



NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI

Delegatura w Poznaniu

LPO.410.18.3.2023

Pani
Arleta Leki
Naczelnik Pierwszego Urzędu Skarbowego w
Kaliszu
Pierwszy Urząd Skarbowy w Kaliszu
ul. Wrocławska 12
62-800 Kalisz

WYSTĄPIENIE POKONTROLNE

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

I.

I. Dane identyfikacyjne

Jednostka kontrolowana	Pierwszy Urząd Skarbowy w Kaliszu, ul. Wrocławska 12, 62–800 Kalisz ¹
Kierownik jednostki kontrolowanej	Arleta Leki, Naczelnik Urzędu od 1 marca 2022 r. ² Poprzednio, tj. od 1 marca 2017 r. do 28 lutego 2022 r., Naczelnikiem była Barbara Prus.
Zakres przedmiotowy kontroli	<ol style="list-style-type: none">1. Identyfikacja i ewidencja podatników podatku dochodowego od osób prawnych.2. Czynności sprawdzające i kontrola podatkowa w zakresie rozliczeń podatku dochodowego od osób prawnych.3. Prawidłowość i skuteczność egzekwowania zaległości w podatku dochodowym od osób prawnych.
Okres objęty kontrolą	Lata 2021-2023 (do 31 października 2023 r.) z wykorzystaniem dowodów sporządzonych przed tym okresem oraz danych za okresy wcześniejsze mające bezpośrednio związek z badanym zagadnieniem ³ .
Podstawa prawna podjęcia kontroli	art. 2 ust. 1 ustawy z 23 grudnia 1994 r. o Najwyższej Izbie Kontroli ⁴
Jednostka przeprowadzająca kontrolę	Najwyższa Izba Kontroli Delegatura w Poznaniu
Kontrolerzy	Bartosz Tomczyk, specjalista kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr LPO/112/2023 z 4 lipca 2023 r. Tomasz Juskiewicz, starszy inspektor kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr LPO/140/2023 z 4 września 2023 r. Grzegorz Malesiński, doradca prawny, upoważnienie do kontroli nr LPO/149/2023 z 25 września 2023 r.

(akta kontroli str. 1-7)

¹ Dalej: Urząd albo PUS.

² Dalej: Naczelnik.

³ Dalej także: kontrolowany okres albo badany okres.

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

II. Ocena ogólna⁵ kontrolowanej działalności

OCENA OGÓLNA

Naczelnik sprawowała nadzór na prawidłowością rozliczeń podatku dochodowego od osób prawnych⁶, jednakże działania Urzędu w tym zakresie nie były przeprowadzane w odpowiednich terminach oraz nie były w pełni skuteczne.

Od podatników nowo zarejestrowanych w Krajowym Rejestrze Sądowym⁷ egzekwowano obowiązek złożenia zgłoszenia identyfikacyjnego danych uzupełniających NIP-8 oraz dokonywano weryfikacji danych w nim zawartych. Podatnikom CIT posługującym się fałszywymi lub fikcyjnymi danymi adresowymi siedziby lub miejsca prowadzenia działalności gospodarczej uchylano numer identyfikacji podatkowej⁸, jednakże występowała przewlekłość w części prowadzonych w tym zakresie postępowań.

Systematycznie weryfikowano wywiązywanie się przez podatników CIT z obowiązku składania zeznań podatkowych, jednakże prowadzenie czynności sprawdzających wobec tych podatników, którzy nie wywiązali się z tego obowiązku nie było skuteczne i ograniczało się co do zasady tylko do wysyłania wezwań do złożenia ww. zeznań. Na próbie 55 podatników CIT, którzy złożyli zeznanie roczne CIT-8 stwierdzono, że jedynie w 14,5% przypadków prowadzone były czynności sprawdzające w zakresie zgodności zadeklarowanych kwot z dokumentami źródłowymi. Działo się tak głównie z uwagi na fakt, że w większości pozostałych analizowanych spraw (61,8% przypadków) wynik przeprowadzonych wcześniej czynności sprawdzających wskazywał na niskie ryzyko wystąpienia nieprawidłowości w tym zakresie. Prawidłowo przeprowadzono kontrole podatkowe w zakresie CIT, przy których - do określenia zobowiązania w CIT w odpowiedniej wysokości - wykorzystywano ustalenia z kontroli w zakresie podatku od towarów i usług⁹. Nie zidentyfikowano i nie zgłaszano problemów organizacyjnych i kadrowych mogących mieć negatywny wpływ na realizację zadań związanych z weryfikacją rozliczeń CIT i identyfikowania nieprawidłowości w tym obszarze oraz podejmowano działania w celu zaspokojenia potrzeb szkoleniowych pracowników w tym zakresie. Działalnością analityczną obejmowano kwestie związane z prawidłowością rozliczeń z tytułu CIT, wyniki tych analiz wykorzystywano w prowadzonej działalności.

Egzekucja zaległości podatkowych w CIT prowadzona była zgodnie z przepisami prawa oraz wewnętrzną procedurą. W przypadku gdy egzekucja z majątku spółki okazała się w całości lub w części bezskuteczna podejmowano działania celem przeniesienia odpowiedzialności za zobowiązania podatkowe w CIT na członków zarządu spółki. W Urzędzie prowadzono monitoring przedawnionych należności, lecz wystąpiły dwa przypadki odpisania ich dopiero po upływie roku od daty przedawnienia.

Ponadto stwierdzone nieprawidłowości dotyczyły: braku wezwania jednego podatnika do złożenia NIP-8, przewlekłości prowadzonych postępowań w celu uchylenia podatnikom NIP, braku przekazywania do KRS informacji o nieaktualnych danych adresowych podatników. Stwierdzono także zwłokę w: kierowaniu wezwań do złożenia zeznania podatkowego CIT-8, wystawieniu upomnienia i tytułów wykonawczych w pojedynczych przypadkach na 10 zbadanych postępowań egzekucyjnych. Nie podjęto wszystkich możliwych czynności sprawdzających wobec czterech podatników, którzy nie złożyli zeznania CIT-8, a wykazali obroty w VAT. W

⁵ Najwyższa Izba Kontroli formułuje ocenę ogólną jako ocenę pozytywną, ocenę negatywną albo ocenę w formie opisowej.

⁶ Dalej: CIT.

⁷ Dalej: KRS.

⁸ Dalej: NIP.

⁹ Dalej: VAT.

dwóch przypadkach na 10 zbadanych, gdy zaległości nie zostały uregulowane w terminie 60 dni od daty wszczęcia egzekucji, nie złożono wniosku o wpisanie do KRS daty wszczęcia egzekucji tych należności i wysokości pozostałych do wyegzekwowania kwot.

III. Opis ustalonego stanu faktycznego

OBSZAR

1. Identyfikacja i ewidencja podatników podatku dochodowego od osób prawnych

Opis stanu faktycznego

1.1. Według stanu na 30 czerwca 2023 r. liczba podatników CIT zarejestrowanych w Urzędzie wyniosła 2 245 podmioty i była o 15,4% większa w porównaniu do stanu na 31 grudnia 2020 r., z tego podmiotów niebędących podatnikami VAT – 1.437 (wzrost o 11,9%). Spółki prawa handlowego stanowiły 57,4% podatników CIT (ich liczba zwiększyła się z 1 044 na 31 grudnia 2020 r. do 1 288 spółek na 30 czerwca 2023 r., tj. o 23,4%), fundacje i stowarzyszenia – 13,9% (zwiększenie z 308 do 312, tj. o 1,3%), wspólnoty mieszkaniowe i spółdzielnie – 21,9% (zwiększenie z 447 do 491, tj. o 9,8%), związki zawodowe – 2,8% (63 na 31 grudnia 2020 r. i 2023 r.) oraz pozostali – 4,1% (zwiększenie z 84 do 91 tj. o 8,3%).

(akta kontroli str. 8)

Za kolejne lata podatkowe, które zakończyły się w okresie 2017-2022, podatnicy złożyli odpowiednio: 1 389, 1 447, 1 529, 1 645, 1 753 i 1 758 deklaracji CIT-8¹⁰ oraz jedną deklarację CIT 8E¹¹ za rok 2021 i 11 takich deklaracji za rok 2022.

(akta kontroli str. 9)

1.2. Według stanu na 24 kwietnia 2023 r. ogółem 30 podmiotów wpisanych do KRS nie złożyło w Urzędzie danych uzupełniających w ustawowym terminie 21 dni, o którym mowa w art. 5 ust. 2c ustawy z 13 października 1995 r. o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników¹², w tym podmiotów, które zarejestrowały się w KRS po 1 stycznia 2021 r. i nie złożyły ww. danych uzupełniających było 17 (z tego 15 spółek prawa handlowego: dwie zarejestrowały się w 2021 r., sześć w 2022 r. i siedem w 2023 r.)

W wyniku badania dokumentacji dziewięciu podmiotów¹³ w zakresie działań podejmowanych wobec nich przez Urząd stwierdzono:

- łącznie w czterech sprawach, w wyniku działań Urzędu, dany podmiot złożył zgłoszenie identyfikacyjne w zakresie danych uzupełniających (tj. druk NIP-8);
- w siedmiu sprawach wezwano podatników na podstawie art. 155 § 1 ustawy z 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa¹⁴ w związku z art. 5 ust. 2c ustawy o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników do złożenia ww. zgłoszenia NIP-8, natomiast w jednej sprawie nie wezwano do jego złożenia, o czym szerzej mowa w sekcji „Stwierdzone nieprawidłowości”. Natomiast w jednej sprawie nie wezwano podatnika do złożenia ww. dokumentu, ponieważ dane wynikające z tego zgłoszenia były już w posiadaniu Urzędu na podstawie złożonych wcześniej przez podatnika zgłoszeń NIP-2. Na łącznie 22 takie wezwania, tylko

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

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

¹² Dz. U. z 2022 r. poz. 2500, ze zm., dalej: ustawa o zasadach ewidencji podatników.

¹³ Badaniem objęto wszystkie sprawy, w których podmiot będący spółką prawa handlowego zarejestrował się w KRS w 2021 i 2022 r., tj. dwie sprawy z 2021 r. i sześć z 2022 r. oraz jedną sprawę, w której podmiot zarejestrował się w KRS w styczniu 2023 r.

¹⁴ Dz. U. z 2022 r. poz. 2651, ze zm., dalej: Ordynacja.

- w trzech przypadkach wezwania zostały skutecznie doręczone. W siedmiu sprawach, od dnia upływu terminu do złożenia ww. zgłoszenia, do dnia wezwania do jego złożenia upłynęło mniej niż 30 dni;
- w przypadku bezskutecznych prób doręczenia wezwania na adres spółki (łącznie sześć przypadków), nie kierowano wezwań w tej sprawie do osoby fizycznej upoważnionej do reprezentowania podatnika na podstawie art. 151a § 1 Ordynacji;
Naczelnik wyjaśniła, że *podjęcie decyzji o skierowaniu wezwania do osoby fizycznej upoważnionej do reprezentowania osoby prawnej w ww. trybie poprzedzone jest zawsze indywidualną oceną stanu faktycznego konkretnej sprawy oraz spełnieniu przesłanek wyszczególnionych we wskazanym przepisie prawa. Zastosowanie bowiem tej formy doręczenia zastępczego jest możliwe wyłącznie w sytuacji, jeżeli podany przez osobę prawną adres jej siedziby nie istnieje, został wykreślony z rejestru, jest niezgodny z odpowiednim rejestrem i nie można ustalić miejsca prowadzenia działalności. Okoliczności te powinny być udokumentowane i potwierdzone w aktach sprawy. W ww. sprawach, zaistnienie przesłanek zawartych w ww. art. 151 a §1 nie zostało w sposób dostateczny potwierdzone, co uniemożliwiało skierowanie korespondencji do osoby fizycznej upoważnionej do reprezentowania spółki. Korespondencja była kierowana na adres siedziby z tzw. „ostrożności procesowej”. Niewypełnienie bowiem ustawowych przesłanek wynikających ze wskazanego przepisu prawa implikować może zarzut związany w błędnym doręczeniem korespondencji, a tym samym brakiem wystąpienia formalno-prawnych skutków doręczenia.*
 - w jednej sprawie skierowano zawiadomienie do komórki ds. karno-skarbowych w związku z uzasadnionym podejrzeniem popełnienia wykroczenia skarbowego z art. 81 § 1 pkt 1 ustawy z 10 września 1999 r. Kodeks karny skarbowy¹⁵ (w pozostałych sprawach nie wystąpiły przypadki dwukrotnego skutecznego doręczenia wezwania, uzasadniające skierowanie ww. zawiadomienia¹⁶);
 - w sześciu sprawach, w przypadku braku reakcji podatnika na wezwania, pracownicy Urzędu weryfikowali czy pod adresem wskazanym w KRS istnieje siedziba podmiotu (w pozostałych dwóch sprawach zgłoszenie NIP-8 zostało złożone, a w jednej sprawie skierowano zawiadomienie do komórki ds. karno-skarbowych). W wyniku tych działań, w czterech sprawach ustalono, że dane adresowe podmiotu były fikcyjne lub fałszywe i uchylono podatnikom numer NIP (w pozostałych czterech sprawach zgłoszenie NIP-8 zostało złożone, a w jednej sprawie skierowano zawiadomienie do komórki ds. karno-skarbowych);
 - w pięciu sprawach, w których ostatecznie podmiot nie złożył zgłoszenia NIP-8, nie zawiadamiano sądu rejestrowego KRS w celu przeprowadzenia postępowania przymuszającego (art. 24 ustawy z 20 sierpnia 1997 r. o Krajowym Rejestrze Sądowym¹⁷) lub postępowania o rozwiązanie podmiotu bez przeprowadzenia postępowania likwidacyjnego (art. 25a ustawy o KRS), o czym szerzej
mowa
w sekcji „Stwierdzone nieprawidłowości”.

(akta kontroli str. 10-20, 439, 444-445, 850-852)

W przypadku podmiotów, które nie złożyły w ogóle zgłoszenia identyfikacyjnego i którym uchylono NIP ponieważ posługiwały się fałszywymi lub fikcyjnymi danymi adresowymi swojej siedziby lub miejsca wykonywania działalności gospodarczej

¹⁵ Dz. U. z 2023 r. poz. 654, ze zm., dalej kks.

¹⁶ Zgodnie z pismem Dyrektora IAS w Poznaniu nr UNP: 3001-19-106407 z 4 września 2019 r. oraz nr UNP: 3001-22-015765 z 1 lutego 2022 r.

¹⁷ Dz. U. z 2023 r. poz. 1685, ze zm., dalej: ustawa o KRS.

(łącznie cztery podmioty), w KRS¹⁸ nadal widniały ich dane adresowe, które według ustaleń Urzędu były fikcyjne lub fałszywe (w KRS widniała natomiast informacja o uchylonym NIP danego podmiotu).

Naczelnik wyjaśniła, że *nie znane są jej powody, dla których w KRS nadal widnieją dane adresowe podmiotów, które według ustaleń Urzędu nie były albo nie są aktualne.*

(akta kontroli str. 18-20, 445)

1.3. Poza procedurami dotyczącymi rejestracji podatników wprowadzonymi do stosowania przez Ministerstwo Finansów¹⁹, w Urzędzie została wprowadzona wewnętrzna procedura²⁰ w sprawie ewidencjonowania podmiotów dotycząca m.in. kontroli merytorycznej i formalnej przyjmowanych dokumentów.

(akta kontroli str. 21-120)

Na podstawie dokumentacji dotyczącej łącznie 15 nowo zarejestrowanych (rozpoczynających działalność) podatników CIT (po pięciu w 2021, 2022 oraz 2023 r.) będących spółkami prawa handlowego, podlegającymi wpisowi do KRS, w tym sześciu podatników, którzy nie dokonali rejestracji dla potrzeb VAT stwierdzono, że we wszystkich sprawach prowadzona była weryfikacja danych zawartych w zgłoszeniu NIP-8 (w tym w zakresie adresów siedziby podatników i ich rachunków bankowych), w terminie 30 dni od daty złożenia zgłoszenia. W przypadku podmiotów, które nie dokonały rejestracji dla potrzeb VAT ograniczała się ona jedynie do analizy przedłożonych dokumentów (umów najmu i prowadzenia rachunku bankowego) oraz weryfikacji zgodności danych ewidencyjnych z danymi zawartymi w Centralnym Rejestrze Podatników – Krajowej Ewidencji Podatników²¹ lub weryfikacji podmiotu w Systemie Teleinformatycznym Izby Rozliczeniowej²². W przypadku podatników CIT, którzy dokonali rejestracji dla potrzeb VAT analiza ta polegała również na m.in. ocenie ryzyka rejestracyjnego, weryfikacji w Systemie Rejestracji Centralnej czy w Scentralizowanym Systemie Poboru, sporządzaniu arkuszy informacyjnych ocen ryzyka, weryfikacji treści ksiąg wieczystych, co było zgodne z ww. procedurami (wewnętrzną Urzędu oraz Ministerstwa Finansów).

Naczelnik wyjaśniła, że *szerszym zakresem czynności weryfikacyjnych objęci byli podatnicy CIT, którzy dokonywali zgłoszenia rejestracyjnego VAT-R, a podstawowym dokumentem, który zawierał wytyczne, dotyczące zakresu czynności weryfikacyjnych jest ww. procedura Ministerstwa Finansów w sprawie prowadzenia rejestru podatników od towarów i usług oraz rejestru podatników dokonujących transakcji wewnątrzspółnotowych. Dodatkowo przed dokonaniem rejestracji VAT naczelnik urzędu skarbowego był zobowiązany do weryfikacji danych podanych w zgłoszeniu rejestracyjnym na podstawie art. 96 ust. 4 ustawy o podatku od towarów i usług, a w przypadku podatników CIT urząd skarbowy ma obowiązek rejestracji takiego podatnika w zakresie podatku CIT (otwarcia obowiązku w aplikacji Poltax+) od dnia wpisania podmiotu do KRS, niezależnie od złożonych bądź niezłożonych przez podatnika deklaracji czy zgłoszeń, a w szczególności niezależnie od złożenia bądź niezłożenia zgłoszenia identyfikacyjnego NIP-8. Podejmowane przez Urząd czynności w stosunku do podatników, dokonujących zgłoszenia rejestracyjnego VAT-R mają również wpływ na dane ujawniane na wykazie podatników VAT*

¹⁸ Sprawdzono na stronie <https://ekrs.ms.gov.pl/web/wyszukiwarka-krs/strona-glowna/> w dniu 21 sierpnia 2023 r.

¹⁹ Procedura postępowania w sprawie prowadzenia rejestru podatników i płatników, rejestru podatników od towarów i usług oraz rejestru podatników dokonujących transakcji wewnątrzspółnotowych” z czerwca 2022 r., a wcześniej Procedura postępowania w sprawie prowadzenia rejestru podatników i płatników z sierpnia 2017 r.

²⁰ Wewnętrzna procedura postępowania nr 7/2022 z czerwca 2022 r., w sprawie ewidencjonowania podmiotów, a wcześniej wewnętrzna procedura nr 23/2020 Ewidencjonowanie podmiotów z grudnia 2020 r.

²¹ Dalej: CRP KEP.

²² Dalej: STIR.

prowadzonym przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej. Dostęp do tego wykazu jest ogólnodostępny i służy w szczególności do wzajemnej weryfikacji kontrahentów współpracujących w zakresie rozliczeń VAT. Naczelnik dodała, że szerszy zakres czynności weryfikacyjnych organu podatkowego przed uzyskaniem statusu podatnika VAT przez podatników CIT wynika również z większego ryzyka nadużyć i wyłudzeń w rozliczaniu podatku VAT.

Wszystkim ww. podmiotom w dniu rejestracji w KRS „otwarto” obowiązki podatkowe w zakresie CIT w systemie informatycznym Poltax+²³.

(akta kontroli str. 121-130, 440)

1.4. W latach 2021-2023 (do 30 czerwca) naczelnicy PUS wydali łącznie 10 decyzji uchylających z urzędu numer NIP wobec podatników CIT.

(akta kontroli str. 441)

W Urzędzie nie obowiązywały odrębne wytyczne albo procedury dotyczące obiegu pomiędzy komórkami organizacyjnymi PUS informacji o nieaktualnych, fikcyjnych albo fałszywych danych rejestracyjnych ww. podmiotów. W zakresach czynności pracowników Urzędu zapisano jednak, że do ich obowiązków należała współpraca przy realizacji zadań z komórkami organizacyjnymi PUS, a ponadto, zgodnie z regulaminem organizacyjnym Urzędu, do zadań wszystkich jego komórek organizacyjnych należała wzajemna współpraca przy realizacji zadań.

(akta kontroli str. 511-554, 872)

W kontrolowanym okresie do Komórki identyfikacji i ewidencji podatkowej Urzędu²⁴ skierowano łącznie 19 zawiadomień o stwierdzonych w toku czynności przypadkach posługiwania się przez podatnika CIT nieaktualnymi danymi adresowymi siedziby lub miejsca wykonywania działalności gospodarczej.

