



NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI  
Departament Budżetu i Finansów

KBF.410.003.02.2022

Pan  
Sebastian Sołtysiak  
Naczelnik Mazowieckiego Urzędu  
Celno-Skarbowego w Warszawie  
Mazowiecki Urząd Celno-Skarbowy  
w Warszawie  
ul. Jagiellońska 55b  
03-301 Warszawa

# WYSTĄPIENIE POKONTROLNE

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

## I. Dane identyfikacyjne

Jednostka kontrolowana	Mazowiecki Urząd Celno-Skarbowy w Warszawie (dalej także: MUCS), ul. Jagiellońska 55b, 03-301 Warszawa
Kierownik jednostki kontrolowanej	Sebastian Sołtysiak, Naczelnik Mazowieckiego Urzędu Celno-Skarbowego w Warszawie od 12 maja 2022 r. W okresie objętym kontrolą funkcję kierownika jednostki poprzednio pełnił Wojciech Pawlak, Naczelnik Mazowieckiego Urzędu Celno-Skarbowego w Warszawie od 1 czerwca 2020 r. do 11 maja 2022 r.
Zakres przedmiotowy kontroli	<ol style="list-style-type: none"><li>1. Monitorowanie handlu elektronicznego oraz identyfikowanie podmiotów działających w szarej strefie</li><li>2. Egzekwowanie obowiązków podatkowych od podmiotów prowadzących handel elektroniczny</li></ol>
Okres objęty kontrolą	Od 1 stycznia 2021 r. do 30 czerwca 2022 r. z wykorzystaniem dowodów sporządzonych przed lub po tym okresie oraz danych za okresy wcześniejsze lub późniejsze mające bezpośredni związek z badanym zagadnieniem
Podstawa prawna podjęcia kontroli	Art. 2 ust. 1 ustawy z dnia 23 grudnia 1994 r. o Najwyższej Izbie Kontroli <sup>1</sup>
Jednostka przeprowadzająca kontrolę	Najwyższa Izba Kontroli Departament Budżetu i Finansów
Kontrolerzy	<ol style="list-style-type: none"><li>1. Jolanta Balcerkiewicz, główny specjalista kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr KBF/34/2022 z 3 czerwca 2022 r.</li><li>2. Tomasz Kiercz, specjalista kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr KBF/31/2022 z 30 maja 2022 r.</li></ol> <p>(akta kontroli: tom I str. 1-4)</p>

<sup>1</sup> Dz. U. z 2022 r. poz. 623, dalej: ustawa o NIK.

## II. Ocena ogólna<sup>2</sup> kontrolowanej działalności

OCENA OGÓLNA

W Mazowieckim Urzędzie Celno-Skarbowym w Warszawie wykonywano czynności analityczne wobec podmiotów dokonujących transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu w szarej strefie w sposób rzetelny.

Zostały ustalone wewnętrzne regulacje – instrukcje, które określają organizację i procedurę działania w przypadku podejmowanych czynności analitycznych w celu przeciwdziałania wykorzystaniu sektora bankowego do wyłudzeń skarbowych za pomocą systemu STIR Ognivo. W oparciu o wyżej wymienione instrukcje doszło do zidentyfikowania podmiotów podejrzanych między innymi o uchylenie się od obowiązków podatkowych w e-handlu, jednak nie przełożyło się to na wzrost ilości wykrywanych podmiotów handlujących w szarej strefie w Internecie.

W 2021 r. i I półroczu 2022 r. Mazowiecki Urząd Celno-Skarbowy w Warszawie przeprowadził jedynie 12 kontroli celno-skarbowych podmiotów dokonujących transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu w zakresie VAT, CIT i PIT. Ich udział w liczbie przeprowadzonych w tym okresie kontroli celno-skarbowych ogółem obejmujących VAT, CIT i PIT wyniósł tylko 2,1%.

Ponadto udział kontroli celno-skarbowych podmiotów dokonujących transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu w kontrolach ogółem w zakresie VAT, CIT i PIT systematycznie spadał: z 4,5% w 2020 r. do 2,5% w 2021 r. i 1,4% w I półroczu 2022 r.

W wyniku badania NIK próby ośmiu kontroli celno-skarbowych przekształconych w postępowania podatkowe, w wyniku których ujawniono uszczuplenia na łączną kwotę 27 376,8 tys. zł (tj. 64,9% kwoty ustaleń wszystkich kontroli celno-skarbowych MUCS w zakresie VAT, CIT i PIT podmiotów dokonujących transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu w badanym okresie) stwierdzono, że prowadzone one były zgodnie z przepisami ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (dalej: ustawa o KAS)<sup>3</sup> i ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa<sup>4</sup>.

## III. Opis ustalonego stanu faktycznego oraz oceny cząstkowe<sup>5</sup> kontrolowanej działalności

OBSZAR

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

Opis stanu faktycznego

1.1. Zgodnie z art. 33 ust. 1 pkt 14 ustawy o KAS, do zadań naczelnika urzędu celno-skarbowego należy między innymi prowadzenie działalności analitycznej, prognostycznej i badawczej dotyczących zjawisk występujących w obszarze jego właściwości.

W Mazowieckim Urzędzie Celno-Skarbowym w Warszawie w okresie objętym kontrolą, tj. 2021 r. – I półroczu 2022 r. w związku z przeprowadzaną analizą podmiotów dokonujących transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu

<sup>2</sup> Najwyższa Izba Kontroli formułuje ocenę ogólną jako ocenę pozytywną, ocenę negatywną albo ocenę w formie opisowej.

<sup>3</sup> Dz. U. z 2022 r. poz. 813, ze zm.

<sup>4</sup> Dz. U. z 2021 r. poz. 1540, ze zm.

<sup>5</sup> Oceny cząstkowe to oceny działalności w poszczególnych obszarach badań kontrolnych. Ocena cząstkowa może być sformułowana jako ocena pozytywna, ocena negatywna albo ocena w formie opisowej.

stosowane były następujące dokumenty przekazane przez Ministerstwo Finansów (za pośrednictwem Izby Administracji Skarbowej w Warszawie, dalej: IAS w Warszawie):

- *Polityka zarządzania procesem analitycznym w Krajowej Administracji Skarbowej* z kwietnia 2019 r. – opracowana przez Departament Analiz w Ministerstwie Finansów;
- *Zasady Współpracy Organów Krajowej Administracji Skarbowej z Generalnym Inspektorem Informacji Finansowej* ze stycznia 2020 r. – zatwierdzone przez Szefa KAS;
- *Rekomendacje w sprawie zasad prowadzenia działań przez jednostki organizacyjne Krajowej Administracji Skarbowej w obszarze zapobiegania i zwalczania nieprawidłowości skarbowych i celnych*, aktualizacja z 2020 r.

W Urzędzie zostały ustalone wewnętrzne regulacje (Instrukcje<sup>6</sup> nr: 3/1/2021, 5/2/2021, 5/3/2021), które wprowadziły zasady postępowania w związku z wykonywaniem przez Naczelnika MUCS zadań i czynności określonych w Dziale IIIB ustawy Ordynacja podatkowa, które określają organizację i procedurę działania Urzędu w przypadku podejmowanych czynności analitycznych w celu przeciwdziałania wykorzystaniu sektora bankowego do wyłudzeń skarbowych, za pomocą systemu STIR Ognivo.

(akta kontroli: tom I str. 292- 323; tom II str. 741-764, 767-873; tom VI str. 2426-2462)

Dodatkowymi wytycznymi i zaleceniami był otrzymany z Centrum Kompetencyjnego Krajowej Administracji Skarbowej ds. zwalczania przestępczości ekonomicznej w zakresie identyfikacji zagrożeń i zwalczania przestępczości ekonomicznej w środowisku elektronicznym, funkcjonujące w Opolskim Urzędzie Celno-Skarbowym w Opolu (dalej: *Cybercentrum*) – poradnik narzędzi OSINT oraz udostępniona strona internetowa, która zawierała materiały szkoleniowe, wzory pism oraz narzędzia, mające zastosowanie do tzw. „białego wywiadu” w sieci Internet podczas prowadzonych czynności analitycznych.

(akta kontroli: tom I str. 343-347,324-329; tom II str. 899-919)

W MUCS nie były wdrażane własne wewnętrzne procedury dotyczące monitorowania sieci Internet oraz identyfikowania podatników dokonujących transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu.

(akta kontroli: tom I str. 5-9, 343-347)

Regulamin<sup>7</sup> Mazowieckiego Urzędu Celno-Skarbowego w Warszawie wyszczególnia dziesięć pionów organizacyjnych. W dwóch pionach znajdują się trzy komórki: Wydział Analityki (CAR) oraz Centrum Kompetencyjne w obszarze przeciwdziałania oszustwom podatkowym (CAR-3) – Pion Zwalczania Przestępczości Ekonomicznej i Analityki oraz Drugi Dział Analizy Ryzyka (CAR-2) – Pion Kontroli Celno-Skarbowej i Analityki, które wykonują czynności analityczne. Zgodnie z regulaminem organizacyjnym wśród zadań przypisanych Drugiemu Działowi Analizy Ryzyka (CAR-2) przypisano udział w działalności analitycznej, prognostycznej i badawczej oraz analizy ryzyka w obszarze cła, podatku akcyzowego oraz podatku od gier<sup>8</sup>. W tym Dziale został ustanowiony w MUCS koordynator w zakresie obszaru analizy

<sup>6</sup> Instrukcje określające zasady postępowania w związku z wykonywaniem przez Naczelnika Mazowieckiego Urzędu Celno - Skarbowego w Warszawie zadań i czynności określonych w Dziale IIIB Ordynacji Podatkowej z dnia 8 czerwca 2021 r., 29 września 2021 r. i 8 czerwca 2022 r.

<sup>7</sup> Zarządzenie nr 89/2022 Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Warszawie z dnia 29 kwietnia 2022 r. w sprawie nadania Mazowieckiemu Urzędowi Celno-Skarbowemu regulaminu organizacyjnego.

