



NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI
Delegatura w Katowicach

LKA.410.017.03.2023

Pan
Rafał Kandzia
Naczelnik
Urzędu Skarbowego w Bytomiu
ul. Wrocławska 92
41-902 Bytom

WYSTĄPIENIE POKONTROLNE

P/23/068 – Nadzór naczelników niewyspecjalizowanych urzędów skarbowych nad prawidłowością rozliczeń podatku dochodowego od osób prawnych

I. Dane identyfikacyjne

Jednostka kontrolowana	Urząd Skarbowy w Bytomiu ¹ , ul. Wrocławska 92, 41-902 Bytom.
Kierownik jednostki kontrolowanej	Rafał Kandzia, Naczelnik Pierwszego Urzędu Skarbowego w Bytomiu ² od 15 czerwca 2019 r.
Zakres przedmiotowy kontroli	<ol style="list-style-type: none">1. Identyfikacja i ewidencja podatników podatku dochodowego od osób prawnych.2. Czynności sprawdzające i kontrola podatkowa w zakresie rozliczeń podatku dochodowego od osób prawnych.3. Prawidłowość i skuteczność egzekwowania zaległości w podatku dochodowym od osób prawnych.
Okres objęty kontrolą	Lata 2021-2023 (do czasu zakończenia czynności kontrolnych, tj. do dnia 10 października 2023 r. ³).
Podstawa prawna podjęcia kontroli	Art. 2 ust. 1 ustawy z dnia 23 grudnia 1994 r. o Najwyższej Izbie Kontroli ⁴
Jednostka przeprowadzająca kontrolę	Najwyższa Izba Kontroli Delegatura w Katowicach
Kontroler	Monika Bukowiec, specjalista kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr LKA/122/2023 z 18 maja 2023 r. (akta kontroli str.1-4)

¹ Dalej: Urząd lub US.

² Dalej: *Naczelnik lub Naczelnik US* lub *Naczelnik Urzędu*.

³ Z wykorzystaniem dowodów sporządzonych przed tym okresem oraz danych za okresy wcześniejsze mających bezpośredni związek z badanymi zagadnieniami.

⁴ Dz. U. z 2022 r. poz. 623, dalej: *ustawa o NIK*.

II. Ocena ogólna⁵ kontrolowanej działalności

OCENA OGÓLNA

Naczelnik Urzędu sprawował nadzór nad prawidłowością rozliczeń podatku dochodowego od osób prawnych⁶, jednak nie wszystkie podejmowane w tym zakresie zadania były realizowane prawidłowo i rzetelnie.

Urząd nie podejmował bowiem systematycznych działań w celu egzekwowania od nowo zarejestrowanych spółek prawa handlowego, obowiązku złożenia zgłoszenia identyfikacyjnego NIP-8, o którym mowa w art. 5 ust. 2c ustawy z dnia 13 października 1995 r. *o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników*⁷. W większości objętych badaniem spraw nie egzekwowano od podmiotów zarejestrowanych w Krajowym Rejestrze Sądowym⁸ obowiązku zgłoszenia danych uzupełniających (NIP-8), poprzestając na nieskutecznych kontaktach telefonicznych bądź e-mailowych z tymi podmiotami. Z kolei w przypadkach wysłania (często z opóźnieniem) pisemnych wezwań, nie kontynuowano działań w sytuacji ich bezskuteczności. Wobec podatników, co do których zaistniało prawdopodobieństwo lub pewność, że posługują się fałszywymi lub fikcyjnymi danymi adresowymi, Urząd nie przeprowadzał postępowań dotyczących uchylenia numeru NIP, jak również w większości takich przypadków nie informował, pomimo takiego obowiązku, sądu rejestrowego KRS o dokonanych ustaleniach.

Urząd dokonywał rzetelnej weryfikacji wyników analiz dotyczących podmiotów charakteryzujących się wysokim ryzykiem nieprawidłowości w zakresie CIT, otrzymywanych z Ministerstwa Finansów oraz udostępnianych przez Izbę Administracji Skarbowej w Katowicach. Urząd podejmował czynności sprawdzające wobec podatników, którzy nie złożyli zeznań podatkowych CIT-8, przy czym w niektórych przypadkach (28% próby badawczej) ograniczyły się one wyłącznie do bezskutecznego wezwania podatników do ich złożenia. Czynności sprawdzające wobec podatników, którzy wykazując obroty w podatku od towarów i usług (VAT) nie złożyli zeznań CIT-8 podejmowano ze znacznym opóźnieniem, tj. średnio po upływie 2,5 roku od upływu terminu do złożenia zeznań CIT. Ponadto Urząd nie podjął czynności sprawdzających wobec większości podatników (tj. 89% badanej próby), którzy wykazując obroty w podatku VAT, nie wykazali wartości sprzedaży dla celów podatku CIT, a co generowało ryzyko wystąpienia nieprawidłowości w zakresie rozliczenia podatku dochodowego od osób prawnych, które winno stanowić jedną z podstawowych przesłanek do podjęcia przez Urząd czynności weryfikacyjnych.

Urząd w sposób prawidłowy przeprowadzał kontrole podatkowe podatników CIT, z kolei ustalenia z kontroli podatkowych przeprowadzonych w zakresie VAT były wykorzystywane na potrzeby weryfikacji prawidłowości rozliczeń w CIT.

W badanym okresie poprawie uległa relacja kwoty zaległości podatkowych wyegzekwowanych w postępowaniach egzekucyjnych do kwoty zaległości w podatku od osób prawnych. Na koniec 2020 r. relacja ta wynosiła bowiem 6,1%, zwiększając się na koniec 2022 r. do 26,6%. Urząd prawidłowo prowadził czynności egzekucyjne, a w przypadku ich bezskuteczności podejmował odpowiednie działania w celu przeniesienia odpowiedzialności za zobowiązania na członków zarządu spółek. Przedawnione zobowiązania CIT były odpisywane z ewidencji Urzędu bez zbędnej zwłoki. Urząd, pomimo takiego obowiązku, w większości przypadków nie przekazywał

⁵ Najwyższa Izba Kontroli formułuje ocenę ogólną jako ocenę pozytywną, ocenę negatywną albo ocenę w formie opisowej. W niniejszej kontroli zastosowano ocenę opisową.

⁶ Dalej także: CIT.

⁷ Dz. U. z 2022 r. poz. 2500, ze zm.; dalej: u.z.e.p.

⁸ Dalej: KRS.

wniosek o wpisanie do KRS daty wszczęcia egzekucji administracyjnej, wysokości zaległości oraz daty i sposobu zakończenia egzekucji.

III. Opis ustalonego stanu faktycznego oraz oceny cząstkowej⁹ kontrolowanej działalności

OBSZAR

1. Identyfikacja i ewidencja podatników podatku dochodowego od osób prawnych

Opis stanu faktycznego

1.1. Według stanu na 30 czerwca 2023 r. liczba podatników CIT wyniosła 4 371 i była o 11% większa w porównaniu do stanu na 31 grudnia 2020 r. (3 939 podatników), z tego podatników niebędących podatnikami VAT – 3 514 (wzrost o 4,7%). Spółki prawa handlowego stanowiły 33,8% podatników CIT (ich liczba zwiększyła się z 1 154 na 31 grudnia 2020 r. do 1 477 na 30 czerwca 2023 r.), fundacje i stowarzyszenia – 9,2% (zwiększenie z 367 do 400, tj. o 9%), wspólnoty mieszkaniowe i spółdzielnie – 54% (zwiększenie z 2 293 do 2 358 tj. o 2,8%), związki zawodowe – 1,3% (wzrost z 58 do 59) oraz pozostali – 1,8% (zwiększenie z 67 do 77, tj. o 15%).

(akta kontroli str. 177)

Za lata podatkowe, które zakończyły się w 2017-2022 podatnicy złożyli 19 111 zeznań CIT-8¹⁰ (z tego 3 050 deklaracji w 2017 r., 3 117 w 2018 r., 3 148 w 2019 r., 3 142 w 2020 r., 3 426 w 2021 r. i 3 228 w 2022 r.) oraz 36 deklaracji CIT-8E¹¹ (w 2022 r.).

(akta kontroli str. 179, 561, 563)

1.2. Według raportu z Centralnego Rejestru Podmiotów - Krajowej Ewidencji Podatników¹² (według stanu na dzień 30 kwietnia 2023 r.) w Urzędzie zarejestrowanych było ogółem 51 podmiotów wpisanych do KRS bez złożonych danych uzupełniających (NIP-8), w tym 28 z tych podmiotów zarejestrowało się w KRS po 1 stycznia 2021 r.

(akta kontroli str. 583-584)

W wyniku analizy dziesięciu zarejestrowanych podatników CIT (spółek prawa handlowego)¹³ bez złożonych danych uzupełniających (NIP-8)¹⁴ ustalono, że:

- Urząd nie wezwał siedmiu podatników do złożenia NIP-8, o czym szerzej w sekcji „Stwierdzone nieprawidłowości”;
- Urząd wezwał pozostałych trzech podatników do złożenia NIP-8, z tego na pięć wystosowanych wezwań (trzy wezwania wystosowano do jednego z ww. trzech podatników), jedno wezwanie nie zawierało w swej treści wskazania skutków prawnych niezastosowania się do wezwania, o czym szerzej w sekcji „Stwierdzone nieprawidłowości”;
- dwóch z trzech ww. podatników Urząd wezwał do złożenia NIP-8 po upływie 69 i 336 dni od daty upływu obowiązku jego złożenia, o czym szerzej w sekcji

⁹ 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.

¹⁰ Podatnicy CIT, po zakończeniu roku podatkowego, składają zeznanie o wysokości osiągniętego dochodu lub poniesionej straty CIT-8.

¹¹ Deklaracja o wysokości osiągniętego dochodu i należnego ryczałtu od dochodów spółek kapitałowych (tzw. estoński CIT), obowiązuje począwszy od roku podatkowego rozpoczynającego się po dniu 31 grudnia 2020 r.

¹² Dalej: CRP KEP.

¹³ Po pięciu z 2021 r. i z 2022 r.

¹⁴ Wzór formularza został określony w załączniku nr 4 rozporządzenia Ministra Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej z dnia 19 lipca 2021 r. w sprawie wzorów formularzy zgłoszeń identyfikacyjnych i zgłoszeń aktualizacyjnych oraz zgłoszeń w zakresie danych uzupełniających (Dz. U. poz. 1404).

„Stwierdzone nieprawidłowości”. Trzeciego podatnika wezwano po upływie 20 dni od daty upływu tego obowiązku;

- w przypadku bezskutecznych prób doręczenia wezwań ww. trzem podatnikom Urząd nie podjął wobec nich dalszych działań, o czym szerzej w sekcji „Stwierdzone nieprawidłowości”;
- w żadnym przypadku nie stwierdzono, że dane adresowe podatników objętych próbą badawczą są fikcyjne lub fałszywe;
- na dzień kontroli¹⁵ każdy z dziesięciu ww. podatników figurował w rejestrze KRS¹⁶.

(akta kontroli str. 709)

1.3. W zakresie rejestracji podatników, w tym w szczególności w zakresie weryfikacji danych podawanych przez podatników CIT w zgłoszeniach NIP-8 poza procedurami ustalonymi przez Ministerstwo Finansów¹⁷, nie wprowadzono w Urzędzie innych regulacji wewnętrznych.

(akta kontroli str. 208, 210)

W wyniku badania spraw 15 nowo zarejestrowanych (rozpoczynających działalność) podatników CIT¹⁸ ustalono, że:

- w przypadku dziewięciu podatników z otwartym obowiązkiem w podatku od towarów i usług przeprowadzono ocenę ryzyka podmiotu zgodnie z zapisami pkt. 3 „Procedury postępowania w sprawie analizy ryzyka rejestracji podmiotu”¹⁹, natomiast w przypadku pozostałych sześciu podatników bez otwartego obowiązku VAT, wobec czterech z nich przeprowadzono taką ocenę²⁰, a wobec dwóch nie przeprowadzono takiej oceny (zgodnie z ww. Procedurą ocenie ryzyka podlegały podmioty dokonujące rejestracji w zakresie podatku VAT lub VAT-UE);
- w 12 przypadkach na podstawie art. 272 pkt 5 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa²¹ przeprowadzono czynności sprawdzające w zakresie weryfikacji danych i dokumentów przedstawionych przez podatników dokonujących rejestracji podatkowej, w szczególności weryfikowano wskazane w NIP-8 adresy i rachunki bankowe. Wobec pozostałych trzech podatników (bez otwartego obowiązku VAT²²) nie dokonano ww. weryfikacji, gdyż podatnicy nie złożyli wymaganych dokumentów tj. umowy najmu oraz umowy Spółki;
- wszystkim podmiotom „otwarto” w systemie informatycznym PoltaxPlus obowiązki podatkowe w zakresie CIT, przy czym w dziewięciu przypadkach

¹⁵ Na dzień 13 czerwca 2023 r.

¹⁶ Sprawdzenia dokonano w wyszukiwarce KRS na stronie <https://ekrs.ms.gov.pl/web/wyszukiwarka-krs/strona-glowna/>.

¹⁷ „Procedura postępowania w sprawie prowadzenia rejestru podatników i płatników” Warszawa, sierpień 2017, dalej: *Procedura w sprawie rejestru podatników* (2017), która została zastąpiona „Procedurą postępowania w sprawie prowadzenia rejestru podatników i płatników, rejestru podatników od towarów i usług oraz rejestru podatników dokonujących transakcji wewnątrzspółnotowych”, Warszawa, czerwiec 2022, dalej: *Procedura w sprawie rejestru podatników* (2022).

¹⁸ Po pięciu w 2021 r., 2022 r. i 2023 r., w tym sześciu podatników, którzy nie dokonali rejestracji dla potrzeb podatku VAT.

¹⁹ Przekazana do stosowania pismem IAS z dnia 7 czerwca 2018 r., znak 2401-ICR.4022.175.2018.2.

²⁰ Zgodnie z dodatkowymi wyjaśnieniami Ministerstwa Finansów z 6 września 2018 r. (znak DPP1.8061.52.2018) obowiązek wykonania oceny ryzyka dotyczył podmiotów składających zgłoszenie rejestracyjne VAT-R, istniała jednak możliwość dokonania oceny ryzyka rejestracyjnego podmiotu, któremu został nadany NIP, a który nie rejestrował się do VAT i/lub VAT UE.

²¹ Dz. U z 2022 r. poz. 2651 ze zm. Dalej: *Ordynacja Podatkowa*.

²² Zarejestrowanych w KRS w dniach 23 kwietnia 2021 r. oraz 1 i 2 marca 2022 r.

na 15 badanych nie dochowano terminu określonego w Procedurach w sprawie rejestru podatników²³, dokonując tej czynności po upływie 3 dni roboczych od wpływu zgłoszenia KRSI do Urzędu, o czym szerzej w sekcji „Stwierdzone nieprawidłowości”.

(akta kontroli str. 383-384, 710)

1.4. W Urzędzie nie wprowadzono regulacji wewnętrznych dotyczących obiegu pomiędzy komórkami organizacyjnymi informacji o nieaktualnych, fikcyjnych bądź fałszywych danych rejestracyjnych podmiotów (np. w sytuacji braku możliwości nawiązania kontaktu z podatnikiem na etapie czynności sprawdzających, kontroli podatkowej bądź postępowania egzekucyjnego). Komórki organizacyjne Urzędu po przeprowadzeniu kontroli bądź czynności sprawdzających przekazywały zebrane informacje do Referatu Identyfikacji i Rejestracji Podatkowej²⁴ w formie papierowego wniosku lub informacji celem dalszej analizy.

(akta kontroli str. 208, 210)

W latach 2021-2023 (do 30 kwietnia) Naczelnik US nie wydał żadnej decyzji uchylającej z urzędu numer NIP wobec podatników CIT.

W okresie objętym kontrolą w związku ze stwierdzeniem w toku czynności sprawdzających, kontroli podatkowej, postępowania podatkowego, egzekucyjnego (lub innych czynności urzędu), prawdopodobieństwa posługiwania się przez podatników CIT fałszywymi lub fikcyjnymi danymi adresowymi siedziby lub miejsca wykonywania działalności gospodarczej, Pierwszy Dział Czynności Analitycznych i Sprawdzających²⁵ skierował dziesięć informacji do referatu SKI.

(akta kontroli str. 208-209, 211)

W wyniku badania ww. dziesięciu informacji skierowanych do referatu SKI²⁶ ustalono, że w żadnym przypadku Urząd nie przeprowadził postępowania i nie uchylił z urzędu, w drodze decyzji numeru NIP na podstawie art. 8c ust. 4 i art. 8d u.z.e.p., w szczególności Urząd nie wzywał podatników do aktualizacji danych adresowych na podstawie art. 9 ust. 1 u.z.e.p. oraz nie kierował wezwań w tych sprawach do osób fizycznych upoważnionych do reprezentowania podatników na podstawie art. 151a § 1 Ordynacji podatkowej, o czym szerzej w sekcji „Stwierdzone nieprawidłowości”. Na dzień kontroli²⁷ każdy z dziesięciu podatników objętych ww. informacjami figurował w rejestrze KRS²⁸, w którym widniały dane adresowe siedzib spółek, które według wstępnych ustaleń Urzędu były fikcyjne lub fałszywe.

(akta kontroli str. 711-712)

W latach 2021-2023 (do 30 kwietnia) w Urzędzie wykreślono z rejestru podatników VAT „czynni”, na podstawie art. 96 ust. 9 pkt 1 i 2 ustawy z dnia 11 marca 2004 r.

²³ Zgodnie z zapisami Procedur w sprawie rejestru podatników z 2017 r. i 2022 r. „Dla podatników, którzy podlegają obowiązkowi podatkowemu, dokonującym wpisu do KRS (...) istnieje konieczność otwarcia odpowiednich obowiązków w Poltax Plus. Czynność tą należy wykonać niezwłocznie, nie później niż w ciągu 3 dni roboczych od wpływu do urzędu zgłoszenia KRSI” (odpowiednio zapisy ww. Procedur: pkt 13 ppkt 1 i rozdział X, pkt 1a).

²⁴ Dalej: referat SKI.

²⁵ Dalej: dział SKA-1.

²⁶ Z tego dwie informacje przekazane w 2021 r. i osiem przekazanych w 2022 r.

²⁷ Na dzień 16 lipca 2023 r.

²⁸ Sprawdzenia dokonano w wyszukiwarce KRS na stronie <https://ekrs.ms.gov.pl/web/wyszukiwarka-krs/strona-glowna/>.

o podatku od towarów i usług²⁹ łącznie 27 podatników CIT³⁰. W żadnym z ww. przypadków nie uchylono z urzędu nr NIP.

(akta kontroli str. 211, zestawienie wykreślonych podatników CIT z VAT)

Szczegółowe badanie dziesięciu podatników CIT, będących spółkami prawa handlowego, którzy w okresie objętym kontrolą zostali wykreśleni z rejestru podatników VAT „czynnych” na podstawie art. 96 ust. 9 pkt 1 i 2 ustawy o VAT³¹ (tj. podstawą wykreślenia było nieistnienie podatnika lub brak możliwości, mimo podjętych udokumentowanych prób, skontaktowania się z podatnikiem albo jego pełnomocnikiem), ustalono, że:

- w żadnym przypadku Urząd nie przeprowadził postępowania i nie uchylił z urzędu, w drodze decyzji numeru NIP na podstawie art. 8c ust. 4 i art. 8d u.z.e.p., o czym szerzej w sekcji „Stwierdzone nieprawidłowości”;
- w żadnym przypadku Urząd nie przekazał do KRS informacji o posługiwaniu się przez podatników fałszywymi lub fikcyjnymi danymi adresowymi, o czym szerzej w sekcji „Stwierdzone nieprawidłowości”;
- na dzień kontroli³² wszyscy ww. podatnicy figurowali w rejestrze KRS³³, w którym widniały dane adresowe siedzib spółek, które według ustaleń Urzędu były fikcyjne lub fałszywe, przy czym wobec jednego podmiotu KRS wszczęła postępowanie o rozwiązanie podmiotu bez przeprowadzenia postępowania likwidacyjnego.

