



PREZES
NAJWYŻSZEJ IZBY KONTROLI
Marian Banaś

LLU.410.012.01.2023

**Pan
Andrzej Domański
Minister Finansów**

ul. Świętokrzyska 12
00-916 Warszawa

WYSTĄPIENIE POKONTROLNE

Zmienione zgodnie z treścią uchwały nr 37/2024 Kolegium Najwyższej Izby Kontroli
z dnia 24 kwietnia 2024 r.

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

I. Dane identyfikacyjne

Jednostka kontrolowana	Ministerstwo Finansów ¹ , ul. Świętokrzyska 12, 00-916 Warszawa.
Kierownik jednostki kontrolowanej	Andrzej Domański, Minister Finansów od 13 grudnia 2023 r. W okresie objętym kontrolą funkcję kierownika jednostki poprzednio pełnili: <ul style="list-style-type: none">– Andrzej Kosztowniak, Minister Finansów od 27 listopada 2023 r. do 13 grudnia 2023 r.,– Magdalena Rzeczkowska, Minister Finansów od 26 kwietnia 2022 r. do 27 listopada 2023 r.,– Mateusz Morawiecki, Prezes Rady Ministrów, Minister Cyfryzacji, wykonujący obowiązki Ministra Finansów od 10 lutego 2022 r. do 25 kwietnia 2022 r.,– Tadeusz Kościński, Minister Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej od 6 października 2020 r. do 26 października 2021 r. oraz Minister Finansów od 26 października 2021 r. do 9 lutego 2022 r.
Zakres przedmiotowy kontroli	<ol style="list-style-type: none">1. Działalność analityczna, prognostyczna i badawcza w zakresie identyfikowania nieprawidłowości w rozliczeniach podatników podatku dochodowego od osób prawnych pozostających we właściwości naczelników niewyspecjalizowanych urzędów skarbowych.2. Nadzór nad działalnością naczelników niewyspecjalizowanych urzędów skarbowych w zakresie rozliczeń podatku dochodowego od osób prawnych.
Okres objęty kontrolą	Lata 2021-2023 (do 30 czerwca), z wykorzystaniem dowodów sporządzonych przed lub po tym okresie oraz danych za okresy wcześniejsze lub późniejsze mające bezpośredni związek z badanym zagadnieniem.
Podstawa prawna podjęcia kontroli	Art. 2 ust. 1 ustawy z dnia 23 grudnia 1994 r. o Najwyższej Izbie Kontroli ² .
Jednostka przeprowadzająca kontrolę	Najwyższa Izba Kontroli Delegatura w Lublinie
Kontrolerzy	<ol style="list-style-type: none">1. Katarzyna Durakiewicz, doradca techniczny, upoważnienie do przeprowadzenia kontroli nr LLU/93/2023 z 22 maja 2023 r.2. Katarzyna Osiak, specjalista kontroli państwowej, upoważnienie do przeprowadzenia kontroli nr LLU/92/2023 z 22 maja 2023 r. oraz nr LLU/136/2023 z 21 sierpnia 2023 r. <p>(akta kontroli tom I str. 1-6)</p>

II. Ocena ogólna³ kontrolowanej działalności

OCENA OGÓLNA

W ocenie Najwyższej Izby Kontroli podejmowane w MF działania analityczne, koordynacyjne i nadzorcze w obszarze poboru podatku dochodowego od osób prawnych przez naczelników niewyspecjalizowanych urzędów skarbowych⁴ nie były w pełni rzetelne i skuteczne.

W okresie objętym kontrolą nie podjęto skutecznych działań w celu oszacowania aktualnej wartości luki w dochodach z podatku dochodowego od osób prawnych⁵ i jej

¹ Dalej: MF.

² Dz. U. z 2022 r. poz. 623 (dalej: ustawa o NIK).

³ Najwyższa Izba Kontroli formułuje ocenę ogólną jako ocenę pozytywną, ocenę negatywną albo ocenę w formie opisowej.

⁴ Dalej: nUS.

⁵ Dalej: CIT.

struktury. We współpracy z Międzynarodowym Bankiem Odbudowy i Rozwoju⁶ zrealizowano wprawdzie finansowany ze środków unijnych projekt o wartości 449 tys. euro, w ramach którego zakładano wsparcie MF w ocenie wielkości luki CIT, jak również identyfikację działań, które wspomogą ograniczanie kwoty utraconych wpływów z tego podatku, jednak cele te nie zostały osiągnięte. Wartość luki oszacowano w grudniu 2021 r. na 16,4-22,1 mld zł rocznie, przy czym powyższa wartość dotyczyła lat 2012-2014, a więc odmiennych realiów gospodarczych, jak również odmiennego systemu opodatkowania CIT. Ostatnie szacunki (również wykonane w grudniu 2021 r.) dotyczyły lat 2014-2017 i określały poziom luki na 18,2-49,8 mld zł, natomiast szacunki Polskiego Instytutu Ekonomicznego określały jej poziom w 2020 r. na 26 mld zł. Zdaniem NIK, biorąc pod uwagę skalę potencjalnych ubytków budżetowych z tego tytułu, konieczne jest podejmowanie działań analitycznych celem rozpoznania zarówno najbardziej aktualnych rozmiarów luki CIT, jak również jej struktury, celem identyfikacji działań, które wspomogą jej ograniczanie.

W MF prowadzono systematycznie analizy przedmiotowe oraz podmiotowe dotyczące rozliczeń podatników CIT. Wyniki tych analiz przekazywano do jednostek podległych, a efekt finansowy działań weryfikacyjnych jednostek Krajowej Administracji Skarbowej⁷ wobec zidentyfikowanych podmiotów wyniósł 428,4 mln zł. Prowadzone działania analityczne, mające na celu identyfikację nieprawidłowości w rozliczeniach, obejmowały swoim zakresem wszystkich podatników CIT, nie uwzględniały jednak specyfiki podatników pozostających we właściwości nUS, w tym podatników niebędących jednocześnie podatnikami podatku od towarów i usług⁸. Działalność analityczna nie była prowadzona w pełni rzetelnie, ponieważ nie uwzględniała ryzyka związanego z niewypełnianiem przez podatników CIT podstawowych obowiązków podatkowych oraz rejestracyjnych. Nie rozpoznano w szczególności skali niewywiązywania się podatników z obowiązku składania zeznań podatkowych o wysokości osiągniętego dochodu (poniesionej straty) CIT-8⁹, podczas gdy liczba brakujących zeznań za lata 2017-2022 na koniec I półrocza 2023 r. wyniosła w nUS ponad 1250,4 tys. Nie analizowano też skali niewywiązywania się przez nowo rejestrujących się podatników CIT z obowiązku podania uzupełniających danych rejestracyjnych w zgłoszeniu identyfikacyjnym NIP-8 (ponad 58 tys. przypadków), pomimo że zgłoszenie to obejmuje dane istotne z punktu widzenia prowadzenia kontroli podatkowych, czynności sprawdzających i postępowań egzekucyjnych, dotyczące miejsc prowadzenia działalności i przechowywania ksiąg rachunkowych, jak również posiadanych rachunków bankowych. W działalności analitycznej nie uwzględniano kwestii związanych ze skalą posługiwania się przez podatników CIT fałszywymi bądź fikcyjnymi danymi adresowymi. Tymczasem brak wobec takich podatników konsekwentnych działań ze strony naczelników nUS polegających na uchylaniu NIP, stanowi nie tylko niewypełnienie dyspozycji art. 8c ust. 4 ustawy z dnia 13 października 1995 r. o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników¹⁰, lecz również przyczynia się do osłabiania wiarygodności danych zawartych w Krajowym Rejestrze Sądowym¹¹.

Nie zapewniono wystarczającego nadzoru nad realizacją zadań nUS w zakresie prawidłowości rozliczeń CIT oraz ewidencji i identyfikacji podatników. Nie weryfikowano prawidłowości i rzetelności działań podejmowanych w nUS w celu wyegzekwowania zeznań CIT-8, a także korzystania z instrumentu w postaci

⁶ Dalej: MBOiR.

⁷ Dalej: KAS.

⁸ Dalej: VAT.

⁹ Dalej: zeznania CIT-8.

¹⁰ Dz. U. z 2022 r. poz. 2500, ze zm. (dalej: uzep).

¹¹ Dalej: KRS.

uchylania NIP, a tylko w dwóch nUS przeprowadzono kontrolę w zakresie egzekwowania zgłoszeń identyfikacyjnych NIP-8 od podatników zarejestrowanych w KRS. Działaniami nadzorczymi, ani kontrolnymi nie obejmowano też kwestii podejmowania przez naczelników nUS czynności sprawdzających lub kontroli podatkowych w CIT na podstawie wyników pozytywnych kontroli w VAT, podczas gdy co do zasady nieprawidłowości w rozliczeniach VAT mają bezpośredni wpływ na wysokość przychodów i kosztów uzyskania przychodów, a ponadto mogą wskazywać na popełnienie przez podatnika przestępstwa lub wykroczenia skarbowego w związku z uszczupleniem CIT.

Szef Krajowej Administracji Skarbowej¹² określił kierunki działania i rozwoju KAS, wskazując w nich cele do osiągnięcia, jednakże ocenę efektywności (skuteczności) kontroli podatkowych (w tym w CIT) uzależniono wyłącznie od przekroczenia wartości ustaleń podatkowych (3 tys. zł w latach 2021-2022 oraz 5 tys. zł w 2023 r.), pomijając ogólną wartość ustaleń kontroli oraz rodzaj podatku. W ocenie NIK, biorąc pod uwagę specyfikę kontroli CIT, wpływało to na niską aktywność kontrolną nUS w tym zakresie. Dopiero od 2023 r. wprowadzono wskaźnik w zakresie realizacji kontroli, którego wartość była powiązana m.in. z rodzajem podatku.

Nie prowadzono rzetelnych analiz w zakresie przygotowania nUS pod względem organizacyjnym, merytorycznym i kadrowym do realizacji zadań związanych z weryfikacją rozliczeń CIT i identyfikowania nieprawidłowości w tym obszarze. Podjęto wprawdzie działania w celu wyjaśnienia przyczyn małej liczby prowadzonych postępowań podatkowych w CIT, nie przeprowadzono jednak analiz dotyczących niskiej aktywności nUS w zakresie prowadzenia kontroli podatkowych w CIT bądź jej całkowitego braku. Tymczasem kontrola NIK wykazała istotne bariery w obszarze organizacyjno-kadrowym, które utrudniały skuteczny nadzór naczelników nUS nad prawidłowością rozliczeń podatników z tytułu CIT. Kontrola NIK wykazała, że 43 urzędy skarbowe, obsługujące łącznie ponad 18 tys. spółek prawa handlowego, nie przeprowadziły w tych podmiotach żadnej kontroli w CIT, a kolejne 57 (ponad 26 tys. spółek) przeprowadziło tylko po jednej takiej kontroli.

III. Opis ustalonego stanu faktycznego

OBSZAR

1. Działalność analityczna, prognostyczna i badawcza w zakresie identyfikowania nieprawidłowości w rozliczeniach podatników podatku dochodowego od osób prawnych pozostających we właściwości naczelników niewyspecjalizowanych US

Opis stanu faktycznego

1.1. W okresie objętym kontrolą w MF podjęto działania zmierzające do oszacowania rozmiarów luki podatkowej CIT. Działania te nie doprowadziły jednak do uzyskania wiedzy o aktualnej wartości i strukturze luki. We współpracy z MBOiR realizowano projekt pt. *Poland: Methodology for estimating the corporate income tax gap*¹³, w wyniku którego w grudniu 2021 r. opracowany został raport z zaleceniami dla MF i KAS dotyczącymi strategii zmniejszania luki CIT¹⁴. Raport został opracowany w związku z umową zawartą w czerwcu 2019 r. między Komisją Europejską a MBOiR¹⁵.

¹² Dalej: Szef KAS.

¹³ „Polska: metodologia szacowania luki w podatku dochodowym od osób prawnych” [tłum. własne].

¹⁴ „Report with recommendations, to be used by MoF and NRA in proposing strategies to be taken to reduce the CIT gap, December 2021 (dalej: Raport).

¹⁵ <https://documents1.worldbank.org/curated/en/349031561735842494/pdf/Official-Documents-Administration-Agreement-with-the-European-Commission-for-TF073323.pdf>.

Cele Projektu obejmowały w szczególności wsparcie MF w ocenie wielkości luki CIT (zapropnowaniu metodologii kwantyfikacji luki CIT, zastosowaniu jej w Polsce oraz przeszkoleniu pracowników MF w zakresie prowadzenia analizy i oceny luki CIT), jak również identyfikację działań, które miały wspomóc ograniczanie kwoty utraconych wpływów podatkowych związanej z nieprzestrzeganiem przepisów prawa podatkowego. Główne rezultaty Projektu miały obejmować: oszacowanie luki CIT za lata 2011-2017 oraz rekomendacje dotyczące zmniejszenia tej luki. Przyjęto założenie, że w celu zapewnienia jakości szacunków zastosowane zostaną dwie metody szacowania (oddolna i odgórna). W Raporcie wskazano, że dotychczas luka CIT nie była w MF szacowana, jak również nie były identyfikowane determinujące ją czynniki, ze względu na brak odpowiedniej metodologii.

W założeniach bazę do oszacowania luki CIT miały stanowić dane podatników CIT obejmujące lata 2012-2019, tj. informacje pochodzące z zeznań podatkowych za ww. okres, wyniki czynności kontrolnych dotyczących powyższych lat (w szczególności kontroli rozliczeń CIT za lata 2012-2014) oraz uzupełnione m.in. o dane w zakresie formy prawnej i rodzaju prowadzonej działalności. Dla celów oszacowania luki wzięto pod uwagę podatników CIT prowadzących działalność w formie spółek (z ograniczoną odpowiedzialnością, akcyjnej, komandytowej, komandytowo-akcyjnej, jawnej, europejskiej), spółdzielni oraz przedsiębiorstw bez określonej formy prawnej (łącznie 160 376 podmiotów). Próbą objęto wszystkich podatników, których zeznania podatkowe zostały poddane kontroli, natomiast spośród podatników niekontrolowanych za lata 2012-2014 (głównie spółki z o.o. oraz akcyjne), wybrano próbę zróżnicowaną według wielkości przedsiębiorstwa¹⁶.

Ostatecznie do oszacowania luki CIT wykorzystano dane z zeznań podatkowych obejmujących lata 2012-2014 oraz z kontroli podatkowych przeprowadzonych od 1 stycznia 2012 r. do 31 października 2020 r. za lata podatkowe 2012-2014, gdyż analiza kontroli deklaracji CIT za lata podatkowe 2010-2019, które zostały zakończone do 2020 r. wykazała, że 2014 r. był ostatnim rokiem z wystarczająco kompletnymi danymi kontrolnymi.

Do oszacowania luki CIT zastosowano metodę mikroekonomiczną oddolną. Oszacowany średni wskaźnik zgodności deklarowania CIT¹⁷ przez podatników wyniósł 54-61%, a wartość luki CIT w latach 2012-2014 stanowiła 16,4-22,1 mld zł rocznie. W przypadku mikroprzedsiębiorców ww. wskaźnik był najniższy i został oszacowany na poziomie 17-20%. Podkreślono, że poziom przestrzegania prawa podatkowego istotnie spada wraz ze zmniejszaniem się rozmiarów działalności. W przypadku największych podatników wskaźnik ten wyniósł 72-82%.

W ramach Projektu, w celu uzupełnienia szacunków oddolnych wielkości luki CIT, MBOiR zbadał możliwość opracowania luki w podatku CIT metodą odgórną, jednak ze względu m.in. na ograniczenia danych dotyczących polskich rachunków narodowych metoda odgórna szacowania nie mogła być zastosowana.

Raport (sporządzony w j. angielskim) do dnia zakończenia czynności kontrolnych nie został opublikowany i według wyjaśnień Dyrektora Departamentu Podatków Dochodowych¹⁸, nie jest przewidywane tłumaczenie i publikacja tego Raportu.

(akta kontroli tom I str. 49-72, 565-576, tom II str. 86-152, tom IV str. 3-74)

Eksperti MBOiR przeszkolili 14 pracowników MF w zakresie metod szacowania luki CIT. Opracowane przez MBOiR modele zostały w grudniu 2021 r. wykorzystane w MF do obliczenia luki CIT za lata 2014-2017. Uzyskane średnioroczne oszacowania luki, w zależności od zastosowanego modelu, wyniosły 18,2-49,8 mld zł. W MF za lata

¹⁶ 4% mikroprzedsiębiorców, 10% małych, 25% średnich i 100% dużych przedsiębiorców.

¹⁷ Reporting compliance rate.

¹⁸ Dalej: DPD.

objęte kontrolą nie dokonywano oszacowania wartości i struktury luki CIT z uwzględnieniem działalności podatników w wymiarze krajowym oraz zagranicznym (związanym z transferem dochodów do innych jurysdykcji podatkowych). Nie badano również struktury i czynników determinujących lukę CIT właściwą dla podatników CIT pozostających we właściwości nUS.

Dyrektor DPD wyjaśnił, że planowane na początkowym etapie wykonanie obliczeń dla lat 2015-2017 wymagało rozszerzenia zakresu o 2014 r., gdyż liczba kontroli podatkowych w tym okresie była zbyt niska, aby na jej podstawie podjąć próbę zastosowania zaawansowanych modeli ekonometrycznych. W ramach prowadzonych prac nie dokonywano wyodrębnienia luki krajowej i zagranicznej, nie diagnozowano przyczyn luki podatkowej (specyfiki uchylania się od obowiązków podatkowych), w tym w odniesieniu do podatników CIT pozostających we właściwości nUS. Przyjęta metodologia pozwalała na oszacowanie skali uchylania się od opodatkowania na podstawie wyników kontroli, nie definiowała natomiast skali unikania opodatkowania z tytułu transferu zysku w ramach międzynarodowych grup kapitałowych. Otrzymane wyniki należy traktować jako wstępne. Dane z końca 2021 r., w którym przeprowadzona została ewaluacja, opierały się na posiadanych na ten moment informacjach odnośnie do kontroli podatkowych (a kontrole dotyczące analizowanego okresu 2015-2017 nie były jeszcze zakończone).

(akta kontroli tom I str. 565-576, tom II str. 137-143)

W Raporcie przedstawiono zalecenia w obszarze sposobu gromadzenia danych niezbędnych dla szacowania luki CIT i zapewnienia odpowiedniej ich jakości (m.in. dane o podatnikach, czynnikach ryzyka, kryteriach typowania do kontroli, dane o procesie kontroli i kwalifikacjach zespołów kontrolnych), jak również dotyczące potrzeby prowadzenia kontroli losowych podatników CIT. Według Raportu niewystarczająca liczba przeprowadzonych kontroli podatkowych oraz ograniczony zakres danych kontrolnych były główną barierą w oszacowaniu luki CIT przez ekspertów MBOiR oraz pracowników MF.

(akta kontroli tom II str. 86-136, tom IV str. 3-74)

Dyrektor DPD wyjaśnił, że MF rozwija infrastrukturę pozwalającą na gromadzenie i przetwarzanie dużych zbiorów danych w celu podniesienia efektywności działań analitycznych resortu. Działania te są prowadzone na bieżąco i w miarę rozwoju usług informatycznych będą kontynuowane. Dyrektor DPD nie wyjaśnił, jakie konkretne działania dotyczące gromadzenia danych wdrożono w okresie objętym kontrolą i w jakim zakresie były one odpowiedzią na zalecenia zawarte w Raporcie.

(akta kontroli tom I str. 565-573)

Według Szefa KAS, nieoszacowanie luki CIT za lata 2018-2022 wynikało z braku aktualnych danych z kontroli podatkowych. Wskazał m.in., że CIT za 2018 r., którego termin płatności upływa, co do zasady 30 marca 2019 r., przedawni się z końcem 2024 r. Do tego czasu będą trwać ewentualne kontrole, zatem brak jest obecnie danych do zastosowania pomiaru z użyciem tej metody.

(akta kontroli tom V str. 314-337)

NIK zauważa, że Minister Finansów¹⁹ przystąpił do Projektu, a przedstawiciele MF brali udział w opracowaniu Raportu, natomiast szacowany koszt Projektu określono na 449 tys. euro. Oszacowanie luki metodą opracowaną w Projekcie wymagało zwiększenia aktywności kontrolnej nUS, tymczasem pozostawała ona niska i w ww. latach 2021-2023 (I półrocze) nie uległa ona zasadniczej zmianie. Ponadto w 2022 r. w MF rozpoczęto prace mające na celu ograniczenie kontroli podatkowej w nUS na

¹⁹ 24 października 2018 r. do Ministerstwa Przedsiębiorczości i Technologii złożono wniosek o wsparcie w ramach Programu wspierania reform strukturalnych, w zakresie metodyki szacowania luki CIT (CIT GAP).

rzecz czynności sprawdzających (szczegółowy opis w pkt 2.6 niniejszego wystąpienia pokontrolnego).

(akta kontroli tom II str. 117-122, tom IV str. 3-74, tom VI str. 360-376)

Szef KAS (na pytanie skierowane do Ministra Finansów) poinformował, że aktualnie pracownicy MF uczestniczą w powołanej przez Komisję Europejską grupie²⁰, w ramach której została wypracowywana zharmonizowana definicja oraz metodyka szacowania luki CIT, która ma stanowić podstawę do przygotowania porównywalnych szacunków wielkości luki we wszystkich krajach członkowskich UE.

W MF w kwietniu 2023 r. zainicjowano współpracę z Głównym Urzędem Statystycznym²¹, mającą na celu weryfikację możliwości zapewnienia danych z systemu rachunków narodowych w sposób umożliwiający zastosowanie odgórnej metodyki szacowania luki CIT. GUS poinformował o takiej możliwości (ze wskazanymi ograniczeniami) oraz o gotowości do współpracy. Współpraca ta została zainicjowana w wyniku zobowiązania przedstawicieli poszczególnych państw członkowskich UE do nawiązania roboczych kontaktów z krajowymi urzędami statystycznymi. Było to związane z pracami międzynarodowej grupy roboczej dotyczącymi wypracowania zharmonizowanej definicji oraz metodyki szacowania luki CIT w celu dokonywania miarodajnych porównań pomiędzy poszczególnymi państwami.

