



**Wiceprezes
Najwyższej Izby Kontroli**
Józef Górny

Warszawa, dnia marca 2010 r.

**Pan
Jan Vincent Rostowski
Minister Finansów**

P/09/139

LKI-410-07-1/2009

WYSTĄPIENIE POKONTROLNE

Na podstawie art. 2 ust. 1 ustawy z 23 grudnia 1994 r. o Najwyższej Izbie Kontroli¹, zwanej dalej „ustawą o NIK”, Najwyższa Izba Kontroli przeprowadziła kontrolę w Ministerstwie Finansów (dalej: Ministerstwo) w zakresie egzekwowania obowiązków podatkowych i celnych od podmiotów prowadzących handel internetowy w latach 2007 – 2009 (I półrocze).

W związku z kontrolą, której wyniki przedstawione zostały w protokole kontroli podpisanym w dniu 20 stycznia 2010 r., na podstawie art. 60 ustawy o NIK, przekazuję Panu Ministrowi niniejsze wystąpienie pokontrolne.

Najwyższa Izba Kontroli pozytywnie ocenia, pomimo stwierdzonych nieprawidłowości, działalność Ministra Finansów w zakresie objętym kontrolą.

Pozytywną ocenę uzasadnia uwzględnienie problematyki handlu internetowego w działalności kontrolnej wykonywanej przez podległe Ministrowi Finansów organy skarbowe i podatkowe. W poszczególnych latach okresu objętego kontrolą wzrastała liczba przeprowadzonych kontroli, zwiększały się także efekty finansowe² tych kontroli. Ponadto od 2009 r. w Ministerstwie podjęto działania, które mogą doprowadzić do skuteczniejszego, niż w latach poprzednich, przeciwdziałania nieprawidłowościom występującym w handlu internetowym.

Stwierdzone nieprawidłowości polegały w szczególności na:

- niepodejmowaniu kompleksowych analiz handlu internetowego,

¹ Dz. U. z 2007 r. Nr 231, poz. 1701 ze zm.

² Kwoty stwierdzonych uszczerpków podatkowych i korekt dokonanych przez podatników.

- niezapewnieniu organom skarbowym, podatkowym i celnym spójnego systemu identyfikowania i systematycznego monitorowania obszarów ryzyka wystąpienia nieprawidłowości³ w tym obszarze.

1. Podległe Ministrowi Finansów organy skarbowe, podatkowe i celne podejmowały kontrole podmiotów prowadzących handel internetowy.

Urzędy kontroli skarbowej (UKS), z inicjatywy Departamentu Kontroli Skarbowej Ministerstwa (DKS), przeprowadziły cztery koordynowane kontrole skarbowe dotyczące handlu internetowego (łącznie skontrolowano 191 podatników). Finansowe efekty z ww. kontroli wyniosły łącznie 11,6 mln zł.

W sumie UKS w zakresie handlu internetowego przeprowadziły 145 kontroli skarbowych w 2007 r. (1,17% wszystkich kontroli UKS), 206 w 2008 r. (1,95%) i 142 w I połowie 2009 r. (2,93%). Stwierdzone uszczuplenia podatkowe (na podstawie wydanych decyzji i korekt dokonanych przez podatników) wyniosły w tych latach, odpowiednio: 4,1 mln zł, 20,5 mln zł i 10,9 mln zł, w tym znacząco wzrosły efekty z kontroli przeprowadzonych u podatników nieprowadzących działalności gospodarczej – z kwoty uszczupień w wysokości 1,3 mln zł w 2007 r. do 5,6 mln zł w 2008 r. (o 330,8%).

W latach 2007 – 2008 i w I półroczu 2009 r. urzędy skarbowe, będące w gestii Departament Administracji Podatkowej (DAP), przeprowadziły odpowiednio 812, 1.348 i 590 kontroli podatników w zakresie handlu internetowego. W wyniku ww. kontroli w kolejnych latach stwierdzono uszczuplenia podatkowe odpowiednio w kwotach 2,7 mln zł, 6,5 mln zł i 4,1 mln zł.

Izby i urzędy celne w badanym okresie podejmowały działania związane z handlem internetowym o charakterze doraźnym, ale w innych istotnych obszarach ryzyka, dotyczących tzw. dopalaczy, papierosów i paliw.

2. Od 2008 r. handel internetowy został uznany za jeden z priorytetów kontroli skarbowej.

W maju 2009 r. DKS opracował po raz pierwszy własny materiał informacyjny pn. *Działalność gospodarcza z wykorzystaniem Internetu – charakterystyka wybranych branż*, zawierający zebrane z różnych źródeł informacje o handlu internetowym, a w czerwcu tego roku zlecił poszczególnym urzędem kontroli skarbowej zbieranie danych i prowadzenie stałego monitoringu w wybranych branżach handlu internetowego.