<sup>8</sup> § 11 pkt 3 lit. a zarządzenia nr 89/2022 Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Warszawie z dnia 29 kwietnia 2022 r. w sprawie nadania Mazowieckiemu Urzędowi Celno-Skarbowemu regulaminu organizacyjnego.

ryzyka zasobów sieci Internet. Wydziałowi Analityki (CAR) oraz Centrum Kompetencyjne w obszarze przeciwdziałania oszustwom podatkowym (CAR-3) przypisano m.in. udział w działalności analitycznej, prognostycznej i badawczej oraz analizy ryzyka dotyczącej zjawisk występujących w obszarze właściwości KAS z wyłączeniem obszarów cła, podatku akcyzowego oraz podatku od gier.<sup>9</sup>

(akta kontroli: tom I str. 10-66, 343-347)

W okresie obowiązywania zarządzenia nr 26 Szefa Krajowej Administracji Skarbowej z dnia 20 maja 2019 r. w sprawie powołania koordynatorów do wykonywania zadań na rzecz Centrum Kompetencyjnych wspierających komórkę Ministerstwa Finansów właściwą do spraw zwalczania przestępczości ekonomicznej funkcję koordynatora w obszarze środowiska elektronicznego w tym informatyki śledczej pełniły trzy osoby. Zgodnie z ww. zarządzeniem w terminie, tj. 30 maja 2019 r. wyznaczono koordynatora i jego zastępcę ds. środowiska elektronicznego, w tym informatyki śledczej spośród głównych specjalistów z Działu Analizy Ryzyka. Następnie w dniu 10 września 2019 r. wyznaczony został Kierownik Szóstego Działu Kontroli Celno-Skarbowej Rynku w MUCS na koordynatora w zakresie ww. obszaru. Zarządzeniem nr 111/2020 z dnia 23 września 2020 r. Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie wskazał tę samą osobą na koordynatora w zakresie obszaru analizy ryzyka zasobów sieci Internet (dalej: Koordynator). Zarządzeniem nr 115/2021 z dnia 7 czerwca 2021 r. Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie na koordynatora wyznaczył - eksperta służby celno-skarbowej z Drugiego Działu Analizy Ryzyka. Funkcję zastępcy koordynatora od dnia 23 września 2020 r. pełni – starszy specjalista Służby Celno-Skarbowej z Drugiego Działu Zarządzania Ryzykiem w Izbie Administracji Skarbowej w Warszawie. Ponadto zarządzeniem, o którym mowa wyżej ustanowiono jednego koordynatora w zakresie obszaru dla analizy ryzyka zasobów sieci Internet i drugiego koordynatora w zakresie obszaru informatyki śledczej. Na ww. stanowisko i na zastępcę koordynatora w ww. zakresie wyznaczono ekspertów służby MUCS. Naczelnik MUCS podał, że powodem pierwszej zmiany na stanowisku Koordynatora było rozwiązanie przez pracownika umowy o pracę. Kolejna zmiana wynikała z nadmiaru obowiązków, gdyż ówczesna osoba poza funkcją Koordynatora była Kierownikiem Szóstego Działu Kontroli Celno-Skarbowej Rynku.

(akta kontroli: tom I str. 330-337; tom III str. 975, 977-984)

Koordynator, w badanym okresie współpracował z *Cybercentrum* oraz innymi organami KAS realizując zadania określone w § 2 zarządzenia nr 26 Szefa Krajowej Administracji Skarbowej z dnia 20 maja 2019 r. w sprawie powołania koordynatorów do wykonywania zadań na rzecz Centrów Kompetencyjnych wspierających komórkę Ministerstwa Finansów właściwą do spraw zwalczania przestępczości ekonomicznej. Obowiązek określony w § 2 pkt ust. 1 pkt 12 ww. zarządzenia dotyczący składania do Centrum Kompetencyjnego okresowych raportów ze swojej działalności został zrealizowany. W okresie objętym kontrolą zostały złożone trzy sprawozdania z działalności Koordynatora za I i II półrocze 2021 r. oraz za I półrocze 2022 r. W pierwszym okresie Koordynator monitorował [...] W I połowie 2022 r. Koordynator podjął 20 spraw z zakresu analizy i monitorowania środowiska elektronicznego oraz 16 innych zadań wykonywanych jako koordynator, które dotyczyły podatku akcyzowego i gier hazardowych

(akta kontroli: tom III str. 920-927, 974-984)

Prowadzone przez Koordynatora czynności analityczne, ukierunkowane były m.in. na powiązane osobowo i kapitałowo spółki, działające w sieci Internet w grupie obszarów

<sup>9</sup> § 14 pkt 1 lit. a ww. zarządzenia.

<sup>10</sup> Wyłączenia dokonano przez NIK na podstawie art. 5 ust. 1 ustawy z dnia 6 września 2001 r. o dostępie do informacji publicznej (Dz. U. z 2022 r. poz. 902) dalej: uodip.

ryzyka, dotyczących [...]”<sup>11</sup> przez wskazany podmiot. Koordynator zorganizował jedno szkolenie online w IV kwartale 2021 r. dla pracowników Urzędu – Drugiego Działu Analizy Ryzyka i przekazywał materiały ze szkoleń, w których uczestniczył innym pracownikom Urzędu. W szkoleniach nie uczestniczyli pracownicy Izby Administracji Skarbowej ani pracownicy urzędów skarbowych.

(akta kontroli: tom I str. 343-347; tom III str. 923-927)

Koordynator uczestniczył łącznie w sześciu szkoleniach. Trzy szkolenia odbyły się w kwietniu, w lipcu oraz we wrześniu 2021 r. Pierwsze ze szkoleń składało się z pięciu bloków (Wydział *Cybercentrum* – struktura i zadania, OSINT – praktyczne wykorzystanie informacji z sieci Internet, teoria i praktyka, mechanizmy automatycznego pozyskiwania danych z sieci – przykładowe narzędzia, łączenie wątków, zabezpieczenie i archiwizacja). Szkolenie odbywały się w kwietniu 2021 r. na platformie TEAM’s dla nowo powołanych koordynatorów i zastępców na rzecz *Cybercentrum*. Organizatorem i prowadzącym zajęcia byli pracownicy oraz funkcjonariusze *Cybercentrum*. Drugie szkolenie OSINT – *wywiad jawnoźródłowy. Techniki i narzędzia pozyskiwania informacji z otwartych źródeł* miało miejsce w dniach 21-23 lipca 2021 roku. Organizatorem była Krajowa Szkoła Skarbowości (dalej: KSS) z filią w Otwocku, a zajęcia prowadził pracownik Komisji Nadzoru Finansowego. W dniach 6-10 września 2021 r. w Krakowie Koordynator brał udział w warsztatach doszkalających, *Zdobywanie informacji metodami "białego wywiadu" i zabezpieczanie materiału dowodowego z sieci Internet. Szkolenie dla koordynatorów wykonujących zadania na rzecz Centrum Kompetencyjnego w obszarze zwalczania przestępczości ekonomicznej w środowisku elektronicznym Krajowej Administracji Skarbowej Cybercentrum* – część 1 i 2. Wykładowcami byli pracownicy oraz funkcjonariusze *Cybercentrum*. Organizatorem szkolenia była Krajowa Szkoła Skarbowości.

W I połowie 2022 r. Koordynator uczestniczył również w trzech szkoleniach. W dniach: 10-11 lutego 2022 r. w dwudniowym webinarium, zorganizowanym zdalnie przez Referat Zwalczania Przestępczości Ekonomicznej w Środowisku Elektronicznym Kujawsko-Pomorskiego Urzędu Celno-Skarbowego w Toruniu dla konsultantów w zakresie e-handlu. Następnie brał udział w zorganizowanych szkoleniach poza KSS – w dniu 5 marca 2022 r w szkoleniu online OSINT, OPSEC/ *Analiza dezinformacji* oraz w dniu 30 czerwca 2022 r. w jednodniowym szkoleniu online OSINT – *Biały wywiad*.

(akta kontroli: tom II str. 914-919)

W MUCS dokonując analizy danych podmiotów prowadzących handel elektroniczny pracownicy wykorzystywali centralne i lokalne bazy danych: KARTA-2, WRO-System, ZISAR-2<sup>12</sup>, ALINA-4, ESKS<sup>13</sup>, Wolters Kluwer<sup>14</sup>, rejestr VAT<sup>15</sup>, VIES, RemDat PLUS, SerCe, hurtowni danych SPR. Wskazane wyżej źródła informacji były dokumentowane zarówno w formie załączników do raportu z analizy bądź zostały wskazane w samej treści opracowania kończącego czynności analityczne. Korzystano także z publicznych rejestrów i wyszukiwarek, tj. CEIDG i KRS w zakresie między innymi daty wpisu podmiotu do rejestru. W trakcie podejmowanych czynności w trybie analitycznym, dokumentowano ustalenia w postaci zrzutów ekranowych widoku przeszukiwanej strony internetowej. W trakcie podejmowanych ww. czynności

<sup>11</sup> Wyłączenia dokonano przez NIK na podstawie art. 5 ust. 1 uodip.

<sup>12</sup> Zintegrowany System Zarządzania Ryzykiem.

<sup>13</sup> Ewidencja Spraw Karnych Skarbowych – weryfikacja, czy względem analizowanych podmiotów w trakcie podejmowanych czynności było prowadzone postępowanie karne skarbowe.

<sup>14</sup> Wykorzystanie części LEX w zakresie przepisów prawa powszechnie obowiązującego, komentarzy do ustaw, itp. oraz powiązań osobowych i podmiotowych.

<sup>15</sup> Informacji, jaki status posiada podmiot w zakresie VAT (źródło: <https://www.podatki.gov.pl/wyszukiwarki/>).

posługiwano się tzw. „wyszukiwania obrazem” [...]<sup>16</sup>, za pomocą którego zidentyfikowano kontrahentów analizowanych podmiotów.

(akta kontroli: tom I str. 351-352; tom II str. 899-913)

W celu sprawnego monitorowania obszarów ryzyka w handlu elektronicznym oraz identyfikowania podmiotów działających w szarej strefie Naczelnik MUCS podał, że dwóm pracownikom [...]<sup>17</sup> Konto zostało założone w dniu 21 lipca 2021 r. i było wykorzystywane do przesyłania postanowień na podstawie art. 45 ust. 1, 3 i 5 ustawy o KAS o udostępnienie informacji w zakresie analizowanego podmiotu/podatnika. Konto stało się narzędziem pozwalającym na wysyłanie pojedynczych zapytań w formie postanowień Naczelnika MUCS w Warszawie dotyczących danych dla konkretnego nicku, numeru NIP lub Pesel. Linki z odpowiedzią zabezpieczone hasłem przesyłano na adres e-mail pracownika, który [...]<sup>18</sup>. Ww. postanowienia przed datą założenia konta były przesyłane w formie tradycyjnej (papierowej). Wskazana zmiana skróciła czas podejmowanych czynności.

W MUCS funkcjonariusze i pracownicy realizują zadania monitorowania sieci Internet na standardowym sprzęcie komputerowym zapewnionym przez Izbę Administracji Skarbowej w Warszawie oraz Centralny Ośrodek Informatyki Ministerstwa Finansów. DO MUCS w dniu 21 lutego 2022 r. przekazano komputer, służący do łącza internetowego, pozadomenowego dla Koordynatora, wykonującego zadania na rzecz *Cybercentrum*.

W MUCS wykorzystywane jest przede wszystkim łącze VAN, zapewnione przez Ministerstwo Finansów, które jest wystarczające do analizy przeważającej ilości spraw realizowanych przez jednostkę. W uzasadnionych przypadkach wymagających sprawdzenia sieci Internet przez dostęp pozadomenowy, czynności te wykonywane są przy wykorzystaniu łącz udostępnionych m.in. dla Koordynatora ds. środowiska elektronicznego. Dostęp wraz z odpowiednim urządzeniem, Koordynator otrzymał 16 grudnia 2021 roku.

