



NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI
Delegatura w Szczecinie

LSZ.410.012.02.2023

Pani
Marzena Wojciechowska
Naczelnik
Pierwszego Urzędu Skarbowego w Szczecinie
ul. Michała Drzymały 5,
70-217 Szczecin

WYSTĄPIENIE POKONTROLNE

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

I. Dane identyfikacyjne

Jednostka kontrolowana	Pierwszy Urząd Skarbowy w Szczecinie ¹ ul. Drzymały 5, 70-217 Szczecin,
Kierownik jednostki kontrolowanej	Marzena Wojciechowska, Naczelnik Pierwszego Urzędu Skarbowego w Szczecinie ² od 15 listopada 2022 r. W okresie od 1 marca 2018 r. do 14 listopada 2022 r. Naczelnikiem Urzędu była Justyna Szmiłk.
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 dnia zakończenia czynności kontrolnych) ³ z wykorzystaniem dowodów sporządzonych przed tym okresem oraz danych za okresy wcześniejsze mające bezpośrednio związek z badanym zagadnieniem.
Podstawa prawna podjęcia kontroli	Artykuł 2 ust. 1 ustawy z dnia 23 grudnia 1994 r. o Najwyższej Izbie Kontroli ⁴
Jednostka przeprowadzająca kontrolę	Najwyższa Izba Kontroli Delegatura w Szczecinie
Kontrolerzy	<ol style="list-style-type: none">1. Małgorzata Chabiniak, główny specjalista kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr LSZ/114/2023 z 3 lipca 2023 r.2. Katarzyna Kozłowska, specjalista kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr LSZ/82/2023 z 19 maja 2023 r.3. Radosław Kropiowski, doradca ekonomiczny, upoważnienie do kontroli nr LSZ/160/2023 z 10 października 2023 r.4. Ewelina Kamińska-Nowicka, specjalista kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr LSZ/139/2023 z 6 września 2023 r.

(akta kontroli str.1-8, 45-48)

¹ Dalej: Urząd lub US.

² Dalej: Naczelnik.

³ Czynności kontrole zakończono 24.10.2023 r.

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

II. Ocena ogólna⁵ kontrolowanej działalności

OCENA OGÓLNA

W okresie objętym kontrolą podejmowano działania służące prawidłowości rozliczeń podatku dochodowego od osób prawnych⁶, jednak nie zawsze były one rzetelne i realizowane prawidłowo.

W celu wyegzekwowania obowiązku złożenia zgłoszenia identyfikacyjnego NIP-8 we wszystkich analizowanych przypadkach⁷ podejmowano pierwsze działania od 110 do 849 dni po upływie terminu na jego założenie oraz w 80% przypadków kolejne działania od 64 do 702 dni, zamiast bezpośrednio po uzyskaniu wiedzy o braku reakcji podatnika. Po bezskutecznych próbach doręczenia na adres siedziby podatnika CIT (spółki prawa handlowego) pism w celu złożenia NIP-8, w 80% analizowanych przypadków nie kierowano zawiadomień do komórki ds. karno-skarbowych w celu ukarania grzywną za niezłożenie zgłoszenia NIP-8 oraz nie przeprowadzono faktycznego sprawdzenia czy pod adresem wskazanym w Krajowym Rejestrze Sądowym⁸ oraz Urzędzie w celu rejestracyjnym, istnieje siedziba spółki. Weryfikowano podane przez podatników CIT w zgłoszeniu identyfikacyjnym dane uzupełniające NIP-8, w tym m.in. pod względem formalnej poprawności: formularza zgłoszenia, numerów rachunków bankowych, miejsc przechowywania dokumentacji rachunkowej oraz podpisania przez osoby do tego upoważnione. Stwierdzone nieprawidłowości dotyczyły ponadto podejmowania z opóźnieniem działań w celu: weryfikacji zgłoszenia identyfikacyjnego oraz otwierania obowiązku podatkowego w PoltaxPlus.

Dostosowano strukturę organizacyjną Urzędu do wykonywania zadań związanych z CIT, jednak nie w pełnym zakresie realizowane były potrzeby szkoleniowe pracowników Urzędu, a w składanych wyjaśnieniach wielokrotnie wskazywano na znaczne obciążenie zadaniami, niedobory kadrowe, w tym związane z liczną fluktuacją pracowników. W badanym okresie Urząd przeprowadzał kontrole podatników CIT, wytypowanych w ramach przeprowadzonych czynności analitycznych. Do określenia zobowiązania w CIT w prawidłowej wysokości wykorzystywano ustalenia z kontroli podatkowej w zakresie VAT przeprowadzanych u podatników CIT. Weryfikowano i wykorzystywano wyniki analiz otrzymywanych z Ministerstwa Finansów⁹ lub Izby Administracji Skarbowej¹⁰, dotyczące wytypowanych podmiotów charakteryzujących się wysokim ryzykiem nieprawidłowości w obszarze podatku CIT. Pomimo powyższego podejmowano nierzetelne działania w celu wyegzekwowania od podatników obowiązku złożenia deklaracji CIT-8 za rok podatkowy, który zakończył się w latach 2017 oraz 2020-2021. W 32% analizowanych przypadków pierwsze wezwanie do złożenia deklaracji CIT-8 kierowano od 96 do 343 dni po upływie terminu na jej złożenie.

W okresie objętym kontrolą Urząd w większości przypadków w sposób prawidłowy egzekwował zaległości z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych. Czynności egzekucyjne, z wyjątkiem pojedynczych przypadków, podejmowane były niezwłocznie, rzetelnie ustalano stan majątkowy podatników. W przypadku gdy egzekucja okazywała się nieskuteczna, Urząd podejmował działania w celu przeniesienia odpowiedzialności za zobowiązania w CIT na członków zarządu. Stwierdzone w tym obszarze nieprawidłowości dotyczyły m.in. nieprzekazania w 10 przypadkach wniosków o wpisanie do KRS daty wszczęcia egzekucji

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

⁶ Dalej: CIT.

⁷ Analizą objęto 10 podatników.

⁸ Dalej: KRS.

⁹ Dalej: MF.

¹⁰ Dalej: IAS.

administracyjnej, wysokości zaległości oraz daty i sposobu zakończenia egzekucji oraz nieodpisywania na bieżąco w księgach rachunkowych przedawnionych należności.

III. Opis ustalonego stanu faktycznego oraz oceny cząstkowe¹¹ kontrolowanej działalności

OBSZAR

1. Identyfikacja i ewidencja podatników podatku dochodowego od osób prawnych

Opis stanu faktycznego

1.1. W latach 2020-2023 r. (do 30 czerwca) liczba zarejestrowanych podatników CIT wzrosła ogółem o 16,6%, w tym w stosunku do roku ubiegłego o 9,5% w 2021 r. 4,4% w 2022 r. oraz 2% w 2023 r. (do 30 czerwca) w odniesieniu do 2022 r. Według stanu na 31 grudnia każdego z lat 2020-2022 oraz 30 czerwca 2023 r. zarejestrowano ogółem odpowiednio: 6 864, 7 517, 7 849 oraz 8 004 podatników CIT¹², w tym podmioty nie zarejestrowane jako podatnicy VAT „czynni” stanowiły odpowiednio: 35,4% (2 430 podatników); 33,9% (2 548); 45,5% (3 575) oraz 34,8% (2 786)¹³.

(akta kontroli str. 635)

Według stanu na 30 czerwca 2023 r. podatnicy złożyli ogółem 28 195 deklaracji CIT-8¹⁴ za lata podatkowe, które zakończyły się w okresie 2017-2022, w tym za rok podatkowy, który zakończył się w: 2017 r. 4 330, 2018 r. 4 226, 2019 r. 4 371, 2020 r. 4 876, 2021 r. 5 335 oraz 2022 r. 5 057. Złożono trzy deklaracje CIT-8E¹⁵ za rok podatkowy, który zakończył się w 2021 r. i 35 za rok podatkowy, który zakończył się w 2022 r.

(akta kontroli str. 636-637)

1.2. Według stanu na 13 października 2023 r. odnotowano¹⁶ w Urzędzie 196 spółek prawa handlowego, które nie złożyły danych uzupełniających na formularzu NIP-8, w tym 135 z nich zarejestrowano w KRS po 1 stycznia 2021 r.¹⁷

(akta kontroli str. 3415-3422)

W kontrolowanym okresie, z miesięczną częstotliwością generowano raporty o podmiotach bez danych uzupełniających.

(akta kontroli str. 3431, 3531-3568)

W zakresie egzekwowania przez Naczelnika w latach 2021-2023 (do 13 października) od podatników nowo zarejestrowanych w KRS obowiązku złożenia zgłoszenia

¹¹ Oceny cząstkowe to oceny działalności w poszczególnych obszarach badań kontrolnych. Ocena cząstkowa może być sformułowana jako ocena pozytywna, ocena negatywna albo ocena w formie opisowej.

¹² W podanym okresie liczba zarejestrowanych spółek prawa handlowego wyniosła ogółem odpowiednio: 3 650, 4 252, 4 505, 4 621 (najwięcej odnotowano spółek z o.o.); pozostałe podmioty odnotowano w liczbie odpowiednio: 3 214, 3 265, 3 344, 3 383 (największy udział stanowiły wspólnoty mieszkaniowe).

¹³ We wskazanych latach wśród podmiotów niebędących podatnikami VAT „czynnymi” liczba zarejestrowanych spółek prawa handlowego wyniosła odpowiednio: 667, 729, 793 oraz 843 (najwięcej odnotowano spółek z o.o.); pozostałe podmioty odnotowano w liczbie odpowiednio: 1 763, 1 819, 1 898, 1 943. (największy udział stanowiły wspólnoty mieszkaniowe).

¹⁴ Dane obejmują pierwszą wersję zeznania podatnika. W przypadku podatników, którzy dokonali wyboru roku podatkowego innego niż rok kalendarzowy, zeznania zaliczono do roku kalendarzowego w latach 2017-2022, w którym rok podatkowy podatnika zakończył się.

¹⁵ Deklaracja o wysokości osiągniętego dochodu i należnego ryczałtu od dochodów spółek kapitałowych (tzw. estoński CIT), obowiązuje począwszy od roku podatkowego rozpoczynającego się po dniu 31 grudnia 2020 r.

¹⁶ W tym na podstawie raportu o podmiotach bez danych uzupełniających wygenerowanego z systemu pn. *Centralny Rejestr Podmiotów Krajowej Ewidencji Podatników*; dalej: CRP KEP.

¹⁷ Ogółem odnotowano 258 podmiotów, które nie złożyły danych uzupełniających na formularzu NIP-8, w tym 164 z nich zarejestrowano w KRS po 1 stycznia 2021 r.

identyfikacyjnego danych uzupełniających NIP-8 w stosunku do objętych analizą 10 podmiotów¹⁸ ustalono, że:

- a) do wszystkich podatników skierowano wezwania w celu złożenia NIP-8, od 110 do 849 dni od upływu terminu tego obowiązku;
- b) w stosunku do ośmiu podmiotów, które nie reagowały na pierwsze wezwania do złożenia zgłoszenia identyfikacyjnego danych uzupełniających NIP-8 podejmowano kolejne działania w celu wyegzekwowania tego obowiązku od 64 do 702 dni, zamiast bezpośrednio po uzyskaniu wiedzy o braku reakcji podatnika;
- c) w jednym przypadku nie wezwano powtórnie podatnika, pomimo braku reakcji na pierwsze wezwanie do złożenia NIP-8;
- d) w wyniku podjętych działań, dwóch podatników złożyło zgłoszenia identyfikacyjne danych uzupełniających NIP-8¹⁹;
- e) po bezskutecznych próbach doręczenia na adres siedziby podatnika CIT (spółki prawa handlowego) wezwań w celu złożenia NIP-8, skierowano je w dwóch przypadkach do osoby fizycznej upoważnionej do reprezentowania podatnika; pomimo zaistniałych przesłanek nie podjęto takich działań w sześciu innych przypadkach;
- f) pomimo niedopełnienia przez ośmiu podatników CIT obowiązku złożenia zgłoszenia identyfikacyjnego: nie kierowano w tym zakresie zawiadomień do komórki ds. karno-skarbowych w celu ukarania grzywną; nie przeprowadzono faktycznej weryfikacji czy pod adresem wskazanym w KRS oraz Urzędzie w celu rejestracyjnym, istnieje siedziba spółki oraz nie zawiadamiano sądu rejestrowego w celu przeprowadzenia postępowania przymuszającego.

Działania podejmowane w celu wyegzekwowania obowiązku złożenia zgłoszenia identyfikacyjnego danych uzupełniających NIP-8 były nierzetelne, co zostało opisane w sekcji: *Stwierdzone nieprawidłowości*.

(akta kontroli str. 31, 49-57, 70, 102-103, 128-140, 325, 371, 3214-3531)

W Urzędzie nie wprowadzono regulacji wewnętrznych dotyczących terminów podejmowania działań w celu wyegzekwowania od podatników CIT, obowiązku złożenia zgłoszenia identyfikacyjnego danych uzupełniających NIP-8. Nieprawidłowość została opisana w sekcji: *Stwierdzone nieprawidłowości*.

(akta kontroli str. 9-12, 31-34, 70, 102-103, 128-140, 316-408, 3616-3636)

W zakresie braku zawiadamiania sądu rejestrowego w celu przeprowadzenia postępowania przymuszającego, Naczelnik wyjaśniła m.in., że: *brak jest dowodów, które w sposób niebudzący wątpliwości wskazywałyby lub choćby uprawdopodobniały (...) na posługiwanie się fałszywymi danymi adresowymi były przyczyną, dla której nie dokonaliśmy zgłoszenia do sądu rejestrowego o przeprowadzenie postępowania na podstawie art. 24 lub art. 25a ustawy o KRS.*

(akta kontroli str. 3431, 3529-3530)

1.3. W latach objętych kontrolą w zakresie rejestracji podatników CIT, w tym weryfikacji danych podawanych przez nich w zgłoszeniach NIP-8, obowiązywały wydane przez Ministerstwo Finansów procedury postępowania w sprawie prowadzenia rejestru podatników i płatników, rejestru podatników od towarów i usług oraz rejestru podatników dokonujących transakcji wewnątrzspółnotowych²⁰.

(akta kontroli str. 9, 32-33, 70-154)

¹⁸ Analizą objęto odnotowanych według stanu na 30 kwietnia 2023 r. w raporcie CRP KEP 10 podatników CIT, będących spółkami prawa handlowego bez złożonych danych uzupełniających (NIP-8), w tym po pięć pierwszych zarejestrowanych w KRS w każdym z lat 2021-2022. Podjęte działania przedstawiono według stanu na 13 października 2023 r.

¹⁹ W tym: 22 czerwca 2023 r. (po drugim wezwaniu) oraz 9 czerwca 2023 r. po pierwszym wezwaniu.

²⁰ W tym: przekazane pismami: DPP1.8622.9.2017 z września 2017 r. oraz DPP1.8061.2.2022 z 28 czerwca 2022 r.

W zakresie weryfikacji w latach 2021-2023 (do 30 kwietnia) podanych przez podatników CIT w zgłoszeniu identyfikacyjnym danych uzupełniających NIP-8 ustalono, że w przypadku objętych szczegółową analizą podmiotów²¹:

- we wszystkich przypadkach pracownik Urzędu potwierdził podpisem złożonym na zgłoszeniu weryfikację danych w nim zwartych, w tym m.in. dokonana pod względem formalnej poprawności: formularza zgłoszenia, numerów rachunków bankowych, miejsc przechowywania dokumentacji rachunkowej oraz podpisania przez osoby do tego upoważnione, liczba dni, które upłynęły od daty złożenia przez podatnika NIP-8 do dnia podjęcia działań mających na celu weryfikację danych w zeznaniach NIP-8 wyniosła od jednego do 74 dni kalendarzowych,
- wszystkim podatnikom otwarto obowiązki podatkowe w zakresie CIT w systemie PoltaxPlus, liczba dni od wpisu do KRS do otwarcia obowiązku CIT wyniosła od jednego do 255 dni kalendarzowych.

(akta kontroli str. 3709-3711)

1.4. W okresie objętym kontrolą nie obowiązywały w Urzędzie wytyczne bądź procedury dotyczące obiegu pomiędzy komórkami organizacyjnymi informacji o nieaktualnych, fikcyjnych bądź fałszywych danych rejestracyjnych podmiotów (np. w sytuacji braku możliwości nawiązania kontaktu z podatnikiem na etapie czynności sprawdzających, kontroli podatkowej bądź postępowania egzekucyjnego).

