



NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI

Delegatura w Łodzi

LLO.410.019.041.2022

Andrzej Pasternak
Dyrektor
Izby Administracji Skarbowej w Łodzi
Al. T. Kościuszki 83
90-436 Łódź

WYSTĄPIENIE POKONTROLNE

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

NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI
Delegatura w Łodzi
ul. Kilińskiego 210, 90-980 Łódź
T +48 42 239 32 00, F +48 42 239 32 90
llo@nik.gov.pl

I. Dane identyfikacyjne

Jednostka kontrolowana	Izba Administracji Skarbowej w Łodzi ¹ , Al. T. Kościuszki 83 90-436 Łódź
Kierownik jednostki kontrolowanej	Andrzej Pasternak, Dyrektor IAS, od 11 stycznia 2022 r. ² W okresie objętym kontrolą, funkcję kierownika jednostki poprzednio pełnił Marek Kołaciński, w okresie od 16 marca 2020 r. do 10 stycznia 2022 r.
Zakres przedmiotowy kontroli	<ol style="list-style-type: none">1. Monitorowanie handlu elektronicznego oraz identyfikowanie podmiotów działających w szarej strefie2. Nadzór nad egzekwowaniem obowiązków podatkowych od podmiotów prowadzących handel elektroniczny
Okres objęty kontrolą	Od 1 stycznia 2021 r. do 30 czerwca 2022 r., z wykorzystaniem dowodów sporządzonych przed lub po tym okresie oraz danych za okresy wcześniejsze lub późniejsze mające bezpośrednio związek z badanym zagadnieniem
Podstawa prawna podjęcia kontroli	Art. 2 ust. 1 ustawy z dnia 23 grudnia 1994 r. o Najwyższej Izbie Kontroli ³
Jednostka przeprowadzająca kontrolę	Najwyższa Izba Kontroli Delegatura w Łodzi
Kontroler	Katarzyna Kaczkowska, doradca techniczny, upoważnienie do kontroli nr LLO/101/2022 z dnia 13 czerwca 2022 r.

(akta kontroli str. 1-4)

¹ Zw. dalej IAS.

² Zw. dalej Dyrektorem.

³ Dz. U. z 2022 r. poz. 623, zw. dalej ustawą o NIK.

II. Ocena ogólna⁴ kontrolowanej działalności

OCENA OGÓLNA

W okresie objętym kontrolą IAS nie monitorowała we własnym zakresie handlu elektronicznego oraz nie identyfikowała podmiotów działających w szarej strefie.

Działania IAS polegały natomiast na weryfikowaniu list podmiotów działających w Internecie w ramach spraw otrzymanych z poziomu centralnego, m.in. z Ministerstwa Finansów, CYBERCENTRUM i centrów wspierających⁵. Weryfikacja miała charakter podmiotowy i dokonywana była pod kątem m.in. [REDAKTOWANE]

[REDAKTOWANE] Przeanalizowany materiał przekazywany był następnie do jednostek podległych właściwych miejscowo lub właściwych ze względu na charakter zagadnienia, w celu podjęcia przez nie pogłębionych czynności weryfikacyjnych, wyjaśniających i sprawdzających. Za nieprawidłowe w ocenie NIK należało uznać przypadki niezachowania 14-dniowego terminu dokonania wstępnej analizy spraw w obszarze e-handlu otrzymanych z Opolskiego Urzędu Celno-Skarbowego w Opolu i przekazania ich do jednostek podległych.

IAS monitorowała etapy działań podjętych przez jednostki podległe, ich skuteczność oraz adekwatność zastosowanych w danej sprawie środków, akceptując proponowane przez nie czynności do podjęcia bądź wskazując na konieczność przeprowadzenia dalszych pogłębionych analiz. O ustaleniach podległych jednostek IAS każdorazowo informowała podmioty z poziomu centralnego, we wskazanych terminach i formie przekazania informacji zwrotnej.

W IAS gromadzone były i analizowane wyniki przeprowadzonych przez jednostki podległe czynności sprawdzających, kontroli podatkowych i celno-skarbowych, obejmujących zakres różnych podatków, w tym dotyczących podmiotów handlujących w Internecie.

Dyrektor powołał Regionalny Zespół Analityczny i wyznaczył osoby pełniące rolę konsultantów ds. środowiska elektronicznego. Wyznaczył też koordynatorów i ich zastępców wykonujących zadania na rzecz określonego centrum kompetencyjnego. Niemniej jednak niektórych z nich nie powołał w drodze decyzji oraz nie określił dla nich zakresu upoważnienia do samodzielnego podpisywania pism i dokumentów kierowanych do tego centrum, czym naruszył obowiązujące w jednostkach Krajowej Administracji Skarbowej procedury.

III. Opis ustalonego stanu faktycznego

OBSZAR

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

Opis stanu faktycznego

1a. W okresie objętym kontrolą z Ministerstwa Finansów⁶ oraz z Opolskiego Urzędu Celno-Skarbowego w Opolu IAS otrzymała (a następnie przekazała do jednostek podległych⁷):

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

⁵ [REDAKTOWANE]

⁶ Zw. dalej MF.

⁷ Tj. urzędów skarbowych (zw. dalej US) i Łódzkiego Urzędu Celno-Skarbowego w Łodzi (zw. dalej UCS).

nb

- „Metodykę postępowań organów Krajowej Administracji Skarbowej wobec podmiotów dokonujących obrotu za pośrednictwem sieci Internet”⁸, przekazana pismem z dnia 11 lutego 2021 r. do jednostek podległych. [REDACTED]
- „Mały poradnik narzędzi OSINT, służący jako pomoc w poznaniu i wykorzystaniu dostępnych narzędzi ustalania tożsamości osób i podmiotów w sieci Internet”, opracowany przez Opolski Urząd Celno-Skarbowy w Opolu Wydział CYBERCENTRUM⁹, przekazany pismem z dnia 15 lutego 2021 r. do jednostek podległych. [REDACTED]

(akta kontroli str. 47-67, 442-464, 512-522)

Ponadto, z MF IAS otrzymała (a następnie przekazała do jednostek podległych) procedury określające podstawowe założenia zarządzania procesem analitycznym w ramach zarządzania ryzykiem zewnętrznym oraz zasady prowadzenia działań przez poszczególne jednostki Krajowej Administracji Skarbowej¹⁰, tj.:

- [REDACTED], przekazana pismem z dnia 13 grudnia 2021 r. (zastąpiła ona poprzedni dokument z 2019 r., przekazany do jednostek podległych pismem z dnia 27 maja 2019 r.),
- [REDACTED] przekazane pismem z dnia 15 września 2021 r. do jednostek podległych (zastąpiły one poprzednio obowiązujące wytyczne [REDACTED], przekazane pismem z dnia 5 czerwca 2017 r. do jednostek podległych,
- [REDACTED] przekazane pismem z dnia 21 kwietnia 2021 r. do jednostek podległych.

Ww. dokumenty dotyczyły zadań realizowanych przez jednostki KAS w ramach prowadzonej działalności, w tym określały tryb postępowania po stwierdzeniu prawdopodobieństwa przypadków naruszeń prawa wymierzonych w interesy budżetu państwa i dotyczących różnych rodzajów podatków. Z uwagi na ogólny charakter zawartych w nich wytycznych, mimo braku enumeratywnego wymienia w nich kwestii prowadzenia czynności w obszarze e-handlu, powyższe wytyczne swoim zakresem obejmowały również podatników prowadzących handel elektroniczny.

(akta kontroli str. 5-46, 390-421, 442-464, 469-473, 1129)

Dyrektor wyjaśnił, że IAS nie otrzymywała innych wytycznych i zaleceń dotyczących monitorowania sieci Internet w związku z rozwojem handlu w Internecie, w tym spowodowanym epidemią COVID-19.

(akta kontroli str. 442-464)

W okresie objętym kontrolą w IAS nie opracowano i nie wdrożono własnych wewnętrznych procedur dotyczących monitorowania sieci Internet oraz identyfikowania podatników dokonujących transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu. Jak wyjaśnił Dyrektor, przekazane przez jednostki centralne ww. dokumenty oraz obowiązujące przepisy Działu VI ustawy z dnia 28 sierpnia 1997 r.

⁸ Zw. dalej Metodyką postępowań organów KAS.

⁹ Zw. dalej CYBERCENTRUM

¹⁰ Zw. dalej KAS.

Ordynacja podatkowa¹¹ i Działu V ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej¹² są przydatne i niezbędne w realizacji zadań przez organy podatkowe województwa łódzkiego.

