



KBF.430.007.2022

Nr ewid. 176/2022/P/22/006/KBF

Informacja o wynikach kontroli

**DZIAŁANIA KRAJOWEJ ADMINISTRACJI SKARBOWEJ  
W CELU OGRANICZENIA SZAREJ STREFY W INTERNECIE**

DEPATRAMENT BUDŻETU  
I FINANSÓW

## MISJA

Najwyższej Izby Kontroli jest niezależna, profesjonalna kontrola zadań publicznych w interesie obywateli i państwa

### Informacja o wynikach kontroli

**Działania Krajowej Administracji Skarbowej w celu ograniczenia szarej strefy w Internecie**

Dyrektor Departamentu Budżetu i Finansów

Stanisław Jarosz

**Zatwierdzam:**

Prezes Najwyższej Izby Kontroli

Marian Banaś

Warszawa, dnia 11.02.2023r.

Najwyższa Izba Kontroli  
ul. Filtrowa 57  
02-056 Warszawa  
T/F +48 22 444 50 00

[www.nik.gov.pl](http://www.nik.gov.pl)

# SPIS TREŚCI

WYKAZ STOSOWANYCH SKRÓTÓW, SKRÓTOWCÓW I POJĘĆ.....	4
1. WPROWADZENIE.....	6
2. OCENA OGÓLNA .....	7
3. SYNTEZA WYNIKÓW KONTROLI.....	8
4. WNIOSKI.....	15
5. WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI .....	16
5.1. Monitorowanie handlu elektronicznego oraz identyfikowanie podmiotów działających w szarej strefie .....	16
5.1.1. Rozwiązania organizacyjne i procedury stosowane w jednostkach Krajowej Administracji Skarbowej.....	16
5.1.2. Działalność analityczna Ministerstwa Finansów.....	22
5.1.3. Zadania realizowane przez <i>Cybercentrum</i> .....	25
5.1.4. Wyniki kontroli w wybranych izbach administracji skarbowej, urzędach skarbowych i urzędach celno-skarbowych.....	32
5.2. Egzekwowanie obowiązków podatkowych od podmiotów prowadzących handel elektroniczny .....	44
5.2.1. Nadzór Ministra Finansów nad egzekwowaniem obowiązków podatkowych od podmiotów prowadzących handel elektroniczny .....	44
5.2.2. Wyniki kontroli w wybranych izbach administracji skarbowej .....	58
5.2.3. Wyniki kontroli w wybranych urzędach celno-skarbowych.....	62
5.2.4. Wyniki kontroli w wybranych urzędach skarbowych .....	65
6. ZAŁĄCZNIKI .....	70
6.1. Metodyka kontroli i informacje dodatkowe.....	70
6.2. Analiza stanu prawnego i uwarunkowań organizacyjno-ekonomicznych.....	81
6.3. Wykaz aktów prawnych dotyczących kontrolowanej działalności .....	97
6.4. Wykaz podmiotów, którym przekazano informację o wynikach kontroli.....	98
6.5. Stanowisko Ministra Finansów do informacji o wynikach kontroli .....	99
6.6. Opinia Prezesa NIK do stanowiska Ministra Finansów .....	105

## Wykaz stosowanych skrótów, skrótowców i pojęć

<b>blokada rachunku podmiotu kwalifikowanego</b>	czasowe uniemożliwienie dysponowania środkami pieniężnymi zgromadzonymi na rachunku podmiotu kwalifikowanego prowadzonym przez bank lub spółdzielczą kasę oszczędnościowo-kredytową i korzystania z tych środków;
<b>centrum kompetencyjne</b>	komórka organizacyjna lub zespół pracowników w izbie administracji skarbowej lub w podległym tej izbie urzędzie, których celem jest wykonywanie określonego zakresu zadań należących do Ministra Finansów lub Szefa Krajowej Administracji Skarbowej, pod nadzorem właściwej komórki organizacyjnej w Ministerstwie Finansów;
<b>CIT</b>	podatek dochodowy od osób prawnych <sup>1</sup> ;
<b>Cybercentrum</b>	Wydział Centrum Zwalczania Przemocności Ekonomicznej w Środowisku Elektronicznym Krajowej Administracji Skarbowej w Opolskim UCS w Opolu – komórka organizacyjna wspierająca komórkę Ministerstwa Finansów właściwą do spraw zwalczania przestępczości ekonomicznej w środowisku elektronicznym oraz monitorowania i analizy zasobów sieci Internet w obszarze naruszeń przepisów prawa objętych działaniem KAS;
<b>DNK</b>	Departament Nadzoru nad Kontrolami Ministerstwa Finansów;
<b>DPA</b>	Departament Analiz Ministerstwa Finansów;
<b>DRP</b>	Departament Ryzyka Podatkowego Ministerstwa Finansów;
<b>DZP</b>	Departament Zwalczania Przemocności Ekonomicznej Ministerstwa Finansów;
<b>Dyrektywa Rady (UE) 2021/514</b>	Dyrektywa z dnia 22 marca 2021 r. zmieniająca dyrektywę 2011/16/UE w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie opodatkowania, na podstawie której wprowadzono obowiązek sprawozdawczy operatorów platform cyfrowych;
<b>EDI (ang. Electronic Data Interchange)</b>	systemy elektronicznej wymiany danych;
<b>GUS</b>	Główny Urząd Statystyczny;
<b>handel elektroniczny (ang. e-commerce)</b>	e-handel, handel internetowy, działalność handlowa prowadzona za pośrednictwem Internetu, dokonywanie transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu – określenia te stosowane są zamiennie;
<b>hostingodawca</b>	podmiot, który udostępnia zasoby systemu teleinformatycznego w celu przechowywania danych przez usługobiorcę;
<b>IAS/DIAS</b>	izba administracji skarbowej/dyrektor izby administracji skarbowej;
<b>JPK_VAT</b>	Jednolity Plik Kontrolny dla ewidencji zakupu i sprzedaży VAT, przekazywany przez podatników VAT czynnych bez wezwania organu podatkowego, za pomocą środków komunikacji elektronicznej;
<b>KAS</b>	Krajowa Administracja Skarbowa;

<sup>1</sup> Uregulowany ustawą z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2021 r. poz. 1800, ze zm.).

<b>KTI KAS</b>	Krajowy Telefon Interwencyjny Krajowej Administracji Skarbowej;
<b>MF</b>	Ministerstwo Finansów;
<b>OSINT</b> (ang. <i>Open Source Intelligence</i> )	techniki pozyskiwania informacji na podstawie ogólnodostępnych źródeł;
<b>pakiet e-commerce</b>	przepisy unijnych dyrektyw 2017/2455 oraz 2019/1995 wprowadzające nowe zasady opodatkowania podatkiem VAT handlu elektronicznego; implementowane do polskiego systemu prawa podatkowego ustawą z dnia 20 maja 2021 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw, której przepisy, co do zasady, weszły w życie z dniem 1 lipca 2021 r.
<b>PIT</b>	podatek dochodowy od osób fizycznych <sup>2</sup> ;
<b>PKD</b>	Polska Klasyfikacja Działalności, wprowadzona do stosowania w statystyce, ewidencji i dokumentacji oraz rachunkowości, a także w urzędowych rejestrach i systemach informacyjnych administracji publicznej rozporządzeniem Rady Ministrów z dnia 24 grudnia 2007 r. w sprawie Polskiej Klasyfikacji Działalności <sup>3</sup> ;
<b>STIR</b>	system teleinformatyczny izby rozliczeniowej <sup>4</sup> , służący do przetwarzania, według określonych algorytmów, danych przekazywanych przez banki oraz SKOK-i w celu ustalenia wskaźnika ryzyka wykorzystywania sektora bankowego do wyłudzeń skarbowych, zwłaszcza w zakresie podatku VAT;
<b>szara strefa</b>	działalność gospodarcza prowadzona poza oficjalnym obiegiem podlegającym kontroli państwa;
<b>UCS/NUCS</b>	urząd celno-skarbowy/naczelnik urzędu celno-skarbowego;
<b>US/NUS</b>	urząd skarbowy/naczelnik urzędu skarbowego;
<b>ustawa o KAS</b>	ustawa z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej <sup>5</sup> ;
<b>ustawa o NIK</b>	ustawa z dnia 23 grudnia 1994 r. o Najwyższej Izbie Kontroli <sup>6</sup> ;
<b>VAT</b>	podatek od towarów i usług <sup>7</sup> ;
<b>WSA</b>	wojewódzki sąd administracyjny;
<b>zadanie scentralizowane</b>	zadanie wykonywane przez wyznaczony organ Krajowej Administracji Skarbowej do wykonywania niektórych zadań albo wyznaczoną jednostkę organizacyjną do wykonywania niektórych zadań na rzecz innych organów i jednostek Krajowej Administracji Skarbowej.

<sup>2</sup> Uregulowany ustawą z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2022 r. poz. 2647, ze zm.).

<sup>3</sup> Dz. U. Nr 251, poz. 1885, ze zm.

<sup>4</sup> Uregulowany ustawą z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2022 r. poz. 2651, ze zm.).

<sup>5</sup> Dz. U. z 2022 r. poz. 813, ze zm.

<sup>6</sup> Dz. U. z 2022 r. poz. 623; dalej: ustawa o NIK.

<sup>7</sup> Uregulowany ustawą z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2022 r. poz. 931, ze zm.); dalej: ustawa o VAT.

# 1. WPROWADZENIE

## Pytanie definiujące cel główny kontroli

Czy jednostki Krajowej Administracji Skarbowej skutecznie identyfikowały i egzekwowały obowiązki podatkowe od podatników prowadzących handel elektroniczny?

## Pytania definiujące cele szczegółowe kontroli

1. Czy IAS, UCS i US monitorowały handel elektroniczny, identyfikowały podmioty handlujące w Internecie w szarej strefie i typowały je do dalszych czynności weryfikacyjnych?
2. Czy działania US i UCS podejmowane w celu wyegzekwowania obowiązków podatkowych od podmiotów prowadzących handel elektroniczny, w tym działających w szarej strefie, były skuteczne?
3. Czy *Cybercentrum* rzetelnie i terminowo realizowało zadania w zakresie e-handlu?
4. Czy dyrektorzy IAS rzetelnie sprawowali nadzór nad egzekwowaniem przez podległe jednostki obowiązków podatkowych od podmiotów prowadzących handel elektroniczny?
5. Czy Minister Finansów rzetelnie monitorował obszar handlu elektronicznego i analizował zjawiska negatywnie wpływające na realizację obowiązków podatkowych przez podmioty prowadzące handel elektroniczny oraz czy w Ministerstwie Finansów identyfikowano podmioty działające w szarej strefie?
6. Czy Minister Finansów/Szef KAS rzetelnie sprawował nadzór nad egzekwowaniem przez podległe jednostki obowiązków podatkowych od podmiotów prowadzących handel elektroniczny?

## Jednostki kontrolowane

Ministerstwo Finansów, cztery izby administracji skarbowej, cztery urzędy celno-skarbowe, osiem urzędów skarbowych

## Okres objęty kontrolą

Od 1 stycznia 2021 r.  
do 30 czerwca 2022 r.

Kontrola została przeprowadzona z inicjatywy własnej Najwyższej Izby Kontroli w ramach planu pracy przyjętego na 2022 r.

W ostatnich latach, a szczególnie po wybuchu epidemii COVID-19, przyspieszył rozwój handlu elektronicznego. Jednak część firm prowadzących sprzedaż towarów lub usług przez Internet nie rejestruje prowadzonej działalności gospodarczej i nie zgłasza jej do opodatkowania lub zaniża uzyskiwane obroty/przychody.

Według Instytutu Prognoz i Analiz Gospodarczych Fundacji Naukowej<sup>8</sup> negatywne skutki szarej strefy gospodarczej są odczuwane w różnym natężeniu przez wszystkich uczestników życia gospodarczego:

- budżet państwa nie uzyskuje części należnych mu podatków i danin;
- przedsiębiorcy są zmuszeni do zmagania się z nieuczciwą konkurencją;
- osoby pracujące w szarej strefie pozostają poza systemem zabezpieczenia społecznego lub ich składki w tym systemie są zaniżane;
- konsumenci są narażeni na zakupy towarów i usług niespełniających standardów określanych w przepisach, niekiedy zagrażających ich zdrowiu czy nawet życiu;
- badania Banku Światowego z 2021 r. wskazują na niekorzystne oddziaływanie szarej strefy gospodarczej na rozprzestrzenianie się pandemii COVID-19<sup>9</sup>.

W kontroli sprawdzono, czy Krajowa Administracja Skarbowa (dalej także: KAS) została wyposażona w narzędzia informatyczne oraz procedury umożliwiające identyfikowanie i monitorowanie obszarów ryzyka występowania nieprawidłowości w handlu elektronicznym. Ustalono, czy od podmiotów prowadzących handel internetowy były efektywnie egzekwowane obowiązki podatkowe w zakresie najistotniejszych podatków z punktu widzenia dochodów budżetowych, tj. VAT, CIT i PIT. Kontrola wykazała, że realizowane przez jednostki KAS działania wobec podmiotów dokonujących transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu nie były adekwatne do skali i zakresu aktywności przedsiębiorców w tym obszarze. Ustalenia kontroli mogą stać się podstawą do wprowadzenia zmian organizacyjnych pozwalających jednostkom KAS trafniej i w większym zakresie niż dotychczas typować podmioty działające w szarej strefie w e-handlu do czynności sprawdzających, kontroli podatkowych i kontroli celno-skarbowych.

<sup>8</sup> Szara strefa 2022, Warszawa, marzec 2022, str. 5.

<sup>9</sup> <https://www.worldbank.org/en/research/publication/informal-economy>

## 2. OCENA OGÓLNA

Działania KAS ograniczające szarą strefę w e-handlu były nieadekwatne do skali i zakresu aktywności przedsiębiorców w tym obszarze.

Podejmowane przez jednostki KAS czynności sprawdzające oraz kontrole podatkowe i kontrole celno-skarbowe dotyczące podmiotów prowadzących e-handel, a także wynikające z nich kwoty uszczupień, stanowiły niewielki odsetek wszystkich czynności sprawdzających, kontroli podatkowych oraz kontroli celno-skarbowych przeprowadzonych w zakresie podatków VAT, CIT i PIT. Odsetek ten wyniósł 0,4% liczby czynności sprawdzających i 0,7% kwot ustaleń wynikających z tych czynności, 3,5% liczby przeprowadzonych kontroli podatkowych i 1,9% kwot ustaleń dokonanych w wyniku tych kontroli oraz 2,8% liczby przeprowadzonych kontroli celno-skarbowych i 2,1% kwot ustaleń dokonanych w wyniku tych kontroli. Również niewielki był udział liczby decyzji i kwot ustaleń wynikających z decyzji wydanych przez naczelników urzędów skarbowych i naczelników urzędów celno-skarbowych podmiotom dokonującym transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu w liczbie i kwocie wszystkich wydanych przez te organy decyzji w zakresie podatków VAT, CIT i PIT. W badanym okresie skuteczność kontroli podatkowych i kontroli celno-skarbowych w zakresie e-handlu, mierzona relacją liczby kontroli, w których stwierdzono nieprawidłowości do liczby przeprowadzonych kontroli, była niższa niż skuteczność takich kontroli w zakresie podatków VAT, CIT i PIT ogółem.

W ocenie NIK rosnący udział sprzedaży prowadzonej przez handlowe i niehandlowe podmioty gospodarcze przez Internet w grupach sprzedaży detalicznej wskazuje na konieczność zintensyfikowania działań KAS w tym obszarze.

NIK zwraca uwagę, że pomimo funkcjonowania w strukturze Krajowej Administracji Skarbowej rozwiązań organizacyjnych nakierowanych na usprawnienie procesu monitorowania środowiska elektronicznego oraz identyfikowania podmiotów działających w szarej strefie w tym obszarze, liczba podmiotów wytypowanych w okresie objętym kontrolą przez Ministerstwo Finansów oraz *Cybercentrum* do dalszych analiz i czynności weryfikacyjnych przez podległe jednostki była relatywnie niewielka.

Zdaniem NIK, ze względu na rozmiary prowadzonej działalności w zakresie e-handlu, zachodzi potrzeba typowania i przekazywania przez jednostki centralne do weryfikacji przez urzędy skarbowe i urzędy celno-skarbowe większej niż dotychczas liczby podmiotów podejrzanych o działanie w szarej strefie w e-handlu albo wypracowanie rozwiązań systemowych pozwalających na samodzielne typowanie przez poszczególnych naczelników urzędów skarbowych takich podmiotów będących w ich właściwości miejscowej.

Wzmocnienia wymaga również nadzór Ministra Finansów nad sprawną i terminową realizacją przez podległe jednostki czynności prowadzonych wobec podmiotów dokonujących transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu, podejrzanych o działanie w szarej strefie. W niektórych kontrolowanych urzędach skarbowych i celno-skarbowych analizy i czynności sprawdzające podmiotów dokonujących transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu były prowadzone opieszale. Stwierdzono także nieuzasadnione przerwy pomiędzy poszczególnymi czynnościami wykonywanymi przez pracowników tych urzędów. W trzech z czterech badanych IAS stwierdzono przypadki, że informacje otrzymane z *Cybercentrum* nie były niezwłocznie przekazywane do wykorzystania służbowego przez podległe jednostki.

**Działania KAS były nieadekwatne do skali i zakresu aktywności przedsiębiorców w obszarze e-handlu**

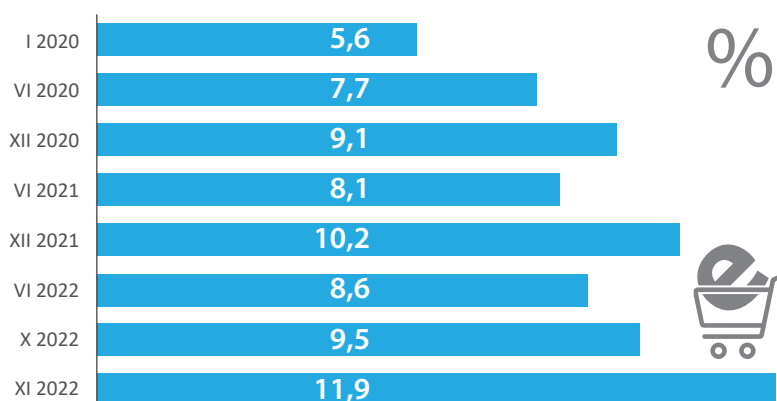
### 3. SYNTEZA WYNIKÓW KONTROLI

Rosnący udział sprzedaży prowadzonej przez Internet wskazuje na konieczność zintensyfikowania działań KAS w tym obszarze

Według cyklicznie publikowanych danych Głównego Urzędu Statystycznego udział sprzedaży prowadzonej przez handlowe i niehandlowe podmioty gospodarcze<sup>10</sup> przez Internet w sprzedaży detalicznej<sup>11</sup> wykazuje tendencję wzrostową.

Infografika nr 1

Udział sprzedaży prowadzonej przez handlowe i niehandlowe podmioty gospodarcze przez Internet w sprzedaży detalicznej



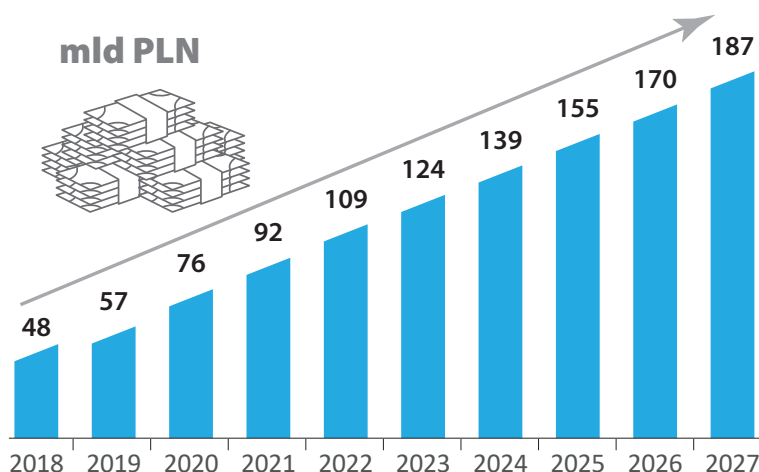
Źródło: opracowanie własne Najwyższej Izby Kontroli na podstawie danych GUS.

Udział ten w styczniu 2020 r. wyniósł 5,6%, w grudniu 2020 r. – 9,1%, w grudniu 2021 r. – 10,2%, w czerwcu 2022 r. – 8,6%, w październiku – 9,5%, a w listopadzie 2022 r. – 11,9%<sup>12</sup>.

Według prognoz w najbliższej perspektywie czasu spodziewany jest stały wzrost sprzedaży dokonywanej kanałami elektronicznymi.

Infografika nr 2

Wartość sprzedaży internetowej w Polsce



Źródło: opracowanie własne Najwyższej Izby Kontroli na podstawie raportu *Perspektywy rozwoju rynku e-commerce w Polsce 2018–2027*.

<sup>10</sup> O liczbie pracujących powyżej dziewięciu osób.

<sup>11</sup> Tablice „Udział sprzedaży przez Internet w grupach sprzedaży detalicznej (w %)”.

<sup>12</sup> <https://stat.gov.pl/obszary-tematyczne/ceny-handel/handel/dynamika-sprzedazy-detalicznej-w-listopadzie-2022-roku,14,96.html>



Według raportu *Perspektywy rozwoju rynku e-commerce w Polsce 2018–2027*<sup>13</sup> prognozowana na 2027 r. wartość rynku e-commerce wynosi 187 mld zł i jest o ponad 94 mld zł wyższa niż w 2021 r. W raporcie wskazano także, że do 2027 r. liczba e-konsumentów w Polsce zwiększy się o 3,4 mln podmiotów, które będą obsługiwane przez dodatkowe 100 tysięcy sprzedawców.

W kontrolowanym okresie jednostki Krajowej Administracji Skarbowej podejmowały działania analityczne w celu zidentyfikowania podmiotów dokonujących transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu podejrzanych o funkcjonowanie w szarej strefie. Analizy wykonane przez KAS w tym obszarze nie wskazywały na wysokie ryzyko występowania negatywnych zjawisk.

W prowadzonym przez KAS Centralnym Rejestrze Ryzyk nie wyodrębniono ryzyka wprost odnoszącego się do szarej strefy w Internecie. Zarówno w Ministerstwie Finansów, jak i innych skontrolowanych jednostkach KAS w ramach czynności analitycznych nie prowadzono działań zmierzających do oszacowania wielkości szarej strefy w działalności prowadzonej z wykorzystaniem sieci Internet. Sporządzane analizy dotyczyły konkretnych obszarów, branż, w których zidentyfikowano ryzyko powstania nieprawidłowości. W żadnej skontrolowanej jednostce w toku prowadzonych analiz nie stwierdzono nasilenia się zjawiska unikania lub uchylania się od opodatkowania podmiotów dokonujących transakcji handlowych w Internecie.

[str. 16, 20, 24, 33]

W strukturze Krajowej Administracji Skarbowej funkcjonowały rozwiązania organizacyjne nakierowane na usprawnienie procesu monitorowania środowiska elektronicznego oraz identyfikowania podmiotów działających w szarej strefie w tym obszarze. Pomimo tego w okresie objętym kontrolą liczba podmiotów wytypowanych przez jednostki centralne do dalszych analiz i czynności weryfikacyjnych była relatywnie niewielka i stanowiła około 2,8% liczby polskich przedsiębiorców prowadzących sprzedaż internetową<sup>14</sup> oraz około 3,2% liczby podmiotów, które zgłosiły wykonywanie działalności gospodarczej w zakresie sprzedaży detalicznej prowadzonej przez domy sprzedaży wysyłkowej lub Internet<sup>15</sup>.

[str. 16–19]

W celu ujednolicenia działań organów KAS w zakresie przeciwdziałania oszustwom podatkowym popełnianym przez podmioty dokonujące obrotu za pośrednictwem sieci Internet w Ministerstwie Finansów opracowano i przekazano podległym jednostkom *Metodykę postępowania organów Krajowej Administracji Skarbowej wobec podmiotów dokonujących*

W jednostkach KAS prowadzono działania analityczne w celu zidentyfikowania podmiotów podejrzanych o funkcjonowanie w szarej strefie

<sup>13</sup> Raport Strategy& – Part of the PwC network <https://www.strategyand.pwc.com/pl/pl/publikacje/2022/perspektywy-rozwoju-rynku-e-commerce-w-polsce-2018-2027.html>.

<sup>14</sup> Według raportu Strategy& – Part of the PwC network pn. *Perspektywy rozwoju rynku e-commerce w Polsce 2018–2027* w 2021 r. około 180 tys. polskich przedsiębiorstw prowadziło sprzedaż swoich produktów i usług przez Internet – <https://www.strategyand.pwc.com/pl/pl/publikacje/2022/perspektywy-rozwoju-rynku-e-commerce-w-polsce-2018-2027.html>.

<sup>15</sup> Według danych Ministerstwa Finansów na dzień 1 stycznia 2022 r. zarejestrowaną działalność gospodarczą sklasyfikowaną według PKD 4791 – sprzedaż detaliczna prowadzona przez domy sprzedaży wysyłkowej lub Internet prowadziło (jako podatnicy podatku PIT i VAT lub CIT i VAT) 158,4 tys. podmiotów.

obrotu za pośrednictwem sieci Internet (dalej: *Metodyka*). Ministerstwo Finansów nie monitorowało zakresu i sposobu wykorzystania *Metodyki*. Kontrola przeprowadzona przez NIK w terenowych organach KAS wykazała, że w wyniku m.in. błędnej interpretacji zapisów *Metodyki* wskazówki i wytyczne w niej zawarte nie były stosowane jednolicie i przez wszystkie jednostki KAS. [str. 21–22]

Powołani koordynatorzy ds. środowiska elektronicznego zostali wyposażeni w odpowiedni sprzęt komputerowy. Jednostki KAS miały zapewniony dostęp do narzędzi informatycznych umożliwiających identyfikowanie i analizy podmiotów działających w szarej strefie w e-handlu. [str. 18–19, 33–36]

Kontrolowane IAS nie monitorowały handlu elektronicznego. Izby te z własnej inicjatywy nie prowadziły analiz podatników dokonujących transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu i nie identyfikowały podmiotów prowadzących działalność gospodarczą w szarej strefie w tym obszarze, a liczba spraw przekazanych przez Ministerstwo Finansów i *Cybercentrum* do dalszych czynności w podległych urzędach skarbowych i urzędach celno-skarbowych była niewielka.

W trzech skontrolowanych izbach administracji skarbowej<sup>16</sup> stwierdzono przypadki niedotrzymania wynikającego z *Metodyki* 14-dniowego terminu na przekazanie podległym urzędom skarbowym danych przesłanych przez *Cybercentrum*. [str. 34–35]

W Ministerstwie Finansów analizowano efekty czynności podejmowanych przez podległe jednostki wobec zidentyfikowanych centralnie podmiotów podejrzanych o prowadzenie działalności w zakresie e-handlu w szarej strefie. [str. 44–47]

W okresie objętym kontrolą z danych pozyskanych od terenowych organów KAS wynika, że czynności sprawdzające oraz kontrole podatkowe i kontrole celno-skarbowe dotyczące e-handlu, a także wynikające z nich kwoty uszczupień, stanowiły niewielki odsetek wszystkich czynności sprawdzających, kontroli podatkowych oraz kontroli celno-skarbowych przeprowadzonych w zakresie podatków VAT, CIT i PIT.

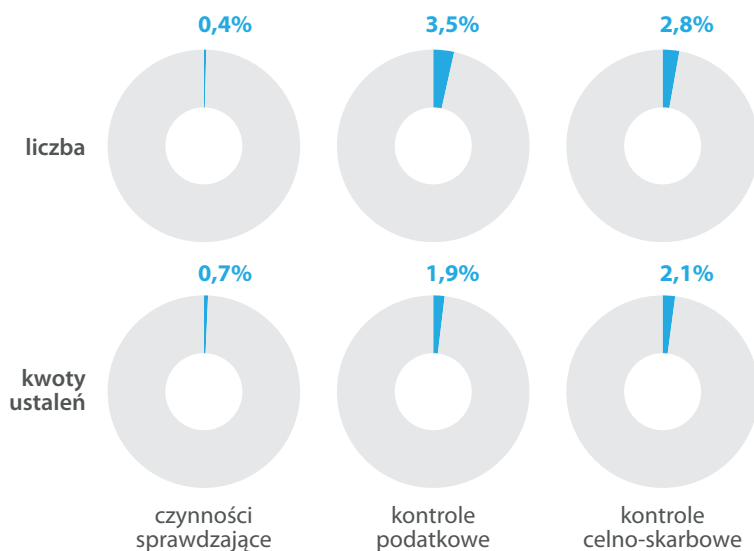
Odsetek ten w okresie objętym kontrolą wyniósł 0,4% liczby czynności sprawdzających i 0,7% kwot ustaleń wynikających z tych czynności, 3,5% liczby przeprowadzonych kontroli podatkowych i 1,9% kwot ustaleń dokonanych w wyniku tych kontroli oraz 2,8% liczby przeprowadzonych kontroli celno-skarbowych i 2,1% kwot ustaleń dokonanych w wyniku tych kontroli.

<sup>16</sup> W IAS w Kielcach, IAS w Łodzi i IAS w Opolu.

## SYNTEZA WYNIKÓW KONTROLI

### Infografika nr 3

Udział liczby przeprowadzonych w okresie objętym kontrolą czynności sprawdzających, kontroli podatkowych i kontroli celno-skarbowych, dotyczących e-handlu oraz wynikających z nich kwot ustaleń w analogicznych danych dotyczących wszystkich czynności sprawdzających, kontroli podatkowych oraz kontroli celno-skarbowych przeprowadzonych w zakresie podatków VAT, CIT i PIT



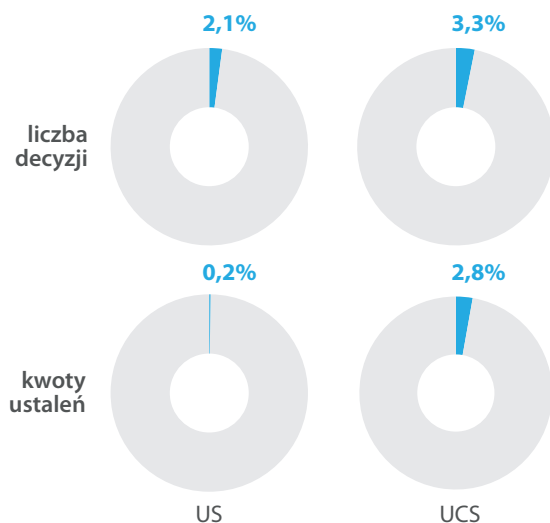
Źródło: opracowanie własne Najwyższej Izby Kontroli na podstawie wyników kontroli w Ministerstwie Finansów.

[str. 47–51]

Również niewielki był udział liczby decyzji i kwot ustaleń wynikających z decyzji wydanych przez naczelników urzędów skarbowych i naczelników urzędów celno-skarbowych podmiotom dokonującym transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu w liczbie i kwocie wszystkich wydanych przez te organy decyzji w zakresie podatków VAT, CIT i PIT.

### Infografika nr 4

Udział liczby wydanych w okresie objętym kontrolą decyzji podatkowych dotyczących e-handlu oraz wynikających z nich kwot ustaleń w analogicznych danych dotyczących wszystkich decyzji wydanych w zakresie podatków VAT, CIT i PIT



Źródło: opracowanie własne Najwyższej Izby Kontroli na podstawie wyników kontroli w Ministerstwie Finansów.

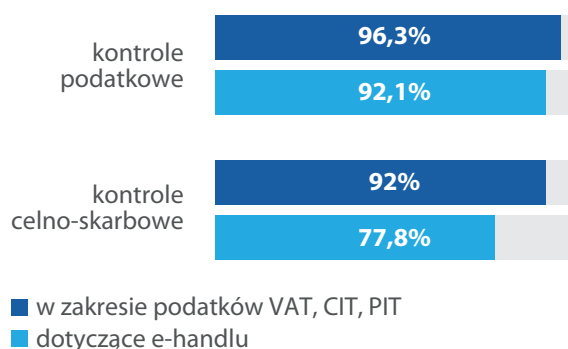
## SYNTEZA WYNIKÓW KONTROLI

Udział liczby decyzji naczelników urzędów skarbowych wydanych podmiotom dokonującym transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu w liczbie decyzji wydanych w zakresie podatków VAT, CIT i PIT wyniósł 2,1%, a udział liczby decyzji naczelników urzędów celno-skarbowych w liczbie wydanych przez nich decyzji w zakresie VAT, CIT, PIT – 3,3%.

Z kolei udział kwot dodatkowych ustaleń wynikających z decyzji naczelników urzędów skarbowych wydanych podmiotom dokonującym transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu w kwotach ustaleń wynikających z decyzji w zakresie VAT, CIT i PIT wyniósł 0,2%, a udział kwot z decyzji naczelników urzędów celno-skarbowych – 2,8%. [str. 52–55]

W badanym okresie skuteczność kontroli podatkowych, mierzona relacją liczby kontroli, w których stwierdzono nieprawidłowości, do liczby przeprowadzonych kontroli w zakresie e-handlu, wyniosła 92,1% i była niższa niż skuteczność kontroli podatkowych w zakresie VAT, CIT i PIT ogółem (96,3%).

Wykres nr 1  
Skuteczność kontroli



Źródło: opracowanie własne Najwyższej Izby Kontroli na podstawie wyników kontroli w Ministerstwie Finansów.

Także skuteczność kontroli celno-skarbowych podmiotów dokonujących transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu (77,8%) była niższa niż skuteczność takich kontroli w zakresie VAT, CIT i PIT ogółem (92%). [str. 51–52]

W 2021 r i w I półroczu 2022 r. w porównaniu do analogicznych okresów lat poprzednich, w jednostkach podległych kontrolowanym izbom administracji skarbowej poprawiła się skuteczność kontroli podatkowych i celno-skarbowych oraz jakość decyzji naczelników urzędów skarbowych wydanych w zakresie e-handlu, mierzona relacją liczby decyzji uchylonych w II instancji do liczby decyzji przez nich wydanych. [str. 60–61]

W wyniku kontroli stwierdzono nieprawidłowości w dwóch urzędach celno-skarbowych. W Świętokrzyskim UCS w Kielcach nieprawidłowość polegała na nierzetelnej realizacji przez koordynatora OSINT zadań dotyczących monitorowania zasobów sieci Internet w celu identyfikacji podmiotów uchylających się od opodatkowania w e-handlu. W Mazowieckim UCS w Warszawie objęte badaniem czynności analitycznych prowadzone były opieszale. [str. 36, 38–39]

Efekty działań podejmowanych przez kontrolowane urzędy skarbowe w związku z wynikami analiz podmiotów działających w obszarze handlu elektronicznego, zidentyfikowanych przez Ministerstwo Finansów, *Cybercentrum* lub inne jednostki KAS były niewielkie. Na 35 zakończonych spraw zrealizowanych w ramach akcji ponadregionalnych tylko w co czwartej stwierdzono nieprawidłowości, a łączna kwota ustaleń wyniosła 168,4 tys. zł. [str. 66]

Nieprawidłowości ujawnione przez NIK w toku kontroli urzędów skarbowych dotyczyły głównie przewlekłości w prowadzeniu czynności analitycznych podmiotów podejrzanych o uchylanie się od obowiązków podatkowych w e-handlu. Ponadto stwierdzono przypadki nieuzasadnionych przerw pomiędzy podejmowanymi działaniami, nieokreślenia w wezwaniu do podatnika terminu, do którego żądanie powinno być spełnione oraz niewykorzystania dostępnych źródeł danych dotyczących transakcji w Internecie w trakcie przeprowadzania czynności sprawdzających. Natomiast kontrole podatkowe i wszczęte po ich zakończeniu postępowania podatkowe były prowadzone prawidłowo. [str. 43, 67–69]

W trakcie kontroli ustalono, że niejednolite było podejście naczelników kontrolowanych urzędów skarbowych do kwestii samodzielnego identyfikowania podmiotów funkcjonujących w ich właściwości miejscowej działających w szarej strefie w e-handlu. W niektórych urzędach skarbowych podejmowano działania weryfikacyjne głównie wobec podmiotów prowadzących e-handel zidentyfikowanych na podstawie informacji zewnętrznych, w innych z własnej inicjatywy dążono do zidentyfikowania podmiotów funkcjonujących w szarej strefie w e-handlu na terenie ich działania. Zdaniem NIK, konieczne jest wypracowanie przez Ministerstwo Finansów rozwiązań pozwalających naczelnikom urzędów skarbowych na samodzielne typowanie podmiotów działających w szarej strefie w e-handlu. [str. 40–41]

Realizowane przez jednostki KAS działania w zakresie ograniczenia szarej strefy w e-handlu nie były adekwatne do skali i zakresu aktywności przedsiębiorców w tym obszarze.

NIK nie kwestionuje stanowiska Ministerstwa Finansów, że kontrole oraz czynności sprawdzające podejmowane przez organy Krajowej Administracji Skarbowej są następstwem wskazań analizy ryzyka, polegającej na identyfikacji potencjalnych zagrożeń, ocenie skali występowania badanego zjawiska oraz określaniu potencjalnych korzyści osiągniętych przez podmioty naruszające przepisy prawa. Nie neguje także faktu, że uwaga organów KAS powinna skupiać się na dotychczasowych działaniach, które przynoszą wymierne efekty w postaci znaczących wpływów do budżetu państwa. Jednakże rosnący udział sprzedaży prowadzonej przez handlowe i niehandlowe podmioty gospodarcze przez Internet w grupach sprzedaży detalicznej wskazuje na konieczność zintensyfikowania działań służb skarbowych również w tym obszarze. W ocenie NIK, ze względu na rozmiary prowadzonej działalności w zakresie e-handlu, zachodzi potrzeba typowania i przekazywania przez jednostki centralne do weryfikacji przez urzędy skarbowe i urzędy celno-skarbowe większej

Działania KAS w zakresie e-handlu nie były adekwatne do skali i zakresu aktywności przedsiębiorców w tym obszarze

## SYNTEZA WYNIKÓW KONTROLI

niż dotychczas liczby podmiotów podejrzanych o działanie w szarej strefie w e-handlu albo wypracowanie rozwiązań systemowych pozwalających naczelnikom poszczególnych urzędów skarbowych na samodzielne typowanie do takich czynności podmiotów będących w ich właściwości miejscowej. [str. 16–29, 34–35, 66]

## 4. WNIOSKI

W celu zwiększenia skali i poprawy efektywności działań KAS podejmowanych wobec podmiotów dokonujących transakcji handlowych w Internecie, podejrzanych o działania w szarej strefie, uzasadnione jest, poprzez zmiany odpowiednich zarządzeń oraz wydanie innych regulacji wewnętrznych i wytycznych, wypracowanie i wdrożenie systemowych rozwiązań umożliwiających zarówno wyodrębnienie podmiotów prowadzących e-handel o największym ryzyku wystąpienia nieprawidłowości, jak i pozwalających wszystkim naczelnikom urzędów skarbowych w takim samym zakresie na samodzielne typowanie do czynności weryfikacyjnych podmiotów będących w ich właściwości miejscowej działających w szarej strefie w e-handlu. Rozważenia wymaga także wskazanie e-handlu jako odrębnego obszaru ryzyka występowania nieprawidłowości podatkowych oraz wyznaczenie podległym jednostkom odpowiednich celów podejmowanych działań wobec podmiotów uchylających się od obowiązków podatkowych w e-handlu i mierników realizacji tych celów.

Wzmocnienia wymaga nadzór nad sprawną i terminową realizacją przez podległe jednostki czynności prowadzonych wobec podmiotów dokonujących transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu, podejrzanych o działanie w szarej strefie.

Minister Finansów



## 5. WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

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

W Ministerstwie Finansów i jednostkach podległych nie prowadzono prac mających na celu oszacowanie rozmiarów szarej strefy w e-handlu

W kontrolowanym okresie w Ministerstwie Finansów monitorowano obszar handlu elektronicznego i analizowano zjawiska negatywnie wpływające na realizację obowiązków podatkowych przez podmioty dokonujące transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu. Podejmowane były działania analityczne w celu zidentyfikowania podmiotów prowadzących e-handel podejrzanych o funkcjonowanie w szarej strefie.

Według cyklicznie publikowanych danych GUS dotyczących udziału sprzedaży prowadzonej przez handlowe i niehandlowe podmioty gospodarcze przez Internet w sprzedaży detalicznej w styczniu 2020 r. udział ten wynosił 5,6%, w grudniu 2020 r. – 9,1%, w grudniu 2021 r. – 10,2%, w czerwcu 2022 r. – 8,6%, we wrześniu 2022 r. – 9,7%, w październiku 2022 r. – 9,5%, a w listopadzie 2022 r. – 11,9%.

Szacowanie szarej strefy w obszarze handlu elektronicznego, jak też metodologia jej wyliczenia nie były przedmiotem prac w Ministerstwie Finansów. Nie podejmowano prób oszacowania, jaki ubytek w dochodach budżetu państwa mogły powodować nierzetelne rozliczenia podatkowe (lub ich brak) podmiotów prowadzących handel internetowy.

*Cybercentrum* bądź jednostki KAS wspomagające *Cybercentrum*, tj. Kujawsko-Pomorski UCS w Toruniu oraz Podlaski UCS w Białymstoku, sporządzały analizy dotyczące konkretnych obszarów, w których w wyniku monitorowania sieci Internet zidentyfikowane zostało ryzyko powstania nieprawidłowości na szkodę budżetu państwa. Analizy te wskazywały podmioty do dalszych czynności sprawdzających i kontrolnych, nie zawierały natomiast szacunków liczbowych czy procentowych odnoszących się do wielkości szarej strefy w całym obszarze handlu elektronicznego.

#### 5.1.1. Rozwiązania organizacyjne i procedury stosowane w jednostkach KAS

W okresie objętym kontrolą, w strukturze Krajowej Administracji Skarbowej funkcjonowały wprowadzone przez Ministerstwo Finansów rozwiązania organizacyjne oraz procedury nakierowane na usprawnienie procesu monitorowania środowiska elektronicznego oraz identyfikowania podmiotów działających w szarej strefie w tym obszarze.

Koncepcja Centrum Zwalczenia Przestępczości Ekonomicznej w Środowisku Elektronicznym Krajowej Administracji Skarbowej

Rozwiązaniem takim było m.in. funkcjonujące w strukturach KAS – *Cybercentrum*. Szef Krajowej Administracji Skarbowej w 2018 r. zatwierdził opracowaną w Ministerstwie Finansów *Koncepcję Centrum Zwalczenia Przestępczości Ekonomicznej w Środowisku Elektronicznym Krajowej Administracji Skarbowej Cybercentrum* (dalej: *Koncepcja*). *Koncepcja* zakładała skonsolidowanie zadań z zakresu zwalczania przestępczości w środowisku elektronicznym w nowej komórce organizacyjnej z wykorzystaniem potencjału kompetencyjnego komórek organizacyjnych dotychczas realizujących zadania scentralizowane dla wszystkich jednostek KAS w zakresie monitorowania mediów elektronicznych i w obszarze informatyki śledczej. Celem *Koncepcji* było w szczególności skuteczniejsze zwalczanie przestępczości



w środowisku elektronicznym oraz dostosowanie działań KAS do rosnącego poziomu zagrożeń. Zadania *Cybercentrum* realizował Wydział Centrum Zwalczenia Przystępczości Ekonomicznej w Środowisku Elektronicznym Krajowej Administracji Skarbowej w Opolskim UCS w Opolu. Zgodnie z *Koncepcją* i zarządzeniem Ministra Finansów nr 5 z dnia 5 lutego 2019 r. w sprawie organizacji Krajowej Informacji Skarbowej, izby administracji skarbowej, urzędu skarbowego, urzędu celno-skarbowego i Krajowej Szkoły Skarbowości oraz nadania im statutów<sup>17</sup>, *Cybercentrum* realizuje zadania na poziomie ogólnokrajowym, w tym sporządza i przekazuje do Ministerstwa Finansów analizy krajowe z zakresu zwalczania przystępczości ekonomicznej oraz zapewnia wsparcie Ministerstwu Finansów, departamentom: Zwalczenia Przystępczości Ekonomicznej (DZP), Nadzoru nad Kontrolami (DNK) i Podatku Akcyzowego (PA)<sup>18</sup>. Zgodnie z Regulaminem organizacyjnym Opolskiego UCS w Opolu *Cybercentrum* monitoruje sieć Internet w zakresie naruszeń przepisów prawa w obszarze właściwości zadań realizowanych przez KAS, w tym m.in.: sprzedaż internetową. Naczelnik *Cybercentrum* zarządza współpracą z krajowymi i zagranicznymi instytucjami, służbami i organami ścigania w ramach zwalczania przystępczości ekonomicznej w środowisku elektronicznym. Komórki *Cybercentrum* składają Dyrektorowi DZP za pośrednictwem Naczelnika raporty z działalności *Cybercentrum* i informacje o planowanych przedsięwzięciach. *Cybercentrum* było nadzorowane bezpośrednio przez Naczelnika Opolskiego UCS w Opolu. W Ministerstwie Finansów za zlecenie zadań i nadzór nad *Cybercentrum* odpowiadał DZP.

