



# NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI

Delegatura w Lublinie

LLU.410.012.04.2023

**Pani  
Alicja Kupczyńska  
Naczelnik  
Urzędu Skarbowego w Chełmie**

ul. Obłońska 20A  
22-100 Chełm

# WYSTĄPIENIE POKONTROLNE

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

# I. Dane identyfikacyjne

Jednostka kontrolowana	Urząd Skarbowy w Chełmie, ul. Obłońska 20A, 22-100 Chełm (dalej: US lub Urząd).
Kierownik jednostki kontrolowanej	Alicja Kupczyńska, Naczelnik Urzędu Skarbowego w Chełmie od 6 września 2020 r. (dalej: Naczelnik lub NUS).
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 2020-2023 (do 16 października) z wykorzystaniem dowodów sporządzonych przed lub po tym okresie oraz danych za okresy wcześniejsze lub późniejsze mające bezpośredni związek z badanym zagadnieniem.
Podstawa prawna podjęcia kontroli	Art. 2 ust. 1 ustawy z dnia 23 grudnia 1994 r. o Najwyższej Izbie Kontroli <sup>1</sup> .
Jednostka przeprowadzająca kontrolę	Najwyższa Izba Kontroli Delegatura w Lublinie
Kontrolerzy	<ol style="list-style-type: none"><li>1. Agata Wróbel, starszy inspektor kontroli państwowej, upoważnienie do przeprowadzenia kontroli nr LLU/86/2023 z 12 maja 2023 r., nr LLU/158/2023 z 11 października 2023 r.</li><li>2. Katarzyna Durakiewicz, doradca techniczny, upoważnienie do przeprowadzenia kontroli nr LLU/113/2023 z 26 czerwca 2023 r.</li></ol> <p>(akta kontroli tom I str. 1-6)</p>

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

<b>OCENA OGÓLNA</b>	<p>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.</p> <p>Zadania związane z identyfikacją i ewidencją podatników CIT były realizowane prawidłowo w zakresie egzekwowania od nowo zarejestrowanych spółek prawa handlowego obowiązku złożenia zgłoszenia identyfikacyjnego NIP-8, o którym mowa w art. 5 ust. 2c ustawy z dnia 13 października 1995 r. o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników<sup>4</sup>. Do Krajowego Rejestru Sądowego<sup>5</sup> kierowano informacje na temat nieaktualnych danych adresowych w celu przeprowadzenia postępowania przymuszającego przez sąd rejestrowy. Nieterminowo jednak podejmowano działania w celu uchylenia z urzędu numeru identyfikacji podatkowej<sup>6</sup> podatnikom, posługującym się fałszywymi lub fikcyjnymi danymi adresowymi siedziby. W Urzędzie nie zapewniono również właściwego</p>
---------------------	---

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

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

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

obiegu informacji o podatnikach CIT, którzy posiadali nieaktualne, fikcyjne lub fałszywe dane adresowe, co nie pozwalało na w pełni skuteczną realizację zadania Naczelnika polegającego na uchylaniu NIP w takich przypadkach. Ponadto w jednej sprawie nie sporządzono zawiadomienia do komórki ds. karnych skarbowych w związku z niezłożeniem zgłoszenia NIP-8, a w trzech, pomimo sporządzenia zawiadomienia w ww. sprawie, nie nałożono na podatników kary grzywny, a stwierdzone czyny uległy przedawnieniu.

W Urzędzie nie w pełni prawidłowo i rzetelnie podejmowano działania w zakresie prowadzenia czynności sprawdzających i kontroli podatkowych w CIT. Monitorowano przypadki niezłożenia przez podatników zeznań o wysokości osiągniętego dochodu (poniesionej straty) CIT-8<sup>7</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 czynności sprawdzających z udziałem podatnika. Kontrolą podatkową w CIT objęto trzy spółki prawa handlowego, tj. 0,2% podatników CIT oraz 0,4% zarejestrowanych spółek. W wyniku przeprowadzonych kontroli podatkowych oraz czynności sprawdzających w CIT stwierdzono nieprawidłowości w łącznej kwocie 3340,1 tys. zł. W Urzędzie nie podejmowano jednak skutecznych działań w celu wyegzekwowania od podatników obowiązku złożenia zeznań CIT-8 oraz nie nakładano w związku z tym kar porządkowych i grzywny. Wezwania do złożenia zeznań CIT-8 nie zawierały pouczenia o skutkach prawnych niezastosowania się do wezwań. Nie przeprowadzano udokumentowanych analiz materiałów z kontroli w podatku od towarów i usług<sup>8</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. Stwierdzono również przypadki nieprzeprowadzenia analiz dotyczących podatników, którzy nie złożyli zeznania podatkowego i jednocześnie wykazali obroty w VAT.

Postępowania egzekucyjne prowadzono zgodnie z przepisami ustawy z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji<sup>9</sup>. W przypadku stwierdzenia bezskuteczności egzekucji wobec podatników CIT dokonywano analiz pod względem zasadności przeniesienia odpowiedzialności na osoby trzecie. Prowadzono także analizy zaległości pod kątem ich przedawnienia oraz na bieżąco dokonywano ich odpisów z ewidencji księgowej. W przypadku czterech upomnień oraz trzech tytułów wykonawczych wystąpiły jednak opóźnienia w ich wystawieniu. Ponadto nieterminowo skierowano do Krajowego Rejestru Sądowego (dalej: KRS) wnioski o wpisanie daty wszczęcia egzekucji należności oraz wysokości pozostałych do wyegzekwowania kwot.

### **III. Opis ustalonego stanu faktycznego oraz oceny częściowej<sup>10</sup> kontrolowanej działalności**

OBSZAR

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

Opis stanu faktycznego

1.1. Według stanu na 30 czerwca 2023 r. w ewidencji US liczba podatników CIT wynosiła 1659 i była o 14,1% wyższa w porównaniu do stanu na 31 grudnia 2020 r.

<sup>7</sup> Dalej: zeznania CIT-8.

<sup>8</sup> Dalej: VAT.

<sup>9</sup> Dz. U. z 2022 r. poz. 479, ze zm. (dalej: upea).

<sup>10</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.

(1454), z tego podatników niebędących podatnikami VAT – 1198 (wzrost o 11%). Spółki prawa handlowego stanowiły 40,9% podatników CIT (ich liczba zwiększyła się z 528 na 31 grudnia 2020 r. do 678 na 30 czerwca 2023 r.), fundacje i stowarzyszenia – 25,4% (zwiększenie z 400 do 421, tj. o 5,2%), wspólnoty mieszkaniowe i spółdzielnie – 22,9% (zwiększenie z 369 do 380 tj. 3%), związki zawodowe – 2,4% (spadek z 41 do 40) oraz pozostali – 8,4% (zwiększenie z 116 do 140 tj. o 20,7%).

(akta kontroli tom I str. 306-362)

Za lata 2017-2022 do US wpłynęło łącznie 7288 zeznań CIT-8<sup>11</sup>, a za 2022 r. – siedem deklaracji o wysokości osiągniętego dochodu i należnego ryczałtu od dochodów spółek CIT-8E<sup>12</sup>.

(akta kontroli tom I str. 376)

**1.2.** Według stanu na 30 kwietnia 2023 r. siedmiu podatników wpisanych do KRS nie złożyło danych uzupełniających na formularzu NIP-8, z tego w okresie objętym kontrolą – czterech. W wyniku analizy 10 spraw<sup>13</sup> dotyczących niezłożenia zgłoszenia identyfikacyjnego w zakresie danych uzupełniających NIP-8 w terminie 21 dni od dnia dokonania wpisu podmiotu do KRS ustalono, że w dziewięciu przypadkach wezwano podmioty do złożenia zgłoszenia NIP-8 w okresie od trzech do 18 dni po upływie terminu na dokonanie uzupełnienia, a w jednym przypadku – po 44 dniach od upływu terminu do złożenia NIP-8. W związku z brakiem podjęcia działań bez zbędnej zwłoki NUS wyjaśniła, że w pierwszym okresie obowiązującego stanu epidemii COVID-19 nie wysyłano wezwań, gdyż nie były to sprawy o wyjątkowym charakterze, np. zagrożone przedawnieniem zobowiązań, a podatnicy niejednokrotnie nie podejmowali działalności i mieli trudności w wywiązywaniu się z nałożonych w wezwaniu obowiązków.

Badanie czterech przypadków, w których podatnicy nie złożyli zgłoszenia identyfikacyjnego w zakresie danych uzupełniających NIP-8, wykazało, że:

- w dwóch przypadkach skierowano po dwa wezwania do złożenia NIP-8, a w dwóch pozostałych – po trzy wezwania;
- trzech podatników nie podjęło pism w terminie, w jednym przypadku korespondencja była odbierana przez biuro rachunkowe, z którym podatnik zawarł umowę najmu lokalu;
- w przypadku braku reakcji podatnika na wezwania po upływie od 55 do 538 dni od terminu na złożenie zgłoszenia identyfikacyjnego NIP-8 weryfikowano, czy pod adresem wskazanym w KRS istnieje siedziba spółki, w trakcie wizji lokalnych nie zastano osób związanych ze spółkami;
- nie kierowano wezwań do osób upoważnionych do reprezentowania podatników na podstawie art. 151a § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa<sup>14</sup>;
- na podstawie art. 8c ust. 4 uzep wydano decyzje w sprawie uchylenia z urzędu NIP, jako przesłankę wskazano posługiwanie się przez podatników fałszywymi lub fikcyjnymi danymi adresowymi ich siedzib;
- decyzje w sprawie uchylenia NIP wydano w okresie od 164 do 548 dni od terminu do złożenia NIP-8;

<sup>11</sup> W tym za 2017 r. – 1114 zeznań, za 2018 r. – 1141, za 2019 r. - 1195, za 2020 r. – 1290, za 2021 r. – 1276 oraz za 2022 r. – 1272.

<sup>12</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>13</sup> Dodatkowo badaniem objęto sześć spraw, w który podatnicy złożyli NIP-8 na wezwanie US.

<sup>14</sup> Dz. U. z 2022 r. poz. 2651, ze zm. (dalej: Op).

- zawiadomiono sąd rejestrowy o nieistnieniu spółek pod adresami wskazanymi w KRS w celu przeprowadzenia postępowania przymuszającego (art. 24 ust. 1 ustawy z dnia 20 sierpnia 1997 r. o Krajowym Rejestrze Sądowym<sup>15</sup>). Według stanu na 30 czerwca 2023 r. dwóch podatników zostało wykreślonych z KRS oraz dwóch było zarejestrowanych (w KRS widniały dane adresowe siedziby spółki, które według ustaleń urzędu były fikcyjne lub fałszywe). Przyczyną odmowy wykreślenia adresu spółek z KRS przez sąd rejestrowy był brak podstaw do bezspornego uznania, że adres spółki był nieaktualny;
- w trzech przypadkach skierowano zawiadomienia o ujawnieniu czynu zabronionego do komórki ds. karnych skarbowych w związku z niedokonaniem w terminie zgłoszenia identyfikacyjnego (art. 81 § 1 pkt 1 ustawy z dnia 10 września 1999 r. Kodeks karny skarbowy<sup>16</sup>), przekazano je w okresie od sześciu do 16 dni od daty doręczenia pierwszego wezwania do złożenia NIP-8;
- w jednym przypadku nie przekazano zawiadomienia o ujawnieniu czynu zabronionego, sporządzono wnioski o odstąpienie od ukarania;
- w komórce ds. karnych skarbowych nie kierowano wezwań do osób reprezentujących spółki i odstąpiono od prowadzenia postępowania przeciwko prezesowi zarządu z uwagi na przedawnienie karalności czynu.  
(akta kontroli tom I str. 480-495, 498-500, 604-605 – pliki 19, 68, 73, 101, 102, tom II str. 21-30)

**1.3.** W US stosowano opracowane w Ministerstwie Finansów (dalej: MF) procedury postępowania w sprawie prowadzenia rejestru<sup>17</sup>.

