



NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI
Departament Budżetu i Finansów



KBF.410.003.01.2022

Warszawa, 27 stycznia 2023 r.

MINISTERSTWO FINANSÓW
KANCELARIA GŁÓWNA

Wpł. 2023 -01- 3 0

Dep. BMI Ilość zał. pliki kop

Pani
Magdalena Rzeczkowska
Minister Finansów
Ministerstwo Finansów
ul. Świętokrzyska 12
00-916 Warszawa

Magdalena Rzeczkowska

Stosownie do art. 61b ustawy z dnia 23 grudnia 1994 r. o Najwyższej Izbie Kontroli¹ przesyłam w załączeniu tekst jednolity wystąpienia pokontrolnego z dnia 21 listopada 2022 r. po przeprowadzonej w Ministerstwie Finansów kontroli P/22/006 *Działania Krajowej Administracji Skarbowej w celu ograniczenia szarej strefy w Internecie* uwzględniający postanowienia uchwały Kolegium Najwyższej Izby Kontroli z dnia 18 stycznia 2023 r. w sprawie zastrzeżeń do wystąpienia pokontrolnego.

Zpoważenie

DYREKTOR
Departament Budżetu i Finansów

Stanisław Jarosz

¹ Dz. U. z 2022 r. poz. 623.



PREZES
NAJWYŻSZEJ IZBY KONTROLI
Marian Banaś

KBF.410.003.01.2022

Pani
Magdalena Rzeczkowska
Minister Finansów
Ministerstwo Finansów
ul. Świętokrzyska 12
00-916 Warszawa

WYSTĄPIENIE POKONTROLNE

zmienione zgodnie z treścią uchwały Nr 4/2023 Kolegium Najwyższej Izby Kontroli
z dnia 18 stycznia 2023 r.

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

NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI
ul. Filtrów 57, 02-056 Warszawa
T +48 22 444 50 00, F +48 22 444 57 93
NIK@NIK.gov.pl

Adres korespondencyjny: Skr. poczt. P-14, 00-950 Warszawa

I. Dane identyfikacyjne

Jednostka kontrolowana	Ministerstwo Finansów, ul. Świętokrzyska 12, 00-916 Warszawa (dalej: MF)
Kierownik jednostki kontrolowanej	Magdalena Rzeczkowska Minister Finansów od 26 kwietnia 2022 r. W okresie objętym kontrolą funkcję kierownika jednostki pełnił Mateusz Morawiecki, Prezes Rady Ministrów, Minister Cyfryzacji, wykonujący obowiązki Ministra Finansów od 9 lutego 2022 r. do 26 kwietnia 2022 r., Tadeusz Kościński, Minister Finansów od 15 listopada 2019 r., Minister Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej od 6 października 2020 r. do 26 października 2021 r. oraz Minister Finansów od 26 października 2021 r. do 9 lutego 2022 r.
Zakres przedmiotowy kontroli	<ol style="list-style-type: none">1) Monitorowanie handlu elektronicznego oraz identyfikowanie podmiotów działających w szarej strefie¹2) 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 Departament Budżetu i Finansów
Kontrolerzy	<ol style="list-style-type: none">1) Beata Ogradowicz, główny specjalista kontroli państwowej, upoważnienie do przeprowadzenia kontroli nr KBF/35/2022 z 14 czerwca 2022 r.2) Tomasz Przygodziński, główny specjalista kontroli państwowej, upoważnienie do przeprowadzenia kontroli nr KBF/36/2022 z 14 czerwca 2022 r. <p>(akta kontroli: tom I str. 1-2)</p>

¹ Szara strefa rozumiana jako działalność gospodarcza prowadzona poza oficjalnym obiegiem podlegającym kontroli państwa.

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

II. Ocena ogólna³ kontrolowanej działalności

OCENA OGÓLNA

W kontrolowanym okresie w Ministerstwie Finansów podejmowane były działania analityczne w celu zidentyfikowania podmiotów dokonujących transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu podejrzanych o funkcjonowanie w szarej strefie. Zainteresowanie Krajowej Administracji Skarbowej (dalej także: KAS) tym obszarem nie wskazywało na wysokie ryzyko występowania negatywnych zjawisk. Zdaniem NIK, realizowane działania w zakresie e-handlu nie były jednak adekwatne do skali i zakresu aktywności przedsiębiorców w tej sferze.

NIK nie kwestionuje stanowiska Ministerstwa Finansów, że kontrole oraz czynności sprawdzające podejmowane przez organy Krajowej Administracji Skarbowej są następstwem wskazań analizy ryzyka, polegającej na identyfikacji potencjalnych zagrożeń, ocenie skali występowania badanego zjawiska oraz określaniu potencjalnych korzyści osiąganych przez podmioty naruszające przepisy prawa. Nie neguje także faktu, że uwaga organów KAS powinna skupiać się na dotychczasowych działaniach, które przynoszą wymierne efekty w postaci znaczących wpływów do budżetu państwa. Jednakże rosnący udział sprzedaży prowadzonej przez handlowe i niehandlowe podmioty gospodarcze przez Internet w grupach sprzedaży detalicznej wskazuje, w ocenie NIK, na konieczność zintensyfikowania działań również w tym obszarze. Udział sprzedaży prowadzonej przez handlowe i niehandlowe podmioty gospodarcze⁴ przez Internet w sprzedaży detalicznej⁵ w styczniu 2020 r. wyniósł 5,6%, w grudniu 2020 r. – 9,1%, w grudniu 2021 r. – 10,2%, w czerwcu 2022 r. – 8,6%, a we wrześniu 2022 r. 9,7%⁶. Według raportu *Perspektywy rozwoju rynku e-commerce w Polsce 2018-2027* prognozowana na 2027 r. wartość rynku e-commerce wynosi 187 mld zł i jest o ponad 94 mld zł wyższa niż w 2021 r.

W Ministerstwie analizowano efekty czynności podejmowanych przez podległe jednostki wobec zidentyfikowanych centralnie podmiotów podejrzanych o prowadzenie działalności w zakresie e-handlu w szarej strefie. W okresie objętym kontrolą z danych pozyskanych od terenowych organów KAS wynika, że czynności sprawdzające oraz kontrole podatkowe i kontrole celno-skarbowe dotyczące e-handlu, a także wynikające z nich kwoty uszczupień, stanowiły niewielki odsetek wszystkich czynności sprawdzających, kontroli podatkowych oraz kontroli celno-skarbowych przeprowadzonych w zakresie podatków VAT, CIT i PIT. Odsetek ten wyniósł 0,4% liczby czynności sprawdzających i 0,7% kwot ustaleń wynikających z tych czynności, 3,5% liczby przeprowadzonych kontroli podatkowych i 1,9% kwot ustaleń dokonanych w wyniku tych kontroli oraz 2,8% liczby przeprowadzonych kontroli celno-skarbowych i 2,1% kwot ustaleń dokonanych w wyniku tych kontroli.

Również niewielki był udział liczby decyzji i kwot ustaleń wynikających z decyzji wydanych przez naczelników urzędów skarbowych i naczelników urzędów celno-skarbowych podmiotom dokonującym transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu w liczbie i kwocie wszystkich wydanych przez te organy decyzji w zakresie podatków VAT, CIT i PIT. Udział liczby decyzji naczelników urzędów skarbowych wydanych podmiotom dokonującym transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu w liczbie decyzji wydanych w zakresie podatków VAT, CIT i PIT wyniósł 2,1%, a udział liczby decyzji naczelników urzędów celno-skarbowych – 3,3%. Z kolei udział kwot dodatkowych ustaleń wynikających z decyzji naczelników urzędów skarbowych wydanych podmiotom dokonującym transakcji handlowych

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

⁴ O liczbie pracujących powyżej dziewięciu osób.

⁵ Tablice „Udział sprzedaży przez Internet w grupach sprzedaży detalicznej (w %)”.

⁶ <https://stat.gov.pl/obszary-tematyczne/ceny-handel/handel/dynamika-sprzedazy-detalicznej-we-wrzesniu-2022-roku,14,94.html>.

za pośrednictwem Internetu w kwotach ustaleń z decyzji w zakresie VAT, CIT i PIT wyniósł 0,2%, a udział kwot wynikających z decyzji naczelników urzędów celno-skarbowych – 2,8%.

W badanym okresie skuteczność kontroli podatkowych, mierzona relacją liczby kontroli, w których stwierdzono nieprawidłowości do liczby przeprowadzonych kontroli w zakresie e-handlu wyniosła 92,1% i była niższa niż skuteczność kontroli podatkowych w zakresie VAT, CIT i PIT ogółem (96,3%). Także skuteczność kontroli celno-skarbowych podmiotów dokonujących transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu (77,8%) była niższa niż skuteczność takich kontroli w zakresie VAT, CIT i PIT ogółem (92%).

W strukturze Krajowej Administracji Skarbowej funkcjonowały rozwiązania organizacyjne nakierowane na usprawnienie procesu monitorowania środowiska elektronicznego oraz identyfikowania podmiotów działających w szarej strefie w tym obszarze, wdrożone zgodnie z koncepcją zatwierdzoną przez Szefa KAS. Był to Wydział – Centrum Zwalczenia Przestępczości Ekonomicznej w Środowisku Elektronicznym KAS – *Cybercentrum* (dalej: *Cybercentrum*) w Opolskim Urzędzie Celno-Skarbowym w Opolu i jednostki je wspomagające w Kujawsko-Pomorskim Urzędzie Celno-Skarbowym w Toruniu i w Podlaskim Urzędzie Celno-Skarbowym w Białymstoku. Działania na rzecz *Cybercentrum* wykonywali także powołani w izbach administracji skarbowej lub urzędach celno-skarbowych koordynatorzy ds. środowiska elektronicznego i ich zastępcy. Pomimo tego w okresie objętym kontrolą liczba podmiotów wytypowanych przez Ministerstwo Finansów oraz *Cybercentrum* i jednostki wspomagające do dalszych analiz i czynności weryfikacyjnych przez podległe jednostki, była relatywnie niewielka. Jednostki centralne przekazały informacje dotyczące nieco ponad pięciu tysięcy zidentyfikowanych podmiotów działających w różnych branżach w e-handlu⁷, co w przeliczeniu na liczbę urzędów skarbowych w Polsce (400) wyniosło średnio 12 podmiotów na jeden urząd skarbowy w ciągu półtora roku.

Liczba wytypowanych podmiotów stanowiła około 2,8% polskich przedsiębiorców prowadzących sprzedaż internetową⁸ oraz około 3,2% liczby podmiotów, które zgłosiły wykonywanie działalności gospodarczej w zakresie sprzedaży detalicznej prowadzonej przez domy sprzedaży wysyłkowej lub Internet⁹. Do ośmiu skontrolowanych urzędów skarbowych w okresie objętym kontrolą jednostki nadrzędne przekazały informacje dotyczące łącznie 73 zidentyfikowanych podmiotów dokonujących transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu, podejrzanych o niewywiązywanie się z obowiązków podatkowych.

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

W celu ujednoczenia działań organów KAS w zakresie przeciwdziałania oszustwom podatkowym przez podmioty dokonujące obrotu za pośrednictwem sieci Internet

⁷ W tym 613 linków użytkowników dokonujących sprzedaży na portalu Facebook.

⁸ Według raportu Strategy& - Part of the PwC network pn. *Perspektywy rozwoju rynku e-commerce w Polsce 2018-2027* w 2021 r. około 180 tys. polskich przedsiębiorstw prowadziło sprzedaż swoich produktów i usług przez Internet – <https://www.strategyand.pwc.com/pl/pl/publikacje/2022/perspektywy-rozwoju-ryнку-e-commerce-w-polsce-2018-2027.html>.

⁹ Według danych Ministerstwa Finansów na dzień 1 stycznia 2022 r. zarejestrowaną działalność gospodarczą sklasyfikowaną według PKD 4791Z - sprzedaż detaliczna prowadzona przez domy sprzedaży wysyłkowej lub Internet prowadziło (jako podatnicy podatku PIT i VAT lub CIT i VAT) 158,4 tys. podmiotów.

w Ministerstwie Finansów w Departamencie Nadzoru nad Kontrolami (dalej: DNK) opracowano i przekazano podległym jednostkom *Metodykę postępowań organów Krajowej Administracji Skarbowej wobec podmiotów dokonujących obrotu za pośrednictwem sieci Internet* (dalej: *Metodyka*). Ministerstwo Finansów nie monitorowało zakresu i sposobu wykorzystania *Metodyki*. Kontrola przeprowadzona przez NIK w terenowych organach KAS wykazała, że w wyniku m.in. błędnej interpretacji zapisów *Metodyki* wskazówki i wytyczne w niej zawarte nie były stosowane jednolicie i przez wszystkie jednostki KAS.

III. Opis ustalonego stanu faktycznego oraz oceny cząstkowe¹⁰ kontrolowanej działalności

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

Opis stanu faktycznego

1. Według cyklicznie publikowanych danych Głównego Urzędu Statystycznego (dalej także: GUS) dotyczących udziału sprzedaży prowadzonej przez handlowe i niehandlowe podmioty gospodarcze przez Internet w sprzedaży detalicznej w styczniu 2020 r. wynosił 5,6%, w grudniu 2020 r. – 9,1%, w grudniu 2021 r. – 10,2%, w czerwcu 2022 r. – 8,6%, a we wrześniu 2022 r. 9,7%.

Centrum Kompetencyjne Zwalczenia Przeszłości Ekonomicznej w Środowisku Elektronicznym *Cybercentrum* bądź jednostki KAS wspomagające *Cybercentrum*, tj. Kujawsko-Pomorski Urząd Celno-Skarbowy w Toruniu (dalej: UCS w Toruniu) oraz Podlaski Urząd Celno-Skarbowy w Białymstoku (dalej: UCS w Białymstoku), sporządzały analizy dotyczące konkretnych obszarów, w których w wyniku monitorowania sieci Internet zidentyfikowane zostało ryzyko powstania nieprawidłowości na szkodę budżetu państwa. Analizy te identyfikowały podmioty do dalszych czynności weryfikacyjnych.

(akta kontroli: tom II str. 220-225)

2. W okresie objętym kontrolą obowiązywała zatwierdzona w 2019 r. przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej *Polityka Zarządzania Procesem Analitycznym w Krajowej Administracji Skarbowej* (dalej: *Polityka*). Dokument ten określał podstawowe założenia zarządzania procesem analitycznym w ramach zarządzania ryzykiem zewnętrznym w KAS oraz zasady prowadzenia działań przez poszczególne kategorie jednostek KAS usytuowanych na każdym poziomie jej struktury organizacyjnej. Funkcję centralnej jednostki analitycznej KAS, zgodnie z *Polityką*, pełnił Departament Analiz (dalej: DPA), a następnie (od 1 stycznia 2022 r.) Departament Ryzyka Podatkowego (dalej: DRP).

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

¹⁰ 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.

celem podjęcia dalszych działań. W Centralnym Rejestrze Ryzyk usystematyzowano grupy obszarów ryzyk¹¹, obszary ryzyk¹² i ryzyka¹³.

W badanym okresie w Centralnym Rejestrze Ryzyk nie było wyodrębnionego ryzyka, obszaru czy też grupy ryzyka wprost odnoszących się do obszaru e-handlu, ponieważ, jak wyjaśnił Zastępca Dyrektora DRP, systematyka ryzyk była zbudowana na bazie poszczególnych tytułów podatkowych, a w obrębie tytułów – elementów związanych z rozliczaniem określonego podatku (np. podstawa opodatkowania, koszty uzyskania przychodu/ podatek naliczony itp.), a e-handel jako związany ze sposobem prowadzenia działalności gospodarczej nie wpisuje się w przyjętą koncepcję utworzenia tej systematyki, stąd nie był wyłoniony jako odrębne ryzyko.

Nieprawidłowości odnoszące się do kwestii związanych z e-handlem wchodziły w zakres ryzyk mających szerszy charakter, np. *Niewykazanie lub błędne wykazanie sprzedaży (dostawa towarów lub świadczenie usług)*, obszar podstawa opodatkowania w grupie obszarów ryzyk dotyczących obliczania VAT (ryzyko 15.1.1), *Wykazanie podstawy opodatkowania w nieprawidłowej wysokości*, obszar podstawa opodatkowania w grupie obszarów ryzyk dotyczących obliczania: PIT/PPPL¹⁴ (ryzyko 16.1.1), CIT (ryzyko 17.1.1.), dochodów ryczałtowych przedsiębiorcy – PPE¹⁵, KP¹⁶ (ryzyko 18.1.2), podatku dochodowego od osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej – PIT, PPR¹⁷, PPW¹⁸ (ryzyko 20.1.1). W ww. ryzykach sklasyfikowano błąd (kod 143) – *Niewykazywanie sprzedaży prowadzonej za pośrednictwem Internetu (kwota sprzedaży)* oraz w niektórych¹⁹ błąd (kod 121) – *Błędne rozliczenie kosztów przesyłek kurierskich i pocztowych (kwota kosztów)*.

Zastępca Dyrektora DRP wskazał, że wyżej wymienione ryzyka zostały zidentyfikowane w 2020 r. na podstawie przeprowadzonych analiz przedmiotowych, opartych m.in. na informacjach przekazanych we wnioskach o wszczęcie identyfikacji ryzyka, zgłoszonych przez organy KAS.

Jednostki KAS, przede wszystkim izby administracji skarbowej (dalej: IAS) i urzędy skarbowe (dalej: US), przekazywały do Ministerstwa Finansów wnioski, w których wskazywany był opis czynników ryzyka oraz mechanizmów działania skutkującego naruszeniem przepisów prawa z zakresu właściwości KAS. Przekazywane przez jednostki KAS wnioski zawierały m.in. informacje związane z nieewidencjonowaniem sprzedaży prowadzonej za pośrednictwem Internetu i zostały wykorzystane w ramach

¹¹ Grupa obszarów ryzyk oznacza obszary ryzyk pogrupowane ze względu na ich charakterystykę podatkową i poza podatkową. Wyodrębniono np. grupę obszarów ryzyk dotyczących obliczania VAT, grupę obszarów ryzyk dotyczących obliczania PIT/PPPL i grupę obszarów ryzyk dotyczących obliczania CIT.

