



NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI

Delegatura w Kielcach

LKI.410.011.01.2022

Pani
Katarzyna Świercz
Dyrektor
Izby Administracji Skarbowej w Kielcach
ul. Sandomierska 105
25-324 Kielce

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 Kielcach, ul. Sandomierska 105, 25-324 Kielce (dalej: IAS lub Izba).
Kierownik jednostki kontrolowanej	Katarzyna Świercz, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Kielcach (dalej: Dyrektor lub DIAS) od 1 marca 2022 r. Uprzednio Dyrektorami IAS byli: Jolanta Szapsza w okresie od 2 do 28 lutego 2022 r. oraz Sławomir Podkówka do 1 lutego 2022 r. (akta kontroli str. 3, 4)
Zakres przedmiotowy kontroli	<ol style="list-style-type: none">1. Monitorowanie handlu elektronicznego oraz identyfikowanie podmiotów działających w szarej strefie.2. 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 ¹ .
Jednostka przeprowadzająca kontrolę	Najwyższa Izba Kontroli Delegatura w Kielcach
Kontroler	Jerzy Stachowiak, główny specjalista kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr LKI/66/2022 z 30 maja 2022 r. (akta kontroli str. 1)

¹ Dz. U. z 2022 r. poz. 623, ze zm., dalej: ustawa o NIK.

II. Ocena ogólna² kontrolowanej działalności

OCENA OGÓLNA

IAS została wyposażona w procedury umożliwiające monitorowanie oraz identyfikowanie podmiotów działających w szarej strefie i przekazała je podległym jednostkom. W ocenie DIAS były one wystarczające i w związku z powyższym, w Izbie nie zostały opracowane własne wewnętrzne procedury w ww. zakresie.

Do wyszukiwania i analizowania prowadzonych w sieci działań podmiotów w zakresie e-handlu, pracownicy IAS posługiwali się ogólnodostępnymi narzędziami [...]³.

Zadania w zakresie monitorowania zagrożeń oraz analizy ryzyka w ujęciu podmiotowym realizował Referat Zarządzania Ryzykiem (dalej: Referat) w ramach badania zjawisk występujących we właściwości KAS. W latach 2021-2022 (I półrocze) DIAS analizą ryzyka objął 22 sprawy, z tego w przypadku sześciu z nich, dotyczących 13 podmiotów przeprowadzono poszerzone analizy, które zostały przekazane do realizacji jednostkom podległym. Nie prowadzono natomiast analiz z własnej inicjatywy. DIAS nie identyfikował podmiotów prowadzących działalność gospodarczą w szarej strefie w obszarze e-handlu oraz nie prowadził analiz przedmiotowych zmierzających do wytypowania podmiotów do kontroli w tym obszarze.

[...]⁴. Liczba czynności sprawdzających w zakresie rozliczeń podatków VAT, CIT i PIT podmiotów dokonujących transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu w 2021 r. utrzymała się na zbliżonym poziomie do roku 2020, natomiast kwota ustaleń z tych czynności wzrosła o 226,7 tys. zł, ale zmniejszyła się w porównaniu do I półrocza 2021 r. Wzrosła również liczba kontroli podatkowych dotyczących podmiotów dokonujących transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu w zakresie VAT, CIT i PIT, a ich skuteczność osiągnęła wartość 100%. W 2021 r. (w stosunku do roku poprzedniego) zmniejszyła się kwota ustaleń z tych kontroli. W kontrolowanym okresie przeprowadzono tylko jedną kontrolę celno-skarbową i nie wydano żadnej decyzji w zakresie podatku VAT, CIT i PIT podmiotom dokonującym transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu. Zaskarżona została jedna decyzja, nie wystąpiły przypadki uchylecia przez Wojewódzki Sąd Administracyjny (dalej: WSA) decyzji wydanych w II instancji przez DIAS w sprawach wymiaru podatku VAT, CIT, PIT podmiotom dokonującym transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu.

DIAS nie uzyskiwała informacji na temat zadań i szkoleń realizowanych przez koordynatora OSINT w obszarze e-handlu – o informację taką zwrócono się dopiero w trakcie kontroli NIK.

W jednym przypadku przekroczone określony w *Metodyce postępowania KAS wobec podmiotów dokonujących obrotu za pośrednictwem sieci Internet* 14 dniowy termin do dokonania wstępnej analizy danej sprawy i do przekazania sprawy do podległego organu.

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

³ Na podstawie art. 5 ust. 1 ustawy z dnia 6 września 2001 r. o dostępie do informacji publicznej (Dz. U. 2022, poz. 902 ze zm.) i art. 293 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. 2022, poz. 2651 ze zm.), NIK wyłączyła jawność informacji.

⁴ Na podstawie art. 5 ust. 1 ustawy z dnia 6 września 2001 r. o dostępie do informacji publicznej (Dz. U. 2022, poz. 902 ze zm.) i art. 293 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. 2022, poz. 2651 ze zm.), NIK wyłączyła jawność informacji.

III. Opis ustalonego stanu faktycznego oraz oceny cząstkowe⁵ kontrolowanej działalności

OBSZAR

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

Opis stanu faktycznego

1.1 a) W latach 2021-2022 (I półrocze) w IAS obowiązywały procedury prowadzenia analizy ryzyka i raportowania o ich wynikach oraz schemat prowadzenia postępowań kontrolnych i czynności przedkontrolnych podmiotów uchylających się od wypełniania obowiązków podatkowych w e-handlu, określone w następujących dokumentach:

- Polityce Zarządzania Procesem Analitycznym w Krajowej Administracji Skarbowej, opracowanej w Departamencie Analiz Ministerstwa Finansów;
- Metodyce postępowań organów Krajowej Administracji Skarbowej wobec podmiotów dokonujących obrotu za pośrednictwem sieci Internet (dalej: Metodyka postępowań KAS), przekazanej przez Ministerstwo Finansów;
- Małym Poradniku Narzędzi OSINT, przekazanym przez Cybercentrum.

IAS nie otrzymała innych wytycznych lub procedur dotyczących monitorowania sieci Internet oraz identyfikowania podatników dokonujących transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu, w tym również w związku z przyspieszeniem rozwoju handlu internetowego, spowodowanym epidemią COVID-19.

DIAS oceniając przydatność przekazanych metodyk podała, że: *Przekazana do stosowania metodyka i poradnik są przydatne w zakresie wyszukiwania i identyfikowania podmiotów prowadzących działalność gospodarczą za pośrednictwem sieci Internet. Narzędzia opisane w Małym Poradniku OSINT ułatwiają identyfikację podmiotów handlujących na portalach internetowych [...]*⁶ *oraz na własnych domenach internetowych. Metody przedstawione przez Cybercentrum mają zastosowanie do wyszukiwania podmiotów na [...]*⁷.

*W przypadku [...]*⁸ *jest możliwość łatwej identyfikacji przedmiotów, z którymi handluje podatnik, oraz można oszacować ilościowo i kwotowo sprzedawane towary. Z wyjaśnień DIAS wynika także, że pracownicy Cybercentrum podczas prowadzonych szkoleń szczegółowo omówili metody identyfikacji rzeczywistego właściciela strony internetowej oraz zawężania ilości wyników w wyszukiwarkach internetowych, zabezpieczania materiału dowodowego, w tym w formie wideo. Zdaniem DIAS, wykorzystywane narzędzia i techniki są wystarczające i skutecznie pozwalają identyfikować podmioty prowadzące działalność gospodarczą za pomocą Internetu.*

(akta kontroli str. 5, 79, 136, 184, 185, 272, 278, 298, 300, 302)

W IAS nie zostały opracowane własne wewnętrzne procedury dotyczące monitorowania sieci Internet oraz identyfikowania podatników dokonujących transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu.