(akta kontroli str. 32, 3845)

Naczelnik wyjaśniła m.in., że: *Informacje o podmiotach CIT mogących posługiwać się lub posługujących się fałszywymi/fikcyjnymi danymi adresowymi najczęściej pochodzą z zawiadomień podmiotów zewnętrznych, np. biur rachunkowych używających swoich adresów do celów rejestracyjnych innym podmiotom gospodarczym (w 2019 r. na podstawie tego rodzaju zawiadomień o utracie tytułu prawnego do lokalu przeprowadziliśmy ponad 190 postępowań zakończonych uchynieniem numeru NIP). Z kolei źródłami wewnętrznymi, wskazującymi na możliwość posługiwania się przez podmiot nieprawdziwymi danymi adresowymi, są najczęściej prowadzone przez pracowników SKI czynności sprawdzające dot. rejestracji tych podmiotów. Do podjęcia dalszych czynności weryfikacyjnych, które polegały na fizycznym ustaleniu w terenie, czy firma faktycznie znajduje się pod zgłoszonym w KRS adresem kwalifikowały się np. przypadki, w których przesyłki, wysyłane na adres rejestracyjny, powracały z adnotacją doręczyciela o nieistnieniu podmiotu pod tym adresem. Praktyka potwierdzania przez pracowników urzędu (zatrudnionych w komórkach SKI, SKP czy SEE) danych adresowych siedziby lub miejsca prowadzenia działalności bezpośrednio u podatnika stosowana była z powodzeniem również w toku weryfikacji zgłoszeń rejestracyjnych VAT-R. Jednakże z uwagi na rozprzestrzenienie się pandemii COVID -19, Ministerstwo Finansów pismem z 23 marca 2020 r. (...), a także z 10 listopada 2021 r. (...) oraz z 16 maja 2022 r. (...) zaleciło wszystkim urzędom skarbowym odstępianie od wykonywania tzw. wizji lokalnych do czasu odwołania stanu epidemii. Jednocześnie wskazano, aby czynności w zakresie sprawdzenia siedziby lub miejsc prowadzenia działalności, w szczególności czy podmiot znajduje się pod adresem rejestracyjnym, realizować w sposób analityczny, wykorzystując posiadane przez urząd informacje i dokumenty oraz poprzez sprawdzanie zapisów w systemie Elektroniczne Księgi Wieczyste, Geoportal, Google Maps, kontakt telefoniczny lub mailowy z podatnikiem. Stan epidemii stał się również okresem ograniczania bezpośredniego kontaktu w wielu innych realizowanych zadaniach, na rzecz czynności możliwych do podjęcia z siedziby urzędu. Brak możliwości pozyskania bezpośrednich dowodów na*

²¹ Analizą objęto 15 spółek prawa handlowego w tym: po pięć zarejestrowanych w KRS w latach 2021-2023 (do 30 kwietnia).

potwierdzenie fikcyjności adresu ograniczył w znacznym stopniu możliwość zachowania pełnego reżimu postępowania dowodowego, co umożliwiły przeprowadzane oględziny. Przy braku oświadczenia właściciela lokalu o wygaśnięciu umowy najmu (w odniesieniu do podmiotów, które nie dysponowały własnym lokalem siedziby działalności) jednoznaczne potwierdzenie faktu posługiwania się przez podatnika CIT fałszywym adresem rejestracyjnym jest istotnie utrudnione. Również w przypadku przywołanych wcześniej adnotacji doręczyciela o nieistnieniu podmiotu pod adresem, należy zaznaczyć, że stanowią one nieliczne wyjątki od zasady awizowania przesyłek, nawet w przypadku braku fizycznych znamion istnienia podmiotu pod adresem. W praktyce adnotacja ta pojawia się na przesyłce przede wszystkim w przypadku rzadko występującego fizycznego braku adresu (budynku lub lokalu o wskazanym numerze), bądź wyraźnego sygnału ze strony osób zastanych pod adresem, że zaprzeczają istnieniu danego podmiotu w tym miejscu. Jednocześnie Ministerstwo Finansów w powołanych pismach podkreślało, że w postępowaniu dowodowym adnotacje urzędowe sporządzone w sposób niesformalizowany, poza udziałem podatnika, w ramach czynności sprawdzających, mogą stanowić dopiero podstawę do uruchomienia postępowania w przedmiocie wydania decyzji o uchyleniu nadanego NIP. Stanowisko to jest zbieżne z dostępnym orzecznictwem sądów administracyjnych w tym zakresie, podkreślających m.in. konieczność zachowania reżimu postępowania dowodowego, w tym w zakresie zawiadamiania strony z zachowaniem ustawowego terminu, o miejscu i terminie oględzin. Okoliczności związane z pracą zdalną urzędu, w tym pracowników działu SKI, izolacje domowe związane z zachorowaniami na COVID pracowników bądź współmieszkańców, członków rodziny, odczuwalne przy znacznym obciążeniu zadaniowym niedobory kadrowe działu, w tym związane z liczną fluktuacją pracowników do innych urzędów skarbowych oraz mocno utrudniony kontakt z podatnikami (rzeczywistość gospodarcza w czasach rozprzestrzeniającej się pandemii) wpłynęły w istotny sposób na możliwość ujawniania przypadków posługiwania się fałszywymi/fikcyjnymi danymi rejestracyjnymi przez podatników CIT w kontrolowanym okresie jak również liczby możliwych do podjęcia i przeprowadzenia postępowań w sprawie uchylenia NIP. (...).

(akta kontroli str. 32-34, 3845)

W latach 2021-2023 (do 30 czerwca) wobec podatników CIT wydano cztery decyzje uchylające z urzędu numer NIP²².

(akta kontroli str. 34, 3846)

W kontrolowanym okresie²³ do komórki Identyfikacji i Rejestracji Podatkowej²⁴ Urzędu w toku czynności sprawdzających, skierowano jedno pismem zawiadomienie/ informację w sprawie posługiwania się przez podatnika CIT fałszywymi lub fikcyjnymi danymi adresowymi siedziby lub miejsca wykonywania działalności gospodarczej. Naczelnik w decyzji z 21 marca 2023 r. uchylił NIP z urzędu.

(akta kontroli str. 35, 3846, 3871-3890)

W uzasadnieniu ww. decyzji stwierdzono m.in.: (...) Brak kontaktu z podmiotem, przy ustalonej nieobecności Spółki pod wskazanym w KRS adresem potwierdza fakt, że zgłoszony adres: (...) - nie jest rzeczywistym adresem jej siedziby. Rzetelność zgłaszanych w rejestrach danych ma istotne znaczenie dla obrotu gospodarczego. Umożliwia organom państwa sprawowanie kontroli nad prawidłowością rozliczeń podatkowych. Adres siedziby jest niezbędny, aby inni uczestnicy obrotu

²² Jedną w 2021 r. i trzy w 2023 r.

²³ Do 30 kwietnia 2023 r.

²⁴ Dalej: komórka SKI.

gospodarczego, w tym organy podatkowe, miały gwarancję skutecznego kontaktowania się z przedsiębiorcą. Posługiwanie się przez firmę W. sp. z o.o. fałszywym adresem siedziby uniemożliwia organowi podatkowemu doręczenie pism lub przeprowadzenie czynności sprawdzających czy kontrolnych (...).

(akta kontroli str. 3872, 3887-3890)

Naczelnik wyjaśniła, że: W toku prowadzonych w latach 2021 – 2023 (do 30 kwietnia) kontroli podatkowych wobec podatników CIT nie stwierdziliśmy przypadków posługiwania się przez kontrolowanego fałszywymi lub fikcyjnymi adresami siedziby lub miejsca prowadzenia działalności gospodarczej. W przypadkach gdy adres siedziby zgłoszony przez podatnika w Krajowym Rejestrze Sądowym jest na dzień próby wszczęcia kontroli podatkowej nieaktualny np. z powodu wypowiedzenia podatnikowi umowy najmu, to wszczęcie zastępcze kontroli (art.284 § 4 Ordynacji podatkowej) poprzez wysłanie wezwania, jak również przesyłanie pism w trakcie kontroli, dokonywane jest zgodnie z art. 151a § 1 Ordynacji podatkowej. Przypadków posługiwania się fałszywymi lub fikcyjnymi danymi adresowymi siedziby lub miejsca wykonywania działalności gospodarczej nie odnotowaliśmy również w trakcie prowadzonych czynności sprawdzających (za wyjątkiem jednego przypadku dot. W. Sp. z o.o.) czy postępowań podatkowych. Sytuacje, w których podatnik nie aktualizuje niezwłocznie danych adresowych tj. adresu rejestracyjnego, adresu prowadzenia działalności gospodarczej, adresu prowadzenia rachunkowości i adresu do doręczeń nie muszą oznaczać posługiwania się fałszywym lub fikcyjnym adresem. Jak wskazaliśmy, awizowana i zwrócona korespondencja nie zawsze jest źródłem informacji o tym fakcie.

(akta kontroli str. 35)

W latach 2021-2023 (do 30 kwietnia) z rejestru podatników VAT „czynni” wykreślono łącznie 281 podmiotów, w tym 61 na podstawie art. 96 ust. 9 pkt 2 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług²⁵ (tj. mimo podjętych udokumentowanych prób nie było możliwości skontaktowania się z podatnikiem albo jego pełnomocnikiem). Nie było przypadków wykreśleń podatników z powodu okoliczności wskazanych w art. 96 ust. 9 pkt 1 lub 3 ustawy o VAT (w tym gdy podatnik nie istnieje, lub gdy dane podane w zgłoszeniu rejestracyjnym okażą się niezgodne z prawdą). Pozostałe wykreślenia były dokonywane na podstawie przesłanek określonych w art. 96 ust. 9a pkt. 1-3 ustawy o VAT²⁶.

(akta kontroli str. 35-36, 430-437)

Analiza 10 przypadków wykreślenia podmiotów z urzędu²⁷, jako podatników VAT na podst. art. 96 ust. 9 pkt 2 ustawy o VAT wykazała, że we wszystkich przypadkach na dzień kontroli, podatnik nadal był ujęty w rejestrze KRS. W sześciu przypadkach dane adresowe siedziby spółki, były takie same w KRS (dane za październik 2023 r.) jak i w decyzji o wykreśleniu z rejestru podatników podatku od towarów i usług. W żadnym przypadku Urząd: nie wzywał podatników do aktualizacji danych adresowych na podstawie art. 9 ust. 1 u.z.e.p.; nie kierował wezwania w tej sprawie do osoby fizycznej upoważnionej do reprezentowania podatnika na podstawie art. 151a § 1 Ordynacja podatkowa; nie kierował w tej sprawie zawiadomienia do komórki ds. karno-skarbowych w związku z art. 81 § 1 pkt 1 KKS; nie zawiadamiał KRS w celu

²⁵ Dz. U. z 2023 r. poz. 1570 ze zm.; dalej: ustawa o VAT.

²⁶ Zgodnie z art. 9 a ust. 1-3 ustawy o VAT, wykreśleniu z urzędu z rejestru jako podatnik VAT podlega podatnik, który: zawiesił wykonywanie działalności gospodarczej na podstawie przepisów dotyczących zawieszenia wykonywania działalności gospodarczej na okres co najmniej sześciu kolejnych miesięcy lub będąc obowiązany do złożenia deklaracji, o której mowa w art. 99 ust. 1, 2 lub 3, nie złożył takich deklaracji za trzy kolejne miesiące lub takiej deklaracji za kwartał, lub składał przez sześć kolejnych miesięcy lub dwa kolejne kwartały deklaracje, o których mowa w art. 99 ust. 1, 2 lub 3, w których nie wykazał sprzedaży, nabycia towarów lub usług ani importu towarów z kwotami podatku do odliczenia.

²⁷ Wszystkie wykreślenia z 2021 r.

przeprowadzenia postępowania przymuszającego (art. 24 ustawy o KRS) lub postępowania o rozwiązanie podmiotu bez przeprowadzenia postępowania likwidacyjnego (art. 25a ustawy o KRS); nie prowadził analizy pod kątem uchylecia podatnikowi numeru NIP i nie uchylił z urzędu numeru NIP. Urząd nie podejmował działań w celu ustalenia czy dane adresowe były fikcyjne lub fałszywe, co opisano w sekcji: *Stwierdzone nieprawidłowości*.

(akta kontroli str. 3848-3856³⁾)

W kontrolowanym okresie zarejestrowano 33 podatników w Bazie Podmiotów Szczególnych²⁸ (podmioty nieistniejące i nierzetelne), w tym 12 osób fizycznych. Analiza 10 podmiotów (spółek prawa handlowego) ujętych²⁹ w Bazie w celu sprawdzenia podejmowanych przez Urząd działań zmierzających do uchylecia tym podmiotom NIP bądź zawiadamiano KRS w celu przeprowadzenia postępowania przymuszającego (art. 24 ustawy o KRS³⁰) lub postępowania o rozwiązanie podmiotu bez przeprowadzenia postępowania likwidacyjnego (art. 25a ustawy o KRS), wykazała m.in., że: trzy podmioty nie były wpisane do KRS; jeden podmiot został wykreślony z KRS przed umieszczeniem w Bazie; pięć podmiotów było nadal wpisanych do KRS; jeden podmiot był wpisany do KRS (ten sam numer NIP, ale pod inną nazwą). Z tych sześciu podmiotów: 1) adres trzech był taki sam w Bazie i w KRS; 2) w jednym przypadku w Bazie i w KRS wpisano tylko miejscowość; 3) w jednym adresy były inne i 4) w jednym przypadku w Bazie był pełny adres, a w KRS wpisano tylko miejscowość. Urząd nie podejmował działań zmierzających do uchylecia tym podmiotom NIP i brak było zawiadomień do KRS w celu przeprowadzenia postępowania przymuszającego (art. 24 ustawy o KRS³¹) lub postępowania o rozwiązanie podmiotu bez przeprowadzenia postępowania likwidacyjnego (art. 25a ustawy o KRS). Urząd nie podejmował działań w celu ustalenia czy dane adresowe sześciu podmiotów nadal ujętych w KRS były fikcyjne lub fałszywe, co opisano w sekcji: *Stwierdzone nieprawidłowości*.

(akta kontroli str. 438-449, 3857-3870)

Stwierdzone
nieprawidłowości

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

1. W przypadku objętych analizą podmiotów³² ustalono, że w latach 2021-2023 (do 13 października 2023 r.) w odniesieniu do:
 - a) wszystkich podatników nie egzekwowano obowiązku złożenia zgłoszenia identyfikacyjnego danych uzupełniających NIP-8, bezpośrednio po upływie terminu na złożenie tego zgłoszenia.

Według art. 5 ust. 2 c ustawy z dnia 13 października 1995 r. o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników³³ podatnicy wpisani do KRS dokonują zgłoszenia identyfikacyjnego wyłącznie w zakresie danych uzupełniających wskazanych w ust. 2b pkt 2³⁴, w terminie 21 dni od dnia dokonania wpisu podmiotu do KRS.

²⁸ Dalej: Baza.

²⁹ Pod nr.: 1, 2, 4, 11, 14, 15, 16, 18, 22, 30

³⁰ Zgodnie bowiem z art. 22 ustawy o KRS wniosek o wpis do Rejestru powinien być złożony nie później niż w terminie 7 dni od dnia zdarzenia uzasadniającego dokonanie wpisu.

³¹ Zgodnie bowiem z art. 22 ustawy o KRS wniosek o wpis do Rejestru powinien być złożony nie później niż w terminie 7 dni od dnia zdarzenia uzasadniającego dokonanie wpisu.

³² Szczegółową analizą objęto 10 podatników CIT, będących spółkami prawa handlowego bez złożonych danych uzupełniających (NIP-8), w tym po pięć pierwszych zarejestrowanych w KRS w każdym z lat 2021-2022. Podjęte działania przedstawiono według stanu na 13 października 2023 r.

³³ Dz. U. z 2022 r. poz. 2500 ze zm.; dalej: ustawa o zasadach ewidencji.

³⁴ Zgłoszenie identyfikacyjne podatników wpisanych do KRS zawiera dane uzupełniające: skróconą nazwę (firmę), wykaz rachunków bankowych lub imiennych rachunków w spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej, z wyjątkiem rachunku VAT w rozumieniu art. 2 pkt 37 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, adresy miejsc prowadzenia działalności, dane prowadzącego dokumentację rachunkową, w tym jego NIP, adres miejsca przechowywania dokumentacji rachunkowej, dane kontaktowe, a w przypadku osobowych spółek

Pierwsze wezwania w celu złożenia NIP-8, skierowano po ponad 30 dniach (tj. 110 do 849 dni), od upływu terminu na dochowanie tego obowiązku przez podatnika, w tym w przypadku spółek z o.o.: IN(...) po upływie 172 dni; JO(...) 449; KO(...) 110; M.D(...) 200; M.D(...) 201; HE(...) 805; BL(...) 814; TR(...) – 263; WY(...) 847; GR(...) 849, co było działaniem nierzetelnym.

Według § 2 ust. 12 pkt 3 lit. a-c i lit. f załącznika nr 8 do zarządzenia Ministra Finansów z dnia 5 lutego 2019 r. w sprawie organizacji Krajowej Informacji Skarbowej, izby administracji skarbowej, urzędu skarbowego, urzędu celno-skarbowego i Krajowej Szkoły Skarbowości oraz nadania im statutów³⁵, do zadań komórki identyfikacji i rejestracji podatkowej urzędu skarbowego należy w szczególności prowadzenie ewidencji podatników i płatników, przyjmowanie i weryfikacja dokumentów wyboru form opodatkowania podatników podatku dochodowego, prowadzenie analizy ryzyka podmiotów rejestrujących się oraz prowadzenie postępowań w sprawach odmowy nadania NIP, uchylecia NIP z urzędu oraz unieważnienia NIP.

Na podstawie wydanej przez Ministerstwo Finansów: *Procedury postępowania w sprawie prowadzenia rejestru podatników i płatników* (sierpień 2017 r.)³⁶ – pkt 4 ppkt 12 oraz *Procedury postępowania w sprawie prowadzenia rejestru podatników i płatników, rejestru podatników od towarów i usług oraz rejestru podatników dokonujących transakcji wewnątrzspółnotowych* (czerwiec 2022 r.)³⁷ - § 1 pkt I ppkt 12, w przypadku braku zgłoszenia po wyznaczonym terminie pracownicy urzędów skarbowych są zobowiązani do sporządzenia stosownego wezwania.

Według art. 125 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa³⁸, organy podatkowe powinny działać w sprawie wnikliwie i szybko, posługując się możliwie najprostszymi środkami prowadzącymi do jej załatwienia.

Na podstawie § 9 pkt 1 ppkt 1 regulaminu organizacyjnego Urzędu³⁹, do zakresu zadań wszystkich komórek organizacyjnych, m.in. należy wykonywanie zadań w sposób zgodny z prawem, efektywny, oszczędny i terminowy.

(akta kontroli str. 31, 49-57, 70, 102-103, 128-140, 325, 371, 3414-3427, 3432-3524)

Naczelnik wyjaśniła m.in., że: *realizacja zadań nałożonych na komórkę SKI, do obowiązków której należy m.in. weryfikacja danych i dokumentów rejestracyjnych, charakteryzuje się różnorodnością, aktywnością i masowością obsługiwanych dokumentów (...). Największą, najbardziej czasochłonną i niezwykle istotną, z punktu widzenia funkcjonowania urzędu, realizacji wpływów budżetowych, a także ewentualnych konsekwencji wizerunkowych i finansowych, pozostaje cykliczna akcja PIT, w którą komórka SKI jest zaangażowana (...). Z kolei konsekwencją nieterminowego rozliczenia zeznań podatkowych (nieterminowego zwrotu nadpłaty) jest konieczność wypłaty należnego podatnikom oprocentowania. Realizacja tego zadania ogranicza możliwości jednoczesnego realizowania części innych zadań, które podejmowane są po zakończeniu akcji PIT. Niemniej istotną okolicznością, mającą wpływ na terminowość podejmowanych przez pracowników komórki SKI czynności, pozostawała w badanym okresie: rozprzestrzeniająca się pandemia COVID-19 przejawiająca się zwiększoną absencją pracowników (...); problemy kadrowe działu (...). Czynności związane z egzekwowaniem niezłożonych przez podatników CIT zgłoszeń identyfikacyjnych NIP-8 dokonujemy w ramach czynności*

handlowych i podmiotów podlegających wpisowi do rejestru przedsiębiorców na zasadach określonych dla spółek osobowych - dane dotyczące poszczególnych wspólników, w tym ich identyfikatory podatkowe.

³⁵ Dz. Urz. MFFIPR z 2020 r. poz. 16 (dalej: zarządzenie w sprawie organizacji KAS).

³⁶ Dalej: Procedura w sprawie rejestru podatników z 2017 r.

³⁷ Dalej: Procedura w sprawie rejestru podatników z 2022 r.

³⁸ Dz. U. z 2022 r. poz. 2651 ze zm.; dalej: Ordynacja podatkowa.

³⁹ Tj. wprowadzonego zarządzeniami Dyrektora IAS nr: 160/2019 z 29 października 2019 r. ze zm., 148/2021 z 9 sierpnia 2021 r. ze zm.; dalej: regulamin organizacyjny.

sprawdzających, określonych przepisami działu V ustawy Ordynacja podatkowa. Powołany art. 125 § 1, o ile nakłada na organ postulat wnikliwego i szybkiego działania, to jednak odnosi się przede wszystkim do prowadzonych, czy to na wniosek podatnika, czy wszczętych z urzędu, postępowań podatkowych. Tezę tę potwierdza konkretyzacja tego przepisu znajdująca odzwierciedlenie w przepisach art. 139 – 141 Ordynacji podatkowej, konieczność stosowania których wyłączona jest w ramach prowadzonych czynności sprawdzających. (...).