Zdaniem Naczelnika MUCS w zakresie podejmowanych czynności analitycznych narzędzia informatyczne, którymi się posługiwano były wystarczające. Jednocześnie kwestia ustalenia rzeczywistej skali wykonywanej działalności handlowej w szarej strefie, prowadzonej za pośrednictwem sieci Internet zdaniem Naczelnika MUCS jest możliwa do ustalenia na etapie czynności kontrolnych.

(akta kontroli: tom I str. 351-353; tom II str. 899-913; tom III str. 930-949)

**1.2. Działania, związane z rozpoznawaniem obszarów ryzyka i mechanizmów unikania opodatkowania, w MUCS prowadzono w oparciu o *Politykę zarządzania procesem analitycznym w Krajowej Administracji Skarbowej* (dalej: PZPA) opracowaną przez Departament Analiz w Ministerstwie Finansów.**

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie wydał osiem zarządzeń w zakresie powoływania regionalnych zespołów analitycznych<sup>19</sup>. Zespoły były powoływane w celu wykonywania zadań z zakresu zarządzania ryzykiem zewnętrznym i analizy ryzyka określonych w ww. dokumencie. Liczba osób wchodząca w skład zespołów zmieniała się i wynosiła od 14 do 62 osób. W skład zespołów wchodził pracownicy IAS, MUCS oraz US. W ramach zespołu powołano

<sup>16</sup> Wyłączenia dokonano przez NIK na podstawie art. 5 ust. 1 uodip.

<sup>17</sup> Wyłączenia dokonano przez NIK na podstawie art. 5 ust. 1 uodip.

<sup>18</sup> Wyłączenia dokonano przez NIK na podstawie art. 5 ust. 1 uodip.

<sup>19</sup> Numer: 76/2019 z dnia 11 lipca 2019 r., 101/2019 z dnia 23 września 2019 r. zmieniające zarządzenie z dnia 11 lipca 2019 r., 10/2020 z dnia 31 stycznia 2020 r. zmieniające zarządzenie z dnia 11 lipca 2019 r. 44/2020 z dnia 4 sierpnia 2020 r., 6/2021 z dnia 11 stycznia 2021 r. 105/2021 z dnia 27 kwietnia 2021 r., 233/2021 z dnia 30 grudnia 2021 r., 75/2022 z dnia 4 kwietnia 2022 r.

następujące podzespoły pełniące funkcję Pomocniczych Właścicieli Ryzyk (dalej: PWR):

- w grupie obszarów dotyczących obliczania dochodów ryczałtowych przedsiębiorcy;
- pozostałych oszustw podatkowych;
- ds. obszaru akcyzowego;
- ds. podatku od towarów i usług;
- ds. podatku dochodowego od osób prawnych.

(akta kontroli: tom III str. 998-1045)

W MUCS w okresie objętym kontrolą miał miejsce jeden przypadek, w którym analiza została zrealizowana na zlecenie Podzespołu ds. podatku akcyzowego. Sporządzone opracowanie analityczne zostało przekazane do właściwej komórki kontrolnej w strukturach MUCS. W wyniku podjętych wstępnych czynności analitycznych zidentyfikowano sprzedaż wyrobów, zawierających w składzie susz konopny. Z uwagi na zdefiniowanie możliwości wystąpienia ryzyka w kilku obszarach, zarówno związanych z towarem, podatkiem VAT jak i podatkiem akcyzowym nie usystematyzowano w rejestrze ryzyka badanej działalności. Zastępca Naczelnika MUCS wskazała, że dopiero przeprowadzenie czynności kontrolnych i ich wynik, umożliwi zdefiniowanie obszaru ryzyka, który będzie odpowiedni dla tej formy działalności. Podjęte ww. działania, dotyczyły podmiotu działającego stricte w handlu, prowadzącego działalność zarówno w sieci Internet jak i w sklepie stacjonarnym.

W MUCS potwierdzono występowanie ryzyk w zakresie e-handlu: [...] <sup>20</sup>, 20.1 – Podstawa opodatkowania. Zidentyfikowano trzy podmioty, które miały siedziby w województwie mazowieckim. Przypisanie profilu działalności ww. podmiotów do e-handlu wiąże się z identyfikacją ich aktywności w sieci Internet poprzez oferowanie do sprzedaży określonych produktów zarówno przez sklep internetowy jak i jedną z platform e-commerce. Wszystkie podmioty w stosunku, do których były prowadzone czynności w tematyce e-handlu miały charakter indywidualnego typowania i nie były ukierunkowane na identyfikację nowego obszaru ryzyka.

(akta kontroli: tom III str. 988-994)

W MUCS nie prowadzono działań w celu szacowania wielkości szarej strefy w ramach podejmowanych czynności analitycznych.

Przeprowadzane były analizy dotyczące podmiotów dokonujących sprzedaży za pośrednictwem portalu [...] <sup>21</sup> w związku z informacjami sygnałnymi pochodzącymi z donosów od osób fizycznych wpływających bezpośrednio do MUCS w Warszawie lub za pośrednictwem Krajowego Telefonu Informatycznego (dalej: KTI). Informacje przekazywane były również za pośrednictwem IAS w Warszawie i *Cybercentrum*.

(akta kontroli: tom I str. 351-366; tom III str. 923-927)

W okresie objętym kontrolą do MUCS wpłynęły informacje łącznie o 90 podmiotach, które uchylały się od obowiązków podatkowych w e-handlu (najwięcej w drugim półroczu 2021 r. – 73, a najmniej w I półroczu 2022 r. – pięć). Najwięcej informacji o 67 podmiotach pochodziło z informacji obywatelskich (donosy, Krajowy Telefon Interwencyjny). Na podstawie informacji przekazanych przez inne instytucje (prokuraturę, Policję) – 11 podmiotów oraz dziewięć podmiotów – na podstawie informacji przekazanych przez *Cybercentrum* i inne centra kompetencyjne. Najmniejsza liczba podmiotów była wynikiem informacji przekazanych przez Izbę

---

<sup>20</sup> Wyłączenia dokonano przez NIK na podstawie art. 5 ust. 1 uodip.

<sup>21</sup> Wyłączenia dokonano przez NIK na podstawie art. 5 ust. 1 uodip.



Administracji Skarbowej – trzy podmioty. Na podstawie własnych analiz zidentyfikowano dwa podmioty.

W I półroczu 2021 r. wobec 14 podmiotów podjęto czynności analityczne, w drugim półroczu wobec 13 podmiotów, a w I poł. 2022 r. wobec pięciu podmiotów.

Kontrolę celno-skarbową wszczęto wobec pięciu podmiotów. Dwa podmioty zidentyfikowano na podstawie własnej analizy, a jeden podmiot na podstawie informacji zewnętrznej. Naczelnik MUCS podał, że w MUCS czynności analityczne podejmowano w każdym przypadku otrzymania informacji pochodzących ze źródeł zewnętrznych, jeżeli nie prowadzono kontroli w stosunku do podmiotu, którego dotyczyła informacja. W przypadku prowadzenia działań kontrolnych, informacje były przekazywane zespołowi kontrolnemu, celem służbowego wykorzystania.

(akta kontroli: tom I str. 367-388)

Szczegółowym badaniem objęto 10 analiz przeprowadzonych w MUCS w okresie objętym kontrolą spośród spraw o najwyższych kwotach szacowanych nieprawidłowości. Osiem z nich to analizy realizowane na podstawie informacji zewnętrznych, a dwie na podstawie analiz własnych. Typowa analiza podmiotowa zawierała następujące dokumenty: pismo przekazujące sprawę przez Dyrektora IAS wraz z pismem *Cybercentrum* oraz pismem (informacją sygnałną) wskazującą podmiot, na czym polega naruszenie obowiązków podatkowych. [...] <sup>22</sup> Kolejnym dokumentem był raport z analizy podmiotowej, który zawiera informacje na temat zakresu i okresu objętego analizą, źródeł informacji, wniosków, danych zawartych w deklaracjach m.in. VAT, PIT, informacji o prowadzonych transakcjach wewnątrzspółnotowych, danych z JPK VAT, danych ze STIR. Po zakończeniu analizy przesyłana była odpowiedź do Dyrektora IAS z informacją o dalszych czynnościach wobec analizowanego podmiotu.

W trzech sprawach <sup>23</sup>, w których występowały podmioty [...] <sup>24</sup> kierowano wnioski do Generalnego Inspektora Informacji Finansowej o podejrzeniu popełniania przestępstwa prania pieniędzy lub finansowania terroryzmu (na podstawie art. 83 ust. 1 ustawy z dnia 1 marca 2018 r. o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu <sup>25</sup>).

W trakcie analizy korzystano z danych JPK. Dzięki tym danym ustalono sumę sprzedaży w tym wartość netto, podatek oraz ilość faktur i nazwy podmiotów na które zostały wystawione. Wykorzystywano dane z bazy Wro-system w zakresie pozyskiwania m.in. informacji dotyczących danych identyfikacyjnych i adresowych podmiotu, zestawień plików JPK\_VAT, wielkości zakupów i sprzedaży [...] <sup>26</sup> W trakcie prowadzonych czynności analitycznych wykorzystywano wszystkie dostępne bazy danych. Korzystano także z publicznych rejestrów i wyszukiwarek, tj. CEIDG i KRS, z których pozyskiwano informacje o dacie wpisu podmiotu do właściwego rejestru.

W ramach zadań realizowanych w Mazowieckim Urzędzie Celno-Skarbowym w Warszawie nie stwierdzono podmiotów prowadzących e-handel, których działalność została zaklasyfikowana jako zorganizowana grupa przestępcza.

W okresie objętym kontrolą Naczelnik MUCS nie zwracał się do *Cybercentrum* celem zidentyfikowania podmiotów prowadzących e-handel. Dokonywano natomiast zapytań do *Cybercentrum*, czy wskazane podmioty w stosunku do których

---

<sup>22</sup> Wyłączenia dokonano przez NIK na podstawie art. 5 ust. 1 uodip.

<sup>23</sup> Znak sprawy: 448000-CAR-1.4020.683.2021, znak sprawy: 448000-CAR-1.4020.279.2021.1, znak sprawy: 448000-CAR-1.4020.127.2021.

<sup>24</sup> Wyłączenia dokonano przez NIK na podstawie art. 5 ust. 1 uodip.

<sup>25</sup> Dz. U. z 2022 r. poz. 593, ze zm.

<sup>26</sup> Wyłączenia dokonano przez NIK na podstawie art. 5 ust. 1 uodip.

prowadzono czynności analityczne, prowadzące handel elektroniczny były przedmiotem ich zainteresowania na wcześniejszym etapie. W okresie objętym kontrolą w 11 sprawach Urząd wystąpił do innych jednostek o udostępnienie danych podatników powołując się na art. 45 oraz art. 46 ustawy o KAS.