Na przykładzie dokumentacji dotyczącej 10 takich informacji stwierdzono, że:

- tylko w dwóch przypadkach niezwłocznie wzywano podatników do aktualizacji danych adresowych, a upływ czasu od daty otrzymania informacji przez ww. komórkę do wysłania wezwania wyniósł poniżej 30 dni. Łącznie wysłano pięć takich wezwań przy czym żadne nie zostało skutecznie doręczone. W pozostałych ośmiu przypadkach nie wzywano podatników do aktualizacji danych adresowych po otrzymaniu ww. informacji. W czterech przypadkach nie prowadzono żadnych czynności wobec podatników po otrzymaniu ww. informacji, o czym szerzej mowa w sekcji „Stwierdzone nieprawidłowości”;
- w przypadku bezskutecznych prób doręczenia wezwania na adres dwóch spółek, w jednej sprawie skierowano także wezwania w tej sprawie do osoby fizycznej upoważnionej do reprezentowania podatnika, na podstawie art. 151a § 1 Ordynacji (w drugim przypadku uchylono podmiotowi NIP);
- w żadnym przypadku nie skierowano zawiadomienia do komórki ds. karno-skarbowych w związku z treścią art. 81 § 1 pkt 1 kks;
- w pięciu sprawach, w przypadku stwierdzenia, że dane adresowe podmiotu były fikcyjne lub fałszywe uchylono podatnikom numer NIP;
- w żadnej z ww. spraw nie zawiadamiano sądu rejestrowego KRS w celu przeprowadzenia postępowania przymuszającego lub postępowania o rozwiązanie podmiotu bez przeprowadzenia postępowania likwidacyjnego, o czym szerzej mowa w sekcji „Stwierdzone nieprawidłowości”;
- w trzech przypadkach wystąpiła wielomiesięczna przerwa pomiędzy kolejnymi czynnościami sprawdzającymi (5-miesięczna i w dwóch przypadkach 14-miesięczna), o czym szerzej mowa w sekcji „Stwierdzone nieprawidłowości”.

²³ W przypadku jednego podmiotu obowiązek ten otwarto wcześniej ponieważ podatnik ten już wcześniej działał jako spółka w organizacji i zadeklarował obowiązek podatkowy za wcześniejszy okres.

²⁴ Dalej: SKI.

W przypadku podatników objętych ww. badaniem, którym uchylono NIP ponieważ posługiwali się fałszywymi lub fikcyjnymi danymi adresowymi swojej siedziby lub miejsca wykonywania działalności gospodarczej, w KRS nadal widniały²⁵ dane adresowe siedziby tych podmiotów (w KRS widniała jednocześnie informacja o uchylonym NIP danego podmiotu).

(akta kontroli str. 131-136)

W kontrolowanym okresie łącznie 10 podatników CIT, będących spółkami prawa handlowego, zostało wykreślonych z rejestru podatników VAT „czynnych” na podstawie art. 96 ust. 9 pkt 1, pkt 2 lub pkt 3²⁶ ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług²⁷. W trakcie kontroli NIK przeprowadzono badanie dokumentacji dotyczącej wszystkich ww. podatników i stwierdzono, że w Urzędzie przeprowadzano analizę pod kątem uchylecia podmiotowi numeru NIP już w trakcie czynności sprawdzających mających na celu weryfikację danych ewidencyjnych oraz faktyczne funkcjonowanie spółki, w efekcie których wykreślono z podmiot z rejestru jako podatnika VAT. W trzech przypadkach uchylono podatnikom numer NIP, w jednym przypadku w wyniku przeprowadzonych czynności sprawdzających przywrócono podatnika do ww. rejestru, a w pozostałych sześciu przypadkach nie uchylono podatnikom numer NIP. W żadnej z ww. spraw nie skierowano zawiadomienia

do komórki ds. karno-skarbowych w związku z treścią art. 81 § 1 pkt 1 kks, w sześciu przypadkach nie zawiadamiano KRS w celu przeprowadzenia postępowania przymuszającego lub postępowania o rozwiązanie podmiotu bez przeprowadzenia postępowania likwidacyjnego, o czym szerzej mowa w sekcji „Stwierdzone nieprawidłowości”. W dwóch przypadkach kierowano wezwania do osoby fizycznej upoważnionej do reprezentowania podatnika na podstawie art. 151a § 1 Ordynacji. Stwierdzono również, że w jednym przypadku wystąpiła wielomiesięczna przerwa w działaniach weryfikacyjnych Urzędu, a w czterech przypadkach od momentu wykreślenia podmiotu z rejestru jako podatnika VAT do 1 września 2023 r. nie podjęto żadnych czynności w celu uchylecia numeru NIP danego podatnika, o czym szerzej mowa w sekcji „Stwierdzone nieprawidłowości”.

(akta kontroli str. 137-144)

W kontrolowanym okresie łącznie 10 podatników CIT, będących spółkami prawa handlowego, zostało zarejestrowanych w Bazie Podmiotów Szczególnych²⁸. Na podstawie dokumentacji dotyczącej wszystkich ww. podmiotów, stwierdzono, że we wszystkich przypadkach przeprowadzano analizę pod kątem uchylecia podmiotowi numeru NIP. W dwóch przypadkach numer ten został uchylony, a w dwóch kolejnych przypadkach, w wyniku działań weryfikacyjnych, dany podmiot został zarejestrowany jako podatnik VAT albo przywrócony do rejestru czynnych podatników VAT. W odniesieniu do sześciu pozostałych spraw, w trzech przypadkach od momentu zarejestrowania podatnika w BPS przez wiele miesięcy²⁹ nie podejmowano dalszych działań sprawdzających lub weryfikacyjnych i do 1 września 2023 r. nie uchylono tym podmiotom NIP, o czym szerzej mowa w sekcji „Stwierdzone nieprawidłowości”.

W pięciu przypadkach nie zawiadamiano KRS w celu przeprowadzenia postępowania przymuszającego lub postępowania o rozwiązanie podmiotu bez

²⁵ Sprawdzono na stronie <https://ekrs.ms.gov.pl/web/wyszukiwarka-krs/strona-glowna/> w dniu 5 września 2023 r.

²⁶ Tj. podatnik nie istnieje lub mimo podjętych udokumentowanych prób nie ma możliwości skontaktowania się z podatnikiem albo jego pełnomocnikiem, lub dane podane w zgłoszeniu rejestracyjnym okażą się niezgodne z prawdą

²⁷ Dz. U. z 2023 r. poz. 1570, ze zm., dalej: ustawa o VAT.

²⁸ Dalej: BPS. Aplikacja ta jest wewnętrzną bazą podmiotów tworzoną przez urzędy skarbowe w celu usprawnienia procesu analitycznego w zakresie identyfikacji podmiotów stanowiących potencjalne zagrożenie dla systemu podatkowego, poprzez wymianę informacji pomiędzy organami podatkowymi.

²⁹ Od momentu zarejestrowania podatnika w BPS do 1 września 2023 r. upłynęło od 259 do 507 dni.

przeprowadzenia postępowania likwidacyjnego (w pozostałych dwóch przypadkach dany podmiot został zarejestrowany jako podatnik VAT albo został przywrócony do rejestru czynnych podatników VAT, a w trzech przypadkach zawiadomiono KRS), o czym szerzej mowa w sekcji „Stwierdzone nieprawidłowości”.

W przypadku podmiotów, którym uchylono NIP, w KRS nadal widniały ich dane adresowe, które według ustaleń Urzędu były fałszywe lub fikcyjne (w KRS widniała jednocześnie informacja o uchylonym NIP danego podmiotu).

(akta kontroli str. 145-149)

Stwierdzone
nieprawidłowości

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

1. W jednej na dziewięć badanych spraw nie wezwano podatnika do złożenia zgłoszenia identyfikacyjnego w zakresie danych uzupełniających. W myśl art. 155 § 1 Ordynacji w zw. z art. 5 ust. 2c ustawy o zasadach ewidencji podatników: podatnicy wpisani do KRS dokonują zgłoszenia identyfikacyjnego wyłącznie w zakresie danych uzupełniających wskazanych w ust. 2b pkt 2, w terminie 21 dni od dnia dokonania wpisu podmiotu do KRS, a organ podatkowy może wezwać m.in. stronę do dokonania określonej czynności, jeżeli jest to niezbędne dla wyjaśnienia stanu

faktycznego

lub rozstrzygnięcia sprawy. Ww. regulacje uzupełniały wytyczne określone w Procedurze w sprawie prowadzenia rejestru podatników, według których w przypadku braku zgłoszenia po wyznaczonym terminie pracownicy Urzędu byli zobowiązani do sporządzenia stosownego wezwania

Naczelnik wyjaśniła, że powyższy błąd wynikał z niewłaściwej obsługi pisma w Systemie Zarządzania Dokumentami (odpowiednie wezwanie zostało sporządzone i zaakceptowane przez kierownika referatu ale nie zostało ostatecznie wysłane).

(akta kontroli str. 18-20, 31, 71-72 439, 447-448)

2. W trzech przypadkach (na 10 badanych), po otrzymaniu zawiadomień przez SKI o stwierdzonych w toku czynności Urzędu przypadkach posługiwania się przez podatników nieaktualnymi danymi adresowymi siedziby lub miejsca wykonywania działalności gospodarczej, wystąpiła długotrwała przerwa pomiędzy kolejnymi czynnościami weryfikującymi (od 158 do 437 dni), a wobec czterech podatników nie prowadzono żadnych czynności po otrzymaniu takich informacji (do 1 września 2023 r. od otrzymania ww. informacji upłynęło od 183 do 550 dni).

W wyniku badania dokumentacji dotyczącej 10 podatników CIT, będących spółkami prawa handlowego, którzy zostali wykreśleni z rejestru podatników VAT „czynnych” stwierdzono, że w pięciu sprawach nie podejmowano terminowych działań zmierzających do uchylenia z urzędu NIP. W jednym przypadku decyzję w sprawie uchylenia NIP wydano po upływie 180 dni od otrzymania informacji o nieaktualnych danych adresowych, a w czterech przypadkach od momentu wykreślenia podmiotu z rejestru jako podatnika VAT do 1 września 2023 r. nie podjęto żadnych czynności w celu uchylenia numeru NIP danego podatnika, tj. upłynęło od 256 do 519 dni od momentu wykreślenia podmiotu z rejestru jako podatnika VAT.

W wyniku badania dokumentacji dotyczącej 10 podatników CIT, zarejestrowanych w BPS, w trzech przypadkach od momentu zarejestrowania podatnika w BPS do 1 września 2023 r. nie podejmowano dalszych działań sprawdzających czy weryfikacyjnych i nie uchylono tym podmiotom NIP (od momentu zarejestrowania podatnika w BPS do 1 września 2023 r. upłynęło od 259 do 507 dni).

Zgodnie z art. 125 § 1 i 2 Ordynacji organy podatkowe powinny działać w sprawie wnikliwie i szybko, posługując się możliwie najprostszymi środkami prowadzącymi do jej załatwienia, a sprawy, które nie wymagają zbierania dowodów, informacji lub wyjaśnień, powinny być załatwiane niezwłocznie.

Zgodnie z 139 § 1 Ordynacji (w związku z art. 8d ustawy o zasadach ewidencji podatników) 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 *czynności weryfikacyjne mogą trwać od kilku do kilkunastu miesięcy zanim zostaną stwierdzone fałszywe lub fikcyjne dane adresowe, które upoważniają do uchylecia numeru NIP. W przypadku jednego podmiotu czynności nadal są w toku, a w przypadku pozostałych dwóch podmiotów czynności zakończyły się wydaniem decyzji o uchyleniu NIP. Ponadto stosując się do wytycznych zawartych w procedurze Ministerstwa Finansów w sprawie prowadzenia rejestru podatników od towarów i usług oraz rejestru podatników dokonujących transakcji wewnątrzspółnotowych z czerwiec 2022 r. „jedyną i bezpośrednią przesłanką do uchylecia NIP nie może być niezastanie podatnika pod adresem siedziby, bądź brak tabliczki z nazwą podmiotu. Czynności zmierzające do uchylecia NIP powinny być przeprowadzone rzetelnie i dokładnie. Dopiero w momencie potwierdzenia, że dany podatnik posługuje się fałszywymi lub fikcyjnymi danymi adresowymi powinno nastąpić uchylenie NIP”.*

Naczelnik wyjaśniła, że *działania podejmowane przez Urząd mają na celu zebranie materiału potwierdzającego, że podmiot posługuje się fałszywymi lub fikcyjnymi danymi adresowymi. Po wykreśleniu podatników z rejestru VAT niektórzy podatnicy nadal składają deklaracje VAT lub uaktywniają się w kontaktach z Urzędem i dokonują aktualizacji danych adresowych. Przerwy kilkumiesięczne lub kilkunastomiesięczne wynikają z badania aktywności podmiotów po wykreśleniu z rejestru VAT, w szczególności w zakresie wywiązywania się z obowiązków podatkowych, prowadzonych działań w innych komórkach Urzędu w stosunku do podatników, a także monitoringu podmiotów w Repozytorium KRS w zakresie prowadzonych przez KRS postępowań o rozwiązanie podmiotu bez przeprowadzenia postępowania likwidacyjnego lub postępowań przymuszających. Jeżeli działania KRS okażą się nieskuteczne m.in. w zakresie wykreślenia podmiotu z KRS oraz podatnik nie wykaże aktywności z Urzędem to dalsze działania polegają na dokonaniu oględzin miejsca siedziby spółki oraz kontakcie z właścicielem nieruchomości, będącej miejscem siedziby spółki. Dopiero tak zebrany materiał jest podstawą do ewentualnego uchylecia NIP. Natomiast w odniesieniu do ww. czterech podatników, były podejmowane wobec nich czynności polegające na monitorowaniu danego podmiotu w KRS, a ponadto w stosunku do jednego podatnika toczy się postępowanie podatkowe i ewentualne działania Urzędu zmierzające do uchylecia NIP mogłyby utrudnić czy uniemożliwić dalsze jego prowadzenie.*

Naczelnik wyjaśniła, że *wpisy do BPS były poprzedzone wykreśleniem danego podatnika z rejestru VAT. Z kolei przerwy pomiędzy wykreśleniem podatników z rejestru VAT a uchylaniem numerów NIP wynikają z konieczności zebrania materiału dowodowego, potwierdzającego posługiwanie się przez podmiot fałszywymi lub fikcyjnymi danymi adresowymi.*

Naczelnik dodała również, że *bardzo istotny wpływ na czas realizacji wyżej przedstawionych czynności miała sytuacja epidemiologiczna panująca w kraju i związane z nią ograniczenia (powstały zakłócenia w bieżącej pracy Urzędu, w ogromnym zakresie ograniczony został kontakt z podatnikami (np. wizje lokalne), a pracownicy wykonujący pracę zdalną nie mieli możliwości w pełni efektywnego wykonywania wszystkich zadań - brak stałego łącza internetowego, brak dostępu do dokumentów źródłowych – papierowych, brak możliwości drukowania dokumentów). Powyższe spowodowało, że w pierwszej kolejności realizowane były czynności „niecierpiącej zwłoki”.*

(akta kontroli str. 131-149, 442-446)

NIK wskazuje, że przywołane przez Naczelnik okoliczności nie uzasadniają tak długiego okresu prowadzenia czynności weryfikacyjnych, trwającego nawet 550 dni. Sprawność, a więc m.in. szybkość, należy do podstawowych zasad każdego racjonalnie zorganizowanego działania, stąd także i postępowania przed organami państwa. A zatem organy podatkowe powinny działać w sprawie wnikliwie i szybko, posługując się możliwie najprostszymi środkami prowadzącymi do jej załatwienia. Z zasady tej wypływa dla organów zakaz pozostawiania w bezczynności w jakiegokolwiek fazie postępowania podatkowego³⁰.

3. Nie przekazano do KRS, w celu przeprowadzenia przez sąd postępowania przymuszającego, o którym mowa w art. 24 ustawy o KRS, informacji o nieaktualnych danych adresowych dotyczących 18 na łącznie 24³¹ objętych badaniami podatników CIT, co naruszało art. 21 ust. 1, w zw. z art. 47 ust.1 i art. 38 pkt 1 lit. c ww. ustawy. W myśl tych przepisów, m.in. organy administracji rządowej są obowiązane niezwłocznie informować sąd rejestrowy o zdarzeniach, które podlegają obowiązkowi wpisu do KRS z urzędu; powinny też wskazać aktualne dane niezbędne dla dokonania wpisu w ww. rejestrze, w tym dane o siedzibie i adresie przedsiębiorcy.

Naczelnik wyjaśniła, że z żadnej procedury wewnętrznej Urzędu nie wynika obowiązek zawiadamiania sądu rejestrowego KRS w ww. trybie. Ponadto postępowania ww. trybie są postępowaniami wszczynanymi z urzędu i tym samym ewentualne zawiadomienie skierowane przez naczelnika urzędu skarbowego nie wywoła żadnych skutków prawnych w zakresie wszczęcia postępowania przed sądem. Dodatkowo należy wskazać, że zgodnie z procedurą Ministerstwa Finansów w sprawie prowadzenia rejestru podatników od towarów i usług oraz rejestru podatników dokonujących transakcji wewnątrzspółnotowych „Bezpośrednio po uchyleniu NIP (oraz po przywróceniu NIP) informacja w tym zakresie jest przekazywana automatycznie za pośrednictwem systemu teleinformatycznego przez CRP KEP do KRS”. Wobec powyższego KRS jest w posiadaniu informacji o uchyleniu przez naczelnika urzędu skarbowego numeru NIP, co jest równoznaczne z posiadaniem informacji o posługiwaniu się przez podmiot fałszywymi lub fikcyjnymi danymi adresowymi.

(akta kontroli str. 18-20, 133-136, 139-144, 147-149, 444-445)

NIK wskazuje, że obowiązek informowania KRS o zdarzeniach, stwierdzonych przez Urząd w toku prowadzonych czynności, wynika wprost z ww. ustawy, w której nie przewidziano wyjątków pozwalających na odstąpienie od realizacji ww. obowiązku.

OCENA CZĄSTKOWA

Od nowo zarejestrowanych w KRS podatników egzekwowano obowiązek złożenia NIP-8 oraz dokonywano weryfikacji danych w nim zawartych. Podatnikom CIT posługującym się fałszywymi lub fikcyjnymi danymi adresowymi siedziby lub miejsca prowadzenia działalności gospodarczej uchylano NIP, jednakże nie podejmowano terminowych działań zmierzających do uchylenia NIP z urzędu. Stwierdzone nieprawidłowości dotyczyły: braku wezwania do złożenia zgłoszenia identyfikacyjnego w zakresie danych uzupełniających wobec jednego podatnika na dziewięć badanych spraw oraz przewlekłości prowadzonych przez Urząd postępowań w celu uchylenia podatnikom NIP, a także braku przekazania do KRS

³⁰ Por. Ordynacja Podatkowa. Komentarz pod red. H Dzwonkowski do art. 139 Ordynacji teza 1 i do art. 125 Ordynacji teza 1.

³¹ W dwóch przypadkach KRS podjął odpowiednie czynności, a w czterech przypadkach Urząd poinformował KRS o nieaktualnych danych adresowych podatnika.

informacji o nieaktualnych danych adresowych podatników. NIK dostrzega jednocześnie, że na realizację czynności zmierzających do uchylecia NIP wpływ miała sytuacja epidemiologiczna panująca w kraju i związane z nią ograniczenia.

OBSZAR

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

Opis stanu faktycznego

2.1. W Urzędzie zeznania CIT-8 za rok podatkowy, który zakończył się do dnia 31 grudnia: 2020 r. oraz 2021 r. złożyło odpowiednio 1 645 i 1 753 podatników, w tym odpowiednio 254 i 280 podatników prowadzących działalność w formie spółek prawa handlowego, którzy nie byli jednocześnie podatnikami VAT.

W 2020 r. podatek należny zadeklarowało 600 podatników CIT w kwocie 10 308 tys. zł, a w 2021 r. - 591 podatników w kwocie 14 302 tys. zł. Przeciętny podatek należny według stawki podatkowej 9% i 19% w 2020 r. wynosił odpowiednio 6 tys. zł oraz 86 tys. zł, natomiast w 2021 r. odpowiednio: 12 tys. zł oraz 108 tys. zł.

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

(akta kontroli str. 150-152)

W latach 2021-2023 (do 30 czerwca) łącznie 22 podmioty wybrały tzw. estoński CIT³² jako formę opodatkowania, z tego jeden w roku podatkowym, który zakończył się w 2021 r., 15 w roku 2022 oraz sześć w roku podatkowym, który zakończył się w 2023 r. Ww. jeden podatnik z 2021 r. w stawce ryczałtu od dochodu w wysokości 20% nie zadeklarował podatku należnego w deklaracji CIT-8E oraz nie zadeklarował podatku od dywidendy.

(akta kontroli str. 153)

2.2. W okresie objętym kontrolą, zadania związane z prowadzeniem czynności analitycznych i sprawdzających, kontroli podatkowej i postępowania podatkowego (orzecznictwa), realizowane były³³ w Drugim i Trzecim Referacie Czynności Analitycznych i Sprawdzających³⁴ oraz w Dziale Kontroli Podatkowej³⁵.