Wynikające z art. 280 Ordynacji podatkowej odesłanie w obszarze czynności sprawdzających do części przepisów dotyczących postępowań podatkowych wskazuje, że dokonując czynności sprawdzających również należy działać wnikliwie i szybko, posługując się możliwie najprostszymi środkami.

(akta kontroli str. 3428-3431, 3525-3531)

- b) ośmiu spółek z o.o., które nie reagowały na wezwania do złożenia zgłoszenia identyfikacyjnego danych uzupełniających NIP-8, kolejne działania w celu wyegzekwowania tego obowiązku podejmowano od 64 do 702 dni, zamiast bezpośrednio po uzyskaniu wiedzy o braku reakcji podatnika, w tym w przypadku:
- IN (...): drugie wezwanie skierowano 1 czerwca 2023 r. tj. po 273 dniach od daty wpływu do Urzędu informacji o braku reakcji podatnika na pierwsze wezwanie (6 czerwca 2023 r.);
 - KO(...): drugie wezwanie skierowano 29 sierpnia 2022 r., tj. po 76 dniach od daty wezwania telefonicznego podatnika (14 czerwca 2022 r.); czwartą próbę kontaktu telefonicznego wykonano 10 lipca 2023 r., tj. po 273 dniach od daty bezskutecznej poprzedniej próby kontaktu telefonicznego (10 października 2022 r.); piątą próbę kontaktu telefonicznego wykonano 26 września 2023 r., tj. po 78 dniach od poprzedniej bezskutecznej próby kontaktu z podatnikiem (10 lipca 2023 r.);
 - M(...): drugie wezwanie skierowano 1 czerwca 2023 r., tj. po 268 dniach od daty wpływu do Urzędu informacji o braku reakcji podatnika na pierwsze wezwanie (6 września 2023 r.); trzecie wezwanie (telefoniczne) wykonano 24 lipca 2023 r., tj. po 53 dniach od daty wysłania do podatnika drugiego wezwania (1 czerwca 2023 r.); czwarte wezwanie (telefoniczne) wykonano 13 października 2023 r. tj. po 77 dniach od daty zobowiązania się podatnika podczas poprzedniej rozmowy telefonicznej do złożenia NIP-8 (28 lipca 2023 r.);
 - M.D(...): drugie wezwanie skierowano 1 czerwca 2023 r., tj. po 268 dniach od daty wpływu do Urzędu informacji o braku reakcji podatnika na pierwsze wezwanie (6 września 2023 r.); wezwanie telefoniczne (ogółem trzecie) wykonano 24 lipca 2023r., tj. po 53 dniach od daty wysłania do podatnika drugiego wezwania (1 czerwca 2023 r.); wezwanie telefoniczne (ogółem czwarte) wykonano 13 października 2023 r. tj. po 77 dniach od daty zobowiązania się podatnika podczas poprzedniej rozmowy telefonicznej do złożenia NIP-8 (28 lipca 2023 r.);
 - HE(...): wezwanie telefoniczne (ogółem drugie) wykonano 13 października 2023 r., tj. po 121 dniach od daty wpływu do Urzędu informacji o braku reakcji podatnika na pierwsze wezwanie (14 czerwca 2023 r.);
 - TR(...): wezwanie telefoniczne (ogółem drugie) wykonano 13 października 2023 r., tj. po 702 dniach od daty wpływu do Urzędu informacji o braku reakcji podatnika na pierwsze wezwanie (10 listopada 2021 r.);
 - WY(...): wezwanie do osoby fizycznej upoważnionej do reprezentacji podatnika, skierowano 16 sierpnia 2023 r., tj. po 72 dniach od daty wpływu do Urzędu informacji o braku reakcji podatnika na pierwsze wezwanie (5 czerwca 2023 r.);
 - GR(...): wezwanie do osoby fizycznej upoważnionej do reprezentacji podatnika, skierowano 16 sierpnia 2023 r., tj. po 64 dniach od daty wpływu do Urzędu informacji o braku reakcji podatnika na pierwsze wezwanie (13 czerwca 2023 r.).

W wyniku braku skutecznych rezultatów, wskazane działania były nieefektywne oraz nierzetelne w zakresie terminów ich podjęcia.

Na podstawie § 9 ust. 1 pkt 1 regulaminu organizacyjnego Urzędu, do zakresu zadań wszystkich komórek organizacyjnych, m.in. należy wykonywanie zadań w sposób zgodny z prawem, efektywny, oszczędny i terminowy.

(akta kontroli str. 31, 49-57, 70, 102-103, 128-140, 325, 371, 3414-3427, 3432-3441, 3451-3488, 3496-3524)

Naczelnik wyjaśniła m.in., że: *w stosunku do wszystkich (...) podatników, którzy nie reagowali na wezwania do złożenia zgłoszenia identyfikacyjnego, zostały wystosowane kolejne wezwania. Były one sporządzane i wysyłane w sposób sukcesywny, stosownie do istniejących możliwości kadrowych, przy uwzględnieniu okresowych priorytetów zadaniowych i z zachowaniem proporcji umożliwiającej zapewnienie wykonywania (...) pozostałych zadań komórki (...).*

(akta kontroli str. 3428-3431, 3525-3531)

c) podmiotu BL(...)Sp. z o.o., pomimo braku reakcji na pierwsze wezwanie nie wezwano podatnika powtórnie do złożenia zgłoszenia identyfikacyjnego danych uzupełniających NIP-8.

Dla wskazanej spółki termin na złożenie NIP-8 upłynął 2 marca 2021 r. Do Urzędu 13 czerwca 2023 r. wpłynęła informacja (zwrotka) o braku podjęcia przez podatnika pierwszego wezwania skierowanego 25 maja 2023 r.

(akta kontroli str. 3426, 3489-3495)

Naczelnik wyjaśniła m.in., że: *(...) Sp. z o.o. zgłosiła do rejestru KRS siedzibę pod adresem biura wirtualnego i tam też zostało skierowane pierwsze wezwanie do złożenia zgłoszenia aktualizacyjnego na druku NIP-8. Z wyjaśnień właściciela biura wirtualnego, wcześniej udzielanych na potrzeby innych spraw wynika, że nie odbiera on korespondencji adresowanej do klientów, którym wygasły umowy na korzystanie z adresu biura wirtualnego i z którymi nie może nawiązać kontaktu. Wezwanie do Spółki wysłane na adres biura wirtualnego nie zostało podjęte. Wspólnik i jednocześnie prezes zarządu spółki (...) jest obcokrajowcem i nie figuruje w rejestrze urzędu skarbowego (brak informacji o miejscu zamieszkania), natomiast prokurent (będący również obcokrajowcem) nie wskazał żadnego kontaktu w bazie danych CRP KEP, co znacząco ogranicza możliwość dotarcia z wezwaniem do wskazanych osób. W stosunku do podmiotu podejmiemy działania zmierzające do uchYLENIA NIP.*

(akta kontroli str. 3428-3431, 3525-3531)

d) sześciu spółek z o.o., po bezskutecznych próbach doręczenia na adres siedziby podatnika CIT pism w celu złożenia NIP-8, nie kierowano wezwań do osoby fizycznej upoważnionej do reprezentowania podatnika, w tym w przypadku: KO(...); M(...); M.D(...); HE(...); BL(...); TR(...).

Na podstawie art. 151a § 1 Ordynacji podatkowej m.in.: jeżeli podany przez osobę prawną lub jednostkę organizacyjną niemającą osobowości prawnej adres jej siedziby nie istnieje, został wykreślony z rejestru lub jest niezgodny z odpowiednim rejestrem i nie można ustalić miejsca prowadzenia działalności, pismo doręcza się osobie fizycznej upoważnionej do reprezentowania adresata, także wtedy gdy reprezentacja ma charakter łączny z innymi osobami.

(akta kontroli str. 3425-3427, 3450-3500)

Poza wyjaśnieniami wskazanymi w ppkt. b, Naczelnik wyjaśniła dodatkowo m.in., że: *(...) niezależnie od wezwań (...) drogą pisemną, pracownicy urzędu podejmowali próby nawiązania telefonicznego kontaktu z osobami fizycznymi upoważnionymi do reprezentowania podatników CIT. Tę formę kontaktu traktujemy jako bardziej*

skuteczną i mniej pracochłonną, co przy ilości realizowanych zadań ma istotne znaczenie.

(akta kontroli str. 3428-3431, 3525-3531)

e) ośmiu analizowanych spółek z o.o., pomimo niedopełnienia przez podatników CIT obowiązku złożenia zgłoszenia identyfikacyjnego, nie kierowano w tym zakresie zawiadomień do komórki ds. karno-skarbowych w celu ukarania grzywną za wykroczenie karno-skarbowe, w tym w przypadku: KO(...); M(...); M.D(...); HE(...); BL(...); TR(...); WY(...); GR(...), a także nie przeprowadzono faktycznej weryfikacji czy pod adresem wskazanym w KRS oraz Urzędzie w celu rejestracyjnym, istnieje siedziba spółki.

Według art. 81§ 1 pkt 1 ustawy z dnia 10 września 1999 r. Kodeks karny skarbowy⁴⁰, podatek lub płatnik, który wbrew obowiązkowi nie dokonuje w terminie zgłoszenia identyfikacyjnego albo aktualizacji objętych nim danych albo też podaje w nim dane niezgodne ze stanem rzeczywistym lub niepełne, podlega karze grzywny za wykroczenie skarbowe.

Na podstawie wydanej przez Ministerstwo Finansów: *Procedury postępowania w sprawie prowadzenia rejestru podatników i płatników, rejestru podatników od towarów i usług oraz rejestru podatników dokonujących transakcji wewnątrzspółnotowych* (czerwiec 2022 r.)⁴¹ - § 1 pkt I ppkt 12, niedokonanie zgłoszenia identyfikacyjnego w terminie podlega sankcjom KKS (art. 81).

Wytycznych do czynności sprawdzających (rozdział VIII. Dobre praktyki w zakresie podatku CIT, str. 61) stwierdzały m.in.: przykładem dobrych praktyk jest niekierowanie kolejnych wezwań do podmiotów, które nie składają zeznań i nie reagowały na poprzednie wezwania, skierowanie kolejnych wezwań do osób upoważnionych do reprezentacji w KRS, przeprowadzenie wizji lokalnej pod adresem siedziby, po ustaleniu braku działalności – kierowanie informacji do KRS (str. 61).

(akta kontroli str. 975-978, 3425-3427, 3450-3524)

Naczelnik wyjaśniła m.in., że: (...) z uwagi na znikomą społeczną szkodliwość czynu, uzasadniająca odstąpienie od wszczęcia postępowania mandatowego, nie skierowaliśmy zawiadomień do komórki karnej skarbowej. Posiłkowaliśmy się przy tym wytycznymi zawartymi w piśmie organizacyjnym Naczelnika Pierwszego Urzędu Skarbowego w Szczecinie z 14 lipca 2020 r. Nr 19/2020 w sprawie składania zawiadomień i ujawnieniu przestępstw skarbowych lub wykroczeń skarbowych oraz prowadzenia postępowań w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe oraz przestępstwa z ustawy o rachunkowości, a obecnie przekazanymi przez Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Szczecinie „Wytycznymi w sprawie prowadzenia postępowań mandatowych przez pracowników urzędów skarbowych (innych niż z komórek karnych skarbowych)”. Oceny stopnia społecznej szkodliwości czynu dokonaliśmy przez pryzmat: rodzaju i charakteru zagrożonego lub naruszonego dobra prawnego, wagi naruszonego przez sprawcę obowiązku finansowego, wysokości uszczuplonej lub narażonej na uszczuplenie należności publicznoprawnej (czy kwota uszczuplenia była wysoka i czy została wpłacona przed dniem rozpatrywania zasadności złożenia zawiadomienia, czy sprawca popełnił czyn tego rodzaju po raz pierwszy, a okoliczności jego popełnienia wskazywały, że niedopełnienie obowiązków przez sprawcę nie miało charakteru rażącego naruszenia prawa).

(akta kontroli str. 3428-3431, 3525-3531)

⁴⁰ Dz. U. z 2023 r. poz. 654 ze zm.; dalej: KKS.

⁴¹ Dalej: Procedura w sprawie rejestru podatników z 2022 r.

2. Nie wprowadzono regulacji wewnętrznych w zakresie terminów na podjęcie działań w celu wyegzekwowania od podatników obowiązku złożenia zgłoszenia identyfikacyjnego danych uzupełniających NIP-8.

W latach objętych kontrolą w zakresie rejestracji podatników CIT, w tym weryfikacji danych podawanych przez nich w zgłoszeniach NIP-8, obowiązywały wydane przez Ministerstwo Finansów procedury postępowania w sprawie prowadzenia rejestru podatników i płatników, rejestru podatników od towarów i usług oraz rejestru podatników dokonujących transakcji wewnątrzspółnotowych⁴². Wskazane procedury nie obejmowały terminów na podjęcie działań w celu wyegzekwowania od podatników obowiązku złożenia zgłoszenia identyfikacyjnego danych uzupełniających NIP-8.

Pomimo możliwości wynikającej z § 23 Regulaminu organizacyjnego, Naczelnik nie uregulowała wewnętrznie zasad dotyczących terminów na podjęcie działań w celu wyegzekwowania od podatników obowiązku złożenia zgłoszenia identyfikacyjnego danych uzupełniających NIP-8.

(akta kontroli str. 9-12, 31-34, 70, 102-103, 128-140, 316-408)

Naczelnik wyjaśniła m.in., że: *wszystkie przedstawione zadania, proponowane do objęcia procedurami wewnętrznymi, są (...) realizowane (...); zapisy regulaminu organizacyjnego naszego urzędu – wskazującego na Dział SKI jako właściwy do wszelkich zadań związanych z ogólnie pojętą rejestracją podatników i płatników, w tym związanych z danymi rejestracyjnymi podmiotów – wprost wskazują pracownikom pozostałych komórek adresata wszelkich nieprawidłowości związanych m.in. z danymi adresowymi. Nie zdiagnozowaliśmy nieprawidłowości w tym zakresie. Ponadto czynności sprawdzające we wskazanych obszarach prowadzimy przy zachowaniu przepisów ustawy Ordynacja podatkowa, a także posiłkując się przekazanymi w 2021 r. przez Ministerstwo Finansów „Wytycznymi do czynności sprawdzających”.*

(akta kontroli str.3616-3636)

3. W dwóch przypadkach⁴³ (na 15 zbadanych) Urząd podjął działania w celu weryfikacji zgłoszenia identyfikacyjnego po upływie odpowiednio 52⁴⁴ i 74⁴⁵ dni od wpływu do Urzędu zgłoszenia identyfikacyjnego NIP-8.

(akta kontroli str. 3638-3661, 3709-3711)

Według art. 139 § 1 Ordynacji podatkowej 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 od dnia wszczęcia postępowania.

4. W 13 (z 15 badanych) sprawach otwarcie obowiązku podatkowego w PoltaxPlus nastąpiło od sześciu do 255 dni od dnia dokonania wpisu do KRS⁴⁶, co stanowiło

⁴² W tym: przekazane pismami: DPP1.8622.9.2017 z września 2017 r. oraz DPP1.8061.2.2022 z 28 czerwca 2022 r.

⁴³ Spółki GP (NIP: 85...0) i EH (NIP: 85...1).

⁴⁴ EH (NIP: 85...1) zgłoszenie wpłynęło do Urzędu 12 kwietnia 2022 r., działania weryfikacyjne podjęto 3 czerwca 2022 r. tj. po upływie 52 dni.

⁴⁵ GP (NIP: 85...0) zgłoszenie wpłynęło do Urzędu 6 stycznia 2022 r.), działania weryfikacyjne podjęto 21 marca 2022 r. tj. po upływie 74 dni.

⁴⁶ **1)** KiP (NIP:85...9), data rejestracji w KRS - 5 luty 2021 r., otwarcia obowiązku podatkowego w PoltaxPlus 18.10.2021 r. tj. po 255 dniach od wpisu do KRS; **2)** EH (NIP: 85...1), data rejestracji w KRS - 3 luty 2022 r., otwarcia obowiązku podatkowego w PoltaxPlus 3 czerwiec 2022 r. tj. po 120 dniach; **3)** PG (NIP: 85...7), data rejestracji w KRS - 3 luty 2022 r., otwarcia obowiązku podatkowego w PoltaxPlus 10.05.2022 r. tj. po 96 dniach; **4)** DI. (NIP: 85...3), data rejestracji w KRS - 7 luty 2023 r., otwarcia obowiązku podatkowego w PoltaxPlus 25 kwiecień 2023 r. tj. po 77 dniach od wpisu do KRS; **5)** MD. (NIP:85...8), data rejestracji w KRS - 3 luty 2022 r., otwarcia obowiązku podatkowego w PoltaxPlus 13 kwiecień 2022 r. tj. po 69 dniach; **6)** JT (NIP: 85...3), data rejestracji w KRS - 3 luty 2021 r., otwarcia obowiązku podatkowego w PoltaxPlus 23 marzec 2021 r. tj. po 48 dniach; **7)** AO (NIP:85...7), data rejestracji w KRS - 2 luty 2023 r., otwarcia obowiązku podatkowego w PoltaxPlus 16 marzec 2023 r. tj. po 42 dniach; **8)** L. (NIP: 85...6), data rejestracji w KRS - 4 luty 2021 r., otwarcia

naruszenie procedur postępowania w sprawie prowadzenia rejestru: a) podatników i płatników, rejestru podatników od towarów i usług oraz rejestru podatników dokonujących transakcji wewnątrzwspólnotowych z czerwca 2022 r. - §1 pkt 1 ppkt 13: *Dla podatników, którzy podlegają obowiązkowi podatkowemu, dokonującym wpisu do KRS oraz CEiDG istnieje konieczność otwarcia odpowiednich obowiązków w PoltaxPlus. Czynność tą należy wykonać niezwłocznie*); b) podatników i płatników z sierpnia 2017 r. - pkt 4 ppkt 5: *Dla nowo rejestrowanych podmiotów należy otworzyć odpowiednie obowiązki podatkowe (np. CIT).*

W obu ww. procedurach w dziale *Wskazówki i terminy* termin wprowadzenia danych ze zgłoszeń identyfikacyjnych do systemu PoltaxPlus/Poltax jako *Niezwłocznie, nie później niż w ciągu 3 dni roboczych od wpływu do urzędu.*

(akta kontroli str. 71-146, 3682-3694, 3709-3711)