W MUCS nie prowadzono działań zmierzających do objęcia kontrolą podmiotów prowadzących działalność gospodarczą związaną z zarządzaniem interfejsami elektronicznymi. W okresie objętym kontrolą przeprowadzono dwie analizy podmiotów prowadzących handel elektroniczny, w tym e-handel elektroniką, w ramach prowadzenia czynności przedblokadowych, tj. czynności zmierzających do dokonania blokady środków pieniężnych na podstawie art. 119zw Ordynacji podatkowej. Blokady dokonano na kwotę 856,6 tys. zł.

(akta kontroli: tom I str. 357-371; tom II str. 685-740, 876-901; tom III str. 921-925)

**1.3.** Kontrolę celno-skarbową wszczęto wobec pięciu spośród 92 zidentyfikowanych podmiotów (w jednym przypadku na podstawie informacji z prokuratury, w dwóch na podstawie informacji z Izby Administracji Skarbowej w Warszawie, w dwóch pozostałych w związku z wynikami analiz własnych). Poddano analizie 82 podmioty, której wyniki przekazano do wykorzystania przez inne jednostki KAS. W odniesieniu do czterech podmiotów nie zostały zakończone czynności analityczne (wystosowano postanowienia [...] <sup>27</sup> udostępnienie informacji, gromadzone były dane). Wobec pięciu podmiotów zostały przekazane informacje do działu kontrolnego celem ewentualnego wykorzystania w trakcie prowadzonych kontroli celno-skarbowych. Większość analiz 89% przekazano do wykorzystania innym jednostkom KAS. Czynności analityczne prowadzono w oparciu o dokument *Polityka zarządzania procesem analitycznym w Krajowej Administracji Skarbowej*. Sposób zakończenia analizy (przekazanie do innego organu bądź skierowanie sprawy do działu kontrolnego celem przeprowadzenia kontroli celno-skarbowej) realizowano na podstawie *Rekomendacji w sprawie zasad prowadzenia działań przez jednostki organizacyjne Krajowej Administracji Skarbowej w obszarze zapobiegania i zwalczania nieprawidłowości podatkowych i celnych*. Przekazanie spraw do innego organu podatkowego następowało na podstawie art. 15 i 17 ustawy Ordynacja podatkowa oraz w związku z art. 28 ust. 1 pkt 7 ustawy o KAS oraz przy uwzględnieniu Działu II ww. *Rekomendacji Właściwość organów i koordynacja działań KAS*. W pięciu z badanych spraw, w których przekazano informacje do Pionu kontroli w celu wszczęcia kontroli celno-skarbowej wszczęte zostały kontrole celno-skarbowe <sup>28</sup>.

(akta kontroli: tom II str. 685-740; tom VIII str. 3357-3385 )

**1.4.** Naczelnik MUCS wskazał, że w zadaniach dotyczących informacji o 92 podmiotach podejrzanych o uchylenie się od obowiązków podatkowych w e-handlu w okresie objętym kontrolą uczestniczyło dziewięć osób. Zdaniem Naczelnika wiedza tych osób z zakresu e-handlu jak również doświadczenie zawodowe było wystarczające, aby zrealizować te czynności bez specjalistycznego szkolenia w tym zakresie. Jednocześnie w przypadku wątpliwości korzystały z porad i wskazówek osób, które uczestniczyły w przedmiotowych szkoleniach.

W warsztatach oraz webinarach, organizowanych z zakresu szeroko rozumianego przeszukiwania sieci Internet brały udział dwie osoby, w tym funkcjonariusz powołany na Koordynatora, wykonujący zadania na rzecz *Cybercentrum*. Na zorganizowanych szkoleniach uczestnicy poznawali techniki i narzędzia pozyskiwania informacji z otwartych źródeł, tzw. OSINT, służące do wywiadu jawnoźródłowego, stosowane przy identyfikacji właściciela strony internetowej, lokalizacji serwera, adresu IP pod

<sup>27</sup> Wyłączenia dokonano przez NIK na podstawie art. 5 ust. 1 uodip.

<sup>28</sup> Znak sprawy: 448000-CAR-3.4020.229.202.1.11, 48000-CAR-1.4020.683.2021, 448000-CAR-1.4020.29.2021.3, 448000-CAR-3.4020.171.2021.9, 448000-CAR-3.4020.24.2021.

jakim się znajduje i dalej automatycznego poboru danych ze strony do formy strukturalnej (jeżeli jest taka potrzeba), a następnie zabezpieczenia treści na niej zawartych. Szkolenia z zakresu narzędzi OSINT były organizowane i prowadzone przez:

- Cybercentrum, wspierające komórkę Ministerstwa Finansów właściwą do spraw zwalczania przestępczości ekonomicznej;
- Referat Zwalczania Przestępczości Ekonomicznej w Środowisku Elektronicznym Kujawsko-Pomorskiego Urzędu Celno-Skarbowego w Toruniu;
- specjalistę ds. zwalczania nadużyć finansowych [...] <sup>29</sup>;
- Komisję Nadzoru Finansowego.

Komórki realizujące czynności analityczne nie zgłaszały problemów w zakresie utrudnień oraz usprawnienia identyfikowania podmiotów działających w „szarej strefie”. Pracownicy prowadzący czynności analityczne pozyskiwali niezbędne dane z aplikacji oraz hurtowni danych dostępnych w MUCS.

Zdaniem Naczelnika MUCS, uzasadnione jest wprowadzenie zmian ustawowych w zakresie ułatwień dostępu organów podatkowych do pozyskiwania danych z portali internetowych, o czym szerzej w obszarze drugim niniejszego wystąpienia pokontrolnego.

(akta kontroli: tom I str. 367-372; tom III str. 920-926)

Stwierdzone  
nieprawidłowości

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

W jednej analizie (z 10 zbadanych) stwierdzono, że wobec jednego podmiotu w sprawie przekazanej przez Dyrektora IAS w Warszawie do MUCS w dniu 21 października 2020 r., czynności analityczne trwały do 20 czerwca 2022 r., tj. ok. 20 miesięcy. Do dnia 11 marca 2021 r. regularnie prowadzono czynności w celu uzyskania informacji [...] <sup>30</sup>. W okresie od 11 marca 2021 r. do 9 marca 2022 r. nie podejmowano czynności w ramach prowadzonej analizy. Naczelnik MUCS podał, że z uwagi na sytuację epidemiczną w kraju, związaną z SARS-CoV-2 pracownicy, przejmowali pilne sprawy pracowników przebywających na zwolnieniach lekarskich z powodu licznych zachorowań na COVID-19 oraz rotacyjnie świadczyli pracę zdalnie. W tym samym czasie pracownicy MUCS, w znacznie pomniejszonym składzie, wykonywali priorytetowo inne terminowe czynności (pracownik prowadzący przedmiotową sprawę przeprowadził ponad 100 analiz, z czego 80 spraw – z wielomilionowymi uszczupleniami w podatku VAT – przekazano celem przeprowadzenia czynności kontrolnych). Po przeprowadzonej analizie pozyskanych danych sporządzono raport z analizy podmiotowej, w którym wskazano szacowane uszczuplenie w PIT w wysokości 10,4 tys. zł oraz w VAT w wysokości 14,2 tys. zł. Wobec powyższego, zgodnie z zapisami Działem II pkt. 1 oraz Działem III pkt 1b oraz pkt 1c *Rekomendacji*, po analizie informacji podjęto decyzję i w dniu 29 czerwca 2022 r. przekazano sprawę do Naczelnika Urzędu Skarbowego w Mławie celem wykorzystania służbowego.

(akta kontroli: tom I str. 434-453; tom II str. 975, 995-996)

OCENA CZĄSTKOWA

W MUCS prowadzono na podstawie otrzymanych informacji zewnętrznych czynności analityczne dotyczące identyfikacji podmiotów działających w szarej strefie w obszarze e-handlu. Podejmowano dalsze czynności, w tym prowadzono kontrole celno-skarbowe wobec podmiotów dokonujących transakcji handlowych z wykorzystaniem Internetu w szarej strefie zidentyfikowanych przez inne instytucje i jednostki KAS. Wyznaczony koordynator ds. środowiska elektronicznego w ramach

<sup>29</sup> Wyłączenia dokonano przez NIK na podstawie art. 5 ust. 1 uodip.

<sup>30</sup> Wyłączenia dokonano przez NIK na podstawie art. 5 ust. 1 uodip.

zleconych zadań dokonywał monitorowania i analizy zasobów sieci Internet, ale te działania nie dotyczyły e-handlu. W jednym przypadku wobec analizowanego podmiotu nie podejmowano czynności przez okres niespełna jednego roku. Sytuacja ta miała miejsce na skutek braków kadrowych w okresie epidemii COVID. Biorąc pod uwagę, że szacowana kwota uszczupień była stosunkowo nieduża<sup>31</sup> nie wpłynęło to na ocenę jednostki. Naczelnik MUCS przekazywał do właściwych organów KAS i do Generalnego Inspektora Informacji Finansowej wyniki sporządzonych analiz. Ustanowione były wewnętrzne instrukcje określające zasady postępowania w związku z wykonywaniem przez Naczelnika MUCS w Warszawie zadań i czynności określonych w Dziale IIIB Ordynacji podatkowej, jednak nie przełożyło się to na wyraźny wzrost zidentyfikowanych podmiotów działającej w e-handlu w szarej strefie.

OBSZAR

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

Opis stanu faktycznego

2.1. Dyrektor Departamentu Nadzoru nad Kontrolami w Ministerstwie Finansów przy piśmie z dnia 13 stycznia 2021 r. przekazał do Izby Administracji Skarbowej w Warszawie dokument *Metodyka postępowania organów Krajowej Administracji Skarbowej wobec podmiotów dokonujących obrotu za pośrednictwem sieci Internet*, z prośbą o przekazanie podległym urzędом do stosowania. *Metodyka* została udostępniona Mazowieckiemu Urzędowi Celno-Skarbowemu przez Izbę Administracji Skarbowej w Warszawie dopiero w dniu 11 lipca 2022 r.

Pracownik Izby Administracji Skarbowej w Warszawie 18 stycznia 2021 r. podjął próbę wysyłki pisma Dyrektora IAS w Warszawie z dnia 14 stycznia 2021 r. wraz z *Metodyką postępowania organów Krajowej Administracji Skarbowej wobec podmiotów dokonujących obrotu za pośrednictwem sieci Internet*, ale z powodu błędnego wskazania adresu w wysyłce pisma (tzw. czeski błąd) korespondencja nie wpłynęła do MUCS.

W MUCS nie wdrożono własnych wewnętrznych procedur dotyczących egzekwowania obowiązków podatkowych od podmiotów dokonujących transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu.

