



NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI  
Delegatura w Lublinie

LLU.410.012.03.2023

**Pan  
Adam Zdunek  
Naczelnik  
Trzeciego Urzędu Skarbowego w Lublinie**  
ul. Prezydenta Gabriela Narutowicza 56  
20-016 Lublin

# WYSTĄPIENIE POKONTROLNE

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

## I. Dane identyfikacyjne

Jednostka kontrolowana	Trzeci Urząd Skarbowy w Lublinie, ul. Prezydenta Gabriela Narutowicza 56, 20-016 Lublin (dalej: TUS, Urząd lub organ podatkowy).
Kierownik jednostki kontrolowanej	Adam Zdunek, Naczelnik Trzeciego Urzędu Skarbowego w Lublinie od 1 lutego 2022 r. Poprzednio, tj. od 1 marca 2017 r. do 31 stycznia 2022 r. Naczelnikiem TUS był Robert Szafran.
Zakres przedmiotowy kontroli	<ol style="list-style-type: none"><li>1. Identyfikacja i ewidencja podatników podatku dochodowego od osób prawnych.</li><li>2. Czynności sprawdzające i kontrola podatkowa w zakresie rozliczeń podatku dochodowego od osób prawnych.</li><li>3. Prawdliwość i skuteczność egzekwowania zaległości w podatku dochodowym od osób prawnych.</li></ol>
Okres objęty kontrolą	Lata 2021-2023 (do 27 października), z wykorzystaniem dowodów sporządzonych przed tym okresem oraz danych za okresy wcześniejsze mające bezpośrednio związek z badanym zagadnieniem.
Podstawa prawna podjęcia kontroli	Art. 2 ust. 1 ustawy z dnia 23 grudnia 1994 r. o Najwyższej Izbie Kontroli <sup>1</sup> .
Jednostka przeprowadzająca kontrolę	Najwyższa Izba Kontroli Delegatura w Lublinie
Kontrolerzy	<ol style="list-style-type: none"><li>1. Katarzyna Typiak, doradca ekonomiczny, upoważnienie do przeprowadzenia kontroli nr LLU/99/2023 z 30 maja 2023 r.</li><li>2. Katarzyna Osiak, specjalista kontroli państwowej, upoważnienie do przeprowadzenia kontroli nr LLU/133/2023 z 7 sierpnia 2023 r.</li><li>3. Agata Wróbel, starszy inspektor kontroli państwowej, upoważnienie do przeprowadzenia kontroli nr LLU/139/2023 z 11 września 2023 r.</li><li>4. Joanna Jabłońska-Chyła, inspektor kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr LLU/101/2023 z 30 maja 2023 r. i nr LLU/164/2023 z dnia 20 października 2023 r.</li></ol>

(akta kontroli tom I str. 5-9)

## II. Ocena ogólna<sup>2</sup> kontrolowanej działalności

### OCENA OGÓLNA

W Urzędzie sprawowano nadzór nad prawidłowością rozliczeń podatku dochodowego od osób prawnych<sup>3</sup>, jednak nie wszystkie podejmowane w tym zakresie zadania były realizowane prawidłowo i rzetelnie.

W Urzędzie nie podejmowano prawidłowych działań w celu wyegzekwowania od zarejestrowanych spółek prawa handlowego obowiązku złożenia zgłoszenia identyfikacyjnego NIP-8 dotyczącego danych uzupełniających zgłoszonych do Krajowego Rejestru Sądowego<sup>4</sup>. Nie kierowano do KRS informacji na temat nieaktualnych danych adresowych w celu przeprowadzenia postępowania przymuszającego przez sąd rejestrowy. Nierzetelnie i nieterminowo podejmowano działania w celu uchylecia z urzędu numeru identyfikacji podatkowej<sup>5</sup> podatnikom, posługującym się fałszywymi lub fikcyjnymi danymi adresowymi siedziby. Niewielka liczba (pięć w okresie od 1 stycznia 2021 r. do 30 kwietnia 2023 r.) wydanych przez

<sup>1</sup> Dz. U. z 2022 r. poz. 623, dalej: ustawa o NIK.

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

<sup>3</sup> Dalej: CIT.

<sup>4</sup> Dalej: KRS.

<sup>5</sup> Dalej: NIP.

organ decyzji uchylających NIP wynikała m.in. z nieprzekazywania przez komórki organizacyjne Urzędu do komórki odpowiedzialnej za rejestrację i ewidencję podatników<sup>6</sup> informacji o podatnikach CIT, którzy posiadali nieaktualne, fikcyjne lub fałszywe dane adresowe. Ponadto nie sporządzano zawiadomień do komórki ds. karnych skarbowych<sup>7</sup> w sprawie niezłożenia zgłoszenia NIP-8.

Monitorowano przypadki niezłożenia zeznań o wysokości osiągniętego dochodu (poniesionej straty) przez podatnika podatku dochodowego od osób prawnych (CIT-8)<sup>8</sup> oraz weryfikowano rozliczenia podatników CIT w toku czynności sprawdzających. Kontrole podatkowe prawidłowości rozliczeń CIT przeprowadzono zgodnie z obowiązującymi przepisami, a także weryfikowano dokumenty źródłowe w ramach prowadzonych czynności sprawdzających z udziałem podatnika. Kontrolą podatkową w CIT objęto 41 spółek prawa handlowego, tj. 0,8% podatników CIT oraz 1,14% zarejestrowanych spółek. W wyniku przeprowadzonych kontroli podatkowych oraz czynności sprawdzających w CIT stwierdzono nieprawidłowości w łącznej kwocie 6163,5 tys. zł. W Urzędzie nie podejmowano jednak skutecznych działań w celu wyegzekwowania od podatników obowiązku złożenia CIT-8 oraz nie nakładano kar porządkowych i grzywien. Nie przeprowadzono udokumentowanych analiz materiałów z kontroli w podatku od towarów i usług<sup>9</sup> pod kątem ich wykorzystania do określenia zobowiązania w CIT w prawidłowej wysokości i identyfikacji potencjalnych przestępstw lub wykroczeń skarbowych w związku z uszczupleniem w tym podatku. W protokołach kontroli podatkowych nie zawierano uzasadnienia przyczyn braku zawiadomienia strony o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej.

Postępowania egzekucyjne prowadzono zgodnie z przepisami ustawy z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji<sup>10</sup>. Nie wystąpiły przypadki przeniesienia odpowiedzialności na osoby trzecie w przypadku stwierdzenia bezskuteczności egzekucji. Prowadzono analizy zaległości pod kątem ich przedawnienia oraz dokonywano ich odpisów z ewidencji księgowej. W pojedynczych przypadkach wystąpiły opóźnienia w wystawieniu upomnień. Ponadto nieterminowo kierowano do KRS wnioski o wpisanie daty wszczęcia egzekucji należności oraz wysokości pozostałych do wyegzekwowania kwot.

### **III. Opis ustalonego stanu faktycznego oraz oceny częściowej<sup>11</sup> kontrolowanej działalności**

OBSZAR

#### **1. Identyfikacja i ewidencja podatników podatku dochodowego od osób prawnych**

Opis stanu faktycznego

1.1. Według stanu na dzień 30 czerwca 2023 r. liczba podatników CIT w ewidencji TUS wynosiła 5430 i była o 15,1% większa w porównaniu do stanu na 31 grudnia 2020 r. (4610), z tego podatników niebędących podatnikami VAT – 2987 (wzrost o 13,8%). Spółki prawa handlowego stanowiły 67,9% podatników (ich liczba zwiększyła się z 2980 na 31 grudnia 2020 r. do 3694 na 30 czerwca 2023 r.) i obejmowały głównie spółki z ograniczoną odpowiedzialnością. Wśród pozostałych

<sup>6</sup> Dalej: SKI.

<sup>7</sup> Dalej: SKK.

<sup>8</sup> Dalej: zeznania CIT-8.

<sup>9</sup> Dalej: VAT.

<sup>10</sup> Dz. U. z 2022 r. poz. 479, ze zm. Dalej: upea.

<sup>11</sup> Oceny częściowe to oceny działalności w poszczególnych obszarach badań kontrolnych. Ocena częściowa może być sformułowana jako ocena pozytywna, ocena negatywna albo ocena w formie opisowej.

podatników CIT<sup>12</sup> najliczniejszą grupę stanowiły fundacje i stowarzyszenia – 13,5% (zwiększenie z 676 do 736, tj. o 8,1%).

(akta kontroli tom I str. 13-14)

W okresie objętym kontrolą do US wpłynęło łącznie 18 213 zeznań CIT-8<sup>13</sup> za lata 2017-2022 oraz 14 deklaracji o wysokości osiągniętego dochodu i należnego ryczałtu od dochodów spółek CIT-8E<sup>14</sup> za lata 2021-2022.

(akta kontroli tom I str. 15-41)

**1.2.** Według stanu na dzień 30 kwietnia 2023 r. 228 podatników CIT wpisanych do KRS nie złożyło danych uzupełniających NIP-8, z czego 121 podatników zostało wpisanych do tego rejestru po 1 stycznia 2021 r.

Badanie 12 nowo zarejestrowanych spółek prawa handlowego, które nie złożyły zgłoszenia identyfikacyjnego danych uzupełniających NIP-8 w terminie określonym w art. 5 ust. 2c ustawy z dnia 13 października 1995 r. o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników<sup>15</sup> (tj. 21 dni od dnia dokonania wpisu podmiotu do KRS) wykazało, że:

- do podatników skierowano po jednym wezwaniu do złożenia zgłoszenia NIP-8, wysłano je w okresie od 45 do 301 po upływie terminu na dokonanie uzupełnienia. Naczelnik wyjaśnił, iż w pierwszej kolejności podatnicy wzywani byli telefonicznie, co w wielu przypadkach przyspieszało załatwienie sprawy oraz zmniejszało koszty funkcjonowania Urzędu. W przypadku braku reakcji, kolejną czynnością było wystosowanie formalnego pisma. Ze względu na dużą liczbę podmiotów rejestrujących się w KRS, małą obsadę kadrową oraz liczne inne zadania referatu SKI, w pierwszej kolejności prowadzone były czynności w stosunku do podmiotów, co do których nie podjęto jeszcze działań w zakresie innych spraw;
- w jednym przypadku wezwanie skierowano na adres inny niż adres siedziby lub adres prowadzenia działalności gospodarczej ujawniony w KRS. Naczelnik wyjaśnił, że najprawdopodobniej było to wynikiem błędnego odczytania adresu;
- trzy wezwania zostały odebrane w siedzibie spółki przez osoby upoważnione, osiem nie zostało podjętych w terminie, w jednym przypadku w systemie nie odnotowano, że zwrotne potwierdzenie odbioru przesyłki wpłynęło do Urzędu;
- nie sporządzono i nie kierowano zawiadomień o podejrzeniu popełnienia wykroczenia karnego skarbowego określonego w art. 81 § 1 pkt 1 ustawy z dnia 10 września 1999 r. Kodeks karny skarbowy<sup>16</sup>, w związku z niezłożeniem w terminie zgłoszenia NIP-8; a w podstawie prawnej wezwań do złożenia NIP-8 wskazywano art. 80 § 1 i 4 Kks, zamiast art. 81 § 1 pkt 1 Kks;
- nie kierowano wezwań do osób upoważnionych do reprezentowania podatników na podstawie art. 151a § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa<sup>17</sup>;
- w przypadku braku reakcji podatnika na wezwanie do złożenia NIP-8 nie weryfikowano, czy pod adresem wskazanym w KRS istnieje siedziba spółki i nie wydawano decyzji w sprawie uchylenia z urzędu NIP na podstawie art. 8c ust. 4 uzep;

<sup>12</sup> Według stanu na 31 grudnia: 2020 r. - 1630, 2021 r. - 1660, 2022 r. - 1708 oraz 30 czerwca 2023 r. – 1736.

<sup>13</sup> W tym za: 2017 r. – 2876 zeznań, 2018 r. – 2989, 2019 r. – 3170, 2020 r. – 3459, 2021 r. – 3564 oraz za 2022 r. – 2155.

<sup>14</sup> Tzw. estoński CIT stanowiący alternatywę do zasady ogólnej formy opodatkowania CIT. Stawka estońskiego CIT wynosi 10% lub 20% i uzależniona jest od wysokości osiąganych przychodów przez podatnika. Przy tej formie opodatkowania zysk podlega opodatkowaniu dopiero w momencie, gdy zostaje przeznaczony do wypłaty wspólnikom

<sup>15</sup> Dz. U. z 2022 r. poz. 2500, ze zm. Dalej: uzep.

<sup>16</sup> Dz. U. z 2023 r. poz. 654, ze zm. Dalej: Kks.

<sup>17</sup> Dz.U. z 2022 r. poz. 2651, ze zm. Dalej: Op.

- według stanu na 5 lipca 2023 r. ujawnione w KRS dane 11 podatników nie uległy zmianie od dnia ich rejestracji, w przypadku jednego podatnika uzupełniono adres siedziby o numer budynku.

(akta kontroli tom I str. 51-202)

W latach 2021-2023 (do 7 czerwca) 129 podatników nie dokonało zgłoszenia identyfikacyjnego NIP-8 w ustawowym terminie. W żadnym z tych przypadków komórka SKI nie sporządziła i nie skierowała zawiadomienia o podejrzeniu popełnienia wykroczenia karnego skarbowego określonego w art. 81 § 1 pkt 1 Kks.

(akta kontroli tom I str. 43-57)

**1.3.** W Urzędzie nie zostały wprowadzone regulacje w sprawie prowadzenia rejestru podatników i płatników, poza procedurami wydanymi w tym zakresie przez Ministerstwo Finansów (dalej: MF)<sup>18</sup>.