(akta kontroli tom I str. 193-239)

Analiza 15 spraw podatników CIT rozpoczynających działalność wykazała, że:

- w przypadku pięciu podmiotów, którzy nie rejestrowali się równocześnie dla potrzeb VAT, w Urzędzie nie dokonywano weryfikacji adresów ich siedzib;
- w przypadku podatników CIT, którzy zarejestrowali się równocześnie dla potrzeb podatku VAT, weryfikowano adresy ich siedzib na podstawie m.in. umów najmu lokali, danych pochodzących z serwisów internetowych;
- nie przeprowadzono wizji lokalnych adresów siedzib podatników CIT;
- w sprawie weryfikacji rachunków bankowych NUS wyjaśniła, że były sprawdzane one w aplikacji WRO-SYSTEM w zakładce Kartoteki w module STIR (System Teleinformatyczny Izby Rozliczeniowej);
- w 14 przypadkach obowiązki podatkowe w CIT otwarto w systemie informatycznym PoltaxPlus w dniu dokonania wpisu do KRS lub w kolejnym dniu roboczym, w jednym przypadku obowiązek podatkowy w CIT otwarto po upływie 22 dni od daty dokonania wpisu w KRS. Naczelnik, wyjaśniła, że przyczyną opóźnienia była prowadzona *Akcja PIT*, nie miało ono wpływu na brak możliwości wyegzekwowania zeznania.

(akta kontroli tom I str. 501-504, 507-521, tom II str. 23, 33-34)

**1.4.** W Urzędzie nie wprowadzono pisemnych procedur w zakresie obiegu informacji o nieaktualnych, fikcyjnych bądź fałszywych danych rejestracyjnych podmiotów pomiędzy komórkami organizacyjnymi US.

(akta kontroli tom I str. 296)

<sup>15</sup> Dz. U. z 2023 r. poz. 685 ze zm. (dalej: ustawa o KRS).

<sup>16</sup> Dz. U. z 2023 r. poz. 654, ze zm. (dalej: KKS).

<sup>17</sup> Tj. *Procedurę postępowania w sprawie rejestru podatników i płatników* (sierpień 2017 r.) dalej: *Procedura w sprawie rejestru podatników (2017)* oraz *Procedurę postępowania w sprawie prowadzenia rejestru podatników i płatników, rejestru podatników od towarów i usług oraz rejestru podatników dokonujących transakcji wewnątrzspółnotowych* (czerwiec 2022 r.) dalej: *Procedura w sprawie rejestru podatników (2022)*. W ww. procedurach zawarto wytyczne m.in. w zakresie rejestracji podatników CIT oraz weryfikacji danych podawanych przez podatników CIT w zgłoszeniach identyfikacyjnych NIP-8.

W sprawie problemów związanych z wyegzekwowaniem obowiązków podatkowych od podatników CIT posługujących się fałszywymi lub fikcyjnymi danymi adresowymi NUS wyjaśniła, że w latach 2021-2023 (do 16 października) istotnym utrudnieniem w realizacji zadań w zakresie wyegzekwowania od podatników CIT obowiązku złożenia zgłoszenia identyfikacyjnego oraz postępowania w zakresie uchylenia NIP był obowiązujący stan pandemii.

(akta kontroli tom II str. 38-45, 95, 98-99)

W okresie tym obowiązywały zalecenia dotyczące odstąpienia od wykonywania czynności w zakresie tzw. wizji lokalnych w terenie, co było konieczne dla stwierdzenia czy podmiot posługuje się adresem fałszywym lub fikcyjnym. Ponadto pracownicy komórki rejestracji poza egzekwowaniem obowiązków rejestracyjnych od podatników CIT realizowali wiele innych zadań wynikających z *Regulaminu Organizacyjnego Urzędu Skarbowego w Chełmie*<sup>18</sup>, które miały charakter masowy i jednocześnie terminowy. Dodatkowo w analizowanym okresie MF zleciło weryfikacje danych (w okresie od czerwca do października 2022 r. przeanalizowano około 6 tys. rekordów) oraz przez pierwszą połowę roku pracownicy komórki realizują dodatkowe zadania związane z akcją PIT. Zadania wynikające z regulaminu organizacyjnego Urzędu oraz dodatkowe zadania (weryfikacje, akcja PIT) realizowane były i są przez stały skład osobowy. Ze względu na doraźny charakter zadań zleczanych przez MF formalnie nie zgłaszano barier organizacyjno-kadrowych do Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Lublinie<sup>19</sup>. Mając na uwadze fakt, że zadania zlecane przez MF miały priorytetowy charakter, a zadania związane z egzekwowaniem obowiązków rejestracyjnych od podatników CIT są istotne, ale nie mają bezpośredniego wpływu na uszczuplenia podatkowe, w celu realizacji wszystkich zadań przy stałym składzie osobowym wielokrotnie konieczna była korekta terminów realizacji zadań stałych.

(akta kontroli tom II str. 38-46, 95, 98-99)

W latach 2021-2023 (do 30 czerwca) wydano 39 decyzji uchylających z urzędu NIP wobec podatników CIT<sup>20</sup>.

(akta kontroli tom I str. 296)

W okresie objętym kontrolą w US dwie komórki organizacyjne<sup>21</sup> skierowały do Referatu Identyfikacji i Rejestracji Podatkowej<sup>22</sup> wnioski dotyczące podejrzenia posługiwania się fałszywymi/fikcyjnymi danymi adresowymi siedziby lub miejsca prowadzenia działalności gospodarczej przez dziewięciu podatników CIT. Dział Egzekucji Administracyjnej<sup>23</sup> nie kierował do SKI wniosków w ww. zakresie.

(akta kontroli tom II str. 144, 300)

Analiza spraw dotyczących podejrzenia posługiwania się przez ośmiu podatników CIT fałszywymi lub fikcyjnymi danymi adresowymi wykazała, że:

- decyzje w sprawie uchylenia NIP wydano w terminie od 112 do 821 dni od daty przekazania do SKI wniosków przez inne komórki organizacyjne Urzędu w ww. zakresie;
- skierowano do KRS zawiadomienia w celu przeprowadzenia postępowania przymuszającego;

<sup>18</sup> Wprowadzony zarządzeniami Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Lublinie nr: 81/2020 z 22 września 2020 r., ze zm.; 18/2021 z 27 stycznia 2021 r., ze zm.; 21/2022 z 17 lutego 2022 r., ze zm. i 96/2022 z 21 grudnia 2022 r. (dalej: Regulamin Organizacyjny).

<sup>19</sup> Dalej: DIAS.

<sup>20</sup> W tym w 2021 r. – 19 decyzji, w 2022 r. – dziewięć oraz do 30 czerwca 2023 r. – 11.

<sup>21</sup> Pierwszy Dział Czynności Analitycznych i Sprawdzających (SKA-1) oraz Drugi Dział Czynności Analitycznych i Sprawdzających (SKA-2).

<sup>22</sup> Dalej: SKI.

<sup>23</sup> Dalej: SEE.

- według stanu na dzień 5 września 2023 r. podatnicy (ośmiu) byli zarejestrowani w KRS;
- nie kierowano zawiadomień o ujawnieniu czynu zabronionego do komórki ds. karnych skarbowych w związku z niedokonaniem w terminie aktualizacji danych.

(akta kontroli tom I str. 144-300)

W wyniku badania czterech przypadków wykreślenia podmiotów z rejestru podatników VAT *czynnych* w związku z brakiem możliwości skontaktowania się z podatnikiem albo pełnomocnikiem, mimo podjętych udokumentowanych prób (art. 96 ust. 9 pkt 2 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług<sup>24</sup>) ustalono, że:

- podatnikom uchylono z urzędu NIP po upływie od 87 do 798 dni od daty wykreślenia z rejestru VAT<sup>25</sup>;
- zawiadomiono sąd rejestrowy o nieistnieniu spółek pod adresami wskazanymi w KRS w celu przeprowadzenia postępowania przymuszającego (art. 24 ust. 1 ustawy o KRS);
- według stanu na 5 września 2023 r. spółki z ograniczoną odpowiedzialnością figurowały w Rejestrze – w trzech przypadkach w KRS widniały fikcyjne lub fałszywe dane adresowe siedziby spółki. Przyczyną odmowy wykreślenia adresu spółek z KRS przez sąd rejestrowy było stwierdzenie braku podstaw do wszczęcia postępowania przymuszającego wobec przedmiotowych spółek.

(akta kontroli tom I str. 505-506)

W latach 2021-2023 (do 6 lipca) nie dokonywano wpisów w Bazie Podmiotów Szczególnych<sup>26</sup> (do tablicy T1 – *Podmioty nieistniejące oraz nierzetelne*) w zakresie podatników CIT, którzy posługiwali się fałszywymi lub fikcyjnymi danymi adresowymi siedziby lub miejsca wykonywania działalności gospodarczej. Informacje w ww. zakresie zostały wprowadzone do BPS w trakcie niniejszej kontroli NIK tj. 28 i 29 sierpnia oraz 13 października 2023 r. Naczelnik wyjaśniła, że z uwagi na intensywny rozwój informatyzacji Krajowej Administracji Skarbowej (dalej: KAS) w ostatnich latach i wynikający z tego znacznie szerszy dostęp pracowników KAS do informacji o podatnikach, platforma przestała spełniać swoją pierwotną rolę. Informacje zawarte w BPS były dostępne w innych wykorzystywanych przez jednostki organizacyjne KAS systemach informatycznych (np. WRO SYSTEM, SERCE), czy też w systemach publicznie dostępnych (np. wykaz podatników VAT).

(akta kontroli tom I str. 541-580, tom II str. 480, 483-484)

Badanie 10 wpisów dotyczących podatników CIT, którzy według stanu na 6 lipca 2023 r. było ujętych w BPS<sup>27</sup> jako podmioty nieistniejące i nierzetelne wykazało, że:

- trzech podatników CIT było zarejestrowanych w KRS, a siedmiu zostało wykreślonych;
- trzem podatnikom nie uchylono NIP. Naczelnik wyjaśniła, że dwóch podatników w 2013 r. i w 2014 r. złożyło zaległe zeznania i składają je do chwili obecnej, a w stosunku do jednego podatnika 8 listopada 2023 r. zaplanowano przeprowadzenie oględzin adresu siedziby i miejsca prowadzenia działalności.

(akta kontroli tom I str. 540-581)

<sup>24</sup> Dz. U. z 2023 r. poz. 1570, ze zm. (dalej: ustawa o VAT).

<sup>25</sup> Podatnicy zostali wykreśleni z Rejestru podatników VAT: 28 maja i 31 sierpnia 2021 r. oraz 28 lutego i 31 października 2022 r. Decyzje w sprawie uchylecia NIP wydano odpowiednio: 4 sierpnia, 17 sierpnia, 22 sierpnia oraz 26 stycznia 2023 r.

<sup>26</sup> Dalej: BPS.

<sup>27</sup> Wszystkie wpisy w ww. zakresie zostały dokonane w 2013 r.

**1.5.** W ramach spraw dotyczących podejmowanych w Urzędzie czynności sprawdzających oraz działań egzekucyjnych – opisanych w Obszarze II oraz w Obszarze III – stwierdzono 26 przypadków, w których w wyniku realizowanych przez pracowników Urzędu czynności istniało uzasadnione przypuszczenie posługiwania się przez podatników CIT nieaktualnymi, fikcyjnymi lub fałszywymi danymi adresowymi, o czym nie informowano – na bieżąco, niezwłocznie po ustaleniu komórki SKI odpowiedzialnej<sup>28</sup> za prowadzenie ewidencji podatników i płatników.

(akta kontroli tom I str. 502-504, tom II str. 131, 134-135)

Stwierdzone  
nieprawidłowości

W działalności US w przedstawionym wyżej zakresie stwierdzono następujące nieprawidłowości:

**1.** Nie podejmowano niezwłocznie działań zmierzających do uchylecia z urzędu NIP podatnikom CIT posługującym się fałszywymi lub fikcyjnymi danymi adresowymi, tj. w przypadku:

- czterech podatników, którzy nie wywiązali się z obowiązku złożenia zgłoszenia identyfikacyjnego NIP-8, weryfikacji adresów siedzib podatników dokonano w okresie od 58 do 538 dni od upływu terminu na złożenie NIP-8, natomiast decyzje w sprawie uchylecia NIP wydano po upływie od 164 do 548 dni od tego terminu;
- czterech podatników wykreślonych z rejestru podatników VAT, pomimo dysponowania informacjami o nieaktualnych danych adresowych, decyzje w sprawie uchylecia NIP wydano po upływie od 87 do 798 dni od daty ich wykreślenia z ww. rejestru;

co było niezgodnie z 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)*, według których w przypadku gdy podatnik posługuje się fałszywymi lub fikcyjnymi danymi adresowymi swojej siedziby lub miejsca wykonywania działalności gospodarczej NUS prowadzi z urzędu czynności zmierzające do uchylecia NIP, a także z art. 139 § 1 Op, według którego załatwienie sprawy wymagającej przeprowadzenia postępowania dowodowego powinno nastąpić bez zbędnej zwłoki, jednak nie później niż w ciągu miesiąca, a sprawy szczególnie skomplikowanej – nie później niż w ciągu 2 miesięcy.

