do US w maju 2021 r. Dokument opracowany przez Wydział Zwalczania Przestępczości Ekonomicznej w Środowisku Elektronicznym Cybercentrum w Opolu.

<sup>9</sup> Przekazana do US w dniu 11 maja 2019 r. Dalej: Polityka Zarządzania. Dokument opracowany w Departamencie Analiz Ministerstwa Finansów w kwietniu 2019 r.

Skarbowej w reakcji na niekorzystne zjawiska związane z funkcjonowaniem na rynku podmiotów, które niewłaściwie realizują obowiązki wynikające z przepisów prawa podatkowego (czy też innych przepisów znajdujących się we właściwości rzeczowej KAS). Polityka Zarządzania określa systematykę ryzyk, która poprzez rejestrację informacji w systemie ZISAR i przypisanie zdarzeń do właściwych ryzyk/obszarów, ryzyk/ryzyk, wskazuje ich poziom i kierunkuje działania KAS (...). Metodyka Postępowania to dokument opracowany w celu ujednoczenia działań podejmowanych przez organy KAS w zakresie przeciwdziałania oszustwom podatkowym przez podmioty dokonujące obrotu za pośrednictwem sieci Internet. Dokument ten zawiera schemat (metodykę) prowadzenia postępowań kontrolnych, jak i też czynności przedkontrolnych, w tym analizy, które dotyczą podmiotów uchylających się od wypełniania obowiązków podatkowych w e-handlu, ze szczególnym uwzględnieniem obrotu elektroniką (...). Mały Poradnik Narzędzi OSINT to materiał, który stanowi wsparcie dla pracowników KAS, zawierający wskazówki, jak m. in. przeprowadzić analizę stron internetowych. Zdaniem Naczelnik US każdy dokument, który zawiera wskazówki do działania, określa kierunki działań, daje praktyczne porady, należy ocenić jako przydatny. Podnosi poziom wiedzy, wskazuje, w jakich obszarach i jakie czynności prowadzić, określa narzędzia, które można wykorzystać.

Naczelnik wyjaśniła też, że zadanie związane z monitorowaniem sieci Internet zostało w KAS scentralizowane, stąd zadania związane z analizą i typowaniem obszarowo podmiotów, u których występują nieprawidłowości odbywa się w KAS poza urzędem skarbowym. W ramach analiz własnych, prowadzonych w stosunku do podmiotu, u którego zachodzi prawdopodobieństwo nieprawidłowego stosowania przepisów prawa podatkowego, obszar związany z wykorzystaniem przez podatnika Internetu jest oceniany. Nie stanowi jednak zasadniczo wyznacznika do podejmowanych działań. (akta kontroli str. 234, 560)

W Urzędzie, w okresie objętym kontrolą, nie monitorowano sieci Internet w celu identyfikacji podmiotów dokonujących transakcji handlowych za pomocą Internetu. (akta kontroli str. 20-22, 391)

W obowiązującym w latach 2021-2022 (do czerwca) Regulaminie organizacyjnym, zadania polegające na monitorowaniu obszarów ryzyka w handlu elektronicznym oraz identyfikowaniu podmiotów działających w szarej strefie nie zostały przypisane żadnej komórce organizacyjnej Urzędu. Naczelnik wyjaśniła, że analizą podmiotów prowadzących handel za pośrednictwem sieci Internet zajmowali się pracownicy

Referatu Czynności Analitycznych i Sprawdzających oraz Identyfikacji i Rejestracji Podatkowej. Zadania w zakresie monitorowania e-handlu i identyfikowania podmiotów działających w szarej strefie w obszarze e-handlu leżą m. in. w kompetencji Cybercentrum, które realizuje zadania w tym obszarze na poziomie ogólnokrajowym. (akta kontroli str.17, 39-224)

W odpowiedzi na pismo Dyrektora Izby Administracji Skarbowej<sup>10</sup> w Opolu<sup>11</sup>, w dniu 11 sierpnia 2021 r. Naczelnik w piśmie do Dyrektora IAS w Opolu<sup>12</sup> wskazała, że w Urzędzie dwie osoby będą pełniły role konsultantów ds. środowiska elektronicznego, będąc jednocześnie pracownikami Referatu Czynności Analitycznych i Sprawdzających oraz Identyfikacji i Rejestracji Podatkowej. Konsultanci zostali w dniach 27 do 28 stycznia 2022 r. przeszkoleni w formie webinarium. Przedmiotem szkolenia była metodyka prowadzenia analizy internetowej, obejmująca m.in.:

- a) metody prowadzenia analiz przeglądarek internetowych;
- b) rodzaje i funkcje przeglądarek oraz informacje w nich zawarte;
- c) usługi internetowe WHOIS<sup>13</sup>, DNS<sup>14</sup>, PING<sup>15</sup>;
- d) sposoby wyszukiwania informacji w Internecie (bazy NIP, bazy firm, szukanie danych kontaktowych, analiza linków oraz aktywność w serwisach społecznościowych).