Z uwagi na szeroki wachlarz możliwości podjęcia skutecznych działań przez jednostki organizacyjne KAS, w ocenie Dyrektora, obowiązujące regulacje były kompletne i wystarczające dla prawidłowej realizacji zadań w zakresie monitorowania sieci Internet, analizy ryzyka i identyfikowania podatników dokonujących transakcji za pośrednictwem Internetu, przez co – zdaniem Dyrektora – nie wymagały opracowania i wdrożenia własnych procedur.

(akta kontroli str. 442-464)

1b. W okresie objętym kontrolą Dyrektor zarządzeniami określił¹³ podział kompetencji kontrolnych i wymiany informacji pomiędzy naczelnikami US i UCS oraz zasady współpracy jednostek podległych IAS. Dotyczyły one w m.in. procedury wnioskowania przez urzędy skarbowe, w wymienionych w Zarządzeniach sytuacjach, o przeprowadzenie przez Łódzki Urząd Celno-Skarbowy w Łodzi kontroli celno-skarbowych, w tym dotyczących zwrotu podatku od towarów i usług lub kontroli zasadności wniosku o stwierdzenie nadpłaty w podatku od towarów i usług czy dokonywania blokad rachunków bankowych podatników. Z uwagi na ogólny charakter, zarządzenia te obejmowały całokształt działalności podległych jednostek, przez co nie odnosiły się wprost do zagadnień e-handlu. Zagadnienia dotyczące e-handlu były jednak przedmiotem czynności analitycznych, sprawdzających i kontrolnych, podejmowanych w ich wyniku w celu zapobiegania i zwalczania nieprawidłowości podatkowych i celnych, dotyczących różnych podatków.

Dyrektor nie wyznaczał podległym jednostkom własnych zasad w zakresie monitorowania e-handlu i identyfikowania podmiotów działających w szarej strefie, gdyż – jak wyjaśnił – funkcjonujące procedury dotyczące e-handlu nie wymagały doprecyzowania oraz uzupełnienia.

(akta kontroli str. 47-67, 396-441)

1c. W okresie objętym kontrolą zadania w zakresie m.in. przeprowadzania analiz podmiotów handlujących w Internecie, nadzorowania i monitorowania działań w podległych jednostkach (w tym dotyczących e-handlu), realizował Wydział Kontroli Podatkowej, Kontroli Celno-Skarbowej i Nadzoru nad Czynnościami Sprawdzającymi, Zarządzania Ryzykiem oraz Współpracy Międzynarodowej¹⁴. Zadania te nie zostały wprost określone w regulaminie organizacyjnym IAS¹⁵, jednak były realizowane przez Wydział¹⁶ w ramach ogólnie określonych zadań, takich jak:

- prowadzenie działalności analitycznej, prognostycznej i badawczej dotyczącej zjawisk występujących we właściwości KAS oraz analizy ryzyka
- nadzór nad analizami ryzyka prowadzonymi w podległych urzędach,

¹¹ Dz. U. z 2021 r. poz. 1540 ze zm.

¹² Dz. U. z 2022 r. poz. 813 ze zm.

¹³ Zarządzenie nr 38/2021 Dyrektora Izby Administracji Skarbowej z dnia 11 marca 2021 r. w sprawie podziału kompetencji kontrolnych i wymiany informacji pomiędzy Naczelnikami urzędów skarbowych województwa łódzkiego i Naczelnikiem Łódzkiego Urzędu Celno-Skarbowego w Łodzi oraz zarządzenie nr 39/2021 Dyrektora Izby Administracji Skarbowej z dnia 11 marca 2021 r. w sprawie współpracy jednostek Krajowej Administracji Skarbowej województwa łódzkiego w zakresie blokad rachunków podmiotów kwalifikowanych.

¹⁴ Zw. dalej Wydziałem Zarządzania Ryzykiem.

¹⁵ Zarządzenie nr 1/2021 Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Łodzi z dnia 7 stycznia 2021 r. w sprawie nadania Regulaminu organizacyjnego Izby Administracji Skarbowej w Łodzi oraz zarządzenie nr 118/2021 Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Łodzi z dnia 25 października 2021 r. w sprawie nadania Regulaminu organizacyjnego Izby Administracji Skarbowej w Łodzi

¹⁶ Dział Zarządzania Ryzykiem oraz Dział Kontroli Podatkowej, Kontroli Celno-Skarbowej i Nadzoru nad Czynnościami Sprawdzającymi.

- ocenę i prognozowanie możliwych zagrożeń ekonomicznych, pozaekonomicznych i społecznych w obszarach zadań wykonywanych w Izbie i podległych urzędach,
- analizę stanu zagrożenia oszustwami podatkowymi i celnymi w obszarach zadań wykonywanych przez KAS,
- zarządzanie ryzykiem zewnętrznym, w tym identyfikowanie obszarów zagrożeń mogących mieć wpływ na prawidłowość wypełniania obowiązków podatkowych i celnych oraz prowadzenie rejestru ryzyka,
- koordynowanie, ocenianie prawidłowości przesyłanych sprawozdań, informacji zbiorczych i analiz z podległych urzędów i innych komórek organizacyjnych Izby oraz sporządzanie okresowych sprawozdań.

(akta kontroli str. 68-101)

W okresie objętym kontrolą IAS nie przeprowadzała we własnym zakresie analiz ryzyka w obszarze handlu elektronicznego. Podmiotami identyfikującymi i analizującymi ryzyko w tym zakresie – w ramach struktury KAS – były m.in. MF, CYBERCENTRUM i centra wspierające, a także Izba Administracji Skarbowej w Katowicach, Kujawsko-Pomorski Urząd Celno-Skarbowy w Bydgoszczy, od których IAS otrzymywała wyniki tych analiz¹⁷.

[REDAKTED]

h. Wyniki przeprowadzonych czynności, jednostki te przekazywały do IAS w wyznaczonych przez IAS terminach.

(akta kontroli str. 160, 177-183, 237-252, 272-283, 303-328, 346-366, 380-383, 469-473)

Zidentyfikowane (przez podmioty zewnętrzne) w ramach analizy ryzyka obszary w zakresie e-handlu dotyczyły:

[REDAKTED]

[REDAKTED]

(akta kontroli str. 196-197, 234-236, 275-276, 303-370)

W okresie objętym kontrolą IAS nie monitorowała we własnym zakresie zasobów sieci Internet w celu identyfikacji ryzyk. Materiał w tym zakresie otrzymywała z poziomu centralnego, od MF i CYBERCENTRUM (wraz z centrami wspierającymi).

Jak wyjaśnił Dyrektor, jednostki te zostały powołane dla potrzeb monitorowania e-handlu z poziomu MF i to one dokonywały

[REDAKTED]

(akta kontroli str. 442-464, 478-502)

¹⁷ W okresie objętym kontrolą do IAS wpłynęło 19 spraw dotyczących e-handlu, w ramach których wytypowanych zostało 87 podmiotów.

W 2019 r. decyzją Dyrektora¹⁸ powołany został Regionalny Zespół Analityczny w Izbie Administracji Skarbowej w Łodzi¹⁹. Określony zostały skład Zespołu – przewodniczący i dwóch jego zastępców oraz członkowie (ostatecznie 31 osób). Ustalono dla Zespołu zadania dotyczyły w szczególności:

- prowadzenia pogłębionych analiz typów znajdujących się na listach typowań brutto (mających na celu utworzenie listy typowań finalnie kierowanych do podatkowych lub innych działań weryfikacyjnych,
- prowadzenia analiz podmiotowych (mających wyselekcjonować podmioty do działań kontrolnych) w oparciu o ustalone przez właścicieli ryzyk oraz opracowane przez siebie założenia analityczne,
- weryfikacji przekazywanych przez US/UCS wniosków o wszczęcie identyfikacji/przeglądu ryzyka (WIR) oraz ich ewentualne uzupełnianie o określenie reguł typowania (w oparciu o czynniki ryzyka) w celu przeprowadzenia analizy podmiotowej związanej ze zgłoszonym mechanizmem działania,
- sygnalizowania centralnej jednostce analitycznej o nowych istotnych niebezpiecznych zjawiskach wykrytych w związku z realizacją swoich zadań.

Z uwagi na ogólny charakter dokumentu zadania te dotyczyły różnych rodzajów podatków i nie wyszczególniono w nich zagadnień dotyczących handlu w Internecie.

(akta kontroli str. 151-159)

W latach 2021-2022 (do 30 czerwca) Zespół Analityczny odbył 26 spotkań²⁰ – każdorazowo po otrzymaniu z MF spraw wraz z listą podmiotów, które na podstawie analiz MF zostały zidentyfikowane m.in. jako potencjalni „znikający podatnicy” bądź potencjalnie naruszający przepisy prawa podatkowego (tzw. listy typowań brutto).