(akta kontroli: tom I str. 2, 347; tom IV str. 1712-1715; tom VI str. 2470-2547)

W okresie objętym kontrolą, w następstwie otrzymanych z Ministerstwa Finansów lub *Cybercentrum* materiałów analitycznych i zaleceń, MUCS podejmował następujące działania obejmujące podmioty prowadzące działalność w obszarze handlu elektronicznego:

- 1) W związku z przeprowadzoną przez Departament Analiz Ministerstwa Finansów grupową analizą ryzyka wykorzystywania polskiego sektora finansowego w mechanizmach wyłudzeń skarbowych, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie 28 września 2021 r. przekazał *Raport z analizy podmiotowej* wraz z *Kartą informacyjną grupowej analizy STIR* celem rozważenia wszczęcia kontroli celno-skarbowej wobec podatnika<sup>32</sup>. Departament Analiz Ministerstwa Finansów w oparciu o informacje pochodzące w szczególności ze STIR ustalił, że skala działalności podatnika wykazana w złożonych deklaracjach podatkowych w porównaniu do skali przepływów finansowych na rachunku bankowym mogą świadczyć o nieewidencjonowaniu całości dostaw towarów, za które otrzymano środki pieniężne poprzez firmę kurierską (za pobraniem) oraz bezpośrednio od nabywców towarów. Po otrzymaniu, na podstawie art. 45 ust. 1

<sup>31</sup> W podatku PIT w wysokości 10 384 zł oraz w podatku VAT w wysokości 14 166 zł.

<sup>32</sup> Przesłane w związku z pismem Departamentu Nadzoru nad Kontrolami Ministerstwa Finansów z 27 lipca 2021 r. znak DNK11.8924.45.2021.

i 3 ustawy o KAS, danych o dostawach zrealizowanych przez firmę kurierską obsługującą podatnika i ich analizie, która potwierdziła ustalenia dokonane w Ministerstwie Finansów, Naczelnik MUCS 28 stycznia 2022 r. wszczął wobec podmiotu kontrolę celno-skarbową w zakresie VAT. Szacowana kwota zaniżenia podatku należnego w VAT, według *Raportu z analizy podmiotowej* sporządzonego w MUCS, wyniosła 656,9 tys. zł. Do zakończenia czynności przez NIK kontrola celno-skarbowa nie została zakończona.

- 2) W związku z licznymi informacjami sygnałnymi od osób fizycznych dotyczącymi sprzedaży [...] <sup>33</sup> W wyniku przeprowadzonych badań analitycznych, Naczelnik MUCS wszczął kontrole celno-skarbowe wobec dwóch podmiotów powiązanych, zarejestrowanych w Polsce.

IAS w Warszawie 11 stycznia 2021 r. przekazała do MUCS informację sygnałną o sprzedaży [...] <sup>34</sup> przez podmiot niezarejestrowany w Polsce (otrzymaną z *Cybercentrum*<sup>35</sup>) oraz sporządzony w IAS w Warszawie *Raport z analizy podmiotowej*. W wyniku analizy jawnoźródłowej ustalono między innymi, że podmiot zagraniczny korzysta z usług podmiotu polskiego zajmującego się wynajmem powierzchni magazynowych, pakowaniem towarów i ich wysyłką do zamawiających. Stwierdzono, że charakter wykonywanych usług [...] <sup>36</sup> może nosić znamiona posiadania przez ten podmiot stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej na terenie Polski.

Na wniosek Dyrektora IAS w Warszawie, MUCS przeprowadził badanie zasadności przeprowadzenia kontroli wobec podmiotu polskiego, w tym analizę danych o sprzedaży [...] <sup>37</sup> pozyskanych na podstawie art. 45 ust. 1 i 3 ustawy o KAS, oraz informacji o przepływach na rachunkach bankowych pochodzących ze STIR. W raporcie końcowym podano między innymi, że analiza [...] <sup>38</sup> wskazuje, że jako sprzedawca może być wskazany podmiot fikcyjny na rzecz którego podmiot polski nie wystawia faktur, są wątpliwości, który podmiot faktycznie wystawia towary na aukcjach.

W wyniku kontroli celno-skarbowej przeprowadzonej w podmiocie polskim (zakończony wydaniem wyniku kontroli z dnia 29 marca 2022 r.) ujawniono nieprawidłowości w zakresie nieopodatkowania sprzedaży usług na terenie Polski, od których wartość podatku należnego wyniosła łącznie 15 535,5 tys. zł. Organ podatkowy stwierdził, że usługi magazynowania i przechowywania realizowane w 2020 r. przez podmiot należy uznać za świadczone na rzecz znajdującego się w Polsce stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej powiązanego podmiotu zagranicznego. Zatem nie podlegają one opodatkowaniu stosowanie do art. 28b ust. 1 ustawy o VAT w miejscu siedziby [...] <sup>39</sup> prowadzenia działalności gospodarczej, dla którego są świadczone przedmiotowe usługi.

Kontrola celno-skarbowa w drugim podmiocie, wszczęta 2 marca 2021 r., do zakończenia czynności przez NIK była w toku.

- 3) IAS w Warszawie 3 lutego 2022 r. przekazała do MUCS za pośrednictwem aplikacji ZISAR informację nr INF/448000/005223/2022 dotyczącą dwóch

<sup>33</sup> Wyłączenia dokonano przez NIK na podstawie art. 5 ust. 1 uodip.

<sup>34</sup> Wyłączenia dokonano przez NIK na podstawie art. 5 ust. 1 uodip

<sup>35</sup> Pismo Opolskiego Urzędu Celno-Skarbowego w Opolu z 2 grudnia 2020 r. znak 388000-CCA.4020.260.2020.

<sup>36</sup> Wyłączenia dokonano przez NIK na podstawie art. 5 ust. 1 uodip.

<sup>37</sup> Wyłączenia dokonano przez NIK na podstawie art. 5 ust. 1 uodip.

<sup>38</sup> Wyłączenia dokonano przez NIK na podstawie art. 5 ust. 1 uodip.

<sup>39</sup> Wyłączenia dokonano przez NIK na podstawie art. 5 ust. 1 uodip.

podmiotów [...] <sup>40</sup> bez wystawiania jakichkolwiek dokumentów wraz z informacją sygnałną mailową i pismem Departamentu Nadzoru nad Kontrolami Ministerstwa Finansów (sprawa DNK6.058.10.2022). Informacja z ZISAR przekazana została zespołowi kontrolnemu w związku z prowadzoną kontrolą celno-skarbową przez MUCS u podatnika celem wykorzystania służbowego.

- 4) Izba Administracji Skarbowej w Warszawie 3 marca 2021 r. przekazała do MUCS wyniki analizy *Cybercentrum* <sup>41</sup> dotyczące identyfikacji podmiotu prowadzącego sprzedaż elektroniki użytkowej w Internecie oraz podmiotów z nimi powiązanych. Szacowana wartość sprzedanych towarów przez podmiot na przestrzeni 30 dni wyniosła 877,3 tys. zł. Wyniki analiz MUCS wraz z danymi pozyskanymi [...] <sup>42</sup>, 2 czerwca 2021 r. przekazano do wykorzystania służbowego w prowadzonych kontrolach celno-skarbowych wobec dwóch podatników. Ponadto przekazane zostało powiadomienie do GIIF w sprawie podejrzenia popełnienia przestępstwa prania pieniędzy lub finansowania terroryzmu przez [...] <sup>43</sup> do celów podatkowych, sprzedający nowe towary bez wystawiania faktur.
- 5) IAS w Warszawie skierowała do MUCS pismo *Cybercentrum* w Opolu z 23 marca 2021 r. znak 388000-CCA.4021.54.2021 wraz z opracowaniem dotyczącym, w szczególności identyfikacji podmiotów [...] <sup>44</sup> W wyniku czynności analitycznych przeprowadzonych w MUCS, w dniu 3 czerwca 2022 r. wszczęto dwie kontrole celno-skarbowe w zakresie VAT. Do zakończenia czynności przez NIK kontrole były w toku. Szacowane uszczuplenie w VAT wynosi 3400,5 tys. zł. Szerzej na ten temat w dalszej części wystąpienia pokontrolnego, w części stwierdzone nieprawidłowości.
- 6) IAS w Warszawie 1 marca 2022 r. przekazała do MUCS informację ZISAR nr INF/448000/011528/2022, dotyczącą dokonywania sprzedaży [...] <sup>45</sup> bez wydawania faktur wraz z analizą *Cybercentrum* i informacją sygnałną (KTI). Szacunkowa wartość sprzedaży przez ten podmiot na przestrzeni 30 dni wyniosła 237 tys. zł. Materiały przekazane zostały zespołowi kontrolnemu celem wykorzystania służbowego w prowadzonej kontroli celno-skarbowej.
- 7) Do MUCS przekazana została notatka Pierwszego Działu Zarządzania Ryzykiem w IAS w Warszawie wraz z analizą *Cybercentrum* i informacją sygnałną (KTI) dotyczące nieprawidłowości związanych ze sprzedażą towarów [...] <sup>46</sup> bez wystawiania faktury VAT. Sumaryczna szacunkowa wartość sprzedanych towarów za 30 dni wyniosła 505,9 tys. zł (pismo IAS z 15 lutego 2021 r., znak 1401-ICR-1.4020.111). W wyniku przeprowadzonych czynności analitycznych, w tym danych [...] <sup>47</sup> Naczelnik MUCS skierował, na podstawie art. 83 ust. 1 ustawy o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu, powiadomienie do GIIF w sprawie podejrzenia popełnienia przestępstwa prania pieniędzy lub finansowania terroryzmu przez [...] <sup>48</sup> niezarejestrowane w Polsce do celów podatkowych, sprzedające nowe towary bez wystawiania faktur. Materiały z analizy zostały przekazane, na podstawie art. 15 i 17 Ordynacji podatkowej oraz art. 28 ust. 1pkt 7 ustawy o KAS, do Drugiego Urzędu Skarbowego Warszawa-Śródmieście celem wykorzystania służbowego (6 maja

<sup>40</sup> Wyłączenia dokonano przez NIK na podstawie art. 5 ust. 1 uodip.

<sup>41</sup> Pismo Opolskiego Urzędu Celno-Skarbowego w Opolu z 5 stycznia 2021 r. nr 388000-CCA.4021.600.2020.

<sup>42</sup> Wyłączenia dokonano przez NIK na podstawie art. 5 ust. 1 uodip.

<sup>43</sup> Wyłączenia dokonano przez NIK na podstawie art. 5 ust. 1 uodip.

<sup>44</sup> Wyłączenia dokonano przez NIK na podstawie art. 5 ust. 1 uodip.

<sup>45</sup> Wyłączenia dokonano przez NIK na podstawie art. 5 ust. 1 uodip.

<sup>46</sup> Wyłączenia dokonano przez NIK na podstawie art. 5 ust. 1 uodip.

<sup>47</sup> Wyłączenia dokonano przez NIK na podstawie art. 5 ust. 1 uodip.

