



NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI
Delegatura w Katowicach

LKA.410.015.01.2022

Pan
Mariusz Cupiał
Dyrektor
Izby Administracji Skarbowej
w Katowicach
ul. Damrota 25
40-022 Katowice

WYSTĄPIENIE POKONTROLNE

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

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

I. Dane identyfikacyjne

Jednostka kontrolowana	Izba Administracji Skarbowej w Katowicach ¹ , ul. Damrota 25 40-022 Katowice
Kierownik jednostki kontrolowanej	Mariusz Cupiał, Dyrektor Izby od 9 listopada 2021 r. W okresie objętym kontrolą funkcję kierownika jednostki poprzednio pełnił Mariusz Gojny (od 1 grudnia 2017 r. do 8 listopada 2021 r.).
Zakres przedmiotowy kontroli	1) Monitorowanie handlu elektronicznego oraz identyfikowanie podmiotów działających w szarej strefie. 2) Nadzór nad egzekwowaniem obowiązków podatkowych od podmiotów prowadzących handel elektroniczny.
Okres objęty kontrolą	Od 1 stycznia 2021 r. do 30 czerwca 2022 r., z wykorzystaniem dowodów sporządzonych przed lub po tym okresie oraz danych za okresy wcześniejsze lub późniejsze mające bezpośredni związek z badanym zagadnieniem.
Podstawa prawna podjęcia kontroli	Art. 2 ust. 1 ustawy z dnia 23 grudnia 1994 r. o Najwyższej Izbie Kontroli ²
Jednostka przeprowadzająca kontrolę	Najwyższa Izba Kontroli Delegatura w Katowicach
Kontroler	Piotr Graca – główny specjalista kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr LKA/124/2022 z 21 czerwca 2022 r. (akta kontroli str. 1-2)

II. Ocena ogólna³ kontrolowanej działalności

OCENA OGÓLNA

Dyrektor Izby realizował w okresie od 1 stycznia 2021 r. do 30 czerwca 2022 r. zadania w zakresie analizowania danych dotyczących podmiotów prowadzących działalność handlową za pośrednictwem Internetu⁴ oraz monitorował działania podległych organów podejmowane wobec podmiotów zidentyfikowanych przez inne, wyspecjalizowane jednostki Krajowej Administracji Skarbowej⁵. Izba nie sporządzała w okresie objętym kontrolą własnych analiz w zakresie identyfikacji podmiotów działających w szarej strefie⁶ w obszarze e-handlu oraz ich typowania do dalszych czynności weryfikacyjnych, w związku z wdrożeniem w 2018 r. w KAS koncepcji skonsolidowania i koordynowania tych zadań przez powołaną przez Szefa KAS wyspecjalizowaną komórkę pn. Cybercentrum⁷. Dostępne w Izbie zasoby, w tym kadra, narzędzia informatyczne i metodologia działań, były adekwatne do realizacji zadań wobec podmiotów wytypowanych uprzednio przez wyspecjalizowane jednostki KAS.

¹ Dalej: Izba.

² Dz. U. z 2022 r. poz. 623, dalej: ustawa o NIK.

³ Najwyższa Izba Kontroli formułuje ocenę ogólną jako ocenę pozytywną, ocenę negatywną albo ocenę w formie opisowej.

⁴ Tj. podmioty prowadzących tzw. e-handel, (ang. e-commerce), działalność handlową prowadzona za pośrednictwem Internetu.

⁵ Dalej: KAS.

⁶ Działalność gospodarcza prowadzona poza oficjalnym obiegiem podlegającym kontroli państwa.

⁷ Wydział utworzony w Opolskim Urzędzie Celno-Skarbowym w Opolu.

Działania Izby w obszarze ograniczania szarej strefy w Internecie obejmowały m.in. powołanie koordynatorów do wykonywania zadań na rzecz centrów kompetencyjnych wspierających komórkę Ministerstwa Finansów właściwą do spraw zwalczania przestępczości ekonomicznej, wyznaczenie we wszystkich podległych urządach skarbowych osób pełniących funkcje konsultantów ds. środowiska elektronicznego na rzecz właściwego naczelnika urzędu skarbowego.

Zakres poddanych analizie danych o podatnikach prowadzących aktywność handlową w Internecie w okresie objętym kontrolą wynikał z otrzymanych 16 zestawień podmiotów oraz pojedynczych zgłoszeń, które wpłynęły do Izby z wyspecjalizowanych jednostek KAS i dotyczył 211 podmiotów. Zostały one wyłonione spośród podmiotów, składających oferty handlowe publikowane w Internecie i jednocześnie niewystępujących we właściwych rejestrach (podmiotów prowadzących działalność gospodarczą, zarejestrowanych podatników VAT, podatników z zarejestrowanymi kasami fiskalnymi) bądź deklarujących nieadekwatne do tej aktywności przychody/dochody. Izba przekazała je do właściwych miejscowo urzędów skarbowych celem przeprowadzenia dalszych działań, przy czym w odniesieniu do 69 podmiotów komórka organizacyjna Izby właściwa ds. zarządzania ryzykiem sporządziła dodatkowe 24 analizy dostępnych danych o tych podmiotach.

Podległe urzędy skarbowe obejmowały nadzorem podmioty dokonujące transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu typując je na podstawie własnych analiz i posiadanych informacji. Według danych zebranych w Izbie, w okresie objętym kontrolą przeprowadzono wobec takich podmiotów 1 445 czynności sprawdzających i 85 kontroli podatkowych. Naczelnicy urzędów skarbowych wydali ogółem 56 decyzji wobec podatników dokonujących transakcji handlowych w Internecie, z których uchylono jedną decyzję. Dyrektor Izby prawidłowo sprawował nadzór nad działaniami podległych jednostek w zakresie spraw prowadzonych wobec podmiotów zidentyfikowanych uprzednio przez wyspecjalizowane jednostki Ministerstwa Finansów i KAS.

III. Opis ustalonego stanu faktycznego oraz oceny cząstkowe⁸ kontrolowanej działalności

OBSZAR

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

Opis stanu faktycznego

1.1. W 2021 r. oraz I półroczu 2022 r. obowiązywały następujące procedury i wytyczne dotyczące monitorowania sieci internetowej, analizy ryzyka i identyfikowania podatników dokonujących transakcji handlowych za pośrednictwem sieci internetowej:

- [...];
- „Metodologia kontroli w zakresie pozorowanego dropshippingu⁹” otrzymana wraz z raportem w zakresie identyfikacji podmiotów świadczących usługi pośrednictwa w sprzedaży internetowej w dniu 17 października 2018 r. z Ministerstwa Finansów oraz przesłana 24 października 2018 r. podległym urządcom do wykorzystania. Opracowania te zawierały m.in. opis zjawiska oraz sposób

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

⁹ Dropshipping to model sprzedaży dedykowany głównie sklepom internetowym, jego cechą jest to, że proces wysyłki towaru do odbiorcy jest przeniesiony ze sprzedawcy towaru na jego dostawcę, a zatem rola sklepu internetowego (sprzedawcy internetowego) sprowadza się do zbierania zamówień i przesyłania ich do dostawcy, który samodzielnie realizuje wysyłkę towaru do klienta końcowego.

postępowania obejmujący m.in. weryfikację informacji o podmiotach oraz wskazówki dotyczące źródeł i sposobów ustalania i weryfikowania rzeczywistej skali działalności handlowej;

- „Metodyka postępowań organów Krajowej Administracji Skarbowej wobec podmiotów dokonujących obrotu za pośrednictwem sieci Internet” otrzymana 13 stycznia 2021 r. z Ministerstwa Finansów oraz przesłana 15 stycznia 2021 r. podległym urządzeniom do wykorzystania. Opracowanie zawierało głównie wskazówki pomocne w postępowaniach celno-skarbowych nakierowanych na przeciwdziałanie oszustwom podatkowym przez podmioty dokonujące obrotu za pośrednictwem sieci Internet, polegających głównie na niepodatkowaniu sprzedaży podatkiem od towarów i usług;
- „Mały poradnik narzędzi OSINT” otrzymany 28 stycznia 2021 r. z Cybercentrum oraz przesłany w okresie od 18 do 19 lutego 2021 r. wszystkim urządzeniom do wykorzystania. Opracowanie zawierało wskazówki dotyczące wyszukiwania w Internecie m.in. danych o właścicielach stron internetowych prowadzących sprzedaż, okresach ich aktywności celem ich weryfikacji z bazami danych o podmiotach gospodarczych.

