



NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI

Delegatura w Kielcach

LKI.410.011.02.2022

Pan
Jacek Lech
Naczelnik Świętokrzyskiego Urzędu
Celno-Skarbowego
ul. Wesola 56
25-363 Kielce

WYSTĄPIENIE POKONTROLNE

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

I. Dane identyfikacyjne

Jednostka kontrolowana

Świętokrzyski Urząd Celno-Skarbowy w Kielcach, ul. Wesola 56, 25-363 Kielce (dalej: Urząd lub ŚUCS).

Kierownik jednostki kontrolowanej

Jacek Lech, Naczelnik Urzędu (dalej: Naczelnik)

Zakres przedmiotowy kontroli

1. Monitorowanie handlu elektronicznego oraz identyfikowanie podmiotów działających w szarej strefie.
2. Egzekwowanie 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 bezpośredni związek z badanym zagadnieniem.

Podstawa prawna podjęcia kontroli

Art. 2 ust. 1 ustawy z dnia 23 grudnia 1994 r. o Najwyższej Izbie Kontroli¹

Jednostka przeprowadzająca kontrolę

Najwyższa Izba Kontroli Delegatura w Kielcach

Kontroler

Arkadiusz Pawlik, specjalista kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr LKI/71/2022 z 1 czerwca 2022 r.

(akta kontroli str. 1-3)

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

II. Ocena ogólna² kontrolowanej działalności

OCENA OGÓLNA

W Urzędzie zidentyfikowano (...) ³ podmiotów działających w szarej strefie w obszarze e-handlu, lecz (...) ⁴na podstawie przeprowadzonych analiz własnych. Powołany w ŚUCS decyzją Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Kielcach⁵, koordynator OSINT⁶, od lipca 2021 r.⁷ nie wykonywał rzetelnie przypisanych mu zadań dotyczących monitorowania zasobów sieci Internet, w szczególności w celu identyfikacji podmiotów uchylających się od opodatkowania w e-handlu. Jedną z przyczyn mógł być fakt, iż osobie pełniącej funkcję koordynatora do 18 maja 2021 r., nie zlecano do realizacji żadnych zadań w tym zakresie i nie została ona objęta specjalistycznymi szkoleniami, natomiast koordynator powołany 19 maja 2021 r. nie przeszedł pełnego cyklu szkoleń.

Informacje o poddanych analizie podmiotach podejrzanych o uchylanie się od obowiązków podatkowych w e-handlu przekazywano do wykorzystania przez inne jednostki Krajowej Administracji Skarbowej (KAS). Podczas prowadzonych analiz stosowano się do wewnętrznych procedur i uregulowań zawartych w *Metodyce postępowań podatkowych organów krajowej administracji skarbowej wobec podmiotów dokonujących obrotu za pośrednictwem sieci Internet*, w zakresie jakim było to konieczne. Pracownicy Urzędu, którym przypisano do realizacji zadania związane z analizą i monitorowaniem e-handlu, brali udział w tematycznych szkoleniach.

W Urzędzie realizowano zalecenia przekazywane przez Ministerstwo Finansów (MF), Cybercentrum⁸ i Izbę Administracji Skarbowej w Kielcach (IAS lub Izba). (...) ⁹.

III. Opis ustalonego stanu faktycznego oraz oceny cząstkowej¹⁰ kontrolowanej działalności

OBSZAR

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

³ Wylącono jawność informacji w zakresie objętym tajemnicą skarbową (na podstawie art. 5 ust. 1 ustawy z dnia 6 września 2001 r. o dostępie do informacji publicznej, Dz. U. 2022, poz. 902 i art. 293 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa, Dz. U. 2022, poz. 2651 ze zm.

⁴ Wylącono jawność informacji w zakresie objętym tajemnicą skarbową (na podstawie art. 5 ust. 1 ustawy z dnia 6 września 2001 r. o dostępie do informacji publicznej, Dz. U. 2022, poz. 902 i art. 293 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa, Dz. U. 2022, poz. 2651 ze zm.

⁵ Z dnia 20 maja 2019 r., wydaną na podstawie § 1 ust. 1 i 2 zarządzenia Nr 26 Szefa Krajowej Administracji Skarbowej.

⁶ Open Source Intelligence, tzw. „biały wywiad”. Zdobywanie informacji za pomocą legalnych i ogólnodostępnych środków (wyszukiwarki internetowe, publiczne rejestry, dostępna dokumentacja) – głównie informacje dotyczące konkretnych osób lub firm.

⁷ Zgodnie z pismem Zastępcy Dyrektora Departamentu Zwalczenia Przystępczości Ekonomicznej MF z 27 lipca 2021 r., od lipca 2021 r. koordynatorzy mieli, w sposób samodzielny, wykonywać zadania w zakresie monitorowania i analizy zasobów sieci Internet na rzecz macierzystych organów Krajowej Administracji Skarbowej.

⁸ Centrum Kompetencyjne Zwalczenia Przystępczości Ekonomicznej w Środowisku Elektronicznym, funkcjonujące w Urzędzie Celno-Skarbowym w Opolu.

⁹ Wylącono jawność informacji w zakresie objętym tajemnicą skarbową (na podstawie art. 5 ust. 1 ustawy z dnia 6 września 2001 r. o dostępie do informacji publicznej, Dz. U. 2022, poz. 902 i art. 293 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa, Dz. U. 2022, poz. 2651 ze zm.

¹⁰ 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.

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

Opis stanu faktycznego

W ŚUCS w okresie objętym kontrolą w zakresie monitorowania sieci Internet, analizy ryzyka i identyfikowania podatników dokonujących transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu obowiązywały:

- *Polityka Zarządzania Procesem Analitycznym w KAS* przekazana w kwietniu 2019 r. przez szefa KAS;
- *Metodyka postępowania organów krajowej administracji skarbowej wobec podmiotów dokonujących obrotu za pośrednictwem sieci Internet* (Metodyka) opracowana w MF i przekazana w styczniu 2021 r.;
- *Mini Poradnik Narzędzi OSINT* (Poradnik) pobrany w kwietniu 2021 r. ze strony intranetowej Cybercentrum;
- materiały szkoleniowe i narzędzia zgromadzone na ww. stronie (wskazano tam linki do stron www diagnozujących poszukiwane adresy, a także strony zawierające informacje branżowe niezbędne przy prowadzeniu spraw).

W ŚUCS nie opracowano i nie wdrożono własnych wewnętrznych procedur dotyczących monitorowania sieci Internet oraz identyfikowania podatników dokonujących transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu, gdyż – jak wyjaśnił Naczelnik – ww. opracowania były wystarczające w zakresie tematyki środowiska elektronicznego. Wprowadzenie dokumentu wewnętrznego w tym obszarze nie usprawniłoby pracy, gdyż powołane dokumenty omawiają tę kwestię szczegółowo.

(akta kontroli str. 90-94, 107-110)

MF, Szef KAS, Cybercentrum oraz Dyrektor Izby nie przekazywali innych wytycznych lub procedur dotyczących monitorowania sieci Internet oraz identyfikowania podatników dokonujących transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu.

(akta kontroli str. 107-110)

W ocenie Naczelnika przekazane dokumenty i opracowania, a w szczególności *Poradnik* oraz informacje i narzędzia udostępnione na stronie intranetowej Cybercentrum, były przydatne i wystarczające do skutecznego monitorowania Internetu. Tworzą one *spójne podejście do zagadnienia monitorowania środowiska elektronicznego jako całości włączając w to e-handel, nie będący jedynym zagadnieniem tego obszaru. Nie bez znaczenia są także systematyczne szkolenia dla koordynatorów, którzy w sposób ustawiczny podnoszą swoją wiedzę i kwalifikacje w tym zakresie. Całościowe zakończenie ich szkolenia (podstawowego i rozszerzonego) odda do dyspozycji kadry wysoko wykwalifikowane.*

(akta kontroli str. 90-94)

W regulaminie organizacyjnym Urzędu nie przypisano wprost zadań w zakresie monitorowania zasobów sieci Internet i identyfikowania podatników, którzy dokonywali transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu i nie zgłaszali do opodatkowania prowadzonej działalności gospodarczej lub jako przedsiębiorcy zaniżali wykazywane obroty/przychody. Zastępca Naczelnika Urzędu, Mariusz Prasalek, jako osoby odpowiedzialne za wykonywanie powyższych zadań wskazał Krzysztofa Kopcia, Michała Szczerka oraz pracowników Referatu Analizy Ryzyka, Analiz, Prognoz i Sprawozdawczości (dalej: Referat Analiz). Do zadań Referatu Analiz należało m.in.: udział w działalności analitycznej, prognostycznej i badawczej oraz dokonywanie analizy ryzyka dotyczącej zjawisk występujących w obszarze

właściwości KAS; uzyskiwanie, rejestrowanie, przetwarzanie i dystrybucja informacji niezbędnych do zarządzania ryzykiem zewnętrznym; udział w typowaniu podmiotów do kontroli celno-skarbowej; prowadzenie spraw związanych z przeciwdziałaniem wykorzystywaniu sektora finansowego do wyłudzeń skarbowych w zakresie określonym w przepisach wydanych na podstawie art. 119zse ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa¹¹; prowadzenie działalności analitycznej, prognostycznej i badawczej z zakresu funkcjonowania Urzędu; sygnalizowanie przypadków nieskuteczności lub niespójności przepisów prawnych. W zakresach obowiązków i uprawnień pracowników Referatu Analiz jako główne zadania do realizacji zostały wskazane m.in.: sporządzanie analiz, udział w typowaniu podmiotów do kontroli celno-skarbowych; analiza doniesień zewnętrznych i wewnętrznych.

Do zadań Pionu Kontroli Celno-Skarbowej (zgodnie z regulaminem organizacyjnym), w skład którego wchodziły m.in. Pierwszy, Drugi i Trzeci Dział Kontroli Celno-Skarbowej i Postępowania Podatkowego należało m.in.: ujawnianie i kontrola niezgłoszonej do opodatkowania działalności gospodarczej; badanie cen transakcyjnych stosowanych w transakcjach między podmiotami powiązаныmi pod kątem wykorzystania ich do zaniżania podstaw opodatkowania; realizacja jednoczesnych kontroli podatkowych, na podstawie porozumień z administracjami podatkowymi innych państw lub uregulowań unijnych oraz prowadzenie wielostronnych kontroli w zakresie cen transakcyjnych; nakładanie grzywien w drodze mandatu karnego za wykroczenia i wykroczenia skarbowe; realizowanie niezbędnych czynności procesowych w granicach koniecznych dla zabezpieczenia śladów i dowodów przestępstwa skarbowego, wykroczenia skarbowego, przestępstwa lub wykroczenia. Działowi Drugiemu przypisano dodatkowo współpracę w zakresie wymiany informacji podatkowych, celnych i finansowych z państwami członkowskimi UE oraz z państwami trzecimi określonych przepisami prawa międzynarodowego; analizę informacji dostępnych w ramach wymiany informacji podatkowych i celnych, w tym w systemach informatycznych wspomagających wymianę informacji; współpracę z Regionalnym Biurem Łącznikowym Światowej Organizacji Ceł dla Europy Środkowo-Wschodniej (RILO ECE¹²) oraz Krajową Jednostką Kontaktową NCP¹³ w zakresie monitorowania i analizy informacji o przestępstwach celnych w celu identyfikacji nowych zagrożeń i metod przemytu, trendów i innych informacji dotyczących przestępczości celnej wymienianych w ramach Systemu RILO ECE.

