



NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI  
Delegatura w Katowicach

LKA.410.015.02.2022

Pani  
Aleksandra Szulga  
Naczelnik  
Śląskiego Urzędu Celno-Skarbowego  
w Katowicach  
ul. Słoneczna 34  
40-136 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	Śląski Urząd Celno-Skarbowy w Katowicach <sup>1</sup> , ul. Słoneczna 34, 40-136 Katowice
Kierownik jednostki kontrolowanej	Aleksandra Szulga, Naczelnik Urzędu, od 1 marca 2022 r. W okresie objętym kontrolą funkcję Naczelnika Urzędu poprzednio pełniła Marta Markowska od 1 sierpnia 2020 r. do 28 lutego 2022 r. <p style="text-align: right;">(akta kontroli str. 24-25)</p>
Zakres przedmiotowy kontroli	1) Monitorowanie handlu elektronicznego oraz identyfikowanie podmiotów działających w szarej strefie. 2) Egzekwowanie obowiązków podatkowych od podmiotów prowadzących handel elektroniczny.
Okres objęty kontrolą	Od 1 stycznia 2021 r. do 30 czerwca 2022 r., z wykorzystaniem dowodów sporządzonych przed lub po tym okresie oraz danych za okresy wcześniejsze lub późniejsze mające bezpośredni związek z badanym zagadnieniem.
Podstawa prawna podjęcia kontroli	Art. 2 ust. 1 ustawy z dnia 23 grudnia 1994 r. o Najwyższej Izbie Kontroli <sup>2</sup>
Jednostka przeprowadzająca kontrolę	Najwyższa Izba Kontroli Delegatura w Katowicach
Kontroler	Witold Wilk, główny specjalista kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr LKA/145/2022 z 6 lipca 2022 r. <p style="text-align: right;">(akta kontroli str. 1)</p>

## II. Ocena ogólna<sup>3</sup> kontrolowanej działalności

### OCENA OGÓLNA

W okresie objętym kontrolą w Urzędzie prowadzono czynności analityczne wobec podmiotów prowadzących działalność handlową za pośrednictwem Internetu<sup>4</sup>, przy czym udział tych analiz w ogólnej liczbie analiz dokonanych wobec podmiotów uchylających się od obowiązków podatkowych stanowił 1,3% (spośród 1 724 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<sup>5</sup>, co wynikało z wdrożenia koncepcji skonsolidowania i koordynowania tych zadań<sup>6</sup>. W wyniku przeprowadzonych czynności analitycznych większość zidentyfikowanych podmiotów

<sup>1</sup> Dalej: *Urząd*.

<sup>2</sup> Dz. U. z 2022 r. poz. 623, dalej: *ustawa o NIK*.

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

<sup>4</sup> Tj. podmioty prowadzące tzw. e-handel (ang. e-commerce), działalność handlową prowadzona za pośrednictwem Internetu.

<sup>5</sup> Przede wszystkim Centrum Zwalczania Przeszłości Ekonomicznej w Środowisku Elektronicznym Krajowej Administracji Skarbowej – Cybercentrum, funkcjonujące w strukturach Opolskiego Urzędu Celno-Skarbowego w Opolu (dalej: *Cybercentrum*), a także Referat Zwalczania Przeszłości Ekonomicznej w Środowisku Elektronicznym w Kujawsko-Pomorskim Urzędzie Celno-Skarbowym w Toruniu oraz Wieloosobowe Stanowisko Zwalczania Przeszłości Ekonomicznej w Środowisku Elektronicznym w Podlaskim Urzędzie Celno-Skarbowym w Białymstoku.

<sup>6</sup> Zarządzenie nr 5 Ministra Finansów z 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.

prowadzących e-handel (60,9%) wytypowano do kontroli celno-skarbowej lub przekazano do wykorzystania przez inne jednostki Krajowej Administracji Skarbowej<sup>7</sup>. Na podstawie zbadanej próby 10 zidentyfikowanych podmiotów, ustalono, że czynności analityczne przeprowadzono stosownie do wytycznych zawartych w *Metodyce postępowań organów Krajowej Administracji Skarbowej wobec podmiotów dokonujących obrotu za pośrednictwem sieci Internet*, a we wszystkich badanych sprawach korzystano z dostępnych centralnych baz danych, w tym danych z JPK<sup>8</sup> i STIR<sup>9</sup>.

W okresie objętym kontrolą przeprowadzono tylko jedną kontrolę celno-skarbową dotyczącą podmiotu dokonującego transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu. Kontrolę tą prowadzono zgodnie z przepisami ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej<sup>10</sup> i ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa<sup>11</sup> oraz *Metodyką postępowań organów Krajowej Administracji Skarbowej wobec podmiotów dokonujących obrotu za pośrednictwem sieci Internet*. W wyniku przeprowadzonej kontroli ustalono, że podatnik zaniżył przychody ze sprzedaży (tj. podstawę opodatkowania), tym samym zaniżył zobowiązanie w podatku od towarów i usług<sup>12</sup>.

W analizowanym okresie wszystkie cztery decyzje Naczelnika Urzędu jako organu drugiej instancji, wydane podmiotom dokonującym transakcji handlowych za pośrednictwem sieci Internet, zostały zaskarżone, a sąd administracyjny utrzymał je w mocy.