¹² Obszar ryzyka oznacza obszar tematyczny, w którym identyfikowane są ryzyka o podobnych cechach – np. w grupie obszarów ryzyk dotyczących obliczania VAT wyszczególniono obszary ryzyk: podstawa opodatkowania, stawki i zwolnienia, odliczanie podatku naliczonego, stosowanie procedur szczególnych, ulgi, a w grupie obszarów ryzyk dotyczących obliczania PIT/PPPL – obszary ryzyk: podstawa opodatkowania, stawki, ulgi, zwolnienia, koszty uzyskania przychodów.

¹³ Ryzyko oznacza ocenione zagrożenie wystąpienia zdarzenia lub zjawiska naruszającego przepisy prawa w obszarach zadań wykonywanych przez KAS. Zagrożenie to może być już zmaterializowane lub może potencjalnie zmaterializować się w przyszłości – np. w obszarze ryzyka podstawa opodatkowania w grupie obszarów ryzyk dotyczących obliczania VAT wyodrębniono ryzyka: niewykazanie lub błędne wykazanie sprzedaży (dostawa towarów lub świadczenie usług); niewykazanie lub błędne wykazanie innych niż sprzedaż czynności; niewykazanie lub błędne wykazanie otrzymanych dotacji, subwencji lub innych dopłat o podobnym charakterze.

¹⁴ Podatek dochodowy według stawki 19% od dochodów osób fizycznych prowadzących pozarolniczą działalność gospodarczą lub działy specjalne produkcji rolnej.

¹⁵ Zryczałtowany podatek dochodowy od przychodów ewidencjonowanych.

¹⁶ Podatek dochodowy opłacany w formie karty podatkowej.

¹⁷ Zryczałtowany podatek dochodowy od osób fizycznych.

¹⁸ Podatek z odpłatnego zbycia papierów wartościowych i pochodnych instrumentów finansowych.

¹⁹ Ryzyko 15.1.1, 16.1.1 i 18.1.2.

analiz przedmiotowych ryzyka prowadzonych podczas identyfikacji oraz przeglądów ryzyk.

(akta kontroli: tom I str. 150-168, 183-208 – pliki 240, 241, 245, 257-360, 370-389, 394, 395; tom II str. 247-252, 262-265)

3. W strukturze KAS funkcjonowały rozwiązania organizacyjne nakierowane na zintensyfikowanie i usprawnienie działań monitorujących środowisko elektroniczne:

a) Zgodnie z opracowaną, zatwierdzoną przez Szefa KAS w 2018 r. *Koncepcją Centrum Zwalczenia Przesiępczości Ekonomicznej w Środowisku Elektronicznym Krajowej Administracji Skarbowej Cybercentrum* (dalej: *Koncepcja*) w Opolskim Urzędzie Celno-Skarbowym w Opolu funkcjonował Wydział – Centrum Zwalczenia Przesiępczości Ekonomicznej w Środowisku Elektronicznym KAS – *Cybercentrum*, realizujący zadania scentralizowane. Z poziomu Ministerstwa Finansów nadzór nad *Cybercentrum* sprawował Departament Zwalczenia Przesiępczości Ekonomicznej (dalej: DZP). W okresie objętym kontrolą, w celu optymalizacji wykonywania zadań związanych ze zwalczaniem przesiępczości ekonomicznej w środowisku elektronicznym, Dyrektor DZP dokonał zmian w obszarze nadzoru nad funkcjonowaniem i zwiększeniem efektywności wykonywania zadań przez *Cybercentrum* oraz jednostki wspomagające. Służyły temu cotygodniowe spotkania z dyrektorami (zastępcami) izb administracji skarbowej oraz naczelnikami (zastępcami) urzędów celno-skarbowych nadzorującymi wykonywanie zadań przez ww. jednostki. Podczas prowadzonych spotkań omawiane były m.in. kwestie realizacji bieżących zadań i ich efektywności na podstawie informacji zwrotnych z jednostek KAS. Dodatkowym elementem służącym poprawie zarządzania i realizacji zadań przez ww. jednostki, w ocenie Zastępcy Dyrektora DZP, było wypracowanie i uzgodnienie harmonogramów zadań i analiz do wykonania. Dokumenty te zostały wspólnie wypracowane na podstawie wyników monitorowania zasobów sieci Internet i uwzględniały obszary tematyczne, w których dotychczas specjalizowały się poszczególne jednostki. W harmonogramach uwzględniono obszary do analizy, w stosunku do których istniało wysokie ryzyko wystąpienia nadużyć stanowiących zagrożenie dla prawidłowości wpływów finansowych do budżetu państwa. Przygotowanie harmonogramów miało także na celu uniknięcie dublowania się obszarów monitorowanych i analizowanych przez poszczególne jednostki z uwagi na wspólny obszar zainteresowania. *Cybercentrum* i jednostki wspomagające przesyłały do DZP cykliczne sprawozdania z realizacji zadań wyznaczonych w harmonogramach (szerzej o zadaniach wyznaczonych w harmonogramach na 2021 i 2022 r. oraz ich realizacji w dalszej części wystąpienia na str. 13-18).

(akta kontroli: tom II str. 36-196)

W sprawozdaniach z realizacji zadań *Cybercentrum* wskazywało na problemy związane z ich realizacją, w szczególności wynikające z braku dokumentu regulującego zlecenie zadań, obieg korespondencji i dokumentacji w ramach *Cybercentrum*, jednostek wspomagających, innych departamentów Ministerstwa Finansów oraz jednostek KAS. *Cybercentrum* postulowało także rozdzielenie w ramach *Cybercentrum* zadań o charakterze strategicznym od działań *stricte* operacyjnych i analitycznych oraz dokonanie podziału zadań *Cybercentrum* i jednostek wspomagających według posiadanych kompetencji.

Zastępca Dyrektora DZP wyjaśnił, że w 2022 r. Dyrektor DZP wprowadził procedurę informowania o wpływie wniosków otrzymywanych z innych organów administracji publicznej oraz wniosków kierowanych do *Cybercentrum* z innych departamentów Ministerstwa Finansów. Procedura nie dotyczyła wniosków zleczanych przez macierzyste organy KAS (zarówno dyrektora izby administracji skarbowej, jak

i naczelnika urzędu celno-skarbowego), a także departamentów Ministerstwa Finansów, z którymi dana jednostka – zwalczająca przestępczość ekonomiczną w środowisku elektronicznym – współpracuje w sposób stały (np. UCS w Opolu – współpraca z Departamentem Podatku Akcyzowego i Podatku od Gier w ramach oceny dokumentacji technicznej dotyczącej zakładów wzajemnych i gier, urządzanych przez sieć Internet). Zastępca Dyrektora DZP wskazał, że procedura ma na celu hierarchizację ważności spraw oraz określenie możliwych terminów ich realizacji, biorąc pod uwagę priorytetowy charakter analiz (zadań) wynikających z zatwierzonego przez Dyrektora DZP harmonogramu zadań na 2022 r. Zastępca Dyrektora DZP wskazał także, że w 2022 r. został przygotowany dokument określający obszary (branże) oraz portale internetowe, w analizach których powinny wyspecjalizować się poszczególne jednostki organizacyjne oraz że niezależnie od powyższego podjęto prace nad przygotowaniem nowelizacji *Koncepcji Centrum Kompetencyjnego ds. zwalczania przestępczości ekonomicznej w środowisku elektronicznym*, w której będą uwzględnione m.in. dalsze kierunki rozwoju oraz wielkość zasobów kadrowych skierowanych do obszaru monitorowania sieci Internet. (akta kontroli: tom II str. 68-71, 93-95, 175-181, 328-332)

b) W urzędach celno-skarbowych i/lub izbach administracji skarbowej na podstawie zarządzenia nr 26 Szefa KAS z dnia 20 maja 2019 r. w sprawie powołania koordynatorów do wykonywania zadań na rzecz Centrów Kompetencyjnych wspierających komórkę Ministerstwa Finansów właściwą do spraw zwalczania przestępczości ekonomicznej (dalej: zarządzenie nr 26), dyrektorzy IAS wyznaczyli po jednym koordynatorze i zastępcy koordynatora, m.in. w obszarze środowiska elektronicznego, w tym informatyki śledczej, spośród funkcjonariuszy pełniących służbę lub pracowników zatrudnionych w izbie administracji skarbowej i realizujących zadania w podległym urzędzie celno-skarbowym. Potrzebę wyodrębnienia dedykowanej struktury organizacyjnej do monitorowania i analizy zasobów sieci Internet Ministerstwo Finansów uzasadniało m.in. wzrostem ilości transakcji gospodarczych dokonywanych z wykorzystaniem Internetu, a tym samym rosnącą liczbę zagrożeń związanych z obszarem środowiska elektronicznego. Do zadań koordynatora i jego zastępcy²⁰ należały w szczególności: współpraca z Centrum Kompetencyjnym i organami KAS; gromadzenie, przetwarzanie, analiza oraz ocena informacji i danych związanych z obszarem tematycznym; sporządzanie analiz uzyskanych informacji związanych z obszarem tematycznym. Do koordynatorów i zastępców koordynatorów należało wsparcie w czynnościach prowadzonych przez Centra Kompetencyjne lub w zadaniach zleconych przez macierzystą jednostkę KAS. Zadania dotyczące „gromadzenia, przetwarzania, analizy oraz oceny informacji i danych” oraz „sporządzania analiz uzyskanych informacji”, o których mowa w zarządzeniu nr 26, dotyczyły przede wszystkim spraw jednostkowych o charakterze lokalnym. Obszary tematyczne poszczególnych Centrów Kompetencyjnych były zróżnicowane, zatem koordynatorzy musieli uwzględniać specyfikę danego obszaru, w tym nowych tendencji występowania nieprawidłowości zaobserwowanych regionalnie albo wskazanych przez Centrum Kompetencyjne.

Na dzień 1 stycznia 2021 r., zgodnie z wykazami prowadzonymi przez DZP²¹, w 15 IAS²² było powołanych 29 koordynatorów i zastępców koordynatorów

²⁰ Zastępca koordynatora wykonywał zadania koordynatora podczas jego nieobecności.

²¹ Dyrektorzy IAS zgodnie z zarządzeniem nr 26 byli zobowiązani każdorazowo do przekazywania w formie elektronicznej do DZP informacji o wyznaczonych koordynatorach i zastępcach koordynatorów.

²² Zgodnie z § 1 ust. 3 zarządzenia nr 26 Szefa KAS w Opolskim Urzędzie Celno-Skarbowym, w którym funkcjonowało Centrum Kompetencyjne nie było obowiązku powoływania koordynatora w obszarze środowiska elektronicznego.

ds. środowiska elektronicznego oraz 29 koordynatorów i zastępców koordynatorów ds. informatyki śledczej²³.

Koordynatorzy i zastępcy koordynatorów ds. środowiska elektronicznego od 1 stycznia 2021 r. do 30 czerwca 2022 r. uczestniczyli w szkoleniach wprowadzających i przygotowujących do pełnienia powierzonych funkcji oraz zostali wyposażeni w odpowiednie narzędzia informatyczne. Tematyka szkoleń obejmowała m.in. zagadnienia związane z: organizacją *Cybercentrum*, praktycznym wykorzystaniem informacji pozyskanych z sieci Internet, mechanizmami automatycznego pozyskiwania danych z sieci Internet (przykładowe narzędzia), optymalizacją wyszukiwania w sieci Internet, zabezpieczeniem materiału dowodowego pozyskanego z sieci Internet dla celów analitycznych i procesowych.

Zastępca Dyrektora DZP wyjaśnił, że zgodnie z zarządzeniem nr 26 koordynatorzy (zastępcy koordynatorów) bezpośrednio współpracują i składają raporty ze swojej działalności do Centrum Kompetencyjnego. Tym samym Dyrektor DZP sprawuje tylko pośredni nadzór nad ich działalnością. Dodatkowo, w ramach sprawowanego nadzoru nad obszarem zwalczania przestępczości ekonomicznej w środowisku elektronicznym, Zastępca Dyrektora DZP organizuje spotkania (online), w których uczestniczą przedstawiciele *Cybercentrum*, jednostek wspierających *Cybercentrum* oraz koordynatorzy i zastępcy koordynatorów ds. środowiska elektronicznego.

W okresie objętym kontrolą odbyły się trzy takie spotkania: 26 października i 14 grudnia 2021 r. oraz 10 maja 2022 r. Spotkania miały charakter roboczy (były forum wymiany poglądów i dobrych praktyk) i ich celem była, oprócz omówienia spraw bieżących związanych z realizacją zadań przez uczestniczące w nich osoby, wymiana informacji w obszarze należącym do koordynatorów. Zgodnie ze sprawozdaniem *Cybercentrum* za I półrocze 2022 r.²⁴ koordynatorzy ds. środowiska elektronicznego i ich zastępcy m.in.: przeprowadzali analizy sklepów internetowych i działalności podmiotów na portalach internetowych (np. OLX, Allegro, facebook.com), a także organizowania konkursów mających znamiona loterii promocyjnej, dokumentowali przejawy aktywności gospodarczej podmiotów w Internecie, ustalali dane podmiotów prowadzących sprzedaż towarów, dokonywali przeglądów stron internetowych w celu ustalenia, czy są sklepami internetowymi.

Według danych wykazanych w sprawozdaniu *Cybercentrum* za I półrocze 2022 r. w 15 IAS było powołanych 15 koordynatorów i 18 zastępców koordynatorów²⁵.
(akta kontroli: tom I str. 56-86, 183-208 – pliki 31-65, 71, 77, 83)

c) W urzędach skarbowych wyznaczono konsultantów ds. środowiska elektronicznego. Zastępca Dyrektora DZP pismem z 27 lipca 2021 r. polecił dyrektorom IAS wyznaczenie co najmniej po jednej osobie z komórki analitycznej w każdym urzędzie skarbowym do pełnienia roli konsultanta ds. środowiska elektronicznego, pozyskującego informacje w tym obszarze, celem wsparcia zadań realizowanych przez naczelników US wobec konkretnych podatników. Inicjatywa wyznaczenia konsultantów stanowiła odpowiedź na obserwowany wzrost liczby transakcji dokonywanych za pośrednictwem sieci Internet. Ocena stopnia

²³ Dyrektor DZP wyjaśnił, że ze względu na wyodrębnienie w urzędach celno-skarbowych komórek wykonujących zadania z zakresu informatyki śledczej utrzymywanie funkcji koordynatora i zastępcy koordynatora ds. informatyki śledczej nie miało uzasadnionych podstaw. Zadania koordynatora i zastępcy koordynatora ds. informatyki śledczej realizowali funkcjonariusze i pracownicy komórek urzędów celno-skarbowych. Dlatego Departament Zwalczania Przestępczości Ekonomicznej od I kwartału 2021 r. odstąpił od prowadzenia wykazu koordynatorów i zastępców koordynatorów ds. informatyki śledczej.

²⁴ Koordynatorzy (zastępcy koordynatorów) zgodnie z zarządzeniem nr 26 składają do *Cybercentrum* raporty ze swojej działalności.

²⁵ W IAS w Lublinie byli powołani trzej zastępcy koordynatorów, w IAS w Warszawie – dwaj, a w pozostałych 13 IAS – po jednym zastępcy.

wykorzystania konsultantów, efektów i jakości ich pracy leżała po stronie naczelników US.

W styczniu i lutym 2022 r. pracownicy UCS w Toruniu przeprowadzili dla konsultantów szkolenia dotyczące metod prowadzenia analizy internetowej oraz źródeł i narzędzi do pozyskiwania danych²⁶. Po każdym szkoleniu ich uczestnicy otrzymali materiały dydaktyczne (prezentację) i zostały wskazane im strony ułatwiające wyszukiwanie i analizę podmiotów działających w sieci Internet. Materiały zostały wysłane na e-mail i udostępnione na platformie MS TEAMS. Zastępca Dyrektora DZP wyjaśnił, że planowane jest przeprowadzenie kolejnego szkolenia podnoszącego kompetencje konsultantów, którego zakres będzie uwzględniał zgłoszone przez nich potrzeby. Zastępca Dyrektora DZP nie wskazał, ilu konsultantów było powołanych w urzędach skarbowych na dzień 1 stycznia 2022 r. i na dzień 30 czerwca 2022 r. i czy na wskazane dni byli oni powołani we wszystkich urzędach skarbowych. Zauważył jedynie, że biorąc pod uwagę przeprowadzone dotychczas szkolenia, można przyjąć, że w każdym urzędzie skarbowym wyznaczono co najmniej jedną osobę do wykonywania roli konsultanta.

W toku kontroli, w objętych badaniem urzędach skarbowych pojawiły się wątpliwości dotyczące roli powołanych konsultantów. Jeden z naczelników US sygnalizował, że rola konsultantów i ich zadania nie zostały uregulowane. Ustalono, że w zakresach obowiązków pracowników powołanych na konsultantów nie wskazano zadań związanych z pełnieniem przez nich takiej funkcji oraz że konsultanci w niektórych kontrolowanych urzędach skarbowych po przeszkoleniu nie byli wykorzystywani.

Biorąc pod uwagę powyższe ustalenia Szef KAS wyjaśnił, że w celu jednoznacznego wskazania osoby obowiązanej do wykonywania zadań konsultanta ds. środowiska elektronicznego w urzędach skarbowych, zostaną skierowane przez Ministerstwo Finansów do izb administracji skarbowej wytyczne w sprawie wskazania w zakresach obowiązków pracowników pełniących tę rolę stosownych zapisów.