Wg protokołów ze spotkań, Zespół Analityczny, po dokonaniu analizy podmiotowej, podejmował decyzje o przekazaniu poszczególnej sprawy do właściwej miejscowo (bądź właściwej ze względu na rodzaj sprawy) jednostki podległej IAS, celem dokonania przez nią czynności analitycznych,

[REDAKOWANE]

(akta kontroli str. 160-175)

W latach 2021-2022 (do 30 czerwca) Zespół Analityczny nie zidentyfikował niebezpiecznych zjawisk lub mechanizmów nadużyć podatkowych w zakresie handlu w Internecie i nie kierował do MF wniosków o wszczęcie identyfikacji ryzyk w tym zakresie. Nie stwierdził też nowych nadużyć podatkowych w obszarze e-handlu (oprócz zidentyfikowanych na poziomie centralnym) oraz nie identyfikował podmiotów działających w szarej strefie w Internecie.

(akta kontroli str. 160-175, 469-473)

Dyrektor wyjaśnił, że działania regionalnych zespołów analitycznych ukierunkowane były na analizy podmiotów przekazanych z poziomu centralnego w ramach tzw. list typowań brutto, dlatego też Zespół Analityczny w IAS skupiał się na analizie podmiotowej z tej listy i nie widział potrzeby dodatkowej identyfikacji podmiotów, wobec czego nie sygnalizował zjawisk związanych z realizacją zadań w zakresie e-handlu.

(akta kontroli str. 469-473)

W sprawie wyznaczania koordynatorów i ich zastępców, Dyrektor terminowo:

¹⁸ Decyzja nr 51/2019 Dyrektora Izby Administracji Skarbowej z dnia 3 lipca 2019 r. w sprawie powołania Regionalnego Zespołu Analitycznego w Izbie Administracji Skarbowej w Łodzi (ze zm.).

¹⁹ Zw. dalej Zespołem Analitycznym.

²⁰ W okresie objętym kontrolą Zespół spotkał się 26 razy, tj. w 2021 r. – 19 razy, a w 2022 r. – siedem razy.

- powołał w 2019 r. koordynatora i jego zastępcę²¹ w obszarze: *środowisko elektroniczne, w tym informatyka śledcza*, tj. w obszarze wymienionym w § 1 ust. 1 pkt 8 zarządzenia Szefa KAS w sprawie powołania koordynatorów²²,
- wyznaczył w 2020 r. koordynatora oraz jego zastępcę dla obszarów analizy zasobów sieci Internet oraz informatyki śledczej, w odpowiedzi na pismo MF²³, wg którego w zdecydowanej większości izb administracji skarbowej osoby wyznaczone na koordynatora (lub zastępcę) wykonują zadania służbowe związane z informatyką śledczą, co w istotny sposób ogranicza możliwości wykonywania przez nich zadań w zakresie monitorowania i analiz zasobów sieci Internet, dlatego koniecznym jest powołanie niezależnych koordynatorów (zastępców) dla obszarów analizy zasobów sieci Internet oraz informatyki śledczej,
- powołał w 2021 r. koordynatora²⁴ i jego zastępcę²⁵ do wykonywania zadań na rzecz Centrum Kompetencyjnego CYBERCENTRUM, w odpowiedzi na pismo MF²⁶ (wg którego nastąpił wzrost transakcji gospodarczych dokonywanych z wykorzystaniem Internetu). Te same osoby powołane zostały w 2020 r. do pełnienia funkcji koordynatora i jego zastępcy dla obszarów analizy zasobów sieci Internet oraz informatyki śledczej.

Ww. osoby zatrudnione były w UCS.

(akta kontroli str. 102-133, 617-620)

Koordynator obszaru analizy zasobów sieci Internet oraz informatyki śledczej uczestniczył w szkoleniach z zakresu:

- [REDACTED]
- [REDACTED]

Zastępca koordynatora w obszarze środowisko elektroniczne, w tym informatyka śledcza uczestniczył w szkoleniu z zakresu [REDACTED]

[REDACTED]

(akta kontroli str. 638-640, 1117-1122)

W ramach realizacji zadań, będący pracownikiem UCS Koordynator wykonujący zadania na rzecz Centrum Kompetencyjnego CYBERCENTRUM przeprowadził:

²¹ Decyzja nr 89/2019 Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Łodzi z dnia 18 grudnia 2019 r. w sprawie powołania Koordynatorów oraz ich Zastępców do wykonywania zadań na rzecz Centrów Kompetencyjnych wspierających komórkę Ministerstwa Finansów właściwą do spraw zwalczania przestępczości ekonomicznej. Informacje o wyznaczonych koordynatorach i zastępcach, Dyrektor z zachowaniem terminu określonego w piśmie z dnia 3 czerwca 2019 r. przekazał do MF.

²² Zarządzenie nr 26 Szefa Krajowej Administracji Skarbowej z dnia 20 maja 2019 r. w sprawie powołania koordynatorów do wykonywania zadań na rzecz Centrów Kompetencyjnych wspierających komórkę Ministerstwa Finansów właściwą do spraw zwalczania przestępczości ekonomicznej, zw. dalej zarządzenie Szefa KAS w sprawie powołania koordynatorów.

²³ Pismo z dnia 9 czerwca 2020 r. (DZP8.K0210.2.2018) Departamentu Zwalczania Przystępczości Ekonomicznej Ministerstwa Finansów.

²⁴ Decyzja nr 18/2021 Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Łodzi z dnia 24 lutego 2021 r. w sprawie powołania Koordynatora wykonującego zadania na rzecz Centrum Kompetencyjnego CYBERCENTRUM w Izbie Administracji Skarbowej w Łodzi.

²⁵ Decyzja nr 33/2021 Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Łodzi z dnia 17 marca 2021 r. zmieniająca decyzję w sprawie powołania Koordynatora wykonującego zadania na rzecz Centrum Kompetencyjnego CYBERCENTRUM w Izbie Administracji Skarbowej w Łodzi.

²⁶ Pismo z dnia 15 stycznia 2021 r. (DZP8.K4111.73.2020) Departamentu Zwalczania Przystępczości Ekonomicznej Ministerstwa Finansów.

kaskadowe szkolenie dla swojego zastępcy, pt. „[REDAKTOWANE]”, analizę podmiotu z [REDAKTOWANE] dla Naczelnika US w Radomsku, analizę [REDAKTOWANE] oraz zrealizował dwie sprawy przekazane przez [REDAKTOWANE] dotyczące pięciu podmiotów handlujących na [REDAKTOWANE].

Zastępca koordynatora nie prowadził szkoleń oraz nie realizował zadań na rzecz innych jednostek, w tym z [REDAKTOWANE] dotyczących e-handlu.

(akta kontroli str. 1115-1116)

Dyrektor wyjaśnił, że współpraca koordynatorów skupiała się w głównej mierze na przeprowadzaniu [REDAKTOWANE] przez Opolski Urząd Celno-Śkarbowy w Opolu – koordynatorzy przeprowadzali [REDAKTOWANE] w internecie pod kątem prawidłowości wyliczania cło przez nich z [REDAKTOWANE] et, np. [REDAKTOWANE].

[REDAKTOWANE] pl.

(akta kontroli str. 442-464)

We wszystkich podległych US Dyrektor terminowo²⁷ wyznaczył osoby pełniące rolę konsultantów ds. środowiska elektronicznego.

(akta kontroli str. 134-150)

W 2022 r. osoby wyznaczone do pełnienia funkcji konsultanta w obszarze środowiska elektronicznego uczestniczyły w szkoleniach dotyczących metodyki prowadzenia analizy internetowej oraz źródła i narzędzi do pozyskiwania danych; efektywnego przeszukiwania zasobów sieci dla celów prowadzonych czynności służbowych (e-learning Atena2), dedykowanych wyłącznie zagadnieniom e-handlu.

(akta kontroli str. 638-640, 1118-1122)

Dyrektor wyjaśnił, że konsultanci ds. środowiska elektronicznego podejmowali działania analityczne zmierzające do oceny uzyskanych informacji oraz pozyskania materiałów dowodowych w prowadzonych czynnościach, przekazywali innym pracownikom, celem służbowego wykorzystania, prezentacje w zakresie metodyki przeprowadzania analizy internetowej oraz wspierali współpracowników w wyszukiwaniu informacji w sieci Internet i demonstrowali na konkretnych przykładach, jak korzystać z dostępnych narzędzi w Internecie.