<sup>48</sup> Wyłączenia dokonano przez NIK na podstawie art. 5 ust. 1 uodip.

2021 r.) oraz do Zachodniopomorskiego Urzędu Skarbowego w Szczecinie (30.04.2021 r.) w związku z trwającą kontrolą podatkową w spółce, której adres siedziby był wykorzystywany przez podmioty dokonujące sprzedaży [...] <sup>49</sup>.

- 8) IAS w Warszawie w dniu 19 maja 2021 r. (pismo znak 1401-ICR-2.4020.1323.2021.MB), przesłało do MUCS materiały analityczne *Cybercentrum* wraz z formularzem informacyjnym KTI w sprawie nieopodatkowanej działalności prowadzonej przez podmiot krajowy, niezarejestrowany jako podatnik VAT, za pośrednictwem strony internetowej, na której [...] <sup>50</sup>. Po przeprowadzeniu szczegółowej analizy, w tym danych o przepływach na rachunkach bankowych ze STIR, Naczelnik MUCS 24 sierpnia 2021 r. na podstawie art. 15 i 17 Ordynacji podatkowej oraz art. 28 ust. 1pkt 7 ustawy o KAS przekazał sprawy do: Naczelnika Drugiego Urzędu Skarbowego w Radomiu (rozpoznano podmiot, który uzyskał przychody w latach 2019-2021 w kwocie 600,7 tys. zł, które nie znajdują odzwierciedlenia w składanych deklaracjach podatkowych a także podmiot, który uzyskał środki w latach 2020-2021 w wysokości 160,9 tys. zł od właściciela strony internetowej, na której znajduje się sklep) oraz do Dolnośląskiego Urzędu Skarbowego we Wrocławiu (ustalono, że w latach 2017-2021 występują w poszczególnych miesiącach różnice pomiędzy kwotami zadeklarowanymi przez podmiot a kwotami wykazanymi przez kontrahentów Unii Europejskiej w zakresie nabyć wewnątrzspółnotowych towarów w łącznej kwocie minus 3676,2 tys. zł i usług w łącznej kwocie 211 060,8 tys. zł).
- 9) Do MUCS, za pośrednictwem IAS w Warszawie przekazane zostało pismo *Cybercentrum* z 3 sierpnia 2021 r. i informacja sygnałowa dotyczące nieprawidłowości związanych ze sprzedażą towarów w sieci Internet bez wystawiania faktury VAT [...] <sup>51</sup> niezarejestrowany w Polsce do celów podatkowych, sprzedający nowe towary bez wystawiania faktur. Materiały z analizy zostały przekazane 15 listopada 2021 r., na podstawie art. 15 i 17 Ordynacji podatkowej oraz art. 28 ust. 1pkt 7 ustawy o KAS, do właściwego Drugiego Urzędu Skarbowego Warszawa-Śródmieście celem wykorzystania służbowego.

(akta kontroli: tom III i IV str. 1083-1707; tom VII str. 2552; tom VIII str. 3127-3211)

W 2021 r. i I półroczu 2022 r., w ramach upoważnienia innych organów KAS do wykonywania zadań Szefa Krajowej Administracji Skarbowej z zakresu przeciwdziałania wykorzystywaniu sektora finansowego do wyłudzeń skarbowych <sup>52</sup>, Naczelnik MUCS, działając na podstawie art. 119zv § 1 Ordynacji podatkowej dokonał blokady łącznie 13 rachunków bankowych należących do dwóch podmiotów kwalifikowanych, dokonujących sprzedaży przez Internet sprzętu elektronicznego i telekomunikacyjnego oraz części do niego, na łączną kwotę 174,6 tys. zł. Mechanizm wyłudzeń polegał na prowadzeniu sprzedaży poza ewidencją VAT oraz wykazywaniu faktur niedokumentujących rzeczywistych zdarzeń gospodarczych. W związku z uzasadnioną obawą, że podmiot kwalifikowany nie wykona istniejącego lub mającego powstać zobowiązania podatkowego, Naczelnik MUCS dokonał przedłużenia blokady ww. rachunków bankowych do trzech miesięcy (kwota zablokowanych środków na rachunkach bankowych w chwili przedłużenia blokady

<sup>49</sup> Wyłączenia dokonano przez NIK na podstawie art. 5 ust. 1 uodip.

<sup>50</sup> Wyłączenia dokonano przez NIK na podstawie art. 5 ust. 1 uodip.

<sup>51</sup> Wyłączenia dokonano przez NIK na podstawie art. 5 ust. 1 uodip.

<sup>52</sup> Zgodnie z rozporządzeniem Ministra Finansów z dnia 28 sierpnia 2020 r. w sprawie upoważnienia innych organów Krajowej Administracji Skarbowej do wykonywania zadań Szefa Krajowej Administracji Skarbowej z zakresu przeciwdziałania wykorzystywaniu sektora finansowego do wyłudzeń skarbowych (Dz. U. poz. 1488) wydanym na podstawie art. 119zma Ordynacji podatkowej.

wyniosła 216,8 tys. zł). Blokad rachunków podmiotów dokonujących sprzedaży przez Internet stanowiły 3,1% wszystkich blokad dokonanych przez Naczelnika MUCS w okresie objętym kontrolą (64).

(akta kontroli: tom IV i V str. 1712, 1715-2004; tom VIII str. 3126-3127)

W 2021 r. i I półroczu 2022 r. MUCS przeprowadził łącznie 12 kontroli celno-skarbowych w zakresie VAT, CIT i PIT podmiotów dokonujących transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu, w wyniku których ujawniono uszczuplenia wpływów do budżetu państwa w wysokości 42 196 tys. zł. Ich udział w liczbie przeprowadzonych przez MUCS w tym okresie kontroli ogółem i kontroli działalności handlowej obejmujące VAT, CIT i PIT wyniósł odpowiednio: 2,1% i 3,9%. Ustalenia dokonane w toku kontroli podmiotów dokonujących transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu stanowiły 3,2% kwoty ustaleń kontroli ogółem i 5,6% kontroli działalności handlowej.

Udział kontroli celno-skarbowych podmiotów dokonujących transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu w kontrolach ogółem w zakresie VAT, CIT i PIT systematycznie spadał: z 4,5% w 2020 r. do 2,5% w 2021 r. i 1,4% w I półroczu 2022 r.

Naczelnik Mazowieckiego Urzędu Celno-Skarbowego w Warszawie wyjaśnił, że: *przy typowaniu podmiotów do kontroli stosowano się do zapisów Rekomendacji, Rdz. II pkt 1. „aktywność kontroli celno-skarbowej powinna w szczególności koncentrować się na ryzykach stanowiących największe zagrożenie dla stabilności wpływów budżetowych.”*

*W związku z panującą w kraju w 2020 r. epidemią COVID-19 wprowadzono liczne obostrzenia, co powodowało prowadzenie czynności kontrolnych w szczególnych warunkach. W tym czasie, w pierwszym półroczu 2020 r. w MUCS, wszczęto 58 kontroli celno-skarbowych. Od lipca 2020 r. do grudnia 2020 r. liczba ogółem wszczętych kontroli celno-skarbowych wynosiła już 121.*

*W 2021 roku w wyniku działań MUCS w Warszawie zidentyfikowano dużą, zorganizowaną grupę przestępczą wystawiającą i posługującą się nierzetelnymi fakturami VAT. W związku z powyższym tu. Organ podjął działania zmierzające do wszczęcia kontroli celno-skarbowych, wobec podmiotów będących beneficjentami ww. faktur (działania związane z wykrywaniem podmiotów nadzorowane są przez Prokuraturę Regionalną i Okręgową w Warszawie). Podmioty te nie działały w obszarze e-commers, natomiast zakres i wielkość prowadzonych działalności sprawiały, że podejmowane wobec tych podmiotów działania traktowano priorytetowo. Wpłynęło to na wzrost ilości kontroli celno-skarbowych i tak w pierwszym półroczu 2021 r. wszczęto 223 kontrole celno-skarbowe, zaś w drugim półroczu 2021 r. wszczęto 246 kontroli celno-skarbowych. W pierwszym półroczu 2022 r. ogółem wszczęto 260 kontroli celno-skarbowych, wskazując jako priorytet wykrywanie i zwalczanie nieprawidłowości na wielką skalę, w sytuacjach, gdy rozmiary, złożoność i stopień oddziaływania występujących uchybień w sposób istotny wpływają na system bezpieczeństwa finansowego państwa.*

*Zauważyć również należy, że większość spraw kierowanych do tu. Organu w zakresie e-commers, po dokonaniu czynności analitycznych i oszacowaniu stosunkowo niewielkich uszczupień zgodnie z Rekomendacjami było przekazywanych do właściwych organów podatkowych (art. 15 i 17 ustawy Ordynacja podatkowa w zw. z art. 28 ust. 1 pkt 7 ustawy KAS), w uzasadnionych przypadkach kierowano również powiadomienia do GIFF w sprawie podejrzenia popełnienia przestępstwa prania pieniędzy lub finansowania terroryzmu.*

(akta kontroli: tom VIII str. 3119-3120, 3267-3273)



W 2021 r. liczba przeprowadzonych kontroli celno-skarbowych podmiotów dokonujących transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu w zakresie VAT, CIT i PIT wyniosła dziewięć i nie zmieniła się w porównaniu do wykonania w 2020 r. Ustalenia kontroli w wymiarze finansowym wyniosły 38 780 tys. zł w 2021 r. i były sześciokrotnie wyższe niż w analogicznym okresie poprzednim (6439 tys. zł). W I półroczu 2022 r. przeprowadzono trzy takie kontrole, tj. o połowę mniej niż w I półroczu 2021 r. Ustalenia kontroli zmniejszyły się z 38 249 tys. zł w I półroczu 2021 r. do 3416 tys. zł w I półroczu 2022 r.

Spośród 12 kontroli celno-skarbowych w zakresie VAT, CIT i PIT podmiotów dokonujących transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu przeprowadzonych w 2021 r. i I półroczu 2022 r., siedem kontroli (58,3%) dotyczyło podatników, którzy zaniżali faktyczne rozmiary prowadzonej działalności gospodarczej, cztery kontrole (33,3%) podmiotów, które prowadziły niezgłoszoną do opodatkowania działalność handlową z wykorzystaniem Internetu i jedna kontrola dotyczyła zakwestionowania zastosowaniu procedury VAT marża i opodatkowania transakcji na zasadach ogólnych.