(akta kontroli tom II str. 5-37)

Analiza 15 spraw podatników CIT rozpoczynających działalność wykazała, że:

- obowiązki podatkowe w podatku CIT zostały otwarte tym podmiotom po upływie od jednego do 70 dni od daty wpisu do KRS;
- w przypadku pięciu podatników CIT, którzy nie zarejestrowali się równocześnie dla potrzeb podatku VAT, nie udokumentowano weryfikacji podanych przez nich danych rejestracyjnych, w szczególności danych uzupełniających zgłoszonych na formularzu NIP-8;
- w przypadku dwóch podatników CIT, którzy zarejestrowali się równocześnie dla potrzeb podatku VAT, dokonano oceny ryzyka rejestracyjnego podmiotu, w pięciu ocena taka nie została udokumentowana w aktach rejestracyjnych. W jednym przypadku przed otwarciem obowiązku podatkowego w VAT oraz rejestracją na potrzeby VAT-UE, nie wyegzekwowano przedłożenia dokumentów potwierdzających prawo do lokalu wskazanego jako siedziba spółki oraz nie przeprowadzono oceny ryzyka, w sytuacji, gdy zgłoszony adres siedziby znajdował się w tzw. biurze wirtualnym. Analiza ryzyka rejestracyjnego tego podatnika została przeprowadzona w toku kontroli, tj. 1 sierpnia 2023 r. i załączona do akt rejestracyjnych podmiotu. Naczelnik wyjaśnił, iż przed rejestracją tego podmiotu do podatku VAT pracownik wykonał ocenę ryzyka rejestracyjnego, o czym świadczy sporządzona na formularzu VAT-R stosowna nota „akceptowalne WRO”, system jednak nie zapisał wytworzonego dokumentu lub przez przypadek opcja zapisu nie została wykonana. Naczelnik wskazał ponadto, iż przed rejestracją pracownik potwierdził telefonicznie fakt zawarcia przez spółkę umowy wirtualnego biura, ale z uwagi na inne priorytetowe sprawy, nie sporządził notatki z tej rozmowy.

(akta kontroli tom I str. 293-460, tom III str. 355-359)

**1.4.** W TUS nie wprowadzono wewnętrznych procedur dotyczących obiegu informacji o nieaktualnych, fikcyjnych bądź fałszywych danych rejestracyjnych podmiotów, pomiędzy referatem SKI a komórkami organizacyjnymi Urzędu prowadzącymi czynności sprawdzające, kontrolę podatkową i postępowania egzekucyjne. Naczelnik wskazał, iż obowiązki w zakresie uchylenia NIP realizowane były przez SKI w ramach czynności sprawdzających dokumentów rejestracyjnych VAT-R i rejestracji podatników.

(akta kontroli tom II str. 228-231)

---

<sup>18</sup> „Procedura postępowania w sprawie prowadzenia rejestru podatników i płatników” z sierpnia 2017 r. oraz „Procedura postępowania w sprawie prowadzenia rejestru podatników i płatników, rejestru podatników od towarów i usług oraz rejestru podatników dokonujących transakcji wewnątrzwspólnotowych” z czerwca 2022 r. Dalej: Procedura ws. prowadzenia rejestru podatników.

W latach 2021-2023 (do 30 kwietnia), na podstawie art. 8c ust. 4 uzep<sup>19</sup>, Naczelnik US wydał pięć decyzji uchylających z urzędu numer NIP podatnikom CIT<sup>20</sup>.

(akta kontroli tom II str. 231-233, 290-315)

W latach 2021-2023 (do 30 czerwca) do SKI nie wpłynęły informacje z innych komórek organizacyjnych Urzędu dotyczące posługiwania się przez podatników fałszywymi lub fikcyjnymi danymi adresowymi siedziby lub miejsca wykonywania działalności gospodarczej.

(akta kontroli tom II str. 138-140)

W wyniku badania pięciu spraw dotyczących uchylecia NIP wydanych w latach 2021-2023 (do 30 kwietnia) stwierdzono, że:

- jedną decyzję w sprawie uchylecia NIP wydano po upływie 185 dni od daty otrzymania informacji z Lubelskiego Urzędu Celno-Skarbowego (dalej: LUCS) o niekorzystaniu przez podatnika z lokali udostępnionych na wynajem w budynku zgłoszonym jako adres siedziby;
- w czterech przypadkach decyzje uchylające NIP zostały wydane w terminie od 14 do 76 dni od daty dokonania przez SKI ustaleń dotyczących posługiwania się przez spółki fałszywymi lub fikcyjnymi danymi adresowymi;
- nie kierowano do właściwego sądu rejestrowego informacji o nieaktualnych danych adresowych w celu przeprowadzenia postępowania przymuszającego na podstawie art. 24 ustawy o KRS;
- nie kierowano zawiadomień o ujawnieniu czynu zabronionego do SKK w związku z niedokonaniem w terminie aktualizacji danych.

(akta kontroli tom II str. 229-233, 290-315)

TUS 31 maja 2022 r. otrzymał informację z LUCS, że jedna spółka nie posiada siedziby i nie prowadzi żadnej działalności pod adresem ujawnionym w KRS. Decyzja uchylająca NIP przedmiotowej spółce została wydana dopiero 31 sierpnia 2023 r. tj. po upływie ponad roku od wpływu informacji o posługiwaniu się przez podatnika fałszywymi danymi adresowymi siedziby, co opisano szerzej w sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości*.

(akta kontroli tom II str. 141-227)

Badanie 10 podmiotów wykreślonych z rejestru podatników VAT czynnych wykazało, że wykreślenia dokonano na podstawie art. 96 ust. 9 pkt 2 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług<sup>21</sup>, z uwagi na brak możliwości skontaktowania się z podatnikiem albo jego pełnomocnikiem. Do wszystkich spółek organ podatkowy skierował wcześniej co najmniej dwa wezwania do złożenia zaległych deklaracji VAT, które w przypadku dziewięciu spółek nie zostały odebrane przez osoby uprawnione. W aktach rejestracyjnych tych podatników nie było informacji o przeprowadzeniu przez organ podatkowy analizy zasadności uchylecia numeru NIP w związku z wykreśleniem z rejestru czynnych podatników VAT, co opisano szerzej w sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości*.

W ww. sprawach nie kierowano wezwań do aktualizacji danych adresowych na podstawie art. 151a § 1 Op. Naczelnik wyjaśnił, że nie zaistniały przesłanki do kierowania wezwań do osób fizycznych upoważnionych do reprezentowania podatników, ponieważ Urząd nie dysponował informacjami, że adres siedziby nie istniał, został wykreślony z rejestru lub był z rejestrem niezgodny i nie można ustalić miejsca prowadzenia działalności.

(akta kontroli tom II str. 39-50, 54-57, 141-144)

<sup>19</sup> Po wszczęciu kontroli NIK zostało wydanych 18 decyzji uchylających NIP (do 5 września 2023 r.)

<sup>20</sup> Po dwie decyzje w 2021 r. i w 2022 r. oraz jedną w 2023 r. (do 30 kwietnia).

<sup>21</sup> Dz. U. z 2023 r. poz. 1570, ze zm. Dalej: ustawa o VAT.

W latach 2021-2023 (do 22 września) organ podatkowy nie dokonał rejestracji żadnych podmiotów w systemie informatycznym Baza Podmiotów Szczególnych. Uzupełnienia danych w zakresie podmiotów nieistniejących i nierzetelnych (tablica T1) dokonano dopiero w trakcie kontroli NIK. Naczelnik wyjaśnił, iż MF wprowadziło zmiany, które polegały m.in. na ograniczeniu rejestracji danych tylko do informacji w zakresie odmowy nadania, unieważnienia oraz uchylecia NIP, tj. do tablic T11 (podmioty wykreślone z rejestru VAT) oraz T21 (odmowa nadania/unieważnienia/uchylecia NIP i odmowy rejestracji VAT/VAT-UE).

(akta kontroli tom II str. 353-422)

1.5. W ramach spraw objętych badaniem NIK, dotyczących podejmowanych w Urzędzie kontroli podatkowych oraz działań egzekucyjnych, opisanych w obszarze II i III wystąpienia pokontrolnego, w sześciu przypadkach<sup>22</sup> stwierdzono, że w wyniku realizowanych przez pracowników Urzędu czynności istniało uzasadnione przypuszczenie posługiwania się przez podatników CIT nieaktualnymi, fikcyjnymi lub fałszywymi danymi adresowymi. O tym fakcie nie informowano na bieżąco, niezwłocznie po ustaleniu, komórki SKI odpowiedzialnej<sup>23</sup> za prowadzenie ewidencji podatników i płatników.

(akta kontroli tom II str. 138-139, 423-425, tom. VII str. 479, 485, 551-554, 556-558)

Stwierdzone  
nieprawidłowości

W działalności TUS w przedstawionym wyżej zakresie stwierdzono następujące nieprawidłowości:

1. W Urzędzie nie podejmowano działań zmierzających do uchylecia z urzędu NIP podatnikom CIT posługującym się fałszywymi lub fikcyjnymi danymi adresowymi lub podjęto te działania z opóźnieniem, tj.:

- w przypadku 11 podatników, którzy nie wywiązali się z obowiązku zgłoszenia identyfikacyjnego NIP-8 nie dokonano weryfikacji adresów ich siedzib oraz nie podejmowano działań zmierzających do uchylecia im z urzędu NIP;
- w jednym przypadku uchylono NIP po upływie 457 dni od daty otrzymania informacji z LUCS o fałszywych danych adresowych podmiotu. Informacja z LUCS wpłynęła do Urzędu 31 maja 2022 r., natomiast decyzja w sprawie uchylecia NIP została wydana 31 sierpnia 2023 r., tj. w trakcie kontroli NIK.

Zgodnie z art. 139 § 1 Op, załatwienie sprawy wymagającej przeprowadzenia postępowania dowodowego powinno nastąpić bez zbędnej zwłoki, jednak nie później niż w ciągu miesiąca, a sprawy szczególnie skomplikowanej – nie później niż w ciągu dwóch miesięcy. Według pkt 7 ppkt 1 i 4 *Procedury w sprawie rejestru podatników (2017)* i pkt IV ppkt 1 i 5 *Procedury w sprawie rejestru podatników (2022)*, w przypadku gdy podatek posługuje się fałszywymi lub fikcyjnymi danymi adresowymi swojej siedziby lub miejsca wykonywania działalności gospodarczej naczelnik US prowadzi z urzędu czynności zmierzające do uchylecia NIP.

Naczelnik wyjaśnił, że w pierwszej kolejności weryfikowane są podmioty, które złożyły zgłoszenia rejestracyjne VAT-R, a w przypadku podatników CIT, którzy nie są podatnikami VAT, czynności weryfikacyjne, zmierzające do ewentualnego wydania decyzji o uchyleciu NIP są realizowane po wykonaniu zadań terminowych. Informacje otrzymane z LUCS wymagały przeprowadzenia oddzielnego postępowania i zostały podjęte czynności, które miały potwierdzić brak siedziby oraz nieprowadzenie działalności przez spółkę. Niemniej jednak z uwagi na ważność i terminowość innych spraw nie doszło do uchylecia spółce numeru NIP w terminie wcześniejszym.

(akta kontroli tom I str. 203-206, tom. II 141-148)

<sup>22</sup> Cztery dotyczyły kontroli podatkowych oraz w dwa postępowań egzekucyjnych.

<sup>23</sup> Zgodnie z § 29 pkt 1 Regulaminu organizacyjnego Urzędu.

2. W 12 sprawach wezwania do złożenia zgłoszenia identyfikacyjnego w zakresie danych uzupełniających NIP-8 zawierały błędne pouczenie o skutkach prawnych niewywiązania się z tego obowiązku, tj. zamiast art. 81 § 1 pkt 1 Kks wskazano w nich art. 80 § 1 i 4 Kks, według którego sprawca czynu polegającego na nieskładaniu wbrew obowiązkowi w terminie właściwemu organowi wymaganej informacji podatkowej podlega karze grzywny.

Naczelnik wyjaśnił, iż błędne pouczenie w wezwaniach wynikało z pomyłki przy sporządzaniu szablonu wezwań. Błąd ten został zauważony przed wszczęciem kontroli przez NIK i poprawiony 25 maja 2023 r., pierwsze wezwania do zgłoszenia identyfikacyjnego NIP-8 według poprawionego wzoru zostały wysłane 13 czerwca 2023 r., a więc po dacie wszczęcia kontroli NIK.

(akta kontroli tom I str. 203-235)

3. W 121 przypadkach naruszenia przez podatników terminu określonego w art. 5 ust. 2c uzep do złożenia zgłoszenia identyfikacyjnego NIP-8, nie skierowano do komórki ds. karnych skarbowych zawiadomień o wykroczeniu skarbowym określonym w art. 81 § 1 pkt 1 Kks. W ustalonej przez MF *Procedurze postępowania w sprawie prowadzenia rejestru podatników i płatników*, podkreślono m.in., że niedokonanie zgłoszenia identyfikacyjnego w terminie podlega sankcjom wskazanym w Kks.

Naczelnik wyjaśnił, że nie kierowano zawiadomień z uwagi na dużą ilość innych zadań wykonywanych przez SKI, którego działania w pierwszej kolejności nastawione były na wezwania i pouczenia podmiotów o ich obowiązkach wynikających z przepisów prawa oraz trudna sytuacja kadrowa i duże obciążenie pracą komórki SKK, wynikające z prowadzenia kierowanych z prokuratury spraw związanych z naruszeniem przez spółki obowiązków z ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości<sup>24</sup>.