### III. Opis ustalonego stanu faktycznego oraz oceny cząstkowe<sup>13</sup> kontrolowanej działalności

OBSZAR

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

Opis stanu faktycznego

1.1. Urząd otrzymał następujące procedury i wytyczne w zakresie monitorowania handlu elektronicznego i identyfikowania podmiotów dokonujących transakcji handlowych za pośrednictwem sieci Internet:

- *Politykę zarządzania procesem analitycznym w Krajowej Administracji Skarbowej*, opracowaną przez Departament Analiz w Ministerstwie Finansów (przesłaną do Urzędu pismem z 24 maja 2019 r. z Izby Administracji Skarbowej w Katowicach<sup>14</sup>),
- *Metodykę postępowań organów Krajowej Administracji Skarbowej wobec podmiotów dokonujących obrotu za pośrednictwem sieci Internet*<sup>15</sup>, opracowaną przez Departament Nadzoru nad Kontrolami w Ministerstwie Finansów (przesłaną do Urzędu pismem z 15 stycznia 2021 r. z IAS),
- *Mały Poradnik Narzędzi OSINT*<sup>16</sup>, opracowany przez Cybercentrum (przesłany do Urzędu pismem z 18 lutego 2021 r. z IAS).

<sup>7</sup> Dalej: KAS.

<sup>8</sup> Jednolity Plik Kontrolny dla ewidencji zakupu i sprzedaży.

<sup>9</sup> System Teleinformatyczny Izby Rozliczeniowej służący do przetwarzania, wg określonych algorytmów, danych przekazywanych przez banki oraz spółdzielcze kasy oszczędnościowo-rozliczeniowe w celu ustalenia wskaźnika ryzyka wykorzystywania sektora bankowego do wyłudzeń skarbowych.

<sup>10</sup> Dz. U. z 2022 r. poz. 813, ze zm., dalej: *ustawa o KAS*.

<sup>11</sup> Dz. U. z 2021 r. poz. 1540, ze zm., dalej: *O.p.*

<sup>12</sup> Dalej: podatek VAT.

<sup>13</sup> 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.

<sup>14</sup> Dalej: IAS.

<sup>15</sup> Dalej: *Metodyka postępowań wobec podmiotów dokonujących obrotu w Internecie*.

<sup>16</sup> OSINT – techniki pozyskiwania informacji na podstawie ogólnodostępnych źródeł (ang. Open Source Intelligence).

Urząd nie otrzymał dodatkowych wytycznych/procedur dotyczących monitorowania sieci Internet oraz identyfikowania podatników dokonujących transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu, w związku z przyspieszeniem rozwoju handlu elektronicznego spowodowanym sytuacją epidemiczną związaną z COVID-19. W Urzędzie nie opracowano własnych, wewnętrznych procedur dotyczących ww. zagadnień.

Zastępca Naczelnika Urzędu, działając w zastępstwie Naczelnika Urzędu, wskazała, że otrzymane do stosowania metodyki i wytyczne dotyczące monitorowania sieci Internet oraz identyfikowania podatników dokonujących transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu były przydatne i wystarczające. *Metodyka postępowań wobec podmiotów dokonujących obrotu w Internecie* znajdowała zastosowanie przede wszystkim w przypadkach, gdy możliwe było dokonanie blokady rachunków bankowych zarejestrowanego podmiotu. Z kolei *Mały Poradnik Narzędzi OSINT* to kompendium wiedzy o jawnoźródłowych narzędziach wyszukiwania w sieci Internet. Procedury te pozwalały na skuteczne monitorowanie sieci Internet. Jak wskazała dalej, otrzymane wytyczne i metodyki postępowania w zakresie monitorowania transakcji w sieci Internet stanowiły bazę do prawidłowego określenia ryzyka i typowania podmiotów do kontroli.

(akta kontroli str. 26-169, 393-398)

Zadania dotyczące m.in. prowadzenia działalności analitycznej, prognostycznej i badawczej oraz analizy ryzyka dotyczącej zjawisk występujących w obszarze właściwości KAS, a także udział w typowaniu podmiotów do kontroli celno-skarbowej, zgodnie z regulaminem organizacyjnym Urzędu<sup>17</sup>, należały do Działu Analizy Ryzyka oraz Analiz, Prognoz i Sprawozdawczości<sup>18</sup>. Czynności analityczne, w tym dotyczące m.in. monitorowania sieci Internet, identyfikowania podatników i analizy danych podmiotów dokonujących transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu, przeprowadzało 23 pracowników.

(akta kontroli str. 186-187, 244-245, 400, 406, 418)

Dyrektor IAS, 5 czerwca 2020 r., powołał regionalnego koordynatora ds. środowiska elektronicznego<sup>19</sup> oraz jego zastępcę<sup>20</sup>. W okresie objętym kontrolą byli to pracownicy zatrudnieni w Dziale Analizy Ryzyka. Do zadań ww. Koordynatora i jego zastępcy należało m.in.:

- gromadzenie, przetwarzanie, analiza oraz ocena informacji i danych w obszarze środowiska elektronicznego,
- współpraca z Cybercentrum, organami KAS i innymi koordynatorami z urzędów celno-skarbowych,
- koordynowanie i nadzorowanie zainicjowanych i prowadzonych, przez Cybercentrum lub komórkę Ministerstwa Finansów właściwą ds. zwalczania przestępczości ekonomicznej, działań kontrolnych,
- analiza tendencji zachodzących w obszarze środowiska elektronicznego pod kątem identyfikowania nowych zagrożeń oraz określania adekwatnych działań zaradczych,

<sup>17</sup> Zarządzenie nr 158/2021 Dyrektora IAS w Katowicach z 22 grudnia 2021 r. w sprawie nadania Regulaminu organizacyjnego Śląskiego Urzędu Celno-Skarbowego w Katowicach, ze zm. Wcześniej obowiązujące: zarządzenie nr 109/2019 Dyrektora IAS z 28 listopada 2019 r., ze zm.