Według stanu na 30 czerwca 2022 r. w *Cybercentrum* było zatrudnionych albo pełniło służbę 33 funkcjonariuszy i pracowników służby cywilnej, w tym 14 w Referacie Analizy Internetu i Wsparcia Informatycznego.

Zgodnie z *Koncepcją* oraz ww. zarządzeniem Ministra Finansów nr 5 z dnia 5 lutego 2019 r. wsparcie *Cybercentrum* zapewniały dwie jednostki organizacyjne: Referat Wsparcia Centrum Kompetencyjnego *Cybercentrum* w Kujawsko-Pomorskim UCS w Toruniu oraz Wieloosobowe Stanowisko Zwalczenia Przystępczości Ekonomicznej w Środowisku Elektronicznym w Podlaskim UCS w Białymstoku<sup>19</sup>. Wsparcie *Cybercentrum* przez wymienione wyżej jednostki polegało w szczególności na: prowadzeniu monitoringu aktywności gospodarczej w sieci Internet; identyfikowaniu i typowaniu w sieci Internet podmiotów stwarzających ryzyko naruszenia przepisów prawa podatkowego; wyszukiwaniu informacji o zjawiskach mających wpływ na wypełnianie obowiązków podatkowych; sporządzaniu i przekazywaniu do Ministerstwa Finansów analiz krajowych z zakresu zwalczania przystępczości ekonomicznej.

Jednostki wspierające  
*Cybercentrum*

<sup>17</sup> Dz. Urz. MFFiPR z 2020 r. poz. 16, ze zm.

<sup>18</sup> W 2022 r. jest to Departament Podatku Akcyzowego i Podatku od Gier (DAG).

<sup>19</sup> W okresie objętym kontrolą kwestie związane z jednostkami wspierającymi *Cybercentrum* w przypadku Kujawsko-Pomorskiego UCS w Toruniu regulowały zarządzenia Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy w sprawie nadania Regulaminu organizacyjnego Kujawsko-Pomorskiemu Urzędowi Celno-Skarbowemu w Toruniu nr 12/2020 z 30 stycznia 2020 r., nr 17/2021 z 17 lutego 2021 r., nr 107/2021 z 13 września 2021 r. i nr 46/2022 z dnia 9 maja 2022 r., a w przypadku Podlaskiego UCS w Białymstoku zarządzenie Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Białymstoku nr 53/2019 z dnia 30 sierpnia 2019 r.

## WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

Optymalizacja wykonywania zadań związanych ze zwalczaniem przestępczości ekonomicznej w środowisku elektronicznym

W okresie objętym kontrolą prowadzono działania mające na celu optymalizację wykonywania przez *Cybercentrum* i jednostki wspomagające czynności związanych ze zwalczaniem przestępczości ekonomicznej w środowisku elektronicznym. Wypracowano i uzgodniono harmonogramy zadań i analiz do wykonania. Dokumenty te zostały wspólnie wypracowane na podstawie wyników monitorowania zasobów sieci Internet i uwzględniały obszary tematyczne, w których dotychczas specjalizowały się poszczególne jednostki. W harmonogramach uwzględniono obszary do analizy, w stosunku do których istniało wysokie ryzyko wystąpienia nadużyć stanowiących zagrożenie dla wpływów finansowych do budżetu państwa. Przygotowanie harmonogramów miało także na celu uniknięcie jednoczesnego monitorowania i analizowania tych samych obszarów przez poszczególne jednostki. *Cybercentrum* i jednostki wspierające przesyłały do Ministerstwa Finansów cykliczne sprawozdania z realizacji zadań wyznaczonych w harmonogramach.

W 2022 r. wprowadzono także procedurę informowania DZP o wpływie wniosków otrzymywanych z innych organów administracji publicznej oraz wniosków kierowanych do *Cybercentrum* z innych niż DZP departamentów Ministerstwa Finansów. Procedura ta miała na celu hierarchizację ważności spraw oraz określenie możliwych terminów ich realizacji, biorąc pod uwagę priorytetowy charakter analiz (zadań) wynikających z zatwierdzonego przez Dyrektora DZP harmonogramu.

W 2022 r. został przygotowany również dokument określający obszary (branże) oraz portale internetowe, w analizach których powinny wyspecjalizować się poszczególne jednostki organizacyjne działające w ramach *Cybercentrum*.

Koordynatorzy w obszarze środowiska elektronicznego

W urzędach celno-skarbowych, na podstawie zarządzenia nr 26 Szefa KAS z 20 maja 2019 r. w sprawie powołania koordynatorów do wykonywania zadań na rzecz centrów kompetencyjnych wspierających komórkę Ministerstwa Finansów właściwą do spraw zwalczania przestępczości ekonomicznej (dalej: zarządzenie nr 26), dyrektorzy IAS spośród funkcjonariuszy pełniących służbę lub pracowników zatrudnionych w izbach i realizujących zadania w podległych urzędach celno-skarbowych wyznaczyli po jednym koordynatorze i zastępcy koordynatora ds. środowiska elektronicznego, w tym informatyki śledczej.

Według sprawozdania *Cybercentrum* za I półrocze 2022 r. w 15 izbach administracji skarbowej było powołanych 15 koordynatorów i 18 zastępców koordynatorów<sup>20</sup>.

Koordynatorzy i zastępcy koordynatorów ds. środowiska elektronicznego w badanym okresie uczestniczyli w szkoleniach przygotowujących do pełnienia powierzonych funkcji oraz zostali wyposażeni w odpowiedni sprzęt i narzędzia informatyczne. Tematyka szkoleń obejmowała m.in. zagadnienia związane z: organizacją *Cybercentrum*, praktycznym wykorzystaniem informacji pozyskanych z sieci Internet, mechanizmami automatycznego pozy-

<sup>20</sup> W IAS w Lublinie byli powołani trzej zastępcy koordynatorów, w IAS w Warszawie – dwaj, a w pozostałych 13 IAS – po jednym zastępcy.

## WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

skiwania takich danych, optymalizacją procesu wyszukiwania tych danych oraz zabezpieczeniem materiału dowodowego pozyskanego z sieci Internet dla celów analitycznych i procesowych.

Do zadań koordynatorów i ich zastępców należały w szczególności: współpraca z *Cybercentrum* i organami KAS; gromadzenie, przetwarzanie, analiza oraz ocena informacji i danych związanych z obszarem środowiska elektronicznego, sporządzanie analiz uzyskanych informacji. Zadania te dotyczyły przede wszystkim spraw jednostkowych o charakterze lokalnym. Koordynatorzy ds. środowiska elektronicznego i ich zastępcy w kontrolowanym okresie m.in.: przeprowadzali analizy sklepów internetowych i działalności podmiotów na portalach internetowych, dokumentowali przejawy aktywności gospodarczej podmiotów w Internecie, ustalali dane podmiotów prowadzących sprzedaż towarów, dokonywali przeglądów stron internetowych w celu ustalenia, czy były prowadzone na nich sklepy internetowe.

Zgodnie z zarządzeniem nr 26 koordynatorzy i ich zastępcy bezpośrednio współpracowali i składali raporty ze swojej działalności do *Cybercentrum*. Ministerstwo Finansów, w ramach nadzoru nad obszarem zwalczania przestępczości ekonomicznej w środowisku elektronicznym, organizowało spotkania (*on-line*), w których uczestniczyli przedstawiciele *Cybercentrum*, jednostek wspierających *Cybercentrum* oraz koordynatorzy i zastępcy koordynatorów ds. środowiska elektronicznego. Spotkania miały charakter roboczy, były forum wymiany informacji i dobrych praktyk.

Dyrektorzy IAS, na polecenie Ministerstwa Finansów, wyznaczyli w każdym urzędzie skarbowym co najmniej jedną osobę z komórki analitycznej do pełnienia funkcji konsultanta ds. środowiska elektronicznego. Inicjatywa powołania konsultantów stanowiła odpowiedź na obserwowany wzrost liczby transakcji dokonywanych za pośrednictwem sieci Internet. Konsultanci, dysponując wiedzą i umiejętnościami w zakresie środowiska elektronicznego, mieli stanowić merytoryczne wsparcie dla innych pracowników urzędów skarbowych. Ocena stopnia wykorzystania konsultantów, efektów i jakości ich pracy należała do naczelników US.

Konsultanci  
ds. środowiska  
elektronicznego

W styczniu i lutym 2022 r. pracownicy Kujawsko-Pomorskiego UCS w Toruniu przeprowadzili dla konsultantów szkolenia dotyczące metodyki prowadzenia analizy internetowej oraz źródeł i narzędzi do pozyskiwania danych.

W toku kontroli, w objętych badaniem urzędach skarbowych pojawiły się wątpliwości dotyczące roli powołanych konsultantów. Naczelnik US Łódź-Bałuty w Łodzi sygnalizowała, że zadania konsultantów na poziomie urzędów skarbowych nie zostały w żaden sposób uregulowane. W Urzędzie tym rola konsultantów była ograniczona i sprowadzała się do zapewnienia łączności pomiędzy Urzędem, IAS a *Cybercentrum*. W ocenie Naczelnik, powołanie konsultantów nie wpłynęło w istotny sposób na wsparcie pozostałych komórek Urzędu.

## WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

W trakcie kontroli Szef KAS zobowiązał się, że w celu jednoznacznego określenia zadań konsultantów ds. środowiska elektronicznego w urzędach skarbowych Ministerstwo Finansów skieruje do izb administracji skarbowej wytyczne dotyczące wskazania stosownych zapisów w zakresach obowiązków pracowników pełniących tę funkcję.

### Polityka Zarządzania Procesem Analitycznym w KAS

W okresie objętym kontrolą w Ministerstwie Finansów i w podległych mu jednostkach KAS obowiązywała zatwierdzona w 2019 r. przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej *Polityka Zarządzania Procesem Analitycznym w Krajowej Administracji Skarbowej*. Dokument ten określał podstawowe założenia zarządzania procesem analitycznym w ramach zarządzania ryzykiem zewnętrznym w KAS oraz zasady prowadzenia działań przez poszczególne kategorie jednostek KAS. Funkcję centralnej jednostki analitycznej, zgodnie z *Polityką*, pełnił Departament Analiz (DPA), a następnie (od 1 stycznia 2022 r.) Departament Ryzyka Podatkowego (DRP).

Do głównych zadań DPA, a następnie DRP, jako centralnej jednostki analitycznej należało w szczególności dokonywanie przeglądu zidentyfikowanych ryzyk, zarządzanie Centralnym Rejestrem Ryzyk (repozytorium zidentyfikowanych, opisanych i ocenionych ryzyk), prowadzenie analiz podmiotowych, których celem było stworzenie list typowań brutto, tj. list podmiotów wytypowanych pod kątem występowania naruszeń przepisów prawa znajdujących się we właściwości KAS, celem podjęcia dalszych działań. W Centralnym Rejestrze Ryzyk usystematyzowano grupy obszarów ryzyk, obszary ryzyk i ryzyka.

W badanym okresie w Centralnym Rejestrze Ryzyk nie wyodrębniono ryzyka wprost odnoszącego się do obszaru e-handlu. Przyjęta w KAS systematyka ryzyk była skonstruowana na bazie poszczególnych tytułów podatkowych, a w obrębie tytułów – elementów związanych z rozliczaniem określonego podatku (np. podstawa opodatkowania, koszty uzyskania przychodu, podatek naliczony itp.). Nieprawidłowości w e-handlu objęte były zakresem ryzyk o szerszym charakterze, np. *Niewykazanie lub błędne wykazanie sprzedaży* (dostawa towarów lub świadczenie usług), wyodrębnionego w obszarze ryzyk podstawa opodatkowania w grupie obszarów ryzyk dotyczących obliczania VAT i w zakresie ryzyka *Wykazywanie podstawy opodatkowania w nieprawidłowej wysokości*, wyodrębnionego w grupie obszarów ryzyk dotyczących obliczania poszczególnych podatków dochodowych. W ww. ryzykach sklasyfikowano błąd (kod 143) – *Niewykazywanie sprzedaży prowadzonej za pośrednictwem Internetu (kwota sprzedaży)*. Ryzyka te zostały zidentyfikowane w 2020 r. na podstawie przeprowadzonych analiz, opartych m.in. na informacjach przekazanych we wnioskach o wszczęcie identyfikacji ryzyka, zgłoszonych przez organy KAS.

Jednostki KAS, przede wszystkim izby administracji skarbowej i urzędy skarbowe, przekazywały do Ministerstwa Finansów wnioski, w których opisywały czynniki ryzyka oraz mechanizmy działań skutkujących naruszeniem przepisów prawa z zakresu właściwości KAS. Przekazywane przez jednostki KAS wnioski zawierały m.in. informacje związane z nie-

## WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

ewidencjonowaniem sprzedaży prowadzonej za pośrednictwem Internetu i zostały wykorzystane w ramach analiz przedmiotowych ryzyka prowadzonych podczas identyfikacji oraz przeglądów ryzyk.

W Departamencie Nadzoru nad Kontrolami w styczniu 2021 r. opracowano *Metodykę postępowań organów Krajowej Administracji Skarbowej wobec podmiotów dokonujących obrotu za pośrednictwem sieci Internet*. Dokument ten miał służyć ujednoczeniu działań organów KAS w zakresie przeciwdziałania oszustwom podatkowym popełnianym przez podmioty dokonujące obrotu za pośrednictwem sieci Internet. Określono w nim najistotniejsze okoliczności, które powinny być brane pod uwagę przy ocenie zachowania podatników. Opracowanie *Metodyki* miało przyczynić się do zwiększenia skuteczności i efektywności realizowanych czynności oraz wzmocnienia i doskonalenia mechanizmów działania po stwierdzeniu przypadków naruszeń przepisów dotyczących podatku VAT w obrocie dokonywanym za pośrednictwem sieci Internet. Według DNK *Metodykę* przeznaczono dla wszystkich jednostek KAS i choć z jej zakresu i celu wynika, że była skierowana głównie do urzędów celno-skarbowych, nie wykluczono odpowiedniego stosowania poszczególnych jej części przez urzędy skarbowe, z uwzględnieniem specyfiki czynności sprawdzających czy kontroli podatkowej. Poza *Metodykę* Ministerstwo Finansów nie opracowało i nie przekazało jednostkom KAS do stosowania innych dokumentów dotyczących działań prowadzonych w obszarze handlu internetowego, w tym dodatkowych wytycznych i zaleceń w związku z przyspieszeniem rozwoju handlu internetowego spowodowanym epidemią COVID-19.

W większości jednostek KAS objętych kontrolą czynności analityczne i weryfikacyjne podmiotów dokonujących transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu prowadzono wykorzystując wskazówki i wytyczne ujęte w *Metodyce*. *Metodyki* nie stosowano w dwóch kontrolowanych przez NIK jednostkach<sup>21</sup>.

W Ministerstwie Finansów nie monitorowano, czy i w jakim zakresie jednostki KAS, prowadząc czynności analityczne i weryfikacyjne wobec podmiotów dokonujących obrotu za pośrednictwem sieci Internet wykorzystywały *Metodykę*. Z ustaleń kontroli przeprowadzonej przez NIK w jednostkach terenowych KAS wynika, że *Metodyka* nie była jednolicie i przez wszystkie jednostki stosowana. Przez niemal półtora roku (do 11 lipca 2022 r.) *Metodyki* nie przekazano do Mazowieckiego UCS w Warszawie. Z kolei w US Warszawa-Bielany w Warszawie nie korzystano ze wskazówek określonych w *Metodyce*. W IAS w Kielcach i IAS w Opolu stwierdzono przypadki niedotrzymania wynikającego z *Metodyki* terminu na przekazanie podległym urzędem skarbowym informacji i danych przesłanych przez *Cybercentrum*. Przyczyną niedochowania tego terminu była m.in. błędna interpretacja zapisu *Metodyki*, w którym była o nim mowa. W trakcie kontroli Dyrektor DNK, odpowiadając na pytanie<sup>22</sup> skierowane przez Dyrektora IAS w Kielcach, wyjaśnił, że zapis o którym wyżej mowa reguluje bieżące prowadzenie czynności nie tylko w obszarze czyn-

*Metodyka postępowań organów KAS wobec podmiotów dokonujących obrotu za pośrednictwem sieci Internet*

*W Ministerstwie Finansów nie monitorowano, czy i w jakim zakresie jednostki KAS wykorzystywały *Metodykę**

<sup>21</sup> W Mazowieckim UCS w Warszawie i w US Warszawa-Bielany w Warszawie.

<sup>22</sup> Pismem z 7 lipca 2022 r.



ności przedblokadowych czy blokadowych rachunków bankowych. W kontekście tego wyjaśnienia NIK zwróciła uwagę na to, że powinno ono zostać przekazane niezwłocznie wszystkim zainteresowanym jednostkom KAS, tj. wszystkim dyrektorom izb administracji skarbowej, dotyczy bowiem także ich działań. W trakcie kontroli NIK Dyrektor IAS w Opolu wskazał, że nie był mu znany dokument zawierający wyjaśnienie udzielone Dyrektorowi IAS w Kielcach.

W Ministerstwie Finansów sposób korzystania z *Metodyki* przez podległe jednostki nie był monitorowany, ponieważ w ocenie Dyrektora DNK dokument ten, stanowiąc zbiór dobrych praktyk, jedynie ujednotacza i porządkuje działania podejmowane przez organy KAS w zakresie przeciwdziałania oszustwom podatkowym dokonywanym za pośrednictwem sieci Internet.

Zdaniem NIK, zasadne byłoby podjęcie działań monitorujących metodykę prowadzenia przez podległe Ministrowi jednostki czynności weryfikacyjnych rozliczeń podatkowych podmiotów prowadzących e-handel.

### 5.1.2. Działalność analityczna Ministerstwa Finansów

W Ministerstwie Finansów prowadzono czynności analityczne w celu zidentyfikowania podmiotów dokonujących transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu podejrzanych o działanie w szarej strefie.

Analizy podmiotów, które pomimo przekroczenia limitu uprawniającego do zwolnienia, nie dokonały rejestracji do VAT

W DPA został opracowany algorytm identyfikacji podmiotów dokonujących sprzedaży internetowej. Efektem opracowania algorytmu było wdrożenie w 2021 r. cyklicznego raportu mającego na celu identyfikację podmiotów dokonujących sprzedaży na rynku e-commerce, które pomimo przekroczenia limitu uprawniającego do zwolnienia, nie dokonały rejestracji do VAT oraz unikały opodatkowania części sprzedaży poprzez deklarowanie obrotów w kwotach nieodpowiadających rzeczywistym wartościom dokonanych transakcji. Dane na potrzeby raportu były pobierane z resortowych baz danych (SPR, WHTAX, STIR) za półrocze danego roku kalendarzowego, za okres I–III kwartału i za cały rok kalendarzowy.

Raporty z wytypowanymi podatnikami przekazywano za pośrednictwem dyrektorów izb administracji skarbowej do naczelników właściwych urzędów skarbowych bądź do naczelników urzędów celno-skarbowych. Za I półrocze 2021 r. wytypowano 32 podmioty, które nie dokonały rejestracji do VAT, oraz 106 podmiotów, które zaniżyły obroty. Za okres I–III kwartału 2021 r. wytypowano 37 podmiotów niezarejestrowanych do VAT oraz 81 podmiotów, które zaniżyły obroty. Za cały rok 2021 wytypowano 39 podmiotów niezarejestrowanych do VAT i 97 podmiotów zaniżających obroty.

Analizy podmiotów, które miały zgłoszoną działalność w zakresie e-handlu

W DPA i następnie w DRP w 2021 r. i w I półroczu 2022 r. w wyniku przeprowadzonych analiz wytypowano 920 podmiotów, w przypadku których jednym z kryteriów było wskazanie PKD 4791 – *Sprzedaż detaliczna prowadzona przez domy sprzedaży wysyłkowej lub Internet*. Analizy dotyczyły głównie nieprawidłowości w zakresie wykazywanych kwot do przeniesienia na następny okres rozliczeniowy w podatku VAT, brakujących zeznań podatkowych CIT-8 za 2020 r. i 2021 r., nieprawidłowości wynikających z niewłaściwie zaewidencjonowanych nadwyżek podatku VAT z poprzed-

## WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

nich okresów rozliczeniowych, rozbieżności pomiędzy kwotą uznań na rachunkach bankowych a kwotą obrotu wykazaną w JPK\_VAT. Analizy przekazano do wykorzystania przez podległe jednostki.

W 2021 r. i w I półroczu 2022 r. w obszarze handlu za pośrednictwem sieci Internet DPA, a następnie DRP, przeprowadził analizy indywidualne: podmiotów dokonujących sprzedaży w sieci Internet bez dopełnienia obowiązku rejestracji do rozliczenia w podatku VAT oraz podmiotów, które pomimo wykreślenia z rejestru spółek, nadal otrzymywały wpływy na firmowe rachunki bankowe świadczące o ich dalszej aktywności gospodarczej w Polsce. W wyniku przeprowadzonych analiz indywidualnych wytypowano 42 podmioty zagraniczne, które za pośrednictwem DNK przekazano do czynności weryfikacyjnych.

Analizy indywidualne

W DPA, a następnie w DRP, prowadzone były analizy wykorzystywania polskiego sektora bankowego do wyłudzeń skarbowych (tzw. analizy STIR). W ramach realizacji powyższych zadań w 2021 r. zidentyfikowano 33 podmioty związane z szeroko rozumianym obszarem e-commerce. Przypadki te zostały zakwalifikowane i opisane jako podmioty podwyższonego ryzyka wykorzystywania sektora finansowego do celów mających związek z wyłudzeniami skarbowymi w 18 kartach informacyjnych analizy grupowej STIR i przekazane do DNK celem dalszego wykorzystania służbowego. Przesłanką wskazującą na możliwe ulokowanie podmiotów w obszarze e-commerce była rozbieżność pomiędzy skalą działalności wskazaną w złożonych deklaracjach podatkowych a skalą przepływów finansowych na rachunkach bankowych, mogąca świadczyć o nieewidencjonowaniu całości dostaw towarów, za które otrzymywano środki pieniężne w formule charakterystycznej dla kanału e-commerce (pośrednicy finansowi, platformy aukcyjne, płatności za pobraniem). Szacowane potencjalne nieprawidłowości wskazane w przekazanych kartach wyniosły ponad 14,5 mln zł. Wytypowane podmioty prowadziły zarówno własne sklepy internetowe, jak i wystawiały oferty sprzedaży towarów na portalach aukcyjnym. Jako podstawowe założenie dla szacunku niezaewidencjonowanego obrotu przyjęto, że jego wartość równa jest różnicy pomiędzy sumą wpływów na rachunki bankowe (uznań) a sumą dostaw brutto wykazanych w złożonych za ten sam okres rozliczeniowy deklaracjach VAT.

Analizy STIR

W 2022 r. zidentyfikowano i przekazano do dalszych czynności siedem schematów, w których wiodącą rolę pełniły podmioty działające w obszarze e-commerce. W ramach tych schematów ujawniono 11 podmiotów, w przypadku których wystąpiło ryzyko zaniżania obrotu lub nieuprawnionego korzystania ze zwolnienia przewidzianego w art. 113 ust. 1 ustawy o VAT. Podmioty te wykorzystywały charakterystyczne dla handlu internetowego kanały płatności oraz dokonywały operacji na rachunkach bankowych mogących wskazywać na maskowanie łańcucha dostaw. Podstawą dokonywanych analiz były dane dostępne Szefowi KAS, w szczególności dane o rachunkach podmiotów kwalifikowanych i transakcjach na tych rachunkach, informacje o wskaźniku ryzyka wykorzystania banków i spółdzielczych kas oszczędnościowo-kredytowych do wyłudzeń skarbowych (STIR), dane z informacji, deklaracji i zeznań podatkowych oraz informacje o działaniach organów podatkowych, pochodzące z resortowych hurtowni i baz

## WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

danych, a także informacje ze źródeł zewnętrznych. Szacowana wartość potencjalnych nieprawidłowości w podatku VAT dla tych schematów wynosiła 4,3 mln zł. Zgromadzone informacje przedstawione w ośmiu kartach informacyjnych grupowej analizy STIR przekazano do DNK celem służbowego wykorzystania.

### Najem krótkoterminowy

Departament Ryzyka Podatkowego w obszarze e-handlu w I półroczu 2022 r. przeprowadził analizę podmiotów oferujących tzw. najem krótkoterminowy za pośrednictwem wybranych platform internetowych. W wyniku analizy zidentyfikowano 1427 podmiotów, wobec których stwierdzono prawdopodobieństwo niedopełnienia obowiązków podatkowych w PIT z tytułu uzyskiwania przychodów z najmu krótkoterminowego. Analiza obejmowała rok 2019 i 2020, a przeprowadzono ją na podstawie danych pobranych ze STIR oraz hurtowni danych SPR. Analiza została przekazana do DNK, a następnie do podległych jednostek KAS.

### Listy typowań brutto

W DPA w 2021 r. sporządzona została (testowo) „Lista brutto typowań podmiotów w obszarze ryzyka wystąpienia nieprawidłowości podatkowych w podatku VAT związanych z nieewidencjonowaniem obrotu”. Na liście ujęto 293 podmioty podwyższonego ryzyka w obszarze handlu internetowego, zidentyfikowane na podstawie wielkości wpływów finansowych realizowanych w formule charakterystycznej dla e-handlu. Departament Ryzyka Podatkowego prowadził monitoring podmiotów objętych listą.

### W Ministerstwie Finansów nie zaobserwowano nasilenia się zjawiska unikania lub uchylania się od opodatkowania podmiotów dokonujących transakcji handlowych w Internecie

W wyniku analiz prowadzonych w Ministerstwie Finansów nie zaobserwowano nasilenia się zjawiska unikania lub uchylania się od opodatkowania podmiotów dokonujących transakcji handlowych w Internecie. DZP we współpracy z *Cybercentrum* w wyniku monitorowania zasobów sieci Internet wyznaczał jedynie obszary (branże działalności gospodarczej), które ze względu na potencjalne zagrożenie dla prawidłowych wpływów do budżetu państwa, powinny zostać poddane szczegółowej analizie. W wyniku prowadzonych analiz nie zaobserwowano zmiany sposobu postępowania nierzetelnych podmiotów w środowisku elektronicznym. Departament DZP nie monitorował natomiast zasobów sieci Internet pod kątem ewentualnego nasilenia zjawiska unikania lub uchylania się od opodatkowania podmiotów dokonujących transakcji handlowych. Szef KAS w odpowiedzi na pytanie o planowane w Ministerstwie Finansów działania w celu wypracowania systemowego rozwiązania, które umożliwiłoby wyselekcjonowanie podmiotów dokonujących obrotu za pośrednictwem Internetu o najwyższym ryzyku wystąpienia nieprawidłowości wskazał<sup>23</sup>, że *aktualnie prowadzone są testy wydajnościowe raportu pozwalającego zidentyfikować podmioty z określonej właściwości miejscowej, o wskazanym przez użytkownika PKD – w tym również działalność związaną ze sprzedażą przy wykorzystaniu sieci Internet.*

<sup>23</sup> W piśmie z 21 października 2022 r.



### 5.1.3. Zadania realizowane przez *Cybercentrum*

Monitorowanie sieci Internet prowadzone przez *Cybercentrum* obejmowało m.in. zagadnienia dotyczące e-handlu.

Monitorowanie sieci Internet

W okresie objętym kontrolą w zakresie e-handlu *Cybercentrum* sporządziło: analizy o zasięgu krajowym na zlecenie Ministerstwa Finansów, analizy na zlecenie Dyrektora IAS w Opolu oraz na zlecenie jednostek KAS doraźne analizy aktywności internetowej dotyczące konkretnych podatników.

Zadania analityczne były wykonywane w oparciu o zatwierdzone przez Ministerstwo Finansów harmonogramy. W harmonogramach zadań na rok 2021 i 2022 zlecono *Cybercentrum* i jednostkom wspierającym, wykonanie zadań i analiz w obszarach e-handlu, dotyczących poniższych branż i rodzajów działalności.

Zadania zlecone *Cybercentrum* w 2021 r. obejmowały między innymi: wynajem (I kwartał 2021 r.), wyroby akcyzowe (I–IV kwartał 2021 r.), oraz inne analizy w zakresie identyfikacji podmiotów oferujących sprzedaż produktów przez Internet (IV kwartał 2021 r.).

Zadania analityczne zlecone *Cybercentrum* na 2021 r.

W ramach realizacji zadania „wynajem” *Cybercentrum* dokonało analizy rynku najmu nieruchomości pod kątem możliwości wystąpienia nieprawidłowości z tytułu VAT, obejmującej ogłoszenia na popularnych portalach ogłoszeniowych w sieci Internet w IV kwartale 2020 r. W ramach I etapu wytypowano 237 podmiotów, w działalności których mogły występować nieprawidłowości w zakresie VAT. *Cybercentrum* 24 marca 2021 r. przekazało wyniki przeglądu ogłoszeń wraz z wykazem podmiotów dyrektorom IAS do ewentualnych dalszych, bardziej szczegółowych analiz, z poleceniem przesłania w terminie trzech miesięcy informacji zwrotnych o sposobie ich wykorzystania. Kontynuację działań w tym obszarze zaplanowano w harmonogramie na 2022 r. (IV kwartał).

W *Cybercentrum* przeprowadzono także analizę w zakresie identyfikacji innych podmiotów oferujących sprzedaż produktów przez Internet, w kontekście weryfikacji wypełniania obowiązków wynikających z ustawy o podatku od towarów i usług. W raporcie końcowym zwrócono uwagę na potrzebę ciągłego monitorowania analizowanego obszaru oraz wskazano podmioty, które osiągały przychody w znaczących kwotach i nie wystawiały faktur. We wrześniu 2021 r. raport został przesłany do DZP oraz do właściwych IAS.

Zadania na 2021 r. jednostki wspierającej *Cybercentrum*, funkcjonującej w Podlaskim UCS w Białymstoku, obejmowały: „Nieruchomości” – I–II kwartał 2021 r. oraz „Sprzedaż przez Internet w wybranych branżach” (dwie analizy rozliczeń podatku VAT przez podatników, którzy przed 1 września 2019 r. korzystali ze zwolnienia podmiotowego określonego w art. 113 ustawy o VAT, prowadzących działalność w formie sklepów internetowych i innych podmiotów sprzedających towary na odległość – II–IV kwartał 2021 r. Ponadto Podlaskiemu UCS w Białymstoku zostało przypisane jako zadanie stałe – pobieranie wskazanych danych z niektórych portali internetowych.

W Podlaskim UCS w Białymstoku przeprowadzono także inną analizę działalności prowadzonej z wykorzystaniem Internetu za okres od 2017 r. do czerwca 2021 r. W konkluzji raportu końcowego wskazano, że w związku z niewielkim rozpoznaniem branży przez działania kontrolne<sup>24</sup> należałoby wybrać grupę podmiotów do przeprowadzenia ewentualnych czynności sprawdzających. Ze względu na charakter badanej działalności, a przy tym często złą jakość danych, nie stworzono prostego algorytmu pozwalającego na jednoznaczne stwierdzenie nieewidencjonowania przychodów wynikających ze sfinalizowanych transakcji. Do opracowania dołączono grupę 30 podmiotów, w przypadku których wskazane byłoby, zdaniem autorów raportu, przekazanie do właściwych miejscowo organów podatkowych celem przeprowadzenia pogłębionych analiz oraz ewentualnych czynności sprawdzających. Kontynuację tego zadania, tj. rozesłanie wytypowanych podmiotów, ujęto w harmonogramie zadań dla Podlaskiego UCS w Białymstoku na I kwartał 2022 r. Ostatecznie Naczelnik tego Urzędu przekazał do właściwych IAS informacje o 34 podmiotach.

W ramach realizacji zadania „Sprzedaż przez Internet w wybranych branżach” komórka wspierająca *Cybercentrum*, powołana w Podlaskim UCS w Białymstoku, opracowała materiały dotyczące podmiotów nieuprawnionych do stosowania zwolnienia podmiotowego określonego w art. 113 ust. 13 ustawy o VAT, dokonujących sprzedaży na internetowym portalu aukcyjnym komputerów, wyrobów elektronicznych i optycznych (PKWiU 26) oraz urządzeń elektrycznych (PKWiU 27). Wskazano 41 podmiotów, które z dużym prawdopodobieństwem prowadziły ww. aktywność mającą znamiona działalności gospodarczej, a w stosunku do których nie stwierdzono, aby figurowały w rejestrach jako czynni podatnicy VAT. Materiały, będące wynikiem przeprowadzonego I etapu analizy podmiotów z województwa podlaskiego, zostały przesłane do Dyrektora IAS w Białymstoku celem podjęcia działań kontrolnych przez właściwe US. Analizie poddano także sprzedaż innych urządzeń elektronicznych. Wytypowano 27 podmiotów, które z dużym prawdopodobieństwem prowadziły aktywność mającą znamiona działalności gospodarczej, jednocześnie nie stwierdzono, aby figurowały one w rejestrach jako czynni podatnicy podatku VAT. Materiały zostały przekazane 16 kwietnia 2021 r. do dyrektorów IAS celem podjęcia działań kontrolnych, z prośbą o informacje dotyczące wyników podjętych działań oraz ewentualnych ustaleń. Informację o realizacji tego zadania DZP otrzymał do wiadomości.

Jednostce wspierającej *Cybercentrum* w Kujawsko-Pomorskim UCS w Toruniu w harmonogramie na 2021 r. przypisane zostało zadanie przeprowadzenia analiz w obszarach: sprzedaż części samochodowych i samochodów (I–II kwartał), sprzedaż za pośrednictwem serwisu społecznościowego i serwisu ogłoszeniowego oraz sprzedaż rowerów sprowadzonych z zagranicy (III kwartał). Zadaniem stałym tej jednostki była identyfikacja, analiza

<sup>24</sup> Analiza prowadzonych od 2017 roku (lub planowanych) działań kontrolnych (kontroli celno-skarbowych, kontroli podatkowych) wobec podmiotów z grupy będącej przedmiotem opracowania wykazała sześć podmiotów.

i usuwanie ogłoszeń oferujących fikcyjne faktury celem sztucznego zawyżania kosztów uzyskania przychodów i tym samym zaniżania zobowiązań podatkowych oraz monitoring sprzedaży w kategorii telefony i akcesoria.

W ramach realizacji harmonogramu w Kujawsko-Pomorskim UCS w Toruniu dokonano przeglądu i analizy ofert internetowych używanych części samochodowych oferowanych przez osoby fizyczne oraz podmioty nieprowadzące oficjalnie działalności w tym zakresie, a wykazujące się dużą aktywnością na platformach sprzedażowych. Uzyskane dane posłużyły do wytypowania podmiotów do czynności sprawdzających. Do weryfikacji przekazano 231 podmiotów.

Analizy w zakresie sprzedaży samochodów sprowadzanych z zagranicy były prowadzone w latach poprzedzających okres objęty kontrolą – projekt „Likwidacja nieprawidłowości w sprzedaży samochodów sprowadzanych z zagranicy”. Drugi etap tego projektu został zakończony 31 grudnia 2020 r., z ustalonymi uszczupleniami podatkowymi w kwocie 1744,8 tys. zł (ustalenia I i II etapu ustalono na kwotę 10 076,2 tys. zł). Zadanie w tym obszarze, wyznaczone dla Kujawsko-Pomorskiego UCS w Toruniu w harmonogramie na 2021 r., obejmowało rozliczenie II etapu projektu oraz przygotowanie – na zlecenie DIAS w Opolu (dla potrzeb analitycznych i kontrolnych) – zestawienia dotyczącego „przypisania” numerów VIN<sup>25</sup> oraz innych danych wystawianych pojazdów do konkretnych ogłoszeniodawców (podmiotów). Kujawsko-Pomorski UCS w Toruniu przekazał materiał analityczny dotyczący ofert sprzedaży samochodów używanych przez podmioty prowadzące niezarejestrowaną działalność gospodarczą, które w okresie od 2019 r. do maja 2021 r. wystawiły do sprzedaży co najmniej 10 pojazdów. Niektóre zagadnienia dotyczące tej branży zostały uwzględnione w „Harmonogramie zadań na 2022 rok” jako zadania o charakterze stałym.

Kujawsko-Pomorski UCS w Toruniu przeprowadził analizę dotyczącą sprzedaży prowadzonej w serwisie społecznościowym, w ramach której wyselekcjonowano 613 linków użytkowników oraz pozyskano nazwy kont i dane teled adresowe, przeprowadzono prace analityczne w zakresie identyfikacji użytkowników, a także ustalono rodzaje kont i ich status (aktywny/nieaktywny), określono kanały sprzedaży, jakimi się posługiwali użytkownicy oraz ustalono, które podmioty prowadzą działalność gospodarczą. Wyniki analizy zostały przesłane do wszystkich dyrektorów IAS.

W ramach realizacji zadania dotyczącego analizy danych serwisu ogłoszeniowego dokonano pobrania danych sprzedawców, które następnie uzupełniono o ogłoszenia występujące na innych portalach sprzedażowych. W wyniku działań analitycznych zidentyfikowano 116 podmiotów i z tej grupy wytypowano 19 o największej różnicy między obrotami z deklaracji VAT w latach 2018–2021 a wartością wystawionych ogłoszeń.

<sup>25</sup> Numer VIN, nazywany także numerem nadwozia, to unikatowy numer, który posiada każdy samochód.

## WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

### Zadania zlecone Cybercentrum na 2022 r.

W harmonogramie na 2022 r. *Cybercentrum* zlecone zostały zadania dotyczące ośmiu obszarów tematycznych, Kujawsko-Pomorskiemu UCS w Toruniu, oprócz zadań o charakterze stałym zlecono zadania odnoszące się do sześciu, a Podlaskiemu UCS w Białymstoku czterech obszarów tematycznych.

W piśmie przekazującym harmonogram na 2022 r. Dyrektor DZP wskazał, że analizy (zadania) określone w harmonogramie powinny być wykonywane w trybie priorytetowym, a w przypadku wniosków otrzymywanych z innych organów administracji publicznej oraz z innych departamentów Ministerstwa Finansów dokonywana będzie ich hierarchizacja oraz określenie możliwych terminów realizacji w porozumieniu z funkcjonariuszem bezpośrednio współpracującym z Centrum Kompetencyjnym.

W okresie objętym kontrolą kontynuowano, wdrożone w 2017 r., działania mające na celu ograniczenie procederu „sprzedaży kosztów”. Następowowało to poprzez usuwanie z zasobów internetowych ogłoszeń oraz stron www oferujących fikcyjne faktury kosztowe, niedokumentujące faktycznych zdarzeń gospodarczych. Schemat postępowania przewidywał wezwanie hostingodawcy do niezwłocznej blokady dostępu do treści zamieszczonych ofert, pod rygorem odpowiedzialności karnej, a w przypadku braku reakcji na wezwanie – przesłanie stosownych informacji właściwemu naczelnikowi US. Działaniem subsydiarnym było wysyłanie do ogłoszeniodawców wiadomości email, w której wnioskowano o usunięcie treści służącej popełnieniu przestępstwa lub wykroczenia skarbowego. Raporty ze statystyk, w cyklu comiesięcznym, były przekazywane do DZP. Według stanu na 31 grudnia 2021 r. zostało usuniętych 4,9 tys. ogłoszeń/stron, a na koniec I półrocza 2022 r. – 5,6 tys. ogłoszeń/stron.

W okresie objętym kontrolą nie były podejmowane działania mające na celu wykrycie sprawców procederu sprzedaży kosztów. Próby ustalenia faktycznych osób zajmujących się sprzedażą kosztów przez Internet były podejmowane w latach poprzedzających kontrolowany okres. W tego typu sprawie od pięciu lat trwało wielowątkowe śledztwo pod nadzorem Prokuratury Regionalnej we Wrocławiu. Z uwagi na ujawnioną liczbę ofert „sprzedaży kosztów” (od 2018 r. ujawniono około 6 tys. tego rodzaju ofert, średnio w miesiącu Kujawsko-Pomorski UCS w Toruniu blokował kilkadziesiąt stron oferujących tego typu ogłoszenia), złożoność i czasochłonność ustaleń, nieprowadzącą do ustalenia sprawcy czynu zabronionego, zgodnie z przyjętą procedurą położono nacisk na prewencyjne oddziaływanie w tym obszarze, polegające na blokadzie zamieszczonych ofert.

W okresie objętym kontrolą jednostki KAS nie podejmowały prób oszacowania skali przestępstw podatkowych dokonywanych z użyciem „pustych faktur” zakupionych w Internecie.

### Zadania analityczne zlecone poza zadaniami wyznaczonymi w harmonogramach

W badanym okresie, poza zadaniami wyznaczonymi w harmonogramach, DZP zlecił *Cybercentrum* i jednostkom je wspierającym przeprowadzenie:

- a) analizy dotyczącej podmiotów prowadzących sprzedaż środków ochrony roślin poprzez portale internetowe (kwiecień 2022 r.) – w związku z pismem Głównego Inspektora Ochrony Roślin i Nasiennictwa zwrócono

## WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

się o identyfikację podmiotów dokonujących sprzedaży wskazanych wyżej środków, a w razie ustalenia, że zidentyfikowane podmioty powinny zarejestrować się na potrzeby podatku VAT – o przekazanie tej informacji do właściwych naczelników US;

- b) czynności zmierzających do identyfikacji podmiotu prowadzącego konkretny sklep internetowy i analizy prawidłowości prowadzenia przez ten podmiot działalności gospodarczej;
- c) analizy działalności wykonywanej przez dwa podmioty w związku z meldunkiem dotyczącym ujawnienia próby przywozu pociętych na części samochodów osobowych (kwiecień 2021 r.);
- d) analizy dotyczącej prawidłowości wywiązywania się z obowiązków podatkowych w zakresie VAT przez podmioty funkcjonujące w sieci Internet na przykładzie trzech sklepów internetowych (styczeń 2022 r.).

W 2021 r. i w I półroczu 2022 r. jednostki Krajowej Administracji Skarbowej przekazały do *Cybercentrum* łącznie 85 zleceń dotyczących pośrednio lub bezpośrednio potencjalnych nieprawidłowości w transakcjach dokonywanych za pośrednictwem sieci Internet. Badaniem objęto 27 spraw dotyczących takich transakcji w obszarze podatku VAT i podatków dochodowych. Spośród tych spraw 14 dotyczyło działalności handlowej prowadzonej przez zidentyfikowanych podatników. W wyniku badania stwierdzono, że: wpłynęły z urzędów skarbowych, urzędów celno-skarbowych i izb administracji skarbowej; na wszystkie zgłoszenia udzielono odpowiedzi, przy czym w trzech przypadkach w terminie przekraczającym 30 dni, co było związane z oczekiwaniem na odpowiedź z portalu internetowego lub przekazaniem sprawy do jednostki wspierającej *Cybercentrum* w Kujawsko-Pomorskim UCS w Toruniu; w dwóch przypadkach wskazano, że odpowiedzi powinni udzielić koordynatorzy, w pozostałych przeprowadzono analizę aktywności internetowej podatnika.

W okresie objętym kontrolą *Cybercentrum* w wyniku realizacji zleceń kierowanych przez poszczególne departamenty Ministerstwa Finansów i po potwierdzeniu sygnalizowanych nieprawidłowości sporządzało analizy, z których osiem również zostało objętych badaniem. Zbadane analizy dotyczyły m.in.:

- podmiotu, który reklamował świadczenie usług przeróbek i naprawy odzieży (zbadano aktywność podmiotu);
- dwunastu podmiotów, w tym ośmiu polskich, które dokonywały transakcji za pośrednictwem sieci Internetu;
- podmiotu rozsyłającego oferty w zakresie „kosztów VAT”.

Ponadto wskutek przeprowadzenia analiz zidentyfikowano podmioty oferujące podrobione towary na jednym z portali internetowych i potwierdzono możliwość poboru danych dotyczących aktualnych ofert sprzedaży.

Jednostki KAS, w szczególności *Cybercentrum*, diagnozowały zagrożenie dla wpływów do budżetu państwa w związku z obserwowanym zjawiskiem dokonywania przez podmioty z siedzibą w Chinach obrotu towarowego na terytorium Polski przy wykorzystaniu platformy sprzedażowej. W *Cybercentrum*, w ramach zadań własnych, została sporządzona ana-

Ocena i prognozowanie  
zagrożeń



liza<sup>26</sup>. UCS podjęły czynności kontrolne w stosunku do czterech podmiotów. Według stanu na 30 września 2022 r., wobec dwóch podmiotów zostały zakończone kontrole celno-skarbowe (Mazowiecki UCS w Warszawie i Opolski UCS w Opolu), w wyniku których ustalono nieprawidłowości w kwocie ponad 15 mln zł oraz ponad 10 mln zł, a wobec dwóch podmiotów kontrola celno-skarbowa była w toku (Mazowiecki UCS w Warszawie). Jednocześnie w *Cybercentrum* kontynuowane były działania w obszarze innych podmiotów dokonujących importu towarów i niedeklarujących podatku VAT, a sprzedających towary na platformach sprzedażowych.