(akta kontroli str. 713)

Badanie spraw dziesięciu podatników CIT wprowadzonych do Bazy Podmiotów Szczególnych³⁴ (podmioty nieistniejące i nierzetelne) wykazało, że na dzień wszczęcia kontroli NIK³⁵:

- każdy z tych podatników figurował w KRS;
- w przypadku jednego podatnika przeprowadzone czynności sprawdzające wykazały, że podmiot reaguje na wezwania, w przypadku kolejnego podatnika sąd rejestrowy umorzył postępowanie przymuszające, ze względu na odbiór korespondencji przez Spółkę skierowanej przez Sąd, w pozostałych ośmiu przypadkach Urząd nie przeprowadził postępowania i nie uchylił z urzędu, w drodze decyzji numeru NIP na podstawie art. 8c ust. 4 i art. 8d u.z.e.p., o czym szerzej w sekcji „Stwierdzone nieprawidłowości”;
- w przypadku dwóch podatników Urząd zawiadomił KRS w celu przeprowadzenia postępowania o rozwiązanie podmiotu bez przeprowadzenia postępowania likwidacyjnego (art. 25a ustawy o KRS), w jednym przypadku Urząd zwrócił się do KRS o ustalenie danych personalnych członków Zarządu Spółki widniejących w KRS, a w sześciu przypadkach Urząd nie przekazał do KRS informacji o posługiwaniu się przez

²⁹ Dz. U. z 2023 r., poz. 1570, ze zm. Dalej: *Ustawa o VAT*.

³⁰ Z tego ośmiu podatników CIT w 2021 r., dziesięciu w 2022 r. i dziewięciu w okresie od 1 do 30 kwietnia 2023 r.

³¹ W dniach 12 stycznia, 26 i 27 sierpnia, 5 października 2021 r., 11 i 26 stycznia, 14 marca, 16 maja 2022 r. i 21 lutego, 8 marca 2023 r.

³² Na dzień 16 lipca 2023 r.

³³ Sprawdzenia dokonano w wyszukiwarce KRS na stronie <https://ekrs.ms.gov.pl/web/wyszukiwarka-krs/strona-glowna/>.

³⁴ Co stanowi 16,4% wszystkich podatników CIT wprowadzonych do Bazy w okresie od 1 stycznia 2021 r. do 31 grudnia 2022 r., z tego pięciu podatników CIT wpisano do Bazy w 2021 r. i pięciu w 2022 r.

³⁵ 22 maja 2023 r.

podatników fałszywymi lub fikcyjnymi danymi adresowymi, o czym szerzej w sekcji „Stwierdzone nieprawidłowości”.

(akta kontroli str. 303, 705, 714-716)

Stwierdzone
nieprawidłowości

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

1. Urząd w siedmiu z dziesięciu przypadków (tj. 70%) objętych próbą kontrolną³⁶ nie wystosował pisemnych wezwań (na podstawie art. 155 § 1 Ordynacji podatkowej) do podmiotów, które nie złożyły naczelnikowi US, zgodnie z art. 5 ust. 2c u.z.e.p., zgłoszenia identyfikacyjnego danych uzupełniających w terminie 21 dni od dnia dokonania wpisu podmiotu do KRS. Zgodnie natomiast z zapisami *Procedury w sprawie rejestru podatników*³⁷ w przypadku braku zgłoszenia po wyznaczonym terminie pracownicy US byli zobowiązani do sporządzenia stosownego wezwania.

(akta kontroli str. 108, 147-148, 709)

Kierownik referatu SKI wyjaśniła, że odstąpiono od pisemnego wezwania w trybie art. 155 Ordynacji podatkowej, ponieważ podmioty te zostały wezwane do złożenia zgłoszenia rejestracyjnego NIP-8 telefonicznie bądź e-mailowo. Taką formę kontaktu przyjęto w oparciu o „Standardy dotyczące wyjaśnień i wezwań”,³⁸ (...) *mające na celu wdrożenie w urzędach skarbowych jednolitych zasad postępowania podczas nawiązywania kontaktu z podatnikiem w sytuacjach, kiedy nie zachodzi bezwzględna konieczność wysyłania pisemnego wezwania zobowiązując tym samym pracowników do podjęcia próby kontaktu telefonicznego celem załatwienia sprawy. Dodatkowo Kierownik wskazała, że zgodnie ze „Standardami dotyczącymi wyjaśnień i wezwań”,³⁹ (...) *pierwszą czynnością podejmowaną w sprawie wymagającej wezwania podatnika lub uzyskania od niego wyjaśnień powinno być ustalenie, czy czynności tych można dokonać telefonicznie bądź przy użyciu innych środków łączności (np. e-mailowo) czy też niezbędne jest skierowanie do podatnika wezwania w formie pisemnej. Forma pisemna wezwania stosowana jest w sytuacjach gdy przepis prawa nie dopuszcza wezwania telefonicznego bądź innych środków łączności, a także gdy podatnik nie reaguje na tego rodzaju wezwania*⁴⁰.*

Ponadto Kierownik wyjaśniła, że ograniczenie korespondencji pisemnej wynikało również z „Katalogu i zaleceń w zakresie wysyłania korespondencji przez urzędy skarbowe”⁴¹ (...) *mającego na celu zmniejszenie kosztów wysyłki korespondencji. Przed wysyłką korespondencji w postaci wezwań zalecono kolejność przyjętych rozwiązań: kontakt telefoniczny lub e-mail, pierwsze wezwanie – list zwykły, kolejne wezwanie – list polecony ZPO (ze zwrotnym potwierdzeniem odbioru). Identyczne zalecenia ponowiono przez IAS w Katowicach odpowiednio w pismach z dnia 1 marca 2022 r.⁴² i 27 kwietnia 2022 r.⁴³, gdzie (...) *sposób wysyłania korespondencji (wysyłka elektroniczna, kontakt telefoniczny, doręczenie osobiste, list zwykły, list polecony, list polecony ZPO) należy każdorazowo ustalać w oparciu o zasady wynikające z ww. katalogu.**

³⁶ Badanie dziesięciu wpisanych do KRS podatników CIT (spółek prawa handlowego), bez złożonych danych uzupełniających (NIP-8).

³⁷ Pkt 4 ppkt 12 procedury z 2017 r. i § 1 pkt I ppkt 12 procedury z 2022 r.

³⁸ Przekazane do stosowania przez Izbę Skarbową w Katowicach pismem z dnia 9 lutego 2015 r., znak WZ/010—0001/15/8254.

³⁹ Przekazanymi przez IAS w Katowicach pismem z dnia 27 czerwca 2017 r., znak 2401-IWK.010.44.2017.2.

⁴⁰ Część 3 *Standardy wyjaśnień i wezwań w praktyce.*

⁴¹ Przekazanym pismem IAS w Katowicach z dnia 6 października 2020 r., znak 2401-IZZ_033.168.2020.22, UNP 2401-20-186370.

⁴² Znak 2401-IWZ.0160.2.1.2022.1, UNP 2401-22-04387.

⁴³ Znak 2401-IWZ.0160.2.1.2022.6.

Kierownik referatu SKI dodała także, że od momentu wybuchu w Polsce epidemii COVID-19 tj. od marca 2020 r. wystąpiła konieczność podjęcia odpowiednich działań, uruchomienia mechanizmów, procedur i ugruntowanie w społeczeństwie zachowań, których podstawowym celem byłoby przeciwdziałanie zakażeniom. Jedną z form takich działań były wezwania telefoniczne bądź korespondencja email. W piśmie Sekretarza Stanu Szefa KAS z 12 listopada 2020 r.⁴⁴ *w obsłudze klienta zalecono aby na każdym etapie dążyć do minimalizowania bezpośredniego kontaktu z podatnikiem na rzecz kontaktu z użyciem środków komunikacji elektronicznej.*

(akta kontroli str. 300-302)

NIK zwraca uwagę, że wprowadzie według ww. procedur kontakt telefoniczny lub mailowy z podatnikiem powinien być pierwszą formą próby wyegzekwowania obowiązku złożenia brakujących danych, jednak w sytuacji, gdy tego typu formy kontaktu nie przyniosły efektów, niezbędnym (i wskazanym⁴⁵ w tych procedurach) było skierowanie pisemnych wezwań.

(akta kontroli str. 859)

2. Na pięć wezwań objętych ww. próbą badawczą⁴⁶ wystosowanych przez pracowników referatu SKI do trzech podatników ws. złożenia NIP-8, jedno z nich⁴⁷ nie zawierało w swej treści wymaganego art. 159 § 1 pkt 6 Ordynacji podatkowej wskazania skutków prawnych niezastosowania się do wezwania.

(akta kontroli str. 297-299, 709)

Kierownik referatu SKI wyjaśniła, że braki w ww. wezwaniu, tj. brak pouczenia o skutkach prawnych niezastosowania się do wezwania, wynikających z art. 159 § 1 pkt 6 ww. ustawy, wynikały z przeoczenia.

(akta kontroli str. 302-303, 381)

3. Urząd, po bezskutecznych próbach doręczenia trzem podatnikom wezwań, nie podjął dalszych działań zmierzających do wyegzekwowania obowiązku złożenia zgłoszenia NIP-8, w szczególności nie skierował na podstawie art. 151a § 1 Ordynacji podatkowej⁴⁸ wezwań w tych sprawach do osób fizycznych upoważnionych do reprezentowania tych podatników, nie zweryfikował, czy podatnicy prowadzą działalność gospodarczą pod adresem wskazanym w KRS, nie skierował zawiadomień do komórki ds. karno-skarbowych w związku z art. 81 § 1 pkt 1 ustawy z dnia 10 września 1999 r. Kodeks karny skarbowy (dalej: k.k.s)⁴⁹.

W Procedurze ws. rejestru podatników⁵⁰ wskazano, że niedokonanie zgłoszenia identyfikacyjnego w terminie podlega sankcjom określonym w art. 81 k.k.s., a zgodnie z załącznikiem nr 8 § 2 ust. 12 pkt 3 lit. a-c i lit. f 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*⁵¹ do zadań komórki identyfikacji

⁴⁴ Znak DNK1.8623.8.2020.

⁴⁵ W pkt. III Katalogu Zasad i Zaleceń wysyłania korespondencji przez urzędy skarbowe.

⁴⁶ Badanie dziesięciu wpisanych do KRS podatników CIT (spółek prawa handlowego), bez złożonych danych uzupełniających (NIP-8).

⁴⁷ Wezwanie z dnia 19 maja 2022 r., znak 2405-SKI.4040.16.2022.

⁴⁸ Jeżeli podany przez osobę prawną lub jednostkę organizacyjną niemającą osobowości prawnej adres jej siedziby nie istnieje, został wykreślony z rejestru lub jest niezgodny z odpowiednim rejestrem i nie można ustalić miejsca prowadzenia działalności, pismo doręcza się osobie fizycznej upoważnionej do reprezentowania adresata, także wtedy, gdy reprezentacja ma charakter łączny z innymi osobami.

⁴⁹ Zgodnie z którym podatnik, który wbrew obowiązkowi nie dokonuje w terminie zgłoszenia identyfikacyjnego podlega karze za wykroczenia skarbowe.

⁵⁰ Pkt 13 ppkt 2 Procedury z 2017 r. i § 1 pkt X ppkt 2 Procedury z 2022 r.

⁵¹ Dz.Urz.MF z 2023 r. poz. 61, ze zm. Dalej: *zarządzenie w sprawie organizacji KAS.*

i rejestracji podatkowej urzędu skarbowego należy w szczególności prowadzenie ewidencji podatników i płatników, przyjmowanie i weryfikacja dokumentów wyboru form opodatkowania podatników podatku dochodowego, prowadzenie analizy ryzyka podmiotów rejestrujących się oraz prowadzenie postępowań w sprawach odmowy nadania NIP, uchylenia NIP z urzędu oraz unieważnienia NIP.

(akta kontroli str. 147-148, 709)

Kierownik referatu SKI wyjaśniła, że nie skierowano wezwań do osób fizycznych upoważnionych do reprezentowania ww. podatników na podstawie art. 151a Ordynacji podatkowej ze względu na bardzo dużą ilość krótkoterminowych zadań referatu SKI (w przypadku dwóch spółek) oraz braku posiadania danych obcokrajowca będącego w zarządzie spółki (brak identyfikatora PESEL, brak wystąpień w CRP KEP osób o takim imieniu i nazwisku), przy czym dodała, że w trakcie kontroli NIK wystosowano pismo do KRS⁵² z prośbą o przesłanie umowy spółki, a tym samym danych członka zarządu. Odnośnie niepodjęcia działań zmierzających do weryfikacji danych adresowych w przypadku bezskutecznych prób doręczenia wezwań kierownik referatu SKI wskazała dwa powody, tj. ograniczenia wynikające z pandemii COVID-19 oraz bardzo dużą ilość krótkoterminowych zadań referatu. Kierownik referatu SKI wyjaśniła również, że powodem braku zawiadomień do komórki ds. karno-skarbowych w związku z art. 81 § 1 k.k.s. było przeoczenie pracownika zaangażowanego w wykonanie innych wyłącznie pilnych zadań bieżących.

(akta kontroli str. 302-303, 381, 704)

4. Do dwóch z trzech podatników, których Urząd wezwał pisemnie do złożenia NIP-8, wezwania zostały wystosowane dopiero po upływie 336 i 69 dni⁵³ od daty upływu obowiązku jego złożenia, co było niezgodne z art. 139 § 1 Ordynacji podatkowej, według którego załatwienie sprawy wymagającej przeprowadzenia postępowania dowodowego powinno nastąpić bez zbędnej zwłoki, jednak nie później niż w ciągu miesiąca, a sprawy szczególnie skomplikowanej – nie później niż w ciągu 2 miesięcy. W ocenie NIK Urząd winien był wystosować ww. wezwania niezwłocznie (do 30 dni od upływu terminu na realizację obowiązku przez podatnika) w celu zapewnienia właściwej realizacji zadań Urzędu.

(akta kontroli str. 108, 147, 148, 293-294, 709, 818-820)

Kierownik referatu SKI wyjaśniła, że w ww. przypadkach późno podjęto działania w celu złożenia zgłoszenia rejestracyjnego NIP-8 *ze względu na zaangażowanie pracowników referatu SKI w wykonanie innych wyłącznie pilnych zadań bieżących oraz zlecone przez IAS terminowe weryfikacje danych w PoltaxPlus i CRP KEP.*

(akta kontroli str. 704)

5. Badanie dokumentacji dotyczącej 15 nowo zarejestrowanych (rozpoczynających działalność) podatników CIT⁵⁴ wykazało, że w przypadku dziewięciu podatników CIT (tj. 60%) nie dochowano terminu „otwarcia” w systemie informatycznym Poltax Plus obowiązku podatkowego w zakresie CIT, określonego w Procedurach w sprawie rejestru podatników, dokonując tej czynności po upływie od 5 do 21 dni roboczych od wpływu do urzędu zgłoszenia KRSI⁵⁵. Zgodnie z tymi procedurami (odpowiednio

⁵² Pismo z dnia 7 czerwca 2023 r., znak 2405-SKI.4001.1214.2023.1.

⁵³ Jeden podatnik, który został zarejestrowany w KRS 20 maja 2021 r. został wezwany 11 maja 2022 r., a drugi podatnik zarejestrowany w KRS 6 sierpnia 2021 r. został wezwany 23 listopada 2021 r.

⁵⁴ Po pięciu w 2021 r., 2022 r. i 2023 r., w tym sześciu podatników, którzy nie dokonali rejestracji dla potrzeb podatku VAT.

⁵⁵ W przypadku podatników CIT, którzy zostali wpisani do KRS w dniach: 8 marca i 11 maja 2021 r., 1 i 3 marca, 10 maja, 22 i 31 sierpnia 2022 r. oraz 15 lutego i 23 marca 2023 r. „otwarto” w systemie obowiązków podatkowy

zapisy pkt 13 ppkt 1 Procedury z 2017 r. i rozdział X, pkt 1a rozdziału X Procedury z 2022 r.) czynność tą należało wykonać niezwłocznie, nie później niż w ciągu 3 dni roboczych od wpływu do Urzędu zgłoszenia KRSl.

(akta kontroli str. 710)

Kierownik referatu SKI wyjaśniła, że ww. obowiązki „otwarto” z opóźnieniem w związku z dużą ilością zadań komórki (zlecone weryfikacje) i z uwagi na przeoczenie pracownika.

(akta kontroli str. 382)

6. Analiza objętych próbą badawczą dziesięciu informacji⁵⁶ pozyskanych przez SKI⁵⁷ z Pierwszego Działu Czynności Analitycznych i Sprawdzających⁵⁸ w związku ze stwierdzeniem w toku czynności sprawdzających prawdopodobieństwa posługiwania się przez podatników CIT fałszywymi lub fikcyjnymi danymi adresowymi siedziby lub miejsca wykonywania działalności gospodarczej wykazała, że na dzień wszczęcia kontroli NIK⁵⁹ w żadnym przypadku nie przeprowadzono postępowania w celu uchylecia z urzędu numeru NIP na podstawie art. 8c ust. 4 u.z.e.p., zgodnie z którym Naczelnik US uchyla NIP z urzędu, w drodze decyzji, jeżeli podatnik posługuje się fałszywymi lub fikcyjnymi danymi adresowymi swojej siedziby lub miejsca wykonywania działalności gospodarczej. Zgodnie z Procedurą w sprawie rejestru podatników, w przypadku, gdy podatnik posługuje się fałszywymi lub fikcyjnymi danymi adresowymi swojej siedziby lub miejsca wykonywania działalności gospodarczej Naczelnik US prowadzi z urzędu czynności zmierzające do uchylecia NIP (pkt 7 ppkt 1 i 4 Procedury z 2017 r. i § 1, pkt IV, pkt 1 i 5 Procedury z 2022 r.). W szczególności Urząd nie wzywał podatników do aktualizacji danych adresowych na podstawie art. 9 ust. 1 u.z.e.p. oraz nie kierował wezwań w tych sprawach do osób fizycznych upoważnionych do reprezentowania podatników na podstawie art. 151a § 1 Ordynacji podatkowej (zgodnie z Procedurą w sprawie rejestru podatników, w przypadku stwierdzenia przez pracownika Urzędu zmian danych podstawowych, które skutkują zmianą danych uzupełniających i brakiem ich odzwierciedlenia w CRP KEP, pracownik Urzędu jest zobowiązany do wezwania podatnika o aktualizację danych uzupełniających⁶⁰).

(akta kontroli str. 108-110, 150, 152, 711-712)

Kierownik referatu SKI wyjaśniła, iż przyczyną braku podjęcia ww. czynności było zaangażowanie wszystkich pracowników komórki rejestracji w wykonanie dużej ilości bieżących zadań oraz zlecone przez IAS weryfikacje danych w PoltaxPlus i CRP KEP.

(akta kontroli str. 396-397)

7. Badanie spraw dziesięciu podatników CIT będących spółkami prawa handlowego, którzy w okresie objętym kontrolą zostali wykreśleni z rejestru podatników VAT „czynnych” na podstawie art. 96 ust. 9 pkt 1 i 2 ustawy o VAT wykazało, że:

- a) w żadnym przypadku nie przeprowadzono postępowania w celu uchylecia z urzędu nadanego numeru NIP na podstawie art. 8c ust. 4 u.z.e.p., zgodnie z którym Naczelnik uchyla z urzędu NIP, w drodze decyzji, jeżeli podatnik posługuje się fałszywymi lub fikcyjnymi danymi adresowymi swojej siedziby

odpowiednio w dniu: 16 marca, 19 maja 2021 r., 9 marca, 18 maja, 1 i 19 września 2022 r. oraz 16 i 30 marca 2023 r.

⁵⁶ Dwie informacje z dnia 11 sierpnia i 7 października 2021 r. oraz osiem informacji z dnia 5 i 23 maja, 13 lipca, 4 sierpnia oraz 27 września 2022 r. (3 szt.).

⁵⁷ Z tego dwie informacje przekazane w 2021 r. i osiem przekazanych w 2022 r.

⁵⁸ Dalej: *Dział SKA-1*.

⁵⁹ Tj. 22 maja 2023 r.

⁶⁰ Pkt 8 ppkt 4 Procedury z 2017 r. i § 1, pkt VI, ppkt 4 Procedury z 2022 r.

lub miejsca wykonywania działalności gospodarczej. Zgodnie z Procedurą w sprawie rejestru podatników, w przypadku, gdy podatnik posługuje się fałszywymi lub fikcyjnymi danymi adresowymi swojej siedziby lub miejsca wykonywania działalności gospodarczej Naczelnik US prowadzi z urzędu czynności zmierzające do uchylenia NIP (pkt 7 ppkt 1 i 4 Procedury z 2017 r. i § 1, pkt IV, pkt 1 i 5 Procedury z 2022 r.).