Bezpośredni nadzór nad ww. komórkami organizacyjnymi sprawował Pierwszy Zastępca Naczelnika.

(akta kontroli str. 4-16, 24-89, 195-229)

Dyrektor Izby decyzją z 23 marca 2020 r. w sprawie wyznaczenia w IAS koordynatora do wykonywania na rzecz Cybercentrum zadań w obszarze środowiska elektronicznego, w tym informatyki śledczej powołał w Izbie koordynatora oraz jego zastępcę. Na koordynatora Dyrektor Izby wyznaczył Krzysztofa Kopia, młodszego rewidenta Wydziału Realizacji, Służby Dyżurnej i Informatyki Śledczej w Urzędzie, a na jego zastępcę Michała Szczerka – aplikanta tego Wydziału. Koordynatorzy ci od 2021 r. realizowali inne, niż objęte niniejszą kontrolą zadania.

(akta kontroli str. 17-19, 142-143, 275-284)

¹¹ Dz. U. z 2021 r. poz. 1540, ze zm.

¹² Regionalne Biuro Wymiany Informacji Celnej dla Europy Środkowo-Wschodniej z siedzibą w Warszawie (Regional Intelligence Liaison Offices Eastern and Central Europe)

¹³ National Contact Point

Decyzją z 2 października 2020 r. Dyrektor Izby wyznaczył Urszulę Nowak, specjalistę w Referacie Analiz, na drugiego zastępcę koordynatora¹⁴ i przypisał jej do realizacji zadania w obszarze wywiadu jawnoźródłowego, tj. monitorowanie i analizę zasobów sieci Internet. Od 19 maja 2021 r. DIAS powołał koordynatora OSINT, do którego należało monitorowanie i analiza zasobów sieci Internet. Został nim Krzysztof Jędrzejczyk, a do jego zadań należało:

- współpraca z Cybercentrum oraz organami KAS w obszarze środowiska elektronicznego, w zakresie wywiadu jawnoźródłowego (OSINT);
- gromadzenie, przetwarzanie, analiza oraz ocena informacji i danych związanych z obszarem środowiska elektronicznego, w zakresie wywiadu jawnoźródłowego (OSINT);
- sporządzanie analiz uzyskanych informacji związanych z obszarem środowiska elektronicznego, w zakresie wywiadu jawnoźródłowego;
- udział w pracach Cybercentrum dotyczących opiniowania i opracowywania projektów rozwiązań w zakresie przepisów regulujących obszar środowiska elektronicznego, w zakresie wywiadu jawnoźródłowego oraz przepisów dotyczących kontroli tego obszaru;
- współudział w sporządzaniu przez Cybercentrum analiz strategicznych i innych dokumentów analitycznych;
- analiza tendencji zachodzących w obszarze środowiska elektronicznego, w tym wywiadu jawnoźródłowego pod kątem identyfikowania nowych zagrożeń oraz określania adekwatnych działań zaradczych;
- analiza orzecznictwa sądowego związanego z obszarem środowiska elektronicznego, w zakresie wywiadu jawnoźródłowego;
- koordynowanie i nadzorowanie zainicjowanych i prowadzonych przez Cybercentrum lub komórkę MF właściwą do spraw zwalczania przestępczości ekonomicznej działań kontrolnych w obszarze OSINT;
- współpraca z innymi koordynatorami z urzędów celno-skarbowych oraz izb administracyjno-skarbowych;
- przeprowadzanie szkoleń tematycznych;
- składanie do Cybercentrum okresowych raportów ze swojej działalności;
- współpraca z innymi organami administracji państwowej zwalczającymi przestępczość ekonomiczną;
- wykonywanie innych działań związanych z obszarem środowiska elektronicznego, w zakresie wywiadu jawnoźródłowego.

(akta kontroli str.17-32, 58-60, 275-284)

Urszula Nowak podała w wyjaśnieniach, że w okresie pełnienia funkcji drugiego zastępcy koordynatora (tj. do 18 maja 2021 r.) Cybercentrum nie zlecało jej żadnych zadań w tym zakresie. Współpraca z Centrum była w początkowej fazie. Koordynatorzy mieli zostać objęci specjalistycznymi szkoleniami, w których (z powodu nieobecności w pracy) nie uczestniczyła. W 2021 r. wzięła udział w szkoleniu zorganizowanym przez MF pn. *Nowe funkcjonalności WRO_System w modułach STIR¹⁵ i STIR_Przepływy*, a w 2022 r. w szkoleniu przeprowadzonym przez Izbę: *OSINT – praktyczne wykorzystanie informacji pozyskiwanych z sieci Internet*.

(akta kontroli str. 17-19, 54-57, 187-189, 239-240)

Krzysztof Jędrzejczyk wyjaśnił, że współpraca z Cybercentrum oraz organami KAS opierała się na spotkaniach on-line na Microsoft Teams. O odbyły się dwa spotkania (26 października i 14 grudnia 2021 r.), w którym wzięli udział wszyscy koordynatorzy OSINT oraz przedstawiciele Departamentu Zwalczania Przestępczości

¹⁴ W związku z powyższym Michał Szczerek został pierwszym zastępcą koordynatora.

¹⁵ System Teleinformatyczny Izby Rozliczeniowej

Ekonomicznej MF, a także Cybercentrum. W dniu 10 maja 2022 r. odbyło się spotkanie, w którym, poza wyżej wymienionymi, uczestniczyli także przedstawiciele dwóch jednostek wspierających Cybercentrum – Kujawsko-Pomorskiego UCS w Toruniu i Podlaskiego UCS w Białymstoku. Spotkania te dotyczyły głównie form współpracy pomiędzy Cybercentrum a koordynatorami OSINT, a w szczególności przekazywania bezpośrednio spraw z Cybercentrum do koordynatorów, szkoleń, wykorzystywanych narzędzi analitycznych. Ponadto jestem w stałym kontakcie (zarówno mailowym jak i telefonicznym) z pracownikami Cybercentrum.

(akta kontroli str. 151-155)

Zgodnie z punktem 1. pisma Zastępcy Dyrektora Departamentu Zwalczenia Przeszeczności Ekonomicznej MF z 27 lipca 2021 r., w czerwcu 2021 r. zakończony został etap powoływania i szkolenia koordynatorów ds. monitorowania i analizy zasobów sieci Internet. Koordynatorzy/zastępcy koordynatorów, od lipca 2021 r. powinni, w sposób samodzielny, wykonywać te zadania na rzecz macierzystych organów Krajowej Administracji Skarbowej. Koordynator nie monitorował zasobów sieci Internet w celu identyfikacji podmiotów uchylających się od opodatkowania w e-handlu. Monitorowanie zasobów sieci Internet, prowadził jedynie w odniesieniu do konkretnych, już wytypowanych do analizy spraw, o czym szerzej w sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości*.

(akta kontroli str. 142-143, 152-154, 320-324)

W zakresie analizy zasobów sieci Internet, koordynator OSINT prowadził sześć spraw, do których wykorzystywał m.in. narzędzia wykazane w *Poradniku* oraz dla których ustalił domeny internetowe, ich wiek, adresy IP, podmioty gospodarcze oraz osoby. Sprawy te dotyczyły (...)¹⁶Powyższe sprawy zostały przekazane do koordynatora odpowiednio przez: anonimowy donos, dyrektora IAS w Białymstoku, Drugi Dział Kontroli Celno-Skarbowej i Postępowania Podatkowego oraz Wymiany Informacji Międzynarodowej Urzędu, anonimowy donos, Prokuraturę Okręgową w Łodzi, Departament Zwalczenia Przeszeczności Ekonomicznej MF.

(akta kontroli str. 107-110, 151-155, 201-203, 219-225, 241-244)

Koordynator OSINT nie brał udziału w żadnych pracach Cybercentrum oraz nie współuczestniczył w sporządzaniu przez Cybercentrum analiz strategicznych i innych dokumentów analitycznych. Nie analizował też tendencji zachodzących w obszarze środowiska elektronicznego w zakresie wywiadu jawnoźródłowego (OSINT) pod kątem identyfikowania nowych zagrożeń oraz określania adekwatnych działań zaradczych, a także orzecznictwa sądowego związanego z tym obszarem. Jak wyjaśnił *najprawdopodobniej wynika to z tego, że my, jako koordynatorzy działamy od niedawna. Jesteśmy dopiero w trakcie odbywania szkoleń. Nie wykluczam, że w przyszłości będę brał udział w takich pracach*. Koordynator nie nadzorował i nie koordynował żadnych działań kontrolnych w obszarze środowiska elektronicznego, w zakresie OSINT, które byłyby zainicjowane przez Cybercentrum lub MF, gdyż – jak wyjaśnił – takie sprawy nie zostały mu przekazane. *Pierwsza taka sprawa pojawiła się 12 lipca 2022 r. i dotyczyła (...)*¹⁷

(akta kontroli str.151-155)

Krzysztof Jędrzejczyk uczestniczył w cyklu szkoleń przygotowujących koordynatorów do współpracy z Cybercentrum oraz organami KAS (sześć szkoleń

¹⁶ Wyłączono jawność informacji w zakresie objętym tajemnicą skarbową (na podstawie art. 5 ust. 1 ustawy z dnia 6 września 2001 r. o dostępie do informacji publicznej, Dz. U. 2022, poz. 902 i art. 293 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa, Dz. U. 2022, poz. 2651 ze zm.

¹⁷ Wyłączono jawność informacji w zakresie objętym tajemnicą skarbową (na podstawie art. 5 ust. 1 ustawy z dnia 6 września 2001 r. o dostępie do informacji publicznej, Dz. U. 2022, poz. 902 i art. 293 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa, Dz. U. 2022, poz. 2651 ze zm.

przeprowadzonych on-line 12, 14, 19, 21, 26 i 28 kwietnia 2021 r. oraz pięciodniowe, stacjonarne szkolenie w Krakowie w okresie od 6 do 10 września 2021 r.). Na szkoleniach tych omawiano m.in. następujące zagadnienia: internet jako źródło informacji; anonimowość w sieci; przeglądarki i wyszukiwarki internetowe; operatory do optymalizacji wyszukiwań; dodatki do przeglądarek; searching on social media (Facebook, Twitter itp.); sklepy internetowe, portale ogłoszeniowe, fora dyskusyjne; adresacja w sieci, system nazw domenowych DNS, bazy WHOIS; pliki graficzne; mapy i geolokalizacja; systematyka działań z przykładowymi narzędziami OSINT; mechanizmy automatycznego uzyskiwania danych z sieci; narzędzia dostarczające podstawowych informacji na temat „kondycji” strony internetowej (SEOquake); hurtowe zapytania do regionalnych rejestrów internetowych (IPNetInfo); screenscraping, webscraper; analiza powiązań w sieci opartych na hiperłączach (SEO SpyGlass); rejestry i bazy danych organów i instytucji krajowych; zabezpieczanie i archiwizacja danych.