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

⁶ Na podstawie art. 5 ust. 1 ustawy z dnia 6 września 2001 r. o dostępie do informacji publicznej (Dz. U. 2022, poz. 902 ze zm.) i art. 293 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. 2022, poz. 2651 ze zm.), NIK wyłączyła jawność informacji.

⁷ Na podstawie art. 5 ust. 1 ustawy z dnia 6 września 2001 r. o dostępie do informacji publicznej (Dz. U. 2022, poz. 902 ze zm.) i art. 293 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. 2022, poz. 2651 ze zm.), NIK wyłączyła jawność informacji.

⁸ Na podstawie art. 5 ust. 1 ustawy z dnia 6 września 2001 r. o dostępie do informacji publicznej (Dz. U. 2022, poz. 902 ze zm.) i art. 293 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. 2022, poz. 2651 ze zm.), NIK wyłączyła jawność informacji.

Dyrektor podała, że *Procedury i instrukcje dotyczące monitorowania sieci Internet oraz identyfikowania podatników dokonujących transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu zostały wydane i opracowane na poziomie centralnym organizacji. Do ostatecznego zatwierdzenia tych dokumentów wykorzystano również opinie jednostek regionalnych i lokalnych. W mojej ocenie przekazane do stosowania dokumenty oraz narzędzia i materiały w wystarczający sposób pozwalają egzekwować obowiązki podatkowe od podmiotów dokonujących transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu.*

(akta kontroli str. 186, 278)

b) DIAS przekazał podległym jednostkom *Metodykę postępowań KAS oraz Politykę Zarządzania Procesem Analitycznym w KAS, a także Mały Poradnik Narzędzi OSINT. Z wyjaśnień Zastępcy Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Kielcach kierującego Pionem Kontroli, Cła i Audytu wynika także, że treść przesłanej broszury w wersji PDF, Cybercentrum zamieściło 14 kwietnia 2021 r. na swojej stronie internetowej.*

(akta kontroli str. 299, 301, 354)

Odnośnie procedur i zadań przekazanych jednostkom podległym wyjaśnienia złożył Zastępca Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Kielcach kierujący Pionem Kontroli, Cła i Audytu, który podał że: (...) DIAS wyznaczył sposób postępowania w zakresie monitorowania e-handlu i identyfikowania podmiotów działających w szarej strefie w przekazanej Metodyce postępowań organów KAS. Ponadto DIAS wyjaśniła, że: Monitorowanie e-handlu i identyfikowanie podmiotów działających w sieci Internet na poziomie regionalnym i lokalnym wiąże się z czasookresem rozpatrywania podmiotowo danej sprawy, w której są pozyskiwane i zabezpieczane informacje na temat podatnika, służące dalszym czynnościom weryfikacyjno-analitycznym. Po zakończeniu sprawy monitorowanie podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą za pomocą Internetu zostaje zakończone. Do działań w zakresie identyfikacji podmiotów prowadzących działalność gospodarczą w szarej strefie w obszarze e-handlu oraz prowadzenia analiz przedmiotowych zmierzających do wytypowania podmiotów do kontroli w tym obszarze, zgodnie z dokumentem Polityki Zarządzania Procesem Analitycznym, właściwym jest właściciel ryzyka na poziomie centralnym — Departament Analiz w Ministerstwie Finansów (obecnie - Departament Ryzyka Podatkowego). Na poziomie regionalnym IAS poszerzała zakres analiz przedmiotowych, dotyczących wytypowanych do kontroli podmiotów. Po dokonaniu wstępnej analizy, opracowaniu danych i podziale podmiotów według właściwości miejscowej, listy podmiotów były przekazywane do realizacji do podległych urzędów skarbowych i urzędu celno-skarbowego, z wyznaczonym terminem na wykonanie zadania. W pełni były prowadzone analizy dotyczące informacji sygnałnych, które wpłynęły bezpośrednio do Izby i stanowiły ryzyko podatkowe związane z siecią Internet.

(akta kontroli str. 125, 126, 307, 308)

Odnośnie niewyznaczenia podległym jednostkom (poza wynikającymi z Metodyki postępowań organów KAS) zadań w zakresie monitorowania e-handlu i identyfikowania podmiotów działających w szarej strefie DIAS wyjaśnił, że: Dokument Metodyka postępowań organów KAS (...) ma charakter wytycznych czy procedur do zastosowania – nie ma w nim zadań do wykonania. DIAS (przyp. w objętym kontrolą okresie) przekazał natomiast podległym urzędom 22 sprawy dotyczące e-handlu, do wykonania w określonym terminie. Zadania te mają charakter podmiotowy – nie przedmiotowy w ramach badania obszarów ryzyka sieci Internet.

c) Zadania związane z monitorowaniem zasobów sieci Internet i identyfikowaniem podatników, którzy dokonywali transakcji handlowych za pośrednictwem nie zostały przypisane wprost żadnej komórce organizacyjnej w IAS. [...] ⁹

(akta kontroli str. 12, 13, 18, 19, 34, 35, 41, 42)

Referat nie identyfikował obszarów zagrożeń mogących mieć wpływ na prawidłowość wypełnienia obowiązków, w tym w szczególności w obszarze e-handlu. Zadanie takie wynikało z zapisów ww. regulaminu, jednak z wyjaśnień DIAS wynika, że zgodnie z *Polityką Zarządzania Procesem Analitycznym*, do prowadzenia i identyfikowania obszarów zagrożeń mogących mieć wpływ na prawidłowość wypełnienia obowiązków podatkowych, właściwym jest właściciel ryzyka na poziomie centralnym, tj. Departament Analiz w Ministerstwie Finansów (a od 2022 r. - Departament Ryzyka Podatkowego). DIAS wyjaśniła ponadto: *DRP MF może scedować swoje uprawnienia i obowiązki na inną jednostkę organizacyjną KAS lub na inny departament Ministerstwa Finansów. Są to tzw. pomocniczy właściciele ryzyka (dalej zwani również: PWR). IAS Kielce nie pełni roli PWR. Dokument Polityka Zarządzania Procesem Analitycznym nie nakłada obowiązku na jednostki regionalne i lokalne inne niż PWR, prowadzenia analiz przedmiotowych w zakresie identyfikowania obszarów zagrożeń mogących mieć wpływ na prawidłowość wypełnienia obowiązków podatkowych, jednostki te mogą natomiast dokonywać takich analiz z własnej inicjatywy. Działania zmierzające do identyfikowania obszarów zagrożeń mogących mieć wpływ na prawidłowość wypełnienia obowiązków podatkowych, w szczególności w obszarze e-handlu związane są z prowadzeniem analiz przedmiotowych zmierzających do wytypowania podmiotów do kontroli w tym obszarze.*

Z wyjaśnień wynika ponadto, że handel za pośrednictwem sieci Internet nie był brany pod uwagę jako odrębny obszar do badania, ponieważ stanowi jedną z form sprzedaży stosowanej w mniejszym lub większym stopniu przez podmioty gospodarcze działające w różnych branżach. Analizy przedmiotowe odnoszą się natomiast do poszczególnych branż, a nie do form sprzedaży.