Naczelnik wyjaśniła, że konsultanci realizowali zadania w zakresie weryfikacji, analiz i czynności sprawdzających w stosunku do podmiotów uchylających się od wypełnienia obowiązków podatkowych w zakresie handlu internetowego, na podstawie informacji z Krajowego Telefonu Interwencyjnego KAS<sup>16</sup>, donosów, jak i czynności sprawdzające wobec podmiotów podejrzanych o niewykazywanie wszystkich przychodów z tytułu prowadzonej działalności za pośrednictwem sieci Internet oraz wobec podmiotów prowadzących niezarejestrowaną działalność gospodarczą. Działania te polegały w szczególności na :a) weryfikacji podmiotów w dostępnych bazach danych, w celu zebrania informacji na ich temat, b) przeglądaniu stron internetowych i portali społecznościowych, c) zabezpieczeniu informacji poprzez zrzuty ekranów (zamieszczonych zdjęć i ofert przez podmioty analizowane), d) występowaniu z zapytaniami do innych organów.

---

<sup>10</sup> Dalej: Dyrektor IAS

<sup>11</sup> Z dnia 9 sierpnia 2021 r. Sygn.1601-IWZ.033.144.2021.2

<sup>12</sup> Sygn.1601-IWZ.033.144.2021.2

<sup>13</sup> Ogólnodostępna baza danych o domenach internetowych oraz ich właścicielach.

<sup>14</sup> System Nazw Domen.

<sup>15</sup> Polecenie służące do diagnozowania połączeń w Internecie.

<sup>16</sup> Dalej: KTI.

(akta kontroli str. 17, 20-38, 566)

Naczelnik wyjaśniła, że konsultanci to wyspecjalizowani pracownicy, którzy przeszli szkolenia, które ukierunkowały ich działania w temacie. Dzięki specjalizacji pełnią wiodącą funkcję w obszarze na poziomie Urzędu. Potrafią wykorzystać posiadaną wiedzę zarówno w działaniach własnych, jak i wspierać innych pracowników. Dzięki konsultantom Naczelnik może „dysponować” pracownikami posiadającymi pogłębioną wiedzę i umiejętności w zakresie analizy środowiska elektronicznego.

(akta kontroli str. 234)

Zdaniem Naczelnik, Ministerstwo Finansów oraz Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Opolu zapewnił pracownikom Urzędu sprzęt oraz dostęp do baz danych i systemów informatycznych (system PoltaxPlus, Poltax2Plus, SeRce17, Ognivo, WRO-System18, bazy DWP<sup>19</sup>, CZM/CRCM<sup>20</sup>, CEPIK<sup>21</sup>, aplikacja e-ORUS), w zakresie niezbędnym do prowadzenia czynności służbowych, w tym również w sferze e-handlu. Sprzęt komputerowy dla konsultantów został przekazany 5 marca 2022 r. oraz 26 kwietnia 2022 r.

Naczelnik wyjaśniła, że dla urzędu skarbowego obszar handlu w Internecie jest częścią obszaru analizy, jakim jest m.in. prowadzenie przez podatników niezgłoszonej do opodatkowania działalności gospodarczej. Nie ma znaczenia, czy niezgłoszona działalność gospodarcza jest wykonywana z użyciem sieci Internet, czy też jest prowadzona przy wykorzystaniu innych miejsc. Proces analizy Internetu jest natomiast ściśle ukierunkowany na konkretny obszar (działania podmiotów w sieci Internet). Zadania w zakresie monitorowania e-handlu i identyfikowania podmiotów działających w szarej strefie w obszarze e-handlu leżą m.in.

w kompetencji Cybercentrum, które realizuje zadania w tym obszarze na poziomie ogólnokrajowym. W województwie opolskim, w Opolskim Urzędzie Celno-Skarbowym w Opolu działa wyspecjalizowana komórka, która realizuje zadania związane z analizą Internetu: Centrum Zwalczania Przeszłości Ekonomicznej w Środowisku Elektronicznym KAS (Cybercentrum).