W latach 2007 – 2008 inne departamenty Ministerstwa nie zajmowały się identyfikowaniem i monitorowaniem obszarów ryzyka występowania nieprawidłowości w handlu internetowym.

W 2006 r. trzy izby skarbowe zgłosiły do Krajowego Planu Dyscypliny Podatkowej na 2007 r., jako obszar wysokiego ryzyka, nieujawnianie źródeł przychodów związanych

³ Ryzyko nierejestrowania działalności gospodarczej i nieewidencjonowania zdarzeń gospodarczych podlegających opodatkowaniu.

z handlem elektronicznym. Kontrola tego obszaru ujęta została w Krajowym Planie Dyscypliny Podatkowej na 2009 r.

W Departamencie Kontroli Celno-Akcyzowej i Kontroli Gier Ministerstwa (DKC-AiKG) w końcu 2008 r. podjęto inicjatywę dotyczącą przygotowania projektu pn. *Centrum analiz e-handlu* (w ramach programu *Zapobieganie i walka z przestępczością ISEC*) i zaangażowania do współpracy innych jednostek administracji rządowej, tj. Ministerstwa Spraw Wewnętrznych i Administracji oraz Ministerstwa Sprawiedliwości. Realizacja takiego projektu może mieć istotne znaczenie w przygotowaniu polskiej administracji szczebla centralnego do podejmowania skoordynowanych działań w celu przeciwdziałania nieprawidłowościom w handlu internetowym, czy szerzej elektronicznym. Natomiast w 2009 r. opracowany został w DKC-AiKG dokument pn. *Koncepcja organizacji i kontroli sprzedaży internetowej towarów podlegających kontroli wykonywanej przez Służbę Celną*.

3. W latach 2007 – 2008 w Ministerstwie nie prowadzono własnych kompleksowych analiz w odniesieniu do zjawiska handlu internetowego.

Pomimo że Minister Finansów uczestniczy w *Programie działań na rzecz wspierania elektronicznego handlu i usług na lata 2009-2010*⁴ (za koordynację realizacji całości *Programu* jest odpowiedzialny minister do spraw gospodarki), nie występowało do Ministerstwa Gospodarki czy Głównego Urzędu Statystycznego o opracowanie odpowiednich danych lub o udostępnienie wyników przeprowadzonych badań. Ministerstwo nie zlecało także na zewnątrz przygotowania analiz dla tego segmentu rynku.

W trakcie prowadzonej przez NIK kontroli, poszczególne departamenty Ministerstwa powoływały się na różne, niejednolite źródła informacji o skali rozwoju handlu internetowego. Wskazywano ogólnodostępne publikacje (artykuły z prasy bądź ze stron www), jednak bez precyzyjnego określenia zakresu rzeczowego tych badań – obejmujących fragmentaryczne zakresy tej działalności, nazywanej handlem elektronicznym bądź internetowym.

4. Pomimo podejmowania wskazanych wyżej działań w zakresie kontroli handlu internetowego, w Ministerstwie nie zdefiniowano jednoznacznie tego pojęcia, a zatem nie wiadomo jakie działania rodzące obowiązki podatkowe i celne mieszczą się w tym pojęciu, i jaki, w związku z tym, powinien być zakres kontroli.

Pojęcie handlu internetowego nie jest prawnie zdefiniowane. Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług⁵ w art. 2 pkt 26 posługuje się pojęciem usług elektronicznych, odsyłając jednocześnie do definicji zawartych w przepisach prawa unijnego - rozporządzeniu Rady (WE) nr 1777/2005 z dnia 17 października 2005 r.⁶ ustanawiającego środki wykonawcze do dyrektywy 77/388/EWG w sprawie wspólnego systemu podatku od

⁴ Program przygotowany przez Ministerstwo Gospodarki, w dniu 30 grudnia 2008 r. przyjęty został przez Radę Ministrów. Stanowi on realizację Planu Informatyzacji Państwa na lata 2007-2010 – rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 28 marca 2007 r. (Dz. U. Nr 61, poz. 415).

⁵ Dz. U. z 2002 Nr 144, poz. 1204 ze zm.

⁶ Dz.U.U.E.L.2005.288.1

wartości dodanej⁷. W ustawie z dnia 18 lipca 2002 r. o świadczeniu usług drogą elektroniczną⁸ – w art. 2 pkt 4 mowa, jest o usługach świadczonych drogą elektroniczną⁹. Zajmujące się tym zagadnieniem światowe organizacje (WTO, OECD), wypracowały własne definicje handlu elektronicznego i zasady kwalifikowania transakcji jako mieszczących się w tym pojęciu.