(akta kontroli str. 110-111, 150, 303-305, 314-315, 397-398, 704, 713)

- b) w żadnym przypadku Urząd nie zawiadomił KRS o posługiwaniu się przez podatników fałszywymi lub fikcyjnymi danymi adresowymi, pomimo że zgodnie zapisem § 2, pkt VIII ppkt 5 Procedury w sprawie rejestru podatników⁶¹ w przypadku, gdy dokonano wykreślenia podatnika VAT na podstawie art. 96 ust. 9 ustawy o VAT, a podstawą było stwierdzenie, że podmiot nie istnieje lub nie posiada siedziby, należy przekazać tą informację do KRS.

(akta kontroli str. 131-132, 167-168, 713)

8. Badanie spraw dziesięciu podatników CIT wprowadzonych do Bazy Podmiotów Szczególnych⁶² (podmioty nieistniejące i nierzetelne) wykazało, że na dzień wszczęcia kontroli NIK:

- a) w przypadku ośmiu podatników CIT⁶³, Naczelnik nie przeprowadził postępowania i nie uchylił z urzędu numeru NIP, w drodze decyzji na podstawie art. 8c ust. 4 u.z.e.p., zgodnie z którym Naczelnik uchyla z urzędu NIP, w drodze decyzji, jeżeli podatnik posługuje się fałszywymi lub fikcyjnymi danymi adresowymi swojej siedziby lub miejsca wykonywania działalności gospodarczej. Zgodnie z Procedurą w sprawie rejestru podatników, w przypadku, gdy podatnik posługuje się fałszywymi lub fikcyjnymi danymi adresowymi swojej siedziby lub miejsca wykonywania działalności gospodarczej Naczelnik prowadzi z urzędu czynności zmierzające do uchylenia NIP uzupełniających (pkt 7 ppkt 1 i 4 Procedury z 2017 r. i § 1, pkt IV, ppkt 1 i 5 Procedury z 2022 r.);
- b) w przypadku sześciu podatników CIT⁶⁴ Urząd nie zawiadomił KRS o posługiwaniu się przez podatników fałszywymi lub fikcyjnymi danymi adresowymi, pomimo, że zgodnie zapisem § 2, pkt VIII ppkt 5 Procedury w sprawie rejestru podatników⁶⁵ w przypadku, gdy dokonano wykreślenia podatnika VAT na podstawie art. 96 ust. 9 ustawy o VAT a podstawą było stwierdzenie, że podmiot nie istnieje lub nie posiada siedziby należy przekazać tą informację do KRS.

(akta kontroli str. 109-110, 131-132, 150, 167-168, 303, 705, 714-716)

⁶¹ W Procedurze postępowania w sprawie prowadzenia rejestru podatników od towarów i usług (Warszawa, sierpień 2017 r.) widniał zapis w pkt 10 ppkt 4, zgodnie z którym w przypadku, gdy dokonano wykreślenia podatnika VAT na podstawie art. 96 ust. 9 ustawy o VAT, a podstawą było stwierdzenie, że podmiot nie istnieje lub nie posiada siedziby należy wystąpić do KRS o wykreślenie fikcyjnych danych.

⁶² W dniach: 12 stycznia, 30 kwietnia (dwóch podatników), 24 sierpnia, 1 września 2021 r., 17 marca, 4 maja, 11 i 27 lipca oraz 10 października 2022 r.

⁶³ Wpisanych do BPS w dniach: 12 stycznia, 30 kwietnia (dwóch podatników), 1 września 2021 r., 17 marca, 4 maja, 11 lipca i 10 października 2022 r.

⁶⁴ Wpisanych do BPS w dniach: 12 stycznia, 30 kwietnia (dwóch podatników), 1 września 2021 r., 17 marca i 11 lipca 2022 r.

⁶⁵ Obowiązującej od czerwca 2022 r. w Procedurze postępowania w sprawie prowadzenia rejestru podatników od towarów i usług (Warszawa, sierpień 2017 r.) widniał zapis w pkt 10 ppkt 4, zgodnie z którym w przypadku, gdy dokonano wykreślenia podatnika VAT na podstawie art. 96 ust. 9 ustawy o VAT, a podstawą było stwierdzenie, że podmiot nie istnieje lub nie posiada siedziby należy wystąpić do KRS o wykreślenie fikcyjnych danych.

Kierownik referatu SKI wyjaśniła, że powodem nie podjęcia działań w zakresie uchylania podatnikom nr NIP oraz przekazywania odpowiednich informacji do KRS było zaangażowanie wszystkich pracowników komórki rejestracji w wykonanie dużej ilości bieżących zadań oraz zlecone przez IAS weryfikacje danych w PoltaxPlus i CRP KEP. Kierownik komórki SKI uszczegóławiając przyczyny niepodjęcia ww. działań wskazała m.in. na (...) *krótkie terminy spraw bieżących, błędne zgłoszenia (wymagające kontaktu z podatnikiem), polecenia weryfikacji baz danych na podstawie otrzymywanych wykazów (w wielu przypadkach wymagające analizy akt i kontaktu z podatnikiem), absencje pracowników, skrócony czas pracy 3 pracowników, zwiększenie obciążenia związane z coroczną „akcją zeznań” (wymagające kontaktu z podatnikiem), codzienną obsługę klienta powodującą brak możliwości zaplanowania dnia pracy, którego scenariusz dyktują ilości bieżących wyłącznie pilnych dokumentów*. Dodatkowo kierownik SKI podała, iż w okresie podlegającym kontroli bardzo dużym obciążeniem dla pracowników referatu było udzielanie odpowiedzi na zapytania o dane z CRP KEP⁶⁶ oraz prace związane z integracją CRP KEP z CEIDG (weryfikacja poprawności danych w rejestrach). Kierownik SKI wskazała również na problemy kadrowe swojego referatu z uwagi m.in. na długotrwałe zwolnienia lekarskie.

(akta kontroli str. 303-305, 314-315, 397-398, 704-705)

9. Urząd, pomimo niemożności wszczęcia kontroli podatkowych w zakresie CIT z uwagi na nieaktualne dane adresowe podatników, nie podejmował działań mających na celu weryfikację prawidłowości tych danych i ewentualne uchylenie numerów NIP z urzędu (w przypadku potwierdzenia, że podatnik posługuje się fałszywymi lub fikcyjnymi danymi adresowymi). Jak bowiem ustalono⁶⁷ w związku z niemożnością wszczęcia kontroli podatkowych⁶⁸ wobec dwóch podatników referat SKP zawiadomił⁶⁹ referat SKI o braku aktualnego adresu siedzib spółek, co jednak nie doprowadziło do podjęcia dalszych czynności weryfikacyjnych. Zgodnie natomiast z art. 8c ust. 4 i art. 8d u.z.e.p. oraz procedurami dotyczącymi rejestracji podatników⁷⁰ Urząd zobowiązanych był do przeprowadzenia weryfikacji prawidłowości danych adresowych podatników i do ewentualnego uchylenia im w drodze decyzji numerów NIP.

(akta kontroli str. 473-474, 737)

Kierownik SKI wyjaśniła, że przypadku ww. podmiotów, przed wszczęciem kontroli NIK, nie zostały podjęte czynności ze względu na zaangażowanie wszystkich pracowników komórki rejestracji SKI w wykonanie dużej ilości bieżących zadań oraz zlecone przez IAS weryfikacje danych w PoltaxPlus i CRP KEP.

(akta kontroli str. 473-474)

Naczelnik Urzędu odnosząc się do stwierdzonych ww. nieprawidłowości w obszarze identyfikacji i ewidencji podatników CIT polegających na nieegzekwowaniu od podatników obowiązku złożenia zgłoszenia NIP-8 lub egzekwowaniu tego obowiązku z dużym opóźnieniem wskazał, że koniec września 2023 r. w rejestrach brakowało 26 zgłoszeń NIP-8 (z tego pięć zgłoszeń dotyczyło podmiotów zarejestrowanych w miesiącach czerwcu i sierpniu 2023 r.), natomiast ogólna liczba

⁶⁶ W 2020 r. wniesiono 152 zapytania, w 2021 r. 4 490 zapytań a w 2022 r. 6 520 zapytań.

⁶⁷ Na podstawie rejestrów wystawionych w latach 2021-2023 (do 30 kwietnia) imiennych upoważnień do przeprowadzenia kontroli podatkowych.

⁶⁸ Upoważnienie z dnia 22 lipca 2021 r., anulowane w dniu 11 listopada 2021 r., upoważnienie z dnia 16 maja 2022 r., anulowane 20 sierpnia 2022 r.

⁶⁹ W ciągu 5 i 11 dni po anulowaniu upoważnień do kontroli.

⁷⁰ Pkt 7 ppkt 1 i 4 Procedury z 2017 r. i § 1, pkt IV, ppkt 1 i 5 Procedury z 2022 r.

podmiotów zobowiązanych do złożenia takiego formularza wynosiła 1026⁷¹. Naczelnik wskazał, że zintensyfikowano działania w tym obszarze w Urzędzie w czasie kontroli NIK. Odnosząc się do niekierowania zawiadomień do spraw karnych skarbowych w związku z art. 81 par 1 pkt 1 k.k.s. Naczelnik wyjaśnił, że okres objęty kontrolą pokrywał się w przeważającej części z okresem pandemii COVID-19. Podatnicy mieli bardzo utrudniony kontakt z Urzędem. Przez część tego okresu praktycznie nie był możliwy bezpośredni kontakt z pracownikami Urzędu, a z kolei sam Urząd funkcjonował w bardzo trudnych warunkach organizacyjnych (duże absencje spowodowane chorobą, kwarantanną czy opieką nad dziećmi oraz konieczność szybkiej reorganizacji i umożliwienia pracy zdalnej). *W tym czasie też znacznie złagodzone zostało podejście do klientów z punktu widzenia spraw karnych skarbowych, co wydaje się być zasadne zważając na okoliczności oraz całościową sytuacją w jakiej funkcjonował kraj. Po odwołaniu stanu pandemii sukcesywnie działania o charakterze karnym zostają przywracane.* Ponadto Naczelnik wskazał, że wykroczenie polegające na uchybieniu terminu do złożenia NIP podlegające karze mandatu przedawnia się z upływem roku. W przypadku braków zgłoszeń NIP-8 Urząd miał problemy z kontaktem i stawiennictwem osoby odpowiedzialnej, a w przypadku utrudnionego kontaktu oraz braku stawiennictwa nałożenie mandatu jest bardzo utrudnione, co z kolei prowadzi do wszczęcia postępowania karnego i kierowanie sprawy do sądu. Taki tryb powoduje angażowanie dużych zasobów i jest kosztowne. Odnosząc się do nieprawidłowości związanych z przypadkami opóźnienia w „otwieraniu” obowiązków podatkowych CIT, a także stwierdzonych przypadków nie podejmowania działań zmierzających do aktualizacji danych adresowych Naczelnik wyjaśnił, iż powodem ww. nieprawidłowości jest duża liczba obowiązków i obciążenie pracą oraz sytuacja kadrowa w komórce SKI i całym Urzędzie. Odnosząc się do nieprawidłowości w zakresie nie uchylania numerów NIP i nie zawiadamiania KRS o niezgodnych danych adresowych, Naczelnik wyjaśnił, że w wielu przypadkach, gdy nie ma kontaktu z podatnikiem, a Urząd posiada sygnały, że adres siedziby jest nieaktualny to Urząd weryfikuje czy spółka złożyła sprawozdanie finansowe – w przypadku, gdy w KRS brakuje sprawozdania za dwa lata z rzędu kierowany jest wniosek o wykreślenie podmiotu z rejestru na podstawie art. 25a ustawy o KRS. Okoliczność nie złożenia sprawozdania jest niezaprzeczalna i nie angażuje zasobów urzędu w takim stopniu jak w przypadku zebrania dowodów na nieaktualność adresów. Naczelnik wskazał, że skuteczności samej instytucji uchylenia NIP jest niewielka. Zgodnie z uzasadnieniem do projektu ustawy, dodanie art. 8 c w ustawie o NIP miało na celu zapewnienie organowi podatkowemu mechanizmu chroniącego obrót gospodarczy przed działaniami nieuczciwych podmiotów. Jednak w okresie od wejścia w życie przepisu cały proces rejestracji uległ zmianie oraz zmieniła się rzeczywistość upowszechniając cyfrowy przepływ informacji. Na co dzień przedsiębiorcy korzystają z KRS, który jest jawny i dostępny za pośrednictwem internetu. Rola uchylenia NIP wydaje się obecnie znacznie umniejszona. W celu uchylenia NIP organ podatkowy musi przeprowadzić postępowanie i udowodnić, że adres jest fikcyjny lub fałszywy. Wskazując na orzecznictwo w tym zakresie, konieczne jest przeprowadzenie pełnego postępowania dowodowego, oraz zapewnienie stronie udziału w tym postępowaniu (np. udziału w oględzinach). Jednak mimo przeprowadzenia całego postępowania i wydania decyzji o uchyleniu NIP, każde złożenie informacji o aktualizacji danych adresowych powoduje przywrócenie numeru NIP. Tym samym działania stają się „zniweczone”. Uchylenie NIP nie zmienia statusu podmiotu wpisanego do KRS – nadal widnieje podmiot z numerem KRS i datą rozpoczęcia działalności, umieszczone jest jedynie ostrzeżenie przy numerze NIP.

⁷¹ Liczba organizacji wpisanych do KRS, która została zarejestrowana od chwili wprowadzenia obowiązku składania druku NIP-8.

Dodatkowo zamknięcie obowiązku w podatku CIT następuje jedynie z chwilą ustania bytu prawnego organizacji (to znaczy z chwilą wykreślenia z KRS jeśli podmiot podlegał wpisowi). Brak jest przepisów wskazujących, że uchylenie NIP wiąże się zamknięciem obowiązku w podatku CIT.

(akta kontroli str. 751-757)

OCENA CZĄSTKOWA

Naczelnik nie podejmował systematycznych działań w celu egzekwowania od nowo zarejestrowanych spółek prawa handlowego, obowiązku złożenia zgłoszenia identyfikacyjnego NIP-8. Nie egzekwowano bowiem od podmiotów rejestrujących się w KRS zgłoszenia NIP, a jeżeli już wezwano podmioty niewywiązujące się z takiego obowiązku, to działania takie podejmowano ze znacznym opóźnieniem. W przypadku podatników CIT posługujących się fałszywymi lub fikcyjnymi danymi adresowymi siedziby Urząd nie podjął działań zmierzających do uchylenia NIP i w części spraw nie przekazał informacji w tym zakresie do KRS. Urząd, pomimo niemożności wszczęcia kontroli podatkowych w zakresie CIT z uwagi na nieaktualne dane adresowe podatników, nie podejmował działań mających na celu weryfikację prawidłowości tych danych i ewentualne uchylenie numerów NIP z urzędu.

OBSZAR

2. Czynności sprawdzające i kontrola podatkowa w zakresie rozliczeń podatku dochodowego od osób prawnych

Opis stanu faktycznego

2.1. W Urzędzie zeznania CIT-8, za rok podatkowy, który zakończył się do dnia 31 grudnia: 2020 r. oraz 2021 r. złożyło odpowiednio 3 263 i 3 395 podatników, w tym odpowiednio 127 i 134 podatników prowadzących działalność w formie spółek prawa handlowego, którzy nie byli jednocześnie podatnikami VAT.

(akta kontroli str. 180-182, 185-187)

Podatek należny w 2020 r. zadeklarowało 1 558 podatników CIT w kwocie 10 089,0 tys. zł⁷², a w 2021 r. 1 586 podatników w kwocie 15 590,0 tys. zł⁷³. Przeciętny podatek należny według stawki podatkowej 9% i 19% w 2020 r. wynosił odpowiednio 2,0 tys. zł oraz 55,1 tys. zł, natomiast w 2021 r. odpowiednio 5,1 tys. zł oraz 5,6 tys. zł.

Za lata podatkowe 2020-2021 nie zadeklarowano podatku należnego według stawki 5%.

(akta kontroli str. 190, 193, 403)

2.2. W Urzędzie realizowane były zadania związane z prowadzeniem czynności analitycznych i sprawdzających, kontroli podatkowej i postępowania podatkowego (orzecznictwo) w następujących komórkach:

- Dziale SKA-1, gdzie zatrudnionych było 12 pracowników⁷⁴;
- Drugim Dziale Czynności Analitycznych i Sprawdzających (dalej: dział SKA-2), gdzie zatrudnionych było 14 pracowników⁷⁵;

⁷² Z tego 1 428 podatników CIT (91,7%) wykazało ogółem podatek należny według stawki 9% w wysokości 2 922,0 tys. zł (29,0% podatku należnego), a 130 podatników (8,3%) wykazało ogółem podatek należny według stawki 19% w wysokości 7 167,0 tys. zł (71%).

⁷³ Z tego 1 436 podatników CIT (90,5%) wykazało ogółem podatek należny według stawki 9% w wysokości 7 388,0 tys. zł (47,4% podatku należnego), a 150 podatników (9,5%) wykazało ogółem podatek należny według stawki 19% w wysokości 8 202,0 tys. zł.

⁷⁴ W każdym z poszczególnych lat 2021-2023 (do 31 maja).

⁷⁵ Wg stanu na dzień 31 grudnia 2021 r. w komórce SKA-2 zatrudnionych było 15 osób.

- Referacie Kontroli Podatkowej (dalej: referat SKP) z siedmioma pracownikami⁷⁶;
- Referacie Podatków Dochodowych i Podatku od Towarów i Usług oraz Podatków Majątkowych i Sektorowych (dalej: referat SPV), gdzie zatrudnionych było dziewięciu pracowników⁷⁷,

przy czym w poszczególnych komórkach SKA-1, SKA-2, SKP i SPV łącznie pięciu pracowników faktycznie⁷⁸ dokonywało weryfikacji prawidłowości rozliczeń podatników CIT, tj. dwóch pracowników prowadziło czynności sprawdzające i analityczne, dwóch pracowników kontrole podatkowe i jedna osoba prowadziła postępowania podatkowe w zakresie CIT.

Tylko pracownikom z działu SKA-1 (włącznie z kierownikiem) przypisano zadania m.in. w zakresie czynności w odniesieniu do rozliczeń CIT. W komórkach SKP i SPV zakresy czynności były ogólne i dotyczyły wszystkich tytułów podatkowych (bez ich wyodrębnienia), natomiast pracownikom Działu SKA-2 przypisano zadania typowania podmiotów z wszystkich tytułów podatkowych (bez wyodrębniania) oraz dokonywanie czynności sprawdzających w podatku dochodowym od osób fizycznych w zakresie dochodów zagranicznych oraz w podatku od towarów i usług.

(akta kontroli str. 250-251)

W okresie objętym kontrolą zapewniono pracownikom Urzędu szkolenia z tematyki dotyczącej u.p.d., u.o.r., analizy sprawozdań finansowych, jak również pozyskiwania i analizy danych i informacji na potrzeby weryfikacji rozliczeń podatników CIT. Pracownicy komórek SKP, SPV i SKA-1 brali udział łącznie w 11 jednodniowych szkoleniach⁷⁹ organizowanych przez Ministerstwo Finansów, Izbę Administracji Skarbowej we Wrocławiu, Krajową Szkołę Skarbowości (Filie w Krakowie, Jastrzębiej Górze, Białobrzegach i Przemyślu) z zakresu m.in.:

- „Ceny transferowe. Zagadnienia ogólne.”;
- „Polski Ład – ryczałt od dochodów spółek – CIT estoński”;
- „Optymalizacja podatkowa w podatkach dochodowych”;
- „Podatek dochodowy od osób prawnych – omówienie najważniejszych zmian wprowadzonych Polskim Ładem 2.0 i 3.0.”;
- „Podatki dochodowe w biznesie od 2021 r. – Podatek estoński, zmiany w PIT, prosta spółka akcyjna, struktury hybrydowe.”;
- „Zmiany w podatku dochodowym od osób prawnych.” (wchodzące w życie od 2021, 2022 i 2023);
- „Zryczałtowany podatek dochodowy od osób prawnych.”;
- „Analiza – złe długi w PIT i CIT za 2021”.