(akta kontroli: tom VI str. 2472-2474; tom VIII str. 3119-3120)

Naczelnik MUCS między innymi podał, że czynności analityczne stanowiące podstawę wszczęcia kontroli przeprowadzone w Mazowieckim Urzędzie Celno-Skarbowym w Warszawie były realizowane głównie w związku z wpływem pism od *Cybercentrum*, Izby Administracji Skarbowej w Warszawie oraz innych organów a także analizami własnymi i innymi informacjami zewnętrznymi dotyczącymi e-handlu wpływającymi do Urzędu. W przypadku informacji przekazanych przez jednostki organizacyjne KAS lub inne instytucje państwowe sprawy były realizowane w terminie określonym przez te jednostki/instytucje, a w przypadku nieokreślenia terminu i informacji pochodzących z innych źródeł sprawy były realizowane w ramach wykonywania bieżących zadań przez komórki organizacyjne MUCS. Kontrolą celno-skarbową były objęte podmioty posiadające różne formy organizacyjne charakteryzujące się różną wielkością obrotu. Wielkość uszczupień, jak również czas trwania poszczególnych kontroli jest związany z indywidualnym charakterem każdej kontroli celno-skarbowej.

Zastępca Naczelnika MUCS podała, że w wyniku przeprowadzonych kontroli celno-skarbowych nie stwierdzono występowania mechanizmów sprzyjających powstawaniu nieprawidłowości, istnieniu luk systemowych lub prawnych.

Najczęstsze nieprawidłowości stwierdzone w wyniku kontroli celno-skarbowych podmiotów dokonujących transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu polegały na: niezgłoszeniu do opodatkowania działalności gospodarczej prowadzonej z wykorzystaniem Internetu, zaniżeniu podstawy opodatkowania w podatku od towarów i usług, oraz błędnym zastosowaniu procedury VAT marża.

(akta kontroli: tom I str. 6, 342, 347; tom VI str. 2472-2474)

Naczelnik MUCS nie prowadził kontroli podatników prowadzących działalność gospodarczą związaną z zarządzaniem interfejsami elektronicznymi.

(akta kontroli: tom III str. 1088)

Poprawiła się skuteczność kontroli celno-skarbowych w zakresie podatku VAT, CIT i PIT podmiotów dokonujących transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu, mierzona relacją liczby przeprowadzonych kontroli, w których stwierdzono nieprawidłowości, do liczby przeprowadzonych kontroli: z 88,9% w 2020 r. do 100% w 2021 r. (o 11,1 punktu procentowego). W I półroczu 2021 r. i I półroczu 2022 r. relacja ta wyniosła 100%.

Skuteczność kontroli celno-skarbowych zakresie podatku VAT, CIT i PIT podmiotów dokonujących transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu była wyższa od skuteczności kontroli ogółem przeprowadzonych przez MUCS w zakresie podatku VAT, CIT i PIT: w 2021 r. o 11,6 punktu procentowego i w I półroczu 2022 r. o 10,9 punktu procentowego.

(akta kontroli: tom VIII str. 3121)

W 2021 r. i I półroczu 2022 r. Naczelnik MUCS jako organ I instancji wydał 10 decyzji wymiarowych w zakresie VAT, CIT i PIT podmiotom dokonującym transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu, określając kwoty dodatkowych ustaleń w wysokości 117 386 tys. zł. Stanowiły one 4% liczby decyzji wydanych w MUCS w I instancji dotyczących VAT, CIT i PIT ogółem w tym okresie. Dodatkowe ustalenia określone decyzjami podmiotom dokonującym transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu stanowiły 16,6% kwot ustaleń z decyzji organu I instancji w zakresie VAT, CIT i PIT wydanych ogółem w analizowanym okresie. Na 10 decyzji wymiarowych w zakresie VAT, CIT i PIT wydanych podmiotom dokonującym transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu, siedem spraw dotyczyło podmiotów prowadzących niezgłoszoną do opodatkowania działalność i dwie decyzje podatników, którzy zaniżali faktyczne rozmiary prowadzonej działalności gospodarczej.

W 2021 r. Naczelnik MUCS w I instancji wydał osiem decyzji w zakresie VAT, CIT i PIT podmiotom dokonującym transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu na kwotę 36 290 tys. zł dodatkowych ustaleń (w 2020 r. cztery decyzje na kwotę 4245 tys. zł). W I półroczu 2022 r. dwie decyzje na kwotę 81 096 tys. zł (w I półroczu 2021 r. jedną decyzję na 677 tys. zł).

(akta kontroli: tom VIII str. 3122)

**2.2.** Szczegółowym badaniem objęto osiem kontroli celno-skarbowych (spośród 12 przeprowadzonych w 2021 r. i w I półroczu 2022 r.), przekształconych w postępowania podatkowe, w wyniku których ujawniono uszczuplenia na łączną kwotę 27 376,8 tys. zł. Próba stanowiła 64,9% kwoty ustaleń wszystkich kontroli celno-skarbowych MUCS w zakresie VAT, CIT i PIT podmiotów dokonujących transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu w badanym okresie (42 196 tys. zł). Trzy z ośmiu analizowanych spraw dotyczyły jednego podmiotu, który nie zarejestrował działalności gospodarczej i nie zgłosił jej do opodatkowania. Dwa podmioty zarejestrowane zagranicą, nie ustanowiły oddziału w Polsce i nie zgłosiły w Polsce do opodatkowania działalności gospodarczej. Próba objęto także podmiot, który zgłosił prowadzoną przez siebie działalność, ale nie dokonał rejestracji jako podatnik VAT. Pozostałe dwa podmioty prowadziły zarejestrowaną działalność i zgłoszoną do opodatkowania.

Do zakończenia badania przez NIK, w siedmiu na osiem objętych próbą spraw Naczelnik MUCS wydał decyzje wymiarowe, a w jednej sprawie postępowanie podatkowe było w toku. W dwóch sprawach postępowania podatkowe zostały zakończone w terminie określonym w art. 139 § 1 Ordynacji podatkowej. W pozostałych sprawach postępowania przedłużane były ze względu na konieczność przesłuchania świadków oraz zapewnienia stronie czynnego udziału w postępowaniu – rozpatrzenia złożonych przez podmiot wniosków dowodowych i możliwości wypowiedzenia się w sprawie zebranego materiału dowodowego. Strony rzetelnie były informowane o przyczynach niezakończenia sprawy w terminie i wyznaczeniu nowego terminu do jej załatwienia.

Na wydane decyzje pokontrolne w trzech przypadkach wniesiono odwołanie do organu II instancji, z tego w jednej sprawie organ utrzymał w mocy decyzję organu I instancji (decyzja nie została zaskarżona do WSA), a w dwóch sprawach odwołania,

do czasu zakończenia badania przez NIK, nie zostały rozpatrzone przez organ II instancji (decyzje wydane w I instancji zostały zaskarżone w dniach 2 i 14 sierpnia 2022 r.<sup>53</sup>).

W wyniku badania NIK stwierdzono, że kontrole celno-skarbowe prowadzono zgodnie z przepisami ustawy o KAS i ustawy Ordynacja podatkowa. Wszczęcie czynności kontrolnych przez MUCS poprzedzone było przeprowadzeniem analizy ryzyka z wykorzystaniem dostępnych danych w Internecie oraz bazach Krajowej Administracji Podatkowej, w tym o przepływach na rachunkach bankowych (STIR).

Wobec przekazania *Metodyki* przez Dyrektora IAS do MUCS w dniu 11 lipca 2022 r., to jest po okresie objętym kontrolą, odstąpiono od oceny jej stosowania w MUCS.

(akta kontroli: tom VI str. 2463-2469, 2547; tom VII str. 2648-2970; tom VIII str. 3074-3075, 3114-3116, 3212-3272)

W 2021 r. i I półroczu 2022 r. Naczelnik MUCS jako organ odwoławczy w II instancji uchylił w całości dwie spośród 10 decyzji wymiarowych w zakresie VAT, CIT i PIT wydanych w I instancji podmiotom dokonującym transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu (20%) i przekazał sprawy do ponownego rozpatrzenia przez ten organ. Powodem uchylenia decyzji (dotyczących CIT) było niewyjaśnienie wszystkich istotnych okoliczności sprawy oraz niekompletnie zebrany materiał dowodowy. Organ odwoławczy stwierdził, że zgromadzony materiał dowodowy jest niewystarczający do uznania, iż środki pieniężne wpływające na rachunki bankowe podmiotu kontrolowanego miały charakter definitywny i w konsekwencji mogły stanowić przychód podatkowy w rozumieniu art. 12 ust. 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych<sup>54</sup>.

W wyżej wymienionym okresie relacja liczby decyzji uchylonych do wydanych w zakresie VAT, CIT i PIT ogółem organu I instancji wyniosła 12,6%.

(akta kontroli: tom VIII str. 3076-3077, 3079-3113, 3123)

W okresie objętym kontrolą Naczelnik MUCS jako organ II instancji wydał sześć decyzji w zakresie VAT, CIT i PIT podmiotom dokonującym transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu. W tym czasie WSA rozstrzygnął dwie sprawy – na korzyść Naczelnika MUCS.

W 2021 r. i I półroczu 2022 r. organ podatkowy w II instancji w MUCS wydał 118 decyzji w zakresie VAT, CIT i PIT ogółem, WSA rozstrzygnął 36 spraw oraz uchylił trzy decyzje. W analizowanym okresie relacja liczby decyzji uchylonych do wydanych w zakresie VAT, CIT i PIT ogółem wyniosła 8,3%.

(akta kontroli: tom VII str. 2557; tom VIII str. 3398)

**2.3.** Naczelnik MUCS podał, że często występującą barierą egzekwowania obowiązków podatkowych od podmiotów dokonujących transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu jest forma płatności wykorzystywana przez przedmiot do wykonania płatności. Podstawowym dowodem potwierdzającym uzyskiwane przychody jest faktyczny wpływ środków pieniężnych uzyskanych ze sprzedaży towarów/usług za pośrednictwem portali/sklepów internetowych na rachunek bankowy lub otrzymanie gotówki z poczty lub firmy kurierskiej za przesyłki pobraniowe [...] <sup>55</sup> Naczelnik MUCS wskazał, że dla poprawy skuteczności egzekwowania obowiązków podatkowych od podmiotów dokonujących transakcji handlowych przez Internet duże znaczenie może mieć Krajowy Rejestr Faktur, którego obowiązkowe

<sup>53</sup> Odwołania wpłynęły do MUCS w dniach 16 i 17 sierpnia 2022 r. W dniu 30 sierpnia 2022 r. odwołania wraz ze stanowiskiem organu I instancji zostały przekazane do organu II instancji.

<sup>54</sup> Dz. U. z 2021 r. poz. 1800, ze zm.

<sup>55</sup> Wyłączenia dokonano przez NIK na podstawie art. 5 ust. 1 uodip.

wprowadzenie jest planowane od 2024 roku. Jego wprowadzenie ułatwi bieżący monitoring wystawianych faktur i porównanie go z deklarowaną sprzedażą.