Naczelnik wyjaśniła, że na przedmiotowe opóźnienia wpływ miały dodatkowe zadania zlecone przez MF oraz ograniczenia związane z COVID-19 m.in. w zakresie prowadzenia działalności gospodarczej, funkcjonowania społeczeństwa oraz organizacji pracy pracowników Urzędu.

(akta kontroli tom I str. 496-497, 506-507, tom II str. 21-22, 25-30, 304-311)

**2.** Nie sporządzono (w jednym przypadku, w którym podatnik nie złożył zgłoszenia identyfikacyjnego NIP-8) zawiadomienia o niedokonaniu w terminie zgłoszenia identyfikacyjnego, co na podstawie art. 81 § 1 pkt 1 KKS podlegało karze grzywny za wykroczenie skarbowe. W pozostałych trzech przypadkach, pomimo przekazania zawiadomień do komórki ds. karnych skarbowych, nie nałożono kary grzywny. Nie podjęto prób nawiązania kontaktu z osobami upoważnionymi do ich reprezentowania, co skutkowało przedawnieniem karalności czynów.

Naczelnik wyjaśniła, że niesporządzenie zawiadomienia o popełnieniu czynu zabronionego wynikało z przeoczenia w związku z dużą ilością zadań wykonywanych przez pracownika w okresie epidemii COVID-19.

Oskarżyciel skarbowy wyjaśnił, że brak wezwań do osób reprezentujących spółki z ograniczoną odpowiedzialnością spowodowane było trudną sytuacją epidemiologiczną, dużą ilością zawiadomień o popełnieniu czynu zabronionego

<sup>28</sup> Zgodnie z § 17 pkt 1 Regulaminu organizacyjnego Urzędu.



i koniecznością podejmowania w pierwszej kolejności działań i czynności procesowych w stosunku do czynów zabronionych o wyższym stopniu społecznej szkodliwości.

(akta kontroli tom I str. 483, 498-500, 604-605 – pliki 19, 42, 68, 73, 101-102, tom II str. 22, 30)

3. W 26 przypadkach<sup>29</sup> nie przekazano do Referatu Identyfikacji i Rejestracji Podatkowej informacji o podatnikach CIT, z którymi w trakcie prowadzonych czynności sprawdzających oraz postępowań egzekucyjnych nie nawiązano kontaktu z uwagi na nieaktualne, fikcyjne lub fałszywe dane adresowe, co było niezgodne z § 6 ust. 1 pkt 2 Regulaminu organizacyjnego, według którego komórki organizacyjne Urzędu współpracują wzajemnie przy realizacji zadań. Skutkowało to nieprzeprowadzeniem postępowań w sprawie uchylenia NIP na podstawie art. 8c ust. 4 uzep.

Naczelnik wyjaśniła, że w trakcie czynności sprawdzających wobec podatników CIT nie przekazano do SKI informacji w ww. zakresie z uwagi na stan pandemii, przeoczenie oraz konieczność wykonania innych terminowych zadań. W przypadku dwóch podatników, wobec których prowadzono postępowania egzekucyjne Naczelnik nie wyjaśniła przyczyn nieprzekazania informacji w ww. zakresie do komórki SKI wskazała natomiast, że pomimo ustalenia przez poborcę skarbowego, że pod adresami siedzib, podatnicy nie prowadzili działalności gospodarczej, organ egzekucyjny stosował skuteczne środki egzekucyjne.

(akta kontroli tom I str. 417-419, tom II str. 95, 98-99, 131, 135-136, 144, 419-421, 601, 607-615)

#### OCENA CZĄSTKOWA

W Urzędzie zadania związane z identyfikacją i ewidencją podatników CIT były realizowane prawidłowo w zakresie egzekwowania od zarejestrowanych spółek prawa handlowego obowiązku złożenia zgłoszenia identyfikacyjnego NIP-8, a dane wykazane w złożonych NIP-8 były weryfikowane i niezwłocznie odnotowane w rejestrze. Podejmowano również skuteczne działania wobec podatników, którzy nie dopełnili obowiązku złożenia NIP-8. Jednak w przypadku podatników, wobec których istniało podejrzenie posługiwania się fałszywymi lub fikcyjnymi danymi adresowymi działania zmierzające do uchylenia NIP podejmowano z naruszeniem terminów określonych art. 139 § 1 Op. Nie zapewniono także prawidłowego obiegu informacji pomiędzy komórkami organizacyjnymi Urzędu dotyczących nieaktualnych danych adresowych podatników i w konsekwencji nie podejmowano działań wobec podmiotów posługujących się fałszywymi lub fikcyjnymi danymi adresowymi. Ponadto pomimo niezłożenia zgłoszeń identyfikacyjnych NIP-8 nie nałożono na podatników kary grzywny, a w jednym przypadku nie przekazano do komórki ds. karnych skarbowych zawiadomienia w tej sprawie.

#### OBSZAR

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

2.1. W Urzędzie zeznania CIT-8, za rok podatkowy, który zakończył się do dnia 31 grudnia: 2020 r. oraz 2021 r. złożyło odpowiednio 1276 i 1272 podatników, w tym 110 i 116 prowadzących działalność w formie spółek prawa handlowego, którzy nie byli jednocześnie podatnikami VAT.

(akta kontroli tom I str. 376)

<sup>29</sup> W tym 24 przypadków dotyczyło prowadzonych czynności sprawdzających oraz dwa przypadki postępowań egzekucyjnych.

Podatek należny w 2020 r. zadeklarowało 307 podatników CIT w kwocie 3941,7 tys. zł<sup>30</sup>, a w 2021 r. 335 podatników w kwocie 7016,1 tys. zł<sup>31</sup>. Przeciętny podatek należny według stawki podatkowej 9% i 19% w 2020 r. wynosił odpowiednio 9 tys. zł oraz 31,5 tys. zł, natomiast w 2021 r. 13,9 tys. zł oraz 53,3 tys. zł.

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

(akta kontroli tom I str. 377-379)

W roku podatkowym, który zakończył się w 2022 r. oraz w 2023 r. (do 30 czerwca) odpowiednio siedmiu i pięciu podatników wybrało formę opodatkowania ryczałtu od dochodów spółek tzw. estoński CIT<sup>32</sup>. W roku podatkowym, który zakończył się w 2022 r., kwota podatku zadeklarowana w zeznaniach o wysokości osiągniętego dochodu i należnego ryczałtu CIT-8E wyniosła łącznie 4,6 tys. zł<sup>33</sup>, natomiast kwota podatku od dywidendy – 18 tys. zł<sup>34</sup>.

(akta kontroli tom I str. 380)

**2.2.** W US nie wyodrębniono komórek organizacyjnych zajmujących się wyłącznie weryfikacją rozliczeń w CIT. Zadania<sup>35</sup> dotyczące CIT realizował Drugi Dział Czynności Analitycznych i Sprawdzających (SKA-2)<sup>36</sup>, Referat Kontroli Podatkowej (SKP)<sup>37</sup> oraz Referat Podatków Dochodowych i Podatku od Towarów i Usług (SPV)<sup>38</sup> w zakresie prowadzenia postępowań podatkowych.

W okresie objętym kontrolą zadania dotyczące CIT, tj. czynności sprawdzające i analityczne prowadziło sześciu pracowników SKA-2, kontrole podatkowe – czterech pracowników SKP, a postępowania podatkowe – trzech pracowników SPV. Zakresy obowiązków pracowników zawierały ogólne zapisy i nie precyzowały, jakie zadania spoczywały na nich w odniesieniu do rozliczeń CIT.

(akta kontroli tom I str. 7-163, 296)

Zdaniem NUS, liczba pracowników realizujących zadania dotyczące CIT, w szczególności z zakresu rejestracji, weryfikacji rozliczeń w ramach czynności analitycznych i sprawdzających oraz kontroli podatkowej, była odpowiednia w stosunku do liczby wszystkich pracowników US oraz zadań wynikających z art. 28 ust. 1 ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej<sup>39</sup>.

(akta kontroli tom I str. 95, 98)

W latach 2021-2022 na polecenie DIAS przeprowadzono ankiety badań potrzeb szkoleniowych, zidentyfikowano i zgłoszono potrzeby szkoleniowe w zakresie m.in. konsekwencji przekształceń spółek, zwolnień w CIT, rachunkowości oraz prowadzenia kontroli podatkowej w CIT. Tematy szkoleń zgłaszali pracownicy: SKA-2, SKP, Referatu Spraw Wierzycielskich, Działu Rachunkowości oraz zastępca Naczelnika. W 2023 r. w Urzędzie nie zidentyfikowano potrzeb

<sup>30</sup> W tym według stawki podatkowej 9% i 19% podatek należny w kwocie 2301,9 tys. zł i 1639,3 tys. zł wykazało odpowiednio 255 i 52 podatników CIT.

<sup>31</sup> W tym według stawki podatkowej 9% i 19% podatek należny w kwocie 3816,8 tys. zł i 3199,4 tys. zł wykazało odpowiednio 275 i 60 podatników CIT.

<sup>32</sup> Estoński CIT to alternatywna do zasady ogólnej forma 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>33</sup> W tym według stawki 10% podatek wynosił 1,1 tys. zł oraz według stawki 20% - 3,5 tys. zł.

<sup>34</sup> Podatek od dywidendy według stawki 10%.

<sup>35</sup> Według Regulaminu Organizacyjnego wprowadzonego zarządzeniami DIAS nr: 81/2020 z 22 września 2020 r., 21/2022 z 17 lutego 2022 r. oraz 96/2022 z 21 grudnia 2022 r.

<sup>36</sup> Dalej: SKA-2.

<sup>37</sup> Dalej: SKP.

<sup>38</sup> Dalej: SPV.

<sup>39</sup> Dz. U. z 2023 r. poz. 615, ze zm.

szkoleniowych, co według NUS było spowodowane nieotrzymaniem ankiety badania potrzeb szkoleniowych na ten rok.

W latach 2021-2023 (do 30 czerwca) ośmiu pracowników Urzędu<sup>40</sup> uczestniczyło w siedmiu szkoleniach z zakresu ustawy o CIT, ustawy o rachunkowości oraz analizy sprawozdań finansowych<sup>41</sup>. Szkolenia zostały zorganizowane przez MF, Krajową Szkołę Skarbowości oraz Stowarzyszenie Księgowych w Polsce.

(akta kontroli tom I str. 382-383, 417, 420-421, 433-479)

W latach 2022-2023 (do 16 października) skierowano do IAS dwa wyjaśnienia dotyczące typowania podmiotów do kontroli podatkowej<sup>42</sup> oraz liczby przeprowadzonych kontroli podatkowych w CIT. W przesłanych wyjaśnieniach Naczelnik wskazała, że w I półroczu 2022 r. w Urzędzie analizowano propozycje przeprowadzenia kontroli podatkowych w zakresie CIT, żadna z nich nie dawała jednak pewności ustalenia uszczuplenia powyżej określonej kwoty, a podjęcie kontroli w ww. przypadkach wpłynęłoby negatywnie na realizację określonego w Planie IAS miernika efektywności kontroli podatków. W drugiej połowie 2022 r. do kontroli prawidłowości rozliczeń z budżetem państwa z tytułu CIT wytypowano jednego podatnika. W piśmie z 10 marca 2023 r. wskazała natomiast, że w 2022 r. przeprowadzono dwie kontrole w zakresie CIT, które zostały wytypowane przy uwzględnieniu terminu zakończenia kontroli (do końca 2022 r.), kwoty szacowanych uszczupień w CIT oraz zapewnieniu realizacji miernika efektywności kontroli podatków. Poinformowała ponadto, że w I półroczu 2023 r. wszczęte zostaną kolejne kontrole wobec podatników CIT.

Naczelnik nie przedstawiła problemów związanych weryfikacją rozliczeń CIT w ramach czynności analitycznych i sprawdzających oraz prowadzeniem postępowań CIT.