(akta kontroli: tom I str. 56-77, 183-208 – pliki 31, 37, 39, 71, str. 276-280)

4. W Departamencie Nadzoru nad Kontrolami w styczniu 2021 r. opracowano *Metodykę postępowań organów Krajowej Administracji Skarbowej wobec podmiotów dokonujących obrotu za pośrednictwem sieci Internet*. Dokument ten miał służyć ujednoczeniu działań organów KAS w zakresie przeciwdziałania oszustwom podatkowym przez podmioty dokonujące obrotu za pośrednictwem sieci Internet. Określono w nim najistotniejsze okoliczności, które powinny być brane pod uwagę przy ocenie zachowania podatników. Opracowanie *Metodyki* miało przyczynić się do zwiększenia skuteczności i efektywności realizowanych czynności, wzmocnienia i doskonalenia mechanizmów działania po stwierdzeniu przypadków naruszeń przepisów dotyczących podatku VAT w obrocie dokonywanym za pośrednictwem sieci Internet. Dyrektor DNK wyjaśnił, że *Metodykę* przeznaczono dla wszystkich organów KAS i choć z jej zakresu i celu wynika, że była skierowana głównie do urzędów celno-skarbowych (dalej: UCS), nie wykluczył odpowiedniego stosowania poszczególnych jej części przez urzędy skarbowe, z uwzględnieniem specyfiki czynności sprawdzających czy kontroli podatkowej. DNK nie monitorował czy, w jaki sposób i w jakim zakresie podległe jednostki KAS wykorzystywały *Metodykę*. Poza *Metodyką* Departament Nadzoru nad Kontrolami nie opracował i nie przekazał jednostkom KAS do stosowania innych dokumentów dotyczących działań prowadzonych w obszarze handlu internetowego.

W większości jednostek KAS objętych kontrolą czynności analityczne i weryfikacyjne podmiotów dokonujących transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu

²⁶ Pierwotnie szkolenia miały odbyć się na przełomie III i IV kwartału 2021 r., lecz uniemożliwiły to okoliczności związane z Covid-19.

prowadzono wykorzystując wskazówki i wytyczne ujęte w *Metodyce*. *Metodyki* nie stosowano w dwóch kontrolowanych przez NIK jednostkach.
(akta kontroli: tom I str. 22-30, 183-208 – pliki 752, 753, 759, 760)

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

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

Raporty z wytypowanymi podatnikami były, jak wskazał Zastępca Dyrektora DRP, co do zasady, przekazywane przez DPA, a następnie DRP, do DNK celem weryfikacji i skierowania zestawienia podmiotów (zakwalifikowanych do przekazania do realizacji) do dyrektorów izb administracji skarbowej, którzy rozsyłali je do właściwych naczelników urzędów skarbowych bądź do naczelników urzędów celno-skarbowych. Za I półrocze 2021 r. wytypowano 32 podmioty, które nie dokonały rejestracji do celów VAT oraz 106 podmiotów, które zaniżyły obroty. Za okres I-III kwartału 2021 r. wytypowano 37 podmiotów niezarejestrowanych do VAT oraz 81 podmiotów, które zaniżyły obroty. Za cały rok 2021 r. wytypowano 39 podmiotów niezarejestrowanych do VAT i 97 podmiotów zaniżających obroty.
(akta kontroli: tom II str. 5-6, 221-222, 229-230, 258-259)

b) W DPA i następnie w DRP w 2021 r. i w I półroczu 2022 r. w wyniku przeprowadzonych analiz wytypowano 920 podmiotów, w przypadku których jednym z kryteriów wytypowania było wskazanie PKD G4791Z *Sprzedaż detaliczna prowadzona przez domy sprzedaży wysyłkowej lub Internet*. Analizy dotyczyły głównie nieprawidłowości w zakresie wykazywanych kwot do przeniesienia na następny okres rozliczeniowy w podatku VAT, brakujących zeznań CIT-8 za 2020 r. i 2021 r., nieprawidłowości wynikających z niewłaściwie zaewidencjonowanych nadwyżek podatku VAT z poprzednich okresów rozliczeniowych, rozbieżności pomiędzy kwotą uznań na rachunkach bankowych a kwotą obrotu wykazaną w JPK_VAT. Analizy przekazano do wykorzystania przez podległe jednostki.

(akta kontroli: tom I str. 106-109, 112-113, 276-280)

c) W 2021 r. oraz w I półroczu 2022 r. w obszarze handlu za pośrednictwem sieci Internet DPA, a następnie DRP, przeprowadził analizy indywidualne: podmiotów dokonujących sprzedaży w sieci Internet bez dopełnienia obowiązku rejestracji do rozliczenia w podatku VAT oraz podmiotów, które pomimo oficjalnego wykreślenia w rejestrze spółek, nadal otrzymywały wpływy na firmowe rachunki bankowe świadczące o ich dalszej aktywności gospodarczej w Polsce. W wyniku przeprowadzonych analiz indywidualnych wytypowano 42 podmioty zagraniczne. W 2021 r. zidentyfikowano 14 takich podmiotów, dla których szacowane uszczuplenie w VAT wyniosło 6104,4 tys. zł, a szacowane uszczuplenie w PIT – 1117,4 tys. zł. W półroczu 2022 r. zidentyfikowano 28 podmiotów, a szacowane uszczuplenia w VAT i PIT wyniosły odpowiednio 2230,4 tys. zł i 6971,1 tys. zł. Sprawy te, jak poinformował Zastępca DRP, zostały przekazane do Departamentu Nadzoru na Kontrolami, który

podejmował decyzję o dalszym przekierowaniu wytypowanych podmiotów do czynności weryfikacyjnych.

(akta kontroli: tom II str. 222, 229-230)

d) W DPA (a następnie w DRP) prowadzona była analiza wykorzystywania polskiego sektora bankowego do wyłudzeń skarbowych (dalej: analiza STIR). W ramach realizacji powyższych zadań w 2021 r. zidentyfikowano 33 podmioty pośrednio związane z szeroko rozumianym obszarem e-commerce. Przypadki te zostały zakwalifikowane i opisane jako podmioty podwyższonego ryzyka wykorzystywania sektora finansowego do celów mających związek z wyłudzeniami skarbowymi w 18 kartach informacyjnych analizy grupowej STIR i przekazane do Departamentu Nadzoru nad Kontrolami celem dalszego procedowania. Przesłanką wskazującą na możliwe ulokowanie podmiotów w obszarze e-commerce była rozbieżność pomiędzy skalą działalności wskazaną w złożonych deklaracjach podatkowych w porównaniu do skali przepływów finansowych na rachunkach bankowych, mogąca świadczyć o nieewidencjonowaniu całości dostaw towarów, za które otrzymywano środki pieniężne w formule charakterystycznej dla kanału e-commerce (pośrednicy finansowi, platformy aukcyjne, płatności za pobraniem). Szacowane potencjalne nieprawidłowości wskazane w przekazanych kartach wyniosły ponad 14,5 mln zł. Wytypowane podmioty prowadziły zarówno własne sklepy internetowe, jak i wystawiały oferty sprzedaży towarów na największym polskim portalu aukcyjnym (Allegro). Jako podstawowe założenie dla szacunku niezaewidencjonowanego obrotu, według informacji przedstawionej przez Zastępcę Dyrektora DRP, przyjęto, że jego wartość równa jest różnicy pomiędzy sumą wpływów na rachunki bankowe (uznań) otrzymanych od osób fizycznych i podmiotów gospodarczych a sumą dostaw brutto wykazanych w złożonych za ten sam okres rozliczeniowy deklaracjach VAT. Wyliczenia wartości VAT dokonywano rachunkiem „w 100”²⁷ według stawek VAT właściwych dla prawdopodobnego przedmiotu sprzedaży. Zastępca Dyrektora DRP wyjaśnił ponadto, że szacowane nieprawidłowości zostały opatrzone zastrzeżeniem, że jest ono wykonane przy założeniu prowadzenia przez podmiot działalności skutkującej uzyskiwaniem środków „za pobraniem”, we własnym imieniu i na własny rachunek, z równoczesną informacją, że „w przypadku ustalenia, że analizowany podmiot jedynie pośredniczył w transakcjach dostaw towarów „za pobraniem” oszacowanie obrotu faktycznych nadawców paczek będzie możliwe dopiero w trakcie ich kontroli”.

(akta kontroli: tom II str. 6-7, 250, 294, 260)

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

²⁷ Wartość netto i VAT ustalano wg wzoru: kwota netto = kwota brutto (wartość sprzedaży) / 1,XX (czyli kwota netto = kwota brutto * 100 / (100 + XX) – stąd nazwa „w 100”), gdzie XX – to stawka VAT zawartego w wartości zapłaconej.

z resortowych hurtowni i baz danych, a także informacje podmiotowe pochodzące z ww. źródeł oraz ze źródeł zewnętrznych. Szacowana wartość potencjalnych nieprawidłowości w podatku VAT dla tych schematów wynosiła 4,3 mln zł. Przedmiotowe informacje w formie ośmiu Kart Informacyjnych Grupowych Analiz STIR zostały przekazane do Departamentu Nadzoru nad Kontrolami celem dalszego procedowania.

(akta kontroli: tom II str. 7, 250-254)

e) DRP w obszarze e-handlu w I półroczu 2022 r. przeprowadził analizę podmiotów oferujących tzw. najem krótkoterminowy za pośrednictwem wybranych platform (Booking, AirBnb). W jej ramach zidentyfikowano 1427 podmiotów, wobec których stwierdzono prawdopodobieństwo niedopełnienia obowiązków podatkowych w PIT z tytułu uzyskiwania przychodów z najmu krótkoterminowego. Analiza obejmowała 2019 r. i 2020 r., a przeprowadzono ją na podstawie danych pobranych ze STIR oraz Hurtowni Danych SPR. Analiza została przekazana do DNK, a następnie do podległych jednostek KAS.

f) W DPA w 2021 r. sporządzona została (testowo) „Lista brutto typowań podmiotów w obszarze ryzyka wystąpienia nieprawidłowości podatkowych w podatku VAT związanych z nieewidencjonowaniem obrotu”. Na liście ujęto 293 podmioty podwyższonego ryzyka w obszarze handlu internetowego, identyfikowane na podstawie wielkości wpływów finansowych realizowanych w formule charakterystycznej dla handlu internetowego. Zastępca Dyrektora Departamentu Ryzyka Podatkowego wskazał, że *lista ta nie została przekazana do DNK, DRP prowadzi monitoring podmiotów objętych listą wyłącznie w celu ewaluacji postawionych hipotez. Prowadzony monitoring uwzględniający wyniki czynności podjętych wobec tychże podmiotów pozwoli ocenić poprawność założeń analizy. Dotychczasowe, negatywne efekty niezależnych działań organów wskazują na potrzebę rekalkibracji kryteriów i aktualnie trwa proces ponownej analizy zastosowanych kryteriów. Rozważane jest również rozszerzenie innego, istniejącego algorytmu o skorygowane kryteria zastosowane w przedmiotowym raporcie.*

(akta kontroli: tom II str. 2, 7, 261; tom III str. 203-204)

6. W objętych kontrolą NIK ośmiu urzędach skarbowych i czterech urzędach celno-skarbowych ustalono, że w sześciu jednostkach KAS analizy i czynności sprawdzające podmiotów dokonujących transakcji handlowych dokonywanych za pośrednictwem Internetu były prowadzone opieszale i trwały nawet do 20 miesięcy. Stwierdzono także nieuzasadnione przerwy pomiędzy poszczególnymi czynnościami wykonywanymi przez pracowników kontrolowanych urzędów, które wyniosły od pięciu do 17 miesięcy. W trzech z czterech badanych IAS stwierdzono przypadki, że informacje otrzymane z *Cybercentrum* nie były niezwłocznie przekazywane do wykorzystania służbowego przez podległe jednostki. W jednym przypadku analizę *Cybercentrum* przesłano po upływie, blisko czterech miesięcy od jej otrzymania. W ocenie NIK, wzmocnienia wymaga nadzór Ministra Finansów nad sprawną i terminową realizacją przez podległe jednostki czynności prowadzonych wobec podmiotów dokonujących transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu, podejrzanych o działanie w szarej strefie.

7. Dyrektor DZP zlecił *Cybercentrum* i jednostkom wspierającym, w harmonogramach zadań na 2021 i 2022 r., wykonanie zadań i analiz w obszarach e-handlu, dotyczących branż i rodzajów działalności:

a) Zadania zlecone *Cybercentrum* w 2021 r. obejmowały: wynajem (I kwartał 2021 r.), wyroby akcyzowe (I-IV kwartał 2021 r.), serwery gry/ ruletki ze skinami/ loot boxy (IV kwartał 2021 r.).

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

(akta kontroli: tom II str. 295-300)

W *Cybercentrum* przeprowadzono także analizę w zakresie identyfikacji podmiotów oferujących sprzedaż produktów w formie cyfrowej (skiny²⁸, lootboxy²⁹, klucze do gier i oprogramowania), w kontekście weryfikacji wypełniania obowiązków wynikających z ustawy o podatku od towarów i usług. W raporcie końcowym zwrócono uwagę na potrzebę ciągłego monitorowania analizowanego obszaru oraz wskazano podmioty, które osiągały przychody w znaczących kwotach i nie wystawiały faktur. We wrześniu 2021 r. raport został przesłany do DZP oraz do właściwych IAS.

(akta kontroli: tom II str. 301-303)

b) Zadania jednostki wspierającej *Cybercentrum*, funkcjonującej w UCS w Białymstoku, na 2021 r. obejmowały: „Nieruchomości” (agencje pośrednictwa kupna – sprzedaży) – I-II kwartał 2021 r. oraz „Sprzedaż przez Internet w wybranych branżach” (dwie analizy rozliczeń podatku VAT przez podatników, którzy przed 1 września 2019 r. korzystali ze zwolnienia podmiotowego³⁰, prowadzących działalność w zakresie sklepów internetowych i innych sklepów sprzedających na odległość: komputery, wyroby elektroniczne i optyczne, urządzenia elektryczne i nieelektryczny sprzęt gospodarstwa domowego oraz maszyny i urządzenia gdzie indziej niesklasyfikowane) – II-IV kwartał 2021 r. Ponadto UCS w Białymstoku zostało przypisane jako zadanie stałe – pobieranie danych z portalu e-Bay (antyki i sztuka oraz kolekcje) i Clicktrans.pl (usługi transportowe).

(akta kontroli: tom II str. 306)

W UCS w Białymstoku przeprowadzono analizę działalności agencji pośrednictwa kupna-sprzedaży nieruchomości za okres od 2017 r. do czerwca 2021 r. W konkluzji raportu końcowego, przekazanego do DZP 5 października 2021 r., wskazano, że w związku ze stosunkowo niewielkim rozpoznaniem branży przez działania kontrolne³¹ należałoby wybrać grupę podmiotów do przeprowadzenia ewentualnych czynności sprawdzających. Ze względu na charakter badanej działalności, a przy tym często złą jakość danych, nie stworzono prostego algorytmu pozwalającego na jednoznaczne stwierdzenie nieewidencjonowania przychodów wynikających ze sfinalizowanych transakcji. Do opracowania dołączono grupę 30 podmiotów, w przypadku których wskazane byłoby, zdaniem autorów raportu, przekazanie do właściwych miejscowo organów podatkowych celem przeprowadzenia

²⁸ Elementy wyglądu postaci (awatara) w grze.

²⁹ Wirtualne pojemniki, których zawartość stanowią skiny, bronie, elementy ekwipunku, usprawnienia.

³⁰ Zmiany w art. 113 ust. 13 ustawy o VAT wprowadzone ustawą z dnia 4 lipca 2019 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 1520). Możliwość stosowania zwolnienia podmiotowego utracili podatnicy dokonujący dostaw części do pojazdów samochodowych i motocykli (niezależnie od sposobu realizacji dostawy) oraz m.in. preparatów kosmetycznych i toaletowych, komputerów, urządzeń elektronicznych, sprzętu RTV i AGD oraz innych tego rodzaju towarów – w związku z zawarciem umowy w ramach zorganizowanego systemu zawierania umów na odległość (sprzedaż internetowa lub telefoniczna).

³¹ Analiza prowadzonych od 2017 roku (lub planowanych – „zainteresowania”) działań kontrolnych (kontroli celno-skarbowych, kontroli podatkowych) wobec podmiotów z grupy będącej przedmiotem opracowania wykazała sześć podmiotów.

pogłębionych analiz oraz ewentualnych czynności sprawdzających. Kontynuację tego zadania, tj. rozesłanie wytypowanych podmiotów, ujęto w harmonogramie zadań dla UCS w Białymstoku na I kwartał 2022 r. Ostatecznie Naczelnik UCS w Białymstoku wytypował i przekazał do właściwych IAS – 34 podmioty.
(akta kontroli: tom II str. 18, 193-194, 307-316)

W ramach realizacji zadania „Sprzedaż przez Internet w wybranych branżach” komórka wspierająca *Cybercentrum*, powołana w UCS w Białymstoku, opracowała materiały dotyczące podmiotów nieuprawnionych do stosowania zwolnienia podmiotowego z art. 113 ust. 13 ustawy o VAT, dokonujących sprzedaży na portalu aukcyjnym Allegro następujących towarów:

- komputery, wyroby elektroniczne i optyczne (PKWiU 26) oraz urządzenia elektryczne (PKWiU 27). Wskazano 41 podmiotów, które z dużym prawdopodobieństwem prowadziły ww. aktywność mającą znamiona działalności gospodarczej, a w stosunku do których nie stwierdzono, aby figurowały w rejestrach jako czynni podatnicy VAT. Materiały, będące wynikiem przeprowadzonego I etapu analizy podmiotów z województwa podlaskiego, zostały przesłane 26 marca 2021 r. do Dyrektora IAS w Białymstoku celem podjęcia działań kontrolnych przez właściwe US oraz o informację zwrotną dotyczącą podjętych działań kontrolnych i ustaleń;
- elektroniczne podgrzewacze tytoniu („IQOS”). Wytypowano 27 podmiotów, które z dużym prawdopodobieństwem prowadziły aktywność mającą znamiona działalności gospodarczej, jednocześnie nie stwierdzono, aby figurowali w rejestrach jako czynni podatnicy podatku VAT. Materiały zostały przekazane 16 kwietnia 2021 r. do dyrektorów IAS celem podjęcia działań kontrolnych, z prośbą o informacje dotyczące wyników podjętych działań oraz ewentualnych ustaleń. Informację o realizacji tego zadania DZP otrzymał do wiadomości.