W sprawie dokumentowania wykorzystania narzędzi informatycznych Naczelnik wyjaśniła, że wykorzystanie baz danych i portali odbywało się w zakresie, w jakim ww. bazy i systemy, pozwalały pozyskać dane, np. zestawienia dochodów,

---

<sup>17</sup> System Rejestracji Centralnej.

<sup>18</sup> System informatyczny wspierający działania KAS w zakresie poboru, analizy i przetwarzania JPK.

<sup>19</sup> Dochody i Wydatki Podatnika.

<sup>20</sup> Czynności Majątkowe/Centralny Rejestr Czynności Majątkowych.

<sup>21</sup> Centralna Ewidencja Pojazdów i Kierowców.

zestawienia deklaracji VAT, zestawienia transakcji zakupów i sprzedaży JPK, dane identyfikacyjne. Z portali społecznościowych sporządzano zrzuty ekranów w postaci zdjęć, które służyły do oceny rozmiarów i rodzajów działalności. Wykorzystanie narzędzi dokumentowano w postaci wydruków ze stron internetowych, wydruków z baz danych, z dostępnych systemów, adnotacji, notatek, analiz i arkuszy.

Urząd nie został wyposażony w niezależne od sieci VAN Ministerstwa Finansów połączenia z siecią Internet oraz nie posiadał własnych systemów współpracujących z popularnymi platformami handlu internetowego.

(akta kontroli str. 18, 235)

W Urzędzie w latach 2021-2022 (do 30 czerwca) nie zidentyfikowano nowych obszarów ryzyka w obszarze e-commerce oraz nie zgłaszano takich ryzyk celem ujęcia ich w Rejestrze ryzyka prowadzonym na poziomie centralnym. Naczelnik wyjaśniła, że Rejestr ryzyka jest załącznikiem nr 1 do Procedury Zarządzania Procesem Analitycznym w KAS (dokument centralny). Grupy obszarów ryzyka w podatkach dotyczą poszczególnych tytułów podatkowych. Obszar obejmuje ogólnie temat, który może pojawić się w danym tytule podatkowym (np. podstawa opodatkowania, stawki i zwolnienia, ulgi itd.). Rejestr nie segreguje błędów w zależności od branży, czy konkretnej aktywności podatnika w oferowaniu dostaw i usług (e-handel). Zauważyć należy, że e-handel nie jest branżą, lecz obszarem aktywności podmiotu. Aktywność podatnika w oferowaniu dostaw i usług może wystąpić w każdym obszarze i w każdej branży, tak więc każde zdefiniowane przez Krajową Administrację Skarbową ryzyko może potencjalnie odnosić się do e-handlu. Stąd Rejestr ryzyk nie posiada zidentyfikowanych obszarów przeznaczonych wyłącznie do e-handlu.

Naczelnik wyjaśniła też, że w Urzędzie nie zostały zidentyfikowane nowe obszary z zakresu e-handlu, a tym samym nie wnioskowano o ujęcie ich w lokalnych, regionalnych i centralnych rejestrach ryzyka. W Urzędzie nie zidentyfikowano również nowych obszarów podwyższonego ryzyka występowania nieprawidłowości w zakresie e-handlu. Analizy prowadzone są w stosunku do podmiotów w uzasadnionych przypadkach w toku prowadzonych weryfikacji i czynności sprawdzających. Ponadto poinformowała, że w Urzędzie nie zaobserwowano nasilenia się zjawiska unikania lub uchylania się od opodatkowania podmiotów dokonujących transakcji handlowych w Internecie w okresie epidemii.

(akta kontroli str. 390-391, 568)

Urząd, w latach 2021-2022 (do 30 czerwca) nie otrzymał z Departamentu Analiz w Ministerstwie Finansów raportu w sprawie identyfikacji podatników, którzy nie dokonują rejestracji sprzedaży w kasach fiskalnych, nie deklarują sprzedaży, bądź unikają opodatkowania części sprzedaży, poprzez deklarowanie przychodów w wysokościach nieodpowiadających faktycznym wartościom dokonanych transakcji.