(akta kontroli tom I str. 418, 423-428)

**2.3.** W latach 2021-2023 (do 30 czerwca) w US przeprowadzono 355 czynności sprawdzających dotyczących rozliczeń CIT<sup>43</sup>, co stanowiło 3,4% czynności przeprowadzonych ogółem w PIT, VAT i CIT (9344 czynności<sup>44</sup>). Uszczuplenia podatkowe wyniosły ogółem 16 989,5 tys. zł, z tego 1929 tys. zł w CIT (11,4%). Najczęściej czynności sprawdzające prowadzono wobec spółek z ograniczoną odpowiedzialnością (61,8%).

Z udziałem podatników przeprowadzono łącznie 322 czynności sprawdzające<sup>45</sup>. W ramach przeprowadzonych czynności:

- w 92 przypadkach stwierdzono nieprawidłowości na łączną kwotę 1929 tys. zł;
- w 41 przypadkach dokonano weryfikacji prawidłowości wykazanej straty;
- nie 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*. NUS wyjaśniła, że w trakcie przeprowadzonych czynności sprawdzających nie żądano ww. dokumentacji, ponieważ nie wystąpiły przesłanki uzasadniające żądanie ich przekazania. W trakcie czynności sprawdzających dokonywano m.in. porównania danych zawartych w zeznaniach dotyczących przychodów i kosztów uzyskania przychodów z danymi wykazanymi w deklaracjach VAT-7

<sup>40</sup> W tym trzech pracowników SKA-2, po jednym z komórki SPV i SKP, zastępca NUS oraz NUS.

<sup>41</sup> Tematyka szkoleń obejmowała m.in. podstawowe informacje o CIT, zmiany w CIT, zryczałtowany CIT oraz ksiąg rachunkowych i sprawozdań finansowych stowarzyszeń i fundacji.

<sup>42</sup> Pisma z 11 sierpnia 2022 r. oraz z 10 marca 2023 r.

<sup>43</sup> W tym w 2021 r. przeprowadzono 184 czynności sprawdzających, w 2022 r. – 128 oraz w 2023 r. – 43.

<sup>44</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>45</sup> W tym w 2021 r. 163 czynności sprawdzających z udziałem podatnika, w 2022 r. – 117 oraz w 2023 r. – 42.

- składanymi w formie pliku JPK-VAT. W tym celu wykorzystywano zestawienia danych z deklaracji VAT-7, VAT-7K, VAT-7D z podsystemu Kontrola;
- w 52 przypadkach dokonano sprawdzenia wysokości przychodów i kosztów wykazanych w zeznaniu CIT z rachunkiem zysków i strat oraz informacją dodatkową.

(akta kontroli tom I str. 384-385)

**2.4.** W okresie objętym kontrolą obowiązywały procedury przekazane przez MF. W dokumencie *Czynności sprawdzające*<sup>46</sup> zawarto wytyczne dotyczące m.in. działań zmierzających do sprawdzenia terminowości składania deklaracji, wezwania podatników do złożenia deklaracji, żądania złożenia wyjaśnień w sprawie przyczyn niezłożenia deklaracji oraz przedstawienia dokumentów, a także nałożenia kary porządkowej na podstawie art. 262 § 1 pkt 2 Op. W *Wytycznych do czynności sprawdzających*<sup>47</sup> określono natomiast m.in. zasady weryfikacji obowiązku składania zeznań i sprawozdań finansowych, przychodów z działalności gospodarczej, zaliczek na podatek oraz wpłat dokonanych za dany rok podatkowy, odliczeń od dochodu oraz weryfikacji. Zawarto w nich ponadto dobre praktyki w zakresie podatku CIT wśród których wymieniono m.in. monitoring podmiotów nieskładających zeznań podatkowych, niekierowanie kolejnych wezwań do podmiotów, które nie składały zeznań i nie reagowały na poprzednie wezwania, skierowanie kolejnych wezwań do osób upoważnionych do reprezentacji w KRS, przeprowadzenie wizji lokalnej pod adresem siedziby, po ustaleniu braku działalności – kierowanie informacji do KRS. Dodatkowo w opracowanej w Urzędzie *Procedurze w sprawie objęcia obowiązkowymi czynnościami sprawdzającymi zeznań podatkowych w Urzędzie Skarbowym w Chełmie*<sup>48</sup>, określono obowiązek cotygodniowego sporządzania raportów w zakresie wpływu zeznań objętych obowiązkowymi czynnościami sprawdzającymi.

(akta kontroli tom I str. 363-375, 519-524)

Według stanu na 12 września 2023 r. za lata 2017-2022, zeznań CIT-8 nie złożyło łącznie 1368 podatników, w tym: 130 za 2017 r., 155 za 2018 r., 195 za 2019 r., 233 za 2020 r., 285 za 2021 r. i 370 za 2022 r. Spośród podatników, którzy nie złożyli zeznań, 821 (60%) nie złożyło zeznania za co najmniej dwa lata podatkowe, a 700 (51,2%) stanowiły spółki kapitałowe, w tym 544 spółki, które nie były jednocześnie podatnikami VAT czynnymi.

(akta kontroli tom I str. 381)

Analiza 50 przypadków niezłożenia zeznania CIT-8 przez podatników, prowadzących działalność w formie spółek z ograniczoną odpowiedzialnością wykazała, że:

- wzywano podatników na podstawie art. 274a § 1 Op do złożenia zeznania/sprawozdania finansowego;
- w wezwaniach do złożenia zeznań CIT-8 nie zawierano żądania złożenia wyjaśnień w zakresie przyczyn niezłożenia zeznań podatkowych;
- w wezwaniach nie zawierano pouczenia o karach porządkowych oraz w 30 sprawach pouczenia o skutkach prawnych niezastosowania się do nich;
- kierowano do podatników od jednego do czterech wezwań do złożenia zeznania CIT-8, które zostały doręczone w trybie doręczenia zastępczego;
- w czterech przypadkach wezwania skierowano na adres osób fizycznych upoważnionych do reprezentowania podatnika na podstawie art. 151a § 1 Op;
- 14 podatników posiadało siedzibę zarejestrowaną w tzw. biurze wirtualnym;

<sup>46</sup> Ww. dokument opracowano w maju 2017 r.

<sup>47</sup> Ww. dokument opracowano we wrześniu 2021 r.

<sup>48</sup> Wersję 1.0 procedury opracowano 1 lipca 2017 r., natomiast wersję 2.0. – 29 sierpnia 2022 r.

- w 26 przypadkach braku reakcji na wezwania sprawdzono, czy dane adresowe są aktualne, poprzez weryfikację umów najmu lokalu i przeprowadzenie wizji lokalnej na okoliczność weryfikacji faktycznego korzystania z adresu siedzib;
- nie kierowano wniosków do SKP i SPV w sprawie przeprowadzenia kontroli podatkowej i postępowania podatkowego wobec podatników uchylających się od złożenia zeznania CIT-8;
- w czterech przypadkach przekazano do komórki ds. karnych skarbowych zawiadomienia o naruszeniu przepisów prawa podatkowego, a w 46 przypadkach nie kierowano zawiadomień dotyczących ujawnienia czynu zabronionego do komórki ds. karnych skarbowych na podstawie z art. 54 § 1<sup>49</sup> oraz art. 80b<sup>50</sup> KKS;
- w 26 przypadkach uchylono z urzędu NIP, na podstawie art. 8c ust. 4 uzep, w związku z ustaleniem, że podatnicy posługiwali się fałszywymi lub fikcyjnymi danymi adresowymi swojej siedziby lub miejsca wykonywania działalności gospodarczej;
- według stanu na 26 września 2023 r. 36 podatników było zarejestrowanych w KRS, 14 zostało z niego wykreślonych.

(akta kontroli tom II str. 552-559, 607-720)

Raporty o niezłożonych zeznaniach CIT-8 za 2020 r. i za 2021 r. generowane były raz w roku w okresie 10-15 dni po upływie terminu do złożenia zeznań.

(akta kontroli tom I str. 518)

**2.5.** W ramach czynności sprawdzających i kontrolnych zidentyfikowano ryzyka związane z rozliczeniem CIT, tj. nieuprawnione lub nieprawidłowe korzystanie ze zwolnień przedmiotowych, zastosowanie niewłaściwej stawki opodatkowania, wykazywanie podstawy opodatkowania w nieprawidłowej wysokości, nieprawidłowe wypełnianie obowiązków związanych ze składaniem deklaracji podatkowych, zawyżanie kosztów uzyskania przychodów oraz niedokonywanie wpłat zaliczek na podatek w ciągu roku.

W okresie objętym kontrolą w obszarze CIT nie kierowano wniosków o wszczęcie identyfikacji ryzyka WIR z uwagi na niestwierdzenie nowych ryzyk lub mechanizmów nadużyć podatkowych. W ww. okresie Urząd zgłaszał do IAS propozycje czynników ryzyka i kryteriów selektywnych dotyczących ewidencjonowania obrotu za pośrednictwem kas rejestrujących przez podmiot prowadzący działalność gospodarczą, którego celem było zaniżenie podstawy opodatkowania w podatkach VAT oraz w PIT i CIT, a w konsekwencji należytej wysokości podatków. Ponadto zgłaszano zagadnienia do przeprowadzenia podmiotowej analizy ryzyka w zakresie m.in. CIT.

W latach 2021-2023 (do 16 października) nie zidentyfikowano ryzyka w odniesieniu do podatników z siedzibą w tzw. wirtualnym biurze.

(akta kontroli tom I str. 423-424, 430-432, tom II str. 131, 136)

W Urzędzie przeprowadzono następujące analizy w zakresie CIT:

- nieuprawnione lub nieprawidłowe korzystanie ze zwolnień przedmiotowych,
- zastosowanie niewłaściwej stawki opodatkowania,
- wykazywanie podstawy opodatkowania w nieprawidłowej wysokości,

<sup>49</sup> Zgodnie z ww. przepisem podatek, który uchylając się od opodatkowania, nie ujawnia właściwemu organowi przedmiotu lub podstawy opodatkowania lub nie składa deklaracji, przez co naraża podatek na uszczuplenie, podlega karze grzywny do 720 stawek dziennych albo karze pozbawienia wolności, albo obu tym karom łącznie.

<sup>50</sup> Zgodnie z ww. przepisem kto wbrew obowiązkowi nie przekazuje w terminie właściwemu organowi podatkowemu sprawozdania finansowego lub sprawozdania z badania, podlega karze grzywny za wykroczenie skarbowe.

- nieprawidłowe wypełnianie obowiązków związanych ze składaniem deklaracji podatkowych.

W wyniku powyższych analiz wytypowano trzy podmioty do kontroli podatkowej oraz dwa do kontroli celno-skarbowej.

W okresie objętym kontrolą nie dokonywano analiz w kierunku identyfikacji podatników, którzy podejmowali czynności *o sztucznym charakterze*. Naczelnik wyjaśniła, że w Urzędzie nie stwierdzono podmiotów oraz obszaru, w jakim należałoby takie analizy przeprowadzić.

(akta kontroli tom I str. 418, 421)

W latach 2020-2022 do Urzędu wpłynęło pięć oświadczeń o sporządzeniu lokalnej dokumentacji cen transferowych, o których mowa w art. 11m ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych<sup>51</sup>. W ramach czynności weryfikacyjnych sprawdzono terminowość składanych oświadczeń, nie prowadzono natomiast czynności analitycznych i sprawdzających.

(akta kontroli tom I str. 418, 421)

**2.6.** W *Procedurze w sprawie objęcia obowiązkowymi czynnościami sprawdzającymi zeznań podatkowych*<sup>52</sup> określono obowiązek przeprowadzenia dodatkowych czynności sprawdzających dotyczących m.in. zeznań CIT-8, w których wykazano nadpłatę w określonej wysokości.