### Odpowiedzi na zgłoszenia KTI KAS

Z dniem 1 maja 2018 r. zaczął funkcjonować KTI KAS<sup>27</sup>. Jest to scentralizowany kanał komunikacji służący przyjmowaniu informacji obywatelskiej, między innymi na temat naruszeń przepisów prawa podatkowego<sup>28</sup>. Z dniem 24 lutego 2020 r. *Cybercentrum* zostało przyłączone do KTI KAS, przez co stało się odbiorcą wpływających za jego pośrednictwem zgłoszeń. W I półroczu 2021 r. w *Cybercentrum* i jednostkach je wspierających obsłużono (przeanalizowano) 527 zgłoszeń<sup>29</sup>, w II półroczu 2021 r. – 499 zgłoszeń<sup>30</sup>, a w I półroczu 2022 r. – 525 zgłoszeń<sup>31</sup>. Obsłużone zgłoszenia zostały przekazane zgodnie z właściwością miejscową do realizacji przez jednostki Krajowej Administracji Skarbowej<sup>32</sup>. W kontroli szczegółowym badaniem objęto 15 spraw pośrednio lub bezpośrednio związanych z e-handlem zainicjowanych zgłoszeniami, które odebrano za pośrednictwem KTI KAS. Sprawy dotyczyły podmiotów zajmujących się sprzedażą między innymi ubrań, samochodów, konsoli do gier, elektroniki użytkowej, palników jubilerskich pochodzących z Chin i plakatów. W wyniku badania stwierdzono, że w jednym przypadku do zamieszczenia informacji zwrotnej, a tym samym załatwienia sprawy, doszło z przekroczeniem terminu określonego w instrukcji wewnętrznej Naczelnika *Cybercentrum*. Zgodnie z tą instrukcją sprawy zainicjowane zgłoszeniami wpływającymi za pośrednictwem KTI KAS powinny być załatwiane bez zbędnej zwłoki, nie dłużej niż w ciągu 30 dni. Za równoznaczne z załatwieniem sprawy uznano uzupełnienie i przekazanie formularza informacji zwrotnej do Wydziału Centrum Koordynacji Działań w Ministerstwie Finansów.

### Prowadzenie szkoleń na rzecz innych komórek organizacyjnych KAS

W okresie objętym kontrolą funkcjonariusze *Cybercentrum* byli zaangażowani w szkolenia dla koordynatorów do spraw środowiska elektronicznego i ich zastępców. Od 12 do 28 kwietnia 2021 r. funkcjonariusze *Cybercentrum* przeprowadzili dla koordynatorów i ich zastępców, w formule tele-

<sup>26</sup> Przekazana do DZP 22 grudnia 2020 r.

<sup>27</sup> Na podstawie zarządzenia nr 20 Szefa Krajowej Administracji Skarbowej z 19 kwietnia 2018 r. w sprawie Krajowego Telefonu Interwencyjnego Krajowej Administracji Skarbowej.

<sup>28</sup> Obywatele mogą przekazywać informacje na adres e-mail powiadomKAS@mf.gov.pl lub na bezpłatny telefon interwencyjny 800 060 000. Zarówno telefon interwencyjny, jak i adres e-mail, zapewniają anonimowe przekazanie informacji.

<sup>29</sup> 420 zgłoszeń dotyczyło podatków.

<sup>30</sup> 384 zgłoszeń dotyczyło podatków.

<sup>31</sup> 432 zgłoszenia dotyczyły podatków.

<sup>32</sup> W I półroczu 2021 r. przekazano zgodnie z właściwością miejscową 247 formularze, w II półroczu 2021 r. – 337 formularzy, a w I półroczu 2022 r. – 353 formularze.

## WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

konferencji, szkolenia poświęcone zagadnieniom związanym z tzw. białym wywiadem (OSINT) i mechanizmami automatycznego pozyskiwania danych z sieci Internet, a także zabezpieczania i archiwizacji pozyskanych informacji. Na zakończenie cyklu szkoleń ich uczestnicy otrzymali zadania do samodzielnego wykonania. Cykl szkoleń uzupełniły dwa spotkania organizacyjne przeprowadzone w formule telekonferencji<sup>33</sup>.

W celu pogłębienia i utrwalenia wiedzy koordynatorów funkcjonariusze *Cybercentrum* od 6 do 10 września 2021 r. przeprowadzili dla nich zajęcia w ośrodku Krajowej Szkoły Skarbowości w Krakowie. Tematyka zajęć obejmowała zagadnienia dotyczące zdobywania informacji metodami tzw. białego wywiadu i zabezpieczania materiału dowodowego pozyskanego z sieci Internet. Z uwagi na zmiany na stanowisku koordynatora lub jego zastępcy w niektórych IAS przeprowadzono dodatkowe szkolenie dla osób, którym powierzono pełnienie tych funkcji. W dniach 26 października i 14 grudnia 2021 r. przeprowadzono, w formie telekonferencji, spotkania organizacyjne dla koordynatorów i ich zastępców podsumowujące dotychczasowe działania.

W dniu 30 czerwca 2022 r. 14 koordynatorów i przedstawiciele *Cybercentrum* uczestniczyli w szkoleniu on-line, którego tematem były zaawansowane metody pozyskiwania informacji z ogólnodostępnych źródeł (OSINT). W czasie szkolenia poruszano zagadnienia związane z pozyskiwaniem informacji z mediów społecznościowych i zaprezentowano zbiór narzędzi do tego służących. Temat szkolenia został opracowany w *Cybercentrum* w odpowiedzi na zgłoszenie koordynatorów.

Proces szkolenia koordynatorów i ich zastępców był kontynuowany także w drugiej połowie 2022 r.

W styczniu i lutym 2022 r.<sup>34</sup> funkcjonariusze pełniący służbę w jednostce wspierającej *Cybercentrum* w Kujawsko-Pomorskim UCS w Toruniu przeprowadzili trzy dwudniowe szkolenia online dla konsultantów do spraw środowiska elektronicznego, których zadaniem było wspieranie pracowników urzędów skarbowych w czynnościach podejmowanych wobec podmiotów prowadzących działalność handlową za pośrednictwem sieci Internet. W szkoleniach uczestniczyły także osoby powołane na koordynatorów do spraw środowiska elektronicznego. Łącznie przeszkolono ponad 700 osób.

*Cybercentrum* w 2021 r., w celu wsparcia procesu monitorowania sieci Internet w zakresie m.in. identyfikowania nieopodatkowanej działalności handlowej, przygotowało oraz rozesłało do jednostek KAS broszurę informacyjną pn. *Mały Poradnik Narzędzi OSINT*. Zawarto w niej wykaz narzędzi do analizy Internetu, identyfikacji podmiotów, m.in. abonenta strony internetowej oraz wykaz narzędzi do zabezpieczania śladów aktywności internetowej.

Opracowanie materiałów  
szkoleniowych  
i poglądowych

<sup>33</sup> W dniach 21 i 28 czerwca 2021 r.

<sup>34</sup> Pierwotnie szkolenia miały się odbyć w IV kwartale 2021 r., jednakże nie doszło do tego ze względu na okoliczności związane z COVID-19.

#### 5.1.4. Wyniki kontroli w wybranych izbach administracji skarbowej, urzędach skarbowych i urzędach celno-skarbowych

Jednostki KAS zostały wyposażone w procedury oraz narzędzia informacyjne umożliwiające skuteczne monitorowanie obszarów ryzyka w handlu elektronicznym oraz identyfikowanie podmiotów działających w szarej strefie.

W okresie objętym kontrolą jednostki KAS, poza jedną, otrzymały opracowane przez Ministerstwo Finansów procedury i wytyczne ujęte w *Metodyce*. *Metodyki* nie przekazano do Mazowieckiego UCS w Warszawie z powodu błędnego wskazania adresu e-mail (tzw. czeski błąd) w wiadomości, do której ją załączono. Dyrektor IAS w Warszawie udostępnił *Metodykę* Naczelnikowi Mazowieckiemu UCS w Warszawie 11 lipca 2022 r.

W kontrolowanym okresie do jednostek KAS przekazano także przygotowany przez *Cybercentrum Mini Poradnik Narzędzi OSINT*.

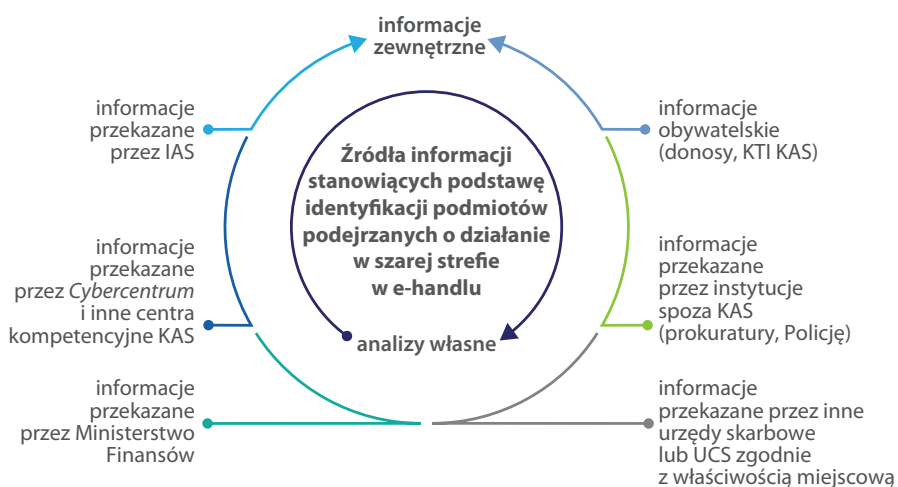
W kontrolowanych jednostkach zadania w zakresie e-handlu nie zostały wyodrębnione

Zadania dotyczące monitorowania zasobów sieci Internet i identyfikowania podmiotów, które dokonywały transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu w kontrolowanych jednostkach, nie zostały wyodrębnione i przypisane wprost żadnej komórce organizacyjnej. Zadania te, zdefiniowane w sposób ogólny jako m.in. prowadzenie działalności analitycznej, prognozy i badawczej dotyczącej zjawisk występujących we właściwości KAS, czynności analitycznych oraz analizy ryzyka, w IAS należały do zadań referatów ds. zarządzania ryzykiem, w UCS do działów analizy ryzyka oraz analiz, prognoz i sprawozdawczości, a w US do komórek właściwych do prowadzenia czynności analitycznych i sprawdzających.

Identyfikacja podatników podejrzanych o uchylanie się od obowiązków podatkowych w obszarze e-handlu dokonywana była na podstawie informacji zewnętrznych oraz własnych analiz.

Infografika nr 5

Rodzaje źródeł informacji stanowiących podstawę identyfikacji podmiotów podejrzanych o działanie w szarej strefie w e-handlu



Źródło: opracowanie własne Najwyższej Izby Kontroli na podstawie wyników kontroli.



Pracownicy lub funkcjonariusze skontrolowanych jednostek KAS na potrzeby monitorowania sieci Internet oraz identyfikowania podmiotów dokonujących transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu i analizy danych dotyczących tych podmiotów mieli zapewniony dostęp do różnorodnych narzędzi informatycznych. Należały do nich m.in. dodatki do przeglądarek internetowych, ogólnodostępne aplikacje, bazy danych, centralne i lokalne systemy Krajowej Administracji Skarbowej oraz publiczne rejestry i wyszukiwarki (np. CEIDG<sup>35</sup>, KRS<sup>36</sup>, CEPiK<sup>37</sup>).

Jednostki KAS miały zapewniony dostęp do różnorodnych narzędzi informatycznych

Na stronie intranetowej IAS w Bydgoszczy pracownikom KAS udostępnione zostały linki do stron internetowych pozwalających na uzyskanie dostępu do narzędzi informatycznych przydatnych do monitorowania sieci Internet oraz identyfikowania podmiotów dokonujących transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu, analizy danych, a także wykaz najczęściej stosowanych w tych celach narzędzi informatycznych. Na stronie tej udostępnione zostały także materiały szkoleniowe opracowane przez *Cybercentrum*.

Od września 2021 r. jednostki KAS dysponowały systemem komunikacji drogą elektroniczną z Działem Bezpieczeństwa *Allegro*. W poszczególnych urzędach celno-skarbowych założono pracownikom i funkcjonariuszom konta w serwisie *Allegro.pl* w celu umożliwienia im korzystania z formularza kontaktowego przeznaczonego dla jednostek organów państwowych.

Koordinatorów ds. środowiska elektronicznego i ich zastępców wyposażono także w sprzęt, w tym pozwalający na połączenie się z siecią Internet niezależnie od sieci VAN Ministerstwa Finansów.

W okresie objętym kontrolą pracownicy izb i urzędów mogli wystąpić do *Cybercentrum* albo do Kujawsko-Pomorskiego UCS w Toruniu z wnioskiem o pomoc techniczną w udokumentowaniu działalności gospodarczej podatników w Internecie.

W skontrolowanych jednostkach w ramach czynności analitycznych nie prowadzono działań zmierzających do oszacowania wielkości szarej strefy w działalności prowadzonej z wykorzystaniem sieci Internet.

W żadnej skontrolowanej jednostce w toku prowadzonych analiz nie stwierdzono nasilenia się zjawiska unikania lub uchylania się od opodatkowania podmiotów dokonujących transakcji handlowych w Internecie. Nie stwierdzono także przypadków aktywności zorganizowanych grup przestępczych prowadzących działalność w zakresie e-handlu.

W trzech skontrolowanych IAS (w Katowicach, Kielcach i Łodzi), spośród pracowników podległych UCS zostali powołani koordynatorzy ds. środowiska elektronicznego oraz ich zastępcy. DIAS w Opolu nie wyznaczył koordynatora z uwagi na umiejscowienie w strukturze tej izby *Cybercentrum*<sup>38</sup>.

Wyniki kontroli w izbach administracji skarbowej

<sup>35</sup> Centralna Ewidencja i Informacja o Działalności Gospodarczej – <https://aplikacja.ceidg.gov.pl/ceidg/ceidg.public.ui/search.aspx>.

<sup>36</sup> Krajowy Rejestr Sądowy – <https://www.gov.pl/web/sprawiedliwosc/ogolne-informacje-o-krajowym-rejestrze-sadowym>.

<sup>37</sup> Centralna Ewidencja Pojazdów i Kierowców – <http://www.cepik.gov.pl/index>.

<sup>38</sup> Zgodnie z § 1 ust. 3 zarządzenia nr 26 Szefa KAS w Opolskim UCS w Opolu, w którym funkcjonowało Centrum Kompetencyjne, nie było obowiązku powoływania koordynatora w obszarze środowiska elektronicznego.

## WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

W związku z powołaniem koordynatora i jego zastępcy w IAS w Łodzi stwierdzono nieprawidłowości polegające na tym, że dyrektor IAS, wyznaczając osoby do pełnienia tych funkcji, nie powołał ich w drodze decyzji, a także nie określił zakresu upoważnienia koordynatora i jego zastępcy do samodzielnego podpisywania pism i dokumentów kierowanych do właściwego centrum kompetencyjnego.

Koordinatorzy powołani na terenie działania kontrolowanych IAS realizowali zadania wynikające z otrzymanych sygnałów dotyczących m.in. prowadzonej w Internecie sprzedaży znanych marek z podejrzeniem oferowania podróbek i organizacji konkursów oraz oferowania artykułów pod kilkoma nickami.

We wszystkich US podległych skontrolowanym DIAS zostały terminowo wyznaczone osoby do pełnienia funkcji konsultantów ds. środowiska elektronicznego. Konsultanci realizowali m.in. zadania polegające na: analizie ryzyka w zakresie e-handlu w ramach typowania podmiotów do kontroli podatkowej, weryfikowaniu informacji zawartych w doniesieniach sygnałowych, uczestnictwie w operacji ponadregionalnej, analizie sprzedaży na internetowym portalu aukcyjnym, monitorowaniu i analizie działań podatników pod kątem aktywności na portalach internetowych w sprawach zleconych przez IAS, przesyłaniu wniosków do portali sprzedażowych celem ustalenia aktywności podatników i prowadzeniu czynności sprawdzających na podstawie otrzymanych materiałów.

Kontrolowane IAS nie monitorowały handlu elektronicznego. Z własnej inicjatywy nie prowadziły analiz podatników dokonujących transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu i nie identyfikowały podmiotów funkcjonujących w szarej strefie w e-handlu. Nie podejmowały także zainicjowanych samodzielnie analiz zmierzających do wytypowania podmiotów do kontroli w tym obszarze. W izbach prowadzono działalność analityczną, ukierunkowaną wyłącznie na konkretne podmioty nierzetelnie wypełniające obowiązki podatkowe wskazane w informacjach sygnałowych oraz wytypowane do kontroli przez Ministerstwo Finansów lub *Cybercentrum*. Otrzymane informacje w tym zakresie przekazywane były do właściwych naczelników urzędów skarbowych bądź do naczelników urzędów celno-skarbowych w celu przeprowadzenia dalszych czynności analitycznych i weryfikacyjnych.

Niewielka była liczba spraw przekazanych przez Ministerstwo Finansów i *Cybercentrum* do dalszych czynności przez urzędy skarbowe i urzędy celno-skarbowe podległe objętych kontrolą izbom administracji skarbowej.

W kontrolowanym okresie, tj. przez półtora roku, do IAS w Katowicach<sup>39</sup> z wyspecjalizowanych jednostek KAS wpłynęło 16 analiz i informacji w zakresie e-handlu, dotyczących 210 podmiotów: 98 podmiotów z *Cybercentrum*, 91 podmiotów z DNK oraz 21 podmiotów z IAS w Bydgoszczy. Analizy i informacje zostały przekazane podległym jednostkom z zachowaniem 14-dniowego terminu określonego w *Metodyce* (w jednym przypadku z jednodniowym opóźnieniem).

<sup>39</sup> IAS w Katowicach podlegało 37 urzędów skarbowych oraz Śląski UCS w Katowicach.

## WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

IAS w Kielcach<sup>40</sup> otrzymała z Ministerstwa Finansów, *Cybercentrum* oraz innych jednostek KAS do realizacji 22 sprawy, które zawierały wykazy łącznie 63 podmiotów uchylających się od opodatkowania i dokonujących sprzedaży towarów bądź świadczących usługi na rynku e-commerce. W ośmiu sprawach dotyczących 37 podmiotów w IAS przeprowadzono dodatkowe analizy. Wykazy zostały przekazane podległym jednostkom. W jednym przypadku nie dochowano 14-dniowego terminu określonego w *Metodyce*.

Do IAS w Łodzi<sup>41</sup> z DNK wpłynęły materiały analityczne zawierające informacje łącznie o 16 podmiotach z województwa łódzkiego, dokonujących sprzedaży na rynku e-commerce, niezarejestrowanych do VAT mimo przekroczenia limitu uprawniającego do zwolnienia oraz unikających opodatkowania części sprzedaży poprzez deklarowanie obrotów w wysokościach nieodpowiadających faktycznym wartościom transakcji. Z *Cybercentrum* wpłynęło sześć spraw. Wszystkie sprawy zostały przekazane do właściwych jednostek podległych. W dwóch przypadkach nastąpiło to z przekroczeniem 14-dniowego terminu określonego w *Metodyce*.

Izba Administracji Skarbowej w Opolu<sup>42</sup> otrzymała z DNK trzy analizy dotyczące sprzedaży na rynku e-commerce z wytypowanymi 10 podmiotami, z których dziewięć objęto czynnościami sprawdzającymi, a jeden ujęto w planie kontroli na III kwartał 2022 r. Trzy analizy wpłynęły z *Cybercentrum*. Z pierwszej analizy IAS wytypowała 37 podmiotów, 16 zostało przekazanych do podległych urzędów (po 118 dniach), a jedna została przekazana do DIAS we Wrocławiu. W drugiej analizie wskazano 14 podmiotów, które IAS terminowo przekazała do podległych US. W kolejnym opracowaniu analitycznym wskazano do dalszych działań trzy podmioty, które IAS przekazała podległym US. Stwierdzone przypadki opieszałego prowadzenia wstępnej weryfikacji materiału analitycznego przekazanego przez *Cybercentrum* i w efekcie przekazania spraw do odpowiednich US po upływie 118 i 32 dni od otrzymania tego materiału wystąpiły w związku z błędną interpretacją zapisów *Metodyki*. W trzech z czterech skontrolowanych urzędach celno-skarbowych<sup>43</sup> powołano osoby, którym powierzono pełnienie funkcji koordynatora oraz zastępcy koordynatora do spraw środowiska elektronicznego. Koordynator nie został powołany w Opolskim UCS w Opolu, w związku z funkcjonowaniem w tym urzędzie *Cybercentrum*.

Koordynatorzy, poza koordynatorem wyznaczonym w Mazowieckim UCS w Warszawie, lub ich zastępcy w okresie objętym kontrolą, przede wszystkim w pierwszej połowie 2022 r., w szczególności:

- wykonywali analizy podmiotowe, w tym na podstawie informacji pozyskanych za pośrednictwem KTI KAS;
- ustalali dane odnoszące się do domen internetowych (w szczególności ich wiek, adresy IP, związane z nimi podmioty);
- sprawdzali, czy podmiot poddawany analizie, posiadał konta na sprzedażowym portalu internetowym;

<sup>40</sup> IAS w Kielcach podlegało 15 urzędów skarbowych oraz Świętokrzyski UCS w Kielcach.

<sup>41</sup> IAS w Łodzi podlegało 29 urzędów skarbowych oraz Łódzki UCS w Łodzi.

<sup>42</sup> IAS w Opolu podlegało 13 urzędów skarbowych oraz Opolski UCS w Opolu.

<sup>43</sup> To jest w Mazowieckim UCS w Warszawie, Śląskim UCS w Katowicach i Świętokrzyskim UCS w Kielcach.

## WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

- udzielali porad konsultantom do spraw środowiska elektronicznego powołanym w urzędach skarbowych.

W Mazowieckim UCS w Warszawie wyznaczony koordynator ds. środowiska elektronicznego w ramach zleconych zadań dokonywał monitorowania i analizy zasobów sieci Internet, ale te działania nie dotyczyły e-handlu.

W Świętokrzyskim UCS w Kielcach stwierdzono nieprawidłowość polegającą na nierzetelnej realizacji od lipca 2021 r. przez koordynatora OSINT zadań dotyczących monitorowania zasobów sieci Internet w celu identyfikacji podmiotów uchylających się od opodatkowania w e-handlu. Zgodnie z zaleceniem Ministerstwa Finansów koordynatorzy, od lipca 2021 r. powinni, w sposób samodzielny, wykonywać zadania w zakresie monitorowania i analizy zasobów sieci Internet na rzecz macierzystych organów Krajowej Administracji Skarbowej. Powołany w Urzędzie koordynator nie monitorował zasobów sieci Internet, w szczególności w celu identyfikacji podmiotów uchylających się od opodatkowania w e-handlu. Monitorowanie takie prowadził jedynie w odniesieniu do konkretnych, już wytypowanych do analizy podmiotów, przy czym skala tych działań była niewielka.

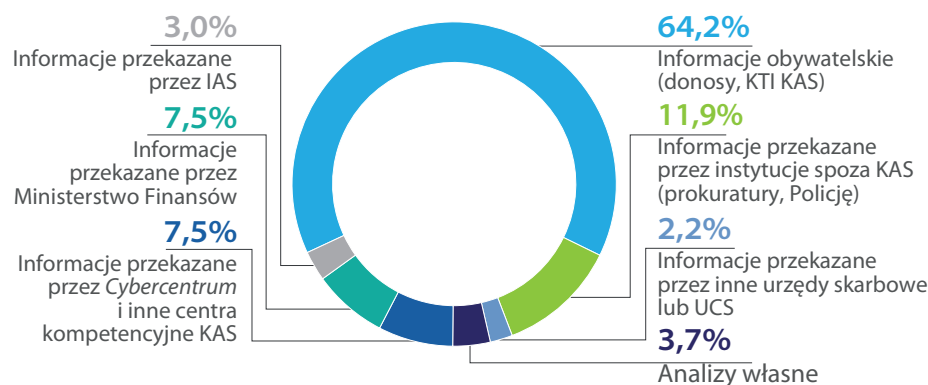
Wyznaczeni koordynatorzy oraz ich zastępcy uczestniczyli w dedykowanych dla nich szkoleniach.

Naczelnicy kontrolowanych UCS podkreślali, że wiodącą rolę w zakresie monitorowania transakcji handlowych w sieci Internet prowadziły wyspecjalizowane komórki Krajowej Administracji Skarbowej. Przede wszystkim *Cybercentrum* i jednostki je wspierające.

W skontrolowanych urzędach celno-skarbowych w okresie objętym kontrolą zidentyfikowano 134 podmioty dokonujące transakcji handlowych z wykorzystaniem sieci Internet, podejrzane o uchylanie się od obowiązków podatkowych<sup>44</sup>.

Infografika nr 6

Źródła informacji stanowiących podstawę identyfikacji podmiotów podejrzanych o działanie w szarej strefie w e-handlu



Źródło: opracowanie własne Najwyższej Izby Kontroli na podstawie wyników kontroli w UCS.

<sup>44</sup> W Śląskim UCS w Katowicach zidentyfikowano 23 podmioty, w Mazowieckim UCS w Warszawie – 92, w Świętokrzyskim UCS w Kielcach – 19. W Opolskim UCS w Opolu w referacie analitycznym niewchodzącym w skład *Cybercentrum* nie zidentyfikowano żadnego podmiotu, który prowadził bezpośrednio transakcje handlowe w sieci Internet.

Zdecydowaną większość podmiotów (96,3%) rozpoznano na podstawie informacji zewnętrznych<sup>45</sup>. Wśród informacji zewnętrznych przeważały informacje obywatelskie (donosy), które dotyczyły 64,2% wszystkich zidentyfikowanych podmiotów. Na podstawie własnych analiz kontrolowane urzędy celno-skarbowe przez półtora roku zidentyfikowały jedynie pięć podmiotów.

Ponadto w Opolskim UCS w Opolu w wyniku przeprowadzonych trzech analiz własnych zidentyfikowano proceder polegający na tym, że podmioty azjatyckie obchodzą polskie ograniczenia podatkowe poprzez organizację centrów logistycznych na terenie Polski i Europy oraz zakładanie podmiotów gospodarczych (pozostających w reżimie polskiego prawa podatkowego), zarządzanych przez osoby pochodzenia azjatyckiego, dokonujące importu towarów dystrybuowanych następnie z tych centrów logistycznych. Efekty analiz w tym zakresie zostały ujęte w dwóch raportach przedmiotowych (opracowanych w *Cybercentrum*) oraz w trzech raportach z analiz podmiotowych sporządzonych przez Dział Analiz Ryzyka. Jedną z trzech analiz podmiotowych dotyczyła podmiotu, który uczestniczył w łańcuchu powiązań z osobami pochodzenia azjatyckiego, a jego działalność polegała na dystrybucji, magazynowaniu, przepakowywaniu i wysyłce towaru na zlecenie podmiotu azjatyckiego. Druga analiza odnosiła się do podmiotu, który nie ujmował wartości sprzedaży towarów handlowych oraz podatku należnego w ewidencjach; przy czym analiza podmiotowa obejmowała ustalenie czy podmiot ten funkcjonuje w Internecie jako podmiot dokonujący transakcji sprzedaży internetowej (niewykazanie zakupów jak i sprzedaży, przy jednoczesnym wskazaniu nabyć wewnątrzspółnotowych). Trzecia analiza dotyczyła podmiotu, który był importerem towarów z Chin, gdzie część towarów została sprzedana w ramach dostaw wewnątrzspółnotowych do innych krajów europejskich. Przeprowadzone analizy wykazały, że podmioty nimi objęte nie prowadziły jednak działalności polegającej na bezpośrednim dokonywaniu transakcji handlowych w Internecie (działalność ta polegała na uczestnictwie w czynnościach związanych z transakcjami prowadzonymi przez inne podmioty mające siedzibę poza Unią Europejską). Wobec wszystkich trzech podmiotów zostały podjęte kontrole celno-skarbowe.

Badaniem objęto akta trzydziestu analiz dotyczących podmiotów, które dokonywały transakcji handlowych za pośrednictwem sieci Internet, podejrzanych o uchylanie się od obowiązków podatkowych<sup>46</sup>. Podczas prowadzonych analiz stosowano się do wewnętrznych procedur lub uregulowań zawartych w *Metodyce*.

**W UCS w zasadzie nie zidentyfikowano podmiotów uchylających się od opodatkowania w e-handlu na podstawie własnych analiz**

**W UCS podczas prowadzonych analiz stosowano się do wewnętrznych procedur i uregulowań zawartych w *Metodyce***

<sup>45</sup> W Śląskim UCS w Katowicach na podstawie informacji zewnętrznych zidentyfikowano 21 podmiotów, w Mazowieckim UCS w Warszawie – 90, w Świętokrzyskim UCS w Kielcach – 18. Wśród informacji zewnętrznych przeważały informacje obywatelskie (donosy), które pozwoliły zidentyfikować 89 podmiotów, tj. 66,4% wszystkich zidentyfikowanych podmiotów.

<sup>46</sup> Po 10 analiz w Śląskim UCS w Katowicach, Mazowieckim UCS w Warszawie i Świętokrzyskim UCS w Kielcach. W Opolskim UCS w Opolu w referacie analitycznym niewchodzącym w skład *Cybercentrum* nie zidentyfikowano żadnego podmiotu, który dokonywał bezpośrednio transakcji handlowych w sieci Internet.



## WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

W toku prowadzonych analiz korzystano w szczególności z danych JPK i STIR, w tym za pomocą aplikacji WRO-System modułu Transakcje, Analizer, STIR Przepływy i Skarbiec. Ustalano dane o sprzedaży i nabyciu dokonywanych przez analizowane podmioty, o rachunkach bankowych do nich należących, transakcjach przeprowadzonych z wykorzystaniem tych rachunków oraz o zakwalifikowaniu analizowanych podmiotów do określonej grupy ryzyka.

W wyniku przeprowadzonych czynności analitycznych informacje o podanych analizie podmiotach prowadzących e-handel kierowano do właściwych komórek urzędów w celu wszczęcia kontroli celno-skarbowych lub przekazywano do wykorzystania przez inne jednostki KAS.

W przypadku spraw skierowanych przez dyrektorów izb administracji skarbowej, po zakończeniu analizy przesyłane były do IAS odpowiedzi zawierające informacje o podjętych czynnościach wobec analizowanych podmiotów.

W sprawach, w których występowały podmioty z siedzibą w Chinach, kierowano powiadomienia do Generalnego Inspektora Informacji Finansowej o podejrzeniu popełniania przestępstwa prania pieniędzy lub finansowania terroryzmu (na podstawie art. 83 ust. 1 ustawy z dnia 1 marca 2018 r. o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu<sup>47</sup>).

**W Mazowieckim UCS**  
czynności analityczne  
prowadzone były  
opieszale

W Mazowieckim UCS w Warszawie stwierdzono nieprawidłowości polegające na opieszałym prowadzeniu czynności analitycznych. W jednej analizie (z 10 zbadanych) w sprawie przekazanej przez Dyrektora IAS w Warszawie czynności analityczne trwały ok. 20 miesięcy. Do dnia 11 marca 2021 r. regularnie prowadzono czynności w celu uzyskania informacji od portalu aukcyjnego oraz od Generalnego Inspektora Informacji Finansowej. W okresie od 11 marca 2021 r. do 9 marca 2022 r. nie podejmowano czynności w ramach prowadzonej analizy. Naczelnik Mazowieckiego UCS podał, że z uwagi na sytuację epidemiczną w kraju, związaną z SARS-CoV-2, pracownicy przejmowali pilne sprawy pracowników przebywających na zwolnieniach lekarskich z powodu licznych zachorowań na COVID-19 oraz rotacyjnie świadczyli pracę zdalnie. W tym samym czasie pracownicy Mazowieckiego UCS, w znacznie pomniejszonym składzie, wykonywali priorytetowo inne terminowe czynności (pracownik prowadzący przedmiotową sprawę przeprowadził ponad 100 analiz, z czego 80 spraw – z wielomilionowymi uszczupleniami w podatku VAT – przekazano celem przeprowadzenia czynności kontrolnych). Po przeprowadzonej analizie pozyskanych danych sporządzono raport z analizy podmiotowej, w którym wskazano szacowane uszczuplenie w PIT w wysokości 10,4 tys. zł oraz w VAT w wysokości 14,2 tys. zł. Wobec powyższego, zgodnie z zapi-

<sup>47</sup> Dz. U. z 2022 r. poz. 593, ze zm.

## WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

sami *Rekomendacji w sprawie zasad prowadzenia działań przez jednostki organizacyjne KAS*<sup>48</sup>, 29 czerwca 2022 r. przekazano sprawę do Naczelnika US w Mławie celem wykorzystania służbowego.

W innej sprawie na skutek opieszale prowadzonych przez Mazowiecki UCS w Warszawie czynności analitycznych, kontrole celno-skarbowe wobec analizowanego podmiotu wszczęte zostały dopiero po upływie 14 miesięcy od wpływu z *Cybercentrum* informacji o nieprawidłowościach.

W kontrolowanych urzędach skarbowych identyfikowaniem podmiotów działających w szarej strefie oraz analizą podmiotów prowadzących handel za pośrednictwem sieci Internet zajmowało się od dwóch do 12 osób, łącznie 39 pracowników komórek organizacyjnych właściwych do przeprowadzania czynności analitycznych i sprawdzających. W okresie objętym kontrolą, przeszkolonych zostało 22 pracowników (56, 4%), w szczególności w zakresie metodyki prowadzenia analizy internetowej oraz źródeł i narzędzi do pozyskiwania danych. Po każdym szkoleniu, pracownik biorący w nim udział, przeprowadzał szkolenie kaskadowe, przekazując pozostałym osobom uzyskaną wiedzę.

Zgodnie z zaleceniem Ministerstwa Finansów z lipca 2021 r., dyrektorzy izb administracji skarbowej wyznaczyli w kontrolowanych urzędach skarbowych konsultantów ds. środowiska elektronicznego – jednego w Drugim US w Bielsku-Białej, trzech w US w Ostrowcu Świętokrzyskim oraz po dwóch w pozostałych urzędach. Do konsultantów należało wykonywanie zadań na rzecz naczelnika urzędu skarbowego oraz współpraca z koordynatorami ds. środowiska elektronicznego. W okresie objętym kontrolą konsultanci ds. środowiska elektronicznego uczestniczyli w szkoleniach, między innymi przeprowadzonych przez pracowników Kujawsko-Pomorskiego UCS w Toruniu.

W kontrolowanych jednostkach konsultanci ds. środowiska elektronicznego zajmowali się sprawami mieszczącymi się w zakresie zadań komórek organizacyjnych właściwych do przeprowadzania czynności analitycznych i sprawdzających urzędów skarbowych, w szczególności: pozyskiwaniem informacji mogących mieć wpływ na powstanie obowiązku podatkowego, analizą doniesień oraz informacji przekazanych przez inne jednostki KAS, identyfikowaniem obszarów zagrożeń mogących mieć wpływ na prawidłowość wypełniania obowiązków podatkowych, typowaniem podmiotów do czynności sprawdzających, kontroli podatkowej i postępowań podatkowych, dokonywaniem czynności sprawdzających.

Pracownicy urzędów skarbowych prowadzili czynności analityczne wobec podmiotów dokonujących transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu, zidentyfikowanych głównie na podstawie informacji obywatelskich oraz przekazanych przez inne jednostki KAS, w tym Ministerstwo Finansów i *Cybercentrum* w Opolu.

Wyniki kontroli  
w urzędach skarbowych

<sup>48</sup> Dokument z 2020 roku określa właściwość organów i koordynację działań KAS w zakresie m.in. kontroli celno-skarbowej, kontroli podatkowej, procesu typowania do kontroli. Rekomendacje zawierają zasady przekazywania przez naczelników urzędów skarbowych doraźnych wniosków o przeprowadzenie kontroli celno-skarbowej. Na wstępie tego dokumentu wskazano, że celem rekomendacji jest szybka reakcja organów KAS po stwierdzeniu prawdopodobieństwa przypadków naruszeń prawa wymierzonych w interesy budżetu państwa.

### Niejednolite podejście US do samodzielnego identyfikowania podmiotów działających w szarej strefie w e-handlu

Niejednolite było podejście naczelników kontrolowanych urzędów skarbowych do kwestii samodzielnego identyfikowania podmiotów funkcjonujących w ich właściwości miejscowej działających w szarej strefie w e-handlu. Niektóre urzędy skarbowe same podejmowały różnorodne czynności w celu zidentyfikowania podmiotów działających w szarej strefie w e-handlu na terenie ich działania, inne poprzestawały na prowadzeniu analiz podmiotów wskazanych przez jednostki zewnętrzne.

#### Przykłady

**W Pierwszym US Łódź-Bałuty w Łodzi** – w celu monitorowania handlu elektronicznego oraz identyfikowania podmiotów działających w szarej strefie, wykonywano, z własnej inicjatywy, tzw. analizy grupowe w podsystemie KONTROLA. Obejmowały one m.in. listę kodów PKD, zawierającą e-handel i usługi informacyjne oraz pozwalały wyselekcjonować podmioty z grupy największego ryzyka (takie, które w wyniku analizy otrzymały największą liczbę punktów).

**Drugi US w Bielsku-Białej** – wystąpił do Centrum Informatyki Ministerstwa Finansów z wnioskiem o przygotowanie skryptu w celu wytypowania podmiotów zarejestrowanych jako podatnicy podatku VAT i prowadzących działalność gospodarczą w zakresie e-handlu.

**W Pierwszym US w Gliwicach** prowadzono analizy własne, m.in. w ramach monitoringu podmiotów podwyższonego ryzyka SKORP<sup>49</sup>. Ponadto w Urzędzie tym na bazie danych aplikacji eORUS sporządzono raport, na podstawie którego ustalono populację<sup>50</sup> podatników pozostających we właściwości Urzędu, którzy posiadali aktywne zgłoszone PKD w zakresie e-handlu, a następnie wobec tak wyselekcjonowanych podmiotów podejmowano czynności analityczne i weryfikacyjne.

Natomiast w **urzędach skarbowych w Głubczycach** czy **Namysłowie** pracownicy nie wykonywali zadań związanych z identyfikacją i monitorowaniem e-handlu, gdyż, jak wyjaśniali naczelnicy tych urzędów, zadania w tym zakresie były realizowane przez *Cybercentrum*.

**W Pierwszym US w Kielcach** pracownicy zajmowali się weryfikacją i analizą danych konkretnych podatników w konkretnej sprawie. Informacje źródłowe inicjujące czynności analityczne pochodziły w 19 przypadkach od podmiotów zewnętrznych (donos, informacja sygnałna) lub od innych jednostek KAS, a w jednym przypadku pozyskane zostały przez Urząd w toku weryfikacji poprawności sporządzonych deklaracji. W Urzędzie tym w badanym okresie trzech konsultantów ds. środowiska elektronicznego realizowało czynności analityczne dotyczące podmiotów prowadzących e-handel wytypowanych na podstawie informacji przekazanych przez IAS oraz obywateli.

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

<sup>49</sup> System Kompleksowej Oceny Ryzyka Podatkowego – moduł w aplikacji WRO-System, który służy do oceny ryzyka przed zarejestrowaniem podmiotu jako podatnika podatku VAT.

<sup>50</sup> Wyłoniono 388 podmiotów spełniających kryteria wnioskowanego PKD i poddano je dalszym analizom.



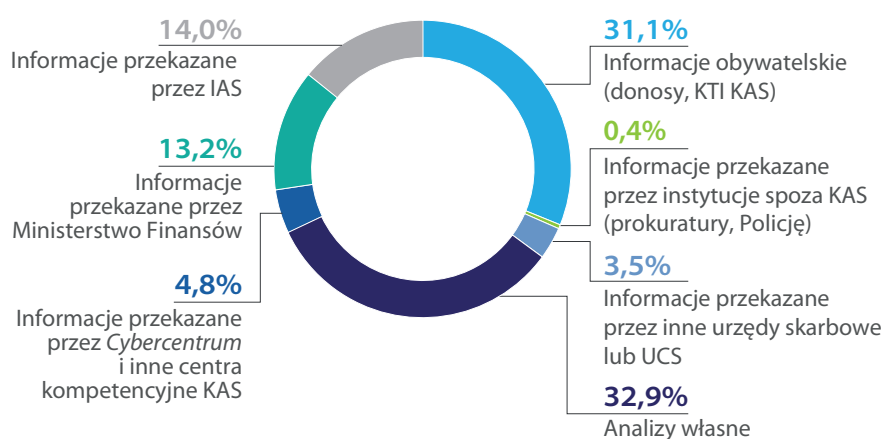
## WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

Zdaniem NIK, konieczne jest wypracowanie przez Ministerstwo Finansów rozwiązań systemowych pozwalających wszystkim naczelnikom urzędów skarbowych jednolicie i w takim samym zakresie na samodzielne typowanie podmiotów działających w szarej strefie w e-handlu, będących w ich właściwości miejscowej.

W 2021 r. i I półroczu 2022 r. w urzędach skarbowych, objętych kontrolą NIK, zidentyfikowano 228 podmiotów podejrzanych o uchylanie się od obowiązków podatkowych w e-handlu. W tym 153 podmioty (67,1%) ustalono na podstawie źródeł zewnętrznych – głównie informacji obywatelskiej (71 podmiotów), informacji przekazanych przez izby administracji skarbowej (32), Ministerstwo Finansów (30) oraz *Cybercentrum* (11). Na podstawie własnych analiz zidentyfikowano 75 (32,9%) podmiotów podejrzanych o uchylanie się od obowiązków podatkowych w e-handlu.

Infografika nr 7

Źródła informacji stanowiących podstawę identyfikacji podmiotów podejrzanych o działanie w szarej strefie w e-handlu



Źródło: opracowanie własne Najwyższej Izby Kontroli na podstawie wyników kontroli w urzędach skarbowych.

Wobec 224 (98,2%) spośród 228 ujawnionych podmiotów podjęto czynności analityczne. Ponadto w dwóch przypadkach materiały przekazane przez izbę administracji skarbowej zawierały analizy podmiotów i sprawy skierowano bezpośrednio do przeprowadzenia czynności sprawdzających.

W wyniku podjętych działań analitycznych do dalszych czynności weryfikacyjnych, w szczególności czynności sprawdzających lub kontroli podatkowej, skierowano 101 (44,3%) podmiotów podejrzanych o uchylanie się od obowiązków podatkowych w e-handlu. Do czynności weryfikacyjnych częściej kierowano podmioty zidentyfikowane na podstawie źródeł zewnętrznych.

Przyczynami nieprzewodzenia dalszych czynności weryfikacyjnych były przede wszystkim: brak stwierdzonych nieprawidłowości skutkujących ryzykiem powstania uszczuplenia podatkowego oraz niezakończenie lub długotrwałe prowadzenie analiz.

## WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

Szczegółowym badaniem objęto próbę 75 analiz podmiotów podejrzanych o uchylanie się od obowiązków podatkowych w e-handlu, wybranych spośród spraw o najwyższych kwotach szacowanych nieprawidłowości, przekazanych do dalszych czynności weryfikacyjnych. Przesłanką podjęcia analizy w 68 przypadkach objętych badaniem były informacje zewnętrzne a w siedmiu sprawach informacje wewnętrzne. W wyniku przeprowadzonych czynności analitycznych stwierdzono, że 23 podmioty na 75 badanych prowadziły niezarejestrowaną działalność gospodarczą.

Pracownicy urzędów skarbowych analizy podmiotów prowadzących handel za pośrednictwem Internetu dokonywali z wykorzystaniem między innymi następujących systemów:

- PoltaxPlus, w tym podsystem KONTROLA, umożliwiający analizę deklaracji składanych przez podatnika;
- WRO-System, który dostarczał informacji: o poziomie ryzyka, do którego zaklasyfikowany został podmiot, o ewentualnych nieprawidłowościach, w tym występowania w Bazie Podmiotów Szczególnych, o transakcjach kupna i sprzedaży zaewidencjonowanych przez podatnika oraz kontrahentach podatnika (pliki JPK\_VAT), o rachunkach bankowych wykorzystywanych w działalności gospodarczej, blokadach na tych rachunkach lub przepływach finansowych;
- System Rejestracji Centralnej Krajowej Ewidencji Podatników (SeRce), w zakresie ustalenia adresów rejestracyjnych, zgłoszonych numerów telefonów oraz rachunków bankowych;
- Dochody i Wydatki – umożliwiający analizę dochodów i wydatków podatnika;
- VIES – dostarczający informacji o dostawach i nabyciu wewnątrzwspólnotowych;
- Czynności Majątkowe/Centralny Rejestr Czynności Majątkowych, w celu zidentyfikowania czynności majątkowych, których stroną był podatnik;
- Centralna Ewidencja Kas Rejestrujących;
- Serwis Ksiąg Wieczystych, w celu ustalenia nieruchomości podatnika;
- Centralna Ewidencja Pojazdów i Kierowców do ustalenia pojazdów mechanicznych podatnika.