(akta kontroli str. 509-510, 555, 865-893)

Do zadań Drugiego Referatu należało m.in.: dokonywanie czynności sprawdzających; wymiana informacji o podatkach bezpośrednich; analiza informacji dostępnych w ramach wymiany informacji podatkowych, w tym w systemach informatycznych wspomagających wymianę informacji i międzynarodową

³² O którym mowa w rozdziale 6b ustawy o CIT. To alternatywna wobec zasady ogólnej forma opodatkowania CIT. Stawka estońskiego CIT wynosi 10% albo 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.

³³ W Referacie Postępowania Podatkowego było zatrudnionych sześć osób na koniec 2021 r., siedem na koniec 2022 r. i na 30 czerwca 2023 r. Wszyscy pracownicy ww. referatu mogli realizować zadania w zakresie postępowań podatkowych CIT, gdyż wskazane im w zakresie czynności obowiązki dotyczyły wszystkich tytułów podatkowych, bez szczególnego wyodrębnienia podatku dochodowego od osób prawnych. W okresie objętym kontrolą ww. Referat nie realizował faktycznych zadań w zakresie podatku CIT.

³⁴ Dalej odpowiednio: Drugi Referat oraz Trzeci Referat.

³⁵ Dalej: DKP.

współpracę w sprawach podatkowych. W okresie objętym kontrolą było w nim zatrudnionych siedem osób. Na koniec lat 2021-2022 oraz na 30 czerwca 2023 r. dwóch pracowników zajmowało się sprawami dotyczącymi podatku CIT. Miały one wskazane szczegółowo w zakresie czynności, że do ich obowiązków należy m.in. (w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych): wstępna weryfikacja i czynności sprawdzające do składanych przez podatników i płatników deklaracji i innych dokumentów; obsługa deklaracji i korekt deklaracji, innych dokumentów w systemach informatycznych Urzędu; wyjaśnianie przyczyn braku deklaracji podatkowych; korygowanie deklaracji i zwracanie się o ich skorygowanie w przypadku stwierdzenia nieprawidłowości; weryfikacja zasadności korekt zeznań i deklaracji, łącznie z obsługą wniosku o zwrot nadpłaty; analiza gromadzonych informacji i składanych deklaracji pod kątem ich wykorzystania w postępowaniu podatkowym. Kierownik Drugiego Referatu wyjaśniła, że w Referacie dwie osoby zajmują się obsługą osób prawnych, przy czym w przypadku spiętrzenia się zadań bądź innych powodów, np. długotrwałego zwolnienia lekarskiego pracownika, sprawy dotyczące CIT były obsługiwane przez pozostałych pracowników komórki organizacyjnej.

(akta kontroli str. 509-554, 881)

Do zadań Trzeciego Referatu należało m.in.: pozyskiwanie informacji mogących mieć wpływ na powstanie obowiązku podatkowego, w tym o wydatkach i wartości mienia zgromadzonego przez podatnika; zarządzanie ryzykiem zewnętrznym, w tym identyfikowanie obszarów zagrożeń mogących mieć wpływ na prawidłowość wypełniania obowiązków podatkowych i celnych; typowanie podmiotów do czynności sprawdzających, kontroli podatkowej i postępowań podatkowych oraz sporządzanie planów kontroli; dokonywanie czynności sprawdzających. W okresie objętym kontrolą było w nim zatrudnionych pięć osób.

Na koniec lat 2021-2022 oraz na 30 czerwca 2023 r. dwóch pracowników realizowało zadania dot. podatku CIT, przy czym w zakresach ich czynności obowiązki dotyczące ww. podatku określone były w sposób ogólny, dotycząc wszystkich tytułów podatkowych.

(akta kontroli str. 557-626, 881)

Do zadań DKP należało m.in.: prowadzenie kontroli podatkowej; prowadzenie postępowań w zakresie sprzeciwu przedsiębiorcy na działania organu kontroli; wnioskowanie o zabezpieczenie wykonania zobowiązań podatkowych; wydawanie postanowień w sprawach przedłużenia terminu zwrotu podatku; prowadzenie postępowań podatkowych w podatkach dochodowych i podatkach dochodowych i podatku od towarów i usług, (...), w zakresie, w jakim uprzednio przez tę komórkę organizacyjną była prowadzona kontrola podatkowa. Było w nim zatrudnionych dziewięć osób na koniec 2021 r., osiem na koniec 2022 r. i siedem na 30 czerwca 2023 r.

Wszyscy pracownicy DKP mogli realizować zadania w zakresie postępowań podatkowych CIT, gdyż wskazane im w zakresie czynności obowiązki dotyczyły wszystkich tytułów podatkowych, bez szczegółowego wyodrębnienia podatku dochodowego od osób prawnych.

(akta kontroli str. 509-626, 881-882)

W poszczególnych latach okresu objętego kontrolą, sprawy dot. prowadzenia czynności sprawdzających w zakresie podatku CIT, prowadzone były co do zasady przez dwie pracownice Drugiego Referatu, pojedyncze sprawy zarejestrowane były na innych pracowników.

W badanym okresie, w prowadzonym postępowaniu podatkowym, czynności faktyczne wykonywało czterech pracowników DKP oraz Zastępca Naczelnika.

W latach 2021-2023 (do 30 kwietnia) w Urzędzie 10 pracownikom Działu Kontroli Podatkowej udzielono imiennych upoważnień³⁶ do przeprowadzenia 19 kontroli podatkowych wobec podatników CIT wpisanych do KRS³⁷.

(akta kontroli str. 555-556)

W latach 2021-2023 (do 30 czerwca) pracownicy Urzędu uczestniczyli odpowiednio w: dwóch, pięciu oraz trzech szkoleniach z zakresu CIT:

- w 2021 r.: w organizowanym przez Ministerstwo Finansów i Izbę Administracji Skarbowej³⁸ we Wrocławiu szkoleniu „CIT od podstaw” (cztery godziny) wzięło udział dwóch pracowników; w organizowanym przez Ośrodek Kształcenia Kadr ATENA szkoleniu „Rachunkowość. Kurs Podstawowy” (e-learning, pięć godzin) wzięło udział czterech pracowników;
- w 2022 r.: w organizowanym przez filię Krajowej Szkoły Skarbowości³⁹ w Jastrzębiej Górze szkoleniu „Podatek dochodowy od osób prawnych – program podstawowy” (sześć godzin i 45 minut) wzięło udział jeden pracownik; w organizowanym przez IAS w Poznaniu i Urzędzie Skarbowym w Gnieźnie szkoleniu „Estoński CIT” (dwie godziny) wzięło udział jeden pracownik; w organizowanym przez IAS Poznań szkoleniu „Optymalizacje podatkowe w podatkach dochodowych” (trzy godziny i 20 minut) wzięło udział jeden pracownik; w organizowanym przez Ośrodek Kształcenia Kadr ATENA szkoleniu „Rachunkowość. Kurs Podstawowy” (e-learning, pięć godzin) wzięło udział jeden pracownik; w organizowanym przez IAS w Poznaniu szkoleniu „Polski Ład – webinarium – ryczałt od dochodów spółek – CIT Estoński” (dwie godziny) wzięło udział 12 pracowników;
- w 2023 r.: w organizowanych przez KSS filia w Krakowie szkoleniach: „Zmiany w podatku dochodowym od osób prawnych od 01.01.2023 r.” (pięć godzin) wzięło udział jeden pracownik; „Zryczałtowany podatek dochodowy od osób prawnych” (cztery godziny) wzięło udział jeden pracownik; „Analiza sprawozdań finansowych” (sześć i pół godziny) wzięło udział jeden pracownik.

(akta kontroli str. 497-502)

W 2022 r. organizowane były szkolenia on-line, o których informowano Urząd, przy czym nie obowiązywał limit osób, a udział w nich nie wymagał zgłoszenia: „Podatki dochodowe w biznesie od 2021 r. – Podatek Estoński, zmiany w PIT, prosta spółka akcyjna, struktury hybrydowe”; „Podatek dochodowy od osób prawnych – omówienie najważniejszych zmian wprowadzonych PŁ 2.0 i 3.0”; „Zmiany w podatku dochodowym od osób prawnych wchodzące w życie od 2021 i 2022”.

W ww. szkoleniach uczestniczyli oraz byli objęci zgłoszeniami udziału pracownicy faktycznie wykonujący zadania w zakresie rozliczeń podatników CIT.

(akta kontroli str. 497-502)

Kierownik Referatu Wsparcia wyjaśniła, że w okresie objętym kontrolą, potrzeby szkoleniowe w zakresie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych i ustawy o rachunkowości były zgłaszane w indywidualnych wnioskach lub w rocznym planie szkoleń regionalnych, jednak z uwagi na ograniczoną ilość miejsc szkoleniowych pracownicy Urzędu nie zawsze kwalifikowali się do udziału w szkoleniach. Dotyczyło to m.in. szkoleń: „Podatek dochodowy od osób prawnych” w 2023 r.; „Podatek dochodowy od osób prawnych – program podstawowy” w 2022 r.; „Szkolenie

³⁶ Jeden pracownik otrzymał osiem upoważnień; jeden - siedem upoważnień; trzech - po pięć upoważnień; dwóch - po cztery upoważnienia; dwóch - po trzy upoważnienia; jeden - dwa upoważnienia.

³⁷ Przeprowadzono 17 kontroli: w przypadku jednej odstąpiono od jej rozpoczęcia ze względu na dokonanie przez płatnika wpłat; w przypadku drugiej odstąpiono od czynności kontrolnych ze względu na niemożność dostarczenia upoważnienia – brak kontaktu z podmiotem (pod wskazanym adresem podmiot nie funkcjonował), brak reprezentacji; z urzędu wykreślono z rejestru podatników VAT.

³⁸ Dalej: IAS.

³⁹ Dalej: KSS.

z zakresu optymalizacji podatkowej” (dwa terminy) w 2022 r. Pracownik Urzędu był również zgłaszany do uczestnictwa w studiach podyplomowych „Podatek dochodowy od osób prawnych CIT z elementami optymalizacji podatkowych i cen transferowych” w roku akademickim 2022/2023, jednak nie został zakwalifikowany. Kierownik Referatu Wsparcia podkreśliła obowiązek podnoszenia kwalifikacji zawodowych i poszerzania wiedzy fachowej wynikający z zakresu czynności przypisanych do pracowników Urzędu. W indywidualnych programach rozwoju zawodowego członka korpusu służby cywilnej ustalonych dla pracowników Drugiego oraz Trzeciego Referatu, Referatu Postępowania Podatkowego i Działu Kontroli Podatkowej wskazano m.in. działania rozwojowe w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych.

(akta kontroli str. 497-502)

W okresie objętym kontrolą Naczelnik Urzędu zgłaszała propozycje tematów szkoleń, m.in. związanych z podatkiem od osób prawnych:

- „Podatek dochodowy od osób prawnych w formie ryczałtu od przychodów spółek tzw. estoński CIT”. Zgłoszenie było umotywowane potrzebą zapoznania pracowników z nowym rozwiązaniem wprowadzonym do ustawy na początku 2022 roku, w szczególności w kontekście potencjalnej kontroli spółek, które wybrały tę formę opodatkowania. W ocenie Naczelnik Urzędu, przeprowadzenie szkolenia pozwoliłoby zwiększyć liczbę prowadzonych spraw podatku CIT;
- „Plik JPK⁴⁰ a zasada pisemności postępowania”. Przyczyną zgłoszenia tematu był brak wypracowanej jednolitej procedury postępowania w zakresie plików JPK;
- „Wykorzystanie ksiąg rachunkowych oraz pliku JPK_KR w kontroli podatkowej”. Uzasadnienie wskazywało, że do przeprowadzenia kontroli podatkowej spółek lub osób fizycznych, które obejmie obowiązek prowadzenia ksiąg rachunkowych potrzebna jest praktyczna wiedza na temat operacji przeprowadzanych na poszczególnych kontach. W zamyśle zgłaszającej Naczelnik Urzędu, szkolenie powinno obejmować zarówno informacje merytoryczne o obowiązkowych elementach ksiąg rachunkowych, jak i praktyczne ćwiczenia na pliku w strukturze JPK_KR.

Ponadto, w ramach opiniowania przez PUS tematów szkoleń przewidzianych przez IAS w Poznaniu w Planie Szkoleń Regionalnych, każda komórka Urzędu wskazywała liczbę pracowników do objęcia danym zagadnieniem. Zapotrzebowanie było zbiorczo przesyłane do IAS.

(akta kontroli str. 497-502)

Pismem z 21 lipca 2022 r.⁴¹ Naczelnik przekazała Dyrektorowi IAS informacje w zakresie małej liczby prowadzonych postępowań w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych. Wskazała w nim, że w Urzędzie podmioty do kontroli podatkowej są typowane w oparciu o kryteria dotyczące prawdopodobieństwa wystąpienia nieprawidłowości i ich skutków, w tym kwoty przewidywanych uszczupleń, a nie w oparciu o rodzaj obowiązku podatkowego. Zwróciła uwagę, że podatnicy podatku CIT, ze względu na skalę działalności i obowiązek prowadzenia ksiąg rachunkowych, z zasady korzystają z profesjonalnych służb księgowych, czego konsekwencją jest mniejsze prawdopodobieństwo wystąpienia naruszeń norm prawa podatkowego i uszczuplenia zobowiązań podatkowych. Powyższe miało bezpośrednie przełożenia na liczbę postępowań pokontrolnych wszczynanych w zakresie podatku CIT

⁴⁰ Jednolity Plik Kontrolny.

⁴¹ UNP: 3001-22-100876.

Naczelnik podkreśliła w ww. piśmie, że w jej opinii główną przyczyną zaniżonych wpływów z podatku CIT były nieprawidłowości związane z niedozwoloną optymalizacją podatkową, a zwłaszcza z cenami transferowymi. Ww. działania zachodziły najczęściej w największych podmiotach opodatkowanych podatkiem CIT z terenu właściwości miejscowej PUS, a te z kolei były obsługiwane przez wyspecjalizowane urzędy skarbowe. Spośród ogólnej liczby 2 098 podatników CIT obsługiwanych przez Urząd, spółkami prawa handlowego było 1 161 z nich, natomiast pozostali podatnicy to wspólnoty mieszkaniowe, stowarzyszenia, fundacje, spółdzielnie, związki zawodowi itp., a więc, w jej ocenie, podmioty u których prawdopodobieństwo wystąpienia dotkliwych dla budżetu nieprawidłowości było znacznie niższe niż w przypadku pozostałych podatników podatków dochodowych lub VAT. Naczelnik przytoczyła statystyki liczby postępowań w zakresie podatki CIT, PIT i VAT prowadzonych przez Urząd w 2021 r. wskazując, że ze względu na ogromną dysproporcję w liczbie podatników podatku dochodowego od osób prawnych i fizycznych, procentowy udział postępowań w CIT jest wyższy niż w PIT. Podkreśliła doświadczenia Urzędu z których wynikało, że prawdopodobieństwo wystąpienia nieprawidłowości w rozliczeniach podatników podatku dochodowego od osób fizycznych i ich rozmiar nie są niższe niż w grupie podatników CIT. Dotyczyło to w szczególności osób fizycznych prowadzących działalność gospodarczą, gdzie ryzyko wystąpienia naruszeń prawa podatkowego zwiększała uproszczona forma prowadzenia ksiąg podatkowych (u znacznej części podatników brak obowiązku prowadzenia pełnej rachunkowości) oraz niewielkie koszty i wymogi formalne przy rejestracji działalności gospodarczej (w tym łatwość rejestracji działalności gospodarczej na tzw. „słupy”). W opinii Naczelnik, liczba postępowań prowadzonych w podatku CIT w Urzędzie była adekwatna do liczby podatników płacących ten podatek i prawdopodobieństwa wystąpienia w tej grupie podatników naruszeń prawa podatkowego. Naczelnik wskazała, że Urząd podjął działania zmierzające do zwiększenia liczby postępowań w podatku CIT – zobowiązano Trzeci Referat Czynności Analitycznych i Sprawdzających do objęcia stałym i wzmożonym nadzorem podatników CIT.

(akta kontroli str. 828-833)

2.3. W poszczególnych kolejnych latach okresu 2021-2023 (do 30 czerwca):

- liczba podatników CIT, wobec których przeprowadzono czynności sprawdzające⁴² w podatku CIT wyniosła odpowiednio 53, 85 oraz pięć⁴³, przy czym wszystkie te czynności przeprowadzono z udziałem podatników⁴⁴;
- łączna kwota uszczupień podatkowych w podatku CIT w danym roku wyniosła odpowiednio 144,0 tys. zł, 231,6 tys. zł oraz 190,3 tys. zł;
- jedna czynność sprawdzająca dotyczyła weryfikacji prawidłowości wykazanej straty (przeprowadzono ją w 2021 r.);
- w dwóch czynnościach w 2022 r. zażądano plików JPK⁴⁵;
- w żadnym przypadku w toku udokumentowanych czynności sprawdzających dokonywano sprawdzenia wysokości przychodów i kosztów wykazanych

⁴² O których mowa w dziale V Ordynacji.

⁴³ Liczba podatników CIT, wobec których przeprowadzono czynności sprawdzające w zakresie wszystkich podatków wyniosła odpowiednio: 238, 380 oraz 242.

⁴⁴ Czynności sprawdzające, w których podatnik brał czynny udział, dostarczał dokumenty źródłowe, składał wyjaśnienia itp.

⁴⁵ Od 1 lipca 2018 r. wszyscy podatnicy, którzy prowadzą księgi podatkowe i wytwarzają dowody księgowe w formie elektronicznej, przekazują struktury JPK na żądanie organów podatkowych w trakcie postępowania podatkowego, czynności sprawdzających, kontroli podatkowej i kontroli celno-skarbowej.

w zeznaniu CIT z rachunkiem zysków i strat oraz informacją dodatkową. Niski stopień wykorzystania plików JPK na żądanie Naczelnik wyjaśniała tym, że *ww. pliki składane były tylko przez podmioty prowadzące księgi podatkowe przy użyciu programów komputerowych, wydłużeniem czasu trwania czynności sprawdzających spowodowanych koniecznością zapewnienia minimum trzydniowego terminu na ich przedłożenie co wpływało negatywnie na pracę Urzędu oraz* tym, że *czynności sprawdzające z wykorzystaniem plików JPK odbywały się w miesiącach wrzesień – grudzień. Natomiast brak porównania przychodów i kosztów wykazanych w zeznaniach CIT-8 ze sprawozdaniem finansowym wynikał z różnic pomiędzy prawem bilansowym i podatkowym, polegającym na powstawaniu trwałych albo przejściowych (dodatnich albo ujemnych) różnic pomiędzy wartością księgową a podatkową składników aktywów i pasywów/przychodów i kosztów.*

NIK wskazuje, że w *Wytycznych w sprawie czynności sprawdzających w części odnoszącej się do CIT*, rozdział I Weryfikacja obowiązku składania zeznań i sprawozdań finansowych, podano, że w toku czynności sprawdzających działania organu powinny dotyczyć sprawdzenia wysokości wykazanych w CIT przychodów i kosztów z rachunkiem zysków i strat oraz informacją dodatkową. Dalej wskazano, iż w przypadku stwierdzenia różnic organ podatkowy powinien wezwać podatnika do złożenia wyjaśnień wraz z dokumentami źródłowymi. Ponadto w toku kontroli NIK – co wcześniej przywołano - Naczelnik, podawała, że obsługę księgową podatników CIT zapewniały profesjonalne podmioty, zatem jest mało prawdopodobne, iż księgi podatkowe są prowadzone w innym sposób niż elektroniczny. Odnośnie do kwestii wydłużenia czasu czynności, NIK wskazuje, że instytucja wezwania nie powinna być postrzegana jako instrument paraliżujący pracę organu. Co więcej, ma ona służyć zasadzie prawdy obiektywnej (art. 122 w zw. z art. 280 Ordynacji⁴⁶), tj. m.in. dokładnemu wyjaśnieniu stanu faktycznego

W ww. okresie liczba i kwota ustaleń w ramach czynności sprawdzających przeprowadzonych w zakresie PIT⁴⁷ wyniosły odpowiednio: 130 oraz 582,5 tys. zł w 2021 r.; 235 oraz 1 121,9 tys. zł w 2022 r.; 162 oraz 412,3 tys. zł w I półroczu 2023 r. Natomiast liczba i kwota ustaleń w ramach czynności sprawdzających przeprowadzonych w zakresie VAT wyniosły odpowiednio: 1 239 oraz 3 476,5 tys. zł w 2021 r.; 1 085 oraz 2 686,6 tys. zł w 2022 r.; 863 oraz 4 602,2 tys. zł w I półroczu 2023 r.

(akta kontroli str. 154, 460)

Na łączną liczbę 53 przeprowadzonych czynności sprawdzających wobec podatników CIT w 2021 r., najwięcej z nich przeprowadzono w spółkach z ograniczoną odpowiedzialnością (30). Podobnie, na 87 czynności sprawdzających przeprowadzonych w 2022 r. wobec podatników CIT najwięcej z nich przeprowadzono w spółkach z o.o. (48), a następnie w spółkach komandytowych (3) i spółkach akcyjnych (2). Natomiast w I półroczu 2023 r., na pięć czynności, wszystkie z nich przeprowadzono w spółkach z o.o. (315).