(akta kontroli tom I str. 519-524)

Badanie 60 zeznań podatników CIT złożonych przez spółki z ograniczoną odpowiedzialnością za rok podatkowy, który zakończył się w latach 2017-2021 wykazało, że czynności sprawdzające z udziałem podatników przeprowadzono w 31 przypadkach (51,6%), zweryfikowano prawidłowość zadeklarowanej kwoty przychodów i kosztów uzyskania przychodów, w tym:

- w 27 przypadkach zweryfikowano wysokość zadeklarowanej straty i dochodu;
- w dziewięciu sprawach zweryfikowano prawo podatników do zastosowania stawki podatkowej CIT w wysokości 9%;

w czterech przypadkach zweryfikowano prawidłowość odliczenia strat z lat ubiegłych; w pięciu przypadkach zweryfikowano prawo do zmniejszenia podstawy opodatkowania;

w sześciu przypadkach zweryfikowano prawo do odliczeń od dochodu;

w 20 przypadkach porównywano dane zawarte w zeznaniu ze sprawozdaniem finansowym;

w takcie czynności sprawdzających nie żądano na podstawie art. 193a § 1 Op przekazania całości lub części ksiąg podatkowych oraz dowodów księgowych za pomocą środków komunikacji elektronicznej lub na informatycznych nośnikach danych (*JPK na żądanie*). Naczelnik wyjaśniła, że w trakcie czynności sprawdzających nie wystąpiły przesłanki uzasadniające żądanie ich przekazania. Wskazała ponadto, że w trakcie czynności dokonywano porównania danych zawartych w zeznaniach dotyczących przychodów i kosztów uzyskania przychodów z danymi wykazanymi w deklaracjach VAT-7 składanymi w formie pliku JPK-VAT (część deklaracyjna). W tym celu wykorzystywano zestawienia danych z deklaracji

<sup>51</sup> Dz. U. z 2022 r. poz. 2587, ze zm. (dalej: updop). W brzmieniu obowiązującym w latach 2019-2021 – tj. według art. 11m ust. 1 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 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 informacja o cenach transferowych za rok podatkowy podlega przekazaniu do naczelnika urzędu skarbowego.

<sup>52</sup> Wersję 1.0. procedury o sygnaturze 0604-SWS.0111.21.2017.PROC opracowano 3 lipca 2017 r. natomiast wersję 2.0. o sygnaturze: 0604-SWW.0111.3.2022.PROC opracowano 29 sierpnia 2022 r.

VAT-7, VAT-7K, VAT-7D z podsystemu Kontrola. W ewidencji czynności sprawdzających nie odnotowano faktu wykorzystania danych z JPK-VAT.

(akta kontroli tom II str. 95, 99, 530-551)

Analiza spraw, w których wystąpiły rozbieżności pomiędzy rozliczeniem w CIT oraz brakiem rozliczenia w CIT, a deklaracjami VAT wykazała, że:

- 1) ośmiu podatników złożyło zeznania CIT-8, w których wykazano zerowe przychody, jednocześnie wykazując obroty w deklaracjach VAT, w tym w pięciu przypadkach przychody podatników pochodziły z działalności rolniczej, do których nie miała zastosowania ustawa o CIT; w dwóch sprawach ze względu niską wartość uszczuplenia i brak uszczuplenia odstąpiono od przeprowadzenia czynności sprawdzających i kontroli podatkowej oraz w jednym przypadku podatnik zmienił właściwość miejscową;
- 2) 27 podatników, którzy nie złożyli zeznania podatkowego CIT wykazało obroty w VAT. W przypadku 22 podatników nie wnioskowano o przeprowadzenie kontroli podatkowych lub postępowania podatkowego z uwagi na brak pewności ustalenia uszczuplenia powyżej określonej kwoty oraz sześciu podatników nie przeprowadzono analiz w zakresie zasadności wszczęcia kontroli podatkowej lub postępowania podatkowego.

(akta kontroli tom II str. 1-20, 131, 133-134)

**2.7.** W latach 2021-2023 (I półrocze) w US przeprowadzono ogółem 91 kontroli podatkowych (kwota uszczupień wyniosła 6714,5 tys. zł). W wyniku czterech kontroli podatkowych (trzech właściwych oraz jednej dorażnej) dotyczących prawidłowości rozliczania CIT<sup>53</sup> stwierdzono nieprawidłowości na kwotę 170,2 tys. zł. Kwota uszczupień stwierdzonych w kontrolach PIT wyniosła 1411,4 tys. zł (22 kontrole), a w kontrolach VAT – 5132,9 tys. zł (65 kontroli). Kontrolą podatkową CIT objęto trzech podatników, tj. 0,4% spółek prawa handlowego oraz 0,2% wszystkich podatników CIT. Kwota uszczupień w CIT stanowiła 2,4% podatku należnego wykazanego przez podatników, którzy złożyli zeznanie za rok podatkowy, który zakończył się w 2021 r.

(akta kontroli tom I str. 386, tom III str. 15-16)

**2.8.** W okresie objętym kontrolą do Referatu Kontroli Podatkowej wpłynęło pięć wniosków o przeprowadzenie kontroli podatników CIT, które zawierały uzasadnienie podjęcia takich kontroli. W trzech przypadkach kontrole zostały przeprowadzone, a dwie kontrole rozpoczęły się w czerwcu i lipcu 2023 r. W sporządzonych analizach jako uzasadnienie przeprowadzania kontroli, wskazano m.in. zastosowanie nieprawidłowej stawki podatku 9%, niedokonywanie wpłat zaliczek.

(akta kontroli tom II str. 23, 36, tom III str. 43, 86-88, 104-109)

**2.9.** W wyniku analizy podmiotowej skierowano dwa wnioski o przeprowadzenie kontroli do Lubelskiego Urzędu Celno-Skarbowego (dalej: LUCS) w zakresie CIT w związku ustaleniem powiązań między podatnikami oraz weryfikacji prawidłowości zastosowania zwolnienia od podatku dochodowego, dochodu z tytułu udziału w zyskach osób prawnych. W jednym przypadku została rozpoczęta kontrola celno-skarbowa, natomiast w drugim przypadku w wyniku przeprowadzonych czynności analitycznych nie stwierdzono przesłanek do wszczęcia kontroli celno-skarbowej.

(akta kontroli tom II str. 23, 36, tom III str. 103, 110-114)

<sup>53</sup> W tym w trzech przypadkach czynności kontrolne zostały przeprowadzone w okresie 2021-2023 (I półrocze), a w jednym przypadku w styczniu 2021 r. zatwierdzono kontrolę zakończoną w grudniu 2020 r. (nr 0604-SPK.500.3.2020).

## 2.10. Badanie trzech kontroli podatkowych CIT<sup>54</sup> wykazało, że:

- dwie kontrole obejmowały pełny rok podatkowy, a jedna doraźna dotyczyła prawidłowości rozliczeń od stycznia do czerwca 2022 r.;
- kontrole zostały podjęte w wyniku własnych analiz w zakresie prawdopodobieństwa naruszenia prawa w ramach wykonywania działalności gospodarczej;
- kontrole podatkowe trwały od 80 do 122 dni;
- w jednym przypadku kontrola została przedłużona, zawiadomiono kontrolowanego o niezakończeniu kontroli w terminie wskazanym w upoważnieniu oraz poinformowano o przyczynach przedłużenia terminu zakończenia kontroli i wskazano nowy termin jej zakończenia, główną przyczyną przedłużania kontroli była konieczność zgromadzenia i analizy materiału dowodowego;
- żądano od podatników przekazania całości lub części ksiąg podatkowych oraz dowodów księgowych, w tym w jednej kontroli dane wynikające z ksiąg były porównane z JPK-VAT. Naczelnik US wyjaśniła, że na etapie typowania podmiotów do kontroli była dokonana analiza zdarzeń gospodarczych i nie pojawiły się wątpliwości w tym zakresie;
- protokoły kontroli podatkowej zawierały elementy określone w art. 290 § 2 Op, przy czym stwierdzono, że w dwóch protokołach jako uzasadnienie przyczyny braku zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej przytoczono tylko treść art. 48 ust.11 pkt 2 ustawy z dnia 6 marca 2018 r. Prawo przedsiębiorców<sup>55</sup>;
- w trakcie kontroli stwierdzono m.in. nieprawidłowości w zakresie zaniżenia przychodów (np. nieewidencjonowanie sprzedaży, zaksięgowanie kwoty wynikającej z faktury korygującej tytułem korekty zaliczki do umowy dostawy), zawyżenia kosztów uzyskania przychodów (np. błędne księgowanie rat leasingowych, dwukrotne ujęcie faktur, ujęcie kosztu niemającego związku z przychodami, ujęcie kosztu, na który otrzymano dofinansowanie);
- w przypadku jednej kontroli podatnik złożył zastrzeżenia do protokołu kontroli podatkowej, a kontrolujący, zgodnie z art. 291 § 2 Op, rozpatrzyli je w terminie 14 dni od dnia ich otrzymania i zawiadomili kontrolowanego o sposobie ich załatwienia wraz z uzasadnieniem faktycznym i prawnym nieuwzględnienia zastrzeżeń;
- w jednym przypadku podatnik złożył korektę zeznania CIT-8 uwzględniającą ustalenia kontroli, w dwóch przypadkach wydano decyzje określające wysokość zobowiązania podatkowego;
- postępowania podatkowe wszczęto w terminie nieprzekraczającym sześciu miesięcy po zakończeniu kontroli podatkowej ujawniającej nieprawidłowości;
- kwoty podatku wynikające ze złożonych po kontroli korekty zeznania i wydanych decyzji zostały przez podatników zapłacone.

(akta kontroli tom II str. str. 23, 36-37 tom III str. 17-103)

## 2.11. Analizie poddano akta 14 kontroli podatkowych<sup>56</sup> w zakresie VAT przeprowadzonych u podatników CIT pod kątem wpływu dokonanych ustaleń na rozliczenie z tytułu CIT. Analiza wykazała, że w trzech sprawach<sup>57</sup> wyniki kontroli podatkowych VAT nie miały wpływu na rozliczenie CIT ze względu na wystawianie

<sup>54</sup> Badaniem prawidłowości przeprowadzonych postępowań kontrolnych objęto kontrole, które faktycznie były prowadzone w okresie 2021-2023 (I półrocze), tj. sprawy nr: 0604-SKP.500.32.1.2021, 0604-SKP.500.14.1.2021 i 0604-SKP.500.27.1.2022.

<sup>55</sup> Dz. U. z 2023 r. poz. 221, ze zm. (dalej: ustawa Prawo przedsiębiorców).

<sup>56</sup> Podatników CIT rozliczających się w US w Chełmie.

<sup>57</sup> Postępowania kontrolne nr: 0604-SKP.500.8.2019, 0604-SKP.500.7.2021, 0604-SKP.500.12.2022.



fikcyjnych faktur VAT, a w 11 kontrolach podatkowych stwierdzono przypadki zawyżenia zakupów i zaniżenia sprzedaży na łączną kwotę ok. 1994 tys. zł. Jeden podatnik<sup>58</sup> uwzględnił wyniki kontroli (zaniżenie sprzedaży o 175 tys. zł) w korekcie zeznania CIT-8 za 2021 r. złożonego 31 stycznia 2023 r. (7 sierpnia 2023 r. złożył wyjaśnienia w tej sprawie). W trzech sprawach kontrole VAT dotyczyły 2022 r., w tym jeden podatnik<sup>59</sup> złożył zeznania CIT-8 i zaplanowano przeprowadzenie czynności sprawdzających, a w dwóch sprawach<sup>60</sup> podatnicy nie złożyli zeznań CIT-8 i zostali wezwani do dopełnienia tego obowiązku. W siedmiu przypadkach, w których ustalenia (m.in. zaniżenie wartości sprzedaży towarów i usług lub zawyżenie wartości zakupów skutkujące odpowiednio zaniżeniem przychodów bądź zawyżeniem kosztów uzyskania przychodów) wskazywały na potencjalne nieprawidłowości w CIT, nie przeprowadzono kontroli podatkowych i czynności sprawdzających w CIT, tj.:

- 1) trzech podatników<sup>61</sup> złożyło odwołania od decyzji określających zobowiązanie w VAT, przy czym w dwóch przypadkach ustalenia dotyczyły 2017 r. i 2018 r.;
- 2) w trakcie trzech kontroli podatkowych<sup>62</sup> nie zwrócono uwagi, że podatnicy nie wywiązali z obowiązku złożenia zeznań CIT-8 za okresy objęte kontrolą w VAT, kontrole w VAT nie zostały rozszerzone na CIT;
- 3) w jednym przypadku<sup>63</sup>, w którym kontrolą objęto prawidłowość rozliczeń w VAT (2021 r.) zostanie przeprowadzona analiza zasadności prowadzenia kontroli w CIT.

(akta kontroli tom III str. 115-267)

**2.12.** W latach 2021-2023 (do 30 czerwca) nie wystąpiły przypadki braku możliwości wszczęcia kontroli podatkowej w CIT, w tym z powodu fikcyjnych lub fałszywych danych adresowych podmiotu.