Podczas czynności analitycznych zasadniczo korzystano z narzędzi OSINT przy użyciu dostępnych przeglądarek internetowych, w tym weryfikowano podmioty w rejestrach gospodarczych (KRS, CEiDG), zabezpieczano dane ogólnodostępne w Internecie z platform zakupowych, portali społecznościowych w zakresie ofert sprzedaży, danych kontaktowych, wystawianych przez klientów ocen i opinii. Wykorzystywano także materiały jawnoźródłowe przekazane przez inne jednostki (w tym izby administracji skarbowej) wraz z informacją sygnałną. Ponadto w siedmiu sprawach urzędy skarbowe zwróciły się do *Cybercentrum* albo Naczelnika Kujawsko-Pomorskiego UCS w Toruniu o udzielenie pomocy technicznej w udokumentowaniu przejawów działalności gospodarczej w Internecie.

W 38 sprawach spośród 75 objętych badaniem pracownicy urzędów skarbowych weryfikowali złożone pliki JPK\_VAT – analizowali transakcje zakupu i sprzedaży, identyfikowali kontrahentów podatników. W 15 spr-

wach wystąpiono do portalu aukcyjnego o wykaz transakcji dokonanych przez użytkownika, w szczególności żądano informacji o dacie rejestracji konta użytkownika, historii zmian na koncie, numerze rachunku bankowego, z którego dokonano aktywacji konta użytkownika, numerach ofert, dat sprzedaży, ceny za sztukę, liczby i ceny oferowanych przedmiotów, dat i kwot uiszczanej prowizji.

Nieprawidłowości w urzędach skarbowych stwierdzone w wyniku kontroli NIK dotyczyły głównie przewlekłości w prowadzeniu czynności analitycznych podmiotów podejrzanych o uchylanie się od obowiązków podatkowych w e-handlu:

Stwierdzone  
nieprawidłowości

- w działalności Pierwszego US w Kielcach stwierdzono nieprawidłowość polegającą na długotrwałym prowadzeniu czynności analitycznych siedmiu spośród 22 podmiotów objętych takimi analizami. W sprawach tych na dzień 30 czerwca 2022 r. nie zakończono czynności analitycznych, pomimo że od ich wpływu do Urzędu upłynęło od 171 do 489 dni;
- w wyniku badania w US Warszawa-Bielany w Warszawie terminowości prowadzonych czynności analitycznych 22 podmiotów ustalono, że w 10 przypadkach odstępstwa pomiędzy czynnościami analitycznymi wyniosły co najmniej sześć miesięcy, w tym w trzech przypadkach odstępstwa takie wyniosły co najmniej 12 miesięcy. Ujawniono także, że w jednym przypadku wniosek o pomoc techniczną do Naczelnika Kujawsko-Pomorskiego UCS w Toruniu skierowany został po upływie 12 miesięcy od wpływu sprawy do Urzędu.

Ponadto w US Warszawa-Bielany w Warszawie w wyniku kontroli stwierdzono, że w przeprowadzonych analizach podmiotów podejrzewanych o uchylanie się od obowiązków podatkowych w e-handlu, Urząd z powodu przyjęcia błędnej interpretacji nie realizował wskazówek i wytycznych zawartych w opracowanej przez Ministerstwo Finansów *Metodyce*, przekazanej przez DIAS w Warszawie do stosowania naczelnikom podległych jednostek.

W Urzędzie tym, w jednej sprawie (z 22 zbadanych), dotyczącej prowadzonej przez Urząd analizy podmiotu podejrzanego o uchylanie się od obowiązków podatkowych w e-handlu, w skierowanych do podatnika wezwaniach wskazano błędną podstawę prawną. Urząd w trakcie prowadzonych czynności analitycznych, wzywając dwukrotnie podatnika do złożenia wyjaśnień, w powołanej w wezwaniu podstawie prawnej pominął art. 272 pkt 3 Ordynacji podatkowej. Pominięcie tego przepisu spowodowało, że przywołany w pouczeniu wezwania art. 83 § 1 i § 2 ustawy z dnia 10 września 1999 r. Kodeks karny skarbowy<sup>51</sup> nie mógł być podstawą do zastosowania sankcji. Przyczyną wskazania w wezwaniu błędnej podstawy prawnej było przeoczenie pracownika sporządzającego wezwanie.

<sup>51</sup> Dz. U. z 2022 r. poz. 859, ze zm.

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

### 5.2.1. Nadzór Ministra Finansów nad egzekwowaniem obowiązków podatkowych od podmiotów prowadzących handel elektroniczny

Szef KAS nie wyznaczył do realizacji podległym jednostkom celów i wskaźników odnoszących się do egzekwowania obowiązków podatkowych od podmiotów dokonujących transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu. Zadań w tym zakresie nie precyzują wprost także *Kierunki działania i rozwoju Krajowej Administracji Skarbowej na lata 2021–2024*. E-handel mieści się w sferze działań zmierzających do osiągnięcia celu, jakim jest *Wzrost skuteczności i efektywności poboru należności podatkowych i niepodatkowych*. W dokumencie tym nie zastosowano mierników stopnia realizacji zadań odnoszących się do obszaru e-handlu.

W Ministerstwie Finansów podejmowano działania ukierunkowujące jednostki KAS na egzekwowanie obowiązków podatkowych od podmiotów prowadzących e-handel, podejrzanych o prowadzenie niezgłoszonej do opodatkowania działalności gospodarczej lub zaniżających osiągnięte przychody. Do takich działań należało przeprowadzanie czynności analitycznych, których efekty przekazywano do podległych jednostek w celu podjęcia dalszych analiz i czynności weryfikacyjnych. Czynności te nie przełożyły się na adekwatne działania podległych organów wobec wzrastającego udziału sprzedaży prowadzonej przez handlowe i niehandlowe podmioty gospodarcze przez Internet. Wskazuje to na potrzebę sukcesywnego zwiększenia zainteresowania tym obszarem w procesie identyfikacji potencjalnych ryzyk wystąpienia uszczerpków podatkowych.

W Ministerstwie Finansów analizowano efekty czynności podejmowanych przez terenowe organy KAS wobec podmiotów wytypowanych centralnie<sup>52</sup>. W szczególności:

Analizy podmiotów, które pomimo przekroczenia limitu uprawniającego do zwolnienia, nie dokonały rejestracji do VAT

Analizy indywidualne

- Na podstawie cyklicznych raportów sporządzonych przez DPA, a następnie DRP, (z wykorzystaniem algorytmu) w celu identyfikacji podmiotów dokonujących sprzedaży na rynku e-commerce, które pomimo przekroczenia limitu uprawniającego do zwolnienia, nie dokonały rejestracji do VAT oraz unikały opodatkowania części sprzedaży poprzez deklarowanie obrotów w wysokościach nieodpowiadających rzeczywistym wartościom dokonanych transakcji według stanu na 30 września 2022 r. za 2021 r. zakończono czynności sprawdzające wobec 100 podmiotów, tj. 25, 5% wytypowanych. Według informacji z 17 października 2022 r., analiza danych za okres I półrocza 2022 r. nie została zakończona.
- W wyniku analiz indywidualnych, obejmujących podmioty dokonujące sprzedaży w sieci Internet bez dopełnienia obowiązku rejestracji w podatku VAT oraz podmioty, które pomimo wykreślenia w rejestrze spółek nadal otrzymywały wpływy na firmowe rachunki bankowe

<sup>52</sup> W Ministerstwie bądź w Cybercentrum i jednostkach wspierających Cybercentrum.

## WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

świadczące o ich dalszej aktywności gospodarczej w Polsce – w 2021 r. zidentyfikowano 14 takich podmiotów, dla których szacowane uszczuplenie w VAT wyniosło 6104,4 tys. zł, a w PIT – 1117,4 tys. zł, w I półroczu 2022 r. zidentyfikowano 28 podmiotów, a szacowane uszczuplenia w VAT i PIT wyniosły odpowiednio 2230,4 tys. zł i 6971,1 tys. zł.

- W wyniku analizy STIR w 2021 r. zidentyfikowano podmioty związane z szeroko rozumianym obszarem e-commerce. Z 33 wytypowanych podmiotów (z szacowaną kwotą potencjalnych nieprawidłowości ponad 14,5 mln zł) wobec dziewięciu wszczęto kontrole celno-skarbowe, z których zakończono trzy, a kwota ustaleń wyniosła łącznie 351,3 tys. zł (241,3 tys. zł kwota do wpłaty, 103,2 tys. zł zmniejszenie zwrotu oraz 6,7 tys. zł zmniejszenie kwoty do przeniesienia na następne okresy rozliczeniowe).

Analizy STIR

W 2022 r. zidentyfikowano i przekazano do dalszych czynności 11 podmiotów działających w obszarze e-commerce, dla których wystąpiło ryzyko zaniżania obrotu lub nieuprawnionego korzystania ze zwolnienia podmiotowego przewidzianego w art. 113 ust. 1 ustawy o VAT. Potencjalne nieprawidłowości oszacowano na kwotę 4,3 mln zł. Według stanu na 19 września 2022 r. wobec 10 (z ww. 11) podmiotów podjęte zostały dalsze czynności weryfikacyjne. Jeden podmiot został wykreślony z rejestru VAT jeszcze w 2021 r., a w 2022 r. dokonano blokady rachunków bankowych tego podmiotu (blokada została przedłużona) oraz wszczęto wobec niego kontrolę celno-skarbową. Siedem podmiotów zostało przekazanych do właściwych IAS: pięć spośród tych podmiotów nie figurowało w rejestrze VAT, jeden został wykreślony z rejestru VAT, w stosunku do jednego podmiotu czynności były w toku. Dwa podmioty były nadal monitorowane w Ministerstwie Finansów pod kątem blokady rachunków bankowych podmiotu kwalifikowanego.

Według „Listy brutto typowań podmiotów w obszarze ryzyka wystąpienia nieprawidłowości podatkowych w podatku VAT związanych z nieewidencjonowaniem obrotu” – na liście ujęto 293 podmioty podwyższonego ryzyka w obszarze handlu internetowego, identyfikowane na podstawie wielkości wpływów finansowych realizowanych w formule charakterystycznej dla handlu internetowego.

Lista typowań „brutto”

Według stanu na 26 września 2022 r. w stosunku do 17 podmiotów z przedmiotowej listy jednostki KAS zgłosiły zainteresowanie analityczne (Ministerstwo Finansów i osiem urzędów celno-skarbowych). Wobec czterech podmiotów z listy prowadzone były kontrole celno-skarbowe. Wobec 21 podmiotów czynności weryfikacyjne podjęły właściwe miejscowo urzędy skarbowe. Kontrole podatkowe zakończono wobec trzech podmiotów, bez ustaleń. Dotychczasowe, negatywne efekty niezależnych działań organów KAS, w ocenie Ministerstwa Finansów, wskazywały na konieczność poprawy kryteriów przed faktycznym uruchomieniem produkcyjnym raportu.

Według stanu na 30 września 2022 r., w wyniku działań podjętych przez urzędy skarbowe wobec podmiotów dokonujących sprzedaży części samochodowych i samochodów: 10 podmiotów dokonało rejestracji

Sprzedaż części samochodowych i samochodów



## WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

działalności gospodarczej; 48 podmiotów (w tym 10 ww.) dokonało rejestracji do VAT; 69 podmiotów złożyło korekty deklaracji VAT, rozliczając podatek należny od zaniżonych obrotów; 232 sprawy zostały zakończone (w tym 146 wynikiem pozytywnym); 16 spraw pozostawało w toku; 14 spraw pozostawało do podjęcia czynności (były to sprawy, w których organ podejmował próby wszczęcia działań sprawdzających/kontrolnych, ale z przyczyn niezależnych od organu nie zostały one rozpoczęte). Łączna kwota dokonanych ustaleń wyniosła 2331,8 tys. zł, kwota zadeklarowanego podatku VAT po działaniach urzędów skarbowych wyniosła 1507,7 tys. zł, natomiast wpłacony podatek VAT – 926,9 tys. złotych. W ramach operacji wystawiono mandaty karne w łącznej kwocie 102,8 tys. złotych.

Wyniki pierwszej odsłony tej operacji wykazały nieprawidłowości u 62,9% podmiotów objętych czynnościami analitycznymi (relacja spraw zakończonych wynikiem pozytywnym do liczby spraw zakończonych).

### Najem nieruchomości

W wyniku przeprowadzonej przez *Cybercentrum* analizy rynku najmu nieruchomości pod kątem możliwości wystąpienia nieprawidłowości z tytułu VAT, spośród 237 podmiotów: w odniesieniu do 92 brak było danych, w stosunku do 93 wynik czynności był negatywny (nie stwierdzono nieprawidłowości)<sup>53</sup>, w 22 przypadkach błędnie wskazano podmiot<sup>54</sup>, wobec jednego podjęto kontrolę celno-skarbową, w przypadku 10 – czynności były w toku, a czterech podatników złożyło korekty deklaracji (kwota uszczuplenia wyniosła łącznie 10,5 tys. zł). W ocenie *Cybercentrum*, w analizowanym obszarze istniało wysokie ryzyko unikania wywiązywania się z obowiązków podatkowych, jednakże proces identyfikacji tych nieprawidłowości był trudny, czasochłonny i wymagający dużego nakładu pracy, a optymalne wyniki z realizacji tego projektu będzie można uzyskać przy założeniu, że będzie on realizowany w dłuższym okresie.

### Inne analizy

W wyniku innej analizy sporządzonej przez Podlaski UCS w Białymstoku (zadanie ujęte w harmonogramie na 2021 r.) wytypowano 27 podmiotów, które z dużym prawdopodobieństwem prowadziły aktywność mającą znamiona działalności gospodarczej, jednocześnie nie stwierdzono, aby figurowały w rejestrach jako czynni podatnicy podatku VAT. Według informacji zwrotnej (stan na 30 września 2022 r.), jednostki KAS podjęły działania wobec 25 podmiotów. W wyniku tych działań 12 podatników złożyło deklaracje lub korekty deklaracji. Podatnicy wpłacili łącznie 48,8 tys. zł, w jednym przypadku skierowano wniosek o wykreślenie podmiotu z CEiDG; a w jednym – naczelnik urzędu skarbowego odstąpił od dalszych czynności z uwagi na brak kontaktu z podatnikiem. Wobec 11 podatników działania były w toku.

<sup>53</sup> Wyniki negatywne w czynnościach analitycznych podjętych przez właściwe jednostki KAS wynikały z nieuwzględnienia pośrednictwa w wynajmie nieruchomości jako czynnika, który znacznie wpływa na osiągnięte przychody przez takie podmioty. W wyniku tego znaczna część podmiotów nie osiągnęła przychodu w wysokości obligującej do rejestracji jako podatnik VAT.

<sup>54</sup> Błędne wskazanie podmiotów wynikało z przyjętych metod automatycznego identyfikowania podmiotów w oparciu o numery telefonów znajdujące się w ogłoszeniach.



## WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

W przypadku analizy w zakresie identyfikacji podmiotów oferujących sprzedaż produktów w formie cyfrowej – efektem czynności podjętych wobec jednego podatnika było określenie uszczuplenia w łącznej kwocie 23,4 tys. zł. Dodatkowo wszczęto postępowanie karne w sprawie uchylania się od opodatkowania poprzez nieujawnienie właściwemu organowi podatkowemu przedmiotu opodatkowania, tj. sprzedaży kluczy elektronicznych do oprogramowania komputerowego o wartości co najmniej 3938,2 tys. zł.

Sprzedaż produktów  
w formie cyfrowej

DRP w obszarze e-handlu w I półroczu 2022 r. przeprowadził analizę podmiotów oferujących tzw. najem krótkoterminowy za pośrednictwem wybranych platform internetowych. Zidentyfikowano 1427 podmiotów, wobec których stwierdzono prawdopodobieństwo niedopełnienia obowiązków podatkowych w PIT. W oparciu o dane uzyskane z informacji zwrotnej z IAS jednostki KAS z wynikiem pozytywnym zakończyły czynności wobec 156 podmiotów. Kwota uszczuplenia z tych czynności wyniosła łącznie 611,3 tys. zł. Średnio uszczuplenie na jeden podmiot wyniosło 3,9 tys. zł.

Najem krótkoterminowy

Weryfikacja podmiotów dokonujących transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu była realizowana poprzez czynności sprawdzające, kontrole podatkowe i kontrole celno-skarbowe oraz następujące po kontrolach postępowania podatkowe. Szef KAS nie zobligował podległych jednostek do sporządzania i przekazywania sprawozdań o efektach czynności weryfikacyjnych podmiotów prowadzących handel elektroniczny. Z danych pozyskanych w trakcie kontroli NIK od terenowych organów KAS o czynnościach sprawdzających, kontrolach podatkowych i kontrolach celno-skarbowych w zakresie e-handlu (tj. prowadzonych wobec podmiotów dokonujących transakcji za pośrednictwem Internetu i dotyczących podatków VAT, CIT i PIT) wynika, że ww. czynności sprawdzające oraz kontrole podatkowe i kontrole celno-skarbowe, a także wynikające z nich kwoty uszczupień, w 2021 r. i I półroczu 2022 r. stanowiły niewielki odsetek wszystkich czynności sprawdzających oraz kontroli podatkowych i kontroli celno-skarbowych przeprowadzonych w zakresie podatków VAT, CIT i PIT.

Czynności weryfikacyjne

Analogicznie dane pozyskane od terenowych organów KAS wykazały, że relatywnie niewielki odsetek decyzji wydanych przez naczelników urzędów skarbowych, naczelników urzędów celno-skarbowych i dyrektorów izb administracji skarbowej dotyczył e-handlu.

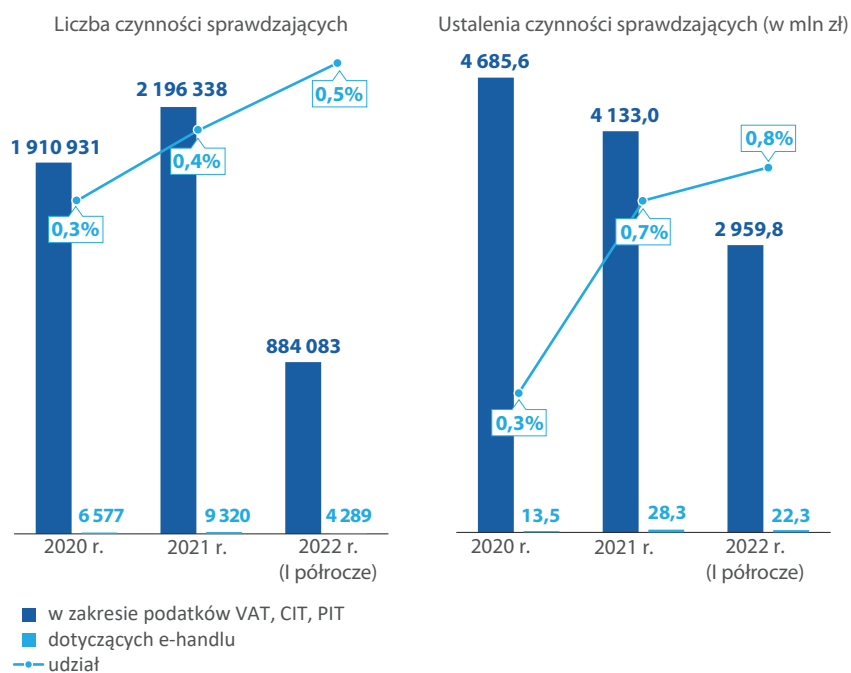
W 2021 r. przeprowadzono 9320 czynności sprawdzających wobec podmiotów dokonujących transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu (0, 4% wszystkich czynności sprawdzających w zakresie podatków VAT, CIT i PIT), wskutek których ustalono uszczuplenia na kwotę 28 309,6 tys. zł (co stanowiło 0, 7% wszystkich uszczupień ujawnionych w wyniku czynności sprawdzających w zakresie podatków VAT, CIT i PIT).

Czynności sprawdzające

## WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

### Infografika nr 8

Udział czynności sprawdzających podmiotów dokonujących transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu w czynnościach sprawdzających w zakresie podatków VAT, CIT i PIT



Źródło: opracowanie własne Najwyższej Izby Kontroli na podstawie wyników kontroli w Ministerstwie Finansów.

Spśród czynności sprawdzających dotyczących e-handlu 320 dotyczyło podmiotów, które prowadziły niezgłoszoną działalność handlową, a 1418 – podmiotów, które zaniżały rozmiar prowadzonej działalności gospodarczej. Uszczuplenia stwierdzone wskutek czynności sprawdzających wobec tych kategorii podmiotów wyniosły odpowiednio 1609,1 tys. zł i 7116,5 tys. zł.

W I półroczu 2022 r. w wyniku 4289 czynności sprawdzających, dotyczących e-handlu, ustalono uszczuplenia w wysokości 22 294,7 tys. zł. Udział takich czynności we wszystkich czynnościach sprawdzających w zakresie VAT, CIT i PIT wyniósł 0,5%, a udział uszczupleń, które w ich wyniku stwierdzono, w uszczupleniach ujawnionych we wszystkich czynnościach sprawdzających w zakresie VAT, CIT i PIT – 0,8%. Wobec podmiotów, które prowadziły niezgłoszoną działalność handlową, przeprowadzono 185 czynności sprawdzających oraz stwierdzono uszczuplenia w wysokości 1121,7 tys. zł, a wobec podmiotów, które zaniżały rozmiar prowadzonej działalności gospodarczej – 675 czynności sprawdzających, z kwotą ujawnionych uszczupleń 4437 tys. zł.

Zarówno liczba czynności sprawdzających przeprowadzonych w odniesieniu do podmiotów, które prowadziły niezgłoszoną do opodatkowania działalność handlową, i podmiotów, które zaniżały rozmiar działalności gospodarczej, jak i kwota uszczupleń z nich wynikających, wzrosła w 2021 r. w porównaniu do roku poprzedniego (odpowiednio o 188 i 1199,1 tys. zł oraz o 504 tys. zł i 1759,6 tys. zł). W I półroczu 2022 r. w porównaniu do analogicznego okresu 2021 r. podobna tendencja wystąpiła w przypadku czynności sprawdzających wobec podmiotów, które pro-

## WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

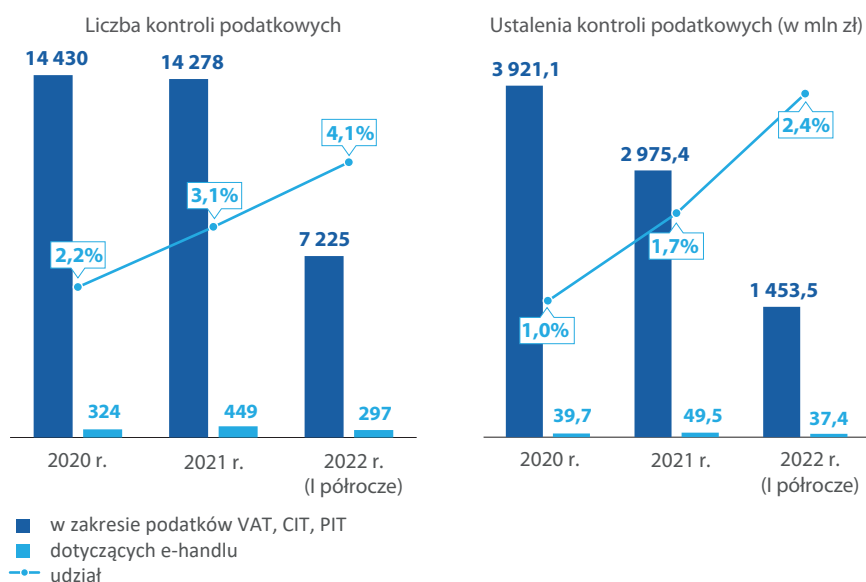
wadziły niezgłoszoną działalność handlową – ich liczba zwiększyła się o 26, a kwota uszczupień o 369 tys. zł. Z kolei w przypadku czynności sprawdzających wobec podmiotów, które zaniżały rozmiar prowadzonej działalności, choć ich liczba zmniejszyła się o 37, stwierdzono w ich wyniku uszczuplenia wyższe o 1556,3 tys. zł.

W 2021 r. przeprowadzono 449 kontroli podatkowych w zakresie e-handlu, co stanowiło 3,1% wszystkich kontroli podatkowych w zakresie VAT, CIT i PIT. W ich wyniku ustalono uszczuplenia na kwotę 49 547,4 tys. zł, przy czym kwota ta stanowiła 1,7% wszystkich uszczupień z kontroli podatkowych w zakresie podatków VAT, CIT i PIT.

### Kontrole podatkowe

Infografika nr 9

Udział kontroli podatkowych podmiotów dokonujących transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu w kontrolach podatkowych w zakresie podatków VAT, CIT i PIT



Źródło: opracowanie własne Najwyższej Izby Kontroli na podstawie wyników kontroli w Ministerstwie Finansów.

Wykonano 53 kontrole podatkowe wobec podmiotów, które prowadziły niezgłoszoną do opodatkowania działalność handlową i 284 kontrole wobec podmiotów, które zaniżały rozmiar prowadzonej działalności gospodarczej. Uszczuplenia w tych kontrolach wyniosły odpowiednio 6077,7 tys. zł i 31 179,3 tys. zł.

W I półroczu 2022 r. dzięki 297 kontrolom podatkowym przeprowadzonym wobec podmiotów dokonujących transakcji za pośrednictwem Internetu ustalono uszczuplenia na kwotę 37 423,2 tys. zł. Odsetek tych kontroli we wszystkich kontrolach podatkowych wyniósł 4,1%, a uszczupień z nich wynikających w uszczupleniach ze wszystkich kontroli podatkowych w zakresie podatków VAT, CIT i PIT – 2,4%. Spośród kontroli podatkowych w zakresie e-handlu 48 odnosiło się do podmiotów, które prowadziły niezgłoszoną działalność gospodarczą, wskutek czego stwierdzono uszczuplenia w kwocie 5588,1 tys. zł, a 172 kontrole – do podmiotów, które zaniżały rozmiar prowadzonej działalności gospodarczej, gdzie stwierdzone uszczuplenia wyniosły 24 204,5 tys. zł.

## WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

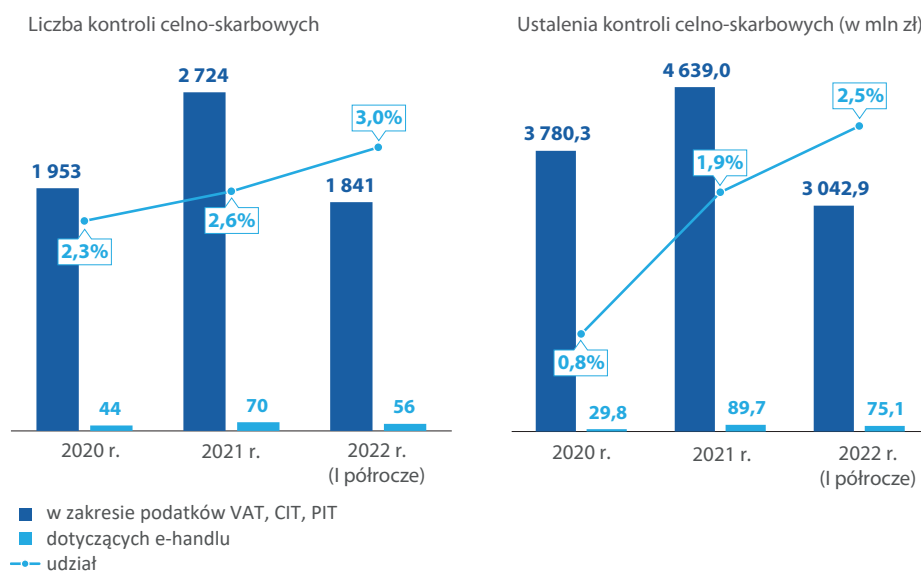
W 2021 r. zarówno liczba, jak i kwota uszczupleń wynikających z kontroli podatkowych wobec podmiotów prowadzących niezgłoszoną działalność handlową i podmiotów zaniżających rozmiar prowadzonej działalności gospodarczej, była wyższa niż w 2020 r. (odpowiednio o 23 i 3460,3 tys. zł oraz o 103 i 979,9 tys. zł). To samo dotyczyło kontroli obu ww. kategorii podmiotów – w I półroczu 2022 r. w porównaniu do analogicznego okresu roku poprzedniego ich liczba zwiększyła się odpowiednio o 20 i 33, a kwota uszczupleń – o 3492,6 tys. zł i o 12 157,5 tys. zł.

### Kontrole celno-skarbowe

W 2021 r. przeprowadzono 70 kontroli celno-skarbowych w zakresie e-handlu, w wyniku których ujawniono uszczuplenia na kwotę 89 653,3 tys. zł. Stanowiły one 2,6% liczby wszystkich kontroli celno-skarbowych w zakresie podatków VAT, CIT i PIT, a ujawnione w nich uszczuplenia – 1,9% uszczupleń wszystkich kontroli celno-skarbowych w zakresie tych podatków.

#### Infografika nr 10

Udział kontroli celno-skarbowych podmiotów dokonujących transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu w kontrolach celno-skarbowych w zakresie podatków VAT, CIT i PIT



Źródło: opracowanie własne Najwyższej Izby Kontroli na podstawie wyników kontroli w Ministerstwie Finansów.

Zrealizowano dziewięć kontroli wobec podmiotów, które prowadziły niezgłoszoną do opodatkowania działalność gospodarczą oraz ujawniono w ich wyniku uszczuplenia w wysokości 27 436, 1 tys. zł. Podmiotów, które zaniżały rozmiar prowadzonej działalności gospodarczej, dotyczyło 35 kontroli, a uszczuplenia wyniosły 30 736, 1 tys. zł.

W I półroczu 2022 r. w wyniku przeprowadzenia 56 kontroli celno-skarbowych odnoszących się do podmiotów dokonujących transakcji za pośrednictwem Internetu stwierdzone uszczuplenia wyniosły 75 114,5 tys. zł. Udział tych kontroli we wszystkich kontrolach celno-skarbowych w zakresie podatków VAT, CIT i PIT wyniósł 3%, a uszczupleń z nich wynikających w uszczupleniach ze wszystkich kontroli celno-skarbowych w zakresie tych podatków – 2,5%. W stosunku do podmiotów, które prowadziły niezgłoszoną do opodatkowania działalność handlową, przeprowadzono

## WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

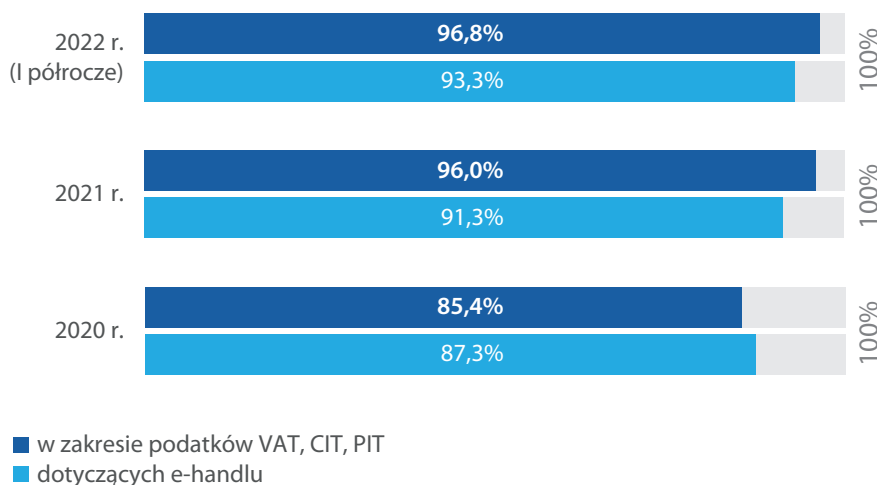
14 kontroli celno-skarbowych, a w ich wyniku ustalono uszczuplenia w kwocie 10 435,3 tys. zł. Ponadto zrealizowano 19 kontroli wobec podmiotów, które zaniżały rozmiar prowadzonej działalności gospodarczej, z których uszczuplenia wyniosły 59 792,2 tys. zł.

Zarówno liczba, jak i kwota uszczupleń kontroli celno-skarbowych wobec podmiotów, które prowadziły niezgłoszoną działalność gospodarczą, i podmiotów, które zaniżały rozmiar prowadzonej działalności, była wyższa w 2021 r. niż w 2020 r. (odpowiednio o 5 i 25 179,5 tys. zł oraz o 17 i 15 019,4 tys. zł). Choć w I półroczu 2022 r. w porównaniu do odpowiedniego okresu w roku poprzednim wzrosła liczba kontroli wobec podmiotów, które prowadziły niezgłoszoną działalność gospodarczą (o 11), to zmniejszyła się wynikająca z nich kwota uszczupleń (o 14 091,7 tys. zł). Z kolei w przypadku kontroli wobec podmiotów, które zaniżały rozmiar prowadzonej działalności gospodarczej, wzrosła zarówno ich liczba (o 1), jak i ustalone w ich wyniku uszczuplenia (o 38 968,6 tys. zł).

Skuteczność kontroli podatkowych mierzona relacją liczby kontroli, w których stwierdzono nieprawidłowości, do liczby przeprowadzonych kontroli w zakresie e-handlu w 2021 r. wyniosła 91,3%, a w I półroczu 2022 r. – 93,3%.

Skuteczność kontroli podmiotów dokonujących transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu

Wykres nr 2  
Skuteczność kontroli podatkowych



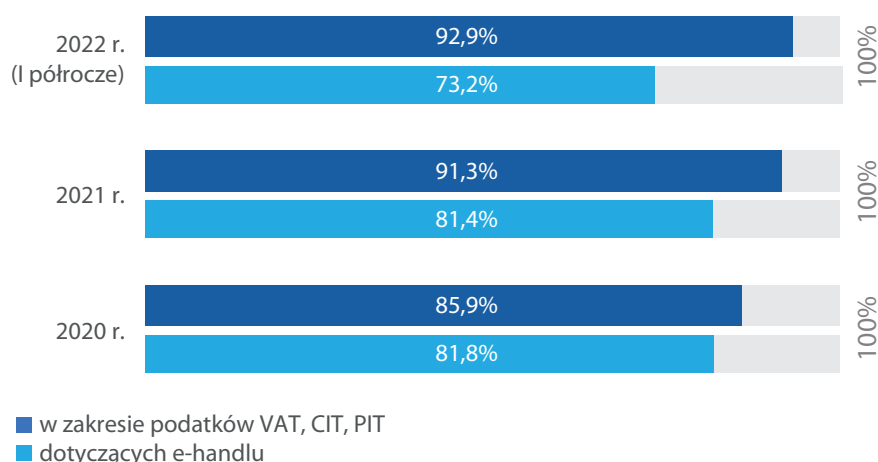
Źródło: opracowanie własne Najwyższej Izby Kontroli na podstawie wyników kontroli w Ministerstwie Finansów.

Była ona wyższa niż w 2020 r. i w I półroczu 2021 r. (w obu okresach o 4 punkty procentowe), ale niższa niż skuteczność wszystkich kontroli podatkowych przeprowadzonych w zakresie podatków VAT, CIT i PIT (odpowiednio o 4,7 i 3,5 punktu procentowego).

W przypadku kontroli celno-skarbowych wobec podmiotów dokonujących transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu ich skuteczność w 2021 r. wyniosła 81,4%, a w I półroczu 2022 r. – 73,2%.

## WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

Wykres nr 3  
Skuteczność kontroli celno-skarbowych



Źródło: opracowanie własne Najwyższej Izby Kontroli na podstawie wyników kontroli w Ministerstwie Finansów.

Była ona niższa zarówno w odniesieniu do skuteczności wszystkich kontroli celno-skarbowych w zakresie podatków VAT, CIT i PIT (odpowiednio o 9,9 i 19,7 punktu procentowego), jak i w porównaniu do analogicznych okresów lat poprzednich (odpowiednio o 0,4 i 11,6 punktu procentowego).

W trakcie kontroli Szef KAS na pytanie, czy i jakie działania zamierza podjąć, aby zintensyfikować działania podległych jednostek w ramach czynności sprawdzających, kontroli podatkowych i kontroli celno-skarbowych wobec podmiotów dokonujących transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu, oraz w celu zwiększenia skuteczności/efektywności tych działań, wskazał, że *podejmowane – przez organy Krajowej Administracji Skarbowej działania kontrolne oraz czynności sprawdzające są następstwem wskazań analizy ryzyka, polegającej na identyfikacji potencjalnych zagrożeń, ocenie skali występowania badanego zjawiska oraz określaniu potencjalnych korzyści osiągniętych przez podmioty naruszające przepisy prawa. Dotychczasowe zainteresowanie Krajowej Administracji Skarbowej tym obszarem nie wskazuje na wysokie ryzyko występowania negatywnych zjawisk. W przypadku gdy takie istotne ryzyka w kontrolowanym (...) obszarze zostaną zidentyfikowane, zostaną podjęte adekwatne do zidentyfikowanych zagrożeń działania.*

### Decyzje NUS

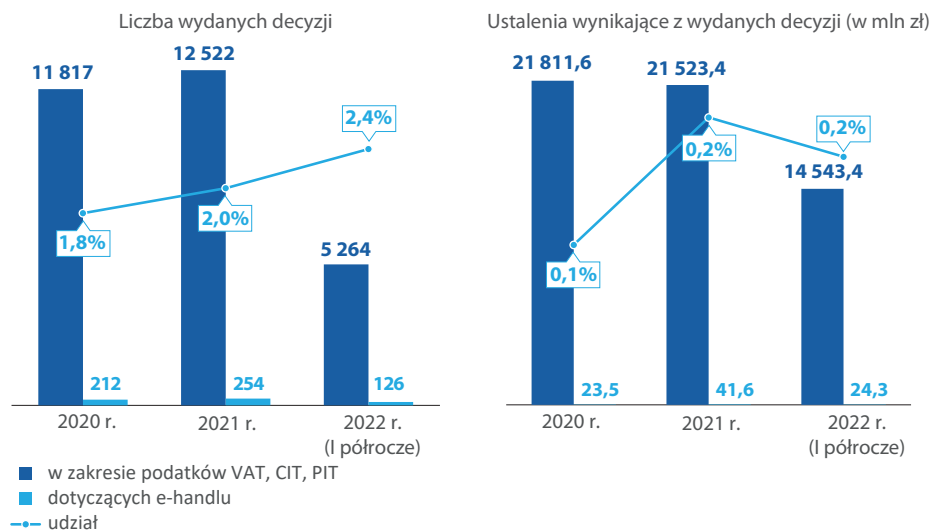
Naczelnicy US w 2021 r. wydali 254 decyzje podatkowe podmiotom dokonującym transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu, co stanowiło 2% wszystkich wydanych przez nich decyzji w zakresie podatków VAT, CIT i PIT. Dodatkowe ustalenia z tych decyzji wyniosły 41 635 tys. zł, tj. 0,2% ustaleń wynikających ze wszystkich decyzji naczelników urzędów skarbowych dotyczących podatków VAT, CIT i PIT. Podmiotom, które prowadziły niezgłoszoną do opodatkowania działalność handlową, naczelnicy US wydali 60 decyzji na kwotę dodatkowych ustaleń 4861 tys. zł, a podmiotom, które zaniżały rozmiar prowadzonej działalności gospodarczej – 139 decyzji, z ustaleniami w kwocie 15 177 tys. zł.



## WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

### Infografika nr 11

Udział decyzji naczelników urzędów skarbowych wydanych podmiotom dokonującym transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu w decyzjach ogółem wydanych w zakresie podatków VAT, CIT i PIT



Źródło: opracowanie własne Najwyższej Izby Kontroli na podstawie wyników kontroli w Ministerstwie Finansów.

Wskutek wydania w pierwszej połowie 2022 r. przez naczelników US 126 decyzji podatkowych podmiotom dokonującym transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu określono dodatkowe ustalenia w wysokości 24 279 tys. zł. Udział tych decyzji we wszystkich decyzjach naczelników urzędów skarbowych w zakresie podatków VAT, CIT i PIT wyniósł 2,4%, a ustaleń w nich określonych – 0,2% wszystkich ustaleń wynikających z decyzji wydanych w zakresie tych podatków. Naczelnicy US wydali 30 decyzji podatkowych podmiotom, które prowadziły niezgłoszoną do opodatkowania działalność handlową, na kwotę ustaleń 2150 tys. zł oraz 78 decyzji wobec podmiotów, które zaniżały rozmiar prowadzonej działalności gospodarczej, na kwotę ustaleń 19 750 tys. zł.

Dyrektorzy IAS, według stanu na 31 sierpnia 2022 r., uchylili 27 decyzji naczelników US wydanych w 2021 r. wobec podmiotów dokonujących transakcji handlowych za pośrednictwem sieci Internet, w tym przekazali do ponownego rozpatrzenia 15 spraw. Uchylone decyzje stanowiły 10,6% wszystkich decyzji naczelników US wydanych wobec podmiotów dokonujących transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu w zakresie podatków VAT, CIT i PIT wydanych w 2021 r. Udział ten był wyższy niż odsetek wszystkich uchylonych decyzji naczelników z 2021 r. w zakresie podatków VAT, CIT i PIT w decyzjach wydanych przez nich w tym samym roku, który wyniósł 7,6%. Odsetek uchylonych decyzji w zakresie e-handlu w decyzjach tego rodzaju wydanych w 2021 r. był niższy niż odsetek uchylonych decyzji w zakresie e-handlu w decyzjach tego rodzaju wydanych w poprzednim roku (o 5 punktów procentowych).

Według stanu na 31 sierpnia 2022 r. dyrektorzy IAS uchylili dziewięć decyzji wydanych wobec podmiotów dokonujących transakcji za pośrednictwem Internetu wydanych przez naczelników US w I półroczu 2022 r., w tym przekazali do ponownego rozpatrzenia cztery sprawy. Uchylone

### Decyzje DIAS

## WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

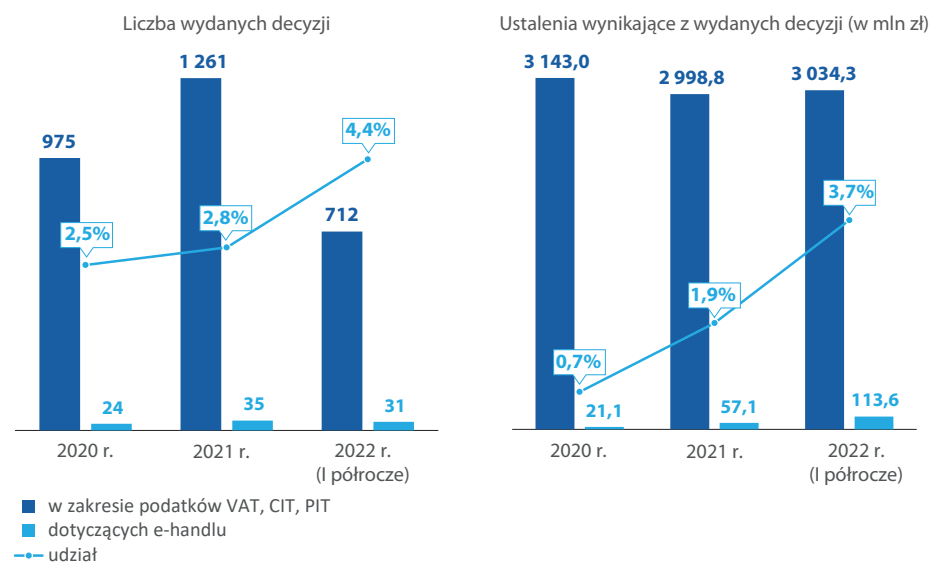
decyzje stanowiły 7,1% wszystkich decyzji naczelników US w zakresie e-handlu wydanych w I półroczu 2022 r. Udział ten był wyższy niż odsetek wszystkich uchylonych decyzji naczelników wydanych w pierwszej połowie 2022 r. w decyzjach wydanych przez nich w tym samym okresie, który wyniósł 4,8%. Odsetek uchylonych decyzji wydanych podmiotom dokonującym transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu w decyzjach tego rodzaju wydanych w I półroczu 2022 r. był niższy niż w analogicznym okresie w poprzednim roku (o 2,5 punktu procentowego).

### Decyzje NUCS

W 2021 r. naczelnicy UCS wydali 35 decyzji odnoszących się do e-handlu. Ich udział w liczbie wszystkich decyzji tych naczelników w zakresie podatków VAT, CIT i PIT wyniósł 2,8%. Dodatkowo ustalenia z takich decyzji wyniosły 57 054 tys. zł i osiągnęły 1,9% ustaleń wszystkich decyzji naczelników UCS w zakresie VAT, CIT i PIT. W dziewięciu decyzjach wydanych wobec podmiotów, które prowadziły niezgłoszoną do opodatkowania działalność handlową, ustalenia określono na 16 421 tys. zł. Z kolei w 22 decyzjach dotyczących podmiotów, które zaniżały rozmiar prowadzonej działalności gospodarczej, kwota ustaleń wyniosła 21 380 tys. zł.

#### Infografika nr 12

Udział decyzji naczelników UCS wydanych podmiotom dokonującym transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu w decyzjach ogółem w zakresie podatków VAT, CIT i PIT



Źródło: opracowanie własne Najwyższej Izby Kontroli na podstawie wyników kontroli w Ministerstwie Finansów.