(akta kontroli tom I str. 565-576)

Szef KAS wyjaśnił także, że w MF przeprowadzono badanie luki CIT metodą odgórna, którego celem była analiza wpływu działań uszczelniających w zakresie ściągłości CIT w latach 2016-2018. Wynik analizy został opublikowany w dokumencie roboczym (MF Working paper, No 39-2019; K. Konopczak, A. Łożykowski)²².

(akta kontroli tom V str. 350-363)

W trakcie kontroli NIK nr P/18/010 *Agresywna optymalizacja podatkowa w zakresie CIT* ustalono, że Departament Polityki Makroekonomicznej²³ analizuje i prognozuje wpływy z podatku CIT głównie dla celów związanych z prognozowaniem dochodów budżetu państwa, w tym na potrzeby opracowania ustawy budżetowej i Wieloletniego Planu Finansowego Państwa, wykorzystując informacje o skutkach zmian systemowych otrzymywane z innych departamentów, dane o podstawie opodatkowania i stratach podatkowych wykazanych w deklaracjach przez przedsiębiorców, a także szacuje wskaźnik wzrostu podstawy opodatkowania, na podstawie dotychczasowych doświadczeń. Ponadto DPM wylicza tzw. „ubytki CIT” rozumiane jako zmiana wpływów z podatku CIT w relacji do PKB w stosunku do roku 2007. W latach 2014-2017 kwota różnicy wpływów z tytułu CIT i wartości teoretycznej możliwych wpływów, wyliczonej na podstawie relacji do PKB według wskaźnika z 2007 r. (2,7%) wyniosła odpowiednio: 16,8 mld zł, 15,8 mld zł, 16,3 mld zł i 15,4 mld zł. Na pytanie, czy wyliczono tzw. „ubytki w CIT” w poszczególnych latach 2018-2022, zastępca Dyrektora DPM wyjaśnił, że w zakresie kompetencji departamentu nie znajdują się zadania w zakresie oszacowania tzw. luki CIT.

(akta kontroli tom V str. 345-349)

Według raportu²⁴ Polskiego Instytutu Ekonomicznego²⁵, wielkość luki CIT wyniosła: 31,8 mld zł w 2014 r., 32,2 mld zł w 2015 r., 30,3 mld zł w 2016 r., 25,9 mld zł w 2017 r., 21,6 mld zł w 2018 r., 21,5 mld zł w 2019 r. oraz 26 mld zł w 2020 r., w tym luka krajowa wyniosła odpowiednio: 29,5 mld zł (92,7%), 29,7 mld zł (92,2%),

²⁰ „Project Group on Estimations of Tax Gap on PIT/SCC,CIT, MTIC fraud and VAT e-commerce” (Subgroup 1: Corporate Income Tax).

²¹ Dalej: GUS.

²² <https://www.gov.pl/web/finanse/no-39-2019-k-konopczak-aleksander-lozykowski>.

²³ Dalej: DPM.

²⁴ Raport pt. Luka CIT w Polsce (2022 r.).

²⁵ Dalej: PIE.

27,6 mld zł (91%), 22,8 mld zł (88%), 18,2 mld zł (84,3%), 17,9 mld zł (83,2%) i 21,9 mld zł (84,2%).

W ocenie Szefa KAS, w raporcie PIE szacowanie luki w 2020 r. mogło być obarczone poważnym błędem, gdyż nie uwzględniono wszystkich instrumentów wsparcia, jakich udzielił polski rząd przedsiębiorcom w ramach pomocy w zwalczaniu negatywnych skutków pandemii COVID-19 (tj. wsparcie finansowe z Zakładu Ubezpieczeń Społecznych, organów zatrudnienia, nowe rodzaje odliczeń podatkowych). Z dalszych wyjaśnień Szefa KAS wynika, że w MF nie podejmowano współpracy z PIE w powyższym zakresie, gdyż za wystarczającą uznano współpracę z MBOiR w ramach opracowania Raportu. Prace PIE stanowią cenne źródło badawcze m.in. w zakresie estymacji luki CIT i są poddawane analizie podczas prac prowadzonych w Departamencie Analiz Podatkowych. Dotychczas jednak nie zidentyfikowano wyzwań badawczych w obszarze luki CIT, co do eksploracji których koniecznym byłoby rozszerzenie zakresu współpracujących podmiotów o PIE.

(akta kontroli tom V str. 314-337, 350-356, 381-422)

Dyrektor PIE poinformował, że przy szacowaniu luki CIT uwzględniono wszystkie informacje o wsparciu, amortyzacji oraz odliczeniach podatkowych w stopniu, w jakim znalazły się one w publikacjach GUS o rachunkach niefinansowych według sektorów instytucjonalnych, bilansowych wynikach finansowych przedsiębiorstw niefinansowych oraz inwestycjach i środkach trwałych w gospodarce narodowej. Dodatkowo przy wyliczeniach uwzględniono także informację z MF o rozliczeniu CIT. W opinii Dyrektora PIE, uwzględnienie tych informacji jest znaczące dla oszacowanej wielkości luki CIT. W tym celu wykorzystano metodologię zaproponowaną przez Międzynarodowy Fundusz Walutowy²⁶, polegającą na szacowaniu luki od góry, w oparciu o agregaty makroekonomiczne na poziomie całej gospodarki. Uniemożliwiło to bardziej szczegółowe badanie struktury luki CIT, w konsekwencji PIE nie poddawał tego zagadnienia analizie. PIE nie przeprowadzał szczegółowej analizy potencjału do zmniejszenia luki krajowej. Dodatkowo Dyrektor PIE zwrócił uwagę, że krajowa luka CIT nie jest spowodowana wyłącznie przez celowe omijanie płacenia należnych podatków, gdyż część luki jest efektem niejasnych regulacji prawnych, legalnej optymalizacji podatkowej oraz bankructw.

(akta kontroli tom V str. 308-313)

1.2. W okresie objętym kontrolą corocznie wzrastała liczba zarejestrowanych podatników CIT. Według stanu na koniec: 2020 r. zarejestrowano 850,7 tys. podmiotów, 2021 r. - 944,5 tys., 2022 r. - 988,1 tys. oraz na 30 czerwca 2023 r. - 1012,3 tys. podmiotów (wzrost o 19% w stosunku do stanu na koniec 2020 r.).

Większość podatników CIT (95,8-96%) pozostawała we właściwości nUS. Według stanu na 30 czerwca 2023 r. liczba podatników CIT pozostających we właściwości nUS wyniosła 971,6 tys. i była o 18,7% większa w porównaniu do stanu na 31 grudnia 2020 r. (818,2 tys.), z tego 66,6% podmiotów nie było podatnikami VAT czynnymi – 647,6 tys. (wzrost o 14%). Spółki prawa handlowego stanowiły 59% podatników CIT (ich liczba zwiększyła się z 446,9 tys. na 31 grudnia 2020 r. do 573,8 tys. na 30 czerwca 2023 r.), fundacje i stowarzyszenia – 14,6% (zwiększenie z 131,7 tys. do 141,4 tys.).

Kwota łącznych wpływów z CIT w latach 2020-2022 wzrosła z 52 618,5 mln zł do 85 290,4 mln zł, a w I półroczu 2023 r. wyniosła 52 074,7 mln zł, z tego wpływy z nUS wzrosły z 5954,4 mln zł do 11 363,3 mln zł, a na 30 czerwca 2023 r. wyniosły 6264,5 mln zł.

(akta kontroli tom III str. 303-306, 331-334, tom IV str. 289-296)

²⁶ Publikacja pn. „Estimating the Corporate income Tax Gap: The RA-GAP Methodology” z 2018 r.

1.3. Według stanu na 26 października 2023 r. liczba podatników, którzy złożyli zeznanie CIT-8 za rok podatkowy, który zakończył się w 2022 r. wzrosła w porównaniu do 2019 r. z 612,9 tys. do 677,5 tys., tj. o 10,5%. W nUS wzrost liczby ww. podatników wyniósł 16,6% (z 551 tys. za 2019 r. do 642,3 tys. za 2022 r.).

Wartość przychodów ogółem, osiągniętych przez podatników CIT i zadeklarowanych w zeznaniach CIT-8 wzrosła z 5 960 429,5 mln zł w 2019 r. do 9 060 489 mln zł w 2022 r. (o 52%), w nUS z 483 803,2 mln zł do 739 493 mln zł (o 52,8%).

W przypadku podatników pozostających we właściwości nUS zwiększyła się wartość deklarowanego dochodu, która w 2019 r. wyniosła 60 094,6 mln zł, a w 2022 r. 107 083,1 mln zł, co stanowiło odpowiednio 16,7% i 18,7% udziału w łącznych dochodach deklarowanych przez podatników CIT²⁷. Liczba podatników, którzy wykazali dochód wzrosła z 347,3 tys. do 388,4 tys.

W 2019 r. deklarowana przez 141,4 tys. podatników strata wyniosła 13 027,9 mln zł, a w 2022 r. 23 992,9 mln zł (188,4 tys. podatników). Tendencja wzrostowa dotyczyła także odliczeń od dochodu, w tym strat z lat ubiegłych. W 2019 r. wyniosły one 3050,6 mln zł (tj. 17,1% odliczeń od dochodu ogółem), w tym straty z lat ubiegłych 2906,7 mln zł (16,8%), a w 2022 r. 6109,8 mln zł (27,3%), straty z lat ubiegłych 6053 mln zł (30%). Liczba podatników, którzy wykazali odliczenia od dochodu wzrosła z 43,5 tys. w 2019 r. do 50,4 tys. w 2022 r. Wartość odliczeń od podstawy opodatkowania wzrosła z 199,9 mln zł w 2019 r. do 481,4 mln zł w 2022 r. W przypadku odliczeń od podatku nastąpił znaczący wzrost ich wartości z 5 mln zł w 2019 r. do 86,9 mln zł w 2022 r., a udział w odliczeniach ogółem wzrósł z 4,3% do 18,3%.

W 2022 r. łączna wartość zadeklarowanego podatku należnego CIT w stosunku do 2019 r. wzrosła o 80,8% i wyniosła 72 210,8 mln zł, w tym 9166,8 mln zł w nUS (w 2019 r. 39 948,4 mln zł, w tym 4338 mln zł w nUS).

(akta kontroli tom III str. 265, tom V str. 340-344)

Liczba podatników CIT, którzy zadeklarowali podatek należny za poszczególne lata podatkowe, które zakończyły się w latach 2020-2021 (219,9 tys. i 222,7 tys.) była niższa niż za 2019 r. (223,8 tys.), odpowiednio o 3,9 tys. i 1,1 tys. podatników. Za 2022 r. liczba ta była największa i wyniosła 236 tys. podatników. Podobnie w nUS najwięcej podatników zadeklarowało podatek należny za 2022 r. (209,6 tys.), natomiast w 2020 r. 198,7 tys., w 2021 r. 196,8 tys.

(akta kontroli tom III str. 265, tom V str. 340-344)

Deklaracje o wysokości osiągniętego dochodu i należnego ryczałtu od dochodów spółek (CIT-8E) złożyło za rok podatkowy, który zakończył się w 2021 r. 386 podatników, w tym w nUS 289, co stanowiło 74,9% wszystkich deklaracji CIT-8E. W 2022 r. liczba podatników rozliczających tzw. „estoński CIT” znacznie się zwiększyła i wyniosła 2060, w tym w nUS aż 1577 (76,6%). Prawo do zastosowania 10% stawki ryczałtu za 2021 r. zadeklarowało 249 spółek, w tym w nUS 222 (89,2%), za 2022 r. 1287, w tym 1237 w nUS (96,1%). Łączna wartość należnego ryczałtu od dochodów określonych w art. 28n ust. 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych²⁸ za 2021 r. wyniosła 18,5 mln zł, w tym w nUS 8,2 mln zł (44,3%), a za 2022 r. 105,9 mln zł, w tym w nUS 30,4 mln zł (28,7%).

(akta kontroli tom I str. 46-48)

1.4. W okresie objętym kontrolą realizowano zadania w zakresie działalności analitycznej w CIT, która była prowadzona w odniesieniu do całej populacji podatników CIT i z zastosowaniem tych samych kryteriów, bez wyodrębnienia

²⁷ Wykazanych we wszystkich złożonych zeznaniach CIT-8.

²⁸ Dz. U. z 2022 r. poz. 2587, ze zm. (dalej: ustawa CIT).

podatników pozostających we właściwości wyspecjalizowanych i niewyspecjalizowanych US. Szef KAS wyjaśnił, że KAS jest służbą jednorodną, analiza ryzyka w zakresie CIT jest prowadzona w oparciu o jednolite kryteria, a czynności weryfikacyjne nie ograniczały się tylko do podatników pozostających we właściwości nUS.

Nie kwestionując z reguły większej jednostkowej wagi nieprawidłowości u podatników urzędów wyspecjalizowanych, NIK zwraca uwagę, że podatnicy pozostający we właściwości nUS stanowią 95-96% wszystkich podatników CIT, a ich łączna liczba wynosi prawie 1 mln. Zdaniem NIK celowe jest uwzględnienie odmiennej specyfiki ich działalności i wiążących się z nią ryzyk podatkowych, szczególnie że – jak wynika z Raportu – w przypadku mikroprzedsiębiorców (podatników CIT) wskaźnik zgodności deklarowania CIT był najniższy i został oszacowany na poziomie 17-20%. Podkreślono przy tym, że poziom przestrzegania prawa podatkowego istotnie spada wraz ze zmniejszaniem się rozmiarów działalności.

(akta kontroli tom I str. 49-62)

W kwietniu 2019 r. wprowadzono do stosowania w jednostkach KAS *Politykę zarządzania procesem analitycznym w Krajowej Administracji Skarbowej*²⁹, która określała prowadzenie procesu analitycznego na każdym szczeblu organizacyjnym KAS. Działania te miały skutkować zidentyfikowaniem zagrożeń dla realizacji celów KAS, zorientowaniem działań kontrolnych na podmioty funkcjonujące w obszarach wysokiego ryzyka. W PZPA określono zadania wykonywane na poszczególnych szczeblach z uwzględnieniem zadań Departamentu Analiz, grupy ekspertów na poziomie centralnym, regionalnych zespołów analitycznych. Zarządzanie procesem analitycznym składało się z dwóch etapów: identyfikacji ryzyka (wraz z analizą przedmiotową ryzyka) oraz analiz podmiotowych ryzyka. Proces identyfikacji ryzyka rozpoczynał się w momencie utworzenia i skierowania wniosku o wszczęcie identyfikacji ryzyka (lub przeglądu zidentyfikowanego ryzyka)³⁰. Właścicielem ryzyka na poziomie centralnym był Departament Analiz w MF odpowiedzialny za prowadzenie Centralnego Rejestru Ryzyk³¹, identyfikację ryzyk oraz ich przegląd.

(akta kontroli tom I str. 120-190)

W okresie od 1 kwietnia 2019 r. do 30 czerwca 2023 r. jednostki KAS skierowały do MF 16 wniosków WIR w obszarze ryzyka dotyczącym obliczania CIT, przy czym 15 wniosków zostało przekazanych w 2019 r.³², a jeden w 2022 r.³³ W MF dokonano analizy wniosków WIR. W CRR w grupie obszarów ryzyka dotyczących obliczania CIT figurowały ryzyka odnoszące się do wszystkich podatników CIT, bez wyodrębnienia podatników pozostających we właściwości nUS. Były to ryzyka dotyczące wykazywania podstawy opodatkowania w nieprawidłowej wysokości, stosowania odliczeń od dochodu i od podatku, korzystania ze zwolnień przedmiotowych i podmiotowych, zawyżania i zaniżania kosztów uzyskania przychodów oraz stosowania niewłaściwej stawki opodatkowania. Ponadto podatników CIT (w tym z nUS) dotyczyły ryzyka dotyczące m.in: terminowości realizowania należności podatkowych, wpłacania należności w nieprawidłowej wysokości, wypełniania obowiązków rejestracyjnych (zgłaszanie danych rejestracyjnych niezgodnych ze stanem rzeczywistym, brak aktualizacji zgłoszeń, prowadzenie działalności gospodarczej bez właściwych koncesji, zezwoleń, uprawnień itp.), wypełniania obowiązków związanych ze składaniem deklaracji podatkowych (tj. nieskładanie,

²⁹ Dalej: PZPA.

³⁰ Dalej: wniosek WIR.

³¹ Dalej: CRR.

³² IAS w Katowicach – siedem, IAS we Wrocławiu – dwa, Drugi US w Tarnowie – jeden, US w Nowym Sączu – jeden, US w Wieliczce – jeden, Trzeci Mazowiecki US w Radomiu – jeden, Drugi US w Gdyni – jeden i US Kraków Stare-Miasto – jeden.

³³ Dolnośląski US we Wrocławiu – jeden.

składanie po terminie lub zawierających braki formalne), jak również przestępstw podatkowych oraz cen transferowych.

(akta kontroli tom II str. 174-221)

Szef KAS wyjaśnił, że w MF koncentrowano się w szczególności na identyfikowaniu ryzyk związanych z podejmowaniem agresywnych działań optymalizacyjnych ukierunkowanych na unikanie opodatkowania. Punktem wyjścia dla prowadzonych analiz była ocena normatywnego kształtu bieżących regulacji ustawy CIT. Rezultatem prowadzonych działań analitycznych było wprowadzenie do krajowego porządku podatkowego szeregu zmian i rozwiązań stanowiących odpowiedź na dostrzeżone ryzyka, mających na celu zniwelowanie ich wpływu na wysokość dochodów podatkowych. Były to regulacje dotyczące m.in. podatku od przerzuconych dochodów, zdefiniowania nowych kryteriów zarządu, objęcie spółek komandytowych i niektórych spółek jawnych CIT, reorganizacji podmiotów służących neutralizacji działań abuzywnych podejmowanych w ramach transakcji restrukturyzacyjnych.

(akta kontroli tom II str. 153-173)

W okresie objętym kontrolą w grupie obszarów ryzyka dotyczących obliczania CIT przeprowadzono 21 analiz przedmiotowych³⁴. Źródłem przetwarzanych informacji były dane z kontroli podatkowych (stwierdzone błędy oraz wartość wyniku finansowego) przeprowadzonych wobec podatników CIT. Do analiz przedmiotowych nie były wykorzystywane dane z czynności sprawdzających.

(akta kontroli tom V str. 10-26)

W wyniku wszystkich analiz przedmiotowych ryzyko wykazywania podstawy opodatkowania w nieprawidłowej wysokości zostało ocenione na poziomie wysokim. Pomimo, że liczba kontroli podatkowych objętych analizą zmniejszyła się z 5828 w 2021 r. do 1418 w 2023 r., to nastąpił wzrost liczby kontroli pozytywnych z 823 do 1272, tj. z 14,1% do 89,7% kontroli objętych analizą. Ponadto w analizie z 12 czerwca 2023 r. stopień niekorzystnych skutków finansowych w 14 województwach został określony na bardzo wysokim poziomie.

Ryzyka dotyczące zawyżania lub zaniżania kosztów uzyskania przychodów za każdym razem oceniono jako średnie, natomiast w przypadku ryzyk dotyczących nieprawidłowych odliczeń od podatku oraz nieprawidłowego korzystania ze zwolnień przedmiotowych, ich ocena wzrosła z niskiej w 2021 r. do średniej w 2023 r. W przypadku ryzyka w zakresie nieprawidłowego odliczenia od dochodu, jego ocena obniżyła się ze średniej w 2021 r. do niskiej w 2022 r.

Dla zidentyfikowanych i zarejestrowanych ww. ryzyk określono algorytmy (reguły) do wykorzystania w analizie podmiotowej, tj. służące do wytypowania podmiotów do dalszych działań (kontroli podatkowych, czynności sprawdzających).

(akta kontroli tom I str. 191-331, tom II str. 446-519)

Szef KAS nie wyjaśnił, czy zasięgał informacji w jednostkach KAS o sposobie wykorzystania analiz przedmiotowych, podjętych dalszych działaniach i efektach tych działań, a także, czy kierował wytyczne lub zalecenia do IAS lub US w celu zorientowania działań kontrolnych (lub innych rodzajów reakcji na ryzyko) na podmioty funkcjonujące w obszarach wysokiego ryzyka. Nie przedstawił również na tę okoliczność żadnych dokumentów. Wskazał natomiast, że w związku z przeprowadzonymi analizami przedmiotowymi, prowadzono na poziomie centralnym szereg analiz podmiotowych ryzyka. Natomiast w celu automatyzacji procesów analitycznych, w ramach Platformy Analitycznej wdrożono w 2022 r.

³⁴ Ryzyko 17.1.1 – po jednej w 2021 r. i w 2022 r., dwie w 2023 r.; 17.2.1 – dwie w 2021 r., jedna w 2022 r.; 17.2.2 – jedna w 2021 r., dwie w 2023 r.; 17.3.1 - jedna w 2021 r., dwie w 2023 r.; 17.3.2 – jedna w 2021 r.; 17.4.1 oraz 17.4.2 – po jednej w 2021 r., 2022 r. i 2023 r.; 17.5.1 – jedna w 2022 r.

narzędzie informatyczne Moduł Zarządzania Analizami³⁵, które jest dostępne dla wszystkich jednostek KAS. Służy ono do weryfikacji i obsługi rozbieżności przekazywanych w analizach centralnych, pozwala zautomatyzować proces dystrybucji wyników analiz przygotowywanych z poziomu centralnego, zapewnia kompleksową obsługę w postaci elektronicznej analiz centralnych od momentu udostępniania w MZA po wypełnienie informacji zwrotnych i przekazanie ich do MF.
(akta kontroli tom II str. 153-173)

W okresie objętym kontrolą w Departamencie Analiz KAS³⁶ przeprowadzono 21 analiz podmiotowych dotyczących podatników CIT, w wyniku których wytypowano 16 903 podmiotów do dalszej weryfikacji na listach typowań brutto³⁷. Według danych przedłożonych przez MF do 21 września 2023 r. czynności weryfikacyjne zostały zakończone wobec 12 169 podmiotów, wobec 4750 działania były w toku, a 50 spraw nie zostało rozpoczętych. Efekt finansowy wyniósł 428,4 mln zł, w tym m.in. w wyniku działań podjętych wobec podatników: niewpłacających zaliczek na podatek dochodowy CIT (108,1 mln zł), wykazujących różnice w obrotach VAT i przychodach CIT (100,1 mln zł), stosujących w nieuprawniony sposób stawkę podatkową 9% (70,2 mln zł), uchylających się od złożenia zeznania a prowadzących działalność gospodarczą (67,8 mln zł), wykazujących nieprawidłowości w obszarze „złych długów” (50,8 mln zł), niewykazujących w deklaracjach sprzedaży, a wystawiających faktury (23,2 mln zł).