(akta kontroli tom II str. 98, 417-423)

**2.13.** W Urzędzie prowadzono analizy dotyczące rozliczeń podatników CIT, głównie w zakresie: wywiązywania się z obowiązku zapłaty zaliczek na CIT w trakcie roku, prawidłowości sporządzenia zeznania CIT, weryfikacji przychodów lub kosztów uzyskania przychodów, wykazanej kwoty nadpłaty, przyczyn poniesienia straty oraz niezłożenia zeznania. Podejmowane działania potwierdziły występowanie zagrożeń oraz mechanizmów nadużyć, z grupy obszarów ryzyka zdefiniowanych w ZISAR m.in. w zakresie zastosowania niewłaściwej stawki opodatkowania lub błędnych odliczeń od dochodu. W celu eliminowania przedmiotowych ryzyk dotyczących rozliczeń CIT, w wyniku podjętych analiz podejmowano czynności sprawdzające oraz kontrole podatkowe w zakresie CIT.

(akta kontroli tom I str. 496-497, tom II str. 600-601)

**2.14.** W Planach działalności Izby Administracji Skarbowej w Lublinie (dalej: IAS) na rok: 2021, 2022 i 2023<sup>64</sup> dla Urzędu określono cele wynikające z kierunków działania i rozwoju KAS<sup>65</sup>. Nie zostały w nich wyodrębnione cele dotyczące prawidłowości rejestracji podatników oraz rozliczania i poboru CIT<sup>66</sup>. Ustalone mierniki oraz wartości do wykonania dotyczyły pomiaru realizacji zadań z obszaru

<sup>58</sup> Postępowanie kontrolne nr: 0604-SKP.500.33.2021.

<sup>59</sup> Postępowania kontrolne nr: 0604-SKP.500.13.2022.

<sup>60</sup> Postępowania kontrolne nr: 0604-SKP.500.20.2022, 0604-SKP.500.24.2022.

<sup>61</sup> Postępowania kontrolne nr: 0604-SKP.500.8.2018, 0604-SKP.500.9.1.2022, 0604-SKP.500.5.2021.

<sup>62</sup> Postępowania kontrolne nr: 0604-SKP.500.6.2021, 0604-SKP.500.12.2021, 0604-SKP.500.8.2021.

<sup>63</sup> Postępowanie kontrolne nr: 0604-SKP.500.5.2022.

<sup>64</sup> Dalej: Plany działalności na rok: 2021, 2022 i 2023.

<sup>65</sup> Wymienione w Zarządzeniach Szefa KAS nr: 73 z 20 grudnia 2019 r. w sprawie określenia kierunków i rozwoju KAS na rok 2020, 135 z 30 grudnia 2020 r. w sprawie określenia kierunków działania i rozwoju KAS na rok 2021 oraz 67 z 29 grudnia 2021 r. w sprawie określenia kierunków działania i rozwoju KAS na rok 2022.

<sup>66</sup> Z wyjątkiem jednego miernika określonego w 2021 r. w zakresie skuteczności kontroli dotyczących podatków przeprowadzonych w kluczowych podmiotach w zakresie CIT.

podatków, mających na celu zapewnienie szeroko pojętych wpływów do budżetu państwa, a ich składowymi były wszystkie tytuły podatkowe. Należały do nich m.in. mierniki: efektywności wpływów z podatków; ilości i efektywności kontroli dotyczących podatków; egzekucji należności podatkowych. Urząd wykonał wyznaczone mierniki na poziomie powyżej wartości wyznaczonych przez IAS z wyjątkiem niewykonania mierników:

- w IV kwartale 2021 r. udziału tytułów wykonawczych zakończonych zapłatą w zakończonych tytułach wykonawczych (planowana wartość min. 60,2%; wykonano 52,5%) oraz realizacji należności publicznoprawnych (planowana wartość min. 171 715 tys. zł, osiągnięto 143 676 tys. zł);
- w IV kwartale 2022 r. ograniczenia przyrostu zaległości wymagalnych (planowana wartość maks. 105%, wykonano 117%) oraz realizacji kontroli dotyczących podatków (planowana wartość min. 52 kontrole, wykonano 42);
- I kwartale 2023 r. realizacji należności publicznoprawnych (planowana wartość miernika wynosiła 43 637 tys. zł, osiągnięto 35 706 tys. zł), ograniczenia przyrostu zaległości wymagalnych (planowana wartość miernika maks. 105%, wykonano 109%) oraz efektywności kontroli podatków (planowana wartość maks. 84,5%, wykonano 66,7%).

Naczelnik wyjaśniła, że niezrealizowanie ww. mierników było spowodowane m.in. pandemią COVID-19, pogorszeniem płynności finansowej podatników, problemami kadrowymi (nieobecność pracowników), utrudnionym kontaktem z podatnikami oraz brakiem możliwości stosowania środków egzekucyjnych bezpośrednio u zobowiązanych.

(akta kontroli tom I str. 297-298, tom II str. 77-78, 107, 112-130)

**2.15.** Urząd otrzymywał od Departamentu Ryzyka Podatkowego MF informacje o podmiotach do weryfikacji, w tym za pośrednictwem Platformy Analitycznej w Module Zarządzania Analizami (dalej: MZA) w zakresie:

- niezłożenia zeznań CIT-8 za 2020 r. i za 2021 r. przez dziewięciu podatników, którzy w deklaracjach dla VAT wykazali obroty w określonej wysokości – czterech podatników w wyniku przeprowadzenia czynności sprawdzających złożyło zeznania podatkowe, w przypadku pięciu podatników z uwagi na brak kontaktu podjęto czynności sprawdzające w zakresie ustalenia faktycznych adresów siedzib oraz uchylenia NIP;
- stosowania 9% stawki podatku za 2020 r.<sup>67</sup> oraz za 2021 r.<sup>68</sup> przez sześć spółek z ograniczoną odpowiedzialnością – w trzech przypadkach przeprowadzono czynności sprawdzające, w dwóch – przekazano wnioski o przeprowadzenie kontroli podatkowej oraz w jednym przeprowadzona została kontrola celno-skarbowa;
- niedokonywania bieżących wpłat zaliczek na CIT, pomimo deklarowania obrotów w VAT przez czterech podatników – przeprowadzono czynności sprawdzające.

IAS w 2023 r. przekazała do Urzędu wyniki analizy dotyczącej dwóch podatników, którzy utracili prawo do zaliczenia w koszty uzyskania przychodów kwot z faktur zapłaconych gotówką o wartości 15 tys. zł brutto lub przekraczających tę wartość. Na podstawie ww. analiz w Urzędzie przeprowadzono czynności analityczne, w wyniku których ustalono, że ww. podatnicy podlegają pod właściwość innego Urzędu.

<sup>67</sup> Wyselekcjonowano podatników, którzy w 2020 r. korzystali z 9% stawki podatku CIT i wykazali przychody w kwocie powyżej 5200 tys. zł.

<sup>68</sup> Wyselekcjonowano podatników, którzy w 2021 r. korzystali z 9% stawki podatku CIT i wykazali przychody w kwocie powyżej 9130 tys. zł.

Na polecenie MF w 2022 r. w Urzędzie przeprowadzono analizy w zakresie przypadków ulgi na złe długi (art. 18f updop).

(akta kontroli tom I str. 605 - pliki 113-150)

Stwierdzone  
nieprawidłowości

W działalności US w przedstawionym wyżej zakresie stwierdzono następujące nieprawidłowości:

1. W 50 przypadkach (100% próby) nie podejmowano skutecznych działań w celu wyegzekwowania obowiązku złożenia przez podatników zeznań CIT-8. Działania pracowników Urzędu ograniczyły się do wzywania podatników do złożenia ww. zeznania (najczęściej dwukrotnego), które nie były odbierane i były pozostawione w aktach sprawy. Nie wykorzystywano wszystkich dostępnych możliwości w celu wyegzekwowania zeznań od podatników, tj.:

- nie wzywano podatników do złożenia wyjaśnień w sprawie przyczyn niezłożenia zeznań oraz nie karano ich karą porządkową z powodu bezzasadnego odmówienia lub niedokonania w terminie wyznaczonym w wezwaniu złożenia wyjaśnień;
- w 46 przypadkach nie sporządzono i nie przekazano do komórki ds. karnych skarbowych zawiadomień w sprawie ujawnienia czynu zabronionego w tym zakresie;
- w 45 przypadkach nie kierowano wezwań do osób fizycznych upoważnianych do reprezentowania podatników oraz w 24 przypadkach nie zweryfikowano aktualności danych adresowych spółek.

Nie zastosowano się do zasad wskazanych w dokumencie *Czynności sprawdzające*, w którym wskazano na możliwość podjęcia działań zmierzających do sprawdzenia terminowości składania deklaracji oraz żądania złożenia wyjaśnień w sprawie przyczyn niezłożenia zeznań podatkowych oraz nakładania kar porządkowych. Nie stosowano się także do *Wytycznych 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. *Wytycznymi* (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 wyjaśniła, że w stosunku do podatników, którzy nie złożyli, mimo wezwań, zeznań CIT-8, a więc nie było możliwości przeprowadzenia czynności sprawdzających w innym zakresie, prowadzone są analizy pod kątem zasadności skierowania ich do kontroli podatkowej. Jeżeli zostanie stwierdzone podejrzenie wystąpienia wykroczenia bądź przestępstwa skarbowego będą sporządzone zawiadomienia o ujawnieniu czynu zabronionego.

(akta kontroli tom I str. 363-375, 381, tom II str. 131-133, 502-529, 607-720)

NIK zauważa, że konieczne jest zintensyfikowanie działań Urzędu w celu skutecznego egzekwowania obowiązku składania zeznań podatkowych.

Niekonsekwentne działania Urzędu w zakresie egzekwowania zeznań podatkowych, a w szczególności poprzestawanie na pojedynczych, bezskutecznych próbach wezwania podatnika, osłabiają dyscyplinę podatników w zakresie realizacji ww. obowiązku. W 50 sprawach wezwania do złożenia zeznań CIT-8 nie zawierały pouczenia o skutkach prawnych niezastosowania się do wezwań, co było niezgodne z art. 159 § 1 pkt 6 Op. Niezamieszczenie odpowiedniego pouczenia o skutkach prawnych niezastosowania się do wezwań (w tym o możliwości nałożenia kary porządkowej lub kary grzywny w związku z niezłożeniem zeznania i narażeniem podatku na uszczuplenie) utrudnia skuteczne działania w celu egzekwowania od podatników obowiązku złożenia CIT-8.

2. W 50 sprawach wezwania do złożenia zeznań CIT-8 nie zawierały pouczenia o skutkach prawnych niezastosowania się do wezwań, co było niezgodne z art. 159 § 1 pkt 6 O.p. Niezamieszczenie odpowiedniego pouczenia o skutkach prawnych niezastosowania się do wezwań (w tym o możliwości nałożenia kary porządkowej lub kary grzywny w związku z niezłożeniem zeznania i narażeniem podatku na uszczuplenie) utrudnia skuteczne działania w celu egzekwowania od podatników obowiązku złożenia CIT-8.

Naczelnik wyjaśniła, że dla organu najważniejsza była kwestia wywiązania się z obowiązku złożenia formularza CIT-8, w celu weryfikacji jego poprawności formalnej i merytorycznej, a w efekcie podjęcie stosownych czynności sprawdzających i weryfikacja pod kątem zastosowania przepisów ustawy o KKS. Niezamieszczenie w wezwaniach ww. pouczeń wynikało z faktu, iż od marca 2020 r. tj. od wprowadzenia stanu epidemii COVID-19 praktyką było niezamieszczenie w pierwszym wezwaniu do złożenia zeznania podatkowego pouczenia w zakresie odpowiedzialności karnej-skarbowej. Taka praktyka miała na celu kreowanie pozytywnego wizerunku Organu w stosunku do Podatnika w czasie trwającego zagrożenia epidemicznego. Dopiero w przypadku braku wypełnienia obowiązku złożenia zeznania, co do zasady, kolejne wezwania zawierały pouczenia o odpowiedzialności karnej-skarbowej.

(akta kontroli tom II str. 131, 133-134, 480, 482, 552-556, 597-601)

3. Wobec sześciu podatników, którzy wykazując obroty w deklaracjach VAT, nie złożyli zeznań CIT-8 nie podjęto czynności sprawdzających<sup>69</sup> oraz nie przeprowadzono analiz w zakresie zasadności podjęcia kontroli podatkowej i postępowania podatkowego. Zgodnie z *Wytocznymi do czynności sprawdzających* (rozdział VI. Weryfikacja przychodów z działalności gospodarczej – str. 60), czynności sprawdzające powinny zostać podjęte, gdy zostały wykazane obroty w deklaracjach VAT, a w zeznaniu nie zostały zadeklarowane dochody lub w przypadkach, gdy w zeznaniu CIT-8 została wykazana nadpłata, a wystąpiły znaczne różnice pomiędzy deklaracją VAT a zeznaniem z uwzględnieniem różnic w podatkach. Katalog podejmowanych działań powinien obejmować w szczególności: monitoring podmiotu, przeprowadzenie czynności sprawdzających oraz wezwanie (telefoniczne/pisemne) do złożenia wyjaśnień, ewentualne sporządzenie wniosku do kontroli podatkowej lub przekazanie do postępowania podatkowego, ewentualnie przygotowanie wniosku do KKS w przypadku stwierdzenia nieprawidłowości.