<sup>18</sup> Dalej: *Dział Analizy Ryzyka*. Dział ten składał się z Pierwszego-, Drugiego- i Trzeciego Referatu Analizy Ryzyka oraz z Wieloosobowego Stanowiska Analiz, Prognoz i Sprawozdawczości.

<sup>19</sup> Dalej: Koordynator.

<sup>20</sup> Zarządzenie nr 72/2020 Dyrektora IAS w Katowicach z 5 czerwca 2020 r. w sprawie wyznaczenia regionalnych koordynatorów oraz ich zastępców do wykonywania zadań na rzecz Centrów Kompetencyjnych wspierających komórkę Ministerstwa Finansów właściwą do spraw zwalczania przestępczości ekonomicznej oraz zarządzenie nr 196/2020 Dyrektora IAS w Katowicach z 29 grudnia 2020 r. zmieniające ww. zarządzenie.

- przeprowadzanie szkoleń oraz udział w spotkaniach, warsztatach, seminariach organizowanych przez Cybercentrum lub komórkę Ministerstwa Finansów właściwą ds. zwalczania przestępczości ekonomicznej,
- udział w pracach Cybercentrum dotyczących sporządzania dokumentów analitycznych, analiz strategicznych, opiniowania i opracowywania projektów rozwiązań w zakresie przepisów regulujących obszar środowiska elektronicznego oraz przepisów dotyczących kontroli tego obszaru.

W okresie objętym kontrolą, Koordynator i jego zastępca wykonali łącznie 13 analiz podmiotowych. Krajowy Telefon Interwencyjny KAS był źródłem informacji w dwóch analizowanych sprawach. Ponadto, Koordynator na zlecenie Cybercentrum dokonała przeglądu ok. 1 000 stron internetowych oraz udzielała porad telefonicznych konsultantom w urzędach skarbowych. Koordynator nie przeprowadzała szkoleń, natomiast udostępniła pracownikom Działu Analizy Ryzyka materiały szkoleniowe ze szkoleń, w których uczestniczyła.

Koordynator i jego zastępca uczestniczyli w sześciodniowym szkoleniu zorganizowanym przez pracowników Cybercentrum na platformie Teams, które odbyło się w kwietniu 2021 r. Szkolenie dotyczyło praktycznego wykorzystania narzędzi OSINT i informacji pozyskiwanych z sieci Internet, ich zabezpieczenia i archiwizacji. Uczestniczyli również w dwudniowym webinarium, które odbyło się w lutym 2022 r., pt. *Metodyka prowadzenia analizy internetowej*, zorganizowanym przez pracowników Referatu Zwalczania Przestępczości Ekonomicznej w Środowisku Elektronicznym z Kujawsko-Pomorskiego Urzędu Celno-Skarbowego w Toruniu. Ponadto, Koordynator brała udział w trzech szkoleniach zorganizowanych przez Krajową Szkołę Skarbowości, których celem było doskonalenie kwalifikacji zawodowych:

- *OSINT – wywiad jawnoźródłowy. Techniki i narzędzia pozyskiwania informacji z otwartych źródeł*, w dniach 21-23 lipca 2021 r.,
- *Zdobywanie informacji metodami „białego wywiadu” i zabezpieczenie materiału dowodowego z sieci Internet*, w dniach 6-10 września 2021 r.,
- *Zaawansowane metody pozyskiwania informacji z ogólnodostępnych źródeł (OSINT)*, w dniu 30 czerwca 2022 r.

Zdobyte wiadomości i materiały ze szkoleń Koordynator udostępniła pracownikom Działu Analizy Ryzyka zamieszczając je na dysku wspólnym.

(akta kontroli str. 311-327, 366-377)

W Urzędzie najczęściej stosowanymi narzędziami informatycznymi wykorzystywanymi w monitorowaniu sieci Internet były rozszerzenia przeglądarek internetowych (m.in. *Save Page WE*, *Screengrab!*), narzędzia do wykonywania zrzutów ekranowych (*PrintScreen*, *Narzędzie Wycinanie*) oraz aplikacje (*yEd Graph Editor*, *KNIME Analytics Platform*, *Notepad++*, *CamStudio*), a z ich korzystania sporządzano analizę sprawy lub notatkę służbową. Zastępca Naczelnika Urzędu, działając w zastępstwie Naczelnika Urzędu, wskazała, że linki do stron internetowych pozwalające na prowadzenie czynności analitycznych i weryfikacyjnych w zakresie monitorowania podmiotów działających w e-handlu dostępne są na stronie Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy, a materiały szkoleniowe oraz wykaz najczęściej stosowanych narzędzi w zakresie analizy podmiotów działających w sieci Internet na stronie Cybercentrum.

Urząd nie dysponował własnymi, dedykowanymi systemami współpracującymi z popularnymi platformami handlu internetowego. Zastępca Naczelnika Urzędu, działając w zastępstwie Naczelnika Urzędu, wyjaśniła, że nie wystąpiła konieczność

opracowania własnych narzędzi, gdyż dotychczas stosowane były wystarczające i nie planuje się wdrożenia nowych narzędzi.