(akta kontroli: tom II str. 8, 18, 26-27, 317-318)

c) Jednostce wspierającej *Cybercentrum* w UCS w Toruniu w harmonogramie na 2021 r. przypisane zostało zadanie przeprowadzenia analiz w obszarach: sprzedaż części samochodowych (operacja „KARETA”) i samochodów (I-II kwartał), sprzedaż za pośrednictwem serwisu społecznościowego Facebook i serwisu ogłoszeniowego Lento oraz sprzedaż rowerów sprowadzonych z zagranicy (III kwartał). Zadaniem stałym UCS w Toruniu była identyfikacja, analiza i usuwanie ogłoszeń sprzedaży kosztów oraz monitoring kategorii telefony i akcesoria na portalu Allegro.

W ramach realizacji harmonogramu w UCS w Toruniu dokonano przeglądu i analizy ofert internetowych używanych części samochodowych oferowanych przez osoby fizyczne oraz podmioty nieprowadzące oficjalnie działalności w tym zakresie, a wykazujące się dużą aktywnością na platformach sprzedażowych. Uzyskane dane posłużyły do wytypowania podmiotów do czynności sprawdzających w ramach I etapu operacji „KARETA”. Według raportu z realizacji tej operacji do weryfikacji przekazano 231 podmiotów (szerzej o operacji KARETA w dalszej części wystąpienia).

Analizy w zakresie sprzedaży samochodów sprowadzanych z zagranicy były prowadzone w latach poprzedzających okres objęty kontrolą – projekt „Likwidacja nieprawidłowości w sprzedaży samochodów sprowadzanych z zagranicy” – robocza nazwa „OTOMOTO_2017”. Drugi etap tego projektu został zakończony 31 grudnia 2020 r., z ustalonymi uszczupleniami podatkowymi w kwocie 1744,8 tys. zł (ustalenia I i II etapu ustalono na kwotę 10 076,2 tys. zł). Zastępca Dyrektora DZP wyjaśnił, że zadanie w tym obszarze, wyznaczone dla UCS w Toruniu w harmonogramie na 2021 r., obejmowało rozliczenie II etapu projektu oraz przygotowanie – na zlecenie Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Opolu (dla potrzeb analitycznych

i kontrolnych) – zestawienia dotyczącego „przypisania” numerów VIN³² oraz innych danych wystawianych pojazdów do konkretnych ogłoszeniodawców (podmiotów). Przy piśmie z 29 czerwca 2021 r. do Dyrektora IAS³³ w Opolu UCS w Toruniu przekazał materiał analityczny dotyczący ofert sprzedaży samochodów używanych w serwisie OTOMOTO przez podmioty prowadzące niezarejestrowaną działalność gospodarczą, które w okresie od 2019 r. do maja 2021 r. wystawiły do sprzedaży co najmniej 10 pojazdów. W ramach analizy nie sprawdzano poprawności podawanych numerów VIN oraz nie dokonywano identyfikacji podmiotów. Zastępca Dyrektora DZP wskazał, że czasochłonne procesy pobierania danych z portalu internetowego OTOMOTO oraz ich analizy prowadzone są na bieżąco, dlatego też zagadnienia dotyczące zarówno stałego poboru ogłoszeń z portalu internetowego OTOMOTO, jak i sukcesywne zasilanie posiadanej bazy danych, zostały uwzględnione w „Harmonogramie zadań na 2022 rok” jako zadania o charakterze stałym.

(akta kontroli: tom II str. 17, 27, 29; tom III str. 205-210)

UCS w Toruniu przeprowadził analizę dotyczącą sprzedaży prowadzonej w serwisie Facebook i na jego platformie Marketplace, w ramach której wyselekcjonowano 613 linków użytkowników oraz pozyskano nazwy kont i dane teleadresowe, przeprowadzono prace analityczne w zakresie identyfikacji użytkowników Facebooka, a także ustalono rodzaje kont i ich status (aktywny/ nieaktywny), określono kanały sprzedaży, jakimi się posługują ww. użytkownicy oraz ustalono, które podmioty prowadzą działalność gospodarczą. Wyniki analizy zostały przesłane 29 grudnia 2021 r. do wszystkich dyrektorów IAS (UCS w Toruniu zwrócił się do dyrektorów IAS o przekazanie, po przeprowadzeniu kontroli/ postępowania podatkowego, informacji o dokonanych ustaleniach).

(akta kontroli: tom II str. 33-35)

W ramach realizacji zadania „Sprzedaż za pośrednictwem portalu Lento” dokonano pobrania danych sprzedawców z kategorii rowery i akcesoria, elektronika, motoryzacja. Dane te uzupełniono o ogłoszenia występujące na innych portalach sprzedażowych (np. Allegro). W wyniku działań analitycznych zidentyfikowano 116 podmiotów i z tej grupy wytypowano 19 o największej różnicy między obrotami z deklaracji VAT w latach 2018-2021 a wartością wystawionych ogłoszeń. Końcowe raporty o wynikach działań podjętych wobec wytypowanych podmiotów zostaną przekazane do końca 2022 r.

(akta kontroli: tom II str. 24-27, 104; tom III str. 147, 149-153)

d) W harmonogramie na 2022 r. *Cybercentrum* zlecone zostały zadania dotyczące obszarów:

- sprzedaż wyrobów jubilerskich z metali szlachetnych lub z udziałem tych metali oraz świadczenie usług jubilerskich – identyfikacja potencjalnych naruszeń obowiązku rejestracji do VAT w kontekście brzmienia art. 113 ust. 13 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług³⁴ (opracowanie analityczne JUBILERZY) – I kwartał;
- sprzedaż płynów do e-papierosów, wyrobów tożsamyh z płynami do e-papierosów i ich komponentów (opracowanie analityczne, kontynuacja działań zapoczątkowanych analizą z 7 czerwca 2021 r.) – II-IV kwartał;
- wynajem nieruchomości na portalach internetowych (opracowanie analityczne, kontynuacja działań zapoczątkowanych analizą nr 388000-CCA.4021.131.2021 z 24 marca 2021 r.) – IV kwartał;

³² Numer VIN, nazywany także numerem nadwozia, to unikatowy numer, który posiada każdy samochód.

³³ Pismo nr 438000-CZC.4020.3.23.2021.2.

³⁴ Dz. U. z 2021 r. poz. 685, ze zm.

- prowadzenie sklepów internetowych bez zarejestrowanej działalności – identyfikacja podmiotów, które mimo prowadzenia działalności przekraczającej przychody w wysokości, o której mowa w art. 5 ustawy – Prawo Przedsiębiorców, nie rejestrują działalności gospodarczej (opracowanie analityczne SKLEPY) – II kwartał;
- usługi w zakresie doradztwa mentalnego (coaching), personalnego (fitness) oraz dietetycznego – identyfikacja podmiotów, które mimo prowadzenia działalności przekraczającej przychody w wysokości, o której mowa w art. 5 ustawy – Prawo Przedsiębiorców, nie rejestrują działalności gospodarczej (opracowanie TRENERZY – fakultatywne);
- usługi cateringowe – identyfikacja podmiotów, które mimo prowadzenia działalności przekraczającej przychody w wysokości, o której mowa w art. 5 ustawy z dnia – Prawo Przedsiębiorców, nie rejestrują działalności gospodarczej (opracowanie analityczne DIETA BEZ PARAGONU – fakultatywne);
- usługi w zakresie doradztwa, z wyjątkiem doradztwa rolniczego związanego z uprawą i hodowlą oraz z planem zagospodarowania i modernizacji gospodarstwa rolnego – identyfikacja potencjalnych naruszeń obowiązku rejestracji do VAT w kontekście brzmienia art. 113 ust. 13 pkt 2b) ustawy o VAT (opracowanie analityczne DORADCY) – IV kwartał;
- usługi w zakresie ściągania długów oraz w zakresie nabywania wierzytelności – identyfikacja potencjalnych naruszeń obowiązku rejestracji do VAT w kontekście brzmienia art. 113 ust. 13 pkt 2d) ustawy o VAT (opracowanie analityczne DŁUGI, FAKTORING) – IV kwartał.

e) UCS w Toruniu (oprócz zadań o charakterze stałym: sprzedaż kosztów, OTOMOTO VIN – pobór danych i zasilanie bazy danych, OTOMOTO ETAP III – materiały analityczne dla organów podatkowych, ELEKTRONIKA – VAT MARŻA – pobór danych i typowanie do kontroli) zlecono zadania:

- operacja KARETA odsłona II (BIS) rozszerzona o sprzedaż i kupno samochodów przez podmioty objęte operacją (mały KOMIS BIS) – I-II kwartał,
- FACEBOOK kanał sprzedażowy (kontynuacja z 2021 r. i rozszerzenie obszaru działań) – IV kwartał,
- usługi budowlane (analiza portali ogłoszeniowych) – III kwartał,
- międzynarodowa platforma handlowa ETSY.COM (analiza rozpoznawcza) – IV kwartał,
- INTERNETOWE SKLEPY WIDMO (analiza rozpoznawcza – opracowanie fakultatywne),
- OLX (analiza według kategorii – opracowanie fakultatywne).

f) UCS w Białymstoku zostały wyznaczone zadania:

- analiza działalności agencji pośrednictwa kupna–sprzedaży nieruchomości (kontynuacja – rozesłanie wytypowanych podmiotów) – I kwartał;
- analiza dotycząca przewoźników na podstawie Giełdy Transportowej – Clicktrans.pl – opracowanie końcowe (kontynuacja) – II kwartał;
- analiza podmiotów internetowych wskazanych w art. 113 ust. 13 ustawy o VAT, które od 1 września 2019 r. mają ograniczoną możliwość korzystania ze zwolnienia ze względu na wysokość obrotów (po pilotażu przeprowadzonym w 2021 r. w województwie podlaskim – rozszerzenie analizy na cały kraj: I etap – komputery, wyroby elektroniczne i optyczne, urządzenia elektryczne – I-II kwartał, II etap – preparaty kosmetyczne i toaletowe – III-IV kwartał);
- analiza streamerów – patostreamerów (wpływy donejtowe związane z tą działalnością) – II kwartał.

W piśmie przekazującym harmonogram na 2022 r. Dyrektor DZP wskazał, że analizy (zadania) określone w harmonogramie powinny być wykonywane w trybie priorytetowym, przed analizami wykonywanymi w trybie standardowym, a w przypadku wniosków otrzymywanych z innych organów administracji publicznej oraz z innych departamentów Ministerstwa Finansów (poza zleceniami standardowymi z Departamentu Podatku Akcyzowego i Podatku od Gier, DNK oraz zgłoszeniami KTI KAS) ich hierarchizacja oraz określenie możliwych terminów realizacji będzie dokonywana w porozumieniu z funkcjonariuszem bezpośrednio współpracującym z Centrum Kompetencyjnym.

(akta kontroli: tom II str. 11, 17-18, 321-322)

W ramach realizacji zadań ujętych w harmonogramie na 2022 r. w pierwszym półroczu 2022 r.:

- Naczelnik UCS w Opolu przekazał opracowanie analityczne JUBILERZY do wszystkich dyrektorów IAS oraz do DZP do wiadomości (wykaz 104 podmiotów dokonujących sprzedaży za pośrednictwem platformy Allegro wytypowanych jako potencjalnie naruszające przepisy ustawy o VAT). W *Cybercentrum* zrealizowano także pierwszą część analizy dotyczącej sprzedaż płynów do e-papierosów, wyrobów tożsamych z płynami do e-papierosów i ich komponentów – materiał został przekazany do UCS w Białymstoku oraz do wiadomości DZP;
- Naczelnik UCS w Białymstoku przesłał do właściwych IAS ostatecznie 34 podmioty wytypowane w wyniku analizy agencji pośrednictwa kupna-sprzedaży nieruchomości, a także przekazał do DZP i dyrektorów IAS materiały będące wynikiem analizy podmiotów prowadzących sprzedaż urządzeń typu „Thermomix” za pośrednictwem internetowych kanałów dystrybucji (zagadnienie to, z uwagi na stwierdzone znaczne ryzyko w handlu urządzeniami tego typu, wyodrębniono z głównej analizy podmiotów internetowych wskazanych w art. 113 ust. 13 ustawy o VAT, które od 1 września 2019 r. mają ograniczoną możliwość korzystania ze zwolnienia ze względu na wysokość obrotów);
- Naczelnik UCS w Białymstoku przekazał do właściwych dyrektorów IAS materiały będące wynikiem analizy podmiotów świadczących usługi transportowe z wykorzystaniem platformy internetowej i aplikacji mobilnej o nazwie Clicktrans. Celem analizy było scharakteryzowanie przewoźników biorących udział w aukcjach transportowych, w tym wyliczenie potencjalnie osiągniętych z tego tytułu przychodów i ich skonfrontowanie z bazami podatkowymi. W wyniku podjętych działań stwierdzono ryzyko nieewidencjonowania przychodów przez wybranych użytkowników ww. portalu. Przesłane materiały zawierały też informacje dotyczące podmiotów wymienionych w poszczególnych formularzach informacyjnych KTI (dotyczących działalności transportowych podmiotów gospodarczych na portalu <https://clicktrans.pl>);
- W UCS w Toruniu pobrano dane na potrzeby realizacji II etapu operacji KARETA (szerzej: w dalszej części wystąpienia).

(akta kontroli: tom II str. 193-194, 323-327; tom III str. 146, 147, 154-186)

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

- a) analizy dotyczącej podmiotów prowadzących sprzedaż środków ochrony roślin poprzez portale internetowe (kwiecień 2022 r.) – w związku z pismem Głównego Inspektora Ochrony Roślin i Nasiennictwa zwrócono się o identyfikację podmiotów dokonujących sprzedaży wskazanych wyżej środków, a w razie

- ustalenia, że zidentyfikowane podmioty powinny zarejestrować się na potrzeby podatku VAT – o przekazanie tej informacji do właściwych naczelników US;
- b) czynności zmierzających do identyfikacji podmiotu prowadzącego sklep internetowy shop@mix-sklep.pl i analizy prawidłowości prowadzenia przez ten podmiot działalności gospodarczej;
 - c) analizy działalności prowadzonej przez dwa podmioty w związku z meldunkiem dotyczącym ujawnienia próby przywozu pociętych na części samochodów osobowych (kwiecień 2021 r.);
 - d) analizy dotyczącej prawidłowości wywiązywania się z obowiązków podatkowych w zakresie VAT przez podmioty funkcjonujące w sieci Internet na przykładzie trzech sklepów internetowych (styczeń 2022 r.)
- (akta kontroli: tom III str. 143, 194-202)

9. W wyniku analiz prowadzonych w Ministerstwie Finansów nie zaobserwowano nasilenia się zjawiska unikania lub uchylania się od opodatkowania podmiotów dokonujących transakcji handlowych w Internecie. DZP we współpracy z *Cybercentrum* w wyniku monitorowania zasobów sieci Internet wyznaczał jedynie obszary (branże działalności gospodarczej), które ze względu na potencjalne zagrożenie dla prawidłowych wpływów do budżetu państwa, powinny zostać poddane szczegółowej analizie. W wyniku prowadzonych analiz nie zaobserwowano zmiany *modus operandi* dotyczącego działalności podmiotów w środowisku elektronicznym. Departament DZP nie prowadził natomiast monitorowania zasobów sieci Internet pod kątem ewentualnego nasilenia zjawiska unikania lub uchylania się od opodatkowania podmiotów dokonujących transakcji handlowych. Szef KAS w odpowiedzi na pytanie o planowane w Ministerstwie Finansów działania w celu wypracowania systemowego rozwiązania, które umożliwiłoby wyselekcjonowanie podmiotów dokonujących obrotu za pośrednictwem Internetu o najwyższym ryzyku wystąpienia nieprawidłowości, w piśmie z 21 października 2022 r. wskazał, że *aktualnie prowadzone są testy wydajnościowe raportu pozwalającego zidentyfikować podmioty z określonej właściwości miejscowej, o wskazanym przez użytkownika PKD – w tym również działalność związaną ze sprzedażą przy wykorzystaniu sieci Internet.*

Wyniki kontroli wykazały, że niektóre urzędy skarbowe podejmowały działania weryfikacyjne głównie wobec podmiotów prowadzących e-handel zidentyfikowanych na podstawie informacji zewnętrznych, inne same podejmowały czynności w celu zidentyfikowania podmiotów działających w szarej strefie w e-handlu na terenie ich działania. Na przykład jeden z kontrolowanych urzędów wystąpił do Centrum Informatyki Ministerstwa Finansów o przygotowanie skryptu w celu wytypowania podmiotów z otwartym obowiązkiem VAT i prowadzących działalność gospodarczą w zakresie e-handlu. Inny urząd prowadził analizy w ramach monitoringu podmiotów podwyższonego ryzyka SKORP, jeszcze inny generował analizy grupowe w podsystemie KONTROLA.

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

(akta kontroli: tom I str. 276-280; tom II str. 332-335)

10. W 2021 r. jednym z obszarów priorytetowych podlegających analizie jako obszar szarej strefy była internetowa sprzedaż używanych części samochodowych. Na podstawie podejmowanych działań oraz wyników analiz prowadzonych przez organy KAS, a także w związku z sygnałami otrzymanymi od przedstawicieli branży motoryzacyjnej specjalizującej się w demontażu i recyklingu pojazdów samochodowych, dotyczącymi procedury nieopodatkowanej sprzedaży części pochodzących z demontażu wykonywanego bez stosownych zezwoleń, uznano

za konieczne oszacowanie skali sygnalizowanych nieprawidłowości. Na podstawie przeprowadzonej w UCS w Toruniu analizy ofert internetowych używanych części samochodowych zostały wytypowane do czynności sprawdzających podmioty wykazujące się aktywnością na platformach sprzedażowych, a prowadzące niezgłoszoną do opodatkowania działalność gospodarczą lub prowadzące zgłoszoną działalność gospodarczą, ale niezarejestrowane dla potrzeb VAT, niedokonujące ewidencjonowania sprzedaży za pomocą kasy rejestrującej bądź podmioty prowadzące zarejestrowaną działalność gospodarczą i będące czynnymi podatnikami VAT, ale zaniżające obroty ze sprzedaży. Na zlecenie DZP, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy opracował plan ponadregionalnej operacji kontrolnej „KARETA” odsłona 1. Działaniami objęto podmioty dokonujące sprzedaży części do pojazdów samochodowych i motocykli za pośrednictwem portalu Allegro, które prowadziły niezgłoszoną do opodatkowania działalność gospodarczą, prowadziły zarejestrowaną działalność gospodarczą, ale nie były zarejestrowane dla potrzeb podatku od towarów i usług, prowadziły zarejestrowaną działalność gospodarczą i były czynnymi podatnikami VAT, ale zaniżały obroty ze sprzedaży. Ostatecznie do działań wskazano 231 podmiotów pozostających we właściwości 133 urzędów skarbowych.