W IAS w Kielcach, zgodnie z zapisami ww. regulaminu prowadzono działalność analityczną dotyczącą zjawisk występujących we właściwości KAS i prowadzono w tym zakresie analizy ryzyka. Analiza ta, zgodnie z zapisami Polityki zarządzania procesem analitycznym miała wymiar podmiotowy - dotyczyła podmiotów wytypowanych do kontroli oraz osób i podmiotów wskazanych w informacjach sygnałnych. DIAS wyjaśniła, że działalności prognostycznej nie prowadzono. *Jak dodała, nie prowadzono analiz przedmiotowych w obszarze e-handlu sensu stricto, ponieważ obszar ten nie stanowi odrębnej branży, a jedynie jest jedną z form dokonywania sprzedaży. Ponadto KAS posiada wyspecjalizowaną w tym obszarze jednostkę analityczną (Cybercentrum w Opolu).*

(akta kontroli str. 418, 419, 420)

W latach 2021-2022 (I półrocze) analizą ryzyka w zakresie e-handlu objęto łącznie 22 sprawy, z tego 20 spraw przekazano urzędowi skarbowym oraz dwie Świętokrzyskiemu Urzędowi Celno-Skarbowemu w Kielcach (dalej: UCS). [...] ¹⁰

⁹ Na podstawie art. 5 ust. 1 ustawy z dnia 6 września 2001 r. o dostępie do informacji publicznej (Dz. U. 2022, poz. 902 ze zm.) i art. 293 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. 2022, poz. 2651 ze zm.), NIK wyłączyła jawność informacji.

¹⁰ Na podstawie art. 5 ust. 1 ustawy z dnia 6 września 2001 r. o dostępie do informacji publicznej (Dz. U. 2022, poz. 902 ze zm.) i art. 293 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. 2022, poz. 2651 ze zm.), NIK wyłączyła jawność informacji.

(akta kontroli str. 60-62)

Zarządzeniem Dyrektora IAS z 31 lipca 2019 r. został powołany trzynastoosobowy Regionalny Zespół Analityczny (dalej: RZA), w którego skład weszli pracownicy IAS, Świętokrzyskiego Urzędu Celno-Skarbowego oraz urzędów skarbowych. Zarządzeniem Dyrektora IAS z 4 listopada 2020 r. skład RZA zwiększono do 14 osób. Aktualnie cel, zadania oraz 16-osobowy skład RZA określa Zarządzenie Dyrektora IAS z 14 czerwca 2021 r.

(akta kontroli str. 52-59)

Działanie RZA w 2021 roku i w I połowie 2022 r. było ukierunkowane na analizy podmiotów przekazanych z poziomu centralnego w ramach tzw. list typowań brutto oraz spotkania w celu opracowania regionalnego planu kontroli po zwolnieniu towarów na podstawie art. 48 Rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 952/2013 z dnia 9 października 2013 r. ustanawiającego unijny kodeks celny¹¹ (dalej: UKC). Odbyło się również spotkanie w ramach wymiany doświadczeń w zakresie narzędzi analitycznych. Na spotkaniu zostało przedstawione i omówione narzędzie KNIME¹² tworzące raport Karty Analizy Ryzyka dla podmiotów wytypowanych do analizy. Był on wykorzystywany w czynnościach służbowych przez pracowników w komórkach analitycznych IAS i Świętokrzyskiego Urzędu Celno-Skarbowego. [...] ¹³

W latach 2021-2022 (I półrocze) odbyły się trzy spotkania RZA: 9 lipca 2021 r., 8 listopada 2021 r. i 30 marca 2022 r. Spotkania dotyczyły m.in. wykorzystywanych w czynnościach służbowych raportów, pogłębionych analiz podmiotów z listy typowań brutto i opracowań regionalnych planów kontroli.

(akta kontroli str. 66-75)

RZA rozpatrując sprawę przekazaną przez prokuraturę w zakresie sprzedaży elektronicznej, wykrył zjawisko nadużyć podatkowych [...] ¹⁴. Aktualnie sprawa ta jest weryfikowana na etapie kontroli celno-skarbowej oraz prowadzonych działań analitycznych, w celu stwierdzenia faktycznego istnienia tego zjawiska i skali nieprawidłowości podatkowych. Poza ww. sprawą nie sygnalizowano centralnej jednostce analitycznej nowych niebezpiecznych zjawisk wykrytych w związku z realizacją zadań w zakresie e-handlu. Nie kierowano do Ministerstwa Finansów wniosków o przeprowadzenie analizy przedmiotowej ryzyka w zakresie e-handlu, a także wniosków o dokonanie przeglądu ryzyka w związku ze zidentyfikowaniem nowego mechanizmu nadużyć podatkowych w ramach wcześniej zidentyfikowanego ryzyka w zakresie e-handlu. Wnioski takie nie wpływały z podległych urzędów.

(akta kontroli str. 61, 278, 279)

Na poziomie regionalnym przeprowadzono 13 analiz podmiotowych w zakresie e-handlu (dotyczyły one sześciu spraw, spośród 22 objętych analizą ryzyka w okresie objętym kontrolą). Wszystkie analizy zostały przekazane jednostkom podległym do dalszego wykorzystania. Spośród ww. spraw zakończono trzy, z tego

¹¹ Dz. Urz. UE L 269 z 10.10.2013, str. 1, ze zm.

¹² Konstanz Information Miner – platforma przeznaczona do integracji, interaktywnej analizy i raportowania danych.

¹³ Na podstawie art. 5 ust. 1 ustawy z dnia 6 września 2001 r. o dostępie do informacji publicznej (Dz. U. 2022, poz. 902 ze zm.) i art. 293 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. 2022, poz. 2651 ze zm.), NIK wyłączyła jawność informacji.

¹⁴ Na podstawie art. 5 ust. 1 ustawy z dnia 6 września 2001 r. o dostępie do informacji publicznej (Dz. U. 2022, poz. 902 ze zm.) i art. 293 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. 2022, poz. 2651 ze zm.), NIK wyłączyła jawność informacji.

dwie z wynikiem pozytywnym, jedną z wynikiem negatywnym. Pozostałe 10 spraw jest w toku. Ww. analizy dotyczyły m.in. wykonywania usług [...]15.

(akta kontroli str. 78)

Obie sprawy zakończone wynikiem pozytywnym dotyczyły uszczuplenia w podatku VAT [...]16 na łączną kwotę 86 235,00 zł.

(akta kontroli str. 549)

Zgodnie z dyspozycją Departamentu Zwalczenia Przeszeczności Ekonomicznej Ministerstwa Finansów z 20 maja 2019 r., w dniu 3 czerwca 2019 r. DIAS przekazał wykaz osób wyznaczonych do pełnienia funkcji koordynatorów z obszarów do wykonywania zadań na rzecz Centrów Kompetencyjnych wspierających komórkę Ministerstwa Finansów właściwą do spraw zwalczenia przeszeczności ekonomicznej. [...]17

Zadania te są zbieżne z zadaniami określonymi 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 zwalczenia przeszeczności ekonomicznej. Zadania te zostały powierzone do realizacji w zakresie czynności. Koordynator został wyznaczony terminowo i pełnił tę funkcję w całym okresie objętym kontrolą.

[...]18.

Zastępca Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Kielcach kierujący Pionem Kontroli, Cła i Audytu wyjaśnił, że *koordynatorzy wyznaczeni przez DIAS nie przekazywali do IAS sprawozdań, czy raportów sporządzonych w zakresie wykonywanych zadań.*

[...]19

Ww. zadań nie wyodrębniono w zakresie czynności, zakres przewidywał natomiast wykonywanie pozostałych poleceń przełożonego.

(akta kontroli str. 43-51, 116-121, 413, 414, 432, 433, 435, 436)

Koordynatorzy nie przedkładali w IAS sprawozdań z realizowanych zadań, ani z przeprowadzonych szkoleń. Informacja ta została przekazana Kierownikowi Referatu dopiero w trakcie kontroli NIK. Wynika z niej, że wg stanu na 7 czerwca 2022 r. koordynator OSINT przeprowadził dwa szkolenia dla pracowników UCS oraz zrealizował pięć spraw w obszarze środowiska elektronicznego. W objętym kontrolą okresie nie realizował zadań na rzecz Cybercentrum ani innych jednostek KAS. W piśmie nie przekazano informacji o zadaniach realizowanych przez koordynatora ds. środowiska elektronicznego, w tym informatyki śledczej.