W dokumentach opracowywanych w Ministerstwie, takich jak *Procedury kontroli e-handlu – poradnik dla urzędów kontroli skarbowej* z 2007 r. (w DSK), *Podstawowych Zakresach Obszarów Kontroli Podatkowej* na 2009 r. (w DAP), *Koncepcja organizacji i kontroli sprzedaży internetowej towarów podlegających kontroli wykonywanej przez Służbę Celną* 2009 r. (w DKC-AiKG) posługiwano się różnymi definicjami handlu elektronicznego. Nie odwoływano się przy tym do definicji obowiązujących w przepisach prawnych czy przyjętych przez inne organizacje i instytucje.

Z ustaleń kontroli wynika, że zakres kontroli prowadzonych przez urzędy kontroli skarbowej i urzędy skarbowe (zaliczanych przez Ministerstwo do kontroli handlu internetowego) dotyczył w większości podmiotów prowadzących handel na aukcjach internetowych (głównie na portalu Allegro). Poza zainteresowaniem tych organów były nowe obszary trudnych do zidentyfikowania usług elektronicznych¹⁰ określonych w dyrektywie 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej¹¹, takich jak np. prowadzenie zakładów pieniężnych lub gier losowych (tzw. e-hazard).

Kontrola działalności gospodarczej prowadzonej przez Internet nie różni się co do ogólnych zasad i przepisów ją regulujących od innych kontroli – podlega takiej samej kontroli podatkowej czy skarbowej. Należy jednak podkreślić, że bez doprecyzowania zakresu terminu handel internetowy, nie jest możliwe jednoznaczne określenie jakiego rodzaju działalność prowadzona za pośrednictwem Internetu podlega obowiązkom podatkowym i celnym, a w związku z tym, jaka jest skala tej działalności. Tym samym, co najmniej utrudnione jest wypracowanie skutecznego systemu identyfikowania

⁷ Art. 11 tego rozporządzenia stanowi, że do usług świadczonych drogą elektroniczną, o których mowa w art. 9 ust. 2 lit. e) tiret dwunaste i załączniku L dyrektywy 77/388/EWG, należą usługi świadczone za pomocą Internetu lub sieci elektronicznej, których świadczenie jest zautomatyzowane i które wymagają niewielkiego udziału człowieka, a ich wykonanie bez wykorzystania technologii informacyjnej jest niemożliwe

⁸ Dz. U. Nr 144, poz. 1204 ze zm.

⁹ Zgodnie z art. 2 pkt 4 ustawy świadczenie usługi drogą elektroniczną to wykonanie usługi świadczonej bez jednoczesnej obecności stron (na odległość), poprzez przekaz danych na indywidualne żądanie usługobiorcy, przesyłanej i otrzymywanej za pomocą urządzeń do elektronicznego przetwarzania, włącznie z kompresją cyfrową, i przechowywania danych, która jest w całości nadawana, odbierana lub transmitowana za pomocą sieci telekomunikacyjnej w rozumieniu ustawy z dnia 16 lipca 2004 r. – Prawo telekomunikacyjne (Dz. U. Nr 171, poz. 1800 ze zm.)

¹⁰ Przykładowy wykaz usług świadczonych drogą elektroniczną zawarty w załączniku II dyrektywy wymienia:
–tworzenie i utrzymywanie witryn internetowych, zdalna konserwacja oprogramowania i sprzętu;
–dostarczanie oprogramowania oraz jego uaktualnień;
–dostarczanie obrazów, tekstu i informacji oraz udostępnianie baz danych;
–dostarczanie muzyki, filmów i gier, w tym gier losowych i hazardowych, jak również przekazów lub wydarzeń o charakterze politycznym, kulturalnym, artystycznym, sportowym, naukowym lub rozrywkowym;
–świadczenie usług kształcenia korespondencyjnego.

¹¹ Dz.U.U.E.L.2006.347.1

i monitorowania faktycznych obszarów ryzyka występowania nieprawidłowości, w celu planowania odpowiednich działań kontrolnych.

Obowiązek rozpoznawania obszarów ryzyka postrzeganych jako szkodliwe dla prawidłowego funkcjonowania systemu podatkowego wynika też z obowiązującej w Ministerstwie od 2003 r. *Strategii Zarządzania Ryzykiem Zewnętrznym*¹².