(akta kontroli: tom II str. 336-362)

Druga odsłona ponadregionalnej operacji KARETA w I półroczu 2022 r., według informacji przekazanej przez Zastępcę Dyrektora DZP, znajdowała się w fazie przygotowawczej – w ramach podjętych czynności analitycznych, prowadzonych w UCS w Toruniu, pobrano około 5,5 mln ogłoszeń z kategorii „części samochodowe, używane”, aktywnych w grudniu 2021 roku, w tym 4,5 mln ogłoszeń, a aukcje sprzedażowe dotyczyły 72 tys. sprzedawców. Dla pobranych sprzedawców dokonano identyfikacji, tj. przypisania numeru identyfikacji podatkowej NIP oraz oszacowano wartość wystawionych aukcji sprzedażowych. Do dalszej analizy skierowano 2900 kont, z których uzyskano 2267 numerów identyfikacji podatkowej (NIP) i w odniesieniu do nich porównano oszacowaną sprzedaż na portalu Allegro.pl z deklaracjami VAT za lata 2021-2022. Do operacji KARETA II odsłona wytypowani zostali sprzedawcy, których wartość sprzedaży z Allegro stanowiła co najmniej 70% wartości sprzedaży wykazanej w deklaracjach VAT. Ponadto w wyniku czynności analitycznych uzyskano 639 nicków na portalu Allegro.pl, przypisanych do 496 podmiotów. UCS w Toruniu przekazał zestawienie wytypowanych podmiotów do IAS w Bydgoszczy do dalszej weryfikacji. W październiku 2022 r. do IAS w Bydgoszczy, do dalszej analizy, przekazano dane ostatecznie o 730 nickach. Po zweryfikowaniu danych do dalszej analizy zakwalifikowano 224 nicki, z których korzystały 162 podmioty.

(akta kontroli: tom II str. 4-5, 72, 104, 182, 363; tom III str. 187, 188)

W odpowiedzi na pytanie – czy w badanym okresie przeprowadzono inne operacje kontrolne o zasięgu ponadregionalnym obejmujące podmioty prowadzące działalność w obszarze handlu elektronicznego, Zastępca Dyrektora DZP wskazał, że od lipca ubiegłego roku Dyrektor Departamentu Zwalczenia Przemocności Ekonomicznej nadzoruje prowadzone przez organy Krajowej Administracji Skarbowej czynności pilotażowe dotyczące działalności 13 podmiotów w zakresie sprzedaży wyrobów alkoholowych za pośrednictwem sieci Internet, w stosunku do których może zachodzić podejrzenie ukrywania części dochodów z niej pochodzących. Naczelnicy właściwych miejscowo urzędów skarbowych podjęli czynności sprawdzające w siedmiu podmiotach, wszczęli kontrole podatkowe w trzech podmiotach, odłożyli sprawy *ad acta* w stosunku do trzech podmiotów. Na podstawie dotychczas zakończonych czynności naczelnicy urzędów skarbowych nie stwierdzili istotnych

nieprawidłowości w działalności podmiotów (w jednym przypadku stwierdzono zanizanie podatku na kwotę 6,1 tys. zł).
(akta kontroli: tom II str. 331-332)

11. W okresie objętym kontrolą były kontynuowane, wdrożone w 2017 r., działania mające na celu ograniczenie procederu „sprzedaży kosztów” przez usuwanie z zasobów internetowych ogłoszeń oraz stron www oferujących faktury kosztowe, w przypadku nieudokumentowania faktycznych zdarzeń gospodarczych. Zadanie to jako zadanie o charakterze stałym zostało zlecone UCS w Toruniu i ujęte w harmonogramie zadań tej jednostki na 2021 r. i na 2022 r. Proces wyszukiwania ofert sprzedaży kosztów był oparty na mechanizmie przeszukiwania zasobów internetowych z wykorzystaniem dostępnych wyszukiwarek internetowych, przy użyciu słów kluczowych typu „sprzedam koszty”, „dam koszty”, „dam fakturę” itp. Schemat postępowania³⁵ jako działanie priorytetowe przewidywał wezwanie hostingodawcy³⁶ do niezwłocznej blokady dostępu do treści zamieszczonych ofert, pod rygorem odpowiedzialności karnej, a w przypadku braku reakcji hostingodawcy na wezwanie – przesłanie stosownych informacji właściwemu naczelnikowi US. Działaniem subsydiarnym było wysyłanie do ogłoszeniodawców wiadomości email wnioskującej o usunięcie treści służącej popełnieniu przestępstwa lub wykroczenia skarbowego. Podmiotem odpowiedzialnym za kierowanie wezwania do usunięcia przedmiotowych treści był Dyrektor IAS w Bydgoszczy.

Raporty ze statystyk, w cyklu comiesięcznym, były przekazywane do DZP. Według stanu na 31 grudnia 2021 r. zostało usuniętych 4,9 tys. ogłoszeń/ stron, a na koniec I półrocza 2022 r. – 5,6 tys. ogłoszeń/ stron.
(akta kontroli: tom II str. 7, 27, 364-371)

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

W badanym okresie organy KAS nie podejmowały prób oszacowania skali przestępstw podatkowych dokonywanych z użyciem pustych faktur zakupionych w Internecie.

(akta kontroli: tom II str. 27-28)

12. Organ KAS, w szczególności *Cybercentrum*, diagnozowały zagrożenie dla wpływów do budżetu państwa w związku z obserwowanym zjawiskiem dokonywania przez podmioty z siedzibą w Chinach obrotu towarowego na terytorium Polski przy wykorzystaniu platformy Allegro. W *Cybercentrum*, w ramach zadań własnych,

³⁵ Procedura została opracowana w IAS w Bydgoszczy i zaakceptowana (po uwzględnieniu zmian zaproponowanych przez Departament Zwalczenia Przystępczości Ekonomicznej) przez Dyrektora tego Departamentu w czerwcu 2017 r.

³⁶ Hostingodawca – podmiot, który udostępniła zasoby systemu teleinformatycznego w celu przechowywania danych przez usługobiorcę.

została sporządzona analiza *Sprzedaż towarów dokonywana przez podmioty z siedzibą w ChRL za pośrednictwem platform sprzedażowych – z wykorzystaniem centrów logistycznych*, przekazana do DZP w dniu 22 grudnia 2020 r. W konkluzji opracowania analitycznego wskazano na zasadność objęcia czterech zidentyfikowanych podmiotów (centrów logistycznych) dalszymi czynnościami w ramach skoordynowanych działań pilotażowych. Zastępca Dyrektora DZP zaakceptował prowadzenie takich czynności wobec wskazanych podmiotów. UCS podjęły czynności kontrolne w stosunku do czterech podmiotów. Według informacji przedstawionej przez Zastępcę Dyrektora DZP (stan na 30 września 2022 r.), spośród ww. czterech podmiotów: wobec dwóch podmiotów zostały zakończone kontrole celno-skarbowe (Mazowiecki UCS i Opolski UCS), w wyniku których ustalono nieprawidłowości w kwocie ponad 15 mln zł oraz ponad 10 mln zł, wobec dwóch podmiotów kontrola celno-skarbowa była w toku (Mazowiecki UCS). Jednocześnie w *Cybercentrum* kontynuowane były działania w obszarze innych podmiotów dokonujących importu towarów z ChRL i niedeklarujących podatku VAT, a sprzedających towary na platformach sprzedażowych (analiza *Identyfikacja podmiotów z siedzibą w Chinach, dokonujących obrotu towarowego na terytorium kraju (z wysyłką towarów z Polski) przy wykorzystaniu platformy Allegro – opracowanie wstępne z 22 marca 2021 r.*). Poddano analizie sklepy internetowe w domenie PL, w przypadku których sprzedawcą były podmioty nieposiadające swoich siedzib w Polsce. W wyniku tych działań zidentyfikowano około 2,8 mln niepowtarzalnych ofert (aukcji) w poszczególnych kategoriach działu „Elektronika” – wyodrębniono 39 054 kont użytkowników (nicków). Spośród tych kont wydzielono 419 kont podmiotów z siedzibą w Chinach, w przypadku których wysyłka towarów realizowana była z Polski. W celu identyfikacji miejsca wysyłki oraz zwrotów dalszej szczegółowej analizie poddano 119 nicków, za pośrednictwem których sprzedaży dokonywało 110 podmiotów. Opracowanie przekazano 23 marca 2021 r. m.in. do IAS w Warszawie i w Szczecinie, do Departamentu Zwalczania Przemocności Ekonomicznej, Departamentu Analiz oraz Departamentu Nadzoru nad Kontrolami.

(akta kontroli: tom II str. 7-8, 372-381; tom III str. 147-148)

13. W okresie objętym kontrolą prowadzone były w Ministerstwie Finansów prace legislacyjne dotyczące przepisów prawnych, które będą miały zastosowanie do transakcji handlowych dokonywanych za pośrednictwem Internetu. Były to prace związane z transpozycją do krajowego porządku prawnego założeń dyrektyw unijnych. Z dniem 1 stycznia 2024 r. w państwach członkowskich Unii Europejskiej wdrożona zostanie dyrektywa Rady (UE) 2020/284 z dnia 18 lutego 2020 r. zmieniająca dyrektywę 2006/112/WE w odniesieniu do wprowadzenia pewnych wymogów dla dostawców usług płatniczych³⁷. Z dyrektywą tą ściśle wiąże się rozporządzenie Rady (UE) 2020/283 zmieniające rozporządzenie (UE) nr 904/2010 w odniesieniu do środków służących wzmocnieniu współpracy administracyjnej w celu zwalczania oszustw w dziedzinie VAT³⁸, które przewiduje m.in. utworzenie centralnego elektronicznego systemu informacji o płatnościach (CESOP), zarządzanego przez Komisję Europejską, do którego państwa członkowskie będą cyklicznie przekazywać informacje na temat odbiorców płatności i transakcji płatniczych. Zgodnie z projektem ustawy z dnia 28 lipca 2022 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej³⁹, opracowanym w Ministerstwie Finansów, dostawcy usług płatniczych (np. banki) będą prowadzić, przechowywać i przysyłać do Szefa KAS ewidencję niektórych transakcji

³⁷ Dz. U. UE L Nr 62, s. 7. Dalej dyrektywa 2020/284.

³⁸ Dz. U. UE L Nr 62, s. 1. Dalej rozporządzenie 2020/283.

³⁹ Nr w wykazie prac legislacyjnych i programowych Rady Ministrów UC128. Projekt dostępny jest na stronie internetowej: <https://legislacja.rcl.gov.pl/projekt/12358901>.

płatniczych. Raportowaniu będą podlegać płatności transgraniczne, tj. takie, w przypadku których środki pieniężne będą przekazywane od płatnika (co do zasady jest to nabywca towarów lub usług) z państwa członkowskiego do odbiorcy płatności (co do zasady jest to sprzedawca towarów lub usług) z innego państwa członkowskiego albo spoza Unii Europejskiej. Obowiązek ewidencyjny będzie dotyczył przypadków, gdy dostawca usług płatniczych zrealizuje w ciągu kwartału więcej niż 25 płatności na rzecz tego samego odbiorcy. Zgromadzone dane będą przechowywane przez Szefa KAS oraz umieszczone w systemie CESOP, który będzie agregował dane przekazywane przez administracje wszystkich państw członkowskich. W ten sposób powstanie kompleksowa baza danych o płatnościach transgranicznych, realizowanych w ramach Unii Europejskiej, jak i z krajami trzecimi. Z bazy, na ściśle określonych zasadach, będą mogły korzystać poszczególne państwa. Rozwiązania te, w opinii Departamentu Orzecznictwa Podatkowego (dalej: DOP), Departamentu Podatku od Towarów i Usług (dalej: PT) oraz DNK przyczynią się do ograniczenia barier w kontrolowaniu działalności handlowej prowadzonej za pośrednictwem Internetu.

(akta kontroli: tom I str. 117-126)

W Departamencie Polityki Podatkowej trwały prace nad ustawą nakładającą obowiązki sprawozdawcze na operatorów platform cyfrowych, która ma implementować do dnia 31 grudnia 2022 r. dyrektywę Rady (UE) 2021/514 z 22 marca 2021 r. zmieniającą dyrektywę 2011/16/UE w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie opodatkowania⁴⁰. Projektowana ustawa przewiduje, że obowiązkiem raportowania zostaną objęci operatorzy platform, którzy udostępniają je sprzedawcom, umożliwiając dokonywanie za ich pośrednictwem transakcji sprzedaży towarów, świadczenia usług, najmu środków transportu lub najmu nieruchomości lub ich części. Obowiązek sprawozdawczy będzie polegał na przekazywaniu Szefowi KAS zbiorczej informacji na temat sprzedawców zawierających transakcje za pośrednictwem platformy. Przekazywane informacje będą zawierały dane identyfikujące operatora, a także o sprzedawcach oraz o uzyskanych przez poszczególnych sprzedawców dochodach i liczbie transakcji zawartych za pomocą platformy.

(akta kontroli: str. tom I str. 117-126; tom III str. 34-56)

Stwierdzone
nieprawidłowości

W działalności kontrolowanej jednostki w przedstawionym wyżej zakresie stwierdzono następującą nieprawidłowość:

W Ministerstwie Finansów nie monitorowano, czy i w jakim zakresie jednostki KAS, podejmując czynności analityczne i weryfikacyjne wobec podmiotów dokonujących obrotu za pośrednictwem sieci Internet, wykorzystywały przekazaną przez Departament DNK w styczniu 2021 r. do stosowania przez podległe jednostki *Metodykę postępowań organów Krajowej Administracji Skarbowej wobec podmiotów dokonujących obrotu za pośrednictwem sieci Internet*.

Wyniki kontroli przeprowadzonej przez NIK w jednostkach KAS wykazały, że *Metodyka* nie była jednolicie i przez wszystkie jednostki stosowana. Przez niemal półtora roku (do 11 lipca 2022 r.) nie przekazano *Metodyki* do Mazowieckiego UCS w Warszawie. Z kolei w US Warszawa-Bielany w Warszawie nie korzystano ze wskazówek określonych w *Metodyce*. Ponadto w IAS w Kielcach, IAS w Łodzi i IAS w Opolu stwierdzono przypadki niedotrzymania terminu wynikającego z *Metodyki* na przekazanie podległym urządzeniom skarbowym danych przesłanych przez *Cybercentrum*. Przyczyną niedochowania tego terminu była m.in. błędna interpretacja zapisu *Metodyki*, w którym była o nim mowa. W czasie trwania kontroli, pismem

⁴⁰ Dz. U. UE L Nr 104, s. 1. Dalej Dyrektywa.

z 7 lipca 2022 r., Dyrektor DNK na zapytanie skierowane przez Dyrektora IAS w Kielcach wyjaśnił, że zapis ten reguluje bieżące prowadzenie czynności nie tylko w obszarze czynności przedblokadowych czy blokadowych rachunków bankowych. W kontekście udzielenia tego wyjaśnienia NIK zwraca dodatkowo uwagę na to, że powinno ono zostać przekazane niezwłocznie wszystkim zainteresowanym jednostkom KAS, tj. wszystkim dyrektorom IAS, dotyczy bowiem także ich działań. W toku kontroli NIK Dyrektor IAS w Opolu wskazała, że nie był jej znany dokument zawierający interpretację przekazaną Dyrektorowi IAS w Kielcach.

Dyrektor DNK wyjaśnił, że nie monitorowano, w jaki sposób oraz w jakim zakresie podległe jednostki KAS wykorzystywały *Metodykę*, ponieważ dokument ten, stanowiąc zbiór dobrych praktyk, jedynie ujednolica i porządkuje działania podejmowane przez organy KAS w zakresie przeciwdziałania oszustwom podatkowym dokonywanym za pośrednictwem sieci Internet.

NIK zwraca uwagę, że opracowanie *Metodyki* miało przyczynić się do zwiększenia skuteczności i efektywności realizowanych czynności, wzmocnienia i doskonalenia mechanizmów działania po stwierdzeniu przypadków naruszeń przepisów dotyczących podatku VAT. Ponadto w *Metodyce* określone zostały terminy realizacji przez podległe jednostki konkretnych zadań. W ocenie NIK powyższe argumenty uzasadniają konieczność podjęcia działań monitorujących adekwatność i skuteczność wykorzystania wskazówek i wytycznych ujętych w *Metodyce*. (akta kontroli: tom I str. 22-30,183-208, plik – 753, 760)

OCENA CZĄSTKOWA

W kontrolowanym okresie w Ministerstwie Finansów monitorowano obszar handlu elektronicznego i analizowano zjawiska negatywnie wpływające na realizację obowiązków podatkowych przez podmioty dokonujące transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu. Prowadzono czynności analityczne w celu zidentyfikowania podmiotów dokonujących transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu podejrzanych o niewywiązywanie się z obowiązków podatkowych. Między innymi wdrożony został cykliczny raport obejmujący wytypowane podmioty dokonujące sprzedaży na platformach elektronicznych, które pomimo przekroczenia limitu uprawniającego do zwolnienia, nie dokonały rejestracji dla celów podatku VAT oraz unikały opodatkowania części sprzedaży poprzez deklarowanie obrotów w wysokościach nieodpowiadających rzeczywistym wartościom dokonanych transakcji. Identyfikowano podmioty dokonujące sprzedaży w sieci Internet bez dopełnienia obowiązku rejestracji do rozliczenia podatku VAT, które pomimo oficjalnego wykreślenia w rejestrze spółek nadal otrzymywały wpływy na firmowe rachunki bankowe świadczące o ich dalszej aktywności gospodarczej w Polsce. Prowadzona była analiza wykorzystywania polskiego sektora bankowego do wyłudzeń skarbowych (analiza STIR). Informacje o wytypowanych podmiotach były kierowane do terenowych organów Krajowej Administracji Skarbowej celem podjęcia dalszych czynności. Prowadzono także prace nad nowym raportem (lista typowań brutto) mającym na celu typowanie podmiotów w obszarze ryzyka wystąpienia nieprawidłowości podatkowych w podatku VAT związanych z nieewidencjonowaniem obrotu.

