



Najwyższa Izba Kontroli

Delegatura w Opolu

LOP.410.002.003.2021

Pani Bożena Kaleta
Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Opolu
Izba Administracji Skarbowej w Opolu
Ul. Ozimska 19
45-057 Opole

WYSTĄPIENIE POKONTROLNE

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

I. Dane identyfikacyjne

Jednostka kontrolowana: Izba Administracji Skarbowej w Opolu¹, ul. Ozimska 19, 45-057 Opole

Kierownik jednostki kontrolowanej: Bożena Kaleta, Dyrektor Izby² od 1 marca 2021 r.

W okresie objętym kontrolą funkcję kierownika jednostki poprzednio pełniła Pani Barbara Bętkowska-Cela, Dyrektor Izby od 1 marca 2017 r.

Zakres przedmiotowy kontroli: Działania Krajowej Administracji Skarbowej w celu ograniczenia szarej strefy w Internecie.

Okres objęty kontrolą: Lata 2021-2022 (do 30 czerwca) z wykorzystaniem dowodów sporządzonych przed lub po tym okresie oraz danych za okresy wcześniejsze lub późniejsze mające bezpośrednio związek z badanym zagadnieniem.

Podstawa prawna podjęcia kontroli: Art. 2 ust.1 ustawy z dnia 23 grudnia 1994 r. o Najwyższej Izbie Kontroli³.

¹ Dalej: Izba

² Dalej: Dyrektor Izby

³ Dz. U. z 2022poz.623;dalej:ustawa o NIK

Jednostka prowadząca kontrolę: Najwyższa Izba Kontroli. Delegatura w Opolu

Kontroler: Grażyna Stalska, doradca ekonomiczny, upoważnienie do kontroli

LOP/63/2022 z 7 czerwca 2022 r. (akta kontroli str.1-3).

II. Ocena ogólna⁴ kontrolowanej działalności.

Ocena ogólna:

W ocenie Najwyższej Izby Kontroli, kontrolowana jednostka prowadziła nadzór nad egzekwowaniem obowiązków podatkowych od podmiotów prowadzących handel elektroniczny oraz realizowała przyjęte w Krajowej Administracji Skarbowej⁵ rozwiązania organizacyjne w celu monitorowania obszarów ryzyka w handlu elektronicznym.

Przyjęte rozwiązania organizacyjne w zakresie monitorowania e-handlu polegały na centralizacji w wyspecjalizowanych komórkach centralnych KAS zadań związanych z analizą i typowaniem podmiotów, w których mogą występować nieprawidłowości w zakresie e-handlu, w tym identyfikacji podmiotów działających w szarej strefie, a w szczególności zaniżających rozmiary prowadzonej działalności w celu uniknięcia opodatkowania. Wyspecjalizowana komórka do zadań związanych z analizą i typowaniem podmiotów, w których mogą występować nieprawidłowości w zakresie e-handlu, została umiejscowiona m.in. w Opolskim Urzędzie Celno-Skarbowym w Opolu⁶, gdzie działało tzw. Cybercentrum, realizujące zadania w tym obszarze na poziomie ogólnokrajowym.

Izba koordynowała działania w stosunku do podmiotów, które zostały wytypowane do podjęcia czynności w efekcie centralnie prowadzonych analiz, w tym przez ww. Cybercentrum, monitorowała działania podejmowane w tym zakresie przez podległe urzędy skarbowe i przekazywała otrzymane od urzędów skarbowych informacje zwrotne o efektach podjętych działań. Izba współdziałała również z inną centralną jednostką analityczną⁷ w związku z podejmowaniem działań weryfikacyjnych, prowadzonych wobec podmiotów uczestniczących w obrocie używanymi pojazdami samochodowymi. W tym celu skierowała do tej jednostki analitycznej informacje o wysokim ryzyku wystąpienia nadużyć podatkowych w obszarze obrotu

⁴Najwyższa Izba Kontroli formułuje ocenę ogólną jako ocenę pozytywną, ocenę negatywną albo ocenę w formie opisowej.

⁵ Dalej: KAS.

⁶ Dalej: OUCS

⁷ Centrum Kompetencyjne działające w strukturach Kujawsko-Pomorskiego Urzędu Celno-Skarbowego w Toruniu (Referat Zwalczania Przeszłości Ekonomicznej w Środowisku Elektronicznym).

w Internecie używanymi pojazdami samochodowymi, celem ewentualnego wykorzystania przy przeprowadzeniu analiz na poziomie centralnym.

Prowadzony nadzór Izby nad egzekwowaniem obowiązków podatkowych od podmiotów prowadzących handel elektroniczny obejmował działania podległych urzędów skarbowych podejmujących czynności sprawdzające wobec podmiotów, w stosunku do których istniały podstawy do uznania, że naruszają przepisy prawa. W efekcie nastąpił wzrost kwoty stwierdzonych uszczupień w wyniku prowadzenia czynności sprawdzających wobec podmiotów, które prowadziły niezarejestrowaną działalność za pośrednictwem Internetu lub zaniżały rozmiary prowadzonej działalności, przy jednoczesnym spadku liczby podejmowanych czynności. Efekty te w szczególności uwidoczniły się w I półroczu 2022 r., w którym nastąpił ośmiokrotny wzrost kwoty uszczupień – w stosunku do analogicznego okresu roku poprzedniego – przy spadku o 30% liczby podejmowanych czynności sprawdzających wobec takich podmiotów. Skuteczność kontroli podatkowych prowadzonych przez nadzorowane przez Izbę urzędy skarbowe wobec podmiotów z obszaru e-commerce, mierzona relacją liczby przeprowadzonych kontroli, w których stwierdzono nieprawidłowości do liczby kontroli ogółem, w objętym kontrolą okresie wynosiła 100%. Jednocześnie wzrastały kwoty ustaleń z kontroli podatkowych podmiotów dokonujących transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu⁸. Skuteczność kontroli celno-skarbowych wobec takich podmiotów w latach 2021-2022 (do 30 czerwca) również wynosiła 100%.

W kontroli stwierdzono dwa przypadki opieszałego prowadzenia wstępnej analizy materiału analitycznego przekazanego przez Cybercentrum i w efekcie przekazania spraw do odpowiednich urzędów skarbowych po upływie 118 i 32 dni od otrzymania takiego materiału. Przypadki te wystąpiły m.in. w związku z błędną interpretacją zapisów Metodyki postępowania organów KAS wobec podmiotów dokonujących obrotu za pośrednictwem sieci Internet.

III. Opis ustalonego stanu faktycznego

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

⁸ Kwoty ustaleń z przeprowadzonych ww. kontroli w 2021 r. wyniosły 961 tys. zł i wzrosły w stosunku do roku poprzedniego o 21% (169 tys. zł), a w I półroczu 2022 r. wyniosły 438 tys. zł i wzrosły w stosunku do analogicznego okresu roku poprzedniego o 38% (121 tys. zł).

1. W latach 2021-2022 (do 30 czerwca) w Izbie obowiązywały następujące procedury dotyczące monitorowania sieci Internet, analizy ryzyka i identyfikowania podatników dokonujących transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu:
 - Polityka Zarządzania Procesem Analitycznym w Krajowej Administracji Skarbowej, przekazana w dniu 15 kwietnia 2019 r. przez Szefa KAS,
 - Metodyka postępowań organów krajowej administracji skarbowej wobec podmiotów dokonujących obrotu za pośrednictwem sieci Internet, przekazana 13 stycznia 2021 r. przez Ministerstwo Finansów⁹,
 - Mały Poradnik Narzędzi OSINT przekazany w maju 2021 r. przez Centrum Kompetencyjne KAS ds. zwalczania przestępczości ekonomicznej w zakresie identyfikacji zagrożeń i zwalczania przestępczości ekonomicznej w środowisku elektronicznym, funkcjonujące w OUCS¹⁰.

Zastępca Dyrektora Izby wyjaśniła, że poza ww. dokumentami Izba nie otrzymała z MF i Cybercentrum innych wytycznych i procedur, dotyczących monitorowania sieci Internet.

(akta kontroli str.60, 71,85-170)

W sprawie przydatności przekazanych metodyk i tego, czy były one wystarczające dla skutecznego monitorowania sieci Internet Zastępca Dyrektora Izby wyjaśniła: każdy dokument, który zawiera wskazówki do działania, określa kierunki działań, daje praktyczne porady, należy ocenić jako przydatny. Podnosi poziom wiedzy, wskazuje, w jakich obszarach i jakie czynności prowadzić, określa narzędzia, które można wykorzystać.

(akta kontroli str.67,71)

Izba nie opracowała własnych procedur dotyczących monitorowania sieci Internet oraz identyfikowania podatników dokonujących transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu. Zastępca Dyrektora Izby wyjaśniła, że dla działań Izby obszar handlu w Internecie jest częścią obszaru analizy, jakim jest m.in. prowadzenie przez podatników niezgłoszonej działalności gospodarczej. Nie ma znaczenia czy niezgłoszona działalność gospodarcza jest wykonywana z użyciem sieci Internet, czy też jest prowadzona przy wykorzystaniu innych miejsc. Proces analizy Internetu jest natomiast ściśle ukierunkowany na konkretny obszar (działalność podmiotów w sieci

⁹ Dalej: MF

¹⁰ Dalej: Cybercentrum

Internet).

W województwie opolskim (...) działa wyspecjalizowana komórka, która realizuje zadania związane z analizą Internetu (...) Cybercentrum. Składająca wyjaśnienia wskazała również, że (...) analiza zachowań podmiotów w Internecie jest prowadzona centralnie przez MF lub przez komórki IAS/UCS w kraju, które są dedykowane do wykonania tych zadań (tj. Cybercentrum w Opolskim Urzędzie Celno-Skarbowym w Opolu¹¹, któremu wsparcie zapewniają Kujawsko-Pomorski Urząd Celno-Skarbowy w Toruniu oraz Podlaski Urząd Celno-Skarbowy w Białymstoku).

(akta kontroli str.67,71)

Dodatkowych wytycznych i zaleceń dotyczących monitorowania sieci Internet oraz identyfikowania podatników dokonujących transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu nie opracowano również w związku z przyspieszeniem w latach 2020-2022 rozwoju handlu internetowego, na co wpłynęła epidemia COVID-19. Zastępca Dyrektora Izby wyjaśniła: tutejsza Izba nie opracowała dodatkowych wytycznych i zaleceń dotyczących monitorowania sieci Internet (...) w związku z COVID-19 oraz wskazała, że metodyka postępowań organów krajowej administracji skarbowej wobec podmiotów dokonujących obrotu za pośrednictwem sieci Internet wdrożona została do stosowania w KAS w styczniu 2021 r., czyli w czasie obowiązywania stanu epidemii, co wskazuje, że była reakcją na potencjalne zwiększenie wykorzystania Internetu w działalności gospodarczej. Moment jej wprowadzenia do stosowania w KAS, dodatkowo potwierdza, że nie było potrzeby budowania własnych procedur w tym temacie. W naszej ocenie, działania związane z monitorowaniem, analizą oraz oceną transakcji dokonywanych w Internecie, winny mieć charakter działań ciągłych i stałych. Internet jest narzędziem coraz częściej wykorzystywanym w działalności gospodarczej. Wynika to z wielu czynników (np. wejście na rynek przedsiębiorców, dla których narzędzia elektroniczne są standardem działania i komunikacji, chęć zmniejszenia kosztów prowadzenia działalności poprzez rezygnację z kosztów utrzymania stacjonarnego miejsca jej prowadzenia, pandemia) i w tym kontekście pandemia nie jest jedynym czynnikiem, który wpływa na zwiększenie poziomu wykorzystania Internetu w działalności gospodarczej. Z tej przyczyny zasady analizy, typowania, monitorowania i oceny zachowań przedsiębiorców w Internecie w okresie sprzed pandemii, jak i w czasie pandemii opierały się na tych samych założeniach, przy czym po wdrożeniu Metodyki uwzględniały jej założenia.