W okresie od 14 maja 2021 r. do 18 marca 2022 r. koordynator OSINT uczestniczył w cyklu szkoleń on-line (łącznie osiem dni) zorganizowanych przez Departament Ryzyka Podatkowego MF (Wydział Terenowy Analizy Informacji ze źródeł Otwartych we Wrocławiu) dotyczących OSINT oraz wybranych rejestrów zagranicznych. W dniu 30 czerwca 2022 r. brał udział w szkoleniu pn. *Zaawansowane metody pozyskiwania informacji z ogólnodostępnych źródeł (OSINT)* przeprowadzonym przez Krajową Szkołę Skarbowości w Przemyślu. W 2022 r. planowane są dwa szkolenia dla koordynatorów: we wrześniu kolejna część szkoleniowa dla koordynatorów i w listopadzie szkolenie dotyczące kryptowalut.

(akta kontroli str.151-158, 187-194)

Wiedzę zdobytą na szkoleniach koordynator OSINT przekazał na dwóch szkoleniach kaskadowych dla Referatu Analiz (15 września 2021 r. i 1 lipca 2022 r.), w których wzięli udział wszyscy pracownicy Referatu Analiz oraz podczas szkolenia dla Wydziału Dochodzeniowo-Śledczego Urzędu (25 kwietnia 2022 r.), w którym wzięło udział 12 osób. Nie prowadzono szkoleń wobec innych organów KAS w województwie, gdyż zarówno do Urzędu jak i bezpośrednio do koordynatora nie wpłynął żaden wniosek w sprawie zorganizowania szkolenia.

(akta kontroli str.151-155, 163-164, 285-289, 305-307)

Koordynator OSINT nie realizował zadań na rzecz innych jednostek KAS, gdyż jak wyjaśnił *zadania wykonywane przez koordynatorów są dopiero w początkowej fazie*. Zrealizował sześć *Krajowych Telefonów Interwencyjnych KAS*, ale podkreślił, że *nie dotyczyły one środowiska elektronicznego, więc nie łączyłby ich ze stanowiskiem koordynatora OSINT*.

(akta kontroli str.151-155)

Okresowy raport z działalności za I półrocze 2022 r. został przez koordynatora OSINT złożony do Centrum 4 lipca 2022 r. Koordynator wyjaśnił, że nie złożył raportu za 2021 r., gdyż zgodnie z ustaleniami na spotkaniach koordynatorów OSINT z Cybercentrum nie był zobowiązany do sporządzenia takiego raportu.

(akta kontroli str.151-155, 160-162, 262-264)

Pracownicy Urzędu dokonując analizy danych podmiotów prowadzących handel elektroniczny wykorzystywali n.w. bazy danych:

- KARTĘ 2 - zespół narzędzi pozwalających wspomagać, ewidencjonować i raportować szereg czynności towarzyszących działaniom podejmowanym przez urzędy celno-skarbowe;
- Hurtownię SPR - jeden z kluczowych systemów analitycznych dostarczający kompleksowych informacji podatkowych;

- Hurtownię danych WHTAX - informatyczny magazyn danych pochodzących z systemów źródłowych urzędów skarbowych całego kraju. Hurtownia WHTAX dostarcza informacji analitycznej z zakresu: podatku dochodowego od osób prawnych, rachunkowości podatkowej, egzekucji administracyjnej, danych wymiarowych;
- PLATFORMĘ ANALITYCZNA - narzędzie informatyczne wspierające działania organizacyjne KAS w zakresie dostępu do informacji gromadzonych przez Departamenty MF. W ramach tej platformy uzyskuje się dostęp m.in. do WRO-SYSTEM-u, oferującego informację o podmiotach z oceną ryzyka; repozytorium składanych plików JPK_VAT, przepływów pieniężnych na rachunkach bankowych;
- REMDAT – aplikacja sieciowa umożliwiająca wykonanie zdalnych zapytań na danych pochodzących z bazy systemu POLTAX+ (system ewidencjonowania i przetwarzania danych o podatnikach wykorzystywany w urzędach skarbowych);
- CRCM (Centralny Rejestr Czynności Majątkowych) - ogólnopolski system transakcyjny, oparty o centralną bazę danych i aplikację typu Web przeznaczony przede wszystkim do obsługi czynności majątkowych przez urzędy skarbowe;
- CEPiK (Centralna Ewidencja Pojazdów i Kierowców) - centralna baza pojazdów zarejestrowanych w Polsce i kierowców posiadających polskie prawo jazdy;
- System INFO-EKSPERT - INFO-DANE - zawiera informacje o wartości pojazdów, zestawienia wyposażenia standardowego, a także listę oferowanych elementów wyposażenia dodatkowego z ich procentowym udziałem w wartości pojazdu;
- Księgi wieczyste (Serwis Ksiąg Wieczystych) - serwis umożliwiający wyszukiwanie danych w bazie ksiąg wieczystych Ministerstwa Sprawiedliwości przy użyciu Web Services oraz pobranie/zapis wyniku wyszukiwania do pliku w formacie pdf na stacji roboczej operatora;
- CEKR/CEKR2 (Centralna Ewidencja Kas Rejestrujących): CEKR - zawiera dane podatników i podmiotów prowadzących serwis kas zasilony danymi z lokalnych baz aplikacji Fiskas z urzędów skarbowych; CEKR2 - umożliwia dostęp do Centralnego Repozytorium Kas, w którym przechowywane są dane przesyłane online z kas rejestrujących;
- ESKS (Ewidencja Spraw Karnych Skarbowych) - prowadzenie postępowań przygotowawczych w sprawach karnych skarbowych, karnych i o wykroczenia. W ramach systemu dostępny jest MODUŁ PESEL;
- LEGALIS - elektroniczny system aktów prawnych;
- REJESTR.IO - webowa wyszukiwarka danych o spółkach, fundacjach i stowarzyszeniach;
- wyszukiwarka KRS – internetowa wyszukiwarka Ministerstwa Sprawiedliwości.

Ponadto wykorzystywano następujące narzędzia i programy: arkusz kalkulacyjny MS Excel z dodatkiem Power Query¹⁸; edytor tekstów MS Word; przeglądarkę dokumentów PDF Adobe Acrobat DC; program yEd¹⁹; otwartoźródłowy rozbudowany edytor tekstu Notepad++; urządzenia i narzędzia OCR²⁰; KAS Reporter (strumień w narzędziu KNIME²¹ oparty na bazach: SPR, WHTAX, Karta2);

¹⁸ Technologia ETL (ang. Extract, Transform and Load) pozwalająca pobierać, przekształcać i uściślać dane, aby sprostać konkretnym potrzebom związanym z szeroko pojętą analizą danych.

¹⁹ Program do tworzenia diagramów ogólnego zastosowania z interfejsem wielu dokumentów. Jest to wieloplatformowa aplikacja napisana w Javie, która działa na systemach Windows, Linux, Mac OS i innych platformach obsługujących wirtualną maszynę Java.

²⁰ OCR - zestaw technik lub oprogramowanie służące do rozpoznawania znaków i całych tekstów w pliku graficznym o postaci rastrowej. Zadaniem OCR jest zwykle rozpoznanie tekstu w zeskanowanym dokumencie.

²¹ Konstanz Information Miner - platforma przeznaczona do integracji, interaktywnej analizy i raportowania danych, dostępna na zasadach wolnego i otwartego oprogramowania. KNIME umożliwia integrację wielu

ARANEUM²² oraz przeglądarki internetowe (Mozilla Firefox, Google Chrome, MS Internet Explorer).

W prowadzonych w Urzędzie analizach dane pobrane z baz danych lub za pośrednictwem narzędzi są umieszczane w treści analizy. Na tę okoliczność nie jest prowadzony specjalistyczny wykaz do każdej sprawy. Dane uzyskane z przeglądarek internetowych dokumentowane są zrzutami ekranowymi załączanymi do sprawy lub umieszczanymi w treści opracowania analitycznego.

Zarówno MF jak i Izba nie zapewniły Urzędowi narzędzi informatycznych przydatnych do monitorowania e-handlu i identyfikowania podmiotów działających w szarej strefie lub do kontroli tych podmiotów.

Koordinator OSINT w Urzędzie posiada dostęp do raportów (...) ²³za pomocą konta służbowego założonego w listopadzie 2021 r. Do 30 czerwca 2022 r. nie występowało o wygenerowanie raportów sprzedażowych z serwisu (...) ²⁴, gdyż jak podał w wyjaśnieniach Mariusz Prasalek, Zastępca Naczelnika Urzędu w sprawach przekazanych przez Cybercentrum dotyczących handlu za pośrednictwem (...) ²⁵, załączone były zestawienia sprzedaży, a w innych sprawach, Urząd posiadał zestawienia sprzedaży opracowane np. przez Prokuraturę.

W Urzędzie planuje się wykorzystanie narzędzia do przetwarzania danych *KNIME*. W związku z powyższym Zastępca Naczelnika ŚUCS zwrócił się 25 maja 2022 r. do Izby o sfinansowanie komercyjnego kursu ²⁶. Osoby, które są planowane do pracy z ww. narzędziem odbyły w maju 2022 r. szkolenie w zakresie SQL (język dostępu do bazy danych), wykorzystywanego w narzędziu *KNIME*.

Osoby zajmujące się czynnościami analitycznymi posiadają stanowiska pracy wyposażone w sprzęt komputerowy z zabezpieczonym oprogramowaniem niezbędnym do prowadzenia analiz: MS Excel z dodatkiem Power Query, MS Word, *KNIME*, przeglądarki internetowe, yEd, Adobe Acrobat DC, serwis Legalis, serwis RejestrIO. Ponadto pracownicy mają dostęp do skanerów oraz urządzeń i narzędzi OCR.

Ponadto koordinator OSINT w lutym 2022 roku został wyposażony w laptop do zadań wywiadu jawnoźródłowego oraz mobilny dostęp do sieci Internet dla tego urzędu.

Referat Analiz posiada od 23 listopada 2011 r. ²⁷ łącze zewnętrzne NEOSTRADA (niezależne do sieci VAN MF).

(akta kontroli str. 95-106, 285-289, 311-316)

różnorodnych komponentów z dziedziny uczenia maszynowego i eksploracji danych dzięki koncepcji modułowego przetwarzania potokowego danych (za Wikipedia).

²² Narzędzie do analizy sieciowej (w *myśleniu grafowym*), które nacisk kładzie na relacje jakie występują w danych oraz ich wzorce. System bazuje na grafowym silniku bazodanowym OngDB (typu open source) z natywną strukturą grafową, umożliwiającym wydajną pracę z jednoczesnym wykorzystaniem warunków, uwzględniających cechy obiektów oraz relacji pomiędzy nimi.

²³ Wyłączono jawność informacji w zakresie objętym tajemnicą skarbową (na podstawie art. 5 ust. 1 ustawy z dnia 6 września 2001 r. o dostępie do informacji publicznej, Dz. U. 2022, poz. 902 i art. 293 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa, Dz. U. 2022, poz. 2651 ze zm.

²⁴ Wyłączono jawność informacji w zakresie objętym tajemnicą skarbową (na podstawie art. 5 ust. 1 ustawy z dnia 6 września 2001 r. o dostępie do informacji publicznej, Dz. U. 2022, poz. 902 i art. 293 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa, Dz. U. 2022, poz. 2651 ze zm.

²⁵ Wyłączono jawność informacji w zakresie objętym tajemnicą skarbową (na podstawie art. 5 ust. 1 ustawy z dnia 6 września 2001 r. o dostępie do informacji publicznej, Dz. U. 2022, poz. 902 i art. 293 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa, Dz. U. 2022, poz. 2651 ze zm.