(akta kontroli str. 393-398)

Urząd został wyposażony w niezależne od sieci VAN Ministerstwa Finansów połączenie z siecią Internet (jedna karta SIM). Koordynator ds. zwalczania przestępczości ekonomicznej w obszarze analizy zasobów sieci Internet oraz jego zastępca posiadali laptopy z odblokowanymi portami oraz modemem z kartą SIM (wykorzystywanym m.in. do zabezpieczenia materiałów) oraz komputery stacjonarne. Koordynator posiadał również notebook. W ocenie Naczelnika Urzędu, będące w dyspozycji Urzędu narzędzia informatyczne były wystarczające do sprawnego monitorowania e-handlu. Jak wskazała, wiodącą rolę w zakresie monitorowania sieci Internet pełnią wyspecjalizowane komórki KAS, tj.: Cybercentrum, Referat Zwalczania Przestępczości Ekonomicznej w Środowisku Elektronicznym w Kujawsko-Pomorskim Urzędzie Celno-Skarbowym w Toruniu oraz Wieloosobowe Stanowisko Zwalczania Przestępczości Ekonomicznej w Środowisku Elektronicznym w Podlaskim Urzędzie Celno-Skarbowym w Białymstoku.

(akta kontroli str. 393-398, 417)

1.2. W Urzędzie prowadzono analizy w celu rozpoznania obszarów i mechanizmów unikania opodatkowania przez podmioty prowadzące handel elektroniczny. W okresie objętym kontrolą przeprowadzono łącznie 23 analizy dotyczące podmiotów dokonujących transakcji handlowych za pośrednictwem sieci Internet, w tym dwie analizy z własnej inicjatywy. Zastępca Naczelnika Urzędu wskazała, że nie występują lokalne i regionalne rejestry ryzyk. W Centralnym Rejestrze Ryzyk<sup>21</sup> nie ma stricte obszaru w zakresie e-handlu. Właścicielem CRR jest Departament Ryzyka Podatkowego w Ministerstwie Finansów, który jest odpowiedzialny za jego prowadzenie, identyfikację ryzyk oraz ich przegląd. Jak podała dalej, przyjęte rozwiązania w zakresie systematyki ryzyka dotyczące podatku od towarów i usług oraz podatków dochodowych opierają się na mechanizmach zaniżania zobowiązania podatkowego (tj. niewykazanie lub błędne wykazanie sprzedaży z tytułu dostawy towarów lub świadczenia usług oraz wykazywanie podstawy opodatkowania w nieprawidłowej wysokości). Z tego względu nie mogą odnosić się do poszczególnych branż, grup podmiotów i rejonów. Nie wystąpiły przypadki zgłoszenia do CRR nowych obszarów ryzyka w e-handlu.

(akta kontroli str. 399-407, 419-420)

W okresie objętym kontrolą, czynności analityczne przeprowadzono wobec 23 podmiotów podejrzanych o uchylanie się od obowiązków podatkowych w e-handlu (w 2021 r. analizowano 18 podmiotów, a w I połowie 2022 r. pięć podmiotów). Spośród 23 analiz podmiotowych, dwie z nich zidentyfikowano na podstawie własnych analiz, a 21 na podstawie źródeł zewnętrznych, w tym 12 podmiotów na podstawie informacji obywatelskich (w tym za pośrednictwem KTI KAS<sup>22</sup>), cztery na podstawie informacji przekazanych przez Ministerstwo Finansów, trzy na podstawie informacji przekazanych przez inne instytucje (prokuraturę), jedną na podstawie informacji przekazanej przez IAS i jedną na podstawie informacji przekazanej przez Cybercentrum.

W Urzędzie w analizowanym okresie przeprowadzono ogółem 1 724 analiz wobec podmiotów podejrzanych o uchylanie się od obowiązków podatkowych. Z powyższego wynika, że przeprowadzone czynności analityczne wobec podmiotów

<sup>21</sup> Dalej: CRR. Rejestr na poziomie krajowym, stanowi załącznik nr 1 do *Polityki zarządzania procesem analitycznym w Krajowej Administracji Skarbowej*. Zamieszczony jest również w systemie informatycznym ZISAR PLUS.

<sup>22</sup> Krajowy Telefon Interwencyjny KAS.

podejrzanych o uchylanie się od obowiązków podatkowych w e-handlu stanowiły jedynie 1,3%. Zastępca Naczelnika Urzędu działając w zastępstwie Naczelnika Urzędu, wyjaśnił, że działania urzędów celno-skarbowych nakierowane są na przestępczość gospodarczą (wprowadzanie do obrotu fikcyjnych faktur) i agresywną optymalizację podatkową. Dodał, że wiodącą rolę w zakresie monitorowania sieci Internet prowadzą wyspecjalizowane komórki KAS.

Udzielając wyjaśnień w zakresie niewielkiego udziału czynności analitycznych przeprowadzonych na podstawie własnych analiz (dwie spośród 23), Naczelnik Urzędu ponownie wskazała, że jednostką powołaną do monitorowania i analizowania zasobów sieci Internet w celu wykrywania naruszeń przepisów prawa z obszarów podlegających zadaniom KAS jest Cybercentrum. W związku z tym analizy przedmiotowe w zakresie e-handlu prowadzone są co do zasady przez tę jednostkę. Prowadzenie równoległych czynności prowadziłoby do nieefektywnego wykorzystania posiadanych zasobów, a z uwagi na ujednoliczoną metodologią analiz z dużym prawdopodobieństwem jej wyniki byłyby takie same.