(akta kontroli tom V str. 10-16, 79-85, 115-123)

Analizy ukierunkowane na wykrywanie potencjalnych nieprawidłowości były prowadzone w grupach obszarów ryzyka dotyczących obliczania CIT, płatności, nieskładania deklaracji, bez podziału na przynależność podmiotów do nUS. Na wybranej próbie 10 analiz w DAK ustalono, że na 10 271 podmiotów wytypowanych na podstawie analiz podmiotowych 8868 (86,3%) zostało objętych działaniem nUS.
(akta kontroli tom I str. 508-542)

Z informacji przekazanych przez dyrektorów IAS wynika, że w wyniku analiz DAK nUS przekazano do weryfikacji 13 179 podmiotów CIT (tj. 87,5% wszystkich podmiotów CIT wytypowanych na LTB), wobec których przeprowadzono 9949 czynności sprawdzających, 421 kontroli podatkowych oraz 40 postępowań podatkowych. Łączna wartość uszczuplenia wyniosła 220,2 mln zł. W kontrolowanych IAS³⁸ dane kształtowały się następująco: do nUS przekazano 8022 z 9041 podmiotów (tj. 88,7%), przeprowadzono 5790 czynności sprawdzających, 177 kontroli podatkowych oraz 14 postępowań podatkowych. Uzyskano efekty finansowe w wysokości 115,2 mln zł.

(akta kontroli tom VI str. 3-359)

Ponadto analizy dotyczące podatników CIT prowadzono także w Departamencie Nadzoru nad Kontrolami oraz w Departamencie Podmiotów Kluczowych, jednak nie dotyczyły one (lub dotyczyły w niewielkim stopniu³⁹) podatników podlegających pod nUS.

(akta kontroli tom I str. 49-76)

Krajowa Informacja Skarbowa przekazała do MF 28 informacji o obszarach zagrożeń, mogących mieć wpływ na prawidłowość wykonywania obowiązków podatkowych w CIT. Informacje te dotyczyły wszystkich podatników CIT, bez wyszczególnienia zagrożeń dotyczących podatników podlegających pod nUS. Informacje dotyczyły

³⁵ Dalej: MZA.

³⁶ Dalej: DAK.

³⁷ Dalej: LTB.

³⁸ IAS w: Lublinie, Szczecinie, Katowicach, Poznaniu i Warszawie.

³⁹ Analiza informacji TRP-C opisana w pkt 1.7 wystąpienia pokontrolnego.

wykazywania podstawy opodatkowania w nieprawidłowej wysokości oraz zawyżania lub zaniżania kosztów uzyskania przychodów.

(akta kontroli tom II str. 219-232)

1.5. W ramach działalności analitycznej nie uwzględniano ryzyka związanego z działalnością podatników CIT (głównie spółek prawa handlowego) pozostających we właściwości nUS, którzy nie byli jednocześnie podatnikami VAT czynnymi.

Szef KAS wyjaśnił, że były prowadzone analizy dotyczące wywiązywania się podatników z obowiązku rejestracji w VAT oraz rzetelności deklarowania sprzedaży w JPK_VAT. Od 1 stycznia 2023 r., w celu uszczelnienia systemu podatkowego, wprowadzono obowiązek comiesięcznego raportowania przez agentów rozliczeniowych informacji o transakcjach płatniczych, a otrzymywane dane będą wykorzystywane w analizach m.in. w zakresie CIT. Identyfikowani byli podatnicy (w tym podatnicy CIT), którzy w rejestrze zakupów ujęli faktury wystawione przez kontrahentów krajowych nieposiadających otwartego czynnego obowiązku VAT na dzień wystawienia faktury. Po identyfikacji podejrzenia nieprawidłowości na poziomie centralnym, czynności weryfikacyjne prowadzone są przez US właściwy dla nabywcy.

(akta kontroli tom II str. 153-173)

NIK zauważa, że powyższe analizy były ukierunkowane przede wszystkim na wykrycie nieprawidłowości w zakresie rozliczeń VAT. Analiza DAK wyodrębniła podatników CIT, którzy wystawili faktury z wykazanim podatkiem VAT, dokumentujące sprzedaż opodatkowaną VAT, obowiązanych do dokonania rejestracji w tym podatku. Nie obejmowała natomiast ryzyka nieprawidłowości w działalności podatników CIT zwolnionych z VAT dotyczących m.in. wywiązywania się z obowiązku składania zeznań podatkowych, jak również rzetelności deklarowania przychodów, stanowiących u drugiej strony transakcji koszty uzyskania przychodów.

Według danych MF na 30 czerwca 2023 r. r., liczba podatników CIT niebędących jednocześnie podatnikami VAT czynnymi wyniosła w nUS 647,5 tys., co stanowiło 66,6% wszystkich podatników CIT nUS (971,6 tys.), w tym spółek prawa handlowego 269 tys., co stanowiło 46,9% wszystkich spółek w nUS (573,8 tys.).

(akta kontroli tom II str. 153-173, tom III str. 303-306)

Szef KAS nie wyjaśnił, czy opracowano metody analizy i typowania do kontroli lub czynności sprawdzających tych podatników, co do których brak jest plików JPK i informacji o wystawionych fakturach, czy przedmiotem analiz były branże w jakich występują te podmioty, czy prowadzono działalność analityczną ukierunkowaną na identyfikację i ocenę ryzyka wystawiania faktur (nie tylko dla celów VAT) na fikcyjne dostawy lub usługi przez podatników CIT niebędących jednocześnie podatnikami VAT i skalę tego zjawiska, czy zlecano podległym jednostkom analizy w ww. zakresie, a także czy otrzymywano sygnały o ryzyku nadużyć w tym obszarze od US, IAS, bądź z innych źródeł biorąc pod uwagę fakt, że faktury tego typu nie są uwidocznione w JPK-VAT po żadnej ze stron transakcji. W sprawie prowadzenia analiz dotyczących wzrastającej liczby podatników CIT (głównie spółek prawa handlowego) niebędących podatnikami VAT, Szef KAS zwrócił uwagę, że sytuacja ta jest pokłosiem wprowadzonych od 2021 r. rozwiązań uszczelniających podatki dochodowe (objęcie obowiązkiem podatkowym w CIT osobowych spółek prawa handlowego (części spółek jawnych i spółek komandytowych).

(akta kontroli tom II str. 153-173, tom V str. 10-123)

Według danych przekazanych NIK, liczba spółek z o.o. niebędących jednocześnie podatnikami VAT wzrosła z 209 tys. na koniec 2020 r. do 250,5 tys. na koniec czerwca 2023 r. (tj. o 41,5 tys.), a liczba spółek jawnych i komandytowych odpowiednio ze 170 do 12,7 tys. (tj. o 12,5 tys.). Tym samym do wzrostu liczby podatników CIT

niebędących jednocześnie podatnikami VAT przyczynił się głównie wzrost w grupie spółek z o.o.

(akta kontroli tom III str. 331-334)

1.6. Działalność analityczna nie obejmowała analizy danych na temat skali występowania podatników CIT (z otwartym obowiązkiem podatkowym), z którymi nie ma kontaktu ze względu na fałszywe, bądź fikcyjne dane adresowe w świetle obowiązków naczelników US dotyczących uchylania NIP.

Szef KAS nie wyjaśnił, czy posiada dane na temat podatników CIT pozostających we właściwości nUS, którzy: figurują w Bazie Podmiotów Szczególnych i jednocześnie w KRS oraz posiadają ważny (nieuchylony) NIP, zostali wykreśleni z rejestru podatników VAT na podstawie art. 96 ust. 9 pkt 1, 2 i/lub pkt 3 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług⁴⁰ i jednocześnie figurują w KRS oraz posiadają ważny (nieuchylony) NIP, nie reagują na wezwania US (np. do złożenia zgłoszenia identyfikacyjnego NIP-8 lub zeznania CIT-8) bądź wezwania wracają do US z adnotacją o braku siedziby podatnika pod wskazanym adresem, posługują się adresem, pod którym nie ma kontaktu z osobami reprezentującymi spółkę, a także brakuje znamion prowadzenia działalności gospodarczej, dokumentacji podatkowej. Nie udzielił także wyjaśnień, czy w MF gromadzono i analizowano informacje dotyczące zakresu stosowania art. 8c ust. 4 uzep oraz liczby wykreślonych z KRS podmiotów po uchyleniu NIP przez naczelnika urzędu skarbowego.

Szef KAS wskazał, że w ramach sprawowanego nadzoru nad rejestracją podmiotów przekazywano dyrektorom IAS pisma przypominające o konieczności prawidłowej realizacji zadań przez US. Jednocześnie weryfikacje związane z zastosowaniem uchylenia NIP były wykonywane przez Centrum Kompetencyjne Rejestracji Podatników i Płatników w Katowicach np. w zakresie obszarów: uchylenie NIP a czynny VAT, wydanie decyzji o uchyleniu NIP a brak wpisania daty odbioru decyzji, wygenerowanie decyzji o uchyleniu NIP a brak wpisania daty wydania decyzji. Z poziomu centralnego w MF nie gromadzi się informacji dotyczących zawiadomień przekazywanych do KRS przez podległe jednostki. Wskazał, że na potrzeby audytu OECD ustalono, że liczba zawiadomień o niezgodności danych w KRS ze stanem rzeczywistym, stwierdzonej w toku kontroli podatkowych, czynności sprawdzających oraz innych działań, przekazanych przez US do KRS wyniosła łącznie 9,7 tys. w latach 2019-2022. Nie dysponuje jednak danymi w zakresie liczby przypadków, w których dane po takich działaniach zostały uzupełnione w systemie informatycznym. Podkreślił, że to naczelnicy US odpowiadają za wykonywanie czynności określonych w art. 8c ust. 4 uzep i nie zgłaszali bezpośrednio, czy też za pośrednictwem dyrektorów IAS, problemów występujących w trakcie prowadzenia postępowań w sprawie uchylenia NIP. Instytucja uchylenia NIP nie stanowi podstawy do wykreślenia podmiotu z KRS. Uchylenie NIP wiąże się z posługiwaniem się przez podatnika fałszywymi lub fikcyjnymi danymi adresowymi swojej siedziby lub miejsca wykonywania działalności gospodarczej. W pierwszym przypadku (fikcyjna siedziba) może skutkować wykreśleniem adresu siedziby z KRS, a w drugim (fikcyjny adres prowadzenia działalności) nie wpływa na informacje zawarte w KRS. W ocenie Szefa KAS, gromadzenie informacji oraz prowadzenie analiz w powyższym zakresie jest bezcelowe, ponieważ nie może służyć wykreśleniu podmiotu z Centralnej Ewidencji Podmiotów Krajowej Ewidencji Podatników. Podmiot, któremu uchylono NIP nie traci statusu podatnika w rozumieniu przepisów ustaw podatkowych (CIT, PIT).

(akta kontroli tom II str. 153-173)

Szef KAS wyjaśnił, że nie inicjował działań legislacyjnych zmierzających do zwiększenia skuteczności instrumentu polegającego na możliwości uchylenia NIP

⁴⁰ Dz. U. z 2023 r. poz. 1570, ze zm. (dalej: ustawa o VAT).

oraz nie modyfikował obowiązków naczelników US wskazanych w pkt IV.14¹ *Procedury postępowania w sprawie prowadzenia rejestru podatników i płatników, rejestru podatników od towarów i usług oraz rejestru podatników dokonujących transakcji wewnątrzwspólnotowych* (czerwiec 2022 r.) w zakresie obowiązku uchylania NIP, zauważył jednak, że „instytucja” uchylenia NIP wprowadzona do porządku prawnego 1 grudnia 2014 r., jak podniesiono w uzasadnieniu do dodawanego art. 8c ust. 4 uzep, pełni przede wszystkim rolę informacyjną oraz ewidencyjną. Ochrona obrotu gospodarczego przed działaniami nieuczciwych podatników jest kwestią wynikającą wprost z roli informacyjnej, jaką pełni funkcjonalność uchylenia.

(akta kontroli tom V str. 10-85)

W okresie objętym kontrolą działalność analityczna nie obejmowała skali niezłożonych przez podatników CIT:

1) zgłoszeń identyfikacyjnych NIP-8. W trakcie kontroli NIK ustalono, że według stanu na 30 czerwca 2023 r.:

- liczba podatników CIT, którzy nie złożyli zgłoszeń NIP-8 wyniosła 58,9 tys. (w tym spółek prawa handlowego 47,4 tys.), w nUS liczba ta wyniosła 58,3 tys. (99% wszystkich niezłożonych NIP-8), w tym spółek 46,8 tys. (98,7%);
- liczba spółek zarejestrowanych po 1 stycznia 2021 r. w nUS bez złożonego zgłoszenia NIP-8 wyniosła 19,4 tys., tj. 15,3% liczby, o jaką wzrosła liczba spółek w okresie objętym kontrolą (126,9 tys.)⁴².

Według pkt I.12 *Procedury postępowania w sprawie prowadzenia rejestru podatników i płatników, rejestru podatników VAT oraz rejestru podatników transakcji wewnątrzwspólnotowych* (czerwiec 2022)⁴³ w przypadku niezłożenia przez podmiot wpisany do KRS zgłoszenia NIP-8 nUS był zobowiązany do sporządzenia stosownego wezwania; podkreślono, że niedokonanie zgłoszenia podlega sankcjom wskazanym w Kodeksie karnym skarbowym;

2) zeznań o wysokości osiągniętego dochodu (poniesionej straty) CIT-8. W trakcie kontroli NIK ustalono, że według stanu na 30 czerwca 2023 r. łączna liczba niezłożonych zeznań CIT-8 za lata podatkowe, których zakończenie nastąpiło w latach 2017-2022, wyniosła 1384,2 tys. (w tym spółki nie złożyły – 1016,6 tys. zeznań), natomiast łączna liczba niezłożonych zeznań CIT-8 przez podatników pozostających we właściwości nUS za ww. lata wyniosła 1250,4 tys., co stanowiło 90,3% wszystkich niezłożonych zeznań (w tym przez spółki – 895,4 tys., tj. 88%). W 2021 r. nie złożono – 258,2 tys. zeznań CIT-8 (w tym 190,9 tys. przez spółki), w 2022 r. nie złożono – 312,1 tys. zeznań CIT (w tym 231,3 tys. przez spółki).

(akta kontroli tom I str. 490-506, tom II str. 153-157, 240-255, tom III str. 303-306, IV str. 493-496, tom V str. 370-377)

1.7. Liczba podatników CIT pozostających we właściwości nUS, którzy złożyli informacje o cenach transferowych na formularzu TPR-C wyniosła 4470 w 2020 r., 5923 w 2021 r. i 6963 w 2022 r.

(akta kontroli tom II str. 153-173)

W okresie objętym kontrolą zostały przeprowadzone cztery analizy na podstawie danych wynikających z informacji o cenach transferowych⁴⁴. W wyniku analiz przeprowadzonych w okresie 2021-2022 do weryfikacji w ramach czynności

⁴¹ W przypadku, gdy podatnik posługuje się fałszywymi lub fikcyjnymi danymi adresowymi swojej siedziby lub miejsca wykonywania działalności gospodarczej prowadzenie z urzędu czynności zmierzających do uchylenia.

⁴² Według stanu na 30 czerwca 2023 r. liczba zarejestrowanych w nUS spółek wyniosła 573,8 tys., według stanu na 31 grudnia 2020 r. 446,9 tys.

⁴³ Wcześniej obowiązywała „Procedura postępowania w sprawie prowadzenia rejestru podatników i płatników” (Warszawa, sierpień 2017).

⁴⁴ Po jednej w 2021 r. i 2023 r. oraz dwie w 2022 r.

sprawdzających lub kontroli podatkowych wytypowano 190 podmiotów, z czego tylko pięć dotyczyło nUS. Do 10 października 2023 r. nie wpłynęły informacje zwrotne z jednostek dotyczących analizy z 2023 r.

(akta kontroli tom II str. 72-75, tom IV str. 380-389)

1.8. W MF nie analizowano wpływu zmian w systemie opodatkowania, które dotyczyły obniżenia stawki opodatkowania do 9% oraz wprowadzenia ryczału od dochodu spółek (tzw. estoński CIT), na wielkość wpływów z CIT. Szef KAS nie wyjaśnił także, czy analizowano możliwości kadrowo-organizacyjne nUS w związku z ww. zmianami oraz liczbą podatników CIT w nUS. Wskazał, że w MF analizuje się zbiorcze dane w zakresie wpływów podatkowych, w tym dotyczące CIT oraz dane wynikające z zeznań podatkowych składanych przez podatników tego podatku. Zbiorcze informacje w tym zakresie za każdy rok podatkowy są publikowane⁴⁵. Z danych za lata 2018-2021 dotyczących wartości należnego podatku CIT wynika trend wzrostowy zarówno w stawce podstawowej 19%, jak również w stawce 9%. Wzrost podatku należnego CIT, mimo obniżenia stawki podatku dla tzw. małych podatników, to efekt zarówno czynników makroekonomicznych, jak również działań mających na celu uszczelnianie bazy podatkowej. Wspomniał o prowadzonych na szeroką skalę w ostatnich latach działaniach legislacyjnych, w szczególności polegających na wprowadzeniu ogólnej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania (GAAR), rozdzieleniu źródeł przychodów, modyfikacji przepisów dotyczących zagranicznej jednostki kontrolowanej (CFC) oraz podatkowej grupy kapitałowej, wprowadzeniu opodatkowania dochodów ze zbycia udziałów w spółkach nieruchomościowych, opodatkowaniu struktur hybrydowych. W sprawie wprowadzenia ryczału od dochodów spółek (tzw. estoński CIT) na rozmiary wpływów z podatku CIT Szef KAS poinformował, że w 2021 r. liczba podmiotów korzystających z estońskiego CIT była niewielka i nie miała ona istotnego znaczenia dla ogólnych wpływów z podatku CIT. Grupa podatników estońskiego CIT w porównaniu do łącznej liczby podatników podatku CIT w 2021 r. stanowiła zaledwie ok. 0,08% wszystkich podatników CIT. Ze statystyk na temat rozliczenia CIT za poszczególne lata, wynika, że kwota podatku CIT ogółem systematycznie rośnie, pomiędzy 2018 r. a 2021 r. kwota podatku CIT ogółem wzrosła o ok. 51%.

(akta kontroli tom II str. 153-173)

Stwierdzone
nieprawidłowości

W działalności Ministerstwa Finansów w przedstawionym wyżej zakresie stwierdzono następujące nieprawidłowości:

1. W okresie objętym kontrolą nie podjęto skutecznych działań w celu oszacowania aktualnej wartości luki CIT i jej struktury, w tym w odniesieniu do podatników CIT pozostających we właściwości nUS, którzy stanowią ok. 96% wszystkich podatników tego podatku. W związku z tym nie określono uszczerbku dla dochodów państwa w tym zakresie. O oszacowanie luki CIT wnioskuje NIK w 2019 r. po kontroli P/18/010 *Agresywna optymalizacja podatkowa*.

Nie wypracowano rozwiązań pozwalających na zastosowanie metody wskazanej w wyniku realizacji Projektu we współpracy z MBOiR, jak również nie szacowano luki CIT metodą odgórną, tj. opartą o wskaźniki makroekonomiczne. Działania zmierzające do zastosowania metody odgórnej podjęto dopiero w kwietniu 2023 r., nawiązując współpracę z GUS. Nastąpiło to jednak w wyniku zobowiązania przedstawicieli poszczególnych państw członkowskich UE w grupie roboczej ds. szacowania luki CIT do nawiązania kontaktów z krajowymi urzędami statystycznymi w celu określenia możliwości zapewnienia danych do szacowania luki CIT metodą odgórną. Celem tych prac było wypracowanie zharmonizowanej metody szacowania luki w krajach UE.

⁴⁵ M.in. na stronie <https://www.podatki.gov.pl/cit/abc-cit/statystyki-cit/>.

Jedynie wstępnie, w grudniu 2021 r. oszacowano lukę podatkową CIT za lata 2014-2017, bez dokonania diagnozy, jakie były przyczyny jej powstania. Nie podjęto natomiast działań w celu oszacowania luki CIT za lata 2018-2022 oraz nie wyeliminowano bariery w szacowaniu luki CIT (za lata 2018-2022) metodologią opracowaną przez ekspertów MBOiR, poprzez zwiększenie liczby kontroli podatkowych w CIT oraz wprowadzeniu kontroli losowych.

(akta kontroli tom I str. 49-72, 565-576, tom II str. 86-152, tom III str. 150-151, tom IV str. 1-107, tom V str. 350-363)

Szef KAS wyjaśnił, że nie oszacowano luki CIT za lata 2018-2022 z wykorzystaniem opracowanej przez ekspertów MBOiR metodologii szacowania luki CIT, gdyż należny podatek CIT za 2018 r. przedawni się z upływem 31 grudnia 2024 r. i do tego czasu będą trwać ewentualne kontrole, zatem brak jest obecnie danych do zastosowania pomiaru z użyciem tej metody, natomiast wprowadzenie kontroli losowych byłoby nieefektywne. Zdaniem szefa KAS, wady metody opracowanej przez MBOiR uniemożliwiają jej wykorzystanie w okresach krótko- i średnioterminowych, dlatego prowadzone są prace koncepcyjne zmierzające do zniwelowania tych wad. Wskazał również, że raport ekspertów MBOiR opublikowany w grudniu 2021 r. zawierał wnioski dotyczące odległej przeszłości (lat 2012-2014), a więc odmiennych realiów w polskiej gospodarce oraz systemie finansów publicznych, jak również w odmiennym systemie opodatkowania CIT, dlatego zupełnie nieuzasadnione jest przywoływanie szacunków MBOiR jako miarodajnej oceny dotyczącej sytuacji bieżącej.