(akta kontroli str. 442-464)

W 2021 r. Dyrektor, wykonujący zadania Pomocniczego Właściciela Ryzyk w zakresie obliczania podatku dochodowego od osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej zwrócił się do pozostałych dyrektorów Izby Administracji Skarbowej w kraju z prośbą o dokonanie oceny ryzyka (oszacowania istotności ryzyka) 15 zagadnień z ww. obszaru, w tym zagadnienia dot. „sprzedaży za pośrednictwem Internetu, dokonywanej przez osoby niezarejestrowane jako prowadzące działalność gospodarczą. Wykazywanie podstawy opodatkowania w nieprawidłowej wysokości”. Analiza otrzymanych danych wykazała pojedyncze przypadki wystąpienia ryzyka w skali roku w odniesieniu do liczby podmiotów (i prawdopodobieństwo „1”) oraz wpływ na uszczuplenie należności budżetowych średni („2”) od 3 tys. do 10 tys. zł.

(akta kontroli str. 465-473, 1130-1162)

1d. W okresie objętym kontrolą IAS posiadała dostęp do następujących narzędzi informatycznych:

²⁷ Zgodnie z pismem Departamentu Zwalczenia Przeszeczności Ekonomicznej Ministerstwa Finansów z dnia 27 lipca 2021 r. (znak: DZP8.K4111.73.2020) informacje o wyborze konsultantów należało przekazać do dnia 31 sierpnia 2021 r.

10

- [redacted] a
[redacted] n
[redacted] M,
- [redacted]
[redacted] ej
[redacted] b
- [redacted] a
[redacted] e

Analiza zidentyfikowanych podmiotów możliwa była w IAS przy wykorzystaniu [redacted]
[redacted]
[redacted]

Ww. systemy i narzędzia informatyczne zapewniło MF, a IAS była ich użytkownikiem. IAS nie dysponowała własnymi, dedykowanymi systemami współpracującymi z popularnymi platformami handlu internetowego, a wdrażaniem i umożliwianiem dostępu zajmowała się wyodrębniona jednostka w Ministerstwie Finansów – CIRF Centrum Informatyzacji Ministerstwa Finansów.

(akta kontroli str. 386-389, 442-464, 641-672)

Dyrektor wyjaśnił, że IAS korzystała też [redacted]
[redacted] a
podmiotów działających w e-handlu (np. [redacted]
IP²⁹, [redacted]¹, [redacted]
[redacted]³², [redacted]³³), natomiast w przypadku konieczności pozyskania lub [redacted]
[redacted]

[redacted] Wyjaśnił ponadto, że sprzęt komputerowy przydzielony został koordynatorom/zastępcom oraz konsultantom, a IAS wyposażona była w karty SIM z wyłącznym dostępem do Internetu oraz w telefony komórkowe z dostępem do Internetu.

(akta kontroli str. 386-389, 442-464, 641-672)

Pracownicy IAS (Działu Zarządzania Ryzykiem Wydziału Zarządzania Ryzykiem), koordynatorzy/ zastępcy oraz konsultanci korzystali ze sprzętu komputerowego niezbędnego do monitorowania zasobów sieci Internet, w tym e-handlu

28 [redacted]
29 [redacted]
30 [redacted]
31 [redacted]
32 [redacted]
33 [redacted]

i identyfikowania podmiotów działających w szarej strefie³⁴. Dodatkowo, trzech pracowników (w tym Naczelnik Wydziału Zarządzania Ryzykiem), dwóch konsultantów, koordynator i zastępca koordynatora zostali wyposażeni po jednym pendrive'ie.

(akta kontroli str. 1109-1114)

Zdaniem Dyrektora, narzędzia informatyczne będące w dyspozycji IAS były wystarczające do sprawnego realizacji działań dotyczących e-handlu.

(akta kontroli str. 442-464, 478-502)

2a. W okresie objętym kontrolą w IAS funkcjonował – z poziomu krajowego – centralny rejestr ryzyk, który zawierał 26 grup obszarów ryzyka i 88 obszarów, spośród których zjawisko e-handlu nie zostało enumeratywnie wymienione.

IAS nie prowadziła własnych rejestrów ryzyk w dziedzinie e-handlu, gdyż – jak wyjaśnił Zastępca Dyrektora (z up. Dyrektora) – polityka zarządzania procesem analitycznym nie zakładała prowadzenia odrębnych rejestrów na poziomie regionalnym.

(akta kontroli str. 478-502, 575-601, 641-672)

W okresie objętym kontrolą IAS nie monitorowała we własnym zakresie zjawiska handlu elektronicznego w Internecie. Monitorowała natomiast – w ramach nadzoru – podjęte przez jednostki podległe działania w tym zakresie, akceptowała proponowane przez nie czynności do podjęcia (np. sprawdzające, weryfikacyjne, kontrola podatkowa, celno-skarbowa) oraz wskazywała na konieczność przeprowadzenia pogłębionych analiz w celu ustalenia dokładniejszych danych o podatnikach.

(akta kontroli str. 196-203, 305-311, 326-327, 333-342, 346-347, 350-351, 364-379, 382-385, 547-555)

O ustaleniach podległych jednostek IAS każdorazowo informowała podmioty z poziomu centralnego, we wskazanych terminach i formie, przy czym udzielenie informacji zwrotnej poprzedzone było czynnościami weryfikacyjnymi, pozwalającymi na ustalenie, czy działanie podległych jednostek w danej sprawie było adekwatne, kompleksowe i wystarczające. W sytuacji, gdy ustalenia jednostek podległych nie budziły wątpliwości ze strony IAS, IAS zamykała daną sprawę.

(akta kontroli str. 204-230, 253-271, 307-311, 343-345, 346-347, 352-354, 382-383, 556-563, 612-616)

W okresie objętym kontrolą IAS nie przeprowadzała analiz w celu rozpoznawania obszarów z zakresu e-handlu oraz mechanizmów unikania opodatkowania przez podmioty prowadzące handel elektroniczny i nie zidentyfikowała takich obszarów.

(akta kontroli str. 196-197, 234-236, 275-276, 303-370, 469-473)

Dyrektor wyjaśnił, że w IAS odbywała się analiza i weryfikacja wyników typowań spraw w zakresie e-handlu przekazanych z poziomu centralnego, tj. przez CYBERCENTRUM i centra wspierające oraz MF. Wyjaśnił ponadto, że w IAS nie zaobserwowano nasilenia się zjawiska unikania lub uchylania od opodatkowania podmiotów dokonujących transakcji handlowych w Internecie, również w trakcie trwania epidemii COVID.

(akta kontroli str. 478-502)

W okresie objętym kontrolą w IAS nie szacowano wielkości szarej strefy w e-handlu, gdyż – jak wyjaśnił Dyrektor – szacowanie takie wymaga podstaw naukowych, korzystania z wiedzy i doświadczeń grup ekspertów, dlatego też o szacowanie szarej strefy w Internecie proszone są odrębne instytucje naukowo-badawcze lub podmioty w ramach uzgodnień na poziomie administracji rządowej.

(akta kontroli str. 474-477, 478-502)

³⁴ 11 pracowników IAS korzystało z: zestawu mobilnego, zestawu komputerowego, dziewięciu komputerów. Koordynatorzy/zastępcy korzystali łącznie z siedmiu komputerów i siedmiu notebook'ów, każdy konsultant wyposażony został w komputer i/bądź notebook, w tym czterem konsultantom przydzielono zarówno komputer, jak i notebook i czterem – zestawu komputerowe/zestawy mobilne.

Dyrektor wyjaśnił, iż w 2022 r. dwa podmioty prowadzące działalność związaną z [REDAKTOWANE] złożyły do US zgłoszenie rejestracyjne (aktualizacyjne) VAT-R w brzmieniu obowiązującym od 1 lipca 2021 r. (w 2021 r. żaden podmiot nie zgłosił rejestracji). Wyjaśnił ponadto, że w jednym przypadku zaplanowano objęcie podatnika czynnościami sprawdzającymi celem [REDAKTOWANE] a w drugim przypadku wskazano, że właściwym organem podatkowym jest US w Gorzowie Wielkopolskim.

(akta kontroli str. 474-502)

IAS nie prowadziła analiz dotyczących [REDAKTOWANE] którzy ułatwiali dokonanie dostaw do konsumentów w UE towarów sprzedawanych przez tzw. dostawców bazowych, prowadzących handel przy pomocy platform cyfrowych, gdyż – jak wyjaśnił Zastępca Dyrektora (z up. Dyrektora) – analizy podmiotowe typujące podmioty do weryfikacji oraz konieczność podjęcia działań przygotowywane były przez MF, CYBERCENTRUM i centra wspierające.