¹⁵ Na podstawie art. 5 ust. 1 ustawy z dnia 6 września 2001 r. o dostępie do informacji publicznej (Dz. U. 2022, poz. 902 ze zm.) i art. 293 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. 2022, poz.2651 ze zm.), NIK wyłączyła jawność informacji.

¹⁶ Na podstawie art. 5 ust. 1 ustawy z dnia 6 września 2001 r. o dostępie do informacji publicznej (Dz. U. 2022, poz. 902 ze zm.) i art. 293 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. 2022, poz.2651 ze zm.), NIK wyłączyła jawność informacji.

¹⁷ Na podstawie art. 5 ust. 1 ustawy z dnia 6 września 2001 r. o dostępie do informacji publicznej (Dz. U. 2022, poz. 902 ze zm.) i art. 293 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. 2022, poz.2651 ze zm.), NIK wyłączyła jawność informacji.

¹⁸ Na podstawie art. 5 ust. 1 ustawy z dnia 6 września 2001 r. o dostępie do informacji publicznej (Dz. U. 2022, poz. 902 ze zm.) i art. 293 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. 2022, poz.2651 ze zm.), NIK wyłączyła jawność informacji.

¹⁹ Na podstawie art. 5 ust. 1 ustawy z dnia 6 września 2001 r. o dostępie do informacji publicznej (Dz. U. 2022, poz. 902 ze zm.) i art. 293 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. 2022, poz.2651 ze zm.), NIK wyłączyła jawność informacji.

[...]20

Ministerstwo Finansów, za pośrednictwem Naczelnika Opolskiego Urzędu Celno-Skarbowego w Opolu, Wydziału Cybercentrum przeprowadziło cykl szkoleń w zakresie [...]21 do wyszukiwania w Internecie informacji w obszarze e-handlu.

(akta kontroli str. 86-111)

[...]22

Odnosnie posiadanego przez IAS wyposażenia, Zastępca Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Kielcach kierujący Pionem Kontroli, Cła i Audytu podał że: [...]23 *Obecnie pozyskiwane jest mobilne łącze internetowe poza domeną MF. Będące w dyspozycji IAS narzędzia są wystarczające i skutecznie pozwalają identyfikować podmioty prowadzące działalność za pomocą Internetu.*

(akta kontroli str. 125, 178)

1.2 W Centralnym Rejestrze Ryzyka (dalej: CRR) nie sformułowano odrębnego ryzyka związanego z e-handlem. Objęte kontrolą sprawy mieszczą się w następujących Grupach/obszarach ryzyka/nr ryzyka w Centralnym Rejestrze Ryzyk:

- 15.1.1 Grupa OR dotyczących obliczania VAT. Niewykazanie lub błędne wykazanie sprzedaży (dostawa towarów lub świadczenie usług),
- 16.1.1 Grupa OR dotyczących obliczania PIT/PPL. Wykazywanie podstawy opodatkowania w nieprawidłowej wysokości,
- 22.1.1 Grupa OR dotyczących Rejestracji. Prowadzenie niezarejestrowanej działalności gospodarczej.

Ponadto, z danych w ZISAR wynika, że sprawy te mieszczą się także w następujących obszarach ryzyka CRR:

- 19.1.1 Niewykazywanie bądź wykazywanie podstawy opodatkowania w nieprawidłowej wysokości;
- 15.4.1 Zwolnienie podmiotowe VAT;
- 22.1.2 Prowadzenie działalności gospodarczej w okresie zawieszenia;
- 18.1.2 Wykazywanie podstawy opodatkowania w nieprawidłowej wysokości;
- 17.1.1 Wykazywanie podstawy opodatkowania w nieprawidłowej wysokości

Oceny ryzyka regionalnego dokonał właściciel ryzyka w ramach analizy przedmiotowej ryzyka przeprowadzonej na poziomie krajowym.

(akta kontroli str. 135, 142, 439-448)

W IAS nie były podejmowane próby szacowania rozmiarów szarej strefy w e-handlu. Zastępca DIAS kierujący Pionem Kontroli, Cła i Audytu wyjaśnił, że: (...) *zgodnie z dokumentem Polityki Zarządzania Procesem Analitycznym, właściwym do przeprowadzenia tego typu analiz jest właściciel ryzyka na poziomie centralnym — Departament Analiz w Ministerstwie Finansów (od 2022 r. - Departament Ryzyka*

²⁰ Na podstawie art. 5 ust. 1 ustawy z dnia 6 września 2001 r. o dostępie do informacji publicznej (Dz. U. 2022, poz. 902 ze zm.) i art. 293 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. 2022, poz.2651 ze zm.), NIK wyłączyła jawność informacji.

²¹ Na podstawie art. 5 ust. 1 ustawy z dnia 6 września 2001 r. o dostępie do informacji publicznej (Dz. U. 2022, poz. 902 ze zm.) i art. 293 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. 2022, poz.2651 ze zm.), NIK wyłączyła jawność informacji.

²² Na podstawie art. 5 ust. 1 ustawy z dnia 6 września 2001 r. o dostępie do informacji publicznej (Dz. U. 2022, poz. 902 ze zm.) i art. 293 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. 2022, poz.2651 ze zm.), NIK wyłączyła jawność informacji.

²³ Na podstawie art. 5 ust. 1 ustawy z dnia 6 września 2001 r. o dostępie do informacji publicznej (Dz. U. 2022, poz. 902 ze zm.) i art. 293 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. 2022, poz.2651 ze zm.), NIK wyłączyła jawność informacji.

Podatkowego). (...)Polityka Zarządzania Procesem Analitycznym nie nakłada na jednostki regionalne obowiązku prowadzenia analiz przedmiotowych w celu rozpoznania obszarów i mechanizmów unikania opodatkowania przez podmioty prowadzące handel elektroniczny. Wobec utworzenia w ramach KAS wyspecjalizowanej jednostki w tym zakresie (tj. Cybercentrum w Opolu), DIAS nie uważał prowadzenia takich analiz za zasadne.

(akta kontroli str. 312, 354)

W IAS prowadzono w zakresie e-handlu wyłącznie analizy podmiotowe przekazane do realizacji przez inne jednostki [...]24. Kierownik Referatu wyjaśnił, że: W tych sprawach IAS poszerzała/uzupełniała materiał analityczny o nowe informacje z sieci Internet, a następnie przekazywała do podległych urzędów. W pełni były prowadzone analizy dotyczące informacji sygnałnych, które wpłynęły bezpośrednio do Izby i stanowiły ryzyko podatkowe związane z siecią Internet. Po zabezpieczeniu treści internetowych związanych z prowadzoną działalnością (...) całość materiału analitycznego była przekazywany do realizacji na poziomie lokalnym. W Centralnym rejestrze Ryzyk nie ma grupy największego ryzyka. W zakresie e-handlu nie zidentyfikowano nowych obszarów podwyższonego ryzyka. (...) Nie zgłoszono nowych obszarów ryzyka w e-handlu do Centralnego Rejestru Ryzyk. Na terenie działania IAS nie zaobserwowano nasilenia zjawiska unikania lub uchylania się od opodatkowania podmiotów dokonujących transakcji handlowych w Internecie.

(akta kontroli str. 312, 313)

DIAS wyjaśniła że: Izba i podległe urzędy nie zgłaszały odrębnego obszaru ryzyka związanego z e-handlem, ponieważ handel za pośrednictwem sieci Internet stanowi jedną z form sprzedaży stosowanej w mniejszym lub większym stopniu przez podmioty gospodarcze działające w różnych branżach. E-handel nie jest traktowany jako oddzielna branża, nie jest więc brany pod uwagę jako odrębny obszar.