(akta kontroli tom I str. 51-57, 203-205)

4. W pięciu z 15 analizowanych przypadków nowo zarejestrowanych podatników CIT obowiązki podatkowe w zakresie CIT otwarto odpowiednio po: 24, 25, 26, 30 i 70 dniach, co było niezgodne z *Procedurą ws. prowadzenia rejestru podatników*, według której wprowadzenie danych ze zgłoszeń identyfikacyjnych do wskazanych systemów powinno odbywać się niezwłocznie, nie później niż w ciągu 3 dni roboczych.

Naczelnik wyjaśnił, że wpływ na terminy realizacji tego obowiązku ma sytuacja kadrowa referatu i realizowane w danym okresie zadania, z których znaczna część ma charakter terminowy i priorytetowy. Pomimo występujących trudności pracownicy referatu starają się, aby obowiązek ten wykonywać w terminie nieprzekraczającym 30 dni od dnia rejestracji w KRS. W okresach zwiększonego obciążenia pracą pracownicy Urzędu byli zmuszeni dzielić zadania na bardziej i mniej pilne, otwieranie obowiązków CIT Naczelnik zaliczył do mniej pilnych zadań.

(akta kontroli tom I str. 443-448, 450-454 )

5. W Urzędzie nie podejmowano działań zmierzających do uchylecia NIP podatnikom CIT, którzy zostali wykreśleni z rejestru podatników VAT *czynni* na podstawie art. 96 ust. 9 pkt 2 ustawy o VAT, tj. z uwagi na brak możliwości skontaktowania się z podatnikiem albo jego pełnomocnikiem. Badanie akt rejestracyjnych 10 podmiotów, które wykreślono z rejestru podatników VAT czynnych, wykazało, że organ podatkowy nie przeprowadził analizy zasadności uchylecia NIP tym podatnikom.

Naczelnik wyjaśnił, że przekazane do komórki SKI wnioski o wykreślenie z rejestru VAT nie stanowiły wystarczającej podstawy do wydania decyzji o uchyleciu NIP. Urząd nie dysponował informacjami, z których by wynikało, że podatnicy ci nie istnieli

<sup>24</sup> Dz. U. z 2023 r. poz. 120, ze zm.



lub że dane podane w zgłoszeniu rejestracyjnym były niezgodne z prawdą. W przypadku tych podmiotów Urząd nie prowadził dodatkowych analiz w tym zakresie z powodu trudnej sytuacji kadrowej i znacznego obciążenia pracą. Czynności weryfikacyjne, zmierzające do ewentualnego wydania decyzji o uchyleniu NIP są realizowane po wykonaniu zadań terminowych.

W ocenie NIK w przypadku wykreślenia podmiotu z rejestru podatników VAT *czynni* niezbędne jest podjęcie działań zmierzających do ustalenia, czy zachodzą przesłanki do uchylenia z urzędu numeru NIP, ponieważ brak działań w tym zakresie przyczynia się do osłabiania wiarygodności danych zawartych w KRS.

(akta kontroli tom II str. 141-144)

6. W pięciu przypadkach nie przekazano do właściwego sądu rejestrowego informacji o nieaktualnych danych adresowych podatników CIT w celu przeprowadzenia przez sąd postępowania przymuszającego na podstawie art. 24 ust. 1 ustawy o KRS.

Naczelnik wyjaśnił, że odnotowanie w Systemie Rejestracji Centralnej Krajowej Ewidencji Podatników SeRCe uchylenia NIP powoduje automatyczne odnotowanie tego faktu w Rejestrze KRS i dlatego Urząd nie stosował innej formy zawiadomienia sądu o fałszywych danych adresowych spółki.

NIK zauważa, że odnotowanie uchylenia podatnikowi NIP w KRS nie jest samoistną przesłanką do wszczęcia postępowania przymuszającego przez sąd rejestrowy wobec takiego podmiotu.

(akta kontroli tom II str. 141-144, tom III str. 107-111)

7. W sześciu przypadkach nie przekazano do komórki SKI informacji o podatnikach CIT, z którymi w trakcie prowadzonych kontroli podatkowych oraz postępowań egzekucyjnych nie nawiązano kontaktu, z uwagi na nieaktualne, fikcyjne lub fałszywe dane adresowe. Było to niezgodne z § 12 ust. 3 *Regulaminu organizacyjnego Trzeciego Urzędu Skarbowego w Lublinie*<sup>25</sup>, według którego do zakresu zadań wszystkich komórek Urzędu należy m.in. obowiązek współdziałania dla prawidłowej realizacji zadań. Skutkowało to nieprzeprowadzeniem w tych sprawach postępowań w sprawie uchylenia NIP na podstawie art. 8c ust. 4 uzep.

Naczelnik wyjaśnił, że w wskazane spółki zostały wykreślone z rejestru VAT przed wszczęciem kontroli podatkowej i w związku z tym nie przekazywano do komórki SKI informacji o nieaktualnych danych adresowych.

Ponadto Naczelnik wyjaśnił, że w trakcie prowadzonych postępowań egzekucyjnych nie kierowano informacji do SKI, ponieważ w ich trakcie odbieranie przez podatników korespondencji w trybie art. 44 Kpa nie było równoznaczne z okolicznością, że dane adresowe podatników były fikcyjne bądź nieprawdziwe. Wskazał, że SKI posiadał informacje o braku kontaktu z podatnikami z uwagi na zamknięcie obowiązków w VAT. NUS poinformował także, że wprowadził obowiązek stałej i sprawnej wymiany informacji pomiędzy poszczególnymi komórkami organizacyjnymi a SKI w zakresie wszelkich zmian dotyczących podatników prowadzących działalność gospodarczą, w tym adresy siedziby i miejsca wykonywania działalności.

(akta kontroli tom II str. 424-425)

<sup>25</sup> *Regulamin Organizacyjny Trzeciego Urzędu Skarbowego w Lublinie* wprowadzony zarządzeniami DIAS nr: 65/2019 z 25 października 2020 r., 103/2022 z 21 grudnia 2022 r. oraz 18/2023 z 24 kwietnia 2023 r.

## OCENA CZĄSTKOWA

Działania Naczelnika Urzędu w celu realizowania zadań z zakresu identyfikacji i ewidencji podatników CIT, w szczególności uchylania NIP, nie były w pełni prawidłowe i rzetelne. Nieskutecznie egzekwowano wypełnianie przez podatników obowiązku złożenia zgłoszenia identyfikacyjnego NIP-8, kierowano w tym zakresie tylko jedno wezwanie do podatników, wysyłane po upływie od 45 do 301 dni od ustawowego terminu złożenia NIP-8. Nie stosowano również sankcji karnych skarbowych za niedopełnienie obowiązków rejestracyjnych. Czynności w postępowaniach w sprawie uchylenia NIP podejmowano nieterminowo, naruszając obowiązki wynikające z art. 139 § 1 Op. W Urzędzie nie zapewniono prawidłowego obiegu informacji o nieaktualnych danych adresowych podatników pomiędzy komórkami i w konsekwencji nie podejmowano działań w przypadku posługiwania się przez nich fałszywymi lub fikcyjnymi danymi adresowymi. Działania podjęto dopiero w trakcie kontroli NIK, w efekcie których wydane zostało 18 decyzji uchylających NIP. Naczelnik nie zawiadamiał właściwego sądu rejestrowego o posługiwaniu się nieaktualnymi danymi adresowymi przez podmioty, którym uchylił w drodze decyzji NIP przed rozpoczęciem kontroli NIK. Ponadto z opóźnieniem otwierano obowiązki podatkowe w CIT.

## OBSZAR

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

Opis stanu faktycznego

2.1. Zeznania CIT-8 za rok podatkowy, który zakończył się do dnia 31 grudnia: 2020 r. oraz 2021 r. złożyło odpowiednio: 3353 i 3611 podatników CIT, w tym odpowiednio: 1661 i 1681 prowadzących działalność w formie spółek prawa handlowego, którzy nie byli jednocześnie podatnikami VAT.

(akta kontroli tom III str. 5-6)

Podatek należny zadeklarowało w 2020 r. 1358 podatników (40,5%) w kwocie 30 208,6 tys. zł, a w 2021 r. 1477 podatników (40,9%) w kwocie 43 208 tys. zł.

(akta kontroli tom III str. 5-7)

Zryczałtowaną formę opodatkowania (tzw. estoński CIT) wybrało w 2021 r. trzech podatników, w 2022 r. - 45, a w 2023 r. - 59 podatników. Zeznanie o wysokości osiągniętego dochodu i należnego ryczałtu (CIT-8E) za 2021 r. oraz za 2022 r. złożyło odpowiednio: dwóch i 12 podatników, którzy zadeklarowali podatek w łącznej kwocie odpowiednio: 158,9 tys. zł<sup>26</sup> oraz 523 tys. zł<sup>27</sup>.

(akta kontroli tom III str. 8-14)

2.2. Według *Regulaminu organizacyjnego* TUS, zadania dotyczące CIT realizowały:

- Trzeci Referat Czynności Analitycznych i Sprawdzających<sup>28</sup> – prowadzenie czynności analitycznych oraz czynności sprawdzających w podatku CIT,
- Drugi Referat Podatków Dochodowych i Podatku od Towarów i Usług<sup>29</sup> – prowadzenie postępowań podatkowych w zakresie podatku CIT,
- Dział Kontroli Podatkowej<sup>30</sup> – prowadzenie kontroli podatkowych w zakresie podatku CIT.

Na koniec 2021 r. i 2022 r. w komórce SKA-3 zatrudnionych było siedmiu pracowników (włącznie z kierownikiem), w tym dwie osoby zajmowały się czynnościami sprawdzającymi w zakresie podatku CIT, a jedna była odpowiedzialna

<sup>26</sup> Podatek wyliczony według stawki 10%.

<sup>27</sup> W tym podatek wyliczony według stawki 10% wyniósł 500 tys. zł oraz podatek od dywidendy – 23 tys. zł.

<sup>28</sup> Dalej: SKA-3.

<sup>29</sup> Dalej: SPV-2.

<sup>30</sup> Do 30 kwietnia 2023 r. były to Pierwszy Referat Kontroli Podatkowej – SKP-1 oraz Drugi Referat Kontroli Podatkowej – SKP-2. Dalej: SKP.

za sporządzanie analiz dotyczących podatku CIT. W referacie SPV-2 na koniec 2021 r. było zatrudnionych siedem osób, a na koniec 2022 r. – osiem osób. Postępowania podatkowe w zakresie podatku dochodowego CIT prowadziła w 2021 r. jedna osoba, a w 2022 r. i w 2023 r. trzy osoby. W komórkach kontroli podatkowej zatrudnionych było na koniec 2021 r. 18 pracowników, a na koniec 2022 r. – 15. Postępowania kontrolne z zakresu podatku CIT prowadziło odpowiednio: w 2021 r. – 16 osób, w 2022 r. – 10, a w 2023 r. – siedem osób. Zmniejszenie stanu osobowego wynikało głównie z odejścia pracowników na emeryturę.

Pracownikom referatów SKA-3 oraz SPV-2, którzy zajmowali się prowadzeniem czynności sprawdzających i postępowań podatkowych w zakresie podatku CIT, zadania te zostały szczegółowo określone w zakresach ich obowiązków. Natomiast pracownikom komórek kontroli podatkowej w zakresach obowiązków powierzono prowadzenie kontroli na podstawie upoważnienia, bez szczegółowego wskazywania rodzaju podatku.

(akta kontroli tom III str. 107-111, 114, 133-238, tom V str. 6-9)

Urząd dokonywał zgłoszenia potrzeb szkoleniowych na zbiorczych wykazach do Izby Administracji Skarbowej w Lublinie<sup>31</sup>. Propozycje szkoleń, które dotyczyły również podatku CIT, były zbierane z poszczególnych komórek organizacyjnych Urzędu.

(akta kontroli tom III, str. 107-11, 115-126, 129-131)

W okresie objętym kontrolą dwóch pracowników referatu SKA-3 uczestniczyło w sześciu szkoleniach z zakresu ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych<sup>32</sup> oraz analizy sprawozdań finansowych i innych zagadnień niezbędnych dla realizacji zadań w zakresie CIT. Ponadto jeden pracownik działu SKP-1 uczestniczył w 2023 r. w szkoleniu „Metodologia kontroli podatku CIT”. Szkolenia były organizowane przede wszystkim przez Krajową Szkołę Skarbowości i dotyczyły m.in. zmian wprowadzonych przepisami programu „Polski Ład” i ryczałtu od dochodów spółek. Naczelnik wskazał, iż w okresie objętym kontrolą prowadzone były przede wszystkim szkolenia online, a pracownicy mieli możliwość korzystania z platformy szkoleniowej. W przypadku problemów w trakcie weryfikacji rozliczeń CIT, pracownicy Urzędu kilkakrotnie korzystali z pomocy Krajowej Informacji Skarbowej oraz IAS, do której kierowali zapytania telefonicznie oraz drogą elektroniczną.

(akta kontroli tom III str. 107-112)

**2.3.** W latach 2021-2023 (do 30 czerwca) w TUS przeprowadzono 1818 czynności sprawdzających, dotyczących rozliczeń CIT<sup>33</sup>, co stanowiło 7,2% czynności sprawdzających ogółem w PIT, VAT i CIT (25 130 czynności<sup>34</sup>). Uszczuplenia podatkowe wynosiły ogółem 31 358,3 tys. zł, z tego 2486,3 tys. zł w CIT (7,9%). Najczęściej czynności sprawdzające prowadzono wobec spółek z ograniczoną odpowiedzialnością (83,5%). Naczelnik wyjaśnił, że z udziałem podatników przeprowadzono łącznie 1818 czynności sprawdzające<sup>35</sup>. Podatnik brał czynny udział w każdej z ww. czynności, ponieważ na wezwanie telefoniczne lub pisemne następowała reakcja podatnika w postaci złożenia wyjaśnień, złożenia korekty deklaracji lub ewentualnie przedłożenia żądanych dokumentów źródłowych. Kontrola NIK wykazała natomiast, iż przeprowadzenie czynności sprawdzających w zakresie prawidłowości rozliczeń podatku CIT zostało w 2021 r. zakończone sporządzeniem 14 analiz, zaakceptowanych przez kierownika referatu SKA-3 bądź zastępcę

<sup>31</sup> Dalej: IAS.