(akta kontroli str. 641-672)

W związku z pracami legislacyjnymi związanymi z dodatkowymi działaniami w obszarze handlu elektronicznego (pakietu VAT e-commerce), Naczelnik Łódzkiego Urzędu Skarbowego w Łodzi³⁵ zgłosił do IAS możliwe zagrożenia w prawidłowym funkcjonowaniu pakietu e-commerce dotyczące możliwości nielegalnego posługiwania się cudzym numerem VAT (zarejestrowanym do procedury IOSS), niedostosowania procedur doręczeń dokumentów administracyjnych do specyfiki funkcjonowania rynku e-commerce, wskazując, że „rynek e-commerce opiera się na komunikacji elektronicznej, a polskie przepisy nie dają skutecznej, pewnej i szybkiej metody doręczenia dok. administracyjnych do podmiotów zarejestrowanych do procedury OSS/IOSS”, długotrwałej i kosztownej weryfikacji wniosków o zwrot zapłaconego podatku VAT („które będą prawdopodobnie konsekwencją zapłaty podatku VAT do sprzedającego w momencie zakupu towaru oraz ponownie zapłaconego podatku VAT w momencie odbioru przesyłki w Polsce”) oraz skutecznego prowadzenia dochodzenia wiarygodności i egzekucji w stosunku do podmiotów, które posiadają zaległości.

Informacje o możliwych zagrożeniach Dyrektor przekazał do MF.

(akta kontroli str. 478-511)

2b. W okresie objętym kontrolą IAS nie identyfikowała we własnym zakresie podmiotów działających w szarej strefie. Weryfikowała natomiast wyniki typowań (listy podmiotów), przekazane z MF, CYBERCENTRUM i centrów wspierających oraz od innych jednostek KAS³⁶.

(akta kontroli str. 160, 196-230, 237-243, 272-283, 287-297, 303-304, 312-328, 348-349, 357-359, 362-366, 380-383, 556-557)

Dyrektor wyjaśnił, że typowanie podmiotów uchylających się od opodatkowania w zakresie e-handlu odbywało się z poziomu centralnego.

(akta kontroli str. 442-464)

Naczelnik Wydziału Zarządzania Ryzykiem wyjaśniła, iż w ramach rozwiązań systemowych realizacja zadań w zakresie e-handlu możliwa była dzięki m.in. współpracy z wyspecjalizowanymi centrami, pracy koordynatorów/zastępców i konsultantów, procedur opracowanych przez MF i KAS oraz szkoleń centralnych, które w swoim zakresie obejmowały e-handel³⁷.

(akta kontroli str. 474-477, 611)

³⁵ Jako jedyna podległa IAS jednostka.

³⁶ M.in. z IAS w Katowicach, IAS w Gdańsku, Kujawsko-Pomorskiego Urzędu Celno-Skarbowego w Bydgoszczy.

³⁷ W okresie maj 2021 r. – marzec 2022 r. trzech pracowników IAS brało udział w szkoleniach z zakresu OSINT.

W okresie objętym kontrolą IAS dwukrotnie³⁸ otrzymała z Departamentu Nadzoru nad Kontrolami MF materiał analityczny zawierający łącznie informacje o 16 podmiotach³⁹ z woj. łódzkiego, świadczących usługi [redacted] oraz usługi [redacted]

[redacted] Weryfikacji poddano okres od stycznia do czerwca 2021 r. oraz od stycznia do grudnia 2021 r.

Przedmiotowe dane IAS przekazała do właściwych miejscowo US, które przeprowadziły czynności [redacted]

[redacted] bt.

(akta kontroli str. 357-361, 523-555, 564-572, 641-672)

Zbiorcze informacje o podmiotach oraz o podjętych przez US działaniach IAS przekazała do MF.

(akta kontroli str. 556-563, 569-572)

Do ww. materiału analitycznego dostęp posiadali Dyrektor, Zastępca Dyrektora oraz czterech pracowników Wydziału Zarządzania Ryzykiem.

(akta kontroli str. 641-672)

3. W okresie objętym kontrolą IAS nie prowadziła odrębnego rejestru/wykazu zidentyfikowanych podmiotów handlujących w szarej strefie. Rejestr taki został sporządzony na potrzeby kontroli NIK.

(akta kontroli str. 442-464)

Analiza sześciu spraw⁴⁰ w zakresie przekazywania przez IAS do jednostek podległych spraw o podmiotach handlujących w szarej strefie w Internecie otrzymanych z CYBERCENTRUM wykazała, że:

- otrzymane sprawy dotyczyły m.in. [redacted]
[redacted]
[redacted],
[redacted] a
[redacted] r,
- IAS przekazywała sprawy do właściwych jednostek podległych w terminach od dwóch do 36 dni od daty otrzymania sprawy z CYBERCENTRUM, z czego w czterech przypadkach sprawy przekazano z zachowaniem 14-dniowego terminu wynikającego z Metodyki postępowań organów KAS,
- jednostki podległe informowały Dyrektora o podjętych przez siebie działaniach, które polegały m.in. na analizie działalności podmiotów, w tym kont aktywowanych na portalach internetowych, analizie przepływów/obrotów na rachunkach bankowych, analizie portali (np. [redacted] k), za pośrednictwem których dokonywana była sprzedaż/usługi, weryfikacji złożonych deklaracji VAT, CIT.

(akta kontroli str. 297-345, 347-385)

³⁸ Pisma Departamentu Nadzoru nad Kontrolami MI z dnia 26 października 2021 r. i z 15 kwietnia 2022 r.

³⁹ [redacted]

⁴⁰ Analizą poddano wszystkie sześć spraw, które wpłynęły do IAS w okresie objętym kontrolą z Opolskiego Urzędu Celno-Skarbowego w Opolu.

af

4. Zastępca Dyrektora (z up. Dyrektora) wyjaśnił, że IAS [REDACTED]

wyjaśnił ponadto, że w [REDACTED]

(akta kontroli str. 742-776, 784-1108)

Stwierdzone
nieprawidłowości

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

1. IAS nie dochowała 14-dniowego terminu przekazania do właściwych US dwóch spraw (na sześć analizowanych) otrzymanych z CYBERCENTRUM, a dotyczących sprzedaży za pośrednictwem portalu [REDACTED] oraz sprzedaży [REDACTED] [REDACTED]⁴². Stanowiło to naruszenie obowiązków określonych w rozdz. 2 Metodyki postępowań organów KAS, zgodnie z którym dyrektorzy izb administracji skarbowej są obowiązani do dokonania wstępnej analizy danej sprawy i do przekazania sprawy do podległego organu KAS niezwłocznie, jednak nie później niż w terminie 14 dni. Przekazanie przez IAS do właściwych US sprawy dotyczącej podmiotów handlujących [REDACTED] nastąpiło 36 dni po terminie wymaganym Metodyką postępowań organów KAS, a sprawy dotyczącej sprzedaży [REDACTED] – po 19 dniach⁴³. Dyrektor wyjaśnił, że przekazany przez CYBERCENTRUM materiał był obszerny i wymagał dużego nakładu pracy, w tym sprawnej obsługi informatycznej.
(akta kontroli str. 297-327, 478-502)
2. Dyrektor wyznaczył koordynatorów i zastępców – na podstawie § 1 ust. 2 zarządzenia Szefa KAS w sprawie powołania koordynatorów – niezgodnie z zasadami określonymi w punkcie 1 i 2 pisma Ministerstwa Finansów⁴⁴, czym naruszył obowiązujące w jednostkach KAS procedury.
 - a. Dyrektor, wyznaczając w czerwcu 2020 r. osoby do pełnienia funkcji koordynatora oraz zastępcy koordynatora obszarów analizy zasobów sieci Internet oraz informatyki śledczej, wykonujących te zadania na rzecz centrów kompetencyjnych, wspierających komórkę Ministerstwa Finansów

⁴¹ Sprawa nr 1001-ICR.4022.119.2022/DK.

⁴² Sprawa nr 1001-ICR.4020.66.2.2022/AG.

⁴³ Termin przekazania sprawy do US w Piotrkowie Trybunalskim liczony od otrzymania przez IAS pisma z UCS (w dniu 27 maja 2022 r.), iż właściwym do rozpatrzenia sprawy będzie US w Piotrkowie Trybunalskim.