¹¹ Dalej: OUCS

(akta kontroli str.171,173-174)

W latach 2021-2022 (do czerwca) Izba przekazała podległym jednostkom:

- Metodykę postępowań organów krajowej administracji skarbowej wobec podmiotów dokonujących obrotu za pośrednictwem sieci Internet¹²,
- Mały poradnik Narzędzi OSINT¹³

Izba nie wyznaczyła podległym urzędom zadań w zakresie monitorowania e-handlu i identyfikowania podmiotów działających w szarej strefie.

Zastępca Dyrektora Izby wyjaśniła: zadania w zakresie monitorowania e-handlu i identyfikowania podmiotów działających w szarej strefie w obszarze e-handlu leżą m.in. w kompetencji Cybercentrum, które realizuje zadania w tym obszarze na poziomie ogólnokrajowym. Nie wskazywaliśmy zadań, które miały podjąć podległe jednostki w zakresie monitorowania i identyfikowania podmiotów e - handlu w oderwaniu od wyników konkretnych analiz obszarowych. W sytuacji, gdy otrzymaliśmy, z poziomu centralnego, wykazy podmiotów do oceny i ewentualnego podjęcia działań, po wstępnej ocenie, materiał analityczny wraz z wykazem zidentyfikowanych podmiotów przekazywaliśmy do podległych jednostek. W ramach nadzoru monitorowaliśmy ich działania.

(akta kontroli str.67-68,71)

Referat Zarządzania Ryzykiem i Współpracy Międzynarodowej zajmował się w Izbie prowadzeniem działalności analitycznej dotyczącej zjawisk występujących we właściwości KAS i identyfikował podatników, którzy nie zgłaszali do opodatkowania prowadzonej działalności, w tym m.in. podatników, którzy dokonywali transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu i nie zgłaszali do opodatkowania prowadzonej w tym zakresie działalności gospodarczej lub zaniżali wykazywane dochody/obroty.

Zastępca Dyrektora IAS wyjaśniła: w Izbie Administracji Skarbowej w Opolu nie ma komórki specjalnie dedykowanej do monitorowania sieci Internet (...). Nadzór nad analizami ryzyka, w tym również niezgłoszonej działalności gospodarczej, jest umiejscowiony w komórce: Referat Zarządzania Ryzykiem i Współpracy Międzynarodowej (...). Wynika to przede wszystkim z tego, że monitorowanie obszaru związanego z prowadzeniem przez podatników niezgłoszonej działalności gospodarczej jest ogólnie obszarem analizy i monitorowania KAS. Nie ma znaczenia, czy niezgłoszona działalność gospodarcza jest wykonywana z użyciem sieci Internet czy

¹² Pismo znak sprawy:1601-ICK.4022.14.2021 UNP:1601-21-004842 z 15 stycznia 2021 r.

¹³ Pismo znak sprawy:1601-ICK.4020.33.2.2021 UNP: 1601-21-031655 z 13 kwietnia 2021 r.

też jest prowadzona przy wykorzystaniu innych miejsc (...). Informujemy ponadto, że w OUCS (...) funkcjonuje Wydział - Centrum Zwalczania Przeszłości Ekonomicznej w Środowisku Elektronicznym KAS (Cybercentrum), w którym realizowane są zadania związane z analizą Internetu.

(akta kontroli str.4-5,171,174-175)

Dyrektor Izby nie zlecał urzędowi skarbowym lub OUCS przeprowadzenia analiz ryzyka w zakresie e-handlu.

Zastępca Dyrektora wyjaśniła, że zadania w zakresie monitorowania e-handlu i identyfikowania podmiotów działających w szarej strefie w obszarze e-handlu leżą m.in. w kompetencji Cybercentrum, które realizuje zadania w tym obszarze na poziomie ogólnokrajowym. Nie wskazywaliśmy zadań, które miały podjąć podległe jednostki w zakresie monitorowania i identyfikowania podmiotów w e-handlu w oderwaniu od wyników konkretnych analiz obszarowych. W sytuacji, gdy otrzymaliśmy, z poziomu centralnego, wykazy podmiotów do oceny i ewentualnego podjęcia działań, po wstępnej ocenie, materiał analityczny wraz z wykazem zidentyfikowanych podmiotów przekazaliśmy do podległych jednostek. W ramach nadzoru monitorowaliśmy ich działania.

Wyjaśniła również, że analizy ryzyka służą do rozpoznania i zebrania wiedzy na temat ryzyka, mechanizmów działań oraz identyfikacji obszarów (...). W ramach takich analiz z zakresu zwalczania szarej strefy w Internecie DIAS w Opolu przekazał do właściwych jednostek podmioty wyłonione w wyniku analiz obszarowych przez Cybercentrum, tj. najem, foto-video, jubilerzy OTOMOTO (pilotaż - 2 podmioty) (...) zadania związane z monitorowaniem i analizą sieci Internet zostało w KAS scentralizowane. Oznacza to, że zasadniczo zadania związane z analizą i typowaniem obszarowo podmiotów, u których występują nieprawidłowości (...) odbywa się w KAS poza Izba, w wyspecjalizowanych komórkach centralnych. IAS nie uczestniczy w analizie wstępnej, jej rolą jest koordynacja na poziomie województwa działań w stosunku do podmiotów, które zostaną wytypowane do podjęcia czynności w analizie centralnej.

(akta kontroli str.80,171,175,303-304)

Stosownie do treści Polityki Zarządzania Procesem Analitycznym w Krajowej Administracji Skarbowej Dyrektor Izby powołała w dniu 5 sierpnia 2019 r.¹⁴ Regionalny

¹⁴ Decyzja nr 66/2019 zmieniona decyzjami 15/2020 z 9 kwietnia 2020r. i 89/2022 z 12 maja 2022 r.

Zespół Analityczny¹⁵, którego celem było efektywne wykonywanie zadań z zakresu zarządzania ryzykiem zewnętrznym i analizy ryzyka. W skład zespołu wchodził:

- kierownik Referatu Zarządzania Ryzykiem i Współpracy Międzynarodowej w Izbie,
- kierownik Referatu Kontroli Podatkowej i Kontroli Celno-Skarbowej w Izbie,
- kierownik Referatu Analizy Ryzyka i Wymiany Informacji Międzynarodowej w OUCS,
- dwóch starszych ekspertów skarbowych w Referacie Analizy Ryzyka i Wymiany Informacji Międzynarodowej w OUCS,
- główny ekspert skarbowy w Dziale Analiz i Planowania Czynności Sprawdzających oraz Wymiany Informacji Międzynarodowej w OUCS,
- kierownik działu Czynności Analitycznych i Sprawdzających oraz Wymiany Informacji Międzynarodowej w OUCS.

Doraźnie do prac ww. Zespołu - stosownie do treści § 2 Decyzji Dyrektora Izby nr 66/2019 – mogli być włączani inni pracownicy/funkcjonariusze komórek Izby oraz podległych urzędów, adekwatnie do ich wiedzy i umiejętności.

(akta sprawy str.94-95,171,175-176,179-183)

W Izbie nie dokumentowano spotkań Regionalnego Zespołu Analitycznego. Sposób funkcjonowania Regionalnego Zespołu Analitycznego Zastępcy Dyrektora Izby opisała w sposób następujący: Regionalny Zespół Analityczny powołany został do prowadzenia pogłębionych analiz dotyczących typów znajdujących się na listach typowań brutto zleconych centralnie (mających na celu utworzenie listy typowań netto finalnie kierowanych do kontroli podatkowych lub innych działań weryfikacyjnych. Częstotliwość kontaktów i spotkań Zespołu uzależniona jest od uwarunkowań zadań wynikających z przekazywanych „list typowań brutto”. Współpraca odbywa się w formie telekonferencji za pośrednictwem aplikacji Ms Teams lub telefonicznie, mailowo. Nie sporządzamy notatek/protokołów z podejmowanej współpracy.

(akta kontroli str.171,176)

W latach 2020-2022 (do 30 czerwca) Regionalny Zespół Analityczny nie wykrył nadużyć podatkowych w zakresie e-handlu.

¹⁵ Tj. współdziałające ze sobą komórki analityczne Izby, urzędu celno-skarbowego oraz wyspecjalizowanego urzędu skarbowego z danego województwa działające pod nadzorem komórki analitycznej Izby.

Zastępca Dyrektora Izby wyjaśniła: z uwagi na centralizację procesu monitoringu Internetu, Zespół nie koncentrował się na prowadzeniu analiz i identyfikacji nadużyć podatkowych w zakresie e-handlu. Nie prowadził analiz podmiotowych w zakresie e-handlu na poziomie regionalnym.

(akta kontroli str.171,176)

W sprawie mechanizmów nadużyć podatkowych w zakresie e-handlu wykrytych regionalnie, sygnalizowania niebezpiecznych zjawisk w zakresie e-handlu, kierowania do MF wniosków o przeprowadzenie analizy ryzyka i dokonania przeglądu ryzyka w zakresie e-handlu Zastępca Dyrektora Izby wyjaśniła: ryzyka funkcjonujące w KAS są monitorowane na bieżąco i cyklicznie dokonywany jest proces ich przeglądu na poziomie centralnym (...).Przegląd sporządzany jest przez właściciela ryzyka w systemie ZISAR. DIAS w Opolu nie kierował wniosków o przegląd ryzyka, nie zlecał analizy ryzyka w e-handlu, sygnalizował centralnej jednostce analitycznej niebezpieczne zjawiska tj. case study, celem ewentualnego wykorzystania przy przeprowadzeniu analiz na poziomie centralnym w ramach tzw. dobrych praktyk.

(akta kontroli str.80-81,304)

Izba przekazała Departamentowi Analiz MF informacje o ww. studium przypadku:

- 12 stycznia 2021 r.¹⁶ w zakresie handlu odzieżą na Facebook¹⁷,
- 14 lipca 2021 r.¹⁸w zakresie sprzedaży części do samochodów z wykorzystaniem usług kurierskich¹⁹.

W pismach tych opisano zidentyfikowany mechanizm działania, który w ocenie Dyrektora Izby mógł dotyczyć innych (niż opisany przypadek) podmiotów prowadzących działalność gospodarczą na terenie całego kraju. W pismach wskazano metodykę typowania podmiotów do kontroli dotyczącą również podmiotów działających w innych branżach i dokonujących sprzedaży towarów przez Internet.

(akta kontroli str.303,307-313)

Izba otrzymywała do wiadomości korespondencję, którą Departament Zwalczenia Przystępczości Ekonomicznej MF kierował w sprawie aplikacji na stanowisko

¹⁶ Znak sprawy:1601-ICR.4022.17.3.2021 UNP:1601-21-001805.

¹⁷ Przypadek stwierdzony przez Naczelnika Pierwszego Urzędu Skarbowego w Opolu dotyczące działalności opodatkowanej w formie ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych i nie rejestrowaniu się jako podatnika podatku od towarów i usług przy prowadzeniu działalności za pomocą portali społecznościowych; w efekcie zaniżaniu przychodów podlegających opodatkowaniu, co ustalono na podstawie faktur wystawionych przez firmę kurierską na rzecz analizowanego podmiotu.