(akta kontroli str. 40-107)

W Izbie nie opracowano i nie wdrożono własnych wewnętrznych procedur dotyczących monitorowania sieci Internet i identyfikacji podatników dokonujących transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu. Jak wyjaśnił Dyrektor Izby, w związku z otrzymanymi i przekazanymi urządzeniom materiałami, nie było takich potrzeb, a przekazane metodyki, metodologie i poradniki były przydatne i wystarczające do podejmowania środków wobec wytypowanych przez Cybercentrum podatników prowadzących działalność w Internecie.

(akta kontroli str. 14, 177)

1.2. W okresie objętym kontrolą Dyrektor Izby nie wyznaczał podległym jednostkom organizacyjnym zadań w zakresie monitorowania e-handlu i identyfikowania podmiotów działających w szarej strefie, gdyż – jak wyjaśnił Dyrektor Izby – zgodnie z otrzymaną w 2018 r. „Koncepcją Centrum Zwalczania Przeszłości Ekonomicznej w Środowisku Elektronicznym Krajowej Administracji Skarbowej Cybercentrum” zadania te zostały skonsolidowane i koordynowane przez powołaną przez Szefa KAS komórkę Cybercentrum. Dyrektor wskazał m.in., że zgodnie z § 2 załącznika nr 11 do zarządzenia Ministra Finansów z dnia 5 lutego 2019 r.¹⁰ wyznaczone jednostki (izby, urzędy skarbowe i urzędy celno-skarbowe) realizowały zadania w ramach centrów kompetencyjnych i wykonywały zadania scentralizowane. Wyjaśnił, że zgodnie z § 2 pkt 8 lit. c ww. załącznika nr 11, Opolski Urząd Celno-Skarbowy w Opolu realizował zadania Centrum Kompetencyjnego Cybercentrum, wspierającego m.in. komórkę Ministerstwa Finansów 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 należało m.in. prowadzenie postępowań karnych-skarbowych w sprawach o przestępstwa i wykroczenia popełnione z wykorzystaniem technologii internetowych i ujawnionych przez Cybercentrum, gromadzenie, przetwarzanie, ocena i analiza informacji dotyczących merytorycznego obszaru działania Cybercentrum na poziomie ogólnokrajowym, sporządzanie analiz krajowych z zakresu zwalczania przestępczości ekonomicznej dotyczących merytorycznego obszaru działania, ocena i prognozowanie zagrożeń na poziomie krajowym, regionalnych i lokalnym w zakresie

¹⁰ 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, z zm.).

merytorycznego obszaru działania. Zadania te obejmowały także zwalczanie przestępczości ekonomicznej w środowisku elektronicznym: monitoring aktywności gospodarczej w sieci internetowej, identyfikację i typowanie w Internecie podmiotów stanowiących ryzyko naruszania przepisów prawa podatkowego, przekazywanie informacji o zidentyfikowanych podmiotach właściwym organom podatkowym w celu przeprowadzenia czynności sprawdzających, kontrolnych oraz postępowań podatkowych.

(akta kontroli str. 14,175-176)

W regulaminie organizacyjnym Izby nie przypisano zadań dotyczących monitorowania zasobów sieci internetowej pod kątem identyfikowania podatników i skali dokonywanych transakcji w odniesieniu do zgłoszonej działalności i deklarowanych wartości żadnej komórce organizacyjnej. Zadania te zdefiniowano w sposób ogólny jako m. in. prowadzenie działalności analitycznej, prognostycznej i badawczej dotyczącej zjawisk występujących we właściwości KAS oraz analizy ryzyka, nadzór merytoryczny nad analizami ryzyka prowadzonymi w podległych urzędach, ocena i prognozowanie możliwych zagrożeń ekonomicznych, pozaekonomicznych i społecznych w obszarach wykonywania zadań w Izbie i podległych urzędach, analiza stanu zagrożenia oszustwami podatkowymi i celnymi w obszarach zadań wykonywanych przez KAS. W okresie objętym kontrolą do 30 września 2020 r. zadania te należały do Referatu Zarządzania Ryzykiem w Wydziale Kontroli Podatkowej i Kontroli Celno-Skarbowej oraz Zarządzania Ryzykiem, a od 1 października 2020 r. do Działu Zarządzania Ryzykiem¹¹ funkcjonującym w Pionie Kontroli, Cła i Audytu¹².

(akta kontroli str. 116-156)

Dyrektor Izby 21 sierpnia 2019 r. powołał¹³ Regionalny Zespół Analityczny¹⁴ w celu efektywnego wykonywania zadań z zakresu zarządzania ryzykiem zewnętrznym i analizy ryzyka wynikających z polityki zarządzania procesem analitycznym w KAS. W skład zespołu wchodził przewodniczący, dwóch jego zastępców oraz pięciu członków. Osoby te zostały wyłonione spośród pracowników Izby¹⁵, Pierwszego Śląskiego Urzędu Skarbowego w Sosnowcu, Drugiego Śląskiego Urzędu Skarbowego w Bielsku-Białej¹⁶, Śląskiego Urzędu Celno-Skarbowego w Katowicach¹⁷. W okresie objętym kontrolą odbyło się jedno spotkanie zespołu¹⁸, którego przedmiotem były zapytania Pierwszego Śląskiego Urzędu Skarbowego w Sosnowcu dotyczące wytypowanych przez Ministerstwo Finansów podmiotów do analiz, których zakres nie dotyczył e-handlu¹⁹.

Jak wyjaśnił Dyrektor Izby, spotkań nie organizowano w 2021 r. i I kw. 2022 r., z uwagi na sytuację epidemiczną związaną z COVID-19, natomiast w sytuacjach, które tego wymagały, członkowie zespołu utrzymywali kontakt telefoniczny lub mailowy.

(akta kontroli str. 16-17,114-115)

¹¹ Dział oznaczony symbolem ICR.

¹² Od 1 stycznia do 31 grudnia 2021 r. w Pionie Kontroli, Cła i Audytu oraz Centrów Kompetencyjnych, od 1 stycznia 2022 r. w Pionie Kontroli, Cła i Audytu.

¹³ Zarządzeniem nr 57/2019.

¹⁴ Powierając mu zadania prowadzenia pogłębionych analiz mających na celu utworzenie listy typowań finalnie kierowanych do kontroli podatkowych lub innych działań weryfikacyjnych, prowadzenia analiz podmiotowych mających wyselekcjonować podmioty do działań kontrolnych w oparciu o ustalone przez właścicieli ryzyk lub własne założenia analityczne, weryfikację przekazywanych z ucs i us wniosków o wszczęcie identyfikacji ryzyka lub dokonanie przeglądu oraz ich ewentualne uzupełnianie w celu przeprowadzenia analizy podmiotowej związanej ze zgłoszonym mechanizmem działania, sygnalizowanie centralnej jednostce analitycznej o nowych istotnych niebezpiecznych zjawiskach wykrytych w związku z realizacją swoich zadań, wymianę wiedzy i podnoszenie kwalifikacji w ramach spotkań i warsztatów.

¹⁵ Działu Zarządzania Ryzykiem oraz Grupy Bezpośredniego Wsparcia Analitycznego.

¹⁶ Działu Analiz, Planowania i Wymiany Międzynarodowej.

¹⁷ Referatu Analiz i Ryzyka oraz Działu ds. Wyrobów Energetycznych.

¹⁸ 28 czerwca 2022 r.

¹⁹ Wg ryzyk wskazanych przez Bank Światowy.

W okresie objętym kontrolą ww. zespół nie sporządził analiz ryzyka, analiz podmiotowych w zakresie e-handlu na poziomie regionalnym, ani typowań podmiotów podejrzanych o prowadzenie działalności w szarej strefie w Internecie z własnej inicjatywy, celem ich dalszego przekazania naczelnikom podległych urzędów skarbowych właściwym dla prowadzenia czynności sprawdzających, kontroli i postępowań podatkowych. Zespół nie kierował także poleceń do urzędów skarbowych wykonywania samodzielnie analiz w celu poszukiwania podmiotów prowadzących działalność gospodarczą z wykorzystaniem Internetu w szarej strefie. Zespół nie wykrył niebezpiecznych zjawisk, ani nowych mechanizmów w zakresie nadużyć podatkowych w e-handlu, ani nie kierował w takich sprawach wniosków do Ministerstwa Finansów.