(akta kontroli tom V str. 314-337)

NIK zauważa, że w uzasadnieniu do wniosku z 24 października 2018 r. o wsparcie w zakresie metodyki szacowania luki CIT wskazano, że ocena zarówno wielkości, jak i charakteru luki CIT ma nadrzędne znaczenie dla polskiego rządu. Oszacowanie luki CIT miało pomóc w rozpoznaniu zakresu niezgodności, ale także praktyk i przyczyn ich istnienia, być niezbędnym narzędziem poprawy skuteczności polityki podatkowej i efektywności administracji skarbowej. Wyniki Projektu, w szczególności *Raport na temat metodologii i szacunków luki podatkowej*, w tym rekomendacje dotyczące zmniejszenia luki podatkowej i budowania potencjału dla urzędników państwowych, miały zapewnić KAS silny punkt wyjścia do szerszego opracowania strategii i ponownego zdefiniowania kierunków rozwoju KAS i MF. Wskazano, że o ile w 2017 r. dochody z CIT znacznie wzrosły, o tyle ich udział w PKB nadal był znacznie niższy niż w 2007 r.: 1,9% wobec 2,7% (suma dochodów z budżetu państwa i samorządów lokalnych). W 2017 r. dochody z CIT stanowiły odpowiednio 8,5% i 3,6% dochodów budżetu państwa i samorządów.

(akta kontroli tom VI str. 364-376)

2. W działalności analitycznej nie uwzględniono ryzyka związanego z wypełnianiem przez podatników CIT niektórych obowiązków podatkowych oraz rejestracyjnych, tj. skali:

- występowania w ewidencji podatników (z otwartym obowiązkiem podatkowym), z którymi nie ma kontaktu ze względu na fałszywe bądź fikcyjne dane adresowe w związku z realizacją obowiązków dotyczących uchylania NIP,
- nierealizowania przez podatników obowiązku w zakresie złożenia zgłoszenia identyfikacyjnego NIP-8 (w nUS 58,3 tys.),
- niewywiązywania się podatników CIT z obowiązku składania zeznań podatkowych CIT-8 (w nUS 1250,4 tys.).

Zgodnie z art. 12a i 12 b ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej⁴⁶, minister właściwy do spraw finansów publicznych prowadzi działalność analityczną, prognostyczną i badawczą dotyczącą zjawisk występujących w obszarze

⁴⁶ Dz. U. z 2023 r. poz. 615, ze zm. (dalej: ustawa o KAS).

podatków stanowiących dochód budżetu państwa i ceł, natomiast Szef KAS udostępnia ministrowi w celu realizacji jego ustawowych zadań dane zgromadzone przez organy KAS w rejestrach, bazach, ewidencjach, zbiorach i systemach (z wyjątkami określonymi w ustawie). Artykuł 14 pkt 20 ustawy o KAS stanowi, że do zadań Szefa KAS należy prowadzenie działalności analitycznej, prognostycznej i badawczej dotyczącej zjawisk występujących we właściwości KAS oraz analizy ryzyka.

Według § 31a pkt 1 i pkt 2 zarządzenia Ministra Finansów z dnia 31 stycznia 2022 r. w sprawie ustalenia regulaminu organizacyjnego Ministerstwa Finansów⁴⁷ Departament Analiz Krajowej Administracji Skarbowej odpowiada za realizację zadań związanych z: określaniem standardów dla prowadzonej w KAS działalności analitycznej; działalnością analityczną, prognostyczną i badawczą oraz analizą ryzyka w odniesieniu do zjawisk występujących we właściwości KAS, z wyłączeniem zadań realizowanych przez Departament Kluczowych Podmiotów i Departament Nadzoru nad Kontrolami.

Sposób działania w zakresie niewywiązywania się podmiotów wpisanych do KRS, z obowiązku złożenia zgłoszenia identyfikacyjnego NIP-8 oraz podmiotów posługujących się fikcyjnymi lub fałszywymi danymi adresowymi został określony w *Procedurze postępowania w sprawie prowadzenia rejestru podatników i płatników* (sierpień 2017), a następnie w *Procedurze postępowania w sprawie prowadzenia rejestru podatników i płatników, rejestru podatników VAT oraz rejestru podatników transakcji wewnątrzwspólnotowych* (czerwiec 2022). Według ww. procedur pracownicy urzędów skarbowych byli obowiązani, w przypadku:

- braku zgłoszenia NIP-8 po wyznaczonym terminie do sporządzenia stosownego wezwania (pkt 4.12 procedury z 2017 r., pkt I.12 procedury z 2022 r.);
- w przypadku, gdy podatnik posługuje się fałszywymi lub fikcyjnymi danymi adresowymi swojej siedziby lub miejsca wykonywania działalności gospodarczej do prowadzenia z urzędu czynności zmierzających do uchylenia NIP (pkt 7.1 procedury z 2017 r.; pkt IV.1 procedury z 2022 r.).

Weryfikacja obowiązku składania zeznań i sprawozdań finansowych przez urzędy skarbowe została określona w *Wytycznych do czynności sprawdzających* (wrzesień 2021), zgodnie z którymi w ramach czynności sprawdzających należy prowadzić monitoring ciągłości i terminowości składania zeznań (rozdział Podatek dochodowy od osób prawnych, str. 51). Organ podatkowy w oparciu o dostępne systemy informatyczne oraz raporty, weryfikuje na podstawie otwartego obowiązku podatkowego podmioty, które pomimo obowiązku nie złożyły zeznania. W stosunku do podatników, którzy nie dopełnili obowiązku złożenia zeznania, należy potwierdzić posiadanie obowiązku oraz podjąć próbę wyjaśnienia przyczyn braku zeznania, m.in. poprzez wezwanie do jego złożenia, natomiast w przypadku braku reakcji podatnika rozważyć skierowanie sprawy do kontroli podatkowej lub postępowania podatkowego. Jako przykład dobrych praktyk wskazano monitoring podmiotów nieskładających zeznań podatkowych oraz niekierowanie kolejnych wezwań do podmiotów, które nie składają zeznań i nie reagowały na poprzednie wezwania, skierowanie kolejnych wezwań do osób upoważnionych do reprezentacji w KRS, przeprowadzenie wizji lokalnej pod adresem siedziby, po ustaleniu braku działalności – kierowanie informacji do KRS. Wytyczne te zaktualizowały dokument *Czynności sprawdzające* (Warszawa, maj 2017), w którym wskazywano na ryzyko związane ze składaniem deklaracji/zeznań, które powoduje, że wpływy podatkowe zostaną zaniżone przez podatników, którzy nie złożą deklaracji/zeznań w wymaganym terminie i tylko

⁴⁷ Dz. Urz. MF z 2023 r. poz. 78, ze zm.

właściwa analiza składanych deklaracji/zeznań może usprawnić eliminację podejrzanych podmiotów z obrotu gospodarczego (pkt 3 str. 7).

(akta kontroli tom I str. 344-421, 457-469, 490-506, tom II str. 240-255, tom III str. 94-101, tom V str. 376-377)

Szef KAS na pytanie, czy prowadzono udokumentowaną działalność analityczną obejmującą skalę występowania podatników CIT, z którymi nie ma kontaktu ze względu na fałszywe, bądź fikcyjne dane adresowe w świetle obowiązków naczelników US dotyczących uchylania NIP wyjaśnił, że w ramach sprawowanego nadzoru nad rejestracją podmiotów w MF przekazywano do dyrektorów izb administracji skarbowej pisma przypominające o konieczności prawidłowej realizacji zadań przez urzędy skarbowe, m.in. w sprawie nieprawidłowości zidentyfikowanych w zakresie braku zgłoszeń identyfikacyjnych NIP-8 podmiotów które zostały zarejestrowane w KRS. Wskazał, że weryfikacje związane z zastosowaniem uchylania NIP były wykonywane przez Centrum Kompetencyjne Rejestracji Podatników i Płatników w Katowicach, np. w zakresie obszarów: uchylenie NIP a VAT czynny, wydanie decyzji o uchyleniu NIP a brak wpisania daty odbioru decyzji, wygenerowanie decyzji o uchyleniu NIP a brak wpisania daty wydania decyzji.

Szef KAS nie wyjaśnił, jakie były przyczyny nieobjęcia analizami skali niewywiązywania się nowo zarejestrowanych podatników CIT z obowiązku złożenia zgłoszenia NIP-8, poinformował że w ww. sprawie prowadzono monitoring oraz przekazywano do IAS pisma przypominające o konieczności wykonywania zadań terminowo i rzetelnie. Jednocześnie wskazał, że nadzór nad prawidłowością zadań wykonywanych przez US pełnią IAS i przeprowadzona analiza informacji przez IAS nie potwierdza bezczynności US w ww. sprawie. Stosowne wezwania są kierowane do podmiotów, a w przypadku zaistnienia przesłanek podejmowane są czynności zmierzające do uchylenia NIP. Zaznaczył, że podejmowane przez komórki rejestracyjne czynności w zakresie pozyskania NIP-8 lub uchylenia NIP nie przesądzają o statusie podmiotu w podatku CIT. Przyznał jednak, że niepodejmowanie lub opóźnione podejmowanie działań zmierzających do uchylenia NIP podatnikom nie było przedmiotem analiz.

(akta kontroli tom II str. 153-173, tom IV str. 380-398, 497-511)

W odniesieniu do analiz dotyczących skali niezłożonych zeznań CIT-8 Szef KAS wskazał na prowadzone analizy podmiotowe mające na celu wytypowanie podmiotów, które nie złożyły CIT-8 za lata 2020-2021. Wyjaśnił, że na poziomie regionalnym analizy w zakresie braku złożonych zeznań za 2022 r. były prowadzone przez dwie IAS. Ponadto przez moduł MZA 26 września 2023 r. (tj. w trakcie kontroli NIK) została rozdystrybuowana do naczelników urzędów skarbowych wyselekcjonowana liczba podmiotów, które nie złożyły zeznania CIT-8 za 2022 r.

(akta kontroli tom IV str. 497-511)

NIK zauważa, że przeprowadzone analizy podmiotowe w zakresie podatników CIT, którzy nie złożyli zeznania CIT-8 za lata 2020-2021 dotyczyły podatników, jednocześnie wykazujących obrót w deklaracjach dla potrzeb podatku VAT lub pomimo niezłożenia deklaracji VAT występujących jako wystawcy faktur. W wyniku ww. analiz, przekazanych do podległych jednostek pismami⁴⁸ wytypowano do dalszej weryfikacji 5547 podmiotów za 2020 r., 4337 podmiotów za 2021 r., co stanowiło odpowiednio 2,4% i 1,6% wszystkich podatników CIT, którzy nie złożyli zeznania CIT-8 (228 322 za 2020 r. i 262 777 za 2021 r.).

OCENA CZĄSTKOWA

W okresie objętym kontrolą prowadzono systematycznie analizy przedmiotowe oraz podmiotowe dotyczące rozliczeń podatników CIT. Wyniki tych analiz przekazywano

⁴⁸ Znak: DNK12.8621.6.2022 z 5 kwietnia 2022 r., DRP3.8923.13.2022 z 26 sierpnia 2022 r. oraz DRPT1.8923.167.2022 z 12 stycznia 2023 r.

do jednostek podległych, a efekt finansowy działań jednostek, w wyniku weryfikacji podmiotów znajdujących się na listach typowań brutto, wyniósł 428,4 mln zł. Prowadzone działania analityczne mające na celu identyfikację nieprawidłowości lub oszustw podatkowych w rozliczeniach obejmowały swoim zakresem wszystkich podatników CIT, nie uwzględniały jednak specyfiki podatników pozostających we właściwości nUS, w tym podatników niebędących podatnikami VAT. Kontrola NIK wykazała dużą skalę niewywiązywania się podatników CIT z podstawowych obowiązków wynikających z przepisów prawa podatkowego oraz niewystarczający zakres działalności analitycznej. Działalność analityczna nie była prowadzona w pełni rzetelnie, ponieważ nie uwzględniała ryzyka związanego z wypełnianiem przez podatników CIT podstawowych obowiązków podatkowych oraz rejestracyjnych, tj. skali niewywiązywania się podatników CIT z obowiązku składania zeznań podatkowych CIT-8, nierealizowania obowiązku w zakresie złożenia zgłoszenia identyfikacyjnego NIP-8 oraz występowania w ewidencji podatników (z otwartym obowiązkiem podatkowym), z którymi nie ma kontaktu ze względu na fałszywe bądź fikcyjne dane adresowe w związku z realizacją obowiązków dotyczących uchylania NIP. Działania analityczne nie zostały podjęte przez Szefa KAS pomimo otrzymania od dyrektorów IAS informacji o stwierdzeniu niezgodności danych w KRS (w konsekwencji w Centralnym Rejestrze Podmiotów - Krajowej Ewidencji Podatników⁴⁹) ze stanem faktycznym w przypadku aż 9,7 tys. podmiotów w latach 2019-2022. W okresie objętym kontrolą nie podjęto także skutecznych działań w celu oszacowania aktualnej wartości luki w dochodach z CIT i jej struktury (w tym w odniesieniu do podatników CIT pozostających we właściwości nUS). W związku z tym nie było możliwe oszacowanie uszczerbku dla dochodów budżetu państwa, jak również rozpoznanie struktury luki, przyczyn i czynników ją kształtujących oraz określenie działań pozwalających na ograniczenie utraconych wpływów.

OBSZAR

Opis stanu faktycznego

2. Nadzór nad działalnością podległych organów w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych

2.1. Zgodnie z art. 14 ust. 1 pkt 1 i 2 ustawy o KAS do zadań Szefa KAS należy m.in. nadzór nad działalnością dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej, dyrektorów izb administracji skarbowej, naczelników urzędów skarbowych, naczelników urzędów celno-skarbowych, dyrektora Krajowej Szkoły Skarbowości oraz dyrektorów właściwych w sprawach KAS komórek organizacyjnych w urzędzie obsługującym ministra właściwego do spraw finansów publicznych, a także kształtowanie polityki kadrowej i szkoleniowej w jednostkach organizacyjnych KAS.

W ramach sprawowanego nadzoru, Szef KAS nie prowadził analiz w zakresie przygotowania nUS pod względem organizacyjnym, merytorycznym i kadrowym do realizacji zadań związanych z weryfikacją rozliczeń CIT i identyfikowania nieprawidłowości w tym obszarze. Odnosząc się do zapytania, czy prowadzono analizy w ww. zakresie, Szef KAS wyjaśnił, że w MF nieustannie dokonuje się analizy pracy US, w tym komórek analiz, czynności sprawdzających, kontroli podatkowej, orzecznictwa. Szef KAS podkreślił, że bezpośredni nadzór nad realizacją zadań US sprawują dyrektorzy IAS, którzy w ramach swoich uprawnień prowadzą politykę kadrową w podległych jednostkach oraz mają bezpośredni wpływ na kształtowanie się kadr w poszczególnych US. Z poziomu centralnego poszczególne departamenty w MF sprawują nadzór nad przedmiotowym obszarem zgodnie ze swoją właściwością rzeczową, np. Departament Orzecznictwa Podatkowego sprawuje nadzór nad postępowaniami podatkowymi m.in. przez udzielanie organom podległym Szefowi KAS wyjaśnień dotyczących stosowania przepisów prawa podatkowego.

⁴⁹ Dalej: CRP KEP.

W trakcie kontroli Szef KAS nie przedstawił dokumentów na okoliczność prowadzenia analiz, które obejmowałyby swoim zakresem adekwatność liczby pracowników zajmujących się weryfikacją prawidłowości rozliczeń podatników CIT w ramach czynności sprawdzających, kontroli podatkowych oraz prowadzeniem postępowań podatkowych i ich przygotowanie do realizacji tych zadań, skutki dysproporcji w obciążeniu poszczególnych US wynikających z przyrostu liczby podatników CIT.

(akta kontroli tom III str. 1-15)

Według informacji otrzymanych od dyrektorów IAS, czy nUS zgłaszały występowanie barier organizacyjnych, kadrowych w realizacji zadań związanych z weryfikacją rozliczeń CIT w ramach czynności sprawdzających, kontroli podatkowych, postępowań podatkowych oraz identyfikowania nieprawidłowości w tym obszarze, a także czy IAS we własnym zakresie zidentyfikowała takie bariery, występowanie barier stwierdzono w ośmiu⁵⁰ z 16 IAS. W szczególności były one związane niedostateczną liczbą pracowników posiadających niezbędną wiedzę i doświadczenie pozwalające na prowadzenie analiz, kontroli i postępowań podatkowych, zwłaszcza z zakresu badania ksiąg rachunkowych. Szczegółowy opis informacji w zakresie przyczyn niewielkiej liczby postępowań podatkowych w zakresie CIT przekazywanych do MF przez dyrektorów IAS znajduje się w pkt. 2.4. wystąpienia pokontrolnego, natomiast opis informacji pozyskanych przez NIK od naczelników US w zakresie przyczyn niewielkiej liczby kontroli podatkowych w CIT znajduje się w pkt. 2.6.

(akta kontroli tom VI str. 5-359)

Dla IAS objętych kontrolą⁵¹ liczba podatników CIT będących we właściwości nUS była zróżnicowana. W województwie mazowieckim zarejestrowano 251,8 tys. podatników, w tym najmniej podatników było w US w Zwoleniu (216), a najwięcej w Trzecim US Warszawa-Śródmieście (38,8 tys.). W województwie śląskim było 93,2 tys. podatników, w tym najmniej w US w Kłobucku (773), a najwięcej w Pierwszym US w Katowicach (9164). W województwie wielkopolskim było 87 tys. podatników, w tym najmniej w US w Chodzieży (713), a najwięcej w US Poznań-Wilda (13,5 tys.). W województwie zachodniopomorskim było 42,9 tys. podatników, w tym najmniej w US w Pырzycach (660), a najwięcej w Pierwszym US w Szczecinie (7,9 tys.). W województwie lubelskim było 31,6 tys. podatników, w tym najmniej w US w Parczewie (373), a najwięcej w Pierwszym US w Lublinie (7,9 tys.).

(akta kontroli tom III str. 282-288, tom V str. 423-427)

W zakresie adekwatności oprogramowania dotyczącego analizy danych podatników CIT w celu identyfikowania przypadków uchylania się od opodatkowania i mechanizmów agresywnej optymalizacji podatkowej, Szef KAS wskazał na wdrożenie oprogramowania analitycznego oraz automatyzację procesów, jak również na wykorzystywanie danych zgromadzonych na poziomie centralnym oraz narzędzi do ich analizy, w tym m.in. WRO-System (pliki JPK_VAT, raporty analityczne, STIR⁵²). Pracownicy US w ramach systemu ZISAR mieli dostęp do analiz przedmiotowych ryzyka i raportów z tych analiz m.in. w zakresie CIT. W 2022 r. wdrożono Moduł Zarządzania Analizami, który służył dystrybucji z poziomu centralnego list typowań, nadzorowaniu prowadzonych działań, jak również gromadzeniu informacji zwrotnych przygotowywanych przez jednostki terenowe w celu szybkiego rozpoznania wyników.

(akta kontroli tom III str. 6-7)

2.2. W okresie objętym kontrolą w MF nie poddawano analizie poziomu zaspokojenia potrzeb szkoleniowych w zakresie CIT i rachunkowości występujących w nUS. Działalność szkoleniową w KAS koordynowała Krajowa Szkoła Skarbowości⁵³.

⁵⁰ IAS w: Zielonej Górze, Wrocławiu, Łodzi, Warszawie, Białymstoku, Gdańsku, Katowicach i Olsztynie.

⁵¹ Według stanu na 30 kwietnia 2023 r.

⁵² System Teleinformatyczny Izby Rozliczeniowej.

⁵³ Dalej: KSS.

Potrzeby szkoleniowe badano w drodze ankiet przeprowadzanych przez KSS, w których poszczególne jednostki zgłaszały liczbę osób do przeszkolenia z danego tematu. Jak wyjaśnił Szef KAS, KSS nie zbiera w ankiecie informacji, które z tych zawnioskowanych miejsc będą przeznaczone dla nUS. KSS przydziela miejsca na poziomie województwa dla IAS, a ewentualny podział uczestników na osoby odbywa się już na poziomie danej IAS. KSS nie ma możliwości przeprowadzenia szczegółowych analiz dotyczących poziomu zaspokojenia potrzeb szkoleniowych tylko dla uczestników z nUS. Przygotowanie do prawidłowej realizacji zadań oraz bieżące monitorowanie poziomu przeszkolenia pracowników należy do dyrektorów IAS, którzy realizują to zadania za pośrednictwem naczelników US.

(akta kontroli tom III str. 7-10)

W latach 2021-2023 (do 31 maja) pracownicy nUS uczestniczyli w szkoleniach organizowanych przez KSS dotyczących ustawy CIT, ustawy o rachunkowości, analizy sprawozdań finansowych, m.in. w zakresie nadpłat i zwrotów podatku, kontroli w zakresie cen transferowych i optymalizacji podatkowych, analizy sprawozdań finansowych, dokumentacji cen transferowych, metodologii kontroli CIT, metodologii kontroli podatkowej w wybranych branżach podwyższonego ryzyka, Polskiego Ładu (zmiany w CIT), cen transferowych, zmian w CIT wprowadzonych w 2022 r. Pracownicy nUS uczestniczyli w studiach podyplomowych m.in. w zakresie cen transferowych, rachunkowości finansowej, zarządczej i sprawozdawczości finansowej, przeciwdziałania agresywnemu planowaniu podatkowemu, CIT z elementami optymalizacji podatkowych i cen transferowych. W ramach szkoleń (np. z ustawy CIT, Polski Ład) była omawiana tematyka rozliczeń podatników CIT w ramach tzw. „estońskiego CIT”, ulgi na robotyzację, ulgi pro wzrostowej, 5-procentowego podatku od dochodu z kwalifikowanych praw własności intelektualnej. W szkoleniach, kursach i studiach podyplomowych w 2021 r. uczestniczyło 256 pracowników nUS, w 2022 r. - 632, a w 2023 r. (do 31 maja) - 71.

Dyrektor KSS wyjaśniła, że zgłaszane potrzeby szkoleniowe wynikały z ankiet oraz odrębnej korespondencji (np. szkolenia z zakresu Polskiego Ładu).