¹⁸ Znak sprawy:1601-ICR.4022.25.2021 UNP: 1601-21-057498.

¹⁹ Przypadek stwierdzony przez Naczelnika Urzędu Skarbowego w Kluczborku dotyczący zaniżenia podstawy opodatkowania, co zidentyfikowano w związku z niewspółmiernie wysokimi rocznymi wydatkami na usługi kurierskie w stosunku do przychodu wykazanego w rocznym zeznaniu podatkowym.

w sprawie koordynatorów w obszarze monitorowania i analizy zasobów sieci Internet do pozostałych dyrektorów Izb Administracji Skarbowej, w tym do dyrektorów Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy i Białymstoku²⁰.

W ww. pismach wskazywano m.in., że rolą ww. koordynatorów będzie wykonywanie analiz z zakresu zwalczania przestępczości ekonomicznej, a przeszkolenie koordynatorów przeprowadzi Cybercentrum (w OUCS) w aplikacji Microsoft Teams, które podczas trwania szkoleń wypracuje wytyczne dotyczące współpracy koordynatorów z Cybercentrum.

W piśmie z 3 czerwca 2021 r. Departament Zwalczania Przestępczości Ekonomicznej MF poinformował m.in. o zakończeniu szkolenia przygotowującego do nowych zadań koordynatorów ds. środowiska elektronicznego oraz o tym, że od lipca 2021 r. powinni otrzymać oni w ramach macierzystych organów KAS do samodzielnej analizy sprawy dotyczące środowiska elektronicznego.

(akta kontroli str.599-625)

Dyrektor Izby nie wyznaczył w Izbie i OUCS koordynatora do wykonywania zadań na rzecz Centrów Kompetencyjnych, wspierających komórkę MF właściwą do spraw zwalczania przestępczości ekonomicznej, co wynikało z funkcjonowania w OUCS Cybercentrum. Zastępca Dyrektora Izby wyjaśniła: zapisy §1 pkt 3 Zarządzenia Szefa Krajowej Administracji Skarbowej nr 26 z dnia 20 maja 2019 r. (...) wskazują, że w przypadku, gdy w urzędzie celno-skarbowym funkcjonuje Centrum Kompetencyjne w jednym z obszarów, o których mowa w ust. 1 Zarządzenia, dyrektor izby administracji skarbowej nie wyznacza koordynatora w tym obszarze.

(akta kontroli str.81,171,176,304,581)

Departament Zwalczania Przestępczości Ekonomicznej MF w piśmie z 27 lipca 2021 r.²¹ polecił wyznaczyć do 31 sierpnia 2021 r. co najmniej jedną osobę w każdym urzędzie skarbowym, która będzie pełniła rolę konsultanta ds. środowiska elektronicznego.

Zastępca Dyrektora Izby, pismem z 9 sierpnia 2021 r.²² poinformowała naczelników podległych urzędów skarbowych, aby wyznaczyli po dwie osoby z komórki analitycznej w każdym urzędzie do pełnienia roli konsultanta ds. środowiska elektronicznego.

W piśmie tym wskazała m.in., że do konsultantów będzie należało wykonywanie zadań na rzecz właściwego naczelnika urzędu skarbowego (konsultantom nie będą zlecane

²⁰ Pisma DZP8.K4111.73.2020 z 15 stycznia, 7 i 26 marca 2021 r.

²¹ Pismo DZP8.K4111.73.2020

²² Znak sprawy:1601-IWZ.033.144.2021.2 UNP:1601-21-065062

zadania przez inne organy KAS). Dodatkowo konsultanci będą współpracowali z (...) Cybercentrum.

Osoby pełniące funkcje konsultantów wyznaczono we wszystkich urzędach skarbowych podległych Izbie. Zastępca Dyrektora Izby, pismem z 27 sierpnia 2021 r.²³

poinformowała Departament Zwalczania Przystępczości Ekonomicznej MF o danych personalnych ww. osób, które uaktualnione zostały 8 marca 2022²⁴.

Izba nie przekazała, w ramach prowadzonej kontroli NIK, dokumentów wskazujących zakres zadań osób pełniących funkcje konsultantów oraz informacji o zadaniach w zakresie e-handlu, zrealizowanych przez ww. konsultantów do 30 czerwca 2022 r. Zastępca Dyrektora Izby wyjaśniła: konsultanci do spraw środowiska elektronicznego powoływani byli na poziomie urzędów skarbowych. Na poziomie Izby nie wyznaczono konsultantów i Dyrektor IAS nie określał zadań dla osób pełniących te funkcje. Dyrektor IAS nie posiada raportów potwierdzających realizację zadań zleconych konsultantom na poziomie urzędów skarbowych.

(akta kontroli str.81,184-187,305,595-597,626-629)

Zgodnie z treścią ww. pisma Departamentu Zwalczania Przystępczości Ekonomicznej MF z 27 lipca 2021 r., osoby wyznaczone do pełnienia roli konsultantów: a) miały zostać przeszkolone w zakresie pozyskiwania danych jawnoźródłowych z zasobów Internetu, b) program szkolenia miał obejmować podstawy „białego wywiadu” z uwzględnieniem specyfiki zadań urzędów skarbowych, c) szkolenia miały być prowadzone przez Referat Zwalczania Przystępczości Ekonomicznej – Cybercentrum w Kujawsko-Pomorskim Urzędzie Celno-Skarbowym w Toruniu, d) termin rozpoczęcia szkoleń wskazano na przełom II i IV kwartału 2021 r.

W dniu 19 stycznia 2022 r. Naczelnik Kujawsko-Pomorskiego Urzędu Celno-Skarbowego w Toruniu poinformował IAS o rozpoczęciu szkoleń w dniu 27 i 28²⁵ stycznia 2022 r. w formie webinarów na platformie Microsoft Teams. Informacja ta została przekazana przez Izbę podległym urzędom skarbowym 21 stycznia 2022 r. Do 30 czerwca 2022 r. nie przeprowadzono innych szkoleń dla ww. konsultantów, a odbycie przez nich szkoleń w dniu 27 i 28 stycznia 2022 r. nie zostało w Izbie udokumentowane. Kontrolowana jednostka nie dysponowała materiałami wskazującymi na zakres przedmiotowy tych szkoleń. Dyrektor Izby wyjaśniła: z uwagi na formę szkolenia (webinarium) oraz sposób organizacji - wysłanie linków umożliwiających

²³ Znak sprawy:1601-IWZ.033.144.2021

²⁴ Znak sprawy:1601-IWZ.033.32.2022

²⁵ Szkolenia w wymiarze 4 godzin dziennie.

uczestnictwo w szkoleniu bezpośrednio na imienne skrzynki mailowe pracowników, nie posiadamy dokumentów poświadczających przeszkolenie konsultantów wymienionych w wykazie.

(akta kontroli str.81,305,584-594)

Dokonując analizy danych zidentyfikowanych podmiotów działających w szarej strefie Izba wykorzystwała następujące narzędzia informatyczne:

- System ZISAR Plus²⁶ w zakresie monitorowania obszarów ryzyka,
- Przeglądarki internetowe (m.in. Chrome, Firefox) w zakresie określenia aktywności podatnika w sieci i identyfikacji podatników działających w szarej strefie,
- hurtownie/bazy danych (ARI@DNA²⁷,CEIDG²⁸,CEPIK²⁹,Legalis³⁰,Baza Prawa, KRS³¹,CRP KEP³²,Hurtownia danych SPR³³, Hurtownia danych WHTAX³⁴, Wro-System³⁵,ZEFIR³⁶) w zakresie analizy bieżącej i historycznej aktywności podatników działających w szarej strefie.

Zastępca Dyrektora Izby wyjaśniła, że dla potrzeb wsparcia pracowników prowadzących analizy z wykorzystaniem zasobów sieci Internet został przygotowany „Mały poradnik narzędzi OSINT”.

(akta kontroli str. 81,177)

Do analizy danych podmiotów działających w szarej strefie, wykorzystywano dwa komputery zakupione w listopadzie 2019 r. oraz zestaw (notebook, stacja dokująca i monitor) zakupiony w październiku 2021 r. Sprzęt ten przekazano trzem pracownikom Referatu Zarządzania Ryzykiem i Współpracy Międzynarodowej Izby.

Wskazani pracownicy posiadali dostęp do aplikacji zewnętrznych i m.in. ww. narzędzi informatycznych: ZISAR, ARI@DNA, ZEFIR, Hurtownia WHTAX, Hurtownia SPR, JPK WRO-System.

(akta kontroli str.305,314-320)

²⁶ Zintegrowany System Analizy Ryzyka.

²⁷ System Hurtowni Danych.

²⁸ Centralna Ewidencja i Informacja o Działalności Gospodarczej.

²⁹ Centralna Ewidencja Pojazdów i Kierowców.

³⁰ System informacji prawnej.

³¹ Krajowy Rejestr Sądowy.

³² Centralny Rejestr Podmiotów – Krajowa Ewidencja Podatników.

³³ W hurtowni gromadzi się dane z deklaracji dla podatku od towarów i usług (VAT) oraz podatku od czynności cywilno-prawnych).

³⁴ Informatyczny magazyn danych podatkowych z wszystkich urzędów skarbowych w Polsce.

³⁵ System informatyczny wspierający działania KAS w zakresie poboru, analizy i przetwarzania JPK.

³⁶ Zintegrowany System Poboru i Rozrachunków z UE obsługujący sprawy związane z finansami i rachunkowością w Służbie Celnej.

Izba nie została wyposażona w niezależne od sieci VAN MF połączenia z siecią Internet oraz nie posiadała własnych systemów współpracujących z popularnymi platformami handlu internetowego.

(akta kontroli str.171,177,305)

Zastępca Dyrektora Izby wyjaśniła, że jej zdaniem dostępne narzędzia informatyczne będące w dyspozycji DIAS w Opolu są wystarczające do sprawnego monitorowania e-handlu i identyfikowania podmiotów działających w szarej strefie.

(akta kontroli str.81,305)

2. W latach 2021-2022 (do czerwca) Dyrektor Izby nie prowadził analiz ryzyka w celu rozpoznania obszarów i mechanizmów unikania opodatkowania przez podmioty prowadzące e-handel i nie szacował wielkości szarej strefy w e-handlu. Przyczynę tego Zastępca Dyrektora Izby wyjaśniła centralizacją zadań w KAS (Centra Kompetencyjne).

(akta kontroli str. 633,637-638)

W latach 2021-2022 (do czerwca) Dyrektor Izby nie zidentyfikował nowych ryzyk w e-handlu i nie zgłosił nowych ryzyk do centralnego rejestru ryzyk.

Zastępca Dyrektora Izby wyjaśniła, że systematyka ryzyk (...) obowiązująca od 2019 r. określała grupy obszarów ryzyka/obszary/ryzyka zidentyfikowane jako niepożądane zachowania i jest dokumentem centralnym.

Składająca wyjaśnienia wskazała, że:

- ryzyka podzielone są ze względu na rodzaj obowiązków podatkowych, tj. rejestracyjne, składanie deklaracji, płatności, deklaratoryjne, pozostałe (celne, akcyzowe);
- proces identyfikacji ryzyka odpowiada za odkrywanie nowych zjawisk i niebezpiecznych zachowań podmiotów, skutkujących naruszeniem norm prawa, mieszczących się w zakresie właściwości rzeczowej KAS;
- przeglądy ryzyk dokonywane są centralnie;
- identyfikacja nowych ryzyk odbywa się na wszystkich szczeblach jednostek KAS;
- w przypadku identyfikacji ryzyk następuje zgłoszenie do jednostki centralnej poprzez wniosek WIR (wniosek o identyfikację ryzyka);
- wniosek WIR zawiera informację o nowo odkrytym mechanizmie naruszeń przepisów prawa.