<sup>32</sup> Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2022 r. poz. 2587, ze zm.). Dalej: updop.

<sup>33</sup> W tym w 2021 r. 819 czynności sprawdzających, w 2022 r. – 825 oraz w 2023 r. – 174.

<sup>34</sup> W zakresie PIT i VAT przeprowadzono odpowiednio 4097 i 4892 czynności sprawdzających, w wyniku których ustalono uszczuplenia podatkowe w kwotach odpowiednio 8247,6 tys. zł i 8741,88 tys. zł

<sup>35</sup> W tym w 2021 r. 819 czynności sprawdzających z udziałem podatnika, w 2022 r. - 825 oraz w 2023 – 174.

Naczelnika oraz jednym protokołem podpisanym przez osobę reprezentującą spółkę. W 2022 r. sporządzono 19 takich analiz dokumentujących przeprowadzone czynności sprawdzające, a w 2023 r. sporządzono trzy analizy.

W ramach prowadzonych czynności:

- w 1496 przypadkach stwierdzono nieprawidłowości, na łączną kwotę 2429 tys. zł;
- w 91 przypadkach dokonano weryfikacji wysokości przychodów i kosztów wykazanych w zeznaniach CIT z rachunkiem zysków i strat oraz informacją dodatkową
- w 92 przypadkach dokonano weryfikacji prawidłowości wykazanej w zeznaniu straty;
- w siedmiu przypadkach występowało do podatników, na podstawie art. 193a § 1 Op z żądaniem przedłożenia ksiąg rachunkowych w postaci elektronicznej oraz dowodów księgowych za pomocą środków komunikacji elektronicznej lub na informatycznych nośnikach danych, tzw. JPK na żądanie.

(akta kontroli tom III str. 239-244, 246-248, 253-277, 280-285)

W latach 2022-2023 (do 30 czerwca) czynności sprawdzające ewidencjonowano w systemie ZISAR, w podziale na czynności sprawdzające uproszczone i rozszerzone<sup>36</sup>. W TUS w systemie tym odnotowano przeprowadzenie trzech z dziewięciu czynności rozszerzonych, nie odnotowano natomiast sześciu, polegających na weryfikacji dokumentów przedłożonych przez podatników CIT. Naczelnik wyjaśnił, że było to spowodowane brakiem nawyku zamieszczania tego typu informacji w ZISAR oraz dużym obciążeniem pracą.

(akta kontroli tom III str. 302-359)

**2.4.** W Urzędzie nie wprowadzono wewnętrznych uregulowań dotyczących weryfikacji terminowości składania deklaracji CIT przez podatników. Obowiązywały w tym zakresie wytyczne MF. Naczelnik wyjaśnił, że pomimo braku formalnych procedur w tym zakresie, raporty dotyczące wypełniania obowiązków złożenia zeznań w podatku dochodowym od osób prawnych, wykonywane były każdorazowo po terminie złożenia zeznań tj. po raz pierwszy w terminie ok. miesiąca od upływu terminu do złożenia zeznań, a następnie raporty były ponownie generowane z uwagi np. na zmianę właściwości urzędu, anulowanie deklaracji, weryfikację wcześniejszych działań. W okresie objętym kontrolą sporządzono w TUS raporty o niezłożonych zeznaniach za lata 2020-2021.

(akta kontroli tom III str. 459-462)

Według stanu na 12 lipca 2023 r. zeznania CIT nie złożyło:

- za 2017 r. – 684 podatników, w tym 483 spółki prawa handlowego (310 będących podatnikami VAT i 173 niebędących podatnikami VAT);
- za 2018 r. – 820 podatników, w tym 567 spółek prawa handlowego (odpowiednio: 415 i 236);
- za 2019 r. – 930 podatników, w tym 651 spółek prawa handlowego (327 i 324);
- za 2020 r. – 1133 podatników, w tym 833 spółki prawa handlowego (302 i 531);
- za 2021 r. – 1374 podatników, w tym 980 spółek prawa handlowego (285 i 695);
- za 2022 r. – 1817 podatników, w tym 1335 spółek prawa handlowego (495 i 840).

Łącznie 1631 podmiotów nie złożyło zeznań CIT za co najmniej dwa lata podatkowe. Organ podatkowy nie zidentyfikował w raportach o niezłożonych zeznaniach CIT za poszczególne lata 2017-2022, podatników będących uczestnikami oszustw podatkowych.

<sup>36</sup> Zgodnie z „Wytycznymi w zakresie obsługi procesu czynności sprawdzających w systemie ZISAR II” MF, czynności rozszerzone będą miały miejsce, wówczas, gdy weryfikacji podlegała dokumentacja złożona przez podatnika (ewidencje, dokumenty źródłowe, struktury JPK, itp.). To prowadzący czynności decyduje, czy są one uproszczone czy rozszerzone.

(akta kontroli tom III str. 246-248, 363-386 )

Badanie działań TUS w stosunku do 50 podatników CIT – spółek prawa handlowego, które nie złożyły zeznania podatkowego CIT-8 w US<sup>37</sup>, wykazało, że:

- w 23 sprawach wezwano podatników na podstawie art. 274a § 1 Op do złożenia zeznania, a w 27 nie kierowano do podatników wezwań w tym zakresie;
- do podatników kierowano po jednym wezwaniu do złożenia zeznania CIT-8, jedno wezwanie zostało odebrane przez osobę upoważnioną, w 21 przypadkach wezwania zostały doręczone w trybie doręczenia zastępczego;
- siedmiu podatników posiadało siedzibę w tzw. biurze wirtualnym;
- w żadnym przypadku nie sprawdzono, czy dane adresowe podatników były aktualne;
- żaden z podatników nie został przez Urząd zidentyfikowany jako uczestnik oszustw podatkowych;
- nie kierowano do komórki ds. karnych skarbowych zawiadomień o podejrzeniu popełnienia czynu karnego skarbowego w związku z niezłożeniem w terminie zeznania CIT-8;
- nie nakładano kar porządkowych na osoby reprezentujące spółki, pomimo że w kierowanych do podatników wezwaniach do złożenia zeznania CIT-8 znajdowało się pouczenie o możliwości nałożenia takiej kary;
- nie kierowano wniosków o przeprowadzenie kontroli podatkowej i postępowania podatkowego wobec podatników uchylających się od złożenia zeznania CIT-8;
- podatnikom nie uchylono z urzędu NIP na podstawie art. 8c ust. 4 uzep w związku z ustaleniem, że posługiwali się oni fałszywymi lub fikcyjnymi danymi adresowymi swojej siedziby lub miejsca wykonywania działalności gospodarczej;
- według stanu na 28 września 2023 r. 46 podatników było nadal zarejestrowanych w KRS, a czterech podatników zostało z niego wykreślonych.

(akta kontroli tom III str. 464-686)

**2.5.** W okresie objętym kontrolą w obszarze CIT nie kierowano wniosków o wszczęcie identyfikacji ryzyka WIR. Naczelnik wyjaśnił, że w systematyce ryzyk ujętych jest 228 unikatowych obszarów, którym MF przypisało wnioski WIR zgłaszane przez jednostki KAS oraz arkusze oceny ryzyka i analizy przedmiotowe. Wskazał ponadto, że w trakcie czynności sprawdzających i kontrolnych Urząd określał każdorazowo w jakim obszarze ryzyka prowadzone były czynności. Okresowo dokonywano przeglądu ryzyk, w celu unikania dublowania podejmowanych działań przez poszczególne jednostki KAS. W ramach czynności sprawdzających i kontrolnych zidentyfikowano następujące ryzyka związane z rozliczeniem CIT: płaćenie należności w nieprawidłowej wysokości, nieprawidłowe wypełnianie obowiązków związanych ze składaniem deklaracji podatkowych, niepłaćenie oraz nieterminowe płaćenie należności, nieskładanie deklaracji, wykazywanie podstawy opodatkowania w nieprawidłowej wysokości, zastosowanie niewłaściwej stawki podatkowej oraz zawyżanie kosztów uzyskania przychodów.

(akta kontroli tom III str. 688-697)

W reakcji na ww. ryzyka w Urzędzie przeprowadzono analizy w zakresie m.in.:

- nieskładania zeznań podatkowych;
- zasadności wykazywanych strat z działalności gospodarczej;
- wykazywanych obrotów pod kątem zasadności stosowanej stawki podatku 9%;
- podatników wykazujących obroty w podatku VAT, którzy nie złożyli zeznań rocznych CIT-8;

<sup>37</sup> Dobór próby losowy, po 10 podatników za każdy rok podatkowy, którego zakończenie nastąpiło w latach 2017-2021.

- podmiotów składających „zerowe” zeznania CIT i wykazujących obroty w podatku VAT.

Ponadto w Urzędzie dokonywano analiz podmiotowych w związku z wnioskami kierowanymi przez komórki do kontroli. Naczelnik wyjaśnił, iż obowiązek kierowania wnioskami o kontrolę wynikał z procedury obsługi zeznań podatkowych za 2020 r. i 2021 r. i dotyczył w szczególności podatników wykazujących w zeznaniach kwoty nadpłaty CIT powyżej określonej wysokości. Analizy podmiotowe obejmowały również podatników wykazujących nadwyżki podatku naliczonego nad należnym do zwrotu lub przeniesienia, którzy jednocześnie nie uiszczali miesięcznych zaliczek na CIT.

W wyniku powyższych analiz wytypowano 85 podatników do czynności sprawdzających, a w przypadku jednego podatnika skierowano wniosek o przeprowadzenie kontroli podatkowej.

(akta kontroli tom III str. 688-691, 707-710, 719-846)

W Urzędzie nie prowadzono udokumentowanych analiz w kierunku identyfikacji mechanizmów agresywnej optymalizacji podatkowej oraz identyfikacji podatników, którzy podejmowali czynności o *sztucznym charakterze*, których głównym lub jednym z głównych celów było uzyskanie korzyści, stanowiące przesłankę zastosowania art. 119a Op (tzw. klauzuli GAAR). Naczelnik wskazał, że analizy w ww. zakresie z uwagi m.in. na skomplikowany charakter spraw były przedmiotem analiz centralnych i wyspecjalizowanych służb.

(akta kontroli tom III str. 713-716)

W latach 2020-2023 (do 30 czerwca) do Urzędu wpłynęło 35 oświadczeń o sporządzeniu lokalnej dokumentacji cen transferowych, o których mowa w art. 11m updog<sup>38</sup>. W ww. okresie nie prowadzono analiz tych oświadczeń oraz czynności sprawdzających w tym zakresie. Naczelnik wyjaśnił, że ceny transferowe stanowią obszar działań dedykowanych urzędowi celno-skarbowemu oraz wyspecjalizowanym urzędowi skarbowemu. Naczelnik wskazał, iż w przypadku podjęcia czynności kontrolnych u podatnika składającego ww. oświadczenia, kontrolujący zwraca uwagę na transakcje z podmiotami powiązanymi oraz stosowane pomiędzy nimi ceny transakcyjne. W okresie po wszczęciu kontroli NIK organ prowadził jedną kontrolę w stosunku do podatnika CIT, który złożył oświadczenia o sporządzeniu lokalnej dokumentacji cen transferowych za lata 2021-2022.

(akta kontroli tom IV str. 672-674, tom VII str. 45-49)

W latach 2021-2023 (do 27 października) prowadzone były w Urzędzie analizy podmiotowe m.in. podatników CIT, niebędących jednocześnie podatnikami VAT. Działanie to miało na celu monitorowanie istnienia obowiązku podatkowego w VAT u podatników, których wartość przychodów przekraczała kwoty uprawniające do zwolnienia podmiotowego w VAT. Naczelnik wskazał, że w związku z błędami systemowymi nie było możliwości sporządzenia raportu dotyczącego zeznań CIT za 2021 r. Raport ten został sporządzony dopiero w trakcie kontroli NIK (w dniu 21 sierpnia 2023 r.) wraz z raportem za 2022 r. i przekazany został do komórki SKA-2, celem przeprowadzenia analizy. Sporządzone w Urzędzie raporty zawierały: za 2020 r. 313 podmiotów, za 2021 r. – 417, za 2022 r. – 440. Naczelnik wyjaśnił, iż w związku z bardzo dużym zakresem danych (rokrocznie łączna ilość pozycji objętych

<sup>38</sup> W brzmieniu obowiązującym w latach 2019-2021 – tj. wg art. 11m ust. 1 updog podmioty powiązane, które są obowiązane do sporządzenia lokalnej dokumentacji cen transferowych, składają urzędowi skarbowemu oświadczenie o jej sporządzeniu, w terminie do końca dziewiątego miesiąca po zakończeniu roku obrotowego. Z kolei zgodnie z art. 11t ust. 1 updog informacja o cenach transferowych za rok podatkowy zawierająca elementy określone w ust. 2, podlegała przekazaniu do Szefa KAS. Z dniem 1 stycznia 2022 r. art. 11m został uchylony, natomiast zgodnie z nadanym z tą datą nowym brzmieniem art. 11t ust. 1 updog informacja o cenach transferowych za rok podatkowy podlega przekazaniu do naczelnika urzędu skarbowego.

przedmiotowymi raportami znacznie przekracza tysiąc), nie ma możliwości udzielenia dokładnej informacji, w przypadku ilu podatników CIT podjęto czynności sprawdzające lub skierowano wnioski o kontrolę.