Naczelnik wyjaśniła, że prowadzone są obecnie analizy pod kątem zasadności skierowania ich do kontroli podatkowej.

(akta kontroli tom I str. 363-375, tom II str. 15-16, 105, 108-109, 502-529, 597-598)

4. W US nie przeprowadzono udokumentowanych analiz materiałów z kontroli VAT pod kątem ich wykorzystania do określenia zobowiązania w CIT w prawidłowej

<sup>69</sup> W ww. przypadkach wezwano jedynie podatników do złożenia zeznania podatkowego CIT-8.

wysokości. W siedmiu sprawach, w których stwierdzono zaniżenie wartości sprzedaży oraz zawyżenie wartości zakupów, nie przeprowadzono kontroli podatkowych oraz czynności sprawdzających w CIT, pomimo że ustalenia te mogły mieć wpływ na wysokość podstawy opodatkowania w CIT, a w konsekwencji na wysokość podatku należnego.

Naczelnik wyjaśniła, że analizą podmiotów kwalifikujących się do przeprowadzenia kontroli w zakresie CIT zajmuje się SKA-2. Kryteria, jakie brano pod uwagę (także podczas posiedzeń Zespołu ds. typowania podmiotów do kontroli) dotyczyły szacowanej kwoty uszczuplenia powyżej określonej kwoty oraz zakresu i rozmiaru prowadzonej działalności zapewniającymi rzetelne przeprowadzenie kontroli posiadanymi zasobami kadrowymi (ilością pracowników i przygotowaniem merytorycznym w zakresie CIT i przepisów o rachunkowości). Z wyjaśnień wynika Naczelnika wynika także, że w przypadku spraw, w których podatnicy złożyli odwołania w US czeka się na ostateczne rozstrzygnięcie lub zwrot akt.

(akta kontroli tom II str. 302, 306-309, 480, 485, tom III str. 112-267)

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, szczególnie że poza uszczupleniem CIT mogą również zaistnieć przesłanki do odpowiedzialności za przestępstwo lub wykroczenie skarbowe z tego tytułu.

5. W protokołach kontroli podatkowej<sup>70</sup> nie zawarto uzasadnienia przyczyny braku zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej, co było niezgodne z art. 48 ust. 10 ustawy Prawo przedsiębiorców. W ww. protokołach kontroli, w sekcji A.3. *Informacja o powodach braku zawiadomienia kontrolowanego o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej*, kontrolujący wskazywali jedynie przyczyny braku zawiadomienia, tj. treść art. 48 ust. 11 pkt 2 bez określenia jakie okoliczności i informacje, w których posiadaniu był organ podatkowy przed wszczęciem kontroli, uzasadniały wszczęcie kontroli bez zawiadomienia.

Naczelnik wyjaśniła, że zamieszczone w protokołach kontroli w sekcji A.3 informacje o powodach braku zawiadomienia kontrolowanego o zamiarze wszczęcia kontroli spełniają wymagania dotyczące uzasadnienia przyczyny braku zawiadomienia.

(akta kontroli tom II str. 23, 36, 37, tom III str. 17-34, 44-79, 89-98)

NIK zauważa, że poinformowanie kontrolowanego po wszczęciu kontroli o przyczynie braku zawiadomienia o zamiarze jej wszczęcia, o czym mowa w art. 282c § 3 Op, jest inną czynnością niż uzasadnienie w protokole kontroli przyczyny braku zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli. Pierwsza czynność powinna być wykonana po wszczęciu kontroli bez zawiadomienia, druga zaś – po zakończeniu czynności kontrolnych. Wypełnienie pierwszej czynności nie zastępuje wykonania drugiej. Uzasadnienie przyczyny braku zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli ma szczególne znaczenie w przypadku wszczęcia kontroli bez zawiadomienia, gdyż umożliwia kontrolowanemu i sądowi administracyjnemu kontrolę działań organu – sprawdzenie, czy rzeczywiście występowała przesłanka do odstąpienia od zawiadomienia.

#### OCENA CZĄSTKOWA

W Urzędzie nie w pełni prawidłowo i rzetelnie podejmowano działania w zakresie prowadzenia czynności sprawdzających i kontroli podatkowych w CIT. Struktura

<sup>70</sup> Postępowania kontrolne nr: 0604-SKP.500.14.2021, Postępowania kontrolne nr: 0604-SKP.500.32.2021.

organizacyjna Urzędu była dostosowana do aktualnych celów i zadań w zakresie CIT. W okresie objętym kontrolą weryfikacją prawidłowości rozliczenia średnio 1566 podatników CIT zajmowało się 13 pracowników Urzędu. Monitorowano przypadki niezłożenia przez podatników zeznań podatkowych CIT-8 oraz weryfikowano rozliczenia podatników CIT w toku czynności sprawdzających. Weryfikowano również wyniki analiz dotyczących podmiotów charakteryzujących się wysokim ryzykiem nieprawidłowości w zakresie CIT, które udostępniono na platformie analitycznej w MZA. Prowadzono również własne analizy dotyczące typowania podatników do kontroli w CIT. Kontrole podatkowe prawidłowości rozliczeń CIT przeprowadzono zgodnie z obowiązującymi przepisami, a także weryfikowano dokumenty źródłowe w ramach prowadzonych czynności sprawdzających z udziałem podatnika. W Urzędzie nie podjęto jednak skutecznych działań w celu wyegzekwowania od podatników obowiązku złożenia ww. zeznań. Stwierdzono ponadto nieprawidłowości polegające m.in. na: braku pouczenia o skutkach prawnych niezastosowania się do wezwań, nieprowadzeniu udokumentowanych analiz materiałów z kontroli VAT pod kątem ich wykorzystania do określenia zobowiązania w CIT w prawidłowej wysokości, niezamieszczeniu w protokołach kontroli podatkowej uzasadnienia braku przyczyny zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej oraz nieprzeprowadzeniu analiz dotyczących podatników, którzy nie złożyli zeznania podatkowego i jednocześnie wykazali obroty w VAT.

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 systematycznie rosły i wynosiły odpowiednio: 5138,5 tys. zł, 6584,6 tys. zł i 11 592,2 tys. zł. W 2023 r. (do 30 czerwca) poziom wpływów z ww. podatku wyniósł 6486,7 tys. zł.

(akta kontroli tom I str. 387-406)

Zaległości podatkowe wyniosły, według stanu na koniec 2020 r. – 2084,4 tys. zł, na koniec 2021 r. – 1917,8 tys. zł i na koniec 2022 r. – 2570,1 tys. zł oraz na 30 czerwca 2023 r. – 1477,5 tys. zł. Kwoty zaległości w CIT objęte tytułami wykonawczymi wynosiły odpowiednio: 121,6 tys. zł, 305,3 tys. zł, 1017,3 tys. zł oraz 910,7 tys. zł. W latach 2020-2023 (I półrocze) wyegzekwowano łącznie 1152,4 tys. zł, w tym: w 2020 r. – 0,2 tys. zł (0,2% zaległości objętych tytułami wykonawczymi), w 2021 r. – 483,4 tys. zł (158,3%), w 2022 r. – 480,1 tys. zł (47,2%) oraz w 2023 r. (do 30 czerwca) – 188,7 tys. zł (20,7%).

(akta kontroli tom I str. 387-406, 408-416)

**3.2.** W Urzędzie nie opracowano wewnętrznych procedur w zakresie egzekucji zaległości podatkowych. W styczniu 2023 r. DIAS przekazał do wiadomości i stosowania *Dobre praktyki w egzekucji z nieruchomości*, których celem było zapewnienie optymalnego, racjonalnego i efektywnego prowadzenia egzekucji z nieruchomości. W marcu 2023 r. przekazał ponadto ujednoczone wytyczne w sprawie tymczasowego zajęcia ruchomości.

(akta kontroli tom I str. 186, 240-277)

Analiza 10 zaległości w CIT<sup>71</sup> posiadanych przez ośmiu podatników wykazała, że:

- upomnienia wystawiono zobowiązanym po upływie od sześciu do 133 dni od dnia upływu terminu płatności zobowiązania bądź daty wpływu korekty i przypisania odsetek stałych od nieuregulowanych w terminie zaliczek na CIT;

<sup>71</sup> W tym sześć zaległości powstałe przed 2021 r. oraz cztery w 2021 r.

- tytuły wykonawcze wystawiono po upływie od ośmiu do 72 dni od daty doręczenia upomnienia;
- stan majątkowy zobowiązanych ustalano na podstawie danych pozyskanych m.in. z Centralnej Ewidencji Pojazdów i Kierowców (CEPiK), Zakładu Ubezpieczeń Społecznych, Centralnej Informacji Ksiąg Wieczystych, KRS, centralnej informacji o rachunkach bankowych w ramach systemu OGNIVO oraz aplikacji WRO-SYSTEM, w której np. możliwe jest ustalenie wierzytelności podatników u kontrahentów;
- w przypadku ustalenia składników majątku podejmowano działania celem zastosowania środków egzekucyjnych (m.in. dokonywano zajęć wierzytelności, rachunków bankowych ruchomości i nieruchomości itp.);
- nie udokumentowano analizy danych zawartych w sprawozdaniach finansowych dłużników - z wyjaśnień NUS wynika, że wykorzystywanie danych z innych dostępnych źródeł umożliwiło identyfikację majątku podatników, w większości analizowanych spółek sprawozdania złożono jedynie za 2020 r.;
- nie wzywano zobowiązanych do złożenia oświadczenia o posiadanym majątku i źródłach dochodu oraz o prawdziwości i zupełności tego oświadczenia. Kierownik SEE wyjaśnił, że w trakcie postępowań egzekucyjnych ustalenia składników majątkowych zobowiązanych dokonywano na podstawie dostępnych baz informatycznych;
- 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 i 2 upea;
- w przypadku dziewięciu zaległości, które nie zostały uregulowane w terminie 60 dni od daty wszczęcia egzekucji, złożono wnioski o wpisanie do KRS daty wszczęcia egzekucji tych należności oraz wysokości pozostałych do wyegzekwowania kwot oraz w jednym przypadku nie upłynął termin na jego złożenie;
- z trzema zobowiązanymi nie nawiązano kontaktu ze względu na nieaktualne, fikcyjne lub fałszywe dane adresowe, nie przekazano informacji do SKI w celu podjęcia działań zmierzających do uchylenia NIP oraz nie skierowano do KRS zawiadomień mających na celu przeprowadzenie postępowań przymuszających (na podstawie art. 24 ust. 1 ustawy o KRS<sup>72</sup>) lub postępowania o rozwiązanie podmiotu bez przeprowadzenia postępowania likwidacyjnego (art. 25a ustawy o KRS);
- według stanu na 14 sierpnia 2023 r. dane adresowe ośmiu spółek widniały w KRS.

(akta kontroli tom II str. 321-485)

**3.3. Analiza trzynastu zaległości w CIT, w tym czterech zaległości, wobec których postępowanie egzekucyjne zostało umorzone na podstawie art. 59 § 2 upea wykazała, że:**

- w trakcie postępowań egzekucyjnych nie prowadzono analiz pod kątem zasadności przeniesienia odpowiedzialności na członków zarządu. Naczelnik wyjaśniła, że w Urzędzie dokonywano analiz w zakresie skuteczności egzekucji prowadzonej wobec spółek z ograniczoną odpowiedzialnością, które pokrywały się z analizą dotyczącą zasadności przeniesienia odpowiedzialności na członków zarządu;
- w dwóch przypadkach stwierdzenia bezskuteczności egzekucji nie przeprowadzono postępowania i nie wydano decyzji w sprawie przeniesienia odpowiedzialności na osoby trzecie z uwagi na upływ pięciu lat licząc od końca

<sup>72</sup> Zgodnie bowiem z art. 22 ustawy o KRS wniosek o wpis do Rejestru powinien być złożony nie później niż w terminie 7 dni od dnia zdarzenia uzasadniającego dokonanie wpisu.