²⁶ Do 23 sierpnia 2022 r. nie uzyskano informacji co do terminu przeprowadzenia szkolenia.

²⁷ Przejęte po dawnej Izbie Celnej w Kielcach.

W ocenie Naczelnika Urzędu, *posiadane narzędzia informatyczne (...) zapewniają możliwość monitorowania e-handlu. Mimo to należy zauważyć, że posiadany sprzęt komputerowy (...)*²⁸ Powyższe zapotrzebowanie zostało złożone w styczniu 2022 r. do projektu budżetu na 2023 r. i dotyczyło ośmiu stacji roboczych PC, siedmiu monitorów LCD 27" oraz czterech notebooków.

(akta kontroli str. 94, 287-297)

(...)²⁹

W odpowiedzi na pytanie dotyczące (...) ³⁰ w Urzędzie w okresie od 1 stycznia 2021 r. do 30 czerwca 2022 r. (...) ³¹ analiz w celu rozpoznawania obszarów i mechanizmów unikania opodatkowania przez podmioty prowadzące handel elektroniczny oraz (...) ³² wielkości szarej strefy w e-handlu, Naczelnik Urzędu podał: *Analizy te zostały zdefiniowane w fundamentalnym dokumencie regulującym analizy ryzyka, wprowadzonym pismem z 15 kwietnia 2019 r. Departamentu Analiz MF - „Polityka zarządzania procesem analitycznym w KAS”.*

Zgodnie z tym opracowaniem analiza przedmiotowa ryzyka oznacza proces rozpoznania ryzyka, pomiaru jego wielkości oraz ustalenia środków niezbędnych do ograniczenia tego ryzyka. Uruchamiana jest w wyniku identyfikacji ryzyka, zaś ponawiana jest w ramach przeglądów ryzyka. Analiza przedmiotowa ryzyka może dotyczyć ryzyk już zmaterializowanych, bądź takich, które dopiero mogą się zmaterializować. Zgodnie z powołanym dokumentem, Departament Analiz MF pełni funkcję centralnej jednostki analitycznej KAS. Odpowiada za strategię zarządzania procesem analitycznym, ocenia jej jakość, nadaje kierunki zmian, oraz podejmuje działania w celu stworzenia warunków dla właściwej realizacji zadań.

Jest również jednostką, która wspomaga realizację zadań związanych z zarządzaniem procesem analitycznym przez inne jednostki KAS. Do głównych zadań Departamentu Analiz MF w ramach zarządzania procesem analitycznym należy m.in. pełnienie funkcji właściciela ryzyk (poza wyjątkami dotyczącymi ryzyk, w przypadku których scedowano zadania właścicielskie), w związku z czym, w szczególności prowadzenie analiz przedmiotowych ryzyka w ramach procesu identyfikacji ryzyka oraz dokonywanie przeglądu zidentyfikowanych ryzyk.

Dodatkowo należy przywołać przepis § 2 Zarządzenia Ministra Finansów z dnia 5 lutego 2019 r. w sprawie organizacji Krajowej Informacji Skarbowej, izby administracji skarbowej, urzędu skarbowego, urzędu celno-skarbowego i Krajowej Szkoły Skarbowości oraz nadania im statutów, który określa rolę Centrum Kompetencyjnego "Cybercentrum", wspierającego komórkę Ministerstwa właściwą do spraw zwalczania przestępczości ekonomicznej i komórkę Ministerstwa właściwą do realizacji zadań, o których mowa w art. 15f ustawy o grach hazardowych odpowiednio w zakresie:

- zwalczania przestępczości ekonomicznej w środowisku elektronicznym,

²⁸ Wyłączono jawność informacji w zakresie objętym tajemnicą skarbową (na podstawie art. 5 ust. 1 ustawy z dnia 6 września 2001 r. o dostępie do informacji publicznej, Dz. U. 2022, poz. 902 i art. 293 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa, Dz. U. 2022, poz. 2651 ze zm.

²⁹ Wyłączono jawność informacji w zakresie objętym tajemnicą skarbową (na podstawie art. 5 ust. 1 ustawy z dnia 6 września 2001 r. o dostępie do informacji publicznej, Dz. U. 2022, poz. 902 i art. 293 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa, Dz. U. 2022, poz. 2651 ze zm.

³⁰ Wyłączono jawność informacji w zakresie objętym tajemnicą skarbową (na podstawie art. 5 ust. 1 ustawy z dnia 6 września 2001 r. o dostępie do informacji publicznej, Dz. U. 2022, poz. 902 i art. 293 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa, Dz. U. 2022, poz. 2651 ze zm.

³¹ Wyłączono jawność informacji w zakresie objętym tajemnicą skarbową (na podstawie art. 5 ust. 1 ustawy z dnia 6 września 2001 r. o dostępie do informacji publicznej, Dz. U. 2022, poz. 902 i art. 293 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa, Dz. U. 2022, poz. 2651 ze zm.

³² Wyłączono jawność informacji w zakresie objętym tajemnicą skarbową (na podstawie art. 5 ust. 1 ustawy z dnia 6 września 2001 r. o dostępie do informacji publicznej, Dz. U. 2022, poz. 902 i art. 293 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa, Dz. U. 2022, poz. 2651 ze zm.

- monitorowania i analizy zasobów sieci Internet w obszarze naruszeń przepisów prawa, których naruszenie objęte jest działaniem KAS.

Naczelnik wyjaśnił także:

- do zadań Cybercentrum należy również prowadzenie postępowań karnych-skarbowych w sprawach o przestępstwa i wykroczenia popełnione z wykorzystaniem technologii internetowych i ujawnionych przez Cybercentrum oraz ocena dokumentacji technicznej dotyczącej zakładów wzajemnych i gier, urządzanych przez sieć Internet;

- w ramach Cybercentrum działa Centrum Techniczne Informatyki Śledczej realizujące m.in. zadania w zakresie wsparcia merytorycznego i technicznego jednostek organizacyjnych KAS w zakresie działań związanych ze stosowaniem informatyki śledczej.

Centrum kompetencyjne działa w strukturze organizacyjnej Opolskiego Urzędu Skarbowego w Opolu. Zgodnie z regulaminem organizacyjnym tego urzędu, Cybercentrum realizuje zadania na poziomie ogólnokrajowym (§ 15 pkt 1 „Regulaminu organizacyjnego Opolskiego Urzędu Celno-skarbowego w Opolu), a należy do nich m.in.:

1) gromadzenie, przetwarzanie, ocena i analiza informacji dotyczących merytorycznego obszaru działania Cybercentrum;

2) sporządzanie i przekazywanie do Ministerstwa Finansów analiz krajowych z zakresu zwalczania przestępczości ekonomicznej, dotyczących merytorycznego obszaru działania Cybercentrum.

W świetle przytoczonych dokumentów ³³Realizował natomiast analizy podmiotowe (co zgodnie z „Polityką zarządzania...” stanowi proces rozpoznania podmiotów, których zachowanie stanowi bądź może stanowić materializację ryzyka). Po oszacowaniu i stwierdzeniu wystąpienia ryzyka uzasadniającego podjęcie kontroli celno-skarbowej (obowiązek wynikający z przepisu art. 58 ustawy o KAS) na kolejnym etapie kontrole te są wszczynane.

(akta kontroli str. 181-182)

Pismem z 9 grudnia 2021 r. Katarzyna Włodarczyk, p.o. Kierownik Drugiego Działu Kontroli Celno-Skarbowej i Postępowania Podatkowego oraz Wymiany Informacji Międzynarodowej Urzędu zwróciła się do Referatu Analiz (w związku z prowadzonym postępowaniem podatkowym) o ustalenie wieku domeny (...)³⁴. Koordynator Krzysztof Jędrzejczyk dokonał analizy strony internetowej działającej w domenie (...)³⁵. 13 grudnia 2021 r. Kierownik Referatu Analiz przekazał do ww. Działu Urzędu stosowną informację dotyczącą przeprowadzonego sprawdzenia wieku domeny oraz danych technicznych/rejestrowych strony internetowej celem wykorzystania do dalszych czynności służbowych. W ŚUCS nie stwierdzono nasilenia się zjawiska unikania opodatkowania lub uchylania się od opodatkowania podmiotów dokonujących transakcji handlowych w Internecie.

(akta kontroli str. 241-244, 285-289, 298-304)

Urząd, zgodnie z oświadczeniem Naczelnika, nie ma informacji na temat raportu za I półrocze opracowanego przez Departament Analiz w MF, którego celem była identyfikacja podatników, którzy nie dokonują rejestracji sprzedaży w kasach fiskalnych, nie deklarują sprzedaży, bądź unikają opodatkowania części sprzedaży,

³³ Wyłączono jawność informacji w zakresie objętym tajemnicą skarbową (na podstawie art. 5 ust. 1 ustawy z dnia 6 września 2001 r. o dostępie do informacji publicznej, Dz. U. 2022, poz. 902 i art. 293 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa, Dz. U. 2022, poz. 2651 ze zm.

³⁴ Wyłączono jawność informacji w zakresie objętym tajemnicą skarbową (na podstawie art. 5 ust. 1 ustawy z dnia 6 września 2001 r. o dostępie do informacji publicznej, Dz. U. 2022, poz. 902 i art. 293 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa, Dz. U. 2022, poz. 2651 ze zm.

³⁵ Wyłączono jawność informacji w zakresie objętym tajemnicą skarbową (na podstawie art. 5 ust. 1 ustawy z dnia 6 września 2001 r. o dostępie do informacji publicznej, Dz. U. 2022, poz. 902 i art. 293 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa, Dz. U. 2022, poz. 2651 ze zm.

poprzez deklarowanie przychodów w wysokościach nieodpowiadających faktycznym wartościom dokonanych transakcji. W związku z powyższym trudno określić, czy i w jakim zakresie korzystano z tego lub innych rozwiązań systemowych w celu identyfikacji podmiotów uchylających się od opodatkowania w e-handlu.

(akta kontroli str. 175)

W okresie objętym kontrolą zidentyfikowano (...) ³⁶ podmiotów podejrzanych o uchylanie się od obowiązków podatkowych w e-handlu, z tego ³⁷ na podstawie informacji zewnętrznych (...) ³⁸ oraz (...) ³⁹ na podstawie analizy własnej Urzędu. Wobec wszystkich podmiotów podjęto czynności analityczne, które prowadzono zgodnie

z *Metodyką*. Każda z powyższych spraw zawierała pełną dokumentację, tj. korespondencję w danej sprawie oraz stosowne wydruki potwierdzające przeprowadzone czynności. Każdorazowo w aktach sprawy znajdowały się notatki służbowe dotyczące prowadzonych analiz lub karty analizy podmiotu. Znajdowały się też wydruki ze stron internetowych lub/i prowadzonych w internecie aukcji, a w przypadkach kiedy ww. wydruki byłyby zbyt obszerne, zrzuty ekranowe umieszczano na opisanych płytach CD/DVD.