(akta kontroli str. 155)

⁴⁶ W toku postępowania organy podatkowe podejmują wszelkie niezbędne działania w celu dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego oraz załatwienia sprawy w postępowaniu podatkowym. W sprawach nieuregulowanych w dziale V stosuje się odpowiednio przepisy art. 143, art. 193a oraz rozdziałów 1-3a, 5, 6, 9, z wyłączeniem art. 171a, rozdziałów 10, 14, 16, 22 i 23 działu IV.

⁴⁷ Czynności sprawdzające w PIT należy rozumieć jako czynności w podatku dochodowym od osób fizycznych tj. ryczałt od przychodów ewidencjonowanych (PPE), podatek dochodowy na zasadach ogólnych (PIT), podatek dochodowy liniowy (PPL).

2.4. Poza „Wytycznymi do czynności sprawdzających” Ministra Finansów z września 2021 r.⁴⁸ oraz pismem Dyrektora IAS w Poznaniu z 28 listopada 2019 r. o nr 3001-ICK1.4022.273.2019.1, UNP: 3001-19-143394, w Urzędzie nie zostały wprowadzone dodatkowe regulacje wewnętrzne dotyczące zakresu i częstotliwości weryfikacji wywiązywania się podatników CIT z obowiązku składania zeznań CIT. W ww. piśmie wprowadzono obowiązek wykonania raz w roku raportu w przedmiotowym zakresie. W ramach czynności sprawdzających w PUS generowano systematycznie co roku raporty zawierające wykaz podatników CIT, którzy nie dopełnili obowiązku złożenia zeznania o wysokości osiągniętego dochodu (poniesionej straty) i należnego podatku dochodowego od osób prawnych CIT-8.

(akta kontroli str. 157-234, 455, 473-474, 627, 638—641, 725-730)

Za lata podatkowe, których zakończenie nastąpiło w latach okresu 2017-2021, łącznie 1 597 podatników nie wywiązało się z obowiązku złożenia zeznań CIT, w tym 1 083 z nich to były spółki prawa handlowego (w tym 172 spółki za 2017 r., 196 za 2018 r., 211 za 2019 r., 246 za 2020 r. oraz 258 za 2021 r.). Łącznie 1 055 spółek prawa handlowego, które nie złożyły zeznań podatkowych CIT, to podmioty niebędące podatnikami VAT czynnymi, a 268 spółek nie złożyło deklaracji za co najmniej dwa lata podatkowe. Łącznie 16 podatników wykazanych w raportach o niezłożonych zeznaniach było uczestnikami oszustw podatkowych⁴⁹ (wystawianie pustych faktur, podmiot nieistniejący, „znikający podatnik”, „broker”⁵⁰ itp.).

(akta kontroli str. 235-247)

Na przykładzie dokumentacji dotyczącej 50 podatników CIT (spółek prawa handlowego) którzy nie złożyli zeznania podatkowego CIT-8 za rok, którego zakończenie nastąpiło w latach 2017-2021 stwierdzono, że:

- według ustaleń Urzędu pięciu podatników posiadało siedzibę zarejestrowaną w tzw. wirtualnym biurze, a trzech zostało zidentyfikowanych jako uczestnicy oszustw podatkowych;
- w dwóch przypadkach nie kierowano w ogóle wezwań do złożenia zeznania podatkowego, co spowodowane było utrudnionym kontaktem z danym podatnikiem w latach wcześniejszych i ekonomiką postępowania. Ponadto podmioty te zostały wykreślone z rejestru przedsiębiorców KRS. W 16 przypadkach wezwania te były kierowane ponad 3 miesiące od upływu terminu do złożenia zeznania, o czym szerzej mowa w sekcji „Stwierdzone nieprawidłowości”. W pozostałych przypadkach wzywano podatnika do złożenia zeznania (łącznie wysłano 136 wezwań - do większości podatników wysłano więcej niż jedno wezwanie -, z czego 12 zostało skutecznie doręczonych);
- na 48 przypadków braku możliwości doręczenia wezwania spółce, w pięciu kierowano wezwania także do osoby fizycznej upoważnionej do reprezentowania podatnika, na podstawie art. 151a § 1 Ordynacji; Naczelnik wyjaśniła, że *podjęcie decyzji o skierowaniu wezwania do osoby fizycznej upoważnionej do reprezentowania osoby prawnej w ww. trybie poprzedzone było zawsze indywidualną oceną stanu faktycznego konkretnej sprawy oraz spełnieniem przesłanek wyszczególnionych we wskazanym przepisie prawa. W sprawach, w których okoliczności wskazane ww. przepisie nie zostały przez organ w dostatecznym stopniu potwierdzone (43 spółki), korespondencja była kierowana na adres siedziby z tzw. „ostrożności procesowej”. Niewypełnienie bowiem ustawowych przesłanek wynikających ze wskazanego przepisu prawa implikować może zarzut związany z błędnym doręczeniem korespondencji, a tym samym brakiem wystąpienia formalno-*

⁴⁸ Wcześniej Wytyczne do czynności sprawdzających Ministra Finansów z maja 2017 r.

⁴⁹ W rozumieniu art. 56 kks.

⁵⁰ Patrz pkt 2.9 wystąpienia.

- prawnych skutków doręczenia. Zaznaczyć także należy, iż stany faktyczne u podatników są odmienne i nie można było przyjąć jednolitego sposobu prowadzenia czynności sprawdzających wobec wszystkich podatników;*
- na 48 przypadków utrudnionego kontaktu z podatnikiem (brak reakcji na wezwania, nieodbieranie korespondencji urzędu, zwrot pism z adnotacją „adresat nieznan” itp.) tylko w czterech przypadkach sprawdzano czy dane adresowe są aktualne (w przypadkach tych przeprowadzona została osobista próba doręczenia wezwania przez pracowników Urzędu);
Naczelnik wyjaśniła, że *na etapie sporządzania wezwania dane adresowe spółki sprawdzane są w dostępnych systemach tutejszego urzędu, tj. POLTAX, SERCE, oprócz tego pracownik weryfikuje dane adresowe w KRS. Gdy kontakt z podatnikiem jest utrudniony, sukcesywnie sporządzane są kolejne wezwania, które w miarę możliwości doręczane są osobiście przez pracowników Urzędu. W przypadku niemożności doręczenia wezwania pod wskazanym adresem, pracownicy urzędu sporządzają adnotację na podstawie art. 177 § 1 Ordynacji, wskazując powód z jakiego korespondencji nie doręczono. Adnotacja ta nie jest zatem adnotacją z wizji lokalnej czy też oględzin siedziby działalności. Jest wykorzystywana w ewentualnych dalszych czynnościach przez komórkę rejestracji (SKI). Ww. cztery przypadki były również objęte innymi terminowymi czynnościami i dlatego w pierwszej kolejności podjęto próbę doręczenia korespondencji poprzez pracowników Urzędu. W pozostałych przypadkach dostarczanie wezwań przez pracowników urzędu odbywa się sukcesywnie w miarę realizacji przez nich zadań w terenie.*
 - w 50 przypadkach nie były kierowane zawiadomienia do komórki ds. karno-skarbowych w związku z uzasadnionym podejrzeniem popełnienia przestępstw albo wykroczeń skarbowych z art. 54 § 1 oraz art. 80b kks;
Naczelnik wyjaśniła, że *niezbędnym warunkiem pociągnięcia sprawcy do odpowiedzialności karnej za ww. czyny zabronione jest, obok wypełnienia przez sprawcę znamion przedmiotowych czynu zabronionego, zaistnienie elementu podmiotowego, tzn. udowodnienie sprawcy winy. W ww. 50 przypadkach wysłane wezwania nie zostały odebrane przez adresata. Brak skutecznego doręczenia wezwania skutkuje zatem tym, że podatnikowi nie można przypisać winy (podatnik nie miał wiedzy, że organ wzywał go do dokonania określonej czynności). Aby skierować zawiadomienie do komórki ds. karno-skarbowych musi istnieć uzasadnione podejrzenie, że podatnik miał świadomość, iż utrudnia prowadzenie czynności. Brak skutecznego doręczenia wezwania w świetle przepisów kks powoduje, że nie można było przypisać mu winy. W tym stanie prawnym niemożliwe było kierowanie wniosków o ukaranie w stosunku do ww. podmiotów. Podkreślić należy, że tzw. „fikcja doręczenia”, o której mowa w art. 150 § 4 Ordynacji wywołuje skutki prawne jedynie w prawie podatkowym.*
 - w siedmiu przypadkach na 50 ww. podatników, Urząd prowadził postępowanie i uchylał numer NIP z urzędu, w drodze decyzji, na podstawie art. 8c ust. 4 i art. 8d ustawy o zasadach ewidencji podatników, (ponadto na dzień kontroli NIK wobec jednego podatnika trwało postępowanie w celu uchylecia NIP);
Naczelnik wyjaśniła, że *prowadząc postępowania w przedmiocie uchylania numeru NIP stosujemy się do wytycznych zawartych w procedurze Ministra Finansów w sprawie prowadzenia rejestru podatników od towarów i usług oraz rejestru podatników dokonujących transakcji wewnątrzwspólnotowych z czerwca 2022 r.: „Jedyną i bezpośrednią przesłanką do uchylecia numeru NIP nie może być niezastanie podatnika pod adresem siedziby, bądź brak tablicy z nazwą podmiotu. Czynności zmierzające do uchylecia NIP powinny być przeprowadzone rzetelnie i dokładnie. Dopiero w momencie potwierdzenia, że dany podatnik posługuje się fałszywymi lub fikcyjnymi danymi adresowymi*

powinno nastąpić uchylenie NIP”. Sama informacja o nieaktualnych danych adresowych, nieprowadzeniu działalności pod wskazanym adresem, braku oznaczenia siedziby czy też nieodbieraniu korespondencji nie mogą stanowić same w sobie podstawy do uchylenia numeru NIP. Dopiero dalsze działania polegające na dokonaniu oględzin miejsca siedziby spółki oraz kontakcie z właścicielami nieruchomości będącej miejscem siedziby spółki, jeżeli potwierdzą posługiwanie się przez podatnika fałszywymi lub fikcyjnymi danymi adresowymi dają podstawę do uchylenia numeru NIP. Wprowadzony stan epidemii na skutek pandemii SARS-CoV-2 spowodował, że ograniczone zostały wizje lokalne u podatników, natomiast dokonane ustalenia w terenie mogły w rzeczywistości nie odzwierciedlać stanu faktycznego podatników z uwagi na uzasadnioną nieobecność pod adresem siedziby. Wobec powyższego, w ramach działań zmierzających do uchylenia numeru NIP najpierw badaliśmy aktywność podatników poprzez wywiązywanie się z obowiązków podatkowych, a także analizę działań KRS. Z kolei decyzję o uchyleniu numeru NIP podejmowaliśmy

w sytuacjach niebudzących wątpliwości, że podmiot posługuje się fałszywymi lub fikcyjnymi danymi adresowymi. Te szczególne okoliczności spowodowały, że prowadzone postępowania dowodowe w zakresie weryfikacji posługiwania się fałszywymi lub fikcyjnymi danymi adresowymi zostały zdecydowanie przesunięte w czasie i aktualnie są sukcesywnie realizowane.

- w żadnym z ww. przypadków nie zawiadamiano KRS w celu przeprowadzenia postępowania przymuszającego lub postępowania o rozwiązanie podmiotu bez przeprowadzenia postępowania likwidacyjnego;
- podmioty, które zostały zlikwidowane (łącznie 27 podatników) nie figurowały w KRS⁵¹, a w stosunku do tych, którym uchylono NIP (łącznie siedem przypadków), w KRS widniała informacja o tym, z tym że widniały również dane adresowe siedziby spółki, które zostały ustalone przez Urząd jako fikcyjne lub fałszywe.
- w 50 przypadkach nie kierowano odpowiednich wniosków do komórki kontroli podatkowej/postępowania podatkowego w sprawie podatników uchylających się od złożenia zeznania. Na sporządzanych raportach dotyczących nie złożonych zeznań CIT-8 za poszczególne lata dokonywano adnotacji o ostatnio złożonych zeznaniach CIT, składanych deklaracji VAT-7, deklarowanych przychodach dla podatku VAT, wykreśleniach z podatku VAT lub innych danych dotyczących podatnika. Powyższe dane, zgodnie z wyjaśnieniami Naczelnik, *stanowiły podstawę do oceny zasadności kierowania wniosków o kontrolę lub postępowania podatkowe.*

(akta kontroli str. 248-259, 455-458, 911-959)

2.5. W okresie objętym kontrolą w Urzędzie wykonywano analizy obejmujące kwestie związane z prawidłowością rozliczeń z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych, zarówno z własnej inicjatywy, jak również w związku z informacjami przekazywanymi przez Dyrektora IAS z Ministerstwa Finansów albo innych urzędów skarbowych.

(akta kontroli str. 627-753)

Naczelnik wyjaśniła, że *weryfikacja zaistnienia ryzyka dokonywana była w toku prowadzonych czynności weryfikacyjnych w procedurze czynności sprawdzających, kontroli podatkowej lub postępowania podatkowego. W ramach prowadzonych czynności sprawdzających, kontroli podatkowych oraz postępowań podatkowych w badanym okresie nie zidentyfikowano nowych ryzyk. Ustalenia dokonane w toku*

⁵¹ Sprawdzono na stronie <https://ekrs.ms.gov.pl/web/wyszukiwarka-krs/strona-glowna/> w dniu 25 września 2023 r.

prowadzenia powyższych czynności mieściły się w ramach dotychczas zidentyfikowanych ryzyk⁵². (...) Ryzyko w zakresie podatników z siedzibą w tzw. „wirtualnym biurze” również zidentyfikowane w Centralnym Rejestrze Ryzyk w zakresie ryzyka dotyczącego rejestracji i jest to ryzyko „22.1.3 Zgłaszanie danych rejestracyjnych niezgodnych ze stanem rzeczywistym”. Nie zidentyfikowano dodatkowego ryzyka w tym zakresie. Ryzyko było zdefiniowane w latach objętych kontrolą i zamieszczone w aplikacji ZISAR Plus w 22 Grupie Obszarów Ryzyka dotyczących Rejestracji.

W Urzędzie nie prowadzono działalności analitycznej w kierunku identyfikacji mechanizmów agresywnej optymalizacji podatkowej. Naczelnik wyjaśniła, że analiza i weryfikacja podmiotów stosujących mechanizmy agresywnej optymalizacji podatkowej z uwagi na złożony charakter, wielkość podmiotów, których dotyczy oraz posiadane zasoby była realizowana przez Pierwszy Wielkopolski Urząd Skarbowy w Poznaniu, Drugi Wielkopolski Urząd Skarbowy w Kaliszu oraz Wielkopolski Urząd Celno-Skarbowy w Poznaniu. Realizacja tych zadań była nadzorowana przez Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Poznaniu przy wykorzystaniu miernika dotyczącego kontroli u kluczowych podmiotów w podatku dochodowym, za którego realizację odpowiedzialne były ww. urzędy. Prowadzenie tego rodzaju analiz w tutejszym Urzędzie nie było zasadne.

W Urzędzie nie prowadzono działalności analitycznej w kierunku identyfikacji podatników, którzy podejmują czynności o „sztucznym charakterze”, których głównym lub jedynym z głównych celów było uzyskanie korzyści, stanowiące przesłankę zastosowania art. 119a ust. 1 Ordynacji⁵³ (tzw. klauzuli GAAR). Naczelnik wyjaśniła, że ww. działanie oraz prowadzenie postępowań w tym zakresie należy do kompetencji Szefa KAS. Prowadzenie tego rodzaju analiz w tutejszym Urzędzie nie było zasadne. Natomiast w toku działań podejmowanych przez Naczelnika Urzędu Skarbowego może zaistnieć przesłanka zastosowania art. 119a Ordynacji. Wówczas całą sprawę należy przekazać do Szefa KAS. W latach 2021 – 2023 nie przekazywaliśmy tego rodzaju spraw do Szefa KAS. Jednocześnie Naczelnik podała, że w PUS prowadzono analizy podmiotów podwyższonego ryzyka, służące również zidentyfikowaniu podmiotów, w stosunku do których mogą mieć zastosowanie przepisy art. 119a O.p. Wyniki prowadzonych analiz nie dały podstaw do przekazania sprawy do Szefa KAS, jednakże zidentyfikowano podmioty, w stosunku do których skierowano wnioski do Dyrektora Urzędu Celno-Skarbowego w Poznaniu o kontrolę celno-skarbową.

W okresie objętym kontrolą w Urzędzie nie prowadzono działalności analitycznej w kierunku identyfikacji podatników, podatników CIT, którzy nie byli jednocześnie podatnikami VAT czynnymi. Naczelnik wyjaśniła, że w sierpniu 2023 r. rozpoczęto analizę podatników CIT pod kątem deklarowanych przychodów i obowiązku rejestracji do podatku VAT. Analiza była oparta na danych wyeksportowanych z systemu e-ORUS.

(akta kontroli str. 893-895)

⁵² Ryzyka dotyczące podatku dochodowego od osób prawnych zostały zidentyfikowane centralnie i zamieszczone w aplikacji ZISAR Plus w 17 Grupie Obszarów Ryzyka dotyczących obliczania CIT. W 2021 rok były to ryzyka: 17.1.1 Wykazywanie podstawy opodatkowania w nieprawidłowej wysokości; 17.2.1 Nieprawidłowe odliczenia od dochodu; 17.2.2 Nieprawidłowe odliczenia od podatku; 17.3.1 Nieuprawnione lub nieprawidłowe korzystanie ze zwolnień przedmiotowych; 17.3.2 Nieuprawnione lub nieprawidłowe korzystanie ze zwolnień podmiotowych; 17.4.1 Zawyżanie kosztów uzyskania przychodów; 17.4.2 Zanizanie kosztów uzyskania przychodów. W 2022 rok dodane zostało ryzyko 17.5.1 Zastosowanie niewłaściwej stawki opodatkowania.

⁵³ Czynność nie skutkuje osiągnięciem korzyści podatkowej, jeżeli osiągnięcie tej korzyści, sprzecznej w danych okolicznościach z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej lub jej przepisu, było głównym lub jednym z głównych celów jej dokonania, a sposób działania był sztuczny (unikanie opodatkowania).