(akta kontroli tom III str. 289-302)

W kwestii szkoleń pracowników, Szef KAS wskazał m.in. na szkolenia dotyczące wykorzystania WRO-Systemu, hurtowni danych oraz weryfikacji podmiotów zagranicznych, w zakresie optymalizacji podatkowej w CIT/PIT i postępowania podczas weryfikacji rozbieżności podczas analizy ulgi za złe długie. Departament Nadzoru nad Kontrolami⁵⁴ zawnioskował o zorganizowanie w 2023 r. szkoleń z zakresu opracowania analiz na potrzeby typowania do kontroli w zakresie cen transferowych (CIT/PIT) oraz czytania sprawozdań finansowych (w tym analizy przejścia z wyniku finansowego na wynik podatkowy).

(akta kontroli tom III str. 7-10)

NIK zauważa, że pomimo podejmowanych ww. działań w zakresie podnoszenia kwalifikacji pracowników, dyrektorzy IAS w pismach kierowanych do MF dotyczących orzecznictwa podatkowego w CIT, a także w informacjach przekazanych NIK, wskazali na niewystarczającą liczbę wykwalifikowanej kadry, a także szkoleń w zakresie CIT, szczególnie dla nowo zatrudnionych pracowników. Dla przykładu Dyrektor IAS w Warszawie⁵⁵, jako czynniki, które skutkowały małą liczbą postępowań prowadzonych w CIT wskazał m.in. na: ograniczenia kadrowe, w tym brak wyspecjalizowanej kadry do kontroli podatników prowadzących księgi rachunkowe, duże obciążenie pracą, zwiększenie ilości zadań przy takiej samej liczbie zatrudnionych osób, niewielką liczbę szkoleń w zakresie CIT rozszerzających

⁵⁴ Dalej. DNK.

⁵⁵ Pismo z 22 sierpnia 2022 r.

i aktualizujących wiedzę ze szczególnym uwzględnieniem omówienia nowych mechanizmów oszustw podatkowych. Dyrektor IAS w Opolu⁵⁶ wskazał na: zmniejszającą się liczbę osób posiadających doświadczenie, brak szkoleń centralnych w zakresie CIT w celu dokształcania nowych pracowników, znaczące zaangażowanie pracowników w inne, poza orzecznictwem, kierunki działania organów podatkowych.

(akta kontroli tom IV str. 353-379, tom VI str. 5-359)

2.3. Szef KAS na lata 2021-2023, na podstawie art. 7 ust. 3 ustawy o KAS, określił kierunki działania i rozwoju KAS, wskazując w nich cele do osiągnięcia, mierniki/wskaźniki ich pomiaru oraz zasady składania przez dyrektorów izb administracji skarbowej raportów z realizacji tych kierunków. W ramach kierunku w zakresie zapewnienia stabilnych finansów publicznych wyznaczono na: 2021 r.⁵⁷, 2022 r.⁵⁸ oraz 2023 r.⁵⁹ m.in. cel dotyczący wzrostu skuteczności i efektywności poboru należności podatkowych w wyniku działalności pionu kontroli KAS. Nie określono celów w zakresie poboru CIT, a przyjęte mierniki/wskaźniki odnosiły się do ogólnej skuteczności i efektywności kontroli podatkowych bez wyodrębnienia poszczególnych tytułów podatkowych. W 2023 r. przyjęto wskaźnik realizacji kontroli, który przypisywał najwyższą wagę kontrolom CIT.

W 2021 r. zrealizowano miernik w zakresie skuteczności kontroli dotyczących podatków na poziomie 91,5% (przy zaplanowanej wartości >83%). Miernik był obliczany jako liczba kontroli zakończonych w okresie rozliczeniowym z ustaleniami powyżej 3 tys. zł do liczby kontroli podatków, jednak bez podziału na poszczególne podatki.

W 2022 r. zrealizowano wyznaczone wskaźniki, tj. efektywność kontroli podatków (na poziomie 93% z zaplanowanej wartości ≥84%), realizacja kontroli dotyczącej podatków – przeprowadzono 18 104 kontrole w US (zaplanowano 16 772). Miernik dotyczący efektywności kontroli podatków był obliczany jako liczba kontroli zakończonych w okresie sprawozdawczym z ustaleniami powyżej 3 tys. zł lub obniżeniem straty podatkowej co najmniej o kwotę 15 tys. zł do liczby zatwierdzonych kontroli podatkowych.

W I półroczu 2023 r. zrealizowano wyznaczone wskaźniki, tj. efektywność kontroli podatków (na poziomie 94% z zaplanowanej wartości ≥84,5%), realizacja kontroli dotyczącej podatków – osiągnięto 54 320 punktów (zaplanowano ≥20 392 punktów). Miernik dotyczący efektywności kontroli podatków był obliczany jako liczba kontroli zaakceptowanych w okresie sprawozdawczym z kwotą uszczuplenia powyżej 5 tys. zł i/lub kwotą zmniejszenia straty powyżej 15 tys. zł do liczby zaakceptowanych kontroli podatkowych. Miernik odnoszący się do realizacji kontroli podatkowych był obliczany jako punkty za realizację zadań z zakresu kontroli podatkowych, przyjęto średnią liczbę kontroli na etat (5 szt.), a liczbę punktów uzależniono od rodzaju podatków i kontroli (właściwych, doraźnych), tj. na przykład za kontrolę CIT przyjęto 12 pkt., PIT – 9 pkt., VAT- 1 pkt., kontrole doraźne – 0,5 pkt.

Miernik wprowadzony dla oceny efektywności czynności sprawdzających ustanowiono jako łączną kwotę ustaleń. Wartość miernika została osiągnięta, tj. na 31 grudnia 2021 r. wyniosła 6321 mln zł przy planowanej kwocie co najmniej 2548 mln zł, na 31 grudnia 2022 r. 88 176 mln zł (zaplanowano 3311 mln zł) oraz na

⁵⁶ Pismo z 18 sierpnia 2022 r.

⁵⁷ Załącznik do zarządzenia nr 135 Szefa Krajowej Administracji Skarbowej z dnia 30 grudnia 2020 r. w sprawie określenia kierunków i rozwoju Krajowej Administracji Skarbowej na rok 2021.

⁵⁸ Załącznik do zarządzenia nr 67 Szefa Krajowej Administracji Skarbowej z dnia 29 grudnia 2021 r. w sprawie określenia kierunków i rozwoju Krajowej Administracji Skarbowej na rok 2022 (ze zm.).

⁵⁹ Załącznik do zarządzenia nr 83 Szefa Krajowej Administracji Skarbowej z dnia 29 grudnia 2022 r. w sprawie określenia kierunków i rozwoju Krajowej Administracji Skarbowej na rok 2023.

30 czerwca 2023 r. 29 982,4 mln zł (zaplanowano 2646 mln zł). Znaczne przekroczenie miernika w 2022 r. i w 2023 r. wynikało ze „sztucznego uszczuplenia”⁶⁰, które w 2022 r. wyniosło 82 361 mln zł, a w 2023 r. (I półrocze) 23 048 mln zł.

(akta kontroli tom II str. 263-303, tom III str. 383-443, 428-498)

Szef KAS wyjaśnił, że mierniki zostały tak skonstruowane, aby dawały rzetelną i potrzebną informację zarządczą o działaniu organizacji. Pozwala to m.in. na utrzymanie określonego poziomu liczby kontroli, w tym poziomu kontroli pozytywnych, a tym samym wywiera nacisk na skuteczne i efektywne stosowanie analizy ryzyka przy typowaniu podmiotów do kontroli. Jeżeli chodzi o mierniki dotyczące skuteczności i efektywności poboru należności podatkowych, w odniesieniu do realizacji kontroli podatkowych, są ustrukturyzowane w ten sposób, że obejmują wszystkie jednostki realizujące kontrole podatkowe (w tym nUS).

W sprawie przesłanek wprowadzenia wskaźników mających na celu wzrost działań kontrolnych US w obszarze podatków na 2022 r. (wskaźnik 1.2.3 – Realizacja kontroli dotyczących podatków) oraz na 2023 r. (wskaźnik 1.2.3 – Realizacja kontroli podatkowych) w sytuacji, gdy planowano zlikwidować komórki kontroli podatkowej w US i przesunięcia działań w kierunku prowadzenia czynności sprawdzających oraz migracji pracowników do urzędów celno-skarbowych⁶¹, Szef KAS wyjaśnił, że ewentualne zmiany dotyczące pionów kontroli w urzędach skarbowych to proces złożony i długotrwały. Natomiast wskaźniki ustalane są w określonym stanie faktycznym i prawnym i powinny być jak najbardziej miarodajne do bieżącej oceny skuteczności i efektywności prowadzonych działań.

(akta kontroli tom IV str. 385-387)

NIK zauważa, że mierniki, wskazane w *Kierunkach działania i rozwoju KAS* (12 – Skuteczność kontroli dotyczących podatków - 2021 r., 1.2.1 – Efektywność kontroli podatków - 2022 r. i 2023 r.), ustanowiono w taki sposób, że ocenę efektywności/skuteczności kontroli podatkowych (w tym w CIT) uzależniono wyłącznie od przekroczenia wartości ustaleń podatkowych, która wynosiła 3 tys. zł w latach 2021-2022 oraz 5 tys. zł w 2023 r., pomijając ogólną wartość ustaleń. Nie uwzględniono także rodzaju podatku, w zakresie którego prowadzona była kontrola podatkowa, co ma znaczenie ze względu na okresy rozliczeniowe, które mają być objęte kontrolą (w VAT okresem rozliczeniowym co do zasady jest miesiąc, w CIT rok podatkowy). Ustanowiony miernik dla oceny efektywności/skuteczności kontroli podatkowych skutkuje tym, że z punktu widzenia organu podatkowego za tak samo efektywną (skuteczną) kontrolę podatkową uznaje się kontrolę z ustaleniami podatkowymi 3,1 tys. zł lub 5,1 tys. zł za miesięczny okres rozliczeniowy oraz kontrolę CIT za okres roczny z wielokrotnie wyższą kwotą uszczuplenia.

2.4. Szef KAS kierował do podległych jednostek zalecenia, w tym m.in.:

- w grudniu 2020 r. przekazano *Rekomendacje w sprawie zasad prowadzenia działań przez jednostki organizacyjne Krajowej Administracji Skarbowej w obszarze zapobiegania i zwalczania nieprawidłowości podatkowych i celnych*. Rekomendacje dotyczyły m.in. właściwości organów i koordynacji działań w ramach KAS, zasad przekazywania przez naczelników urzędów skarbowych doraźnych wniosków o przeprowadzenie kontroli celno-skarbowej oraz zasad współpracy w zakresie blokady rachunku podmiotu kwalifikowanego w ramach systemu STIR;
- opracowano dokument *Wytyczne do czynności sprawdzających* (wrzesień 2021 r.)⁶², w którym przekazano wytyczne dotyczące m.in. rozliczeń CIT

⁶⁰ Błędnie wypełnione przez podatników zeznania PIT-36 i PIT-37.

⁶¹ Dalej: UCS.

⁶² Poprzednio obowiązywał dokument *Czynności sprawdzające* (maj 2017 r.).

w zakresie weryfikacji obowiązku składania zeznań i sprawozdań finansowych, weryfikacji zaliczek na podatek dochodowy, błędów dotyczących wpłat, odliczenia strat od dochodu, odliczeń od dochodu, weryfikacji przychodów z działalności gospodarczej, ryczałtu od dochodów spółek kapitałowych, a także opisano dobre praktyki w zakresie CIT.

(akta kontroli tom I str. 343-422, tom III str. 17-29, 94-101)

Do IAS przekazano analizy *Orzecznictwa w sprawach podatkowych*, tj.:

- w piśmie z 14 lipca 2021 r., przekazującym raport *Orzecznictwo w sprawach podatkowych za 2020 rok*, Szef KAS zwrócił uwagę na stosunkowo małą liczbę postępowań podatkowych prowadzonych z zakresu CIT, zobowiązał dyrektorów do dokonania analizy przyczyn skutkujących małą liczbą zakończonych spraw oraz wnioskował o podjęcie działań, w ramach sprawowanego nadzoru, usprawniających ten obszar postępowań;
- w piśmie z 28 czerwca 2022 r., przekazującym raport *Orzecznictwo w sprawach podatkowych za 2021 rok*, Szef KAS zwrócił uwagę na niską liczbę postępowań podatkowych prowadzonych z zakresu CIT (0,4% wszystkich zakończonych postępowań), zobowiązał dyrektorów do poinformowania o rodzaju podjętych działań lub przekazania wyjaśnień, że podjęcie takich działań nie jest konieczne;
- w piśmie z 30 czerwca 2023 r. Szef KAS zalecił jak najczęstsze wykorzystanie struktur JPK w prowadzonych postępowaniach podatkowych z uwagi na ich kompleksowość oraz wartość informacyjną i dowodową. Zalecił także wykorzystanie tego narzędzia na początkowym etapie gromadzenia materiału dowodowego, na czym miała zyskać jego rzetelność, łatwość analizy danych, jak i ekonomika procesowa.

(akta kontroli tom III str. 46-56)

Według raportu *Orzecznictwo w sprawach podatkowych za 2022 rok*, w latach 2021-2022 w podatku CIT zakończono 1358 postępowań prowadzonych w I instancji, co stanowiło 3,5% zakończonych postępowań w CIT, PIT oraz VAT (38 491), a postępowania w PIT i VAT stanowiły odpowiednio: 48,1% oraz 48,4%. Liczba decyzji w CIT w postępowaniu odwoławczym wyniosła 697, co stanowiło 5,4% zakończonych postępowań w CIT, PIT oraz VAT (12 795), a postępowania w PIT i VAT stanowiły odpowiednio: 29,1% oraz 65,5%.

(akta kontroli tom III str. 503, 509)

Dyrektorzy IAS, w odpowiedzi na ww. pismo z 28 czerwca 2022 r., zidentyfikowali przyczyny niskiej liczby postępowań podatkowych w zakresie CIT, do których zaliczono m.in.:

- rzadsze popełnianie błędów w rozliczeniach przez osoby prawne skutkujących koniecznością przeprowadzenia kontroli oraz postępowań podatkowych (prowadzenie ksiąg rachunkowych i korzystanie z profesjonalnej obsługi biur rachunkowych), korzystanie z prawa do złożenia korekty zeznania po zakończonej kontroli podatkowej (IAS w Bydgoszczy);
- niewystarczającą liczbę analityków, kontrolerów oraz orzeczników w zakresie CIT, prowadzenie czynności sprawdzających i dobrowolne złożenie przez podatnika korekty po kontroli (ekonomiczne rozwiązanie), przeprowadzone analizy podmiotów CIT nie wytypowały podmiotów spełniających kryteria efektywności kontroli podatkowych i uszczupień powyżej 3 tys. zł (IAS w Katowicach);
- ograniczenia wynikające z pandemii COVID-19, przeprowadzenie szczegółowej i czasochłonnej kontroli nie byłoby racjonalne z uwagi na niskie prawdopodobieństwo stwierdzenia innych nieprawidłowości niż możliwych do zidentyfikowania w ramach czynności sprawdzających (IAS w Kielcach);
- korzystanie przez podatników z prawa do złożenia korekty zeznania po zakończonych czynnościach sprawdzających oraz kontrolach podatkowych, brak

- podmiotów w grupie ryzyka, „mała opłacalność” kontroli w CIT w stosunku do innych podatków (głównie VAT). Znaczna liczba podatników CIT prowadzi działalność w sektorach, gdzie nie występuje znaczne ryzyko powstania uszczupień podatkowych, aby wyczerpywało przesłankę opłacalności kontroli (uszczuplenie nie przekracza 3 tys. zł). Złożoność zagadnień w CIT wymaga wysokiej specjalizacji pracowników, dużego doświadczenia i wiedzy w tym obszarze (znaczna część doświadczonych pracowników przeszła na emeryturę, wielu z aktualnie zatrudnionych w komórkach kontroli i postępowań podatkowych nie posiada praktycznej wiedzy, zwłaszcza w zakresie prowadzenia i kontrolowania pełnej księgowości). Przeciążenie organów podatkowych dodatkowymi obowiązkami i zadaniami, realizacja zadań w łączonych komórkach (wszystkie podatki), w których główny nacisk kładzie się na VAT (IAS w Lublinie);
- ukierunkowanie działań na inne obszary oraz efektywność finansową, niewielka procentowo liczba podatników CIT, mała liczba informacji sygnałnych i zleceń centralnych dotyczących nieprawidłowości, długotrwałość kontroli/postępowań podatkowych, ograniczenia kadrowe, niedostatek specjalistycznych szkoleń (głównie w zakresie rachunkowości), ograniczona liczba informacji przekazywanych obligacyjnie przez podatników CIT (IAS w Łodzi);
 - przeprowadzenie kontroli oraz postępowań wymagających zaangażowania pracowników o odpowiedniej wiedzy i doświadczeniu (ograniczenie potencjału z uwagi na brak kadry posiadającej wiedzę oraz doświadczenie, a także brak zainteresowania podjęcia pracy przez osoby posiadające wiedzę w tym obszarze, czego przyczyną są głównie względy ekonomiczne, brak konkurencyjności na rynku płac). Typując podatników do kontroli, kierowano się możliwościami kadrowymi komórek kontroli, z jednoczesnym uwzględnieniem stwierdzenia nieprawidłowości i ustalenia znacznej kwoty uszczupień podatku (priorytetem były kontrole w zakresie VAT). Przy typowaniu podmiotów do kontroli był brany pod uwagę czas trwania kontroli, który w ramach CIT jest wydłużony z uwagi na skomplikowany charakter spraw, w tym wynikający z konieczności badania obszernych ksiąg podatkowych (IAS w Olsztynie);
 - większy profesjonalizm obsługi księgowo-podatkowej podatników CIT (specyfika CIT powoduje, że w odróżnieniu zwłaszcza od VAT, większość ewentualnych nieprawidłowości naprawiana jest przez podatników poprzez korekty deklaracji), postępowania wymagały zaangażowania pracowników bardziej doświadczonych, o określonej wiedzy i umiejętnościach (znajomość rachunkowości i prawa handlowego), w większości małych lub średnich US pracowników takich jest mało (IAS w Poznaniu);
 - prowadzenie w pierwszej kolejności kontroli bieżących zwrotów VAT, większy stopień skomplikowania (w zakresie ustalenia stanu faktycznego i analizy prawnej przepisów regulujących opodatkowanie CIT), co w konsekwencji przekłada się na długość trwania kontroli/postępowań podatkowych. Niewielka liczba pracowników wyspecjalizowanych w obszarze badania ksiąg podatkowych, stale zwiększająca się liczba dodatkowych zadań realizowanych przez pracowników komórek kontroli/postępowań podatkowych oraz ogólna sytuacja kadrowa (m.in. związana z pandemią COVID-19), mniej narzędzi pozwalających na analizę ryzyka nieprawidłowości w porównaniu do VAT (IAS w Rzeszowie);
 - niestwierdzanie w ramach czynności sprawdzających nieprawidłowości skutkujących koniecznością wszczęcia kontroli, składanie po zakończonej kontroli (czynnościach sprawdzających) korekt uwzględniających stwierdzone nieprawidłowości. Ograniczenia kadrowe, w tym brak wyspecjalizowanej kadry do kontroli podatników prowadzących księgi rachunkowe. Podjęcie działań w zakresie CIT nie zawsze jest możliwe i efektywne - brak majątku oraz środków pieniężnych podlegających egzekucji, brak kontaktu z podatnikiem, upadłość

podmiotu powodująca umorzenie egzekucji (postępowania nie przynoszące efektu finansowego). Duże obciążenie pracą, zwiększenie ilości zadań przy takiej samej liczbie zatrudnionych osób, niewielka ilość szkoleń rozszerzających i aktualizujących wiedzę w zakresie CIT ze szczególnym uwzględnieniem omówienia nowych mechanizmów oszustw podatkowych (IAS w Warszawie).

(akta kontroli tom IV str. 353-379)

Departament Orzecznictwa Podatkowego⁶³, po dokonaniu analizy przyczyn małej liczby postępowań podatkowych w zakresie CIT⁶⁴, przekazał do:

- Dyrektora Departamentu Budżetu, Majątku i Kadr KAS odpowiedzi dyrektorów IAS, w których wskazano na brak wykwalifikowanej kadry w zakresie prowadzenia postępowań podatkowych w CIT oraz na niewielką ilość szkoleń w zakresie CIT,
- Dyrektora Departamentu Ryzyka Podatkowego odpowiedzi, w których wskazano na małą liczbę informacji sygnałnych i zleceń centralnych, dotyczących nieprawidłowości w rozliczeniu CIT oraz małą ilość narzędzi pozwalających na analizę ryzyka nieprawidłowości w porównaniu np. z podatkiem VAT,
- Dyrektora Departamentu Nadzoru nad Kontrolami prośbę o przekazanie informacji dotyczących liczby przeprowadzonych w 2020 r., w 2021 r. i w I półroczu 2022 r. czynności sprawdzających, kontroli podatkowych i kontroli celno-skarbowych.

(akta kontroli tom IV str. 408-409)

Szef KAS na pytanie, jakie działania podjęto w celu zwiększenia liczby weryfikacji rozliczeń CIT, w związku z wysokim ryzykiem⁶⁵ na obszarze całego kraju wykazywania podstawy opodatkowania w nieprawidłowej wysokości oraz informacjami od dyrektorów IAS dotyczącymi braku odpowiedniej specjalistycznej kadry, posiadającej wiedzę i doświadczenie w weryfikacji rozliczeń CIT wyjaśnił, że moduł MZA zapewnia kompleksową obsługę w postaci elektronicznej analiz centralnych od momentu udostępnienia w MZA po wypełnienie informacji zwrotnych i przekazanie do MF. Dostęp pracowników US do informacji zawartych w MZA stanowi aspekt podnoszący ich kwalifikacje, podobnie na bieżąco przekazywane telefonicznie pracownikom jednostek KAS informacje i wyjaśnienia dotyczące zagadnień merytorycznych związanych z analizami centralnymi w MZA oraz spotkania z przedstawicielami IAS i US. Jednocześnie cały czas podejmowane są działania zmierzające do podnoszenia kwalifikacji kadr analitycznych KAS (od lutego 2023 r. DAK prowadził szkolenia w zakresie użytkowania hurtowni danych CHD RF, a także WRO-Systemu). Ponadto DAK realizuje szkolenie „Weryfikacja podmiotów zagranicznych w bazach jawnoźródłowych” oraz na cyklicznych spotkaniach koordynatorów JPK_VAT i kierowników komórek zarządzania ryzykiem IAS i UCS prezentowane są i wyjaśnianie założenia typowania centralnego w zakresie m.in. nieprawidłowości w CIT; we współpracy z DNK przeprowadził szkolenie dotyczące optymalizacji podatkowej PIT/CIT oraz spotkanie informacyjne w sprawie weryfikacji „ulgi za złe długi”. Wystąpiono także do KSS z propozycją ujęcia w ramach programu służby przygotowawczej podstawowych zagadnień dotyczących prowadzenia analiz podatkowych. W wyniku analizy przyczyn małej liczby postępowań podatkowych w CIT zainicjowano szkolenia, które zostały uwzględnione w planie szkoleń centralnych kadr KAS na 2023 r. (w planie głównym 26 szkoleń dla 1395 osób, dodatkowo w rezerwie 33 szkolenia dla 758 osób).