Jak wyjaśniła Kierownik Działu Zarządzania Ryzykiem, w okresie objętym kontrolą nie otrzymała takich poleceń, a kierowana przez nią komórka otrzymywała wykazy podmiotów podejrzanych z wyspecjalizowanych komórek KAS, które przekazywano do urzędów celem dalszych analiz i weryfikacji. Dział Zarządzania Ryzykiem sporządził pogłębione analizy w odniesieniu do 69 podatników ujętych w trzech otrzymanych wykazach²⁰, które udostępnił podległym urzędom skarbowym.

(akta kontroli str. 16-17, 108-113)

W Izbie nie prowadzono analiz dotyczących operatorów interfejsów elektronicznych wykorzystywanych do dokonywania dostaw do konsumentów w Unii Europejskiej towarów sprzedawanych przez tzw. dostawców bazowych prowadzących handel przy pomocy platform cyfrowych, gdyż w bazie PoltaxPlus urzędów skarbowych województwa śląskiego nie odnotowano aktywnych podatników VAT korzystających z takich rozwiązań.

Podległe jednostki nie zgłosiły do Izby wątpliwości interpretacyjnych dotyczących nowych regulacji dotyczących pakietu VAT e-commerce.

(akta kontroli str. 24)

Dyrektor Izby, odnosząc się do zadań w zakresie prowadzenia działalności analitycznej, prognostycznej i badawczej, wskazanych w art. 25 ust. 1 pkt 10 ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej²¹, wyjaśnił, że w ramach działalności prognostyczno-badawczej, sporządzono dwie analizy:

- występowania na terenie województwa śląskiego zjawiska związanego z unikaniem uiszczenia opłaty od środków spożywczych oraz niewywiązywaniem się z obowiązku składania informacji w zakresie opłaty od środków spożywczych (z dnia 6 czerwca 2022 r.),
- ewidencjonowania sprzedaży gazu w butlach na kasach fiskalnych (z dnia 30 czerwca 2022 r.).

Na dzień zakończenia kontroli w opracowaniu pozostawały dwie analizy dotyczące:

- zakupu wyrobów węglowych na cele opałowe dokonanych przez osoby fizyczne w Polskiej Grupie Górniczej,
- spełniania warunku zwolnienia z podatku akcyzowego samochodów osobowych przywożonych z państw trzecich, z terytorium państw członkowskich UE oraz EFTA przez osoby fizyczne przybywające na terytorium kraju na pobyt stały lub powracające z czasowego pobytu z terytoriów tych państw.

(akta kontroli str. 419-436)

²⁰ [...]

²¹ Dz. U. z 2022 r. poz. 813.

Jak wyjaśnił Dyrektor Izby, zgodnie z zapisami polityki zarządzania procesem analitycznym w KAS na poziomie regionalnym prowadzono analizy podmiotowe ryzyka, ukierunkowane na konkretne podmioty nierzetelnie wypełniające obowiązki, których zachowanie stanowiło zagrożenie materializacją danego ryzyka. W 2021 r. i I półroczu 2022 r. Dział Zarządzania Ryzykiem (ICR) przeprowadził 252 takie analizy i dotyczyły one ogółem 901 podmiotów, w tym w 24 analizach odniesiono się do 69 podmiotów – zidentyfikowanych przez właściwe jednostki KAS – prowadzących działalność za pośrednictwem Internetu²². Analizy dotyczyły ponadto podmiotów wytypowanych w obszarach ryzyka związanych m. in. z transakcjami karuzelowymi w podatku od towarów i usług, niewykazywaniem zobowiązań w CIT, przy jednoczesnym wykazywaniu sprzedaży opodatkowanej podatkiem od towarów i usług, zaniżaniem zobowiązań w podatku od towarów i usług w obrocie towarami importowanymi z Azji, zaniżaniem zobowiązań w związku z kosztami amortyzacji znaków towarowych, zwrotami VAT.

(akta kontroli str. 113, 189-190)

Dyrektor Izby²³ powołał zarządzeniem nr 72/2020²⁴ dwóch koordynatorów do wykonywania zadań na rzecz centrów kompetencyjnych wspierających komórkę Ministerstwa Finansów właściwą do spraw zwalczania przestępczości ekonomicznej w obszarze środowiska elektronicznego, w tym informatyki śledczej²⁵. W brzmieniu zmienionym zarządzeniem nr 72/2020 z dnia 5 czerwca 2020 r. obszar aktywności koordynatorów określono jako „analiza zasobów sieci Internet”. Koordynatorzy zatrudnieni byli w Śląskim Urzędzie Celno-Skarbowym w Katowicach²⁶. Do zadań koordynatorów wskazanych w zarządzeniu należało m. in. współpraca z właściwymi centrami kompetencyjnymi i udział w pracach danego centrum, gromadzenie, przetwarzanie, analiza i ocena informacji i danych dotyczących obszaru tematycznego, sporządzanie analiz uzyskanych informacji, analiza tendencji zachodzących w obszarze tematycznym pod kątem identyfikowania nowych zagrożeń oraz określania działań zaradczych. Nadzór merytoryczny nad koordynatorami²⁷, w zakresie powierzonych zadań sprawowali kierujący danymi centrami kompetencyjnymi, wspierającymi komórkę Ministerstwa Finansów właściwą do spraw zwalczania przestępczości ekonomicznej w obszarze środowiska elektronicznego, tym samym w Izbie nie gromadzono danych o zakresie zrealizowanych zadań, w tym o załatwionych zgłoszeniach za pośrednictwem telefonu interwencyjnego.

(akta kontroli str. 15, 19-20, 157-170)

W okresie objętym kontrolą zakres zrealizowanych przez koordynatorów zadań wynikających z otrzymanych sygnałów dotyczył m.in. 13 analiz: prowadzonej w Internecie działalności sprzedaży towarów (wyrobów znanych marek z podejrzeniem oferowania podróbek i organizacji konkursów, oferowania pod kilkoma nickami artykułów zdaniem zgłaszającego „zakazanych i podejrzanych”, sprzedaży/działalności powiązanej ze wskazanym adresem mailowym, porównania skali działalności prowadzonej w sklepie internetowym i stacjonarnym, sprzedaży tytoniu przez dwa podmioty), oferowanych usług (z branży fotograficznej i ich promocji poprzez loterie) oraz pięć analiz dotyczących prowadzenia promocji w formie loterii. Koordynatorzy nie przeprowadzali w okresie objętym kontrolą sformalizowanych szkoleń pracowników urzędów skarbowych z obszaru województwa śląskiego.

(akta kontroli str. 15)

²² [...]

²³ Działając na podstawie zarządzenia nr 26 Szefa KAS z dnia 20 maja 2019 r.

²⁴ Z dnia 5 czerwca 2020 r.

²⁵ W zarządzeniu wskazano łącznie 15 osób powierzając pozostałym 13 osobom inne obszary aktywności [...]

²⁶ W Dziale Realizacji, a od 29 grudnia 2020 r. w Pierwszym i Trzecim Referacie Analizy Ryzyka.

²⁷ Zgodnie z postanowieniami § 5 Zarządzenia nr 26 Szefa KAS z dnia 20 maja 2019 r.

Koordynatorzy powołani w obszarze analiz zasobów sieci Internet brali udział w następujących szkoleniach:

- w dniach 12-28 kwietnia 2021 r. w szkoleniu zorganizowanym przez Cybercentrum na platformie Teams w zakresie wykorzystania narzędzi OSINT i informacji pozyskiwanych z sieci Internet, ich zabezpieczenia i archiwizacji,
- w dniach 10-11 lutego 2022 r. w szkoleniu dotyczącym metodyki prowadzenia analizy internetowej przeprowadzonym przez pracowników Kujawsko-Pomorskiego Urzędu Celno-Skarbowego w Toruniu na platformie Teams,
- w szkoleniach organizowanych przez Krajową Szkołę Skarbowości: w dniach 21-23 lipca 2021 r. w zakresie technik i narzędzia pozyskiwania informacji z otwartych źródeł, w dniach 6-10 września 2021 r. w zakresie pozyskiwania informacji metodami „białego wywiadu” i zabezpieczania materiału dowodowego z sieci Internet, w dniu 30 czerwca 2022 r. (na platformie cyfrowej) w zakresie zaawansowanych metod pozyskiwania informacji z ogólnych źródeł.