(akta kontroli str. 387, 419-420, 422-429, 473-475)

W wyniku szczegółowej kontroli 10 analiz przeprowadzonych w Urzędzie<sup>23</sup>, ustalono, że czynności analityczne przeprowadzono stosownie do wytycznych zawartych w *Metodyce postępowań wobec podmiotów dokonujących obrotu w Internecie*. We wszystkich analizowanych sprawach korzystano m.in. z danych JPK i STIR dostępnych w centralnych bazach danych, w tym z aplikacji WRO-System moduł Transakcje, Analizer, STIR Przepływy i Skarbiec. W oparciu o te dane ustalono m.in., że podmioty nie deklarowały całości przychodów ze sprzedaży (zaniżały podstawę opodatkowania, a tym samym zobowiązanie w podatku VAT). W ramach prowadzonych czynności analitycznych sprawdzano kontrahentów podatnika (pod kątem zgodności danych wynikających z rejestru sprzedaży danego podmiotu z obciążeniami poszczególnych kontrahentów). Ponadto ustalano, jakie podmioty świadczyły usługi kurierskie (dostawę zakupionego towaru) oraz sposób zapłaty. Korzystano również z narzędzi OSINT m.in. w celu sprawdzenia widoku historycznego strony internetowej, zrobienia zrzutów ekranu, ustalenia właściciela strony internetowej.

Zastępca Naczelnika Urzędu działając w zastępstwie Naczelnika Urzędu wyjaśnił, że w ramach prowadzonych czynności analitycznych korzystano z danych zamieszczonych w Bazie Podmiotów Szczególnych<sup>24</sup>, które są importowane do bazy WRO-System moduł Skarbiec. Wskazał, że nie zidentyfikowano problemów dotyczących korzystania z danych zamieszczonych w tablicy T-15 BPS (*Koordinacja analizy „nicków”*). Jednak z uwagi na zakres danych zamieszczanych w tej tablicy korzystanie z niej nie było kluczowe w prowadzonych czynnościach analitycznych<sup>25</sup>.

(akta kontroli str. 328-361, 422-429)

W Urzędzie w toku prowadzonych analiz nie stwierdzono nasilenia się zjawiska unikania lub uchylania się od opodatkowania podmiotów dokonujących transakcji handlowych w Internecie. Zastępca Naczelnika Urzędu działając w zastępstwie Naczelnika Urzędu wskazała, że w sytuacji epidemicznej związanej z COVID-19 nastąpiło zwiększenie obrotów przede wszystkim „legalnych” podmiotów prowadzących sprzedaż internetową. Nie stwierdzono przypadków działalności zorganizowanych grup przestępczych prowadzących działalność w zakresie e-handlu.

<sup>23</sup> W dziewięciu sprawach przesłanką podjęcia czynności analitycznych były informacje zewnętrzne (z prokuratury i Ministerstwa Finansów oraz informacje obywatelskie), a w jednej sprawie własna analiza.

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

<sup>25</sup> W tablicy T-15 zamieszczano następujące dane: oznaczenie portalu, z którego pochodzi nick, numer i nazwa nicka, NIP, PESEL, data wszczęcia analizy danego nicka, informacje kontaktowe osoby dokonującej analizy nicka, uwagi.

W prowadzonych w Urzędzie sprawach nie zwracano się do Cybercentrum o pomoc w identyfikowaniu podmiotów prowadzących e-handel lub o przeprowadzenie analizy aktywności internetowej konkretnych podatników, gdyż – jak wyjaśniła Zastępca Naczelnika Urzędu działając w zastępstwie Naczelnika Urzędu – nie wystąpiły okoliczności uzasadniające żądanie takiej pomocy. [...] Na etapie prowadzonych czynności analitycznych nie występowało o dane z [...] platform handlowych. Zastępca Naczelnika Urzędu wyjaśniła, że zebrane w prowadzonych sprawach informacje stanowiły wystarczające uzasadnienie przeprowadzenia kontroli celno-skarbowej. Prowadzone analizy nie obejmowały operatorów interfejsów elektronicznych, którzy ułatwiali dokonanie dostaw towarów do konsumentów w Unii Europejskiej sprzedawanych przez tzw. *dostawców bazowych* prowadzących handel przy pomocy platform cyfrowych, gdyż we właściwości miejscowej urzędów skarbowych województwa śląskiego nie odnotowano podatników z otwartym obowiązkiem VAT i okolicznościami wskazującymi na ułatwianie, poprzez użycie interfejsu elektronicznego, dostawy lub sprzedaży towarów na odległość. Wskazała, że zaobserwowano, iż podmioty posiadające siedzibę na terytorium Polski prowadzące m.in. na [...] działalność tzw. *dropshippingu*, po wprowadzeniu regulacji dotyczących operatora interfejsu elektronicznego zakończyły działalność lub ograniczyły jej skalę.

(akta kontroli str. 399-407)

1.3. Spośród 23 analizowanych podmiotów podejrzanych o uchylanie się od obowiązków podatkowych w e-handlu, w siedmiu przypadkach wszczęto kontrolę celno-skarbową lub zawnioskowano o wszczęcie takiej kontroli, a w kolejnych siedmiu informacje o podmiotach poddanych analizie przekazano do wykorzystania przez inne jednostki KAS. Typując podmioty do kontroli celno-skarbowej wykorzystano głównie informacje ze źródeł zewnętrznych (w sześciu spośród siedmiu spraw), co było związane z niewielkim udziałem czynności analitycznych przeprowadzonych na podstawie własnych analiz (dwie spośród 23 spraw). W przypadku większości analizowanych podmiotów (60,9%) sprawy skierowano do wszczęcia kontroli celno-skarbowej lub przekazano do wykorzystania przez inne jednostki KAS.