Ministerstwo Finansów – Departament Ryzyka Podatkowego albo Departament Nadzoru Nad Kontrolami opracowywało i przysyłało kryteria do przeprowadzenia analiz, które Dyrektor IAS przekazywał do Urzędu w celu podjęcia działań. W oparciu o ww. kryteria, w PUS analiza:

- zakresie wypłat gotówkowych za I kwartał 2022 r. objęto jeden podmiot spełniający kryteria, po wytypowaniu objęto go czynnościami sprawdzającymi;
- zakresie podmiotów, które w zeznaniach CIT-8 za rok podatkowy 2021 zadeklarowały brak przychodu w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych, przy równoczesnym wykazywaniu w deklaracjach VAT za odpowiednie okresy rozliczeniowe roku 2021 obrotu, w łącznej kwocie wynoszącej co najmniej 500 tys. zł, objęto pięć podmiotów spełniających kryteria, wytypowano wszystkie pięć, przy czym cztery objęto czynnościami sprawdzającymi, a jeden kontrolą podatkową;
- zakresie braku CIT-8 za 2021 r. objęto 10 podmiotów spełniających kryteria, wytypowano wszystkie 10 i objęto je czynnościami sprawdzającymi;
- zakresie braku zaliczek na podatek CIT, objęto dwa podmioty spełniające kryteria, wytypowano oba i jeden objęto czynnościami sprawdzającymi, natomiast drugi kontrolą podatkową;
- zakresie analizy podmiotów, które nie złożyły PIT-4R za dany rok podatkowy przy jednoczesnym wystawieniu PIT-11 i braku odnotowania wpłat z tytułu płatnika PIT za dany rok obrotowy, objęto dwa podmioty spełniające kryteria, wytypowano jeden i objęto go czynnościami sprawdzającymi;
- rawidłowości dokonania opodatkowania dochodów preferencyjną stawką 9% w zakresie podatku CIT za 2020 r., objęto trzy podmioty spełniające kryteria, wszystkie trzy wytypowano i objęto czynnościami sprawdzającymi;
- odmiotów o wysokim ryzyku występowania nieprawidłowości w obszarze tzw. „złych długów” w PIT i CIT za 2021 r., objęto trzy podmioty spełniające kryteria, dwa wytypowano i jeden objęto czynnościami sprawdzającymi, natomiast wobec drugiego wszczęto kontrolę podatkową;
- odmiotów z raportu o zerowych obrotach i braku deklaracji, w przedmiocie podatku dochodowego za 2020 r., objęto dwa podmioty spełniające kryteria, dwa wytypowano i jeden objęto czynnościami sprawdzającymi, natomiast wobec drugiego wszczęto kontrolę podatkową;
- odmiotów prowadzących działalność związaną z wyżywieniem, w stosunku do których istniało prawdopodobieństwo wystąpienia ryzyka nierealizowania zobowiązań podatkowych lub niezrealizowania zobowiązań w pełnej wysokości w związku z niedeklarowaniem przychodów w pełnej wysokości, objęto jeden podmiot spełniający kryteria, żadnego nie wytypowano;
- odmiotów, w stosunku do których istniało ryzyko niezadeklarowania

wszystkich transakcji z jednostkami samorządu terytorialnego w deklaracjach podatkowych dla podatku od towarów i usług, objęto dwa podmioty spełniające kryteria, żadnego nie wytypowano;

- odmiotów medycznych świadczących usługi medyczne w 2021 r., objęto siedem podmiotów spełniające kryteria, jeden wytypowano i wszczęto kontrolę podatkową;
- odmiotów, które zgodnie z informacjami zamieszczonymi na stronie Europejskiego Biura Ochrony Finansów – giełdzie wiarygodności, posiadały zaległości na rzecz kontrahentów, objęto jeden podmiot spełniający kryteria, jeden wytypowano i objęto czynnościami sprawdzającymi w zakresie VAT, przy czym ze względu na brak ustaleń w VAT, odstąpiono od czynności w CIT;
- odmiotów posiadających osobowość prawną charakteryzujących się zestawem cech wskazujących na ryzyko niezrealizowania w trakcie roku podatkowego zobowiązań z tytułu zaliczek na podatek dochodowy od osób prawnych, objęto dwa podmioty spełniające kryteria, dwa wytypowano i jeden objęto czynnościami sprawdzającymi, natomiast wobec drugiego wszczęto kontrolę podatkową;
- odmiotów, które zostały wytypowane w związku z tym, że w zeznaniach CIT-8 za rok podatkowy 2022 zadeklarowały brak przychodu w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych, przy jednoczesnym wykazywaniu w deklaracjach VAT, objęto pięć podmiotów spełniających kryteria, wszystkie pięć wytypowano i objęto czynnościami sprawdzającymi;
- placówek medycznych wystawiających w 2019 r. recepty, u których przychód wykazany w PIT lub CIT podzielony przez wyliczoną liczbę świadczeń wyniósł mniej niż 150 zł za jedno świadczenie, objęto trzy podmioty spełniające kryteria, jeden wytypowano i wszczęto kontrolę podatkową;
- odmiotów, które w zeznaniu rocznym CIT-8 za 2020 rok zadeklarowały brak przychodu w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych, przy jednoczesnym wykazywaniu w deklaracjach VAT, objęto jeden podmiot spełniający kryteria, jeden wytypowano i objęto czynnościami sprawdzającymi;

(akta kontroli str. 627-753)

W dniu 22 sierpnia 2022 r. Dyrektor IAS przesłał stworzone przez Centrum Zwalczenia Przemocności Ekonomicznej w Środowisku Elektronicznym Opolskiego Urzędu Celno-Skarbowego w Opolu opracowanie analityczne „Identyfikacja polskich podmiotów prowadzących sklepy internetowe z naruszeniem przepisów prawa. Pośrednicy w obrocie towarami z krajami trzecimi. Opracowanie wstępne”. Pismem z 13 stycznia 2023 r. Urząd przekazał Dyrektorowi IAS, celem skierowania do UCS, wyniki analizy materiału dotyczącego sklepów internetowych – zidentyfikowano jedną osobę fizyczną i trzy spółki - podmioty zagraniczne.

W każdym z lat z okresu 2021-2023 Trzeci Referat przekazywał do Drugiego Referatu wykaz podmiotów, które nie złożyły zeznania CIT-8 za rok poprzedzający opracowanie wykazu. W ww. latach wytypowano odpowiednio: 495, 518, 560 podmiotów do podjęcia czynności sprawdzających.

W dniu 25 lipca 2023 r. 430 podmiotów objęto analizą w zakresie stosowania stawki 9% przy rozliczeniach podatku CIT. Analiza nie wykazała nieprawidłowości.

W 2021 r. i dwukrotnie w 2022 r. dokonano analizy w zakresie podmiotów podwyższonego ryzyka, służącej wytypowaniu podmiotów mogących brać udział w oszustwach podatkowych. Objęto nimi odpowiednio: 399, 452 i 482 podmioty. W wyniku analizy wytypowano w 2021 r. trzy podmioty, wobec których skierowano wnioski o kontrolę celno-skarbową. W 2022 r. wytypowano jeden podmiot, wobec którego wszczęto kontrolę podatkową.

W 2021 i w 2022 r. dokonano, wobec odpowiednio 75 i 84 podmiotów, analizy poprawności odliczeń poniesionych strat. W wyniku tej analizy nie wytypowano podmiotów do dalszych działań. Dwukrotnie w 2022 r. dokonano analizy bazy danych płatników w zakresie zaliczek na CIT i PIT, obejmując nimi wszystkie zarejestrowane podmioty. Łącznie wytypowano trzy podmioty, wobec których wszczęto kontrolę podatkową.

(akta kontroli str. 627-753)

Naczelnik wyjaśniła, że w okresie objętym kontrolą, czynności analityczne były w Urzędzie prowadzone w oparciu o grupy ryzyka zidentyfikowanego w dokumencie „Polityka zarządzania procesem analitycznym w Krajowej Administracji Skarbowej”. Wykorzystywano m.in. kryteria przesłane przez Dyrektora IAS w Poznaniu pismem z 24 maja 2021 r. nr: 3001-ICK2.4021.25.2021.5.

W zakresie kryterium „Weryfikacja podatników wykazujących w zeznaniach podatkowych CIT-8, stratę na przestrzeni 3 lat, bądź w okresie 5 lat naprzemienne stratę, albo niewielki dochód lub odnotowały znaczny spadek dochodowości” Naczelnik informuje, iż na podobnych kryteriach w 2020 r. przeprowadzono analizę podatników CIT deklarujących stratę w latach 2015-2019. Analiza z wykorzystaniem powyższego kryterium za następne okresy, tj. lata 2020-2022, zostanie zrealizowana w IV kwartale 2023 roku.

Stosując kryterium „Weryfikacja podatników, którzy nie złożyli zeznania podatkowego CIT-8, a wykazywali obroty na podstawie złożonych deklaracji VAT (za okresy rozliczeniowe wskazane w CIT-8)” sporządzano corocznie analizy dotyczące podmiotów, które nie złożyły zeznania podatkowego CIT-8. Ww. analizy zawierały w swoim badaniu również podmioty, które deklarowały obrotów w podatku VAT.

Przy użyciu kryterium „Weryfikacja podatników wykazujących w zeznaniach podatkowych CIT-8, gdzie zadeklarowany przychód jest równy „0”, przy równoczesnym wykazywaniu obrotu w deklaracjach VAT (za okresy rozliczeniowe wskazane w CIT-8)” przeprowadzono trzy analizy.

W zakresie kryterium „Weryfikacja podmiotów pod kątem prawidłowości zastosowania w złożonych zeznaniach CIT-8 obniżonej stawki podatkowej” przeprowadzono dwie⁵⁴ analizy.

Stosując kryterium „Weryfikacja podmiotów, którzy nie płacą zaliczek na podatek dochodowy od osób prawnych, a jednocześnie wykazują znaczne obroty w deklaracjach VAT-7 i zaliczki w PIT-4R, a także podmiotów, którzy dokonują znacznie mniejszych wpłat zaliczek na podatek CIT w porównaniu do roku poprzedniego z jednoczesnym wykazywaniem w deklaracjach VAT-7 obrotów porównywalnych do roku poprzedniego” oraz kryterium „Weryfikacja podmiotów w zakresie wypełniania obowiązku obliczania i wpłacania w ciągu roku zaliczek na podatek dochodowy od osób prawnych za bieżący rok” przeprowadzono cztery⁵⁵ analizy.

⁵⁴ 26 października 2022 r. (lista typowań MF) i 25 lipca 2023 r. własna Urzędu

⁵⁵ 30 sierpnia 2022 r. (lista typowań MF); 27 lipca 2023 r. (lista typowań MF); dwie własne Urzędu w 2022 r.

Naczelnik wyjaśniła, że *na etapie prowadzonych czynności sprawdzających wykorzystywane są m.in. kryteria:*

- Weryfikacja podatników wykazujących nadpłaty w zeznaniach podatkowych CIT-8, przy jednoczesnym wykazywaniu większych obrotów VAT niż przychodów w CIT⁵⁶;
- Weryfikacja transakcji powyżej 15 000 zł, zapłaconych na rachunek spoza „białej listy” przez podmiot opodatkowanym podatkiem dochodowym od osób prawnych pod kątem zaliczenia kwoty lub części kwoty zapłaty do kosztów uzyskania przychodów⁵⁷;
- Weryfikacja podmiotów wpłacających zaliczki na podatek CIT kwartalnie pod kątem możliwości korzystania z uroszczonej formy wpłaty zaliczek⁵⁸;
- Weryfikacja nadpłat wynikających z zeznania CIT-8 w kwocie powyżej np. 20 000,00 zł⁵⁸;
- Weryfikacja podmiotów wykazujących w zeznaniu CIT-8 odliczenia darowizn w wysokości powyżej 10% dochodu oraz podmiotów na rzecz których darowizna została przekazana⁵⁹.

W zakresie kryterium „Weryfikacja zeznań podatkowych CIT-8 spółek komandytowo-akcyjnych pod kątem niewykazywania przychodów i kosztów uzyskania przychodów przypadających na wspólnika spółki” Naczelnik wyjaśniła, że *stosuje się je na etapie kontroli podatkowej, przy czym we właściwości Urzędu znajduje się, w zależności od roku, od kilku do kilkunastu podmiotów.*

W zakresie kryterium „Weryfikacja podmiotów prowadzących działalność badawczo-rozwojową (B+R), pod kątem odliczania od podstawy opodatkowania części kosztów uzyskania przychodów, poniesionych na tę działalność (tzw. koszty kwalifikowane) za wyjątkiem podatników prowadzących działalność w Specjalnej Strefie Ekonomicznej” Naczelnik wyjaśniła, że *badanie podmiotów z jego wykorzystaniem prowadzone było na etapie wypełniania obowiązku sprawozdawczego w powyższym zakresie (sprawy 3007-SKA-2.4022.5.2021 oraz 3007-SKA-3.4021.225.2022). W badanym okresie wystąpiły tylko 3 podmioty, deklarujące odliczanie ulgi B+R – deklarujące bardzo niskie kwoty odliczeń. W stosunku do jednego z podmiotów prowadzono czynności sprawdzające.*

Naczelnik podkreśliła, że *wynikiem wszystkich analiz prowadzonych m.in. w oparciu o kryteria przesłane przez Dyrektora IAS w Poznaniu pismem z 24 maja 2021 r.*

⁵⁶ Naczelnik podała, że analizy z jego wykorzystaniem są wykonywane na etapie prowadzonych czynności sprawdzających. Na etapie tych czynności dokonywane były porównania przychodów wynikających z deklaracji CIT-8 z obrotami wynikającymi z deklaracji VAT. Wykorzystywano m.in. funkcjonalność podsystemu KONTROLA, raport – Zestawienie danych z deklaracji VAT-7, VAT-7K, VAT-7D (Kod raportu: R_KON_VAT_ZES). Ponadto w stosunku do wszystkich podatników, którzy złożyli wnioski o stwierdzenie nadpłaty przeprowadzana jest analiza złożonych dokumentów. W przypadku wątpliwości co do poprawności deklarowanych przychodów i kosztów podejmowane są czynności sprawdzające.

⁵⁷ Naczelnik wyjaśniła, że było ono wykorzystywane w trakcie prowadzonych czynności sprawdzających lub kontroli podatkowej na etapie weryfikacji przedłożonej dokumentacji podatkowej

⁵⁸ Naczelnik wyjaśniła w zakresie ww. kryterium, że *analizy z jego wykorzystaniem wykonywane były na etapie prowadzonych czynności sprawdzających natomiast w stosunku do wszystkich podatników, którzy złożyli wnioski o stwierdzenie nadpłaty przeprowadzana jest analiza złożonych dokumentów. W przypadku wątpliwości co do poprawności deklarowanych przychodów i kosztów podejmowane są czynności sprawdzające.*

⁵⁹ Naczelnik wyjaśniła, że w badanym okresie nie wystąpiły podmioty, które deklarowały odliczanie darowizn w wysokości powyżej 10% dochodu.

nr: 3001-ICK2.4021.25.2021.5 były przeprowadzone czynności sprawdzające oraz kontrole podatkowe.

(akta kontroli str. 489-495)

W latach 2020-2022 do Urzędu wpłynęło łącznie 17 oświadczeń o sporządzeniu lokalnej dokumentacji cen transferowych, o których mowa w art. 11m ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych⁶⁰ w brzmieniu obowiązującym w latach 2019-2021. Najwięcej wpłynęło w 2022 r. – dziesięć, w 2021 r. dwa, a w 2020 r. pięć. Kierownik Drugiego Referatu wyjaśniła, że oświadczenia były rejestrowane w systemie kancelaryjnym oraz analizowane pod kątem terminowości ich złożenia. Mogły również być wykorzystane na etapie ewentualnych czynności (m.in. analitycznych, sprawdzających lub podatkowych) prowadzonych przez Urząd wobec podmiotu składającego oświadczenie.

Naczelnik wyjaśniła, że ww. oświadczenia dotyczyły 12 podmiotów, z czego 3 podmioty zmieniły właściwość od 2021 roku. Powyższe oświadczenia zostały wykorzystane na etapie przeprowadzonej analizy dotyczącej zaliczek CIT w okresie czerwiec-wrzesień 2022 r. (...) Powyższa weryfikacja nie wykazała nieprawidłowości w tym zakresie (podmioty deklarowały dochodowy i wpłacały zaliczki na podatek CIT). (...). Ponadto należy zauważyć, iż niezależnie od naszych działań - analiza i weryfikacja lokalnej dokumentacji cen transferowych z uwagi na złożony charakter, wielkość podmiotów powiązanych będących we właściwości wyspecjalizowanych urzędów, realizowana jest przez Pierwszy Wielkopolski Urząd Skarbowy w Poznaniu, Drugi Wielkopolski Urząd Skarbowy w Poznaniu oraz Wielkopolski Urząd Celno-Skarbowy w Poznaniu. Część podmiotów powiązanych znajduje się również we właściwości Naczelnika Pierwszego Mazowieckiego Urzędu Skarbowego w Warszawie. Realizacja tych zadań była nadzorowana przez Dyrektora IAS w Poznaniu przy wykorzystaniu miernika dotyczącego efektywnego prowadzenia kontroli w zakresie cen transferowych, za którego realizację odpowiedzialne były ww. urzędy. W okresie objętym kontrolą nie odnotowano wpływu informacji dotyczących nieprawidłowości w tym zakresie od organów właściwych dla podmiotów powiązanych.

(akta kontroli str. 496, 895-896)

2.6. Poza wytycznymi, o których mowa w punkcie 2.4. niniejszego wystąpienia pokontrolnego, w PUS nie zostały wprowadzone dodatkowe regulacje wewnętrzne dotyczące sposobu, zakresu i częstotliwości przeprowadzania czynności sprawdzających, w szczególności w zakresie korzystania z określonych systemów informatycznych.

(akta kontroli str. 157-234)

Na podstawie dokumentacji dotyczącej 55 zeznań podatników CIT (spółek prawa handlowego) za rok podatkowy, który zakończył się w okresie lat 2017-2021⁶¹, stwierdzono, że w przypadku 47 zeznań podatników nie prowadzono czynności sprawdzających w celu ustalenia stanu faktycznego w zakresie niezbędnym do stwierdzenia zgodności z przedstawionymi dokumentami, o których mowa w art. 272 Ordynacji. W 11 przypadkach brak ww. czynności spowodowany był zmianą właściwości miejscowej urzędu skarbowego, a w dwóch przypadkach prowadzone były czynności sprawdzające dotyczące innych okresów w CIT.

⁶⁰ Dz. U. z 2022 r. poz. 2587, ze zm., dalej: ustawa o CIT.

⁶¹ W tym: 10 zeznań podatników 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); 10 zeznań podatników, którzy wykazali odliczenie strat z lat ubiegłych o najwyższych kwotach; 10 zeznań z wykazanymi najwyższymi stratami; 10 zeznań z najwyższymi odliczeniami od dochodu (innymi niż straty z lat ubiegłych); pięciu zeznań z najwyższymi odliczeniami zmniejszającymi podstawę opodatkowania.

W ośmiu spośród ww. 55 przypadków przeprowadzono czynności sprawdzające i zweryfikowano prawidłowość zadeklarowanej kwoty przychodów i kosztów uzyskania przychodów, wysokość zadeklarowanej straty i dochodu, prawidłowość odliczenia strat z lat ubiegłych, prawo do zmniejszenia podstawy opodatkowania lub prawo do odliczeń od dochodu. W pięciu przypadkach wzywano podatników do okazania dokumentów źródłowych, a w jednym porównywano dane zawarte w zeznaniu ze sprawozdaniem finansowym podatnika.

W badanej próbie nie stwierdzono posługiwania się przez podatników fałszywymi lub fikcyjnymi danymi adresowymi siedziby lub miejsca wykonywania działalności gospodarczej. Nie żądano na podstawie art. 193a Ordynacji przekazania całości lub części ksiąg podatkowych oraz dowodów księgowych za pomocą środków komunikacji elektronicznej lub na informatycznych nośnikach danych („JPK na żądanie”) oraz nie porównywano danych zawartych w zeznaniu z JPK-VAT w zakresie przychodów, kosztów, kontrahentów, ponieważ na etapie prowadzonych czynności sprawdzających do porównania przychodów wynikających z deklaracji CIT-8 z obrotami wynikającymi z deklaracji VAT były wykorzystywane z podsystemu Kontrola raporty: Zestawienie danych z deklaracji VAT-7, VAT-7K, VAT-7D.

(akta kontroli str. 260-274)

Naczelnik wyjaśniła, że w pozostałych 34 przypadkach, w których nie prowadzono czynności sprawdzających:

- w odniesieniu do podatników składających zeznania z deklarowanymi najwyższymi dochodami opodatkowanymi stawką 9% podatku, w których wykazano podatek należny podejmowane przez Urząd wszelkie czynności poparte były analizą ryzyka. W ramach zidentyfikowanego w dokumencie „Polityka zarządzania procesem analitycznym w Krajowej Administracji Skarbowej” ryzyka Grupy OR dotyczących obliczanie CIT w zakresie wykazywania podstawy opodatkowania w nieprawidłowej wysokości, co do zasady dotyczyło ono zaniżania podstawy opodatkowania. W powyższym przypadku podmioty deklarowały duże dochody z prowadzonej działalności gospodarczej. W tych przypadkach dochodziło do samoopodatkowania, co jest zjawiskiem pozytywnym i pożądanym. Ponadto w stosunku do jednego podmiotu prowadzona jest kontrola celno-skarbowa przez UCS Poznań w podatku VAT, a w stosunku do dwóch podmiotów prowadzono czynności sprawdzające w tożsamym okresie w podatku VAT i nie stwierdzono nieprawidłowości. Dodatkowo w okresie objętym kontrolą, poddawano weryfikacji podmioty stosujące stawkę 9% w podatku CIT poprzez przeprowadzone analizy w zakresie prawa do stosowania obniżonej stawki podatku;
- w odniesieniu do podatników, którzy wykazali odliczenie strat z lat ubiegłych, w przypadku prowadzenia czynności sprawdzających, których powód wszczęcia wynikał z innych przesłanek niż odliczenie strat, na etapie prowadzenia tych czynności obowiązkowo weryfikowano poprawność dokonywanych odliczeń. Ponadto corocznie wykonywano weryfikację poprawności odliczeń strat w stosunku do wszystkich podmiotów CIT przy wykorzystaniu danych pozyskanych z raportów z systemu e-ORUS;
- w odniesieniu do podmiotów z najwyższymi stratami, w trzech przypadkach były to podmioty użyteczności publicznej, których współnikiem było Miasto Kalisz, a więc ryzyko wystąpienia nieprawidłowości w powyższych podmiotach było znikome. Ponadto w stosunku do dwóch z nich prowadzone były liczne weryfikacje zasadności zwrotów VAT, podczas których nie stwierdzono nieprawidłowości. W pozostałych przypadkach: były to do podmioty działające w branży developerskiej (dwa przypadki), w stosunku do których prowadzono

czynności w zakresie weryfikacji zwrotów VAT - czynności negatywne, jeden podmiot był w upadłości likwidacyjnej i prowadzono wobec niego liczne czynności w zakresie podatku VAT, a jeden podmiot będzie objęty analizą w IV kwartale 2023 r.;

- w odniesieniu do podatników z najwyższymi odliczeniami od dochodu (innymi niż straty z lat ubiegłych) prowadzone były wobec czterech z nich czynności sprawdzające za inne okresy i nie stwierdzono nieprawidłowości w tym zakresie, a w jednym przypadku potencjalne uszczuplenie było niewielkie i ze względu na ekonomikę postępowania sprawa nie wymagała natychmiastowego podjęcia czynności sprawdzających (od 1 stycznia 2023 r. podmiot ten już był we właściwości innego urzędu skarbowego). Naczelnik dodała, że w przypadku gdy do podatnika prowadzona była weryfikacja w innych latach, podczas której nie stwierdzono nieprawidłowości (ryzyko wykazywania podstawy opodatkowania w nieprawidłowej wysokości nie zmaterializowało się) wówczas podejmowanie dalszych działań w tym samym temacie w stosunku do tego samego podatnika w innym roku podatkowym było niecelowe. Ponadto ze względu na ekonomikę postępowania nie podejmowano czynności dla których ryzyko oraz kwota potencjalnego uszczuplenia była znikoma;
- w odniesieniu do podatników z najwyższymi odliczeniami zmniejszającymi podstawę opodatkowania, podmioty te wykazały małe kwoty odliczeń, więc ewentualne potencjalne uszczuplenie będzie niewielkie i z uwagi na ekonomikę postępowania nie podejmowano czynności sprawdzających. W stosunku do jednego podmiotu wykazane odliczenie było wyższe od poprzednich podmiotów, jednakże dotychczasowe doświadczenie pozyskane na etapie prowadzonych czynności sprawdzających w podatku dochodowym od osób fizycznych w zakresie weryfikacji odliczeń, w tym odliczeń z tytułu ulgi badawczo-rozwojowej pozwala stwierdzić, że ryzyko wystąpienia nieprawidłowości w tym zakresie się nie zmaterializowało.