(akta kontroli str. 387)

W sprawie rozwiązań systemowych, z których US korzystał w celu identyfikowania podmiotów uchylających się od opodatkowania w e-handlu, Naczelnik wyjaśniła, że zadanie monitorowania sieci Internet w celu identyfikowania podatników dokonujących transakcji handlowych w ramach e-handlu, wynika z treści załącznika nr 11 § 2 pkt 8 lit. c Zarządzenia Ministra Finansów z dnia 5 lutego 2019 r. w sprawie organizacji Krajowej Administracji Skarbowej, izby administracji skarbowej, urzędu skarbowego, urzędu celno-skarbowego i Krajowej Szkoły Skarbowości oraz nadania im statutów<sup>22</sup>. W ww. załączniku wskazano, że Cybercentrum wspiera komórkę Ministerstwa właściwą w zakresie zwalczania przestępczości ekonomicznej w środowisku elektronicznym, monitorowania i analizy zasobów sieci Internet w obszarze naruszeń przepisów prawa. W dokumencie tym wyznaczono również UCS w Toruniu i UCS w Białymstoku, jako jednostki współpracujące i wspierające Cybercentrum w tym zakresie.

(akta kontroli str. 391, 560)

W Urzędzie, w okresie objętym kontrolą, zidentyfikowano siedem podmiotów podejrzanych o uchylanie się od obowiązków podatkowych w e-handlu. I tak:

- a) w 2021 r. zidentyfikowano sześć podmiotów, w tym w I półroczu 2021 r. podstawą identyfikacji trzech były informacje obywatelskie (donosy, informacja KTI KAS), a w II półroczu 2021 r. podstawą identyfikacji trzech innych - informacje przekazane przez IAS, Cybercentrum i uzyskane w wyniku analizy własnej; wobec wszystkich zidentyfikowanych podmiotów Urząd podjął czynności analityczne, a następnie czynności sprawdzające;
- b) w I półroczu 2022 r. w Urzędzie zidentyfikowano jeden podmiot podejrzany o uchylanie się od obowiązków podatkowych w e-handlu, na podstawie informacji przekazanej przez Cybercentrum; w związku ze zgonem podatnika. Naczelnik odstąpiła od prowadzenia dalszych czynności w tej sprawie.

---

<sup>22</sup> Dz. Urz. MF F i PR z 2020 r., poz. 16, ze zm.



(akta kontroli str. 472-473, 479, 557)

Urząd przeprowadził w okresie objętym kontrolą siedem<sup>23</sup> analiz obejmujących pięć podmiotów podejrzanych o uchylanie się od obowiązków podatkowych w e-handlu, zgodnie z wytycznymi wskazanymi w Metodocy Postępowania. W toku badanych analiz dotyczących przedsiębiorców, korzystano z danych zawartych w Jednolitym Pliku Kontrolnym<sup>24</sup>, STIR<sup>25</sup>, aplikacji WRO-System. Z aplikacji WRO-System korzystano m.in. w innym zakresie niż JPK i STIR, poprzez wykorzystanie modułów Analizer-JPK, Transakcje, Skarbiec. W module Analizer aplikacji WRO-System<sup>26</sup> w zakresie plików JPK, jak wyjaśniła Naczelnik, poprzez weryfikację plików JPK ustalono jakie transakcje zostały zaewidencjonowane przez podatnika, w jakim okresie i na jaką wartość. W prowadzonych analizach, przy wykorzystaniu danych z modułu STIR, ustalano przepływy na rachunkach bankowych.

(akta kontroli str. 228,391, 480, 491, 502, 513, 524, 535, 546)

Naczelnik wyjaśniła, że nie wystąpiły ograniczenia w możliwości korzystania przez pracowników Urzędu, przy realizacji powierzonych zadań, ze wskazówek ujętych w Metodocy Postępowania<sup>27</sup>.

(akta kontroli str. 391)

W ramach prowadzenia ww. siedmiu analiz, Urząd nie zwracał się o pomoc do Cybercentrum. Naczelnik US wyjaśniła, że zebrany materiał oraz skala ujawnionych nieprawidłowości nie dawały podstaw do występowania do Cybercentrum z prośbą o pogłębioną analizę podmiotów.