W wyniku wydania w pierwszej połowie 2022 r. przez naczelników UCS 31 decyzji podmiotom dokonującym transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu określono dodatkowe ustalenia na kwotę 113 550 tys. zł. Udział liczby takich decyzji w liczbie wszystkich decyzji naczelników UCS wyniósł 4,4%, a dodatkowe ustalenia, jakie z nich wynikały – 3,7% ustaleń wszystkich decyzji w zakresie VAT, CIT i PIT. Naczelnicy wydali 10 decyzji podmiotom, które prowadziły niezgłoszoną do opodatkowania działalność handlową, na kwotę ustaleń w wysokości 89 721 tys. zł. Ponadto 18 decy-

## WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

zji odnosiło się do podmiotów, które zaniżały rozmiar prowadzonej działalności gospodarczej, a określone w nich dodatkowe ustalenia wyniosły 13 282 tys. zł.

Choć w 2021 r. wobec roku poprzedniego wydano jedną decyzję mniej podmiotom, które prowadziły niezgłoszoną do opodatkowania działalność handlową, kwoty ustaleń wynikające z takich decyzji okazały się wyższe (o 13 087 tys. zł). W przypadku decyzji wydanych podmiotom, które zaniżały rozmiar prowadzonej działalności gospodarczej, zwiększyła się zarówno ich liczba (o 11), jak i kwota ustaleń (o 7864 tys. zł). W I półroczu 2022 r. wobec analogicznego okresu roku poprzedniego w przypadku decyzji wydanych podmiotom, które prowadziły niezgłoszoną do opodatkowania działalność handlową, i podmiotom, które zaniżały rozmiar prowadzonej działalności gospodarczej, wzrosła zarówno ich liczba, jak i kwoty ustaleń, jakie z nich wynikły (liczba odpowiednio o sześć i pięć, zaś kwota uszczupleń o 88 861 tys. zł i 2954 tys. zł).

Naczelnicy UCS według stanu na 31 sierpnia 2022 r. uchylili w II instancji pięć decyzji, które w 2021 r. wydali podmiotom dokonującym transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu, w tym przekazali do ponownego rozpatrzenia dwie sprawy. Uchylone decyzje stanowiły 14,3% wszystkich decyzji NUCS wydanych w 2021 r. podmiotom dokonującym transakcji za pośrednictwem Internetu, podczas gdy udział wszystkich uchylonych decyzji naczelników UCS z 2021 r. we wszystkich decyzjach wydanych przez nich w tym samym roku był niższy o 3,8 punktu procentowego. Odsetek uchylonych decyzji w zakresie e-handlu w decyzjach tego rodzaju wydanych w 2021 r. był niższy niż w poprzednim roku (o 14,9 punktu procentowego). Według stanu na 31 sierpnia 2022 r. NUCS nie uchylili żadnej decyzji odnoszącej się do e-handlu spośród tych, które wydali w I półroczu 2022 r.

Podatnicy w 2021 r. wnieśli 36 skarg do wojewódzkich sądów administracyjnych na decyzje dyrektorów IAS dotyczące podmiotów, które dokonywały transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu, tj. o siedem więcej niż w 2020 r. Wojewódzkie sądy administracyjne<sup>55</sup> w 2021 r. wydały 32 rozstrzygnięcia w sprawach ze skarg na decyzje DIAS w zakresie e-handlu, zaś w 2020 r. – 22. W 14 przypadkach WSA uchylili lub częściowo uchylili takie decyzje DIAS, tj. o 11 więcej niż w 2020 r.

W pierwszej połowie 2022 r. podatnicy wnieśli 11 skarg na decyzje DIAS w zakresie e-handlu, tj. o pięć mniej niż w analogicznym okresie rok wcześniejszy. WSA w I półroczu 2022 r. wydały 12 rozstrzygnięć w sprawach ze skarg na takie decyzje DIAS, tymczasem w podobnym okresie w poprzednim roku o dziewięć więcej. W sześciu przypadkach WSA uchylili decyzje dyrektorów w zakresie e-handlu, z kolei w I półroczu 2021 r. – w ośmiu.

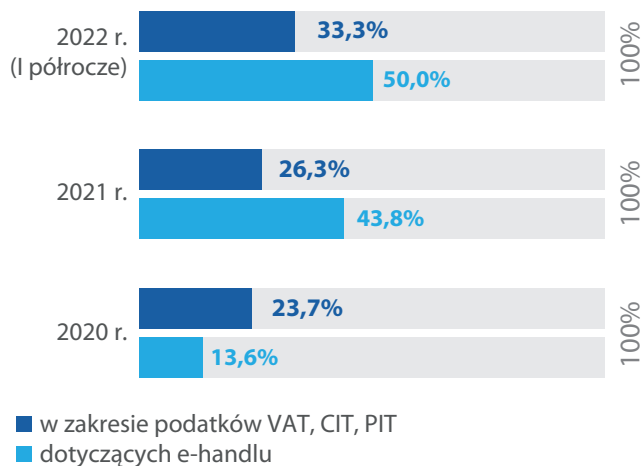
[Skargi do WSA  
na decyzje DIAS](#)

<sup>55</sup> Dalej WSA.

## WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

Wykres nr 4

Udział decyzji dyrektorów IAS uchylonych lub częściowo uchylonych przez WSA w liczbie rozstrzygnięć WSA w sprawach decyzji naczelników US wydanych podmiotom dokonującym transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu oraz w sprawach decyzji ogółem w zakresie podatków VAT, CIT i PIT



Źródło: opracowanie własne Najwyższej Izby Kontroli na podstawie wyników kontroli w Ministerstwie Finansów.

Wskaźnik udziału liczby decyzji dyrektorów IAS uchylonych lub częściowo uchylonych przez WSA w liczbie rozstrzygnięć WSA w sprawach decyzji naczelników US wydanych podmiotom dokonującym transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu był w okresie objętym kontrolą zdecydowanie wyższy niż w sprawach decyzji ogółem wydanych przez tych naczelników w zakresie podatków VAT, CIT i PIT.

### Skargi do WSA na decyzje NUCS

Podatnicy w 2021 r. wnieśli 10 skarg do WSA na decyzje naczelników UCS wydane w II instancji w zakresie e-handlu, tj. o dziewięć więcej niż w roku poprzednim. WSA w 2021 r. wydały siedem rozstrzygnięć w sprawach skarg na takie decyzje naczelników UCS, z czego cztery decyzje zostały uchylone.

W I półroczu 2022 r. podatnicy wnieśli jedną skargę na decyzję naczelnika UCS wydaną w II instancji w ww. zakresie, a w tym samym okresie rok wcześniej – o sześć więcej. WSA w I półroczu 2022 r. wydały jedno rozstrzygnięcie w sprawie skargi na decyzję naczelnika UCS w zakresie e-handlu, czyli o cztery mniej niż w analogicznym okresie 2021 r. W pierwszej połowie 2022 r. ani jedna decyzja naczelnika UCS wydana w II instancji w zakresie e-handlu nie została uchylona przez sąd, podczas gdy w podobnym okresie 2021 r. miało to miejsce jeden raz.

W ocenie Dyrektora Departamentu Orzecznictwa Podatkowego Ministerstwa Finansów (dalej: DOP), liczba decyzji wydanych podmiotom dokonującym transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu zależy od efektów czynności sprawdzających oraz typowań do kontroli i samych kontroli podatkowych i celno-skarbowych. Wszczęcie postępowania podatkowego zależy także od woli podatnika co do złożenia korekty deklaracji. Niska liczba rozstrzygnięć wydanych w sprawach dotyczących e-handlu w stosunku do pozostałych rozstrzygnięć, zdaniem Dyrektora DOP, nie wynika z faktu, że organy podatkowe w mniejszym stopniu weryfikują ten obszar (...). Decyzje w zakresie e-handlu, co do zasady, dotyczyły znacznej liczby transakcji. W toku tych postępowań dokonywano porównania ustaleń organu podatkowego

z zapisami w księgach podatkowych, a w przypadku braku ksiąg do oszacowania podstawy opodatkowania lub ustalenia okoliczności sprawy na podstawie zeznań strony lub świadków. Postępowania te okazywały się bardziej skomplikowane i wielowątkowe w stosunku do innych postępowań. Częściej niż w przypadku innych postępowań dochodziło zatem do odmiennej oceny materiału dowodowego przez organ odwoławczy choćby w odniesieniu do konkretnych transakcji i w konsekwencji do uchylania lub reformowania decyzji. Wśród przyczyn uchylania decyzji w zakresie e-handlu występowały m.in.: odmienna ocena organu odwoławczego w zakresie prawa do odliczenia podatku naliczonego przy nabyciu towarów lub usług, a także momentu ustalenia obowiązku podatkowego z tytułu dokonywania czynności opodatkowanych podatkiem VAT; upływ terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego; błędy rachunkowe.

Wśród przyczyn uchylenia przez sądy decyzji dyrektorów IAS i naczelników UCS występowały m.in.: nieprawidłowe ustalenie dodatkowego zobowiązania w podatku VAT; skierowanie postanowienia o wszczęciu postępowania podatkowego do niewłaściwego podmiotu; upływ terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego.

Szef KAS od 1 stycznia 2021 r. do 30 czerwca 2022 r., na podstawie art. 119zv ustawy Ordynacja podatkowa, zażądał od banków lub spółdzielczych kas oszczędnościowo-kredytowych blokady 58 rachunków bankowych należących do 13 podmiotów kwalifikowanych, które dokonywały obrotu za pośrednictwem Internetu. Kwota zablokowana na rachunkach tych podmiotów wyniosła ok. 1,5 mln zł<sup>56</sup>. Szef KAS na podstawie art. 119zv Ordynacji podatkowej przedłużył blokadę każdego rachunku, o którym wyżej mowa, w wyniku czego zablokowano łącznie ok. 2,7 mln zł<sup>57</sup>. Z zablokowanej kwoty Szef KAS zwolnił 5,6 tys. zł<sup>58</sup>.

Blokady rachunków bankowych

W sprawach, w których zażądano blokad rachunków podmiotów dokonujących obrotu za pośrednictwem Internetu, zidentyfikowano wyłudzenie skarbowe, o którym mowa:

- 1) w art. 119zg pkt 9 lit. a) ustawy Ordynacja podatkowa, dotyczące przestępstwa skarbowego określonego w:
  - a) art. 54 ustawy Kodeks karny skarbowy – oszustwo polegało na niewykazywaniu obrotu i kwot podatku należnego z tytułu prowadzonej działalności gospodarczej za pośrednictwem Internetu (podmioty dopuszczające się oszustwa nie składały deklaracji na potrzeby rozliczenia podatku VAT i nie dokonywały rejestracji na potrzeby tego podatku),
  - b) art. 56 ww. ustawy – oszustwo sprowadzało się do podania nieprawdy lub zatajenia prawdy co do wysokości podstawy opodatkowania i polegało przede wszystkim na posługiwaniu się nierzetelnymi fakturami;

<sup>56</sup> Szef KAS od 1 stycznia 2021 r. do 30 czerwca 2022 r. zażądał blokady łącznie 1054 rachunków bankowych należących do 217 podmiotów kwalifikowanych. Kwota zablokowana na tych rachunkach wyniosła blisko 66 mln zł.

<sup>57</sup> Szef KAS od 1 stycznia 2021 r. do 30 czerwca 2022 r. wskutek przedłużenia blokady zablokował łącznie 87,7 mln zł.

<sup>58</sup> Na podstawie art. 119zy ustawy Ordynacja podatkowa.

- 2) w art. 119zg pkt 9 lit. b), dotyczące przestępstwa określonego w art. 271a ustawy z dnia 6 czerwca 1997 r. Kodeks karny<sup>59</sup> – oszustwo polegało na wykorzystywaniu faktur poświadczających nieprawdę co do okoliczności faktycznych, które miały znaczenia dla określenia prawidłowej wysokości należności podatkowej.

### 5.2.2. Wyniki kontroli w wybranych izbach administracji skarbowej

Dyrektorzy kontrolowanych IAS przekazywali podległym jednostkom do realizacji zadania w zakresie egzekwowania obowiązków podatkowych od podmiotów wskazanych w analizach i opracowaniach dotyczących e-handlu otrzymanych z Ministerstwa Finansów oraz *Cybercentrum* i jednostek wspierających. Monitorowano działania podejmowane wobec tych podmiotów przez podległe jednostki, a informacje zwrotne o efektach tych działań przekazywano do właściwych jednostek.

Dyrektorzy kontrolowanych IAS nie wyznaczyli podległym jednostkom innych, dodatkowych zadań dotyczących egzekwowania obowiązków podatkowych od podmiotów dokonujących transakcji handlowych w Internecie, w związku z rozpoznanymi zagrożeniami w zakresie e-handlu<sup>60</sup>.

#### Wyniki czynności sprawdzających

W 2021 r., w porównaniu do 2020 r., wzrosła liczba oraz kwota ustaleń czynności sprawdzających przeprowadzonych wobec podmiotów prowadzących e-handel i wzrost ten był wyższy niż odnotowany w czynnościach sprawdzających w zakresie podatków VAT, CIT i PIT ogółem (odpowiednio 24% i 3,1% wobec 12,1% i 1%). Urzędy skarbowe podległe kontrolowanym IAS przeprowadziły 2498 czynności sprawdzających dla e-handlu (w 2020 r. – 2014), w toku których ustalono nieprawidłowości na kwotę 4522,1 tys. zł (w 2020 r. – 4387,3 tys. zł). Jednak liczba czynności sprawdzających i kwota ustalonych nieprawidłowości w zakresie e-handlu nadal stanowiły niewielki odsetek w liczbie i kwocie nieprawidłowości stwierdzonych w toku wszystkich czynności sprawdzających w zakresie podatków VAT, CIT i PIT przeprowadzonych w tym okresie – odpowiednio 0,6% i 0,7% (w 2020 r. było to 0,5% i 0,7%).

W I półroczu 2022 r. przeprowadzono mniej czynności sprawdzających w zakresie e-handlu niż w porównywalnym okresie roku poprzedniego – 917 z kwotą ustaleń 1898,7 tys. zł (wobec 1231 i 2262,4 tys. zł), co stanowiło 0,5% wszystkich czynności sprawdzających w zakresie podatków VAT, CIT, PIT i 0,1% kwoty ustalonych nieprawidłowości (w I półroczu 2021 r. było to odpowiednio 0,6% i 0,6%).

Zarówno w 2021 r., jak i w I półroczu 2022 r. urzędy skarbowe podległe kontrolowanym IAS zintensyfikowały czynności sprawdzające podejmowane wobec podmiotów prowadzących niezgłoszoną do opodatkowania (niezarejestrowaną) działalność handlową za pośrednictwem Internetu. W 2021 r. przeprowadzono 81 takich czynności, a kwota usta-

<sup>59</sup> Dz. U. z 2022 r. poz. 1138, ze zm.

<sup>60</sup> Na 2021 r. Dyrektor IAS w Opolu wyznaczył miernik regionalny dla Opolskiego UCS pn. „Ilość rekordów (wpisów) w Systemie E-HA2”, który służył do oceny skuteczności ujawniania stron internetowych oraz podmiotów oferujących nielegalne/ nieopodatkowane towary i usługi, działających w sieci Internet, ze szczególnym uwzględnieniem obszaru polskojęzycznego Internetu. Z miernika tego zrezygnowano w 2022 r.



## WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

lonych w ich efekcie nieprawidłowości wyniosła 387 tys. zł (w 2020 r. – 42 i 129 tys. zł), a w I półroczu 2022 r. – 56 czynności z kwotą 280 tys. zł (w I półroczu 2021 r. – 37 i 157 tys. zł).

Wobec podmiotów prowadzących e-handel i zaniżających rzeczywiste rozmiary prowadzonej działalności w 2021 r. przeprowadzono 152 czynności sprawdzające z ustaleniami w kwocie 1427 tys. zł (w 2020 r. 125 z kwotą 2577 tys. zł), a w I półroczu 2022 r. – 68 czynności sprawdzających z ustaleniami w wysokości 709 tys. zł (w I półroczu 2021 r. – 65 z kwotą 608 tys. zł).

Przyczyny obniżenia się liczby i kwoty ustaleń czynności sprawdzających wobec podmiotów prowadzących e-handel w I półroczu 2022 r., w porównaniu do I półrocza 2021 r., w ocenie dyrektorów skontrolowanych IAS wynikały m.in. z tego, że analizy ryzyka sporządzone w urzędach skarbowych wskazywały większe prawdopodobieństwo wystąpienia błędów podatkowych u podmiotów, które nie dokonywały sprzedaży za pośrednictwem Internetu, ze spadku dokonanych identyfikacji podatników, wobec których zachodziły wątpliwości co do prawidłowości rozliczeń, w tym mniejszej liczby źródeł zewnętrznych, które mogłyby zainicjować przeprowadzenie takich czynności. Wystąpiły także przypadki dokonania w jednym z analizowanych okresów relatywnie wysokich ustaleń w jednostkowych sprawach<sup>61</sup>.

W kontrolowanych IAS prowadzono analizy skuteczności egzekwowania obowiązków podatkowych ukierunkowane na cały obszar kontroli oraz czynności sprawdzających realizowanych przez podległe urzędy, nie zaś na poszczególne branże. Tym samym nie dokonywano analiz pod kątem skuteczności egzekwowania w drodze czynności sprawdzających obowiązków podatkowych od podmiotów dokonujących transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu i nie przekazywano w tym zakresie dodatkowych wytycznych czy zaleceń.

W 2021 r. urzędy skarbowe podległe skontrolowanym IAS przeprowadziły więcej kontroli podatkowych w zakresie podatków VAT, CIT i PIT wobec podmiotów dokonujących transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu, niż w 2020 r. – 118 wobec 86. Jednocześnie zmniejszyła się kwota ustaleń tych kontroli – z 9569,4 tys. zł w 2020 r. do 8783,9 tys. zł w 2021 r., na co miała wpływ głównie znaczna kwota ustaleń (2081,8 tys. zł) z kontroli przeprowadzonej w 2020 r. przez US podległy IAS w Kielcach wobec podatnika prowadzącego sprzedaż programów komputerowych za pośrednictwem Internetu. Ustalenia wynikały z fikcyjnych faktur zakupu tych programów.

Kontrole podmiotów prowadzących e-handel przeprowadzone w 2021 r. stanowiły 3,8% kontroli w zakresie podatków VAT, CIT i PIT ogółem (w 2020 r. było to 2,7%), a kwota ustaleń stanowiła odpowiednio 1,6% kontroli VAT, CIT i PIT (w 2020 r. 1,9%).

Wyniki kontroli  
podatkowych

<sup>61</sup> W IAS w Kielcach w I półroczu 2021 r. na skutek czynności sprawdzających przeprowadzonych wobec jednego podatnika, którego przeważającym rodzajem działalności gospodarczej była sprzedaż detaliczna prowadzona przez domy sprzedaży lub Internet. Podatnik ten złożył korekty deklaracji na łączną kwotę 461,6 tys. zł, co stanowiło 83% kwoty ustaleń w całym I półroczu 2021 r.

## WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

W I półroczu 2022 r. (w porównaniu z I półroczem 2021 r.) nastąpił wzrost zarówno liczby przeprowadzonych kontroli w zakresie e-handlu, jak i kwoty dokonanych ustaleń: 85 kontroli z kwotą 13 842,8 tys. zł wobec 56 z kwotą 3688,5 tys. zł. Zwiększył się także udział liczby i kwoty ustaleń tych kontroli w liczbie i kwocie ustaleń kontroli ogółem (z 1,6% do 4%).

Dyrektorzy skontrolowanych IAS zwracali uwagę na to, że udział kontroli podatkowych dotyczących e-handlu w kontrolach podatkowych ogółem jest konsekwencją prowadzonych analiz. Nie ma znaczenia czy niezgłoszona działalność gospodarcza jest wykonywana z wykorzystaniem sieci Internet czy też innych kanałów dystrybucji. Urzędy skarbowe na etapie działań, których celem jest wytypowanie podmiotu do kontroli podatkowej, analizując podmiot wykorzystują wszystkie dostępne informacje, które go dotyczą. Nawet jeśli analiza dotyczy podmiotu z kodem różnym od PKD 4791 (sprzedaż detaliczna prowadzona przez domy sprzedaży wysyłkowej lub Internet) czynności wstępne obejmują także jego aktywność w Internecie.

### Skuteczność kontroli podatkowych i celno-skarbowych

W badanym okresie poprawiła się skuteczność kontroli podatkowych w zakresie e-handlu: z 92,7% w 2020 r. do 94,3% w 2021 r. (skuteczność kontroli podatkowych w VAT, CIT i PIT ogółem wzrosła w tym czasie z 84,8% do 96,5%) oraz z 91,5% w I półroczu 2021 r. do 95,5% w I półroczu 2022 r. (kontrole ogółem pozostały na niezmiennym poziomie 97,5%). Skuteczność kontroli podatkowych przeprowadzonych w podmiotach prowadzących e-handel była jednak niższa niż skuteczność kontroli podatkowych ogółem w zakresie podatków VAT, CIT i PIT.

W 2021 r. urzędy celno-skarbowe podległe kontrolowanym IAS przeprowadziły cztery kontrole w zakresie podatków VAT, CIT i PIT podmiotów dokonujących transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu, z których trzy zakończyły się stwierdzeniem nieprawidłowości (w 2020 r. przeprowadzono trzy kontrole i wszystkie zakończyły się stwierdzeniem nieprawidłowości). W I półroczu 2022 r. przeprowadzono 14 kontroli celno-skarbowych w zakresie e-handlu<sup>62</sup>, w 12 kontrolach stwierdzono nieprawidłowości. Skuteczność tych kontroli (85,7%) była wyższa niż w I półroczu 2021 r., kiedy przeprowadzono dwie kontrole i jedna zakończyła się stwierdzeniem nieprawidłowości.

W badanym okresie skuteczność kontroli celno-skarbowych w zakresie podatków VAT, CIT i PIT przeprowadzonych w podmiotach prowadzących e-handel była niższa niż skuteczność kontroli w tych podatkach ogółem: w 2021 r. – 75% wobec 86,8%, w I półroczu 2022 r. – 85,7% wobec 91,9%.

Dyrektorzy skontrolowanych IAS nie przekazywali podległym urzędom dodatkowych wytycznych lub zaleceń dotyczących kontroli (podatkowych czy celno-skarbowych) podmiotów dokonujących transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu.

<sup>62</sup> Z 14 kontroli 11 przeprowadził UCS podległy IAS w Łodzi. Znaczące zwiększenie liczby kontroli celno-skarbowych w tym urzędzie było efektem pogłębionej analizy, w wyniku której Naczelnik UCS zidentyfikował siatkę powiązań podmiotów dokonujących sprzedaży za pośrednictwem portalu aukcyjnego i sukcesywnie rozszerzał zakres kontroli, obejmując kolejne okresy rozliczeniowe.

## WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

W okresie objętym kontrolą naczelnicy urzędów skarbowych podległych skontrolowanym IAS wydali łącznie 115 decyzji w zakresie podatków VAT, CIT i PIT podmiotom dokonującym transakcji za pośrednictwem Internetu (78 decyzji w 2021 r. i 37 decyzji w I półroczu 2022 r.), z których dyrektorzy IAS w II instancji uchylili pięć decyzji i cztery z nich przekazali do ponownego rozpatrzenia.

Poprawiła się jakość decyzji naczelników US

W badanym okresie poprawiła się jakość decyzji naczelników US wydanych w przedmiotowych sprawach, mierzona relacją liczby decyzji uchylonych w II instancji do liczby decyzji wydanych przez NUS. W 2021 r. odsetek decyzji uchylonych wyniósł 5,1% (w 2020 r. – 23%), a w I półroczu 2022 r. – 2,7% (w I półroczu 2021 r. – 11,5%). Dla decyzji w zakresie VAT, CIT i PIT ogółem relacja ta wyniosła odpowiednio 6,1% w 2021 r. (8% w 2020 r.) i 2,8% w I półroczu 2022 r. (6,7% w I półroczu 2021 r.).

Naczelnicy UCS podległych skontrolowanym IAS w sprawach wymiaru podatków VAT, CIT i PIT wydali w I instancji podmiotom prowadzącym e-handel trzy decyzje, z których żadna, do zakończenia kontroli NIK, nie została uchylona (w 2020 r. wydanych zostało siedem decyzji, z których także żadna nie została uchylona).

W 2021 r. dyrektorzy skontrolowanych IAS wydali w II instancji 17 decyzji podmiotom dokonującym transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu. W tym okresie podatnicy zaskarżyli do WSA 15 decyzji. Sądy uchylili lub częściowo uchylili osiem zaskarżonych decyzji, tj. 53, 3% (w 2020 r. zaskarżono jedną decyzję, WSA nie uchylił żadnej decyzji). Uchylone decyzje stanowiły 72,7% rozstrzygnięć wydanych w przedmiotowych sprawach przez WSA. W I półroczu 2022 r. dyrektorzy IAS wydali w II instancji 11 decyzji w przedmiotowym zakresie, żadna decyzja nie została zaskarżona do WSA (w I półroczu 2021 r. wydanych zostało 13 decyzji, 11 zaskarżono do WSA, uchylonych lub częściowo uchylonych zostało siedem decyzji, co stanowiło 70% rozstrzygnięć wydanych przez WSA).

Naczelnicy UCS podległych skontrolowanym IAS wydali jako organy II instancji sześć decyzji w sprawach wymiaru podatków VAT, CIT i PIT podmiotom dokonującym transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu (wszystkie w I półroczu 2021 r.). Cztery decyzje naczelników UCS wydane w II instancji zostały zaskarżone do WSA. Sądy wydały cztery rozstrzygnięcia w przedmiotowych sprawach (wszystkie w I półroczu 2021 r.), żadne nie uchylono (w całości ani w części) decyzji NUCS.

Decyzje naczelników UCS

Jakość rozstrzygnięć w sprawach wymiaru podatków monitorowana była w IAS w cyklu kwartalnym, na podstawie przekazywanych przez komórki merytoryczne danych o liczbie skarg podatników do WSA, orzeczeniach WSA oraz o liczbie decyzji uchylonych przez WSA (orzeczenia prawomocne). Jakość rozstrzygnięć DIAS monitorowana była także centralnie przez Ministerstwo Finansów miernikiem pn. *Decyzje dyrektora IAS i naczelnika UCS uchylone prawomocnie przez WSA*. Analiza dokonywana w IAS oraz ww. miernik nie uwzględniają rodzaju działalności gospodarczej podatnika/branży. Wyodrębnienie branż w ramach monitorowania i analizy orzecznictwa WSA nie ma, w ocenie DIAS, znaczenia dla skutecznego nadzoru nad jakością orzeczeń.

### 5.2.3. Wyniki kontroli w wybranych urzędach celno-skarbowych

W skontrolowanych urzędach celno-skarbowych przeprowadzono 14 kontroli celno-skarbowych w zakresie VAT, CIT i PIT podmiotów dokonujących transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu, w których kwota uszczuplenia wyniosła łącznie 42 446,6 w tys. zł<sup>63</sup>. Kontrole te stanowiły 1,2% wszystkich kontroli celno-skarbowych przeprowadzonych w skontrolowanych urzędach celno-skarbowych w zakresie podatków VAT, CIT i PIT, a wynikająca z nich kwota uszczupień – 1,9% kwoty uszczupień wszystkich kontroli celno-skarbowych przeprowadzonych w urzędach celno-skarbowych w zakresie VAT, CIT i PIT. Cztery kontrole celno-skarbowe w zakresie e-handlu dotyczyły podmiotów, które prowadziły niezgłoszoną do opodatkowania (niezarejestrowaną) działalność handlową, natomiast dziewięć – podmiotów, które zaniżały rozmiar prowadzonej działalności gospodarczej, przy czym ustalenia z kontroli przeprowadzonych wobec tych podmiotów wyniosły odpowiednio 24 437 tys. zł i 15 507,6 tys. zł.

We wszystkich kontrolach celno-skarbowych w zakresie podatków VAT, CIT i PIT przeprowadzonych w skontrolowanych urzędach celno-skarbowych wobec podmiotów dokonujących transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu stwierdzono nieprawidłowości, zatem ich skuteczność wyniosła 100%. Skuteczność kontroli celno-skarbowych w zakresie rozliczeń podatków VAT, CIT i PIT ogółem wyniosła 90,1%.

W kontrolowanym okresie tylko Naczelnik Mazowieckiego UCS w Warszawie jako organ podatkowy I instancji wydawał decyzje wymiarowe w zakresie podatków VAT, CIT, PIT wobec podmiotów dokonujących transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu. Wydał on 10 takich decyzji na kwotę uszczupień 117 386 tys. zł, z czego siedem na kwotę uszczupień 96 657 tys. zł dotyczyło podmiotów, które prowadziły niezgłoszoną do opodatkowania działalność handlową, z kolei dwie na kwotę uszczupień 2034 tys. zł – podmiotów, które zaniżały rozmiar prowadzonej działalności gospodarczej. Naczelnik Mazowieckiego UCS w Warszawie do 31 sierpnia 2022 r. uchylił dwie spośród wyżej wymienionych decyzji, kierując do ponownego rozpoznania sprawy, w których je wydano. Powodem uchylenia decyzji (dotyczących CIT) było niewyjaśnienie wszystkich istotnych okoliczności sprawy i niekompletnie zebrany materiał dowodowy. Organ odwoławczy stwierdził, że zgromadzony materiał dowodowy jest niewystarczający do uznania, że środki pieniężne wpływające na rachunki bankowe podmiotu kontrolowanego miały charakter definitywny i w konsekwencji mogły stanowić przychód w rozumieniu ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

<sup>63</sup> Najwięcej kontroli celno-skarbowych, bo 12, przeprowadzono w Mazowieckim UCS w Warszawie. Żadnej kontroli nie przeprowadzono w Opolskim UCS w Opolu. Większość ustaleń przypadła na kontrole celno-skarbowe przeprowadzone w Mazowieckim UCS w Warszawie (42 196 tys. zł, tj. 99,4%).

W skontrolowanych urzędach celno-skarbowych szczegółowym badaniem objęto akta 10 zakończonych kontroli celno-skarbowych<sup>64</sup>. Osiem spośród tych kontroli dotyczyło VAT, a dwie – PIT<sup>65</sup>. Kontrolowani podatnicy sprzedawali w szczególności odzież, obuwie oraz części do telefonów komórkowych lub telefony komórkowe. Stroną w przypadku pięciu kontroli były podmioty, które prowadziły niezarejestrowaną działalność gospodarczą, a w przypadku czterech – podmioty, które zaniżały obrót (przychód) osiąganym z zarejestrowanej działalności gospodarczej. W kontrolach dotyczących podmiotów, które zaniżały obrót (przychód), stwierdzono, że dochodziło do tego w szczególności wskutek: wykazywania fikcyjnych zwrotów towaru; niewykazywanie i nierozliczanie sprzedaży, do której dochodziło między innymi za pośrednictwem portalu społecznościowego i różnych stron internetowych; niewykazywania sprzedaży na terytorium kraju i nierozliczanie podatku z niej wynikającego. W jednej z badanych kontroli stwierdzono, że podatnik zawyżył podatek naliczony wskutek uwzględniania tzw. pustych faktur VAT wystawionych przez podmioty, które w rzeczywistości nie dysponowały towarem, który od nich nabywał.

Pracownicy i funkcjonariusze upoważnieni do przeprowadzenia kontroli wykonywali czynności, w zależności od potrzeb, wymienione w *Metodyce*. W zbadanych kontrolach wykorzystano wszystkie dostępne źródła danych dotyczące transakcji handlowych dokonanych w sieci Internet. Zbadane kontrole przeprowadzono zgodnie z przepisami ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej i ustawy Ordynacja podatkowa, w szczególności zawiadamiano strony o wyznaczeniu nowego terminu załatwienia sprawy, wskazując równocześnie przyczyny niedotrzymania dotychczasowego terminu<sup>66</sup>. Wobec czterech podatników doszło do blokady ich rachunków bankowych na podstawie przepisów Działu IIIB ustawy Ordynacja podatkowa<sup>67</sup>. W związku z ustaleniami dziewięciu spośród zbadanych kontroli do właściwej komórki urzędu celno-skarbowego skierowano zawiadomienia o podejrzeniu popełnienia przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego.

W przypadku jednej ze zbadanych kontroli podatnik złożył korekty deklaracji podatkowych, które naczelnik urzędu celno-skarbowego uznał<sup>68</sup>, w przypadku kolejnej nie doszło jeszcze do jej przekształcenia w postępowanie podatkowe<sup>69</sup>, a w przypadku pozostałych ośmiu – doszło do ich przekształcenia w postępowanie podatkowe<sup>70</sup>. Do dnia 31 sierpnia 2022 r. siedem postępowań podatkowych zakończono wydaniem decyzji. Postępo-

<sup>64</sup> Po jednej kontroli w Śląskim UCS w Katowicach i Świętokrzyskim UCS w Kielcach oraz osiem kontroli w Mazowieckim UCS w Warszawie.

<sup>65</sup> Kontrole dotyczące VAT obejmowały okresy rozliczeniowe przypadające od stycznia 2016 r. do II kwartału 2021 r., a dotyczące PIT – roku podatkowego 2015 albo 2016.

<sup>66</sup> Jako przyczyny wyznaczenia nowego terminu załatwienia sprawy organy podatkowe wskazywały w szczególności konieczność zwrócenia się o informacje i dokumenty do kontrahentów i instytucji finansowych, przesłuchania świadków lub dokonania szczegółowej analizy zebranego materiału.

<sup>67</sup> Wszystkie te kontrole prowadzono w Mazowieckim UCS w Warszawie.

<sup>68</sup> W Świętokrzyskim UCS w Kielcach.

<sup>69</sup> W Śląskim UCS w Katowicach.

<sup>70</sup> W Mazowieckim UCS w Warszawie.



wania te potwierdziły ustalenia kontroli. W toku postępowań nie wystąpiły nieuzasadnione przerwy między czynnościami. Postępowania podatkowe przeprowadzono zgodnie z przepisami ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej i ustawy Ordynacja podatkowa, w szczególności zawiadamiano ich strony o wyznaczeniu nowego terminu załatwienia sprawy, wskazując równocześnie przyczyny niedotrzymania dotychczasowego terminu<sup>71</sup>, a także podejmowano działania, dzięki którym mogły one czynnie uczestniczyć w dotyczących ich postępowaniach<sup>72</sup>. Od trzech decyzji podatkowych wniesli odwołanie. Według stanu na 31 sierpnia 2022 r. zakończyło się jedno postępowanie podatkowe prowadzone przed organem drugiej instancji, natomiast pozostałe dwa były w toku.

W okresie objętym kontrolą naczelnicy skontrolowanych urzędów celno-skarbowych, działając jako organy podatkowe II instancji, wydali łącznie 10 decyzji w sprawach wymiaru podatków VAT, CIT, PIT podmiotom dokonującym transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu<sup>73</sup>. Podatnicy siedem spośród tych decyzji zaskarżyli do wojewódzkich sądów administracyjnych, które wydały rozstrzygnięcia w sześciu sprawach. Wojewódzkie sądy administracyjne nie uchyliły żadnej z zaskarżonych decyzji wydanych przez naczelników skontrolowanych urzędów celno-skarbowych.

W 2021 r. i I półroczu 2022 r., w ramach upoważnienia udzielonego przez Ministra Finansów do wykonywania zadań Szefa Krajowej Administracji Skarbowej z zakresu przeciwdziałania wykorzystywaniu sektora finansowego do wyłudzeń skarbowych, Naczelnik Mazowieckiego UCS w Warszawie, działając na podstawie art. 119zv § 1 ustawy Ordynacja podatkowa, dokonał blokady łącznie 13 rachunków bankowych należących do dwóch podmiotów kwalifikowanych, dokonujących sprzedaży przez Internet sprzętu elektronicznego i telekomunikacyjnego oraz części do niego, na łączną kwotę 174,6 tys. zł. Mechanizm wyłudzeń, w którym uczestniczyły podmioty kwalifikowane, do których należały zablokowane rachunki bankowe, polegał na prowadzeniu sprzedaży poza ewidencją VAT i wykazywaniu faktur stwierdzających czynności w rzeczywistości niedokonane. W związku z uzasadnioną obawą, że podmioty kwalifikowane nie wykonają istniejącego lub mającego powstać zobowiązania podatkowego, Naczelnik Mazowieckiego UCS w Warszawie dokonał przedłużenia blokady rachunków bankowych do trzech miesięcy. Kwota zablokowanych środków w chwili przedłużenia blokady wyniosła 216,8 tys. zł. Blokady rachunków podmiotów dokonujących sprzedaży przez Internet stanowiły 3,1% wszystkich blokad dokonanych przez Naczelnika Mazowieckiego UCS w Warszawie w okresie objętym kontrolą (64).

<sup>71</sup> Jako przyczyny wyznaczenia nowego terminu załatwienia sprawy organy podatkowe wskazywały w szczególności konieczność: przeprowadzenia kolejnych czynności dowodowych (np. przesłuchania świadka); rozpatrzenia złożonych przez stronę wniosków dowodowych; zapewnienia wypowiedzenia się stronie w sprawie zebranego materiału dowodowego.

<sup>72</sup> W szczególności we właściwym terminie zawiadamiali strony o przeprowadzanych czynnościach dowodowych oraz wyznaczali przed wydaniem decyzji siedmiodniowy termin do wypowiedzenia się w sprawie zebranego materiału dowodowego.

<sup>73</sup> Cztery decyzje wydał Naczelnik Śląskiego UCS w Katowicach, natomiast sześć – Naczelnik Mazowieckiego UCS w Warszawie.



### 5.2.4. Wyniki kontroli w wybranych urzędach skarbowych

Niewielkie były efekty podejmowanych przez kontrolowane urzędy skarbowe działań w związku z wynikami analiz wobec podmiotów działających w obszarze handlu elektronicznego zidentyfikowanych przez Ministerstwo Finansów, *Cybercentrum* lub inne jednostki KAS.

Wyniki analiz spraw przekazanych przez Ministerstwo Finansów i *Cybercentrum*

Urzędy skarbowe w okresie objętym kontrolą podejmowały działania w związku z wynikami analiz w obszarze handlu elektronicznego przekazywanymi przez Ministerstwo Finansów, *Cybercentrum* lub inne jednostki KAS, w szczególności:

1. Cztery z ośmiu kontrolowanych urzędów skarbowych (US Warszawa-Bielany, Pierwszy US w Kielcach, Drugi US w Bielski-Białej i Pierwszy US Łódź-Bałuty) wzięły udział w akcji ponadregionalnej, zorganizowanej przez IAS w Bydgoszczy pod nadzorem DZP, odnoszącej się do podatników dokonujących sprzedaży części samochodowych za pośrednictwem Internetu. Wskazanych do weryfikacji zostało łącznie osiem podmiotów będących we właściwości miejscowej tych urzędów. W wyniku przeprowadzonych czynności analitycznych, sprawdzających lub kontroli podatkowej wobec pięciu z ośmiu badanych podmiotów nie stwierdzono nieprawidłowości. Do czasu zakończenia kontroli przez NIK, w jednej sprawie prowadzono czynności analityczne. W dwóch sprawach stwierdzono nieprawidłowości, w wyniku których zaniżone zostały należności z tytułu podatku od towarów i usług w kwocie 76,3 tys. zł i podatku dochodowego od osób fizycznych w wysokości 4,2 tys. zł.
2. Wobec zidentyfikowania przez DPA podatników prowadzących sprzedaż internetową i niedokonujących rejestracji kasy fiskalnej, niedeklarujących sprzedaży bądź unikających opodatkowania części sprzedaży przez deklaratowanie przychodów w wysokościach nieodpowiadających faktycznym wartościom dokonanych transakcji, podjęte zostały szczegółowe badania, w których uczestniczyły trzy kontrolowane urzędy skarbowe (z Warszawy, Bielska-Białej i Łodzi). W efekcie czynności weryfikacyjnych przeprowadzonych wobec wszystkich trzech wytypowanych podmiotów, podejrzanych o uchybienie obowiązkowi rejestracji kasy fiskalnej, ujawniono uszczuplenia podatkowe w jednej sprawie (VAT – 38,3 tys. zł i PIT – 14,1 tys. zł).
3. W ramach akcji *Cybercentrum* dotyczącej prawidłowości wykorzystywania kanałów sprzedażowych na portalu społecznościowym, do weryfikacji przez pracowników czterech z ośmiu objętych kontrolą urzędów skarbowych wskazano sześciu podatników. Czynności weryfikacyjne zostały zakończone w trzech przypadkach, z tego w dwóch sprawach nie stwierdzono nieprawidłowości, a w jednej ustalono uszczuplenia podatkowe w kwocie 5,8 tys. zł.
4. *Cybercentrum* w wyniku analizy ogłoszeń rynku najmu nieruchomości pod kątem możliwości wystąpienia nieprawidłowości w rozliczeniach w podatku od towarów i usług wytypowało do weryfikacji trzy sprawy w obszarze działania kontrolowanych urzędów. W wyniku podjętych działań wobec dwóch podmiotów (przez pracowników Drugiego US

## WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

w Bielsku-Białej) nie potwierdzono nieprawidłowości. Trzecią sprawę Naczelnik Pierwszego US Łódź-Bałuty przekazał do załatwienia do właściwego urzędu skarbowego.

5. Z inicjatywy DRP zostały zidentyfikowane podmioty, które mogły nie dopełnić obowiązków podatkowych z tytułu uzyskiwania przychodów z najmu krótkoterminowego za pośrednictwem platform internetowych. W akcji brały udział – Drugi US w Bielsku-Białej oraz Pierwszy US w Gliwicach. Z wytypowanych do badania łącznie 11 spraw, sześć było w toku i dwie przekazano według właściwości do innych urzędów skarbowych. W wyniku zakończenia czynności weryfikacyjnych w dwóch sprawach nie stwierdzono nieprawidłowości oraz w jednej sprawie ustalono uszczuplenie w wysokości 10,7 tys. zł.

6. W następstwie analizy *Cybercentrum* w Opolu sprzedaży z wykorzystaniem sieci Internet, na wniosek właściwych dyrektorów IAS, wszczęte zostały czynności weryfikacyjne wobec trzech zidentyfikowanych podmiotów podejrzanych o uchylanie się od obowiązków podatkowych. Do czasu zakończenia czynności kontrolnych przez NIK, dwie sprawy były w toku a w trzeciej sprawie nie ujawniono nieprawidłowości. W akcji uczestniczyły – Drugi US w Bielsku-Białej, Pierwszy US w Kielcach i US w Głubczycach.

Niewielkie były efekty czynności weryfikacyjnych podmiotów wytypowanych centralnie

Ponadto w związku z wynikami pozostałych analiz Ministerstwa Finansów, *Cybercentrum* lub innych jednostek KAS wskazującymi na potencjalne nieprawidłowości w rozliczeniach podatkowych transakcji przeprowadzonych z wykorzystaniem Internetu, pracownicy kontrolowanych urzędów skarbowych podjęli czynności weryfikacyjne wobec kolejnych 21 podmiotów. Przeprowadzone badania nie potwierdziły nieprawidłowości w dziewięciu sprawach. W czterech przypadkach ujawniono uszczuplenia podatkowe na łączną kwotę 19 tys. zł. Pozostałe osiem spraw nie zostało zakończonych.

Ogółem działania weryfikacyjne nie zostały ukończone wobec 20 podmiotów na 55 wytypowanych do badania w ramach akcji ponadregionalnych (do czasu zakończenia kontroli przez NIK). Na pozostałe 35 spraw tylko w dziewięciu przypadkach – w co czwartej sprawie – stwierdzono nieprawidłowości oraz ujawniono uszczuplenia podatkowe na łączną kwotę 168,4 tys. zł. W 23 przypadkach nie stwierdzono nieprawidłowości, a trzy sprawy przekazano według właściwości miejscowej do innych urzędów skarbowych.

Czynności sprawdzające

W 2021 r. i I półroczu 2022 r. pracownicy ośmiu kontrolowanych urzędów skarbowych przeprowadzili łącznie 483 czynności sprawdzające w zakresie podatków VAT, CIT i PIT wobec podmiotów dokonujących transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu, w wyniku których ujawniono uszczuplenia wpływów do budżetu państwa w wysokości 815,9 tys. zł. Ich udział w liczbie ogółem przeprowadzonych w tych jednostkach czynności sprawdzających w zakresie VAT, CIT i PIT w badanym okresie wyniósł 0,6%. Ustalenia dokonane w toku czynności sprawdzających podmiotów dokonujących transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu stanowiły 0,7% kwoty ustaleń czynności sprawdzających w zakresie VAT, CIT i PIT ogółem.

## WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

Udział liczby czynności sprawdzających podmiotów dokonujących transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu w czynnościach ogółem w zakresie VAT, CIT i PIT był niewielki i wyniósł 0,6% w 2020 r., 0,6% w 2021 r. oraz 0,4% w I półroczu 2022 r.