Szef KAS nie wyjaśnił, czy i jakie podjęto działania zmierzające do zweryfikowania sposobu prowadzenia analiz CIT przez dyrektorów IAS w celu ustalenia przyczyn rozbieżności pomiędzy ich wynikami wskazującymi na małą opłacalność kontroli CIT,

⁶³ Dalej: DOP.

⁶⁴ Pisma z 13 września 2022 r.

⁶⁵ Analiza przedmiotowa ryzyka 17.1.1 z 31 maja 2022 r.

a wynikami analiz przedmiotowych ryzyka prowadzonych na szczeblu centralnym wskazujących na wysokie ryzyko nieprawidłowości i ich istotne skutki budżetowe.

(akta kontroli tom IV str. 390-394)

2.5. W KAS obowiązywały wytyczne w sprawie rejestracji podatników:

- *Procedura postępowania w sprawie prowadzenia rejestru podatników i płatników (sierpień 2017 r.)*⁶⁶,
- *Procedura postępowania w sprawie prowadzenia rejestru podatników VAT (sierpień 2017 r.)*,
- *Procedura postępowania w sprawie prowadzenia rejestru podatników dokonujących transakcji wewnątrzspółnotowych (sierpień 2017 r.)*,
- *Procedura postępowania w sprawie analizy ryzyka rejestracji podmiotu (maj 2018 r.)*⁶⁷,
- *Procedura postępowania w sprawie prowadzenia rejestru podatników i płatników, rejestru podatników VAT oraz rejestru podatników transakcji wewnątrzspółnotowych (czerwiec 2022 r.)*⁶⁸.

Zgodnie z *procedurami rejestrowymi z 2017 r. i z 2022 r.*⁶⁹, w przypadku niezłożenia zgłoszenia NIP-8 w obowiązującym terminie przez podmiot wpisany do KRS, pracownicy US byli zobowiązani do sporządzenia wezwania w celu wykonania przez podatnika tego obowiązku. W przypadku, gdy podatnik posługiwał się fałszywymi lub fikcyjnymi danymi adresowymi swojej siedziby lub miejsca wykonywania działalności gospodarczej, naczelnik US był obowiązany prowadzić z urzędu czynności zmierzające do uchylenia NIP. Procedura w sprawie analizy ryzyka, której celem było jak najwcześniejsze wyodrębnienie grupy podmiotów o potencjalnie wyższym poziomie ryzyka w celu poddania ich monitoringowi od samego początku prowadzenia działalności oraz wyeliminowaniu z obrotu podmiotów z góry nastawionych na założenie spółki wyłącznie dokonywania oszustw podatkowych, poprzez odmowę rejestracji podmiotu, przewidywała przeprowadzenie analizy ryzyka rejestracji podmiotu dopiero na etapie weryfikacji złożonego przez podatnika zgłoszenia rejestracyjnego w VAT lub VAT-UE, przed dokonaniem rejestracji w VAT⁷⁰.

(akta kontroli tom I str. 457-507, 584-591)

MF zwróciło się do dyrektorów IAS⁷¹ o dokonanie analizy i weryfikacji nieprawidłowości dotyczących zakresu zadań komórek rejestracyjnych oraz o podjęcie ewentualnych działań w celu wyeliminowania ryzyka wystąpienia takich sytuacji w przyszłości. Zidentyfikowane nieprawidłowości dotyczyły m.in. bezczynności w sprawach wszczętych z urzędu dotyczących unieważnienia numeru NIP oraz braku wezwań podmiotów, które zostały zarejestrowane w KRS i nie złożyły zgłoszenia identyfikacyjnego NIP-8.

(akta kontroli tom IV str. 486-492)

W trakcie kontroli NIK ustalono, że według stanu na 30 czerwca 2023 r.:

- liczba podatników CIT w nUS, którzy nie złożyli zgłoszenia NIP-8, wyniosła 58,3 tys. (w tym 46,8 tys. spółek),
- liczba spółek zarejestrowanych po 1 stycznia 2021 r. bez złożonego zgłoszenia NIP-8 wyniosła 19,4 tys., tj. 15,3% liczby, o jaką wzrosła liczba spółek w okresie objętym kontrolą (126,9 tys.).

⁶⁶ Dalej: procedura rejestrowa z 2017 r.

⁶⁷ Dalej: procedura w sprawie analizy ryzyka.

⁶⁸ Dalej: procedura rejestrowa z 2022 r.

⁶⁹ Pkt 4.12 procedury z 2017 r., pkt 1.12 procedury z 2022 r.

⁷⁰ Pkt 3, str. 4 procedury w sprawie analizy ryzyka.

⁷¹ Pisma z 10 sierpnia 2022 r. i z 2 czerwca 2023 r.

(akta kontroli tom II str. 153-157, 240-255, tom IV str. 493-496, tom V str. 370-377)

Z wyjaśnień Szefa KAS wynika, że w zakresie egzekwowania od podatników obowiązku złożenia zgłoszenia identyfikacyjnego NIP-8, prowadzono monitoring oraz przekazywano do IAS pisma przypominające o konieczności wykonywania zadań terminowo i rzetelnie. Szef KAS jednocześnie wskazał, że nadzór nad prawidłowością zadań wykonywanych przez US pełni IAS. Przeprowadzona przez DPP analiza informacji przekazanych przez IAS nie potwierdza, aby brak zgłoszeń identyfikacyjnych w zakresie danych uzupełniających wskazywał na beczynność urzędów skarbowych. Stosowne wezwania do podmiotów w przedmiotowym zakresie były kierowane, a w przypadku zaistnienia przesłanek podejmowane są czynności zmierzające do uchylenia NIP.

W trakcie kontroli Departament Poboru Podatku skierował do dyrektorów IAS informację statystyczną w zakresie braku zgłoszeń identyfikacyjnych (NIP-8) podmiotów, które zostały zarejestrowane w KRS z prośbą o analizę i weryfikację przedstawionych nieprawidłowości dotyczących zakresu zadań komórek rejestracyjnych⁷². Dyrektorzy IAS poinformowali, że w wyniku działań weryfikacyjnych wezwano podatników do złożenia zgłoszenia NIP-8, a w przypadku braku reakcji podatnika podjęto działania w celu uchylenia NIP. Jako najczęstszą przyczynę niezłożenia NIP-8 wskazywali brak kontaktu z podatnikiem, rejestrację spółki w wirtualnym biurze.

(akta kontroli tom IV str. 395-396, 417-426)

Kontrole przeprowadzone przez NIK w nUS (P/23/068) wykazały, że nie egzekwowano od podatników CIT złożenia zgłoszenia identyfikacyjnego NIP-8, nie podejmowano także skutecznych działań wobec podatników posługujących się fałszywym lub fikcyjnymi danymi adresowymi, w szczególności w niewielkim zakresie korzystano z możliwości uchylenia NIP tym podatnikom. Artykuł 8c ust. 4 uzep przewiduje obowiązek (a nie możliwość) uchylenia NIP przez naczelnika urzędu skarbowego w sytuacji, gdy podatnik posługuje się fałszywymi lub fikcyjnymi danymi adresowymi swojej siedziby lub miejsca wykonywania działalności gospodarczej.

(akta kontroli tom III str. 543-572)

2.6. W latach 2021-2023 (I półrocze) w nUS przeprowadzono w zakresie CIT:

- 133 969 czynności sprawdzających, w wyniku których stwierdzono nieprawidłowości w łącznej kwocie 592,2 mln zł,
- 1999 kontroli podatkowych, w wyniku których stwierdzono nieprawidłowości w łącznej kwocie 186,8 mln zł.

W latach 2021-2023 (I półrocze) w ramach czynności sprawdzających w CIT nUS wykorzystano 822 pliki JPK_KR na żądanie. W kontrolach podatkowych pobrano łącznie 3422 pliki⁷³.

Według stanu na 30 czerwca 2023 r. w nUS było zarejestrowanych 573 764 spółek prawa handlowego. W latach 2021-2023 (I półrocze) przeprowadzono w takich podmiotach 1901 kontroli podatkowych⁷⁴ oraz 93 237 czynności sprawdzających. Relacja liczby kontroli podatkowych oraz czynności sprawdzających w stosunku do liczby spółek wyniosła odpowiednio: 0,3% oraz 16,3%. Wartość uszczupień w CIT stwierdzonych w ramach czynności sprawdzających w spółkach prawa handlowego wyniosła 580,3 mln zł, a w ramach kontroli podatkowych 166,9 mln zł.

(akta kontroli tom III str. 307-309, 321-326, 333-334, tom IV str. 459-466)

⁷² Pismo z 15 czerwca 2023 r. znak DPP1.0723.39.2023.

⁷³ Liczba ta obejmuje wszystkie pobrane pliki (w tym pobrane w ramach kontroli podatkowych w VAT, CIT, PIT).

⁷⁴ W tym 1508 kontroli właściwych oraz 393 kontroli doraźnych.

Szef KAS nie przedłożył dokumentów wskazujących na podejmowanie w ramach sprawowanego nadzoru nad jednostkami podległymi analiz dotyczących niskiej aktywności nUS w zakresie prowadzenia kontroli podatkowych CIT.

W latach 2021-2023 (I półrocze) najbardziej aktywnymi US w zakresie prowadzenia kontroli podatkowych w spółkach prawa handlowego⁷⁵ były: Trzeci US w Lublinie (45 kontrole, 3,6 tys. spółek), US Kraków-Podgórze (33 kontrole, 8,2 tys. spółek), US w Piasecznie (25 kontrole, 8,8 tys. spółek), Trzeci US w Bydgoszczy (25 kontrole, 3,2 tys. spółek), US Kraków Stare Miasto (23 kontrole, 9,5 tys. spółek), Pierwszy US w Katowicach (22 kontrole, 6,4 tys. spółek), Pierwszy US w Krakowie (21 kontrole, 1,1 tys. spółek), US Warszawa-Praga (20 kontrole, 10,4 tys. spółek), US w Nowym Sączu (19 kontrole, 1,7 tys. spółek).

W latach 2021-2023 (I półrocze) w 43 nUS, tj. 11,3% wszystkich nUS (379) nie przeprowadzono żadnej kontroli podatkowej w spółkach prawa handlowego, których na 30 kwietnia 2023 r. łączna liczba wyniosła 18,7 tys. Wyjaśnienia uzyskane przez NIK od dwóch naczelników US wskazują na trudności w realizacji zadań, tj.:

- zmniejszającą się liczbę pracowników w komórkach kontroli podatkowej, wprowadzenie zmian organizacyjnych polegających na prowadzeniu przez tych samych pracowników kontroli i postępowań podatkowych (miało to bezpośrednie przełożenie na zmniejszenie liczby prowadzonych kontroli podatkowych, w tym kontroli w zakresie CIT), priorytet objęcia kontrolami VAT (wynikało to z analiz centralnych oraz typowań/wniosków o kontrole przekazywanych do realizacji, zawęziło specjalizację pracowników komórki kontroli podatkowej), brak szkoleń dla pracowników w zakresie CIT (jedno szkolenie „Polski Ład zmiany w CIT”), kształt mierników monitorujących działanie US (skuteczności/efektywności prowadzonych kontroli oraz ilość kontroli podatkowych), który preferował podejmowanie kontroli krótkich i efektywnych (konstrukcja VAT, krótkie okresy rozliczeniowe oraz możliwości analityczne m.in. plików JPK pozwalały na podjęcie szybkiej kontroli zakończonej ustaleniem uszczuplenia w podatku) – US Łódź-Widzew⁷⁶;
- niezadowolającą sytuację kadrową z powodu odejść pracowników i przeniesień do UCS, projekty zmian wskazujące na likwidację instytucji kontroli podatkowej i ograniczenie weryfikacji rozliczeń podatkowych (w tym podatników CIT) do poziomu czynności sprawdzających – Trzeci US w Szczecinie⁷⁷.

W ww. okresie w 57 nUS przeprowadzono po jednej kontroli podatkowej w CIT w spółkach prawa handlowego, których łączna liczba (według stanu na 30 kwietnia 2023 r.) wyniosła 26,2 tys. (w tym np. w urzędach skarbowych w: Tychach⁷⁸, Słupsku⁷⁹, Poznań-Winogrady⁸⁰). Po dwie kontrole przeprowadzono w US Warszawa-Wawer⁸¹, a trzy kontrole w US Wrocław-Fabryczna⁸².

Według informacji przekazanych przez naczelników nUS, przyczynami niewielkiej liczby prowadzonych kontroli podatkowych w CIT były przede wszystkim:

- braki kadrowe, zaangażowanie pracowników w akcje mandatowe oraz nabycia sprawdzające, ukierunkowanie na prowadzenie czynności sprawdzających z udziałem podatnika (analiza sprawozdań finansowych, dokumentacji, rachunków bankowych, przepływów pieniężnych), po których podatnicy otrzymywali protokół z informacją o konieczności złożenia korekty zeznania.

⁷⁵ Liczba spółek według stanu na 30 kwietnia 2023 r.

⁷⁶ Przeprowadzono 107 czynności sprawdzających w CIT, 2,7 tys. zarejestrowanych spółek.

⁷⁷ Przeprowadzono 325 czynności sprawdzających w CIT, 2,5 tys. zarejestrowanych spółek.

⁷⁸ Przeprowadzono 745 czynności sprawdzających w CIT, 2,4 tys. zarejestrowanych spółek.

⁷⁹ Przeprowadzono 338 czynności sprawdzających w CIT, 1,4 tys. zarejestrowanych spółek.

⁸⁰ Przeprowadzono 300 czynności sprawdzających w CIT, 3,8 tys. zarejestrowanych spółek.

⁸¹ Przeprowadzono 400 czynności sprawdzających w CIT, 5,7 tys. zarejestrowanych spółek.

⁸² Przeprowadzono 864 czynności sprawdzających w CIT, 6,2 tys. zarejestrowanych spółek.

Ponadto duża część kontroli była prowadzona wobec podmiotów, z którymi kontakt jest utrudniony i wszczynanie następnie kontroli w CIT nie miało uzasadnienia merytorycznego i ekonomicznego (generowane uszczupień niemożliwych do wyegzekwowania) – US Warszawa-Wawer;

- zbyt duże obciążenie pracą, przejścia na emeryturę, zmiany organizacyjne, rotacja pracowników w organizacji, odpływ pracowników na rynek zewnętrzny, a także brak specjalistów w zakresie CIT (propozycja szkoleń skierowana do pracowników w niewielkim stopniu jest w stanie zaspokoić potrzeby nabycia wiedzy i doświadczenia przez nowozatrudnionych, niedoświadczonych pracowników w zakresie rozliczeń CIT). W 2022 r. rozpoczęły się zmiany reorganizacyjne w obszarze kontroli podatkowej skutkujące zmianą stanu zatrudnienia (z 17 osobowego działu kontroli podatkowej z wykwalifikowaną kadrą pozostało aktualnie w składzie siedem osób). Ponadto były utrudnienia wynikające z braku kontaktu z podatnikiem, kontrola w zakresie VAT może odbywać się bez aktywnego udziału podatnika z uwagi na dostępność materiału źródłowego w postaci obligatoryjnie składanych JPK_VAT oraz dokumentacji księgowej pobieranej w formie struktur JPK na żądanie, a kontrole w CIT są zazwyczaj bardziej złożone i czasochłonne i wymagają bezpośredniego pozyskania materiału dowodowego od podatnika – US Wrocław-Fabryczna;
- odejścia z pracy wykwalifikowanych pracowników i utrudnienia w pozyskaniu dokumentów (nie podjęto ujętych w planach siedmiu kontroli z uwagi na brak zarządu i kontaktu z podmiotem, a decyzja o wszczęciu trzech kontroli została odsunięta w czasie ze względu na brak zasobów kadrowych). Głównym sposobem weryfikacji rozliczeń podatkowych były czynności sprawdzające, dopiero w przypadku znacznych uszczupień i trudności w ustaleniu stanu faktycznego weryfikacja rozliczeń dokonywana jest w toku kontroli podatkowej. Kontrole podatkowe były prowadzone w stosunku do podmiotów, dla których analiza wykazała duże prawdopodobieństwo wystąpienia nieprawidłowości generujących znaczne uszczuplenia we wpływach (PIT), a także realizowano kontrole w zakresie PIT, PPL, VAT, w których wystąpiły znaczne kwoty uszczupień bez ryzyka zakończenia kontroli wynikiem negatywnym – US w Słupsku;
- problemy kadrowe związane odejściem pracowników z dużym doświadczeniem zawodowym, realizacja nowych zadań kontrolnych (np. związanych weryfikacją prawidłowości użytkowania kas rejestrujących w ramach procedury nabycia sprawdzającego), realizowano kontrole głównie w następstwie przeprowadzonych analiz raportów JPK_VAT, w wyniku których identyfikowano podmioty, które nie ujawniały lub zaniżały podstawy opodatkowania w VAT. Przy typowaniu podmiotów do kontroli podatkowej podejrzewanych o dokonywanie nadużyć i przestępstw podatkowych analizowana była ich sytuacja majątkowa (jeżeli w wyniku tych analiz, stwierdzono, że nie będzie można wyegzekwować przypisanych należności podatkowych odstępowano od realizacji kontroli w tych podmiotach) – US w Tychach.

(akta kontroli tom III str. 3-13, 267-288, 304-316, 321-326, 538-542, tom V str. 188-228)

Szef KAS wyjaśnił, że prowadzono stały monitoring skuteczności i efektywności działań weryfikacyjnych w obszarze CIT m.in. poprzez systemy informatyczne zawierające informacje o prowadzonych kontrolach, jak też system wskaźników monitorujących obszary działań podległych jednostek oraz kontakty robocze. W trakcie kontaktów roboczych z jednostkami terenowymi była zwracana uwaga, aby działania m.in. US miały charakter proporcjonalny, tj. niedopuszczalne jest wszczynanie kontroli podatkowych w sytuacji, kiedy uprawnienia organów w ramach czynności sprawdzających są wystarczające. Priorytetem były działania analityczne, które tematycznie odnoszą się do ryzyk ocenionych na poziomie średnim i wysokim.

Szef KAS podkreślił, że na kwalifikację poziomu ryzyka wpływ ma nie tylko rozmiar prawdopodobieństwa wystąpienia danego, niepożądanego czynnika, ale także rozmiar oczekiwanych niekorzystnych skutków wystąpienia tego czynnika. Ilościowo liczba podatników CIT pozostających we właściwości nUS stanowi znaczny udział w ogólnej liczbie podatników CIT, to jednak równocześnie nie można pominąć faktu, że z zasady są to podmioty gospodarcze o stosunkowo najmniejszym rozmiarze prowadzonej działalności. W przypadku tych podatników trudno się zatem spodziewać zagrożenia wysokim jednostkowym uszczupleniem należności podatkowych, w tym w podatku CIT.

(akta kontroli tom IV str. 500-511)

2.7. W toku kontroli NIK ustalono, że według stanu na 30 czerwca 2023 r. łączna liczba niezłożonych zeznań CIT-8 w nUS za lata podatkowe, których zakończenie nastąpiło w latach 2017-2022, wyniosła 1250,4 tys. (w tym spółki nie złożyły – 895,4 tys. zeznań). W 2021 r. nie złożono 258,2 tys. zeznań CIT-8 (w tym 190,9 tys. przez spółki), a za 2022 r. – nie złożono 312,1 tys. zeznań CIT-8 (w tym 231,3 tys. przez spółki). Liczba zeznań CIT-8, która nie została złożona w 2021 r. była dwukrotnie wyższa od liczby zeznań niezłożonych w 2017 r. (128,4 tys.).

(akta kontroli tom V str. 376-377)

Z wyjaśnień Szefa KAS wynika, że nie sprawowano nadzoru nad działalnością nUS w zakresie egzekwowania od podatników obowiązku złożenia zeznania CIT-8, prowadzono analizy ukierunkowane na podmioty, które nie złożyły zeznań CIT (m.in. analizy mające na celu wytypowanie podmiotów, które nie złożyły CIT-8 za 2020 r. i 2021 r., a prowadziły działalność gospodarczą). Szef KAS poinformował, że analizy za 2022 r. na poziomie regionalnym prowadzono w IAS we Wrocławiu oraz w IAS w Warszawie. Pismem z 5 kwietnia 2022 r. skierowano do IAS wykaz podmiotów, które objęte zostały analizą pod kątem braku wystąpienia rozliczenia podatkowego CIT-8, w celu rozważenia podjęcia działań weryfikacyjnych, zweryfikowanie danych znajdujących się w wykazie oraz przesłanie informacji dotyczących podjętych działań we wskazanym terminie. Ponadto 26 września 2023 r. (poprzez moduł MZA) została rozdystrybuowana do US kolejna analiza, której celem było wyselekcjonowanie podmiotów, które nie złożyły zeznania CIT-8 za rok podatkowy 2022.

W trakcie kontroli NIK Szef KAS nie przedstawił dokumentów, które wskazywałyby na identyfikację trudności organów KAS w zakresie realizacji egzekwowania obowiązku złożenia przez podatników zeznania CIT-8.