(akta kontroli str.388, 392)

W jednym przypadku Urząd wystąpił do Naczelnika II Urzędu Skarbowego w Opolu z wnioskiem o przekazanie dokumentów akcyzowych (na podstawie art.299 § 1 oraz art. 298 pkt. 2 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997r.-Ordynacja podatkowa<sup>28</sup>) oraz do Starostów Powiatowych w Łasku, Brzegu i Namysłowie o przekazanie umów kupna -

---

<sup>23</sup> Sześć analiz dotyczących podmiotów zidentyfikowanych w okresie objętym kontrolą, jedna dotycząca podmiotu zidentyfikowanego w 2020 r.(analiza zakończona w 2021 r.).Trzy oddzielne analizy dotyczyły tego samego podmiotu-osoby prowadzącej działalność gospodarczą (jednoosobowa działalność gospodarcza), zostały wszczęte w różnych okresach czasu na postawie dwóch donosów oraz informacji własnej US, które wpłynęły do US oddzielnie.

<sup>24</sup> Dalej: JPK.

<sup>25</sup> System Teleinformatyczny Izby Rozliczeniowej.

<sup>26</sup> W którym zamieszczone były pliki JPK.

<sup>27</sup> Na przykład z powodu braku odpowiedniego sprzętu informatycznego lub przeszkolenia.

<sup>28</sup> Dz. U. z 2021 r. poz. 1540, ze zm.

sprzedaży pojazdów lub faktur potwierdzających nabycie pojazdów (na podstawie art. 45 ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej<sup>29</sup>).

(akta kontroli str. 513-514, 516)

Urząd, wobec wszystkich zidentyfikowanych podmiotów dokonujących transakcji handlowych w szarej strefie za pomocą Internetu, podjął dalsze czynności weryfikacyjne. W jednym przypadku przesłanką podjęcia analizy była informacja wewnętrzna<sup>30</sup>, w pozostałych przypadkach informacja zewnętrzna.

(akta kontroli str. 228)

Analizą i weryfikacją podmiotów dokonujących transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu w 2021 r oraz w I półroczu 2022 r. zajmowało się trzech pracowników Referatu Czynności Analitycznych i Sprawdzających oraz Identyfikacji i Rejestracji Podatkowej (w tym dwóch konsultantów ds. środowiska elektronicznego).

Naczelnik US wyjaśniła, że jeden z pracowników uczestniczył, za pośrednictwem platformy e-learningowej Atena 2 w szkoleniu „Efektywne przeszukiwanie zasobów sieci dla celów prowadzenia czynności służbowych<sup>31</sup>. Wskazała również, że ww. pracownicy, wiedzę zdobytą na szkoleniach wykorzystują w bieżących czynnościach i analizach.

(akta kontroli str. 18-19, 28-29)

Pracownicy Urzędu, w okresie objętym kontrolą, nie zgłaszali problemów w zakresie identyfikowania i analizy podmiotów działających w szarej strefie. Naczelnik wyjaśniła: nie zgłaszałam również do Dyrektora Izby Administracji Skarbowej i Ministerstwa Finansów zapotrzebowania na rozszerzenie klasyfikacji PKD w celu odrębnego rejestrowania i skutecznego identyfikowania podmiotów dokonujących transakcji za pośrednictwem Internetu. W rozporządzeniu Rady Ministrów z dnia 24 grudnia 2007 r. w sprawie Polskiej Klasyfikacji Działalności (PKD)<sup>32</sup> ten rodzaj działalności został wymieniony pod kodem PKD.47.91. Sprzedaż detaliczna prowadzona przez domy sprzedaży wysyłkowej i Internet. Dodatkowo, zadanie związane z analizą i typowaniem podmiotów, u których występują nieprawidłowości, odbywa się zasadniczo poza Urzędem.

(akta kontroli str. 235)

Przeprowadzone w Urzędzie analizy nie obejmowały operatorów interfejsów elektronicznych, tj. pośredników w transakcjach sprzedaży pomiędzy dostawcą towaru

---

<sup>29</sup> Dz. U. z 2022 r. poz.813, ze zm.

<sup>30</sup> Informacja sygnałna od pracownika US.

<sup>31</sup> W dniu 28 października 2021 r.