Uzasadnione jest wprowadzenie zmian ustawowych w zakresie ułatwień dostępu organów podatkowych do pozyskiwania danych z portali internetowych, tj.:

- nałożenie na podmioty obsługujące portale internetowe/aukcyjne obowiązku przekazywania informacji o podmiotach dokonujących sprzedaży za pośrednictwem sieci Internet, której wartość w ciągu miesiąca przekroczy daną wartość np. 50 tys. zł;
- w art. 79 ust 2 ustawy o KAS dodanie pkt 4 definiującego portal internetowy/aukcyjny jako kontrahenta kontrolowanego tj. podmioty prowadzące działalność gospodarczą w zakresie „portali internetowych/aukcyjnych” umożliwiające kontrolowanemu sprzedaż towarów/usług za pośrednictwem sieci Internet.

Ponadto podał, że szybko rozwijająca się technologia informatyczna wymaga wyspecjalizowanej kadry i specjalistycznej techniki wykrywania i zbierania dowodów. Pracownicy prowadzący czynności kontrolne posiadają znaczną wiedzę z zakresu prawa podatkowego oraz ekonomii, jednak nie zawsze jest ona wystarczająca w badaniu zagadnień czysto informatycznych. Niewątpliwie, poprawą w tym zakresie jest ciągle doszkalcenie się pracowników MUCS w ramach samokształcenia, udział w szkoleniach przygotowywanych i prowadzonych przez Krajową Szkołę Skarbowości, a także wsparcie merytoryczne koordynatora ds. środowiska elektronicznego. W obszarze zabezpieczania dowodów pracownicy wspomagani są przez informatyków śledczych funkcjonujących w strukturze MUCS w Warszawie.

Naczelnik MUCS wskazał, że zapisy art. 79 ust. 2 ustawy o KAS wprost wskazują zakres działalności kontrahentów, do której nie należy działalność portali internetowych. Portale internetowe/aukcyjne zarabiają tylko dzięki udostępnianiu banerów reklamowych i kierowaniu użytkowników zasobów sieci do właściwych miejsc komercyjnych, zwiększając obroty handlowe. W tym momencie portale nie są tylko łącznikiem z treścią, ale oferują dostęp do zasobów online i zawierają szeroki wachlarz usług i enumeratywne wskazanie w postaci zapisu pkt 4 jednoznacznie pozwoliłoby na zdefiniowanie portalu internetowego/aukcyjnego jako kontrahenta.

Propozycje zmian ustawowych w zakresie ułatwień dostępu organów podatkowych do pozyskiwania danych z portali internetowych zostały omówione wewnętrznie i nie zdążyły się jeszcze zmaterializować w treści propozycji dla Ministerstwa Finansów, jako właściwego do prowadzenia prac legislacyjnych nad zmianami przepisów rangi ustawowej.

(akta kontroli: tom VI str. 2426-2428; tom VIII str. 3124-3127)

Stwierdzone  
nieprawidłowości

W działalności kontrolowanej jednostki w przedstawionym wyżej zakresie stwierdzono następujące nieprawidłowości:

IAS w Warszawie przy piśmie z dnia 31 marca 2021 r. znak 1401-ICR-1.4020.130.2021.WI przekazała, opracowaną w *Cybercentrum*, listę 419 kont użytkowników (nicków) [...] <sup>56</sup>, w przypadku których wysyłka towarów realizowana była z Polski oraz wykaz sześciu podmiotów wytypowanych do pogłębionej analizy.

W wyniku przeprowadzenia czynności analitycznych w MUCS w Dziale CAR3 – Centrum Kompetencyjne w Obszarze Przeciwdziałania Oszustwom Podatkowym (notatka służbowa z dnia 29 września 2021 r. nr 448000-CAR-3.4020.156.2021.2) jeden podmiot wytypowano do przeprowadzenia przez MUCS kontroli celno-skarbowej rzetelności deklarowanych podstaw opodatkowania z tytułu podatku od

<sup>56</sup> Wyłączenia dokonano przez NIK na podstawie art. 5 ust. 1 uodip.

towarów i usług. Ustalono, że dwa podmioty pozostają w zainteresowaniu Podlaskiego Urzędu Celno-Skarbowego w Białymstoku, w tym wobec jednego podmiotu prowadzone są kontrole celno-skarbowe. Informacje dotyczące czwartego podmiotu w dniu 22 października 2021 r. przekazane zostały do Małopolskiego Urzędu Celno-Skarbowego w Krakowie w związku z oprowadzoną kontrolą celno-skarbową. W wyniku przeprowadzonej przez MUCS analizy pozostałych dwóch z sześciu podmiotów nie potwierdzono ryzyka wystąpienia nieprawidłowości w rozliczeniach podatkowych.

W związku z dyspozycją Zastępcy Naczelnika MUCS z 23 listopada 2021 r., notatka CAR-3 z 29 września 2021 r. przekazana została do Pierwszego Działu Analizy Ryzyka MUCS celem sporządzenia pogłębionej analizy spółki wytypowanej do przeprowadzenia kontroli celno-skarbowej przez MUCS (sprawa 448000-CAR.1.4020.759.2021).

W dniu 26 listopada 2021 r. na podstawie art. 45 ust. 1 i 3 ustawy o KAS [...] <sup>57</sup> w szczególności informacje o sprzedaży za pośrednictwem portalu podmiotu posługującego się wskazanym przez MUCS nickiem. *Raport z analizy podmiotowej* spółki sporządzono dopiero 5 maja 2022 r. a w dniu następnym raport wraz z wnioskiem do przeprowadzenia kontroli celno-skarbowej przekazany został do działu kontrolnego MUCS. 3 czerwca 2022 r. wszczęto dwie kontrole celno-skarbowe.

Zdaniem NIK, opieszale prowadzone były czynności analityczne wobec podmiotu na skutek czego, kontrole celno-skarbowe wszczęte zostały dopiero 3 czerwca 2022 r., tj. po upływie 14 miesięcy od wpływu informacji z *Cybercentrum*.

Naczelnik MUCS wyjaśnił, że: (...) *Okres poprzedzający wszczęcie kontroli celno-skarbowych to czynności prowadzone przez Dział - Centrum Kompetencyjne w Obszarze Przeciwdziałania Oszustwom Podatkowym oraz w zakresie pogłębionej analizy (...) przez Pierwszy Dział Analizy Ryzyka (...) w trakcie prowadzonych czynności pozyskiwano materiał z dostępnych systemów bazodanowych oraz innych źródeł i poddawano go szczegółowej analizie (ostatnia informacja do sprawy wpłynęła 26.04.2022 r.). (...) wskazany do przeprowadzenia przedmiotowej analizy pracownik w okresie od podjęcia czynności analitycznych do ich zakończenia prowadził również sprawy dotyczące innych podmiotów (łącznie 20 spraw obejmujących 91 podmiotów). Ustalenia dotyczące (...) sp. z o.o. oraz jego 10 najważniejszych kontrahentów zostały zawarte w *Raporcie z analizy podmiotowej* zawierającym wniosek o objęcie podmiotu (...) kontrolą celno-skarbową, ostatecznie zaakceptowanym przez Zastępcę Naczelnika Mazowieckiego Urzędu Celno-Skarbowego w Warszawie 05.05.2022 r., teczki akt podmiotu (...) przekazano do Pionu Kontroli Celno-Skarbowej 06.05.2022 r.*

#### OCENA CZĄSTKOWA

W 2021 r. i I półroczu 2022 r. Mazowiecki Urząd Celno-Skarbowy w Warszawie przeprowadził 12 kontroli celno-skarbowych podmiotów dokonujących transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu, tj. 2,1% kontroli celno-skarbowych ogółem obejmujących VAT, CIT i PIT przeprowadzonych w tym okresie.

Pomimo spadku udziału kontroli celno-skarbowych podmiotów dokonujących transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu w kontrolach ogółem w zakresie VAT, CIT i PIT poprawiła się skuteczność tych kontroli mierzona relacją liczby przeprowadzonych kontroli, w których stwierdzono nieprawidłowości, do liczby przeprowadzonych kontroli i była ona wyższa od skuteczności kontroli ogółem przeprowadzonych przez MUCS w zakresie podatku VAT, CIT i PIT.

<sup>57</sup> Wyłączenia dokonano przez NIK na podstawie art. 5 ust. 1 uodip.

W wyniku badania NIK próby ośmiu z 12 (66,7%) kontroli celno-skarbowych w zakresie VAT, CIT i PIT podmiotów dokonujących transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu w badanym okresie stwierdzono, że zostały one przeprowadzone zgodnie z przepisami ustawy o KAS i ustawy Ordynacja podatkowa.

Rozpoczęcie kontroli celno-skarbowej poprzedzały szczegółowe analizy ryzyka wystąpienia nieprawidłowości w rozliczeniach podatkowych, podmiotów dokonujących transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu, z wykorzystaniem danych jawnoźródłowych oraz informacji pochodzących z dostępnych aplikacji i baz danych Krajowej Administracji Skarbowej, w tym o przepływach na rachunkach bankowych ze STIR.

MUCS we wszystkich sprawach przekazanych przez Ministerstwo Finansów lub *Cybercentrum* w Opolu przeprowadzał czynności analityczne oraz w uzasadnionych sprawach wszczynał kontrole celno-skarbowe. W jednym z podmiotów kontrole celno-skarbowe, z powodu opieszałego przeprowadzania czynności analitycznych w MUCS, wszczęte zostały dopiero po 14 miesiącach od wpływu informacji *Cybercentrum* o ryzyku wystąpienia nieprawidłowości w rozliczeniach podatkowych tego podmiotu.

(akta kontroli: tom III str. 1123-1178; tom VII str. 2552; tom VIII str. 3143-3211, 3399-3420)

## IV. Wnioski

W związku ze stwierdzonymi nieprawidłowościami, Najwyższa Izba Kontroli, na podstawie art. 53 ust. 1 pkt 5 ustawy o NIK, wnosi o:

Wnioski

Wzmocnienie nadzoru nad działaniami komórek organizacyjnych MUCS prowadzących analizy dotyczące podmiotów dokonujących transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu w celu wyeliminowania długotrwałego i przewlekłego postępowania.

## V. Pozostałe informacje i pouczenia

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

Prawo zgłoszenia  
zastrzeżeń

Zgodnie z art. 54 ustawy o NIK kierownikowi jednostki kontrolowanej przysługuje prawo zgłoszenia na piśmie umotywowanych zastrzeżeń do wystąpienia pokontrolnego, w terminie 21 dni od dnia jego przekazania. Zastrzeżenia zgłasza się do dyrektora Departamentu Budżetu i Finansów 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  
wykorzystania uwag  
i wykonania wniosków

Zgodnie z art. 62 ustawy o NIK należy poinformować Najwyższą Izbę Kontroli, w terminie 21 od otrzymania wystąpienia pokontrolnego, o sposobie wykorzystania uwag i wykonania wniosków pokontrolnych 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, 30 września 2022 r.

Najwyższa Izba Kontroli  
Departament Budżetu i Finansów  
Dyrektor  
Stanisław Jarosz

Kontroler  
Tomasz Kiercz  
specjalista kontroli państwowej

.....  
*podpis*

.....  
*podpis*