Odnośnie nieprawidłowości wymienionych w pkt 3 i 4 Naczelnik wyjaśniła: *Wszystkie wskazane w piśmie podmioty rejestrowane były i ujawniane w KRS w okresie sierpień – luty w latach 2021- 2023. Początek roku to szczególnie dla niewyspecjalizowanych urzędów skarbowych okres związany z akcją rozliczania podatku dochodowego osób fizycznych oraz deklaracji składanych przez płatników. Od terminowości rozliczenia - w szczególności informacji składanych przez płatników -uzależnione jest powodzenie usługi Twój e-PIT, bowiem to właśnie informacje płatników (formularze PIT-11, PIT-11A, PIT-40A, PIT-8C) są podstawą do sporządzenia w aplikacji zeznań podatkowych udostępnianych podatnikom. Zadanie to jako ważne i pilne corocznie objęte jest rangą pierwszeństwa, a podkreślić należy, że liczba tych dokumentów corocznie kształtuje się na poziomie ponad 220 tys. szt. z czego ok 20 % obsługiwanych jest przez pracowników SKI. Powyższa okoliczność w powiązaniu z problemami kadrowymi działu, o których pisaliśmy w piśmie z 12 czerwca 2023 r. (utrata doświadczonych pracowników komórki tj. 6 osób w 2021 r. i 3 osoby w 2022 r., obciążeniem pozostałych osób zarówno zwiększoną ilością obsługiwanych dokumentów jak i wdrażaniem nowozatrudnionych pracowników), a także istniejącą w 2021 r. sytuacją epidemiczną (mającą odzwierciedlenie w licznych absencjach pracowników, koniecznością kierowania ich do pracy zdalnej), przy jednoczesnej masowości wpływających do naszego urzędu dokumentów i ich różnorodności (samiych tylko wpisów do KRS identyfikacyjnych i aktualizacyjnych obsługujemy ok. 3 300 rocznie) spowodował, że realizacja nałożonych na nas zadań musiała odbywać się według określonych priorytetów, wśród których pierwszeństwo uzyskały czynności konieczne dla funkcjonowania poszczególnych procesów (prawidłowego funkcjonowania Twojego e-PITa), możliwych do osiągnięcia efektów finansowych, czy ponoszonych kosztów (np. finansowych konsekwencji nieterminowego zwrotu nadpłat wynikających ze złożonych zeznań podatkowych). Okoliczności te wpłynęły w sposób istotny na możliwość wykonywania innych zadań, w tym związanych z otwieraniem obowiązków podatkowych oraz weryfikacją prawidłowości składanych dokumentów rejestracyjnych (uzupełnianych w miarę możliwości czasowych i kadrowych) w terminach wskazanych w instrukcjach. Niemniej jednak – co w naszej ocenie jest bardzo istotne – we wszystkich wskazanych (...) sprawach: obowiązki podatkowe były otwarte przed złożeniem przez spółki jakichkolwiek deklaracji podatkowych; wszystkie spółki były odnotowane w rejestrach Urzędu zatem były widoczne dla*

obowiązku podatkowego w PoltaxPlus 3 marzec 2021 r. tj. po 27 dniach; **9**) F. (NIP: 85...9), data rejestracji w KRS - 1 luty 2021 r., otwarcia obowiązku podatkowego w PoltaxPlus 25 luty 2021 r. tj. po 24 dniach; **10**) B. (NIP: 85...8), data rejestracji w KRS - 8 luty 2022 r., otwarcia obowiązku podatkowego w PoltaxPlus 3 marzec 2022 r. tj. po 23 dniach; **11**) WT (NIP: 85...4), data: rejestracji w KRS - 7 luty 2023 r., otwarcia obowiązku podatkowego w PoltaxPlus 17 luty 2023 r. tj. po 10 dniach; **12**) GP (NIP: 85...0), data rejestracji w KRS - 4 luty 2021 r., otwarcia obowiązku podatkowego w PoltaxPlus 11 luty 2021 r. tj. po siedmiu dniach; **13**) H.(NIP: 85...2), data rejestracji w KRS - 3 luty 2022 r., data otwarcia obowiązku podatkowego w PoltaxPlus 9 luty 2022 r. tj. po sześciu dniach.

wszystkich pracowników, tym samym zwłoka w realizacji tych zadań nie wiązała się z żadnymi negatywnymi konsekwencjami finansowymi, nie miała negatywnego wpływu na realizację wpływów budżetowych.

(akta kontroli str. 3682-3694, 3696-3697)

5. Urząd nie podjął działań zmierzających do ustalenia czy dane adresowe 10 podatników CIT, wykreślonych z urzędu, jako podatnicy VAT, na podst. art. 96 ust. 9 pkt. 2 ustawy o VAT oraz sześciu podmiotów zarejestrowanych w Bazie i na dzień kontroli⁴⁷ nadal figurujących w KRS były fikcyjne lub fałszywe.

(akta kontroli str. 433-449, 3855-3856³, 438-449, 3857-3870)

Naczelnik wyjaśniła m.in., że: (...) adnotacja doręczyciela zaprzeczająca istnieniu podmiotu pod konkretnym adresem w praktyce występuje bardzo rzadko. Jednak dopiero w tych przypadkach istnieje prawdopodobieństwo, że podmiot posługuje się fikcyjnymi danymi adresowymi. W badanej próbie wszystkie kierowane do podatników pisma powróciły z adnotacją o ich awizowaniu, w związku z niepodjęciem w terminie przez adresata. Niezasadnym, w naszej ocenie, było więc podejmowanie działań w celu aktualizacji danych adresowych, skierowania zawiadomienia do komórki ds. karnych skarbowych, w związku z art. 81 § 1 pkt 1 Kks, podejmowania postępowania zmierzającego do uchylecia numeru NIP, występowania do KRS o przeprowadzenie postępowania przymuszającego lub postępowania o rozwiązanie podmiotu bez przeprowadzenia postępowania likwidacyjnego, skoro nie powzięliśmy udokumentowanej informacji (o posługiwaniu się przez podmiot fałszywymi lub fikcyjnymi danymi), które działania te winny zainicjować. Co istotne, podejmowanie wskazanych czynności (z wielokrotnionych liczbą dokonywanych wykreśleń na podstawie art. 96 ust. 9 pkt 2 ustawy o VAT) byłoby praktycznie niemożliwe do wykonania (uwzględniając podnoszone w naszych pismach okoliczności organizacyjne i kadrowe komórki SKI) oraz nieproporcjonalne do możliwych do osiągnięcia efektów. Nakłady na prowadzenie postępowania w sprawie uchylecia NIP (obwarowanego reżimem zachowania pełnego postępowania dowodowego – oględziny, przesłuchania itp.) są bowiem niewspółmierne do konsekwencji, które w efekcie wydania takiej decyzji ponosi podmiot gospodarczy. Uchylenie NIP, choć może być istotnym sygnałem, nie przynosi oczekiwanego efektu w postaci wykluczenia podmiotu z życia gospodarczego. Podmioty te nadal istnieją, figurują w KRS z informacją o uchyleniu NIP, a z chwilą wskazania nowych danych adresowych następuje przywrócenie NIP w CRP KEP. (...).

(akta kontroli str. 3622-3625)

W sprawie odwołania przez Ministerstwo Finansów zalecenia odstąpienia od wykonywania, tzw. wizji lokalnych, Naczelnik wyjaśniła, że: Celem dokonywania tzw. wizji lokalnych, wprowadzonych przez Ministerstwo Finansów dla potrzeb rejestracji podatników w podatku VAT, było potwierdzenie faktycznego prowadzenia pod wskazanymi adresami działalności gospodarczej. Z uwagi (...) na rozprzestrzenianie się pandemii COVID-19, Ministerstwo Finansów (...) 23 marca 2020 r. (...), zaleciło wszystkim urzędom skarbowym odstąpienie od wykonywania wizji lokalnych. Wskazało jednocześnie na możliwość sprawdzenia siedziby/miejsca prowadzenia działalności w sposób analityczny, przy wykorzystaniu posiadanych informacji i dokumentów i zapisów w systemach informatycznych. W piśmie z 16 maja 2022 r. (...) Departament Poboru Podatków zalecenie odstąpienia od wizji lokalnych uznał za aktualne nawet w przypadku zmiany lub odwołania stanu epidemii (...).

(akta kontroli str. 3622)

⁴⁷ 12 października 2023 r.

Znaczenie aktualnych danych adresowych podatnika, Urząd wskazał w decyzji o uchynieniu NIP z 21 marca 2023 r. w której stwierdził m.in., że: *Rzetelność zgłaszanych w rejestrach danych ma istotne znaczenie dla obrotu gospodarczego. Umożliwia organom państwa sprawowanie kontroli nad prawidłowością rozliczeń podatkowych. Adres siedziby jest niezbędny, aby inni uczestnicy obrotu gospodarczego, w tym organy podatkowe, miały gwarancję skutecznego kontaktowania się z przedsiębiorcą. Posługiwanie się przez firmę W. sp. z o.o. fałszywym adresem siedziby uniemożliwia organowi podatkowemu doręczenie pism lub przeprowadzenie czynności sprawdzających czy kontrolnych (...).*

(akta kontroli str. 3872, 3887-3890)

Przywołane w wyjaśnieniach pisma MF o braku konieczności przeprowadzania wizji lokalnych siedziby podatników/miejsca prowadzenia działalności dotyczyły czynności związanych z rejestracją podmiotu, jako podatnika VAT. Nie zakazywały one jednak przeprowadzenia przez Urząd wizji lokalnej na potrzeby sprawdzenia czy pod wskazanym adresem znajduje się siedziba lub miejsce prowadzenia działalności podatnika CIT.

OCENA CZĄSTKOWA

W okresie objętym kontrolą⁴⁸ liczba zarejestrowanych podatników CIT wzrosła ogółem o 16,6%. Według stanu na 31 grudnia lat 2020-2022 oraz 30 czerwca 2023 r. zarejestrowano odpowiednio: 6 864, 7 517, 7 849 oraz 8 004 podatników CIT. Podatnicy złożyli ogółem 28 195 deklaracji CIT-8 za lata podatkowe, które zakończyły się w okresie od 2017 r. do 2022 r.⁴⁹

Według stanu na 13 października 2023 r. odnotowano⁵⁰ w Urzędzie 196 spółek prawa handlowego, które nie złożyły danych uzupełniających na formularzu NIP-8, w tym 135 z nich zarejestrowano w KRS po 1 stycznia 2021 r. Realizowano zadania w obszarze identyfikacji i ewidencji podatników podatku dochodowego od osób prawnych, jednak nie w pełni skutecznie⁵¹. W celu wyegzekwowania obowiązku złożenia zgłoszenia identyfikacyjnego NIP-8 podejmowano pierwsze działania od 110 do 849 dni po upływie terminu na jego założenie (100% przypadków) oraz kolejne działania od 64 do 702 dni (80%), zamiast bezpośrednio po uzyskaniu wiedzy o braku reakcji podatnika. W 80% analizowanych przypadków, po bezskutecznych próbach doręczenia na adres siedziby podatnika CIT pism w celu złożenia NIP-8, nie kierowano zawiadomień do komórki ds. karno-skarbowych w celu ukarania grzywną za niezłożenie zgłoszenia NIP-8 oraz nie przeprowadzono faktycznej weryfikacji czy pod adresem wskazanym w KRS istnieje siedziba spółki. W Urzędzie nie wprowadzono regulacji wewnętrznych dotyczących terminów podejmowania działań w celu wyegzekwowania obowiązku złożenia zgłoszenia identyfikacyjnego danych uzupełniających NIP-8, co stanowiło działanie nierzetelne w obliczu nieskuteczności działań podejmowanych w tym zakresie.

Weryfikowano podane przez podatników CIT w zgłoszeniu identyfikacyjnym dane uzupełniające NIP-8, w tym m.in. pod względem formalnej poprawności: formularza zgłoszenia, numerów rachunków bankowych, miejsc przechowywania dokumentacji rachunkowej oraz podpisania przez osoby do tego upoważnione. Stwierdzone nieprawidłowości dotyczyły również podejmowania z opóźnieniem działań w celu: weryfikacji zgłoszenia identyfikacyjnego (dwa przypadki na 15 zbadanych) oraz otwierania obowiązku podatkowego w PoltaxPlus.

OBSZAR

⁴⁸ Do 30 czerwca 2023 r.

⁴⁹ Stan na 30 czerwca 2023 r.

⁵⁰ W tym na podstawie raportu o podmiotach bez danych uzupełniających wygenerowanego z systemu pn. *Centralny Rejestr Podmiotów Krajowej Ewidencji Podatników*; dalej: CRP KEP.

⁵¹ Analizą objęto 10 podatników.

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

Opis stanu faktycznego

2.1. W kontrolowanym okresie zeznania podatkowe CIT-8 za rok podatkowy, który zakończył się do 31 grudnia 2020 r. złożyło 4 886 podatników. Spośród tych podmiotów⁵²: 86,4% (4 219) wykazało przychód o wartości 3 272 416,2 tys. zł; 58,6% (2 862) dochód w wysokości 514 886,2 tys. zł; 32,4% (1 583) stratę w kwocie 177 544,6 tys. zł oraz 45,8% (2 239) podatek należny w wysokości 48 479,7 tys. zł.

Zeznanie podatkowe CIT-8 za rok podatkowy, który zakończył się do 31 grudnia 2021 r. złożyło 5 306 podatników. Wśród tych podmiotów⁵³: 85,5% (4 534) wykazało przychód o wartości 4 545 547 tys. zł; 57,3% (3 038) dochód w wysokości 832 582,9 tys. zł; 33,6% (1 782) stratę w kwocie 242 139,7 tys. zł oraz 41,7% (2 212) podatek należny w wysokości 85 489,7 tys. zł.

(akta kontroli str. 638-639)

Ponad 9,4% wszystkich podatników CIT, składających zeznania podatkowe CIT-8 za rok podatkowy, który zakończył się do 31 grudnia 2020 r. stanowiły spółki prawa handlowego niebędące podatnikami VAT „czynnymi” (tj. 457 podmiotów). Wśród tych spółek⁵⁴: 50,8% (232) wykazało przychód o wartości 78 004 tys. zł; 31,7% (145) – dochód w wysokości 12 797,3 tys. zł; 35,9% (164) – stratę w kwocie 2 312 tys. zł oraz 29,8% (136) – podatek należny w wysokości 943,2 tys. zł.

Ponad 9,9% wszystkich podatników CIT, składających zeznania podatkowe CIT-8 za rok podatkowy, który zakończył się do 31 grudnia 2021 r. stanowiły spółki prawa handlowego niebędące podatnikami VAT „czynnymi” (tj. 527 podmioty). Wśród tych spółek⁵⁵: 42,1% (222) wykazało przychód o wartości 77 507 tys. zł; 25,4% (134) dochód w wysokości 14 036,6 tys. zł; 37,2% (196) stratę w kwocie 3 491,1 tys. zł oraz 23,3% (123) podatek należny w wysokości 968,1 tys. zł.

(akta kontroli str. 640-641)

W kontrolowanym okresie za rok podatkowy, który zakończył się do 31 grudnia 2020 r. podatek należny CIT o wartości ogółem 47 006 tys. zł zadeklarowało 2 102 podatników, z tego według stawki: 5% - jeden podatnik (tj. 0,05%), 9% - 1 855 (tj. 88,3%) podmiotów oraz stawki 19% - 246 (tj. 11,7%) podatników. Przeciętny podatek należny przypadający na podatnika wyniósł 22,4 tys. zł.

Za rok podatkowy, który zakończył się do 31 grudnia 2021 r. podatek należny CIT o wartości ogółem 85 404 tys. zł wskazało 1 959 podmiotów, z tego według stawki 5% - dwóch podatników (0,1%), 9% - 1 778 (tj. 90,7%) podatników oraz stawki 19% - 179 (tj. 9,1%) podmiotów. Przeciętny podatek należny przypadający na podatnika wyniósł 43,6 tys. zł.

(akta kontroli str. 642-643)

Do 30 czerwca 2023 r. opodatkowanie w formie tzw. estońskiego CIT⁵⁶ zadeklarowało 119 podatników, z tego w roku podatkowym który zakończył się w 2021 r. trzech podatników, w 2022 r. 49 i 2023 r. 67. W kontrolowanym okresie za rok podatkowy, który zakończył się do 31 grudnia 2021 r. podatek należny o wartości ogółem 1,2 tys. zł zadeklarował jeden podatnik w stawce 10%.

⁵² Podano dane ogółem.

⁵³ Podano dane ogółem.

⁵⁴ Podano dane ogółem.

⁵⁵ Podano dane ogółem.

⁵⁶ Estoński CIT stanowi alternatywną do zasady ogólnej, formę opodatkowania CIT. Stawka estońskiego CIT wynosi 10% lub 20% i uzależniona jest od wysokości osiąganych przychodów przez podatnika. Zysk podlega opodatkowaniu w momencie przeznaczenia go do wypłaty wspólnikom.

(akta kontroli str. 644-645A)

2.2. Czynności analityczne i sprawdzające prowadzone były przez Drugi i Trzeci Referat Czynności Analitycznych i Sprawdzających (SKA-2 i SKA-3); kontrole podatkowe przez Dział Kontroli Podatkowej (SKP), a postępowania podatkowe przez Pierwszy Referat Podatków Dochodowych i Podatku od Towarów i Usług (SPV-1).

(akta kontroli str. 36-38, 3891)

Naczelnik wyjaśniła m.in., że: (...) *Udzielając Państwu informacji na temat liczby pracowników realizujących zadania w obszarze CIT wskazaliśmy na komórkę SKA-3, jako komórkę, która także (w minimalnym zakresie) wpisuje się w ten zakres. Jednak to referat SKA-2 prowadzi w praktyce czynności sprawdzające w podatku CIT.*

(akta kontroli str. 3620-3622)

Liczba pracowników, którym przypisano zadania w obszarze CIT, tj. prowadzenie czynności sprawdzających, kontroli i postępowań podatkowych realizowanych odpowiednio w Drugim Referacie Czynności Analitycznych i Sprawdzających SKA-2, Drugim Referacie Czynności Analitycznych i Sprawdzających SKA-3, Dziale Kontroli Podatkowej SKP i Pierwszym Referacie Podatków Dochodowych i Podatku od Towarów i Usług SPV-1, wynosiła na koniec lat 2021 i 2022 r. oraz na 30 kwietnia 2023 r. odpowiednio: SKA-2: dziewięć, 11 i 11; SKA-3: sześć, siedem i osiem; SKP: 13, 14 i 14; SPV-1: siedem, sześć i sześć.