Składająca wyjaśnienia wskazała, że w latach 2021-2022 Dyrektor Izby w Opolu nie otrzymał wniosków o identyfikację ryzyka z poziomu lokalnego i nie zidentyfikował nowych ryzyk na poziomie regionalnym oraz wyjaśniła, że dotychczas zidentyfikowane mechanizmy zachowań podmiotów wpisują się w obowiązującą systematykę ryzyk.(...) Systematyka ryzyk zawiera błędy/nieprawidłowości/niepożądane zachowania podmiotów bez względu na branżę, w której działa podmiot. E-handel jest branżą sklasyfikowaną w Polskiej Klasyfikacji Działalności i branża ta, jak każda inna, wpisuje się w zidentyfikowane ryzyka. Stąd brak jest ryzyk dedykowanych dla konkretnych branż.

(akta kontroli str. 633,637)

Zastępca Dyrektora Izby wyjaśniła, że na terenie Izby nie zaobserwowano nasilenia unikania/uchylania się od opodatkowania podmiotów dokonujących transakcji handlowych w Internecie.

(akta kontroli str.633,638)

W latach 2021-2022 w urzędach skarbowych podległych Izbie zarejestrowanie działalności gospodarczej związanej z zarządzaniem interfejsami elektronicznymi³⁷ złożył jeden podmiot, a dwa podmioty złożyły zgłoszenie aktualizacyjne VAT-R, w których zaznaczyli pole 38, tj. dostawy towarów lub świadczenie usług, o których mowa w art. 109 b ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług³⁸, tj. dotyczących zarządzania ww. interfejsami. Dyrektor Izby wyjaśniła, że w toku czynności sprawdzających ustalono, że jeden z ww. dwóch podatników, którzy złożyli aktualizację zgłoszenia VAT-R nie wykonuje czynności, o których mowa w art. 109 b ust. 1 ustawy o VAT oraz, że podatek złoży aktualizację zgłoszenia VAT-R.

(akta kontroli str.75,321)

Izba oraz podległe jej urzędy skarbowe nie prowadzili analiz dotyczących operatorów interfejsów elektronicznych oraz nie typowali ww. podmiotów do czynności sprawdzających lub kontroli podatkowych w zakresie działalności związanej z zarządzaniem interfejsami elektronicznymi.

Zdaniem Dyrektora Izby zadanie prowadzenia analiz w celu rozpoznawania obszarów i mechanizmów unikania opodatkowania przez podmioty prowadzące handel elektroniczny zostało scentralizowane. Dyrektor Izby wyjaśniła też, że zadanie

³⁷ Operatorzy interfejsów elektronicznych(tj. urządzeń lub oprogramowania pozwalającego na nawiązanie kontaktu pomiędzy użytkownikami będącymi sprzedawcami i nabywcami) ułatwiają dokonanie dostaw towarów sprzedawanych przez dostawców prowadzących handel przy pomocy platform cyfrowych do konsumentów w Unii Europejskiej.

³⁸ Dz. U. z 2021 r. poz. 685 ze zm., dalej: ustawa o VAT.

związane z monitorowaniem i analizą sieci Internet, w tym również internetowych platform handlowych zostało w KAS scentralizowane. Oznacza to, że zasadniczo zadania związane z analizą i typowaniem obszarowo podmiotów, u których występują nieprawidłowości, wg przyjętych kryteriów odbywa się w KAS poza Izba, w wyspecjalizowanych komórkach centralnych. Izba nie uczestniczy w analizie wstępnej, jej rola jest koordynacja na poziomie województwa działań w stosunku do podmiotów, które zostaną wytypowane do podjęcia czynności w analizie centralnej. Wskazała również, że ww. podatnik, który złożył aktualizację zgłoszenia VAT-R został poddany analizie przez Urząd Skarbowy w Brzegu, lecz podstawą tej analizy były zlecenia Departamentu Nadzoru nad Kontrolami MF, a nie analiza operatorów interfejsów elektronicznych. Ponadto wyjaśniła, że również OUCS nie prowadził analizy interfejsów elektronicznych ponieważ wg stanu na koniec maja br., w systemie CRP KEP, w województwie opolskim występowało wyłącznie dwóch podatników. Obroty oraz ich zakres działalności nie uzasadniały podjęcia czynności analitycznych. Również Cybercentrum nie prowadziło po 1 lipca 2021 r. analiz operatorów interfejsów elektronicznych (...).Analizy takiego obszaru nie były przedmiotem zaakceptowanych harmonogramów dla Cybercentrum.

(akta kontroli str.75,322-323)

Podległe Izbie jednostki KAS nie zgłaszały problemów interpretacyjnych w związku z nowymi regulacjami dotyczącymi pakietu VAT e-commerce, wprowadzonego ustawą z dnia 20 maja 2021 r. o zmianie ustawy od podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw³⁹.

(akta kontroli str.75,323)

W latach 2021-2022 (do czerwca) Izba otrzymała trzy analizy dotyczące sprzedaży na rynku e-commerce, przekazane przez Departament Nadzoru nad Kontrolami MF pismami z dnia:

- 26 października 2021 r.⁴⁰, w sprawie analizy e-commerce z I półrocza 2021 r.;
- 18 stycznia 2022 r.⁴¹, w sprawie analizy e-commerce z I,II i III kwartału 2021 r. z wykorzystaniem płatności od pośredników płatności lub firm kurierskich;
- 15 kwietnia 2022 r.⁴², w sprawie analizy e-commerce 2021 r.

³⁹ Dz.U. poz. 1163

⁴⁰ Pismo DNK6.058.117.2021; raport zawierał 5 podmiotów

⁴¹ Pismo DNK.8710.1.2022; raport zawierał jeden podmiot

⁴² Pismo DNK6.8710.7.2022; raport zawierał cztery podmioty

Celem tych analiz była identyfikacja podmiotów dokonujących sprzedaży na rynku e-commerce, niezarejestrowanych do VAT, mimo przekroczenia limitu uprawniającego do zwolnienia oraz unikających opodatkowania części sprzedaży poprzez deklarowanie obrotów w wysokościach nieodpowiadających faktycznym wartościom dokonanych transakcji.

W ww. raportach wytypowano łącznie 10 podmiotów, które zostały objęte czynnościami analitycznymi, w tym czynności analityczne dotyczące jednego podmiotu były w toku. Dziewięć podmiotów objęto czynnościami sprawdzającymi, a jeden z podmiotów ujęto w planie kontroli na III kwartał 2022 r.

Dyrektor Izby wyjaśniła, że ww. pismo z 26 października 2021 r. zadekretowano do Referatu Zarządzania Ryzykiem i Współpracy Międzynarodowej, a pisma z 18 stycznia i 15 kwietnia 2022 r. do Referatu Kontroli Podatkowej, Kontroli Celno-Skarbowej i Nadzoru nad Czynnościami Sprawdzającymi oraz, że do ww. pism oraz zestawień podmiotów mieli dostęp pracownicy ww. referatów oraz ich przełożeni, tj. łącznie około 12 osób. Wyjaśniła również, że częstotliwość korzystania z raportu wynikała z konieczności przyjęcia materiału do realizacji, przesłania go do US, przygotowania wniosku o odmieszcowanie czynności sprawdzających, przyjęcie odpowiedzi z US i przekazanie informacji zwrotnej do MF (...).

(akta kontroli str.75, 323,325-348,679-681,687)

Celem identyfikacji podmiotów uchylających się od opodatkowania Izba nie korzystała z innych rozwiązań niż ww. opracowane przez MF algorytmy identyfikacji podmiotów dokonujących sprzedaży na rynku e-commerce.

(akta kontroli str.76,322,324)

3.W latach 2021-2022 (do czerwca) zidentyfikowano dziewięć spraw w zakresie podmiotów prowadzących działalność z wykorzystaniem sieci Internet, w których prowadzona działalność była niezarejestrowana i/lub podejrzewano naruszenia przepisów prawa na podstawie porównania szacowanych obrotów ze sprzedaży z danymi z deklaracji podatników⁴³.

(akta kontroli str.74,191-194)

Z ww. dziewięciu spraw, trzy przekazane do Izby przez Cybercentrum, obejmowały działalność z wykorzystaniem sieci Internet w zakresie usług foto-video, jubilerskich i najmu.

(akta kontroli str.74,191-194)

⁴³ Trzy podmioty zidentyfikowało Cybercentrum. Sześć podmiotów zidentyfikowano w związku z otrzymaniem informacji sygnałnych.

W dniu 11 maja 2021 r. Cybercentrum przekazało do wykorzystania służbowego analizę rynku najmu nieruchomości pod kątem możliwości wystąpienia nieprawidłowości z tytułu podatku od towarów i usług, obejmującą ogłoszenia dla województwa opolskiego na popularnych portalach w sieci Internet.

W dniu 15 czerwca 2021 r. Izba poinformowała Cybercentrum, że z uwagi na ogólny charakter przekazanej analizy materiał posłużył do dalszych analiz. W efekcie tych analiz wytypowano 37 podmiotów, z których 20 podmiotów posiadało kod PKD dotyczący najmu, 16 podmiotów miało zostać zweryfikowanych w zakresie deklaracji rocznych o przychodach z najmu, a sprawa jednego podmiotu - z uwagi na właściwość miejscową - miała zostać przekazana Dyrektorowi Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu.

Informację do Dyrektora Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu przekazano 17 czerwca 2021 r. (tj. po upływie 36 dni od zidentyfikowania sprawy przez Cybercentrum), a analizę rynku najmu wraz z wykazem zidentyfikowanych podmiotów przekazano naczelnikom podległych urzędów skarbowych 7 września 2021 r. (tj. po upływie 118 dni od zidentyfikowania sprawy przez Cybercentrum).

W wyniku przeprowadzonej analizy ww. 36 spraw i podjętych działań, w trzech przypadkach stwierdzono nieprawidłowości polegające na: braku ujęcia w JPK na wrzesień 2021 r. obrotów z najmu hali magazynowej, braku aktualizacji danych rejestracyjnych (PKD) oraz wykazaniu przychodów w błędnej rubryce PIT-28.

Opieszałość w przekazaniu do wykorzystania przez podległe jednostki informacji z Cybercentrum o podmiotach, w których - w związku z najmem nieruchomości - mogą występować nieprawidłowości w zakresie podatku od towarów i usług opisano w sekcji Stwierdzone nieprawidłowości.

(akta kontroli str. 74,133,191-194,222-257)

W dniu 21 lipca 2021 r. Cybercentrum przekazało wykaz 14 zidentyfikowanych podmiotów świadczących usługi foto-video, które - wg treści pisma - przypuszczalnie unikają płacenia podatków.

W dniu 22 lipca 2021 r. Izba skierowała do ośmiu podległych urzędów skarbowych informacje o zidentyfikowanych podmiotach handlujących w szarej strefie oraz wyznaczyła termin 18 lipca 2021 r. na przekazanie w tej sprawie informacji zwrotnych o wynikach podjętych działań.