W 2021 r. liczba przeprowadzonych czynności sprawdzających podmiotów dokonujących transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu w zakresie VAT, CIT i PIT wyniosła 376, tj. była o 17,5% wyższa niż w 2020 r. Ustalenia czynności sprawdzających w wymiarze finansowym wyniosły 651,5 tys. zł w 2021 r. i stanowiły 138,9% kwoty w analogicznym okresie poprzednim (469,1 tys. zł). W I półroczu 2022 r. przeprowadzono 107 czynności sprawdzających wyżej wymienionych podmiotów, tj. prawie o połowę mniej niż w I półroczu 2021 r. Ustalenia czynności sprawdzających zmniejszyły się z 252,9 tys. zł w I półroczu 2021 r. do 164,4 tys. zł w I półroczu 2022 r.

Badanie prawidłowości przeprowadzonych przez pracowników kontrolowanych urzędów skarbowych łącznie 54 czynności sprawdzających z udziałem podatnika, dotyczących podmiotów dokonujących transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu, wykazało, że na ogół zostały one przeprowadzone zgodnie z przepisami ustawy Ordynacja podatkowa. Poza US Warszawa-Bielany, w trakcie czynności sprawdzających postępowano zgodnie z *Metodyką postępowania organów KAS wobec podmiotów dokonujących obrotu za pośrednictwem sieci Internet, w szczególności z wykorzystaniem dostępnych źródeł danych dotyczących transakcji w Internecie w zakresie wystarczającym do ustalenia stanu faktycznego*. W wyniku badanych czynności sprawdzających pracownicy urzędów skarbowych ujawnili uszczuplenia podatkowe na łączną kwotę 142,3 tys. zł.

Ujawnione w wyniku kontroli NIK nieprawidłowości dotyczyły przypadków nieuzasadnionych przerw pomiędzy podejmowanymi działaniami, nieokreślenia w wezwaniu do podatnika terminu, do którego żądanie powinno być spełnione oraz niewykorzystania dostępnych źródeł danych dotyczących transakcji w Internecie w trakcie przeprowadzania czynności sprawdzających.

Nieprawidłowości dotyczące prowadzonych czynności sprawdzających

### Przykłady

W **Pierwszym US Łódź-Bałuty** w trzech badanych przypadkach stwierdzono, że kolejne działania wobec podatników podejmowane były po upływie od sześciu do 17 miesięcy od poprzedniego.

W **US w Ostrowcu Świętokrzyskim** organ podatkowy w jednej z badanych spraw nie podejmował żadnych działań wobec podatnika przez okres pięciu miesięcy. Ponadto skierowane do podatnika dwa wezwania nie spełniały wymogów określonych w art. 159 § 1 pkt 5 w związku z art. 280 Ordynacji podatkowej, gdyż nie zawierały terminu, do którego żądanie stawienia się w siedzibie Urzędu i dostarczenia dokumentów powinno być spełnione.

W **US Warszawa-Bielany** w dwóch sprawach stwierdzono nieuzasadnione przerwy pomiędzy podejmowanymi działaniami, wynoszące odpowiednio cztery oraz sześć miesięcy. Ponadto w dwóch sprawach nie wykorzystano wszystkich dostępnych źródeł danych dotyczących transakcji w Internecie, w tym nie wystąpiono o dane do właściciela portalu internetowego. W wyniku czynności sprawdzających nie zweryfikowano informacji Dyrektora IAS

## WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

w Warszawie dotyczących ustalenia przychodów ze sprzedaży części samochodowych: w pierwszym przypadku przez podatnika, który po zawieszeniu działalności gospodarczej, uzyskał w latach 2019–2020 przychody ze sprzedaży (11,3 tys. zł i 5,9 tys. zł) oraz w drugim przypadku przez podatnika, który z działalności gospodarczej zlikwidowanej 31 grudnia 2019 r. uzyskał przychody ze sprzedaży w 2019 r. w kwocie 1298,8 tys. zł i w 2020 r. w kwocie 145,2 tys. zł, natomiast w zeznaniach podatkowych za lata 2019–2020 wykazał przychody znacznie niższe (odpowiednio 149,3 tys. zł z działalności gospodarczej i 102,3 zł z odpłatnego zbycia rzeczy – art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. d ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych). Stwierdzono także, że po zakończeniu czynności sprawdzających w tych sprawach nie sporządzono protokołów według wzoru stanowiącego załącznik nr 2 do Instrukcji VAT lub adnotacji służbowych zawierających dokonane ustalenia, co było obowiązkiem określonym w § 5 ust. 1 Instrukcji VAT obowiązującej w Urzędzie.

### Kontrole podatkowe

Kontrole podatkowe podmiotów dokonujących transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu w zakresie podatków VAT, CIT i PIT w okresie objętym kontrolą przeprowadzili pracownicy pięciu z ośmiu kontrolowanych urzędów skarbowych (Dugi US w Bielsku-Białej, Pierwszy US w Gliwicach, Pierwszy US w Kielcach, US w Ostrowcu Świętokrzyskim i Pierwszy US Łódź-Bałuty).

W 2021 r. zrealizowano 10 kontroli podatkowych podmiotów prowadzących działalność handlową z wykorzystaniem Internetu, tj. o dwie więcej niż w 2020 r. W I półroczu 2022 r. przeprowadzono pięć kontroli podatkowych takich podmiotów (w I półroczu 2021 r. było ich siedem). Ich udział w liczbie przeprowadzonych kontroli podatkowych w zakresie VAT, CIT i PIT ogółem w badanych urzędach skarbowych (tj. ośmiu) wyniósł 2,9% w 2021 r. i 3% w I półroczu 2022 r. W okresie objętym kontrolą łączna wartość stwierdzonych uszczupień w wyniku kontroli podatkowej podmiotów dokonujących transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu wyniosła 756,2 tys. zł, co stanowiło 0,5% nieprawidłowości finansowych ujawnionych w wyniku kontroli podatkowych ogółem w zakresie podatków VAT, CIT i PIT.

Nieprawidłowości stwierdzone przez organy podatkowe w trakcie przeprowadzonych czynności sprawdzających i kontroli podatkowych dotyczyły między innymi: zaniżania rozmiarów prowadzonej działalności gospodarczej w zakresie e-handlu, nieprowadzenia ewidencji VAT, nieskładania deklaracji VAT-7 po przekroczeniu przez podatnika kwoty limitu korzystania ze zwolnienia z VAT oraz prowadzenia niezarejestrowanej działalności gospodarczej.

### Kontrole oraz wszczęte po ich zakończeniu postępowania podatkowe były prowadzone prawidłowo

Szczegółowym badaniem objęto wszystkie 15 kontroli podatkowych podmiotów dokonujących transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu w zakresie podatków VAT, CIT i PIT zakończonych przez kontrolowane urzędy skarbowe w 2021 r. i I półroczu 2022 r. oraz wszczęte po ich zakończeniu postępowania podatkowe. Zbadano także trzy postępowania podatkowe wobec podatników prowadzących e-handel, zakończone w okresie objętym kontrolą (wszczęte przed tym okresem). W wyniku badania stwierdzono, że ustalenia były prawidłowo udokumentowane, nie stwierdzono przypadków nieuzasadnionych przerw pomiędzy poszczególnymi

## WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

czynnościami. Ustalono, że kontrola podatkowa oraz postępowania podatkowe prowadzone były zgodnie z przepisami ustawy Ordynacja podatkowa. W szczególności postępowania wszczynane były w terminie określonym w art. 165b Ordynacji podatkowej. W przypadku niezakończenia sprawy w terminie określonym w art. 139 § 1 Ordynacji podatkowej rzetelnie informowano strony o przyczynach niezakończenia sprawy w terminie i wyznaczeniu nowego terminu załatwienia sprawy (art. 140 Ordynacji podatkowej). Przed wydaniem decyzji pokontrolnej wyznaczano podatnikowi siedmiodniowy termin do wypowiedzenia się w sprawie zebranego materiału dowodowego.

W 2021 r. i I półroczu 2022 r skuteczność kontroli podatkowych podmiotów dokonujących transakcji za pośrednictwem Internetu, mierzona relacją liczby przeprowadzonych kontroli, w których stwierdzono nieprawidłowości, do liczby przeprowadzonych kontroli, wyniosła 93,3%. Była ona o 4,7 punktu procentowego niższa od skuteczności kontroli podatkowych ogółem przeprowadzonych przez kontrolowane urzędy skarbowe w zakresie VAT, CIT i PIT (98%).

Skuteczność kontroli podatkowych

Naczelnicy trzech z ośmiu kontrolowanych urzędów skarbowych (w Warszawie, Bielsku Białej i Głubczycach) wydali łącznie pięć decyzji podatkowych podmiotom dokonującym transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu (trzy w 2021 r. i dwie w I półroczu 2022 r.), co stanowiło 1% liczby decyzji dotyczących podatków VAT, CIT i PIT wydanych ogółem w tym okresie w kontrolowanych urzędach skarbowych (ośmiu). Kwota dodatkowych ustaleń wynikających z tych decyzji wyniosła 269,4 tys. zł, tj. 0,2% kwoty ustaleń ogółem wydanych w 2021 r. i I półroczu 2022 r. Nie stwierdzono przypadków uchylecia przez właściwego dyrektora izby administracji skarbowej decyzji podatkowych organów I instancji w zakresie VAT, CIT i PIT wydanych w 2021 r. i I półroczu 2022 r. podmiotom dokonującym transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu.

Decyzje NUS



## 6. ZAŁĄCZNIKI

### 6.1. Metodyka kontroli i informacje dodatkowe

<b>Cel główny kontroli</b>	Celem głównym kontroli było ustalenie czy jednostki Krajowej Administracji Skarbowej skutecznie identyfikowały i egzekwowały obowiązki podatkowe od podatników prowadzących handel elektroniczny.
<b>Cele szczegółowe</b>	Cele szczegółowe kontroli obejmowały udzielenie odpowiedzi na następujące pytania: <ol style="list-style-type: none"><li>1. Czy IAS, UCS i US monitorowały handel elektroniczny, identyfikowały podmioty handlujące w Internecie w szarej strefie i typowały je do dalszych czynności weryfikacyjnych?</li><li>2. Czy działania US i UCS podejmowane w celu wyegzekwowania obowiązków podatkowych od podmiotów prowadzących handel elektroniczny, w tym działających w szarej strefie, były skuteczne?</li><li>3. Czy <i>Cybercentrum</i> rzetelnie i terminowo realizowało zadania w zakresie e-handlu?</li><li>4. Czy dyrektorzy IAS rzetelnie sprawowali nadzór nad egzekwowaniem przez podległe jednostki obowiązków podatkowych od podmiotów prowadzących handel elektroniczny?</li><li>5. Czy Minister Finansów rzetelnie monitorował obszar handlu elektronicznego i analizował zjawiska negatywnie wpływające na realizację obowiązków podatkowych przez podmioty prowadzące handel elektroniczny oraz czy w Ministerstwie Finansów identyfikowano podmioty działające w szarej strefie?</li><li>6. Czy Minister Finansów/Szef KAS rzetelnie sprawował nadzór nad egzekwowaniem przez podległe jednostki obowiązków podatkowych od podmiotów prowadzących handel elektroniczny?</li></ol>
<b>Zakres podmiotowy</b>	Kontrolą objęto 17 jednostek: Ministerstwo Finansów, cztery izby administracji skarbowej, cztery urzędy celno-skarbowe oraz osiem urzędów skarbowych. Dobór jednostek NIK uczestniczących w kontroli jest konsekwencją wytypowania trzech spośród ośmiu województw, w których uzyskiwane są największe kwoty dochodów podatkowych budżetu państwa (łódzkie, mazowieckie, i śląskie). Wzięto także pod uwagę województwo świętokrzyskie, w którym Najwyższa Izba Kontroli w latach 2009–2010 przeprowadziła kontrolę pn. <i>Egzekwowanie obowiązków podatkowych i celnych od podmiotów prowadzących handel internetowy (P/09/139/LKI)</i> oraz województwo opolskie, w którym utworzone zostało centrum kompetencyjne wspierające Ministerstwo Finansów w niektórych zadaniach związanych z tematem kontroli, tj. Centrum Kompetencyjne Zwalczenia Przystępczości Ekonomicznej w Środowisku Elektronicznym ( <i>Cybercentrum</i> ) w Opolskim UCS w Opolu.
<b>Kryteria kontroli</b>	Kontrolę przeprowadzono na podstawie art. 2 ust. 1. ustawy z dnia 23 grudnia 1994 r. o Najwyższej Izbie Kontroli z uwzględnieniem kryteriów określonych w art. 5 ust. 1 ustawy, tj.: legalności, rzetelności, celowości i gospodarności.
<b>Okres objęty kontrolą</b>	Kontrolą objęto okres od 1 stycznia 2021 r. do 30 czerwca 2022 r. Kontrolę przeprowadzono od 1 czerwca do 21 listopada 2022 r.



## ZAŁĄCZNIKI

W ramach przygotowania do kontroli uzyskano informacje od Ministra Finansów oraz Dyrektorów Izby Administracji Skarbowej w Opolu i Izby Administracji Skarbowej w Katowicach. Informacje dotyczyły między innymi wytycznych, procedur lub instrukcji dotyczących organizacji jednostek KAS, zarządzania ryzykiem zewnętrznym, wyników działań podległych jednostek wobec podmiotów dokonujących transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu.

Działania na podstawie art. 29 ustawy o NIK

Wyniki kontroli przedstawiono w 17 wystąpieniach pokontrolnych. W 11 wystąpieniach pokontrolnych sformułowano ogółem 16 wniosków pokontrolnych oraz jedną uwagę. Z informacji o sposobie wykonania wniosków pokontrolnych, według stanu na 31 marca 2023 r., wynika, że zrealizowano 13 wniosków, dwa były w trakcie realizacji, a jeden wniosek nie został zrealizowany.

Stan realizacji wniosków pokontrolnych

Minister Finansów złożył osiem zastrzeżeń do wystąpienia pokontrolnego. Kolegium Najwyższej Izby Kontroli uchwałą Nr 4/2023 z dnia 18 stycznia 2023 r. uwzględniło jedynie zastrzeżenie dotyczące przypisania zacytowanej w wystąpieniu pokontrolnym opinii niewłaściwemu departamentowi Ministerstwa Finansów, natomiast zastrzeżenia w pozostałym zakresie oddaliło. Dotyczyły one: zapisów w ocenie ogólnej wystąpienia, opisów stanu faktycznego oraz sformułowanego wniosku pokontrolnego.

Pozostałe informacje

Ponadto zgłoszono zastrzeżenia do wystąpienia pokontrolnego skierowanego do Naczelnika Świętokrzyskiego UCS w Kielcach. Pismo zawierające zastrzeżenia podpisał Zastępca Naczelnika, a wraz z pismem nie zostało przedłożone upoważnienie do reprezentowania kierownika jednostki kontrolowanej w postępowaniu kontrolnym lub do dokonania czynności zgłoszenia zastrzeżeń, dlatego Najwyższa Izba Kontroli na podstawie art. 54 ust. 4 ustawy o NIK odmówiła przyjęcia zastrzeżeń jako wniesionych przez osobę nieuprawnioną.

Kierownicy pozostałych kontrolowanych jednostek, tj. naczelnicy ośmiu urzędów skarbowych, naczelnicy trzech urzędów celno-skarbowych oraz dyrektorzy czterech izb administracji skarbowej, nie zgłosili zastrzeżeń do wystąpień pokontrolnych.

W kontroli uczestniczyły: Departament Budżetu i Finansów oraz cztery Delegatury NIK.

## ZAŁĄCZNIKI

### Wykaz jednostek kontrolowanych

Lp.	Jednostka organizacyjna NIK przeprowadzająca kontrolę	Nazwa jednostki kontrolowanej	Imię i nazwisko kierownika jednostki kontrolowanej
1.	Departament Budżetu i Finansów	Ministerstwo Finansów	Magdalena Rzeczkowska
2.		Mazowiecki Urząd Celno-Skarbowy w Warszawie	Wojciech Pawlak Sebastian Sołtysiak
3.		Urząd Skarbowy Warszawa-Bielany w Warszawie	Beata Rocka-Grobarczyk Monika Majk-Tomczak
4.	Delegatura NIK w Katowicach	Izba Administracji Skarbowej w Katowicach	Mariusz Gojny Mariusz Ciupał
5.		Śląski Urząd Celno-Skarbowy w Katowicach	Marta Markowska Aleksandra Szulga
6.		Drugi Urząd Skarbowy w Bielsku-Białej	Marcin Pilich Joanna Bahryj
7.		Pierwszy Urząd Skarbowy w Gliwicach	Ewa Langer
8.	Delegatura NIK w Kielcach	Izba Administracji Skarbowej w Kielcach	Sławomir Podkówka Jolanta Szapsza Katarzyna Świercz
9.		Świętokrzyski Urząd Celno-Skarbowy w Kielcach	Jacek Lech
10.		Pierwszy Urząd Skarbowy w Kielcach	Katarzyna Jankowska Aneta Chojnacka Michał Kletowski
11.		Urząd Skarbowy w Ostrowcu Świętokrzyskim	Mirosław Sejdziński Paweł Dulewicz
12.	Delegatura NIK w Łodzi	Izba Administracji Skarbowej w Łodzi	Marek Kołaciński Andrzej Pasternak
13.		Pierwszy Urząd Skarbowy Łódź-Bałuty w Łodzi	Włodzimierz Gromek Marzena Stańczyk
14.	Delegatura NIK w Opolu	Izba Administracji Skarbowej w Opolu	Barbara Bętkowska-Cela Bożena Kaleta
15.		Opolski Urząd Celno-Skarbowy w Opolu	Kordian Panek
16.		Urząd Skarbowy w Głubczycach	Gabriela Lenartowicz
17.		Urząd Skarbowy w Namysłowie	Renata Śliż Lilianna Hanc-Hinborch

## Wykaz ocen kontrolowanych jednostek

Lp.	Nazwa jednostki kontrolowanej	Ocena kontrolowanej działalności*/	Stany mające wpływ na wydaną ocenę:	
			prawidłowe	nieprawidłowe
1.	Ministerstwo Finansów	W formie opisowej	<ul style="list-style-type: none"> <li>Monitorowanie obszaru handlu elektronicznego i analizowanie zjawisk negatywnie wpływających na realizację obowiązków podatkowych przez podmioty dokonujące transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu.</li> <li>Podjęcie działań analitycznych w celu zidentyfikowania podmiotów dokonujących transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu, podejrzanych o funkcjonowanie w szarej strefie.</li> <li>Działania mające na celu udoskonalenie struktury koordynatorów ds. środowiska elektronicznego i ich zastępców tak, aby funkcje te zostały powierzone osobom, które będą w stanie należycie wykonywać powierzone obowiązki.</li> <li>Powołanie w urzędach skarbowych konsultantów ds. środowiska elektronicznego, których zadaniem było wspieranie pracowników urzędów skarbowych w czynnościach podejmowanych wobec podmiotów prowadzących działalność handlową za pośrednictwem Internetu.</li> <li>Wdrożenie harmonogramów zadań priorytetowych do wykonania w 2021 r. i 2022 r. przez <i>Cybercentrum</i> i jednostki współpracujące.</li> <li>Podjęcie działań ukierunkowanych na egzekwowanie obowiązków podatkowych od podmiotów dokonujących transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu, podejrzanych o prowadzenie niezgłoszonej do opodatkowania działalności gospodarczej lub zaniżających osiągnięte przychody.</li> <li>Analizowanie efektów czynności podejmowanych przez podległe jednostki wobec zidentyfikowanych centralnie podejrzanych o prowadzenie działalności w zakresie e-handlu w szarej strefie.</li> <li>Zwiększenie się w 2021 r. (w porównaniu do 2020 r.) oraz w I półroczu 2022 r. (w porównaniu do analogicznego okresu 2021 r.) liczby kontroli podatkowych i celno-skarbowych prowadzonych wobec podmiotów dokonujących transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu.</li> <li>Opracowanie w celu ujednolicenia działań organów KAS w zakresie przeciwdziałania oszustwom podatkowym przez podmioty dokonujące obrotu za pośrednictwem sieci Internet i przekazanie podległym jednostkom <i>Metodyki postępowania organów Krajowej Administracji Skarbowej wobec podmiotów dokonujących obrotu za pośrednictwem sieci Internet</i>.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Realizowanie działań w zakresie e-handlu nieadekwatnie do skali i zakresu aktywności przedsiębiorców w tym obszarze.</li> <li>Relatywnie niewielka liczba podmiotów wytypowanych przez Ministerstwo Finansów oraz <i>Cybercentrum</i> i jednostki współpracujące do dalszych analiz i czynności weryfikacyjnych przez podległe jednostki.</li> <li>Czynności sprawdzające oraz kontrole podatkowe i kontrole celno-skarbowe dotyczące e-handlu, a także wynikające z nich kwoty uszczupień, stanowiły niewielki odsetek wszystkich czynności sprawdzających, kontroli podatkowych oraz kontroli celno-skarbowych przeprowadzonych w zakresie podatków VAT, CIT i PIT.</li> <li>Niewielki udział liczby decyzji i kwot ustaleń wynikających z decyzji wydanych przez naczelników urzędów skarbowych i naczelników urzędów celno-skarbowych podmiotom dokonującym transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu w liczbie i kwocie wszystkich wydanych przez te organy decyzji w zakresie podatków VAT, CIT i PIT.</li> <li>Skuteczność kontroli podatkowych i kontroli celno-skarbowych, mierzona relacją liczby kontroli, w których stwierdzono nieprawidłowości, do liczby przeprowadzonych kontroli w zakresie e-handlu była niższa niż skuteczność kontroli podatkowych w zakresie VAT, CIT i PIT ogółem.</li> <li>Brak monitorowania zakresu i sposobu wykorzystania <i>Metodyki</i>, która jak wykazały wyniki kontroli nie była stosowana jednolicie i przez wszystkie jednostki KAS.</li> </ul>

Lp.	Nazwa jednostki kontrolowanej	Ocena kontrolowanej działalności*/	Stany mające wpływ na wydaną ocenę:	
			prawidłowe	nieprawidłowe
2.	Mazowiecki Urząd Celno-Skarbowy w Warszawie	W formie opisowej	<ul style="list-style-type: none"> <li>W MUCS prowadzono na podstawie otrzymanych informacji zewnętrznych czynności analityczne dotyczące identyfikacji podmiotów działających w szarej strefie w obszarze e-handlu. Podejmowano dalsze czynności, w tym prowadzono kontrole celno-skarbowe podmiotów dokonujących transakcji handlowych z wykorzystaniem Internetu w szarej strefie, zidentyfikowanych przez inne instytucje i jednostki KAS.</li> <li>Naczelnik przekazywał do właściwych organów KAS i do Generalnego Inspektora Informacji Finansowej wyniki sporządzonych analiz.</li> <li>W Urzędzie ustalono wewnętrzne regulacje – instrukcje, które określały organizację i procedurę działania w przypadku podejmowanych czynności analitycznych w celu przeciwdziałania wykorzystaniu sektora bankowego do wyłudzeń skarbowych.</li> <li>W wyniku badania próby ośmiu kontroli celno-skarbowych przekształconych w postępowania podatkowe, stwierdzono, że były one prowadzone zgodnie z przepisami ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej i ustawy Ordynacja podatkowa.</li> <li>W celu sprawnego monitorowania obszarów ryzyka w handlu elektronicznym oraz identyfikowania podmiotów działających w szarej strefie dwóm pracownikom założono konta w serwisie <i>Allegro.pl</i>.</li> <li>W Urzędzie była możliwość korzystania z sieci Internet niezależnie od sieci VAN Ministerstwa Finansów.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>W badanym okresie w Urzędzie zidentyfikowano 92 podmioty podejrzane o uchylanie się od obowiązków podatkowych z tytułu e-handlu, lecz tylko dwa na podstawie własnej analizy.</li> <li>Wyznaczony koordynator ds. środowiska elektronicznego w ramach zleconych zadań dokonywał monitorowania i analizy zasobów sieci Internet, ale te działania nie dotyczyły e-handlu.</li> <li>W jednym przypadku wobec analizowanego podmiotu przez okres prawie roku nie podejmowano żadnych czynności. Sytuacja ta miała miejsce na skutek braków kadrowych w okresie epidemii COVID-19.</li> <li>W badanym okresie w Urzędzie przeprowadzono jedynie 12 kontroli celno-skarbowych podmiotów dokonujących transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu w zakresie VAT, CIT i PIT. Ich udział w liczbie przeprowadzonych w tym okresie kontroli celno-skarbowych ogółem obejmujących podatki VAT, CIT i PIT wyniósł tylko 2,1%.</li> <li>Naczelnik Urzędu w okresie objętym kontrolą wydał tylko 10 decyzji wobec podmiotów dokonujących transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu w zakresie podatków VAT, CIT i PIT. Decyzje te stanowiły 4% wszystkich decyzji wydanych w badanym okresie przez Naczelnika Urzędu w zakresie VAT, CIT i PIT.</li> </ul>
3.	Urząd Skarbowy Warszawa-Bielany	W formie opisowej	<ul style="list-style-type: none"> <li>Powołanie, zgodnie z poleceniem Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Warszawie, konsultantów ds. środowiska elektronicznego, którzy odbyli odpowiednie szkolenie.</li> <li>Prowadzenie czynności sprawdzających i postępowania podatkowego zgodnie z obowiązującymi przepisami.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Niesporządzanie własnych analiz w zakresie identyfikacji podmiotów działających w szarej strefie w obszarze e-handlu. Podmioty zidentyfikowane były wyłącznie na podstawie zewnętrznych źródeł informacji.</li> <li>Analizy i czynności sprawdzające prowadzono w ograniczonym zakresie, nie wykorzystując wskazówek określonych w przekazanej przez Ministerstwo Finansów metodyce działań wobec takich podmiotów.</li> <li>Analizy prowadzono z nieuzasadnionymi przerwami pomiędzy poszczególnymi czynnościami, które w niektórych sprawach wyniosły co najmniej 12 miesięcy.</li> <li>W wyniku długotrwałego prowadzenia analiz i nieuzasadnionych przerw w podejmowanych przez Urząd czynnościach do dalszych czynności sprawdzających przekazano tylko pięć spraw.</li> <li>Niewielki był zakres prowadzonych czynności sprawdzających wobec podmiotów dokonujących transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu. Stanowiły one zaledwie 0,05% wszystkich czynności sprawdzających w zakresie podatków VAT, CIT i PIT zrealizowanych przez Urząd w okresie objętym kontrolą.</li> <li>Nieprowadzenie kontroli podatkowych takich podmiotów.</li> <li>Niewystępowanie o pomoc techniczną we wszystkich wymagających tego sprawach w celu zidentyfikowania transakcji podatkowych.</li> </ul>

				<ul style="list-style-type: none"> <li>• Wysłanie do podatnika wezwań z błędną podstawą prawną.</li> <li>• Prowadzenie czynności sprawdzających w dwóch sprawach z długotrwałymi przerwami (trwającymi ponad sześć miesięcy).</li> <li>• Nierzetelne przeprowadzenie czynności sprawdzających w dwóch sprawach.</li> <li>• Niesporządzenie protokołów lub adnotacji służbowych z czynności sprawdzających i niezamknięcie spraw w systemie Biblioteka Akt w dwóch sprawach.</li> <li>• Niezaewidencjonowanie i niezatwierdzenie czynności sprawdzających w module Czynności sprawdzające MF aplikacji e-Orus w czterech sprawach.</li> </ul>
4.	Izba Administracji Skarbowej w Katowicach	W formie opisowej	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Analizowanie danych dotyczących podmiotów prowadzących działalność handlową za pośrednictwem Internetu oraz monitorowanie działań podległych organów podejmowanych wobec podmiotów zidentyfikowanych i przekazanych przez inne, wyspecjalizowane jednostki KAS.</li> <li>• Powołanie koordynatorów do wykonywania zadań na rzecz centrów kompetencyjnych.</li> <li>• Wyznaczenie we wszystkich podległych urzędach skarbowych osób pełniących funkcję konsultantów ds. środowiska elektronicznego.</li> <li>• Przekazanie podległym jednostkom materiałów zawierających wytyczne i wskazówki metodyczne.</li> <li>• Przekazanie do właściwych miejscowo jednostek analiz i informacji otrzymanych z wyspecjalizowanych jednostek KAS z zachowaniem (co do zasady) 14-dniowego terminu na dokonanie wstępnej analizy i przekazanie sprawy do podległego organu, określonego w <i>Metodyce</i>.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Niesporządzanie własnych analiz w zakresie identyfikacji podmiotów działających w szarej strefie w obszarze e-handlu oraz ich typowania do dalszych czynności weryfikacyjnych.</li> <li>• Przekroczenie terminu określonego w <i>Metodyce</i> w jednym przypadku (o jeden dzień).</li> </ul>
5.	Śląski Urząd Celno-Skarbowy w Katowicach	W formie opisowej	<ul style="list-style-type: none"> <li>• W wyniku przeprowadzonych czynności analitycznych większość zidentyfikowanych podmiotów prowadzących e-handel (60,9%) wytypowano do kontroli celno-skarbowej lub przekazano do wykorzystania przez inne jednostki Krajowej Administracji Skarbowej.</li> <li>• Na podstawie zbadanej próby 10 zidentyfikowanych podmiotów ustalono, że czynności analityczne przeprowadzono stosownie do wytycznych zawartych w <i>Metodyce</i>. We wszystkich badanych sprawach korzystano z dostępnych centralnych baz danych, w tym danych z JPK i STIR.</li> <li>• Kontrolę celno-skarbową dotyczącą podmiotu dokonującego transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu prowadzono zgodnie z przepisami ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej i ustawy Ordynacja podatkowa oraz <i>Metodyka</i>.</li> <li>• W badanym okresie wszystkie cztery decyzje Naczelnika Urzędu jako organu II instancji, wydane podmiotom dokonującym transakcji handlowych za pośrednictwem sieci Internet, zostały zaskarżone, a sąd administracyjny utrzymał je w mocy.</li> <li>• Urząd został wyposażony w niezależne od sieci VAN Ministerstwa Finansów połączenie z siecią Internet (jedna karta SIM).</li> <li>• W okresie objętym kontrolą koordynator i jego zastępca wykonali łącznie 13 analiz podmiotowych.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• W okresie objętym kontrolą przeprowadzono łącznie 23 analizy dotyczące podmiotów dokonujących transakcji handlowych za pośrednictwem sieci Internet, w tym dwie analizy z własnej inicjatywy. Udział analiz podmiotów prowadzących działalność handlową za pośrednictwem Internetu w ogólnej liczbie analiz dokonanych wobec podmiotów uchylających się od obowiązków podatkowych stanowił 1,3% (spośród 1724 analiz ogółem 23 z nich dotyczyły podmiotów prowadzących e-handel). Wiodącą rolę w zakresie monitorowania transakcji handlowych w sieci Internet prowadziły wyspecjalizowane komórki Krajowej Administracji Skarbowej, co wynikało z wdrożenia koncepcji skonsolidowania i koordynowania tych zadań.</li> <li>• Spośród 270 kontroli przeprowadzonych w urzędzie w badanym okresie w zakresie podatków VAT, CIT i PIT, tylko jedna dotyczyła e-handlu. Naczelnik Urzędu nie wydał ani jednej decyzji w zakresie e-handlu w badanym okresie.</li> </ul>



Lp.	Nazwa jednostki kontrolowanej	Ocena kontrolowanej działalności*/	Stany mające wpływ na wydaną ocenę:	
			prawidłowe	nieprawidłowe
6.	Drugi Urząd Skarbowy w Bielsku-Białej	W formie opisowej	<ul style="list-style-type: none"> <li>Wykorzystywanie w toku prowadzonych spraw związanych z e-handlem zaleceń wskazanych w <i>Metodyce</i> oraz w <i>Małym poradniku narzędzi OSiNT</i>.</li> <li>Sprawy, w których Urząd zidentyfikował ryzyko wystąpienia nieprawidłowości prowadzenia działalności gospodarczej w szarej strefie za pośrednictwem Internetu, po dokonanych analizach były kierowane do dalszej weryfikacji w ramach czynności sprawdzających, kontroli podatkowych lub postępowania podatkowych.</li> <li>Przeprowadzone wobec zidentyfikowanych podmiotów dokonujących transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu czynności sprawdzające oraz kontrole podatkowe prowadzono zgodnie z ustawą Ordynacja podatkowa.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Identyfikowanie podmiotów działających w szarej strefie głównie w oparciu o wskazania tych podmiotów dokonywane przez inne jednostki KAS oraz Ministerstwo Finansów.</li> <li>Niewielki udział liczby czynności sprawdzających i kwot ustaleń wynikających z tych czynności dotyczących e-handlu w przeprowadzonych czynnościach w zakresie podatków VAT, CIT i PIT.</li> <li>Udział ten w latach 2020, 2021 i w I półroczu 2022 r. wyniósł w każdym przypadku 1% oraz odpowiednio: 0,2%, 2% i 0,2% ogólnej kwoty uszczupień ustalonych w toku czynności sprawdzających w zakresie VAT, CIT i PIT w tych okresach.</li> <li>W okresie objętym kontrolą w Urzędzie w 2021 r. przeprowadzono trzy kontrole podatkowe w zakresie podatków VAT, CIT i PIT wobec podmiotów prowadzących działalność handlową za pośrednictwem Internetu, co stanowiło 6,2% udziału w ogólnej liczbie kontroli w zakresie VAT, CIT i PIT. Łączna wartość stwierdzonych w nich uszczupień wyniosła 27,4 tys. zł, co stanowiło 0,3% wszystkich uszczupień. W I półroczu 2022 r. nie przeprowadzono żadnej kontroli e-handlu.</li> </ul>
7.	Pierwszy Urząd Skarbowy w Gliwicach	W formie opisowej	<ul style="list-style-type: none"> <li>Prawidłowo realizowano zadania w zakresie weryfikacji rozliczeń zobowiązań podatkowych podmiotów w obszarze e-handlu w oparciu o wskazania tych podmiotów dokonywane przez Ministerstwo Finansów, <i>Cybercentrum</i> albo ustalone w wyniku informacji obywatelskich.</li> <li>Przeprowadzono także własne analizy działalności podmiotów w zakresie e-handlu w ramach czynności sprawdzających związanych z rozliczaniem podatku od towarów i usług oraz monitoringu podmiotów podwyższonego ryzyka SKORP.</li> <li>W toku prowadzonych spraw w zakresie e-handlu pracownicy Urzędu wykorzystywali zalecenia wskazane w dokumentach opracowanych przez Ministerstwo Finansów oraz <i>Cybercentrum</i>.</li> <li>Sprawy, w których w trakcie analiz zidentyfikowano podejrzenie nieprawidłowości, były kierowane do dalszej weryfikacji w ramach czynności sprawdzających.</li> <li>Naczelnik Urzędu prawidłowo i skutecznie egzekwował obowiązki podatkowe od podmiotów prowadzących handel elektroniczny.</li> <li>Czynności sprawdzające oraz kontrole podatkowe wobec zidentyfikowanych podmiotów dokonujących transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu prowadzono zgodnie z ustawą Ordynacja podatkowa.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Niewielki udział liczby czynności sprawdzających i kwot ustaleń wynikających z tych czynności dotyczących e-handlu w przeprowadzonych czynnościach w zakresie podatków VAT, CIT i PIT.</li> <li>Udział ten w latach 2020, 2021 i w I półroczu 2022 r. wyniósł odpowiednio 2%, 2,3% i 1,7% oraz odpowiednio: 1,1%, 4,4% i 0,6% ogólnej kwoty uszczupień ustalonych w toku czynności sprawdzających w zakresie VAT, CIT i PIT w tych okresach.</li> <li>W okresie objętym kontrolą w Urzędzie przeprowadzono cztery kontrole podatkowe podmiotów prowadzących działalność handlową za pośrednictwem Internetu, co stanowiło odpowiednio w 2021 r. – 3,6% i w I półroczu 2022 r. – 16,7% przeprowadzonych kontroli ogółem w zakresie VAT, CIT i PIT. Łączna wartość uszczupień w związku z ww. kontrolami wyniosła 104,1 tys. zł, co stanowiło 1,3% nieprawidłowości stwierdzonych w wyniku przeprowadzonych kontroli ogółem w zakresie VAT, CIT i PIT.</li> <li>W jednym z trzech wydanych postanowień o wszczęciu postępowania podatkowego stwierdzono wskazanie błędnej podstawy prawnej.</li> </ul>



8.	Izba Administracji Skarbowej w Kielcach	W formie opisowej	<ul style="list-style-type: none"> <li>Analizowanie spraw dotyczących podmiotów prowadzących działalność handlową za pośrednictwem Internetu, zidentyfikowanych i przekazanych przez inne, wyspecjalizowane jednostki KAS.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Nieprzewodzenie analiz z własnej inicjatywy, nieidentyfikowanie podmiotów prowadzących działalność gospodarczą w szarej strefie w obszarze e-handlu oraz nieprzewodzenie analiz zmierzających do wytypowania podmiotów do kontroli w tym obszarze.</li> <li>Nieuzyskiwanie informacji na temat zadań i szkoleń realizowanych przez koordynatora OSINT w obszarze e-handlu (o informację taką zwrócono się dopiero w trakcie kontroli NIK).</li> <li>Przekroczenie w jednym przypadku 14-dniowego terminu określonego w <i>Metodyce</i> (sprawę przekazano po 22 dniach).</li> <li>Nie monitorowanie egzekwowania obowiązków podatkowych od podmiotów dokonujących transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu.</li> </ul>
9.	Świętokrzyski Urząd Celno-Skarbowy w Kielcach	W formie opisowej	<ul style="list-style-type: none"> <li>Podczas przeprowadzania analiz stosowano się do wewnętrznych procedur i uregulowań zawartych w <i>Metodyce</i>, w zakresie jakim było to konieczne.</li> <li>Pracownicy Urzędu, którym przypisano do realizacji zadania związane z analizą i monitorowaniem e-handlu, brali udział w tematycznych szkoleniach.</li> <li>W Urzędzie realizowano zalecenia przekazywane przez Ministerstwo Finansów, <i>Cybercentrum</i> i IAS w Kielcach.</li> <li>Kontrola celno-skarbowa (w zakresie podatku VAT) dotycząca podmiotu dokonującego transakcji za pośrednictwem Internetu, została przeprowadzona zgodnie z obowiązującymi przepisami.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>W Urzędzie zidentyfikowano 19 podmiotów działających w szarej strefie w obszarze e-handlu, lecz tylko jeden na podstawie analiz własnych.</li> <li>Powołany w ŚUCS koordynator ds. środowiska elektronicznego nie wykonywał rzetelnie przypisanych mu zadań dotyczących monitorowania zasobów sieci Internet, w szczególności w celu identyfikacji podmiotów uchylających się od opodatkowania w e-handlu. Jedną z przyczyn mogło być to, że osobie pełniącej funkcję koordynatora do 18 maja 2021 r., nie zlecano do realizacji żadnych zadań w tym zakresie i nie została ona objęta specjalistycznymi szkoleniami, natomiast koordynator powołany 19 maja 2021 r. nie przeszedł pełnego cyklu szkoleń.</li> </ul>
10.	Pierwszy Urząd Skarbowy w Kielcach	W formie opisowej	<ul style="list-style-type: none"> <li>Urząd zidentyfikował i egzekwował obowiązki podatkowe od podatników prowadzących handel elektroniczny, w stosunku do których powziął informację o możliwości niewywiązywania się z obowiązków podatkowych.</li> <li>W okresie objętym kontrolą czynności analityczne podjęto wobec 16 spośród 20 podmiotów (80%) zidentyfikowanych na podstawie informacji zewnętrznych i własnej analizy.</li> <li>Podczas prowadzonych czynności analitycznych, PUS wykorzystywał wskazówki zawarte w <i>Metodyce</i> w zakresie niezbędnym do prawidłowego załatwienia sprawy.</li> <li>W wyniku czynności analitycznych typowano podmioty do przeprowadzenia czynności sprawdzających i kontroli podatkowych.</li> <li>W trakcie przeprowadzonych czynności sprawdzających i kontroli podatkowych postępowano zgodnie z przepisami ustawy Ordynacja podatkowa oraz wskazówkami zawartymi w <i>Metodyce</i>.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Na dzień 30 czerwca 2022 r. nie zakończono czynności analitycznych wobec siedmiu podmiotów, pomimo że od wpływu informacji do Urzędu upłynęło od 171 do 489 dni.</li> <li>Przeprowadzono tylko pięć czynności sprawdzających w zakresie podatku VAT, CIT i PIT wobec podmiotów dokonujących transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu oraz dwie kontrole podatkowe w tym obszarze.</li> </ul>

Lp.	Nazwa jednostki kontrolowanej	Ocena kontrolowanej działalności*/	Stany mające wpływ na wydaną ocenę:	
			prawidłowe	nieprawidłowe
11.	Urząd Skarbowy w Ostrowcu Świętokrzyskim	W formie opisowej	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Identyfikowanie podmiotów, co do których powzięto informację o możliwości uchylania się od obowiązków podatkowych w e-handlu.</li> <li>• Wszystkie zidentyfikowane podmioty zostały poddane czynnościom analitycznym, a większość z nich skierowano do dalszych czynności weryfikacyjnych.</li> <li>• Powołano konsultantów ds. środowiska elektronicznego, którzy zostali przeszkoleni w zakresie pozyskiwania danych jawnoźródłowych z uwzględnieniem specyfiki zadań urzędów skarbowych.</li> <li>• W czynnościach analitycznych wykorzystywano wskazówki zawarte w <i>Metodyce</i> w zakresie niezbędnym w związku z oszacowanym ryzykiem wystąpienia nieprawidłowości i ekonomiką prowadzonego postępowania.</li> <li>• Wobec wszystkich wytypowanych podmiotów przeprowadzono czynności sprawozdające.</li> <li>• W Urzędzie podejmowano i wykonywano czynności na ogół zgodnie z wymogami ustawy Ordynacja podatkowa.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Niewielka skala działań w zakresie identyfikowania podmiotów, co do których powzięto informację o możliwości uchylania się od obowiązków podatkowych w e-handlu.</li> <li>• W jednej sprawie, dwa z trzech wezwań do podatnika nie spełniały wymogów określonych w art. 159 § 1 pkt 5 w związku z art. 280 Ordynacji podatkowej (nie zawierały terminu, do którego żądanie powinno być spełnione), a czynności prowadzono nierzetelnie.</li> <li>• W okresie objętym kontrolą przeprowadzono tylko jedną kontrolę podatkową podmiotu dokonującego transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu i nie wydano żadnej decyzji podatkowej.</li> </ul>
12.	Izba Administracji Skarbowej w Łodzi	W formie opisowej	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Prowadzenie działań polegających na weryfikowaniu list podmiotów działających w Internecie w ramach spraw otrzymanych w poziomie centralnego i przekazywanie do jednostek podległych w celu podjęcia przez nie pogłębionych czynności weryfikacyjnych, wyjaśniających i sprawdzających.</li> <li>• Monitorowanie etapów działań podjętych przez podległe jednostki, ich skuteczności i adekwatności zastosowanych działań.</li> <li>• Gromadzenie i analizowanie wyników przeprowadzonych przez podległe jednostki czynności sprawdzających, kontroli podatkowych i celno-skarbowych, obejmujących zakres różnych podatków, w tym dotyczących podmiotów handlowych w Internecie.</li> <li>• Powołanie Regionalnego Zespołu Analitycznego, wyznaczenie osób pełniących rolę konsultantów ds. środowiska elektronicznego, wyznaczenie koordynatorów i ich zastępców wykonujących zadania na rzecz określonego centrum kompetencyjnego.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Niemonitorowanie we własnym zakresie handlu elektronicznego, nie-identyfikowanie podmiotów działających w szarej strefie.</li> <li>• Przypadki niezachowania 14-dniowego terminu dokonania wstępnej analizy spraw i przekazania ich do podległych jednostek (dwa przypadki – przekazanie nastąpiło po 36 i 19 dniach).</li> <li>• Niezachowanie formy decyzji przy powołaniu niektórych koordynatorów i zastępców koordynatorów oraz nieokreślenie dla nich zakresu upoważnienia do samodzielnego podpisywania pism i dokumentów kierowanych do <i>Cybercentrum</i>, co stanowiło naruszenie obowiązujących w KAS procedur.</li> </ul>
13.	Pierwszy Urząd Skarbowy Łódź-Bałuty	W formie opisowej	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Monitorowanie handlu elektronicznego, identyfikowanie podmiotów handlowych w Internecie w szarej strefie i typowanie ich do dalszych czynności weryfikacyjnych.</li> <li>• Postępowanie zgodnie z opracowaną przez Ministerstwo Finansów <i>Metodyką</i> oraz obowiązującymi procedurami dotyczącymi wykonywania czynności sprawdzających i kontrolnych.</li> <li>• Wyznaczenie dwóch pracowników Urzędu do pełnienia roli konsultantów ds. środowiska elektronicznego, którzy wzięli udział w dedykowanych szkoleniach.</li> <li>• Wobec wszystkich zidentyfikowanych podmiotów podejrzanych o uchylanie się od obowiązków podatkowych w e-handlu podjęte zostały przez Urząd właściwe czynności analityczne.</li> <li>• Czynności analityczne i sprawdzające prowadzono z wykorzystaniem wewnętrznych systemów i aplikacji oraz narzędzi OSINT, w zakresie wystarczającym do ustalenia stanu faktycznego.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Konsultanci nie zostali wyposażeni przez Ministerstwo Finansów lub Izbę Administracji Skarbowej w Łodzi zarówno w oddzielne, większe uprawnienia do systemów, jak i w dedykowane narzędzia informatyczne, specjalistyczny sprzęt czy niezależne sieci VAN.</li> <li>• Niewielki udział liczby przeprowadzonych w okresie objętym kontrolą czynności sprawdzających i kontroli podatkowych w podmiotach dokonujących transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu, w liczbie takich czynności i kontroli ogółem, który wynosił odpowiednio 1,6% i 6,3%.</li> <li>• Wystąpiły jednostkowe przypadki opóźnień (nawet do 17 miesięcy) w podejmowaniu kolejnych działań weryfikacyjnych wobec podatników.</li> </ul>