<sup>32</sup> Dz.U.251,poz.1886.

a odbiorcą z UE, prowadzących handel przy pomocy platform cyfrowych. Naczelnik US wyjaśniła, że w Urzędzie nie zostały zidentyfikowane podmioty związane z zarządzaniem interfejsami elektronicznymi oraz że w tutejszym organie nie zostały złożone aktualizacje VAT-R związane z zarządzaniem interfejsami elektronicznymi. (akta kontroli str. 388, 392)

Cybercentrum w Opolu identyfikowało podmioty dokonujące transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu. Dane o zidentyfikowanych podmiotach ewidencjonowane były w systemie E-HA2, a następnie cyklicznie importowane do dostępnej dla wszystkich jednostek KAS, działającej centralnie, Bazy Podmiotów Szczególnych (do tablicy T-15 Koordynacja analizy „nicków”). Identyfikacji „nicków” dokonywały także inne jednostki KAS, a dane o zidentyfikowanych podmiotach umieszczano w Bazie Podmiotów Szczególnych. W związku z powyższym Naczelnik US wyjaśniła, że w Urzędzie korzystano z danych umieszczonych w BPS w tablicy T-15 w zakresie przeglądania danych o wpisach w BPS w obszarze województwa. Dokumentem, który zawiera opis działania systemu BPS oraz sposób ewidencjonowania danych jest Podręcznik użytkownika oraz procedury wprowadzania danych”, dostępny po zalogowaniu do BPS. Urząd w ramach prowadzonych analiz korzystał również z „Instrukcji korzystania z bazy podmiotów szczególnych”, która jest załącznikiem do zarządzenia Dyrektora Izby Administracyjnej w Opolu Nr 62/15 z 10 kwietnia 2015 r. Dane zawarte w BPS są dostępne także we WRO-System w zakładce SKARBIEC. (akta kontroli str. 568-569)

### **Stwierdzone nieprawidłowości**

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

#### Ocena cząstkowa

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

### **OBSZAR**

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

## Opis stanu faktycznego

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

- a) Metodyka Postępowań;
- b) Mały Poradnik Narzędzi OSINT;
- c) Wytyczne do czynności sprawdzających<sup>33</sup>.

Naczelnik Urzędu wyjaśniła, że w US nie opracowano i nie wdrożono własnych wewnętrznych procedur dotyczących egzekwowania obowiązków podatkowych od podmiotów dokonujących transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu. Wyjaśniła również, że w związku z przyspieszeniem rozwoju handlu elektronicznego, spowodowanego wybuchem pandemii COVID-19, tutejszy US nie otrzymał dodatkowych wytycznych i zaleceń dotyczących podejmowania działań wobec podmiotów dokonujących transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu.  
(akta kontroli str. 388, 392)

W związku z przekazanymi m.in. przez Cybercentrum wynikami analiz w obszarze handlu elektronicznego, w ramach ponadregionalnych akcji identyfikacji podmiotów działających w szarej strefie e-handlu, Urząd podjął następujące działania:

- a) w ramach akcji pilotażowej obejmującej podmioty świadczące usługi foto-video przeprowadzono analizę jednego podmiotu, w wyniku której stwierdzono brak wykazania przez podatnika dochodów w kwocie 23 tys. zł i w konsekwencji zaniżenie podatku PIT w latach 2017 - 2019 o łączną kwotę 4,45 tys. zł;
- b) w ramach akcji pilotażowej obejmującej obrót w Internecie używanymi pojazdami samochodowymi przeprowadzono analizę jednego podmiotu, która nie wykazała nieprawidłowości.

(akta kontroli str. 392, 502, 506, 513, 517)

W poszczególnych latach liczba przeprowadzonych przez Urząd czynności sprawdzających w zakresie podatku VAT, CIT i PIT wyniosła: 2659 w 2020 r., 3325 w 2021 r. (w tym 1989 w I półroczu 2021 r.) i 940 w I półroczu 2022 r. Ujawnione w ich wyniku kwoty uszczupień wyniosły odpowiednio: 1714,5 tys. zł w 2020 r., 1726 tys. zł w 2021 r. (w tym 971,4 tys. zł. w I półroczu 2021 r.), 1863, 2 tys. zł w I półroczu 2022 r. Spośród ww. czynności, wobec podmiotów dokonujących transakcji handlowych m.in.

---

<sup>33</sup> Z maja 2017 r. oraz z września 2021 r.

za pośrednictwem Internetu<sup>34</sup>, przeprowadzono: w 2020 r. 25<sup>35</sup> czynności sprawdzających, w 2021 r.-51<sup>36</sup>, a w I półroczu 2022 r.- 12<sup>37</sup>.

(akta kontroli str. 563)

Naczelnik US wyjaśniła, że czynności wobec tych podmiotów prowadzone były w różnych obszarach i zakresach, jak np. weryfikacja straty, błędnie wykazane wpłaty zaliczek, błędy w plikach JPK, błędnie sporządzone deklaracje.