Minister Finansów, jako organ odpowiadający m.in. za realizację dochodów z podatków bezpośrednich, pośrednich i opłat, a także za kontrolę skarbową i nadzór nad organami kontroli skarbowej¹³ oraz sprawujący ogólny nadzór w sprawach podatkowych¹⁴ powinien, zdaniem NIK, podejmować działania w zakresie egzekwowania obowiązków podatkowych i celnych, adekwatne do tworzących się nowych obszarów działalności gospodarczej – nowoczesnych, wysokospecjalistycznych usług *wirtualnych* handlu internetowego.

5. W okresie objętym kontrolą Ministerstwo nie wdrożyło żadnych narzędzi informatycznych w celu monitorowania i typowania do kontroli podmiotów prowadzących działalność w zakresie handlu internetowego.

Wprowadzenie do Krajowego Planu Dyscypliny Podatkowej na 2009 r. nowego obszaru ryzyka związanego z handlem internetowym, nie zostało poprzedzone analizą potrzeb w zakresie zabezpieczenia odpowiedniego wyposażenia technicznego urzędów skarbowych (np. stanowisk komputerowych z nieograniczonym dostępem do Internetu, specjalistyczne oprogramowania), pomimo że do zadań DAP, zgodnie z regulaminem organizacyjnym Ministerstwa, należy inicjowanie i prowadzenie prac w zakresie identyfikacji potrzeb i optymalizacji funkcjonowania oraz rozwoju i modernizacji izb i urzędów skarbowych.

Z dniem 1 stycznia 2009 r. w strukturze Izby Skarbowej w Bydgoszczy utworzony został Referat ds. Handlu Internetowego, któremu powierzono zadania w zakresie wspomagania działań urzędów skarbowych. Pomimo pozytywnej oceny tego faktu, Minister Finansów, w ocenie NIK, zbyt długo zwlekał z powołaniem wyspecjalizowanej komórki wspomagającej działania urzędów skarbowych. DAP już w 2006 r. otrzymywał sygnały od podległych jednostek o trudnościach w monitorowaniu podmiotów prowadzących handel w Internecie oraz o potrzebie stworzenia w kraju jednego ośrodka koordynującego takie działania. Ponadto informacje o doświadczeniach innych krajów, w posiadaniu których był DAP (m.in. w wyniku podjętej od 2003 r. współpracy z administracjami podatkowymi innych krajów w ramach programu Fiscalis i organizacją międzynarodową IOTA) wskazywały, że specyfika problematyki opodatkowania działalności gospodarczej prowadzonej z wykorzystaniem sieci internetowej wymaga powołania jednostki centralnej. Jej zadaniem powinno być odciążenie urzędów skarbowych od czasochłonnej i wymagającej wiedzy specjalistycznej pracy analitycznej, w zakresie monitorowania sieci internetowej

¹² Zatwierdzonej przez Ministra Finansów w dniu 31 grudnia 2003 r.

¹³ Art. 8 ust. 2 pkt 1 i 10 ustawy z dnia 4 września 1997 r. o działach administracji rządowej (Dz. U. z 2007 r. Nr 65, poz. 437 ze zm.).

¹⁴ Art. 14 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 ze zm.).

i identyfikacji podatników naruszających przepisy prawa podatkowego w przedmiotowym zakresie.

6. Ministerstwo od 2002 r. rozpoczęło realizację Informatycznego Systemu Wspomagania Kontroli Skarbowej (ISKOS). Opracowanie to obejmowało w latach 2002-2006 dwa projekty tzw. ISKOS1 (*Modernizacja systemu poboru podatków i kontroli podatników*) i ISKOS2 (*Kompleksowa informatyzacja kontroli skarbowej*) i na ich realizację przeznaczono 43 mln zł. Obydwa projekty zostały odebrane przez Zarząd Projektu (zespół powołany w Ministerstwie) od wykonawcy, bez uwag, odpowiednio w 2005 i w 2006 r..

Od kwietnia 2007 w ramach ISKOS rozpoczęto realizację kolejnego projektu o nazwie *Przekazanie systemu ISKOS urzędowi kontroli skarbowe*. W jego ostatniej fazie przewidziano wdrożenie modułu ARGOS – narzędzia informatycznego do przeszukiwania i monitorowania Internetu w zakresie handlu internetowego. W związku z przesuwaniem zakończenia całego ww. projektu, wdrożenie modułu ARGOS miało nastąpić do 31 stycznia 2010 r. (tj. po zakończeniu kontroli NIK).