Ponadto, jeden pracownik komórki SPV ukończył w maju 2022 r. studia podyplomowe na kierunku „Rachunkowość finansowa, zarządcza i sprawozdawczość finansowa

⁷⁶ W poszczególnych latach 2021-2022 w referacie SKP zatrudnionych było 10 osób.

⁷⁷ W każdym z poszczególnych lat 2021-2023 (do 31 maja).

⁷⁸ Na potrzeby kontroli NIK, za pracownika faktycznie dokonującego weryfikacji prawidłowości rozliczeń CIT uznano pracownika, który przeprowadził w okresie objętym kontrolą co najmniej jedną kontrolę podatkową lub postępowanie podatkowe oraz pracownika, który systematycznie prowadził czynności sprawdzające i analityczne w ww. podatku.

⁷⁹ Z tego: w trzech szkoleniach w 2021 r. brało udział 12 pracowników (dziewięciu z referatu SKP, jedna osoba z komórki SPV i dwie osoby z SKA-1), w pięciu szkoleniach w 2022 r. brało udział sześciu pracowników (trzech pracowników z komórki SKA-1, dwóch z referatu SKP i jednej pracownik z komórki SPV) i w trzech szkoleniach w I półroczu 2023 r. brało udział pięciu pracowników (trzech pracowników z komórki SKA-1 i dwóch pracowników z komórki SPV).

prowadzone przez Uniwersytet Ekonomiczny w Krakowie we współpracy z Krajową Szkołą Skarbowości w Warszawie.

(akta kontroli str. 194, 252-252)

W okresie objętym kontrolą w Urzędzie były identyfikowane potrzeby szkoleniowe w zakresie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, analizy sprawozdań finansowych, analizy i informacji na potrzeby weryfikacji rozliczeń podatników CIT. W związku z wprowadzanymi zmianami ustaw podatkowych oraz potrzebą zwiększania wiedzy specjalistycznej i podnoszenia kwalifikacji pracowników, kierownicy komórek SKA-1 i SPV zgłaszały potrzeby szkoleniowe w Planach szkoleń na dany rok, który następnie przekazywano do DIAS w Katowicach.

Wśród zgłaszanego zapotrzebowania na szkolenia, które nie zostało zrealizowane znajdowały się następujące tematy szkoleń:

- „Podatek dochodowy od osób prawnych, konsekwencje przekształceń spółek”,
- „Księgi podatkowe”,
- „Opodatkowanie dochodów z tytułu udziału w zyskach osób prawnych”,
- „Amortyzacja podatkowa”,
- „Zaliczanie do kosztów podatkowych wydatków z tytułu świadczeń na rzecz pracowników przez podatników podatku dochodowego od osób prawnych”,
- „Koszty uzyskania przychodów, amortyzacja oraz zwolnienia w podatku dochodowym od osób prawnych”.

(akta kontroli str. 251-252)

W okresie objętym kontrolą Naczelnik Urzędu nie zgłaszał do DIAS problemów związanych z weryfikacją rozliczeń CIT w ramach czynności analitycznych i sprawdzających, kontroli podatkowej oraz z prowadzeniem postępowań podatkowych CIT.

(akta kontroli str. 252)

2.3. W latach 2021-2023 (do 30 czerwca) w Urzędzie przeprowadzono łącznie 526 czynności sprawdzających dotyczących rozliczeń CIT wobec 407 podmiotów CIT (co stanowiło 5,8% czynności przeprowadzonych ogółem w PIT, VAT i CIT), z tego: 204 czynności przeprowadzono w 2021 r. wobec 149 podmiotów, 244 czynności w 2022 r. wobec 194 podmiotów i 78 czynności w I półroczu 2023 r. wobec 64 podmiotów.

(akta kontroli str. 195)

Biorąc pod uwagę formę prawną podatników CIT, najwięcej czynności sprawdzających przeprowadzono wobec spółek z ograniczoną odpowiedzialnością, ich udział w poszczególnych okresach objętych kontrolą wyniósł odpowiednio 47,1% (96 czynności), 48,0% (117 czynności) i 74% (51 czynności).

(akta kontroli str. 200)

W przypadku 127 czynności sprawdzających⁸⁰ (co stanowi 24% przeprowadzonych czynności w zakresie CIT) stwierdzono nieprawidłowości w wyniku których ustalono kwotę uszczupień podatkowych w wysokości 4 171,0 tys. zł⁸¹, co stanowiło 18,5% kwoty uszczupień podatkowym ogółem.

(akta kontroli str. 195, 403-404)

⁸⁰ Z tego 31 czynności przeprowadzonych w 2021 r., 86 czynności przeprowadzonych w 2022 r. i 10 czynności przeprowadzonych w I półroczu 2023 r.

⁸¹ Z tego 514,0 tys. zł w 2021 r., 1 926,0 tys. zł w 2022 r. i 1 731,0 tys. zł w I półroczu 2023 r.

W okresie objętym kontrolą przeprowadzono po jednej czynności sprawdzającej w zakresie CIT – w 2022 r. i w I półroczu 2023 r., w trakcie których weryfikowano prawidłowość wykazanej przez podatnika straty.

(akta kontroli str. 404)

W trakcie przeprowadzania ww. czynności w żadnym przypadku nie zażądano plików JPK⁸² na podstawie art. 193a Ordynacji podatkowej, natomiast w przypadku 45 udokumentowanych czynności sprawdzających⁸³ dokonywano sprawdzenia wysokości przychodów i kosztów wykazanych w zeznaniu CIT z rachunkiem zysków i strat oraz informacją dodatkową.

(akta kontroli str. 195)

Dla porównania w latach 2021-2023 (do 30 czerwca) w Urzędzie przeprowadzono łącznie:

- 5 727 czynności sprawdzających w zakresie PIT, w wyniku których ustalono kwotę uszczupień podatkowych w wysokości 6 062,0 tys. zł,
- 2 744 czynności sprawdzające w zakresie VAT, w wyniku których ustalono kwotę uszczupień podatkowych w wysokości 12 348,0 tys. zł.

(akta kontroli str. 198)

2.4. W zakresie weryfikacji terminowości składania przez podatników deklaracji CIT, poza „Wytycznymi do czynności sprawdzających” Ministra Finansów z września 2021 r.⁸⁴, w okresie objętym kontrolą, w Urzędzie obowiązywał Komunikat Nr 4/2018 z dnia 12 stycznia 2018 r.⁸⁵ oraz Decyzja Nr 12/2021 Naczelnika Urzędu Skarbowego w Bytomiu z dnia 7 czerwca 2021 r. w sprawie monitorowania obowiązku składania deklaracji dotyczących podatków dochodowych⁸⁶.

Ww. Komunikat Nr 4/2018 i decyzja Nr 12/2021 Naczelnika US dotyczyły wprowadzenia w Urzędzie procedury monitorowania obowiązku składania deklaracji w podatkach dochodowych. W ww. decyzji Nr 12/2021 wskazano, że czynnościami sprawdzającymi winny zostać objęte w szczególności podmioty, które składały deklaracje VAT, a nie złożyły zeznania podatkowego - wówczas w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych miały być wzywane podmioty, których szacunkowa kwota zobowiązania ustalona na podstawie deklaracji VAT przekraczała określoną w tej decyzji wartość.

Wewnętrzne procedury przewidywały również termin sporządzania m.in. raportów o niezłożonych deklaracjach w CIT - Komunikat Nr 4/2018 do 31 maja danego roku, decyzja Nr 12/2021 – do 30 września danego roku.

(akta kontroli str. 212-215, 252-253)

Według raportów o niezłożonych zeznaniach CIT-8 i deklaracjach CIT-8E za rok podatkowy, którego zakończenie nastąpiło w latach 2017-2022, ustalono że:

⁸² Od 1 lipca 2018 r. wszyscy podatnicy, którzy prowadzą księgi podatkowe i wytwarzają dowody księgowe w formie elektronicznej, przekazują struktury JPK na żądanie organów podatkowych w trakcie postępowania podatkowego, czynności sprawdzających, kontroli podatkowej i kontroli celno-skarbowej.

⁸³ Z tego w przypadku 26 czynności w 2021 r., 13 czynności w 2022 r. i sześciu czynności w I półroczu 2023 r.

⁸⁴Przekazane do stosowania przez IAS pismem z dnia 10 września 2021 r., znak 2401-ICK.033.52.2021.2, które zastąpiły wytyczne pn. „Czynności sprawdzające” Departamentu Poboru Podatków Ministerstwa Finansów z dnia 31 maja 2017 r. Dalej: *Wytyczne do czynności sprawdzających*.

⁸⁵ Uchylony z dniem 7 czerwca 2021 r. Dalej: Komunikat ws. monitorowania obowiązku składania deklaracji.

⁸⁶ Dalej: Decyzja ws. monitorowania obowiązku składania deklaracji.

- łącznie 3 951 podatników⁸⁷ nie wywiązało się z obowiązku złożenia zeznań CIT-8, w tym 2 482 (62,8%) to były spółki prawa handlowego⁸⁸;
- pięciu podatników (będących spółkami prawa handlowego) nie wywiązało się z obowiązku złożenia zeznania CIT-8E za rok podatkowy, który zakończył się w 2022 r.;
- łącznie 1 911⁸⁹ spółek prawa handlowego, które nie złożyły zeznań podatkowych CIT to podmioty niebędące podatnikami VAT czynnymi;
- łącznie 471 podmiotów nie złożyło zeznań CIT za co najmniej dwa lata podatkowe;
- wśród podatników wykazanych w raportach o niezłożonych zeznaniach łącznie 170 podatników⁹⁰ było (wg ustaleń urzędu i innych jednostek KAS) uczestnikami oszustw podatkowych, z tego 121 podmiotów to podmioty znikające⁹¹ a 49 podmiotów to podmioty nieistniejące⁹².

(akta kontroli str. 477-478)

Badanie 50 podatników CIT (spółki prawa handlowego)⁹³, którzy nie wywiązali się z obowiązku złożenia zeznania CIT-8 wykazało, że:

- wg ustaleń urzędu jeden podatnik⁹⁴ posiadał siedzibę zarejestrowaną w tzw. biurze wirtualnym;
- wezwano skutecznie pięciu podatników⁹⁵ na podstawie art. 274a § 1 Ordynacji podatkowej do złożenia zeznania/sprawozdania finansowego⁹⁶, z tego w jednym przypadku decyzją Naczelnika US⁹⁷ uchylono numer NIP na podstawie art. 8c ust. 4 i art. 8d u.z.e.p (wcześniej przeprowadzając wizję lokalną w celu sprawdzenia, czy dane adresowe są aktualne), a w czterech pozostałych przypadkach skierowano pismo do KRS⁹⁸ o niewywiązywaniu się z obowiązku złożenia sprawozdań finansowych (przez trzech podatników) i braku zgodności danych rejestrowych Spółki (w przypadku jednej Spółki) w celu wszczęcia postępowania o rozwiązanie podmiotu bez przeprowadzenia postępowania likwidacyjnego art. 25a ustawy o KRS);
- w ww. pięciu przypadkach, w których wezwano podatnika do złożenia zeznania CIT-8, nie skierowano wniosków do komórki kontroli podatkowej/

⁸⁷ Z tego 422 podatników za rok podatkowy 2017, 525 podatników za rok podatkowy 2018, 578 podatników za rok podatkowy 2019, 682 podatników za rok podatkowy 2020, 804 podatników za rok podatkowy 2021 i 994 podatników za rok podatkowy 2022.

⁸⁸ Z tego 262 spółki (62,1%) za rok podatkowy 2017, 315 spółek (60%) za rok podatkowy 2018, 332 spółki (57,4%) za rok podatkowy 2019, 421 spółek (61,7%) za rok podatkowy 2020, 522 spółki (64,9%) za rok podatkowy 2021 i 630 spółek (63,4%) za rok podatkowy 2022.

⁸⁹ Z tego 181 spółek za 2017 r., 248 spółek za 2018 r., 305 spółek za 2019 r., 355 spółek za 2020 r., 397 spółek za 2021 r. i 425 spółek za 2022 r.

⁹⁰ Z tego trzech podatników za 2017 r., 13 podatników za 2018 r., 57 podatników za 2019 r., 66 podatników za 2020 r., 21 podatników za 2021 r. i 10 podatników za 2022 r.

⁹¹ Pod pojęciem „Znikającego podatnika” (ang. missing trader) ustawodawca rozumie firmę zarejestrowaną jako podatnik dla celów VAT, nabywającą (fikcyjne nabycie) towary lub usługi z zamiarem oszustwa lub zbywającą towary lub usługi jako opodatkowane VAT i niewpłacającą podatku z tytułu sprzedaży.

⁹² Podatnik nieistniejący to taki, który nie prowadzi działalności gospodarczej lub stwarza pozory istnienia, ale nie uczestniczy w obrocie prawnym.

⁹³ Po 10 za każdy rok podatkowy, którego zakończenie nastąpiło w latach 2017-2021.

⁹⁴ Podatnik, który nie złożył zeznania CIT-8 za 2017 r.

⁹⁵ Z tego trzech podatników, którzy nie wywiązali się z obowiązku złożenia CIT-8 za 2017 r., jednego podatnika, który nie złożył zeznania CIT za 2018 r. i jednego podatnika, który nie złożył zeznania za 2019 r.

⁹⁶ W trzech przypadkach doręczono wezwania w trybie zastępczym a w dwóch w trybie zwykłym.

⁹⁷ Z dnia 28 sierpnia 2017 r.

⁹⁸ Pisma z dnia: 17 września 2020 r., 30 kwietnia 2018 r., 17 grudnia 2020 r. i 10 maja 2022 r.

- postępowania podatkowego z uwagi na brak możliwości ustalenia zobowiązania podatkowego oraz brak kontaktu z podmiotami, osobami wyznaczonymi do reprezentacji oraz prawdopodobieństwem nieistnienia podmiotów (4 podatników) i brak możliwości wyegzekwowania powstałych zaległości podatkowych z uwagi na bezskuteczną egzekucję prowadzoną wcześniej wobec podatnika (1 podmiot),
- w przypadku pozostałych 45 podatników Urząd:
 - ✓ w 38 przypadkach podjął czynności sprawdzające w latach wcześniejszych, w wyniku których: w dwóch przypadkach decyzją NUS⁹⁹ uchylono podatnikowi numer NIP na podstawie art. 8c ust. 4 i art. 8d u.z.e.p., w 12 przypadkach zawiadomił KRS w celu przeprowadzenia postępowania przymuszającego lub postępowania o rozwiązanie podmiotu bez przeprowadzenia postępowania likwidacyjnego, przy czym cztery zawiadomienia dotyczyły braku zgodności danych rejestrowych podatników, a osiem braku wypełnienia obowiązku złożenia sprawozdań finansowych. W 10 przypadkach Urząd otrzymał informację z KRS o prowadzeniu wobec tych podmiotów postępowania w trybie art. 25a ustawy o KRS. W pozostałych 14 przypadkach, pomimo braku reakcji podatników na wezwania Urzędu, nie podjęto dalszych czynności, o czym szerzej w sekcji „Stwierdzone nieprawidłowości”;
 - ✓ w siedmiu przypadkach¹⁰⁰ nie podjął żadnych czynności z uwagi na zapis § 1 pkt 3 ppkt 2 Decyzji ws. monitorowania obowiązku składania deklaracji, zgodnie z którym do wezwania typować należało podatników CIT, wobec których szacunkowa kwota zobowiązania ustalona na podstawie deklaracji VAT przekraczała określoną w tej decyzji wartość,
 - 47 spółek na dzień kontroli figurowało w KRS, dwie spółki zostało wykreślone odpowiednio w 2019 r. i 2021 r., natomiast jedna spółka (Sp. z o.o. w organizacji) nie została w ogóle zarejestrowana do KRS w wyniku braku dopełnienia przez nią obowiązku złożenia wniosku o rejestrację w KRS w ciągu 6 miesięcy,
 - żaden z podatników nie został zidentyfikowany jako uczestnik oszustw podatkowych.

(akta kontroli str. 214-2-15, 636-637, 724-726, 867)

Zgodnie z zapisami § 2 Decyzji ws. monitorowania obowiązku składania deklaracji w Urzędzie za każdy rok podatkowy, którego zakończenie nastąpiło latach 2021-2022, w ramach czynności sprawdzających sporządzano raport o niezłożonych deklaracjach CIT-8 do 30 września każdego z ww. lat, po terminie składania zeznań podatkowych, tj. odpowiednio w dniach 14 września 2022 r. i 31 lipca 2023 r.

(akta kontroli str. 214-215, 253)

2.5. W Urzędzie nie zidentyfikowano ryzyk¹⁰¹ w zakresie podatku CIT oraz w odniesieniu do podatników z siedzibą w tzw. wirtualnym biurze, w związku z czym

⁹⁹ Decyzje z dnia 24 marca i 25 października 2017 r.

¹⁰⁰ Z tego pięciu podatników nigdy nie miało otwartego obowiązku VAT, jeden podatnik miał zamknięty obowiązek VAT z dniem 11 kwietnia 2008 r., a w przypadku jednego podatnika szacunkowa kwota zobowiązania nie przekroczyła określonej w decyzji ws. monitorowania obowiązku składania deklaracji wartości progowej.

¹⁰¹ Ryzyko – oznacza ocenione zagrożenie wystąpienia zdarzenia lub zjawiska naruszającego przepisy prawa w obszarach zadań wykonywanych przez KAS. Zagrożenie to może być już zmaterializowane lub może potencjalnie zmaterializować się w przyszłości.

nie kierowano do Dyrektora Izby Administracji Skarbowej¹⁰² w Katowicach wniosków WIR (wniosek o wszczęcie identyfikacji ryzyka lub przeglądu zidentyfikowanego ryzyka).

(akta kontroli str. 253)

W latach 2021-2023 (I półrocze) w zakresie podatku CIT działy SKA-1 i SKA-2 przeprowadziły 16 (udokumentowanych) analiz¹⁰³, w wyniku których 62 podmioty zostały wytypowane do czynności sprawdzających, a w przypadku czterech podmiotów skierowano wnioski o przeprowadzenie kontroli podatkowej. Ww. analizy zostały przeprowadzone w związku z:

- weryfikacją wywiązywania się z obowiązku wpłacania zaliczek na podatek dochodowy od osób prawnych CIT,
- weryfikacją otrzymanych informacji zewnętrznych (z US w Będzinie, II US w Bielsku Białej, Centralnego Biura Antykorupcyjnego),
- ustaleniami kontroli podatkowej przeprowadzonej przez Urząd w zakresie podatku VAT,
- weryfikacją podmiotów, które uzyskały subwencję,
- weryfikacją wykazu podmiotów, które w zeznaniu CIT zadeklarowały kwotę nadpłaty przekraczającą określoną wartość progową.

(akta kontroli str. 253-256, 723)

W okresie objętym kontrolą nie prowadzono analiz w kierunku identyfikacji mechanizmów agresywnej optymalizacji podatkowej.

Jak wyjaśnił Naczelnik Urzędu (...) *Analiz takich nie prowadzono z uwagi na brak narzędzi i brak uczestnictwa w szkoleniach w tym obszarze (złożoność tematu, poza prawem stanowionym przez krajowego ustawodawcę, polskich podmiotów mogą dotyczyć postanowienia umów międzynarodowych, a także przepisy Unii Europejskiej).*

(akta kontroli str. 256)

W latach 2020-2022 do Urzędu wpłynęło pięć oświadczeń o sporządzeniu lokalnej dokumentacji cen transferowych¹⁰⁴, o których mowa w art. 11m ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych¹⁰⁵ w brzmieniu obowiązującym w latach 2019-2021¹⁰⁶. Nie wykorzystywano ich jednak w działalności analitycznej prowadzonej w okresie objętym kontrolą.

Naczelnik Urzędu wyjaśnił, że nie dokonywano działań w tym obszarze z uwagi na prowadzenie licznych terminowych czynności sprawdzających, w tym kierowanie pism do stron, zapytań do innych instytucji i innych zleconych analiz (przykładowo przeprowadzono analizę brakujących zeznań CIT-8 za 2020 r., zweryfikowano

¹⁰² Dalej: DIAS.

¹⁰³ Z tego w 2021 r. przeprowadzono osiem analiz łącznie wobec 81 podmiotów, w 2022 r. przeprowadzono pięć analiz łącznie wobec 11 podmiotów i w I półroczu 2023 r. przeprowadzono trzy analiz łącznie wobec trzech podmiotów.