⁴⁴ Pismo Dyrektora Departamentu Zwalczania Przemocności Ekonomicznej Ministerstwa Finansów z listopada 2019 r. (znak: DZP8.K077.57.2019), określające zasady postępowania mające na celu zapewnienie jednolitości stosowania rozwiązań wynikających z zarządzenia nr 26 Szefa KAS.

właściwą do spraw zwalczania przestępczości ekonomicznej nie powołał ich w drodze decyzji. Było to wbrew zasadzie określonej w punkcie 1 ww. pisma, zgodnie z którą koordynatorzy i ich zastępcy wykonujący zadania na rzecz określonego centrum kompetencyjnego powoływani są decyzją dyrektora izby administracji skarbowej.

Zastępca Dyrektora (z up. Dyrektora) wyjaśnił, że z uwagi na upływ czasu nie jest możliwe wskazanie obiektywnych rzeczowych przyczyn powołania koordynatorów/zastępców do wykonywania zadań na rzecz centrów kompetencyjnych bez zachowania właściwej formy, tj. decyzji.

(akta kontroli str. 109-111, 621-622, 742-766)

b. Dyrektor nie określił zakresu upoważnienia:

- koordynatora oraz jego zastępcy – wyznaczonych w czerwcu 2020 r. dla obszarów analizy zasobów sieci Internet oraz informatyki śledczej
- dla koordynatora (powołanego decyzją z dnia 24 lutego 2021 r.) i zastępcy koordynatora (powołanego decyzją z dnia 17 marca 2021 r.) wykonujących zadania w obszarze środowiska elektronicznego na rzecz CYBERCENTRUM

do samodzielnego podpisywania pism i dokumentów kierowanych do właściwego centrum kompetencyjnego.

Powyższe było wbrew zasadzie wskazanej w punkcie 2 ww. pisma, zgodnie z którą dyrektor izby administracji skarbowej określa zakres upoważnienia koordynatora oraz zastępcy wykonujących zadania na rzecz określonego centrum kompetencyjnego do samodzielnego podpisywania pism i dokumentów kierowanych do tego centrum, mając na uwadze konieczność zapewnienia sprawnej współpracy z centrum kompetencyjnym, w tym wymiany informacji w zakresie realizowanych zadań na rzecz tego centrum. Zastępca Dyrektora (z up. Dyrektora) wyjaśnił, że upoważnienie do podpisywania pism posiadał przełożony koordynatorów/ zastępców, co było podyktowane potrzebą zapewnienia szczegółowego nadzoru merytorycznego i organizacyjnego nad jakością i terminowością realizowanych zadań.

W trakcie trwania kontroli, w dniu 18 sierpnia 2022 r., Dyrektor udzielił ww. osobom stosownych upoważnień, z zastrzeżeniem, że nie dotyczą one pism zastrzeżonych do kompetencji Naczelnika UCS.

(akta kontroli str. 122-124, 621-622, 742-766, 777-783)

Ocena cząstkowa

IAS została wyposażona w procedury, które przekazywała następnie do jednostek podległych, jednakże nie wszystkie z nich odnosiły się wprost do zagadnień związanych z e-handlem. Dyrektor powołał Regionalny Zespół Analityczny oraz wyznaczył w każdym US osoby pełniące rolę konsultantów ds. środowiska elektronicznego. Wyznaczył też koordynatorów i ich zastępców wykonujących zadania na rzecz określonego centrum kompetencyjnego, niemniej jednak niektórych z nich nie powołał w drodze decyzji oraz nie określił dla nich zakresu upoważnienia do samodzielnego podpisywania pism i dokumentów kierowanych do tego centrum. W IAS nie przeprowadzono analiz w celu rozpoznawania obszarów ryzyka i mechanizmów unikania opodatkowania przez podmioty prowadzące handel elektroniczny oraz nie identyfikowano przedsiębiorców działających w szarej strefie. Informacje takie IAS otrzymywała od jednostek centralnych, które następnie – po przeprowadzonej analizie podmiotowej – przekazywała do właściwych jednostek podległych. Analiza sześciu spraw wykazała, że w dwóch przypadkach IAS nie zachowała 14-dniowego terminu ich przekazania do podległych jednostek.

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

Opis stanu faktycznego

1. Wyznaczone w okresie objętym kontrolą przez Dyrektora podległym jednostkom zadania, dotyczące egzekwowania obowiązków podatkowych od podmiotów prowadzących działalność gospodarczą, nie wyszczególniały zadań dotyczących e-handlu. Jak wyjaśnił Dyrektor, wprowadzone do stosowania przez MF dokumenty (np. Metodyka postępowań organów KAS, Wytyczne do czynności sprawdzających) były wystarczające do realizacji tych zadań.

(akta kontroli str. 478-502)

W okresie objętym kontrolą do Dyrektora nie wpłynęły wytyczne Szefa KAS wyznaczające zadania dotyczące egzekwowania obowiązków podatkowych od podmiotów dokonujących transakcji w Internecie.

(akta kontroli str. 641-672)

Monitorowanie realizacji zadań przez podległe jednostki opisane zostało w punkcie 2a obszaru I niniejszego wystąpienia pokontrolnego.

2a. IAS na bieżąco weryfikowała efekty działań podjętych przez jednostki podległe wobec podmiotów handlujących w Internecie, akceptując zaproponowane działania wobec podmiotów bądź wskazując m.in na konieczność przeprowadzenia dalszych działań (np. objęcie podatnika monitoringiem), pomimo uznania przez US spraw za zakończone.

(akta kontroli str. 219-230, 309-311, 333-345, 612-616, 631-636)

IAS dokonywała analiz przeprowadzonych czynności sprawdzających, kontroli podatkowych i celno-skarbowych w zakresie różnych form opodatkowania, w tym e-handlu, a wyniki tych analiz były omawiane z naczelnikami US i UCS na naradach (w okresie objętym kontrolą przyprawdono pięć takich spotkań⁴⁵).

Jak wyjaśnił Zastępca Dyrektora (z up. Dyrektora), procedury dotyczące czynności sprawdzających czy kontrolnych były takie same dla każdego rodzaju działalności. Wyjaśnił ponadto, że podatnicy, w przypadku, gdy ich aktywność gospodarcza polega zarówno na dokonywaniu transakcji za pośrednictwem Internetu, ale również na sprzedaży towarów w sklepach stacjonarnych, wykazują jedną kwotę przychodów, czy kosztów ich uzyskania, nie rozdzielając ich w deklaracjach na uzyskane w ramach e-handlu i pozostałe.

(akta kontroli str. 641-741)

Podczas narad m.in. wskazywano te jednostki podległe, które w 2021 r. w porównaniu do 2020 r. uzyskały wyższe wyniki, zarówno w odniesieniu do liczby kontroli, ustaleń w kontrolach i wpłat pokontrolnych w 2021 r. oraz dyscyplinowano naczelników jednostek, które w 2021 r. zrealizowały mniej kontroli niż w roku poprzednim i jednocześnie osiągnęły niższy poziom ustaleń, zobowiązując ich do przygotowania planu naprawczego, w którym określone zostaną przyczyny zaistniałej sytuacji oraz działania zaradcze.

Podczas jednej z narad wskazano, że dla zwiększenia liczby kontroli w US (z uwagi na niski potencjał kontrolny z punktu widzenia kategorii podmiotów i kwot uszczupień), zostaną udostępnione (za pośrednictwem IAS) analizy podmiotów wytypowanych do objęcia kontrolą z tych US, w których oczekują na realizację. Wskazano również na kwoty ustaleń z kontroli celno-skarbowych i postępowań kontrolnych: średnia kwota na UCS w kraju w 2021 r. wyniosła 344 mln zł, a kwota ustaleń Łódzkiego UCS – 391 mln zł.

(akta kontroli str. 692-741)

⁴⁵ Spotkanie z 12 maja 2021 r. odnosiło się głównie do realizacji zadań wykonanych w 2020 r.

W 2021 r. przeprowadzonych zostało 895 czynności sprawdzających w zakresie podatku VAT, CIT, PIT wobec podmiotów dokonujących transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu, co stanowiło 0,7% czynności sprawdzających w tym zakresie ogółem. W I półroczu 2022 r. przeprowadzono 348 takich czynności (0,6% czynności sprawdzających w tym zakresie ogółem).

Liczba czynności sprawdzających wobec podmiotów dokonujących transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu przeprowadzonych w 2021 r. wzrosła o 7,6% w porównaniu do 2020 r. (z 832 szt. do 895), natomiast w I półroczu 2022 r. zmalała o 29% (z 490 szt. do 348) w stosunku do I półrocza 2021 r.