(akta kontroli str. 387, 419-420)

1.4. W Urzędzie 23 pracowników przeprowadzało czynności analityczne, w tym dotyczące m.in. monitorowania sieci Internet, identyfikowania podatników i analizy danych podmiotów dokonujących transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu. W okresie objętym kontrolą, w szkoleniach z zakresu monitorowania sieci Internet oraz identyfikowania podmiotów dokonujących transakcji e-handlowych uczestniczyły dwie osoby (Koordynator i jego zastępca), co przedstawiono w pkt 1.1 wystąpienia pokontrolnego.

(akta kontroli str. 399-407, 414-421)

1.5. Zastępca Naczelnika Urzędu działając w zastępstwie Naczelnika Urzędu, wskazała, że pracownicy Urzędu nie zgłaszali problemów dotyczących monitorowania e-handlu, identyfikowania i analizy podmiotów działających w szarej strefie. W jej ocenie, funkcjonująca klasyfikacja PKD 47.91.Z – *Sprzedaż detaliczna prowadzona przez domy sprzedaży wysyłkowej lub Internet* jest wystarczająca w zakresie identyfikowania podmiotów dokonujących transakcji handlowych za pośrednictwem sieci Internet, a obecnie stosowane działania systemowe (realizowane przede wszystkim przez wyspecjalizowane komórki KAS) są wystarczające do skutecznego monitorowania e-handlu i identyfikowania podmiotów lub ograniczenia możliwości działania w szarej strefie w handlu elektronicznym bez naruszenia podstawowych swobód obywatelskich. Dodała, że jednostką powołaną do monitorowania



i analizowania zasobów sieci Internet w celu wykrywania naruszeń przepisów prawa z obszarów podlegających zadaniom KAS jest Cybercentrum.

(akta kontroli str. 393-398)

Stwierdzone  
nieprawidłowości

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

OCENA CZĄSTKOWA

W Urzędzie prowadzono czynności analityczne wobec podmiotów prowadzących działalność handlową za pośrednictwem Internetu, przy czym udział tych analiz w ogólnej liczbie analiz dokonanych wobec podmiotów uchylających się od obowiązków podatkowych stanowił 1,3% (spośród 1 724 analiz ogółem 23 z nich dotyczyły podmiotów prowadzących e-handel). Wiodącą rolę w zakresie monitorowania transakcji handlowych w sieci Internet prowadziły wyspecjalizowane komórki KAS. Na podstawie zbadanej próby 10 zidentyfikowanych podmiotów, ustalono, że czynności analityczne przeprowadzono stosownie do wytycznych zawartych w *Metodyce wobec podmiotów dokonujących obrotu w Internecie*, a we wszystkich badanych sprawach korzystano z dostępnych centralnych baz danych, w tym danych z JPK i STIR. 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 KAS.

OBSZAR

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

Opis stanu  
faktycznego

2.1. Urząd otrzymał, obok *Metodyki postępowań wobec podmiotów dokonujących obrotu w Internecie* oraz *Rekomendacji w sprawie zasad prowadzenia działań przez jednostki organizacyjne Krajowej Administracji Skarbowej w obszarze zapobiegania i zwalczania nieprawidłowości podatkowych i celnych*, następujące procedury/wytyczne:

- *Metodologia kontroli w zakresie pozorowanego dropshippingu*, opracowana przez zespół powołany przez Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Opolu w 2018 r.,
- [...]

W Urzędzie nie opracowano własnych procedur dotyczących egzekwowania obowiązków podatkowych od podmiotów dokonujących transakcji handlowych za pośrednictwem sieci Internet. Naczelnik Urzędu wyjaśniła, że w prowadzonych czynnościach wykorzystywane są metody przekazywane na szkoleniach organizowanych przez Cybercentrum, a także narzędzia wskazane w *Małym Poradniku Narzędzi OSINT*, które są wystarczające do analizy obszaru aktywności podatników w sieci Internet. Naczelnik Urzędu wskazała, że w związku z wystąpieniem epidemii COVID-19 nie stwierdzono nasilenia się zjawiska unikania lub uchylania się od opodatkowania podmiotów dokonujących transakcji handlowych w Internecie. Urząd nie otrzymał dodatkowych wytycznych/procedur w związku z wystąpieniem epidemii.

W okresie objętym kontrolą Urząd nie uczestniczył w działaniach/akcjach (regionalnych lub ponadregionalnych) wynikających z przeprowadzonych przez Ministerstwo Finansów lub Cybercentrum analiz w obszarze handlu elektronicznego.

(akta kontroli str. 408-413)

W okresie objętym kontrolą przeprowadzono jedną kontrolę celno-skarbową w zakresie podmiotów dokonujących transakcji handlowych za pośrednictwem sieci

Internet. W wyniku przeprowadzonej kontroli ustalono, że podatnik zaniżył przychody ze sprzedaży poprzez fikcyjne wykazanie zwrotów towaru, tym samym zaniżono zobowiązanie w podatku VAT<sup>26</sup>. Kontrolę tę zakończono w I połowie 2022 r.

W Urzędzie w 2021 r. przeprowadzono łącznie 161 kontroli celno-skarbowych w zakresie podatku VAT, PIT<sup>27</sup> i CIT<sup>28</sup>, w tym 29 kontroli dotyczących działalności handlowej. Przeprowadzone kontrole nie dotyczyły podmiotów dokonujących transakcji handlowych za pośrednictwem sieci Internet.