(akta kontroli str. 36-38, 474-475, 3891)

Naczelnik wyjaśniła m.in., że: *Każdy z pracowników realizuje zadania określone w zakresie obowiązków, uprawnień i odpowiedzialności. Potencjalnie każdy z nich może je wykonywać. Jednakże uwzględniając liczbę wszystkich realizowanych zadań (prowadzonych czynności sprawdzających, postępowań podatkowych czy też kontroli podatkowych), w powiązaniu: z predyspozycjami, umiejętnościami, doświadczeniem i wiedzą pracowników; istniejącym stanem kadrowym, wynikającym czy to z uwagi na stan pandemii (absencje chorobowe pracowników), czy związanym z fluktuacją (odejścia na emeryturę, długotrwałe zwolnienia, przejścia do innych jednostek KAS) (...); nakreślonymi terminami realizacji zadań, ich spiętrzenia (np. w akcji PIT); oraz innymi występującymi w danej chwili warunkami i okolicznościami (organizacją pracy komórki) sprawy w podatku CIT – trudne, wymagające wiedzy merytorycznej – nie są faktycznie, w danym czasie, realizowane przez wszystkich pracowników wymienionych komórek. Szczególnie osoby nowozatrudnione w pierwszej kolejności realizują zadania mniej skomplikowane i w znacznie łatwiejszym obszarze np. w zryczałtowanym podatku dochodowym. (...) Jak wskazywaliśmy, zeznania podatkowe CIT stanowią ok. 3-3,5% wszystkich obsługiwanych przez nas zeznań podatkowych i ok. 15% zeznań wyszczególnionych w pkt 1 (związanych z działalnością gospodarczą) – obsługiwanych w komórce SKA-2 (przez 8 osób w 2023 r.). Analogicznie zadania związane z CIT angażują w przeliczeniu na etat odpowiednio mniej osób w komórkach SKP (udział kontroli CIT w kontrolach przeprowadzonych w 2023 r. to ok. 11%) oraz postępowań podatkowych SPV-1*

(akta kontroli str. 3625-3626)

Liczba pracowników faktycznie⁵⁷ realizujących/prowadzących w latach 2021-2023: a) czynności analityczne i sprawdzające w zakresie podatku CIT wynosiła odpowiednio w: 2021 r. siedmiu (SKA-2); 2022 r. i 2023 r. pięciu (SKA-2);

⁵⁷ Za pracownika faktycznie dokonującego weryfikacji prawidłowości rozliczeń CIT, uznano pracownika, który przeprowadził w okresie objętym kontrolą co najmniej jedną kontrolę podatkową lub postępowanie podatkowe oraz pracownika, który systematycznie prowadził czynności sprawdzające i analityczne w podatku dochodowym od osób prawnych.

b) prowadzących kontrole podatkowe (SKP) w: 2021 r. sześciu; 2022 r. dziewięciu i 2023 r. dziesięciu; c) postępowania podatkowe (SPV-1): 2021 r. i 2022 r. trzech, w 2023 r. czterech.

(akta kontroli str. 36-38, 3891)

Zakresy czynności pracowników ww. komórek organizacyjnych sformułowano w sposób ogólny, tj. dotyczący wszystkich tytułów podatkowych i bez przypisanych zadań w odniesieniu do podatku CIT.

(akta kontroli str. 36, 476-517, 3891)

Naczelnik wyjaśniła m.in., że: *Zakres przydzielonych (...) zadań do realizacji, z jednej strony wynika z regulaminu organizacyjnego (...), z drugiej zaś wymuszony jest względami organizacyjnymi wynikającymi, jak już wspomnieliśmy w pkt 1, m.in. wielkością urzędu (w kontekście m.in. liczby obsługiwanych podmiotów). Z tego względu zadania dotyczące: czynności sprawdzających, które realizuje kilka komórek organizacyjnych, przydzieliliśmy tym komórkom w konkretnym obszarze działania, tj. wynikającym z konkretnego rodzaju podatku, przy czym w zakresach obowiązków, uprawnień i odpowiedzialności pracowników komórki SKA-2 zamieściliśmy poszczególne tytuły podatkowe cyt. „do zadań pracownika na zajmowanym stanowisku należy: obsługa zeznań rocznych podatku dochodowego od osób fizycznych: - prowadzących działalność gospodarczą, - uzyskujących przychody z najmu, - uzyskujących przychody ze źródeł położonych za granicą, - uzyskujących przychody z innych źródeł, od których obowiązani byli samodzielnie opłacać zaliczki na podatek, i od osób prawnych, tj.: dokonywanie czynności sprawdzających niezastrzeżonych do właściwości rzeczowej innych komórek organizacyjnych (...)*”.

(akta kontroli str. 3627-3628, 3831-3839)

W okresie objętym kontrolą 12 pracowników Urzędu uczestniczyło w ośmiu szkoleniach dotyczących CIT, z tego w 2021 r. dwóch (po jednej osobie w szkoleniu); w 2022 r. 10, z tego: w szkoleniu "Optymalizacje podatkowe w podatkach dochodowych" - pięć osób; w pozostałych pięciu szkoleniach po jednej osobie. Z ośmiu szkoleń, jedno przeprowadzone w 2021 r. tj.: „Wybrane zagadnienia Ordynacji podatkowej w świetle orzecznictwa Naczelnego Sądu Administracyjnego”, trwało trzy dni (forma stacjonarna) (1 osoba); pozostałe od dwóch do 4 godzin (online/ MS Teams). Nie przeprowadzono szkoleń z zakresu: ustawy o rachunkowości; analizy sprawozdań finansowych; pozyskiwania i analizy danych i informacji na potrzeby weryfikacji rozliczeń podatników CIT, co opisano w Sekcji: *Stwierdzone nieprawidłowości*. Szkolenia organizowane były przez MF, KSS oraz IAS.

(akta kontroli str. 646, 3618, 3628-363, 3815-3830, 3892-3893)

W Urzędzie identyfikowano potrzeby szkoleniowe w zakresie CIT oraz informacji w zakresie rozliczeń podatników CIT (zaproponowano przeprowadzenie 15 szkoleń dla 36 pracowników). Jak wyżej wskazano, zrealizowano osiem szkoleń dla 12 pracowników, co opisano w Sekcji: *Stwierdzone nieprawidłowości*.

(akta kontroli str. 38-40, 583-626, 3894-3895)

W 2023 r. Urząd zgłosił problem⁵⁸ w zakresie merytorycznej obsługi wniosków o stwierdzenie nadpłaty w CIT.

(akta kontroli str. 40, 627-634, 3895)

2.3. W latach 2021-2023 (do 30 czerwca) wobec 556 podatników CIT przeprowadzono ogółem 556 czynności sprawdzających dotyczących rozliczeń CIT⁵⁹,

⁵⁸ Jedyny zgłoszony w okresie objętym kontrolą.

⁵⁹ Z tego: 227 czynności sprawdzające wobec 227 podatników w 2021 r., 293 w stosunku do 293 podmiotów w 2022 r. oraz 36 wobec 36 podatników w 2023 r. (do 30 czerwca).

wszystkie z udziałem tych podatników. W ramach czynności ustalono 83 uszczuplenia podatkowe o łącznej wartości 1 452,7 tys. zł⁶⁰.

Prawidłowość wykazanej straty w zakresie podatku CIT zweryfikowano w wyniku przeprowadzenia jednej czynności sprawdzającej. Przy przeprowadzaniu czynności sprawdzających nie żądano plików JPK oraz nie dokonywano sprawdzenia wysokości przychodów i kosztów wykazanych w zeznaniu CIT z rachunkiem zysków i strat oraz informacją dodatkową. W kontrolowanych latach wobec wszystkich podatników ogółem przeprowadzono 14 066 czynności sprawdzających w zakresie podatku PIT oraz 21 062 czynności obejmujących podatek VAT. Ustalono 11 151 uszczupień podatkowych o łącznej wartości 18 141,6 tys. zł w zakresie podatku PIT oraz 10 369 uszczupień w kwocie 28 434 tys. zł dotyczące podatku VAT. Wobec podatników CIT przeprowadzono 111 czynności sprawdzających w zakresie podatku PIT oraz 5 171 czynności obejmujących podatek VAT. Ustalono 2 463 uszczuplenia w kwocie 16 272,9 tys. zł dotyczące podatku VAT, nie stwierdzono natomiast uszczupień w zakresie podatku PIT.

(akta kontroli str. 647-648)

2.4. Według stanu na 30 czerwca 2023 r. z obowiązku złożenia zeznania o wysokości osiągniętego dochodu (poniesionej straty) za rok podatkowy, którego zakończenie nastąpiło w latach 2017-2021 nie wywiązało się 9 410 podatników⁶¹, w tym 6 822 spółek prawa handlowego⁶² (5 234 niebędące podatnikami VAT czynnymi⁶³). Deklaracji CIT-8 za co najmniej dwa lata podatkowe, nie złożyły 5 922 podmioty. Do 24 października 2023 r. zeznania CIT-8 za rok podatkowy, który zakończył się w 2022 r. nie złożyło 2 658 podatników, w tym 1 923 z nich było spółkami prawa handlowego, natomiast wśród nich 1 231 podmioty nie były podatnikami VAT czynnymi. Według ustaleń Urzędu uczestnikami oszustw podatkowych było 39 podmiotów⁶⁴.

(akta kontroli str. 9-12, 40, 652-1078, 3637, 3841)

W latach objętych kontrolą w zakresie weryfikacji terminowości składania przez podatników deklaracji CIT obowiązywały *Wytyczne do czynności sprawdzających*⁶⁵.

(akta kontroli str. 9-12, 40, 238-408, 3619-3636)

W kontrolowanym okresie 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, generowano raz w roku.

(akta kontroli str. 3255, 3259-3260, 3637)

W zakresie egzekwowania obowiązku złożenia zeznań podatkowych CIT-8, w stosunku do objętych analizą 50 podatników CIT, których rok podatkowy zakończył się w latach 2017-2021 ustalono, że:

- ośmiu podatników posiadało siedzibę zarejestrowaną w tzw. biurze wirtualnym, w 42 przypadkach takiego stanu nie stwierdzono;
- żaden z podatników nie został zidentyfikowany jako uczestnik oszustw podatkowych;

⁶⁰ Z tego: 15 uszczupień na łączną kwotę 355,3 tys. zł w 2021 r., 53 o wartości 627,4 tys. zł w 2022 r. oraz 15 o wartości 470 tys. zł w 2023 r. (do 30 czerwca).

⁶¹ W tym: 1 248 za rok podatkowy, który zakończył się w 2017 r.; 1 654 za 2018 r., 1 870 za 2019 r., 2 192 za 2020 r. oraz 2 446 za 2021 r.

⁶² W tym: 914 za rok podatkowy, który zakończył się w 2017 r.; 1 233 za 2018 r., 1 290 za 2019 r., 1 602 za 2020 r. oraz 1 783 za 2021 r.

⁶³ W tym: 660 za rok podatkowy, który zakończył się w 2017 r.; 984 za 2018 r., 749 za 2019 r., 1 355 za 2020 r. oraz 1 486 za 2021 r.

⁶⁴ Tj. wskazano podatników z wykazu podmiotów nieistniejących oraz nierzetelnych.

⁶⁵ Tj. Wprowadzone przez MF we wrześniu 2021 r.; dalej: *Wytyczne do czynności sprawdzających z 2021 r.*

- wzywano wszystkich podatników na podstawie art. 274a § 1 Ordynacji podatkowej do złożenia zeznania CIT-8;
- w latach objętych kontrolą na podstawie art. 274a § 1 Ordynacji podatkowej, pierwsze wezwanie do złożenia zeznania CIT-8 kierowano od 35 do 343 dni od upływu terminu na jego złożenie, w tym w 16 przypadkach po ponad trzech miesiącach (tj. od 96 do 343 dni);
- pomimo braku reakcji jednego podatnika na dwa skierowane w 2018 r. na podstawie art. 274a § 1 Ordynacji podatkowej wezwania do złożenia zeznania CIT-8 za rok podatkowy, który zakończył się w 2017 r., w kontrolowanym okresie nie podjęto kolejnych działań w celu wyegzekwowania złożenia zeznania;
- w dwóch przypadkach pomimo uzasadnionych przesłanek z powodu braku możliwości doręczenia wezwania spółce, nie kierowano go do osoby fizycznej upoważnionej do reprezentowania podatnika na podstawie art. 151a § 1 Ordynacji podatkowej;
- nie kierowano wniosków do komórki kontroli podatkowej, postępowania podatkowego w sprawie podatników uchylających się od złożenia zeznania CIT;
- w żadnym przypadku nie zawiadamiano sądu rejestrowego w celu przeprowadzenia postępowania przymuszającego.

W okresie objętym kontrolą działania podejmowane odnośnie 18 podatników w celu wyegzekwowania obowiązku złożenia deklaracji CIT-8 były nierzetelne, co zostało opisane w sekcji: *Stwierdzone nieprawidłowości*.

(akta kontroli str. 3252-3413)

2.5. Urząd, w ramach prowadzonej działalności analitycznej dotyczącej prawidłowości rozliczeń z tytułu CIT: nie zidentyfikował nowego ryzyka w CIT, w szczególności w ramach kontroli podatkowej i czynności sprawdzających. Nie były kierowane do Dyrektora IAS wnioski o wszczęcie identyfikacji ryzyka lub przeglądu zidentyfikowanego ryzyka.

Nie zostały stwierdzone przypadki zidentyfikowanego ryzyka wpisanego do Centralnego Rejestru Ryzyk oraz te, którym nie nadano biegu w sprawie. Ponadto nie zidentyfikowano nowego ryzyka w odniesieniu do podatników z siedzibą w tzw. wirtualnym biurze.

(akta kontroli str. 41-42, 3896)

Naczelnik wyjaśniła, że: *Sam fakt rejestracji siedziby działalności podmiotu pod adresem biura wirtualnego nie przesądza o wzroście ryzyka rejestracyjnego takiego podmiotu. Wręcz przeciwnie, w Karcie Oceny Ryzyka Rejestracyjnego w systemie WRO-SYSTEM, adres siedziby w „biurze wirtualnym”, jako samodzielnie występująca przesłanka (jedyna cecha w systemie oceny ryzyka rejestracyjnego podmiotu), nie przesądza o podniesieniu takiej oceny ze stopnia akceptowalnego na stopień podwyższony lub wysoki. Dopiero kilka cech sygnałnych, występujących łącznie z adresem zgłoszonej w biurze wirtualnym siedziby, wpływa na podniesienie stopnia ryzyka z akceptowalnego na podwyższony (ale niekoniecznie na wysoki). Nie stwierdziliśmy także większego, niż w przypadku pozostałych podmiotów CIT, poziomu ryzyk wyszczególnionych w Centralnym Rejestrze Ryzyka. Potwierdza to m.in. okoliczność, że w badanej próbie 10 spraw, dotyczącej przeprowadzanych w podatku CIT w latach 2021-2023 kontrolach podatkowych, żaden z podmiotów naruszających przepisy prawa podatkowego, nie miał zgłoszonej siedziby działalności gospodarczej w biurze wirtualnym. W obszarze rozliczeń CIT nie zdiagnozowaliśmy żadnych nowych zagrożeń w stosunku do takich podmiotów.*

(akta kontroli str. 3630)

Weryfikowano i wykorzystywano wyniki analiz otrzymywanych z MF lub IAS, dotyczących wytypowania podmiotów bądź grup podmiotów charakteryzujących się

wysokim ryzykiem nieprawidłowości, co zostało opisane w pkt. 2.15 wystąpienia pokontrolnego.

Urząd nie prowadził udokumentowanej działalności analitycznej w obszarze: identyfikacji mechanizmów agresywnej optymalizacji; cen transferowych; identyfikacji podatników, którzy podejmują czynności o tzw. sztucznym charakterze; oraz dotyczącym podatników CIT, którzy nie byli jednocześnie podatnikami VAT czynnymi; a także w zakresie: 1) podatników za rok podatkowy, który zakończył się w latach 2019-2021 z deklarowanymi najwyższymi dochodami (art. 7 ust. 2 u.p.d.o.p.) opodatkowanymi stawką 9% podatku, w których wykazano podatek należny; 2) podatników, którzy osiągnęli najwyższe przychody, a jednocześnie zadeklarowali stratę lub dochód do wysokości 5% przychodów (tj. niską rentowność prowadzonej działalności); 3) podatników, którzy wykazali odliczenie strat z lat ubiegłych o najwyższych kwotach; 4) zeznań z wykazanymi najwyższymi stratami; 5) zeznań z najwyższymi odliczeniami od dochodu (innymi niż straty z lat ubiegłych); 6) zeznań z najwyższymi odliczeniami zmniejszającymi podstawę opodatkowania.

(akta kontroli str. 3897-3898)

Naczelnik wyjaśniła m.in., że: *Nie prowadziliśmy systemowej, udokumentowanej działalności analitycznej w obszarze CIT oraz w kierunku identyfikacji: mechanizmów agresywnej optymalizacji podatkowej, cen transferowych, klauzuli GAAR. Wskazane zagadnienia są najtrudniejszymi tematami z obszaru CIT, wymagają wiedzy eksperckiej i dużego doświadczenia zawodowego, którego jak wskazaliśmy w pkt 13, nasi pracownicy aktualnie nie posiadają. Zaawansowane analizy dot. np. cen transferowych wymagają także wykorzystania specjalistycznych baz danych, do którego nie posiadamy dostępu. Dlatego też w Izbie Administracji Skarbowej w Szczecinie wypracowana została koncepcja, zgodnie z którą Zachodniopomorski Urząd Celno-Skarbowy stał się odpowiedzialny za kompleksowe zarządzanie analizą ryzyka, w tym w obszarze CIT. Ponadto, zgodnie z Polityką Zarządzania Procesem Analitycznym w KAS to Departament Analiz KAS pełni funkcję centralnej jednostki analitycznej KAS. Do jego głównych zadań należy prowadzenie analiz podmiotowych, których celem jest stworzenie list typowań brutto. Analizy te prowadzone są w głównej mierze z wykorzystaniem technik i metod zaawansowanej analityki (np. modelowanie statystyczne, machine learning, text mining, zautomatyzowana analiza sieci społecznościowych). Ministerstwo Finansów wykonuje także analizy szczegółowe, przekazywane do urzędów za pośrednictwem Modułu Zarządzania Analizami MZA. Wytypowane w ten sposób podmioty obejmujemy czynnościami weryfikacyjnymi. Na poziomie województwa funkcjonuje Regionalny Zespół Analityczny, w skład którego wchodzi: komórka analityczna (komórka zarządzania ryzykiem w Izbie Administracji Skarbowej), komórki analityczne urzędu celno-skarbowego, komórka analityczna (w tym również centra obsługi kluczowych podmiotów) wyspecjalizowanego urzędu skarbowego. W ramach działalności RZA można wymienić w szczególności: prowadzenie pogłębionych analiz dotyczących typów znajdujących się na listach typowań brutto (mających na celu utworzenie listy typowań finalnie kierowanych do kontroli podatkowych lub innych działań weryfikacyjnych), prowadzenie analiz podmiotowych (mających wyselekcjonować podmioty do działań kontrolnych) w oparciu o ustalone przez właścicieli ryzyk założenia analityczne, jak również w oparciu o opracowane przez siebie założenia analityczne. Efekty tych działań w postaci m.in. list typowań brutto wpływały do nas w celu podjęcia dalszych działań np. czynności sprawdzających, kontroli podatkowej, ale w zdecydowanej większości nie dotyczyły rozliczeń w podatku CIT.*

(akta kontroli str. 41-42)

Nie było prowadzonych analiz zeznań CIT w ww. sześciu zakresach, wobec czego nie zostały na ich podstawie wytypowane podmioty do czynności sprawdzających i kontroli podatkowych.