W dniu 20 sierpnia 2021 r. Izba poinformowała Cybercentrum, że w 13 przypadkach wszczęte zostały czynności sprawdzające, a w jednym przypadku sprawa została

zakończona 27 grudnia 2021 r. Izba poinformowała Cybercentrum o zakończeniu ww. spraw i przekazała zbiorczą informację o efektach przeprowadzonych czynności (w siedmiu sprawach stwierdzono uszczuplenia na kwotę 26 800 zł.)

(akta kontroli str.74,191-194,270-278,632-633,637,640-641)

W dniu 6 października 2021 r. Cybercentrum przekazało opracowanie analityczne pn.: Sprzedaż wyrobów jubilerskich z metali szlachetnych lub z udziałem tych metali, o których mowa w załączniku nr 12 ustawy o VAT oraz świadczenie usług jubilerskich - identyfikacja potencjalnych naruszeń obowiązku rejestracji do VAT (...), sporządzone w zakresie podmiotów z siedzibą w województwie opolskim oraz wytypowało do dalszych działań trzy podmioty⁴⁴.

W dniu 8 listopada 2021 r.(tj. po upływie 32 dni) Izba przekazała podległym urządóm skarbowym ww. opracowanie analityczne i poinformowała o wytypowaniu do działań trzy podmioty z siedzibą w Opolu, Krapkowicach i Kluczborku.

Z przekazanych do Cybercentrum w dniach 6 grudnia 2021 r, 28 marca 2022 r. informacji wynikało, że:

- a) w przypadku podatnika z Krapkowic przeprowadzone przez Urząd Skarbowy czynności nie wskazują, że mógł dokonać sprzedaży i uzyskiwać przychody,
- b) w przypadku podatnika z Opola analiza dokumentów i wyjaśnień podatnika nie wykazała nieprawidłowości,
- c) w przypadku podatnika z Kluczborka trwają czynności kontrolne.

Dodatkowo Izba przekazała Cybercentrum informacje uzyskane od naczelników urzędów skarbowych o przydatności przekazanego opracowania analitycznego. Opieszałość w przekazaniu do wykorzystania przez podległe jednostki informacji o podmiotach, w których - w związku ze sprzedażą wyrobów jubilerskich - mogą występować nieprawidłowości w zakresie podatku od towarów i usług opisano w sekcji Stwierdzone nieprawidłowości.

(akta kontroli str.74,191-194,279-301,631-632,635-636)

Pozostałe sześć spraw w zakresie podmiotów prowadzących działalność gospodarczą z wykorzystaniem sieci Internet, w których prowadzona działalność była niezarejestrowana i/lub podejrzewano naruszenia przepisów prawa, zidentyfikowano w związku z otrzymaniem informacji sygnałnych (cztery podmioty prowadzące

⁴⁴ Opracowanie zawierało: a) 100 podmiotów, zidentyfikowanych jako świadczących usługi/wyroby jubilerskie za pośrednictwem platformy Allegro, w tym 18 podmiotów z siedzibą w woj. opolskim, b)105 użytkowników zamieszczających oferty na portalach olx.pl i sprzedajemy.pl (w przypadku których wskazano lokalizację w woj. opolskim)

w Internecie sprzedaż: wina, odzieży, wyrobów ze skóry oraz świadczące usługi gastronomiczne⁴⁵ za pośrednictwem portalu społecznościowego) oraz w ramach – tzw. pilotażu (dwa podmioty prowadzące niezarejestrowaną działalność gospodarczą z wykorzystaniem sieci Internet w branży samochodowej).

Dwie z ww. czterech informacji sygnałnych wpłynęły do Izby w grudniu 2020 r.⁴⁶ Informacje sygnałne o zidentyfikowanych podmiotach handlujących w szarej strefie przekazano do wykorzystania przez podległe jednostki w terminie od 11 do 18 dni od wpływu ww. informacji do Izby.

Zastępca Dyrektora Izby przyczynę przekazania po upływie 18 dni Naczelnikowi Urzędu Skarbowego w Prudniku sprawy świadczenia usług gastronomicznych z wykorzystaniem Internetu wyjaśniła następująco: zapisy Metodyki odnoszą się do zasad postępowania w zakresie prowadzenia czynności przedblokadowych, czynności zmierzających do blokady rachunków bankowych podmiotu kwalifikowanego (...), jak też w ramach kontroli celno-skarbowych. Dodatkowo zapisy te odnoszą się do przypadków zidentyfikowania podejrzenia naruszenia przepisów prawa przez (...) Cybercentrum, a nie informacji sygnałnych. Informacje sygnałne, które otrzymała IAS w Opolu, nie są informacjami, które stanowią podstawę podjęcia czynności przedblokadowych.

(akta kontroli str.72,195-220,632,636)

Pilotaż w sprawie obrotu w Internecie używanymi pojazdami samochodowymi⁴⁷ prowadzony był na wniosek Izby⁴⁸ we współpracy z Izbą Administracji Skarbowej w Bydgoszczy i centralną jednostką analityczną działającą w strukturach Kujawsko-Pomorskiego Urzędu Celno-Skarbowego w Toruniu⁴⁹. W dniu 29 czerwca 2021 r. Kujawsko-Pomorski Urząd Celno-Skarbowy w Toruniu przekazał dane ofert sprzedażowych osób, które w analizowanym okresie wystawiły do sprzedaży minimum 10 pojazdów. Dane te przekazano podległym urzędom skarbowym 9 sierpnia 2021 r., tj. po upływie 40 dni.

Zastępca Dyrektora Izby przyczynę przekazania podległym urzędom skarbowym ww. danych po upływie 40 dni wyjaśniła następująco: otrzymany wykaz stanowił materiał do ewentualnego wykorzystania przy realizacji działań z obszaru obrotu pojazdami. Nie był

⁴⁵ Catering

⁴⁶ Informacja sygnałna w sprawie sprzedaży wina z 18 grudnia 2020 r. i w sprawie wyrobów ze skóry z 21 grudnia 2020 r.

⁴⁷ Na platformach sprzedażowych OTOMOTO, ALLEGRO, OLX

⁴⁸ Pismo do Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy z 27 maja 2021 r.

⁴⁹ Referat Zwalczania Przestępczości Ekonomicznej w Środowisku Elektronicznym (Cybercentrum)

to materiał, o którym mowa w Metodyce. Został on pozyskany przez IAS w Opolu w celach analitycznych, w szczególności do oceny, czy przyjęte założenia dla typowania podmiotów są właściwe oraz czy ewentualne działania w urzędach skarbowych są zasadne. W wykazie podane zostały podmioty, które w ogłoszeniu wskazały, że są osobą prywatną. Ogłoszenia zostały przyporządkowane do osoby na podstawie numeru telefonu, który został podany na stronie (...). Na bazie raportu IAS w Opolu wytypowała pilotażowo dwa podmioty, które przekazane zostały do właściwych urzędów skarbowych. Działania urzędów skarbowych w stosunku do wyłonionych podmiotów nie przyniosły efektów finansowych, ale pozyskane dane stanowią bazę do ewentualnego wykorzystania w dalszych działaniach.

(akta kontroli str. 258-269,632,636-637)

4. W latach 2021-2022 (do czerwca) Izba nie dokonywała zapisów w Bazie Podmiotów Szczególnych⁵⁰, a podległe Izbie urzędy skarbowe wprowadziły do tej bazy 46 zapisów.

Opis działania systemu BPS oraz sposób ewidencjonowania w nim danych zawierał Podręcznik użytkownika oraz procedury wprowadzania danych, dostępny po zalogowaniu do BPS. W latach 2021-2022 (do czerwca) Izba otrzymała jedno pismo z MF stanowiące wytyczne/ wyjaśnienia dotyczące systemu BPS. W piśmie z 7 września 2021 r. Departament Nadzoru nad Kontrolami MF informował o zmianach w BPS oraz wnosił o zobligowanie podległych jednostek KAS do większej dbałości w wykorzystaniu BPS w codziennej pracy. Dyrektor Izby w dniu 14 września 2021 r. przekazała naczelnikom podległych urzędów skarbowych ww. pismo Departamentu Nadzoru nad Kontrolami celem zapoznania i stosowania. Zastępca Dyrektora Izby wyjaśniła, że działania użytkowników w zakresie wyszukiwania/przeglądania zgromadzonych danych w ww. systemie nie były uwzględnione w raporcie BPS – poszerzona statystyka (...). Wyjaśniła również, że na poziomie Izby nie zidentyfikowała problemów dotyczących efektywnego korzystania z danych zamieszczonych w BPS w tablicy T15, jak również nie otrzymała takich zgłoszeń z podległych jednostek.

(akta kontroli str.663,666-667,670-674)

5. Zgodnie z art. 25 ust.1 pkt 10 ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. o KAS⁵¹, do zadań dyrektora izby administracji skarbowej należy prowadzenie działalności analitycznej, prognostycznej i badawczej dotyczącej zjawisk występujących we właściwości KAS

⁵⁰ Dalej: BPS

⁵¹ Dz. U. z 2022 r., poz. 813 ze zm.

oraz analizy ryzyka. Jako przykład realizacji tych zadań Zastępca Dyrektora Izby wskazała na prowadzenie działalności analitycznej w obszarze handlu pojazdami. Ww. osoba wyjaśniła, że prowadzone działania zmierzały do ustalenia/zapisania historii pojazdu, identyfikowania podmiotów zajmujących się handlem pojazdami, nierealizujących jednocześnie obowiązków podatkowych.

Materiał pozyskany został w drodze ręcznego spisywania przez pracowników/funkcjonariuszy jednostek KAS pojazdów (...) w komisach, czy też przewożonych na lawetach (...). Wskazuję, że wszelkie działania prowadzono w oparciu o ręcznie pozyskane dane (...). Stąd nie dysponuję indywidualnymi raportami z analiz.

W załączeniu zestawienie zawierające planowane działania. Jako działania prognostyczne i badawcze Zastępca Dyrektora Izby wskazała natomiast podjęte w I kwartale 2021 r. działania w obszarze obrotu pojazdami, będące wynikiem przeprowadzonej ponadregionalnej akcji KOMIS, które skoncentrowane były na podmiotach działających w szarej strefie w obszarze obrotu pojazdami samochodowymi⁵². W ich wyniku sporządzono opracowania będące podstawą do podejmowania dalszych działań: a) w obszarze działań A (identyfikacja/rozpoznanie pojazdów/sprzedawców w oparciu o działania w terenie) - udział w ponadregionalnej operacji LAWETA, b) w obszarze działań B (identyfikacja/rozpoznanie pojazdów/sprzedawców w oparciu o dane jawnoźródłowe) - dokonania analizy OTOMOTO we współpracy z Centrum Kompetencyjnym Bydgoszcz, c) w obszarze działań C (identyfikacja/rozpoznanie pojazdów/sprzedawców w oparciu o zarejestrowane deklaracje AKC-U⁵³) - przekazania 16 lipca 2021 r. danych wytypowanego podmiotu naczelnikowi podległego urzędu skarbowego (do dalszej weryfikacji).

Zastępca Dyrektora oświadczyła m.in., że (...) podmioty, celem uzyskania korzyści finansowych wykorzystują Internet w toku podejmowanych działań. Stąd ukierunkowanie działań prognostycznych, analitycznych, badawczych wyłącznie na e-handel wyklucza kompleksową identyfikację podmiotów działających w szarej strefie (...). Na przykładzie działań podjętych w obszarze B można zauważyć, że podejmowane były próby identyfikacji podmiotów w oparciu o dane jawnoźródłowe, przy wykorzystaniu sieci Internet.