(akta kontroli tom III str. 713-715)

**2.6.** W latach 2021-2023 (do 30 września), poza wytycznymi przekazanymi przez MF, w Urzędzie nie obowiązywały inne procedury i wytyczne dotyczące sposobu, zakresu i częstotliwości przeprowadzania czynności sprawdzających.

(akta kontroli tom IV str. 671-674)

Badanie 63 zeznań CIT-8, złożonych przez spółki prawa handlowego, za rok podatkowy, który zakończył się w latach 2017-2021<sup>39</sup>, wykazało, że czynności sprawdzające z udziałem podatników przeprowadzono w 14 przypadkach (22,2%):

- w siedmiu sprawach nie stwierdzono nieprawidłowości;
- w trzech przypadkach po wezwaniu do złożenia wyjaśnień podatnicy dokonali korekty rozliczenia;
- w jednej sprawie stwierdzono zastosowanie błędnej stawki podatku i skierowano wniosek o przeprowadzenie kontroli podatkowej;
- w jednej sprawie skierowano wniosek o przeprowadzenie kontroli podatkowej do LUCS ze względu na wykazane w zeznaniu CIT-8 odliczenia z tytułu ulgi badawczo-rozwojowej;
- w dwóch przypadkach stwierdzone nieprawidłowości (dotyczące odliczenia strat z lat ubiegłych i wyliczenia kosztów kwalifikowalnych) nie spowodowały konieczności skorygowania zeznania, ale zmniejszyły wysokość odliczeń w kolejnych latach;
- w toku przeprowadzonych czynności sprawdzających weryfikowano prawidłowość zadeklarowanej kwoty przychodów i kosztów uzyskania przychodów, prawo podatnika do zastosowania stawki podatkowej, wysokość zadeklarowanej straty/dochodu, prawidłowość odliczenia strat z lat ubiegłych, prawo do zmniejszenia podstawy opodatkowania oraz prawo do odliczeń od dochodu;
- ośmiu podatników okazało dokumenty źródłowe w postaci: potwierdzeń dokonania darowizny, dokumentacji kadrowo-płacowej, dokumentów księgowych, sprawozdania biegłego rewidenta z badania sprawozdania finansowego, umowy na dofinansowanie;
- w jednym przypadku w toku czynności sprawdzających porównano dane zawarte w zeznaniu ze sprawozdaniem finansowym;
- w toku przeprowadzonych czynności sprawdzających nie zidentyfikowano podatników posługujących się fałszywymi lub fikcyjnymi danymi adresowymi siedziby lub miejsca wykonywania działalności gospodarczej.

W pozostałych 49 przypadkach nie przeprowadzono czynności sprawdzających, pomimo wytycznych MF, w myśl których celem czynności sprawdzających jest bieżąca, wstępna weryfikacja prawidłowości deklarowanych przez podatnika zobowiązań podatkowych, mająca jak najszybciej zapobiec powstaniu ewentualnych zaległości podatkowych i należy podjąć starania, aby czynności sprawdzające podejmowane były, w miarę możliwości, w jak najszybszym terminie<sup>40</sup>.

<sup>39</sup> W tym: 10 zeznań z deklarowanymi najwyższymi dochodami opodatkowanymi stawką 9% podatku, w których wykazano podatek należny, 10 zeznań podatników, którzy osiągnęli najwyższe przychody, a jednocześnie zadeklarowali stratę lub dochód do wysokości 5% przychodów (tj. niską rentowność prowadzonej działalności), 11 zeznań podatników, którzy wykazali odliczenie strat z lat ubiegłych o najwyższych kwotach, 10 zeznań z wykazanymi najwyższymi stratami, 11 zeznań z najwyższymi odliczeniami od dochodu (innymi niż straty z lat ubiegłych) oraz 11 zeznań z najwyższymi odliczeniami zmniejszającymi podstawę opodatkowania.

<sup>40</sup> Str. 6-7.

Jako przyczynę nieprzeprowadzenia czynności sprawdzających wobec ww. zeznań objętych badaniem, Naczelnik wskazał m.in. na duże obciążenie pracą i braki kadrowe. Ponadto wyjaśnił, iż czynności sprawdzające są dosyć pracochłonne oraz wymagają zaewidencjonowania w systemach informatycznych. W związku z tym Urząd nie miał możliwości objęcia czynnościami sprawdzającymi wszystkich przypadków wykazanych strat czy niskich rentowności. Zmuszony był do wyselekcjonowania podmiotów poddanych weryfikacji, uwzględniając m.in. wyniki prowadzonych wcześniej kontroli i czynności sprawdzających, wyniki analizy rozliczeń podatkowych.

(akta kontroli tom IV str. 17-504)

W objętej badaniem próbie 10 podatników, których przychody opodatkowane zostały stawką 9%, czynności sprawdzające w zakresie prawidłowości jej stosowania przeprowadzono w jednej spółce. Naczelnik wyjaśnił, iż podmiotów tych nie było na liście typowań jako potencjalnych nieprawidłowości przekazanych przez MF lub IAS w Module Zarządzania Analizami.

(akta kontroli tom IV str. 499-504)

W TUS podatnicy CIT, którzy nie złożyli łącznie 645 zeznań CIT-8 za lata podatkowe 2017-2021, wykazali jednocześnie obrót w deklaracjach VAT w łącznej kwocie 2 888 852 tys. zł. Natomiast podatnicy CIT, którzy w złożonych 2461 zeznaniach za lata 2017-2021 nie wykazali żadnych przychodów, deklarowali jednocześnie obroty w VAT w łącznej kwocie 115 472,3 tys. zł.

(akta kontroli tom III str. 387-457)

W Urzędzie weryfikacja rozliczeń podatników CIT, którzy w zeznaniach wykazali brak przychodu lub nie składali zeznań a jednocześnie deklarowali w tym okresie obrót w przesyłanych deklaracjach VAT, odbywała się na podstawie raportów z systemu e-Orus oraz analiz udostępnianych na Platformie Analitycznej MZA

Naczelnik wyjaśnił, że po upływie terminów złożenia zeznań podatkowych każdorazowo sporządzane były raporty zawierające dane podmiotów, którzy nie złożyli zeznań CIT-8 i wykazali obroty w VAT oraz podatników, którzy w zeznaniach wykazywali zerowy przychód i jednocześnie deklarowali obrót w VAT. Na podstawie wyników tych analiz Urząd typował podmioty do kontroli i czynności sprawdzających. W związku z ograniczonymi zasobami kadrowymi nie było fizycznych możliwości objęcia szczegółowymi czynnościami sprawdzającymi lub kontrolnymi wszystkich podatników, którzy nie złożyli zeznań podatkowych lub zadeklarowali zerowy przychód, a wykazali obrót w VAT.

(akta kontroli tom IV str. 516-670)

Naczelnik wskazał, że nie jest w stanie podać dokładnych danych o liczbie przeprowadzonych czynności sprawdzających w stosunku do podatników, którzy nie złożyli zeznań CIT-8 i wykazali obroty w VAT oraz tych, którzy w zeznaniach wykazywali zerowy przychód i jednocześnie deklarowali obrót w VAT, a także kwotach stwierdzonych uszczupień z tego tytułu, ponieważ prowadzona ewidencja nie umożliwia wyselekcjonowania czynności według ww. kryteriów. Odnośnie do czynności kontrolnych wskazał, że przeprowadzono je w stosunku do siedmiu podatników, u których stwierdzono rozbieżności pomiędzy CIT a VAT<sup>41</sup>, kwota uszczuplenia podatkowego wyniosła 368,9 tys. zł.

(akta kontroli tom VII str. 172-177)

**2.7.** W latach 2021-2023 (I półrocze) w US przeprowadzono ogółem 373 kontrole podatkowe, w których stwierdzono uszczuplenia na kwotę 58 615,6 tys. zł. W wyniku

<sup>41</sup> Sześciu podatników wytypowano z raportów „Brak CIT a obrót w VAT” oraz jednego z raportu „Zerowy CIT a obrót VAT”.



46 kontroli podatkowych dotyczących prawidłowości rozliczenia CIT stwierdzono nieprawidłowości na kwotę 3677,2 tys. zł. Kwota stwierdzonych uszczupień w kontrolach PIT wyniosła 3425,6 tys. zł (53 kontrole), a w kontrolach VAT - 51 441,8 tys. zł (270 kontroli)<sup>42</sup>. Kontrolą podatkową CIT objęto 1,3% spółek prawa handlowego oraz 0,9% podatników CIT. Kwota uszczupień w CIT w 2021 r. stanowiła 0,05% przychodów oraz 4,7% podatku należnego, wykazanych przez podatników w zeznaniach za rok podatkowy, który zakończył się w 2021 r.

(akta kontroli, tom I str. 13-14, tom III str. 5-15, tom V str. 40-41)

**2.8.** W latach 2021-2023 (I półrocze) komórki czynności analitycznych TUS sporządziły ponad 70 wniosków o przeprowadzenie kontroli w zakresie CIT, z których 35 przekazano do komórki kontroli TUS. Odstąpienie od kontroli w pozostałych przypadkach dotyczyło głównie wniosków o kontrolę podatników, którzy wykazali nadpłatę w CIT-8 w określonej wysokości i uzasadnione było wynikiem czynności sprawdzających, wyjaśnieniami podmiotu oraz analizą danych z zeznań podatkowych (wykazywanie dochodów, znaczne kwoty podatku) i brakiem przesłanek wskazujących na wystąpienie nieprawidłowości, skutkujących uszczupleniem podatkowym.

W uzasadnieniu wniosków przyjętych do kontroli wskazano m.in. wykazanie przychodu w CIT przy jednoczesnym deklarowaniu obrotów w VAT, znaczące rozbieżności pomiędzy przychodami w CIT a obrotem w VAT, korzystanie z ulgi badawczo-rozwojowej, nieuprawnione korzystanie z opodatkowania stawką 9%, brak zeznania CIT. Z ww. 35 wniosków, czterech (dot. trzech spółek) nie zrealizowano z powodu braku siedziby spółki i organów oraz sprzedaży spółki – wnioski zostały zwrócone do komórek czynności analitycznych. W jednym przypadku odstąpiono od kontroli i przeprowadzono czynności sprawdzające, w wyniku których podatnik złożył korektę deklaracji zgodnie z ustaleniami.

(akta kontroli tom V str. 6-8, 28-38, 51-399)

**2.9.** Do LUCS skierowano dwa wnioski o przeprowadzenie kontroli w zakresie CIT. Przyczyną nieprzeprowadzenia tych kontroli przez TUS były m.in. rodzaj i charakter działalności podmiotów, powiązania osobowo-kapitałowe spółek, złożoność sposobu wyliczenia kosztów badawczo-rozwojowych, konieczność wykorzystania narzędzi, do których TUS nie miał dostępu. W stosunku do jednego podmiotu LUCS poinformował o podjęciu kontroli w CIT. Drugi wniosek został odrzucony przez LUCS, a Urząd nie podjął dalszych działań w stosunku do podmiotu z uwagi m.in. na wyniki przeprowadzonych dotychczas czynności i brak pewności co do ewentualnego uszczuplenia.

(akta kontroli tom III str. 356-361, tom V str. 6-26)

**2.10.** Badanie 10 kontroli podatkowych CIT wykazało, że:

- zostały podjęte w wyniku własnych analiz w zakresie prawdopodobieństwa naruszenia prawa w ramach wykonywania działalności gospodarczej oraz informacji przekazanych sygnałów przez naczelników innych urzędów skarbowych;
- trwały od ośmiu do 47 dni. W czterech przypadkach kontrole zostały przedłużone, poinformowano kontrolowanych o przyczynach przedłużenia terminu ich zakończenia i wskazano nowy termin jej zakończenia. Główną przyczyną przedłużania kontroli była konieczność zebrania pełnego materiału dowodowego;
- w sześciu kontrolach żądano od podatników przekazania całości lub części ksiąg podatkowych oraz dowodów księgowych, w tym w dwóch – dane wynikające z ksiąg były porównane z JPK-VAT;

<sup>42</sup> Pozostałe kontrole i uszczuplenia dotyczyły m.in. kontroli płatników.

- protokoły kontroli zawierały elementy określone w art. 290 § 2 Op;
- w protokołach (sekcja A3 *Informacja o powodach braku zawiadomienia kontrolowanego o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej*) nie podano przyczyn braku zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej, wymaganych art. 48 ust. 10 ustawy z dnia 6 marca 2018 r. Prawo przedsiębiorców<sup>43</sup>;
- w trakcie kontroli stwierdzono m.in. nieprawidłowości w zakresie niewykazania przychodów, zawyżenia kosztów uzyskania przychodu (np. w związku z brakiem dokumentów potwierdzających poniesione koszty, niezasadnym dokonaniem odpisów amortyzacyjnych, ujęciem faktur niedokumentujących faktycznych transakcji). Kwota uszczupień wyniosła 2944,4 tys. zł,
- w trzech przypadkach podatnicy złożyli zastrzeżenia do protokołu kontroli podatkowej, które zgodnie z art. 291 § 2 Op zostały rozpatrzone w terminie 14 dni od dnia ich otrzymania. Kontrolowanym przekazano zawiadomienie o sposobie rozpatrzenia zastrzeżeń wraz z uzasadnieniem faktycznym i prawnym;
- w czterech sprawach podatnicy złożyli korektę CIT-8 uwzględniającą ustalenia kontroli, w pozostałych wszczęto postępowania podatkowe w terminie nieprzekraczającym sześć miesięcy od zakończenia kontroli. W dwóch przypadkach wydano decyzje określające wysokość zobowiązania podatkowego, postępowania podatkowe w pozostałych sprawach nie zostały zakończone;
- czterech podatników wpłaciło kwoty podatku wynikające ze złożonych korekt zeznań, dwóch nie dokonało wpłat podatku określonego w decyzjach;
- w toku kontroli podatkowych nie stwierdzono posługiwania się przez podatników fałszywymi lub fikcyjnymi danymi adresowymi;

(akta kontroli tom III str. 707-710, tom V str. 32-38, 451-744)

**2.11.** W zakresie wykorzystywania przez TUS ustaleń z kontroli przeprowadzonych w zakresie VAT u podatników CIT, Naczelnik TUS wyjaśnił, że w trakcie kontroli w zakresie VAT i po jej zakończeniu badana była zasadność rozszerzenia kontroli na drugi tytuł podatkowy (CIT). W niektórych przypadkach komórka kontroli zwracała się z wnioskiem o szerszą analizę do referatu analiz i czynności sprawdzających. W przypadku kontroli VAT za okres, dla którego jeszcze nie upłynął termin do złożenia CIT-8, ocena wpływu kontroli VAT na CIT dokonywana była po tym terminie. Prowadzone analizy wpływu nieprawidłowości w VAT na CIT nie były dokumentowane, tj. nie były sporządzane w formie pisemnej.