(akta kontroli str. 20)

Dyrektor Izby wyznaczył 24 sierpnia 2021 r.²⁸ we wszystkich podległych urzędach skarbowych osoby pełniące funkcję konsultantów²⁹ oraz przekazał do Ministerstwa Finansów zbiorczy wykaz osób wyznaczonych do pełnienia roli konsultantów ds. środowiska elektronicznego na poziomie urzędów skarbowych województwa śląskiego. Konsultanci zostali przeszkoleni w ramach dwóch cykli szkoleniowych (w styczniu i lutym 2022 r.)³⁰ w zakresie pozyskiwania danych jawnoźródłowych z zasobów Internetu, w tym podstawy tzw. białego wywiadu w kontekście zadań urzędów skarbowych. Jak wyjaśnił Dyrektor Izby, konsultanci realizowali w urzędach skarbowych zadania w zakresie prowadzenia analiz i czynności sprawdzających z obszaru handlu internetowego wynikające z otrzymanych informacji z KTI KAS, Ministerstwa Finansów, Cybercentrum, Izby oraz informacji zewnętrznych wpływających do urzędów oraz stanowili merytoryczne wsparcie dla innych pracowników urzędów prowadzących analizy, czynności sprawdzające, kontrole podatkowe z uwagi na wiedzę i umiejętności w zakresie pozyskiwania danych z zasobów Internetu.

Zadania te były podejmowane zgodnie z potrzebami zaistniałymi w urzędach, a w Izbie nie gromadzono danych szczegółowych o zakresie zrealizowanych zadań.

(akta kontroli str. 20-21, 437-442)

Zakres dostępnych w Izbie narzędzi informatycznych obejmował m. in. dostęp do baz danych resortu finansów³¹ oraz krajowego rejestru domen. Każdy pracownik Działu Zarządzania Ryzykiem posiadał komputer z dostępem do sieci Internet umożliwiający - za pomocą przeglądarki i wyszukiwarek internetowych - dostęp do danych z rejestrów jawnoźródłowych. Dodatkowo ww. Dział został wyposażony (23 lipca 2020 r.) w komputer z modemem do Internetu działającym poza siecią VAN resortu finansów.

Izba nie dysponowała własnymi dedykowanymi systemami informatycznymi współpracującymi z popularnymi platformami handlu internetowego w celu monitorowania obszarów ryzyka w e-handlu oraz identyfikowania podmiotów działających w szarej strefie. W ocenie Dyrektora Izby, dostępne zasoby w zakresie sprzętu informatycznego i oprogramowania były wystarczające do podejmowania

²⁸ Tj., w terminie wskazanym w piśmie Departamentu Zwalczenia Przemocności Ekonomicznej Ministerstwa Finansów z dnia 27 lipca 2021 r. znak DZP8.K4111.73.2020.

²⁹ W związku z poleceniem zawartym w piśmie Ministerstwa Finansów znak z dnia 27 lipca 2021 r.

³⁰ Przez pracowników Referatu Zwalczenia Przemocności Ekonomicznej w Środowisku Elektronicznym Kujawsko-Pomorskiego Urzędu Celno-Skarbowego w Toruniu.

³¹ M.in. do danych dot. deklaracji podatkowych, informacji o kontrolach, czynnościach sprawdzających, obowiązkach podatkowych, powiązaniach podmiotów, transakcjach wewnątrzspółnotowych, danych rejestracyjnych, plikach JPK, danych o kasach rejestrujących.

działań związanych z ograniczaniem szarej strefy wobec podmiotów uprzednio wytypowanych przez Cybercentrum.

W okresie objętym kontrolą do Izby wpłynęły trzy raporty cykliczne, wdrożone przez Departament Analiz Ministerstwo Finansów, których celem była identyfikacja podatników niedokonujących rejestracji sprzedaży na kasach fiskalnych, niedeklarujących sprzedaży za okresy: I-VI 2021, 1-IX 2021 i I-XII 2021, które przekazano do realizacji właściwym miejscowo dla wskazanych podatników urzędom skarbowym. Ustalenia w tym zakresie przedstawiono w dalszej treści wystąpienia (pkt. 2.1 lit. b) tiret drugie, lit. e) tiret pierwsze i trzecie).

(akta kontroli str. 21-22, 177, 178, 265-268, 372-373, 398-400)

Jak wyjaśnił Dyrektor Izby, dostępne zasoby (kadry, sprzęt informatyczny, oprogramowanie, metodologie) były odpowiednie dla podjęcia adekwatnych środków wobec wcześniej już wytypowanych przez wyspecjalizowane jednostki KAS podatników prowadzących działalność w Internecie, a zadanie dotyczące typowania podatników mogących unikać opodatkowania realizowało Cybercentrum.

(akta kontroli str. 177)

Pracownicy Działu Zarządzania Ryzykiem korzystali z danych umieszczonych w Bazie Podmiotów Szczególnych (BPS). W toku podejmowanych czynności analitycznych wykorzystywane były dane m.in. z modułu aplikacji WRO-System - Skarbiec umożliwiającego dostęp do szeregu tablic, w tym tablicy „T-15 Koordynacja analizy „nicków”). Z uwagi na fakt, że wpływające do Izby zgłoszenia dotyczyły jednoznacznie zidentyfikowanych przez Cybercentrum podmiotów, nie wystąpiły potrzeby skoordynowania analizy używanych w Internecie nicków z innymi jednostkami KAS³². Jak wyjaśnił Dyrektor Izby, również podległe jednostki korzystały z zasobów BPS, w tym z tablicy T-15 – w toku kontroli podatkowych, w których zidentyfikowano podmioty dokonujące handlu internetowego celem ustalenia aktywności danego podmiotu, a w związku z prowadzonymi sprawami w 2021 r. dokonano pięciu wpisów, a w I półroczu 2022 r. jednego wpisu do ww. bazy³³. Zasady umieszczania danych w bazie oraz korzystania z nich zawarte zostały w dokumencie opracowanym w październiku 2016 r. pn. „Baza Podmiotów Szczególnych - Podręcznik użytkownika oraz procedury wprowadzania danych”. W Izbie oraz podległych jednostkach nie zidentyfikowano problemów dotyczących efektywnego korzystania z danych zamieszczonych w tablicy T-15.

(akta kontroli str. 185-189)

1.3. W okresie objętym kontrolą do Izby wpłynęło z Cybercentrum ogółem siedem informacji o zidentyfikowanych podmiotach handlujących w szarej strefie (oferujących towary, usługi) podlegających obowiązkowi dokonania wstępnej analizy danej sprawy i niezwłocznego przekazania do podległego urzędu. W wyniku kontroli wszystkich otrzymanych informacji ustalono, że Izba³⁴ dokonała wstępnych analiz spraw i przekazała je do właściwego miejscowo urzędu skarbowego po upływie odpowiednio: dwóch, trzech, pięciu, 11-tu (dwie sprawy) i 14-tu dni. W jednym przypadku sprawę, która wpłynęła 31 maja 2022 r. przekazano do realizacji 15 czerwca 2022 r. (w 15-tym dniu), pomimo że Dyrektor Izby zobowiązany był do przekazania sprawy niezwłocznie, jednakże nie później niż w terminie 14 dni³⁵. Jak wyjaśnił Zastępca Dyrektora Izby, było to spowodowane tym, że pracownik prowadzący sprawę, będący wiodącym pracownikiem Działu Zarządzania Ryzykiem, prowadził wówczas 68 spraw, w tym przygotowywał pisma z informacjami zwrotnymi

³² Celem uniknięcia sytuacji ich podwójnej analizy w różnych jednostkach KAS.

³³ Podstawą tych wpisów były ustalenia dokonane w wyniku przeprowadzonych czynności sprawdzających w związku z otrzymanymi informacjami sygnałnymi.

³⁴ Dział Zarządzania Ryzykiem.

³⁵ Obowiązek taki określono w „Metodyce postępowań organów Krajowej Administracji Skarbowej wobec podmiotów dokonujących obrotu za pośrednictwem sieci Internet” (str. 6).

do Ministerstwa Finansów, a w dniach: 2, 9 i 13 czerwca 2022 r. uczestniczył w spotkaniach roboczych koordynatorów kolejnej operacji ponadregionalnej i szkoleniu. Wyjaśnił ponadto, że 14-dniowy termin jest terminem instrukcyjnym, a przesłanie zgłoszenia w 15-tym nie spowodowała negatywnych konsekwencji.
(akta kontroli str. 184, 360-368)

Z Cybercentrum wpłynęło także jedno zgłoszenie, ze wskazaniem dwóch podmiotów wyłonionych pod kątem aktywności handlowej [...] z poleceniem sporządzenia pogłębionej analizy, rozważenia dalszego postępowania i udzielenia zgłaszającemu informacji dotyczących sposobu wykorzystania przesłanych materiałów. Z obowiązków tych Izba wywiązała się prawidłowo. Ponadto, wpłynęły dwa zgłoszenia³⁶ dotyczące osób fizycznych, oferujących w Internecie [...], które przekazano niezwłocznie do właściwych urzędów skarbowych, celem załatwienia wg właściwości.