(akta kontroli str. 664,667-669,675-677)

⁵² Podmioty bez zgłoszonej działalności gospodarczej.

⁵³ Obowiązek złożenia takiej deklaracji dotyczy przedsiębiorców nabywających samochód w krajach UE, rozliczany jako wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów (WNT).

Stwierdzone nieprawidłowości

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

W dwóch przypadkach⁵⁴ Izba nie dochowała 14-dniowego terminu na przekazanie podległym urzędom skarbowym danych przekazanych przez Cybercentrum, wynikającego z Metodyki postępowania organów KAS wobec podmiotów dokonujących obrotu za pośrednictwem sieci Internet. I tak:

- a) w dniu 11 maja 2021 r. Cybercentrum przekazało Izbie do wykorzystania służbowego analizę rynku najmu nieruchomości pod kątem możliwości wystąpienia nieprawidłowości z tytułu podatku od towarów i usług, obejmującą ogłoszenia na popularnych portalach w sieci Internet dla województwa opolskiego i wskazało 37 podmiotów, w których mogą występować nieprawidłowości w zakresie podatku od towarów i usług.
(akta kontroli str. 253-257)

Tymczasem dopiero po upływie 118 dni Izba w dniu 7 września 2021 r. przekazała właściwym dziewięciu podległym urzędom skarbowym⁵⁵ otrzymaną w dniu 11 maja 2022 r. analizę rynku najmu nieruchomości wraz z prośbą o dokonanie przeglądu załączonego materiału oraz przesłanie informacji zwrotnej o wynikach przeprowadzonej weryfikacji.

(akta kontroli str.248,251-252)

- b) w dniu 6 października 2021 r. Cybercentrum przekazało Izbie opracowanie analityczne pn.: Sprzedaż wyrobów jubilerskich z metali szlachetnych lub z udziałem tych metali, o których mowa w załączniku nr 12 ustawy o VAT oraz świadczenie usług jubilerskich – identyfikacja potencjalnych naruszeń obowiązku rejestracji do VAT (...), sporządzone w zakresie podmiotów z siedzibą w województwie opolskim oraz wytypowano do dalszych działań trzy podmioty⁵⁶.

Tymczasem Izba przekazała ww. opracowanie podległym trzem urzędom skarbowym⁵⁷ celem służbowego wykorzystania w dniu 8 listopada 2021 r. (tj. po upływie 32 dni).

(akta kontroli str.289-301)

⁵⁴ Analiza rynku nieruchomości i analiza sprzedaży wyrobów jubilerskich.

⁵⁵ Urząd Skarbowy w Brzegu, Urząd Skarbowy w Kędzierzynie-Koźlu, Urząd Skarbowy w Kluczborku, Urząd Skarbowy w Nysie, Urząd Skarbowy w Strzelcach Op., Urząd Skarbowy w Prudniku, Pierwszy i Drugi Urząd Skarbowy w Opolu.

⁵⁶ Opracowanie zawierało: a) 100 podmiotów, zidentyfikowanych jako świadczących usługi/wyroby jubilerskie za pośrednictwem platformy Allegro, w tym 18 podmiotów z siedzibą w woj. opolskim, b) 105 użytkowników zamieszczających oferty na portalach olx.pl i sprzedajemy.pl (w przypadku których wskazano lokalizacje w woj. opolskim)

⁵⁷ Pierwszy Urząd Skarbowy w Opolu oraz urzędy skarbowe w Kluczborku i Krapkowicach.

Stosownie do stanowiska Dyrektora Departamentu Nadzoru nad Kontrolami⁵⁸ MF, termin 14-dniowy, o którym mowa na str. 6 Metodyki postępowania organów KAS wobec podmiotów dokonujących obrotu za pośrednictwem sieci Internet odnosi się do danych przekazywanych przez Cybercentrum Opolskiego Urzędu Celno-Skarbowego w Opolu oraz reguluje on bieżące prowadzenie czynności nie tylko w obszarze czynności przedblokadowych czy blokadowych rachunków bankowych. Tym samym przekazanie powyższych informacji do wykorzystania po upływie ww. terminu w ocenie NIK było działaniem nierzetelnym.

(akta kontroli str.133, 683)

Zastępca Dyrektora Izby przyczynę przekazania ww. spraw do odpowiedniego organu KAS po upływie odpowiednio 118 i 32 dni wyjaśniła następująco: zapis pkt 3 ze strony 6 Metodyki postępowania organów KAS wobec podmiotów dokonujących obrotu za pośrednictwem sieci Internet, który zobowiązuje Dyrektora IAS do dokonania wstępnej analizy danych spraw i przekazania sprawy do podległego organu KAS niezwłocznie, jednak nie później niż 14 dni, odnosi się do zasad postępowania w zakresie prowadzenia czynności przedblokadowych, czynności zmierzających do blokady rachunków bankowych podmiotu kwalifikowanego (...).

Opracowanie analityczne przekazane przez Cybercentrum:

- 11 maja 2021 r. – analiza rynku najmu nieruchomości,
- 6 października 2021 r. – sprzedaż wyrobów jubilerskich z metali szlachetnych oraz świadczenie usług jubilerskich (...)

nie spełniały tego warunku. Nie dotyczyły czynności wstępnych/przedblokadowych. Miały charakter ogólny, pilotażowy, stanowiły materiał do dalszych, bardziej szczegółowych analiz zidentyfikowanych podmiotów. IAS w Opolu nie miała zatem obowiązku przekazania spraw do podległych urzędów skarbowych w terminie, który jest określony w metodyce.

Zastępca Dyrektora Izby wyjaśniła również, że Dyrektor Izby nie posiada pisma, w którym Dyrektor Departamentu Nadzoru nad Kontrolami MF zajął stanowisko w sprawie terminu 14-dni, o którym mowa na str. 6 Metodyki postępowania organów KAS wobec podmiotów dokonujących obrotu za pośrednictwem sieci Internet.

(akta kontroli str. 631-632, 636-636, 679-681,689)

⁵⁸ Pismo skierowane w dniu 7 lipca 2022 r. do Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Kielcach, Znak sprawy:DNK7.0723.18.2022.

NIK zwraca uwagę, że w złożonych wyjaśnieniach podkreślany jest brak obowiązku przekazania podległym urzędom skarbowym otrzymanych informacji w terminie 14 dni z uwagi na to, że stanowił on materiał do dalszych analiz. Nie wskazano natomiast uzasadnienia przyczyny opieszałości w prowadzeniu tych dalszych analiz i uzasadnienia braku przekazania bez zbędnej zwłoki urzędom skarbowym materiałów do przeglądu, celem przeprowadzenia ich dalszej weryfikacji. Przekazanie takich materiałów po upływie ponad miesiąca, a tym bardziej po upływie blisko czterech miesięcy nie można uznać za przykład działania niezwłocznego w zakresie analiz przedkontrolnych wobec podmiotów mogących uchylać się od wypełniania obowiązków podatkowych.

Ocena cząstkowa

Rozwiązania organizacyjne stosowane w KAS sprowadzały się do scentralizowania w wyspecjalizowanych komórkach centralnych zadań związanych z analizą i typowaniem obszarowo podmiotów, w których mogą występować nieprawidłowości w zakresie e - handlu. Zadania te scentralizowano m.in. w Cybercentrum, realizującym zadania w tym obszarze na poziomie ogólnokrajowym, a rolą Izby była koordynacja działań w stosunku do podmiotów, które zostały wytypowane do podjęcia czynności w efekcie centralnie prowadzonych analiz. Stąd Izba nie wyznaczała podległym urzędom zadań w zakresie monitorowania e-handlu i identyfikowania podmiotów działających w szarej strefie, dokonywała jednakże wstępnej oceny otrzymanego z poziomu centralnego materiału analitycznego oraz przekazywała podległym urzędom skarbowym do dalszej oceny wykazy podmiotów, celem ewentualnego podjęcia działań. W ramach nadzoru Izba monitorowała również działania podejmowane w tym zakresie przez podległe urzędy skarbowe i przekazywała m.in. Cybercentrum otrzymane od urzędów skarbowych informacje zwrotne o efektach podjętych działań. Izba skierowała także do centralnej jednostki analitycznej informacje o wysokim ryzyku wystąpienia nadużyć podatkowych w obszarze obrotu w Internecie używanymi pojazdami samochodowymi, celem ewentualnego wykorzystania przy prowadzeniu analiz na poziomie centralnym.

Stwierdzono jednakże przypadki opieszałego prowadzenia wstępnej analizy materiałów analitycznych przekazanych przez Cybercentrum i w efekcie przekazania spraw do odpowiednich urzędów skarbowych po upływie odpowiednio 118 i 32 dni od otrzymania

ww. materiału analitycznego. Powyższe wynikało z błędnej interpretacji zapisów Metodyki postępowania organów KAS wobec podmiotów dokonujących obrotu za pośrednictwem sieci Internet.

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

Opis stanu faktycznego

Szef KAS przekazał Izbie w dniu 15 kwietnia 2019 r. Politykę zarządzania procesem analitycznym w KAS, która określała wytyczne w zakresie prowadzenia działań analitycznych.

Przekazana 13 stycznia 2021 r. Metodyka postępowania organów KAS wobec podmiotów dokonujących obrotu za pośrednictwem sieci Internet zawierała schemat prowadzenia czynności przedkontrolnych, postępowania kontrolnych dotyczących podmiotów uchylających się od wypełniania obowiązków podatkowych w zakresie e-handlu, a Mały podręcznik OSINT zawierał techniki pozyskiwania, gromadzenia i zabezpieczania danych z sieci Internet.

W sprawie zadań wyznaczonych w zakresie egzekwowania obowiązków podatkowych od podmiotów dokonujących transakcji za pośrednictwem Internetu Dyrektor Izby wyjaśniła: obowiązki podatkowe dla podmiotów gospodarczych, w tym również podmiotów dokonujących transakcji za pośrednictwem Internetu określają przepisy prawa podatkowego. Egzekwowanie tych obowiązków jest zadaniem nadrzędnym jednostek KAS wynikającym z przepisów je regulujących i w przypadku uchylania się od obowiązków, są one egzekwowane w stosunku do wszystkich podmiotów bez względu na branżę, w której działa podmiot. Uchylanie się do obowiązków podatkowych tworzy szarą strefę, również o obszarze e-handlu. Celem egzekwowania obowiązków podatkowych od podmiotów dokonujących transakcji za pośrednictwem Internetu, Szef KAS zleca zadania w zakresie monitorowania e-handlu i identyfikowania tych podmiotów. Zadania te leżą w kompetencji Cybercentrum, które realizowane są na poziomie ogólnokrajowym (...). Zarówno w roku 2021, jak i 2022 Szef Krajowej Administracji Skarbowej nie wyznaczył do realizacji izbom administracji skarbowej wskaźników w zakresie egzekwowania obowiązków podatkowych od podmiotów gospodarczych dokonujących transakcji za pośrednictwem Internetu.

(akta kontroli str. 83, 86-170,360-361)

W latach 2021-2022 (do czerwca) obowiązywały następujące dokumenty, w których określono mierniki/ wskaźniki do realizacji w KAS: a) Szczegółowy opis konstrukcji mierników – poziom centralny (dokument sporządzony w Ministerstwie Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej w styczniu 2021 r., b) Szczegółowy opis konstrukcji mierników - poziom centralny (MF, czerwiec 2021 r.), c) Szczegółowy opis konstrukcji wskaźników na rok 2022 – poziom centralny (MF, grudzień 2021 r.); 4) Szczegółowy opis konstrukcji wskaźników na rok 2022 – poziom centralny (MF, marzec 2022 r.). W dokumentach tych Szef KAS nie wyznaczył do realizacji Izbie wskaźników w zakresie egzekwowania obowiązków podatkowych od podmiotów gospodarczych dokonujących transakcji za pośrednictwem Internetu.