(akta kontroli tom VI str. 16-22)

Badaniem objęto 20 protokołów kontroli podatkowych w zakresie VAT, przeprowadzonych wobec 18 spółek, w toku których stwierdzono nieprawidłowości w rozliczeniach podatkowych, polegające na zaniżeniu sprzedaży netto łącznie o 24 672 tys. zł oraz zawyżeniu zakupów netto o 14 777,5 tys. zł. Analiza ww. spraw wykazała, że:

- w przypadku jednej spółki<sup>44</sup> TUS wykorzystał ustalenia kontroli podatkowej w zakresie VAT i przeprowadził kontrolę w CIT;
- jedna spółka<sup>45</sup> dobrowolnie złożyła korektę zeznania CIT-8 uwzględniającą ustalenia kontroli w VAT;
- na wniosek TUS jedna spółka<sup>46</sup> została objęta kontrolą przez LUCS;

<sup>43</sup> Dz. U. z 2023 r. poz. 221, ze zm. Dalej: Pp.

<sup>44</sup> Kontrola nr 265378.

<sup>45</sup> Kontrola nr 0612-SKP-2.500-84.2022.1.

<sup>46</sup> Kontrola nr 0612-SKP-1.500.56.2022.1.

- wobec pięciu spółek TUS nie podjął działań, ponieważ dwie spółki w trakcie kontroli VAT zmieniły właściwość urzędu skarbowego<sup>47</sup>, dwie zostały wykreślone z KRS<sup>48</sup>, a jedna <sup>49</sup> nie posiadała organu spółki wpisanego do KRS;
- w przypadku dwóch spółek wykreślonych z KRS nie przeprowadzono analizy wpływu ustaleń w VAT na wysokość zobowiązania w CIT,
- wobec dziewięciu spółek odstąpiono od przeprowadzenia kontroli CIT, w pięciu z powodu braku wpływu nieprawidłowości w VAT na zobowiązanie podatkowe w CIT<sup>50</sup> lub niskiej wartości ustaleń<sup>51</sup>, w czterech<sup>52</sup> z uwagi na brak kontaktu ze spółką, dostępu do dokumentów, posiadanych przez spółkę zaległości przy braku majątku, pomimo że nie złożyły one zeznania CIT-8 za kontrolowany okres w VAT;
- w przypadku jednej spółki (według wyjaśnień TUS) planowane jest wszczęcie kontroli w CIT.

NIK zauważa, że wykreślenie spółki z KRS nie stanowi przeszkody do podjęcia działań wobec byłych członków zarządu spółek kapitałowych.

(akta kontroli tom VI str. 26-41, 60-655)

**2.12.** W latach 2021-2023 (do 30 kwietnia) w Urzędzie wystawione zostało 217 imiennych upoważnień do przeprowadzenia kontroli podatkowej podatników CIT, będących spółkami prawa handlowego, z których 14 anulowano, m.in. z powodu błędu operatora, prowadzenia kontroli u podatnika przez inny organ, zmiany właściwości miejscowej podatnika. W dwóch przypadkach jako powód unieważnienia upoważnienia wskazano niemożność jego doręczenia.

Naczelnik wyjaśnił, iż w tym okresie nie stwierdzono w Urzędzie przypadków braku wszczęcia kontroli w podatku CIT wyłącznie z powodu niemożności doręczenia upoważnienia do kontroli z uwagi na nieaktualne dane adresowe podatnika, dotyczące siedziby firmy i/lub prowadzenia działalności gospodarczej i/lub przechowywania dokumentacji podatkowej. W ww. dwóch przypadkach głównym powodem niewszczęcia kontroli był brak organów spółek, a brak kontaktu i siedziby stanowił dodatkową okoliczność.

(akta kontroli tom V str. 28-31, tom VII str. 4-31)

Naczelnik wyjaśnił, że w okresie objętym kontrolą dokonywano wszczęcia kontroli w zakresie CIT w trybie art. 284 § 4 Op. Zdaniem Naczelnika, nieobecność podatnika może mieć różne przyczyny i charakter (stały, czasowy), w tym wyjazd, choroba lub celowe unikanie kontaktów z organem podatkowym. W niektórych przypadkach dane adresowe podatnika CIT były nieaktualne i taka sytuacja zaistniała w sześciu kontrolach CIT<sup>53</sup> przeprowadzonych w pięciu spółkach. Korespondencja w toku tych kontroli podatkowych była kierowana na adres prezesa zarządu spółki. Cztery z tych spółek na dzień 10 października 2023 r. miały ujawnione te same dane adresowe w KRS, które Urząd podczas kontroli uznał za nieaktualne.

Naczelnik wyjaśnił, że nie kierowano do właściwego sądu rejestrowego informacji o nieaktualnych danych adresowych ujawnionych w KRS, stwierdzonych w toku kontroli podatkowych, ponieważ brak aktualizacji danych przez te spółki nie obligował Urzędu do wysyłania takich informacji. Zdaniem Naczelnika skutek wykreślenia adresu siedziby spółki przez sąd w KRS oraz stwierdzenia niezgodności danych

<sup>47</sup> Kontrole nr: 200640 i 612-SKP-1.500.121.2019.1.

<sup>48</sup> Kontrole nr: 87482 i 76111.

<sup>49</sup> Kontrole nr 176791.

<sup>50</sup> Kontrole nr: 0612-SKP-1.500.97.2022, 252650, 271001 i 172077.

<sup>51</sup> Kontrole nr: 0612-SKP-1.500.27.2022.1 i 249832.

<sup>52</sup> Kontrole nr: 0612-SKP-2.500.29.2022.1.15, 0612-SKP-2.500.14.2022.25, 0612-SKP-2.500.183.2021.15/IS, 294052 i 0612-SKP-2.50-47/2021/1.

<sup>53</sup> Nr: PZK/061230/017919/2022, 172070, 172071, 172082, 170869 i 168179.

w KRS ze stanem faktycznym w toku kontroli podatkowej, w świetle art. 151a Op, jest taki sam: powoduje konieczność kierowania korespondencji na adres osoby upoważnionej do reprezentowania spółki.

(akta kontroli tom V str. 28-31, tom VII str. 172-177)

**2.13.** W Urzędzie prowadzone były analizy danych w zakresie rozliczeń podatników CIT, polegające głównie na badaniu zasadności wykazywania strat z działalności gospodarczej, zasadności zastosowania stawki podatku 9%, niezgodności pomiędzy przychodami w CIT a deklarowanym obrotem w VAT.

Pracownicy Urzędu, zgodnie z wyjaśnieniami Naczelnika, wszelkie problemy związane z weryfikacją rozliczeń w ramach czynności sprawdzających, kontroli podatkowej lub postępowań podatkowych starali się rozwiązywać samodzielnie, korzystając z pomocy Krajowej Informacji Skarbowej. Kilukrotnie w sytuacjach trudnych występowano drogą telefoniczną do Dyrektora IAS o udzielenie pomocy. Natomiast nie zgłaszano problemów związanych z wyegzekwowaniem obowiązków podatkowych wobec podatników posługujących się fałszywymi lub fikcyjnymi danymi adresowymi.

Zgodnie z wyjaśnieniami Naczelnika, Dyrektor IAS nie był informowany o problemach organizacyjno-kadrowych w wykonywaniu zadań wobec podatników CIT. Jednocześnie Naczelnik wskazał, iż w latach 2021-2022 zadania z obszaru CIT realizowało dwóch pracowników, natomiast w I półroczu 2023 r. zadania te realizował jeden pracownik. Po 1 lipca 2023 r. przesunięto dwie osoby z innych działów celem realizacji zadań z obszaru CIT. Jak wyjaśnił Naczelnik, problemy dotyczące niedostatecznej obsady w stosunku do ilości podatników i nałożonych zadań, rozwiązywane są w drugim półroczu po zakończeniu akcji zeznań w PIT, kiedy ilość obowiązków w komórkach związanych z akcją PIT pozwala na wzmocnienie innych obszarów w Urzędzie.

(akta kontroli tom III str. 707-710)

**2.14.** W Planach działalności IAS na rok: 2021, 2022 i 2023<sup>54</sup> zadania Urzędu związane z weryfikacją rozliczeń i poborem CIT były objęte miernikami, nie stanowiły jednak odrębnych zadań, ale wchodziły w skład większych kierunków działań. Zadania z zakresu CIT wchodziły w skład m.in. takich obszarów jak: realizacja należności publicznoprawnych, egzekucja zaległości, ograniczanie przyrostu zaległości wymagalnych, efektywność kontroli podatkowych, realizacja kontroli podatkowych, kwota ustaleń dokonanych w toku czynności sprawdzających.

Urząd wykonał wyznaczone mierniki na poziomie powyżej wartości określonych przez IAS, z wyjątkiem niewykonania miernika realizacji należności publicznoprawnych (planowane wartości miernika na IV kwartał 2021 r. i 2022 r. wynosiły odpowiednio 696 208 tys. zł i 565 166 tys. zł, wykonano odpowiednio: 557 040 tys. i 562 747 tys. zł). Naczelnik wyjaśnił, że niezrealizowanie ww. miernika było spowodowane mniejszymi wpłatami podatków w związku ze stanem pandemii COVID oraz wybuchem wojny w Ukrainie, obniżeniem od 1 lipca 2022 r. stawki podatkowej PIT z 17% na 12%, wprowadzeniem wyższej kwoty wolnej od podatku, zmianą właściwości na Lubelski Urząd Skarbowy części podatników generujących największe wpływy CIT, VAT i PIT.

(akta kontroli tom VII str. 45-177)

**2.15.** Urząd otrzymał informacje od Departamentu Ryzyka Podatkowego MF oraz IAS o podmiotach do weryfikacji m.in. za pośrednictwem MZA. Dotyczyły one m.in.:

- niezłożenia CIT za 2021 r. przez 257 podatników;

<sup>54</sup> Dalej: Plany działalności na rok: 2021, 2022 i 2023.

- niezłożenia zeznania CIT-8 za 2020 r. i za 2021 r. przez 46 podatników, którzy w deklaracjach VAT wykazali obroty w określonej wysokości;
- rozbieżności pomiędzy przychodami w CIT a obrotami na rachunkach bankowych u dwóch podatników;
- niewykazania przez 12 podatników przychodów w CIT-8 za 2021 r. pomimo obrotów w VAT powyżej określonej kwoty;
- stosowania 9% stawki podatku przez 11 podatników;
- niedokonania wpłat zaliczek na CIT przez czterech podatników;
- zwiększenia podstawy opodatkowania (zmniejszenia straty) przez dłużników w CIT-8 o wartość nieuregulowanego zobowiązania do zapłaty (złych długów) za 2021 r. (pięć podmiotów).

Naczelnik wyjaśnił, iż wobec podmiotów ujętych w powyższych analizach zostały podjęte czynności kontrolne bądź sprawdzające.

(akta kontroli tom III str. 707-709, 718-846)

Stwierdzone  
nieprawidłowości

W działalności Urzędu w przedstawionym wyżej zakresie stwierdzono następujące nieprawidłowości:

1. Nie podejmowano rzetelnych i skutecznych działań w celu wyegzekwowania brakujących zeznań CIT-8.

a) W 27 przypadkach z 50 objętych badaniem (54%) nie podejmowano udokumentowanych działań w celu wyegzekwowania obowiązku złożenia przez podatników zeznań CIT-8. Nie zastosowano się tym samym do zasad wskazanych w dokumencie *Czynności sprawdzające*, w którym wskazano na możliwość podjęcia działań zmierzających do sprawdzenia terminowości składania deklaracji oraz nakładania kar porządkowych. Nie stosowano się także do *Wytocznych do czynności sprawdzających*, w których w części dotyczącej podatku dochodowego (rozdział I.) Weryfikacja obowiązku składania zeznań i sprawozdań finansowych) wskazano, że:

- w ramach czynności sprawdzających należy prowadzić monitoring ciągłości i terminowości składania zeznań (str. 51);
- 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 (str. 52).

Zgodnie z ww. *Wytocznymi* (rozdział VIII. *Dobre praktyki w zakresie podatku CIT*) przykładem dobrych praktyk jest m.in. 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 oraz po ustaleniu braku działalności – kierowanie informacji do KRS (str. 61).

Naczelnik wyjaśnił, iż z uwagi na brak spodziewanego uszczuplenia podatkowego oraz fakt, iż większość tych podatników od kilku lat nie składa zeznań i nie wykazuje obrotów w podatku VAT, Urząd prowadził w stosunku do tych podatników tylko działania analityczne pod kątem zasadności czynności. Niekierowanie wniosków o przeprowadzenie kontroli podatkowych u tych podatników Naczelnik uzasadnił brakiem spodziewanego uszczuplenia podatkowego, ze względu na brak obrotu w VAT od kilku lat (podmioty wykreślone) oraz brak informacji o prowadzeniu działalności gospodarczej.