Kwoty ustaleń z czynności sprawdzających w 2021 r. (1.063,9 tys. zł) zmniejszyły się o 4,8% w stosunku do 2020 r. (1.117,8 tys. zł), a w I półroczu 2022 r. wyniosły 848,3 tys. zł i wzrosły o 44,8% w porównaniu do I półrocza 2021 r. (585,9 tys. zł).

Liczba czynności sprawdzających wobec podmiotów, które prowadziły niezgłoszoną do opodatkowania (niezarejestrowaną) działalność handlową z wykorzystaniem Internetu w 2021 r. wyniosła 18 szt. i zwiększyła się o 125% w porównaniu do 2020 r. (osiem szt.), zwiększyła się również w kategorii podmiotów zaniżających faktyczne rozmiary prowadzonej działalności gospodarczej o 54,4% (z 11 do 17).

Liczba czynności sprawdzających wobec podmiotów, które prowadziły niezgłoszoną do opodatkowania (niezarejestrowaną) działalność handlową z wykorzystaniem Internetu wyniosła pięć szt. w I półroczu 2022 r. i zmniejszyła się o 54,4% w porównaniu do I półrocza 2021 r. (11 szt.), a zwiększyła się wobec podmiotów zaniżających faktyczne rozmiary prowadzonej działalności gospodarczej o 200% (z trzech do dziewięciu).

(akta kontroli str. 602)

Zastępca Dyrektora (z up. Dyrektora) wyjaśnił, że przyczynami zmniejszenia liczby czynności sprawdzających było skupienie działań i położenie nacisku na uzyskanie wyższych efektów finansowych oraz spadku dokonanych identyfikacji podatników, wobec których zachodziłyby wątpliwości co do prawidłowości rozliczeń (brak przesłanek do podjęcia czynności sprawdzających lub innych działań i mniejsza liczba źródeł zewnętrznych, które mogłyby zainicjować przeprowadzenie takich czynności). Wyjaśnił ponadto, że IAS dokonywała analiz przeprowadzonych czynności sprawdzających, a wyniki tych analiz były omawiane z naczelnikami US i UCS na naradach, jednakże w ramach analiz nie wyodrębniano wyników dotyczących podmiotów handlujących w Internecie, gdyż procedury dotyczące czynności sprawdzających były takie same dla każdego rodzaju działalności.

(akta kontroli str. 641-672)

2b. W 2021 r. przeprowadzonych zostało 41 kontroli podatkowych w zakresie podatku VAT, CIT, PIT podmiotów dokonujących transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu, co stanowiło 4,9% kontroli podatkowych w tym zakresie ogółem i 14% kontroli w tym zakresie dotyczących działalności handlowej⁴⁶. W I półroczu 2022 r. przeprowadzono 37 takich kontroli (co stanowiło 8,2% kontroli w tym zakresie ogółem i 27,8% kontroli w tym zakresie dotyczących działalności handlowej).

Liczba kontroli podatkowych podmiotów dokonujących transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu przeprowadzonych w 2021 r. zwiększyła się o 51,8% w porównaniu do 2020 r. (z 27 kontroli do 41), a przeprowadzonych w I półroczu 2022 r. w stosunku do I półrocza 2021 r. – o 94,7% (z 19 kontroli do 37). Kwoty ustaleń z kontroli wyniosły 4.340,6 tys. zł w 2021 r. oraz 10.236,7 tys. zł w I półroczu 2022 r. i w porównaniu do analogicznych okresów wcześniejszych wzrosły odpowiednio o 58,3% i 322%.

(akta kontroli str. 603)

⁴⁶ Dot. kontroli działalności handlowej sklasyfikowanej w PKD w Sekcji G.

Zastępca Dyrektora (z up. Dyrektora) wyjaśnił, że przyczyną zwiększenia liczby kontroli oraz kwoty ustaleń było ujawnienie prowadzenia przez podmiot działalności w e-handlu w ramach działalności gospodarczej, natomiast niewielki udział kontroli podatkowych w podmiotach handlujących w Internecie w kontrolach podatkowych ogółem był wynikiem zdiagnozowania danej liczby podmiotów zajmujących się handlem elektronicznym, u których wystąpiło ryzyko wystąpienia nieprawidłowości.

(akta kontroli str. 641-672)

2c. W 2021 r. i w I półroczu 2022 r. w porównaniu do analogicznych okresów lat poprzednich zwiększyła się liczba kontroli podatkowych podmiotów dokonujących transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu w zakresie rozliczeń podatków VAT, CIT i PIT: w 2021 r. w porównaniu do 2020 r. – o 21,6%, a w I półroczu 2022 r. w porównaniu do I półrocza 2021 r. – o 86,4%.

Skuteczność kontroli podmiotów dokonujących transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu poprawiła się w 2021 r. w stosunku do 2020 r. (w 2021 r. wyniosła 91,1%, a w 2020 r. – 81,1%), natomiast w porównaniu do skuteczności kontroli przeprowadzonych w tym zakresie ogółem – w 2020 r. utrzymywała się na zbliżonym poziomie (nieco ponad 81%), a w 2021 r. była nieznacznie wyższa (92,3%). Skuteczność kontroli w I półroczu 2022 r. była niższa w porównaniu do I półrocza 2021 r. (i wyniosła odpowiednio 92,7% i 95,5%), natomiast w porównaniu do skuteczności kontroli przeprowadzonych w tym zakresie ogółem – w I półroczu 2022 r. była wyższa (96,4%), a w I półroczu 2021 r. kształtowała się na zbliżonym poziomie (95,7%).

(akta kontroli str. 604)

Zastępca Dyrektora (z up. Dyrektora) wyjaśnił, że w analizach i ocenach przeprowadzonych kontroli podatkowych nie zostały wyodrębnione kwestie dotyczące kontroli podmiotów dokonujących transakcji za pośrednictwem Internetu, gdyż były one prowadzone zgodnie z procedurami przewidzianymi dla wszystkich kontroli podatkowych, a IAS zwracała uwagę na kwestię efektywności i skuteczności wszystkich prowadzonych kontroli.

(akta kontroli str. 641-672)

2d. W 2020 r. i w 2021 r. liczba kontroli celno-skarbowych podmiotów dokonujących transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu w zakresie rozliczeń podatków VAT, CIT i PIT nie uległa zmianie i wyniosła po trzy kontrole w każdym z ww. lat, natomiast w I półroczu 2022 r. wyniosła 11 i zwiększyła się o 450% w porównaniu do I półrocza 2021 r. (dwie kontrole).

Liczba kontroli celno-skarbowych podmiotów dokonujących transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu w 2021 r. stanowiła 1,5% kontroli w tym zakresie ogółem i 3,09% kontroli dotyczących działalności handlowej, a w I półroczu 2022 r. – 8% kontroli ogółem i 15,5% kontroli dotyczących działalności handlowej.

W 2021 r. nie przeprowadzono żadnej kontroli podmiotów prowadzących niezgłoszoną do opodatkowania (niezarejestrowaną) działalność handlową z wykorzystaniem Internetu, a w I półroczu 2022 r. przeprowadzono ich sześć, co stanowiło 54,5% łącznej liczby kontroli podmiotów handlujących w Internecie.

W 2021 r. przeprowadzono dwie kontrole podmiotów, które zaniżały faktyczne rozmiary prowadzonej działalności gospodarczej, a w I półroczu 2022 r. – trzy kontrole, co stanowiło odpowiednio 66,7% i 27,3% łącznej liczby kontroli podmiotów handlujących w Internecie.

Skuteczność kontroli w I półroczu 2022 r. poprawiła się w porównaniu do I półrocza 2021 r. i wyniosła odpowiednio 81,8% i 50%, a w 2021 r. spadła do poziomu 66,7% ze 100% w 2020 r.

Kwoty ustaleń z kontroli podmiotów działających w e-handlu wyniosły w 2021 r. 2.077,1 tys. zł, co stanowiło 1,1% kwot z kontroli w tym zakresie ogółem i 2,2% kwot z kontroli w tym zakresie dotyczących działalności handlowej, natomiast w I półroczu

2022 r. – 1.945,1 tys. zł, tj. 1,1% kwoty ustaleń kontroli przeprowadzonych w tym zakresie ogółem i 1,9% kwoty kontroli dotyczących działalności handlowej.

Kwoty ustaleń z kontroli podmiotów działających w e-handlu z lat 2021-2022 (I półrocze) zwiększyły się w porównaniu do analogicznych okresów poprzednich o odpowiednio 592,9 tys. zł i o 1.943,7 tys. zł.