Analizy w obszarze e-handlu prowadziły również jednostki KAS realizujące zadania scentralizowane w zakresie zwalczania przestępczości ekonomicznej w środowisku elektronicznym, to jest *Cybercentrum* i jednostki wspierające w UCS w Toruniu i w UCS w Białymstoku.

Zwraca uwagę relatywnie niewielka liczba podmiotów wytypowanych centralnie i przekazanych terenowym jednostkom do dalszej weryfikacji. W okresie objętym kontrolą na jeden urząd skarbowy przypadło 12 podmiotów. Biorąc powyższe pod uwagę NIK dostrzega potrzebę zintensyfikowania procesu typowania podmiotów

do dalszych czynności weryfikacyjnych bądź też wdrożenia rozwiązań, które pozwoliłoby na samodzielne typowanie przez terenowe jednostki KAS takich podmiotów będących w ich właściwości miejscowej.

Dyrektor DZP, w ramach nadzoru nad realizacją zadań przez *Cybercentrum* i jednostki wspomagające, wdrożył harmonogram zadań priorytetowych do wykonania w 2021 i 2022 r., prowadził cykliczne spotkania z kierownictwem tych jednostek w celu m.in. omówienia stopnia realizacji wyznaczonych zadań oraz zobowiązał je do składania okresowych sprawozdań z realizacji zadań.

W jednym z obszarów priorytetowych podlegającym analizie jako obszar szarej strefy została przygotowana, na zlecenie Dyrektora DZP, i przeprowadzona pierwsza odsłona ponadregionalnej operacji kontrolnej, którą objęto podmioty wykazujące się aktywnością na platformach sprzedażowych, a prowadzące niezgłoszoną do opodatkowania działalność gospodarczą lub prowadzące zgłoszoną działalność gospodarczą, ale niezarejestrowane dla potrzeb VAT, niedokonujące ewidencjonowania sprzedaży za pomocą kasy rejestrującej, bądź podmioty prowadzące zarejestrowaną działalność gospodarczą i będące czynnymi podatnikami VAT, ale zaniżające obroty ze sprzedaży. Prowadzone były prace w ramach drugiej odsłony tej operacji.

W Ministerstwie Finansów podjęto działania mające na celu udoskonalenie struktury koordynatorów ds. środowiska elektronicznego i ich zastępców tak, aby funkcje te zostały powierzone osobom, które będą w stanie należycie wykonywać powierzone obowiązki. Z inicjatywy m.in. DZP powołano w urzędach skarbowych konsultantów ds. środowiska elektronicznego, których zadaniem było wspieranie pracowników urzędów skarbowych w czynnościach podejmowanych wobec podmiotów prowadzących działalność handlową za pośrednictwem Internetu.

Ministerstwo Finansów nie monitorowało realizacji przekazanej w styczniu 2021 r. do stosowania podległym jednostkom *Metodyki postępowania organów KAS wobec podmiotów dokonujących obrotu za pośrednictwem sieci Internet*. Wyniki kontroli w jednostkach KAS wskazały, że zalecenia w niej zawarte nie były stosowane jednolicie i przez wszystkie podległe jednostki.

OBSZAR

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

Opis stanu faktycznego

1. W Ministerstwie Finansów analizowano efekty czynności podejmowanych przez terenowe organy KAS wobec podmiotów wytypowanych centralnie⁴¹. W odniesieniu do analiz wskazanych w obszarze nr 1 wystąpienia – *Monitorowanie handlu elektronicznego oraz identyfikowanie podmiotów działających w szarej strefie* właściwe departamenty wskazały:

a) W cyklicznych raportach sporządzonych przez DPA, a następnie DRP (z wykorzystaniem algorytmu) w celu identyfikacji podmiotów dokonujących sprzedaży na rynku e-commerce, które pomimo przekroczenia limitu uprawniającego do zwolnienia, nie dokonały rejestracji do VAT oraz unikały opodatkowania części sprzedaży poprzez deklarowanie obrotów w wysokościach nieodpowiadających rzeczywistym wartościom dokonanych transakcji – za I półrocze 2021 r. wytypowano 32 podmioty, które nie dokonały rejestracji do celów VAT oraz 106 podmiotów, które zaniżyły obroty. Według informacji zwrotnych z jednostek KAS (stan na 30 września 2022 r.) czynności sprawdzające podjęto wobec 29 podmiotów niezarejestrowanych do VAT (zakończono czynności wobec siedmiu podmiotów, brak danych o kwocie uszczupień) oraz wobec 89 podmiotów, które zaniżyły obroty (zakończono czynności

⁴¹ W Ministerstwie bądź w *Cybercentrum* i jednostkach wspierających *Cybercentrum*.

wobec 30 podmiotów, z ustaloną kwotą uszczupień 330,6 tys. zł). Za okres I-III kwartał 2021 r. wytypowano 37 podmiotów niezarejestrowanych do VAT oraz 81 podmiotów, które zaniżyły obroty. Według informacji zwrotnych czynności sprawdzające podjęto wobec 18 podmiotów niezarejestrowanych do VAT (zakończono czynności wobec sześciu podmiotów, z ustaloną kwotą uszczupień 890,8 tys. zł) oraz wobec 41 podmiotów zaniżających obroty (zakończono czynności wobec 17 podmiotów, z kwotą uszczupień 32,7 tys. zł). Za cały rok 2021 r. wytypowano 39 podmiotów niezarejestrowanych do VAT i 97 podmiotów zaniżających obroty. Według informacji zwrotnych czynności sprawdzające podjęto wobec 27 podmiotów niezarejestrowanych do VAT (zakończono czynności wobec ośmiu podmiotów, z ustaloną kwotą uszczupień 138,6 tys. zł) oraz wobec 67 podmiotów zaniżających obroty (zakończono czynności wobec 32 podmiotów z ustaloną kwotą uszczupień 430,6 tys. zł). Z powyższego wynika, że za 2021 r. zakończono czynności sprawdzające wobec 100 podmiotów, tj. 25,5% wytypowanych.

Według informacji przekazanej przez Zastępcę Dyrektora Departamentu DRP 17 października 2022 r., analiza danych za okres I półrocza 2022 r. nie została zakończona.

(akta kontroli: tom II str. 255, 258-259)

b) Analizy indywidualne prowadzone w DRP, obejmujące podmioty dokonujące sprzedaży w sieci Internet bez dopełnienia obowiązku rejestracji do rozliczenia w podatku VAT oraz podmioty, które pomimo oficjalnego wykreślenia w rejestrze spółek nadal otrzymywały wpływy na firmowe rachunki bankowe świadczące o ich dalszej aktywności gospodarczej w Polsce – w badanym okresie wytypowano 42 podmioty główne: w 2021 r. zidentyfikowano 14 takich podmiotów, dla których szacowane uszczuplenie w VAT wyniosło 6104,4 tys. zł, a w PIT – 1117,4 tys. zł, w I półroczu 2022 r. zidentyfikowano 28 podmiotów, a szacowane uszczuplenia w VAT i PIT wyniosły odpowiednio 2230,4 tys. zł i 6971,1 tys. zł.

(akta kontroli: tom II str. 222, 232-233; tom III str. 13-15)

c) Analiza STIR prowadzona w DRP – w 2021 r. zidentyfikowano 33 podmioty pośrednio związane z szeroko rozumianym obszarem e-commerce. Przypadki te zostały zakwalifikowane i opisane jako podmioty podwyższonego ryzyka wykorzystywania sektora finansowego do celów mających związek z wyłudzeniami skarbowymi w 18 kartach informacyjnych analizy grupowej STIR. Według informacji przedstawionej przez DNK (stan na 30 sierpnia 2022 r.) w związku z przekazanymi kartami analizy grupowej STIR w DNK podjęto następujące działania:

- w odniesieniu do 18 podmiotów odstąpiono od blokady z powodu braku środków na rachunkach i przekazano sprawy do właściwych IAS do służbowego wykorzystania (17 podmiotów), w jednym przypadku analiza danych w bazie Karta2 wskazała, że zainteresowanie podmiotem odnotował UCS, wobec czego DNK odstąpił od przekazania sprawy. W stosunku do sześciu podmiotów wszczęto siedem kontroli celno-skarbowych w zakresie podatku VAT oraz jedną kontrolę w zakresie PIT, zakończono jedną kontrolę w VAT: kwota do wpłaty 53,6 tys. zł, zmniejszenie zwrotu 103,2 tys. zł. Trzy podmioty zostały wykreślone z rejestru VAT;
- w odniesieniu do 10 podmiotów odstąpiono od blokady z uwagi na brak przesłanek do podjęcia działań STIR i przekazano sprawy do właściwych IAS. W stosunku do dwóch podmiotów wszczęto trzy kontrole celno-skarbowe w obszarze VAT, zakończono jedną kontrolę: kwota do wpłaty 172,7 tys. zł, zmniejszenie przeniesienia 0,5 tys. zł, jeden podmiot został wykreślony z rejestru VAT;
- w odniesieniu do jednego podmiotu analiza pod kątem podjęcia działań STIR prowadzona w DNK była w toku;

- jeden podmiot został przekazany do właściwego UCS, który przeprowadził kontrolę celno-skarbową w obszarze VAT, zakończoną ustaleniem nieprawidłowości, kwota do wpłaty: 15,1 tys. zł, zmniejszenie przeniesienia: 6,3 tys. zł;
- w odniesieniu do dwóch podmiotów DNK wystąpił do właściwego UCS o przeprowadzenie czynności operacyjno-rozpoznawczych, które nie potwierdziły występowania mechanizmu oszustwa opisanego w karcie analizy;
- jeden podmiot skorygował rozliczenie podatkowe, wobec czego odstąpiono od podejmowania dalszych działań.

Powyższe dane wskazują, że z 33 wytypowanych podmiotów (z szacowaną kwotą potencjalnych nieprawidłowości ponad 14,5 mln zł) wobec dziewięciu wszczęto kontrole celno-skarbowe, z których zakończono trzy, a kwota ustaleń wyniosła łącznie 351,3 tys. zł (241,3 tys. zł kwota do wpłaty, 103,2 tys. zł zmniejszenie zwrotu oraz 6,7 tys. zł zmniejszenie przeniesienia). Odnosząc się do kwoty szacowanych potencjalnych nieprawidłowości, Zastępca Dyrektora DRP wyjaśnił: *Dla podmiotów objętych przedmiotowymi kartami szacowane nieprawidłowości zostały opatrzone zastrzeżeniem, że jest ono wykonane przy założeniu prowadzenia przez podmiot działalności, skutkującej uzyskiwaniem środków „za pobraniem”, we własnym imieniu i na własny rachunek, z równoczesną informacją, że „w przypadku ustalenia, że analizowany podmiot jedynie pośredniczył w transakcjach dostaw towarów „za pobraniem” oszacowanie obrotu faktycznych nadawców paczek będzie możliwe dopiero w trakcie ich kontroli”*

W 2022 r. zidentyfikowano i przekazano do dalszych czynności 11 podmiotów działających w obszarze e-commerce, dla których wystąpiło ryzyko zaniżania obrotu lub nieuprawnionego korzystania ze zwolnienia podmiotowego przewidzianego w art. 113 ust. 1 ustawy o VAT. Potencjalne nieprawidłowości oszacowano na kwotę 4,3 mln zł.

Według informacji Departamentu Nadzoru nad Kontrolami (stan na 19 września 2022 r.) wobec 10 (z ww. 11) podmiotów podjęte zostały dalsze czynności. Jeden podmiot został wykreślony z rejestru VAT jeszcze w 2021 r., a w 2022 r. dokonano blokady rachunków bankowych tego podmiotu (blokada została przedłużona) oraz wszczęto wobec niego kontrolę celno-skarbową. Siedem podmiotów zostało przekazanych do właściwych IAS: pięć spośród tych podmiotów nie figurowało w rejestrze VAT, jeden został wykreślony z rejestru VAT w 2021 r., w stosunku do jednego podmiotu czynności były w toku. Dwa podmioty były nadal monitorowane pod kątem blokady rachunków bankowych podmiotu kwalifikowanego w Ministerstwie Finansów.

(akta kontroli: tom II str. 7, 250-254; tom III str. 3-6)

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

Według stanu na 26 września 2022 r. w stosunku do 17 podmiotów z przedmiotowej listy jednostki KAS zgłosiły zainteresowanie analityczne (Ministerstwo Finansów i osiem urzędów celno-skarbowych). Wobec czterech podmiotów z listy prowadzone były kontrole celno-skarbowe. Wobec 21 podmiotów czynności weryfikacyjne podjęły właściwe miejscowo urzędy skarbowe. Kontrole podatkowe zakończono wobec trzech podmiotów, bez ustaleń.

Zastępca Dyrektora DRP wyjaśnił, że lista typowań brutto podlega procesowi ewaluacji w oparciu o wyniki działań weryfikacyjnych jednostek KAS. Prowadzony monitoring uwzględniający wyniki czynności podjętych wobec tychże pomiotów pozwoli ocenić poprawność założeń analizy. Dotychczasowe, negatywne efekty niezależnych działań organów mogą wskazywać, że zajdzie konieczność poprawy kryteriów przed faktycznym uruchomieniem produkcyjnym raportu.

(akta kontroli: tom II str. 7, 261; tom III str. 12-13)

e) Operacja KARETA I odsłona – według stanu na 30 września 2022 r., w wyniku działań podjętych przez urzędy skarbowe: 10 podmiotów dokonało rejestracji działalności gospodarczej; 48 podmiotów (w tym 10 ww.) dokonało rejestracji do VAT; 69 podmiotów złożyło korekty deklaracji VAT, rozliczając podatek należny od zaniżonych obrotów; 232 sprawy zostały zakończone (w tym 146 wynikiem pozytywnym); 16 spraw pozostawało w toku; 14 spraw pozostawało do podjęcia czynności (były to sprawy, w których organ podejmował próby wszczęcia działań sprawdzających/ kontrolnych, ale z przyczyn niezależnych od organu nie zostały one rozpoczęte). Łączna kwota dokonanych ustaleń wyniosła 2331,8 tys. zł, kwota zadeklarowanego podatku od towarów i usług po działaniach urzędów skarbowych wyniosła 1507,7 tys. zł, natomiast wpłacony podatek od towarów i usług wyniósł 926,9 tys. złotych. W ramach operacji wystawiono mandaty karne w łącznej kwocie 102,8 tys. złotych.

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

(akta kontroli: tom II str. 4-5, 363; tom III str. 144)

f) Przeprowadzona przez *Cybercentrum* analiza rynku najmu nieruchomości pod kątem możliwości wystąpienia nieprawidłowości z tytułu VAT, obejmująca ogłoszenia zamieszczone na popularnych portalach ogłoszeniowych w sieci Internet w IV kwartale 2020 r. (zadanie „wynajem” ujęte w harmonogramie na 2021 r.) – w ramach I etapu wskazano 237 podmiotów, w działalności których mogły występować nieprawidłowości w zakresie VAT. Według informacji o sposobie wykorzystania materiału analitycznego przez poszczególne IAS, spośród 237 podmiotów: w odniesieniu do 92 brak było danych⁴², w stosunku do 93 wynik czynności był negatywny (nie stwierdzono nieprawidłowości)⁴³, w 22 przypadkach błędnie wskazano podmiot⁴⁴, wobec jednego podjęto kontrolę celno-skarbową, w przypadku 10 czynności były w toku, a czterech podatników złożyło korekty deklaracji (kwota uszczuplenia wyniosła łącznie 10,5 tys. zł). W ocenie *Cybercentrum*, w analizowanym obszarze istniało wysokie ryzyko unikania wywiązywania się z obowiązków podatkowych, jednakże proces identyfikacji tych nieprawidłowości jest trudny, czasochłonny i wymagający dużego nakładu pracy, a optymalne wyniki z realizacji tego projektu będzie można uzyskać przy założeniu, że będzie on realizowany w dłuższym okresie.

(akta kontroli: tom II str. 295-300; tom III str. 144-145)

⁴² Brak informacji zwrotnej z IAS w Krakowie (18 podmiotów wskazanych) oraz zbyt ogólna informacja z IAS w Katowicach, niepozwalająca na precyzyjne stwierdzenie czynności podjętych wobec poszczególnych podmiotów (30 podmiotów wskazanych). Ponadto w 44 przypadkach brak było informacji zwrotnej.

⁴³ Wyniki negatywne w czynnościach analitycznych podjętych przez właściwe jednostki KAS wynikały z nieuwzględnienia pośrednictwa w wynajmie nieruchomości jako czynnika, który znacznie wpływa na osiągnięte przychody przez takie podmioty. W wyniku tego znaczna część podmiotów nie osiągnęła przychodu w wysokości obligującej do rejestracji jako podatnik VAT.