(akta kontroli str. 420, 421)

Efektom przeprowadzonych na poziomie lokalnym analiz oraz dalszych czynności weryfikacyjnych była informacja zwrotna, którą Referat obejmował nadzorem. Informację tę, w sprawach przekazywanych przez Cybercentrum lub Ministerstwo Finansów IAS przekazywała do adresata przekazującego analizy w wyznaczonych terminach.

(akta kontroli str.187-271)

[...]25

IAS otrzymuje informacje o podmiotach uchylających się od opodatkowania w e-handlu w postaci wykazów podmiotów przekazanych do realizacji przez Ministerstwo Finansów, Cybercentrum oraz inne jednostki KAS. W latach 2021-2022 (I półrocze) IAS otrzymała do realizacji 22 takie sprawy, które zawierały łącznie wykazy 63 podmiotów dokonujących sprzedaży na rynku e-commerce, uchylających się od opodatkowania w e-handlu. Wykazy te przesłano podległym jednostkom do dalszego wykorzystania, tj. kontroli, postępowania podatkowego lub innych czynności weryfikacyjnych. Nie korzystano z innych rozwiązań systemowych w celu identyfikowania podmiotów uchylających się od opodatkowania w e-handlu. Z przesłanych pism nie wynikało, czy podmioty wytypowane zostały w oparciu o algorytm identyfikacji podmiotów dokonujących sprzedaży na rynku e-commerce. Sprawy rozpatrywane w IAS w objętym kontrolą okresie, wpłynęły w okresie od 31 grudnia 2020 r. do 25 maja 2022 r. Liczba podmiotów w poszczególnych

²⁴ Na podstawie art. 5 ust. 1 ustawy z dnia 6 września 2001 r. o dostępie do informacji publicznej (Dz. U. 2022, poz. 902 ze zm.) i art. 293 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. 2022, poz.2651 ze zm.), NIK wyłączyła jawność informacji.

²⁵ Na podstawie art. 5 ust. 1 ustawy z dnia 6 września 2001 r. o dostępie do informacji publicznej (Dz. U. 2022, poz. 902 ze zm.) i art. 293 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. 2022, poz.2651 ze zm.), NIK wyłączyła jawność informacji.

sprawach wynosiła: 23 (jeden przypadek), dziewięć (jeden przypadek), siedem (jeden przypadek), cztery (jeden przypadek), dwa (dwa przypadki) oraz jeden (16 przypadków). W ośmiu sprawach wobec 37 podmiotów w IAS przeprowadzono dodatkowe analizy.

(akta kontroli str. 78, 187-271, 389, 390, 554-558)

1.3 Zgodnie z *Metodyką postępowań KAS*²⁶, w przypadku zidentyfikowania podejrzenia naruszenia przepisów prawa (na podstawie porównania szacowanych obrotów ze sprzedaży w środowisku elektronicznym z danymi wynikającymi ze złożonych deklaracji do celów podatkowych), gdzie szacowany obrót nie przekracza 5 mln zł, sprawy kierowane są do właściwych dyrektorów izby administracji skarbowej w celu dokonania rozdziału tych spraw odpowiednio do naczelnika UCS albo naczelnika US, w zależności od rodzaju i charakteru działań, jakie miały być podjęte w danej sprawie. 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.

W latach 2021-2022 (I półrocze) do IAS wpłynęła jedna sprawa skierowana przez Cybercentrum. [...] ²⁷

(akta kontroli str. 127, 277)

DIAS przekazał sprawę jednostkom podległym pismem z 28 kwietnia 2022 r. wraz z poleceniem podjęcia odpowiednich czynności służbowych wobec wytypowanych podmiotów oraz przekazania ustaleń w terminie do 31 sierpnia 2022 r.

(akta kontroli str. 129)

1.4. [...] ²⁸.

(akta kontroli str. 566-568, 571-572)

Stwierdzona
nieprawidłowość

W działalności kontrolowanej jednostki w przedstawionym wyżej zakresie stwierdzono nieprawidłowość polegającą na przekazaniu do podległych organów KAS sprawy skierowanej przez Cybercentrum w terminie 22 dni od daty jej otrzymania²⁹. Tym samym, przekroczone określony w *Metodyce postępowań KAS wobec podmiotów dokonujących obrotu za pośrednictwem sieci Internet* 14-dniowy termin na dokonanie wstępnej analizy danej sprawy i jej przekazanie do podległego organu.

(akta kontroli str. 127, 129, 277)

Kierownik Referatu wyjaśnił, że: *Przyczyną przekroczenia 14-dniowego terminu było przeoczenie zapisu „Metodyki postępowań KAS” nakładającego taki obowiązek.*

(akta kontroli str. 131)

DIAS wyjaśniła, że: (...) *W sprawie przekazano dużą ilość nieuporządkowanych danych na płycie DVD. Sprawa została przydzielona pracownikowi, który pomimo trudności uporządkował dane. (...) Przygotowanie danych podmiotów i wstępna analiza zajęły więcej niż 14 dni. (...).*

(akta kontroli str. 307)

OCENA CZĄSTKOWA

IAS została wyposażona w procedury oraz narzędzia umożliwiające monitorowanie i identyfikowanie podmiotów działających w sieci Internet. Zgodnie z założeniami

²⁶ Cz. 3. „Zasady w zakresie prowadzenia czynności przedblokadowych, czynności zmierzających do blokady rachunków bankowych podmiotu kwalifikowanego, jak i też w ramach kontroli celno-skarbowych” (str. 6).

²⁷ Na podstawie art. 5 ust. 1 ustawy z dnia 6 września 2001 r. o dostępie do informacji publicznej (Dz. U. 2022, poz. 902 ze zm.) i art. 293 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. 2022, poz.2651 ze zm.), NIK wyłączyła jawność informacji.

²⁸ Na podstawie art. 5 ust. 1 ustawy z dnia 6 września 2001 r. o dostępie do informacji publicznej (Dz. U. 2022, poz. 902 ze zm.) i art. 293 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. 2022, poz.2651 ze zm.), NIK wyłączyła jawność informacji.

²⁹ Pismo z Cybercentrum wpłynęło do IAS 6 kwietnia 2022 r. i zostało przekazane do urzędów pismem z 28 kwietnia 2022 r.

*Polityki Zarządzania Procesem Analitycznym w KAS, prowadzono analizę ryzyka w ujęciu podmiotowym, a informacje o zidentyfikowanych podmiotach przekazywano do podległych jednostek do dalszych czynności weryfikacyjnych. Do wyszukiwania prowadzonych w sieci działań podmiotów w zakresie e-handlu pracownicy IAS posługiwali się bezpłatnymi, ogólnodostępnymi narzędziami internetowymi opisanymi w Małym Poradniku Narzędzi OSINT Cybercentrum. Na poziomie regionalnym, w związku z otrzymywanymi od innych jednostek KAS informacjami, przeprowadzono 13 analiz podmiotowych, które przekazano do realizacji jednostkom podległym. Nie prowadzono analiz z własnej inicjatywy. DIAS nie uzyskiwała informacji na temat zadań i szkoleń realizowanych przez koordynatora OSINT w obszarze e-handlu – o informację taką zwrócono się dopiero w trakcie kontroli NIK. W jednej sprawie otrzymanej z Cybercentrum przekroczono określony w *Metodyce postępowań KAS wobec podmiotów dokonujących obrotu za pośrednictwem sieci Internet* 14 dniowy termin do dokonania wstępnej analizy danej sprawy i jej przekazania do podległego organu.*