W okresie objętym kontrolą wpłynęło ponadto pięć zgłoszeń z Departamentu Nadzoru nad Kontrolami Ministerstwa Finansów, obejmujących ogółem 91 podmiotów ze wskazaniem prowadzenia w całości lub części działalności w szarej strefie (tj. prowadzących sprzedaż na portalu aukcyjnym bez rejestracji kas fiskalnych, zlecających w istotnym zakresie usługi kurierskie lub otrzymujących określone wpływy od operatorów płatności internetowych, pomimo niezgłoszenia działalności gospodarczej,...).
Otrzymano także jedno zgłoszenie³⁷ w ramach akcji ukierunkowanej na [...] 22 wskazane podmioty. Zgłoszenia te bezzwłocznie przekazano do podległych urzędów skarbowych celem dalszych działań.

Dyrektor Izby w ww. sprawach monitorował efekty podjętych przez podległe jednostki czynności weryfikacyjnych.
(akta kontroli str. 193-195, 238-240, 279, 322-325, 369-371)

Stwierdzone
nieprawidłowości
OCENA CZĄSTKOWA

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

Działania Dyrektora Izby w zakresie ograniczania szarej strefy w Internecie obejmowały m.in. powołanie koordynatorów do wykonywania zadań na rzecz centrów kompetencyjnych wspierających komórkę Ministerstwa Finansów właściwą do spraw zwalczania przestępczości ekonomicznej, wyznaczenie we wszystkich podległych urzędach skarbowych osób pełniących funkcje konsultantów ds. środowiska elektronicznego na rzecz właściwego naczelnika urzędu skarbowego oraz przekazanie podległym jednostkom materiałów zawierających wytyczne i wskazówki metodologiczne.

Izba nie sporządzała w okresie objętym kontrolą własnych analiz w zakresie identyfikacji podmiotów działających w szarej strefie w obszarze handlu oraz ich typowania do dalszych czynności weryfikacyjnych gdyż, jak wyjaśnił Dyrektor Izby, zgodnie z wdrożoną w 2018 r. w KAS koncepcją organizacyjną, zadania te zostały skonsolidowane i koordynowane przez powołaną przez Szefa KAS komórkę Cybercentrum.

W okresie objętym kontrolą z wyspecjalizowanych jednostek KAS, w tym z Cybercentrum, do Izby wpłynęło łącznie 16 analiz i informacji³⁸ wskazujących na ryzyko prowadzenia nieopodatkowanej aktywności gospodarczej w Internecie (oferowanie towarów lub usług). Wskazywały one łącznie 211 podmiotów wyłonionych m.in. z uwagi na publikowanie ofert handlowych w Internecie i jednoczesne niewystępowanie we właściwych rejestrach (podmiotów prowadzących działalność

³⁶ Były one wynikiem tzw. informacji obywatelskich.

³⁷ Od Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy.

³⁸ Siedem w 2021 r. i dziewięć w I półroczu 2022 r.

gospodarczą, zarejestrowanych podatników VAT, podatników deklarujących bardzo niskie przychody/dochody, itp.).

Izba przekazała je do właściwych miejscowo urzędów skarbowych, celem przeprowadzenia dalszych działań. W 69 przypadkach przekazanie spraw poprzedziło sporządzenie przez Dział Zarządzania Ryzykiem analiz pogłębionych zawierających m.in. dostępne w systemach dane o podmiotach objętych zgłoszeniami i deklarowanymi dochodach.

W odniesieniu do sześciu z siedmiu nadesłanych z Cybercentrum zgłoszeń, podlegających przekazaniu do właściwych urzędów skarbowych wraz ze wstępną ich analizą Izba wywiązała się z tego obowiązku w terminie 14 dni, a w jednym przypadku sprawę przekazano do realizacji w terminie 15 dni.

OBSZAR

2. Nadzór nad egzekwowaniem obowiązków podatkowych od podmiotów prowadzących handel elektroniczny

Opis stanu faktycznego

2.1. Dyrektor Izby przekazał podległym jednostkom zadania w zakresie egzekwowania obowiązków podatkowych od podmiotów dokonujących transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu wynikające z materiałów otrzymanych z wyspecjalizowanych komórek KAS, nie wyznaczył natomiast innych zadań w tym zakresie. Zakres spraw przekazanych do weryfikacji (w ramach czynności sprawdzających i kontroli podatkowych) przez poszczególne jednostki zgłaszające oraz ich wyniki przedstawiały się następująco:

- w 2021 r:

a) Cybercentrum przekazało do realizacji cztery sprawy³⁹ obejmujące ogółem 69 podatników:

- 16 kwietnia 2021 r. do Izby wpłynęła analiza dotycząca sześciu podmiotów (lecz działaniami objęto także jeden dodatkowy podmiot powiązany, a więc łącznie siedmiu podatników) oferujących [...], przy jednoczesnym niezarejestrowaniu działalności gospodarczej i bez rejestracji jako czynni podatnicy VAT, sprawę przekazano do realizacji przez sześć urzędów skarbowych właściwych miejscowo; wyniki przeprowadzonych działań wskazywały, że w trzech sprawach stwierdzono uszczuplenia (PIT 9,4 tys. zł, VAT 19,6 tys. zł) i podatnicy skorygowali deklaracje, trzy sprawy były nadal w toku, a w jednym przypadku nieprawidłowości nie potwierdziły się;
- 16 sierpnia 2021 r. do Izby wpłynęła informacja dotycząca 17 podmiotów oferujących w Internecie usługi [...] przy jednoczesnym niezarejestrowaniu działalności gospodarczej lub jej zawieszeniu; sprawę przekazano do realizacji przez 11 urzędów skarbowych właściwych miejscowo; w przekazanych jednostce zgłaszającej informacjach o wynikach przeprowadzonych działań podano, że w stosunku do 11 podatników nie stwierdzono nieprawidłowości, wyniki pozytywne wystąpiły w sześciu sprawach, a łączna kwota naliczonych zobowiązań wyniosła 77,4 tys. zł;
- 29 grudnia 2021 r. do Izby wpłynęło zgłoszenie dotyczące 44 podmiotów mogących wykorzystywać konta na portalu społecznościowym do działalności handlowej, przy jednoczesnym niezarejestrowaniu działalności gospodarczej lub jej zawieszeniu; sprawę przekazano do realizacji do 24 urzędów skarbowych właściwych miejscowo; w przekazanych jednostce zgłaszającej informacjach o wynikach przeprowadzonych działań podano, że w stosunku do 26 podatników nie stwierdzono nieprawidłowości, wyniki

³⁹ Pismami o sygnaturach: 38000-CAR3.4021.18.2021.5; 3880000-CCZP.4021.299.2021.4; 438000-CZC.4020.7.17.2021.1; 388000-CCA.4021.27.2021.1.

pozytywne wystąpiły w czterech sprawach, a łączna kwota stwierdzonych uszczupień wyniosła 2 869,0 tys. zł, 14 spraw było w toku wyjaśniania;

- 21 stycznia 2021 r. wpłynęła także jedna informacja ze zgłoszenia za pośrednictwem KTI⁴⁰ wskazująca na podejrzenie prowadzenia przez wskazaną osobę niezarejestrowanej działalności związanej z odpłatnym udostępnianiem [...]; w toku podjętych działań ustalono m.in., że podatnik miał zgłoszoną działalność, jego aktywność w Internecie była niewielka, a w celu szczegółowego wyjaśnienia sprawy zaplanowano kontrolę w zakresie korzystania ze zwolnienia z VAT, sprawa była w toku;

b) Departament Nadzoru nad Kontrolami Ministerstwa Finansów przekazał dwie sprawy⁴¹ obejmujące ogółem 14 podatników:

- 1 lipca 2021 r. analizę dotyczącą siedmiu podmiotów osiągających w 2020 r. przychody z operacji na portalu aukcyjnym (powyżej 30 tys. zł) lub oferujących towary wykluczające zwolnienia od prowadzenia kasy fiskalnej i jednocześnie nie wykazanych w rejestrach podatników z zarejestrowanymi aktywnymi kasami fiskalnymi; w wyniku analizy wstępnej w jednej sprawie ustalono, że brak jest powiązań wskazanego podatnika z podanymi linkami do stron internetowych, a działania podjęte przez sześć urzędów skarbowych właściwych miejscowo nie potwierdziły nieprawidłowości w zgłoszonych sprawach (podatnicy spełniali warunki zwolnienia z obowiązku ewidencji na kasie fiskalnej);
- 26 października 2021 r. tzw. raport cykliczny dotyczący siedmiu sprzedawców internetowych, będących kontrahentami podmiotów świadczących usługi operatorów płatności internetowych oraz usługi kurierskie, przypuszczalnie osiągających w okresie I-VI 2021 r. obroty zobowiązujące do rejestracji VAT (powyżej 200 tys. zł) i deklarujących zaniżone obroty (nieodpowiadające faktycznym wartościom); sprawę przekazano do realizacji przez siedem urzędów skarbowych właściwych miejscowo; z przeprowadzonych przez urzędy skarbowe czynności wynikało, że w trzech sprawach nieprawidłowości nie potwierdziły się, w jednym przypadku stwierdzono uszczuplenie w kwocie 32,9 tys. zł, trzy sprawy były w toku;

c) Izba Administracji Skarbowej w Bydgoszczy, jako koordynator operacji ponadregionalnej dotyczącej zmniejszenia szarej strefy w Internecie [...], przesłała 14 maja 2021 r.⁴² analizę wskazującą na podejrzenie wystąpienia nieprawidłowości w odniesieniu do 21 podmiotów, a wraz z jednym dodatkowym podmiotem wytypowanym przez urząd skarbowy działaniami objęto 22 podmioty; dokonywały one sprzedaży na portalu, o czym świadczyły płacone przez nie prowizje od transakcji; sprawę skierowano do 12 urzędów skarbowych, które w wyniku przeprowadzonych czynności ustaliły, że w 13 sprawach nieprawidłowości nie potwierdziły się, uszczuplenia na łączną kwotę 84,3 tys. zł⁴³ wystąpiły w ośmiu przypadkach, a w jednym przypadku kontrola była w toku;

- w I półroczu 2022 r.

d) Cybercentrum przekazało do realizacji sześć spraw⁴⁴ obejmujące ogółem 29 podmiotów:

⁴⁰ Krajowy Telefon Interwencyjny KAS.

⁴¹ Pismami o sygnaturach: DNK6.8660.17.2021; DNK6.058.117.2021.

⁴² Pismem o sygnaturze 0401-ICK.4022.198.2021.3.

⁴³ VAT – 56,0 tys. zł, PIT – 23,8 tys. zł, PCC – 4,5 tys. zł oraz dodatkowo skorygowanie straty o 58,1 tys. zł, zmniejszenie nadpłaty 1,3 tys. zł.

⁴⁴ Pismami o sygnaturach: 438000-CZC.4020.1.5.2021.1; 318000-CAR3.4021.15.2021.19; 388000-CCA.4021.34.2021; 318000-CAR3.4022.113.2022.2; 388000-CCA.4021.5.2022; 38800-CCA.4020.183.2022.

- zgłoszenie z 21 stycznia 2022 r. wskazywało na sześć podmiotów oferujących na portalach ogłoszeniowych w latach 2018-2021 w wybranych kategoriach [...] towary, których wartość przekroczyła określony próg przy jednoczesne znacznej liczbie aktywnych ogłoszeń powiązanych ze wskazanymi osobami; sprawę przekazano do realizacji czterem urzędom skarbowym właściwym miejscowo; wg stanu na 31 sierpnia 2022 r. w pięciu przypadkach nieprawidłowości nie potwierdziły się, a w jednej sprawie czynności były w toku;
- zgłoszenie z 2 marca 2022 r. wskazywało na podejrzenie unikania opodatkowania części dochodów przez dwa podmioty [...] poprzez deklarowanie niskich przychodów, wykazywanie strat przez kilka lat, przy dużej aktywności prezentowanej w Internecie; wg stanu na 31 sierpnia 2022 r. działania prowadzone przez naczelników dwóch urzędów skarbowych były w toku i dotyczyły nieujawnienia źródeł przychodu oraz nieskładania zeznań podatkowych;
- zgłoszenie z 31 marca 2022 r. (wpływ 5 kwietnia 2022 r.) wskazywało na dziewięć podmiotów oferujących w Internecie usługi [...] z podejrzeniem naruszenia obowiązków rejestracyjnych w VAT; sprawę przekazano do realizacji sześciu urzędom skarbowym właściwym miejscowo, a z uwagi na szeroki zakres danych do weryfikacji naczelnikom tych urzędów wyznaczono termin udzielenia informacji o wynikach przeprowadzonych działań na koniec III kw. 2022 r.; na dzień 31 sierpnia 2022 r. wszystkie sprawy były w toku;
- zgłoszenie z 30 maja 2022 r. obejmowało 10 podmiotów realizujących sprzedaż bezpośrednią [...] osiągających duże obroty na rachunkach osobistych, lecz niezarejestrowanych w VAT; sprawę przekazano do pięciu urzędów skarbowych właściwych miejscowo; wg stanu na 31 sierpnia 2022 r. nieprawidłowości nie potwierdziły się w odniesieniu do jednego podatnika, w dwóch podmiotach łączna kwota uszczupień wyniosła 203,0 tys. zł, a siedem spraw było w toku;
- wpłynęły także dwie informacje (z 11 stycznia 2022 r. oraz 28 lutego 2022 r.) dotyczące osób fizycznych, ze wskazaniem na podejrzenie prowadzenia przez nie niezarejestrowanej działalności gospodarczej, niezawierające szacunkowych wartości osiąganych przychodów (dochodów); [...]; działania właściwych miejscowo urzędów skarbowych nie potwierdziły nieprawidłowości (pierwszy z podatników korzystał z formy opodatkowania w formie karty podatkowej, a zobowiązanie podatkowe było zniwelowane przez odprowadzane składki zdrowotne, w drugim przypadku miesięczna niska kwota przychodów nie wpływała na obowiązek zgłoszenia działalności gospodarczej i podlegała obowiązkowi wykazania w przyszłym zeznaniu rocznym - w kwietniu 2023 r.);

e) Departament Nadzoru nad Kontrolami Ministerstwa Finansów przekazał trzy analizy⁴⁵ obejmujące ogółem 77 podatników:

- w tzw. raporcie cyklicznym z 18 stycznia 2022 r. wskazano 17 podmiotów osiągających za wybrany okres dziewięciu miesięcy 2021 r. przychody z transakcji powyżej 200 tys. zł i niezarejestrowanych do VAT; sprawy przekazano do 15 urzędów skarbowych; wg stanu na 31 sierpnia 2022 r. w 10 przypadkach nieprawidłowości nie potwierdziły się, w czterech

⁴⁵ Pismami o sygnaturach: DNK6.8710.1.2022; DNK2.8710.3.7.2022; DNK6.8710.7.2022.

sprawach ustalono uszczuplenia w łącznej kwocie 155,9 tys. zł, trzy sprawy były w toku;

- w zgłoszeniu z 11 kwietnia 2022 r. wskazano na 44 podmioty osiągające w 2019 r. i 2020 r. przychody [...] i jednocześnie nieprowadzące działalności gospodarczej oraz deklarujące niższe niż szacowane z najmu dochody; sprawę przekazano do realizacji przez 16 urzędów skarbowych właściwych miejscowo, a z zebranych na 31 sierpnia 2022 r. informacji wynikało, że nieprawidłowości nie potwierdziły się w 21 sprawach, w 11 sprawach stwierdzone uszczuplenia w PIT wyniosły łącznie 40,3 tys. zł, w 12 przypadkach działania organów były w toku;
- w tzw. raporcie cyklicznym z 15 kwietnia 2022 r. przekazano zestawienie 16 podmiotów osiągających za 12 miesięcy 2021 r. przychody z transakcji powyżej 200 tys. zł i niezarejestrowanych do VAT; z przekazanych z 13 urzędów skarbowych informacji wynikało, że na 31 sierpnia 2022 r. nieprawidłowości nie potwierdziły się w 10 sprawach, w jednej sprawie stwierdzono uszczuplenia w łącznej kwocie 111,3 tys. zł (organ skontrolował także VAT należny za dodatkowe okresy nieobjęte zgłoszeniem 2022 r.), w pięciu sprawach postępowania sprawdzające były w toku lub zaplanowano kontrole.