⁴⁴ Błędne wskazanie podmiotów wynikało z przyjętych metod automatycznego identyfikowania podmiotów w oparciu o numery telefonów znajdujące się w ogłoszeniach.

g) Analiza dotycząca oferowanych za pośrednictwem Internetu elektronicznych podgrzewaczy tytoniu („IQOS”), sporządzona przez UCS w Białymstoku (zadanie ujęte w harmonogramie na 2021 r.) – wytypowano 27 podmiotów, które z dużym prawdopodobieństwem prowadziły aktywność mającą znamiona działalności gospodarczej, jednocześnie nie stwierdzono, aby figurowały w rejestrach jako czynni podatnicy podatku VAT. Według informacji zwrotnej (stan na 30 września 2022 r.) jednostki KAS podjęły działania wobec 25 podmiotów. W wyniku tych działań 12 podatników złożyło deklaracje lub korekty deklaracji. Podatnicy wpłacili łącznie 48,8 tys. zł. w jednym przypadku skierowano wniosek o wykreślenie podmiotu z Centralnej Ewidencji i Informacji o Działalności Gospodarczej; a w jednym – naczelnik urzędu skarbowego odstąpił od dalszych czynności z uwagi na brak kontaktu z podatnikiem. Wobec 11 podatników działania były w toku.

h) Analiza w zakresie identyfikacji podmiotów oferujących sprzedaż produktów w formie cyfrowej (skiny, lootboxy, klucze do gier i oprogramowania) – efektem czynności podjętych wobec jednego podatnika było określenie uszczuplenia w łącznej kwocie 23,4 tys. zł. Dodatkowo wszczęto postępowanie karne w sprawie uchylania się od opodatkowania, poprzez nieujawnienie właściwemu organowi podatkowemu przedmiotu opodatkowania, tj. sprzedaży na portalu Allegro kluczy elektronicznych do oprogramowania komputerowego o wartości co najmniej 3938,2 tys. zł.

i) DRP w obszarze e-handlu w I półroczu 2022 r. przeprowadził analizę podmiotów oferujących tzw. najem krótkoterminowy za pośrednictwem wybranych platform (Booking, AirBnb). Zidentyfikowano 1427 podmiotów, wobec których stwierdzono prawdopodobieństwo niedopełnienia obowiązków podatkowych w PIT z tytułu uzyskiwania przychodów z najmu krótkoterminowego. Analizę obejmowała 2019 r. i 2020 r., a przeprowadzono ją na podstawie danych pobranych ze STIR oraz Hurtowni Danych SPR. W oparciu o dane uzyskane z informacji zwrotnej związanej z analizą podmiotów oferujących tzw. najem krótkoterminowy jednostki KAS z wynikiem pozytywnym zakończyły czynności wobec 156 podmiotów. Kwota uszczuplenia z tych czynności wyniosła łącznie 611,3 tys. zł. Średnio uszczuplenie na jeden podmiot wyniosło 3,9 tys. zł.

j) Wyniki kontroli NIK w jednostkach KAS wskazały przypadki, że efektywność podjętych wobec wytypowanych centralnie podmiotów była niewielka. Na przykład w jednym z kontrolowanych urzędów skarbowych ustalono, że w okresie objętym kontrolą Urząd otrzymał informacje o 11 zidentyfikowanych podmiotach w wyniku przeprowadzonych centralnie analiz, po czym w wyniku podjętych działań stwierdzono, że w sześciu przypadkach nie potwierdziły się nieprawidłowości, a w pięciu ustalono uszczuplenia na łączną kwotę 27,4 tys. zł. Inny urząd otrzymał informacje o pięciu wytypowanych centralnie podmiotach w ramach trzech ponadregionalnych akcji, m.in. KARETA i NajemPL. W wyniku podjętych działań w żadnej sprawie nieprawidłowości nie zostały potwierdzone.

Szef KAS wyjaśnił, że ze względu na liczne czynniki (wielkość miejscowości, charakter regionu, skuteczność działania organów, dostępność zasobów, zamożność mieszkańców, stopień rozwinięcia i wiele innych) mające wpływ na zawieranie transakcji za pośrednictwem sieci Internet, organ centralny nie ma wpływu na to ile podmiotów zostanie zidentyfikowanych jako ryzykowne w obszarze szeroko rozumianego e-commerce w poszczególnych (właściwych miejscowo) urzędach skarbowych bądź urzędach celno-skarbowych. Większa koncentracja działalności podmiotów w pewnych miejscach (czego przykładem może być kilka powiatów woj. mazowieckiego) powoduje, że w niektórych urzędach skarbowych mogą nie występować podmioty, w których Departament Ryzyka Podatkowego identyfikuje ryzyko nieprawidłowości. Jednocześnie (...) nie ma możliwości równomiernego

rozłożenia liczby typowanych podmiotów, na poszczególne organy Krajowej Administracji Skarbowej przy zastosowaniu tożsamych kryteriów typowania.

Według Szefa KAS przyczyny negatywnych wyników można uzasadnić niedającymi się zidentyfikować na etapie typowania przypadkami, w których podatnicy:

- dokonują transakcji sprzedaży, natomiast nabywcy korzystając z uprawnień wynikających z prawa do odstąpienia od umowy zawartej przez Internet (...) dokonują zwrotów zakupionych towarów,
- świadczą usługi pośrednictwa handlowego w sprzedaży na zasadzie dropshippingu, co oznacza, że przychód podatnika nie jest tożsamy z uznaniem na rachunkach bankowych,
- dokonują sprzedaży towarów używanych (w procedurze VAT marża),
- dokonują korekt albo złożenia pierwszej wersji deklaracji po dacie typowania z poziomu centralnego a przed datą dokonania przez właściwy organ czynności.

W związku z powyższym, rekordy przekazywane z poziomu centralnego, co do zasady przekazywane są do dalszej weryfikacji i świadczą o wystąpieniu ryzyka nierealizowania, bądź niepełnego realizowania zobowiązań podatkowych, a nie o potwierdzonym fakcie zaistnienia nieprawidłowości.

(akta kontroli: tom I str. 276-280; tom II str. 12-16; tom III str. 145-147; tom III 203-204)

2. Z danych pozyskanych od terenowych organów KAS o czynnościach sprawdzających, kontrolach podatkowych i kontrolach celno-skarbowych w zakresie e-handlu (tj. prowadzonych wobec podmiotów dokonujących transakcji za pośrednictwem Internetu i dotyczących podatków VAT, PIT i CIT) wynika, że ww. czynności sprawdzające oraz kontrole podatkowe i kontrole celno-skarbowe, a także wynikające z nich kwoty uszczupień, w 2021 r. i I półroczu 2022 r. stanowiły niewielki odsetek wszystkich czynności sprawdzających oraz kontroli podatkowych i kontroli celno-skarbowych przeprowadzonych w zakresie podatków VAT, PIT i CIT. Analogicznie dane pozyskane od terenowych organów KAS wykazały, że stosunkowo niewielki odsetek decyzji wydanych przez naczelników urzędów skarbowych (dalej: NUS), naczelników urzędów celno-skarbowych (dalej: NUCS) i dyrektorów izb administracji skarbowej (dalej: DIAS) dotyczył e-handlu.

W 2021 r. przeprowadzono 9320 czynności sprawdzających wobec podmiotów dokonujących transakcji za pośrednictwem Internetu (0,4% wszystkich czynności sprawdzających w zakresie podatków VAT, CIT i PIT), wskutek których ustalono uszczuplenia na kwotę 28 309,6 tys. zł (co stanowiło 0,7% wszystkich uszczupień ujawnionych w wyniku czynności sprawdzających w zakresie podatków VAT, CIT i PIT). Spośród czynności sprawdzających dotyczących e-handlu 320 dotyczyło podmiotów, które prowadziły niezgłoszoną działalność handlową, a 1418 – podmiotów, które zaniżały rozmiar prowadzonej działalności gospodarczej. Uszczuplenia stwierdzone wskutek czynności sprawdzających wobec tych kategorii podmiotów wyniosły odpowiednio 1609,1 tys. zł i 7116,5 tys. zł.

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

Zarówno liczba czynności sprawdzających przeprowadzonych w odniesieniu do podmiotów, które prowadziły niezgłoszoną działalność handlową, i podmiotów, które zaniżały rozmiar działalności gospodarczej, jak i kwota uszczupień z nich wynikających, wzrosła w 2021 r. w porównaniu do roku poprzedniego (odpowiednio o 188 i 1199,1 tys. zł oraz o 504 i 1759,6 tys. zł). Podobna tendencja wystąpiła w I półroczu 2022 r. w porównaniu do analogicznego okresu 2021 r., w przypadku czynności sprawdzających wobec podmiotów, które prowadziły niezgłoszoną działalność handlową – ich liczba zwiększyła się o 26, a kwota uszczupień o 369 tys. zł. Z kolei w przypadku czynności sprawdzających wobec podmiotów, które zaniżały rozmiar prowadzonej działalności, choć ich liczba zmniejszyła się o 37, stwierdzono w ich wyniku uszczuplenia wyższe o 1556,3 tys. zł.

W 2021 r. przeprowadzono 449 kontroli podatkowych w zakresie e-handlu, co stanowiło 3,1% wszystkich kontroli podatkowych w zakresie VAT, CIT i PIT. W ich wyniku ustalono uszczuplenia na kwotę 49 547,4 tys. zł, przy czym kwota ta stanowiła 1,7% wszystkich uszczupień z kontroli podatkowych w zakresie podatków VAT, CIT i PIT. Przeprowadzono 53 kontrole podatkowe wobec podmiotów, które prowadziły niezgłoszoną do opodatkowania działalność handlową, i 284 kontrole wobec podmiotów, które zaniżały rozmiar prowadzonej działalności gospodarczej. Uszczuplenia w tych kontrolach wyniosły odpowiednio 6077,7 tys. zł i 31 179,3 tys. zł. W I półroczu 2022 r. dzięki 297 kontrolom podatkowym przeprowadzonym wobec podmiotów dokonujących transakcji za pośrednictwem Internetu ustalono uszczuplenia na kwotę 37 423,2 tys. zł. Odsetek tych kontroli we wszystkich kontrolach podatkowych wyniósł 4,1%, a uszczupień z nich wynikających w uszczupleniach ze wszystkich kontroli podatkowych w zakresie podatków VAT, CIT i PIT – 2,4%. Spośród kontroli podatkowych w zakresie e-handlu 48 odnosiło się do podmiotów, które prowadziły niezgłoszoną działalność gospodarczą, wskutek czego stwierdzono uszczuplenia w kwocie 5588,1 tys. zł, a 172 kontrole – do podmiotów, które zaniżały rozmiar prowadzonej działalności gospodarczej, gdzie stwierdzone uszczuplenia wyniosły 24 204,5 tys. zł.

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

W 2021 r. przeprowadzono 70 kontroli celno-skarbowych w zakresie e-handlu, w wyniku których ujawniono uszczuplenia na kwotę 89 653,3 tys. zł. Stanowiły one 2,6% liczby wszystkich kontroli celno-skarbowych w zakresie podatków VAT, CIT i PIT, a ujawnione w nich uszczuplenia – 1,9% uszczupień wszystkich kontroli celno-skarbowych w zakresie tych podatków. Zrealizowano dziewięć kontroli wobec podmiotów, które prowadziły niezgłoszoną do opodatkowania działalność gospodarczą oraz ujawniono w ich wyniku uszczuplenia w wysokości 27 436,1 tys. zł. Podmiotów, które zaniżały rozmiar prowadzonej działalności gospodarczej, dotyczyło 35 kontroli, a uszczuplenia wyniosły 30 736,1 tys. zł.

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

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

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

(akta kontroli: tom I str. 5-7, 98-102, 183-208 – pliki 112-171, 432, 471)

Skuteczność kontroli podatkowych mierzona relacją liczby kontroli w których stwierdzono nieprawidłowości do liczby przeprowadzonych kontroli w zakresie e-handlu w 2021 r. wyniosła 91,3%, a w I półroczu 2022 r. – 93,3%. Była ona wyższa niż w 2020 r. i w I półroczu 2021 r. (w obu okresach o 4 punkty procentowe) ale niższa niż skuteczność wszystkich kontroli podatkowych przeprowadzonych w zakresie podatków VAT, CIT i PIT (odpowiednio o 4,7 i 3,5 punktu procentowego). W przypadku kontroli celno-skarbowych wobec podmiotów dokonujących transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu ich skuteczność w 2021 r. wyniosła 81,4%, a w I półroczu 2022 r. – 73,2%. Była ona niższa zarówno w odniesieniu do skuteczności wszystkich kontroli celno-skarbowych w zakresie podatków VAT, CIT i PIT (odpowiednio o 9,9 i 19,7 punktu procentowego), jak i w porównaniu do analogicznych okresów lat poprzednich (odpowiednio o 0,4 i 11,6 punktu procentowego).

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

(akta kontroli: tom I str. 5-7, 98-102, 183-208 – pliki 112-171, 432, 471, str. 276-280)

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

4861 tys. zł, a podmiotom, które zaniżały rozmiar prowadzonej działalności gospodarczej – 139 decyzji, z ustaleniami w kwocie 15 177 tys. zł.

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

(akta kontroli: tom I str. 5-7, 98-102, 183-208 – pliki 212-232, 432, 436-475)

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

Według stanu na 31 sierpnia 2022 r. dyrektorzy IAS uchylili dziewięć decyzji wydanych wobec podmiotów dokonujących transakcji za pośrednictwem Internetu wydanych przez naczelników US w I półroczu 2022 r., w tym przekazali do ponownego rozpatrzenia cztery sprawy. Uchylone decyzje stanowiły 7,1% wszystkich decyzji naczelników US w zakresie e-handlu wydanych w I półroczu 2022 r. Udział ten był wyższy niż odsetek wszystkich uchylonych decyzji naczelników wydanych w pierwszej połowie 2022 r. w decyzjach wydanych przez nich w tym samym okresie, który wyniósł 4,8%. Odsetek uchylonych decyzji wydanych podmiotom dokonującym transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu w decyzjach tego rodzaju wydanych w I półroczu 2022 r. był niższy niż w analogicznym okresie w poprzednim roku (o 2,5 punktu procentowego).

(akta kontroli: tom I str. 5-7, 98-102, 183-208 – pliki 212-232, 432, 436-475)

W 2021 r. naczelnicy UCS wydali 35 decyzji odnoszących się do e-handlu. Ich udział w liczbie wszystkich decyzji tych naczelników w zakresie podatków VAT, CIT i PIT wyniósł 2,8%. Dodatkowe ustalenia z takich decyzji wyniosły 57 054 tys. zł i osiągnęły 1,9% ustaleń wszystkich decyzji naczelników UCS w zakresie VAT, CIT i PIT.

W dziewięciu decyzjach wydanych wobec podmiotów, które prowadziły niezgłoszoną do opodatkowania działalność handlową, ustalenia określono na 16 421 tys. zł. Z kolei w 22 decyzjach dotyczących podmiotów, które zaniżały rozmiar prowadzonej działalności gospodarczej, kwota ustaleń wyniosła 21 380 tys. zł.

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

do opodatkowania działalność handlową, na kwotę ustaleń w wysokości 89 721 tys. zł. Ponadto 18 decyzji odnosiło się do podmiotów, które zaniżały rozmiar prowadzonej działalności gospodarczej, a określone w nich dodatkowe ustalenia wyniosły 13 282 tys. zł.

Choć w 2021 r. wobec roku poprzedniego wydano jedną mniej decyzję wobec podmiotów, które prowadziły niezgłoszoną do opodatkowania działalność handlową, kwoty ustaleń wynikające z takich decyzji okazały się wyższe (o 13 087 tys. zł). W przypadku decyzji wydanych wobec podmiotów, które zaniżały rozmiar prowadzonej działalności gospodarczej, zwiększyła się zarówno ich liczba (o 11), jak i kwota ustaleń (o 7864 tys. zł). W I półroczu 2022 r. wobec analogicznego okresu roku poprzedniego w przypadku decyzji wydanych wobec podmiotów, które prowadziły niezgłoszoną do opodatkowania działalność handlową, i wobec podmiotów, które zaniżały rozmiar prowadzonej działalności gospodarczej, wzrosła zarówno ich liczba, jak i kwoty ustaleń, jakie z nich wynikły (liczba odpowiednio o sześć i pięć, zaś kwota uszczupleń o 88 861 tys. zł i 2954 tys. zł).
(akta kontroli: tom I str. 5-7, 98-102, 183-208 – pliki 212-232, 432, 436-475)

Naczelnicy UCS według stanu na 31 sierpnia 2022 r. uchylili w II instancji pięć decyzji, które w 2021 r. wydali wobec podmiotów dokonujących transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu, w tym przekazali do ponownego rozpatrzenia dwie sprawy. Uchylone decyzje stanowiły 14,3% wszystkich decyzji NUCS wydanych w 2021 r. dla podmiotów dokonujących transakcji za pośrednictwem Internetu, podczas gdy udział wszystkich uchylonych decyzji naczelników UCS z 2021 r. we wszystkich decyzjach wydanych przez nich w tym samym roku był niższy o 3,8 punktu procentowego. Odsetek uchylonych decyzji w zakresie e-handlu w decyzjach tego rodzaju wydanych w 2021 r. był niższy niż w poprzednim roku (o 14,9 punktu procentowego). Według stanu na 31 sierpnia 2022 r. NUCS nie uchylili żadnej decyzji odnoszącej się do e-handlu spośród tych, które wydali w I półroczu 2022 r.
(akta kontroli: tom I str. 5-7, 98-102, 183-208 – pliki 212-232, 432, 436-475)

Podatnicy w 2021 r. wnieśli 36 skarg do wojewódzkich sądów administracyjnych⁴⁵ na decyzje dyrektorów IAS dotyczące podmiotów, które dokonywały transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu, tj. o siedem więcej niż w 2020 r. Wojewódzkie sądy administracyjne⁴⁶ w 2021 r. wydały 32 rozstrzygnięcia w sprawach ze skarg na decyzje DIAS w zakresie e-handlu, zaś w 2020 r. – 22. W 14 przypadkach WSA uchylili lub częściowo uchylili takie decyzje DIAS, tj. o 11 więcej niż w 2020 r. W pierwszej połowie 2022 r. podatnicy wnieśli 11 skarg na decyzje DIAS w zakresie e-handlu, tj. o pięć mniej niż w analogicznym okresie rok wcześniej. WSA w I półroczu 2022 r. wydały 12 rozstrzygnięć w sprawach ze skarg na takie decyzje DIAS, tymczasem w podobnym okresie w poprzednim roku o dziewięć więcej. W sześciu przypadkach WSA uchylili decyzje dyrektorów w zakresie e-handlu, z kolei w I półroczu 2021 r. – w ośmiu.

(akta kontroli: tom I str. 5-7, 98-102, 183-208 – pliki 212-232, 432, 436-475)

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

W I półroczu 2022 r. podatnicy wnieśli jedną skargę na decyzję naczelnika UCS wydaną w II instancji w ww. zakresie, a w tym samym okresie rok wcześniej – o sześć więcej. WSA w I półroczu 2022 r. wydały jedno rozstrzygnięcie w sprawie skargi na decyzję naczelnika UCS w zakresie e-handlu, czyli o cztery mniej niż

⁴⁵ Dalej skargi.