OBSZAR

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

Opis stanu faktycznego

2.1. W przekazanej przez szefa KAS Polityce Zarządzania Procesem Analitycznym przedstawiono zasady do stosowania w przypadku pozyskiwania danych z Internetu, w tym m.in. dotyczące dokumentowania wyników wyszukiwania. W *Metodyce postępowań KAS* przekazanej do stosowania służbowego w styczniu 2021 przedstawiono mechanizmy oszustw oraz procedury postępowania i zadania w zakresie przeciwdziałania oszustwom podatkowym przez podmioty dokonujące obrotu za pośrednictwem sieci Internet. Zadań w zakresie egzekwowania obowiązków podatkowych od podmiotów dokonujących transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu nie precyzują wprost również „Kierunki działania i rozwoju Krajowej Administracji Skarbowej na lata 2021-2024”³⁰. E-handel mieści się w sferze działań zmierzających do osiągnięcia celu jakim jest *Wzrost skuteczności i efektywności poboru należności podatkowych i niepodatkowych*. W dokumencie tym nie zastosowano mierników stopnia realizacji zadań odnoszących się do obszaru e-handlu. DIAS nie wyznaczył podległym jednostkom innych, dodatkowych zadań dotyczących egzekwowania obowiązków podatkowych od podmiotów dokonujących transakcji handlowych w Internecie w związku z rozpoznanymi zagrożeniami w zakresie e-handlu.

(akta kontroli str. 167, 274-276, 329-343, 365-388)

DIAS przekazywał do realizacji zadania podległym jednostkom i monitorował ich realizację, zobowiązując do udzielenia informacji zwrotnej. Kierownik Referatu podał, że: *Monitorowane pod względem prawidłowości, terminowości i rzetelności realizacji były zadania realizowane przez podległe urzędy, przekazywane przez Cybercentrum w Opolu i Ministerstwo Finansów, do którego trafiała informacja zwrotna. Analizowane informacje sygnałne związane z e-handlem poddawane są czynnościom nadzorczym, okresowo. W okresie objętym kontrolą nie zdarzył się przypadek braku realizacji przez podległe jednostki wyznaczonych zadań dotyczących handlu elektronicznego. W przypadku pojawienia się wątpliwości w przekazanej informacji zwrotnej, kwestie potrzebujące rozwiązania były wyjaśniane telefonicznie lub poprzez e-mail. Do podległych jednostek nie były przekazane dodatkowe wytyczne lub zlecenia w zakresie e-handlu.*

(akta kontroli str. 218, 219, 280-297, 327, 328)

³⁰ Dokument ten stanowi załącznik do zarządzenia Ministra Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej z dnia 23 grudnia 2020 r. (poz. 34).

2.2 a) IAS nie otrzymała z Ministerstwa Finansów wytycznych lub zaleceń odnoszących się do podejmowania przez podległe jednostki czynności sprawdzających wobec zidentyfikowanych podmiotów dokonujących transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu w szarej strefie.

(akta kontroli str. 418)

Liczba czynności sprawdzających w zakresie rozliczeń podatków VAT, CIT i PIT podmiotów dokonujących transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu w 2021 r. i w I półroczu 2022 r. w porównaniu do analogicznych okresów lat poprzednich uległa zmniejszeniu ze 105 do 103 (o 2) i z 50 do 34 (o 16);

Kwoty ustaleń z czynności sprawdzających w zakresie rozliczeń podatków VAT, CIT i PIT podmiotów dokonujących transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu wyniosły w tym okresie odpowiednio 666,2 tys. zł (wzrost o 226,7 tys. zł) i 35,4 tys. zł (spadek o 520 tys. zł);

Liczba czynności sprawdzających w zakresie rozliczeń podatków VAT, CIT i PIT podmiotów, które prowadziły niezgłoszoną do opodatkowania (niezarejestrowaną) działalność handlową z wykorzystaniem Internetu wyniosła odpowiednio: 8 (wzrost o 2) i 4 (spadek o 1)

Liczba czynności sprawdzających w zakresie rozliczeń podatków VAT, CIT i PIT podmiotów, które zaniżały faktyczne rozmiary prowadzonej działalności gospodarczej wyniosła odpowiednio: 21 (spadek o 2) i 8 (spadek o 9);

(akta kontroli str. 356)

Zastępca DIAS kierujący Pionem Kontroli, Cła i Audytu wyjaśnił, że spadek liczby czynności sprawdzających w zakresie rozliczeń podatków VAT, CIT i PIT podmiotów dokonujących transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu w 2021 r. i w I półroczu 2022 r. w porównaniu do analogicznych okresów lat poprzednich wynika z faktu, że *analizy ryzyka sporządzone w urzędach skarbowych wskazywały na większe prawdopodobieństwo wystąpienia błędów³¹ podatkowych u podmiotów, które nie dokonywały sprzedaży za pośrednictwem Internetu.* Natomiast zmniejszenie kwoty ustaleń w I półroczu 2022 r. w stosunku do I półroczu 2021 r. wynikało z działań podjętych w I półroczu 2021 r. wobec jednego podatnika, którego przeważającym rodzajem działalności gospodarczej jest sprzedaż detaliczna prowadzona przez domy sprzedaży lub Internet. Podatnik ten w I półroczu 2021 r. złożył dwie korekty deklaracji na łączną kwotę 461,6 tys. zł.

(akta kontroli str. 394, 544)

Odnosnie analizy skuteczności egzekwowania w drodze czynności sprawdzających obowiązków podatkowych od podmiotów dokonujących transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu kierownik działu Kontroli Podatkowej, Kontroli Celno-Scarbowej i Nadzoru nad Czynnościami Sprawdzającymi, Współpracy Międzynarodowej oraz Obsługi Przedsiębiorców w Zakresie Cła, Pozwoleń i Czynności Audytowych (dalej: ICK) wyjaśniła, że (...) *prowadzone są w ramach nadzoru różne analizy, w tym również skuteczności egzekwowania obowiązków*

³¹ DIAS wyjaśnił, że chodzi tu m.in. o: brak wpłat zaliczek na podatek dochodowy, brak zeznań w podatku dochodowym, niezłożenie DSF-1 lub nieprawidłowe rozliczenie, polegające na błędnym ustaleniu wysokości lub niewykazaniu daniny solidarnościowej, niewykazywanie przychodów w pełnej wysokości, błędne ujmowanie kosztów działalności gospodarczej (m.in. zaliczanie do kosztów uzyskania przychodów wydatków nie mających związku z prowadzoną działalnością gospodarczą), zawyżenie straty, brak deklaracji VAT pomimo sprzedaży wykazanej u kontrahentów w zakupach, niewykazywanie lub błędne wykazywanie sprzedaży, wykazywanie w ewidencjach zakupów faktur niemających potwierdzenia w rzeczywistości, wielokrotne odliczanie tych samych faktur zakupowych, brak rejestracji na potrzeby podatku VAT (przekroczenie kwoty zwolnienia podmiotowego w VAT).

podatkowych. Są to jednak analizy ukierunkowane na cały obszar kontroli oraz czynności sprawdzających realizowanych przez podległe urzędy, nie zaś na poszczególne branże. (...) Koordynowane są sprawy z zakresu e-handlu. Nie przekazywano do podległych jednostek dodatkowych wytycznych lub zaleceń.

(akta kontroli str. 401)

b) Liczba kontroli podatkowych dotyczących podmiotów dokonujących transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu w zakresie VAT, CIT i PIT w 2021 r. i w I półroczu 2022 r. wyniosła odpowiednio: 16 (wzrost o jeden) i 13 (wzrost o osiem). Stanowiły one odpowiednio 10,1% i 18,3% kontroli podatkowych w zakresie podatku VAT, CIT, PIT dotyczących działalności handlowej oraz odpowiednio 3,2% i 6,3% ogółem przeprowadzonych kontroli podatkowych w zakresie podatku VAT, CIT, PIT.