(akta kontroli str. 3897-3899)

Naczelnik wyjaśniła, że: (...). *Niezależnie od powyższego, samodzielnie podejmujemy działania w celu wyodrębnienia podmiotów do objęcia czynnościami weryfikacyjnymi. Powyższe realizujemy poprzez generowanie prostych raportów z dostępnych nam systemów informatycznych (najczęściej e-ORUS, PoltaxPlus). W ten sposób wyodrębniamy podmioty, które nie realizują podstawowych obowiązków podatkowych np. nie wywiązują się ze złożenia deklaracji/zeznań podatkowych, wykazują nieprawidłowe kwoty ulg z których korzystają itp. W tych przypadkach podejmując decyzję o podjęciu czynności sprawdzających kierujemy się stopniem ryzyka narażenia budżetu państwa na uszczuplenie oraz ekonomią działania. Jednym ze źródeł pozyskania informacji o ewentualnych naruszeniach przepisów prawa podatkowego, są wpływające do urzędu tzw. informacje sygnałne, przekazywane bezpośrednio przez sygnalistów (w tym także anonimowo), inne jednostki państwowe np. PIP, ZUS (a także sporadycznie inne jednostki organizacyjne KAS – za pośrednictwem systemu ZISAR) lub poprzez Krajowy Telefon Interwencyjny KTI. W przeważającej większości informacje te dotyczą jednak osób fizycznych i nieprawidłowości związanych z ich aktywnością (np. nieodprowadzanie podatków z tytułu najmu, niewystawianie paragonów, ukrywanie dochodów, niewywiązywania się z obowiązków płatnika), co w dużej mierze związane ze wspomnianą już strukturą podatników naszego urzędu. Podmioty wskazane w informacjach sygnałnych poddajemy wstępnej analizie (zadanie to przydzieliliśmy pracownikom Trzeciego Referatu Czynności Analitycznych i Sprawdzających SKA-3) i w oparciu o nią typujemy podmioty do objęcia (w pierwszej kolejności) czynnościami sprawdzającymi lub do podjęcia wobec nich kontroli podatkowej. (...).*

(akta kontroli str. 3630-3631)

2.6. W latach objętych kontrolą w Urzędzie nie zostały wprowadzone regulacje dotyczące sposobu, zakresu i częstotliwości przeprowadzania czynności sprawdzających w obszarze rozliczeń podatkowych CIT, w szczególności w zakresie korzystania z określonych systemów informatycznych.

(akta kontroli str. 43)

W kontrolowanym okresie Izba przekazała⁶⁶ do urzędów skarbowych pismo Sekretarza Stanu Szefa KAS z 8 września 2021 r. wraz z „Wytycznymi do czynności sprawdzających” do zapoznania i stosowania w toku podejmowanych czynności⁶⁷.

(akta kontroli str. 3904-3905)

Naczelnik wyjaśniła, że: *W chwili obecnej wytypowane do podjęcia czynności służbowych podmioty CIT przekazywane są do urzędu za pośrednictwem Modułu Zarządzania Analizami MZA w systemie WRO-System. Dodatkowo IAS przesyła do urzędów skarbowych informacje o przekazywanych podmiotach, założeniach i kryteriach dokonanej analizy oraz zaleceniach/propozycjach MF co do dalszego trybu działania. Tym samym nie ma potrzeby wprowadzania szczegółowych wytycznych, które określałyby sposób, zakres i częstotliwość przeprowadzania*

⁶⁶ Pismo przekazane 23 września 2021 r.

⁶⁷ Zawierały one podstawowe informacje na temat czynności sprawdzających w podziale na poszczególne podatki. Mają one charakter pomocniczy w stosunku do obowiązujących przepisów prawa. Szczegółowo omówiono w nim najczęściej realizowane zagadnienia w zakresie czynności sprawdzających w ramach podatków VAT, PIT, CIT, PCC, SD i akcyza. Wyodrębniona została też w nim część dotycząca plików JPK.

czynności sprawdzających, w tym również sposób korzystania z systemów informatycznych.

(akta kontroli str. 43)

W wyniku analizy 60 zeznań podatników CIT (tj. spółek prawa handlowego) za rok podatkowy, który zakończył się w latach 2017-2021⁶⁸ stwierdzono, że:

- w żadnym z 60 przypadków Urząd nie weryfikował na podstawie dokumentów źródłowych prawidłowości zadeklarowanej kwoty przychodów i kosztów uzyskania przychodów, wysokości zadeklarowanej straty i dochodu;
- w 10 przypadkach nie weryfikowano prawa do zastosowania stawki podatkowej CIT w wysokości 9%; prawidłowości odliczenia strat z lat ubiegłych i prawa do odliczeń od dochodu;
- z 10 analizowanych zeznań z najwyższymi odliczeniami zmniejszającymi podstawę opodatkowania, weryfikację przeprowadzono w trzech przypadkach;
- łącznie czynności sprawdzające dot. zeznań przeprowadzono w stosunku do dziewięciu z 60 analizowanych zeznań;
- w żadnym przypadku (z 60) Urząd: nie wzywał podatnika do okazania dokumentów źródłowych; nie żądał na podst. art. 193a Ordynacji podatkowej przekazania całości lub części ksiąg podatkowych oraz dowodów księgowych za pomocą środków komunikacji elektronicznej lub na informatycznych nośnikach danych („JPK na żądanie”); nie porównywał danych zawartych w zeznaniu z JPK-VAT w zakresie przychodów, kosztów, kontrahentów; nie porównywał danych zawartych w zeznaniu ze sprawozdaniem finansowym;
- nie odnotowano (dotyczy każdego z 60 zeznań): odstąpienia Urzędu od przeprowadzenia czynności sprawdzających z powodu braku reakcji podatnika na wezwania Urzędu; zwrotu pism z adnotacją „adresat nieznan”;;
- nie została przeprowadzona żadna wizja lokalna. Urząd nie stwierdził przypadków, w których podatnik posługiwałby się fałszywymi lub fikcyjnymi danymi adresowymi siedziby lub miejsca wykonywania działalności gospodarczej.
- w ocenie Urzędu nie zaszyły przesłanki do zawiadamiania KRS w celu przeprowadzenia postępowania przymuszającego lub postępowania o rozwiązanie podmiotu bez przeprowadzenia postępowania.

(akta kontroli str. 1079-1418, 3900-3901, 3906-3911)

Naczelnik wyjaśniła, że: (...) funkcję centralnej jednostki analitycznej Krajowej Administracji Skarbowej pełni Departament Analiz Krajowej Administracji Skarbowej. Na poziomie tej jednostki prowadzone są analizy podmiotowe. Ich wyniki są sukcesywnie przesyłane do urzędów skarbowych, obecnie najczęściej za pośrednictwem Modułu Zarządzania Analizami (MZA). Przekazana lista podmiotów, w stosunku do których należy podjąć czynności sprawdzające, to wyodrębniona (w oparciu o różne kryteria doboru) grupa podatników, co do których istnieje podejrzenie naruszenia przepisów prawa. Właśnie w wyniku takich analiz prowadziliśmy czynności sprawdzające m.in. wobec podatników, którzy zastosowali stawkę podatku CIT 9% podczas gdy istniało prawdopodobieństwo, że nie posiadały one statusu małego podatnika. Z naszego poziomu typowanie do objęcia działaniami weryfikacyjnymi m.in. podatników CIT, sprowadza się głównie do sporządzenia

⁶⁸ Analizą objęto: 1) 10 zeznań podatników za rok podatkowy, który zakończył się w latach 2019-2021 z deklarowanymi najwyższymi dochodami opodatkowanymi stawką 9% podatku, w których wykazano podatek należny; 2) 10 zeznań podatników, którzy osiągnęli najwyższe przychody, a jednocześnie zadeklarowali stratę lub dochód do wysokości 5% przychodów (tj. niską rentowność prowadzonej działalności); 3) 10 zeznań podatników, którzy wykazali odliczenie strat z lat ubiegłych o najwyższych kwotach; 4) 10 zeznań z wykazanymi najwyższymi stratami; 5) 10 zeznań z najwyższymi odliczeniami od dochodu (innymi niż straty z lat ubiegłych); 6) 10 zeznań z najwyższymi odliczeniami zmniejszającymi podstawę opodatkowania.

w dostępnych aplikacjach (głównie w aplikacji e-ORUS, POLTAXPlus) zdefiniowanych raportów, które dotyczą podstawowych zagadnień, np. przekroczenia kwoty przysługujących limitów ulg i odliczeń. Czynności sprawdzające podejmujemy także w stosunku do podmiotów, których zeznania podatkowe zostały błędnie sporządzone lub w stosunku do których otrzymaliśmy informacje (np. z innych organów, wyników kontroli u kontrahentów, informacji sygnałnych itp.) o potencjalnych nieprawidłowościach. Jeżeli w stosunku do badanych podmiotów nie, podejmowaliśmy do tej pory czynności sprawdzających to oznacza, że nie zostały one wytypowane do podjęcia takich czynności przez Departament Analiz KAS, nie wystąpiły także w sporządzanych przez nas raportach. Istnieje zatem prawdopodobieństwo, że sporządzone przez nich rozliczenia podatkowe nie zawierają nieprawidłowości. (...) wobec podatników CIT, których zeznania roczne objęto badaniem, nie prowadziliśmy czynności sprawdzających, wobec czego nie wzywaliśmy podatników do okazania dokumentów źródłowych.

(akta kontroli str. 3917-3918)

Za lata podatkowe 2017-2021 łącznie: a) 57 podatników zadeklarowało wartość przychodów w zeznaniu CIT-8 w wysokości 0,00 zł, a wartość obrotów w deklaracji VAT-7 na kwotę 35.373.697,00 zł⁶⁹, b) 779⁷⁰ podatników nie złożyło zeznania za poszczególne lata podatkowe, jednocześnie wykazywało obroty w deklaracjach VAT.

(akta kontroli str. 1419-1673, 3901-3903)

Naczelnik w sprawie dokonywania weryfikacji powyższych podatników wyjaśniła, że: (...) Porównaliśmy wartości zadeklarowanej przez tych podatników sprzedaży (obrotu) z wielkością dokonanych nabyć towarów i usług pozostałych. Uwzględniliśmy również ich potencjalne koszty, mające realny wpływ na wysokość dochodu podlegającego opodatkowaniu, które nie wynikają z deklaracji VAT, w szczególności koszty wynagrodzeń pracowników oraz dokonywane odpisy amortyzacyjne. Ustaliliśmy, że w przypadku 34 badanych podmiotów nie wystąpi dochód do opodatkowania, prawdopodobna wysokość dochodu w przypadku 17 podmiotów nie przekroczy 100 tys., a wobec 1 podmiotu w 2021 roku nastąpiła zmiana właściwości miejscowej. Posiłkując się kryteriami przyjmowanymi przez Departament Ryzyka KAS tj. wielkością obrotu w łącznej kwocie co najmniej 500 tys. zł oraz wartością sprzedaży pomniejszoną o nabycie towarów i usług pozostałych przekraczającą 100 tys. zł, spośród podmiotów występujących w badanej próbie czynnościami sprawdzającymi objęliśmy 5 podatników.

(akta kontroli str. 3919)

W latach 2020-2022 zostało złożonych łącznie 47 oświadczeń o sporządzeniu lokalnej dokumentacji cen transferowych.

(akta kontroli str. 41-43, 3901)

W sprawie udokumentowanych czynności sprawdzających, Naczelnik wyjaśniła, że: Nie prowadziliśmy systemowej, udokumentowanej działalności analitycznej w obszarze CIT, w tym w kierunku optymalizacji podatkowej czy cen transferowych. Jak informowaliśmy, zgodnie z przyjętą koncepcją, Zachodniopomorski Urząd Celno-Skarbowy stał się odpowiedzialny za kompleksowe zarządzanie analizą ryzyka, w tym w obszarze CIT. Do tej jednostki KAS sukcesywnie przenoszeni byli doświadczeni pracownicy (m.in. z urzędów skarbowych) i eksperci specjalizujący się w m.in. w podatku dochodowym od osób prawnych. W konsekwencji Urząd ten skupił w swoich zasobach kadre, która dysponuje odpowiednim doświadczeniem

⁶⁹ W 2017 r. czterech, kwota 2 733 232,00 zł; 2018 r. 12, kwota 4 893 579,00 zł; 2019 r. ośmiu, kwota 1 303 511,00 zł; 2020 r. 15, kwota 2 072 421,00 zł; 2021 r. 18, kwota 24 370 954,00 zł.

⁷⁰ Za 2017 r. 145, 2018 r. 125, 2019 r. 123, 2020 r. 140, 2021 r. 246.

zawodowym oraz wysokimi kompetencjami analitycznymi. Ponadto zaawansowane analizy dotyczące cen transferowych wymagają wykorzystania specjalistycznych baz danych, do których nie posiadamy dostępu. Z tych względów nie poddawaliśmy analizie oświadczeń o sporządzeniu lokalnej dokumentacji cen transferowych.

(akta kontroli str. 3920)

2.7. W latach 2021-2023 (do 30 czerwca) przeprowadzono 74 kontrole podatkowe⁷¹ wobec 51 podatników CIT. Na ich podstawie stwierdzono 73 uszczuplenia podatkowe⁷² na łączną kwotę 15 640 tys. zł. W badanym okresie podjęto 19 kontroli obejmujących podatek CIT (wszystkie wobec spółek prawa handlowego)⁷³. W ich wyniku ustalono 18 uszczupień podatkowych o łącznej wartości 947 tys. zł. W analizowanych latach przeprowadzono ogółem 218 kontroli w podatku VAT i PIT (ustalono 214 uszczupień na łączną kwotę 28 011 tys. zł).

Według stanu na 31 grudnia każdego z lat 2020-2022 oraz 30 czerwca 2023 r. zarejestrowano ogółem odpowiednio: 6 864, 7 517, 7 849 oraz 8 004 podatników CIT, a zadeklarowany przychód wyniósł ogółem 3 272 416,2 tys. zł za rok podatkowy, który zakończył się w 2020 r. i 4 545 547 tys. zł za rok podatkowy 2021.

(akta kontroli str. 635, 649-649A)

2.8. W latach 2021-2023 (do 30 czerwca) komórki analityczne⁷⁴ skierowały osiem wniosków⁷⁵ o przeprowadzenie kontroli w zakresie podatku CIT oraz VAT, w związku ze stwierdzeniem w toku czynności analitycznych m.in.: niewywiązywania się przez podatników z obowiązku składania zeznania CIT-8, nieprawidłowościami w wysokości zadeklarowanych przez podatnika kwot przychodów oraz kosztów uzyskania przychodów, niezasadnego odliczenia podatku naliczonego, skutkującego deklarowaniem kosztów uzyskania przychodów w nieprawidłowej wysokości, rozbieżnościami pomiędzy kwotą podatku zadeklarowaną w zeznaniu CIT-8, a wpłaconą przez podatnika. Z ww. ośmiu wniosków w sześciu przypadkach wszczęto kontrole podatkowe, w jednym z uwagi na ekonomikę postępowania kontroli nie podjęto⁷⁶, w jednym (w za zgodą Dyrektora IAS) kontrolę przekazano do realizacji Naczelnikowi Trzeciego Urzędu Skarbowego w Szczecinie. W wyniku przeprowadzonych czterech kontroli stwierdzono uszczuplenie podatku o łącznej wartości 254,4 tys. zł.

(akta kontroli str. 8, 2620-2686)

2.9. W latach objętych kontrolą nie kierowano do urzędu celno-skarbowego wniosków o przeprowadzenie kontroli u podatników CIT.

(akta kontroli str. 8, 2621)

2.10. W latach 2021-2023 (do 30 czerwca) wobec spółek prawa handlowego przeprowadzono 19 właściwych kontroli podatkowych obejmujących podatek CIT w zakresie weryfikacji prawidłowości wywiązywania się z obowiązku zapłaty zaliczek na podatek dochodowy od osób prawnych. Analiza dokumentacji 10 kontroli podatkowych⁷⁷ w których ustalono kwotę uszczupień podatkowych w łącznej wysokości 810,5 tys. zł⁷⁸ wykazała, że:

⁷¹ W tym w: 2021 r. - 32 kontrole u 19 podatników; 2022 r. - 26 u 20 podmiotów oraz 2023 r. (do 30 czerwca) - 16 u 12 podatników.

⁷² Liczba kontroli pozytywnych, w których wystąpiło uszczuplenie (WUSZ).

⁷³ Tj. trzy kontrole w 2021 r. osiem w 2022 r. i osiem do 30 czerwca 2023 r.

⁷⁴ Drugi i Trzeci Referat Czynności Analitycznych i Sprawdzających (SKA-2 i SKA-3) oraz Dział Czynności Analitycznych i Sprawdzających (SKA-5).

⁷⁵ Do Działu Kontroli Podatkowej SKP.

⁷⁶ Kwota nadpłaty po ewentualnej korekcie zeznania wyniosłaby 106 zł.

⁷⁷ Wyboru dokonano spośród kontroli pozytywnych z ustaleniami, przeprowadzonych w latach 2021-2023 (do 30 czerwca) w zakresie CIT wobec podatników wpisanych do rejestru przedsiębiorców KRS (spółki prawa handlowego) według kryterium najwyższych kwotach stwierdzonych nieprawidłowości (ustaleń).

⁷⁸ Stwierdzona w toku kontroli kwota uszczupień na podstawie danych z podsystemu Kontrola oraz systemu ZISAR Plus.

- przeprowadzone kontrole były kontrolami właściwymi i obejmowały swoim zakresem sprawdzenie prawidłowości i rzetelności rozliczania się z budżetem państwa z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych;
- przesłankami podjęcia kontroli były wyniki analizy przeprowadzonej przez Urząd;
- każdorazowo przed rozpoczęciem kontroli przeprowadzono analizę prawdopodobieństwa naruszenia prawa w ramach wykonywania działalności gospodarczej;
- kontrole podatkowe trwały od 20 do 157 dni;
- w pięciu przypadkach kontrole podatkowe zostały przedłużone. Urząd każdorazowo zawiadamiał kontrolowanego o przypadku niezakończenia kontroli w terminie wskazanym w upoważnieniu informował o przyczynach przedłużenia terminu zakończenia kontroli i wskazywał nowy terminu jej zakończenia⁷⁹;
- od podatników żądano przekazania całości lub części ksiąg podatkowych oraz dowodów księgowych za pomocą środków komunikacji elektronicznej lub na informatycznych nośnikach danych („JPK na żądanie”), dane z ksiąg były porównywane z JPK-VAT w zakresie przychodów, kosztów, kontrahentów;
- protokoły kontroli podatkowej zawierały elementy określone w art. 290 § 2 Ordynacji podatkowej;
- każdy z 10 protokołów kontroli zawierał uzasadnienie przyczyny braku zawiadomienia przedsiębiorcy o zamiarze wszczęcia kontroli (art. 48 ust. 10 ustawy z dnia 6 marca 2018 r. Prawo przedsiębiorców⁸⁰;
- stwierdzone w toku kontroli podatkowej nieprawidłowości polegały m.in. na braku zapłaty zaliczek na podatek dochodowy od osób prawnych, zawyżeniu kosztów uzyskania przychodów, zaniżeniu przychodów;
- w jednym przypadku podatnik złożył zastrzeżenia do protokołu kontroli podatkowej. Zastrzeżenia te zostały rozpatrzone zgodnie z art. 291 § 2 Ordynacji podatkowej;
- sześciu podatników złożyło korekty deklaracji, uwzględniające w całości ustalenia kontroli, na kwotę podatku 512,4 tys. zł;
- w czterech badanych sprawach przeprowadzono postępowania podatkowe, które wszczęto zgodnie z art. 165b ustawy Ordynacja podatkowa⁸¹; wydano dwie decyzje podatkowe⁸² na łączną kwotę: 320,6 tys. zł, w pozostałych dwóch przypadkach postępowanie podatkowe na dzień przeprowadzenia badania⁸³ nie zostało zakończone;
- ogólna wartość kwoty podatku wraz z należnymi odsetkami za zwłokę, wpłacona przez podatników po kontrolach oraz w wyniku wydanych decyzji podatkowych wyniosła 398,6 tys. zł;
- w toku kontroli podatkowych nie stwierdzono, że dane adresowe siedziby (prowadzenia działalności) podatnika były fałszywe lub fikcyjne.