(akta kontroli str. 230-231, 261)

Szczegółowym badaniem objęto 10 z (...) ⁴⁰ analiz przeprowadzonych w Urzędzie w okresie objętym kontrolą (w tym wszystkie (...) ⁴¹, z których wynikało, że stwierdzono kwotę nieprawidłowości lub szacowana jest kwota nieprawidłowości), z tego w sześciu przypadkach przesłanką do jej przeprowadzenia były donosy, w dwóch przekazana przez Departament Nadzoru nad Kontrolami MF lista, jeden podmiot został wskazany przez Prokuraturę, a w jednym przypadku była to analiza własna Urzędu.

(akta kontroli str. 195-229, 261)

We wszystkich pięciu przypadkach, w których przedsiębiorcy rozliczali podatek od towarów i usług, korzystano z danych JPK i przeprowadzono analizy składanych plików JPK_VAT za wybrane okresy, dokonując weryfikacji danych przekazywanych przez podmioty poprzez zestawienie plików JPK_VAT ze złożonymi deklaracjami. Ponadto na podstawie plików JPK_VAT ustalano m.in. podmioty, które dokonywały dostaw, wartość tych dostaw, naliczony podatek, wartość sprzedaży.

W większości przypadków korzystano z danych STIR i na tej podstawie ustalono numery rachunków bankowych (dla sześciu podmiotów na siedem zapytań), numery telefonów (we wszystkich ośmiu przypadkach, w których starano się je ustalić). Nie korzystano z aplikacji WRO-System w innym zakresie niż JPK i STIR.

³⁶ Wyłączono jawność informacji w zakresie objętym tajemnicą skarbową (na podstawie art. 5 ust. 1 ustawy z dnia 6 września 2001 r. o dostępie do informacji publicznej, Dz. U. 2022, poz. 902 i art. 293 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa, Dz. U. 2022, poz. 2651 ze zm.

³⁷ Wyłączono jawność informacji w zakresie objętym tajemnicą skarbową (na podstawie art. 5 ust. 1 ustawy z dnia 6 września 2001 r. o dostępie do informacji publicznej, Dz. U. 2022, poz. 902 i art. 293 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa, Dz. U. 2022, poz. 2651 ze zm.

³⁸ W siedmiu przypadkach źródłem danych była informacja obywatelska, w sześciu informacja przekazana z MF, w trzech informacje z innych UCS lub US oraz w dwóch przez prokuraturę.

³⁹ Wyłączono jawność informacji w zakresie objętym tajemnicą skarbową (na podstawie art. 5 ust. 1 ustawy z dnia 6 września 2001 r. o dostępie do informacji publicznej, Dz. U. 2022, poz. 902 i art. 293 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa, Dz. U. 2022, poz. 2651 ze zm.

⁴⁰ Wyłączono jawność informacji w zakresie objętym tajemnicą skarbową (na podstawie art. 5 ust. 1 ustawy z dnia 6 września 2001 r. o dostępie do informacji publicznej, Dz. U. 2022, poz. 902 i art. 293 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa, Dz. U. 2022, poz. 2651 ze zm.

⁴¹ Wyłączono jawność informacji w zakresie objętym tajemnicą skarbową (na podstawie art. 5 ust. 1 ustawy z dnia 6 września 2001 r. o dostępie do informacji publicznej, Dz. U. 2022, poz. 902 i art. 293 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa, Dz. U. 2022, poz. 2651 ze zm.

Poza tym w dziewięciu przypadkach skorzystano z innych danych, niż ww., tj. przede wszystkim zeznań PIT, VAT-UE, bazy KARTA2 oraz CEPIK-u, Serwisu Ksiąg Wieczystych i REMDAT, które pozwalały m.in. na określenie sytuacji majątkowej analizowanego podmiotu.

We wszystkich 10 analizach wykorzystywano narzędzia OSINT i na ich podstawie ustalono dokonywanie sprzedaży m.in.: za pośrednictwem (...) ⁴²cyfrowych wersji oprogramowania (prawdopodobnie nielegalnego); za pośrednictwem (...) ⁴³; płynów do e-papierosów bez odprowadzania podatku akcyzowego przez spółkę zarejestrowaną w Wielkiej Brytanii przy użyciu pięciu różnych aliasów (...) ⁴⁴. Ponadto w jednej ze spraw ustalono dane sprzedającego, adresy sklepów stacjonarnych, adres e-mail i nr telefonu, a w innej fakt, że na stronach internetowych niezidentyfikowana osoba oferuje do sprzedaży fikcyjne faktury mające dokumentować koszty.

(akta kontroli str. 195-229, 285-289)

W prowadzonych analizach nie zawsze korzystano ze wszystkich narzędzi wymienionych w *Poradniku* oraz nie stosowano w całości *Metodyki*.

(akta kontroli str. 195-229, 176-183)

Nie stwierdzono przypadku, aby działalność zidentyfikowanych (...) ⁴⁵ podmiotów prowadzących e-handel została zakwalifikowana jako zorganizowana grupa przestępcza.

Nie występowało do innych jednostek lub przedsiębiorców o udostępnienie danych podatników objętych właściwością Urzędu (np. (...) ⁴⁶ lub do innych platform handlowych lub urzędów skarbowych), za wyjątkiem jednego przypadku, który stanowił przedmiot szczegółowego badania NIK ⁴⁷. Dnia 24 lutego 2021 r. Pierwszy Zastępca Naczelnika Urzędu wystąpił do firmy Automater w Białymstoku, na podstawie art. 45 ust. 1 ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej, o udzielenie informacji na temat użytkownika o aliasie (...) ⁴⁸. W szczególności zwrócono się o udostępnienie imienia i nazwiska użytkownika, adresu/ów, nr. tel., adresu e-mail, zgłoszonych nr. rachunków bankowych oraz adresów IP użytych do logowania. W odpowiedzi 2 marca 2021 r. uzyskano imię i nazwisko, adres e-mail oraz datę i godzinę zarejestrowania konta wraz z adresem IP. Naczelnik Urzędu wyjaśnił, że *o dane do innych jednostek lub przedsiębiorców zwracamy się wówczas, gdy są one przydatne do załatwienia sprawy i niedostępne dla pracowników z poziomu baz danych i dokumentów będących w dyspozycji Urzędu.*

⁴² Wyłączono jawność informacji w zakresie objętym tajemnicą skarbową (na podstawie art. 5 ust. 1 ustawy z dnia 6 września 2001 r. o dostępie do informacji publicznej, Dz. U. 2022, poz. 902 i art. 293 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa, Dz. U. 2022, poz. 2651 ze zm.

⁴³ Wyłączono jawność informacji w zakresie objętym tajemnicą skarbową (na podstawie art. 5 ust. 1 ustawy z dnia 6 września 2001 r. o dostępie do informacji publicznej, Dz. U. 2022, poz. 902 i art. 293 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa, Dz. U. 2022, poz. 2651 ze zm.

⁴⁴ Wyłączono jawność informacji w zakresie objętym tajemnicą skarbową (na podstawie art. 5 ust. 1 ustawy z dnia 6 września 2001 r. o dostępie do informacji publicznej, Dz. U. 2022, poz. 902 i art. 293 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa, Dz. U. 2022, poz. 2651 ze zm.

⁴⁵ Wyłączono jawność informacji w zakresie objętym tajemnicą skarbową (na podstawie art. 5 ust. 1 ustawy z dnia 6 września 2001 r. o dostępie do informacji publicznej, Dz. U. 2022, poz. 902 i art. 293 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa, Dz. U. 2022, poz. 2651 ze zm.

⁴⁶ Wyłączono jawność informacji w zakresie objętym tajemnicą skarbową (na podstawie art. 5 ust. 1 ustawy z dnia 6 września 2001 r. o dostępie do informacji publicznej, Dz. U. 2022, poz. 902 i art. 293 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa, Dz. U. 2022, poz. 2651 ze zm.

⁴⁷ Kwestionariusz nr 1-UCS

⁴⁸ Wyłączono jawność informacji w zakresie objętym tajemnicą skarbową (na podstawie art. 5 ust. 1 ustawy z dnia 6 września 2001 r. o dostępie do informacji publicznej, Dz. U. 2022, poz. 902 i art. 293 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa, Dz. U. 2022, poz. 2651 ze zm.

Podkreślił, że w jednej ze spraw dane z portalu (...) ⁴⁹zostały przekazane wraz z informacją inicjującą sprawę.

Żadna z prowadzonych w Urzędzie analiz nie obejmowała operatorów interfejsów elektronicznych, którzy ułatwiali dokonanie dostaw do konsumentów w UE towarów sprzedawanych przez tzw. dostawców bazowych, którzy prowadzą handel przy pomocy platform cyfrowych. *Wynikało to z faktu, że obowiązek dokonania weryfikacji zgłoszenia spoczywa na naczelnikach urzędów skarbowych, do których składane są te informacje.*

W jednej ze spraw (dotyczącej sprzedaży kosztów w internecie) 20 kwietnia 2022 r. koordynator OSINT, zwrócił się do Cybercentrum z pytaniem, czy zajmowało się objętą analizą domeną. W pozostałych (...) ⁵⁰ przypadkach nie zwracano się do Cybercentrum o pomoc w zidentyfikowaniu podmiotów prowadzących e-handel lub o przeprowadzenie analizy aktywności internetowej konkretnych podatników, gdyż – jak wyjaśnił Naczelnik Urzędu – *posiadane narzędzia oraz informacje pozwalały na samodzielne ich załatwienie.*

(akta kontroli str. 195-200, 223-225, 265-266, 268-274)

Spośród (...) ⁵¹ podmiotów podejrzanych o uchylanie się od obowiązków podatkowych w e-handlu, w (...) ⁵² przypadkach złożono wnioski o przeprowadzenie kontroli (...) ⁵³, z czego jedną kontrolę już przeprowadzono. Do wykorzystania służbowego przez inne jednostki KAS z Urzędu przekazano informacje o 12 podmiotach poddanych analizie.

(akta kontroli str. 226-231, 267)

W sprawie przyczyn, dla których spośród (...) ⁵⁴ podmiotów podejrzanych o uchylanie się od obowiązków podatkowych w e-handlu (...) ⁵⁵ na podstawie analiz własnych Urzędu, Naczelnik podał, że *Urząd podejmował w badanym okresie czynności analityczne z obszaru e-handlu w ograniczonym zakresie z uwagi na fakt, że do prowadzenia przedmiotowych analiz powołana została wyspecjalizowana jednostka posiadająca odpowiednie możliwości techniczne i organizacyjne, tj. Centrum kompetencyjne funkcjonujące w strukturze Opolskiego Urzędu Celno-Skarbowego. Cybercentrum realizuje zadania na poziomie ogólnokrajowym. Powołanie tej wyspecjalizowanej jednostki pozwoliło skupić się pracownikom i funkcjonariuszom Referatu Analiz na wykonywaniu analiz*

⁴⁹ Wyłączono jawność informacji w zakresie objętym tajemnicą skarbową (na podstawie art. 5 ust. 1 ustawy z dnia 6 września 2001 r. o dostępie do informacji publicznej, Dz. U. 2022, poz. 902 i art. 293 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa, Dz. U. 2022, poz. 2651 ze zm.

⁵⁰ Wyłączono jawność informacji w zakresie objętym tajemnicą skarbową (na podstawie art. 5 ust. 1 ustawy z dnia 6 września 2001 r. o dostępie do informacji publicznej, Dz. U. 2022, poz. 902 i art. 293 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa, Dz. U. 2022, poz. 2651 ze zm.