NIK zauważa, że składanie zeznań podatkowych stanowi podstawowy obowiązek podatnika wynikający z art. 27 ust. 1 ustawy o CIT, którego wykonanie powinno być egzekwowane przez naczelnika US z wykorzystaniem dostępnych instrumentów. Zaniechania w tym zakresie nie odpowiadały ponadto wytycznym MF.

b) W 23 przypadkach z 50 objętych badaniem (46%) podejmowane działania w celu wyegzekwowania obowiązku złożenia zeznania CIT-8 były nieskuteczne, ponieważ ograniczyły się do wzywania podatników do złożenia CIT-8 (najczęściej do jednokrotnego). Zarówno w stosunku do tych podatników jak i tych wskazanych wyżej, do których nie skierowano wezwań w okresie objętym kontrolą, Urząd nie wykorzystywał wszystkich dostępnych możliwości w celu wyegzekwowania zeznań, tj.:

- nie sporządzono i nie przekazano do komórki ds. karno-skarbowych zawiadomień w sprawie ujawnienia czynu zabronionego w tym zakresie;
- nie podejmowano działań mających na celu nałożenie kary porządkowej;
- nie zweryfikowano aktualności danych adresowych spółek;
- nie kierowano wezwań do osób fizycznych upoważnionych do reprezentowania podatników.

Naczelnik wyjaśnił, że okres objęty kontrolą to w głównej mierze czas zagrożenia pandemicznego, co wiązało się z koniecznością ograniczenia bezpośrednich kontaktów z podatnikiem do niezbędnego minimum. Ponadto stan osobowy komórki SKA-3 i obciążenie pracą nie pozwalałyby na wykonywanie tych czynności. Natomiast w odniesieniu do zaniechania kierowania do komórki ds. karnych skarbowych zawiadomień o podejrzeniu popełnienia czynu zabronionego stypizowanego w Kks, Zgodnie z wyjaśnieniami Naczelnika, przyczyną niekierowania w okresie objętym kontrolą takich zawiadomień było obciążenie pracą tej komórki. Ilość otrzymywanych z prokuratury zawiadomień, dotyczących niesporządzenia i niezłożenia sprawozdań finansowych przez podmioty podlegające obowiązkowemu wpisowi do rejestru KRS sparaliżowała pracę komórki SKK.

Naczelnik wyjaśnił, że podmioty, które nie dopełniły obowiązku rozliczenia podatkowego są wzywane do złożenia brakujących zeznań CIT-8. W pierwszej kolejności, ze względu na ograniczanie kosztów i usprawnienie obsługi, podatnicy są wzywani telefonicznie, a gdy jest to nieskuteczne lub niemożliwe, wysyłane są wezwania pisemne. Zdaniem Naczelnika, ze względu na zakres wezwania „do złożenia zeznania podatkowego” instytucja kary porządkowej, o której mowa w 2560,7 tys. art. 262 Op, nie znajduje w tych przypadkach zastosowania, a tym samym nałożenie kary porządkowej byłoby bezprawne.

W opinii NIK niekierowanie do podatników wezwań do złożenia wyjaśnień w związku z niezłożeniem zeznania CIT-8 na podstawie art. 274a § 1 Op, pomimo że organ zamieszczał w wezwaniach pouczenie dla podatników o możliwości ukarania karą porządkową przewidzianą w art. 262 § 1 Op, utrudniło skuteczne działania organu podatkowego w celu egzekwowania od podatników obowiązku złożenia CIT-8.

(akta kontroli tom III str. 683-686)

2. W protokołach kontroli podatkowej nie zawarto uzasadnienia przyczyny braku zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej, co było niezgodne z art. 48 ust. 10 Pp. W ww. protokołach kontroli, w sekcji A.3. *Informacja powodach braku zawiadomienia kontrolowanego o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej*, kontrolujący wskazywali jedynie przyczyny braku zawiadomienia, tj. treść art. 48 ust. 11 pkt 2 Pp, według którego przeprowadzenie kontroli jest niezbędne dla przeciwdziałania popełnieniu przestępstwa lub wykroczenia, przeciwdziałania popełnieniu przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego lub zabezpieczenia dowodów jego popełnienia. Natomiast nie wskazano, jakie

okoliczności i informacje, w których posiadaniu był organ podatkowy przed wszczęciem kontroli, uzasadniały wszczęcie kontroli bez zawiadomienia.

(akta kontroli tom V str. 451-711)

Naczelnik wyjaśnił, że kontrole zostały przeprowadzone z uwagi na wysokie prawdopodobieństwo naruszenia prawa podatkowego. Okoliczności te były znane przed rozpoczęciem kontroli i zostały potwierdzone w toku kontroli. Szczegółowe uzasadnienie braku zawiadomienia w każdym przypadku wynikało z dalszej treści protokołu, gdzie opisano szczegółowe stwierdzone nieprawidłowości.

NIK zauważa, że uzasadnienie przyczyny braku zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli ma szczególne znaczenie, ponieważ informacje posiadane przez organ przed wszczęciem kontroli, nie zawsze są tożsame z ustalonymi w trakcie kontroli nieprawidłowościami.

(akta kontroli tom V str. 32-38, 738-744)

3. Po zakończeniu pięciu kontroli (25% badanych) w zakresie prawidłowości VAT przeprowadzonych u czterech podatników CIT, nie sporządzono udokumentowanych analiz wpływu nieprawidłowości ustalonych w tych kontrolach na wysokość zobowiązania podatkowego w CIT. Nie przeprowadzono kontroli podatkowej w CIT w pięciu sprawach, pomimo że w kontroli VAT stwierdzono nieprawidłowości polegające na zaniżeniu wartości sprzedaży lub zawyżeniu wartości zakupów, mogące mieć wpływ na wysokość podstawy opodatkowania w CIT, a w konsekwencji na wysokość podatku należnego. Łączna wartość zaniżenia sprzedaży netto wyniosła 2364,2 tys. zł, zakupów netto 3772,6 tys. zł. Kontrolowane spółki nie złożyły zeznania CIT-8 za okres objęty kontrolą w VAT<sup>55</sup>.

W wyjaśnieniu w sprawie niepodejmowania kontroli podatkowych w poszczególnych sprawach Naczelnik wskazał, że:

- w związku z ujawnionym w KRS brakiem organów spółki, przeprowadzono analizę zasadności wszczynania kontroli w związku z koniecznością ustanowienia kuratora i związanych z tym kosztów, podczas gdy spółka już posiadała zaległości podatkowe, nie miała majątku, nie było z nią kontaktu i dostępu do dokumentacji. Odstąpiono w tym przypadku od kontroli, gdyż cały ciężar dowodowy spoczywałby na organie podatkowym, wyniki kontroli spowodowałyby dalsze koszty dla budżetu i wzrost nieściągalnych zaległości podatkowych;
- w przypadku dwóch spółek, po analizie danych zawartych w plikach JPK\_VAT przesłanych przez kontrahentów (zakupy spółki) oraz uwzględniając pozostałe koszty uzyskania przychodów spółki, stwierdzono, że istnieje możliwość nieustalenia lub ustalenia niskiego dochodu z działalności spółki. Nie podjęto kontroli w CIT, gdyż przy braku kontaktu z podatnikiem ciężar zbierania materiału dowodowego w całości spoczywałby na organie podatkowym, a obie spółki miały znaczne zaległości i nie posiadały majątku;
- jedna ze spółek nie posiadała siedziby ani miejsca prowadzenia działalności, jak również nie ustalono adresu reprezentanta spółki (pisma pozostawiano w aktach sprawy ze skutkiem doręczenia). Odstąpiono od kontroli, pomimo braku zeznania CIT-8 za lata 2021-2022, biorąc pod uwagę ekonomikę postępowania, brak majątku spółki i możliwości wyegzekwowania już posiadanych zaległości, a także szacowane wstępnie ustalenia CIT.

Naczelnik wyjaśnił również, że dokonując analiz w powyższym zakresie, brany jest pod uwagę obowiązek realizacji mierników przez Urząd, a w szczególności wskaźnik

<sup>55</sup> Dotyczyło to kontroli nr: 0612-SKP-2.500.29.2022.1.15, 0612-SKP-2.500.14.2022.25, 0612-SKP-2.500.183.2021.15/IS, 294052 i 0612-SKP-2.50-47/2021/1.

efektywności kontroli podatków, którego podstawowym warunkiem jest prowadzenie kontroli podatkowych skutkujących uszczupleniem w określonej wysokości.

NIK zwraca uwagę, iż ekonomika postępowania jest pojęciem związanym ze sprawnością procesową działania organu, natomiast nie może stanowić podstawy odstąpienia od realizacji jego ustawowych zadań, szczególnie w przypadkach, w których jest wysokie prawdopodobieństwo ujawnienia czynu stanowiącego wykroczenie bądź przestępstwo skarbowe. Zadaniem naczelnika urzędu skarbowego jest m.in. ustalanie, określanie i pobór podatków oraz rozpoznawanie, wykrywanie i zwalczanie przestępstw skarbowych i wykroczeń skarbowych, zapobieganie tym przestępstwom i wykroczeniom oraz ściganie ich sprawców, w zakresie określonym w Kks (art. 28 ust. 1 pkt 1 i pkt 10 ustawy o KAS).

Skoro organ podatkowy posiadał informacje, że spółka nie wywiązuje się z obowiązków podatkowych, powinien podjąć wszelkie możliwe działania zmierzające do określenia zobowiązania podatkowego, dochodu, przychodu lub wysokości straty poniesionej przez podatnika (art. 21 § 3, 21b, 24 Op).

Ponadto zgodnie z art. 281 § 2 Op celem kontroli podatkowej jest sprawdzenie, czy kontrolowani wywiązują się z obowiązków wynikających z przepisów prawa podatkowego. Zaniechanie przeprowadzenia kontroli nie może być uzasadnione występowaniem możliwości nieustalenia dochodu, tym bardziej gdy spółka nie złożyła zeznania CIT-8.

Zdaniem NIK, nieprawidłowości stwierdzone przez US w rozliczeniach podatnika z tytułu VAT powinny być każdorazowo weryfikowane pod kątem ich wpływu na zobowiązanie w podatku dochodowym. Fakt przeprowadzenia takiej analizy i decyzji o podjęciu lub odstąpieniu od podjęcia czynności sprawdzających, kontroli podatkowej, czy postępowania podatkowego w CIT powinien być rzetelnie dokumentowany i zatwierdzany przez osoby odpowiedzialne.

(akta kontroli tom VI str. 5-12, 16, 26-36, 38-59)

#### OCENA CZĄSTKOWA

Struktura organizacyjna Urzędu była dostosowana do aktualnych celów i zadań, związanych m.in. z weryfikacją rozliczeń podatku CIT. Pracownikom Urzędu zapewniono dostęp do szkoleń z przedmiotowego zakresu, oferowanych przez jednostki KAS. Podejmowana w Urzędzie działalność analityczna była zgodna z wytycznymi jednostek nadzoru (MF, Dyrektor IAS) i koncentrowała się na zagadnieniach udostępnianych na Platformie Analitycznej w MZA. M.in. w wyniku tych analiz, organ podatkowy podejmował kontrole podatkowe w CIT, które prowadzono prawidłowo. Niemniej jednak działania w obszarze czynności sprawdzających prowadzone były nie w pełni rzetelnie. Urząd nie podjął żadnych udokumentowanych działań aby wyegzekwować obowiązek złożenia zeznania CIT-8, w stosunku do 54% podatników objętych badaniem, uchylających się od tego obowiązku. W Urzędzie generowano wprawdzie raporty podatników, którzy nie dopełnili tego obowiązku, jednak realizowane na ich podstawie działania w stosunku do znacznej części podatników okazały się nieskuteczne. W Urzędzie po zakończeniu kontroli podatkowej w zakresie podatku VAT u podatnika CIT, nie przeprowadzano udokumentowanych analiz wpływu ustalonych nieprawidłowości w VAT na prawidłowość rozliczenia podatku CIT.

#### OBSZAR

### **3. Prawidłowość i skuteczność egzekwowania zaległości w podatku dochodowym od osób prawnych**

Opis stanu faktycznego



**3.1.** Według stanu na 31 grudnia: 2020 r., 2021 r. i 2022 r. wpływy z CIT wynosiły odpowiednio: 37 601 tys. zł, 48 541 tys. zł i 51 699 tys. zł, a na 30 czerwca 2023 r. 24 825 tys. zł.

(akta kontroli tom VII str. 273-274)

Zaległości podatkowe zwiększyły się z 4816 tys. zł na 31 grudnia 2020 r. do 11 968 tys. zł na 30 czerwca 2023 r., tj. o 148,5%, z tego objęte tytułami wykonawczymi – z 1421 tys. zł do 3627 tys. zł (o 155,2%).

W latach 2020-2023 (30 czerwca) wyegzekwowano łącznie 3522 tys. zł, z tego ponad 70% w 2022 r. (2177 tys. zł).

(akta kontroli tom VII str. 273-298)

**3.2.** W Urzędzie opracowano *Procedurę organizacji pracy Działów Egzekucji Administracyjnej w Trzecim Urzędzie Skarbowym w Lublinie*<sup>56</sup>, w której określono m.in. zasady organizacji pracy związane z podziałem na regiony oraz charakterystyką stanowiskową pracowników. Ponadto IAS przekazała do wiadomości i stosowania *Standardy działania urzędów skarbowych województwa lubelskiego w zakresie prowadzonych postępowań egzekucyjnych*<sup>57</sup>, oraz *Dobre praktyki w egzekucji z nieruchomości*<sup>58</sup>.