Kwoty ustaleń dokonanych w toku przeprowadzonych kontroli dotyczących podmiotów dokonujących transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu w zakresie VAT, CIT i PIT w 2021 r. i w I półroczu 2022 r. wyniosły odpowiednio: 1086,6 tys. zł (spadek o 1556 tys. zł) i 1139,7 tys. zł (wzrost o 880,9 tys. zł). Stanowiły one odpowiednio 5,5% i 16,3% ustaleń w zakresie podatku VAT, CIT, PIT dotyczących działalności handlowej oraz odpowiednio 2,8% i 6,2% ogółem ustaleń w zakresie podatku VAT, CIT, PIT.

(akta kontroli str. 560)

Zastępca DIAS kierujący Pionem Kontroli, Cła i Audytu wyjaśnił, że: (...) Wzrost liczby kontroli spowodowany był wynikiem analiz, które zostały przeprowadzone przez podległe urzędy. Na decyzję, wobec których podmiotów ostatecznie są prowadzone kontrole ma wpływ ich wynik. Zatem w wyniku przeprowadzonych analiz znalazły się podmioty działające w obszarze e-handlu, u których istniało wysokie prawdopodobieństwo występowania błędów podatkowych, stąd decyzja o przeprowadzeniu kontroli wobec tych podmiotów.

Na niewielki udział kontroli podatkowych prowadzonych w podmiotach dokonujących transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu ma wpływ wynik analiz przeprowadzonych celem typowania podmiotów do kontroli. (...) Dyrektor Izby, w ramach nadzoru, analizuje cały obszar kontroli realizowanych przez podległe urzędy. Sprzedaż za pośrednictwem Internetu jest tylko jedną z form sprzedaży, która może funkcjonować w wielu branżach gospodarczych. [...] ³². Na spadek kwoty ustaleń w 2021 r. w porównaniu do 2020 r. miała wpływ znaczna kwota ustaleń z kontroli przeprowadzonej w 2020 r. Była to kontrola, w której stwierdzono bardzo wysoką kwotę uszczuplenia – 2 081,8 tys. zł. Kontrolę przeprowadzono wobec podatnika prowadzącego sprzedaż programów komputerowych za pośrednictwem sieci Internet. Ustalenia wynikały z fikcyjnych faktur zakupu tych programów. Wzrost kwoty ustaleń w I półroczu 2022 r. wynikał ze wzrostu liczby kontroli. Nie przekazywano do podległych jednostek dodatkowych wytycznych lub zaleceń.

(akta kontroli str. 395, 396, 402, 545)

c) W 2021 r. i w I półroczu 2022 r. w porównaniu do analogicznych okresów lat poprzednich liczba kontroli podatkowych podmiotów dokonujących transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu w zakresie rozliczeń podatków VAT, CIT i PIT uległa zwiększeniu odpowiednio o 1 i o 8.

³² Na podstawie art. 5 ust. 1 ustawy z dnia 6 września 2001 r. o dostępie do informacji publicznej (Dz. U. 2022, poz. 902 ze zm.) i art. 293 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. 2022, poz. 2651 ze zm.), NIK wyłączyła jawność informacji.

Skuteczność kontroli podatkowych w zakresie podatku VAT, CIT, PIT podmiotów dokonujących transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu, mierzona relacją liczby przeprowadzonych kontroli, w których stwierdzono nieprawidłowości do liczby kontroli ogółem w zakresie podatku VAT, CIT i PIT wyniosła 100% zarówno w 2021 r. jak i w I półroczu 2022 r. Była ona wyższa od skuteczności kontroli przeprowadzonych w zakresie podatku VAT, CIT, PIT ogółem wynoszącej odpowiednio 98,2% i 98,1%.

(akta kontroli str. 559)

Nie przekazywano do podległych jednostek dodatkowych wytycznych lub zaleceń dotyczących skuteczności kontroli podatkowych w zakresie podatku VAT, CIT, PIT podmiotów dokonujących transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu.

(akta kontroli str. 402)

d) W latach 2020-2022 (I półrocze) przeprowadzono tylko jedną kontrolę celno-skarbową podmiotów dokonujących transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu w zakresie rozliczeń podatków VAT, CIT i PIT. Kontrolę przeprowadzono w I półroczu 2022 r. i stwierdzono w jej wyniku nieprawidłowości. [...] ³³.

(akta kontroli str. 359, 545, 546, 561, 562)

Zastępca DIAS kierujący Pionem Kontroli, Cła i Audytu wyjaśnił: *Dyrektor Izby, w ramach nadzoru, analizuje cały obszar kontroli celno-skarbowych realizowanych przez podległy UCS. Sprzedaż za pośrednictwem Internetu jest tylko jedną z form sprzedaży, która może funkcjonować w wielu branżach gospodarczych. [...]* ³⁴

(akta kontroli str. 396, 397)

Nie przekazywano do podległych jednostek dodatkowych wytycznych lub zaleceń dotyczących kontroli celno-skarbowych lub kontroli podmiotów dokonujących transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu.

(akta kontroli str. 403)

e) W latach 2021-2022 (I półrocze) decyzje wydane w I instancji przez naczelników US w zakresie podatku VAT, CIT i PIT podmiotom dokonującym transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu nie były uchylane przez DIAS w II instancji, co wynika z czasokresu prowadzonych spraw. W roku 2020 spośród 13 takich decyzji DIAS uchylił w II instancji 4 (30,8%).

Jednocześnie w 2021 r. i w I półroczu 2022 r. DIAS uchylił w II instancji 15 (4,2%) oraz 2 (1,3%) decyzji w zakresie podatku VAT, CIT i PIT.

(akta kontroli str. 360, 546)

Odnosnie analiz prowadzonych jakości decyzji wydanych w I instancji przez naczelników podległych urzędów Zastępca DIAS kierująca Pionem Orzecznictwa, Poboru i Egzekucji podała, że: *Jakość decyzji wydawanych w I instancji przez naczelników podległych US badana jest w toku kontroli instancyjnej spraw. Dane dotyczące liczby odwołań i zażaleń wniesionych do Dyrektora IAS w Kielcach oraz sposobu ich rozpatrzenia przekazywane są za każdy kwartał przez poszczególne komórki merytoryczne do Referatu Nadzoru nad Orzecznictwem oraz Identyfikacji i Rejestracji Podatkowej (ION). Komórka ION na podstawie przekazanych danych*

³³ Na podstawie art. 5 ust. 1 ustawy z dnia 6 września 2001 r. o dostępie do informacji publicznej (Dz. U. 2022, poz. 902 ze zm.) i art. 293 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. 2022, poz. 2651 ze zm.), NIK wyłączyła jawność informacji.

³⁴ Na podstawie art. 5 ust. 1 ustawy z dnia 6 września 2001 r. o dostępie do informacji publicznej (Dz. U. 2022, poz. 902 ze zm.) i art. 293 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. 2022, poz. 2651 ze zm.), NIK wyłączyła jawność informacji.

analizuje w jaki sposób są kończone sprawy wpływające z poszczególnych urzędów skarbowych. Analiza uwzględnia podział na urzędy, rodzaje podatków i sposób załatwienia sprawy. Gromadzone dane nie uwzględniają natomiast jakiego rodzaju działalności gospodarczej podatnika/branży dotyczyła sprawa w I instancji. (...).

(akta kontroli str. 404)

f) W latach 2021-2022 (I półrocze) Naczelnik UCS nie wydał żadnej decyzji w zakresie podatku VAT, CIT i PIT podmiotom dokonującym transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu, zatem decyzje takie nie były uchylane przez niego w II instancji. Wydane decyzje nie były uchylane również w 2020 r.