(akta kontroli str. 260-271, 452-455)

Naczelnik wyjaśniła dodatkowo, że na etapie wprowadzania do systemu Poltax+ zeznań podatkowych CIT-8, w stosunku do każdego dokumentu dokonywana była kontrola formalna i merytoryczna, polegająca między innymi na sprawdzeniu poprawności rachunkowej złożonego zeznania, prawidłowości przenoszonych kwot wykazywanych w załącznikach (w tym dotyczących odliczeń) do zeznania. Ponadto przeprowadzenie czynności sprawdzających w stosunku do wszystkich podatników w terminie bardzo krótkim było praktycznie niemożliwe. Podejmowanie decyzji o ich wszczęciu zawsze oparte było o analizę ryzyka wystąpienia potencjalnych nieprawidłowości. W 2020 roku przeprowadzono analizę podatników CIT deklarujących straty w latach 2015-2019, a tożsama analiza z wykorzystaniem powyższego kryterium za następne okresy, tj. , 2020-2022 zostanie zrealizowana w IV kwartale 2023 roku. Na etapie sporządzania powyższej analizy nie wykorzystywano danych ze sprawozdań finansowych z uwagi na to, że Naczelnik Urzędu nie posiadał dostępu do bazy danych KRS (e-sprawozdań), na podstawie których można by było pobrać skryptem dane z przedmiotowych sprawozdań. Jednocześnie analiza m.in. z wykorzystaniem danych z e-sprawozdań finansowych została przeprowadzona centralnie w 2022 r. przez Departament Ryzyka Podatkowego (Analiza branży budowlanej na podstawie e-sprawozdań). Wyniki powyższej analizy nie wskazały do dalszych czynności podmiotów będących we właściwości Naczelnika Urzędu.

(akta kontroli str. 455, 853)

Podatników, którzy wykazali „zerowe” przychody w zeznaniu CIT-8 za poszczególne lata podatkowe, które kończyły się w okresie 2017-2021, a jednocześnie wykazywali

obroty w deklaracjach VAT było łącznie trzech, a łączna wartość ich obrotów wykazanych w deklaracjach VAT wyniosła 1 279,7 tys. zł dla dwóch podmiotów w 2017 r. oraz 453,8 tys. zł dla jednego podmiotu w 2019 r.

Natomiast podatników, którzy nie złożyli zeznania za poszczególne lata podatkowe, kończące się w okresie 2017-2021, a jednocześnie wykazywali obroty w deklaracjach VAT było łącznie 51, a łączna wartość ich obrotów wykazanych w tych deklaracjach w poszczególnych latach wyniosła: 2 420,1 tys. zł dla 12 podmiotów w 2017 r., 6 383,2 tys. zł dla 19 podmiotów w 2018 r., 12 597,0 tys. zł dla 16 podmiotów w 2019 r., 23 952,7 tys. zł dla 12 podmiotów w 2020 r. oraz 70 764,7 tys. zł dla 12 podmiotów w 2021 r.

W Urzędzie dokonywano weryfikacji w ww. zakresie przeprowadzając następujące analizy: zerowe CIT-8 vs VAT 7 za 2021 r. 2022 r., CIT za 2020 r., brak CIT-8 za 2020 r., 2021 r., 2022 r. W stosunku do łącznie 50 podmiotów spośród ww. 54 podjęto czynności sprawdzające, natomiast w stosunku do pozostałych czterech podatników, którzy nie złożyli zeznania CIT-8, a wykazali obroty w VAT, nie podejmowano innych czynności niż wysłanie wezwania do złożenia CIT-8, o czym szerzej mowa jest w sekcji „Stwierdzone nieprawidłowości”.

(akta kontroli str. 275-291, 627, 633-641, 700-704, 721-730, 960-969)

2.7. Liczba podmiotów CIT, wobec których przeprowadzono kontrole podatkowe wyniosła: cztery w 2021 r., dziewięć w 2022 r. oraz dwa w I połowie 2023 r., co stanowiło odpowiednio: 0,2% wszystkich zarejestrowanych podatników CIT na 31 grudnia 2021 r.; 0,4% na 31 grudnia 2022 r. oraz 0,02% na 30 czerwca 2023 r.

Naczelnik wyjaśniła, że procentowy udział liczby kontroli podatkowych z zakresu PIT w stosunku do liczby podatników PIT wyniósł, 0,02% w 2021 r., 0,04% w 2022 r. oraz 0,02% w I połowie 2023 r., natomiast analogiczny udział w podatku VAT wyniósł 0,17% w 2021 r. 0,16% w 2022 r. oraz 0,08% w I połowie 2023 r. Podmioty do kontroli podatkowej są typowane w oparciu o kryteria i ryzyka dotyczące prawdopodobieństwa wystąpienia nieprawidłowości i ich skutków (w tym kwoty przewidywanych uszczupień) a nie w oparciu o rodzaj obowiązku podatkowego. Przy czym podatnicy CIT, ze względu na skalę działalności i obowiązek prowadzenia ksiąg rachunkowych z zasady korzystają z profesjonalnych służb księgowych, czego konsekwencją jest mniejsze prawdopodobieństwo wystąpienia naruszeń norm prawa podatkowego i uszczuplenia zobowiązań podatkowych. Ma to oczywiście bezpośrednie przełożenie na liczbę kontroli podatkowych wszczynanych w tym podatku. Należy podkreślić, że największe podmioty opodatkowane podatkiem CIT z terenu właściwości miejscowej Urzędu są obsługiwane przez wyspecjalizowane urzędy skarbowe, a u takich podmiotów występują z reguły nieprawidłowości związane z niedozwoloną optymalizacją podatkową, a zwłaszcza cenami transferowymi, będące w naszej ocenie główną przyczyną zaniżonych wpływów w podatku CIT. Ponadto na ogólną liczbę podatników CIT obsługiwanych przez Urząd, spółek prawa handlowego jest około połowy. Pozostali podatnicy CIT to wspólnoty mieszkaniowe, stowarzyszenia, fundacje, spółdzielnie, związki zawodowe itp., a więc podmioty u których prawdopodobieństwo wystąpienia dotkliwych dla budżetu nieprawidłowości podatkowych jest znacznie niższe niż w przypadku pozostałych podatników podatków dochodowych lub VAT.

(akta kontroli str. 8, 292, 459-460)

Liczba kontroli podatkowych CIT przeprowadzonych przez Urząd w 2021 r. wyniosła pięć (w tym dwie kontrole właściwe⁶² i trzy kontrole doraźne⁶³), 14 w 2022 r. (w tym

⁶² Kontrole obejmujące pełny okres rozliczeniowy określony w ustawach podatkowych (np. w podatkach dochodowych – rok podatkowy).

sześć kontroli właściwych i osiem doraźnych) oraz cztery w I połowie 2023 r. (w tym jedna kontrola właściwa i trzy doraźne).

Liczby i kwoty uszczupień stwierdzonych w efekcie ww. kontroli podatkowych wyniosły: cztery ustalenia na kwotę 11,1 tys. zł w 2021 r., 16 ustaleń na kwotę 36,9 tys. zł w 2022 r. oraz 10 ustaleń na kwotę 69,7 tys. zł w I połowie 2023 r., co stanowiło łącznie 117,7 tys. zł, tj. 0,004% przychodów zadeklarowanych przez podatników CIT za lata 2020-2021.

Liczby i kwoty ustaleń w latach 2021-2023 (I połowa) w ramach kontroli podatkowych w zakresie PIT wyniosły: osiem ustaleń na kwotę 121,3 tys. zł w 2021 r., 116 ustaleń na kwotę 1 683,8 tys. zł w 2022 r. oraz 60 ustaleń na kwotę 411,4 tys. zł w I półroczu 2023 r. Natomiast liczby i kwoty ustaleń w kontroli podatkowych zakresie VAT wyniosły: 198 ustaleń na kwotę 466,1 tys. zł w 2021 r., 255 ustalenia na kwotę 597,8 tys. zł oraz 141 ustaleń na kwotę 131,5 tys. zł w I półroczu 2023 r.

Naczelnik wyjaśniła, że *dochody budżetowe z tytułu CIT czy też VAT są w Urzędzie stosunkowo niskie w porównaniu do dochodów z PIT. Ze względu na ogromną dysproporcję w liczbie podatników CIT i PIT, a także VAT w Urzędzie, pomimo zakończenia mniejszej liczby kontroli w CIT niż w PIT procentowy udział kontroli w CIT jest wielokrotnie wyższy niż kontroli prowadzonych wobec podatników PIT. Z naszych dotychczasowych doświadczeń wynika, że prawdopodobieństwo wystąpienia nieprawidłowości w rozliczeniach podatników podatku dochodowego od osób fizycznych i ich rozmiar nie są niższe niż w grupie podatników CIT. Dotyczy to w szczególności osób fizycznych prowadzących działalność gospodarczą, gdzie ryzyko wystąpienia naruszeń prawa podatkowego zwiększa uproszczona forma prowadzonych ksiąg podatkowych (u znacznej części podatników brak obowiązku prowadzenia pełnej rachunkowości) oraz niewielkie koszty i wymogi formalne przy rejestracji działalności gospodarczej (w tym łatwość rejestracji działalności gospodarczej na tzw. „słupy”). To samo dotyczy VAT, gdzie prawdopodobieństwo wystąpienia nieprawidłowości w rozliczeniach jest zdecydowanie wyższe. Według Naczelnik, liczba kontroli prowadzonych wobec podatników CIT jest adekwatna do liczby podatników płacących ten podatek i prawdopodobieństwa wystąpienia w tej grupie podatników naruszeń prawa podatkowego.*

(akta kontroli str. 8, 150, 292, 460)

2.8. W okresie objętym kontrolą siedmiu podatników było objętych wnioskami o przeprowadzenie kontroli podatkowych w zakresie CIT.

Do kontroli podatkowej wskazano podmiot wytypowany w trakcie analizy podatników podatku dochodowego od osób fizycznych albo podatku dochodowego od osób prawnych w zakresie terminowości regulowania podatków, uzasadniając, że:

- nie odnotowano wpłat zaliczek na CIT, natomiast we wskazanym okresie podmiot złożył CIT-8 deklarując przychód oraz koszty uzyskania przychodu, przy czym ze złożonych deklaracji VAT-7 wynikały zdarzenia gospodarcze – sprzedaż i nabycie;
- podatnik wykazywał zaliczki w PIT-4R w okresie styczeń-lipiec 2021 r.; w 2022 r. nie stwierdzono wpłat zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych, stwierdzono natomiast dwie wpłaty w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych;
- podatnik wykazywał zaliczki w PIT-4R w okresie styczeń-lipiec 2021 r.; w 2022 r. nie stwierdzono wpłat zaliczek na podatek dochodowy od osób

⁶³ Kontrole obejmujące niepełny okres rozliczeniowy (np. w podatkach dochodowych - kontrole zaliczek) oraz wybrane zagadnienia w danym zobowiązaniu podatkowym i okresie rozliczeniowym.

fizycznych ani od osób prawnych;

- odatnik wykazywał zaliczki w PIT-4R w okresie styczeń-lipiec 2021 r.; w 2022 r. nie stwierdzono wpłat zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych ani od osób prawnych, przy czym ze złożonych deklaracji VAT-7 wynikały zdarzenia gospodarcze – sprzedaż i nabycie;

Jeden z podmiotów został wytypowany po analizie przesłanej przez IAS listy typowań Ministerstwa Finansów z raportów obroty zerowe i brak deklaracji – podatek dochodowy za 2020 r. W trakcie analizy ustalono duże rozbieżności pomiędzy przychodami wskazanymi w zeznaniu CIT-8 a wartością sprzedaży wynikającą z deklaracji VAT-7K w analizowanym okresie 2020 r.

Jeden z podmiotów został wytypowany po analizie danych pozyskanych z rachunków bankowych (WRO-SYSTEM/STIR PEZEPLYWY), które pozyskano w ramach postępowania wszczętego zawiadomieniem dotyczącym osoby fizycznej. Uzyskane na kontach wpływy znacznie odbiegały od deklarowanych przychodów deklarowanych w podatku dochodowym od osób prawnych. Zwrócono również uwagę na: deklarowanie w latach 2019-2020 znaczących strat; wyniki analizy z typowania podmiotów na podstawie ilości wystawionych recept; przelewy wykonane na rzecz prezesa spółki wyższe od przychodów zadeklarowanych w PIT-11; dokonywane zakupy.

Jeden z podmiotów został wytypowany po analizie: pisma Zastępcy Prokuratora Rejonowego w Kaliszu; wyników kontroli podatkowej Drugiego Wielkopolskiego Urzędu Skarbowego w Kaliszu; wyników listy typowań Ministerstwa Finansów w zakresie zidentyfikowanych podmiotów o wysokim ryzyku występowania nieprawidłowości w obszarze tzw. „złych długów” w PIT i CIT.

Wobec wszystkich siedmiu objętych ww. wnioskami podatników Naczelnik wszczął kontrole podatkowe. Cztery zakończyły się stwierdzeniem uszczupień; dwie były w toku; jedna nie została rozpoczęta ze względu na niemożność doręczenia upoważnienia (odstąpiono od czynności kontrolnych ze względu na brak kontaktu z podmiotem i brak reprezentacji; podmiot wykreślono z urzędu z rejestru podatników).

(akta kontroli str. 754-787)

2.9. W okresie objętym kontrolą Urząd skierował do UCS trzy wnioski o podjęcie kontroli celno-skarbowej u podatników CIT. W dwóch przypadkach UCS poddał wnioski analizie, w wyniku której podjęto decyzję o zakwalifikowaniu podmiotów do kontroli celno-skarbowej. W trzecim przypadku odmówiono kontroli celno-skarbowej.

(akta kontroli str. 788-825)

2.10. W kontrolowanym okresie Urząd przeprowadził (i zakończył) pięć kontroli podatkowych pozytywnych z ustaleniami w zakresie CIT wobec podatników wpisanych do rejestru przedsiębiorców KRS (spółki prawa handlowego), w wyniku których stwierdzono łącznie uszczuplenia w wysokości 117,6 tys. zł.

Na podstawie dokumentacji dotyczącej wszystkich ww. pięciu kontroli stwierdzono, że:

- w dwóch przypadkach była to kontrola właściwa, w dwóch przypadkach kontrola doraźna, a w jednym przypadku jednocześnie kontrola właściwa i doraźna w jednym z kontrolowanych obszarów⁶⁴;

⁶⁴ Zakresy kontroli: 1. Prawdliwość rozliczania z budżetem państwa w zakresie wypełniania obowiązków płatnika w podatku dochodowym od osób fizycznych za okres od stycznia do czerwca 2022 r., prawidłliwość rozliczeń z budżetem państwa w podatku dochodowym od osób prawnych za 2021 r. i okres od stycznia do czerwca 2022 r.; 2. : Prawdliwość rozliczania z budżetem państwa w podatku dochodowym od towarów i usług za okres od I kwartału 2020 do I kwartału 2021 oraz kontrola doraźna w zakresie transakcji z innym podmiotem

- w każdym przypadku przesłanką podjęcia kontroli była analiza przeprowadzona przez Urząd;
 - w jednym przypadku przed rozpoczęciem kontroli przeprowadzono analizę prawdopodobieństwa naruszenia prawa w ramach wykonywania działalności gospodarczej, o której mowa w art. 47 ust. 1 ustawy z 6 marca 2018 r. Prawo przedsiębiorców⁶⁵, a w pozostałych przypadkach nie przeprowadzono ww. analizy z uwagi na przesłanki negatywne ujęte w art. 47 ust. 2 ww. ustawy;
 - kontrole podatkowe trwały od 12 do 18 dni, przy czym trzy z nich zostały przedłużone, o czym za każdym razem kontrolujący zawiadomił kontrolowanego, rzetelnie poinformował o przyczynach przedłużenia terminu zakończenia kontroli i wskazał nowy termin jej zakończenia, co było zgodne z art. 284b § 2 Ordynacji oraz art. 55 ust. 3 Prawa przedsiębiorców (główne przyczyny przedłużenia związane były z brakiem otrzymania wszystkich danych i dokumentów od podatnika);
 - za każdym razem żądano od podatników, na podstawie art. 193a Ordynacji, przekazania całości lub części ksiąg podatkowych oraz dowodów księgowych za pomocą środków komunikacji elektronicznej lub na informatycznych nośnikach danych („JPK na żądanie”), a dane z ksiąg były porównywane z JPK-VAT w zakresie przychodów, kosztów, kontrahentów;
 - wszystkie protokoły kontroli podatkowej zawierały elementy określone w art. 290 § 2 Ordynacji, a we wszystkich czterech przypadkach kontroli bez zawiadomienia przedsiębiorcy o zamiarze jej wszczęcia, zawierały uzasadnienie przyczyny braku zawiadomienia;
 - stwierdzone nieprawidłowości dotyczyły: zaniżenia sprzedaży, zawyżenia kosztów uzyskania przychodów, zaniżenia podstawy opodatkowania oraz braku wpłat zaliczek w CIT;
 - w żadnym przypadku podatnik nie złożył zastrzeżeń do protokołu kontroli podatkowej;
 - w czterech przypadkach podatnicy złożyli korektę deklaracji uwzględniającą w całości ustalenia kontroli (w jednym przypadku dotyczyła ona prawidłowości rozliczeń z budżetem państwa w zakresie podatku CIT);
 - w żadnym przypadku nie wszczęto postępowania podatkowego w zakresie CIT, w jednym przypadku wszczęto takie postępowanie w zakresie VAT;
 - kwoty podatku wynikające ze złożonych po kontroli deklaracji i korekt deklaracji zostały przez podatników zapłacone wraz z należnymi odsetkami za zwłokę;
 - w toku ww. kontroli podatkowych nie stwierdzono aby dane adresowe siedziby (prowadzenia działalności) podatnika były fałszywe lub fikcyjne.
- (akta kontroli str. 293-320)

2.11. W kontrolowanym okresie Urząd przeprowadził łącznie pięć kontroli w zakresie VAT, wobec podatników CIT wpisanych do rejestru przedsiębiorców KRS (spółki prawa handlowego), w wyniku których stwierdzono nieprawidłowości polegające na

w okresie od IV kwartału 2018 do II kwartału 2019 r. 3. Prawidłowość rozliczania z budżetem państwa w zakresie: wypełniania obowiązków płatnika w podatku dochodowym od osób fizycznych za okres od stycznia do sierpnia 2022 r., prawidłowość rozliczeń z budżetem państwa w podatku dochodowym od osób prawnych za okres od stycznia do sierpnia 2022 r. oraz w podatku do towarów i usług za maj 2022 r. 4. Prawidłowość rozliczania z budżetem państwa w zakresie wypełniania obowiązków płatnika w podatku dochodowym od osób fizycznych za okres od stycznia do lipca 2022 r., prawidłowość rozliczeń z budżetem państwa w podatku dochodowym od osób prawnych za okres od stycznia do lipca 2022 r. 5. Prawidłowość rozliczania z budżetem państwa w podatku dochodowym od osób prawnych (CIT) za 2019 r. oraz w podatku od towarów i usług za marzec 2019 r.