(akta kontroli tom III str. 11-12, 30-33, 42-56, tom IV str. 299-344)

Kontrole NIK przeprowadzone w nUS wykazały, że nie podejmowano skutecznych działań w celu wyegzekwowania od podatników CIT obowiązku złożenia zeznań CIT-8. Działania US ograniczyły się do wzywania podatników do złożenia CIT-8 (najczęściej dwukrotnego), które nie były odbierane i były pozostawione w aktach sprawy. Nie wykorzystywano wszystkich dostępnych możliwości w celu wyegzekwowania zeznań od podatników, tj. nie wzywano ich do złożenia wyjaśnień w sprawie przyczyn niezłożenia zeznań, nie nakładano kar porządkowych oraz nie prowadzono postępowań karno-skarbowych. W przypadku braku kontaktu z podatnikiem nie podejmowano działań zmierzających do uchylenia NIP.

(akta kontroli tom III str. 543-572)

2.8. W MF nie obejmowano nadzorem działalnością nUS w zakresie wykorzystania, w toku przeprowadzonych wobec podatników CIT czynności sprawdzających i kontroli podatkowych, stwierdzonych nieprawidłowości w VAT, które miały bezpośredni wpływ na prawidłowość rozliczeń w CIT. Kontrole NIK przeprowadzone w nUS wykazały przypadki niepodejmowania działań zmierzających do

wykorzystania przez nUS ustaleń z kontroli VAT do określenia CIT w prawidłowej wysokości, jak również nieuwzględniania tych zagadnień w działalności nadzorczej dyrektorów IAS.

Szef KAS poinformował, że był prowadzony stały i bieżący monitoring oraz nadzór nad działalnością dyrektorów IAS w zakresie kontroli celno-skarbowych, kontroli podatkowych i czynności sprawdzających, w tym prowadzonych w obszarze CIT, w szczególności w obszarze cen transferowych oraz unikania opodatkowania przy zastosowaniu modeli agresywnego planowania podatkowego. Według Szefa KAS, w zakresie kontroli podatkowych nadzorowane były dwie sprawy zawierające wykazy podmiotów, które w zeznaniach rocznych CIT-8 nie wykazały przychodu, natomiast w deklaracjach VAT-7 wykazywały obroty. Zlecenia przeprowadzenia pogłębionych analiz, celem zainicjowania stosownych działań, były przekazywane do IAS. Decyzje co do dalszych działań podejmują dyrektorzy, w tym te dotyczące przydzielenia analiz do US. Szef KAS wyjaśnił, że nie obejmowano dodatkowym nadzorem działalności nUS w zakresie wykorzystania stwierdzonych nieprawidłowości w VAT, które miały bezpośredni wpływ na prawidłowość rozliczeń w CIT. Decyzje w sprawie działań podejmują właściwi naczelnicy US. Wskazał, że organy KAS w przypadku wyników kontroli podatkowej w zakresie VAT, mających wpływ na prawidłowość rozliczeń CIT, mają obowiązek dokonania weryfikacji rozliczeń podatku dochodowego. Dbalność o zapewnienie by ta zasada była stosowana spoczywa na naczelniku US, nad którym bezpośredni nadzór sprawuje dyrektor IAS.

(akta kontroli tom III str. 543-572, tom IV str. 500-511)

Na podstawie informacji otrzymanych od siedmiu naczelników nUS wykazujących się niską aktywnością w prowadzeniu kontroli podatkowych w zakresie CIT ustalono, że w okresie objętym kontrolą przeprowadzili oni łącznie osiem kontroli w CIT, przy 118 kontrolach w VAT u podatników CIT, w wyniku których stwierdzono zaniżenie wartości sprzedaży lub zawyżenie wartości zakupów mogące mieć wpływ na rozliczenie w CIT.

(akta kontroli tom V str. 189-227)

2.9. W czerwcu 2022 r. w DNK została przeprowadzona analiza funkcjonowania komórek kontroli podatkowej w latach 2020-2022 (do 30 kwietnia), w ramach której sformułowano wnioski zmierzające do likwidacji komórek kontroli podatkowej w US. Notatkę w tym zakresie przedstawiono Szefowi KAS. Z jej treści wynika, że została sporządzona przez pracownika DNK, jednak nie została opatrzona żadnym podpisem. W trakcie kontroli NIK, MF nie było w stanie wskazać, kiedy i przez kogo ta notatka została przedłożona i zatwierdzona. W analizie stwierdzono, że 70-80% kontroli podatkowych w US mogłaby zostać zastąpiona czynnościami sprawdzającymi (rozszerzonymi o prawo do prowadzenia oględzin), gdyż KAS posiada szereg narzędzi informatycznych, baz danych, w których gromadzi i przetwarza cały zasób informacji otrzymywanych zarówno od podatników jak i innych instytucji, organów.

DNK zarekomendował zmiany ustawowe, tj. rozszerzenie zakresu stosowania czynności sprawdzających, zakończenie stosowania procedury kontroli podatkowej (do czerwca 2023 r.) oraz zlikwidowanie komórki kontroli do końca 2023 r., stopniowe (od początku 2023 r.) przesuwanie pracowników do wykonywania czynności sprawdzających lub kontroli celno-skarbowej (ok. 1 tys. osób, 25-30%). Podstawą merytoryczną powyższych zmian była ww. analiza, która w ocenie DNK wykazała, że (...) procedura kontroli podatkowej staje się obecnie niepotrzebną komplikacją całego systemu i coraz częściej wykonywana jest pro forma, w celach jedynie statystycznych. Ustalenia w ramach kontroli systematycznie maleją, a ustalenia w ramach czynności sprawdzających rosną. Jako szanse/korzyści wskazano uproszczenie systemu kontroli, lepsze wykorzystanie zasobów ludzkich, ugruntowanie pozytywnego wizerunku US jako pełniącego funkcje obsługowe i wspierające.

NIK zauważa, że w notatce skierowanej do szefa KAS przyjęto zawyżone dane za 2021 r. dotyczące ustaleń z czynności sprawdzających⁸³. Według *Sprawozdania Szefa KAS za 2021 r.* kwota ustaleń wyniosła 4343 mln zł, a nie 6663,5 mln zł⁸⁴. W porównaniu do 2020 r., w którym kwota ustaleń z czynności sprawdzających wyniosła 5051 mln zł, w 2021 r. zmalała ona o 708 mln zł (14%). Nieuzasadnione więc było stwierdzenie, że ustalenia czynności sprawdzających rosną. Nie uwzględniono także efektywności⁸⁵ kontroli podatkowych i czynności sprawdzających. W 2020 r. i 2021 r. efektywność kontroli podatkowych wyniosła odpowiednio 254,7 tys. zł i 191,9 tys. zł⁸⁶, natomiast czynności sprawdzających 1,9 tys. zł i 1,5 tys. zł⁸⁷. Ponadto ww. analiza nie uwzględniała: struktury kontroli podatkowych w odniesieniu do poszczególnych tytułów podatkowych, liczby przeprowadzonych w toku kontroli czynności dowodowych (np. przesłuchania strony i świadków, oględzin, czynności sprawdzających u kontrahentów kontrolowanego), informacji co do sposobu weryfikacji w ramach czynności sprawdzających tematów kontroli (tj. transakcji pomiędzy podmiotami, prawidłowości naliczania i wpłaty zaliczek na podatek dochodowy podatnika i płatnika, danych rejestracyjnych, kontroli ewidencjonowania i użytkowania kas rejestrujących) oraz czasu trwania kontroli doraźnych i właściwych. Według stanu na 31 marca 2023 r. do UCS zostało przeniesionych 724 pracowników kontroli podatkowej z US, tj. 24,7 % stanu na 31 lipca 2022 r. (2926 pracowników), pomimo że nie zostały wprowadzone zmiany ustawowe dotyczące organizacji i struktury US oraz zadań realizowanych przez naczelników US.

Szef KAS w *Kierunkach działania i rozwoju KAS w latach 2022-2023* wprowadził wskaźniki mające na celu wzrost działań kontrolnych US w obszarze podatków⁸⁸.

Rozpoczęcie konsultacji w sprawie zmian w ustawie z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa⁸⁹, które zawierały zniesienie kompetencji naczelnika US do przeprowadzenia kontroli podatkowej na rzecz rozszerzenia jego uprawnień w ramach czynności sprawdzających, nastąpiło w czerwcu 2023 r.⁹⁰.

Według Szefa KAS, największe zagrożenie w podatku CIT dla stabilności wpływów budżetowych obejmuje obszar cen transferowych oraz unikania opodatkowania przy zastosowaniu modeli agresywnego planowania podatkowego. Kontrole w powyższym zakresie cechuje wysoki poziom złożoności i skomplikowania. Często są to kontrole długoterminowe. W związku z powyższym do weryfikacji przestrzegania przepisów prawa podatkowego w tym obszarze najczęściej stosowany jest tryb kontroli celno-skarbowej realizowany przez UCS.

(akta kontroli tom II str. 450-500, tom III str. 1-13, 86-93, tom IV str. 289-296, 380-398, 454-456, tom V str. 10-16, 79-85, 174-187, tom VI str. 377-382)

W latach 2021-2023 (I półrocze) UCS przeprowadziły 988 kontroli w CIT podatników pozostających we właściwości nUS⁹¹, ustalając uszczuplenia w kwocie 881,6 mln zł⁹², co stanowiło 9,4% przeprowadzonych w tym okresie wszystkich kontroli celno-skarbowych (10 511) oraz 7,7% ustalonych uszczupleń (11 488,5 mln zł).

(akta kontroli tom V str. 364-369, tom VI str. 383-394)

⁸³ Nie weryfikowano danych za lata 2017-2019.

⁸⁴ Uwzględniono tzw. „sztuczne uszczuplenie” z czynności sprawdzających, wynikające z nieprawidłowego sporządzenia zeznania podatkowego PIT-37 za 2020 r., co spowodowało zawyżenie kwoty nadpłaty w podatku o 2,3 mld zł.

⁸⁵ Kwota ustaleń/liczba kontroli podatkowych lub czynności sprawdzających.

⁸⁶ W 2020 r. przeprowadzono 15 304 kontrole podatkowe w wyniku których osiągnięto uszczuplenie w kwocie 3898,5 mln zł. w 2021 r. 15 781 kontroli podatkowych z uszczupleniem 3028,3 mln zł.

⁸⁷ W 2020 r. przeprowadzono 2 634 479, a w 2021 r. 2 927 589 czynności sprawdzających.

⁸⁸ W 2022 r. wskaźnik 1.2.3 – Realizacja kontroli dotyczących podatków, w 2023 r. wskaźnik 1.2.3 – Realizacja kontroli podatkowych.

⁸⁹ Dz. U. z 2023 r. poz. 2383 (dalej: Ordynacja podatkowa).

⁹⁰ <https://www.gov.pl/web/finanse/konsultacje-podatkowe-w-sprawie-zmian-w-ordynacji-podatkowej>.

⁹¹ W 2021 r. – 110, w 2022 r. – 226, w 2023 r. (I półrocze) – 652, w tym 319 Małopolski UCS w Krakowie.

⁹² W 2021 r. – 153,9 mln zł, w 2022 r. – 549,9 mln zł, w 2023 r. (I półrocze) – 177,8 mln zł.

2.10. Monitorowano skuteczność postępowań egzekucyjnych w oparciu o dane raportowane z systemu EGAPOLTAX służący do ewidencjonowania w US tytułów wykonawczych, czynności i środków egzekucyjnych, sporządzania dokumentów wydawanych przez organ egzekucyjny. Według stanu na 30 czerwca 2023 r. kwota zaległości podatników CIT pozostających we właściwości nUS wyniosła 1944,7 mln zł (z tego 1300,7 mln zł to kwota objęta tytułami wykonawczymi) i stanowiła 47,2% zaległości ogółem w CIT (4118,6 mln zł).

W latach 2021-2023 (do 30 czerwca) wyegzekwowano zaległości w CIT w łącznej kwocie 617,5 mln zł. W MF nie dysponowano danymi o kwocie wyegzekwowanych zaległości podatników CIT pozostających we właściwości nUS. W 2022 r. wskaźnik skuteczności egzekucji zaległości w CIT, mierzony relacją kwoty wyegzekwowanych zaległości podatkowych do kwoty zaległości objętych tytułami wykonawczymi, wzrósł z 11,7% w 2021 r. do 15,7%. Na koniec 2022 r. kwota objęta tytułami wykonawczymi wyniosła 1899,1 mln zł i była o 8,9% (o 155,6 mln zł) wyższa niż na koniec 2021 r.

W latach 2021-2023 (do 30 czerwca) kwota zaległości CIT odpisanych z tytułu przedawnienia wyniosła 918 mln zł, z tego 442,3 mln zł (48,2%) to zaległości podatników pozostających we właściwości nUS.

(akta kontroli tom III str. 325-327)

2.11. W sprawie podejmowanych działań w celu identyfikacji barier w poborze CIT przez nUS, Szef KAS poinformował, że występowało do IAS z pismami dotyczącymi identyfikacji wątpliwości interpretacyjnych oraz przedstawienia ewentualnych wskazówek, co do kierunku i zakresu zmian legislacyjnych, które pozwoliłyby wyeliminować trudności w praktycznym stosowaniu analizowanych przepisów (ulgi na złe długie w podatku CIT, podatku od przychodów z budynków stanowiących środki trwałe), we współpracy z Dyrektorem IAS we Wrocławiu zorganizowano dwa szkolenia merytoryczne dotyczące podstaw podatku CIT oraz opodatkowania kryptowalut).

(akta kontroli tom III str. 1-13)

W ramach nadzoru nad postępowaniami podatkowymi, systematycznie monitorowano i analizowano orzecznictwo organów podległych Szefowi KAS. Pracownicy KAS mieli możliwość korzystania z bazy wiedzy (m.in. stanowisk w zakresie sposobu interpretowania i stosowania przepisów prawa podatkowego, orzeczeń sądów) zamieszczonej w Systemie Informacji Celno-Skarbowej EUREKA³⁰.

W celu poprawy jakości orzecznictwa podatkowego wprowadzono system sprawozdawczości, który umożliwiał pozyskiwanie i wymianę informacji na temat orzecznictwa organów KAS. Opracowano *Rekomendacje w zakresie poprawy jakości orzecznictwa w sprawach podatkowych*⁹³, których celem było usprawnienie prowadzenia postępowań podatkowych, identyfikacja istotnych problemów związanych ze stosowaniem przepisów prawa podatkowego, a także informowanie o istotnych orzeczeniach sądów administracyjnych. Dyrektorzy IAS, w związku z wymogami przyjętymi w *Rekomendacjach*, przekazywali półroczne sprawozdania obejmujące m.in. dane o liczbie postępowań podatkowych prowadzonych przez organy KAS w I i II instancji, dane o liczbie decyzji wydanych przez organy pierwszej instancji, liczbie rozstrzygnięć organów drugiej instancji oraz liczbie skarg, w tym skarg kasacyjnych, wniesionych w danym okresie sprawozdawczym, w podziale na poszczególne tytuły podatkowe. Na podstawie tych sprawozdań przygotowano analizy (półroczne i roczne) orzecznictwa w sprawach podatkowych, w którym gromadzono informacje w zakresie działalności izb administracji skarbowej, urzędów celno-skarbowych oraz urzędów skarbowych bez podziału na wyspecjalizowane

⁹³ Zaktualizowane Rekomendacje (luty 2021 r.) przekazano do IAS pismem z 10 marca 2021 r. (dalej: Rekomendacje).

i niewyspecjalizowane. Analizy były przekazywane dyrektorom izb administracji skarbowej wraz z zaleceniami odnoszącymi się do zagadnień wymagających poprawy i działań zaradczych.

(akta kontroli tom III str. 3-5, 46-56, 502-527, tom IV str. 111-124)

Szef KAS monitorował i analizował także orzecznictwo organów podatkowych za 2022 r. pod kątem jednolitości stosowania przepisów ustawy CIT, a wyniki badania wykazały brak rozbieżności w zakresie stosowania przepisów dotyczących cen transferowych, przychodów, kosztów uzyskania przychodów, poboru podatku od należności licencyjnych i dywidend.

(akta kontroli tom III str. 34-41)

W kwietniu 2023 r. opracowano dokument *Analiza orzecznictwa NSA w sprawach dotyczących interpretacji indywidualnych w przedmiocie podatku dochodowego od osób prawnych za 2022 r.*, w której zidentyfikowano obszary będące przedmiotem najczęściej zaskarżanych rozstrzygnięć dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej oraz sprawdzenie jednolitości rozstrzygnięć NSA i zgodności ze stanowiskiem MF.

(akta kontroli tom IV str. 225-248)

W latach 2021-2023 (I półrocze) naczelnicy nUS wydali 722 decyzje określające wysokość zobowiązania w CIT oraz 67 decyzji określających wysokość straty. Łączna kwota nieprawidłowości (dodatkowe zobowiązanie bądź zmniejszenie wysokości straty) wynikająca z decyzji wydanych przez naczelników nUS wyniosła 1209,6 mln zł (44,6% kwoty nieprawidłowości z wydanych ww. decyzji ogółem). Liczba rozstrzygnięć w II instancji dotycząca decyzji wydanych przez naczelników nUS wyniosła 241, sąd administracyjny oddalił skargi w 82 przypadkach, a w 36 sprawach uchylił decyzję, stwierdził nieważność decyzji lub wydanie decyzji z naruszeniem prawa.

(akta kontroli tom III str. 329, 530)

W ramach realizowanego nadzoru przekazano do dyrektorów IAS pisma dotyczące konieczności przekazywania informacji dotyczących orzeczeń sądów administracyjnych istotnych z punktu widzenia systemu podatkowego⁹⁴ oraz sygnalizowania do MF potrzeby zmian w przepisach podatkowych oraz informacji o zauważonych praktycznych przypadkach obchodzenia prawa oraz występowania zjawiska tzw. szarej strefy, a także utrudnienia w wywiązywaniu się podatników i płatników z ich obowiązków podatkowych, które mogą przyczynić się do wprowadzania odpowiednich regulacji w zakresie prawa podatkowego⁹⁵. Do dyrektorów IAS kierowane były również pisma przekazujące raporty w sprawie orzecznictwa w sprawach podatkowych, w których zwracano uwagę na np. małą liczbę postępowań w CIT. Ponadto Departament Analiz przygotowywał kwartalne opracowania statystyczne z wykonania zadań przez dyrektorów IAS oraz dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z zakresu właściwości departamentów, której było przekazywane do wiadomości dyrektorów ww. jednostek.

Na podstawie przekazanych danych sprawozdawczych w latach 2021-2023 (I półrocze) przygotowano i przekazano do IAS raporty: *Orzecznictwo w sprawach podatkowych za 2020 rok*, *Orzecznictwo w sprawach podatkowych za I półrocze 2021 rok*, *Orzecznictwo w sprawach podatkowych za 2021 rok*, *Orzecznictwo w sprawach podatkowych za I półrocze 2022 rok*, *Orzecznictwo w sprawach podatkowych za 2022 rok*. Raporty zawierały analizy i dane liczbowe m.in. w zakresie postępowań podatkowych prowadzonych w I instancji (US i UCS), postępowań odwoławczych (IAS i UCS), wykorzystania plików JPK w postępowaniach

⁹⁴ Pismo z 7 marca 2022 r.

⁹⁵ Pismo z 30 października 2020 r.

podatkowych, decyzji wydanych przez organy podatkowe oraz złożonych i rozpatrzonych odwołań, skarg złożonych WSA i NSA.

(akta kontroli tom III str. 17-29, 46-56, 520-543, tom IV str. 111-224)

W DOP prowadzono także analizy dotyczące funkcjonowania przepisów o CIT, w tym:

- opracowano raport podsumowujący sprawozdawczość IAS w zakresie jednolitego stosowania przepisów ustawy CIT w postępowaniach podatkowych w 2022 r., którego celem było zidentyfikowanie rozbieżności w wykładni przepisów ustawy CIT,
- przygotowano odpowiedzi (rekomendacje) dotyczące stosowania przepisów w zakresie CIT (np. w zakresie stosowania zwolnień, formy odmowy rejestracji oraz wykreślenia podatników niespełniających warunków do skorzystania z rozliczenia ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych, cen transferowych, złożenia informacji CIT15J).

(akta kontroli tom III str. 5, 34-43, 60-83)

2.12. W okresie objętym kontrolą przeprowadzono siedem kontroli w nUS, których zakres obejmował m.in. CIT, z czego:

- 1) dwie kontrole w zakresie poprawności rejestracji podatników i płatników⁹⁶ – stwierdzono w szczególności: niepodejmowanie działań celem wyegzekwowania od podatników złożenia zgłoszenia identyfikacyjnego danych uzupełniających na formularzu NIP-8, opóźnienia w otwieraniu i zamykaniu obowiązków podatkowych w CIT, nieterminową realizację zadań w zakresie wprowadzania do CRP KEP zgłoszeń identyfikacyjnych w zakresie danych uzupełniających oraz aktualizacyjnych. W ramach tych kontroli nie sprawdzano działalności urzędów w zakresie uchylania NIP z urzędu;
- 2) dwie kontrole w zakresie prawidłowości prowadzenia kontroli podatkowych⁹⁷, w tym badaniem objęto po jednej kontroli w CIT – ustalono przekazanie akt kontroli do komórki prowadzącej postępowanie podatkowe z uchybieniem terminu wskazanego w przepisach wewnętrznych, błędne zaewidencjonowanie w systemie daty powiadomienia kontrolowanego o przyczynach braku zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej;
- 3) jedną kontrolę w zakresie terminowości i rzetelności przekazywania zawiadomień o możliwości popełnienia przestępstw lub wykroczeń skarbowych⁹⁸, w tym badaniem objęto trzy sprawy dotyczące CIT – w jednym przypadku stwierdzono brak adresata na sporządzonym zawiadomieniu o popełnieniu przestępstwa skarbowego;
- 4) dwie kontrole w zakresie prawidłowości działań podejmowanych w toku postępowań egzekucyjnych⁹⁹, w tym badaniem objęto po jednej zaległości podatkowej w CIT – w jednym z urzędów stwierdzono, że nie wydano postanowienia w sprawie umorzenia postępowania egzekucyjnego oraz nieprawidłowości dotyczące realizacji obowiązków rejestracyjnych w systemie.

Przeprowadzono także jedną kontrolę w zakresie terminowości prowadzonych postępowań przez organ odwoławczy¹⁰⁰ w tym badaniem objęto trzy sprawy dotyczące CIT, nie stwierdzono nieprawidłowości.

W wyniku ww. kontroli nie zostały zidentyfikowane ryzyka związane z poborem podatku CIT.