Z kolei w I połowie 2022 r. przeprowadzono łącznie 109 kontroli celno-skarbowych w zakresie podatku VAT, PIT i CIT, w tym 21 kontroli dotyczących działalności handlowej, w tym jedną w zakresie e-handlu. Zatem udział kontroli celno-skarbowych w zakresie podmiotów dokonujących transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu w porównaniu do kontroli ogółem w zakresie VAT, PIT i CIT wyniósł 0,9%, a w porównaniu do kontroli dotyczących działalności handlowej udział ten stanowił 4,8%.

W zakresie niewielkiej liczby przeprowadzonych kontroli celno-skarbowych dotyczących podmiotów dokonujących transakcji handlowych za pośrednictwem sieci Internet (jedna zakończona kontrola w okresie objętym kontrolą<sup>29</sup>), Zastępca Naczelnika Urzędu, działając w zastępstwie Naczelnika Urzędu wyjaśnił, że wynik przeprowadzonych czynności analitycznych wskazuje, czy zasadne jest wszczęcie kontroli celno-skarbowej. W okresie objętym kontrolą przeprowadzono 23 czynności analityczne podmiotów podejrzanych o uchylanie się od obowiązków podatkowych w e-handlu i zawnioskowano o wszczęcie kontroli wobec ośmiu podmiotów (wszczęto 11 kontroli<sup>30</sup>, w tym jedna z nich została zakończona)<sup>31</sup>. Dodał, że kontrolowane podmioty zajmowały się głównie handlem detalicznym, co skutkuje dużą liczbą dokonanych transakcji handlowych na relatywnie niewielkie kwoty. Powoduje to konieczność zebrania informacji o setkach klientów. Znaczną trudnością jest też fakt, że w pierwszej kolejności należy zidentyfikować klientów na podstawie skąpych informacji (m.in. adresy dostaw mogą różnić się od adresów z dostępnych baz danych). Po pozyskaniu tych danych konieczne jest opracowanie wielopozycyjnych zestawień, a w dalszej kolejności przyporządkowanie zdarzeń do właściwego okresu rozliczeniowego (określenie momentu powstania obowiązku podatkowego) oraz ocena legalności źródła pochodzenia towarów. W związku z powyższym do 1 września 2022 r. została zakończona tylko jedna kontrola celno-skarbowa.

(akta kontroli str. 388, 408-413, 422-430,)

Naczelnik Urzędu wskazała, że w wyniku przeprowadzonych kontroli celno-skarbowych nie stwierdzono mechanizmów sprzyjających powstawaniu nieprawidłowości wskazujących na istnienie luk systemowych lub prawnych.

Z uwagi na brak zarejestrowanych w województwie śląskim operatorów interfejsów elektronicznych nie było prowadzonych kontroli w tym zakresie.

(akta kontroli str. 408-413)

Skuteczność kontroli dotyczących podmiotów dokonujących transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu<sup>32</sup> wyniosła 100% i była wyższa od skuteczności kontroli ogółem w zakresie podatku VAT, PIT i CIT (95,1%), przy czym należy mieć na

<sup>26</sup> Podatnik prowadził zarejestrowaną działalność gospodarczą.

<sup>27</sup> PIT - podatek dochodowy od osób fizycznych.

<sup>28</sup> CIT - podatek dochodowy od osób prawnych.

<sup>29</sup> W 2020 r. również nie przeprowadzono kontroli celno-skarbowej w tym zakresie.

<sup>30</sup> Liczba kontroli celno-skarbowych jest większa od liczby przeprowadzonych czynności analitycznych, gdyż wobec jednego podmiotu prowadzono kilka kontroli (dzieląc okres objęty kontrolą).

<sup>31</sup> Kontrolę celno-skarbową wobec jednego spośród ośmiu podmiotów przeprowadzał Mazowiecki Urząd Celno-Skarbowy w Warszawie.

<sup>32</sup> Mierzona relacją liczby przeprowadzonych kontroli, w których stwierdzono nieprawidłowości do liczby kontroli ogółem w danym zakresie.

uwadze, że w latach 2021-2022 (do 30 czerwca) przeprowadzono tylko jedną kontrolę w zakresie e-handlu.

(akta kontroli str. 389)

W okresie objętym kontrolą Naczelnik Urzędu wydał 140 decyzji ogółem w I instancji w zakresie podatku VAT, PIT i CIT na łączną kwotę 759 193,4 tys. zł. Spośród wydanych decyzji, ani jedna z nich nie dotyczyła podmiotów dokonujących transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu. Dla porównania, w 2020 r. wydano cztery takie decyzje na łączną kwotę 202,2 tys. zł (zaniżenie podatku VAT). W zakresie niewydania w latach 2021-2022 (I półrocze) decyzji podmiotom uchylającym się od obowiązków podatkowych w e-handlu, Zastępca Naczelnika Urzędu działając w zastępstwie Naczelnika Urzędu wyjaśnił, że nie wystąpiły postępowania podatkowe obejmujące zakresem podmioty prowadzące działalność w sieci Internet, a wszczęte kontrole celno-skarbowe podmiotów prowadzących e-handel nie zostały zakończone (za wyjątkiem jednej kontroli, o której mowa w pkt 2.2 wystąpienia pokontrolnego).