14.	Izba Administracji Skarbowej w Opolu	W formie opisowej	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Sprawowanie nadzoru nad egzekwowaniem obowiązków podatkowych od podmiotów prowadzących handel elektroniczny i realizacja przyjętych w KAS rozwiązani organizacyjnych w celu monitorowania obszarów ryzyka w handlu elektronicznym.</li> <li>• Koordynowanie działań w stosunku do podmiotów wytypowanych do podjęcia czynności w efekcie centralnie prowadzonych analiz, w tym przez <i>Cybercentrum</i>, monitorowanie działań podejmowanych w tym zakresie przez podległe urzędy skarbowe.</li> <li>• Współdziałanie z inną centralną jednostką analityczną (Kujawsko-Pomorskim UCS w Toruniu) w związku z podejmowaniem działań weryfikacyjnych prowadzonych wobec podmiotów uczestniczących w obrocie używanymi pojazdami samochodowymi.</li> <li>• Wzrost kwoty stwierdzonych uszczerpków w wyniku czynności sprawdzających wobec podmiotów prowadzących niezarejestrowaną działalność za pośrednictwem Internetu lub zaniżających rozmiary prowadzonej działalności, przy jednoczesnym spadku liczby tych czynności.</li> <li>• Wysoka skuteczność oraz wzrost kwoty ustaleń kontroli podatkowych, a także wysoka skuteczność kontroli celno-skarbowych.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Dwa przypadki opieszałego prowadzenia wstępnej analizy materiału analitycznego przekazanego przez <i>Cybercentrum</i> i przekazanie spraw do właściwych urzędów skarbowych zprzekroczeniem terminu określonego w <i>Metodyce</i> (po 118 i 32 dniach), w związku z błędną interpretacją jej zapisów.</li> </ul>
15.	Opolski Urząd Celno-Skarbowy w Opolu	W formie opisowej	<ul style="list-style-type: none"> <li>• W Urzędzie działało <i>Cybercentrum</i>, wykonujące zadania na poziomie ogólnokrajowym i lokalnym. <i>Cybercentrum</i> realizowało wszystkie zadania wynikające z harmonogramów na lata 2021–2022, w tym dotyczące monitorowania transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu i zidentyfikowania zjawisk i mechanizmów nieprawidłowych działań pośrednio lub bezpośrednio związanych z e-handlem. W <i>Cybercentrum</i> opracowano wiele analiz o charakterze kompleksowym ukierunkowanych na zdiagnozowanie obszaru potencjalnych nieprawidłowości, jak również podmiotów w nim uczestniczących. Analizy te następnie przekazywano do Ministerstwa Finansów oraz innych jednostek KAS, które w ramach swojej właściwości podejmowały dalsze działania wobec zidentyfikowanych podmiotów.</li> <li>• Rozwiązania techniczno-organizacyjne wprowadzone w Urzędzie umożliwiły identyfikację podmiotów działających w szarej strefie lub zaniżających rozmiary prowadzonej działalności w celu uniknięcia opodatkowania.</li> <li>• Obsługa zgłoszeń KTI KAS w zakresie e-handlu była prowadzona na bieżąco.</li> <li>• <i>Cybercentrum</i> opracowało materiały szkoleniowe i poglądowe dotyczące handlu internetowego udostępniane m.in. podczas szkoleń oraz na wewnętrznej stronie intranetowej.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Naczelnik Urzędu nie przeprowadził żadnej kontroli celno-skarbowej ani nie wydał żadnej decyzji wobec podmiotów działających w szarej strefie w obszarze e-handlu.</li> <li>• Zakres obowiązków, uprawnień i odpowiedzialności Naczelnika <i>Cybercentrum</i>, pomimo zatrudnienia tej osoby od 1. maja 2021 r., został jej przekazany dopiero 12 lipca 2021 r. (tj. po upływie 73 dni), podczas gdy powinno to nastąpić niezwłocznie po objęciu stanowiska.</li> <li>• Jedno ze zgłoszeń KTI KAS było analizowane w <i>Cybercentrum</i> o 67 dni dłużej, niż to wynikało z instrukcji wewnętrznej z 1 lipca 2021 r. Sprawę zgłosiła osoba fizyczna, a dotyczyła ona podejrzenia prowadzenia niezarejestrowanej działalności polegającej na e-handlu konsolami do gier. Okres od przekazania zgłoszenia w KTI KAS (8 grudnia 2021 r.) do zamieszczenia informacji zwrotnej w tym systemie (15 marca 2022 r.) wyniósł 97 dni.</li> </ul>

		Stany mające wpływ na wydaną ocenę:	
Lp.	Nazwa jednostki kontrolowanej	Ocena kontrolowanej działalności*	nieprawidłowe
16.	Urząd Skarbowy w Giubczycach	W formie opisowej	<p><b>prawidłowe</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Identyfikowanie podmiotów prowadzących niezarejestrowaną działalność gospodarczą w obszarze e-handlu na podstawie zgłoszeń sygnałnych przekazywanych przez podmioty zewnętrzne i organy Krajowej Administracji Skarbowej, jak też na podstawie własnych analiz.</li> <li>• Podmioty te obejmowano czynnościami analitycznymi, a w uzasadnionych przypadkach kierowano wnioski o przeprowadzenie kontroli podatkowej.</li> <li>• Podczas przeprowadzonych analiz przestrzegano procedur i uregulowań zawartych m.in. w Metodycie, a objęte badaniem postępowania podatkowe prowadzono zgodnie z przepisami ustawy Ordynacja podatkowa.</li> <li>• W Urzędzie powołano konsultantów ds. środowiska elektronicznego.</li> <li>• Kontrolowana jednostka dysponowała również sprzętem komputerowym niezbędnym do analizy zasobów sieci Internet oraz posiadała dostęp do narzędzi informatycznych (m.in. baz danych, aplikacji i programów).</li> </ul> <p><b>nieprawidłowe</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Niemonitorowanie handlu elektronicznego, co według Naczelnika wynikało bezpośrednio z centralizacji w wyspecjalizowanych komórkach KAS, zadań związanych z analizą i typowaniem podmiotów, w których mogą występować nieprawidłowości w zakresie e-handlu.</li> <li>• Wobec podmiotów dokonujących transakcji handlowych, m.in. za pośrednictwem Internetu, przeprowadzono: 20 czynności sprawdzających w 2021 r. i trzy w I półroczu 2022 r., a ujawnione kwoty uszczupleń wyniosły 5 tys. zł w 2021 r. i 2,8 tys. zł w I półroczu 2022 r.</li> <li>• W okresie objętym kontrolą Urząd nie przeprowadził kontroli podatkowych podmiotów dokonujących transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu<sup>74</sup>.</li> </ul>
17.	Urząd Skarbowy w Namysłowie	W formie opisowej	<p><b>prawidłowe</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• W ocenie Najwyższej Izby Kontroli, kontrolowana jednostka egzekwowała obowiązki podatkowe od podmiotów prowadzących handel elektroniczny oraz realizowała przyjęte w Krajowej Administracji Skarbowej rozwiązania organizacyjne dotyczące identyfikowania podmiotów działających w szarej strefie.</li> <li>• Powołano dwóch konsultantów ds. środowiska elektronicznego. Osoby te przeprowadzały analizy oraz włączynały 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.</li> <li>• 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).</li> <li>• W trakcie przeprowadzania analiz dotyczących identyfikacji podmiotów działających w szarej strefie w obszarze e-handlu, w Urzędzie przestrzegano obowiązujących w KAS wytycznych i zaleceń.</li> <li>• Czynności sprawdzające wobec podmiotów dokonujących ww. transakcji handlowych prowadzone były w sposób prawidłowy, co skutkowało składaniem przez podatników brakujących dokumentów oraz wpłatą należnego podatku.</li> </ul> <p><b>nieprawidłowe</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Niemonitorowanie handlu elektronicznego, co zdaniem Naczelnika 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.</li> <li>• W Urzędzie przeprowadzono siedem czynności sprawdzających wobec pięciu podmiotów, dla których powodem podjęcia czynności sprawdzających była wcześniejsza analiza potencjalnych nieprawidłowości w e-handlu.</li> <li>• W okresie objętym kontrolą Urząd nie przeprowadził żadnej kontroli podatkowej podmiotów dokonujących transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu.</li> </ul>

<sup>73</sup>) pozytywna/negatywna/w formie opisowej

<sup>74</sup> W okresie objętym kontrolą rozpoczęto jedną kontrolę podatkową na podstawie wniosku po przeprowadzonej analizie, która do dnia kontroli NIK nie została zakończona.



## 6.2. Analiza stanu prawnego i uwarunkowań organizacyjno- -ekonomicznych

Zgodnie z art. 21 § 1 ustawy Ordynacja podatkowa zobowiązanie podatkowe powstaje z dniem:

- zaistnienia zdarzenia, z którym ustawa podatkowa wiąże powstanie takiego zobowiązania;
- doręczenia decyzji organu podatkowego, ustalającej wysokość tego zobowiązania.

W polskim systemie podatkowym zobowiązania podatkowe powstają generalnie w sposób wymieniony w art. 21 § 1 pkt 1, tj. z dniem zaistnienia zdarzenia, z którym ustawa podatkowa wiąże powstanie takiego zobowiązania (tzw. powstawanie zobowiązania podatkowego z mocy prawa).

Jeżeli przepisy prawa podatkowego nakładają na podatnika obowiązek złożenia deklaracji, a zobowiązanie podatkowe powstaje w sposób określony w art. 21 § 1 pkt 1, podatek wykazany w deklaracji jest podatkiem do zapłaty. Podstawowy sposób weryfikacji zobowiązania podatkowego określono w art. 21 § 3, zgodnie z którym, jeżeli w postępowaniu podatkowym organ podatkowy stwierdzi, że podatnik, mimo ciążącego na nim obowiązku, nie zapłacił w całości lub w części podatku, nie złożył deklaracji albo że wysokość zobowiązania podatkowego jest inna niż wykazana w deklaracji, albo powstałego zobowiązania nie wykazano, organ podatkowy wydaje decyzję, w której określa wysokość zobowiązania podatkowego. Jest to tzw. decyzja określająca wysokość zobowiązania podatkowego (decyzja deklaratoryjna). Decyzja ta jest wydawana po przeprowadzeniu postępowania podatkowego. Postępowanie podatkowe wszczyna się na żądanie strony lub z urzędu (art. 165 § 1). Wszczęcie postępowania z urzędu następuje dla spraw związanych z weryfikacją samoobliczenia dokonywanego przez podatników w trybie art. 21 § 3, w wyniku którego wysokość podatku zadeklarowanego przez podatnika może zostać zakwestionowana przez organy podatkowe.

Czynności sprawdzające, prowadzone wyłącznie z inicjatywy organu podatkowego (z urzędu), stanowią jedną z procedur podatkowych uregulowanych w Ordynacji podatkowej. Ich istota sprowadza się do dobrowolnego wyeliminowania uchybień związanych z rozliczeniem podatku, bez wszczynania postępowania podatkowego. Czynności sprawdzające powinny zawsze wyprzedzać postępowanie podatkowe. Umożliwiają one rozstrzygnięcie wątpliwości związanych z prawidłowością rozliczeń podatkowych bez wszczynania procedury postępowania podatkowego. Zgodnie z art. 272 Ordynacji podatkowej organy podatkowe I instancji dokonują czynności sprawdzających, mających na celu m.in.: sprawdzenie terminowości: składania deklaracji, wpłacania podatków, stwierdzenie formalnej poprawności deklaracji, ustalenie stanu faktycznego w zakresie niezbędnym do stwierdzenia zgodności z przedstawionymi dokumentami.

Kontrola podatkowa jest instrumentem, który należy traktować jako uzupełnienie innych procedur podatkowych, tj. postępowania podatkowego oraz czynności sprawdzających. Jeśli istniejące wątpliwości organu dotyczące określonego podmiotu mogą być wyjaśnione przy wykorzystaniu

Powstawanie  
i weryfikacja zobowiązań  
podatkowych

Zasady prowadzenia  
czynności  
sprawdzających

Zasady prowadzenia  
kontroli podatkowej

czynności sprawdzających, nie należy sięgać po kontrolę podatkową. Podejmowanie kontroli podatkowej ma na celu zebranie materiału dowodowego, który będzie mógł być wykorzystany w postępowaniu podatkowym, w przypadku gdy obowiązki ciążące na podatnikach nie są respektowane. Zgodnie z art. 281 § 2 Ordynacji podatkowej celem kontroli podatkowej jest sprawdzenie, czy kontrolowani wywiązują się z obowiązków wynikających z przepisów prawa podatkowego. Zasady przeprowadzania kontroli podatkowej uregulowano w art. 281–292 Ordynacji podatkowej.

### Zasady prowadzenia kontroli celno-skarbowych

Zakres kontroli celno-skarbowej określono w art. 54 ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej. Podstawowy celem tej kontroli jest sprawdzenie przestrzegania przepisów prawa podatkowego (art. 54 ust. 1 pkt 1). Po zakończeniu czynności kontrolnych dokonywanych w czasie kontroli celno-skarbowej prowadzonej w zakresie, o którym mowa w art. 54 ust. 1 pkt 1, sporządza się wynik kontroli. Doręczenie wyniku kontroli kończy kontrolę celno-skarbową (art. 82 ust. 1). W przypadku stwierdzenia nieprawidłowości w zakresie, o którym mowa w art. 54 ust. 1 pkt 1, zakończona kontrola celno-skarbowa przekształca się w postępowanie podatkowe, jeżeli: kontrolowany nie złożył korekty deklaracji albo organ nie uwzględnił złożonej korekty deklaracji, albo organ uwzględnił złożoną korektę deklaracji i istnieją przesłanki do ustalenia dodatkowego zobowiązania w podatku od towarów i usług lub istnieją przesłanki do określenia kwoty podatku do zapłaty na podstawie 108 ustawy o podatku od towarów i usług (art. 83 ust. 1).

### Zasady opodatkowania handlu internetowego podatkiem od towarów i usług

Ustawą z dnia 20 maja 2021 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw<sup>75</sup> wprowadzono tzw. pakiet VAT e-commerce.

Wprowadzone zmiany dotyczyły:

- wejścia w życie art. 7a ustawy o podatku od towarów i usług, zgodnie z którym w przypadku gdy podatnik ułatwia, poprzez użycie interfejsu elektronicznego, takiego jak platforma, platforma handlowa, portal lub podobne środki, zwanego dalej „interfejsem elektronicznym”, sprzedaż na odległość towarów importowanych w przesyłkach o wartości rzeczywistej nieprzekraczającej wyrażonej w złotych kwoty odpowiadającej równowartości 150 euro, uznaje się, że podatnik ten samodzielnie otrzymał towary i dokonał ich dostawy. W przypadku, gdy podatnik ułatwia, poprzez użycie interfejsu elektronicznego, dokonanie na terytorium Unii Europejskiej przez podatnika nieposiadającego siedziby działalności gospodarczej lub stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium Unii Europejskiej: wewnątrzwspólnotowej sprzedaży towarów na odległość lub dostawy towarów na rzecz podmiotu niebędącego podatnikiem – uznaje się, że podatnik, który ułatwia tę dostawę, samodzielnie otrzymał towary i dokonał ich dostawy. Celem tej regulacji jest zwiększenie dochodów z podatku VAT poprzez przeniesienie obowiązku zapłaty podatku z bardzo dużej grupy przedsiębiorców

<sup>75</sup> Dz. U. poz. 1163.



- (tzw. dostawców bazowych) na podatników prowadzących działalność gospodarczą związaną z zarządzaniem interfejsami elektronicznymi (operatorów interfejsu elektronicznego);
- zniesienia zwolnienia z VAT dla importu towarów w tzw. małych przesyłkach o wartości do 22 EUR;
  - wprowadzenia uproszczonej procedury w zakresie deklarowania i odroczenia płatności podatku z tytułu importu towarów w przesyłkach o wartości nieprzekraczającej 150 euro.

Do 1 lipca 2021 r. sprzedaż wysyłkowa w ustawie o podatku od towarów i usług była uregulowana w art. 2 pkt. 23 i 24 (definicja sprzedaży wysyłkowej z i na terytorium kraju) oraz art. 23 i 24 (zasady opodatkowania sprzedaży wysyłkowej z i na terytorium kraju). Z dniem 1 lipca 2021 r. przepisy te zostały wykreślone z ustawy. Definicje te w art. 2 pkt 22a i 22b ustawy zastąpione zostały definicją wewnątrzwspólnotowej sprzedaży towarów na odległość (WSTO) oraz sprzedaży na odległość towarów importowanych (SOTI). Zmianom tym towarzyszyła weryfikacja zasad ogólnych dotyczących miejsca dostawy towarów określonych w art. 22 ustawy.

Zgodnie z przepisami ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych uzyskany przychód może zostać zakwalifikowany jako: pozarolnicza działalność gospodarczą (art. 10 ust. 1 pkt 3), odpłatne zbycie rzeczy (art. 10 ust. 1 pkt 8). Przychód z odpłatnego zbycia rzeczy określono jako przychód z: nieruchomości lub ich części oraz udział w nieruchomości, spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu mieszkalnego lub użytkowego oraz prawa do domu jednorodzinnego w spółdzielni mieszkaniowej, prawa wieczystego użytkowania gruntów, innych rzeczy, jeżeli odpłatne zbycie nie następuje w wykonaniu działalności gospodarczej i zostało dokonane w przypadku odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych przed upływem pięciu lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło nabycie lub wybudowanie, a innych rzeczy – przed upływem pół roku, licząc od końca miesiąca, w którym nastąpiło nabycie.

Zgodnie z art. 5a pkt 6 ustawy pozarolnicza działalność gospodarcza oznacza działalność zarobkową: wytwórczą, budowlaną, handlową, usługową, działalność polegającą na poszukiwaniu, rozpoznawaniu i wydobywaniu kopalin ze złóż oraz działalność polegającą na wykorzystywaniu rzeczy oraz wartości niematerialnych i prawnych prowadzoną we własnym imieniu bez względu na jej rezultat, w sposób zorganizowany i ciągły, z której uzyskane przychody nie są zaliczane do innych przychodów ze źródeł wymienionych w art. 10 ust. 1 pkt 1, 2 i 4–9 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Zgodnie z art. 5 ustawy – Prawo przedsiębiorców nie stanowi działalności gospodarczej działalność wykonywana przez osobę fizyczną, której przychód należny z tej działalności nie przekracza w żadnym miesiącu 50% kwoty minimalnego wynagrodzenia, o którym mowa w ustawie z dnia 10 października 2002 r. o minimalnym wynagrodzeniu za pracę<sup>76</sup> i która w okresie ostatnich 60 miesięcy nie wykonywała działalności gospodarczej.

Zasady opodatkowania handlu internetowego podatkiem dochodowym od osób fizycznych

<sup>76</sup> Dz. U. z 2020 r. poz. 2207.

### Zasady opodatkowania handlu internetowego podatkiem dochodowym od osób prawnych

W przypadku stwierdzenia, że podatnik nie wykazał zobowiązania ze wskazanych źródeł przychodu lub zaniżył kwotę zobowiązania organ podatkowych wszczyna procedurę określoną w art. 21 § 3 Ordynacji podatkowej.

Na podatek CIT składają się dwa źródła przychodów. Pierwsze źródło to przychody z zysków kapitałowych np. dywidendy, przychody z obrotu różnymi papierami wartościowymi i kryptowalutami. Drugie źródło (nazwane pozostałymi źródłami) to inne przychody, których nie można zaliczyć do zysków kapitałowych. W praktyce są to najczęściej przychody ze sprzedaży.

Zgodnie z art. 7 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych przedmiotem opodatkowania podatkiem dochodowym jest dochód stanowiący sumę dochodu osiągniętego z zysków kapitałowych oraz dochodu osiągniętego z innych źródeł przychodów. Zgodnie z art. 14 ustawy przychodem z odpłatnego zbycia rzeczy, praw majątkowych lub świadczenia usług jest ich wartość wyrażona w cenie określonej w umowie. Jeżeli jednak cena bez uzasadnionych przyczyn ekonomicznych znacznie odbiega od wartości rynkowej tych rzeczy, praw lub usług, organ podatkowy określa ten przychód w wysokości wartości rynkowej. Wartość rynkową, rzeczy, praw majątkowych lub usług określa się na podstawie cen rynkowych stosowanych w obrocie rzeczami, prawami lub usługami tego samego rodzaju i gatunku, z uwzględnieniem w szczególności ich stanu i stopnia zużycia oraz czasu i miejsca zbycia albo świadczenia.

### Obowiązki informacyjne niektórych podmiotów

Zgodnie z art. 82 § 1 Ordynacji podatkowej osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne prowadzące działalność gospodarczą są obowiązane do sporządzania i przekazywania informacji: na sporządzone na piśmie żądanie organu podatkowego – o zdarzeniach wynikających ze stosunków cywilnoprawnych albo z prawa pracy, mogących mieć wpływ na powstanie obowiązku podatkowego lub wysokość zobowiązania podatkowego osób lub jednostek, z którymi zawarto umowę. Organ podatkowy określa zakres żądanych informacji oraz termin ich przekazania.

Zgodnie z art. 182 § 1 Ordynacji podatkowej, jeżeli z dowodów zgromadzonych w toku postępowania podatkowego wynika potrzeba uzupełnienia tych dowodów lub ich porównania z informacjami pochodzącymi z banku, bank jest obowiązany na sporządzone na piśmie żądanie naczelnika urzędu skarbowego, a w toku postępowania odwoławczego na żądanie dyrektora izby administracji skarbowej do sporządzenia i przekazania informacji dotyczących strony postępowania w zakresie m.in.: posiadanych rachunków bankowych, rachunków oszczędnościowych, liczby tych rachunków, a także obrotów i stanów tych rachunków oraz osiadanych rachunków pieniężnych.

Na podstawie art. 45 ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej organy KAS mogą przetwarzać informacje, w tym dane osobowe, od osób prawnych, jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej oraz osób fizycznych prowadzących działalność gospodarczą, o zdarzeniach mających bezpośredni wpływ na powstanie lub wysokość niepodatkowych należności budżetowych, zobowiązania podatkowego lub należno-

ści celnych, o zdarzeniach wynikających ze stosunków cywilnoprawnych lub faktycznych czynności mogących mieć wpływ na powstanie obowiązku podatkowego lub wysokość zobowiązania podatkowego, a także występować do tych podmiotów o udostępnienie dokumentów zawierających informacje, w tym dane osobowe.

Na podstawie art. 48 ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej na sporządzone na piśmie żądanie Szefa Krajowej Administracji Skarbowej lub naczelnika urzędu celno-skarbowego wydane w związku z wszczętym postępowaniem przygotowawczym lub czynnościami wyjaśniającymi odpowiednio w sprawie o przestępstwa lub wykroczenia oraz przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe, bank jest obowiązany do sporządzania i przekazywania informacji dotyczących podejrzanego lub osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej w przypadku, gdy postępowanie przygotowawcze lub czynności wyjaśniające są prowadzone w związku z czynami popełnionymi w zakresie działalności osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej, w zakresie m.in.: posiadanych lub współposiadanych rachunków bankowych, liczby tych rachunków, posiadanych lub współposiadanych rachunków pieniężnych.

Dodatkowe obowiązki informacyjne banków i innych podmiotów określono w art. 49 ustawy.

System STIR został wprowadzony ustawą z dnia 24 listopada 2017 r. o zmianie niektórych ustaw w celu przeciwdziałania wykorzystywaniu sektora finansowego do wyłudzeń skarbowych<sup>77</sup>. Zasady funkcjonowania tego systemu zostały zawarte głównie w przepisach ustawy Ordynacja podatkowa. Zgodnie z art. 119 zg pkt 6 Ordynacji podatkowej przez STIR rozumie się system teleinformatyczny izby rozliczeniowej spełniający minimalne wymagania dla systemów teleinformatycznych określone w przepisach wydanych na podstawie art. 18 ustawy z dnia 17 lutego 2005 r. o informatyzacji działalności podmiotów realizujących zadania publiczne<sup>78</sup>. Na podstawie art. 119 zn § 1 Ordynacji podatkowej Szef Krajowej Administracji Skarbowej dokonuje analizy ryzyka wykorzystywania działalności banków i spółdzielczych kas oszczędnościowo-kredytowych do celów mających związek z wyłudzeniami skarbowymi, uwzględniając posiadane dane. Zgodnie z art. 119 zv § 1 Ordynacji podatkowej Szef KAS może zażądać blokady rachunku podmiotu kwalifikowanego, tj. osoby fizycznej będącej przedsiębiorcą, osoby fizycznej prowadzącej działalność zarobkową na własny rachunek, która nie jest przedsiębiorcą, osoby prawnej, jednostki organizacyjnej nieposiadającej osobowości prawnej, której ustawa przyznaje zdolność prawną, na okres nie dłuższy niż 72 godziny, jeżeli posiadane informacje, w szczególności wyniki analizy ryzyka, o której mowa w art. 119 zn § 1 Ordynacji podatkowej, wskazują, że podmiot kwalifikowany może wykorzystywać działalność banków lub spółdzielczych kas oszczędnościowo-kredytowych do celów mających związek z wyłudzeniami skarbowymi lub do czynności zmierzających do wyłudzenia skar-

Zmiany przepisów, które mogły mieć wpływ na identyfikowanie nierzetelnych podatników – STIR

<sup>77</sup> Dz. U. z 2017 r. poz. 2491.

<sup>78</sup> Dz. U. z 2021 r. poz. 2070, ze zm.

bowego, a blokada rachunku podmiotu kwalifikowanego jest konieczna, aby temu przeciwdziałać. Zgodnie z art. 119 zw § 1 Ordynacji podatkowej Szef KAS może, po spełnieniu określonych w ustawie przesłanek, przedłużyć w drodze postanowienia termin blokady rachunku podmiotu kwalifikowanego na czas oznaczony, nie dłuższy jednak niż trzy miesiące. Zgodnie z art. 119 zzz § 1 Ordynacji podatkowej kontrolę wypełniania obowiązków przez banki, spółdzielcze kasy oszczędnościowo-kredytowe, izbę rozliczeniową, banki zrzeszające oraz Krajową Spółdzielczą Kasę Oszczędnościowo-Kredytową sprawuje Szef Krajowej Administracji Skarbowej.

Zmiany przepisów,  
które mogły mieć wpływ  
na identyfikowanie  
nierzetelnych  
podatników – JPK\_VAT

Obowiązek przekazywania, bez wezwania organu podatkowego, za pomocą środków komunikacji elektronicznej, w zakresie informacji o prowadzonej ewidencji na potrzeby podatku VAT, w postaci jednolitego pliku kontrolnego za okresy miesięczne, w terminie do 25 dnia miesiąca, został wprowadzony ustawą z dnia 13 maja 2016 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw<sup>79</sup> od 1 stycznia 2018 r. i dotyczy wszystkich podatników VAT czynnych.

Z dniem 1 października 2020 r. wprowadzono nowe zasady składania deklaracji podatkowych. Nowy JPK\_VAT7M lub JPK\_VAT7K z deklaracją zastąpił deklaracje VAT-7 lub VAT-7K oraz elektroniczną ewidencję zakupu i sprzedaży VAT. Zawiera również nowe elementy. Rozszerzenie zakresu informacji przekazywanych w JPK\_V7M/K obejmuje stosowanie dodatkowego oznaczenia dla:

- niektórych dostaw oraz usług (transakcji w szczególności dotyczących wrażliwych towarów, takich jak leki, paliwa, papierosy, pojazdy i części samochodowe, budynki, budowle, grunty), tj. stosowanie kodów GTU (od kodu GTU\_01 do kodu GTU\_13);
- transakcji podlegających specjalnym procedurom VAT (czyli stosowanie ustalonych symboli), np. dostawy w ramach sprzedaży wysyłkowej z terytorium kraju, o której mowa w art. 23 ustawy o VAT, czy wewnątrzspółnotowej dostawy towarów następującej po imporcie tych towarów w ramach procedury celnej 42 (import).

Celem poszerzenia zakresu danych wykazywanych w nowym JPK\_VAT jest poprawa efektywności działań KAS poprzez szybszą identyfikację podejrzanych transakcji.

Prace legislacyjne  
dotyczące przepisów  
prawa, które mogą  
mieć zastosowanie  
do transakcji handlowych  
dokonywanych  
za pośrednictwem  
Internetu

W okresie objętym kontrolą prowadzone były w Ministerstwie Finansów prace legislacyjne dotyczące przepisów prawnych, które będą miały zastosowanie do transakcji handlowych dokonywanych za pośrednictwem Internetu. Były to prace związane z transpozycją do krajowego porządku prawnego założeń dyrektyw unijnych. Z dniem 1 stycznia 2024 r. w państwach członkowskich Unii Europejskiej wdrożona została dyrektywa Rady (UE) 2020/284 z dnia 18 lutego 2020 r. zmieniająca dyrektywę 2006/112/WE w odniesieniu do wprowadzenia pewnych wymogów dla dostawców usług płatniczych<sup>80</sup>. Z dyrektywą tą ściśle wiąże się rozporządzenie Rady (UE) 2020/283 zmieniające rozporządzenie (UE)

<sup>79</sup> Dz. U. z. 2016 r. poz. 846.

<sup>80</sup> Dz. U. UE L Nr 62, s. 7. Dalej: dyrektywa 2020/284.

nr 904/2010 w odniesieniu do środków służących wzmocnieniu współpracy administracyjnej w celu zwalczania oszustw w dziedzinie VAT<sup>81</sup>, które przewiduje m.in. utworzenie centralnego elektronicznego systemu informacji o płatnościach (CESOP), zarządzanego przez Komisję Europejską, do którego państwa członkowskie będą cyklicznie przekazywać informacje na temat odbiorców płatności i transakcji płatniczych.

Zgodnie z projektem ustawy z dnia 28 lipca 2022 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej<sup>82</sup>, opracowanym w Ministerstwie Finansów, dostawcy usług płatniczych (np. banki) będą prowadzić, przechowywać i przysyłać do Szefa KAS ewidencję niektórych transakcji płatniczych. Raportowaniu będą podlegać płatności transgraniczne, tj. takie, w przypadku których środki pieniężne będą przekazywane od płatnika (co do zasady jest to nabywca towarów lub usług) z państwa członkowskiego do odbiorcy płatności (co do zasady jest to sprzedawca towarów lub usług) z innego państwa członkowskiego albo spoza Unii Europejskiej. Obowiązek ewidencyjny będzie dotyczył przypadków, gdy dostawca usług płatniczych zrealizuje w ciągu kwartału więcej niż 25 płatności na rzecz tego samego odbiorcy. Zgromadzone dane będą przechowywane przez Szefa KAS oraz umieszczone w systemie CESOP, który będzie agregował dane przekazywane przez administracje wszystkich państw członkowskich. W ten sposób powstanie kompleksowa baza danych o płatnościach transgranicznych, realizowanych w ramach Unii Europejskiej, jak i z krajami trzecimi. Z bazy, na ściśle określonych zasadach, będą mogły korzystać poszczególne państwa. Rozwiązania te, w opinii Ministerstwa Finansów, przyczynią się do ograniczenia barier w kontroli działalności handlowej prowadzonej za pośrednictwem Internetu.

W Departamencie Polityki Podatkowej trwały prace nad ustawą nakładającą obowiązki sprawozdawcze na operatorów platform cyfrowych, która ma implementować dyrektywę Rady (UE) 2021/514 z 22 marca 2021 r. zmieniającą dyrektywę 2011/16/UE w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie opodatkowania<sup>83</sup>. Projektowana ustawa przewiduje, że obowiązkiem raportowania zostaną objęci operatorzy platform, którzy udostępniają je sprzedawcom, umożliwiając dokonywanie za ich pośrednictwem transakcji sprzedaży towarów, świadczenia usług, najmu środków transportu lub najmu nieruchomości lub ich części. Obowiązek sprawozdawczy będzie polegał na przekazywaniu Szefowi KAS zbiorczej informacji na temat sprzedawców zawierających transakcje za pośrednictwem platformy. Przekazywane informacje będą zawierały dane identyfikujące operatora, a także o sprzedawcach oraz o uzyskanych przez poszczególnych sprzedawców dochodach i liczbie transakcji zawartych za pomocą platformy.

<sup>81</sup> Dz. U. UE L Nr 62, s. 1. Dalej: rozporządzenie 2020/283.

<sup>82</sup> Projekt (druk sejmowy nr 3030) dostępny na stronie internetowej: <https://www.sejm.gov.pl/sejm9.nsf/PrzebiegProc.xsp?nr=3030>.

<sup>83</sup> Dz. U. UE L Nr 104, s. 1. Dalej: Dyrektywa.



Z dniem 1 lipca 2022 r. znowelizowano art. 48 ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej, zgodnie z którym na sporządzone na piśmie żądanie Szefa Krajowej Administracji Skarbowej, naczelnika urzędu celno-skarbowego lub naczelnika urzędu skarbowego wydane w związku z wszczętym postępowaniem przygotowawczym lub czynnościami wyjaśniającymi odpowiednio w sprawie o przestępstwa lub wykroczenia oraz przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe, bank jest obowiązany do sporządzania i przekazywania informacji dotyczących osoby fizycznej, osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej lub danych pełnomocników wskazanego w żądaniu rachunku bankowego w przypadku, gdy postępowanie przygotowawcze lub czynności wyjaśniające są prowadzone w związku z czynami popełnionymi w zakresie działalności osoby fizycznej, osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej. Istotą wprowadzonej zmiany jest objęcie obowiązkiem przekazywania danych również danych dotyczących osób fizycznych. Ponadto zgodnie z art. 20 rządowego projektu ustawy o systemie informacji finansowej (druk 2771) Szef KAS, będący organem właściwym w sprawach SIInF, będzie miał możliwość przetwarzania danych zgromadzonych w bazie, w celu wykonywania swoich ustawowych zadań, związanych z ujawnianiem i odzyskiwaniem mienia zagrożonego przepadkiem, rozpoznawaniem, wykrywaniem i zwalczaniem przestępstw oraz przestępstw skarbowych, zapobieganiem tym przestępstwom oraz ściganiem ich sprawców.

#### Analiza uwarunkowań ekonomicznych i organizacyjnych

Obecnie wykorzystywanie technologii internetowych do prowadzenia działalności gospodarczej polegającej na realizowaniu transakcji handlowych drogą elektroniczną, np. kupowanie i sprzedawanie produktów, usług lub informacji czy prowadzenie marketingu bądź serwisu, jest powszechne. Epidemia COVID-19 i zamknięcie klientów w domach spowodowały nasilenie zakupów on-line.

Według Encyklopedii zarządzania<sup>84</sup> handel elektroniczny (ang. *e-commerce*) to specyficzny rodzaj handlu obejmujący zakup i sprzedaż towarów oraz usług, wykorzystujący sieć internetową jako środek wymiany pomiędzy kupującymi a sprzedającymi. To proces zawierania transakcji handlowych za pomocą Internetu (lub innych sieci komputerowych) niezależnie od wykorzystywanych narzędzi czy środków<sup>85</sup>.

GUS definiuje handel elektroniczny<sup>86</sup> – e-handel jako transakcje przeprowadzone przez sieci, oparte na protokole IP i przez inne sieci komputerowe. Towary i usługi są zamawiane przez te sieci, ale płatność i ostateczna dostawa zamówionego towaru lub usługi może być dokonana w sieci lub poza siecią. Transakcje mogą być dokonywane pomiędzy przedsiębiorstwami, z osobami indywidualnymi, instytucjami rządowymi lub innymi organizacjami prywatnymi i publicznymi. Zamówienia otrzymane przez telefon, telefaks lub e-mail nie są elementem e-handlu.

<sup>84</sup> [https://mfiles.pl/pl/index.php/Handel\\_elektroniczny](https://mfiles.pl/pl/index.php/Handel_elektroniczny)

<sup>85</sup> Justyna Skorupska: E-commerce – Strategia – Zarządzanie – Finanse. Wydawnictwo Naukowe PWN, 2017. ISBN 978-83-01-19478-9.

<sup>86</sup> <https://stat.gov.pl/metainformacje/sloownik-pojec/pojecia-stosowane-w-statystyce-publicznej/1778,pojecie.html>



Według GUS<sup>87</sup> sprzedaż elektroniczna przez sieci komputerowe obejmuje:

- sprzedaż poprzez strony internetowe lub aplikacje mobilne – dotyczy zamówień otrzymywanych przez własną stronę internetową lub powiązaną z nią aplikację mobilną oraz zamówień otrzymywanych przez internetowe platformy handlowe, serwisy aukcyjne lub powiązane z nimi aplikacje mobilne;
- sprzedaż w systemie typu EDI<sup>88</sup> – dokonywana za pomocą wiadomości typu EDI i umożliwiająca wysyłanie lub otrzymywanie informacji biznesowych w uzgodnionym formacie, który pozwala na ich automatyczne przetwarzanie, np. EDIFACT, UBL, XML.

Ze względu na rodzaj towarów i usług można wyróżnić następujące formy handlu elektronicznego<sup>89</sup>:

- bezpośredni lub kompleksowy – cała transakcja handlowa od momentu złożenia zamówienia do realizacji płatności i dostawy towaru odbywa się wyłącznie przez sieć;
- pośredni – poszukiwanie towarów, usług, nowych kontrahentów, przesłanie dokumentów i płatności odbywa się przez sieć, natomiast dostawa zamówionego towaru lub usługi odbywa się bezpośrednio, w tradycyjny sposób;
- hybrydowy – stosuje się czasowo różne formy dystrybucji, spowodowane niedostatkami w rozwoju sieci, usług telekomunikacyjnych lub logistycznych.

Ze względu na podmioty biorące udział w handlu elektronicznym<sup>90</sup> wyróżnia się:

- handel elektroniczny pomiędzy przedsiębiorstwami (B2B, ang. *business-to-business*) – wymiana handlowa między przedsiębiorstwami obejmująca nie tylko zawieranie transakcji, ale również poszukiwanie partnerów, budowanie sieci dostawców i odbiorców, poszukiwanie informacji handlowych i inne. Do prowadzenia działalności w tym sektorze drogą on-line służy wydzielony z publicznej sieci Internet system tzw. Intranetu Gospodarczego; najszybciej rozwijająca się gałąź handlu elektronicznego. W tym segmencie stosowany jest też EDI;
- handel elektroniczny pomiędzy przedsiębiorstwem a konsumentem (B2C, ang. *business-to-consumer*) – to wszelkie formy sprzedaży towarów i usług pojedynczym klientom, a więc sprzedaż detaliczna w sieci (tu właśnie zawierają się, na przykład, wszelkiego rodzaju sklepy internetowe czy aukcje drobnotowarowe);
- handel elektroniczny pomiędzy konsumentami (C2C, ang. *consumer-to-consumer*) – jest to handel pomiędzy dwoma konsumentami, to znaczy handel, w którym żadna ze stron nie jest przedsiębiorcą, a w któ-

<sup>87</sup> Raport Społeczeństwo informacyjne w Polsce w 2020 r.

<sup>88</sup> EDI (ang. *Electronic Data Interchange* – Elektroniczna wymiana informacji, danych handlowych lub administracyjnych – faktury, przelewy, zamówienia) pomiędzy organizacjami lub przedsiębiorstwami (<https://stat.gov.pl/metainformacje/sownik-pojec/pojecia-stosowane-w-statystyce-publicznej/1774,pojecie.html>).

<sup>89</sup> [https://pl.wikipedia.org/wiki/Handel\\_elektroniczny](https://pl.wikipedia.org/wiki/Handel_elektroniczny)

<sup>90</sup> [https://pl.wikipedia.org/wiki/Handel\\_elektroniczny](https://pl.wikipedia.org/wiki/Handel_elektroniczny)

rym jeden z konsumentów przyjmuje rolę sprzedawcy, a drugi nabywcy (istotna część e-handlu, szczególnie od momentu pojawienia się platform aukcyjnych pośredniczących w tego rodzaju transakcjach). Z prawnego punktu widzenia, wyodrębnienie handlu między konsumentami jest nieprawidłowe. Konsumentem jest wyłącznie osoba fizyczna dokonująca czynności z przedsiębiorcą. Obrót określany jako C2C jest obrotem powszechnym;

- handel elektroniczny pomiędzy konsumentem a przedsiębiorstwem (C2B, ang. *consumer-to-business*).

Dla celów podatkowych przepisy podatkowe nie przewidują szczególnych zasad opodatkowania handlu internetowego lub prowadzenia dokumentacji dla celów podatkowych. Pod tym względem handel internetowy traktowany jest jak każda inna działalność gospodarcza.

Zadania, organy i organizację Krajowej Administracji Skarbowej określa ustawa o Krajowej Administracji Skarbowej. Do zadań KAS, zgodnie z art. 2 ust. 1 ustawy, należy m.in. realizacja dochodów z podatków, opłat oraz niepodatkowych należności budżetowych. Zgodnie z art. 11 ust. 1 ustawy organami KAS są: minister właściwy do spraw finansów publicznych, Szef Krajowej Administracji Skarbowej, dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, dyrektor izby administracji skarbowej, naczelnik urzędu skarbowego, naczelnik urzędu celno-skarbowego. Szef KAS podlega Ministrowi Finansów (art. 13 ust. 1).

Minister właściwy do spraw finansów publicznych koordynuje i współdziała w kształtowaniu polityki państwa w zakresie zadań KAS (art. 12). Minister właściwy do spraw finansów publicznych prowadzi działalność analityczną, prognostyczną i badawczą dotyczącą zjawisk występujących w obszarze podatków stanowiących dochód budżetu państwa i ceł (art. 12 a). W celu zapewnienia sprawnego i efektywnego wykonywania zadań KAS minister właściwy do spraw finansów publicznych koordynuje ich realizację oraz sprawuje nadzór nad jednostkami organizacyjnymi KAS, w szczególności może: żądać informacji i materiałów, wyjaśnień i dokumentów z realizacji zadań przez jednostki organizacyjne KAS, zlecić przeprowadzenie analiz w określonym zakresie (art. 12 c ust. 1). Na podstawie art. 7 ust. 1 ustawy minister właściwy do spraw finansów publicznych, w celu zapewnienia skutecznej i efektywnej realizacji zadań KAS oraz wysokiej jakości jej działania, określa w drodze zarządzenia, czteroletnie kierunki działania i rozwoju KAS, wskazując w nich cele do osiągnięcia, wskaźniki ich pomiaru oraz zasady składania raportów z realizacji czteroletnich kierunków działania i rozwoju KAS. Szef Krajowej Administracji Skarbowej, w celu zapewnienia realizacji kierunków, o których mowa w art. 7 ust. 1, corocznie określa kierunki działania i rozwoju KAS, wskazując w nich cele do osiągnięcia, wskaźniki ich pomiaru oraz zasady składania przez dyrektorów izb administracji skarbowej raportów z realizacji kierunków działania i rozwoju KAS. Kierunki działania i rozwoju KAS podlegają zatwierdzeniu przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych. Podstawą oceny pracy dyrektorów izb administracji skarbowej jest stopień realizacji tych kierunków, w kierowanych przez nich izbach administracji skarbowej (art. 7 ust. 3–4 ustawy).

Do zadań Szefa KAS należy m.in: nadzór nad działalnością dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej, dyrektorów izb administracji skarbowej, naczelników urzędów skarbowych, naczelników urzędów celno-skarbowych, przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania (art. 14 ust. 1).

Do zadań dyrektora izby administracji skarbowej, zgodnie z art. 25 ust.1 ustawy, należy m.in.: nadzór nad działalnością naczelników urzędów skarbowych i naczelników urzędów celno-skarbowych, rozstrzyganie w II instancji w sprawach należących w I instancji do naczelników urzędów skarbowych lub naczelników urzędów celno-skarbowych.

Do zadań naczelnika urzędu skarbowego, zgodnie z art. 28 ust. 1 ustawy, należy m.in.: ustalanie, określanie, pobór podatków, opłat i niepodatkowych należności budżetowych oraz innych należności, wykonywanie egzekucji administracyjnej należności pieniężnych oraz wykonywanie zabezpieczenia należności pieniężnych. Do zadań naczelnika urzędu celno-skarbowego należy m.in: wykonywanie kontroli celno-skarbowej, wymiar należności celnych i podatkowych oraz innych opłat, związanych z przywozem i wywozem towarów, prowadzenie w I instancji postępowań w sprawach celnych przewidzianych przepisami prawa celnego oraz w sprawach podatkowych związanych z przywozem lub wywozem towarów (art. 33).