⁵¹ Wyłączono jawność informacji w zakresie objętym tajemnicą skarbową (na podstawie art. 5 ust. 1 ustawy z dnia 6 września 2001 r. o dostępie do informacji publicznej, Dz. U. 2022, poz. 902 i art. 293 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa, Dz. U. 2022, poz. 2651 ze zm.

⁵² Wyłączono jawność informacji w zakresie objętym tajemnicą skarbową (na podstawie art. 5 ust. 1 ustawy z dnia 6 września 2001 r. o dostępie do informacji publicznej, Dz. U. 2022, poz. 902 i art. 293 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa, Dz. U. 2022, poz. 2651 ze zm.

⁵³ Wyłączono jawność informacji w zakresie objętym tajemnicą skarbową (na podstawie art. 5 ust. 1 ustawy z dnia 6 września 2001 r. o dostępie do informacji publicznej, Dz. U. 2022, poz. 902 i art. 293 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa, Dz. U. 2022, poz. 2651 ze zm.

⁵⁴ Wyłączono jawność informacji w zakresie objętym tajemnicą skarbową (na podstawie art. 5 ust. 1 ustawy z dnia 6 września 2001 r. o dostępie do informacji publicznej, Dz. U. 2022, poz. 902 i art. 293 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa, Dz. U. 2022, poz. 2651 ze zm.

⁵⁵ Wyłączono jawność informacji w zakresie objętym tajemnicą skarbową (na podstawie art. 5 ust. 1 ustawy z dnia 6 września 2001 r. o dostępie do informacji publicznej, Dz. U. 2022, poz. 902 i art. 293 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa, Dz. U. 2022, poz. 2651 ze zm.

w obszarach, gdzie prawdopodobieństwo i skala strat w należnościach publicznoprawnych są największe.

(akta kontroli str. 268-271)

Poza Krzysztofem Kopciem, Krzysztofem Jędrzejczykiem oraz Urszulą Nowak, zadania w zakresie monitorowania sieci Internet, identyfikowania podatników i analizy podmiotów dokonujących transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu, przypisano w Urzędzie do realizacji: Michałowi Szczerkowi, zastępcy koordynatora do wykonywania zadań w obszarze środowiska elektronicznego, w tym informatyki śledczej; Marcinowi Szostakiewiczowi, Kierownikowi Referatu Analiz; oraz dwóm pracownikom Referatu Analiz.

(akta kontroli str. 4-75)

Z wyżej wskazanych siedmiu osób:

- w 2020 r.: jedna osoba wzięła udział w szkoleniu z zakresu analiz urządzeń mobilnych i aplikacji mobilnych i jedna w szkoleniu z analizy kryminalnej jako nowoczesnej techniki kryminalistycznej;
- w 2021 r.: dwie osoby wzięły udział w szkoleniu dotyczącym narzędzi *open source* w informatyce śledczej⁵⁶, pięć w szkoleniu dotyczącym nowych funkcjonalności w aplikacji WRO_System w modułach STIR i STIR_Przeptywy⁵⁷, koordynator OSINT wzięł udział w szkoleniu dla koordynatorów ds. środowiska elektronicznego oraz w szkoleniu pn. zdobywanie informacji metodami „białego wywiadu”⁵⁸;
- w I półroczu 2022 r.: dwie osoby wzięły udział w szkoleniu dotyczącym procesowego zabezpieczania danych z chmury, dwie w szkoleniu z zatrzymywania danych z urządzeń firmy Apple, dwie w szkoleniu z kryptowalut w informatyce sądowej, jedna w szkoleniu pn. „Europol. Zasady związane z pozyskiwaniem transgranicznego dostępu organów ścigania do dowodów elektronicznych w sprawach przestępstw popełnianych w sieci”, dwie w specjalistycznym szkoleniu z języka SQL i Relacyjnych Baz Danych; jedna w szkoleniu z zaawansowanych metod pozyskiwania informacji z ogólnych źródeł (OSINT)⁵⁹ i dwie z praktycznego wykorzystania informacji pozyskiwanych z sieci Internet⁶⁰.

(akta kontroli str. 187-194)

Na temat problemów dotyczących monitorowania e-handlu oraz identyfikowania obowiązków podatkowych od podmiotów prowadzących handel elektroniczny, Naczelnik Urzędu wskazał, iż *w toku prowadzonych analiz podmiotowych stwierdzono (...)*⁶¹ *Obecnie znaczna część handlu przeniosła się na platformy w sposób nieoczywisty związany z e-handlem, np. aplikacje:*

- *PINTEREST (amerykański serwis społecznościowy umożliwiający dzielenie się materiałami wizualnymi). Obserwuje się, że wśród umieszczonych tam grafik prezentujących m.in. rękodzieła artystyczne znajdują się oferty sprzedaży;*
- *Instagram (fotograficzny serwis społecznościowy hostingu zdjęć, połączony z aplikacją o tej samej nazwie, który umożliwia użytkownikom edycję zdjęć i filmów, stosowanie do nich filtrów cyfrowych oraz udostępnianie ich w różnych serwisach społecznościowych) – publikowane są informacje o oferowanych produktach;*
- *Facebook (serwis społecznościowy, w ramach którego internauci mogą dzielić się wiadomościami) – na stronach serwisu odbywają się transmisje live umożliwiające dokonanie nabycia prezentowanych towarów. Zdarza się, że*

⁵⁶ Szkolenia jednorazowe zorganizowane przez Krajową Szkołę Skarbowości.

⁵⁷ Szkolenie jednorazowe zorganizowane przez MF.

⁵⁸ Szkolenia cykliczne zorganizowane przez MF.

⁵⁹ Szkolenia jednorazowe zorganizowane przez Krajową Szkołę Skarbowości.

⁶⁰ Szkolenie jednorazowe zorganizowane przez Izbę.

⁶¹ Wyłączono jawność informacji w zakresie objętym tajemnicą skarbową (na podstawie art. 5 ust. 1 ustawy z dnia 6 września 2001 r. o dostępie do informacji publicznej, Dz. U. 2022, poz. 902 i art. 293 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa, Dz. U. 2022, poz. 2651 ze zm.

transmisje prowadzone są w tzw. „strefach zamkniętych” do których dostęp mają tylko zaufani klienci lub wprowadzenie nowych odbywa się „z polecenia” tych obecnych.

Przykładowe aplikacje są w fazie olbrzymiej ekspansji, a ich użytkownicy chętnie je wykorzystują, gdyż z jednej strony zapewniają dużą anonimowość, a z drugiej są bezpłatne. Ponadto publikacja nie wymaga żadnych specjalistycznych narzędzi i sprzętu, wystarczy bowiem smartphone zapewniający możliwość umieszczania własnych treści oraz bezpośredni kontakt sprzedającego z kupującym.

Wskazać należy również, że zjawisko to zidentyfikowało także Cybercentrum, w związku z czym zorganizowało 30 czerwca 2022 r. szkolenie dla koordynatorów, gdzie m.in. omówiony został tzw. Social Media Intelligence.

(akta kontroli str. 176-183)

Urząd nie wnioskował o rozszerzenie klasyfikacji PKD, ponieważ jak podał Naczelnik transakcje za pośrednictwem internetu obejmują różne branże. E-handel jest nowoczesną formą sprzedaży, wykorzystywaną przez przedsiębiorstwa. Często oferują one dokonywanie zakupów jednocześnie w sklepach stacjonarnych i online, np. poprzez własne strony internetowe, by sprostać rosnącym wymaganiom klientów. Zatem sprzedaż wysyłkowa dotyczy bardzo zróżnicowanych towarów i sytuacji.

W ocenie Naczelnika Urzędu, z punktu widzenia monitorowania e-handlu, identyfikowania podmiotów biorących w nim udział i systemowego ograniczenia szarej strefy zasadne wydaje się rozważenie wprowadzenia obowiązku dokonywania płatności na rynku e-commerce wyłącznie w formie bezgotówkowej.

(akta kontroli str. 268-269, 271-272)

W Urzędzie, zgodnie z wyjaśnieniami Naczelnika, dokonywano sprawdzeń w systemie Bazy Podmiotów Szczególnych (BPS)⁶² pod kątem występowania osoby lub nicka w tablicy T-15. W przypadku pozytywnego wyszukania sporządzano wydruk i wykorzystywano pozyskaną informację do czynności służbowych. Nie zidentyfikowano problemów dotyczących efektywnego korzystania z danych w BPS. W okresie objętym kontrolą obowiązywał podręcznik: „Baza Podmiotów Szczególnych. Podręcznik użytkownika oraz procedury wprowadzania danych”⁶³, który zawiera opis Tablicy T15: Koordynacja analizy „nicków” oraz szczegółowe opisy pól tablicy: Portal; Numer nicka; Nazwa nicka; Numer NIP; PESEL; Data wszczęcia analizy; Informacje kontaktowe; Kod US; Uwagi.

(akta kontroli str. 298-304)

Stwierdzona
nieprawidłowość

W działalności kontrolowanej jednostki, w przedstawionym wyżej zakresie stwierdzono nieprawidłowość polegającą na nierzetelnej realizacji od lipca 2021 r. przez koordynatora OSINT zadań dotyczących monitorowania zasobów sieci Internet w celu identyfikacji podmiotów uchylających się od opodatkowania w e-handlu.

(...)⁶⁴

Zastępca Naczelnika Mariusz Prasalek, również wyjaśnił, że w toku dokonywania przynajmniej części z tych analiz, koordynator monitorował cały zasób sieci Internet, wyszukując frazy związane ze sprzedażą kosztów. Wyjaśnił ponadto, że jeżeli zakres tego monitoringu w okresie objętym kontrolą NIK nie był pełny, to wynikało to

⁶² BPS jest wewnętrzną bazą podmiotów tworzoną przez urzędy skarbowe w celu usprawnienia procesu analitycznego w zakresie identyfikacji podmiotów stanowiących potencjalne zagrożenie dla systemu podatkowego.

⁶³ Umieszczony na stronie intranetowej: https://bps.mofnet.gov.pl/pomoc/BPS_podrecznik_20161006.pdf

⁶⁴ Wyłączono jawność informacji w zakresie objętym tajemnicą skarbową (na podstawie art. 5 ust. 1 ustawy z dnia 6 września 2001 r. o dostępie do informacji publicznej, Dz. U. 2022, poz. 902 i art. 293 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa, Dz. U. 2022, poz. 2651 ze zm.

z faktu, że został powołany na koordynatora 19 maja 2021 r. i od tego momentu rozpoczął pracę z nowym dla niego obszarem. Nowe zadania wymagały od niego poznania specjalistycznych narzędzi informatycznych oraz zdobywania wiedzy poprzez udział w szkoleniach organizowanych przez Cybercentrum i Krajową Szkołę Skarbowości. (...) biorąc pod uwagę bardzo krótki staż pracy związany z tymi zadaniami i konieczność zdobycia niezbędnej wiedzy i doświadczenia uznać należy, że proces kształcenia (...) nie był w lipcu 2021 r. zakończony.

(akta kontroli str. 151-155, 223-225, 305-310, 320-324)

Zdaniem NIK, względy organizacyjne (tj. powołanie nowej osoby na stanowisko koordynatora, która przez to nie ukończyła pełnego cyklu szkoleń) nie mogą stanowić usprawiedliwienia dla niepełnego realizowania przypisanych zadań. (...) ⁶⁵, której obowiązkiem, w związku z pismem Zastępcy Dyrektora Departamentu Zwalczenia Przystępczości Ekonomicznej MF z 27 lipca 2021 r., była samodzielna realizacja tych zadań w zakresie monitorowania i analizy sieci Internet na rzecz macierzystych jednostek KAS.