(akta kontroli str. 83, 360, 385-421, 437-569)

Zadania w obszarze zapobiegania i zwalczania nieprawidłowości w e-handlu realizowane były z wykorzystaniem ww. trzech dokumentów i w ocenie Dyrektora Izby miały one charakter ciągłych, stałych i realizacja tych zadań nie odbiega od obowiązujących zasad prowadzenia kontroli, czy czynności sprawdzających.

(akta kontroli str. 83,361)

W związku z rozpoznanymi zagrożeniami w zakresie e-handlu Dyrektor Izby wyznaczył OUCS w 2021 r. miernik regionalny pn. Ilość rekordów (wpisów) w Systemie E-HA2, który służył do oceny skuteczności ujawniania stron internetowych oraz podmiotów oferujących nielegalne/nieopodatkowane towary i usługi, działających w sieci Internet, ze szczególnym uwzględnieniem obszaru polskojęzycznego Internetu. Z miernika tego zrezygnowano w 2022 r.

Zastępca Dyrektora Izby wyjaśniła, że zgodzono się na rezygnację z miernika ilość rekordów (wpisów) w Systemie E-HA2, ponieważ w latach jego stosowania nie zidentyfikowano nieakceptowalnych ryzyk mogących mieć wpływ na niewykonanie tego miernika. Za odstąpieniem od wprowadzania na 2022 r. miernika przemawiało ponadto planowane na rok 2022 wyłączenie systemu służącego do monitorowania realizacji celu.

(akta kontroli str. 364-365, 379-380, 654-655)

Przekazywane dane w zakresie poziomu wykonania w 2021 r. miernika ilość rekordów (wpisów) w Systemie E-HA2 były przekazywane przez OUCS do 10 dnia następnego miesiąca i do 25 dnia miesiąca następującego po kwartale.

(akta kontroli str. 364-365,372-375,379-380)

Według przekazanych za 2021 r. ww. raportów liczba rekordów (wpisów) w systemie E-HA2 wyniosła 8 579 sztuk, tj. 389% zaplanowanego poziomu ww. miernika (2 205 sztuk).

(akta kontroli str. 83,361)

W latach 2020-2022 (do czerwca) liczba czynności sprawdzających w zakresie podatku VAT, CIT i PIT wobec podmiotów dokonujących transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu wyniosła: 570 w 2020 r., 749 w 2021 r. (w tym 348 w I półroczu 2021 r.) i 250 w I półroczu 2022 r. Ujawnione w wyniku ww. czynności kwoty uszczupień wyniosły odpowiednio: 329 tys. zł., 775 tys. zł., 358 tys. zł. i 317 tys. zł.

Liczba ww. czynności sprawdzających wzrosła w 2021 r. w stosunku do analogicznego okresu roku poprzedniego o 179 (31,4%), a w I półroczu 2022 r. spadła w stosunku do analogicznego okresu poprzedniego o 98 (28,2%).

Kwoty ustaleń z czynności sprawdzających w zakresie rozliczeń podmiotów dokonujących transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu wzrosły w 2021 r. w stosunku do roku poprzedniego o 446 tys. zł. (135,6%) przy jednoczesnym wzroście liczby podejmowanych czynności⁵⁹ o 179 (31,4%). W I półroczu 2022 r. kwoty ustaleń spadły w stosunku do analogicznego okresu roku poprzedniego o 41 tys. zł (11,5%) przy jednoczesnym spadku liczby podejmowanych czynności o 98 (28,2%).

Liczba czynności sprawdzających wobec podmiotów, które prowadziły niezarejestrowaną działalność za pośrednictwem Internetu lub zaniżały rozmiary prowadzonej działalności wyniosła: 10 w 2020 r., 29 w 2021 r. (w tym 13 w I półroczu 2021 r.) i dziewięć w I półroczu 2022 r., a ujawnione w ich wyniku uszczuplenia odpowiednio 15 tys. zł, 233 tys. zł, 21 tys. zł i 192 tys. zł.

W latach 2021 -2022 (do czerwca) efekty czynności sprawdzających przeprowadzonych przez podległe Izbie jednostki wobec ww. podmiotów dokonujących transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu (które prowadziły niezgłoszoną do opodatkowania działalność lub zaniżały faktyczne jej rozmiary) rosły w porównaniu do roku poprzedniego. W 2021 r. wzrosły one w stosunku do roku poprzedniego o 218 tys. zł⁶⁰ (tj. ponad czternastokrotnie), a w II półroczu 2022 r. nastąpił ponad ośmiokrotny wzrost ustalonych uszczupień w stosunku do analogicznego okresu 2021 r.⁶¹ przy jednocześnie mniejszej o 30,8% liczbie podejmowanych czynności sprawdzających.

⁵⁹ Wzrost liczby czynności z 570 do 749.

⁶⁰ Z 15 tys. zł. do 233 tys. zł

⁶¹ Z 21 tys. zł do 192 tys. zł.

Izba nie otrzymała z MF wytycznych lub zaleceń odnoszących się do podejmowania przez podległe jednostki czynności sprawdzających wobec zidentyfikowanych podmiotów dokonujących transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu w szarej strefie.

Zastępca Dyrektora Izby wyjaśniła, że we wrześniu 2021 r. otrzymaliśmy wytyczne pn. „Wytyczne do czynności sprawdzających”, które dotyczą ogólnych założeń do czynności sprawdzających (...). Wytyczne, z uwagi na to, że powinna je cechować uniwersalność w podejściu do zagadnienia, nie mogą być tworzone dla odcinka działalności podmiotu. Bada się bowiem cały podmiot i ogół jego aktywności (...). W sprawie sposobu monitorowania efektów czynności sprawdzających ww. osoba wyjaśniła, że efekty te są monitorowane kwartalnie, wykonywana jest analiza skuteczności i efektywności czynności sprawdzających oraz analiza wykonania miernika. Wyniki są prezentowane i omawiane na naradach z naczelnikami urzędów skarbowych po zakończonych kwartałach. Wskazała również, że miernik, który dotyczy czynności sprawdzających został wykonany, stąd Izba nie dokonywała szczegółowych analiz i monitorowania działań. Izba nie dokonywała analiz pod kątem skuteczności egzekwowania w drodze czynności sprawdzających obowiązków podatkowych od podmiotów dokonujących transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu (...) oraz, że nie przekazywała dodatkowych wytycznych/zaleceń.

(akta kontroli str. 351, 646, 679-681, 687-688)

Liczba kontroli w zakresie podatku VAT, CIT i PIT wobec podmiotów dokonujących transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu, wyniosła: 13 w 2020 r., 15 w 2021 r. (w tym 10 w I półroczu) i siedem w I półroczu 2022 r. Ujawnione w wyniku ww. kontroli kwoty uszczupień wyniosły odpowiednio: 792 tys. zł, 961 tys. zł i 438 tys. zł.

Kwoty ustaleń z kontroli podatkowych w zakresie rozliczeń podmiotów dokonujących transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu wzrosły w 2021 r. w stosunku do roku poprzedniego o 169 tys. zł⁶² (21,3%) przy jednoczesnym wzroście liczby przeprowadzonych kontroli⁶³ o dwie (15,4%). W I półroczu 2022 r. kwoty ustaleń wzrosły w stosunku do analogicznego okresu roku poprzedniego o 121 tys. zł⁶⁴ (38,2%) przy jednoczesnym spadku liczby podejmowanych czynności o trzy (30%).

Liczba kontroli podatkowych wobec podmiotów, które dokonując transakcji za pośrednictwem Internetu zaniżały rozmiary prowadzonej działalności, wyniosła: 10

⁶² Z 792 tys. zł do 961 tys. zł

⁶³ Wzrost liczby kontroli z 13 do 15.

⁶⁴ Z 317 tys. zł do 438 tys. zł.

w 2020 r., 13 w 2021 r.(w tym 10 w I półroczu 2021 r.) i siedem w I półroczu 2022 r., a ujawnione w ich wyniku uszczuplenia odpowiednio 732 tys. zł, 373 tys. zł,317 tys. zł i 438 tys. zł.

Dane te wskazują, że nastąpił wzrost w porównaniu do poprzednich okresów efektów kontroli podatkowych przeprowadzonych przez podległe Izbie jednostki wobec podmiotów dokonujących transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu.

(akta kontroli str. 642-645,647)

Zastępca Dyrektora Izby wyjaśniła, że udział kontroli podatkowych prowadzonych w podmiotach dokonujących transakcji za pośrednictwem Internetu w stosunku do ogółu kontroli podatkowych był relatywnie niski, gdyż wyniósł 4,2% w 2021 r. i 5,5% w I półroczu 2022 r.(...), a udział ten jest konsekwencją prowadzonych analiz. Dla działań Izby nie ma znaczenia czy niezgłoszona działalność gospodarcza jest wykonywana z użyciem sieci Internet, czy jest prowadzona przy wykorzystaniu innych kanałów dystrybucji. (...) Urząd na etapie działań, których celem jest wytypowanie podmiotu do kontroli podatkowej, bada podmiot i wykorzystuje wszystkie dostępne informacje, które go dotyczą. Nawet jeśli analiza dotyczy podmiotu z kodem różnym od PKD 4791⁶⁵, czynności wstępne obejmują (mogą obejmować) jego aktywność w Internecie.

(akta kontroli str. 679-681, 688-689)

W ramach wszystkich 35 kontroli podatkowych podmiotów prowadzących handel elektroniczny (13 kontroli przeprowadzonych w 2020 r., 15 w 2021 r. i siedmiu w 2022 r.) podległe IAS jednostki stwierdzały nieprawidłowości. Skuteczność tych kontroli (100%) była wyższa od skuteczności kontroli podatkowych ogółem.

(akta kontroli str. 353, 648)

Skuteczność kontroli celno-skarbowych w zakresie rozliczeń podatku VAT,CIT i PIT była następująca:

- spośród 64 kontroli przeprowadzonych w 2020 r., w 49 stwierdzono nieprawidłowości (76,6%);
- spośród 127 kontroli przeprowadzonych w 2021 r. w 108 stwierdzono nieprawidłowości (85%), a I półroczu 2021 r. skuteczność kontroli wyniosła 76,2%;
- spośród 107 kontroli przeprowadzonych w I półroczu 2022 r. w 101 stwierdzono nieprawidłowości (94,4%).

⁶⁵ Sprzedaż detaliczna prowadzona przez domy sprzedaży wysyłkowej lub Internet

W latach 2020-2022 (do czerwca) przeprowadzono dwie kontrole celno-skarbowe w zakresie podatku VAT,CIT i PIT podmiotów dokonujących transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu⁶⁶. W obu kontrolach stwierdzono nieprawidłowości (skuteczność tych kontroli wynosiła 100%).

Akta kontroli str.188, 354, 649)

Liczba decyzji wydanych przez podległych Izbie naczelników urzędów skarbowych w sprawach wymiaru podatków VAT,CIT i PIT wynosiła 745 w 2020 r.,680 w 2021 r. (w tym 323 w I półroczu 2021 r.) i 274 w 2022 r.(do czerwca).Z ww. decyzji uchylonych lub częściowo uchylonych przez Dyrektora Izby zostało odpowiednio: 58 decyzji z 2020 r.⁶⁷ (7,8%), 56 decyzji z 2021 r.⁶⁸ (8,2%) i pięć decyzji z 2022 r.⁶⁹ (1,8%).