(akta kontroli str. 193-418)

Analiza wszystkich nadesłanych zgłoszeń oraz zrealizowanych przez jednostki organizacyjne Izby działań wskazywała, że przy łącznej liczbie 211 podatników objętych działaniami organów KAS:

- w 110 przypadkach (52,1% spraw) nieprawidłowości nie potwierdziły się,
- wobec 40 podatników (19,0% spraw) czynności sprawdzające i przeprowadzone kontrole potwierdziły nieprawidłowości na łączną kwotę 3 603,2 tys. zł⁴⁶,
- pozostałe 61 przypadków (28,9%) nadal było przedmiotem analiz, czynności sprawdzających lub kontroli podatkowych prowadzonych przez właściwych miejscowo naczelników urzędów skarbowych.

(akta kontroli str. 193-195, 238-240, 279, 322-325, 369-371)

2.2. Liczba przeprowadzonych przez naczelników podległych urzędów skarbowych czynności sprawdzających wobec podmiotów dokonujących transakcji za pośrednictwem Internetu wyniosła w 2021 r. 751, a w I półroczu 2022 r. 285, co stanowiło, odpowiednio 0,4% i 0,3% wszystkich przeprowadzonych czynności sprawdzających w tym okresie (odpowiednio 193 740 i 83 530). W 2021 r. wystąpił wzrost liczby przeprowadzonych czynności o 48,1% w stosunku do 2020 r. (z 507 do 751), natomiast w I półroczu 2022 r. spadek w stosunku do I półrocza 2021 r. o 16,9% liczby takich działań (z 343 do 285). Jak wyjaśnił Dyrektor Izby, liczba przeprowadzonych czynności sprawdzających uzależniona była od wyników wstępnie przeprowadzonych weryfikacji i analiz poszczególnych spraw w urzędach skarbowych.

Przeprowadzone w 2021 r. czynności sprawdzające wobec podmiotów dokonujących transakcji za pośrednictwem Internetu dotyczyły uszczupień w łącznej kwocie 2 017,0 tys. zł, a w I półroczu 2022 r. 698,0 tys. zł. Wartości te stanowiły odpowiednio 0,5% i mniej niż 0,1% łącznej kwoty uszczupień stwierdzonych w wyniku wszystkich przeprowadzonych czynności sprawdzających. Wartość stwierdzonych uszczupień zmniejszyła się w 2021 r. w stosunku do 2020 r. o 484,0 tys. zł (19,4%), a w I półroczu 2022 r. w stosunku do I półrocza 2021 r. o 65,0 tys. zł (9,3%).

⁴⁶ Głównie dotyczyły one nieuwzględniania przychodów ze sprzedaży w zeznaniach podatkowych i zawyżenia kwot podatku naliczonego.

Liczba przeprowadzonych czynności sprawdzających i kwoty stwierdzonych uszczupień związanych z niezgłoszeniem do opodatkowania (niezarejestrowania) działalności handlowej prowadzonej w Internecie przedstawiały się następująco:

- w 2021 r. w wyniku 42 przeprowadzonych czynności nieprawidłowości wyniosły 211,0 tys. zł, liczba przeprowadzonych czynności wzrosła w stosunku do roku poprzedniego o 17 (z 25), zaś wartość nieprawidłowości zwiększyła się o 160,5% (z kwoty 81,0 tys. zł w 2020 r.),
- w I półroczu 2022 r. w wyniku 45 przeprowadzonych czynności sprawdzających nieprawidłowości wyniosły 203,0 tys. zł, liczba przeprowadzonych czynności wzrosła w stosunku do I półrocza 2021 r. o 30 (z 15), zaś wartość nieprawidłowości wzrosła o 116,0% (z kwoty 94,0 tys. zł w I półroczu 2021 r.)

Liczba czynności sprawdzających, w ramach których stwierdzono zaniżenie faktycznych rozmiarów prowadzonej działalności gospodarczej wzrosła z 84 w 2020 r. do 98 w 2021 r., a wartość uszczupień z tego tytułu spadła z 2 260,0 tys. zł w 2020 r. do 876,0 tys. zł w 2021 r. W I półroczu 2022 r. odnotowano – w stosunku do I półrocza 2021 r. – wzrost liczby czynności sprawdzających przeprowadzonych wobec podmiotów zaniżających rozmiary prowadzonej działalności o sześć (z 38 do 44 przypadków), a kwota stwierdzonych uszczupień wzrosła z 427,0 tys. zł do 447,0 tys. zł. Pozostałe czynności sprawdzające przeprowadzone wobec podmiotów dokonujących transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu (611⁴⁷ w 2021 r. i 196⁴⁸ w I półroczu 2022 r.) dotyczyły m. in. działań nakierowanych na zawyżanie kwoty zwrotu podatku VAT bądź błędną kwotę nadwyżki z poprzedniego okresu rozliczeniowego, zastosowanie niewłaściwej stawki podatku VAT, nieskorygowanie podatku VAT w związku z ulgą na tzw. złe długi, obniżanie podatku VAT o podatek naliczony wynikający z faktur dokumentujących transakcje fikcyjne.

(akta kontroli str. 32)

Liczba przeprowadzonych kontroli podatkowych w podmiotach dokonujących transakcji za pośrednictwem Internetu wyniosła w 2021 r. 46, a w I półroczu 2022 r. 28, co stanowiło, odpowiednio 11,1% oraz 12,7% kontroli dotyczących działalności handlowej (odpowiednio 414 i 221) oraz odpowiednio 3,4% oraz 3,8% wszystkich przeprowadzonych kontroli (odpowiednio 1 371 i 743). W 2021 r. wystąpił wzrost liczby przedmiotowych kontroli o 48,4% w stosunku do 2020 r. (z 31 do 46 kontroli), w I półroczu 2022 r. wzrost tych kontroli – w stosunku do I półrocza 2021 r. – wyniósł 27,3% (z 22 do 28).

Kwota ustalonych w wyniku przedmiotowych kontroli uszczupień wyniosła w 2021 r. 2 395,6 tys. zł, a w I półroczu 2022 r. 2 028,4 tys. zł, co stanowiło odpowiednio 1,6% i 2,9% kwoty uszczupień ujawnionych w kontrolach dotyczących działalności handlowej ogółem (odpowiednio 145 624,8 tys. zł i 70 454,2 tys. zł) oraz odpowiednio 0,7% i 0,9% łącznej kwoty ujawnionych w kontrolach podatkowych uszczupień (odpowiednio 332 161,6 tys. zł i 235 775,9 tys. zł). W 2021 r. spadła – w porównaniu do 2020 r. – o 29,4% wartość uszczupień ujawnionych w podmiotach dokonujących transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu (z 3 392,5 tys. zł), natomiast w I półroczu 2022 r. zanotowano wzrost tej kwoty o 195,1% (z 687,3 tys. zł) w stosunku do I półrocza 2021 r.

(akta kontroli str. 33)

Skuteczność kontroli podatkowych prowadzonych w podmiotach dokonujących transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu (w zakresie podatku VAT, CIT, PIT) mierzona odsetkiem kontroli, w których stwierdzono nieprawidłowości wyniosła

⁴⁷ Z ogólnej liczby 751 czynności wyłączamy 42 czynności związanych z niezgłoszeniem do opodatkowania i 98 czynności w sprawach zaniżenia faktycznych rozmiarów prowadzonej działalności gospodarczej.

⁴⁸ Jw. 285 minus 45 minus 44.

w 2021 r. 93,5%, a w I półroczu 2022 r. 96,4%. Była ona nieznacznie niższa od skuteczności kontroli przeprowadzonych w zakresie podatków VAT, CIT, PIT ogółem wynoszącej w 2021 r. 98,0%, a w I półroczu 2022 r. 98,3%.

(akta kontroli str. 34)

Śląski Urząd Celno-Skarbowy w Katowicach nie przeprowadzał w 2021 r. kontroli celno-skarbowych wobec podmiotów dokonujących transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu, ani nie wydawał decyzji podatkowych w takich sprawach w drugiej instancji. W I półroczu 2022 r. przeprowadzono ogółem 102 kontrole celno-skarbowe, w których w 97 przypadkach (95,1%) stwierdzono nieprawidłowości. Jedna kontrola potwierdzająca wystąpienie nieprawidłowości (100%) dotyczyła podmiotu dokonującego transakcji w ramach e-handlu.