(akta kontroli str. 605-606)

Zastępca Dyrektora (z up. Dyrektora) wyjaśnił, że wzrost kontroli celno-skarbowych był efektem pogłębionej analizy, w wyniku której Naczelnik UCS zidentyfikował siatkę powiązań czterech podmiotów dokonujących sprzedaży za pośrednictwem [REDAKTOWANE] i sukcesywnie rozszerzał zakres kontroli, obejmując kolejne okresy rozliczeniowe.

(akta kontroli str. 641-672)

2e. W okresie objętym kontrolą naczelnicy US wydali łącznie 32 decyzje w zakresie podatku PIT, CIT, VAT podmiotom dokonującym transakcji za pośrednictwem Internetu (13 – w 2021 r. i 19 – w I półroczu 2022 r.).

W II instancji Dyrektor uchylił (lub częściowo uchylił) po jednej decyzji w zakresie podatku PIT, CIT, VAT podmiotom dokonującym transakcji za pośrednictwem Internetu wydanej przez naczelników US w I instancji, tj. w 2021 r. – 7,7% decyzji, w I półroczu 2022 r. – 5,3%. Wielkości te były niższe niż w przypadku decyzji w tym zakresie wydanych ogółem: w 2021 r. – 10,7%, w I półroczu 2022 r. – 8,4% (spośród wydanych w ww. okresach 889 i 357 decyzji, uchylonych zostało odpowiednio 95 i 30 decyzji).

W 2021 r. i w I półroczu 2022 r. w porównaniu do analogicznych okresów lat poprzednich odsetek ten zmniejszył się z 16,7% w 2020 r. (uchylonych zostało dwie decyzje z 12) do 7,7% w 2021 r. (uchylona została jedna decyzja z 13) oraz z 25% w I połowie 2021 r. (uchylona została jedna decyzja z czterech) do 5,3% w I połowie 2022 r. (uchylona została jedna decyzja z 19).

(akta kontroli str. 607)

2f. Żadna z decyzji wydanych w I instancji przez Naczelnika UCS w 2021 r. i w I połowie 2022 r. (po trzy decyzje) w zakresie podatku PIT, CIT, VAT podmiotom dokonującym transakcji za pośrednictwem Internetu nie została uchylona (bądź częściowo uchylona) przez niego w II instancji.

(akta kontroli str. 608)

2g. W 2021 r. WSA uchylił (bądź częściowo uchylił) 37,5% decyzji wydanych w II instancji przez Dyrektora w sprawach wymiaru podatku VAT, PIT, CIT podmiotom dokonującym transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu (uchylone trzy decyzje z ośmiu wydanych), natomiast w I półroczu 2022 r. nie uchylił żadnej z trzech wydanych decyzji. W analogicznych latach WSA uchylił (bądź częściowo uchylił) odpowiednio 8,6% (tj. 32 uchylone decyzje na 370 wydanych) oraz 6,6% wydanych przez Dyrektora w II instancji decyzji ogółem (tj. 11 decyzji uchylonych na 167 wydanych).

Relacja liczby decyzji Dyrektora uchylonych przez WSA do liczby rozstrzygnięć wydanych przez WSA wyniosła w 2021 r. 33,3%, a w I połowie 2022 r. – 0. W analogicznym okresie relacja liczby decyzji Dyrektora uchylonych (bądź częściowo uchylonych) przez WSA ogółem do liczby rozstrzygnięć wydanych przez WSA ogółem wyniosła w 2021 r. 23,5%, a w I połowie 2022 r. – 15,7%.

(akta kontroli str. 609)

Zastępca Dyrektora (z up. Dyrektora) wyjaśnił, że monitoring rozstrzygnięć WSA odbywał się w sposób ciągły i dotyczył wszystkich rozstrzygnięć organu odwoławczego, które zostały zaskarżone do sądu administracyjnego, a ich jakość była poddawana analizie pod kątem przyczyny uchylecia danej decyzji. Wyjaśnił ponadto, że we wszystkich pozytywnie rozpatrzonych sprawach, sądy administracyjne potwierdziły, że ustalenia organów podatkowych dotyczące obrotów/przychodów uzyskanych z transakcji handlowych dokonywanych za

pośrednictwem Internetu odpowiadają prawu, zarówno w kontekście prawidłowej normy prawa materialnego, jak i w odniesieniu do przeprowadzania postępowania dowodowego zgodnie z procedurą podatkową.

(akta kontroli str. 641-672)

2h. Żadna z dwóch decyzji wydanych w II instancji przez Naczelnika UCS w 2021 r. w sprawach wymiaru podatku VAT, CIT, PIT wobec podmiotów dokonujących transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu nie została uchylona (bądź częściowo uchylona) przez WSA. W I półroczu 2022 r. Naczelnik UCS nie wydał żadnej takiej decyzji. Również żadne z wydanych decyzji Naczelnika UCS w sprawach podatku ogółem (w 2021 r. – 23 decyzje, w I półroczu 2022 r. – 19 decyzji) nie zostały uchylone (bądź częściowo uchylone) przez WSA.

(akta kontroli str. 610)

3. Dyrektor wyjaśnił, że podległe jednostki nie zgłaszały do IAS problemów/utrudnień egzekwowania obowiązków podatkowych od podmiotów prowadzących handel elektroniczny. Wyjaśnił ponadto, że nie identyfikował on barier w prowadzeniu przez podległe jednostki działań wobec podmiotów dokonujących transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu.

(akta kontroli str. 442-464)

Stwierdzone
nieprawidłowości

W działalności kontrolowanej jednostki w przedstawionym wyżej zakresie nie stwierdzono nieprawidłowości

Ocena cząstkowa

W ramach sprawowanego nadzoru nad egzekwowaniem obowiązków podatkowych, w IAS analizowano wyniki przeprowadzonych przez jednostki podległe czynności sprawdzających, kontroli podatkowych i celno-skarbowych, obejmujących zakres różnych podatków, w tym dotyczących podmiotów handlujących w Internecie.

IAS monitorowała etapy działań podjętych przez jednostki podległe, ich skuteczność oraz adekwatność zastosowanych w danej sprawie środków, akceptując proponowane przez nie czynności do podjęcia bądź wskazując na konieczność przeprowadzenia dalszych pogłębionych analiz. O ustaleniach podległych jednostek IAS każdorazowo informowała podmioty z poziomu centralnego, we wskazanych terminach i formie przekazania informacji zwrotnej.

IV. Wnioski

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

Wnioski pokontrolne

1. Egzekwowanie od pracowników realizacji obowiązku polegającego na dokonaniu wstępnej analizy spraw otrzymanych z CYBERCENTRUM i przekazywaniu ich do podległych IAS jednostek niezwłocznie, jednak nie później niż w terminie 14 dni, zgodnie z procedurą określoną w [REDAKTOWANE]

2. Zapewnienie wyznaczania koordynatorów i zastępców koordynatorów, o których mowa w zarządzeniu nr 26 Szefa Krajowej Administracji Skarbowej z dnia 20 maja 2019 r. w sprawie powołania koordynatorów do wykonywania zadań na rzecz Centrów Kompetencyjnych wspierających komórkę Ministerstwa Finansów właściwą do spraw zwalczania przestępczości ekonomicznej, z zachowaniem procedur obowiązujących w jednostkach KAS.

V. Pozostałe informacje i pouczenia

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

Prawo zgłoszenia
zastrzeżeń

Zgodnie z art. 54 ustawy o NIK kierownikowi jednostki kontrolowanej przysługuje prawo zgłoszenia na piśmie umotywowanych zastrzeżeń do wystąpienia pokontrolnego, w terminie 21 dni od dnia jego przekazania. Zastrzeżenia zgłasza się do dyrektora Delegatury NIK w Łodzi. Prawo zgłaszania zastrzeżeń, zgodnie z art. 61b ust. 2 ustawy o NIK, nie przysługuje do wystąpienia pokontrolnego zmienionego zgodnie z treścią uchwały w sprawie zastrzeżeń.

Obowiązek
poinformowania
NIK o sposobie
wykonania wniosków

Zgodnie z art. 62 ustawy o NIK należy poinformować Najwyższą Izbę Kontroli, w terminie 21 dni od otrzymania wystąpienia pokontrolnego, o sposobie wykonania wniosków pokontrolnych oraz o podjętych działaniach lub przyczynach niepodjęcia tych działań.

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

Łódź, 27 września 2022 r.

Kontroler
Katarzyna Kaczowska

Doradca techniczny


.....
podpis

Najwyższa Izba Kontroli
Delegatura w Łodzi
Dyrektor


DYREKTOR DELEGATURY
Najwyższej Izby Kontroli w Łodzi
z upr. 
Przemysław Szewczyk
p.o. wicedyrektora