OCENA CZĄSTKOWA

W Urzędzie zidentyfikowano (...) ⁶⁶ podmiotów działających w szarej strefie w obszarze e-handlu, (...) ⁶⁷. Powołany w ŚUCS koordynator OSINT, od lipca 2021 r. nie wykonywał rzetelnie przypisanych mu zadań dotyczących monitorowania zasobów sieci Internet. Osobie pełniącej tę funkcję do 18 maja 2021 r. nie zlecano do realizacji żadnych zadań w tym zakresie i nie została ona objęta specjalistycznymi szkoleniami. Koordynator powołany 19 maja 2021 r. również nie przeszedł pełnego cyklu szkoleń.

Informacje o zidentyfikowanych podmiotach działających w szarej strefie w obszarze e-handlu przekazano do wykorzystania służbowego przez inne jednostki KAS. Podczas prowadzonych analiz stosowano się do wewnętrznych procedur i uregulowań zawartych w *Metodyce* w zakresie, w jakim było to konieczne. Pracownicy Urzędu, którym przypisano do realizacji zadania związane z analizą i monitorowaniem e-handlu, brali udział w tematycznych szkoleniach.

OBSZAR

2. Egzekwowanie obowiązków podatkowych od podmiotów prowadzących handel elektroniczny

Opis stanu faktycznego

Poza aktami prawa powszechnie obowiązującego ⁶⁸ oraz dokumentami wymienionymi w obszarze pierwszym w ŚUCS (w zakresie dotyczącym prowadzenia kontroli celno-skarbowych i postępowań podatkowych) obowiązywały *Rekomendacje w sprawie zasad prowadzenia działań przez jednostki organizacyjne Krajowej Administracji Skarbowej w obszarze zapobiegania i zwalczania nieprawidłowości podatkowych i celnych*, przekazane do stosowania w grudniu 2020 r. przez Dyrektora Departamentu Nadzoru nad Kontrolami w MF.

⁶⁵ Wyłączono jawność informacji w zakresie objętym tajemnicą skarbową (na podstawie art. 5 ust. 1 ustawy z dnia 6 września 2001 r. o dostępie do informacji publicznej, Dz. U. 2022, poz. 902 i art. 293 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa, Dz. U. 2022, poz. 2651 ze zm.

⁶⁶ Wyłączono jawność informacji w zakresie objętym tajemnicą skarbową (na podstawie art. 5 ust. 1 ustawy z dnia 6 września 2001 r. o dostępie do informacji publicznej, Dz. U. 2022, poz. 902 i art. 293 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa, Dz. U. 2022, poz. 2651 ze zm.

⁶⁷ Wyłączono jawność informacji w zakresie objętym tajemnicą skarbową (na podstawie art. 5 ust. 1 ustawy z dnia 6 września 2001 r. o dostępie do informacji publicznej, Dz. U. 2022, poz. 902 i art. 293 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa, Dz. U. 2022, poz. 2651 ze zm.

⁶⁸ Ustawa o Krajowej Administracji Skarbowej (dział V); ustawa z 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (działy IV, VI i VII) – Dz.U. z 2021 r. poz.1540 ze zm.; rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 29 czerwca 2020 r. w sprawie wzorów upoważnień do wykonywania kontroli celno-skarbowej – Dz. U. poz. 1157 ; rozporządzenie Ministra Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej z dnia 19 lipca 2021 r. w sprawie utrwalania obrazu lub dźwięku dla celów kontroli celno-skarbowej – Dz. U. poz. 1457.

W *Rekomendacjach* określono zasady współpracy pomiędzy jednostkami KAS odnoszące się do prowadzenia kontroli. Dokument ten określał właściwości organów i koordynację działań KAS w zakresie m.in. kontroli celno-skarbowej, kontroli podatkowej, procesu typowania do kontroli.

Ponadto obowiązywały instrukcje Naczelnika Urzędu z:

- 17 grudnia 2019 r. w sprawie postępowania na wypadek sytuacji podejrzenia przestępstwa prania pieniędzy lub finansowania terroryzmu, zasad prowadzenia kontroli w instytucjach obowiązanych oraz współpracy funkcjonariuszy i pracowników zatrudnionych w Świętokrzyskim Urzędzie Celno-Skarbowym w Kielcach z Generalnym Inspektorem Informacji Finansowej;
- 17 grudnia 2019 r. w sprawie powołania Komisji ds. Typowania Podatników do kontroli celno-skarbowej;
- 7 lipca 2021 r. w sprawie dokonywania zabezpieczeń podatkowych przed terminem płatności;
- 23 września 2020 r. w sprawie przekazywania do Wydziału Dochodzeniowo-Śledczego informacji, wniosków i materiałów mogących stanowić podstawę do prowadzenia postępowania karnego skarbowego lub karnego;
- 22 września 2020 r. w sprawie określenia trybu przekazywania akt oraz informacji, w związku z prowadzonymi w Referacie Postępowania Podatkowego ŚUCS postępowaniami odwoławczymi oraz ustalenia procedury postępowania w sytuacji wniesienia skarg na rozstrzygnięcia wydane w II instancji przez Naczelnika ŚUCS.

IAS, MF oraz Cybercentrum nie przekazywało innych wytycznych lub procedur dotyczących egzekwowania obowiązków podatkowych od podmiotów dokonujących transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu. Wewnętrznych procedur w tym zakresie nie opracowano także w ŚUCS.

W związku z przyspieszeniem rozwoju handlu elektronicznego spowodowanym epidemią COVID-19, MF, Szef KAS, Cybercentrum oraz Dyrektor IAS nie przekazywali dodatkowych wytycznych i zaleceń dotyczących podejmowania działań wobec podmiotów dokonujących transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu.

(akta kontroli str. 107-110)

Dnia 1 lutego 2021 r. Izba przekazała dwie sprawy dotyczące handlu na portalu (...) ⁶⁹, które wpłynęły z Podlaskiego Urzędu Celno-Skarbowego. Po przeprowadzonych analizach przez pracowników Referatu Analiz przekazano je 3 marca 2021 r. do Referatu Operacyjno-Rozpoznawczego. Wg stanu na 5 lipca 2022 r. obie poddawane były analizie w ww. Referacie. Zgodnie z informacją przekazaną przez Kierownika Referatu Operacyjno-Rozpoznawczego czynności operacyjno-rozpoznawcze mają charakter niejawni i z tego względu są złożone i czasochłonne. Od czerwca 2022 r. ŚUCS realizuje działania w ramach operacji ponadregionalnej (...) ⁷⁰. Koordynatorem ponadregionalnym operacji jest Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Białymstoku. W jej toku podlaski UCS w Białymstoku wykonał ogólnopolską analizę podmiotów, które prowadziły sprzedaż asortymentu (...) ⁷¹ w latach 2018-2021. Z listy tej Dyrektor IAS wskazał Naczelnikowi ŚUCS dwa podmioty celem przeprowadzenia analizy pogłębionej. Wyniki przeprowadzonej analizy zostały odesłane Dyrektorowi IAS pismem z 20 czerwca 2022 r.

⁶⁹ Wyłączono jawność informacji w zakresie objętym tajemnicą skarbową (na podstawie art. 5 ust. 1 ustawy z dnia 6 września 2001 r. o dostępie do informacji publicznej, Dz. U. 2022, poz. 902 i art. 293 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa, Dz. U. 2022, poz. 2651 ze zm.

⁷⁰ Wyłączono jawność informacji w zakresie objętym tajemnicą skarbową (na podstawie art. 5 ust. 1 ustawy z dnia 6 września 2001 r. o dostępie do informacji publicznej, Dz. U. 2022, poz. 902 i art. 293 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa, Dz. U. 2022, poz. 2651 ze zm.

⁷¹ Wyłączono jawność informacji w zakresie objętym tajemnicą skarbową (na podstawie art. 5 ust. 1 ustawy z dnia 6 września 2001 r. o dostępie do informacji publicznej, Dz. U. 2022, poz. 902 i art. 293 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa, Dz. U. 2022, poz. 2651 ze zm.

W piśmie z 1 lipca 2022 r. Dyrektor IAS wskazał dalsze czynności do wykonania w tej sprawie:

- podmioty analizowane przez Urząd przekazał do Naczelnika Urzędu oraz Naczelnika Drugiego Urzędu Skarbowego w Kielcach, celem przeprowadzenia czynności sprawdzających w zakresie zbadania wystąpienia w podmiotach ryzyka niewłaściwego zastosowania preferencyjnej stawki VAT - 8% zamiast podstawowej - 23%, w związku z błędnym klasyfikowaniem asortymentu towarowego: (...) ⁷²
- powierzono Naczelnikowi Urzędu podjęcie działań wobec trzech podmiotów objętych akcją (dwa analizowane podmioty przez Urząd oraz jeden analizowany przez IAS), w celu ustalenia czy zidentyfikowane ryzyka w zakresie dokonywania obrotu (...) ⁷³potwierdziły się. W tej sprawie 4 lipca 2022 r. sporządzone zostały wnioski o kontrole celno-skarbowe i przekazane do Działu Kontroli Celno-Skarbowej Rynku celem dalszej realizacji.

W czerwcu 2022 r. Departament Zwalczenia Przeszłości Ekonomicznej MF zlecił Naczelnikowi Urzędu wykonanie analizy oraz opracowanie procedury nabycia sprawdzającego oraz dokonanie nabycia sprawdzającego w podmiocie zajmującym się handlem internetowym za pośrednictwem (...) ⁷⁴. Analiza w tym zakresie została wykonana oraz opracowano *Procedurę do nabycia sprawdzającego przeprowadzanego przez Internet*.

Jak wyjaśnił Zastępca Naczelnika Urzędu, Mariusz Prasalek, zgodnie z art. 94k ustawy o KAS: *nabycie sprawdzające polega na nabyciu towarów lub usług w celu sprawdzenia wywiązywania się przez sprawdzanego z obowiązków wynikających z przepisów prawa podatkowego w zakresie:*

1. *ewidencjonowania sprzedaży przy zastosowaniu kasy rejestrującej;*
2. *wydawania nabywcy paragonu fiskalnego.*

Mając na uwadze powyższe, przeprowadzone czynności analityczne zorientowane były w kierunku ustalenia:

- *podmiotu objętego nabyciem sprawdzającym,*
- *miejsc prowadzenia działalności,*
- *oferowanego asortymentu,*
- *platform sprzedażowych,*
- *adresów email,*
- *nr telefonów komórkowych.*

Wobec ww. przesłanek nabycia sprawdzającego, nie szacowano w toku analizy kwoty uszczuplenia podatkowego bowiem dokonywana czynność miała wykazać, czy podmiot dokonuje sprzedaży internetowej z pominięciem kasy rejestrującej, a jeśli tak, wówczas nałożenie mandatu karnego.

W innych akcjach ponadregionalnych, których przedmiotem byłby handel internetowy, ŚUCS w okresie od 1 stycznia 2021 r. do 30 czerwca 2022 r. nie uczestniczył.