(akta kontroli str. 390, 422-429)

2.2. Na podstawie badania akt sprawy dotyczącej jednej kontroli celno-skarbowej prowadzonej wobec podmiotu dokonującego transakcji handlowych za pośrednictwem sieci Internet w zakresie podatku VAT, ustalono, że przeprowadzono ją zgodnie z przepisami ustawy o KAS i O.p. oraz *Metodyką postępowań wobec podmiotów dokonujących obrotu w Internecie*. W prowadzonej kontroli, stosownie do art. 63 ust. 2 ustawy o KAS, czterokrotnie przedłużano termin zakończenia czynności kontrolnych, wyznaczając nowy termin i wskazując przyczyny prologaty poprzedniego terminu. Jako przyczyny przedłużenia terminu wskazywano m.in. na konieczność zwrócenia się o informacje i dokumenty do kontrahentów i instytucji finansowych, przesłuchanie świadków oraz dokonanie szczegółowej analizy zebranego materiału dowodowego. Informację o wyznaczeniu nowego terminu zakończenia kontroli podatnik otrzymywał przed upływem poprzedniego terminu. W toku kontroli zwracano się również do zarządzającego portalem sprzedażowym w celu udzielania informacji o prowadzonej na tym portalu sprzedaży oraz do podmiotu świadczącego usługi kurierskie. Wynik kontroli doręczono podatnikowi 22 czerwca 2022 r. W wyniku przeprowadzonej kontroli stwierdzono, że podatnik, który prowadził zarejestrowaną działalność gospodarczą, zaniżył przychody ze sprzedaży o 936,4 tys. zł poprzez fikcyjne wykazanie zwrotów towaru, a tym samym zobowiązanie w podatku VAT zaniżono w kwocie 215,4 tys. zł. Kontrolą objęto okres I połowy 2018 r. Wobec tego podatnika prowadzone były kolejne kontrole dotyczące późniejszego okresu. Do dnia 1 września 2022 r. Naczelnik Urzędu nie przekształciła kontroli celno-skarbowej w postępowanie podatkowe, mimo że podatnik nie złożył korekt deklaracji ani też nie wpłacił należnego podatku. Naczelnik Urzędu wskazała, że nie upłynął jeszcze termin, gdyż zgodnie z art. 165b O.p. w związku z art. 94 ust. 2 ustawy o KAS, organ podatkowy wszczyna postępowanie podatkowe w sprawie,

która była przedmiotem kontroli celno-skarbowej, nie później niż w terminie 6 miesięcy od zakończenia kontroli.

(akta kontroli str. 362-365, 422-429)

W latach 2021-2022 Naczelnik Urzędu jako organ II instancji wydał cztery decyzje podmiotom dokonującym transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu (wszystkie w I połowie 2021 r.). Wszystkie decyzje zostały zaskarżone do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach<sup>33</sup>. W wyniku rozpoznania tych spraw, WSA utrzymał w mocy wszystkie zaskarżone decyzje.

<sup>33</sup> Dalej: WSA.

W 2021 r. jakość decyzji Naczelnika Urzędu (organu II instancji) wydanych podmiotom dokonującym transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu w zakresie VAT, PIT i CIT, mierzona relacją liczby decyzji wydanych przez Naczelnika Urzędu utrzymanych w całości przez WSA do liczby rozstrzygnięć wydanych przez WSA, wyniosła 100%. W tym samym okresie odsetek decyzji w zakresie podatku VAT, PIT i CIT ogółem wydanych przez Naczelnika Urzędu (organ II instancji) i utrzymanych w całości przez WSA wyniósł 31,4%.

W 2020 r. oraz w I połowie 2022 r. Naczelnik Urzędu (jako organ II instancji) nie wydał decyzji podmiotom dokonującym transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu w zakresie VAT, PIT i CIT.

(akta kontroli str. 392)

2.3. W ocenie Naczelnika Urzędu, do barier utrudniających egzekwowanie obowiązków podatkowych od podmiotów dokonujących transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu należy zaliczyć zasady funkcjonowania serwisów sprzedażowych [...]. Serwisy te nie gromadzą wystarczających danych, na podstawie których można by zidentyfikować skalę dokonywanej przez użytkowników sprzedaży. Ponadto, problemy w prowadzonych kontrolach celno-skarbowych wynikają m.in. z braku obowiązku prowadzenia przez podmiot szczegółowej ewidencji sprzedaży wysyłkowej zawierającej numer paragonu wraz z przypisanym numerem przesyłki oraz informacji o ewentualnym zwrocie towarów ze wskazaniem, komu zwrócono należność. Umożliwiłoby to sprawdzenie, czy każda zrealizowana dostawa wysyłkowa została zaewidencjonowana w rejestrze sprzedaży VAT.

(akta kontroli str. 473-475)

Stwierdzone  
nieprawidłowości

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

OCENA CZĄSTKOWA

Naczelnik Urzędu przeprowadził tylko jedną kontrolę celno-skarbową dotyczącą podmiotu dokonującego transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu. Kontrolę tę przeprowadzono zgodnie z przepisami ustawy o KAS i O.p. oraz *Metodyką postępowań wobec podmiotów dokonujących obrotu w Internecie*. W okresie objętym kontrolą wszystkie cztery decyzje Naczelnika Urzędu jako organu drugiej instancji, wydane podmiotom dokonującym transakcji handlowych za pośrednictwem sieci Internet, zostały zaskarżone, a wyniku ich rozpoznania WSA utrzymał je w mocy.

## IV. Uwagi i wnioski

W związku z niestwierdzeniem nieprawidłowości, Najwyższa Izba Kontroli 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, dnia 30 września 2022 r.

**Kontroler**  
**Witold Wilk**  
**Gł. specjalista kontroli państwowej**

.....

**Najwyższa Izba Kontroli**  
**Delegatura w Katowicach**