- roku kalendarzowego, w którym powstały zaległości<sup>73</sup> podatkowe (art. 118 § 1 Op), w jednym przypadku odstąpiono od przeniesienia odpowiedzialności na osoby trzecie z uwagi na stosunkowo niewielką kwotę zaległości (0,6 tys. zł) w porównaniu z ewentualnymi kosztami postępowania oraz w jednym przypadku skierowano do Sądu Rejonowego Lublin-Wschód w Lublinie z siedzibą w Świdniku zapytania m.in. w zakresie ustalenia czy wobec zobowiązanej spółki toczyły się postępowania upadłościowe lub restrukturyzacyjne w celu rozważenia możliwości orzeczenia o odpowiedzialności osób trzecich za zobowiązania spółki;
- w jednym przypadku wydano decyzję w sprawie orzeczenia o solidarnej odpowiedzialności prezesa zarządu za zaległości w CIT w kwocie 10,3 tys. zł wraz z odsetkami za zwłokę na dzień wydania tej decyzji w łącznej kwocie 1,6 tys. zł<sup>74</sup>. W wyniku złożonego odwołania organ drugiej instancji uchylił w całości decyzję i przekazał sprawę do ponownego rozpatrzenia z uwagi na brak podstaw do uznania, że egzekucja z majątku spółki okazała się w części bezskuteczna<sup>75</sup>;
  - w trzech przypadkach po umorzeniu postępowań egzekucyjnych nie dokumentowano weryfikacji przesłanek do przeniesienia odpowiedzialności za zobowiązania na członków zarządu spółek. Naczelnik wyjaśniła, że po umorzeniu postępowania egzekucyjnego na bieżąco analizowano zasadność wszczęcia postępowania w sprawie przeniesienia odpowiedzialności na osoby trzecie i w razie wystąpienia przesłanek wszczynano postępowanie w tym zakresie. Czynności analityczne uzasadniające odstąpienie od wszczęcia postępowania nie zostały jednak dokonane w formie adnotacji;
  - w przypadku analizowanych zaległości podatkowych nie wystąpiły przypadki zbycia przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części.
- (akta kontroli tom II str. 103, 321-579)

**3.4.** W latach 2021-2023 (do 30 czerwca) w Urzędzie, z tytułu przedawnionych zaległości CIT, odpisano należność główną na kwotę 555,2 tys. zł (odsetki wyniosły 490,9 tys. zł), w tym: w 2021 r. – 272 tys. zł, w 2022 r. – 17,2 tys. zł, oraz w 2023 r. (do 30 czerwca) – 266 tys. zł.

(akta kontroli tom I str. 407)

**3.5.** W Urzędzie obowiązywała *Procedura postępowania zapobiegającego przypadkom przedawnienia wymiaru i dochodzenia zobowiązań podatkowych i innych należności budżetowych oraz trybu postępowania w przypadku ich wygaśnięcia z powodu przedawnienia*<sup>76</sup>.

W wyniku przeprowadzonej analizy siedmiu przedawnionych zobowiązań podatkowych (552,2 tys. zł) ustalono, że:

- odpisy zaległości zostały poprzedzone sporządzeniem arkusza formularza informacyjnego przedawnienia należności, które były zatwierdzane przez NUS;
- w sześciu przypadkach odpisów zaległości dokonano w okresie od pięciu do 34 dni od daty przedawnienia zobowiązania podatkowego;
- w przypadku zobowiązania (2,1 tys. zł) polecenie księgowania odpisu nastąpiło 31 grudnia 2021 r., tj. po upływie 1094 dni od daty przedawnienia (2 stycznia 2019 r.). NUS wyjaśniła, że nie zaewidencjonowano (dokonania odpisu) należności przedawnionej w okresie sprawozdawczym, w którym nastąpiło przedawnienie ze względu na wątpliwość, czy zastosowany w 2016 r. środek egzekucyjny był skuteczny (przerwał bieg terminu przedawnienia),

<sup>73</sup> Dotyczyło to zaległości w łącznej kwocie 19 tys. zł.

<sup>74</sup> Decyzja znak: 0604-SEW.4120.2.2021 z 7 grudnia 2021 r.

<sup>75</sup> Decyzja znak: 0601-IEW.4120.1.2022.14 z 27 czerwca 2022 r.

<sup>76</sup> Wersja procedury 3.0 opracowana 26 października 2017 r. oraz 4.0 opracowana 19 maja 2021 r.



po przeprowadzeniu postępowania wyjaśniającego uznano jego nieskuteczność i w 2021 r. ustalono właściwą datę przedawnienia.

(akta kontroli tom III str. 268-292)

Stwierdzone  
nieprawidłowości

W działalności US w przedstawionym wyżej zakresie stwierdzono następujące nieprawidłowości:

**1. Upomnienia i tytuły wykonawcze wobec zaległości w CIT nie były wystawiane niezwłocznie:**

- 1) w przypadku czterech zaległości upomnienia (165,3 tys. zł) zostały wystawione w terminie odpowiednio: 42, 43, 80 i 133 dni od dnia upływu terminu płatności zobowiązań podatkowych oraz daty złożenia korekty zeznania podatkowego. Według § 7 ust. 1 pkt 1 lit. a) rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 30 grudnia 2015 r. w sprawie postępowania wierzycieli należności pieniężnych<sup>77</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>78</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;
- 2) w przypadku trzech zaległości na łączną kwotę 153,9 tys. zł dwa tytuły wykonawcze wystawiono po upływie 36 i 65 dni od upływu siedmiu dni od daty doręczenia upomnienia oraz jeden po 159 dniach od daty otrzymania informacji o umorzeniu postępowania o zatwierdzenie układu<sup>79</sup>. Według art. 6 §1 upea, w razie uchylania się zobowiązanego od wykonania obowiązku wierzyciel powinien podjąć czynności zmierzające do zastosowania środków egzekucyjnych, a zgodnie z art. 35 § 1 ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. Kodeks postępowania administracyjnego<sup>80</sup>, organy administracji publicznej obowiązane są załatwiać sprawy bez zbędnej zwłoki.

Naczelnik wyjaśniła, że upomnienia zostały wystawione niezwłocznie po uprzednim uzgodnieniu zeznań podatkowych CIT, gdyż kwoty zaległości podatkowych wynikających z poprawnych zeznań mogą być objęte upomnieniem i są podstawą do wszczęcia postępowania egzekucyjnego, w Dziale Rachunkowości analizowano zeznania pod kątem zapłaconych zaliczek oraz porównywano je z wpłatami faktycznie dokonywanymi oraz zaksięgowanymi na kartach kontowych. Tytuły wykonawcze nie zostały wystawione niezwłocznie z uwagi na dużą ilość wystawianych tytułów i innych terminowych zadań wykonywanych przez pracowników.

(akta kontroli tom II str. 131, 135-136, 321-421)

**2. W dziewięciu przypadkach wnioski o wpisanie daty wszczęcia egzekucji i wysokości pozostałych do wyegzekwowania należności w CIT w łącznej kwocie 902,4 tys. zł, o których mowa w art. 55a ust. 1 upea zostały złożone do KRS w terminie od 63 do 1023 dni od upływu 60 dni od daty wszczęcia egzekucji<sup>81</sup>. Organy administracji publicznej obowiązane są załatwiać sprawy bez zbędnej**

<sup>77</sup> Dz. U. z 2017 r. poz. 1483, uchylone z dniem 30 lipca 2020 r.

<sup>78</sup> Dz. U. z 2020 r. poz. 2083.

<sup>79</sup> W pierwszym przypadku upomnienie doręczono 7 września 2020 r., a tytuł wykonawczy nr 0604-723.730454.2020 wystawiono 20 października 2020 r., w drugim upomnienie doręczono 15 listopada 2021 r., a tytuł wykonawczy nr 0604-723.54859.2022 wystawiono 26 stycznia 2022 r., natomiast w trzecim przypadku informacja z Sądu Rejonowego Lublin-Wschód o umorzeniu ww. postępowania o zatwierdzenie układu wpłynęła do Urzędu 2 lutego 2023 r., a tytuł wykonawczy nr 0604-723.612967.2023 wystawiono 11 lipca 2023 r.

<sup>80</sup> Dz. U. z 2023 r. poz. 775, ze zm. (dalej: Kpa).

<sup>81</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.

zwłoki, a załatwienie sprawy wymagającej postępowania wyjaśniającego powinno nastąpić nie później niż w ciągu miesiąca (art. 35 § 1 i § 3 Kpa).

Naczelnik wyjaśniła, że przepis nie precyzuje terminu w jakim wniosek powinien zostać złożony, a wskazuje jedynie, że nie powinien być skierowany przed upływem 60 dni od daty wszczęcia egzekucji. Podmioty, których egzekwowane należności podlegają wpisowi do KRS były ustalane w tutejszym Urzędzie na podstawie raportów z aplikacji e-Orus. Praktyką jest, że raporty wykonywane są raz na kwartał i obejmują podmioty, dla których w poprzednim kwartale upłynęło 60 dni od daty wszczęcia egzekucji. Stąd pojawiające się różnice w terminie złożonych wniosków. Naczelnik wyjaśniła ponadto, że w związku z obciążeniem i złożonością zadań SEE zdarzało się, że w pojedynczych przypadkach podmioty nie zostały objęte wnioskami sporządzonymi w danym kwartale. Następnie, przy okazji kolejnych wpisów, wnioski dotyczące pominiętych podmiotów były uzupełniane.

(akta kontroli tom II str. 96, 102, 413-485, 593, 595-596)

#### OCENA CZĄSTKOWA

Egzekucja przez Urząd zaległości w CIT przebiegała prawidłowo, stosownie do ujawnionego majątku podatników. W przypadku stwierdzenia bezskuteczności egzekucji dokonywano analiz pod względem zasadności przeniesienia odpowiedzialności na osoby trzecie. Prowadzono również analizy zaległości pod kątem ich przedawnienia oraz na bieżąco dokonywano ich odpisów z ewidencji księgowej. W przypadku czterech upomnień oraz trzech tytułów wykonawczych wystąpiły jednak opóźnienia w ich wystawieniu. Ponadto z opóźnieniem skierowano do KRS wnioski o wpisanie daty wszczęcia egzekucji i wysokości pozostałych do wyegzekwowania kwot.

## 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. Terminowe uchylanie NIP z urzędu na podstawie art. 8c ust. 4 uzep.
2. Przekazywanie do komórki ds. karnych skarbowych zawiadomień o podatnikach naruszających przepisy prawa podatkowego oraz podejmowanie skutecznych działań mających na celu nałożenie na podatników kar grzywny.
3. Niezwłoczne przekazywanie informacji pomiędzy komórkami organizacyjnymi o podatnikach posiadających fałszywe lub fikcyjne dane adresowe.
4. Podjęcie skutecznych działań w celu egzekwowania od podatników obowiązku składania zeznań CIT-8.
5. Pouczanie podatników o skutkach prawnych niezastosowania się do wezwań, w tym wzywanie podatników do złożenia wyjaśnień w zakresie przyczyn ich niezłożenia.
6. Dokonywanie analiz zasadności przeprowadzenia kontroli podatkowej lub postępowania podatkowego u podatników, którzy nie złożyli zeznania podatkowego i jednocześnie wykazali obroty w VAT.
7. Poinformowanie NIK o efektach podjętych czynności w wyniku dokonanych analiz zasadności przeprowadzenia kontroli podatkowej lub postępowania podatkowego u sześciu podatników, którzy nie złożyli zeznania podatkowego i jednocześnie wykazali obroty w VAT.
8. Prowadzenie udokumentowanych analiz materiałów z kontroli VAT w zakresie ich ewentualnego wykorzystania do określenia zobowiązania w CIT w prawidłowej wysokości.

9. Poinformowanie NIK o efektach podjętych działań w zakresie CIT w związku z dokonaniem analiz materiałów z kontroli VAT u siedmiu podatników, u których stwierdzono zaniżenie wartości sprzedaży oraz zawyżenie wartości zakupów.
10. Zawieranie w protokołach kontroli uzasadnienia przyczyny braku zawiadomienia strony o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej.
11. Niezwłoczne wystawianie upomnień i tytułów wykonawczych.
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.

Lublin, dnia 31 października 2023 r.

Kontroler:  
Agata Wróbel  
Starszy inspektor kontroli państwowej

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

.....  
*podpis*

.....  
*podpis*