(akta kontroli str. 107-110, 195-203, 252-255, 311-319)

W okresie objętym kontrolą przeprowadzono jedną kontrolę celno-skarbową (w zakresie podatku VAT) podmiotu dokonującego transakcji za pośrednictwem

⁷² Wyłączono jawność informacji w zakresie objętym tajemnicą skarbową (na podstawie art. 5 ust. 1 ustawy z dnia 6 września 2001 r. o dostępie do informacji publicznej, Dz. U. 2022, poz. 902 i art. 293 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa, Dz. U. 2022, poz. 2651 ze zm.

⁷³ Wyłączono jawność informacji w zakresie objętym tajemnicą skarbową (na podstawie art. 5 ust. 1 ustawy z dnia 6 września 2001 r. o dostępie do informacji publicznej, Dz. U. 2022, poz. 902 i art. 293 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa, Dz. U. 2022, poz. 2651 ze zm.

⁷⁴ Wyłączono jawność informacji w zakresie objętym tajemnicą skarbową (na podstawie art. 5 ust. 1 ustawy z dnia 6 września 2001 r. o dostępie do informacji publicznej, Dz. U. 2022, poz. 902 i art. 293 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa, Dz. U. 2022, poz. 2651 ze zm.

internetu. Kontrolę przeprowadzono w I półroczu 2022 r. i stanowiła ona 1,1% kontroli ogółem (91) oraz 7,7% kontroli działalności handlowej (13) przeprowadzonych od 1 stycznia 2021 r. do 30 czerwca 2022 r. Kontrolowany podmiot zaniżył faktyczny rozmiar prowadzonej działalności gospodarczej.

(akta kontroli str. 256)

Kontrola dotyczyła handlu odzieżą za pośrednictwem portalu (...)75 przez osobę fizyczną prowadzącą jednoosobową działalność gospodarczą. Kontrolą objęto podatek VAT za I kwartał 2019 r. i stwierdzono, że podmiot nie zaewidencjonował części sprzedaży towarów w kwocie 188,7 tys. zł brutto. Kontrola zakończyła się złożeniem przez podatnika korekty deklaracji i zaplaceniem 35,2 tys. zł należnego podatku VAT oraz 8,5 tys. zł odsetek. Kontrolę tę objęto szczegółowym badaniem NIK i nie stwierdzono w jej przeprowadzeniu nieprawidłowości. W wyniku tej kontroli nie zidentyfikowano mechanizmów sprzyjających powstawaniu nieprawidłowości, istnienia luk systemowych lub prawnych.

Naczelnik wyjaśnił, że *nieewidencjonowanie części sprzedaży dokonywanej na rzecz osób fizycznych, a także podmiotów gospodarczych jest obszarem bardzo często identyfikowanym w toku kontroli, nie tylko za pośrednictwem portali i platform internetowych. Niska świadomość społeczno-ekonomiczna nabywców, którzy od sprzedawcy nie żądają dokumentu sprzedaży (paragonu/faktury) przyczynia się do tego, że sprzedaż ta bywa nie deklarowana. Stopniowe wprowadzenie obowiązku posiadania kas fiskalnych online powoduje zwiększoną kontrolę organów podatkowych w tym zakresie.*

(akta kontroli str. 226-229, 232-238, 256, 285-289)

W stosunku do ww. podmiotu szacuje się, że kwota uszczuplenia wynikająca z ukrywania rzeczywistego obrotu w latach 2018-2020 może wynieść prawie 300 tys. zł. Urząd wobec podatnika wszczął trzy kontrole, tj. w zakresie podatku PIT za 2018 r., podatku VAT za II półrocze 2018 r. oraz podatku VAT za ostatnie trzy kwartały 2019 r., które wg stanu na 25 lipca 2022 r. były w toku.

(akta kontroli str. 219-222, 232-238)

Naczelnik Urzędu w sprawie znikomego udziału kontroli prowadzonych w podmiotach dokonujących transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu w kontrolach ogółem w zakresie podatku VAT, CIT i PIT, wyjaśnił:

Zadania naczelnika urzędu celno-skarbowego określone zostały w art. 33 ustawy o KAS. Jednym z wielu wymienionych tam pól aktywności jest prowadzenie kontroli celno-skarbowych. Zakres przedmiotowy kontroli celno-skarbowej określony został z kolei w art. 54 przywołanej ustawy. W przepisie tym nieprzypadkowo nie wskazano wprost wykonywania przez naczelnika urzędu celno-skarbowego kontroli celno-skarbowej w obszarze e-handlu, bowiem kontrola tego obszaru mieści się w dużo obszerniejszym zakresie, jakim jest kontrola przestrzegania przepisów prawa podatkowego w rozumieniu art. 3 pkt 2 Ordynacji podatkowej (art. 54 ust. 1 pkt 1 ustawy o KAS). Również w §§: 15, 16 i 17 Regulaminu Organizacyjnego Urzędu, gdzie określono liczne zadania dla poszczególnych działów kontroli celno-skarbowej i postępowania podatkowego, nigdzie wprost nie wskazano na zadanie w postaci kontroli e-handlu, bowiem i tu mieści się ono w niewspółmiernie obszerniejszym przedmiotowo obszarze, jakim jest kontrola celno-skarbowa w zakresie rzetelności deklarowanych podstaw opodatkowania oraz prawidłowości obliczania i wpłacania

⁷⁵ Wyłączono jawność informacji w zakresie objętym tajemnicą skarbową (na podstawie art. 5 ust. 1 ustawy z dnia 6 września 2001 r. o dostępie do informacji publicznej, Dz. U. 2022, poz. 902 i art. 293 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa, Dz. U. 2022, poz. 2651 ze zm.

podatków stanowiących dochód budżetu państwa oraz ujawnianie i kontrola niezgłoszonej do opodatkowania działalności gospodarczej.

Z dniem 22 grudnia 2020 roku wprowadzono „Rekomendacje w sprawie zasad prowadzenia działań przez jednostki organizacyjne KAS w obszarze zapobiegania i zwalczania nieprawidłowości podatkowych i celnych”. We „Wprowadzeniu” wskazują one, że podstawowym celem działania organów KAS jest ochrona przed czynami zabronionymi, które w sposób destabilizujący wpływają na stronę dochodową budżetu państwa. Dlatego też priorytetem dla organów KAS jest jak najszybsze przerwanie przestępczej działalności, dotarcie do faktycznych organizatorów, ich ukaranie, a także zabezpieczenie majątku w celu późniejszej egzekucji powstałych uszczupień podatkowych oraz majątkowych kar i środków karnych.

W rozdziale II tego dokumentu zatytułowanym „Właściwość organów KAS i koordynacja działań KAS” wskazano, że aktywność kontroli celno-skarbowej powinna w szczególności koncentrować się na ryzykach stanowiących największe zagrożenie dla stabilności wpływów budżetowych (pkt 1), a aktywność kontroli podatkowej powinna być również poświęcona pozostałym zagadnieniom niewymienionym w punkcie 1 (pkt 2).

Biorąc pod uwagę powyższe, realizowane w Urzędzie kontrole celno-skarbowe koncentrują się na ryzykach stanowiących największe zagrożenie stabilnością wpływów budżetowych. Skupione są więc głównie na przestępstwach w zakresie podatku od towarów i usług, gdzie dochodzi do wystawiania faktur nieodzwierciedlających faktycznych zdarzeń gospodarczych, co ma bezpośredni wpływ na wielkość tzw. luki VAT-owskiej. Jak powszechnie wiadomo obszar ten z uwagi na największe możliwości dokonywania oszustw jest pod szczególnym nadzorem organów KAS, a w zakresie tzw. karuzeli podatkowych urzędów celno-skarbowych. Nieprzypadkowo bowiem w tym zakresie wprowadzone zostały zmiany przepisów dotyczące w szczególności penalizowania przestępstw fakturowych czy też wprowadzenia możliwości blokowania rachunków bankowych podmiotów kwalifikowanych. To między innymi te zmiany legislacyjne wskazały obszary aktywności tutejszego urzędu celno-skarbowego. W tym zakresie prowadzone są z udziałem prokuratur regionalnych, okręgowych i rejonowych z obszaru niemal całego kraju najcięższe kontrole celno-skarbowe (w powiązaniu ze śledztwami) i na tym obszarze szczególnie skupiono swoją działalność. W związku z tymi działaniami tutejszy Urząd systematycznie zwiększa także udział w blokadach STIR realizowanych przez Szefa KAS za pośrednictwem Departamentu Nadzoru nad Kontrolami MF (z 1 blokady w 2019 roku do 10 w 2021).

Kolejnym obszarem, w którym prowadzimy zintensyfikowane działania są szeroko rozumiane optymalizacje podatkowe w podatku dochodowym od osób prawnych, w szczególności w zakresie stosowania zwolnień w tzw. „podatku u źródła”. Jak wskazuje praktyka ostatnich lat, w obszarze tym dochodzi do wielomilionowych uszczupień, czego udowodnienie związane jest ze żmudnymi czynnościami analitycznymi i kontrolnymi z wykorzystaniem dokumentacji obcojęzycznej zagranicznych wywiadowni gospodarczych.

Reasumując, (...) obszar e-handlu nie jest strategicznym polem zainteresowania ŚUCS, wobec innych wymienionych obszarów, co do których mamy w szczególności obowiązek prowadzenia czynności służbowych, z uwagi na ich rozmiar, poziom skomplikowania i wartość szacowanych uszczupień. Zauważyć należy ponadto, że obszar środowiska elektronicznego jest szczegółowo monitorowany przez powołane do tego celu centrum zadaniowe – Cybercentrum.

(akta kontroli str. 268-274, 286-289)

W Urzędzie po 1 lipca 2021 r. nie prowadzono kontroli podatników prowadzących działalność gospodarczą związaną z zarządzaniem interfejsami elektronicznymi.

(akta kontroli str. 265-266, 268-274)

Naczelnik Urzędu w okresie 2020-2022 (I półrocze) nie wydał żadnej decyzji podatkowej w zakresie podatku VAT, CIT i PIT w odniesieniu do podmiotów dokonujących transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu.

(akta kontroli str. 258)

W Urzędzie nie zidentyfikowano żadnych barier utrudniających egzekwowanie obowiązków podatkowych od podmiotów prowadzących handel elektroniczny.

(akta kontroli str.176-177,183)

Stwierzone
nieprawidłowości

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

OCENA CZĄSTKOWA

W Urzędzie realizowano zalecenia przekazywane przez MF, Cybercentrum i Izbę. Przeprowadzono tylko jedną kontrolę celno-skarbową (w zakresie podatku VAT) podmiotu dokonującego transakcji za pośrednictwem internetu, która zakończyła się złożeniem przez podatnika korekty.

IV. Uwagi i wnioski

Wniosek

W związku ze stwierdzoną nieprawidłowością, Najwyższa Izba Kontroli, na podstawie art.53 ust.1 pkt 5 ustawy o NIK przedstawia wniosek o rzetelne realizowanie przez koordynatora OSINT zadań dotyczących monitorowania zasobów sieci Internet, w szczególności, w celu identyfikowania podmiotów uchylających się od opodatkowania w e-handlu.

Uwagi

NIK 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 wniosku

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

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

Kielce, września 2022 r.

Kontroler
Arkadiusz Pawlik
specjalista kontroli państwowej

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

.....
podpis

.....
podpis