¹⁰⁴ Po dwa oświadczenia w latach 2020-2021 i jedno oświadczenie w 2022 r.

¹⁰⁵ Dz. U. z 2022 r. poz. 2587, ze zm. Dalej: u.p.d.o.p.

¹⁰⁶ Wg art. 11m ust. 1 u.p.d.o.p. w brzmieniu obowiązującym do końca 2021 r. podmioty powiązane, które są obowiązane do sporządzenia lokalnej dokumentacji cen transferowych, składają urzędowi skarbowemu oświadczenie o jej sporządzeniu, w terminie do końca dziewiątego miesiąca po zakończeniu roku obrotowego. Z kolei zgodnie z art. 11t ust. 1 u.p.d.o.p. w brzmieniu obowiązującym do końca 2021 r. informacja o cenach transferowych za rok podatkowy zawierająca elementy określone w ust. 2, podlegała przekazaniu do Szefa KAS. Z dniem 1 stycznia 2022 r. art. 11m został uchylony, natomiast zgodnie z nadanym z tą datą nowym brzmieniem art. 11t ust. 1 u.p.d.o.p. informacja o cenach transferowych za rok podatkowy podlega przekazaniu do naczelnika urzędu skarbowego.

podmioty, które uzyskały subwencje, dokonano czynności zleconych na platformie analitycznej Moduł Zarządzania Analizami¹⁰⁷).

(akta kontroli str. 256-257)

W okresie objętym kontrolą w Urzędzie nie przeprowadzono udokumentowanej analizy w kierunku identyfikacji podatników, którzy podejmują czynności o „sztucznym charakterze”, których głównym lub jedynym z głównych celów było uzyskanie korzyści, stanowiące przesłankę zastosowania art. 119a (tzw. klauzuli GAAR) z uwagi na obciążenie dużą ilością zadań zleconych oraz złożoność tematu.

(akta kontroli str. 257)

W okresie objętym kontrolą, w Urzędzie przeprowadzono¹⁰⁸ jedną udokumentowaną analizę podatnika CIT, który nie był jednocześnie podatnikiem VAT czynnym, w związku ze złożeniem przez niego korekty zeznania CIT-8 za 2021 r. i wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty¹⁰⁹.

Naczelnik wyjaśnił, że nie prowadzono analiz podmiotów, które nie były czynnymi podatnikami VAT z uwagi na uregulowania w § 1 pkt 2 Decyzji Nr 12/2021, zgodnie z którym czynnościami sprawdzającymi objęte miały być w szczególności podmioty, które składają deklaracje VAT, a nie składają zeznań podatkowych (przy czym są weryfikowane podmioty - mogące nie być podatnikami VAT czynnymi, które złożyły korektę zeznania CIT-8, w wyniku której powstała nadpłata w kwocie przekraczającej określoną wartość progową, zgodnie z § 6 Decyzji Nr 6/2021 Naczelnika Urzędu Skarbowego w Bytomiu z 26 kwietnia 2021 r.).

(akta kontroli str. 257)

2.6. Poza Wytycznymi do czynności sprawdzających MF oraz decyzją ws. monitorowania obowiązku składania deklaracji w Urzędzie zostały wprowadzone procedury określone:

- Komunikatem Nr 20/2018 Naczelnika Urzędu Skarbowego w Bytomiu z dnia 6 kwietnia 2018 r. dotyczącym obsługi zeznań podatkowych w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych¹¹⁰;
- Decyzją Nr 18/2021 Naczelnika Urzędu Skarbowego w Bytomiu z dnia 28 września 2021r. w sprawie typowania podmiotów do czynności sprawdzających w zakresie ulg i odliczeń w podatku dochodowy od osób prawnych¹¹¹.

(akta kontroli str. 480-488)

¹⁰⁷ Dalej: MZA.

¹⁰⁸ W dniu 9 lutego 2023 r.

¹⁰⁹ Z dnia 14 grudnia 2022 r.

¹¹⁰ Określającym tryb podejmowania przez komórkę SKA-1 czynności sprawdzających w trybie art. 272 i następnych Ordynacji podatkowej w przypadku wykazania w zeznaniach CIT, nadpłaty powyżej określonej wartości progowej. W celu ustalenia grupy podmiotów podlegających takim czynnościom kierownik SKA-1 został zobowiązany do zlecenia sporządzenia raportu raz w tygodniu.

¹¹¹ Określającą m.in. typowanie podmiotów do weryfikacji i czynności sprawdzających przez komórkę SKA-1 (w terminie do dnia 31 października roku następnego po zakończeniu roku podatkowego), na podstawie sporządzanych zestawień z aplikacji Poltax Plus obejmujących dane w zakresie ulg i odliczeń.

W wyniku badania 54 zeznań podatkowych CIT¹¹² złożonych przez spółki prawa handlowego, ustalono, że Urząd przeprowadził 18 czynności sprawdzających¹¹³ wobec 15 podatników, którzy złożyli objęte próbą badawczą zeznania w celu ustalenia stanu faktycznego w zakresie niezbędnym do stwierdzenia zgodności z przedstawionymi dokumentami. Na podstawie dokumentów źródłowych weryfikował:

- prawidłowość zadeklarowanej kwoty przychodów i kosztów uzyskania przychodów (w sześciu przypadkach),
- wysokość zadeklarowanej straty i dochodu (w trzech przypadkach),
- prawidłowość odliczenia strat z lat ubiegłych¹¹⁴ (w trzech przypadkach),
- prawo do zmniejszenia podstawy opodatkowania (w trzech przypadkach),
- prawo do odliczeń od dochodu (w dziewięciu przypadkach).

Weryfikacji odliczenia wielkości strat z lat ubiegłych dokonano na podstawie złożonych zeznań CIT z lat ubiegłych.

(akta kontroli str. 727-733)

Przy dokonywaniu ww. czynności sprawdzających w 12 przypadkach wzywano podatników na podstawie art. 272 oraz art. 274a §2 Ordynacji podatkowej do okazania dokumentów źródłowych w związku z odliczeniem od dochodu darowizn (dziewięć przypadków) i wykazaniem straty (trzy przypadki).

(akta kontroli str. 727, 730, 732)

Jak wyjaśnił Naczelnik US, w pozostałych 36 przypadkach nie przeprowadzono czynności sprawdzających, z uwagi na podjęcie działań wobec podatników CIT w zakresie m.in.:

- weryfikacji wniosków o przyjęcie korekty zeznania CIT-8¹¹⁵,
- weryfikacji zeznań CIT-8, w których podatnik zadeklarował nadpłatę o wartości powyżej określonej wartości progowej¹¹⁶,
- weryfikacji korekt zeznań CIT-8 z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty¹¹⁷,

¹¹² Z tego: a) 10 zeznań podatników za rok podatkowy, który zakończył się w latach 2019-2021 z deklarowanymi najwyższymi dochodami opodatkowanymi stawką 9% podatku, w których wykazano podatek należny; b) 10 zeznań podatników, którzy osiągnęli najwyższe przychody, a jednocześnie zadeklarowali stratę lub dochód do wysokości 5% przychodów (tj. niską rentowność prowadzonej działalności); c) 10 zeznań podatników, którzy wykazali odliczenie strat z lat ubiegłych o najwyższych kwotach, d) 10 zeznań z wykazanymi najwyższymi stratami, e) 10 zeznań z najwyższymi odliczeniami od dochodu (innymi niż straty z lat ubiegłych), f) czterech zeznań z najwyższymi odliczeniami zmniejszającymi podstawę opodatkowania.

¹¹³ Z tego osiem czynności w wyniku złożonych zeznań z najwyższymi odliczeniami od dochodu (innymi niż straty z lat ubiegłych), trzy czynności w wyniku złożonych zeznań przez dwóch podatników, którzy wykazali odliczenie strat z lat ubiegłych o najwyższych kwotach, trzy czynności w wyniku złożonych przez dwóch podatników zeznań z wykazanymi najwyższymi stratami, trzy czynności w wyniku złożonych przez dwóch podatników zeznań z najwyższymi odliczeniami zmniejszającymi podstawę opodatkowania, i jedna czynność wobec podatnika, który złożył zeznanie z deklarowanymi najwyższymi dochodami (art. 7 ust. 2 u.p.d.o.p.) opodatkowanymi stawką 9% podatku, w których wykazano podatek należny.

¹¹⁴ Zgodnie z art. 7 ust. 5 pkt 1 i pkt 2 u.p.d.o.p. o wysokość straty ze źródła przychodów, poniesionej w roku podatkowym, podatnik może: obniżyć dochód uzyskany z tego źródła w najbliższych kolejno po sobie następujących pięciu latach podatkowych, z tym, że kwota obniżenia w którymkolwiek z tych lat nie może przekroczyć 50% wysokości tej straty, albo obniżyć jednorazowo dochód uzyskany z tego źródła w jednym z najbliższych kolejno po sobie następujących pięciu lat podatkowych o kwotę nieprzekraczającą 5 000 000 zł, nieodliczona kwota podlega rozliczeniu w pozostałych latach tego pięcioletniego okresu, z tym, że kwota obniżenia w którymkolwiek z tych lat nie może przekroczyć 50% wysokości tej straty.

¹¹⁵ W 2017 r. zweryfikowano 106 wniosków, w 2018 r. - 98 wniosków, w 2019 r. - 64 wnioski, w 2020 r. 15 wniosków, w 2021 r., trzy wnioski w 2022 r.

¹¹⁶ W 2017 r. i 2018 r. zweryfikowano po cztery zeznania, w 2019 i 2020 r. zweryfikowano po trzy zeznania, pięć zeznań w 2021 r., cztery zeznania w 2022 r. i trzy zeznania w I półroczu 2023 r.

¹¹⁷ W 2017 r. zweryfikowano sześć takich korekt zeznania, w 2018 r. dziewięć, w 2019 r. jedną, w 2020 r. dwie, cztery w 2021 r. i po cztery korekty w 2022 r. i 2023 r. (I półrocze).

- weryfikacji zadeklarowanych strat¹¹⁸,
- przeprowadzenia czynności sprawdzających w zakresie odliczeń strat z lat ubiegłych¹¹⁹,
- przeprowadzenia czynności sprawdzających w zakresie deklarowanych odliczeń od dochodu¹²⁰,
- weryfikacji podatników, którzy nie złożyli zeznań i sprawozdań finansowych¹²¹.

Odnosząc się do braku podjęcia działań wobec 10 podatników objętych badaniem, wykazujących niską rentowność prowadzonej działalności Naczelnik wyjaśnił, że czynności nie przeprowadzono z uwagi na zmianę właściwości ośmiu spółek¹²² na Pierwszy Śląski Urząd Skarbowy w Sosnowcu. Dodatkowo Naczelnik US zwrócił uwagę, że pracownicy komórki SKA-1 w okresie objętym badaniem byli obarczani dodatkowymi zadaniami, tj. czynnościami sprawdzającymi związanymi z „Akcją zeznań”.

(akta kontroli str. 580-582, 707-708)

W badanej próbie nie wystąpiły przypadki nieprzeprowadzenia przez Urząd czynności sprawdzających z uwagi na niereagowanie podatnika na wezwania.

(akta kontroli str. 727-733)

Za poszczególne lata podatkowe, które zakończyły się w okresie 2017-2021, odpowiednio: czterech¹²³, sześciu¹²⁴, czterech¹²⁵, dwóch¹²⁶ i jeden podatek wykazało „zerowe” przychody w zeznaniu CIT-8, jednocześnie wykazując obroty w deklaracjach VAT, w łącznej wysokości 1 545,8 tys. zł, 549,9 tys. zł, 79,2 tys. zł, 133,5 tys. zł i 54,7 tys. zł.

(akta kontroli str. 556-557)

Wobec dziewięciu podmiotów, którzy wykazali „zerowe” przychody w zeznaniu CIT-8 i jednocześnie wykazali obroty w deklaracji VAT wyższe od określonej w decyzji ws. monitorowania obowiązku składania deklaracji wartości progowej, Urząd podjął czynności sprawdzające w 2021 r.¹²⁷ względem jednego podatnika, który wykazał obroty w deklaracji VAT za 2018 r. Z uwagi na brak kontaktu ze spółką, brakiem znamion istnienia spółki pod adresem siedziby oraz brakiem sprawozdań finansowych, pismem z 25 sierpnia 2021 r. powiadomiono KRS o stwierdzonych

¹¹⁸ W 2019 r. zweryfikowano pięć zeznań, w 2020 r. osiem i po jednym zeznaniu w 2022 r. i 2023 r. (I półrocze).

¹¹⁹ W 2021 r. przeprowadzono w tym zakresie 21 czynności sprawdzających.

¹²⁰ W 2021 r. przeprowadzono w tym zakresie siedem czynności sprawdzających.

¹²¹ W wyniku tych działań Urząd skierował do KRS celem wykreślenia z rejestru przedsiębiorców dziewięć wniosków w 2017r., pięć wniosków w 2018 r., po osiem wniosków w latach 2019-2020, 21 wniosków w 2021 r.

¹²² Z tego trzy spółki zmieniło właściwość w 2019 r., a pięć w 2020 r.

¹²³ W tym jeden podatek wykazał w deklaracji VAT obroty niższe od określonej w decyzji ws. monitorowania obowiązku składania deklaracji wartości progowej, jeden podatek wykazał obroty zwolnione z CIT na podst. art. 2 ust. 1 pkt 1 ustawy o CIT (wyłączenie z opodatkowania przychodów z działalności rolniczej), jeden podatek wykazał obroty ujemne w wyniku zastosowania ulgi za zle długi (art. 89a ustawy o VAT) i jeden podatek wykazał obroty wyższe od określonej w decyzji ws. monitorowania obowiązku składania deklaracji wartości progowej.

¹²⁴ W tym trzech podatników wykazało w deklaracji VAT obroty niższe niż wartość progowa określona w decyzji ws. monitorowania obowiązku składania deklaracji, dwóch podatników obroty wyższe od określonej w decyzji ws. monitorowania obowiązku składania deklaracji wartości progowej i jeden podatek obroty ujemne w wyniku korekty sprzedaży.

¹²⁵ W tym jeden podatek wykazał w deklaracji VAT obroty niższe od określonej w decyzji ws. monitorowania obowiązku składania deklaracji wartości progowej.

¹²⁶ Każdy z tych podatników wykazał obroty powyżej określonej w decyzji ws. monitorowania obowiązku składania deklaracji wartości progowej.

¹²⁷ W dniu 10 sierpnia.

nieprawidłowościach celem wszczęcia postępowania likwidacyjnego wobec spółki oraz przekazano informację do SKI w celu uchylenia NIP.

Wobec pozostałych ośmiu podatników Urząd nie podjął czynności sprawdzających, o czym szerzej w sekcji „Stwierdzone nieprawidłowości”.

(akta kontroli str. 557-558, 746)

Na podstawie raportu sporządzonego przez Urząd ustalono również, że za poszczególne lata podatkowe, które kończyły się w okresie 2017-2021, odpowiednio: 33, 21, 30, 42 i 64 podatników nie złożyło zeznań CIT, jednocześnie wykazując obroty w deklaracji VAT w wysokości 33 122,2 tys. zł, 54 720,8 tys. zł, 41 586,4 tys. zł, 17 642,2 tys. zł i 36 299,1 tys. zł.

(akta kontroli str. 762)

Względem podatników, którzy nie złożyli zeznań CIT za rok podatkowy, który kończył się w 2017 r., jednocześnie wykazując obroty w deklaracji VAT, Urząd w 2021 r. wszczął czynności sprawdzające wobec 10 podmiotów¹²⁸, w wyniku których:

- w ośmiu przypadkach skierowano pisma do KRS z informacją o braku sprawozdań finansowych celem ewentualnego wszczęcia z urzędu postępowania o rozwiązaniu podmiotu (siedem podmiotów) i informacją o braku prowadzenia działalności pod wskazanym adresem siedziby celem podjęcia działań zmierzających do zweryfikowania danych niezgodnych z rzeczywistym stanem rzeczy (jeden podmiot),
- w jednym przypadku podatnik na wezwanie złożył zeznanie CIT-8 za 2017 r.,
- w jednym przypadku na dzień złożenia wyjaśnień¹²⁹ czynności były w toku.

(akta kontroli str. 558-559)

Wobec pozostałych 23 podmiotów nie podjęto czynności z uwagi na wykazanie przez podatnika obrotów mniejszych od określonej w decyzji ws. monitorowania obowiązku składania deklaracji wartości progowej (trzy podmioty), przewidywaną kwotę uszczuplenia mniejszą od określonej w decyzji ws. monitorowania obowiązku składania deklaracji wartości progowej (sześć podmiotów), złożenie zeznania podatkowego CIT-8 za rok podatkowy łączony (sześć podmiotów), zmianę właściwości miejscowej (jeden podmiot), otrzymanie informacji z KRS o prowadzonym przez sąd postępowaniu w trybie art. 25a ustawy o KRS (siedem podmiotów) i skierowanie pisma do KRS w celu wszczęcia postępowania o rozwiązanie podmiotu bez przeprowadzenia postępowania likwidacyjnego w latach wcześniejszych (dwa podmioty).

(akta kontroli str. 747-748, 763)

Względem podatników, którzy nie złożyli zeznań CIT za rok podatkowy, który kończył się w 2018 r., jednocześnie wykazując obroty w deklaracji VAT, Urząd w 2022 r. przeprowadził czynności sprawdzające wobec dwóch podmiotów¹³⁰, w wyniku których skierowano pisma do KRS z informacją o braku sprawozdań finansowych celem ewentualnego wszczęcia z urzędu postępowania o rozwiązaniu podmiotu.

(akta kontroli str. 559, 761)

Wobec pozostałych 19 podmiotów nie podjęto czynności z uwagi na wykazanie przez podatnika obrotów mniejszych od określonej w decyzji ws. monitorowania obowiązku składania deklaracji wartości progowej (trzy podmioty), przewidywaną kwotę uszczuplenia mniejszą od określonej w decyzji ws. monitorowania obowiązku

¹²⁸ Wytypowanych w wyniku analizy z 16 września 2021 r., znak 2405-SKA-1.4030.118.2021.

¹²⁹ TJ, na dzień 10 sierpnia 2023 r.

¹³⁰ Wytypowanych w wyniku analizy z 2 maja 2022 r., znak 2405-SKA-1.4030.79.2022.

składania deklaracji wartości progowej (cztery podmioty), złożenie zeznania podatkowego CIT-8 za rok podatkowy łączony (pięć podmiotów), zmianę właściwości miejscowej podatnika (dwa podmioty) i skierowanie informacji do KRS, celem wszczęcia postępowania o rozwiązanie podmiotu bez przeprowadzenia postępowania likwidacyjnego w latach wcześniejszych (jeden podmiot).

(akta kontroli str. 747, 763)

Względem podatników, którzy nie złożyli zeznań CIT za rok podatkowy, który kończył się w 2019 r., jednocześnie wykazując obroty w deklaracji VAT, Urząd w 2023 r. wszczął czynności sprawdzające wobec 13 podmiotów¹³¹, w wyniku których:

- siedmiu podatników na wezwanie złożyło zeznania CIT-8 za 2019 r.;
- w sześciu przypadkach na dzień złożenia wyjaśnień¹³² czynności sprawdzające były w toku.

(akta kontroli str. 559, 761)

Wobec pozostałych 17 podmiotów nie podjęto czynności z uwagi na wykazanie przez podatnika obrotów mniejszych niż 5,0 tys. zł (cztery podmioty), złożenie zeznania podatkowego CIT-8 za rok podatkowy łączony (osiem podmiotów), zmianę właściwości miejscowej podatnika (cztery podmioty) i skierowanie informacji do KRS celem wszczęcia postępowania o rozwiązanie podmiotu bez przeprowadzenia postępowania likwidacyjnego w latach wcześniejszych (jeden podmiot).

(akta kontroli str. 747-748, 763)

Wobec 25 podatników, którzy wykazując obroty w deklaracjach VAT, nie złożyli zeznań CIT-8 za rok podatkowy, który zakończył się odpowiednio w latach 2017-2019, Urząd nie podjął czynności sprawdzających w terminie określonym w § 3 komunikatu Naczelnika US ws. monitorowania obowiązku składania deklaracji, ponadto na dzień wszczęcia kontroli NIK Urząd nie podjął czynności analityczno-weryfikacyjnych względem podatników, którzy nie złożyli zeznań podatkowych CIT za lata podatkowe, które zakończyły się w latach 2020-2021, o czym szerzej w sekcji „Stwierdzone nieprawidłowości”.