W latach 2020 - 2022 (do 30 czerwca) w sprawach w zakresie podatku VAT,CIT i PIT wydano podmiotom dokonującym transakcji za pośrednictwem Internetu 21 decyzji w 2020 r., osiem w 2021 r.(w tym pięć w I półroczu 2021 r.) i siedem w I półroczu 2022 r. Z ww. decyzji uchylonych lub częściowo uchylonych przez Dyrektora Izby (tj. w II instancji) zostało odpowiednio: siedem decyzji z 2020 r.(33,3%) i dwie decyzje z 2021r. (25%).

Zastępca Dyrektora Izby wyjaśniła, że do uchylecia w całości dwóch decyzji organu podatkowego I instancji doszło z powodu naruszenia art. 70 c Ordynacji podatkowej, w związku z uchwałą Naczelnego Sądu Administracyjnego (...).W konsekwencji Dyrektor Izby uznał, że doszło do przedawnienia zobowiązania podatkowego na etapie postępowania podatkowego prowadzonego przez organ I instancji.(...).Sąd zajął ostateczne stanowisko, że zawiadomienie, o którym mowa w art. 70 c Ordynacji podatkowej, dla ziszczenia skutku zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, należy kierować do ustanowionego w postępowaniu pełnomocnika, a nie do samej strony (w sprawach, w których orzekał Dyrektor Izby zawiadomienie zostało doręczone stronie).

(akta kontroli str. 642-645, 650, 679-681, 689)

Udział (procent) decyzji uchylonych lub częściowo uchylonych przez Dyrektora Izby w przypadku podmiotów dokonujących transakcji za pośrednictwem Internetu był wyższy niż w przypadku decyzji w zakresie VAT,CIT i PIT ogółem.

⁶⁶ Jedną kontrolę celno-skarbową przeprowadzono w II półroczu 2021 r., a drugą kontrolę w I półroczu 2022 r.

⁶⁷ Z ww. 58 decyzji ,47 z nich zostało przekazanych do ponownego rozpatrzenia.

⁶⁸ Z ww. 56 decyzji ,31 z nich zostało przekazanych do ponownego rozpatrzenia.

⁶⁹ Z ww. pięciu decyzji ,cztery z nich zostało przekazanych do ponownego rozpatrzenia.

W sprawie sposobu monitorowania jakości rozstrzygnięć w sprawach wymiaru podatków wobec podmiotów dokonujących transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu Zastępca Dyrektora Izby wyjaśniła, że monitorowanie jakości rozstrzygnięć naczelników urzędów skarbowych odbywa się całościowo z uwzględnieniem poszczególnych tytułów podatkowych (PIT, CIT, VAT, podatki majątkowe, akcyza, opłata paliwowa i emisyjna, podatek od gier), a nie w poszczególnych obszarach tematycznych (...).W ramach nadzoru odbywają się ponadto cykliczne spotkania z organami I instancji.

(akta kontroli str. 355,650,654-659)

W latach 2020 - 2022 (do 30 czerwca) Naczelnik OUCS nie wydał w I instancji decyzji w sprawach wymiaru podatku VAT,CIT i PIT podmiotom dokonującym transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu.

(akta kontroli str. 189, 356, 651)

W latach 2020-2022 (do 30 czerwca) Dyrektor IAS w II instancji wydał jedną decyzję w sprawach wymiaru podatku VAT,CIT i PIT podmiotom dokonującym transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu (w 2021 r.).Decyzje w ww. zakresie były w latach 2021-2022 (do 30 czerwca) w dwóch przypadkach⁷⁰ przedmiotem rozstrzygnięć Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego⁷¹.Żadna w ww. dwóch decyzji nie została uchylona lub częściowo uchylona przez WSA.

W latach 2020-2022 (do 30 czerwca) w sprawach wymiaru podatku VAT,CIT i PIT Dyrektor Izby wydał w II instancji łącznie 221 decyzji, z których 126 zaskarżono.

W okresie tym 12 decyzji Dyrektora Izby zostało uchylonych lub częściowo uchylonych przez WSA (9,5% decyzji zaskarżonych).I tak:

- liczba ww. decyzji wynosiła 163 w 2021 r.⁷² (w tym 83 w I półroczu 2021 r.) i 58 w 2022 r.(do czerwca);
- w okresie tym wniesiono skargę do WSA na odpowiednio: 97 decyzji w 2021 r.⁷³,(w tym 83 w I półroczu 2021 r.) i 29 w 2022 r.(do 30 czerwca);
- liczba rozstrzygnięć WSA wynosiła; 107 w 2021 r.⁷⁴ (z czego dziewięć decyzji Dyrektora Izby zostało uchylonych lub częściowo uchylonych – tj. 8,4%)⁷⁵

⁷⁰ Rozstrzygnięciami objęto decyzje Dyrektora Izby z wcześniejszych okresów.

⁷¹ Dalej: WSA.

⁷² W tym jedną decyzję w sprawie wymiaru podatku VAT,CIT i PIT wydano podmiotowi dokonującemu transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu.

⁷³ W tym na dwie decyzje w sprawie wymiaru podatku VAT,CIT I PIT wydane podmiotom dokonującym transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu.

⁷⁴ W tym dwa rozstrzygnięcia dotyczyły decyzji w sprawie wymiaru podatku VAT,CIT I PIT wydanych podmiotom dokonującym transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu.

i 45 w 2022 r.(do 30 czerwca), z czego trzy decyzje zostały uchylone lub częściowo uchylone- tj.6,7%).

Dla porównania, w 2020 r. liczba ww. decyzji wynosiła 227⁷⁶, do WSA wniesione zostały skargi na 60 decyzji, a liczba rozstrzygnięć wynosiła 49 (z czego osiem decyzji Dyrektora Izby zostało uchylonych lub częściowo uchylonych – tj.16,3%).

Jakość decyzji wydanych w II instancji przez Dyrektora Izby w sprawach wymiaru podatku VAT,CIT i PIT podmiotom dokonującym transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu była wyższa w porównaniu do jakości decyzji wydanych w II instancji przez Dyrektora Izby ogółem w sprawach wymiaru podatku VAT,CIT i PIT. Liczba decyzji uchylonych w latach 2021-2022 wynosiła od 6,7% do 8,4%, natomiast żadna decyzja wydana podmiotom dokonującym transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu nie została uchylona.

(akta kontroli str. 349, 357, 652)

W latach 2020 - 2022 (do 30 czerwca) Naczelnik OUCS nie wydał w II instancji decyzji w sprawach wymiaru podatku VAT,CIT i PIT podmiotom dokonującym transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu. Decyzje w ww. zakresie nie były również w tym okresie przedmiotem rozstrzygnięć WSA.

(akta kontroli str. 642-645, 653)

W latach 2020 - 2022 (do 30 czerwca) egzekwowanie obowiązków podatkowych od podmiotów prowadzących handel elektroniczny utrudniały podległym Izbie jednostkom bariery i ograniczenia spowodowane epidemią COVID-19, w tym w szczególności okresy izolacji i kwarantanny oraz obostrzenia sanitarne ograniczające wykonywanie zadań.

Dyrektor Izby wyjaśniła, że na chwilę obecną czynniki te nie wpływają na egzekwowanie obowiązków podatkowych. Wyjaśniła także, że podległe jednostki nie zgłaszały problemów w podejmowanych działaniach wobec podmiotów dokonujących transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu, były natomiast informowane o możliwości otrzymania wsparcia z Cybercentrum w zakresie pomocy w zabezpieczeniu informacji z sieci Internet w związku z prowadzonymi sprawami, w szczególności zabezpieczenia zrzutów z portali ogłoszeniowych i społecznościowych.

⁷⁵ W I półroczu 2021 r. liczba rozstrzygnięć WSA wynosiła 40, z czego cztery Decyzje Dyrektora Izby zostały uchylone lub częściowo uchylone przez WSA.

⁷⁶ W tym cztery decyzje w sprawach wymiaru podatku VAT,CIT i PIT wydano podmiotom dokonującym transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu.

Dyrektor Izby wskazała ponadto, że nie widzi potrzeby wprowadzenia zmian przyczyniających się do poprawy skuteczności egzekwowania obowiązków podatkowych od podmiotów dokonujących transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu, natomiast rozwój technologii wpływa na konieczność stałego doształcania się i rozwoju kompetencji analitycznych i informacyjnych pracowników i funkcjonariuszy tutejszej Izby.

(akta kontroli str.83-84, 362)

Stwierdzone nieprawidłowości

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

Ocena cząstkowa

Efekty działań podległych Izbie jednostek wobec podmiotów prowadzących e-handel, w postaci ustalonych kwot uszczupień, wskazują na koncentrowaniu działań KAS na podmiotach naruszających przepisy prawa, przy jednoczesnym ograniczaniu działań wobec podmiotów realizujących prawidłowo obowiązki podatkowe. O powyższym świadczy m.in. istotny wzrost efektów czynności sprawdzających wobec podmiotów, które prowadziły niezarejestrowaną działalność za pośrednictwem Internetu lub zaniżały rozmiary prowadzonej działalności przy jednoczesnym spadku liczby takich czynności, który miał miejsce w I półroczu 2022 r. Ustalone kwoty uszczupień wzrastały w okresie objętym kontrolą, przy czym w I półroczu 2022 r. wzrosły ponad ośmiokrotnie, przy spadku o 30% liczby czynności sprawdzających. Również skuteczność kontroli podatkowych prowadzonych przez nadzorowane przez Izbę urzędy skarbowe wobec podmiotów z obszaru e-commerce potwierdza rosnący trend w zakresie ustalanych kwot uszczupień przy jednoczesnej malejącej liczbie przeprowadzanych kontroli podatkowych. Należy również podkreślić, że skuteczność kontroli podatkowych przeprowadzonych wobec podmiotów dokonujących transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu wynosiła 100% i była wyższa od skuteczności kontroli podatkowych ogółem.

IV. Uwagi i wnioski

W związku ze stwierdzonymi nieprawidłowościami, Najwyższa Izba Kontroli, na podstawie art. 53 ust. 1 pkt 5 ustawy o NIK, przedstawia następujące uwagi i wnioski:

Uwagi

Najwyższa Izba Kontroli nie formułuje uwag.

Wnioski

Najwyższa Izba Kontroli wnosi o podjęcie działań organizacyjnych zmierzających do niezwłocznego przekazywania podległym urządům skarbowym otrzymanych analiz i innych informacji wskazujących na możliwość wystąpienia nieprawidłowości w obszarze e-handlu.

VI. Pozostałe informacje i pouczenia

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

Prawo zgłoszenia zastrzeżeń

Zgodnie z art. 54 ustawy o NIK kierownikowi jednostki kontrolowanej przysługuje prawo zgłoszenia na piśmie umotywowanych zastrzeżeń do wystąpienia pokontrolnego, w terminie 21 dni od dnia jego przekazania. Zastrzeżenia zgłasza się do Dyrektora Delegatury NIK w Opolu. 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 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.

Opole, 22 września 2022 r.

Podpisy i pieczęcie

Kontroler Grażyna Stalska, doradca ekonomiczny
Najwyższa Izba Kontroli Delegatura w Opolu, Dyrektor Iwona Zyman