(akta kontroli str. 26, 2392-2393, 2431-2447, 2753-2829, 2731-2756)

2.11. W latach 2021-2023 (do 30 czerwca) wobec spółek prawa handlowego przeprowadzono 56 kontroli podatkowych obejmujących podatek VAT. W wyniku analizy 20 wskazanych kontroli, w których ustalono kwotę uszczupień podatkowych w łącznej wysokości 8 739,5 tys. zł, stwierdzono, że:

⁷⁹ Głównymi przyczynami przedłużenia kontroli było nieprzedkładanie dokumentów źródłowych związanych z przedmiotem kontroli oraz oczekiwanie na odpowiedzi kontrahentów do których Urząd się zwracał o przedłożenie informacji dotyczących zawartych transakcji.

⁸⁰ Dz.U. z 2023 r. poz. 221, ze zm.; dalej: ustawa Prawo przedsiębiorców

⁸¹ Tj. w terminie od 42 do 160 dni od daty zakończenia kontroli podatkowej ujawniającej nieprawidłowości.

⁸² W dwóch przypadkach na dzień 3 października 2023 r. postępowania nie zostały zakończone.

⁸³ Tj. 3 października 2023 r.

- po zakończeniu kontroli podatkowej dokonywano analizy wpływu stwierdzonych nieprawidłowości w VAT na wysokość zobowiązania w CIT, w tym w pięciu przypadkach stwierdzono brak takiego wpływu na rozliczenie CIT, w trzech podatnik złożył korektę w CIT, w czterech wszczęto postępowanie kontrolne (zakończone w dwóch przypadkach wydaniem decyzji w CIT, w dwóch złożeniem przez podatnika korekty deklaracji), w jednym przypadku przeprowadzono kontrolę w zakresie CIT (w wyniku której stwierdzono zawyżenie kosztów uzyskania przychodów⁸⁴), w pozostałych siedmiu przypadkach – postępowanie w zakresie podatku VAT było w toku⁸⁵;
- wartość netto zaniżonych obrotów ustalono na 21 619,8 tys. zł oraz zawyżonych zakupów na 21 878,8 tys. zł.

(akta kontroli str. 2431-2447, 2830-2382, 2731-2756)

2.12. W kontrolowanym okresie nie wystąpiły przypadki niewszczęcia kontroli podatkowej w podatku CIT z powodu niemożności doręczenia upoważnienia do kontroli lub w trybie określonym w art. 284 § 4 ustawy Ordynacja podatkowa, z uwagi na nieaktualne dane adresowe podatnika dotyczące siedziby firmy (prowadzenia działalności gospodarczej, przechowywania dokumentacji podatkowej).

(akta kontroli str. 26, 2393, 2439-2447, 2833-2835)

2.13. W kontrolowanym okresie nie zidentyfikowano problemów w realizacji zadań związanych z CIT.

(akta kontroli str. 3912-3913)

Nie była prowadzona analiza 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 postępowań podatkowych oraz analiz stopnia ich szkodliwości.

(akta kontroli str. 2393-2394, 3912)

Naczelnik nie zgłaszała do Dyrektora IAS występowania problemów związanych z: a) weryfikacją prawidłowości rozliczeń podatników CIT w ramach czynności sprawdzających/kontroli podatkowych/postępowań podatkowych wobec podatników CIT; b) wyegzekwowaniem obowiązków podatkowych wobec podatników posługujących się fałszywymi lub fikcyjnymi danymi adresowymi.

(akta kontroli str. 2393-2394, 3913)

Naczelnik wyjaśniła, że: (...) *Powyższe okoliczności, jak również niewielki udział spraw, jakie podejmujemy wobec podatników CIT (zeznania CIT stanowią około 3 - 3,5% obsługiwanych w urzędzie rocznych zeznań podatkowych) powodują, że nie prowadzimy systemowej działalności analitycznej w tym obszarze. Nie mniej jednak konkretne nieprawidłowości, stwierdzone w trakcie realizowanych czynności, próbujemy również wyeliminować u innych pozostających w naszej właściwości podmiotów – o ile pozwalają nam na to dostępne narzędzia (np. generowane w systemach raporty). Wątpliwości w zakresie stosowania przepisów prawa podatkowego lub sygnalizujące rozbieżności interpretacyjne zgłaszamy i otrzymujemy na bieżąco w ramach „Rekomendacji w zakresie poprawy jakości orzecznictwa w sprawach podatkowych” i przekazujemy do wiadomości naszym pracownikom w programie kancelaryjnym. Tym samym, w latach 2020-2022 nie*

⁸⁴ Kontrola zakończyła się 14 sierpnia 2023 r., 11 września 2023 r. akta sprawy zostały przekazane do Pierwszego Referatu Podatków Dochodowych i Podatku od Towarów i Usług (SPV-1), celem wszczęcia postępowania podatkowego.

⁸⁵ Jeżeli postępowanie podatkowe w zakresie VAT pozwoli na potwierdzenie lub wykluczenie nieprawidłowości, zostanie podjęta kontrola w CIT

stwierdziliśmy okoliczności, które w naszej ocenie wymagałyby pisemnego wystąpienia do organu nadzoru. (...).

(akta kontroli str. 3632-3634)

Urząd przekazywał do IAS w Szczecinie uwagi o stwierdzonych barierach organizacyjno-kadrowych w wykonywaniu zadań wobec podatników CIT.

(akta kontroli str. 2394)

Naczelnik wyjaśniła m.in.: *Kwestia problemów kadrowych naszego urzędu jest zidentyfikowana. Wpłynęła na nią realizacja koncepcji przesunięcia zadań dot. analizy i kontroli CIT przez Zachodniopomorski Urząd Celno-Skarbowy w Szczecinie i doświadczonych m.in. w tej materii pracowników do ZUCS, a od kwietnia 2021 r. komplikuje ją obowiązująca blokada etatów, polegająca na możliwości zatrudnienia tylko jednego pracownika na 2 wakaty (jeden podlega blokadzie, na drugi ogłaszany jest nabór). Przy istniejącej w urzędzie rotacji pracowników (emerytury, odejścia, przejścia między urzędami) (...) obecnie zablokowanych mamy 14 etatów. Zadania w obszarze CIT, podobnie jak w każdym innym, realizujemy w warunkach na jakie pozwalają nam rozmiary nałożonych obowiązków oraz możliwości kadrowe, z jednoczesnym uwzględnieniem ewentualnych ryzyk, priorytetów i oczekiwanych efektów (najczęściej liczonych kwotą ewentualnych uszczupień/wpływów budżetowych). Specyfika niewyspecjalizowanego urzędu skarbowego, jakim jesteśmy, polega na obsłudze przede wszystkim osób fizycznych, w znacząco większej skali niż podmiotów CIT. Tylko w 2023 r. wpłynęło do nas ok. 145 tys. szt. zeznań podatkowych osób fizycznych (w porównaniu z liczbą ok. 5.000 szt. zeznań CIT rocznie – ok. 3,5 %). Powyższe przekłada się zatem na realizowane przez nas zadania, w podatku dochodowym skierowane m.in. z racji ilości (a także jakości – dokumenty osób fizycznych nie zawsze składane są przez osoby będące ekspertami czy profesjonalistami w tej dziedzinie) przede wszystkim na obszar PIT. Łączy się z tym dodatkowo nacisk na rosnące standardy obsługi, we wszystkich jej aspektach. Obciążenie pracowników naszego urzędu jest na tyle istotne, że pismem z 7 lutego 2023 r. wystąpiliśmy do Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Szczecinie, starając się możliwie najpełniej zobrazować naszą sytuację i prosząc o wsparcie w tegorocznej „akcji zeznań”. Nasz wniosek spotkał się z przychylnym odzewem i oddelegowaniem 8 pracowników IAS do pomocy przy rozliczaniu rocznych zeznań PIT.*

(akta kontroli str. 2394, 3914)

Zakres współpracy z Dyrektorem IAS⁸⁶ w obszarze CIT polegał na analizie danych dotyczących rozliczeń podatników CIT, w tym zarówno Urzędu jak i otrzymanych od IAS, co opisano w pkt.2.5. oraz 2.15. wystąpienia pokontrolnego.

2.14. W kontrolowanym okresie w ramach kierunków działania i rozwoju Krajowej Administracji Skarbowej⁸⁷, DIAS wyznaczył Naczelnikowi do osiągnięcia w latach 2021-2023 cele, weryfikowane z zastosowaniem: 18 mierników w 2021 r., 21 wskaźników w 2022 r. oraz 19 wskaźników w 2023 r. Plany działalności IAS w Szczecinie na lata 2021-2023 nie obejmowały podziału na rodzaje podatków (PIT, CIT oraz VAT), tj. nie odnosiły się wyłącznie do podatku dochodowego od osób prawnych. W obszarze czynności sprawdzających, kontroli podatkowej oraz egzekucji administracyjnej realizowano w szczególności w:

- 2021 r. mierniki dotyczące: kwoty ustaleń dokonanych w toku czynności sprawdzających; skuteczności kontroli podatków, kontroli celno-skarbowych

⁸⁶ Dalej też: DIAS.

⁸⁷ Tj. na podstawie zarządzenia Ministra Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej z dnia 23 grudnia 2020 r. w sprawie określenia Kierunków działania i rozwoju Krajowej Administracji Skarbowej na lata 2021-2024; Dz. Urz. MFFIPR z 2020 r. poz. 34.

i podatkowych; realizacji należności publicznoprawnych; kwoty wyegzekwowanych zaległości w okresie sprawozdawczym;

- latach 2022-2023 wskaźniki obejmujące: kwotę ustaleń dokonanych w toku czynności sprawdzających; skuteczność / efektywność⁸⁸ kontroli podatków; realizację kontroli podatków; realizację należności publicznoprawnych; egzekucję zaległości.

Wszystkie planowane wartości mierników zostały zrealizowane odpowiednio na koniec lat 2021-2022 oraz 30 czerwca 2023 r.⁸⁹

(akta kontroli str. 27, 1674-2390, 3571-3585)

2.15. W latach objętych kontrolą weryfikowano i wykorzystywano wyniki analiz otrzymywanych z MF lub IAS, dotyczące wytypowania podmiotów bądź grup podmiotów charakteryzujących się wysokim ryzykiem nieprawidłowości, w tym w szczególności obejmujące podatników, którzy:

- w zeznaniach rocznych za 2018 r. zadeklarowali brak przychodu w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych przy równoczesnym wykazywaniu w deklaracjach podatkowych za okresy rozliczeniowe 2018 r. obrotu w podatku VAT; dokonano czynności analitycznych i sprawdzających wobec wszystkich wytypowanych podmiotów (3); podatnicy złożyli korekty zeznań CIT-8, kwota uszczuplenia wyniosła 104,5 tys. zł;
- w zeznaniach rocznych za 2019 r. zadeklarowali brak przychodu w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych przy równoczesnym wykazywaniu w deklaracjach podatkowych za okresy rozliczeniowe 2019 r. obrotu w podatku VAT; dokonano czynności analitycznych oraz sprawdzających wobec wszystkich wytypowanych podmiotów (6), podatnicy złożyli korekty zeznań CIT-8 (3), wykreślono jedną spółkę z rejestru podatników VAT; kwota uszczuplenia wyniosła 87,7 tys. zł;
- w zeznaniach CIT-8 za 2020 r. zadeklarowali brak przychodu, przy równoczesnym wykazywaniu w deklaracjach VAT (za odpowiednie okresy rozliczeniowe roku 2020) obrotu; dokonano czynności analitycznych wobec wytypowanego podmiotu⁹⁰; nie złożyli deklaracji CIT-8 za 2020 r., przy równoczesnym wykazaniu w deklaracjach dla VAT obrotów; dokonano czynności analitycznych (27) oraz sprawdzających (25) wobec wytypowanych podmiotów, a także przeprowadzono jedną kontrolę; w ich wyniku dziewięć podmiotów złożyło deklaracje CIT-8; kwota uszczupień wyniosła 107,9 tys. zł;
- w zeznaniach CIT-8 za 2021 r. zadeklarowali brak przychodu, przy równoczesnym wykazywaniu w deklaracjach VAT (za odpowiednie okresy rozliczeniowe 2021 r.) obrotu; dokonano czynności analitycznych (11) oraz sprawdzających (10) wobec wytypowanych podmiotów, a także przeprowadzono jedną kontrolę; kwota uszczupień wyniosła 103,6 tys. zł;
- nie złożyli zeznań CIT-8 za 2021 r.; dokonano czynności analitycznych (33) oraz sprawdzających (32) wobec wytypowanych podmiotów; w ich wyniku 28 podmiotów złożyło deklaracje CIT-8; łączna kwota uszczupień wyniosła 191,2 tys. zł;
- działają w branży wskazanej przez MF: wobec jednego wytypowanego podmiotu przeprowadzono czynności analityczne oraz sprawdzające⁹¹;

⁸⁸ Od 2023 r.

⁸⁹ Według stanu na 30 czerwca 2023 r. w zakresie miernika pn. realizacja należności publicznoprawnych nie została zrealizowana jego składowa o symbolu RWP (PIT, CIT, VAT) z powodu spadku wpływów VAT (z tytułu wyższych zwrotów); w obszarze CIT odnotowano wzrost o 4,23%.

⁹⁰ Wyjaśniono zadeklarowane w zeznaniach dane.

⁹¹ Podatnik wyjaśnił zadeklarowaną stratę oraz przedstawił dokumenty potwierdzające źródło finansowania straty.

- w trakcie roku podatkowego nie realizują zobowiązań z tytułu zaliczek na podatek dochodowy od osób prawnych; wobec wytypowanych siedmiu podatników przeprowadzono czynności analityczne oraz sprawdzające, ustalona w ich wyniku kwota uszczupień wyniosła 8,5 tys. zł;
- skorzystali ze stawki CIT w wysokości 9% w przypadku gdy uzyskiwane przez nich przychody przewyższały ustawowy próg uprawniający do jej stosowania oraz deklarowali osiągnięty przychód w 2021 r.; wobec jednego wytypowanego podmiotu dokonano czynności analitycznych oraz sprawdzających⁹²;
- w 2021 r. korzystali ze stawki podatku CIT w wysokości 9% w przypadku, gdy istniało prawdopodobieństwo, że nie posiadali statusu małego podatnika; wobec pięciu wytypowanych podmiotów; dokonano czynności analitycznych oraz sprawdzających; w ich wyniku skorygowano zeznania (4); łączna kwota uszczupień wyniosła 182,8 tys. zł;
- korzystali ze stawki CIT w wysokości 9%, w przypadku gdy uzyskiwane przez nich przychody przewyższały ustawowy próg uprawniający do stosowania tej stawki oraz deklarowali osiągnięty przychód w 2020 r. (10); dokonano czynności analitycznych oraz sprawdzających; w ich wyniku skorygowano dziewięć zeznań; łączna kwota uszczupień wyniosła 383,6 tys. zł;
- korzystali ze stawki CIT w wysokości 9%, w przypadku gdy uzyskiwane przez nich przychody przewyższały ustawowy próg uprawniający do stosowania tej stawki oraz deklarowali osiągnięty przychód w 2019 r.; wobec dwóch wytypowanych podmiotów przeprowadzono czynności analityczne oraz sprawdzające; złożono korektę zeznania (1); dokonano analizy podatnika celem przeprowadzenia kontroli podatkowej (1);
- wykazali nieprawidłowości w obszarze pn. *złe długi w PIT i CIT za 2021 r.*; dokonano czynności analitycznych wobec wytypowanego podmiotu⁹³;
- obarczeni są ryzykiem niezadeklarowania wszystkich transakcji z Jednostkami Samorządu Terytorialnego w deklaracjach dla podatku od towarów i usług za okres styczeń-grudzień 2020 r. i styczeń-grudzień 2021 r. oraz / lub zeznaniach za lata 2020- 2021; dokonano czynności analitycznych wobec wytypowanego podmiotu⁹⁴.
(akta kontroli str. 27-28, 2395-2397, 2454- 2560, 3585-3615, 3796-3814)

Stwierdzone
nieprawidłowości

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

1. W przypadku 18 podatników CIT, którzy nie złożyli zeznań podatkowych CIT-8 za rok podatkowy, który zakończył się w latach 2017 oraz 2020-2021 ustalono, że w okresie objętym kontrolą w odniesieniu do:
 - a) podatnika J(...) Sp. z o.o., którego rok podatkowy zakończył się w 2017 r. nie skierowano na podstawie art. 274a § 1 Ordynacji podatkowej, wezwań do złożenia zeznania CIT-8, W 2018 r. tj. przed okresem objętym kontrolą, dwukrotne wezwania tego podmiotu do złożenia deklaracji CIT-8, nie przyniosły rezultatu;
 - b) 16 spółek z o.o. (32%) pierwsze wezwanie⁹⁵ do złożenia deklaracji CIT-8 kierowano po ponad trzech miesiącach od upływu terminu na jego złożenie

⁹² Ustalono, że podatnik dokonał prawidłowego rozliczenia.

⁹³ Po przeprowadzeniu czynności analitycznych i sprawdzających nastąpiła zmiana przynależności do innego urzędu skarbowego.

⁹⁴ Ze względu na specyfikę prowadzonej sprawy, do dnia 24 października 2023 r. gromadzono dokumentację, niezbędną do ustalenia stanu faktycznego.

⁹⁵ Tj. na podstawie art. 274a § 1 Ordynacji podatkowej.

- (tj. od 96 do 343 dni), w tym w przypadku: dziewięciu spółek, których rok podatkowy zakończył się w 2020 r.⁹⁶;
- c) dwóch spółek z o.o., których rok podatkowy zakończył się w 2021 r.: CE(...) oraz CU(...) z powodu braku możliwości doręczenia wezwania podmiotowi, nie kierowano go do osoby fizycznej upoważnionej do reprezentowania podatnika na podstawie art. 151 a § 1 Ordynacji podatkowej.

Działania podejmowane w celu wyegzekwowania obowiązku złożenia deklaracji CIT-8 (wskazane w ppkt. a-c) były nierzetelne z powodu braku skutecznych rezultatów oraz terminów ich podjęcia.

Na podstawie art. 272 pkt 1 lit. a Ordynacji podatkowej, organy podatkowe pierwszej instancji dokonują czynności sprawdzających, mających na celu sprawdzenie terminowości składania deklaracji. Zgodnie z art. 274a § 1 Ordynacji podatkowej, organ podatkowy może zażądać złożenia wyjaśnień w sprawie przyczyn niezłożenia deklaracji lub sprawozdania finansowego lub wezwać do ich złożenia, jeżeli nie zostały złożone mimo takiego obowiązku. Na podstawie art. 125 § 1 Ordynacji podatkowej, organy podatkowe powinny działać w sprawie wnikliwie i szybko, posługując się możliwie najprostszymi środkami prowadzącymi do jej załatwienia.