(akta kontroli str. 35, 37)

Naczelnicy urzędów skarbowych z obszaru województwa śląskiego wydali w 2021 r. podmiotom dokonującym transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu 45 decyzji, z których uchylono jedną decyzję (tj. 2,2%) przekazując ją do ponownego rozpatrzenia, a w I półroczu 2022 r. wydali 11 decyzji, z których w trzech przypadkach złożono odwołania, jednakże nie wydano rozstrzygnięć w tych sprawach. Jakość decyzji naczelników urzędów skarbowych wydanych podmiotom prowadzącym handel w Internecie, mierzona odsetkiem decyzji uchylonych przez Dyrektora Izby w drugiej instancji, była w analizowanych okresach wyższa w porównaniu do odsetka decyzji uchylonych w sprawach wymiaru podatku VAT, CIT, PIT ogółem. Referencyjny odsetek uchylonych decyzji ogółem wyniósł bowiem w 2021 r. 3,0% (wobec ww. 2,2%), a w I półroczu 2022 r. 0,5% (wobec 0%).

(akta kontroli str. 36)

Dyrektor Izby wydał w 2021 r. siedem decyzji w drugiej instancji wobec podmiotów dokonujących transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu⁴⁹, a w I półroczu 2022 r. nie wydawał takich decyzji. Wszystkie decyzje wydane w 2021 r. zostały zaskarżone do wojewódzkiego sądu administracyjnego, w pięciu sprawach (71,4%) wydano rozstrzygnięcia – wszystkie uchylały w całości decyzje organu drugiej instancji. Odsetek uchylonych częściowo lub w całości decyzji (100,0%) był wyższy od odsetka decyzji uchylonych w sprawach wymiaru podatku VAT, CIT, PIT ogółem wynoszącego za 2021 r. 10,7%⁵⁰. Pięć uchylonych decyzji⁵¹ dotyczyło jednego podatnika, prowadzącego działalność handlową na portalu internetowym w latach 2010-2014, a uchylenie wynikało z braku odniesienia się w decyzjach do działań karnoskarbowych mogących decydować o nieprzedawnieniu się zobowiązań⁵².

(akta kontroli str. 38)

Naczelnik Śląskiego Urzędu Celno-Skarbowego w Katowicach wydał jako organ drugiej instancji w 2021 r. (w I półroczu) cztery decyzje wobec podmiotu dokonującego transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu. W I półroczu 2022 r. decyzji takich nie wydawano. Wszystkie wydane w 2021 r. decyzje zostały zaskarżone do wojewódzkiego sądu administracyjnego, lecz w wydanych przez sąd w tych sprawach czterech rozstrzygnięciach nie wystąpiły przypadki uchylecia częściowo lub w całości decyzji organu drugiej instancji. Dla porównania, odsetek uchylonych częściowo lub w całości decyzji tego organu w sprawach wymiaru podatku VAT, CIT, PIT ogółem wyniósł za 2021 r. 31,4%⁵³.

(akta kontroli str. 39)

⁴⁹ Co stanowiło 1,1% decyzji ogółem wydanych w sprawach wymiaru podatku VAT, CIT, PIT.

⁵⁰ Na 149 rozstrzygnięć WSA w 16 przypadkach uchylono częściowo lub w całości decyzje organu drugiej instancji.

⁵¹ Wydanych 2022 r.

⁵² Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach, sygn. akt I SA/GI 750/21.

⁵³ Na 51 rozstrzygnięć w 16 przypadkach uchylono częściowo lub w całości decyzje organu drugiej instancji.

2.3. Odnosząc się do barier utrudniających egzekwowanie obowiązków podatkowych od podmiotów dokonujących transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu Dyrektor Izby wskazał na:

- utrudnienia w wychwyceniu podmiotów prowadzących sklepy internetowe w sytuacji, gdy przedmiot działalności tych podmiotów jest szeroki, a wtedy zobowiązane są one do wskazania przeważającego przedmiotu działalności, co może uzasadniać pominięcie wykazania we właściwych rejestrach kodu tej działalności (47.91.Z wg Polskiej Klasyfikacji Działalności) wobec ograniczenia nie więcej niż 10 pozycji w Krajowym Rejestrze Sądowym,
- trudności w identyfikacji obrotu za pośrednictwem Internetu dokonywanego w niewielkim rozmiarze, niepodlegającego obowiązkowi zarejestrowania działalności gospodarczej, z którego dochody wykazywane są w zeznaniu rocznym.

W Izbie nie zidentyfikowano barier wynikających z ograniczeń w wykonywaniu zadań spowodowanych epidemią COVID-19.

(akta kontroli str. 181-183)

Stwierdzone
nieprawidłowości

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

OCENA CZĄSTKOWA

Dyrektor Izby prawidłowo sprawował nadzór nad egzekwowaniem obowiązków podatkowych od podmiotów prowadzących handel elektroniczny, tj. dokonujących transakcji za pośrednictwem Internetu, zidentyfikowanych i przekazanych do dalszych czynności przez Ministerstwo Finansów, Cybercentrum inne jednostki KAS.

W odniesieniu do przekazanych do realizacji urzędom skarbowym z obszaru województwa śląskiego spraw gromadzono na bieżąco dane o stanie ich realizacji i raportowano je zgodnie z dyspozycją jednostek zgłaszających. Wynikiem przeprowadzonych przez urzędy skarbowe działań wobec 211 podmiotów, objętych zgłoszeniami wyspecjalizowanych jednostek KAS, były stwierdzone w 40 przypadkach nieprawidłowości na kwotę 3 603,2 tys. zł, w 110 przypadkach przeprowadzone czynności nie potwierdziły nieprawidłowości, ponadto 61 spraw było na dzień 31 sierpnia 2022 r. w toku.

Liczba przeprowadzonych przez nadzorowane urzędy skarbowe czynności sprawdzających podejmowanych wobec podatników dokonujących transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu wyniosła łącznie 1 036⁵⁴, a łączna kwota stwierdzonych uszczupień wyniosła 2 715,0 tys. zł⁵⁵, jednakże w objętym analizą okresie wartość stwierdzonych uszczupień zmniejszyła się: w 2021 r. w stosunku do 2020 r. o 484,0 tys. zł (19,4%), a w I półroczu 2022 r. w stosunku do I półrocza 2021 r. o 65,0 tys. zł (9,3%).

U podatników dokonujących transakcji handlowych w Internecie przeprowadzono ogółem 74 kontroli podatkowych, co stanowiło 3,5% wszystkich kontroli, a łączna kwota stwierdzonych nieprawidłowości wyniosła 4 424,0 tys. zł, tj. 0,8% łącznej kwoty nieprawidłowości stwierdzonych w wyniku przeprowadzonych kontroli. Skuteczność kontroli podatkowych prowadzonych w podmiotach dokonujących transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu wyniosła w 2021 r. 93,5%, a w I półroczu 2022 r. 96,4% i była niższa od skuteczności kontroli przeprowadzonych w zakresie podatków VAT, CIT, PIT ogółem wynoszącej, odpowiednio: 98,0% i 98,3%.

Naczelnicy podległych urzędów skarbowych wydali ogółem 56 decyzji wobec podatników dokonujących transakcji handlowych w Internecie, z których uchylono jedną decyzję. Dyrektor Izby wydał łącznie w drugiej instancji podmiotom

⁵⁴ W 2021 r. 751, w I półroczu 2022 r. 285.

⁵⁵ W 2021 r. 2 017,0 tys. zł, w I półroczu 2022 r. 698,0 tys. zł.

dokonującym transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu siedem decyzji, z których w wyniku postępowań przed sądem administracyjnym uchylono pięć decyzji wydanych jednemu podatnikowi, jednakże kontrola sądowa nie dotyczyła meritum tych rozstrzygnięć.

IV. Uwagi i wnioski

W związku z niestwierdzeniem nieprawidłowości NIK nie formułuje uwag ani wniosków pokontrolnych.

V. Pozostałe informacje i pouczenia

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

Prawo zgłoszenia
zastrzeżeń

Zgodnie z art. 54 ustawy o NIK kierownikowi jednostki kontrolowanej przysługuje prawo zgłoszenia na piśmie umotywowanych zastrzeżeń do wystąpienia pokontrolnego, w terminie 21 dni od dnia jego przekazania. Zastrzeżenia zgłasza się do Dyrektora Delegatury NIK w Katowicach. Prawo zgłaszania zastrzeżeń, zgodnie z art. 61b ust. 2 ustawy o NIK, nie przysługuje do wystąpienia pokontrolnego zmienionego zgodnie z treścią uchwały w sprawie zastrzeżeń.

Katowice, 30 września 2022 r.

**Kontroler
Piotr Graca**

Gł. specjalista kontroli państwowej

**Najwyższa Izba Kontroli
Delegatura w Katowicach**

.....