(akta kontroli str. 471)

Liczba przeprowadzonych przez Urząd czynności sprawdzających w stosunku do podmiotów, dla których powodem podjęcia czynności sprawdzających była wcześniejsza analiza potencjalnych nieprawidłowości w e-handlu, równa była liczbie analiz podmiotów podejrzanych o uchylanie się od obowiązków podatkowych w e-handlu, tj. przeprowadzono siedem czynności sprawdzających wobec pięciu podmiotów.

(akta kontroli str.472-478)

W 2020 roku nie stwierdzono, aby objęte czynnościami sprawdzającymi podmioty<sup>38</sup> (25) prowadziły niezgłoszoną do opodatkowania (niezarejestrowaną) działalność handlową z wykorzystaniem Internetu, czy też zaniżały faktyczne rozmiary prowadzonej działalności gospodarczej. W 2021 r. stwierdzono trzy takie podmioty<sup>39</sup> (z 51 podmiotów objętych ww. czynnościami), w I półroczu 2022 r. nie stwierdzono, aby objęte czynnościami sprawdzającymi podmioty (12) prowadziły niezgłoszoną do opodatkowania (niezarejestrowaną) działalność handlową z wykorzystaniem Internetu. Najczęstsze nieprawidłowości stwierdzone w toku prowadzonych analiz dotyczyły niewykazywania wszystkich przychodów z tytułu prowadzonej działalności gospodarczej, jak również prowadzenia niezarejestrowanej działalności gospodarczej. Naczelnik US wyjaśniła, że podmioty objęte czynnościami sprawdzającymi, które nie prowadziły niezgłoszonej do opodatkowania działalności handlowej z wykorzystaniem Internetu, były weryfikowane w różnych obszarach w zależności od celu i zakresu prowadzonych czynności sprawdzających, np. w związku z:

- a) badaniem wykazanej straty;
- b) błędnie wykazanymi wpłatami zaliczek;

---

<sup>34</sup> Wg PKD 4791. Tj. wynieniono podmioty, które jako przeważający kod działalności zadeklarowały PKD 4791.

<sup>35</sup> Tj. 0,94% wszystkich podjętych przez US działań sprawdzających w 2020 r.

<sup>36</sup> Tj. 1,53% wszystkich podjętych przez US działań sprawdzających w 2021 r.

<sup>37</sup> Tj. 1,28% wszystkich podjętych przez US działań sprawdzających w I połowie 2022 r.

<sup>38</sup> Według PKD 4791.

<sup>39</sup> W tym jeden przypadek ujawniono w I półroczu 2021 r., a dwa w II półroczu 2021 r.

- c) błędami w plikach JPK;
- d) błędnie sporządzonymi deklaracjami;
- e) badaniem zasadności zaliczenia wydatków do kosztów uzyskania przychodów.  
(akta kontroli str.228, 392, 471, 473, 484, 506, 528, 539, 554, 563, 567)

W okresie objętym kontrolą Urząd nie prowadził czynności sprawdzających w stosunku do podatników prowadzących działalność gospodarczą związaną z zarządzaniem interfejsami elektronicznymi. Naczelnik US wyjaśniła, że w tutejszym organie nie zostały zidentyfikowane podmioty zajmujące się zarządzaniem interfejsami elektronicznymi.  
(akta kontroli str. 388,392)

W poszczególnych latach liczba przeprowadzonych przez Urząd kontroli podatkowych w zakresie podatku VAT, CIT i PIT wyniosła: 36 w 2020 r., 28 w 2021 r. (w tym 17 w I półroczu 2021 r.) i 11 w I półroczu 2022 r. W ich wyniku ujawniono następujące kwoty uszczerpień: 1458,8 tys. zł w 2020 r., 1337,3 tys. zł w 2021 r. (w tym 368,6 tys. zł w I półroczu 2021 r.) i 183,2 tys. zł w I półroczu 2022 r. Z 39 przeprowadzonych w okresie objętym kontrolą kontroli podatkowych nieprawidłowości stwierdzono w 38 przypadkach (97,43%) , a jedyna kontrola, w której nie stwierdzono nieprawidłowości miała miejsce w I półroczu 2022 r.