Jedną z przyczyn opóźnień we wdrażania modułu ARGOS, były nieprawidłowości związane z realizacją dwóch pierwszych projektów systemu ISKOS. Potwierdziła to przeprowadzona od maja 2007 r. do sierpnia 2008 r. kontrola resortowa Ministerstwa, która jednoznacznie stwierdziła, że mimo poniesionych nakładów na dwa kolejne projekty (tzw. ISKOS1 i ISKOS2), *system, który miał być informatycznym narzędziem do wspomagania kontroli skarbowej nie został uruchomiony, a tym samym nie przekazany do użytkowania ani na szczeblu centralnym, ani na szczeblu regionalnym*. Dlatego też, w listopadzie 2009 r. za kwotę 59.500 zł Ministerstwo zleciło przeprowadzenie firmie zewnętrznej audytu dla dokonania oceny aktualnej przydatności informatycznego systemu ISKOS. Jednym z zadań postawionych audytorom było zbadanie zgodności przyjętych protokołów odbioru z wykonanymi przez wykonawcę pracami.

7. W okresie objętym kontrolą, szkolenia z zakresu przygotowania i metodyki kontroli handlu internetowego były planowane i organizowane tylko przez DKS dla pracowników kontroli skarbowej. Pozostałe departamenty nie przeprowadzały takich szkoleń dla pracowników kontroli podatkowej i celnej. Dopiero w trakcie kontroli NIK (listopad 2009 r.) zostało przeprowadzone szkolenie w zakresie przestępczości internetowej dla dwóch przedstawicieli DKC-AiKG i 31 funkcjonariuszy celnych.

W DAP w wyniku zakończonego w I półroczu 2006 r. eksperymentu pn. *Zwalczanie oszustw przez Internet* (w ramach projektu PHARE 2003) powstał dokument pn. *Skrzynka narzędziowa*, który został udostępniony pracownikom komórek kontroli podatkowej w celu przygotowania i prowadzenia kontroli w zakresie handlu internetowego. Został on zastąpiony przez wyznaczniki zawarte w opisie jedenastego obszaru ryzyka (handel internetowy) przewidzianego w Krajowym Planie Dyscypliny Podatkowej na 2009 r.

W 2007 r. opracowane zostały w DKS *Procedury kontroli e-handlu – poradnik dla urzędów kontroli skarbowej* (aktualizowany obecnie), jako materiał pomocny przy typowaniu i prowadzeniu kontroli handlu internetowego.

Poza powyższymi dokumentami, nie zostały w okresie objętym kontrolą przygotowane inne opracowania metodyczne.

W sytuacji braku wsparcia technicznego i merytorycznego nie było w pełni możliwe skuteczne realizowanie przez organy podatkowe i celne należących do nich zadań kontrolnych w obszarze handlu internetowego. Niewątpliwie inicjatorem działań w tym zakresie powinien być Minister Finansów.

Przedstawiając powyższe oceny i uwagi, Najwyższa Izba Kontroli, wnosi o:

- 1) wypracowanie spójnego systemu identyfikowania i systematycznego monitorowania ryzyka występowania nieprawidłowości w zakresie handlu internetowego;
- 2) zapewnianie właściwych narzędzi informatycznych, ułatwiających monitorowanie Internetu i typowanie podmiotów do kontroli;
- 3) uwzględnienie w planach kontroli skarbowej, podatkowej i celnej, kontroli podmiotów zajmujących się handlem internetowym, w oparciu o przeprowadzane analizy ryzyka;
- 4) uwzględnienie w opracowywanych planach szkoleń specjalistycznych, tematów z zakresu metod kontroli handlu internetowego.

Stosownie do art. 62 ust. 1 ustawy o NIK, Najwyższa Izba Kontroli oczekuje od Pana Ministra, w terminie 30 dni od daty otrzymania niniejszego wystąpienia pokontrolnego, informacji o sposobie wykorzystania uwag i wykonania wniosków bądź o działaniach podjętych w celu realizacji wniosków lub przyczynach niepodjęcia takich działań.

Zgodnie z treścią art. 61 ust. 1 i 2 ustawy o NIK, w terminie 7 dni od daty otrzymania niniejszego wystąpienia pokontrolnego, przysługuje Panu Ministrowi prawo zgłoszenia na piśmie do Kolegium Najwyższej Izby Kontroli umotywowanych zastrzeżeń w sprawie ocen, uwag i wniosków zawartych w tym wystąpieniu.

W razie zgłoszenia zastrzeżeń, zgodnie z art. 62 ust. 2 ustawy o NIK, termin nadesłania informacji, o którym mowa wyżej, liczy się od dnia otrzymania uchwały Kolegium NIK w sprawie rozpatrzenia zastrzeżeń.