Hierarchię organów podatkowych określono w art. 13 ustawy Ordynacja podatkowa. Organem podatkowym, stosownie do swojej właściwości, jest: naczelnik urzędu skarbowego, naczelnik urzędu celno-skarbowego jako organ I instancji, naczelnik urzędu celno-skarbowego jako organ odwoławczy od decyzji, o których mowa w art. 83 ust. 4 i 5 ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej, tj. głównie od decyzji wydanych przez naczelnika urzędu celno-skarbowego, który sporządził wynik kontroli celno-skarbowej, a który następnie jest właściwy do przeprowadzenia postępowania podatkowego i wydania decyzji, dyrektor izby administracji skarbowej – jako organ odwoławczy odpowiednio od decyzji naczelnika urzędu skarbowego albo naczelnika urzędu celno-skarbowego.

Organizacja jednostek administracji skarbowej została określona zarządzeniem Ministra Finansów z dnia 5 lutego 2019 r. w sprawie organizacji Krajowej Informacji Skarbowej, izby administracji skarbowej, urzędu skarbowego, urzędu celno-skarbowego i Krajowej Szkoły Skarbowości oraz nadania im statutów<sup>91</sup>.

Zgodnie ze statutem urzędu skarbowego<sup>92</sup>:

- 1) do zadań komórki analiz i planowania należy m.in:
  - pozyskiwanie informacji mogących mieć wpływ na powstanie obowiązków podatkowego, w tym o wydatkach i wartości mienia zgromadzonego przez podatnika,
  - zarządzanie ryzykiem zewnętrznym, w tym identyfikowanie obszarów zagrożeń mogących mieć wpływ na prawidłowość wypełnia-

<sup>91</sup> Dz. Urz. MFFiPR z 2020 r. poz. 16, ze zm.

<sup>92</sup> Załącznik nr 8 zarządzenia Ministra Finansów z dnia 5 lutego 2019 r. w sprawie organizacji Krajowej Informacji Skarbowej, izby administracji skarbowej, urzędu skarbowego, urzędu celno-skarbowego i Krajowej Szkoły Skarbowości oraz nadania im statutów.

nia obowiązków podatkowych i celnych oraz prowadzenie rejestru ryzyka w tym zakresie,

- typowanie podmiotów do czynności sprawdzających, kontroli i postępowań podatkowych oraz sporządzanie planów kontroli,
  - prowadzenie analiz branżowych w zakresie działania kluczowych podmiotów,
  - dokonywanie czynności sprawdzających w zakresie zadań realizowanych przez komórkę;
- 2) do zadań komórki czynności sprawdzających należy m.in: dokonywanie czynności sprawdzających z wyłączeniem czynności zastrzeżonych dla innych komórek;
  - 3) do zadań komórki kontroli podatkowej należy m.in.: prowadzenie kontroli podatkowej i wnioskowanie o zabezpieczenie wykonania zobowiązań podatkowych;
  - 4) do zadań komórki podatków dochodowych i podatku od towarów i usług w pionie orzecznictwa urzędu, należy prowadzenie postępowań podatkowych, w tym w sprawach – określania wysokości przychodu/dochodu, wysokości zobowiązania podatkowego, wysokości zaliczek na podatek, wysokości nadpłaty, wysokości straty poniesionej przez podatnika, wpłat z zysku, wysokości odsetek za zwłokę.

Zgodnie ze statutem urzędu celno-skarbowego<sup>93</sup>:

- 1) do zakresu zadań komórki analizy ryzyka należy w szczególności:
  - udział w działalności analitycznej, prognostycznej i badawczej oraz analiza ryzyka dotycząca zjawisk występujących w obszarze właściwości KAS,
  - pozyskiwanie, rejestrowanie, przetwarzanie i dystrybucja informacji niezbędnych do zarządzania ryzykiem zewnętrznym,
  - zarządzanie ryzykami lokalnymi,
  - zarządzanie ryzykiem w obrocie międzynarodowym,
  - udział w typowaniu podmiotów do kontroli celno-skarbowej,
  - koordynacja działań z zakresu zarządzania ryzykiem na poziomie urzędu;
- 2) do zakresu zadań komórki analiz, prognoz i sprawozdawczości należy w szczególności:
  - prowadzenie działalności analitycznej, prognostycznej i badawczej z zakresu funkcjonowania urzędu,
  - prowadzenie sprawozdawczości,
  - sygnalizowanie przypadków nieskuteczności lub niespójności przepisów prawnych;
- 3) do zakresu zadań komórki kontroli celno-skarbowej i postępowania podatkowego (w pionie kontroli celno-skarbowej) należy m.in.:
  - kontrola celno-skarbowa w zakresie rzetelności deklarowanych podstaw opodatkowania oraz prawidłowości obliczania i wpłacania podatków stanowiących dochód budżetu państwa,

<sup>93</sup> Załącznik nr 9 do zarządzenia Ministra Finansów z dnia 5 lutego 2019 r. w sprawie organizacji Krajowej Informacji Skarbowej, izby administracji skarbowej, urzędu skarbowego, urzędu celno-skarbowego i Krajowej Szkoły Skarbowości oraz nadania im statutów.

## ZAŁĄCZNIKI

- ujawnianie i kontrola niezgłoszonej do opodatkowania działalności gospodarczej,
  - prowadzenie postępowań podatkowych w I instancji w sprawach objętych kontrolą celno-skarbową, w tym ustalenie i określenie zobowiązań podatkowych;
- 4) do zakresu zadań komórki postępowania podatkowego (w pionie orzecznictwa) należy m.in.:
- prowadzenie postępowań podatkowych w II instancji w zakresie prowadzonych przez naczelnika urzędu postępowań w I instancji, w sprawach, o których mowa w art. 83 ust. 1 ustawy o KAS,
  - orzecznictwo w zakresie trybów nadzwyczajnych w zakresie postępowania podatkowego,
  - przygotowywanie projektów odpowiedzi na skargi do sądu administracyjnego oraz odpowiedzi na pisma procesowe, opracowywanie wniosków o wniesienie skarg kasacyjnych.

Zgodnie ze statutem izby administracji skarbowej<sup>94</sup>:

- 1) do zadań komórki zarządzania ryzykiem należy w szczególności:
- prowadzenie działalności analitycznej, prognostycznej i badawczej dotyczącej zjawisk występujących we właściwości KAS oraz analizy ryzyka,
  - nadzór nad analizami ryzyka prowadzonymi w podległych urzędach,
  - ocena i prognozowanie możliwych zagrożeń ekonomicznych, pozatekonicznych i społecznych w obszarach zadań wykonywanych w izbie i podległych urzędach,
  - analiza stanu zagrożenia oszustwami podatkowymi i celnymi w obszarach zadań wykonywanych przez KAS,
  - pozyskiwanie i rejestrowanie, przetwarzanie i dystrybucja informacji niezbędnych do zarządzania ryzykiem zewnętrznym,
  - zarządzanie ryzykiem zewnętrznym, w tym identyfikowanie obszarów zagrożeń mogących mieć wpływ na prawidłowość wypełniania obowiązków podatkowych i celnych oraz prowadzenie rejestru ryzyka w tym zakresie,
  - opracowywanie analiz i sprawozdań oraz informacji niezbędnych do podejmowania decyzji związanych z realizacją polityki finansowej państwa oraz zarządzania ryzykiem,
  - zlecenie przeprowadzania jednostkowych analiz ryzyka urzędowi skarbowym i urzędowi celno-skarbowym;
- 2) do zadań komórki kontroli podatkowej, kontroli celno-skarbowej i nadzoru nad czynnościami sprawdzającymi w pionie kontroli, cła i audytu należy w szczególności:
- koordynowanie kontroli podatkowych wykonywanych przez naczelników urzędów skarbowych,
  - nadzór merytoryczny nad prawidłowością kontroli podatkowych i czynności sprawdzających oraz monitorowanie działań związanych ze stwierdzonymi nieprawidłowościami w urzędach skarbowych,

<sup>94</sup> Załącznik nr 5 do zarządzenia Ministra Finansów z dnia 5 lutego 2019 r. w sprawie organizacji Krajowej Informacji Skarbowej, izby administracji skarbowej, urzędu skarbowego, urzędu celno-skarbowego i Krajowej Szkoły Skarbowości oraz nadania im statutów.



- sprawowanie nadzoru merytorycznego nad realizacją zadań komórek kontroli podatkowej w urzędach skarbowych oraz systemów ewidencjonujących kontrole podatkowe i czynności sprawdzające,
  - sprawowanie nadzoru merytorycznego nad realizacją zadań komórek kontroli celno-skarbowej, kontroli celno-skarbowej rynku i realizacji w zakresie kontroli celno-skarbowej w urzędzie celno-skarbowym oraz systemami ewidencjonującymi kontrole celno-skarbowe i czynności sprawdzające,
  - nadzór i wsparcie w zakresie wykorzystywania elektronicznych narzędzi wspomagających kontrolę podatkową i kontrolę celno-skarbową,
  - nadzór nad wykonywaniem kontroli podatkowej i kontroli celno-skarbowej, w szczególności dotyczącej prawidłowości realizacji obowiązku ewidencjonowania sprzedaży i kwot podatku należnego za pomocą kas rejestrujących;
- 3) do zadań komórek w pionie orzecznictwa należy w szczególności orzecznictwo w sprawach dotyczących podatków dochodowych i podatku od towarów i usług.

Zgodnie z załącznikiem 11<sup>95</sup> do zarządzenia Ministra Finansów w sprawie organizacji Krajowej Informacji Skarbowej, izby administracji skarbowej, urzędu skarbowego, urzędu celno-skarbowego i Krajowej Szkoły Skarbowości oraz nadania im statutów Opolski UCS w Opolu realizuje zadania Centrum Kompetencyjnego *Cybercentrum* wspierającego komórkę Ministerstwa właściwą do spraw zwalczania przestępczości ekonomicznej w zakresie zwalczania przestępczości ekonomicznej w środowisku elektronicznym, monitorowania i analizy zasobów sieci Internet w obszarze naruszeń przepisów prawa, których naruszenie objęte jest działaniem KAS. Do zadań *Cybercentrum* należy również prowadzenie postępowań karnych-skarbowych w sprawach o przestępstwa i wykroczenia popełnione z wykorzystaniem technologii internetowych i ujawnionych przez *Cybercentrum* oraz ocena dokumentacji technicznej dotyczącej zakładów wzajemnych i gier, urządzanych przez sieć Internet; w ramach *Cybercentrum* działa Centrum Techniczne Informatyki Śledczej realizujące m.in. zadania w zakresie wsparcia merytorycznego i technicznego jednostek organizacyjnych KAS w zakresie działań związanych ze stosowaniem informatyki śledczej.

Ponadto Kujawsko-Pomorski UCS w Toruniu i Podlaski UCS w Białymstoku realizują zadania scentralizowane w zakresie wsparcia Centrum Kompetencyjnego Zwalczania Przestępczości Ekonomicznej w Środowisku Elektronicznym *Cybercentrum*, funkcjonującego w Opolskim UCS w Opolu.

Na podstawie zarządzenia nr 26 Szefa Krajowej Administracji Skarbowej z dnia 20 maja 2019 r. w sprawie powołania koordynatorów do wykonywania zadań na rzecz Centrów Kompetencyjnych wspierających komórkę Ministerstwa Finansów właściwą do spraw zwalczania przestępczości ekonomicznej w UCS (i/lub w IAS) powołano koordynatorów. Koordyna-

<sup>95</sup> Wykaz izb, urzędów skarbowych i urzędów celno-skarbowych, w których tworzy się centra kompetencyjne lub w których są wykonywane zadania scentralizowane oraz zakresy zadań wykonywanych przez centra kompetencyjne i zadań scentralizowanych.

torzy zostali wyznaczeni do zadań na rzecz Centrów Kompetencyjnych wspierających komórkę Ministerstwa Finansów m.in. w obszarze środowiska elektronicznego (monitorowania i analizy zasobów sieci Internet), w tym informatyki śledczej. Dyrektorzy izb administracji skarbowej powołali łącznie 33 pracowników do pełnienia funkcji koordynatora lub zastępcy koordynatora. Do zadań koordynatorów należy m.in.:

- współpraca z Centrum Kompetencyjnym oraz organami Krajowej Administracji Skarbowej w obszarach wymienionych w § 1 ust.1<sup>96</sup>;
- gromadzenie, przetwarzanie, analiza oraz ocena informacji i danych związanych z danym obszarem tematycznym;
- sporządzanie analiz uzyskanych informacji związanych z obszarem tematycznym Centrum Kompetencyjnego;
- udział w pracach Centrum Kompetencyjnego dotyczących opiniowania i opracowywania projektów rozwiązań w zakresie przepisów regulujących obszar tematyczny oraz przepisów dotyczących kontroli tego obszaru;
- współudział w sporządzaniu przez Centrum Kompetencyjne analiz strategicznych i innych dokumentów analitycznych;
- analiza tendencji zachodzących w obszarze tematycznym Centrum Kompetencyjnego pod kątem identyfikowania nowych zagrożeń oraz określania adekwatnych działań zaradczych;
- analiza orzecznictwa sądowego związanego z obszarem tematycznym Centrum Kompetencyjnego;
- koordynowanie i nadzorowanie zainicjowanych i prowadzonych przez Centrum Kompetencyjne lub komórkę Ministerstwa Finansów właściwą do spraw zwalczania przestępczości ekonomicznej działań kontrolnych;
- przeprowadzanie szkoleń tematycznych;
- składanie do Centrum Kompetencyjnego okresowych raportów ze swojej działalności;
- współpraca z innymi organami administracji państwowej zwalczającymi przestępczość ekonomiczną.

Koordynator wykonuje zadania na terenie właściwości miejscowej izby administracji skarbowej.

Ministerstwo Finansów<sup>97</sup> poleciło DIAS do 31 sierpnia 2021 r. wyznaczyć co najmniej po jednej osobie z komórki analitycznej w każdym urzędzie skarbowym (docelowo po dwie osoby w każdym urzędzie), która będzie pełniła rolę konsultanta ds. środowiska elektronicznego. Termin rozpoczęcia szkoleń wyznaczono na koniec września/początek IV kwartału 2021 r. Do konsultantów należy wykonywanie zadań na rzecz właściwego naczelnika urzędu skarbowego (konsultantom nie były zlecane zadania przez inne

<sup>96</sup> To jest: wyrobów alkoholowych, wyrobów energetycznych, w tym monitorowania przewozu towarów SENT, wyrobów tytoniowych i suszu tytoniowego, środków odurzających, technik kryminalistycznych, ustalania i odzyskiwania mienia, ujawniania i opodatkowania nieujawnionych źródeł przychodów oraz środowiska elektronicznego, w tym informatyki śledczej.

<sup>97</sup> Pismem z 27 lipca 2021 r.

organy Krajowej Administracji Skarbowej). Dodatkowo konsultanci współpracowali z koordynatorami/zastępcami koordynatorów powoływanymi w izbie administracji skarbowej/urzędzie celno-skarbowym.

W związku z epidemią COVID-19 w 2021 r. firma *Allegro.pl* umożliwiła pracownikom KAS pozyskiwanie danych o transakcjach dokonywanych za pośrednictwem serwisu aukcyjnego *Allegro* drogą elektroniczną, za pomocą elektronicznego formularza kontaktowego. W celu uzyskania dostępu do nowego formularza kontaktowego konieczne jest zarejestrowanie konta w serwisie *Allegro*. Do rejestracji konta niezbędne jest posiadanie dostępu do skrzynki mailowej zarejestrowanej w domenie rządowej *gov.pl*.

### **6.3. Wykaz aktów prawnych dotyczących kontrolowanej działalności**

1. Ustawa z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz. U. z 2022 r. poz. 813).
2. Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2022 r. poz. 2651, ze zm.).
3. Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2022 r. poz. 931, ze zm.).
4. Ustawa z dnia 20 maja 2021 r. o zmianie ustawy od podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 1163).
5. Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2022 r. poz. 2647, ze zm.).
6. Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2021 r. poz. 1800, ze zm.).
7. Ustawa z dnia 6 marca 2018 r. – Prawo przedsiębiorców (Dz. U. z 2021 r. poz. 162, ze zm.).
8. Rozporządzenie wykonawcze Rady (UE) nr 282/2011 z dnia 15 marca 2011 r. ustanawiające środki wykonawcze do dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L 77 z 23.03 2011, str. 1, ze zm.).
9. Zarządzenie Ministra Finansów z dnia 5 lutego 2019 r. w sprawie organizacji Krajowej Informacji Skarbowej, izby administracji skarbowej, urzędu skarbowego, urzędu celno-skarbowego i Krajowej Szkoły Skarbowości oraz nadania im statutów (Dz. Urz. MFFiPR z 2020 r. poz. 16, ze zm.).

#### **6.4. Wykaz podmiotów, którym przekazano informację o wynikach kontroli**

1. Prezydent Rzeczypospolitej Polskiej
2. Marszałek Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej
3. Marszałek Senatu Rzeczypospolitej Polskiej
4. Prezes Rady Ministrów
5. Prezes Trybunału Konstytucyjnego
6. Rzecznik Praw Obywatelskich
7. Komisja do Spraw Kontroli Państwowej Sejmu RP
8. Komisja Finansów Publicznych Sejmu RP
9. Komisja Budżetu i Finansów Publicznych Senatu RP
10. Minister Finansów



## 6.5. Stanowisko Ministra Finansów do informacji o wynikach kontroli



Minister  
Finansów

Warszawa, 13 marca 2023 roku

---

Sprawa: Kontrola P/22/006  
Znak sprawy: DZP8.0811.1.2022  
Kontakt: Kancelaria MF  
tel.: +48 22 694 55 55  
e-mail: kancelaria@mf.gov.pl

---

Marian Banaś  
Prezes Najwyższej Izby Kontroli

### Informacja o wynikach kontroli - Działania Krajowej Administracji Skarbowej w celu ograniczenia szarej strefy w Internecie

Szanowny Panie Prezesie,

odpowiadając na pisma z 21 lutego 2023 r. znak KBF.430.007.2022 dotyczące informacji o wynikach kontroli - *Działania Krajowej Administracji Skarbowej w celu ograniczenia szarej strefy w Internecie*, przedstawiam następujące stanowisko.

#### I. Obszar analizy ryzyka

#### Ryzyko e-Commerce w systematyce ryzyk Krajowej Administracji Skarbowej

Działalność na rynku e-Commerce nie wymaga specjalnego wyodrębnienia w zakresie analizy ryzyka, ponieważ nieprawidłowości odnoszące się do kwestii związanych z ww. obszarem stanowią element wielu ryzyk występujących w *Centralnym Rejestrze Ryzyk Krajowej Administracji Skarbowej* (związanych m.in. z podstawą opodatkowania podatkiem od towarów i usług, podatkiem dochodowych, czy też obowiązkami rejestracyjnymi na dla celów podatkowych).

Jednocześnie wskazać należy, że zagrożenie związane z szarą strefą w Internecie dotyczy głównie podmiotów, których wartość obrotów stanowi niewielki odsetek (wartość poniżej 1%) w stosunku do pełnej skali obrotów na rynku e-handlu (zob. informacje przedstawione w części *Struktura obrotów podmiotów w branży e-Commerce*).

---

tel.: +48 22 694 55 55  
fax: +48 22 694 36 84  
e-mail: kancelaria@mf.gov.pl

ul. Świętokrzyska 12  
00-916 Warszawa

E-handel (e-Commerce), jako związany ze sposobem prowadzenia działalności gospodarczej nie wpisuje się w przyjętą w Krajowej Administracji Skarbowej koncepcję utworzonej dotychczas systematyki, stąd nie był wyłoniiony jako odrębne ryzyko.

**Nie oznacza to braku aktywności KAS, a jedynie brak możliwości wygenerowania danych w żądanym układzie.**

Jak już to wskazano, problematyka handlu elektronicznego to jeden z wielu obszarów z punktu widzenia zadań kontrolnych realizowanych przez Krajową Administrację Skarbową, wykonywany według przyjętego trybu postępowania. Nie mniej jednak, uwzględniając planowane działania analityczne dotyczące opracowania raportu monitorującego podmioty działające w branży sklasyfikowanej w Polskiej Klasyfikacji Działalności pod numerem 47.91.Z - Sprzedaż detaliczna prowadzona przez domy sprzedaży wysyłkowej lub Internet, należy przewidzieć, że działanie to powinno przełożyć się też na większą liczbę (możliwych do wyodrębnienia) czynności sprawdzających i kontrolnych.

### **Nowe źródła danych wpływające na możliwość ograniczenia szarej strefy w Internecie**

A. Implementacja dyrektywy Rady (UE) 2021/514 z dnia 22 marca 2021 r. zmieniającej dyrektywę 2011/16/UE w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie opodatkowania

Do krajowego porządku prawnego wdrażane są przepisy obligujące część operatorów platform do rejestracji i sprawozdawczości w odniesieniu do podmiotów dokonujących - za pośrednictwem tych platform - sprzedaży towarów, osobistego świadczenia usług, najmu nieruchomości i najmu środków transportu, które będą dokonywane za pośrednictwem danej platformy. Mechanizm przewiduje również automatyczną wymianę informacji pomiędzy organami administracji skarbowej państw - stron skutecznej kwalifikowanej umowy międzynarodowej, w celu automatycznej wymiany informacji o sprzedawcach pozostających w jurysdykcji innych państw niż państwo rejestracji operatora platformy.

B. Raportowanie przez agentów rozliczeniowych

Ustawa z dnia 8 czerwca 2022 r. o zmianie niektórych ustaw w celu automatyzacji załatwiania niektórych spraw przez Krajową Administrację Skarbową nałożyła na agentów rozliczeniowych, działających na podstawie ustawy o usługach płatniczych, obowiązek przekazywania do Szefa Krajowej Administracji Skarbowej informacji o bezgotówkowych transakcjach płatniczych dokonywanych na rzecz przedsiębiorców. Obowiązek systematycznego raportowania przez agentów rozliczeniowych wszedł w życie od 1 stycznia 2023 roku.

*Poniżej przedstawione zostały dane za I-III kwartał 2022 r. prezentujące wartości dotyczące liczby podmiotów z branży e-Commerce oraz wysokości ich obrotów z deklaracji VAT (dane zostały opracowane na podstawie cyklicznych raportów KAS identyfikujących podmioty dokonujące sprzedaży na rynku e-Commerce).*

Kategorie podmiotów	Liczba podmiotów	Suma obrotów dla grupy	wartości procentowe	
			liczba podmiotów	suma obrotów
Największe*	12 398	1 330 491 563 616 zł	8,84%	88,65%
Duże**	45 546	143 841 727 125 zł	32,47%	9,58%
Średnie***	61 036	25 580 716 207 zł	43,51%	1,70%
Małe****	21 297	971 958 585 zł	15,18%	0,06%
<b>Suma końcowa</b>	<b>140 277</b>	<b>1 500 885 965 533 zł</b>	<b>100,00%</b>	<b>100,00%</b>

\*obróć powyżej 10 mln zł, \*\* obrót powyżej 1 mln zł, \*\*\* obrót powyżej 100 tys. zł, \*\*\*\* obrót poniżej 100 tys. zł. Dane wg stanu bazy na 23.11.2022 roku.

Jak wynika z powyższego zestawienia największy udział w sprzedaży e-Commerce (ponad 88%) generują podmioty z obrotem przekraczającym 10 mln zł, wobec których ryzyko działania w szarej strefie w Internecie jest niewielkie. Z kolei wartość obrotów dotyczących najmniejszych podmiotów, w których diagnozowane jest największe ryzyko dokonywania naruszeń przepisów prawa podatkowego (działania w szarej strefie w Internecie), stanowi niewielki odsetek w stosunku do pełnej skali obrotów na rynku e-Commerce, tj. wartość niższa niż 1%.

Dlatego też, w pełni zasadna jest teza, że ryzyko w odniesieniu do tych podmiotów nie osiąga poziomu istotnego.

## II. Obszar czynności sprawdzających, kontroli podatkowych oraz kontroli celno-skarbowych w obszarze e-handlu (e-Commerce)

Jak już zostało wielokrotnie wskazane w toku prowadzonej przez Państwa kontroli, jak i w zastrzeżeniach do jej wyników, działalność kontrolna Krajowej Administracji Skarbowej koncentruje się na wszystkich formach działalności zwiększających ryzyko niepłacenia podatków i uzyskiwania nieuprawnionych zwrotów podatku.

Wszelkie działania kontrolne podejmowane są, co wynika z przepisów ustawy o *Krajowej Administracji Skarbowej*, na podstawie wyników analizy ryzyka, która wskazuje, czy wobec podmiotu podejmować należy czynności weryfikacyjne i w jakiej formie. Działania kontrolne kierowane są tam, gdzie występuje wysokie ryzyko występowania nieprawidłowości podatkowych. Słuszność ukierunkowania działań kontrolnych organów Krajowej Administracji Skarbowej na obszary wysokiego ryzyka potwierdza chociażby rosnący poziom skuteczności kontroli dotyczących podatków, który w 2021 roku wyniósł 91,5% a w roku 2022 - 93%.

Wzrost efektywności struktur kontrolnych zaświadcza również zmniejszająca się luka w podatku VAT z 24,1% w 2015 roku do poziomu 4,3% w 2021 roku (dane szacunkowe Ministerstwa Finansów), stanowiąca istotny problem także w innych państwach członkowskich Unii Europejskiej.

Ponownie podkreślić należy, że w zainteresowaniu Krajowej Administracji Skarbowej pozostaje całokształt działalności podatnika, a nie tylko pewien ściśle zawężony jej obszar, np. do równoległej oferty sprzedaży w sieci Internet. Tym samym oceniając aspekt ekonomiczny działań naczelników urzędów celno-skarbowych/ naczelników urzędów skarbowych weryfikacji należy poddać całokształt zrealizowanych czynności kontrolnych, a nie poszczególne obszary, które zostały wytypowane do kontroli w następstwie analizy ryzyka. Nie można oceniać skuteczności przez pryzmat wycinka danego obszaru. Dlatego, celem wyciągnięcia racjonalnych wniosków należałoby dokonać analizy tendencji we wszystkich obszarach podlegających kontroli celno-skarbowej/kontroli podatkowej/czynnościom sprawdzającym w danym okresie i dopiero na tej podstawie sformułować rzetelne wnioski. Nie jest zaś zasadnym porównywanie skuteczności kontroli podatkowych i kontroli celno-skarbowych w obszarze środowiska elektronicznego (e-handlu) do skuteczności wszystkich kontroli podatkowych i kontroli celno-skarbowych w zakresie VAT, CIT i PIT, ponieważ **otrzymany wynik będzie niemiernodajny**.

Powyższe wynika z **podstawowego błędu**, jakim był wybrany - przez Najwyższą Izbę Kontroli - obszar kontroli, co z kolei spowodowało, że organy Krajowej Administracji Skarbowej podały wyniki prawdziwe (zgodne z pytaniami), ale jednocześnie zawężające i fragmentaryczne.

Traktowanie obszaru e-handlu, jako samoistnego obszaru kontroli **należy uznać za błąd metodologiczny**, co przełożyło się na treść pytań zadawanych przez kontrolerów. Należy pamiętać, że Internet jest **jedynie formą komunikacji**, a nie odrębnym środowiskiem. Tytułem przykładu: osoba nielegalnie handlująca towarami podrabianymi z użyciem portalu aukcyjnego jest traktowana dokładnie tak samo jak handlująca na targowisku i (biorąc pod uwagę metodykę kontroli NIK) działania podejmowane wobec niej nie są traktowane, jako „kontrola e-handlu”.

Podobnie jest z każdą inną nielegalną (czy nieopodatkowaną) aktywnością gospodarczą z użyciem sieci Internet - w takich przypadkach ustalenia Krajowej Administracji Skarbowej, określenie kwoty podatku czy potencjalne sankcje **nie zostały w raporcie Najwyższej Izby Kontroli wzięte pod uwagę**, ponieważ w żadnym rejestrze Krajowej Administracji Skarbowej nie występowały, jako „kontrola transakcji za pośrednictwem Internetu”.

Należy ponownie podkreślić, że w ramach sprawowanego - na poziomie Ministerstwa Finansów - nadzoru nad działalnością organów Krajowej Administracji Skarbowej - w trybie ciągłym monitorowana jest prawidłowość i efektywność realizacji prowadzonych czynności sprawdzających, kontroli podatkowych oraz kontroli celno-skarbowych.

### **III. Obszar identyfikacji występowania nieprawidłowości podatkowych w środowisku elektronicznym (centrum kompetencyjne; koordynatorzy ds. środowiska elektronicznego; konsultanci ds. środowiska elektronicznego)**

Ocena zaprezentowana w informacji o wynikach kontroli „Działania Krajowej Administracji Skarbowej w celu ograniczenia szarej strefy w Internecie”, jak zauważono powyżej, nie uwzględnia kompletnego spektrum działania Krajowej Administracji Skarbowej skupiając się jedynie na identyfikacji zagrożeń wyłącznie w środowisku elektronicznym bez uwzględnienia prowadzenia najczęściej tej działalności jako komplementarnej.

Wbrew ocenie zawartej w inkryminowanym dokumencie, jednostki organizacyjne KAS zostały wyposażone w narzędzia informatyczne, rozwiązania i procedury umożliwiające identyfikowanie i monitorowanie obszarów ryzyka występowania nieprawidłowości w e-handlu. W ocenie Ministerstwa Finansów kontrola nie wykazała, że realizowane przez jednostki KAS działania wobec podmiotów dokonujących transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu były nieadekwatne do skali i zakresu aktywności przedsiębiorców w tym obszarze.

Przy przygotowaniu oceny nie uwzględniono w ogóle specyfiki mechanizmów identyfikacji podmiotów oferujących towary lub usługi w sieci Internet. Nie uwzględniono istotnego elementu analizy tego obszaru, tj. wiedzy i narzędzi informatycznych niezbędnych dla jego monitorowania i identyfikacji nieprawidłowości. Monitorowanie sieci Internet wymaga olbrzymich nakładów finansowych i wiedzy nie tylko z obszaru podatków. Tu istotne są również inne umiejętności, tzn. wiedza jak pozyskiwać i korzystać z zasobów sieci Internet. W tym przypadku nie wystarczą doświadczenia z codziennego korzystania z Internetu i wyszukiwania w nim informacji. To wykracza poza normalną, codzienną aktywność w tym obszarze większości obywateli, stąd wdrożona koncepcja Centrum Kompetencyjnego CYBERCENTRUM.

Pominięto *de facto*, przy ocenie, powołanie na podstawie zarządzenia Ministra Finansów z dnia 5 lutego 2019 r. w sprawie organizacji krajowej informacji skarbowej, izby administracji skarbowej, urzędu skarbowego, urzędu celno-skarbowego i krajowej szkoły skarbowości oraz nadania im statutów dedykowanego rozwiązania organizacyjnego polegającego na usytuowaniu w strukturze Opolskiego Urzędu Celno-Skarbowego w Opolu - Centrum Zwalczania Przemocności Ekonomicznej w Środowisku Elektronicznym CYBERCENTRUM - Centrum Kompetencyjnego oraz dwóch jednostek wspierających z Kujawsko-Pomorskiego Urzędu Celno-Skarbowego w Toruniu i Podlaskiego Urzędu Celno-Skarbowego w Białymstoku, które prowadzą analizy i czynności w ramach obszaru środowiska elektronicznego (e-handlu). To szeroko rozumiane Centrum Kompetencyjne wspierane przez koordynatorów i konsultantów ds. środowiska elektronicznego, z odpowiednio urzędów celno-skarbowych i urzędów skarbowych zwalcza szarą strefę w sieci Internet.

Oczywiście na bieżąco prowadzone są analizy i prace zmierzające do zwiększenia efektów monitorowania sieci Internet. Codzienne problemy z tym związane zauważyła również Komisja Europejska zwiększając obowiązki informacyjne po stronie

elektronicznych platform sprzedażowych (ang. *marketplace*), które będą stanowiły jakościową zmianę w działaniach KAS w tym obszarze.

W celu zwiększenia skuteczności działań w obszarze zwalczania przestępczości ekonomicznej w e-handlu prowadzone są również prace nad aktualizacją *Konceptji Centrum Zwalczania Przestępczości Ekonomicznej w Środowisku Elektronicznym Krajowej Administracji Skarbowej CYBERCENTRUM*. Tam też przewidziano zwiększenie współpracy z koordynatorami ds. środowiska elektronicznego (monitorowania i analizy zasobów sieci Internet) oraz konsultantami ds. środowiska elektronicznego (poziom urzędów skarbowych) w celu lepszego monitorowania sieci Internet.

Z wyrazami szacunku

Z upoważnienia Ministra Finansów

**Mariusz Gojny**  
Podsekretarz Stanu Zastępca Szefa KAS



## 6.6. Opinia Prezesa NIK do stanowiska Ministra Finansów



PREZES  
NAJWYŻSZEJ IZBY KONTROLI  
MARIAN BANAŚ

KBF.430.007.2022

Warszawa 23 marca 2023 r.

**Opinia**  
**Prezesa Najwyższej Izby Kontroli do stanowiska Ministra Finansów**  
**w sprawie informacji o wynikach kontroli P/22/006 - Działania Krajowej Administracji**  
**Skarbowej w celu ograniczenia szarej strefy w Internecie**

Na podstawie art. 64 ust. 2 ustawy z dnia 23 grudnia 1994 r. o Najwyższej Izbie Kontroli<sup>1</sup> przedstawiam opinię do stanowiska Ministra Finansów (pismo nr DZP8.0811.1.2022 z dnia 13 marca 2023 r.) w sprawie Informacji o wynikach kontroli *Działania Krajowej Administracji Skarbowej w celu ograniczenia szarej strefy w Internecie*.

W świetle analizy stanowiska Ministra Finansów do niniejszej Informacji, nie mogę zgodzić się z prezentowanym w nim stwierdzeniem, że „działalność na rynku e-commerce nie wymaga specjalnego wyodrębnienia w zakresie analizy ryzyka, ponieważ nieprawidłowości odnoszące się do kwestii związanych z ww. obszarem stanowią element wielu ryzyk występujących w Centralnym Rejestrze Ryzyk Krajowej Administracji Skarbowej (związanych m.in. z podstawą opodatkowania podatkiem od towarów i usług, podatkiem dochodowych, czy też obowiązkami rejestracyjnymi dla celów podatkowych)”.

Ustalenia kontroli wykazały bowiem, że realizowane przez jednostki KAS działania wobec podmiotów dokonujących transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu nie były adekwatne do skali i zakresu aktywności przedsiębiorców w tym obszarze. Wyodrębnienie obszaru ryzyka dotyczącego e-handlu, o co wnioskowała NIK, podobnie jak wyznaczenie podległym jednostkom odpowiednich celów i mierników w tym zakresie, mogłoby stać się podstawą do wprowadzenia zmian organizacyjnych pozwalających na zwiększenie skali i poprawę efektywności działań KAS podejmowanych wobec podmiotów działających w szarej strefie w Internecie.

Zasadność ściślejszego ukierunkowania działań KAS na obszar e-handlu uznał Minister Finansów wskazując ponownie w przedstawionym stanowisku na planowane działania analityczne dotyczące m.in. opracowania raportu monitorującego podmioty działające w branży sklasyfikowanej w Polskiej Klasyfikacji Działalności pod numerem 47.91.Z - *Sprzedaż detaliczna prowadzona przez domy sprzedaży wysyłkowej lub Internet*, co w ocenie Ministra, zapewni naczelnikom urzędów skarbowych systemowe rozwiązanie, o które postulowała NIK w toku kontroli, umożliwiające samodzielne wyselekcjonowanie podmiotów działających w tej branży o wysokim ryzyku występowania nieprawidłowości, co z kolei zdaniem Ministra, powinno przełożyć się też na większą liczbę czynności sprawdzających i kontrolnych KAS.

Nie podzielam także poglądu Ministra Finansów wyrażonego w przedłożonym stanowisku, że działalność organów KAS będąca przedmiotem kontroli nie powinna stanowić odrębnego obszaru kontroli, ponieważ w zainteresowaniu tych organów pozostaje całokształt działalności podatnika, a nie tylko zawężone jej zakresy. Zarzut, że tym samym NIK błędnie wybrała obszar kontroli jest niezasadny. Wybór tematyki kontroli stanowi zgodnie z art. 6 ustawy o Najwyższej

<sup>1</sup> Dz. U z 2022 r. poz.623.

Izbie Kontroli prerogatywę tego organu. Bezpodstawnym jest określanie mianem błędu metodologicznego legalnie zdefiniowanego obszaru kontroli, zatwierdzonego zgodnie z obowiązującymi procedurami przez Kolegium NIK jako temat kontroli planowej.

W tym zakresie, argumentacja zawarta w stanowisku Ministra Finansów została już wcześniej przedstawiona przez Ministra w zastrzeżeniach do wystąpienia pokontrolnego. Kolegium Najwyższej Izby Kontroli, oddalając wniesione przez Ministra zastrzeżenia, wskazało, że: „Trudno zgodzić się z zarzutem zastrzeżenia, że obszary wybrane do kontroli zgodnie z kryteriami NIK spowodowały, że jednostki terenowe podały zawężające dane oraz, że nie można oceniać skuteczności przez pryzmat wycinka danego obszaru, a wynik porównania skuteczności kontroli podatkowych i kontroli celno-skarbowych w obszarze e-handlu do skuteczności wszystkich kontroli podatkowych i kontroli celno-skarbowych w zakresie VAT, CIT i PIT będzie niemiernodajny. Kryteria selekcji danych wykorzystanych do kontroli zostały określone adekwatnie do celu kontroli, którym było ustalenie czy od podmiotów prowadzących handel internetowy były efektywnie egzekwowane obowiązki podatkowe, i zostały konsekwentnie zastosowane do poszczególnych obszarów działania kontrolowanych jednostek. Kryteria zostały jednoznacznie określone. Przedmiotem zainteresowania Izby były dane dotyczące efektów czynności sprawdzających, kontroli podatkowych i kontroli celno-skarbowych przeprowadzonych w podmiotach prowadzących handel internetowy. Zatem jako kryterium selekcji podmiotów do analizy i oceny działań jednostek KAS przyjęto prowadzenie przez analizowane podmioty handlu elektronicznego. Nie sposób bowiem dokonać oceny efektywności działań KAS w zakresie egzekwowania obowiązków podatkowych od podmiotów prowadzących e-handel dokonując analizy efektywności czynności sprawdzających, kontroli podatkowych i celno-skarbowych przeprowadzonych przez jednostki KAS wobec wszystkich podmiotów będących w ich właściwości, w tym też na przykład działających w branży budowlanej, transportowej czy usług medycznych. Ponadto adekwatne i miarodajne jest porównanie skuteczności działań jednostek KAS wobec podmiotów prowadzących handel elektroniczny ze skutecznością wszystkich działań w zakresie podatków VAT, CIT i PIT, ponieważ opodatkowanie e-handlu oraz występujące nieprawidłowości podatkowe w tym obszarze dotyczą przede wszystkim tych właśnie podatków.”

W przedstawionym stanowisku wskazano ponadto, że kontrolowany obszar nie jest istotny z punktu widzenia stwierdzenia potencjalnych nieprawidłowości w wywiązywaniu się z zobowiązań podatkowych przez podatników. Minister Finansów przedstawił (str. 2-3) dane za I-III kwartał 2022 r. prezentujące wartości dotyczące liczby podmiotów z branży e-commerce oraz wysokości ich obrotów z deklaracji VAT (jako źródło wskazano opracowanie na podstawie cyklicznych raportów KAS identyfikujących podmioty dokonujące sprzedaży na rynku e-commerce), wywodząc z ich analizy tezę, że ryzyko w odniesieniu do tych podmiotów nie osiąga poziomu istotnego.

Nie uznaję za zasadne argumentów, które legły u podstaw sformułowania tej tezy. Zauważam, niezależnie od kwestii określania ogólnej istotności poziomu ryzyka, że teza ta została oparta na niczym nieuzasadnionym przyjęciu przez Ministra Finansów założenia, że największe ryzyko dokonywania naruszeń przepisów prawa podatkowego (działania w szarej strefie w Internecie) diagnozowane jest tylko wśród najmniejszych podmiotów. Natomiast bezdyskusyjnym jest, że na podstawie niepotwierdzonego założenia nie można sformułować prawdziwej tezy. Tym samym nie można uznać, że przedstawione dane w jakikolwiek sposób potwierdzają słuszność wyciągniętych z nich wniosków. Dodatkowo zwracam uwagę, że przywołane dane, nie były przedstawione w toku kontroli.

Niezrozumiały jest również zarzut, że w Informacji pominięto przy ocenie, powołanie Centrum Kompetencyjnego oraz dwóch jednostek wspierających, które prowadzą analizy i czynności w ramach obszaru środowiska elektronicznego (e-handlu). Zwracam uwagę, że działania *Cybercentrum* zostały przedstawione w Informacji w podrozdziale 5.1.3. Opis tych działań został, ograniczony w wyniku uwzględnienia przez NIK wniosku Szefa KAS, działającego z upoważnienia Ministra Finansów, o anonimizację znacznej części danych dotyczących działalności *Cybercentrum*.



W projekcie *Informacji* Najwyższa Izba Kontroli wskazała, że stosowane instrumenty organizacyjne i prawne służące identyfikacji potencjalnych nieprawidłowości w zakresie e-handlu są nieadekwatne do wyzwań stojących przed organami podatkowymi.

Na konieczność jakościowych zmian działań KAS w obszarze e-handlu wskazał sam Minister Finansów w swoim stanowisku - definiując regulacje prawne zwiększające obowiązki informacyjne po stronie elektronicznych platform sprzedażowych. Należy podkreślić, że wprowadzenie tych fundamentalnych zmian potwierdza zasadność sformułowanych w przedstawionych dokumentach pokontrolnych NIK ustaleń i wniosków, natomiast zaprzecza tezie Ministra Finansów, że kontrolowany obszar ma charakter marginalny, a dotychczasowe działania i wprowadzone regulacje były adekwatne do potrzeb.

Na konieczność udoskonalania instrumentów prawnych w kontrolowanym obszarze wskazują podjęte działania legislacyjne zmierzające do znacznego zwiększenia stosowania narzędzi nadzoru, którymi będą posługiwały się organy podatkowe w obszarze e-handlu. W szczególności dotyczy to przedłożonego projektu ustawy o zmianie ustawy o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami oraz niektórych innych ustaw w celu implementacji dyrektywy Rady (UE) 2021 /514 z dnia 22 marca 2021. Wskazana dyrektywa jest odpowiedzią na problemy w zakresie ograniczonej dostępności danych dotyczących dochodów uzyskanych przez podatników za pośrednictwem platform cyfrowych. Komisja Europejska dostrzegła nie tylko przeszkody w zakresie pozyskiwania informacji o dochodach osiąganych przez sprzedawców korzystających z pośrednictwa platform cyfrowych, ale także problem niskiej skuteczności współpracy administracji podatkowej państw członkowskich. W samej treści uzasadnienia projektu ustawy wskazano, że „*Administracje podatkowe państw członkowskich nie mają wystarczających informacji, aby prawidłowo ocenić i kontrolować uzyskiwane w ich kraju dochody z działalności wykonywanej za pośrednictwem platform cyfrowych*”.

Kluczowy charakter mają w szczególności przewidziane zmiany dotyczące procedur sprawozdawczych operatorów platform polegające na przekazywaniu Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej zestawu danych o sprzedawcach i czynnościach przez nich wykonywanych (sprzedaży towarów i świadczeniu usług).

NIK podtrzymuje swoją ocenę, że działania KAS w zakresie e-handlu nie były adekwatne do skali i zakresu aktywności przedsiębiorców w tej sferze. Wynikający z danych GUS rosnący udział sprzedaży prowadzonej przez handlowe i niehandlowe podmioty gospodarcze przez Internet w grupach sprzedaży detalicznej oraz dostępne w przestrzeni publicznej prognozy rozwoju tej branży wskazują, w ocenie NIK, na konieczność zintensyfikowania działań KAS w tym obszarze.

Na potrzebę zwiększenia skuteczności działań w zakresie zwalczania przestępczości ekonomicznej w e-handlu wskazał Minister Finansów w swoim stanowisku zwracając uwagę że: „na bieżąco prowadzone są analizy i prace zmierzające do zwiększenia efektów monitorowania sieci Internet.(...) W celu lepszego monitorowania sieci Internet przewidziano zwiększenie współpracy z koordynatorami oraz konsultantami ds. środowiska elektronicznego.”

Końcowo, pozwolę sobie wyrazić nadzieję, że z uwagi na istotność poruszonej problematyki, wnioski NIK sformułowane w przedmiotowej *Informacji* zostaną należycie wykorzystane, a przyjęte rozwiązania przyczynią się do zwiększenia skuteczności działań KAS wobec podmiotów działających w szarej strefie w Internecie. Podkreślić należy, że na rozwoju szarej strefy traci budżet państwa z powodu mniejszych wpływów z podatków, a prowadzenie nieujawnionej działalności gospodarczej stanowi nieuczciwą konkurencję dla przedsiębiorców rzetelnie rozliczających się z danin publicznych.

PREZES  
Najwyższej Izby Kontroli  
Marian Banaś