(akta kontroli str. 361)

Zastępca DIAS kierujący Pionem Kontroli, Cła i Audytu wyjaśnił, że: Postępowania podatkowe prowadzone przez Naczelnika UCS są następstwem kontroli celno-skarbowych. (...). Z poziomu Izby nie były kierowane do UCS dodatkowe wytyczne lub zalecenia w związku z niewydaniem w latach 2021-2022 (I półrocze) żadnej decyzji w zakresie podatku VAT, CIT i PIT podmiotom dokonującym transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu.

(akta kontroli str. 400)

g) W latach 2020-2022 (I półrocze) nie wystąpiły przypadki uchylenia przez Wojewódzki Sąd Administracyjny decyzji wydanych w II instancji przez DIAS w sprawach wymiaru przez NUS podatku VAT, CIT, PIT podmiotom dokonującym transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu. W 2021 r. zaskarżono jedną decyzję³⁵ jednakże w wyniku rozstrzygnięcia WSA nie została ona uchylona.

Jakość decyzji wydanych w II instancji przez DIAS w sprawach wymiaru przez NUS podatku VAT, CIT, PIT podmiotom dokonującym transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu w porównaniu do jakości decyzji wydanych w II instancji przez dyrektora IAS w sprawach wymiaru podatku VAT, CIT, PIT – ogółem była wyższa ponieważ w tym drugim przypadku w 2021 r. i w I półroczu 2022 r. uchylono (lub częściowo uchylono) odpowiednio 17 i 5 decyzji.

(akta kontroli str. 362, 547)

Odnośnie sposobu monitorowania jakości rozstrzygnięć w sprawach wymiaru podatków wobec podmiotów dokonujących transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu, Zastępca Dyrektora Izby Administracji Skarbowej kierująca Pionem Orzecznictwa, Poboru i Egzekucji – Jolanta Szapsza podała, że: *Informacje o liczbie skarg podatników do WSA, o orzeczeniach WSA oraz o liczbie decyzji uchylonych przez WSA (o orzeczeniach prawomocnych) przekazywane są za każdy kwartał przez poszczególne komórki merytoryczne do referatu ION. Komórka ION analizuje:*

1) jaka była liczba skarg do WSA w poszczególnych podatkach oraz liczba decyzji uchylonych przez WSA w poszczególnych podatkach;

2) jaka była liczba zapadłych orzeczeń WSA w poszczególnych podatkach oraz liczba i procent korzystnych orzeczeń WSA w poszczególnych podatkach.

Jakość rozstrzygnięć DIAS monitorowana jest też centralnie przez Ministerstwo Finansów miernikiem „Decyzje dyrektora IAS i naczelnika UCS uchylone prawomocnie przez WSA”. Miernik wyliczany jest relacją liczby decyzji dyrektora IAS i naczelnika UCS uchylonych prawomocnie przez WSA w stosunku do łącznej liczby decyzji wydanych przez dyrektora IAS i naczelnika UCS w danym roku. Analiza orzeczeń WSA dokonywana przez komórkę ION oraz miernik MF nie uwzględniają rodzaju działalności gospodarczej podatnika/branży. Natomiast każde orzeczenie

³⁵ Sygnatura sprawy: 2601-IOD.4102.35.2020.

WSA w Kielcach jest monitorowane i analizowane pod kątem sposobu rozstrzygnięcia sprawy przez sąd. W przypadku uwzględnienia przez WSA skargi podatnika analizowane są przyczyny uchylecia decyzji DIAS, tj. czy są to przyczyny materialne czy proceduralne, celem ewentualnego podjęcia działań w ramach nadzoru. Analizie poddawane są również orzeczenia korzystne dla DIAS i kierunki przyjęte przez WSA. Analiza orzeczeń zarówno korzystnych, jak i niekorzystnych dla organu, dokonywana jest pod kątem jednolitości orzecznictwa w zakresie poszczególnych podatków, tego czy rozstrzygnięcie zmienia dotychczasową linię orzeczniczą organu, a jeśli tak to z jakiego powodu. Wyodrębnienie branż w ramach monitorowania i analizy orzecznictwa WSA nie ma znaczenia dla skutecznego nadzoru nad jakością orzeczeń DIAS.

(akta kontroli str. 405, 406)

h) W latach 2020-2022 (I półrocze) Naczelnik UCS nie wydawał w II instancji żadnych decyzji w sprawach wymiaru podatku VAT, CIT, PIT podmiotom dokonującym transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu.

(akta kontroli str. 363)

Odnośnie sposobu monitorowana jakości rozstrzygnięć naczelnika UCS w sprawach wymiaru podatków wobec podmiotów dokonujących transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu Zastępca DIAS kierująca Pionem Orzecznictwa, Poboru i Egzekucji podała, że (...) *Analiza dokonywana jest w poszczególnych podatkach. Orzeczenia niekorzystne dla organu są analizowane pod kątem przyczyn uchylecia decyzji naczelnika UCS. Analiza (...) nie uwzględnia rodzaju działalności gospodarczej podatnika/branży.*

(akta kontroli str.406, 407)

2.3. [...] ³⁶.

(akta kontroli str. 185, 186, 547)

Stwierdzone
nieprawidłowości
OCENA CZĄSTKOWA

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

DIAS nie monitorował egzekwowania obowiązków podatkowych od podmiotów dokonujących transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu. Prowadzone analizy ukierunkowane były na cały obszar kontroli oraz czynności sprawdzających realizowanych przez podległe urzędy, a nie na poszczególne branże. Liczba czynności sprawdzających w zakresie rozliczeń podatków VAT, CIT i PIT podmiotów dokonujących transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu w 2021 r. utrzymała się na zbliżonym poziomie do roku 2020, natomiast kwota ustaleń z tych czynności wzrosła ogółem w 2021 r., ale zmniejszyła się w porównaniu do I półrocza 2021 r. Wzrosła również liczba kontroli podatkowych dotyczących podmiotów dokonujących transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu w zakresie VAT, CIT i PIT, a ich skuteczność osiągnęła wartość 100%. Zmniejszyła się natomiast w 2021 r. kwota ustaleń z tych kontroli. W kontrolowanym okresie przeprowadzono tylko jedną kontrolę celno-skarbową i nie wydano żadnej decyzji w zakresie podatku VAT, CIT i PIT podmiotom dokonującym transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu. Nie wystąpiły przypadki uchylecia przez Wojewódzki Sąd Administracyjny decyzji wydanych w II instancji przez DIAS w sprawach wymiaru podatku VAT, CIT, PIT podmiotom dokonującym transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu.

³⁶ Na podstawie art. 5 ust. 1 ustawy z dnia 6 września 2001 r. o dostępie do informacji publicznej (Dz. U. 2022, poz. 902 ze zm.) i art. 293 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. 2022, poz.2651 ze zm.), NIK wyłączyła jawność informacji.

IV. Uwagi i wnioski

W związku ze stwierdzoną nieprawidłowością, Najwyższa Izba Kontroli, na podstawie art. 53 ust. 1 pkt 5 ustawy o NIK, przedstawia wniosek o przestrzeganie określonego w *Metodyce postępowań KAS* 14-dniowego terminu do dokonania wstępnej analizy danej sprawy i przekazania jej do podległego organu KAS.

Uwagi Najwyższa Izba Kontroli nie formułuje uwag.

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 Kielcach. 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 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.

Kielce, września 2022 r.

Kontroler:

Jerzy Stachowiak
główny specjalista k.p.

Najwyższa Izba Kontroli
Delegatura w Kielcach
p.o. Wicedyrektor
Krzysztof Wilkosz

.....
podpis

.....
podpis