(akta kontroli str. 559)

W związku z wpływem do Urzędu pięciu oświadczeń o sporządzeniu lokalnej dokumentacji cen transferowych¹³³, o których mowa w art. 11m u.p.d.o.p. w brzmieniu obowiązującym w latach 2019-2021, żadnego z tych podatników nie objęto udokumentowanymi czynnościami sprawdzającymi uwzględniającymi obszar cen transferowych.

Naczelnik Urzędu wyjaśnił, że brak przeprowadzenia czynności sprawdzających w powyższym zakresie wynikał z prowadzenia licznych terminowych czynności sprawdzających, w tym *kierowanie pism, wezwań do stron, zapytań do innych instytucji i innych zleconych analiz.*

(akta kontroli str. 560)

2.7. W okresie objętym kontrolą przeprowadzono łącznie 24 kontrole podatkowe w zakresie podatku CIT wobec 17 podatników, z tego: osiem kontroli w 2021 r. wobec sześciu podatników (co stanowiło 0,14% wszystkich podatników CIT), osiem kontroli w 2022 r. wobec pięciu podatników (0,12%) i osiem kontroli w I półroczu 2023 r. wobec sześciu podatników (0,14%). Łączna kwota stwierdzonych uszczupień podatkowych

¹³¹ Wytypowanych w wyniku analizy z 19 lipca 2023 r., znak 2405.SKA-1.4020.67.2023.

¹³² Tj, na dzień 3 października 2023 r.

¹³³ Po dwa oświadczenia w latach 202-2021 i jedno oświadczenie w 2022 r.

wyniosła 746,0 tys. zł, co stanowiło 4,4 % przychodów zadeklarowanych przez 3 395 podatników CIT za rok podatkowy, który zakończył się w 2021 r.

(akta kontroli str. 176, 180, 201)

Dla porównania w latach 2021-2023 (do 30 czerwca) w Urzędzie przeprowadzono łącznie:

- 43 kontrole podatkowe w zakresie PIT, w wyniku których ustalono kwotę uszczupień podatkowych w wysokości 3 202,0 tys. zł,
- 81 kontroli podatkowych w zakresie VAT, w wyniku których ustalono kwotę uszczupień podatkowych w wysokości 7 330,0 tys. zł.

(akta kontroli str. 203)

2.8. W okresie objętym kontrolą do referatu SKP wpłynęło z komórek analitycznych łącznie osiem wniosków o przeprowadzenie kontroli w zakresie CIT, z tego cztery wnioski¹³⁴ w 2021 r. i cztery¹³⁵ w 2022 r.

Na dzień 30 czerwca 2023 r. z ośmiu wniosków o przeprowadzenie kontroli, pięć zostało zrealizowanych, w przypadku pozostałych trzech wniosków:

- odstąpiono od kontroli z uwagi na ekonomikę działania, otwarte tytuły egzekucyjne wobec podmiotu i istniejący wpis do hipoteki oraz utrudniony kontakt z podatnikiem (spółka nie posiadał aktualnego adresu siedziby),
- jedna kontrola była w toku,
- wszczęcie kontroli planowane jest do dnia 31 sierpnia 2023 r. z uwagi na trwającą u podatnika kontrolę za wcześniejszy okres rozliczeniowy.

(akta kontroli str. 404-405)

2.9. W latach 2021-2023 (do 30 czerwca) Naczelnik US nie kierował wniosków o przeprowadzenie kontroli do urzędu celno-skarbowego.

(akta kontroli str. 405)

2.10. Badanie sześciu kontroli podatkowych¹³⁶, przeprowadzonych w latach 2021-2023 (do 30 czerwca) w zakresie CIT wobec podatników wpisanych do rejestru przedsiębiorców KRS (spółki prawa handlowego), w wyniku których kwota ustaleń wyniosła 745,9 tys. zł¹³⁷ wykazało, że:

- wszystkie kontrole były przeprowadzone w zakresie prawidłowości wywiązywania się z obowiązków wynikających z przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, przy czym pięć spośród nich obejmowało pełny okres rozliczeniowy, a jedna była kontrolą doraźną, obejmująca okres od 1 kwietnia do 31 lipca 2021 r.;
- w każdym przypadku przed rozpoczęciem kontroli przeprowadzono analizę prawdopodobieństwa naruszenia prawa w ramach wykonywania działalności

¹³⁴ W tym dwa wnioski dotyczyły podatników niebędących podatnikami VAT czynnymi.

¹³⁵ W tym dwa wnioski dotyczyły podatnika VAT czynnego (przy czym dwa z czterech wniosków dotyczyły tego samego podmiotu, ale za różne okresy rozliczeniowe – od 11 lipca 2019 r. do 31 grudnia 2020 r. i od 1 stycznia do 31 grudnia 2021 r.).

¹³⁶ Wytypowanych na podstawie rejestru przeprowadzonych (i zakończonych) kontroli podatkowych w Urzędzie w zakresie CIT, stanowiących wszystkie kontrole w wyniku których stwierdzono nieprawidłowości. Z tego jedna kontrola przeprowadzona w 2021 r., trzy kontrole w 2022 r. i dwie kontrole w I półroczu 2023 r.

¹³⁷ Kwota łączna uszczuplenia stwierdzona w wyniku przeprowadzenia pięciu badanych kontroli. W wyniku przeprowadzenia jednej kontroli stwierdzono zawyżenie kup w wysokości 323,1 tys. zł, lecz z uwagi na poniesienie przez podmiot straty w latach poprzednich, zaliczka do zapłaty nie wystąpiła.

gospodarczej, o której mowa w art. 47 ust. 1 ustawy z dnia 6 marca 2018 r. Prawo przedsiębiorców¹³⁸;

- kontrole trwały od czterech do 10 dni;
- w dwóch przypadkach na sześć badanych, kontrole zostały przedłużone. Za każdym razem kontrolujący zawiadomił kontrolowanego o przypadku niezakończenia kontroli w terminie wskazanym w upoważnieniu, rzetelnie poinformował o przyczynach przedłużenia terminu zakończenia kontroli¹³⁹ i wskazał nowy termin jej zakończenia (zgodnie z art. 284b Ordynacji podatkowej i art. 55 P.P.);
- w jednym przypadku żądano od podatnika na podstawie art. 193a Ordynacji podatkowej przekazania JPK na żądanie;
- w przypadku pięciu kontroli dane z ksiąg były porównywane z JPK-VAT w zakresie przychodów, kosztów, kontrahentów. W toku jednej kontroli podatnik nie przedłożył ksiąg podatkowych;
- wszystkie poddane badaniu protokoły kontroli zawierały elementy określone w art. 290 § 2 Ordynacji podatkowej, a w przypadku kontroli przedsiębiorcy bez zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli, zawierały uzasadnienie przyczyny braku zawiadomienia (zgodnie z art. 48 ust. 10 P.P.);
- w wyniku czterech przeprowadzonych kontroli stwierdzono brak zapłaty przez podatnika podatku w łącznej wysokości 740,0 tys. zł i brak złożenia przez niego zeznania CIT-8. W pozostałych dwóch przypadkach, jeden podatnik nie zaewidencjonował przychodu i nieprawidłowo zaewidencjonował koszty uzyskania przychodu¹⁴⁰, w wyniku czego kwota ustaleń wyniosła 6,0 tys. zł, natomiast drugi podatnik zawyżył k.u.p.¹⁴¹ w wysokości 323,1 tys. zł, przy czym z uwagi na poniesienie straty w latach poprzednich, zaliczka do zapłaty nie wystąpiła;
- w jednym przypadku podatnik złożył zastrzeżenia do treści protokołu kontroli, które kontrolujący rozpatrzył w terminie 14 dni od dnia ich otrzymania, a także zawiadomił kontrolowanego o sposobie ich załatwienia, wskazując w szczególności, które zastrzeżenia nie zostały uwzględnione, wraz z uzasadnieniem faktycznym i prawnym (zgodnie z art. 291 § 2 Ordynacji podatkowej);
- w jednym przypadku na pięć kontroli w wyniku których została ustalona kwota uszczuplenia podatkowego, podatnik złożył korektę deklaracji uwzględniającą w całości ustalenia kontroli i zapłacił wraz z odsetkami kwotę podatku z niej wynikającej w wysokości 6,0 tys. zł, w pozostałych przypadkach nie złożono pierwotnych zeznań CIT-8;
- w przypadku dwóch badanych spraw wszczęto postępowania podatkowe (zgodnie z art. 165b Ordynacji podatkowej), które na dzień zakończenia kontroli NIK były w toku. W przypadku dwóch pozostałych spraw, gdzie kontrole prowadzono wobec jednego podmiotu odstąpiono od wszczęcia postępowania z uwagi na brak kontaktu ze Spółką oraz brak składu osobowego Zarządu.

(akta kontroli str. 734-735)

¹³⁸ Dz. U. z 2023 r. poz. 221 ze zm. Dalej: *P.P.*

¹³⁹ Wskazując w uzasadnieniu przedłużenia: Konieczność zebrania całego materiału dowodowego.

¹⁴⁰ Dalej: *k.u.p.*

¹⁴¹ z uwagi na nieprawidłowe obliczenie kosztów amortyzacji w wyniku przyjęcia zawyżonej wartości początkowej środka trwałego.

2.11. Badanie 14 kontroli podatkowych przeprowadzonych w zakresie VAT, wobec podatników CIT wpisanych do rejestru przedsiębiorców KRS¹⁴², w wyniku których stwierdzono nieprawidłowości polegające na zaniżeniu wartości obrotów¹⁴³ – 10 kontroli i zawyżeniu wartości zakupów¹⁴⁴ – cztery kontrole, wykazało, że:

- w każdym przypadku, po zakończeniu kontroli podatkowej Urząd dokonał analizy wpływu stwierdzonych nieprawidłowości w VAT na wysokość zobowiązania w CIT;
- w przypadku ośmiu spraw, w wyniku których stwierdzono nieprawidłowości w podatku VAT, mających wpływ na zobowiązanie w CIT, Urząd, po zakończeniu trzech kontroli sporządził wnioski o przeprowadzenie kontroli w zakresie CIT¹⁴⁵, w dwóch przypadkach wszczęto postępowanie podatkowe w zakresie CIT, w jednym przypadku odstąpiono od wszczęcia kontroli z uwagi na zbyt niską kwotę przewidywanego uszczuplenia, w jednym przypadku podatnik złożył zeznanie CIT-8 uwzględniając ustalenia kontroli w zakresie VAT i w jednym przypadku analiza zasadności podjęcia wszczęcia postępowania podatkowego w zakresie CIT była w toku¹⁴⁶;
- w pięciu sprawach podatnicy złożyli po kontroli korekty deklaracji VAT, w tym w trzech przypadkach nie skorygowano CIT, ponieważ nieprawidłowości stwierdzone w zakresie VAT nie miały wpływu na zobowiązanie w CIT. W trakcie jednej kontroli podatnik złożył deklarację VAT-7, natomiast nie złożył zeznania CIT-8.

(akta kontroli str. 736)

2.12. Na podstawie rejestru wystawionych w latach 2021-2023 (do 30 kwietnia) imiennych upoważnień do przeprowadzenia kontroli podatkowej wobec podatników CIT wpisanych do rejestru przedsiębiorców KRS¹⁴⁷, ustalono, że wystąpiły dwa przypadki braku wszczęcia kontroli podatkowej wobec podatnika z powodu niemożności doręczenia upoważnienia do kontroli lub wszczęcia kontroli w trybie określonym w art. 284 § 4, z uwagi na nieaktualne dane adresowe podatnika dotyczące siedziby firmy. Badanie w. spraw wykazało, że:

- Urząd zamierzał wszcząć jedną kontrolę z uwagi na ustalenia kontroli w zakresie VAT¹⁴⁸. Natomiast w drugim przypadku z uwagi na brak korekty podatku naliczonego w oparciu o art. 89b ustawy o VAT, niezadeklarowanie sprzedaży na rzecz drugiego podmiotu oraz brak deklaracji VAT-7 za lipiec 2021 i niezadeklarowanie sprzedaży nieruchomości w oparciu o akt notarialny;
- dane adresowe podatników CIT nie stanowiły adresu tzw. „wirtualnego biura”;
- w żadnym przypadku Urząd nie wzywał podatników do aktualizacji danych adresowych na podstawie art. 9 ust. 1 u.z.e.p., Urząd nie kierował także wezwań w tej sprawie do osób fizycznych upoważnionych do reprezentowania podatników na podstawie art. 151a § 1, nie były kierowane zawiadomienia do komórki ds. karno-skarbowych w związku z art. 81 § 1 pkt 1 k.k.s., a Urząd nie prowadził postępowań w sprawie ewentualnego

¹⁴² Spółki prawa handlowego.

¹⁴³ Łącznie na kwotę 7 518,0 tys. zł, w tym 4 131,6 tys. zł stanowiło wartość fikcyjnych faktur (art. 108 o VAT).

¹⁴⁴ Łącznie na kwotę 4 070, 5 tys. zł., w tym w jednym przypadku podatnik zawyżył wartość nabycia i kwotę podatku naliczonego w wyniku ujęcia m.in. faktury zakupu nieruchomości podlegającemu zwolnieniu na kwotę netto 33 800, tys. zł i podatek VAT 874,0 tys. zł.

¹⁴⁵ Kontrole były przeprowadzone wobec jednego podmiotu. Data zakończenia kontroli: 27 lutego 2023 r.

¹⁴⁶ Kontrola w zakresie VAT zakończono w dniu 15 czerwca 2023 r.

¹⁴⁷ Będących spółkami prawa handlowego.

¹⁴⁸ Stwierdzono zakupy od podmiotu nieistniejącego oraz nierzetelnego.

uchylenia NIP, o czym szerzej w obszarze I niniejszego wystąpienia w sekcji „Stwierdzone nieprawidłowości”.

(akta kontroli str. 473-474, 737)

2.13. W okresie objętym kontrolą w Urzędzie nie prowadzono analizy sygnałów o rozpoznanych zagrożeniach dla gromadzenia dochodów z CIT, w szczególności o błędach popełnianych przez podatników, nieprawidłowościach ujawnionych w wyniku czynności sprawdzających, kontroli i postępowań podatkowych, analiz stopnia ich szkodliwości oraz nie zgłaszano do DIAS problemów związanych z weryfikacją CIT.

Jak wyjaśnił Naczelnik US, wszystkie czynności sprawdzające (od 1 stycznia 2022 r.) oraz kontrole podatkowe (od 1 kwietnia 2022 r.) ewidencjonowane były w systemie ZISAR Plus, gdzie rejestrowane są informacje o błędach popełnianych przez podatników oraz o nieprawidłowościach ujawnionych w wyniku czynności sprawdzających i kontroli podatkowych.

(akta kontroli str. 260-261)

2.14. Zatwierdzone przez Naczelnika US plany działalności Urzędu na poszczególne lata 2021-2023 zawierały kierunki działania Urzędu oraz cele i mierniki stopnia ich realizacji, związane z weryfikacją rozliczeń i poborem podatków, przy czym bez wyodrębnienia poszczególnych rodzajów podatków.

(akta kontroli str. 261-265)

2.15. Urząd dokonywał rzetelnej weryfikacji wyników analiz otrzymywanych z Ministerstwa Finansów za pośrednictwem Platformy Analitycznej MZA oraz udostępnionych przez IAS, a dotyczących wytypowania podmiotów bądź grup podmiotów charakteryzujących się wysokim ryzykiem nieprawidłowości.

W latach 2022-2023 (do 30 czerwca) Urząd otrzymał:

- a) analizę 17 podmiotów¹⁴⁹, które nie złożyły zeznań CIT-8 za 2020 r. przy równoczesnym wykazywaniu w deklaracjach VAT określonego obrotu. Wobec 16 podmiotów podjęto czynności sprawdzające, w wyniku których:
 - osiem podmiotów złożyło zeznanie/korektę CIT-8 za rok 2020. Kwota uszczuplenia wyniosła 10,0 tys. zł;
 - jeden podmiot został przekazany do działu SPV, celem wydania decyzji określającej zobowiązanie podatkowe;
 - trzy podmioty wytypowano do kontroli i przekazano do referatu SKP;
 - trzy podmioty przekazano do referatu SKI, celem uchylenia numeru NIP¹⁵⁰,
- b) analizę 15 podmiotów¹⁵¹, które nie złożyły zeznań CIT-8 za 2021 r. przy równoczesnym wykazywaniu w deklaracjach VAT określonego obrotu. Wobec 15 podmiotów podjęto czynności sprawdzające, w wyniku których:
 - 13 podmiotów złożyło zeznania/korektę CIT-8 za rok 2021. Łączna kwota uszczuplenia wyniosła 191,5 tys. zł;
 - dwa podmioty przekazano do działu SPV w celu wydania decyzji określającej zobowiązanie podatkowe,

¹⁴⁹ Pismo z dnia 11 lipca 2022 r., znak 2401-ICR.4022.75.2022.50.

¹⁵⁰ Dodatkowo skierowano pisma do KRS informujące o niezłożeniu sprawozdań finansowych celem ewentualnego wszczęcia postępowania o rozwiązanie podmiotu bez przeprowadzenia postępowania likwidacyjnego oraz celem podjęcia działań zmierzających do zweryfikowania danych niezgodnych z rzeczywistym stanem rzeczy.

¹⁵¹ Pismo z dnia 30 sierpnia 2022 r., znak 2401-ICR.4022.168.2022.2

- c) analizę trzech podmiotów¹⁵², które w zeznaniach CIT-8 za rok 2021 zadeklarowały brak przychodu w zakresie CIT, przy równoczesnym wykazywaniu w deklaracjach VAT, za odpowiednie okresy rozliczeniowe, określonego obrotu. Na dzień kontroli podjęto czynności sprawdzające względem trzech podmiotów, w tym w jednej sprawie czynności zakończono, dokonując ustalenia kwoty uszczuplenia w wysokości 30,4 tys. zł,
- d) analizę jednego podmiotu¹⁵³ pn. „STAWKA CIT 9% - 2021 r”. W wyniku czynności sprawdzających podmiot złożył korektę zeznania CIT-8. Kwota uszczuplenia wyniosła 1,3 tys. zł,
- e) analizę dwóch podmiotów¹⁵⁴, które wykazywały ryzyko nierealizowania w trakcie roku podatkowego zobowiązań z tytułu zaliczek na podatek dochodowy. W wyniku czynności sprawdzających ww. podmioty zadeklarowały należne zaliczki za miesiące od stycznia do lipca 2022 r. Łączna kwota uszczuplenia wyniosła 1 067,0 tys. zł,
- f) analizę jednego podmiotu¹⁵⁵ w zakresie transakcji za lata 2018-2019 polskich podmiotów z wyrejestrowanymi spółkami. W wyniku podjętych czynności informacje o podmiocie przekazano do referatu SKI, celem uchylecia numeru NIP¹⁵⁶,
- g) analizę jednego podmiotu¹⁵⁷ pn. „STAWKA CIT 9% - 2019 r. PRZYCHODY”¹⁵⁸. W wyniku czynności sprawdzających podmiot złożył korektę zeznania CIT-8 za rok 2019. Kwota uszczuplenia wyniosła 11,0 tys. zł,
- h) analizę sześciu podmiotów¹⁵⁹ o wysokim ryzyku występowania w obszarze „złych długów” w PIT i CIT za 2021 rok (weryfikacja dłużnika). Na dzień kontroli podjęto czynności sprawdzające względem ww. podmiotów, w tym trzy zakończono bez ustalenia kwoty uszczuplenia.

(akta kontroli str. 253-256)

Ponadto, MF za pośrednictwem IAS w Katowicach przesłało¹⁶⁰ analizę jednego podmiotu – osoby fizycznej, który jako przedmiot działalności wskazał określony numer PKD. W wyniku podjętych czynności sprawdzających, przekazano informacje o podmiocie do referatu SKP, celem wszczęcia kontroli w zakresie podatku VAT od stycznia do grudnia 2020 r. oraz podatku liniowym (PPL). W dniu 11 kwietnia 2023 r. wszczęto wobec przedsiębiorcy postępowanie podatkowe.