⁶⁵ Dz. U. z 2023 r. poz. 221, ze zm., dalej: Prawo przedsiębiorców.

zaniżeniu wartości obrotów lub zawiżeniu wartości zakupów. Na podstawie dokumentacji dotyczącej wszystkich ww. kontroli stwierdzono, że:

- w trzech przypadkach po zakończeniu kontroli podatkowej Urząd dokonał analizy wpływu stwierdzonych nieprawidłowości w VAT na wysokość zobowiązania w CIT, a w pozostałych dwóch przypadkach kontrola podatkowa w zakresie VAT oraz CIT dotyczyła tego samego okresu i już w jej trakcie ustalono wpływ stwierdzonych nieprawidłowości w zakresie VAT na wysokość zobowiązania w zakresie CIT;
- w jednym przypadku, z ww. trzech, wszczęto kontrolę podatkową, a w pozostałych dwóch przypadkach: Urząd nie podjął działań w tym zakresie ponieważ ustalono, że spółka nie posiadała organu i było rozważane powołanie dla niej kuratora, a ponadto: PUS prowadził postępowanie egzekucyjne, którego skuteczność miała wpłynąć na decyzję o wszczęciu kontroli podatkowej w zakresie CIT (pierwszy przypadek); podjęto decyzję o odstąpieniu od wszczęcia kontroli podatkowej ze względu na ekonomikę postępowania⁶⁶ (drugi przypadek); w wyniku jednej kontroli podatkowej w CIT wszczętej po analizie wpływu nieprawidłowości na ten podatek, stwierdzonych w toku kontroli w zakresie VAT, ustalono zaniżenie sprzedaży o kwotę 1 035,7 tys. zł., zawiżenie kosztów o 364,3 tys. zł, zaniżenie podstawy opodatkowania o 1 399,9 tys. zł i zaniżenie zobowiązania podatkowego o 125,9 tys. zł; w wyniku tej kontroli podatnik nie złożył korekty zeznania CIT-8, na co ma czas od stycznia 2024 r.;
- w dwóch przypadkach, w których kontrola podatkowa w zakresie VAT oraz CIT dotyczyła tego samego okresu, podatnicy złożyli korekty deklaracji CIT.

(akta kontroli str. 321-324)

2.12. W kontrolowanym okresie na 19 wystawionych imiennych upoważnień do przeprowadzenia kontroli podatkowej, bez względu na rodzaj podatku, wobec podatników CIT wpisanych do KRS, będących spółkami prawa handlowego, w jednym przypadku nie wszczęto kontroli podatkowej ze względu na brak kontaktu z podatnikiem i niemożność doręczenia upoważnienia do kontroli. W tym przypadku zamierzano wszcząć kontrolę podatkową w wyniku przeprowadzonej przez Urząd analizy, a sprawa nie dotyczyła oszustw podatkowych. Jednokrotnie wezwano podatnika do aktualizacji danych adresowych na podstawie art. 9 ust. 1 ustawy o zasadach ewidencji podatników, w związku ze zmianą siedziby spółki i zmianą organu podatkowego. Wezwanie to nie zostało doręczone. PUS nie kierował w tej sprawie wezwania do osoby fizycznej upoważnionej do reprezentowania podatnika na podstawie art. 151a § 1 Ordynacji. Według danych Urzędu dane adresowe podatnika CIT nie stanowiły adresu tzw. „wirtualnego biura”. Nie kierowano też w tej sprawie zawiadomienia do komórki ds. karno-skarbowych w związku z uzasadnionym podejrzeniem popełnienia wykroczenia skarbowego art. 81 § 1 pkt 1 kks, nie zawiadamiano również KRS w celu przeprowadzenia postępowania przymuszającego lub postępowania o rozwiązanie podmiotu bez przeprowadzenia postępowania likwidacyjnego. Na dzień przeprowadzania kontroli NIK⁶⁷ toczyło się wobec tego podatnika postępowanie w przedmiocie uchylecia NIP.

(akta kontroli str. 325-342)

2.13. W Urzędzie systematycznie prowadzono analizy danych dotyczących rozliczeń podatników CIT, a także sygnałów o rozpoznanych zagrożeniach dla gromadzenia dochodów z CIT, w szczególności błędach popełnianych przez podatników, nieprawidłowościach ujawnionych w wyniku czynności sprawdzających, kontroli i postępowañ podatkowych.

⁶⁶ Uszczuplenia w CIT wyniosły 18 zł.

⁶⁷ Tj. 1 września 2023 r.

Naczelnik wyjaśniła, że wynikiem analiz przeprowadzonych przez NUS w Kaliszu były podjęte działania w postaci czynności sprawdzających lub kontroli podatkowych. Efekty tych czynności oraz wskazania co do zmaterializowania się poszczególnego ryzyka odnotowywane były w systemie ZISAR (system centralny na podstawie którego odbywa się zarządzanie ryzykiem). Ponadto wyniki podjętych czynności (informacje zwrotne) dotyczące przeprowadzonych analiz zleconych przez

MF odnotowywane były w systemie WRO-SYSTEM w module MZA. Powyższe informacje były dostępne dla Dyrektora IAS w Poznaniu oraz Ministra Finansów.

(akta kontroli str. 627-753, 896)

Pismem z 21 lipca 2022 r. Naczelnik przekazała Dyrektorowi IAS informacje w zakresie małej liczby prowadzonych postępowań dotyczących CIT wskazując na kwestie:

- typowania podmiotów do kontroli podatkowej w oparciu o kryteria dotyczące prawdopodobieństwa wystąpienia nieprawidłowości i ich skutków, w tym kwoty przewidywanych uszczupień, a nie w oparciu o rodzaj obowiązku podatkowego;
- mniejsze prawdopodobieństwo wystąpienia naruszeń norm prawa podatkowego i uszczuplenia zobowiązań podatkowych podatników CIT ze względu na obowiązki rachunkowe i korzystanie z profesjonalnych służb księgowych;
- największego prawdopodobieństwa zaniżonych wpływów z CIT, związanego z niedozwoloną optymalizacją podatkową, a zwłaszcza z cenami transferowymi, zachodzącego w największych podmiotach opodatkowanych CIT z terenu właściwości miejscowej Urzędu, które były obsługiwane przez wyspecjalizowane urzędy skarbowe;
- zaliczania do grupy podatników CIT obsługiwanych przez PUS, podmiotów takich jak wspólnoty mieszkaniowe, stowarzyszenia, fundacje, spółdzielnie, związki zawodowi itp., u których prawdopodobieństwo wystąpienia dotkliwych dla budżetu nieprawidłowości było znacznie niższe niż w przypadku pozostałych podatników podatków dochodowych lub VAT, tj. spółek prawa handlowego.

Naczelnik wskazała, że Urząd podjął działania zmierzające do zwiększenia liczby postępowań w podatku CIT – zobowiązano Trzeci Referat do objęcia stałym i wzmożonym nadzorem podatników CIT.

(akta kontroli str. 828-833)

2.14. W okresie objętym kontrolą dla Urzędu nie zostały wyznaczone mierniki stopnia realizacji wyznaczonych celów odnoszące się wprost do rozliczeń w zakresie CIT.

Wyznaczono mierniki, które odnosiły się w sposób ogólny do realizowanych przez PUS zadań, bez rozróżnienia grupy podatków, na które kładziony był nacisk i do których odnosiły się wskazane cele. Miernikami były m.in: skuteczność i efektywność kontroli dotyczących podatków, egzekucja zaległości; ograniczenie przyrostu zaległości wymagalnych; udział tytułów wykonawczych zakończonych zapłatą w zakończonych tytułach wykonawczych; kwota wyegzekwowanych zaległości w okresie sprawozdawczym; efektywność realizacji czynności sprawdzających.

(akta kontroli str. 834-846)

2.15. Jak wskazano w punkcie 2.5 niniejszego wystąpienia pokontrolnego, na podstawie przekazanych przez Dyrektora IAS wytycznych Ministerstwa Finansów, Urząd przeprowadził 17 analiz, m.in. w zakresie:

- odmiotów CIT charakteryzujących się zestawem cech wskazującym na ryzyko nierealizowania w trakcie roku podatkowego zobowiązań z tytułu zaliczek na podatek dochodowy;

- rakujących zeznań CIT-8; tzw. „złych długów” w CIT”;
- podatników, którzy korzystali z obniżonej 9% stawki opodatkowania w CIT w danym roku;
- nieprawidłowości wynikających z porównania obrotów z VAT-7 z przychodami z CIT-8 - dotyczącej podmiotów, które w zeznaniach CIT-8 zadeklarowały brak przychodu w zakresie CIT, przy równoczesnym wykazywaniu w deklaracjach VAT, za odpowiednie okresy rozliczeniowe, obrotu w łącznej kwocie co najmniej 500 tys. zł.;
- podmiotów prowadzących działalność związaną z żywnością, w stosunku do których istniało prawdopodobieństwo wystąpienia ryzyka nierealizowania zobowiązań podatkowych lub niezrealizowania zobowiązań w pełnej wysokości w związku z niedeklarowaniem przychodów w pełnej wysokości;
- podmiotów, w stosunku do których istnieje ryzyko niezadeklarowania wszystkich transakcji z jednostkami samorządu terytorialnego w deklaracjach podatkowych dla podatku od towarów i usług;
- podmiotów medycznych świadczących usługi medyczne w 2021 r.;
- podmiotów, które zostały wytypowane w związku z tym, że w zeznaniach CIT-8 za rok podatkowy 2022 zadeklarowały brak przychodu w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych, przy jednoczesnym wykazywaniu w deklaracjach podatku od towarów i usług;
- placówek medycznych wystawiających w 2019 r. recepty, u których przychód wykazany w PIT lub CIT podzielony przez wyliczoną liczbę świadczeń wyniósł mniej niż 150 zł za jedno świadczenie.

Przeprowadzono rzetelną, udokumentowaną analizę i, jeżeli tak wynikało z jej wyników, przeprowadzono czynności sprawdzające i kontrole podatkowe.

(akta kontroli str. 627-753, 828-833)

Stwierdzone
nieprawidłowości

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

1. Na przykładzie dokumentacji dotyczącej 50 podatników CIT stwierdzono, że w 16 przypadkach (32%) wezwania do złożenia zeznania podatkowego były kierowane ponad trzy miesiące od upływu terminu do złożenia zeznania. Ww. zwłoka w działaniach Urzędu była niezgodna z art. 125 § 1 i 2 w zw. z art. 280 Ordynacji, według którego organy podatkowe powinny działać w sprawie wnikliwie i szybko, posługując się możliwie najprostszymi środkami prowadzącymi do jej załatwienia, a sprawy, które nie wymagają zbierania dowodów, informacji lub wyjaśnień, powinny być załatwiane niezwłocznie.

Naczelnik wyjaśniła, że *przeprowadzanie czynności sprawdzających do brakujących zeznań CIT-8 odbywa się w okresie od września do grudnia każdego roku. Wcześniejszy termin przeprowadzenia czynności w tym zakresie jest niemożliwy ze względu na obciążenie komórki czynnościami sprawdzającymi w zakresie podatku PIT, co jest priorytetem ze względu na terminy zwrotów podatku oraz przekazania OPP, a także bieżącymi zadaniami wynikającymi ze składania przez podatników korekt zeznań, z których wynikają nadpłaty, wymagające szczegółowej analizy ze strony pracowników komórki. Dodatkowo, raporty o niezłożonych zeznaniach*

należy sporządzać do 31 sierpnia danego roku i tym samym wysyłka wezwań realizowana jest od miesiąca września danego roku.

(akta kontroli str. 254-259, 458)

NIK wskazuje, że celem czynności sprawdzających jest bieżąca, wstępna weryfikacja prawidłowości deklarowanych przez podatnika zobowiązań podatkowych, mająca jak najszybciej zapobiec powstaniu ewentualnych zaległości podatkowych⁶⁸. W związku z powyższym, celowym jest kierowanie na bieżąco wezwań do złożenia zeznania podatkowego.

(akta kontroli str. 161)

2. Wobec czterech podatników, którzy wykazując obroty w deklaracjach VAT, nie złożyli zeznań CIT-8 nie podjęto innych czynności sprawdzających niż wysłanie wezwania do złożenia ww. zeznania. Zgodnie z Wytycznymi 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 żadne dochody. 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 nie kierowano wniosków o kontrole lub postępowanie podatkowe z uwagi na ekonomikę postępowania. Powyższa decyzja wynikała głównie z szacowania potencjalnych uszczupień w podatku CIT. Przy szacowaniu uwzględniono wartości deklarowanej sprzedaży oraz nabyć przez podmiot w VAT. W stosunku do trzech podmiotów wartość nabyć przewyższa deklarowaną sprzedaż. W jednym przypadku natomiast występuje niewielka nadwyżka sprzedaży nad deklarowanymi nabyciami. Jednakże należy tutaj uwzględnić pozostałe koszty, w tym koszty wynagrodzeń, które podmiot wypłacał (potwierdzają to złożone do urzędów skarbowych informacji PIT-11 i IFT-1R), ponadto podmiot miał prawo dokonać odliczenia straty z lat ubiegłych. W badanym przypadku potencjalne uszczuplenie w podatku CIT nie wystąpiłoby lub byłoby znikome. Zatem z ekonomicznego punktu widzenia podjęcie kontroli podatkowej lub postępowania podatkowego w powyższych przypadkach było niezasadne.

(akta kontroli str. 275-291, 627, 633-641, 700-704, 721-730, 960-969)

NIK wskazuje, że obrotem (podstawą opodatkowania) jest wszystko, co stanowi zapłatę, którą dokonujący dostawy towarów lub usługodawca otrzymał lub ma otrzymać z tytułu sprzedaży od nabywcy, usługobiorcy lub osoby trzeciej, włącznie z otrzymanymi dotacjami, subwencjami i innymi dopłatami o podobnym charakterze mającymi bezpośredni wpływ na cenę towarów dostarczanych lub usług świadczonych przez podatnika (art. 29a ust. 1 ustawy o VAT).

Natomiast dochodem ze źródła przychodów, (...), jest nadwyżka sumy przychodów uzyskanych z tego źródła przychodów nad kosztami ich uzyskania (art. 7 ust. 2 ustawy o CIT).

Do przychodów w podatku CIT (zdefiniowanych w art. 12 ustawy o CIT) zalicza się m.in. korektę cen transferowych w rozumieniu art. 11e ustawy o podatku dochodowym osób prawnych (art. 12 ust. 3aa powołanej ustawy, tzw. korekta rentowności), czy wartość otrzymanych odsetek (art. 12 ust. 4 pkt 2 cytowanej

⁶⁸ Patrz str. 6 Wytycznych do czynności sprawdzających z września 2021 r. opracowanych przez Ministerstwo Finansów.

ustawy). Powyższe przykłady należności zaliczone do przychodów w CIT nie są zaliczane do obrotu (nie stanowią podstawy opodatkowania) w podatku VAT. W pierwszym przykładzie wynika to z dyspozycji art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy w zw. z art. 8 ust. 1 ustawy (nie jest świadczeniem usług) oraz art. 7 ust. 1 ustawy o VAT (nie jest dostawą towarów) (por. interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 17 lutego 2023 r. o sygn. 0114-KDIP4-3.4012.726.2022.2.MKA), a w przypadku odsetek z art. 43 ust. 1 pkt 38 ustawy o VAT (zwolnienia przedmiotowe).

Podobne różnice można wskazać po stronie nabyć w podatku VAT i kosztów uzyskania w podatku CIT. Przykładowo wartość nabywanych środków trwałych jest deklarowana w VAT. Wydatek z tego tytułu nie jest jednak zaliczany bezpośrednio do kosztów uzyskania przychodów (za wyjątkiem środków trwałych podlegających jednorazowej amortyzacji), lecz poprzez odpisy amortyzacyjne (systematyczne wliczanie w koszty części wartości zużywającego się majątku trwałego).

Reasumując, uznanie wyniku matematycznego, tj. różnicy wartości sprzedaży i nabyć dla potrzeb podatku VAT, jako podstawy do uznania braku zasadności weryfikacji rozliczeń w CIT, z uwagi na ww. podane przykłady rozbieżności w zakresie zaliczania do obrotu/dochodu, nabyć/kosztów jest niezasadne i może prowadzić do błędnych wniosków o braku ekonomicznego uzasadnienia do podejmowania stosownych działań określonych w ww. Wytycznych do czynności sprawdzających. W tym kontekście NIK wskazuje, że ekonomika postępowania nie powinna stanowić podstawy do ustawicznego odstępowania od realizacji ww. ustawowych zadań PUS, szczególnie w przypadkach, gdzie nie można było w sposób pewny wykluczyć występowania uzasadnionego podejrzenia popełniania wykroczeń lub przestępstw skarbowych w rozumieniu art. 303 ustawy z 6 czerwca 1997 r. Kodeks postępowania karnego w zw. z art. 113 § 1 kks.

Dodać jeszcze należy, że w przedmiotowych przypadkach Naczelnik PUS dostrzegając konieczność weryfikacji zeznań w CIT-8, bowiem kierowała do wymienionych podatników wezwania w tym przedmiocie.

OCENA CZĄSTKOWA

Weryfikowano wywiązywanie się przez podatników CIT z obowiązku składania zeznań podatkowych, jednakże prowadzone czynności sprawdzające wobec podatników CIT, którzy nie złożyli rocznego zeznania CIT-8 co do zasady ograniczały się do wysyłania wezwań do ich złożenia i jedynie w nielicznych przypadkach sprawdzano aktualność danych adresowych podatnika lub wzywano do złożenia odpowiednich dokumentów osoby fizyczne upoważnione do reprezentowania spółki. Na próbie 55 podatników CIT, którzy złożyli zeznanie roczne CIT-8 stwierdzono,

że jedynie w 14,5% przypadków prowadzone były czynności sprawdzające w zakresie zgodności zadeklarowanych kwot z dokumentami źródłowymi. Działo się tak głównie z uwagi na fakt, że w większości pozostałych analizowanych spraw (61,8% przypadków) wynik przeprowadzonych wcześniej czynności sprawdzających wskazywał na niskie ryzyko wystąpienia nieprawidłowości w tym zakresie. Prawidłowo przeprowadzane były kontrole podatkowe w zakresie CIT, wykorzystywano ustalenia z kontroli w zakresie VAT do określenia prawidłowej wysokości zobowiązań w CIT. Nie zidentyfikowano i nie zgłaszano problemów organizacyjnych lub kadrowych mogących mieć negatywny wpływ na realizację zadań związanych z weryfikacją rozliczeń CIT i ustalanie nieprawidłowości w tym obszarze oraz podejmowano działania w celu zaspokojenia potrzeb szkoleniowych pracowników Urzędu w tym zakresie. Prowadzona w PUS działalność analityczna obejmowała kwestie związane z prawidłowością rozliczeń z tytułu CIT. Dokonywano również rzetelnej weryfikacji wyników otrzymanych analiz, dotyczących wytypowania podmiotów albo grup podmiotów charakteryzujących się wysokim ryzykiem

nieprawidłowości

i wykorzystywano je w prowadzonej działalności. Stwierdzona nieprawidłowość polegała na kierowaniu wezwania do złożenia zeznania podatkowego CIT-8 ponad trzy miesiące od upływu terminu na jego złożenie w przypadku 23% z 50 badanych przypadków. Nie podjęto również wszystkich możliwych czynności sprawdzających wobec czterech podatników, którzy nie złożyli zeznania CIT-8, a wykazali obroty w VAT.

OBSZAR

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

Opis stanu faktycznego

3.1. Kwota zaległości podatkowych w CIT, w relacji do wpływów z tego podatku w latach 2020-2023 (30 czerwca), według stanu na koniec danego okresu przedstawiała się następująco:

- 5 346,9 tys. zł w 2020 r., co stanowiło 32,4% wpływów z tego podatku,
- 3 951,6 tys. zł w 2021 r. (28,2%),
- 4 634,9 tys. zł w 2022 r. (18,0%),
- 3 964,9 tys. zł w I połowie 2023 r. (24,4%).

Kwota zaległości objętych tytułami wykonawczymi wyniosła w ww. latach odpowiednio: 1 837,1 tys. zł, 1 822,6 tys. zł, 1 884,5 tys. zł oraz 1 249,2 tys. zł.

Relacja kwoty zaległości podatkowych wyegzekwowanych w postępowaniach egzekucyjnych do kwoty zaległości objętej tytułami wykonawczymi uległa poprawie i wzrosła z 8,4% w 2020 r. do 9,9% w 2021 r. oraz do 16,4% w 2022 r. W I połowie 2023 r. wyniosła 5,4%.

(akta kontroli str. 343)

3.2. W zakresie działań windykacyjnych i postępowań egzekucyjnych w Urzędzie obowiązywała wewnętrzna procedura nr 5/2018 Prowadzenie postępowania egzekucyjnego.

(akta kontroli str. 420-426)

Szczegółowym badaniem objęto dochodzenie przez Urząd 10 zaległości w CIT dotyczących dłużników, którzy byli wpisani do KRS (spółki prawa handlowego), z wyłączeniem podmiotów objętych postępowaniem upadłościowym lub restrukturyzacyjnym⁶⁹. Stwierdzono, że:

- w dziewięciu przypadkach, bez zbędnej zwłoki, po upływie terminu płatności zobowiązania zostało wystawione i przesłane zobowiązanemu upomnienie, zgodnie z zasadami określonymi w art. 15 § 1-1b ustawy z 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji⁷⁰ oraz w § 3 rozporządzenia Ministra Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej z 18 listopada 2020 r. w sprawie postępowania wierzycieli należności pieniężnych⁷¹. W tych sprawach od daty powstania zaległości podatkowej do dnia wystawienia upomnienia upłynęło od jednego do 21 dni, natomiast w pozostałej, jednej sprawie ww. termin wyniósł 70 dni, o czym szerzej mowa w sekcji „Stwierdzone nieprawidłowości”;
- w ośmiu przypadkach niezwłocznie, po upływie 14 dni⁷² od dnia doręczenia upomnienia, wystawiono tytuł wykonawczy zawierający elementy, o których mowa w art. 27 ww. ustawy, a w pozostałych przypadkach tytuły wykonawcze nie zostały wystawione bez zbędnej zwłoki, o czym szerzej mowa w sekcji

⁶⁹ Zaległości o największej wartości, przy czym cztery powstałe przed 2021 r., a sześć w latach 2021-2022.