⁴⁶ Dalej WSA.

w analogicznym okresie 2021 r. W pierwszej połowie 2022 r. ani jedna decyzja naczelnika UCS wydana w II instancji w zakresie e-handlu nie została uchylona przez sąd, podczas gdy w podobnym okresie 2021 r. miało to miejsce jeden raz.

(akta kontroli: tom I str. 5-7, 98-102, 183-208 – pliki 212-232, 432, 436-475)

Dyrektor DOP wyjaśniła, że liczba decyzji wydanych podmiotom dokonującym transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu zależy od efektów czynności sprawdzających oraz typowań do kontroli i samych kontroli podatkowych i celno-skarbowych. Wszczęcie postępowania podatkowego zależy także od woli podatnika co do złożenia korekty deklaracji. Niska liczba rozstrzygnięć wydanych w sprawach dotyczących e-handlu w stosunku do pozostałych rozstrzygnięć, zdaniem Dyrektora DOP, nie wynika z faktu, że organy podatkowe w mniejszym stopniu weryfikują ten obszar, ale z tego, że działania organów KAS odnoszą się do wszelkiego rodzaju aktywności podatników, mającej wpływ na wymiar należności podatkowych.

Jak wyjaśniła Dyrektor DOP, decyzje w zakresie e-handlu, co do zasady, dotyczyły znacznej liczby transakcji. W toku tych postępowań dochodziło do porównania ustaleń powziętych przez organ podatkowy z zapisami w księgach podatkowych, a w braku ksiąg do oszacowania podstawy opodatkowania lub ustalenia okoliczności sprawy na podstawie zeznań strony lub świadków. Postępowania te okazywały się bardziej skomplikowane i wielowątkowe w stosunku do innych postępowań. Częściej niż w przypadku innych postępowań dochodziło zatem do odmiennej oceny materiału dowodowego przez organ odwoławczy choćby w odniesieniu do konkretnych transakcji i w konsekwencji do uchylania lub reformowania decyzji. Ponadto Dyrektor DOP wskazała, że wśród przyczyn uchylania decyzji w zakresie e-handlu występowały m.in.: odmienna ocena organu odwoławczego w zakresie prawa do odliczenia podatku naliczonego przy nabyciu towarów lub usług, a także momentu ustalenia obowiązku podatkowego z tytułu dokonywania czynności opodatkowanych podatkiem VAT; wpływ terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego; błędy rachunkowe.

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

(akta kontroli: tom I str. 135-149)

3. Szef KAS od 1 stycznia 2021 r. do 30 czerwca 2022 r., na podstawie art. 119zw ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa⁴⁷, zażądał od banków lub spółdzielczych kas oszczędnościowo-kredytowych blokady 58 rachunków bankowych należących do 13 podmiotów kwalifikowanych, które dokonywały obrotu za pośrednictwem Internetu. Kwota zablokowana na rachunkach tych podmiotów wyniosła ok. 1,5 mln zł⁴⁸. Szef KAS na podstawie art. 119zw ustawy Ordynacja podatkowa przedłużył blokadę każdego rachunku, o którym wyżej mowa, w wyniku czego zablokowano łącznie ok. 2,7 mln zł⁴⁹. Z zablokowanej kwoty Szef KAS zwolnił 5,6 tys. zł⁵⁰.

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

⁴⁷ Dz. U. z 2021 r. poz. 1540, ze zm. Dalej: ustawa Ordynacja podatkowa.

⁴⁸ Szef KAS od 1 stycznia 2021 r. do 30 czerwca 2022 r. zażądał blokady łącznie 1054 rachunków bankowych należących do 217 podmiotów kwalifikowanych. Kwota zablokowana na tych rachunkach wyniosła blisko 66 mln zł.

⁴⁹ Szef KAS od 1 stycznia 2021 r. do 30 czerwca 2022 r. wskutek przedłużenia blokady zablokował łącznie 87,7 mln zł.

⁵⁰ Na podstawie art. 119zy ustawy Ordynacja podatkowa.

- 1) w art. 119zg pkt 9 lit. a) ustawy Ordynacja podatkowa, dotyczące przestępstwa skarbowego określonego w:
 - a) art. 54 ustawy z dnia 10 września 1999 r. Kodeks karny skarbowy⁵¹ – oszustwo polegało na niewykazywaniu obrotu i kwot podatku należnego z tytułu prowadzonej działalności gospodarczej za pośrednictwem Internetu (podmioty dopuszczające się oszustwa nie składały deklaracji na potrzeby rozliczenia podatku VAT i nie dokonywały rejestracji na potrzeby tego podatku),
 - b) art. 56 ww. ustawy – oszustwo sprowadzało się do podania nieprawdy lub zatajenia prawdy co do wysokości podstawy opodatkowania i polegało przede wszystkim na posługiwaniu się nierzetelnymi fakturami;
- 2) w art. 119zg pkt 9 lit. b), dotyczące przestępstwa określonego w art. 271a ustawy z dnia 6 czerwca 1997 r. Kodeks karny⁵² – oszustwo polegało na wykorzystywaniu faktur poświadczających nieprawdę co do okoliczności faktycznych, które miały znaczenia dla określenia prawidłowej wysokości należności podatkowej.
(akta kontroli: tom I str. 31-41)

4. Z dniem 1 lipca 2021 r. wdrożony został nowy model odpraw celnych w obrocie pocztowym – tzw. pakiet VAT e-commerce – obejmujący nowe instytucje i sposoby rozliczania VAT w handlu międzynarodowym⁵³. Nowe regulacje wprowadziły istotne zmiany zasad opodatkowania VAT dla polskich przedsiębiorców działających w branży e-handlu, dokonujących transgranicznych dostaw towarów i świadczących transgraniczne usługi unijnym konsumentom. W ocenie Dyrektora Departamentu Podatku od Towarów i Usług, rozwiązania przyjęte w ramach tzw. pakietu VAT e-commerce mogły służyć pośrednio również ograniczeniu szarej strefy w Internecie. Przepisy wdrażające regulacje unijne dotyczące VAT e-commerce⁵⁴, wprowadzone do ustawy o VAT, miały na celu wyrównanie szans unijnych przedsiębiorców w konkurowaniu w obszarze e-commerce z podmiotami z krajów trzecich, zmniejszenie obciążeń i kosztów związanych z wypełnianiem obowiązków podatkowych w zakresie VAT, a przede wszystkim uszczelnienie VAT w sektorze handlu elektronicznego i importu tzw. małych przesyłek do Unii Europejskiej oraz poprawę efektywności poboru VAT. Głównym rozwiązaniem, które ma spełnić zakładane cele, jest wprowadzenie rozwiązań określonych w art. 7a ustawy o podatku od towarów i usług. Jednocześnie w ramach pakietu VAT e-commerce, na podstawie art. 109b ustawy o podatku od towarów i usług, podatnicy ułatwiający przy użyciu interfejsu elektronicznego dokonywanie na terytorium Unii Europejskiej określonych dostaw towarów i świadczenie określonych usług na rzecz konsumentów, w odniesieniu do których nie są oni podmiotami uznanymi za podatników (dostawców), są obowiązani do prowadzenia ewidencji tych transakcji w postaci elektronicznej.

(akta kontroli: tom I str. 42-50, 183-208 – pliki 8-16)

5. W okresie od 1 stycznia 2021 do 31 sierpnia 2022 r. podatnicy prowadzący działalność handlową w Internecie skierowali do Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej (dalej: KIS) wnioski o wydanie interpretacji indywidualnej odnoszące się do podatków: VAT, CIT i PIT. Wnioski składane były przez podmioty polskie

⁵¹ Dz. U. z 2022 r. poz. 859, ze zm.

⁵² Dz. U. z 2022 r. poz. 1138, ze zm.

⁵³ Ustawa z dnia 20 maja 2021 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług (Dz. U. poz. 1163).

⁵⁴ Dyrektywa Rady (UE) 2017/2455 zmieniająca dyrektywę 2006/112/WE i dyrektywę 2009/132/WE w odniesieniu do niektórych obowiązków wynikających z podatku od wartości dodanej w przypadku świadczenia usług i sprzedaży towarów na odległość (Dz. Urz. UE L 348 z 29.12.2017, str. 7), zwaną dalej „dyrektywą 2017/2455”; dyrektywa Rady (UE) 2019/1995 zmieniająca dyrektywę 2006/112/WE w odniesieniu do przepisów dotyczących sprzedaży towarów na odległość i niektórych krajowych dostaw towarów (Dz. Urz. UE L 310 z 02.12.2019, str. 1).

i zagraniczne dokonujące sprzedaży (najczęściej na rzecz konsumentów) za pośrednictwem własnej strony/sklepu internetowego, zewnętrznych elektronicznych platform sprzedażowych, portali aukcyjnych i portali społecznościowych. Najwięcej wniosków dotyczyło podatku VAT – ok. 100, podatków CIT i PIT – po ok. 30 wniosków.

W okresie od 1 lipca 2021 r. do 31 sierpnia 2022 r., w związku z wdrożeniem tzw. pakietu e-commerce, do Dyrektora KIS wpłynęło ok. 20 wniosków od operatorów interfejsów elektronicznych. Wnioski te dotyczyły uznania określonych podmiotów (funkcjonujących w różnych modelach sprzedaży) za operatorów interfejsów elektronicznych ułatwiających dostawę towarów, o których mowa w art. 7a ust. 1 i ust. 2 ustawy o VAT, oraz wynikających z tego konsekwencji na gruncie ustawy o VAT, w szczególności związanych z miejscem opodatkowania dostawy towarów, obowiązkiem ewidencjonowania takich transakcji za pośrednictwem kasy rejestrującej, dokumentowaniem dokonanych czynności za pomocą faktur, obowiązkiem rejestracji do procedury szczególnej IOSS w celu zadeklarowania i zapłacenia podatku VAT należnego od dostaw (sprzedaży na odległość towarów importowanych) w państwie członkowskim identyfikacji. Podatnicy składający te wnioski prowadzili działalność gospodarczą w szczególności w oparciu o model logistyczny zwany *dropshippingiem*, tj. działalności polegającej na świadczeniu usług pośrednictwa (na gruncie prawa cywilnego) w zamawianiu towarów oferowanych przez sprzedawców z krajów trzecich (przeważnie krajów azjatyckich) w zagranicznych serwisach sprzedażowych osobom fizycznym nieprowadzącym działalności gospodarczej. Jeden ze złożonych wniosków odnosił się do uznania podmiotu wdrażającego i rozwijającego sklepy internetowe w oparciu o model Software as a Service (SaaS)⁵⁵ za operatora interfejsu elektronicznego ułatwiającego dostawę towarów z art. 7a ust. 1 i ust. 2 ustawy o VAT.

(akta kontroli: tom III str. 62-137)

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

OCENA CZĄSTKOWA

W Ministerstwie Finansów podejmowano działania ukierunkowujące jednostki KAS na egzekwowanie obowiązków podatkowych od podmiotów dokonujących transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu, podejrzanych o prowadzenie niezgłoszonej do opodatkowania działalności gospodarczej lub zaniżających osiągane przychody. Do takich działań należało przeprowadzanie czynności analitycznych, których efekty przekazywano do podległych jednostek w celu podjęcia dalszych analiz i czynności weryfikacyjnych. W Ministerstwie analizowano efekty czynności podejmowanych przez podległe jednostki wobec zidentyfikowanych centralnie podmiotów podejrzanych o prowadzenie działalności w zakresie e-handlu w szarej strefie. Czynności te nie przełożyły się na adekwatne działania podległych organów wobec wzrastającego udziału sprzedaży prowadzonej przez handlowe i niehandlowe podmioty gospodarcze przez Internet. Wskazuje to na potrzebę skutecznego zwiększenia zainteresowania tym obszarem w procesie identyfikacji potencjalnych ryzyk wystąpienia uszczupień podatkowych.

Potwierdzają to następujące ustalenia kontroli:

- Stwierdzono niewielki udział liczby czynności sprawdzających przeprowadzonych wobec podmiotów dokonujących transakcji handlowych

⁵⁵ Model „oprogramowanie jako usługa” – to model udostępniania oprogramowania w chmurze, w którym dostawca chmury rozwija i utrzymuje aplikacje chmurowe, zapewnia ich automatyczne aktualizacje i udostępnia oprogramowanie swoim klientom za pośrednictwem Internetu na zasadzie „pay-as-you-go”, czyli w zależności od wykorzystania zasobów. (<https://www.oracle.com/pl/applications/what-is-saas/>).

za pośrednictwem Internetu a także udział wynikających z nich kwot uszczupień podatkowych w liczbie i kwocie ustaleń ze wszystkich czynności sprawdzających przeprowadzonych w zakresie VAT, CIT i PIT. Udział ten wyniósł odpowiednio 0,4% i 0,7%.

- Niewielki był udział liczby kontroli podatkowych przeprowadzonych wobec podmiotów dokonujących transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu, a także udział wynikających z tych kontroli kwot uszczupień podatkowych w liczbie i kwocie ustaleń wynikających ze wszystkich kontroli podatkowych przeprowadzonych w zakresie VAT, CIT i PIT. Wyniósł on odpowiednio 3,5% oraz 1,9%.
- Liczba kontroli celno-skarbowych wobec podmiotów dokonujących transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu stanowiła 2,8% wszystkich kontroli celno-skarbowych przeprowadzonych w zakresie podatków VAT, CIT i PIT, a kwoty ustaleń z kontroli celno-skarbowych w zakresie e-handlu 2,1% kwot wynikających z przeprowadzonych kontroli dotyczących podatków VAT, CIT i PIT.
- Niewielki był udział liczby decyzji i kwot ustaleń wynikających z decyzji wydanych przez naczelników urzędów skarbowych i naczelników urzędów celno-skarbowych podmiotom dokonującym transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu w liczbie i kwocie wszystkich wydanych przez te organy decyzji w zakresie podatków VAT, CIT i PIT. Udział liczby decyzji naczelników urzędów skarbowych wydanych podmiotom dokonującym transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu w liczbie decyzji wydanych w zakresie podatków VAT, CIT i PIT wyniósł 2,1%, a udział liczby decyzji naczelników urzędów celno-skarbowych – 3,3%.

W okresie objętym kontrolą skuteczność kontroli mierzona relacją liczby kontroli, w których stwierdzono nieprawidłowości do liczby przeprowadzonych kontroli podmiotów dokonujących transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu wyniosła w przypadku kontroli podatkowych 92,1%, a w przypadku kontroli celno-skarbowych 77,8% i była niższa niż skuteczność kontroli w zakresie VAT CIT i PIT ogółem o odpowiednio o 4,2 i o 14,2 punktu procentowego.

W 2021 r., w porównaniu do 2020 r. oraz w pierwszym półroczu 2022 r. w porównaniu do analogicznego okresu 2021 r. zwiększyła się natomiast liczba kontroli podatkowych i celno-skarbowych prowadzonych wobec podmiotów dokonujących transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu.

IV. Wniosek

W związku ze stwierdzoną nieprawidłowością Najwyższa Izba Kontroli na podstawie art. 53 ust. 1 pkt 5 ustawy o NIK, przedstawia następujący wniosek:

Wniosek

Zapewnienie wykorzystania w jednolity sposób *Metodyki postępowań organów KAS wobec podmiotów dokonujących obrotu za pośrednictwem sieci Internet* przez wszystkie jednostki, na potrzeby których została ona przygotowana i wdrożona.

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 piśmie⁵⁶ umotywowanych zastrzeżeń do wystąpienia pokontrolnego, w terminie 21 dni od dnia jego przekazania. Zastrzeżenia zgłasza się do Prezesa Najwyższej Izby Kontroli. Prawo zgłaszania zastrzeżeń, zgodnie z art. 61b ust. 2 ustawy o NIK, nie przysługuje do wystąpienia pokontrolnego zmienionego zgodnie z treścią uchwały w sprawie zastrzeżeń.

Obowiązek
poinformowania
NIK o sposobie
wykonania wniosku

Zgodnie z art. 62 ustawy o NIK należy poinformować Najwyższą Izbę Kontroli, w terminie 14 dni od otrzymania wystąpienia pokontrolnego, o sposobie wykonania wniosku pokontrolnego oraz o podjętych działaniach lub przyczynach niepodjęcia tych działań.

W przypadku wniesienia zastrzeżeń do wystąpienia pokontrolnego, termin przedstawienia informacji liczy się od dnia otrzymania uchwały o oddaleniu zastrzeżeń w całości lub zmienionego wystąpienia pokontrolnego.

Warszawa, 24 listopada 2022 r.

Prezes
Najwyższej Izby Kontroli
Marian Banaś

/./

.....
podpis

Zmian w wystąpieniu pokontrolnym dokonał:

Dyrektor

Departamentu Budżetu i Finansów


Stanisław Jarosz

⁵⁶ Najwyższa Izba Kontroli zwraca się z prośbą o zgłaszanie, w miarę możliwości, zastrzeżeń opatrzonych kwalifikowanym podpisem elektronicznym, na adres elektronicznej skrzynki podawczej (ePUAP) NIK lub na adres mailowy NIK wskazany w stopce na pierwszej stronie niniejszego wystąpienia. W przypadku zaś nadania pisma z zastrzeżeniami (pisma opatrzonego własnoręcznym podpisem) w placówce pocztowej operatora wyznaczonego, NIK zwraca się z prośbą o dodatkowe przekazanie skanu tych zastrzeżeń na ww. adres mailowy.



NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI
Warszawa 1
Skrytka pocztowa P-14
00-950 Warszawa

NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI

ul. Filtrowa 57, 02-056 Warszawa
Adres korespondencyjny: Skr. poczt. P-14, 00-950 Warszawa 1

KBF, 410.003.01.2022

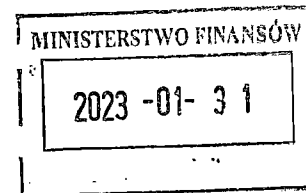
OPLATA POBRANA
TAXE PERÇUE - POLOGNE
Umowa nr ID 484453/W
z Poczta Polska S.A.



Pani
Magdalena Rzeckowska
Minister Finansów
ul. Świątokrzyska 12
00-916 Warszawa



Za zwrotnym
potwierdzeniem odbioru



16