(akta kontroli tom III str. 158, 163-257)

⁹⁶ W Pierwszym US w Lublinie oraz w Drugim US w Gdańsku.

⁹⁷ W US w Legionowie oraz w Pierwszym US w Bielsku-Białej.

⁹⁸ W US w Olkuszu.

⁹⁹ W US w Wałbrzychu oraz w Pierwszym US w Białymstoku.

¹⁰⁰ W IAS w Łodzi.

W działalności Ministerstwa Finansów w przedstawionym wyżej zakresie stwierdzono następujące nieprawidłowości:

1. W latach 2021-2023 (I półrocze) nie kontrolowano i nie weryfikowano działań dyrektorów IAS oraz naczelników nUS w zakresie prawidłowości i skuteczności działań podejmowanych w celu wyegzekwowania od podatników brakujących zeznań CIT-8 oraz uchylania NIP podatnikom w przypadkach, gdy posługiwali się fałszywymi lub fikcyjnymi danymi adresowymi swojej siedziby lub miejsca wykonywania działalności gospodarczej, natomiast egzekwowanie zgłoszeń identyfikacyjnych NIP-8 było badane tylko w kontrolach przeprowadzonych w dwóch nUS na podstawie ustawy z dnia 15 lipca 2011 r. o kontroli w administracji rządowej¹⁰¹.

Według z art. 14 ust.1 pkt 1 ustawy o KAS do zadań Szefa Krajowej Administracji Skarbowej należy m.in. nadzór nad działalnością dyrektorów izb administracji skarbowej, naczelników urzędów skarbowych, naczelników urzędów celno-skarbowych. Na podstawie art. 6 ust. 3 pkt 1 i 2 ustawy o kontroli w administracji rządowej minister, kierownik urzędu centralnego kontroluje: podległe mu lub przez niego nadzorowane organy lub jednostki organizacyjne; jednostki podległe organom, o których mowa w pkt 1, lub przez nie nadzorowane.

Szef KAS wyjaśnił, że do jego zadań należy m.in. nadzór nad działalnością naczelników US, jednak zgodnie z art. 18 ustawy o KAS swoje zadania wykonuje przy pomocy m.in. dyrektorów IAS, natomiast zgodnie z art. 25 ust. 1 pkt 1 ww. ustawy bezpośredni nadzór nad działalnością naczelników US należy do podstawowych zadań właściwego dyrektora IAS. W ramach realizacji swoich obowiązków Szef KAS prowadzi ciągły monitoring i nadzór nad działalnością dyrektorów IAS w zakresie kontroli celno-skarbowych, kontroli podatkowych i czynności sprawdzających, w tym w obszarze podatku CIT. Szef KAS poinformował, że w ramach realizacji swoich obowiązków prowadzono ciągły monitoring i nadzór nad działalnością dyrektorów IAS w zakresie kontroli celno-skarbowych, kontroli podatkowych i czynności sprawdzających, w tym w obszarze podatku dochodowego od osób prawnych CIT.

W zakresie podatników, którzy nie złożyli zeznań CIT-8, w MF prowadzono analizy m.in. mające na celu wytypowanie podmiotów, które nie złożyły zeznań CIT-8 i prowadziły działalność gospodarczą. Szef KAS nie odpowiedział na pytanie, czy weryfikowano działania naczelników US w zakresie egzekwowania obowiązku złożenia zeznań CIT-8, stosowania *Wytucznych do czynności sprawdzających* (w tym skierowania sprawy do kontroli podatkowej lub postępowania podatkowego w przypadkach w braku reakcji podatnika na wezwanie, skierowania wezwań do osób upoważnionych do reprezentacji), karania podatników karą porządkową lub karą grzywny za wykroczenie skarbowe w przypadkach niezłożenia zeznań CIT-8.

Szef KAS wyjaśnił, że niepodjęcie lub opóźnione podjęcie działań zmierzających do uchylenia NIP nie było przedmiotem analiz. Uchylenie NIP nie skutkuje zmianą statusu podmiotu (np. wykreśleniem z CRP KEP), nie jest również podstawą do wykreślenia podmiotu z KRS. Ponadto nie wstrzymuje przeprowadzenia czynności sprawdzających, kontrolnych, postępowania podatkowego, egzekucyjnego, podmiot może nadal się posługiwać uchylonym NIP. Podczas dokonywanych weryfikacji danych nie ujawniono sytuacji nieprzekazywania przez komórki rejestracyjne do KRS informacji o nieaktualnych danych adresowych. Do Departamentu Poboru Podatków, jako departamentu nadzorującego, nie wpłynęły też informacje dotyczące nieprzekazywania do komórek rejestracji informacji o podatnikach CIT, z którymi w trakcie prowadzonych czynności sprawdzających, postępowań podatkowych, egzekucyjnych nie było możliwości kontaktu z powodu nieaktualnych, fikcyjnych bądź fałszywych danych adresowych oraz o innych

¹⁰¹ Dz. U. z 2020 r. poz. 224 (dalej: ustawa o kontroli w administracji rządowej).

trudnościach z przepływem informacji w US. Aby stwierdzić fakt, że w ramach postępowania egzekucyjnego ustalono, że adres jest fikcyjny bądź fałszywy, trzeba dysponować aktami sprawy. Z tych też względów, z poziomu MF nie ma możliwości sprawowania nadzoru w tym zakresie. Powinna temu służyć kontrola funkcjonalna wykonywana przez pracowników zajmujących stanowiska kierownicze w US.

Szef KAS wyjaśnił, że komórki rejestracji dokładają starań, aby zrealizować wszystkie przyporządkowane im zadania, w tym dotyczące uchylecia NIP, czy wyegzekwowania złożenia zgłoszenia aktualizacyjnego w zakresie danych uzupełniających NIP-8. W pierwszej kolejności realizują jednak zadania o najwyższych priorytetach, jak np. dbałość o wiarygodność rejestru podatników VAT. Bardzo istotne znaczenie ma również ekonomika postępowania. Stąd też brane były pod uwagę nakład pracy i czas potrzebny do wyegzekwowania złożenia zgłoszenia aktualizacyjnego NIP-8 oraz koszty wysyłanych wezwań. Niezłożenie przez podatnika zgłoszenia aktualizacyjnego NIP-8 nie wstrzymuje działań US.

(akta kontroli tom III str. 158, 163-257, 543-572, tom IV str. 395-396, 500-511)

2. W latach 2021-2023 (I półrocze) nie prowadzono rzetelnych analiz w zakresie identyfikowania barier w realizacji zadań związanych z weryfikacją rozliczeń CIT przez naczelników nUS, w tym dotyczących przygotowania nUS pod względem organizacyjnym, merytorycznym i kadrowym. Podjęto wprawdzie działania w celu wyjaśnienia przyczyn małej liczby prowadzonych postępowań podatkowych w CIT, nie przeprowadzono jednak analiz dotyczących niskiej aktywności nUS w zakresie prowadzenia kontroli podatkowych w CIT bądź jej całkowitego braku. Tymczasem kontrola NIK wykazała istotne bariery w obszarze organizacyjno-kadrowym, które utrudniały skuteczny nadzór naczelników nUS nad prawidłowością rozliczeń podatników z tytułu CIT. W trakcie kontroli ustalono także, że 43 nUS obsługujące 18,7 tys. spółek prawa handlowego nie przeprowadziły przez 2,5 roku żadnej kontroli w CIT, a kolejne 57 urzędów, obsługujących 26,2 tys. spółek, przeprowadziło w tym okresie tylko po jednej kontroli.

Szef KAS wyjaśnił, że KAS jest służbą, w której obowiązuje droga służbowa. W związku z powyższym pisma kierowano tylko do dyrektorów IAS, którzy bezpośrednio nadzorowali naczelników US. Do IAS kierowane były pisma przekazujące raporty *Orzecznictwo w sprawach podatkowych*, w których wskazywano na możliwość sygnalizowania do Departamentu Orzecznictwa Podatkowego – zgodnie z *Rekomendacjami w zakresie poprawy jakości orzecznictwa w sprawach podatkowych* – potrzeb w zakresie zmian w przepisach podatkowych, jak również potrzeb dotyczących wydania interpretacji ogólnej w celu usunięcia niejednorodności w stosowaniu przepisów prawa podatkowego. W ramach realizowanego nadzoru przekazano także pisma dotyczące m.in. konieczności sygnalizowania do MF potrzeby zmian w przepisach podatkowych oraz informacji o zauważonych praktycznych przypadkach obchodzenia prawa oraz występowania zjawiska tzw. szarej strefy, a także utrudnienia w wywiązywaniu się podatników i płatników z ich obowiązków podatkowych, konieczności przekazywania informacji dotyczących orzeczeń sądów administracyjnych. Ponadto Departament Analiz KAS przygotowywał kwartalne opracowanie statystyczne z wykonania zadań przez dyrektorów IAS oraz dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej.

(akta kontroli tom III str. 3-13, 267-288, 304-316, 321-326, 538-542, tom IV str. 459-464, tom V str. 188-228)

3. Nie przeprowadzono rzetelnej analizy reorganizacji struktury organizacyjnej jednostek KAS związanej z przeniesieniem pracowników kontroli podatkowej z US do UCS. W 2023 r. przeniesiono 24,7% pracowników bez uprzedniego przeprowadzenia udokumentowanej analizy skutków takiego działania dla poboru podatków, w tym CIT. W szczególności nie zbadano konsekwencji pozbawienia naczelnika US kompetencji

kontrolnych dla prawidłowości, skuteczności i efektywności weryfikacji rozliczeń podatkowych. Proces reorganizacji został rozpoczęty na podstawie polecenia Szefa KAS przekazanego podczas spotkań kierownictwa KAS w sierpniu i wrześniu 2022 r., które nie zostało potwierdzone w formie pisemnej. Przeprowadzona 10 czerwca 2022 r. analiza funkcjonowania komórek kontroli podatkowych w US, stanowiąca załącznik do niepodpisanej notatki, stanowiła jedyny dokument na okoliczność przedmiotowych zmian. Szef KAS nie wskazał, kiedy i przez kogo ta notatka została przedłożona i zatwierdzona. W czerwcu 2023 r. rozpoczęto konsultacje w sprawie zmian w Ordynacji podatkowej, które zawierały zniesienie kompetencji naczelnika US do przeprowadzenia kontroli podatkowej na rzecz rozszerzenia jego uprawnień w ramach czynności sprawdzających.

Szef KAS wyjaśnił, że kierunek zmian w zakresie organizacji pionów kontroli przekazywany był podczas spotkań kierownictwa KAS w sierpniu i wrześniu 2022 r., jednak spotkania te nie były dokumentowane. Według Szefa KAS, ww. analiza wykazała, że kontrole podatkowe, mając na uwadze dynamiczny rozwój narzędzi informatycznych w KAS i możliwość identyfikowania nieprawidłowości mniejszego kalibru „zza biurka”, stają się obecnie instytucją komplikującą system weryfikacji deklaracji podatkowych, przy możliwości zastąpienia jej mniej sformalizowanymi czynnościami sprawdzającymi. Ustalenia w ramach kontroli podatkowych systematycznie maleją, a ustalenia w ramach czynności sprawdzających rosną. Dokonano zmian organizacyjnych poprzez przeorganizowanie obecnie działających struktur w US w ten sposób, aby docelowo zlikwidowaniu uległy komórki kontroli podatkowej, a pracownicy realizujący te zadania zostali przesunięci do wykonywania czynności sprawdzających (z rozszerzonymi kompetencjami o możliwość przeprowadzania oględzin), a jednostki wyróżniające się zostały przeniesione do UCS. Migracja pracowników w większości już została przeprowadzona lub jest w toku. Powyższe działania były zgodne również z *Rekomendacjami w sprawie zasad prowadzenia działań przez jednostki organizacyjne KAS w obszarze zapobiegania i zwalczania nieprawidłowości podatkowych i celnych*.

(akta kontroli tom III str. 1-13, 86-93, tom IV str. 289-296, 380-398, 454-456, tom V str. 10-16, 79-85)

4. W *Procedurze postępowania w sprawie analizy ryzyka rejestracji podmiotu* (maj 2018 r.) nie uwzględniono przeprowadzenia analizy ryzyka rejestracyjnego podmiotu CIT na etapie rejestracji dla potrzeb CIT, co skutkowało brakiem oceny ryzyka rejestracyjnego podmiotów rejestrujących się w KRS, nawet w przypadku braku złożenia zgłoszenia identyfikującego NIP-8. Analiza ta była przewidziana dopiero na etapie rejestracji w VAT. W okresie objętym kontrolą liczba podatników CIT w nUS wzrosła o 153,4 tys., w tym niebędących jednocześnie podatnikami VAT o 79,3 tys., co stanowiło 51,7% liczby podatników. Oznacza to, że według ww. *Procedury* w nUS nie było obowiązku prowadzenia analizy ryzyka rejestracyjnego wobec ponad połowy nowo zarejestrowanych podatników CIT.

Rejestracja w CRP KEP podmiotów wpisanych do KRS oraz nadanie NIP co do zasady odbywała się automatycznie, a podatnicy wpisani do KRS byli zobowiązani do złożenia naczelnikowi US zgłoszenia identyfikacyjnego danych uzupełniających (art. 5 ust. 2c uzep) na formularzu NIP-8. W uprzednio obowiązującej *Procedurze postępowania w sprawie analizy ryzyka rejestracji podmiotu* (sierpień 2017 r.)¹⁰² określono, że w przypadku podmiotów objętych obowiązkiem rejestracji w KRS analiza ryzyka rejestracyjnego powinna być przeprowadzona niezwłocznie po dokonaniu w urzędzie zgłoszenia NIP-8 i powiązana z analizą przesłanek uzasadniających uchylenie NIP z urzędu.

¹⁰² Pkt. 2.2, str. 3.

Szef KAS wyjaśnił, że przepisy ustawy CIT nie zawierają norm kompetencyjnych dotyczących obowiązku rejestracji przez organy podatkowe podatnika CIT oraz nie zawierają norm dotyczących obowiązku składania zgłoszeń rejestracyjnych przez podatnika CIT do organów podatkowych. Wskazał, że osoby prawne w większości podlegają wpisowi do KRS, w związku z tym organami rejestrowymi w tych przypadkach są sądy rejestrowe. W ramach postępowania o dokonanie wpisu sąd bada, czy dołączone do wniosku dokumenty są zgodne pod względem formy i treści z przepisami prawa oraz czy dane te są prawdziwe. Odmienne sytuacja prawna przedstawia się na gruncie ustawy VAT. W konsekwencji analiza ryzyka rejestracji podmiotu dotyczy podatników składających zgłoszenie rejestracyjne w VAT, zaś proces analizy ryzyka rejestracyjnego zaczyna się od dnia złożenia zgłoszenia rejestracyjnego i obejmuje wszystkie podmioty, niezależnie od statusu podatnika VAT (czynny czy zwolniony). Podatnicy zwolnieni z VAT, którzy nie składają zgłoszenia rejestracyjnego, nie podlegają analizie ryzyka rejestracyjnego dla celów VAT.

NIK zauważa, że zasady ewidencji i identyfikacji podatników zostały określone w użep. Zgłoszenie identyfikacyjne podatników wpisanych do KRS zawiera dane objęte treścią wpisu w KRS oraz dane uzupełniające (m.in. wykaz rachunków bankowych, adresy miejsc prowadzenia działalności, dane prowadzącego dokumentację rachunkową, adres miejsca przechowywania dokumentacji rachunkowej, dane kontaktowe). Dane podstawowe objęte wpisem w KRS automatycznie zasilają CRP KEP. Dane uzupełniające, wymagane przepisami prawa na potrzeby prowadzonych rejestrów i ewidencji przez KAS, GUS i Zakład Ubezpieczeń Społecznych, wymagają zgłoszenia w wyniku samodzielnego działania zobowiązanego podmiotu i mają istotne znaczenie z punktu widzenia realizacji zadań powierzonych organom administracji publicznej. Zdaniem NIK brak analizy ryzyka rejestracyjnego nowo rejestrowanych podatników CIT utrudnia identyfikowanie podmiotów obarczonych wysokim ryzykiem podatkowym, a tym samym podejmowanie wobec nich adekwatnych działań weryfikacyjnych.

(akta kontroli tom I str. 483-489, tom II str. 582-591)

Według § 2 ust. 12 pkt 3 lit. a-c i lit. f załącznika nr 8 do zarządzenia Ministra Finansów z 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 statutów¹⁰³ do zadań komórki identyfikacji 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. Zgodnie z art. 272 pkt 5 Ordynacji podatkowej organy podatkowe pierwszej instancji, dokonują czynności sprawdzających, mających na celu weryfikację danych i dokumentów przedstawionych przez podatników dokonujących rejestracji podatkowej. Żaden z ww. przepisów prawa nie ogranicza weryfikacji, prowadzenia analiz, czy czynności sprawdzających wyłącznie do nowo zarejestrowanych podatników VAT.

OCENA CZĄSTKOWA

W okresie objętym kontrolą nie zapewniono wystarczającego nadzoru nad realizacją zadań nUS w zakresie prawidłowości rozliczeń CIT oraz ewidencji i identyfikacji podatników. Do jednostek podległych kierowano zalecenia, procedury rekomendacje i wytyczne w zakresie prowadzenia działań odnoszących się m.in do orzecznictwa podatkowego i prowadzenia czynności sprawdzających (w tym dotyczące CIT), a także postępowania w sprawie prowadzenia rejestru podatników. Podjęto działania w celu wyjaśnienia przyczyn małej liczby prowadzonych postępowań podatkowych

¹⁰³ Dz. Urz. MF z 2023 r. poz. 61.

w CIT, nie przeprowadzono jednak analiz dotyczących niskiej aktywności nUS w zakresie prowadzenia kontroli podatkowych w CIT bądź jej braku. Przeprowadzono siedem kontroli w nUS, których zakres obejmował CIT, w tym dwie kontrole dotyczyły m.in. egzekwowania od podatników złożenia zgłoszenia identyfikacyjnego danych uzupełniających na formularzu NIP-8. Szef KAS określił także kierunki działania i rozwoju KAS, wskazując w nich cele do osiągnięcia, jednakże ocenę efektywności (skuteczności) kontroli podatkowych (w tym w CIT) uzależniono wyłącznie od przekroczenia wartości ustaleń podatkowych (3 tys. zł w latach 2021-2022 oraz 5 tys. zł w 2023 r.), pomijając ogólną wartość ustaleń kontroli oraz rodzaju podatku. Dopiero od 2023 r. wprowadzono wskaźnik w zakresie realizacji kontroli, którego wartość była powiązana m.in. z rodzajem podatku.

Nie prowadzono kontroli oraz nie weryfikowano działań dyrektorów IAS oraz naczelników nUS w zakresie prawidłowości i skuteczności działań podejmowanych w celu wyegzekwowania od podatników brakujących zeznań CIT-8 oraz uchylania NIP podatnikom w przypadkach, gdy podatnicy posługiwali się fałszywymi lub fikcyjnymi danymi adresowymi swojej siedziby lub miejsca wykonywania działalności gospodarczej. Szef KAS w niewielkim stopniu kontrolował także realizację obowiązku złożenia zgłoszenia NIP-8. Działaniami nadzorczymi, ani kontrolnymi nie obejmowano też kwestii podejmowania przez naczelników nUS czynności sprawdzających lub kontroli podatkowych w CIT na podstawie wyników pozytywnych kontroli w VAT, podczas gdy co do zasady nieprawidłowości w rozliczeniach VAT mają bezpośredni wpływ na wysokość przychodów i kosztów uzyskania przychodów.

Nie prowadzono także rzetelnych analiz w zakresie identyfikowania barier w realizacji zadań związanych z weryfikacją rozliczeń CIT przez naczelników nUS, w tym dotyczących przygotowania nUS pod względem organizacyjnym, merytorycznym i kadrowym. Ponadto nie przeprowadzono rzetelnej analizy reorganizacji struktury organizacyjnej jednostek KAS związanej z przeniesieniem pracowników kontroli podatkowej z US do UCS. W *Procedurze postępowania w sprawie analizy ryzyka rejestracji podmiotu* nie uwzględniono przeprowadzenia analizy ryzyka rejestracyjnego podmiotu na etapie rejestracji dla potrzeb CIT, co spowodowało nieprowadzenie w nUS weryfikacji danych i dokumentów przedstawionych przez podatników dokonujących rejestracji podatkowej w CIT.

IV. Uwagi i wnioski

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

Wnioski

1. Podjęcie działań w celu oszacowania luki CIT.
2. Prowadzenie działalności analitycznej, uwzględniającej zagadnienia związane z występowaniem w CRP KEP podatników CIT z fałszywymi lub fikcyjnymi danymi adresowymi bez uchylonego NIP, nierealizowaniem przez podatników obowiązków związanych ze złożeniem zgłoszenia identyfikacyjnego NIP-8 oraz zeznania CIT-8.
3. Objęcie nadzorem działań nUS w zakresie egzekwowania od podatników brakujących zeznań CIT-8 oraz zgłoszeń NIP-8, a także uchylania NIP.
4. Podjęcie działań zmierzających do kompleksowego zidentyfikowania barier w realizacji zadań związanych z weryfikacją rozliczeń CIT przez naczelników nUS oraz do ograniczenia ich negatywnych skutków.
5. Poprzedzanie kluczowych zmian kompetencyjnych i organizacyjnych w KAS rzetelną i udokumentowaną analizą ich przesłanek i skutków dla poboru podatków.
6. Podjęcie działań zmierzających do objęcia analizą ryzyka rejestracyjnego podmiotów na etapie rejestracji dla potrzeb CIT.

Uwagi Najwyższa Izba Kontroli nie formułuje uwag.

V. Pozostałe informacje i pouczenia

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

Prawo zgłoszenia
zastrzeżeń

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

Obowiązek
poinformowania
NIK o sposobie
wykonania wniosków

Zgodnie z art. 62 ustawy o NIK, należy poinformować Najwyższą Izbę Kontroli, w terminie 21 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.

Warszawa, dnia 12 lutego 2024 r.

Prezes
Najwyższej Izby Kontroli
Marian Banaś
/podpisano elektronicznie/

Zmian w wystąpieniu pokontrolnym dokonał:

p.o. Dyrektor
Delegatury Najwyższej Izby Kontroli
w Lublinie
Edward Szempruch
/podpisano elektronicznie/