⁷⁰ Dz. U. z 2022 r. poz. 479, ze zm.), dalej: pea.

⁷¹ Dz. U. z 2020 r. poz. 2083, dalej: rozporządzenie w sprawie postępowania wierzycieli.

⁷² Zgodnie z pismem Dyrektora IAS w Poznaniu nr 3001-IEZ.4020.115.2018 z 6 lipca 2018 r. tytuły wykonawcze należało wystawiać nie później niż w terminie 14 dni od dnia doręczenia upomnienia.

- „Stwierdzone nieprawidłowości”. Od daty doręczenia upomnienia do dnia wystawienia tytułu wykonawczego upłynęło od ośmiu do 33 dni;
- rzetelnie oraz zgodnie z obowiązującą procedurą ustalano stan majątkowy zobowiązanego, wykorzystując dane ze źródeł oraz baz danych wewnętrznych⁷³;
 - wobec zidentyfikowanych składników majątkowych (ruchomości, nieruchomości, wierzytelności, należności, papiery wartościowe, udziały, środki na rachunkach bankowych) podejmowano bezzwłocznie działania celem zastosowania środków egzekucyjnych;
 - w każdym przypadku analizowano dane zawarte w sprawozdaniu finansowym dłużnika oraz m.in.: zeznania roczne, składane deklaracje, zestawienie dochodów podatnika, zakupy środków trwałych, kwoty uzyskane w wyniku egzekucji;
 - w sześciu przypadkach wzywano zobowiązanych do złożenia oświadczenia o posiadanym majątku i źródłach dochodu oraz o prawdziwości i zupełności tego oświadczenia, na podstawie art. 37b § 1 pea;
 - zobowiązani nie wnosili skarg na czynności egzekucyjne lub na przewlekłość postępowania egzekucyjnego obejmującego zaległości (odpowiednio art. 54 oraz 54a ww. ustawy) a także nie wnosili zarzutów, o których mowa w jej art. 33 § 2;
 - w pięciu przypadkach, gdy zaległości nie zostały uregulowane w terminie 60 dni od daty wszczęcia egzekucji, Urząd złożył wniosek o wpisanie do KRS daty wszczęcia egzekucji tych należności, wysokości pozostałych do wyegzekwowania kwot oraz daty i sposobu zakończenia egzekucji, co było zgodne z art. 55a ww. ustawy, natomiast w trzech przypadkach postępowanie egzekucyjne trwało poniżej 60 dni. W dwóch przypadkach Urząd nie złożył ww. wniosku o czym szerzej mowa w sekcji „Stwierdzone nieprawidłowości”;
 - w sytuacji braku możliwości nawiązania kontaktu z dłużnikiem ze względu na nieaktualne dane adresowe, co zostało ustalone w trakcie prowadzenia czynności egzekucyjnych wobec sześciu dłużników, tylko wobec dwóch podatników podjęto działania zmierzające do uchylenia NIP. Naczelnik wyjaśniła, że *w przypadku pozostałych czterech podatników: w dwóch sprawach dane adresowe spółki były aktualne, w jednym przypadku Urząd złożył w 2018 r. wniosek do KRS o wykreślenie z rejestru fikcyjnego przedsiębiorcy, a w ostatnim przypadku do komórki rejestracji Urzędu 5 października 2023 r. wpłynął wniosek celem podjęcia działań zmierzających do uchylenia NIP*;
 - nie zawiadamiano KRS w celu przeprowadzenia postępowania przymuszającego lub postępowania o rozwiązanie podmiotu bez przeprowadzenia postępowania likwidacyjnego.

(akta kontroli str. 344-419, 492-494)

3.3. Na podstawie dokumentacji dotyczącej 10 zaległości w CIT dłużników będących spółkami prawa handlowego, w przypadku których egzekucja okazała się w całości lub w części bezskuteczna stwierdzono, że Urząd podejmował działania⁷⁴ dotyczące przeniesienia odpowiedzialności za zobowiązania na członków zarządu spółek. Czynności te polegały m.in. na ustalaniu aktualnego składu osobowego zarządu danej spółki, analizie wyników postępowania egzekucyjnego wobec jej majątku jak również wyników innych postępowań egzekucyjnych wobec członków zarządu danej

⁷³ Takich jak: Ognivo, a wcześniej zapytania do banków; WRO-system w zakresie danych JPK; e-Orus, EGAPOLTAX, raporty wewnętrzne; CEPIK; elektroniczne księgi wieczyste, a wcześniej Ośrodek Dokumentacji Geodezyjnej i Kartograficznej. ZUS nie stanowił dla Urzędu źródła informacji o majątku osoby prawnej w przypadku podatku CIT.

⁷⁴ Wszystkie postępowania w tym zakresie zostały wszczęte przed kontrolą NIK.

spółki lub na analizie stanu majątkowego ww. osób. W wyniku tych czynności, w dwóch przypadkach wydano decyzję o przeniesieniu odpowiedzialności podatkowej na członka zarządu danej spółki (łącznie wysokość zobowiązania w CIT wyniosła 10,9 tys. zł), a w pozostałych przypadkach postępowanie było w toku. W żadnym przypadku zaległość nie uległa przedawnieniu. W żadnym z ww. 10 przypadków spółka nie została zbyta jako przedsiębiorstwo lub jego zorganizowana część.

(akta kontroli str. 427-434)

3.4. Urząd w 2021 r. odpisał jako przedawnione 23 zaległości obejmujące należności główne w wysokości 1 876,1 tys. zł oraz 2 160,9 tys. zł odsetek. Trzy spośród odpisanych zaległości przedawniły się w 2020 r., a pozostałe w 2021 r. W 2022 r. 41 należności odpisano jako przedawnione, na kwotę 1 120,2 tys. zł należności głównych i 797,9 tys. zł odsetek. Jedna odpisana zaległość przedawniła się w 2021 r., pozostałe w 2022 r.

W okresie 1 stycznia-30 czerwca 2023 r. Urząd odpisał 46 przedawnionych zaległości obejmujących 441,6 tys. zł należności głównych i 437 tys. zł odsetek. Wszystkie odpisane zaległości przedawniły się w 2023 r.

(akta kontroli str. 503)

3.5. W 2021 roku zobowiązania w CIT były odpisywane z ewidencji księgowej jako przedawnione w czasie od 53 do 623 dni⁷⁵. Dwa⁷⁶ zobowiązania odpisano w czasie dłuższym niż 12 miesięcy, o czym szerzej mowa w sekcji „Stwierdzone nieprawidłowości”.

W 2022 roku okres, po jakim zobowiązania w CIT były odpisywane z ewidencji księgowej w roku, w którym nastąpiło przedawnienie, w czasie od 5 do 235 dni⁷⁷.

W pierwszej połowie 2023 roku zobowiązania w CIT były odpisywane z ewidencji księgowej jako przedawnione w czasie krótszym niż we wcześniejszych latach okresu objętego kontrolą, tj. od 7 do 151 dni⁷⁸.

Badanie 12 zaległości w CIT za lata przed 2016 r., o najwyższych kwotach, wykazało, że pięć zaległości nie uległo przedawnieniu, przy czym w dwóch przypadkach bieg terminu przedawnienia został przerwany przez zastosowanie środka egzekucyjnego, o którym podatnik został zawiadomiony. W pozostałych trzech zaległościach bieg terminu przedawnienia został zawieszony poprzez wszczęcie postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, o którym podatnik został zawiadomiony, jeżeli podejrzenie popełnienia przestępstwa lub wykroczenia wiązało się z niewykonaniem tego zobowiązania – sprawy były w toku. Ww. badanie wykazało siedem zaległości, które uległy przedawnieniu. W jednym przypadku przedawnienie nastąpiło 1 sierpnia 2023 r., a wierzytelność została odpisana w toku kontroli, tj. we wrześniu 2023 r. W jednym

⁷⁵ Dziewięć zobowiązań 237 dni; pięć zobowiązań 52 dni; po jednym zobowiązaniu 83, 104, 122, 129, 257, 333, 430, 447, 623.

⁷⁶ Zaległość odpisana 623 dni po jej przedawnieniu była zabezpieczona hipoteką. Dłużnik był podmiotem nieprzerejestrowanym, tj. podmiotem wpisanym do rejestru sądowego na podstawie przepisów obowiązujących do dnia wejścia w życie ustawy z 20 sierpnia 1997 r. Przepisy wprowadzające ustawę o Krajowym Rejestrze Sądowym (Dz. U. Nr 121 poz. 770, ze zm.), które do końca 2015 r. nie złożyły wniosku o wpis do KRS i na mocy art. 9 ust. 2a ww. ustawy utraciły podmiotowość prawną, a ich majątek przeszedł na własność Skarbu Państwa. Kierownik Działu Spraw Wierzycielskich wyjaśnił, że względem spółki będącej dłużnikiem przeprowadzono postępowanie w sprawie przejęcia na rzecz Skarbu Państwa obciążonej nieruchomości. Po wydaniu decyzji przez Prezydenta Inowrocławia, właściwy do zarządzania nieruchomością był Prezydent Miasta Kalisza, który 13 września 2021 r. złożył wniosek o wykreślenie ww. hipoteki. W związku ze zgodą na wykreślenie udzieloną 14 września 2021 r., wierzytelność odpisano 15 września 2021 r.

⁷⁷ Po dziewięć zobowiązań 34 i 170 dni; po cztery zobowiązania 125, 31, 30 dni; dwa zobowiązania 39 dni; po jednym zobowiązaniu 5, 10, 17, 33, 42, 45, 121, 131, 157, 158, 172, 235 dni.

⁷⁸ 12 zobowiązań po 93 dniach; siedem zobowiązań po 47 dniach; pięć zobowiązań po 75 dniach; po cztery zobowiązania po 74 i 77 dniach; po dwa zobowiązania po 58 i 12 dniach; po jednym zobowiązaniu po 7, 9, 20, 115, 117, 151 dniach.

przypadku termin przedawnienia upłynął 25 sierpnia 2010 r., przy czym wierzytelność była zabezpieczona hipoteką – nieruchomości została zlicytowana w postępowaniu komorniczym a przysądzenie własności nastąpiło w toku kontroli, tj. 7 września 2023 r. Pięć wierzytelności, których termin przedawnienia upłynął 24 września 2019 r. (trzy), 3 grudnia 2022 r. i 25 sierpnia 2023 r. było zabezpieczonych zastawem. Zgodnie z art. 70 § 8 Ordynacji podatkowej zobowiązania podatkowe zabezpieczone hipoteką lub zastawem skarbowym nie ulegają przedawnieniu.

(akta kontroli str. 504-508)

Stwierdzone
nieprawidłowości

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

1. W jednym przypadku (zaległość na 433 tys. zł) na 10 zbadanych spraw upomnienie, zawierające wezwanie do wykonania obowiązku z zagrożeniem skierowania sprawy na drogę postępowania egzekucyjnego, nie zostało wystawione i przesłane zobowiązanemu niezwłocznie. Od upływu 21 dni od podjęcia działań informacyjnych do dnia wystawienia upomnienia upłynęło 70 dni, co było niezgodne z § 3 pkt 1 lit. a rozporządzenia w sprawie postępowania wierzycieli.

Naczelnik wyjaśniła, że *zeznanie CIT-8 złożone 30 czerwca 2022 r. okazało się błędne w związku z czym właściwa komórka organizacyjna Urzędu podjęła czynności sprawdzające mające na celu wyjaśnienie nieprawidłowości (wezwanie telefoniczne z 4 sierpnia 2022 r.). Z uwagi na czynności prowadzone w zakresie prawidłowości wykazanych w zeznaniu kwot zobowiązania do zapłaty, komórka wierzycielska wstrzymała się z podjęciem czynności windykacyjnych do czasu wyjaśnienia nieprawidłowości. Ponieważ czynności w ww. zakresie przedłużały się z powodu braku reakcji ze strony spółki, podjęto decyzję o wystawieniu upomnienia, pomimo że zeznanie nadal pozostawało błędne. Ostatecznie spółka złożyła korektę zeznania dopiero 9 grudnia 2022 r.*

(akta kontroli str. 368-373, 492)

2. W przypadku dwóch podatników⁷⁹ (zaległości na 647,9 tys. zł), spośród 10 zbadanych spraw, tytuły wykonawcze wystawiono później niż w ciągu 14 dni od dnia doręczenia podatnikowi upomnienia. Nastąpiło to po upływie odpowiednio 33, 26 dni od dnia doręczenia upomnienia, co było niezgodne z zasadami zawartymi w piśmie Dyrektora IAS w Poznaniu nr 3001-IEZ.4020.115.2018 z 6 lipca 2018 r., według którego tytuły wykonawcze należało wystawiać nie później niż w terminie 14 dni od dnia doręczenia upomnienia. Ponadto, zgodnie z art. 35 § 1 ustawy z 14 czerwca 1960 r. Kodeks postępowania administracyjnego⁸⁰ w zw. z art. 18 *pea*⁸¹, organy administracji publicznej obowiązane są załatwiać sprawy bez zbędnej zwłoki. Naczelnik wyjaśniła, że *w dwóch przypadkach z uwagi na upływ czasu (odpowiednio 6 i 13 lat od wystawienia tytułu wykonawczego) trudno jednoznacznie wskazać przyczynę wystawienia tytułu wykonawczego po odpowiednio 33 i 26 dniach od doręczenia upomnienia.*

(akta kontroli str. 355-362, 392-400, 492)

3. W dwóch przypadkach⁸² (zaległości na 148,3 tys. zł) na 10 ww., gdy zaległości nie zostały uregulowane w terminie 60 dni od daty wszczęcia egzekucji, nie złożono wniosku o wpisanie do KRS daty wszczęcia egzekucji tych należności, wysokości pozostałych do wyegzekwowania kwot oraz daty i sposobu zakończenia egzekucji, co naruszało art. 55a § 1 *pea*, który do podjęcia takich działań obowiązał.

⁷⁹ Tytuły wykonawcze nr: 3007-SEW.723.3373.2017, SM 4/3559/10

⁸⁰ Dz. U. z 2023 r. poz. 775, ze zm.

⁸¹ Jeżeli przepisy niniejszej ustawy nie stanowią inaczej, w postępowaniu egzekucyjnym mają odpowiednie zastosowanie przepisy Kodeksu postępowania administracyjnego.

⁸² Tytuły wykonawcze nr: 3007-723.18705.2022, SM 4/3559/10

Naczelnik wyjaśniła, że w jednym przypadku z uwagi na znaczny upływ czasu (13 lat od wszczęcia i 7 lat od zakończenia postępowania egzekucyjnego) a także kilkukrotną zmianę osób prowadzących rejon egzekucyjny, który właściwy był do obsługi wskazanego podmiotu, trudno ustalić przyczynę niedokonania wpisu zgodnie z ww. przepisem art. 55a. Prezes spółki złożył w 2015 r. w Sądzie wyjawienie majątku spółki, co spowodowało ujawnienie spółki w Rejestrze Dłużników Niewypłacalnych i tym samym wypełniło tę samą funkcję informacyjną, którą pełni KRS stanowiąc ogólnopolską bazę danych o podmiotach uczestniczących w obrocie gospodarczym. Natomiast niedokonanie wpisu zgodnie z ww. przepisem w drugim przypadku należy wytłumaczyć przeoczeniem spowodowanym znacznym obciążeniem pracą w komórce egzekucyjnej, w szczególności spowodowanym nadrabianiem zaległości po okresie COVID, gdy zmiana organizacji pracy znacznie ograniczyła jej efektywność i uniemożliwiła właściwą realizację zadań. W związku z powyższym przyjęto priorytety działań w komórce egzekucyjnej po okresie „covidowym” z uwzględnieniem w pierwszej kolejności tych, które przynoszą wymierną skuteczność finansową. Skupienie na tych działaniach przy obsłudze znacznej liczby tytułów wykonawczych mogło spowodować niedopatrzenie.

(akta kontroli str. 392-406, 492-493)

4. W dwóch przypadkach przedawnione zaległości CIT na łączną kwotę 2,3 tys. zł odpisano z ewidencji księgowej po okresie przekraczającym rok⁸³ od daty ich przedawnienia. Pozostawienie w ewidencji księgowej przedawnionych zaległości było niezgodne z art. 20 ust. 1 ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości⁸⁴, w związku z § 5 ust. 2 zarządzenia Ministra Rozwoju i Finansów z 28 grudnia 2017 r.⁸⁵. W świetle ww. przepisów zapisów w księgach rachunkowych dokonuje się według zasad określonych w przywołanym zarządzeniu, a ustawę o rachunkowości stosuje się odpowiednio. Ww. ustawa wskazuje, że do ksiąg rachunkowych okresu sprawozdawczego należy wprowadzić, w postaci zapisu, każde zdarzenie, które nastąpiło w tym okresie sprawozdawczym.

Kierownik Działu Spraw Wierzycielskich wyjaśnił, że opóźnienie w ich odpisaniu wynikało ze względu na pandemię SARS-CoV-2 oraz spowodowane przez COVID ograniczenia w funkcjonowaniu Urzędu.

(akta kontroli str. 504-508)

Nie negując racjonalności przedstawionej argumentacji oraz dostrzegając relatywnie niewielką wysokość kwoty ww. naruszenia, NIK wskazuje, że z formalnoprawnego punktu widzenia doszło do naruszenia ww. przepisów.

OCENA CZĄSTKOWA

Egzekucja zaległości podatkowych w CIT prowadzona była zgodnie z przepisami prawa oraz wewnętrzną procedurą, przy czym w jednym przypadku na 10 badanych upomnienie nie zostało wystawione i przesłane zobowiązanemu bez zbędnej zwłoki, a w dwóch przypadkach nie wystawiono niezwłocznie tytułów wykonawczych. Ponadto w dwóch przypadkach na 10, gdy zaległości nie zostały uregulowane w terminie 60 dni od daty wszczęcia egzekucji, nie złożono wniosku o wpisanie do KRS daty wszczęcia egzekucji tych należności i wysokości pozostałych do wyegzekwowania kwot. W przypadku gdy egzekucja z majątku spółki okazała się w całości lub w części bezskuteczna Naczelnik Urzędu podejmowała działania

⁸³ Tj. po 82 i 258 dni po zakończeniu okresu sprawozdawczego, w którym nastąpiły.

⁸⁴ Dz.U. z 2023 r. poz. 120, ze zm.

⁸⁵ w sprawie zasad rachunkowości i planów kont dla organów podatkowych podległych ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych, w zakresie poboru i rozliczenia podatków, opłat, wpłat z zysku przedsiębiorstw państwowych, jednoosobowych spółek Skarbu Państwa oraz banków państwowych, a także innych niepodatkowych należności budżetowych, do których poboru, ustalania lub określania są uprawnione organy podatkowe; Dz. Urz. MFFiPR z 2021 r. poz. 139, ze zm.

celem przeniesienia odpowiedzialności za zobowiązania podatkowe w CIT na członków jej zarządu. W Urzędzie prowadzono monitoring przedawnionych należności, lecz wystąpiły dwa przypadki odpisania ich dopiero po upływie roku od daty przedawnienia.

IV. Uwagi i wnioski

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

- Wnioski
- 1) wzywania, w sprawach tego wymagających, podatnika do złożenia zgłoszenia identyfikacyjnego w zakresie danych uzupełniających;
 - 2) terminowej realizacji obowiązku uchylenia NIP z urzędu;
 - 3) przekazywania do KRS, pozyskanych w toku realizowanych przez organ działań, informacji o zdarzeniach, które podlegają obowiązkowi wpisu do Rejestru z urzędu, w szczególności o nieaktualnych danych adresowych podatników;
 - 4) wysyłania wezwań do złożenia zeznania podatkowego bez zbędnej zwłoki oraz podejmowania wszystkich możliwych czynności sprawdzających wobec podmiotów, które złożyły zeznania CIT-8, a wykazały obroty w VAT;
 - 5) wystawiania bez zbędnej zwłoki upomnień zawierających wezwanie do wykonania obowiązku z zagrożeniem skierowania sprawy na drogę postępowania egzekucyjnego.
 - 6) niezwłocznego wystawiania tytułów wykonawczych;
 - 7) niezwłocznego kierowania 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;
 - 8) ujmowania w księgach rachunkowych Urzędu odpisów przedawnionych zaległości we właściwych okresach sprawozdawczych

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 Poznaniu. Prawo zgłaszania zastrzeżeń, zgodnie z art. 61b ust. 2 ustawy o NIK, nie przysługuje do wystąpienia pokontrolnego zmienionego zgodnie z treścią uchwały w sprawie zastrzeżeń.

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

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

Poznań, dnia 30 października 2023 r.

Najwyższa Izba Kontroli
Delegatura w Poznaniu

Kontroler
Tomasz Juszkiewicz
Starszy inspektor kontroli państwowej

Dyrektor
Z up. p.o. Wicedyrektor
Zuzanna Kaźmierczak

.....
Podpis

.....
Podpis