(akta kontroli str. 266)

W latach 2021-2023 (do 30 czerwca) na polecenie DIAS¹⁶¹ w Urzędzie weryfikowano również wypełnianie przez podatników i płatników obowiązku obliczania i wpłacania

¹⁵² Pismo z dnia 30 sierpnia 2022 r., znak 2401-ICR.4022.169.2022.2

¹⁵³ Pismo z dnia 9 listopada 2022 r., znak 2401-ICR.4022.221.2022.2

¹⁵⁴ Pismo z dnia 15 listopada 2022 r., znak 2401-ICR.4022.188.2022.4

¹⁵⁵ Pismem z 30 listopada 2022 r., znak 2401-ICR.4022.224.2022.3 (wpływ do urzędu 7 lutego 2023 r.).

¹⁵⁶ Ponadto, skierowano pismo do KRS z informacją o braku sprawozdań finansowych celem ewentualnego wszczęcia z urzędu postępowania o rozwiązanie podmiotu wpisanego do rejestru bez przeprowadzenia postępowania likwidacyjnego.

¹⁵⁷ Pismem z 2 grudnia 2022 r., znak 2401-ICR.4022.223.2022.1.

¹⁵⁸ Dotyczącej podatników, którzy korzystali z obniżonej 9% stawki opodatkowania w CIT w danym roku podatkowym.

¹⁵⁹ Pismo z dnia 27 grudnia 2022 r. znak 2401.ICR.4022.235.2022.2.

¹⁶⁰ Pismo z dnia 23 września 2021 r., znak DNK6.8660.48.2021.

¹⁶¹ Pismo z dnia 26 stycznia 2021 r., znak 2401-ICR_4022.38.2021.2, pismo z dnia 27 lipca 2022 r., znak 2401-ICR.0322.15.2022.2, pismo z dnia 7 czerwca 2023 r., znak 2401-ICR.0322.7.2023.2.

w ciągu roku zaliczek na podatek PIT i CIT. Za poszczególne ww. okresy Urząd sprawozdał¹⁶² w zakresie CIT:

- za 2021 r. przeprowadzenie 20 czynności sprawdzających, w wyniku których kwota ustalonych zaliczek wyniosła 433,0 tys. zł, w tym kwota zaliczek wpłacona do Urzędu wyniosła 75,5 tys. zł. Wszczęto również jedną kontrolę podatkową,
- za 2022 r. przeprowadzenie 19 czynności sprawdzających, w wyniku których kwota ustalonych zaliczek wyniosła 1 070,2 tys. zł, w tym kwota zaliczek wpłacona do Urzędu wyniosła 8,5 tys. zł. Przeprowadzono również jedną kontrolę podatkową, w wyniku której nie stwierdzono nieprawidłowości,
- za I półrocze 2023 r. (w pierwszym sprawozdaniu) zakończenie ośmiu czynności sprawdzających, rozpoczętych w 2022 r., w wyniku których kwota ustalonych zaliczek wyniosła 1 231,4 tys. zł, przy czym zaliczki nie zostały wpłacone.

(akta kontroli str. 489-553)

Kierownik komórki SKA-1 wyjaśniła, że w ramach zadań jej komórki, w zakresie podatku CIT, pracownicy oprócz ww. czynności wykonują także czynności sprawdzające w zakresie złożonych korekt zeznań podatkowych.

(akta kontroli str. 482-483)

Stwierdzone
nieprawidłowości

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

1. Badanie spraw 50 podatników CIT, którzy nie wywiązali się z obowiązku złożenia CIT-8 wykazało, że w przypadku 14 z nich¹⁶³ (tj. 28%), wobec których Urząd podjął czynności sprawdzające w związku z brakiem wypełniania przez tych podatników obowiązku złożenia zeznań podatkowych CIT za lata wcześniejsze i brakiem reakcji na wezwania, nie podjęto dalszych działań wskazanych w Wytycznych do czynności sprawdzających¹⁶⁴, w szczególności nie skierowano wezwań do osób upoważnionych do ich reprezentacji, ani nie przeprowadzono weryfikacji prawidłowości danych adresowych podanych przez tych podatników.

(akta kontroli str. 662, 676, 724-726)

Naczelnik US wyjaśnił, że wobec ww. podatników nie podejmowano kolejnych działań z uwagi na brak wykazywania przez tych podatników obrotów w deklaracjach VAT-7 i brak otwartego obowiązku w podatku VAT, zgodnie z zapisami § 1 pkt 2 i pkt 3 ppkt 2 decyzji nr 12/2021.

(akta kontroli str. 636-637, 745)

NIK zwraca uwagę, że działania jakie powinien podjąć organ podatkowy w celu monitoringu podmiotów nieskładających zeznań podatkowych zostały określone w Wytycznych do czynności sprawdzających. Wytyczne te nie zawierają natomiast ograniczeń co do możliwości podjęcia działań wobec określonej grupy podatników, w tym podatników z brakiem otwartego obowiązku w podatku VAT, bądź niewykazujących obrotów w deklaracjach VAT-7. Z kolei decyzja Naczelnika US

¹⁶² Odpowiednio w dniach: 17 stycznia 2022 r., 18 stycznia 2023 r. i 12 lipca 2023 r. (korektę w dniu 24 lipca 2023 r.)

¹⁶³ Z tego dwóch podatników, którzy nie złożyli zeznań za 2017 r. (ujętych pod poz. 1 i 5 zestawienia dotyczącego badanej próby), czterech podatników, którzy nie złożyli zeznań za 2018 r. (ujętych pod poz. 12, 13, 16 i 17 ww. zestawienia), dwóch podatników, którzy nie złożyli zeznań za 2019 r. (ujętych pod poz. 21 i 30 ww. zestawienia), czterech podatników, którzy nie złożyli zeznań za 2020 r. (ujętych pod poz. 31, 34, 36 i 38 ww. zestawienia) i dwóch podatników, którzy nie złożyli zeznań za 2021 r. (ujętych pod poz. 41 i 42 ww. zestawienia)

¹⁶⁴ Pkt 3 dokumentu pn. „Czynności sprawdzające” z maja 2017 r. i pkt. VIII rozdziału pn. Podatek dochodowy od osób prawnych (CIT) Wytycznych do czynności sprawdzających z września 2021 r.

nr 12/2021 r. po pierwsze wskazywała podmioty, które należy w szczególności objąć czynnościami sprawdzającymi (nie wykluczając innych podmiotów), po drugie decyzja ta dotyczy momentu typowania do czynności sprawdzających, natomiast ww. nieprawidłowość dotyczy sytuacji, w której Urząd już dysponuje informacjami o niereagowaniu przez danego podatnika na wezwania, co tym bardziej winno być podstawą do przeprowadzenia dalszych działań wobec niego.

2. Urząd nie podjął czynności sprawdzających względem ośmiu z dziewięciu podatników CIT (tj. 89%), którzy wykazali „zerowe” przychody w zeznaniu CIT-8 i jednocześnie wykazali obroty w deklaracji VAT wyższe od określonej w decyzji ws. monitorowania obowiązku składania deklaracji wartości progowej za poszczególne lata podatkowe, które zakończyły się w okresie 2017-2021. Zgodnie natomiast z Wytycznymi do czynności sprawdzających¹⁶⁵ organ podatkowy w przypadku stwierdzenia ww. rozbieżności powinien był wezwać podatników do złożenia wyjaśnień w ww. zakresie i ewentualnie podjąć kolejne działania weryfikacyjne.

(akta kontroli str. 557-558, 662, 746)

Kierownik komórki SKA-1 wyjaśniła, iż powodem niepodjęcia czynności wobec ww. podatników było prowadzenie licznych czynności sprawdzających w zakresie podatku dochodowego, zleconych przez inne instytucje, IAS, MZA jak również prowadzenie własnych czynności sprawdzających zgodnie z kryteriami określonymi w procedurach wewnętrznych. Dodała, również, że w zakresie podatku CIT powyższe czynności prowadził jeden pracownik.

(akta kontroli str. 746, 748)

Naczelnik US wyjaśnił, że wobec ww. podmiotów nie prowadzono czynności sprawdzających ze względu na brak sformalizowanych kryteriów do typowania podmiotów. Czynności sprawdzające były wykonywane w Urzędzie zgodnie z wewnętrznymi uregulowaniami tj. Komunikatem Nr 20/2018 Naczelnika Urzędu Skarbowego w Bytomiu z dnia 6 kwietnia 2018 r. dotyczącym obsługi zeznań podatkowych w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych i Decyzją Nr 18/2021 Naczelnika Urzędu Skarbowego w Bytomiu z dnia 28 września 2021 r. w sprawie typowania podmiotów do czynności sprawdzających w zakresie ulg i odliczeń w podatku dochodowy od osób prawnych.

(akta kontroli str. 484- 488, 557-558)

NIK zwraca uwagę, że niewykazanie przez podatnika przychodów w zeznaniu CIT-8 przy jednoczesnym zadeklarowaniu obrotów w deklaracjach VAT wskazuje na istotne ryzyko wystąpienia nieprawidłowości w zakresie rozliczenia podatku dochodowego od osób prawnych, które winno stanowić jedną z podstawowych przesłanek do podjęcia przez Urząd czynności weryfikacyjnych.

3. Wobec 25 podatników, którzy wykazując obroty w deklaracjach VAT nie złożyli zeznań CIT-8 za rok podatkowy, który zakończył się odpowiednio w latach 2017-2019, Urząd nie podjął czynności sprawdzających w terminie określonym w § 3 komunikatu Naczelnika Urzędu ws. monitorowania obowiązku składania deklaracji, zgodnie z którym wszczęcie czynności sprawdzających powinno nastąpić nie później niż w terminie miesiąca od daty sporządzenia raportu o niezłożonych deklaracjach w podatku dochodowym od osób prawnych (tj. zgodnie z § 2 pkt 1 komunikatu nie później niż do końca czerwca danego roku). Urząd wobec ww. trzech grup podatników przeprowadził analizy odpowiednio w II połowie 2021 r.¹⁶⁶, I połowie

¹⁶⁵ Pkt VI rozdziału pn. Podatek dochodowy od osób prawnych (CIT) Wytycznych do czynności sprawdzających z września 2021 r., wcześniej pkt 3 dokumentu pn. „Czynności sprawdzające” z maja 2017 r.

¹⁶⁶ Analiza z 16 września 2021 r., znak 2405-SKA-1.4030.118.2021.

2022 r.¹⁶⁷ i II połowie 2023 r.¹⁶⁸, i dopiero w latach 2021-2023 podjął czynności sprawdzające wobec ww. 25 podmiotów¹⁶⁹. Wobec podatników, którzy nie złożyli zeznań CIT za lata 2020-2021, jednocześnie wykazując obroty w deklaracjach VAT wyższe od określonej w decyzji ws. monitorowania obowiązku składania deklaracji wartości progowej, na dzień wszczęcia kontroli NIK¹⁷⁰, Urząd nie przeprowadził analiz weryfikacyjnych.

(akta kontroli str. 212-215, 558-559, 673-677, 762)

Kierownik komórki SKA-1 wyjaśniła, iż powodem opóźnienia w podjęciu działań i niepodjęcia czynności wobec ww. podatników było prowadzenie licznych czynności sprawdzających w zakresie podatku dochodowego, zleconych przez inne instytucje, IAS, MZA, jak również prowadzenie własnych czynności sprawdzających zgodnie z kryteriami określonymi przez procedury wewnętrzne. Dodała również, że w zakresie podatku CIT powyższe czynności prowadził jeden pracownik.

(akta kontroli str. 748)

Naczelnik w złożonych wyjaśnieniach dotyczących opóźnień w podjęciu czynności sprawdzających i ich nieprzeprowadzenia względem ww. podatników podał te same powody, które wymieniała Kierownik SKA-1.

(akta kontroli str. 559)

NIK zwraca uwagę, że zgodnie z Wytycznymi do czynności sprawdzających¹⁷¹, w ramach czynności sprawdzających należało prowadzić monitoring ciągłości i terminowości składania zeznań. Organ podatkowy winien był w oparciu o dostępne systemy informatyczne oraz raporty (np. z aplikacji e-ORUS) weryfikować na podstawie otwartego obowiązku podatkowego podmioty, które pomimo obowiązku nie złożyły zeznania. W stosunku do podatników, którzy nie dopełnili obowiązku złożenia zeznania, należało potwierdzić posiadanie obowiązku oraz podjąć próbę wyjaśnienia przyczyn braku zeznania. Ponadto zgodnie z ww. Wytycznymi¹⁷² organ podatkowy winien był weryfikować przychody z działalności gospodarczej poprzez ich porównanie z deklaracjami VAT.

(akta kontroli str. 675)

Odnosząc się do ww. nieprawidłowości stwierdzonych w drugim obszarze kontrolowanej działalności Naczelnik wyjaśnił, że obowiązek składania zeznań CIT za rok 2020 będzie weryfikowany w ostatnim kwartale 2023 roku, odpowiednio za rok 2021 na początku roku 2024. Natomiast brak weryfikacji różnic pomiędzy VAT a CIT wynikał z faktu, iż działania Urzędu (przeprowadzanie analiz i czynności sprawdzających) koncentrowały się głównie w obszarach ulgi, odliczenia, straty, darowizny, korekty, wnioski o stwierdzenie nadpłaty, wywiązywania się z obowiązku wpłacania zaliczek, weryfikacja podmiotów, które uzyskały subwencje, brak rozliczenia CIT przy obrocie w VAT, transakcje z wyrejestrowanymi spółkami, weryfikacja stawki CIT za rok 2019 i 2021 i podmioty o wysokim ryzyku w obszarze „złych długów”.

W ramach działań związanych z obszarem czynności sprawdzających, w tym w zakresie CIT, Naczelnik wskazał, że wydał dwie decyzje o nr 12/2021 i 18/2021,

¹⁶⁷ Analiza z 2 maja 2022 r., znak 2405-SKA-1.4030.79.2022.

¹⁶⁸ Analiza z 19 lipca 2023 r., znak 2405.SKA-1.4020.67.2023.

¹⁶⁹ Z tego wobec 10 podmiotów w roku 2021, wobec dwóch podmiotów w 2022 r. i wobec 13 podmiotów w 2023 r.

¹⁷⁰ Tj. 22 maja 2023 r.

¹⁷¹ Pkt I rozdziału pn. Podatek dochodowy od osób prawnych (CIT).

¹⁷² Pkt VI rozdziału pn. Podatek dochodowy od osób prawnych (CIT).

ukierunkowując prowadzenie czynności sprawdzających w podatkach dochodowych, w tym CIT na uzyskanie kwoty dodatkowego przypisu i zwiększenie wpływów.

Naczelnik w złożonych wyjaśnieniach odniósł się również do sytuacji kadrowej w komórce SKA-1, która odpowiada za prowadzenie czynności w obszarze podatków dochodowych, w tym CIT. Poinformował, że na przestrzeni lat zatrudnienie w tej komórce uległo ograniczeniu (z 14 osób w 2019 r. do 12 osób w 2023 r.), przy czym od 2021 r. tylko jedna osoba specjalizowała się wyłącznie w podatku dochodowym od osób prawnych. W związku z planami dotyczącymi zmian w zakresie kontroli podatkowej Naczelnik poinformował, że planuje zasilenie komórek czynności sprawdzających, w tym o pracowników, którzy mają doświadczenie w kontrolach CIT. Nadto Naczelnik US wskazał, że *podobnie jak w przypadku innych komórek Urzędu komórka SKA-1 też zmagala się ze skutkami pandemii COVID oraz absencjami chorobowymi i kwarantannami pracowników, co również nie pozostawało bez wpływu na realizację zadań.*

(akta kontroli str. 757-759)

OCENA CZĄSTKOWA

Urząd dokonywał rzetelnej weryfikacji wyników analiz dotyczących podmiotów charakteryzujących się wysokim ryzykiem nieprawidłowości w zakresie CIT, otrzymywanych z Ministerstwa Finansów oraz udostępnianych przez IAS. Urząd pomimo systematycznie wzrastającej liczby podatników nieskładających zeznań podatkowych CIT-8 (w 2017 r. było 422 takich podatników, w 2022 r. już 994), w stosunku do części z nich (28% badanej próby) nie podjął dalszych działań weryfikacyjnych, pomimo uprzednich, bezskutecznych wezwań podatników w tym zakresie. Jednocześnie ze znacznym opóźnieniem podejmowano działania analityczne i weryfikacyjne wobec podatników, którzy nie złożyli zeznań CIT-8, wykazując jednocześnie obroty w podatku VAT. Urząd w niewystarczającym stopniu podejmował czynności sprawdzające wobec podatników wykazujących obroty w VAT i jednocześnie składających „zerowe” zeznania CIT-8. Ustalenia z kontroli podatkowych przeprowadzonych w zakresie VAT były wykorzystywane na potrzeby weryfikacji prawidłowości rozliczeń w CIT.

OBSZAR

3. Egzekwowanie zaległości w podatku dochodowym od osób prawnych

Opis stanu faktycznego

3.1. W okresie objętym kontrolą dane o wpływach z podatku CIT, zaległościach w CIT oraz kwota wyegzekwowanych zaległości CIT przedstawiały się następująco:

- w 2020 r. wpływy wyniosły 10 656,0 tys. zł, a zaległości 7 464,0 tys. zł, co stanowiło 70,0 % wpływów,
- w 2021 r. wpływy wyniosły 13 817,0 tys. zł, a zaległości 5 992,0 tys. zł, co stanowiło 43,4 % wpływów,
- w 2022 r. wpływy wyniosły 19 413,0 tys. zł, a zaległości 4 077,0 tys. zł, co stanowiło 21,0 % wpływów,
- w I półroczu 2023 r. wpływy wyniosły 10 746,0 tys. zł, a zaległości 6 321,0 tys. zł, co stanowiło 58,8 % wpływów.

Kwoty zaległości w CIT objętych tytułami wykonawczymi oraz kwoty zaległości wyegzekwowanych¹⁷³ przedstawiały się następująco:

- w 2020 r. z objętej tytułami wykonawczymi kwoty 3 645,0 tys. zł (stanowiącej 48,8% zaległości) wyegzekwowano 456,0 tys. zł, co stanowiło 6,1% zaległości,

¹⁷³ Uwzględniono kwoty wyegzekwowane przez Naczelnika kontrolowanego Urzędu, jak również przez innych naczelników, do których skierowano tytuły wykonawcze.

- w 2021 r. z objętej tytułami wykonawczymi kwoty 3 655,0 tys. zł (stanowiącej 61,0% zaległości) wyegzekwowano 471,0 tys. zł, co stanowiło 7,9% zaległości,
- w 2022 r. z objętej tytułami wykonawczymi kwoty 1 244,0 tys. zł (stanowiącej 30,5% zaległości) wyegzekwowano 1 084,0 tys. zł, co stanowiło 26,6% zaległości,
- w I półroczu 2023 r. z objętej tytułami wykonawczymi kwoty 1 112,0 tys. zł (stanowiącej 17,6% zaległości) wyegzekwowano 116,0 tys. zł, co stanowiło 1,8 % zaległości.

(akta kontroli str. 205)

3.2. W Urzędzie zostały wprowadzone następujące procedury i wytyczne dotyczące działań windykacyjnych i postępowań egzekucyjnych opracowane przez:

a) MF:

- Wytyczne określające zasady ustalania właściwości wierzyciela zobowiązań podatkowych po zmianie właściwości urzędu skarbowego (październik 2021 r.),
- Podręczniki użytkownika Aplikacji eTW – formularze TW-1, formularz ZZ-1 i formularz EZW, Aplikacji (czerwiec 2021 r. i maj 2022 r.),
- Poradnik „Miękką egzekucja” (maj 2023 r.).

b) DIAS w Katowicach:

- Zarządzenie Nr 23/2019 z dnia 28 lutego 2019 r. w sprawie wprowadzenia Instrukcji działania naczelników urzędów skarbowych województwa śląskiego w zakresie prowadzonych postępowań egzekucyjnych¹⁷⁴,
- Zarządzenie Nr 37/2019 z dnia 2 maja 2019 r. w sprawie wprowadzenia Instrukcji w sprawie zasad postępowania w przypadku dochodzenia zaległości po umorzeniu postępowania egzekucyjnego lub w sytuacji nieprzystąpienia przez organ egzekucyjny do egzekucji,
- Zarządzenie Nr 84/2021 z dnia 15 lipca 2021 r. w sprawie zabezpieczenia wykonania zobowiązań w trybie art. 33 i następnych Ordynacji podatkowej.

c) Naczelnik US:

- Decyzja Nr 3/2019 z dnia 27 czerwca 2019 r. w sprawie częstotliwości dokonywania Analiz zmierzających do ponownego wszczęcia egzekucji po umorzeniu postępowania egzekucyjnego lub w sytuacji nieprzystąpienia przez organ egzekucyjny do egzekucji w Urzędzie Skarbowym w Bytomiu¹⁷⁵,
- Decyzja nr 14/2021 z dnia 27 lipca 2021 r. w sprawie organizacji pracy Działu Egzekucji Administracyjnej w Urzędzie Skarbowym w Bytomiu,
- Decyzja Nr 17/2022 z dnia 14 grudnia 2022 r. w sprawie powołania Zespołu ds. likwidacji zaległości podatkowych.

d) Centrum Kompetencyjne Spraw Wierzycielskich w Opolu:

- Poradnik „Tytuły wykonawcze (marzec 2021 r.),
- Poradnik „Wystawianie elektronicznych tytułów wykonawczych w SSP” (sierpień 2021 r.).