W okresie objętym kontrolą Urząd nie przeprowadził żadnej kontroli podatkowej podmiotów dokonujących transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu (taka kontrola prowadzona została natomiast w 2020 r.).Naczelnik wyjaśniła, że w trakcie prowadzonych analiz i czynności sprawdzających w stosunku do podmiotów dokonujących transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu nie stwierdzono przesłanek powodujących konieczność wszczęcia kontroli w tym zakresie. Nie stwierdzono też mechanizmów sprzyjających powstawaniu nieprawidłowości w zakresie e-handlu. Po 1 lipca 2021 r. Urząd nie prowadził również kontroli podmiotów zajmujących się zarządzaniem interfejsami elektronicznymi.  
(akta kontroli str. 229, 393, 475-476)

W poszczególnych latach liczba decyzji wydanych przez naczelnika Urzędu dotyczących VAT, CIT i PIT wyniosła: 13 w 2020 r., osiem w 2021 r. (tym sześć decyzji w I półroczu 2021 r.) i pięć w I połowie 2022 r. Kwoty dodatkowych ustaleń wynikających z tych decyzji wyniosły: 602,5 tys. zł w 2020 r., 489,6 tys. zł w 2021 r. (w tym 407 tys. zł w I półroczu 2021 r.) i 794,6 tys. zł w I połowie 2022 r.

W latach 2020-2022 (do 30 czerwca) Naczelnik Urzędu nie wydał decyzji w zakresie podatku VAT, CIT i PIT podmiotom dokonującym transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu.

(akta kontroli str. 231, 232, 477)

W latach 2020-2022 (do 30 czerwca) czynności sprawdzające wobec pięciu podmiotów<sup>40</sup> dokonujących transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu prowadzono zgodnie z przepisami ustawy z 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa<sup>41</sup>. W wyniku przeprowadzonych łącznie siedmiu czynności sprawdzających, podatnicy złożyli brakujące dokumenty i wpłacili należny podatek. Ujawnione kwoty uszczerpień wyniosły 5,3 tys. zł.

(akta kontroli str. 474, 485-490, 496-501, 507-512, 518-523, 529-534, 540-545, 550-556)

Naczelnik wyjaśniła, że zmiany działania organizacji jaką jest KAS, w obszarze monitorowania Internetu, z działań o charakterze lokalnym, na działanie scentralizowane, w tym utworzenie wyspecjalizowanej komórki, która realizuje zadania związane z analizą zasobów Internetu<sup>42</sup> oraz wyznaczenie jednostek z nią współpracujących w UCS w Toruniu i w UCS w Białymstoku oraz powołanie siatki konsultantów spowodowały, że w okresie objętym kontrolą, nie odnotowałam problemów związanych z egzekwowaniem obowiązków podatkowych od podmiotów dokonujących transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu. Naczelnik US wyjaśniła również, że na chwilę obecną nie widzi potrzeby wprowadzenia zmian legislacyjnych, aby ułatwić monitorowanie e-handlu i identyfikowanie podmiotów działających w szarej strefie w handlu elektronicznym.

(akta kontroli str. 235-236, 561)

### **Stwierdzone nieprawidłowości**

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

### **Ocena częściowa**

Pracownicy kontrolowanej jednostki, na potrzeby realizacji powierzonych zadań, wykorzystywali dostępne źródła danych dotyczących transakcji w Internecie.

---

<sup>40</sup> Cztery osoby nieprowadzące działalności gospodarczej i jedna prowadząca jednoosobową działalność gospodarczą.

<sup>41</sup> Dz. U. z 2021 r. poz. 1540, ze zm.

<sup>42</sup> Cybercentrum.

W wyniku przeprowadzonych czynności sprawdzających wszyscy podatnicy, którzy prowadząc handel elektroniczny dopuścili się nieprawidłowości, złożyli brakujące dokumenty i wpłacili należny podatek. W objętym kontrolą okresie nie zaistniały przesłanki do wszczynania kontroli podatkowych takich podmiotów.

#### **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 Opolu. Prawo zgłaszania zastrzeżeń, zgodnie z art. 61b ust. 2 ustawy o NIK, nie przysługuje do wystąpienia pokontrolnego zmienionego zgodnie z treścią uchwały w sprawie zastrzeżeń.

Opole, 22 września 2022 r.

Podpisy:

Kontroler

Wojciech Jarzyna, specjalista kontroli państwowej

Podpis i pieczęć

Najwyższa Izba Kontroli Delegatura w Opolu Dyrektor Iwona Zyman