(akta kontroli tom VII str. 243-263)

Analiza podjętych działań w stosunku do 10 zaległości w CIT<sup>59</sup> wykazała, że:

- upomnienia wystawiono zobowiązany od siedmiu do 47 dni od dnia upływu terminu płatności zobowiązania;
- tytuły wykonawcze wystawiono od 11 do 27 dni od daty doręczenia upomnienia,
- stan majątkowy zobowiązanych ustalano na podstawie danych pozyskanych m.in. z Centralnej Ewidencji Pojazdów i Kierowców (CEPiK), Centralnej Informacji Ksiąg Wieczystych, centralnej informacji o rachunkach bankowych oraz aplikacji WRO-SYSTEM;
- w przypadku ustalenia składników majątku podejmowano działania celem zastosowania środków egzekucyjnych (m.in. dokonywano zajęć wierzytelności, rachunków bankowych ruchomości i nieruchomości itp.);
- nie analizowano danych zawartych w sprawozdaniach finansowych dłużników oraz nie wzywano zobowiązanych do złożenia oświadczenia o posiadanym majątku i źródłach dochodu oraz o prawdziwości i zupełności tego oświadczenia. Naczelnik wyjaśnił, że w procesie poszukiwania majątku organ egzekucyjny posiada bardzo szeroki wachlarz narzędzi umożliwiający kompleksowe i efektywne ustalenie posiadanego przez spółki majątku. Ponadto wskazał, że w większości przypadków w toku prowadzonych postępowań egzekucyjnych spółki faktycznie nie prowadziły działalności gospodarczej i nie składały sprawozdań finansowych;
- zobowiązani nie wnosili skarg na czynności egzekucyjne lub przewlekłość postępowania egzekucyjnego, a także zarzutów do wierzyciela w sprawie egzekucji administracyjnej, o których mowa w art. 33 § 1 upea;
- w przypadku zaległości, które nie zostały uregulowane w terminie 60 dni od daty wszczęcia egzekucji, wnioski o wpisanie do KRS daty wszczęcia egzekucji należności w CIT oraz wysokości pozostałych do wyegzekwowania kwot zostały skierowane od 80 do 1060 dni po upływie ww. terminu;

<sup>56</sup> Procedurę o sygnaturze P/0612/21 opracowano 1 marca 2022 r.

<sup>57</sup> Wprowadzona zarządzeniem nr 34/2022 DIAS z dnia 7 kwietnia 2022 r. w ww. procedurze określono m.in. zasady wszczęcia, prowadzenia i zakończenia postępowania egzekucyjnego i zakres współpracy wierzycielem.

<sup>58</sup> Ww. opracowanie przekazano w styczniu 2023 r.

<sup>59</sup> W tym dwie zaległości powstałe przed 2021 r. objęte tytułami wykonawczymi oraz cztery w 2021 r. objęte tytułami wykonawczymi.

- według stanu na 29 września 2023 r. dane adresowe 10 spółek widniały w KRS.  
(akta kontroli tom VII str. 479, 482-552, 556-562, 603-604)

**3.3.** Analiza 11 zaległości w CIT wobec których stwierdzono bezskuteczność egzekucji wykazała, że:

- w trakcie postępowań egzekucyjnych nie prowadzono analiz pod kątem zasadności przeniesienia odpowiedzialności na członków zarządu. Naczelnik wyjaśnił, że analizy pod względem zasadności przeniesienia odpowiedzialności na członków zarządu spółek były dokonywane po uzyskaniu dokumentu jednoznacznie świadczącego o spełnieniu przesłanki bezskuteczności egzekucji, tj. najczęściej po wydaniu postanowienia o umorzeniu postępowania egzekucyjnego;
- w siedmiu przypadkach po stwierdzeniu bezskuteczności egzekucji i przed upływem pięciu lat licząc od końca roku kalendarzowego, w którym powstały zaległości podatkowe (art. 118 § 1 Op), przekazano informacje do SEW-2 celem dokonania analizy przesłanek do orzeczenia o odpowiedzialności osób trzecich;
- w czterech przypadkach, po umorzeniu postępowania egzekucyjnego, odstąpiono od przeniesienia odpowiedzialności na osoby trzecie z uwagi na stosunkowo niewielką kwotę zaległości w porównaniu z ewentualnymi kosztami oraz sytuację finansowo-majątkową osób odpowiedzialnych;
- w analizowanych zaległościach podatkowych nie wystąpiły przypadki zbycia przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części.

(akta kontroli tom VII str. 474-477, 479, 485, 555, 559-560, 586-601)

**3.4.** W latach 2021-2023 (do 30 czerwca) w Urzędzie, z tytułu przedawnionych zaległości CIT, odpisano należność główną na kwotę 906 tys. zł, w tym:

- w 2021 r. odpisano 62 przedawnionych zaległości na kwotę 348 tys. zł;
- w 2022 r. odpisano 26 na kwotę 306 tys. zł;
- w 2023 r. (do 30 czerwca) odpisano 42 na kwotę 252 tys. zł.

(akta kontroli tom VII str. 299-329)

**3.5.** W Urzędzie obowiązywała *Procedura postępowania w TUS w sprawach zobowiązań podatkowych, które uległy przedawnieniu*<sup>60</sup>.

W wyniku przeprowadzonej analizy 13 przedawnionych zobowiązań podatkowych (722,9 tys. zł) ustalono, że:

- odpisy zaległości zostały poprzedzone sporządzeniem arkuszy oceny przedawnienia zobowiązania podatkowego, które były zatwierdzone przez NUS oraz zastępcę NUS;
- w 12 przypadkach odpisów zaległości dokonano w okresie od ośmiu do 222 dni od daty przedawnienia zobowiązania podatkowego;
- w przypadku zobowiązania w kwocie 82,6 tys. zł polecenie księgowania odpisu wystawiono 9 września 2022 r. tj. po upływie 1948 dni od daty jego przedawnienia (10 maja 2017 r.). Naczelnik wyjaśnił, że opóźnienie w odpisaniu zaległości wynikało z ustanowienia zabezpieczenia na nieruchomości i późniejszą jej sprzedaż przez likwidatora spółki.

(akta kontroli tom VII str. 340-429, 602)

Stwierdzone  
nieprawidłowości

W działalności US w przedstawionym wyżej zakresie stwierdzono następujące nieprawidłowości:

**1.** W przypadku trzech zaległości na kwotę 516,7 tys. zł upomnienia zostały wystawione w terminie odpowiednio: 36, 46 i 47 dni od terminu płatności

<sup>60</sup> Wersja 1.0.procedury o sygnaturze 0612-SEW-1.020.1.2017 opracowana 14 listopada 2017 r.

zobowiązań<sup>61</sup>. Według § 3 pkt 1 lit. a) rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 23 lipca 2020 r. w sprawie postępowania wierzycieli należności pieniężnych<sup>62</sup> oraz § 3 pkt 1 lit. a) rozporządzenia Ministra Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej z dnia 18 listopada 2020 r. w sprawie postępowania wierzycieli należności pieniężnych<sup>63</sup>; wierzyciel był zobowiązany przesłać zobowiązanemu upomnienie, o ile było wymagane, w zakresie należności pieniężnej, której wysokość przekraczała dziesięciokrotność kosztów upomnienia niezwłocznie – jeżeli nie zostały podjęte działania informacyjne.

Naczelnik wyjaśnił, że upomnienia zostały wystawiane z opóźnieniem z uwagi na konieczność zaksięgowania na karcie kontowej odsetek stałych od nieuregulowanych w terminie zaliczek na CIT oraz wystawienia jednego wielopozycyjnego upomnienia, aby nie obciążać podatników dodatkowymi kosztami upomnień.

(akta kontroli tom VII str. 522-524, 531-532, 539-542, 554, 558-561)

2. W 10 przypadkach wnioski o wpisanie daty wszczęcia egzekucji i wysokości pozostałych do wyegzekwowania należności w CIT w łącznej kwocie 2560,7 tys. zł, zostały złożone do KRS z w terminie od 80 do 1060 dni od upływu 60 dni od daty wszczęcia egzekucji<sup>64</sup>. Według art. 35 § 1 i § 3 ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. Kodeks postępowania administracyjnego<sup>65</sup>, organy administracji publicznej obowiązane są załatwiać sprawy bez zbędnej zwłoki, a załatwienie sprawy wymagającej postępowania wyjaśniającego powinno nastąpić nie później niż w ciągu miesiąca.

Naczelnik wyjaśnił, że wnioski do KRS nie zostały skierowane bezpośrednio po upływie ww. terminu z uwagi na bardzo duże obciążenie pracą. W bieżących działaniach organ kładł nacisk na podejmowanie czynności jak najbardziej efektywnych, przyczyniających się do skuteczności prowadzonych egzekucji. Zdaniem Naczelnika wnioski do KRS spełniały wyłącznie obowiązek informacyjny i w znikomym stopniu wpływały na efektywność prowadzonych postępowań. Podkreślił ponadto, że w art. 55a upea wskazano termin, od którego organ egzekucyjny powinien podjąć działania mające na celu wystąpienie z wnioskiem do KRS, nie wskazano natomiast terminu końcowego, do którego taki wniosek powinien być przekazany do KRS.

(akta kontroli tom VII str. 551-552, 554-555, 561-585)

#### OCENA CZĄSTKOWA

Egzekucja zaległości w CIT w większości przypadków przebiegała prawidłowo. Tytuły wykonawcze wystawiono terminowo. W badanej próbie nie wystąpiły przypadki przeniesienia odpowiedzialności na osoby trzecie w przypadku stwierdzenia bezskuteczności egzekucji. Prowadzono także analizy zaległości pod kątem ich przedawnienia oraz dokonywano ich odpisów z ewidencji księgowej. W trzech z 10 badanych spraw wystąpiły przypadki opóźnień w wystawianiu upomnień do uregulowania zaległości podatkowych. Ponadto nieterminowo kierowano do KRS wnioski o wpisanie daty wszczęcia egzekucji i wysokości pozostałych do wyegzekwowania kwot.

<sup>61</sup> Dotyczyło to upomnień nr: 0612-SEW.722.1476043.2021, 0612-SEW.722.17722400.2022 oraz 0612-SEW.722.1723517.2022.

<sup>62</sup> Dz. U. z 2020 r. poz. 1294, uchylone w dniu 20 lutego 2021 r.

<sup>63</sup> Dz. U. z 2020 r. poz. 2083.

<sup>64</sup> Dotyczyło to zaległości objętych tytułami wykonawczymi nr: 0604-723.705292.2020, 0604-723.730454.2020, 0604-723.831550.2021, 0604-723.788589.2021, 0604-723.943901.2022, 0604-723.842832.2022, 0604-723.54859.2022, 0604-723.943906.2022. oraz 0604-723.943910.2022.

<sup>65</sup> Dz. U. z 2023 r. poz. 775, ze zm.

## 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. Podejmowanie działań w celu uchylenia NIP z urzędu niezwłocznie po stwierdzeniu posługiwania się przez podatnika nieaktualnymi danymi adresowymi.
  2. Przekazywanie do komórki ds. karnych skarbowych zawiadomień o podatnikach niewywiązujących się z obowiązku przedłożenia zgłoszeń NIP-8.
  3. Terminowe otwieranie obowiązków podatkowych w CIT.
  4. Terminowe przekazywanie informacji o nieaktualnych danych adresowych podatnika do sądu rejestrowego.
  5. Uregulowanie zasad wewnętrznego obiegu informacji o nieaktualnych danych adresowych podatników.
  6. Podjęcie skutecznych działań w celu egzekwowania od podatników obowiązku składania zeznań CIT-8.
  7. Podejmowanie działań mających na celu nałożenie na podatników kar grzywny i kar porządkowych w związku z nieskładaniem zeznań podatkowych CIT-8.
  8. Zawieranie w protokołach kontroli uzasadnienia braku zawiadomienia strony o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej.
  9. Prowadzenie udokumentowanych analiz materiałów z kontroli VAT w zakresie ich ewentualnego wykorzystania do określenia zobowiązania w CIT w prawidłowej wysokości.
  10. Przeprowadzenie udokumentowanej analizy materiałów z kontroli VAT u czterech podatników, u których stwierdzono zaniżenie wartości sprzedaży oraz zawyżenie wartości zakupów i poinformowanie NIK o wynikach tych analiz.
  11. Niezwłoczne wystawianie upomnień do uregulowania zobowiązań podatkowych.
  12. Niezwłoczne kierowanie wniosków o wpisanie do KRS daty wszczęcia egzekucji należności oraz wysokości pozostałych do wyegzekwowania kwot w przypadkach nieuregulowania zaległości w terminie 60 dni od daty wszczęcia egzekucji.

Uwagi Najwyższa Izba Kontroli nie formułuje uwag.

## V. Pozostałe informacje i pouczenia

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

Prawo zgłoszenia  
zastrzeżeń

Zgodnie z art. 54 ustawy o NIK kierownikowi jednostki kontrolowanej przysługuje prawo zgłoszenia na piśmie umotywowanych zastrzeżeń do wystąpienia pokontrolnego, w terminie 21 dni od dnia jego przekazania. Zastrzeżenia zgłasza się do dyrektora Delegatury NIK w Lublinie. 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 14 dni od otrzymania wystąpienia pokontrolnego, o sposobie wykonania wniosków pokontrolnych oraz o podjętych działaniach lub przyczynach niepodjęcia tych działań.

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

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

Lublin, dnia 31 października 2023 r.

Kontrolerzy:  
Katarzyna Osiak  
Specjalista kontroli państwowej

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

.....  
*Podpis*

.....  
*Podpis*

Agata Wróbel  
Starszy inspektor kontroli państwowej

.....  
*Podpis*

Joanna Jabłońska-Chyła  
Inspektor kontroli państwowej

.....  
*podpis*