(akta kontroli str. 405-469)

¹⁷⁴ Dalej: Instrukcja prowadzenia postępowań egzekucyjnych.

¹⁷⁵ Uchylona z dniem 31 marca 2023 r., tj. w dniu kiedy weszła w życie Decyzja nr 4/2023.

Badanie 10 zaległości w CIT¹⁷⁶ posiadanych przez różnych dłużników, którzy byli wpisani do rejestru przedsiębiorców KRS (spółki prawa handlowego), z tego czterech zaległości powstałych przed 2021 r.¹⁷⁷, a sześć w latach 2021-2022¹⁷⁸ wykazało że:

- w dziewięciu przypadkach zostało wystawione i przesłane zobowiązanemu upomnienie zgodnie z zasadami określonymi w art. 15 § 1-1b u.p.e.a., w terminie do 23 dni od daty powstania zaległości podatkowej. W jednym przypadku przypisu zaległości dokonano w wyniku wydanej przez Urząd decyzji w zakresie CIT,
- w każdym przypadku tytuł wykonawczy zawierał elementy, o których mowa w art. 27 u.p.e.a., przy czym w siedmiu przypadkach Naczelnik US wystawił tytuł wykonawczy przed upływem 30 dni, a w trzech przypadkach po upływie od 38 do 83 dni od dnia doręczenia upomnienia, z uwagi na występujące błędy w funkcjonowaniu, wdrożonego¹⁷⁹ systemu teleinformatycznego, przeznaczonego do przekazywania tytułów wykonawczych do organów egzekucyjnych, częściowych wpłat jednego z zobowiązanych po otrzymanym upomnieniu oraz wniesieniu przez jednego dłużnika wniosku o rozłożenie zaległości na raty,
- w każdym przypadku, zgodnie z zapisami Instrukcji prowadzenia postępowań egzekucyjnych (pkt 12.5.) ustalano stan majątkowy zobowiązanego,
- wobec zidentyfikowanych składników majątkowych podejmowano bezzwłocznie działania, celem zastosowania środków egzekucyjnych, tj. w ośmiu przypadkach dokonano próby zajęcia rachunku bankowego (z czego pięć skutecznych), a w dwóch pozostałych przypadkach pobrano należność u zobowiązanego,
- dane zawarte w sprawozdaniu finansowym dłużnika analizowano w trzech przypadkach. W pozostałych przypadkach, cztery spółki nie składały sprawozdań finansowych za okres obejmujący zaległości i okresy wcześniejsze, w dwóch przypadkach organ egzekucyjny weryfikował składniki majątkowe na podstawie informacji zawartych w innych źródłach danych, a w jednym przypadku, w wyniku wszczęcia postępowania egzekucyjnego, dokonano ściągnięcia należności w całości, w wyniku pobrań należności u zobowiązanego i wpłat bankowych,
- w czterech przypadkach wzywano zobowiązanych do złożenia oświadczenia o posiadanym majątku i źródłach dochodu oraz o prawdziwości i zupełności tego oświadczenia (art. 37b § 1 u.p.e.a.¹⁸⁰), z trzema zobowiązanymi spisano protokół o stanie majątkowym, jednego podatnika wezwano w trybie art. 36 u.p.e.a. do wskazania składników majątkowych, w dwóch pozostałych przypadkach nie podjęto działań w ww. zakresie z uwagi na zmianę siedziby zobowiązanego i zakończenie postępowania egzekucyjnego (w jednym przypadku) i spłatę zaległości w całości (w drugim przypadku),
- w żadnym przypadku zobowiązani nie wnosili skargi na podstawie art. 54 § 1 u.p.e.a. na czynności egzekucyjne lub na przewlekłość postępowania egzekucyjnego obejmującego zaległości oraz nie wnieśli do wierzyciela zarzutów, o których mowa w art. 33 § 2 u.p.e.a.,

¹⁷⁶ Doboru dokonano kierując się kryterium zaległości o największej wartości.

¹⁷⁷ Na łączną kwotę 4 950,8 tys. zł.

¹⁷⁸ Z tego trzy zaległości powstałe w 2021 r. na łączną kwotę 107,5 tys. zł i trzy zaległości powstałe w 2022 r. na łączną kwotę 695,1 tys. zł.

¹⁷⁹ Z dniem 1 lipca 2021 r.

¹⁸⁰ Przepis wszedł w życie z dniem 30 lipca 2020 r.

- na osiem przypadków, gdy zaległości nie zostały uregulowane w terminie 60 dni od daty wszczęcia egzekucji, organ egzekucyjny, na dzień wszczęcia kontroli NIK, w sześciu przypadkach (75%) nie złożył wniosków o wpisanie do KRS daty wszczęcia egzekucji tych należności, wysokości pozostałych do wyegzekwowania kwot oraz daty i sposobu zakończenia egzekucji (art. 55a u.p.e.a.), o czym szerzej w sekcji „Stwierdzone nieprawidłowości”,
- w przypadku jednego dłużnika pracownik egzekucji spisał raport¹⁸¹ o braku możliwości podjęcia czynności z uwagi na to, że Spółka nie prowadziła działalności gospodarczej pod wskazanym adresem. NUS nie podjął działań zmierzających do uchylenia dłużnikowi NIP oraz nie zawiadomił KRS w celu przeprowadzenia postępowania przymuszającego (art. 24 ustawy o KRS) lub postępowania o rozwiązanie podmiotu bez przeprowadzenia postępowania likwidacyjnego (art. 25a ustawy o KRS) z uwagi na zawieszenie wykonywania działalności przez Spółkę¹⁸², co zgłoszono do KRS.

(akta kontroli str. 590-591, 738-739)

3.3. Zadania związane z przeniesieniem odpowiedzialności za zobowiązania podatkowe w CIT spółek prawa handlowego na członków jej zarządu wykonywał Dział Spraw Wierzycielskich.

Na podstawie próby pięciu zaległości w CIT¹⁸³, przysługujących od pięciu różnych spółek prawa handlowego, w przypadku których egzekucja okazała się w całości bezskuteczna¹⁸⁴ ustalono, że:

- analizy dotyczące przeniesienia odpowiedzialności za zobowiązania na członków zarządu spółek dokonano w trzech sprawach¹⁸⁵, w dwóch przypadkach, gdzie umorzenie postępowania egzekucyjnego nastąpiło w marcu i czerwcu 2023 r. podjęto działania zmierzające do przeniesienia odpowiedzialności za zobowiązania (ustalono adresy zamieszkania osób odpowiedzialnych, skierowano zapytania do ZUS),
- w żadnym przypadku nie stwierdzono, by spółka posiadająca zaległości została zbyta jako przedsiębiorstwo lub jego zorganizowana część,
- Urząd nie wydawał w odniesieniu do żadnego z analizowanych dłużników zaświadczeń, o których mowa w art. 306g Ordynacji podatkowej.

(akta kontroli str. 740)

3.4. W okresie od 1 stycznia 2021 r. do 30 czerwca 2023 r. odpisano jako przedawnione 108 zobowiązań w CIT na łączną kwotę 1 982,2 tys. zł, z tego:

- w 2021 r. 57 zobowiązań na kwotę 1 393,8 tys. zł, a największa zaległość w kwocie 463,3 tys. zł z tytułu CIT za 2014 r. przedawniła się 1 stycznia 2021 r.,
- w 2022 r. 34 zobowiązania na kwotę 439,1 tys. zł, a największa zaległość w kwocie 126,3 tys. zł z tytułu CIT za 2007 r. przedawniła się 4 kwietnia 2018 r.,
- a do 30 czerwca 2023 r. 17 zobowiązań na kwotę 149,3 tys. zł, a największa zaległości w kwocie 49,9 tys. zł z tytułu CIT za 2016 r. przedawniła się 1 stycznia 2023 r.

(akta kontroli str. 207, 741)

¹⁸¹ W dniu 19 maja 2023 r.

¹⁸² Z dnem 26 stycznia 2023 r.

¹⁸³ Na łączną kwotę 677,9 tys. zł.

¹⁸⁴ Postępowania egzekucyjne zostały umorzone w dniach: 30 listopada 2020 r., 31 marca, 29 maja, 28 i 30 czerwca 2023 r.

¹⁸⁵ W dniach 21 grudnia 2022 r., 20 stycznia i 19 czerwca 2023 r.

3.5. Przedawnione zobowiązania CIT były odpisywane z ewidencji US bez zbędnej zwłoki.

Analiza dokumentacji 10 spraw przedawnionych zobowiązań w podatku CIT¹⁸⁶ dobranych, wg kryterium największej kwoty odpisanej zaległości podatkowej, wykazała, że:

- spośród czterech największych odpisów dokonanych w 2021 r. na łączną kwotę 1 151,6 tys. zł, trzy odpisy dokonano w terminie do trzech miesięcy od daty przedawnienia zobowiązań, w jednym przypadku odpisu zobowiązania przedawnionego w styczniu 2019 r. na kwotę 260,6 tys. zł dokonano w marcu 2021 r., tj. po wpływie od Urzędu informacji o treści uchwały NSA¹⁸⁷, wpływającej na zawieszenie biegu przedawnienia tego zobowiązania,
- spośród czterech największych zaległości przedawniających się w 2022 r. na łączną kwotę 312,4 tys. zł, trzy odpisy dokonano w miesiącu przedawnienia zobowiązań, w jednym przypadku odpisu zobowiązania przedawnionego w kwietniu 2018 r. na kwotę 126,3 tys. zł dokonano w styczniu 2021 r., tj. po wpływie od Urzędu informacji o treści wyroku Sądu¹⁸⁸, wpływającego na zawieszenie biegu terminu przedawnienia tego zobowiązania,
- w I półroczu 2023 r. dwie zaległości na łączną kwotę 89,5 tys. zł odpisano w miesiącu ich przedawnienia.

(akta kontroli str. 741)

Badanie przeprowadzone na próbie sześciu zaległości w CIT na łączną kwotę 2 247,4 tys. zł za lata starsze niż 2016 r.¹⁸⁹, nadal figurujących w księgach rachunkowych Urzędu wykazało, że:

- w jednym przypadku przerwano bieg terminu przedawnienia z uwagi na dokonanie zajęcia zabezpieczającego należności pieniężnej w postępowaniu zabezpieczającym,
- jedna zaległość na kwotę 1,0 tys. zł była zabezpieczona hipotecznie, okazany wydruk z księgi wieczystej potwierdził, że przedmiotowa zaległość została ujawniona w księgach wieczystych prowadzonych dla nieruchomości stanowiących własność (lub współwłasność) zobowiązanej spółki,
- cztery zaległości w CIT na łączną kwotę 2 162,8 tys. zł za lata 2013-2015 było zasadnie wykazywanych jako zaległości nieprzedawnione z uwagi na okoliczności wpływające na bieg terminu przedawnienia, tj. podjęcie czynności egzekucyjnych, w wyniku których: zajęto rachunek bankowy, zajęto nieruchomość, zajęto ruchomość, zajęto inne wierzytelności i pobrano należności u zobowiązanego oraz należności w urzędzie.

(akta kontroli str. 742)

Stwierdzone
nieprawidłowości

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

¹⁸⁶ Czterech z 2021 r., czterech z 2022 r. i dwóch z I półrocza 2023 r.

¹⁸⁷ Uchwała z dnia 3 czerwca 2019 r., sygn. akt FPS 1/19, która potwierdziła, że ogłoszenie upadłości podatnika po upływie terminu płatności podatku, a przed końcem roku kalendarzowego, w którym upływał termin płatności tego podatku, nie skutkowało przerwaniem biegu terminu przedawnienia na podstawie art. 70 § 3 Ordynacji podatkowej.

¹⁸⁸ Wyrok WSA z dnia 23 listopada 2020 r. sygn. Akt I SA/GI 1090/20 potwierdzający niekonstytucyjność art. 70 § 8 Ordynacji podatkowej (tj. ustanowienie hipoteki nie wyklucza przedawnienia zabezpieczonego w ten sposób zobowiązania, przy czym termin przedawnienia biegnie na zasadach ogólnych, określonych w art. 70 § 1- §7 Ordynacji podatkowej, a więc o ile nie zaistniały okoliczności skutkujące zawieszeniem biegu terminu przedawnienia danego zobowiązania).

¹⁸⁹ Dobranych wg kryterium największej kwoty i dla różnych zobowiązanych spółek.

Na dzień wszczęcia kontroli NIK¹⁹⁰, w sześciu z ośmiu przypadków (tj. 75%) nieuregulowania przez podatników zaległości w terminie 60 dni od daty wszczęcia egzekucji, Urząd wbrew art. 55a u.p.e.a., nie złożył wniosków o wpisanie do KRS daty wszczęcia egzekucji tych należności, wysokości pozostałych do wyegzekwowania kwot oraz daty i sposobu zakończenia egzekucji. Zgodnie z art. 55a § 1 ww. ustawy jeżeli egzekucja prowadzona wobec podmiotu wpisanego w Krajowym Rejestrze Sądowym dotyczy należności podatkowych i celnych, do poboru których jest zobowiązany naczelnik urzędu skarbowego (...), a nie zostały one uregulowane w terminie 60 dni od daty wszczęcia egzekucji, organ egzekucyjny składa wniosek o wpisanie do Krajowego Rejestru Sądowego daty wszczęcia egzekucji tych należności, wysokości pozostałych do wyegzekwowania kwot oraz daty i sposobu zakończenia egzekucji. Ponadto, zgodnie z zapisem pkt. 15.1. i 15.2. Instrukcji prowadzenia postępowań egzekucyjnych, pracownicy komórki egzekucji zostali zobligowani do bieżącej analizy stanu prowadzonego postępowania egzekucyjnego pod kątem bezzwłocznej inicjacji postępowania związanego z wpisem do KRS informacji dotyczących należności pieniężnych, zgodnie z brzmieniem art. 55a ww. ustawy.

(akta kontroli str. 613-630, 738-739)

Naczelnik US wyjaśnił, że nieskierowanie wniosków o dokonanie wpisu zaległości dotyczących ww. podmiotów wynikało ze znacznego obciążenia pracą organu egzekucyjnego. (...) *Tak znaczna ilość spraw jaką prowadzi ten organ i duże obciążenie pracą wymusza koncentrowanie się na działaniach zmierzających do efektywnego wyegzekwowania dochodzonych należności. (...) Organ egzekucyjny w zestawieniu z szeregiem innych priorytetowych czynności koniecznych do wykonania w trakcie prowadzonych postępowań egzekucyjnych i czasochłonnością prowadzonych postępowań nie jest w stanie terminowo realizować obowiązku wpisu zaległości do KRS w odniesieniu do wszystkich podmiotów.*

Naczelnik US dodał również, że organ egzekucyjny jest skoncentrowany głównie na stosowaniu wszystkich przepisów ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, których wykorzystanie przyczynia się bezpośrednio do wyegzekwowania należności. Natomiast efekty wpisu zaległości do KRS na podstawie art. 55a u.p.e.a., nie są bezpośrednio widoczne w wynikach organu egzekucyjnego. Ponadto złożenie wniosku wiąże się również z obowiązkiem monitorowania wszelkich zmian dot. prowadzonego postępowania egzekucyjnego. (np. zmiany wysokości należności, wstrzymania lub umorzenia postępowania egzekucyjnego itp.) i wykonania kolejnych czynności polegających na aktualizowaniu informacji zawartych w KRS, odzwierciedlających dane rzeczywiste i zgodne ze stanem faktycznym.

(akta kontroli str. 596-597)

W trakcie kontroli NIK, Naczelnik US złożył¹⁹¹ wobec trzech z ww. sześciu dłużników¹⁹² wnioski o wpisanie do KRS daty wszczęcia egzekucji ich należności, wysokości pozostałych do wyegzekwowania kwot oraz daty i sposobu zakończenia egzekucji odpowiednio po upływie 182, 617 i 219 dniach po upływie 60 dni od daty wszczęcia egzekucji.

(akta kontroli str. 613-630)

¹⁹⁰ Tj. na dzień 22 maja 2023 r.

¹⁹¹ W dniach 7, 12 i 13 lipca 2023 r.

¹⁹² Posiadających zaległości na kwoty: 29,1 tys. zł, 124, 2 tys. zł i 55,00 tys. zł.

NIK zwraca uwagę, że wpis do KRS w sytuacji określonej w przepisie art. 55a u.p.e.a.¹⁹³ ma charakter sankcji nakładanej przez organ egzekucyjny na niesumiennego dłużnika, a poza tą funkcją taki wpis pełni także funkcję informacyjną, gdyż uprzedza np. ewentualnych kontrahentów takiego podmiotu, że nie uiszcza on należności publicznoprawnych. W kontekście egzekucji administracyjnej może to świadczyć o utracie płynności finansowej przez ten podmiot, co stanowi jedną z przesłanek dokonania zabezpieczenia należności pieniężnej lub wykonania obowiązku o charakterze niepieniężnym.

OCENA CZĄSTKOWA

Urząd prawidłowo prowadził czynności egzekucyjne, a w przypadku ich bezskuteczności podejmował odpowiednie działania w celu przeniesienia odpowiedzialności za zobowiązania na członków zarządu spółek. Przedawnione zobowiązania z tytułu CIT były odpisywane z ewidencji Urzędu bez zbędnej zwłoki. Urząd, pomimo takiego obowiązku, nie przekazywał w większości zbadanych przypadków wniosków o wpisanie do KRS daty wszczęcia egzekucji administracyjnej, wysokości zaległości oraz daty i sposobu zakończenia egzekucji.

IV. Wnioski

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

Wnioski

1. Prawidłowe egzekwowanie od podmiotów gospodarczych wpisanych do KRS złożenia kompletnego zgłoszenia NIP-8.
2. Niezwłoczną weryfikację prawidłowości danych adresowych podatników, co do których Urząd powziął informację o ich nieaktualności.
3. Prowadzenie postępowań i uchylanie z urzędu numeru NIP podatnikom, posługującym się fałszywymi lub fikcyjnymi danymi adresowymi oraz przekazywanie do KRS informacji w tym zakresie.
4. Terminowe „otwieranie” w systemie informatycznym Poltax Plus obowiązku podatkowego w zakresie CIT podatnikom podlegającym takiemu obowiązkowi.
5. Podjęcie wszystkich dostępnych instrumentów w celu wyegzekwowania od podatników obowiązku złożenia zeznań podatkowych CIT-8.
6. Bieżącą analizę i weryfikację prawidłowości rozliczeń podatkowych podmiotów, które wykazując obroty w VAT, nie złożyły deklaracji podatkowych CIT-8 bądź nie wykazały w nich sprzedaży.
7. Niezwłoczne kierowanie wniosków o wpisanie do KRS daty wszczęcia egzekucji należności oraz wysokości pozostałych do wyegzekwowania kwot w przypadkach nieuregulowania zaległości w terminie 60 dni od daty wszczęcia egzekucji.

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

¹⁹³ Dodany przez art. 3 ustawy z dnia 30 listopada 2000 r. (Dz.U.00.114.1193) zmieniającej nin. ustawę z dniem 1 stycznia 2001 r.

Obowiązek
poinformowania
NIK o sposobie
wykonania wniosków

do Dyrektora Delegatury NIK w Katowicach. 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.

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

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

Katowice, dnia 30 października 2023 r.

Kontroler
Monika Bukowiec
Specjalista kontroli państwowej

Najwyższa Izba Kontroli
Delegatura w Katowicach

.....