Według Wytycznych do czynności sprawdzających z 2021 r. m.in.: jeżeli podatnik nie złożył deklaracji podatkowej, pomimo istnienia takiego obowiązku, należy wystąpić o złożenie wyjaśnień w sprawie przyczyn niezłożenia deklaracji lub wezwać podatnika do jej złożenia⁹⁷. W stosunku do podatników, którzy nie dopełnili obowiązku złożenia zeznania, należy potwierdzić posiadanie obowiązku oraz podjąć próbę wyjaśnienia przyczyn braku zeznania, m.in. poprzez wezwanie do jego złożenia, natomiast w przypadku braku reakcji podatnika rozważyć skierowanie sprawy do kontroli podatkowej lub postępowania podatkowego⁹⁸. Ponadto przykładem dobrych praktyk jest monitoring podmiotów nieskładających zeznań podatkowych oraz niekierowanie kolejnych wezwań do podmiotów, które nie składają zeznań i nie reagowały na poprzednie wezwania, lecz skierowanie kolejnych wezwań do osób upoważnionych do reprezentacji w KRS, przeprowadzenie wizji lokalnej pod adresem siedziby, po ustaleniu braku działalności – kierowanie informacji do KRS⁹⁹.

(akta kontroli str. 238-315)

Naczelnik wyjaśniła m.in., że: (...) czynności sprawdzające w podatku CIT, są jednym z bardzo wielu zadań jakie realizują pracownicy tej komórki (...). W trakcie okresu związanego z rozliczaniem zeznań osób fizycznych, priorytetowym zadaniem (...) jest obsługa zeznań błędnych i składanych przez podatników korekt oraz dbałość o terminową realizację zwrotów nadpłat. Zmiany prawa podatkowego skracające termin tego zwrotu z zeznań podatkowych składanych przez osoby fizyczne (...) spowodowały (...) znaczne spiętrzenie zadań w komórce czynności sprawdzających oraz pracę pod znaczącą presją czasu. Ilość wpływających do naszego urzędu dokumentów (za 2022 r. ponad 140 tys. szt. zeznań podatkowych) powoduje, że tylko w okresie styczeń - wrzesień 2023 r. pracownicy referatu SKA-2 sporządzili ponad 3 tys. tzw. „korekt z urzędu” i wystosowali do podatników ponad 4 tys. wezwań. Realizacja tego zadania ogranicza niestety możliwości jednoczesnego realizowania części innych zadań, np. dokonywanych w ramach wymiany informacji o dochodach z zagranicy (tych w 2022 r. wpłynęło do komórki SKA-2 ponad 12 tys., a do końca III kwartału 2023 r. ponad 28 tys.) (...). Powołany art. 125 § 1 Ordynacji podatkowej,

⁹⁶ HK(...) po upływie 133 dni; VO(...) 303; SU(...) 127; BI(...) 210; TT(...) 343; TR(...) 211; HU(...) 303; BD (...) 303; AP(...) (302); siedmiu podmiotów, których rok podatkowy zakończył się w 2021 r.: AP(...) po upływie 273 dni; KF(...) 102; UN(...) 103 dni; RP(...) 103; GE(...) 112; S(...) 96; CE (...) 279.

⁹⁷ Wstęp, str. 8.

⁹⁸ Rozdział I. Weryfikacja obowiązku składania zeznań i sprawozdań finansowych, str. 51-52.

⁹⁹ Rozdział VIII Dobre praktyki w zakresie podatku CIT, str. 61.

o ile nakłada na organ postulat wnikliwego i szybkiego działania, to jednak odnosi się przede wszystkim do prowadzonych, czy to na wniosek podatnika, czy wszczętych z urzędu, postępowań podatkowych. Tezę tę potwierdza konkretyzacja tego przepisu znajdująca odzwierciedlenie w przepisach art. 139 – 141 Ordynacji podatkowej, konieczność stosowania których wyłączona jest w ramach prowadzonych czynności sprawdzających. Ogólnej zasady sprawności działania organów nie należy zatem odczytywać, w kontekście prowadzonych czynności sprawdzających, jako wprost wyznaczającej termin podejmowania tych czynności, ale zapobieżenia przewlekłości prowadzonych czynności sprawdzających. Tym samym (...) czynności sprawdzające w zakresie wywiązywania się podatników z obowiązku składania zeznań CIT-8 podejmujemy możliwie szybko i realizujemy na tyle sprawnie, na ile pozwalają nam możliwości czasowe i kadrowe.

W zakresie braku kierowania wezwań do osób fizycznych, Naczelnik wyjaśniła, m.in., że: (...) Sp.z o.o. ustanowiła pełnomocnika ogólnego, w złożonym pełnomocnictwie wskazała jego adres do doręczeń (...); na ten adres kierowaliśmy wezwania w sprawie brakujących zeznań podatkowych tj. zgodnie z postawieniami art. 145 § 2 Ordynacji podatkowej; pominięcie pełnomocnika i skierowanie pisma bezpośrednio stronie nie wywołałoby skutków prawnych, czynność doręczenia w takiej sytuacji byłaby nieskuteczna; ponadto brak możliwości doręczenia pisma w trybie art. 151a § 1 Ordynacji podatkowej uniemożliwiły nam przesłanki określone tą normą prawną tj. brak możliwości doręczenia pisma pod adresem siedziby i ustalenia miejsca prowadzenia działalności firmy, które w tej sprawie nie miały miejsca; Ce(...) Sp. z o.o. (...) wzywaliśmy do złożenia zeznania CIT-8 za rok 2021; wezwanie skierowaliśmy na adres rejestracyjny (siedziby), który jest jednocześnie adresem prowadzenia działalności; wezwanie nie zostało przez podmiot podjęte; (...) nie dysponujemy również żadnymi dokumentami ani informacjami, które mogłyby świadczyć o aktywności podmiotu; uwzględniając te okoliczności jak również ekonomikę działań (duże prawdopodobieństwo złożenia „zerowego” zeznania podatkowego) odstąpiliśmy od podejmowania dalszych czynności.

(akta kontroli str. 3255-3263)

Według art. 280 Ordynacji podatkowej odesłanie w obszarze czynności sprawdzających do części przepisów dotyczących postępowań podatkowych wskazuje, że dokonując czynności sprawdzających również należy działać wnikliwie i szybko, posługując się możliwie najprostszymi środkami.

2. Urząd nie przeprowadził szkoleń w zakresie: ustawy o rachunkowości; analiz sprawozdań finansowych; pozyskiwania i analizy danych i informacji na potrzeby weryfikacji rozliczeń podatników CIT a także nie zrealizował szkoleń w pełnym zakresie zidentyfikowanych potrzeb szkoleniowych, tj. przeprowadzono osiem z 15 szkoleń, w których uczestniczyło 12 z 36 planowanych pracowników, co było działaniem nierzetelnym.

(akta kontroli str. 38-40, 583-626, 646, 3618, 3628-3630, 3815-3830, 3892-3895)

Naczelnik wyjaśniła, że: Działalność szkoleniowa realizowana jest przede wszystkim na poziomie centralnym (Ministerstwa Finansów), z wykorzystaniem w szczególności Krajowej Szkoły Skarbowości (KSS). Działalność ta uzupełniana jest także na poziomie regionalnym, w ramach możliwości IAS w Szczecinie. Zakres tematyczny oraz częstotliwość szkoleń realizowanych z udziałem pracowników naszego urzędu, jest uzależniona od otrzymywanych propozycji z poziomu IAS w Szczecinie, ze wskazaniem liczby dostępnych miejsc. Mogą to być miejsca przeznaczone dla konkretnego urzędu lub wskazana ogólna liczba miejsc, w której decyduje kolejność

zgłoszeń. Zgłaszane cyklicznie potrzeby szkoleniowe odnoszą się zwykle do aktualnego składu, osobowego komórek, uwzględniają poziomu wiedzy i doświadczenia zawodowego pracowników, który może ulegać zmianie. Zgłaszana liczba potencjalnych kandydatów może też być wskazówką wpływającą na częstotliwość i liczbę przydzielanych urzędowi miejsc. (...) W początkowej fazie stanu epidemii aktywność szkoleniowa została obiektywnie ograniczona względami sanitarnymi, a czas ten został wykorzystany na dostosowanie systemu szkoleń i przygotowanie trenerów do funkcjonowania w trybie online. W efekcie wpłynęło to, choćby z powodów czysto organizacyjnych, na poszerzenie zakresu dostępu do szkoleń niestacjonarnych dla większej liczby pracowników, rozwojem webinarów itd. Poddając analizie liczbę uczestników szkoleń stacjonarnych, w szczególności kilkudniowych, trzeba uwzględnić ich czasochłonność oraz ograniczenia organizacyjne (zakwaterowanie) wpływające na dostępną liczbę miejsc. W odniesieniu natomiast do liczby uczestników wszystkich form szkoleń, trzeba również mieć na uwadze pełen zakres realizowanych przez urząd zadań oraz wielość i różnorodność związanych z tym zagadnień tematycznych równolegle obejmowanych szkoleniami, w niektórych przypadkach kierowanymi do analogicznego kręgu odbiorców (pracowników tych samych komórek). Dodatkowo na zakres tematyczny oferty szkoleniowej wpływają też okresowo bieżące potrzeby, podyktowane np. zmieniającym się istotnie stanem prawnym. W poszczególnych obszarach funkcjonowania urzędu mogą w mniejszym lub większym stopniu występować istotne zakresowo nowelizacje, generujące zwiększone i priorytetowe potrzeby szkoleniowe (jak to miało miejsce np. na początku 2022 r. w związku z Polskim Ładem). (...). Propozycje szkoleniowe zgłaszamy cyklicznie (zwykle raz do roku, w formie ankiety potrzeb szkoleniowych), w oparciu o przygotowaną bazę tematyczną, na przekazanych nam formularzach. Dane o proponowanych szkoleniach zebraliśmy na podstawie tego rodzaju ankiet, przekazanych do Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Szczecinie. Jak wskazaliśmy, zakres tematyczny oraz częstotliwość szkoleń faktycznie zrealizowanych z udziałem pracowników naszego urzędu, jest uzależniona od otrzymywanych z poziomu IAS w Szczecinie informacji o prowadzonych szkoleniach, ze wskazaniem liczby dostępnych miejsc. Zwykle są to miejsca przeznaczone dla konkretnego urzędu. (...).

(akta kontroli str. 3628-3630)

OCENA CZĄSTKOWA

Dostosowano strukturę organizacyjną Urzędu do wykonywania zadań związanych z CIT, jednak nie w pełnym zakresie realizowane były potrzeby szkoleniowe pracowników Urzędu, a w składanych wyjaśnieniach wielokrotnie wskazywano na znaczne obciążenie zadaniami, niedobory kadrowe, w tym związane z liczną fluktuacją pracowników. W badanym okresie Urząd przeprowadzał kontrole u podatników CIT, wytypowanych w ramach przeprowadzonych czynności analitycznych. Kontrole przeprowadzane były według analizowanych przepisów Ordynacji podatkowej i ustawy Prawo przedsiębiorców. Do określenia zobowiązania w CIT w prawidłowej wysokości wykorzystywano ustalenia z kontroli podatkowej w zakresie VAT przeprowadzanych u podatników CIT.

Wszystkie planowane wartości mierników służących do weryfikowania celów wyznaczonych w ramach kierunków rozwoju KAS, zostały zrealizowane odpowiednio na koniec lat 2021-2022 oraz 30 czerwca 2023 r.¹⁰⁰ Ponadto weryfikowano i wykorzystywano wyniki analiz otrzymywanych z MF lub IAS, dotyczące

¹⁰⁰ Według stanu na 30 czerwca 2023 r. w zakresie miernika pn. realizacja należności publicznoprawnych nie została zrealizowana jego składowa o symbolu RWP (PIT, CIT, VAT) z powodu spadku wpływów VAT (z tytułu wyższych zwrotów); w obszarze CIT odnotowano wzrost o 4,23%.

wytypowanych podmiotów bądź grup podmiotów charakteryzujących się wysokim ryzykiem nieprawidłowości w obszarze podatku CIT.

Pomimo powyższego podejmowano nierzetelne działania w celu wyegzekwowania od podatników obowiązku złożenia deklaracji CIT-8 za rok podatkowy, który zakończył się w latach 2017 oraz 2020-2021. W 32% analizowanych przypadków pierwsze wezwanie do złożenia deklaracji CIT-8 kierowano od 96 do 343 dni po upływie terminu na jej złożenie.

OBSZAR

3. Egzekwowanie zaległości w podatku dochodowym od osób prawnych

Opis stanu faktycznego

3.1. W okresie objętym kontrolą kwoty zaległości w CIT oraz objęte tytułami wykonawczymi na koniec 2020 r., 2021 r. i 2022 r. oraz na 30 czerwca 2023 r. wynosiły odpowiednio:

- w CIT: 9 624 tys. zł, 8 612 tys. zł, 8 639 tys. zł i 19 167 tys. zł,
- objęte tytułami wykonawczymi: 2 192,3 tys. zł, 3 135,7 tys. zł, 5 132,3 tys. zł i 4 011,6 tys. zł.

Kwoty wyegzekwowanych zaległości¹⁰¹ wzrastały i w powyższym okresie wynosiły odpowiednio: 798,9 tys. zł, 1 399,3 tys. zł (wzrost o 175,2% w stosunku do 2020 r.), 1 811,7 tys. zł (wzrost o 29,5% w stosunku do 2021 r.) i 884 tys. zł.

(akta kontroli str. 650, 2571-2619)

3.2. W latach 2021-2023 Urząd nie wprowadził wewnętrznych regulacji w zakresie działań windykacyjnych i postępowań egzekucyjnych.

(akta kontroli str. 8, 2397-2398, 2561-2570)

Analiza dokumentacji dotyczącej działań windykacyjnych 10 zaległości w CIT na kwotę 4 240,5 tys. zł¹⁰² wykazała, że:

- w badanych przypadkach wystawiono i przesłano zobowiązanym upomnienia; Upomnienia wystawiano w terminie od 21 do 187 dni od daty powstania zaległości podatkowej;
- tytuły wykonawcze¹⁰³ wystawiano w terminie od dziewięciu do 310 dni od daty doręczenia upomnienia (z tego w siedmiu przypadkach w terminie od dziewięciu do 31 dni, trzy od 60 do 310 dni)¹⁰⁴; We wszystkich ww. przypadkach TW zawierały elementy, o których mowa w art. 27 ustawy o z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji¹⁰⁵;
- stan majątkowy zobowiązanego ustalano wykorzystując dane z baz danych wewnętrznych¹⁰⁶ i zewnętrznych¹⁰⁷;

¹⁰¹ W tej kwocie ujęto m.in. zaległości na które tytuły wykonawcze wystawiono w latach nieobjętych kontrolą, z tytułu egzekucji wynikającej z zarządzeń zabezpieczenia, kwoty wyegzekwowane przez inne urzędy.

¹⁰² Posiadanych przez różnych dłużników wpisanych do rejestru przedsiębiorców KRS, z wyłączeniem podmiotów objętych postępowaniem upadłościowym lub restrukturyzacyjnym, dobrane wg kryteriów: zaległości o największej wartości wybrane z wykazu zaległości, w tym cztery powstałe przed 2021 r., a sześć w latach 2021-2022.

¹⁰³ Dalej: TW.

¹⁰⁴ Oraz odpowiednio: od dwóch do 303 dni od upływu siedmiu dni od daty doręczenia upomnienia (z tego w siedmiu przypadkach TW wystawiano w terminie od dwóch do 24 dni od upływu siedmiu dni od daty doręczenia upomnienia, trzy od 53 do 303 dni).

¹⁰⁵ Dz. U. z 2022 r. poz. 479 ze zm., dalej ustawa o postępowaniu egzekucyjnym.

¹⁰⁶ E-Orus (Otwarte niestandardowe Raporty US Poltax), K@wa (Katowicka Aplikacja Wspomagająca Administrację), WRO - system (Platforma Analityczna), CZM (Czynności Majątkowe), CRCM (Centralny Rejestr Czynności Majątkowych), POLTAXplus z podsystemem Kontrola.

¹⁰⁷ CEPIK (Centralna Ewidencja Pojazdów i Kierowców), ADCEP Aplikacja Dostępowa Centralnej Ewidencji Pojazdów SSP, CIKW (Centralna Informacja Ksiąg Wieczystych), ODGIK (Ośrodek Dokumentacji Geodezyjnej i Kartograficznej), KRS.

- wobec zidentyfikowanych składników majątkowych (głównie środki na rachunkach bankowych, wierzytelności JPK, nieruchomości) podejmowano działania celem zastosowania środków egzekucyjnych¹⁰⁸;
- analizowano dane zawarte w sprawozdaniu finansowym dłużnika¹⁰⁹, dane zawarte w tych sprawozdaniach nie wskazywały na dysponowanie przez podatnika aktywami trwałymi bądź obrotowymi mogącymi być przedmiotem egzekucji;
- w pięciu (z 10 badanych) przypadkach wezwano zobowiązanych do złożenia oświadczenia o posiadanym majątku i źródłach dochodu oraz o prawdziwości i zupełności tego oświadczenia art. 37b § 1 ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji. Z wyjaśnień Naczelnika wynika, że analizowano stan majątkowy na podstawie innych dostępnych źródeł i baz danych dostępnych w Urzędzie takich jak: Ognivo (ustalenie rachunków bankowych), WRO-SYSTEM, e-Orus, CEPIK, CRCM, K@wa, Księgi Wieczyste. Ponadto Naczelnik zauważyła, że przedwczesne kierowanie tego rodzaju zapytań może również rodzić obawę usuwania mienia spod egzekucji. Spółka, wobec obowiązku wskazania składników, może próbować je usunąć, co w konsekwencji może doprowadzić do powstania stanu niewypłacalności dłużnika i tym samym - pokrzywdzenia interesów Skarbu Państwa/

(akta kontroli str. 2687-2710, 2863-2865, 3174-3175, 3194)

- zobowiązani nie wnosili skarg na podstawie art. 54 § 1 ustawy o postępowaniu egzekucyjnym na czynności egzekucyjne lub na przewlekłość postępowania egzekucyjnego obejmującego zaległości,
- dłużnicy nie wnosili do wierzyciela zarzutów, o których mowa w art. 33 § 2 ww. ustawy,
- w 10 zbadanych przypadkach, gdy zaległości nie zostały uregulowane w terminie 60 dni od daty wszczęcia egzekucji, organ egzekucyjny nie złożył wniosku o wpisanie do KRS daty wszczęcia egzekucji tych należności, wysokości pozostałych do wyegzekwowania kwot oraz daty i sposobu zakończenia egzekucji,
- podatnicy na dzień prowadzenia badania (tj. 6 września 2023 r.) figurowali w rejestrze KRS, a ujęte w KRS dane adresowe, były według ustaleń Urzędu prawidłowe i aktualne oraz zgodne z danymi widniejącymi w ewidencji Urzędu.

(akta kontroli str.450-473, 2687-2720, 2836-3016)

3.3. W badanym okresie NUS, w przypadku gdy egzekucja z majątku spółki okazała się w całości lub w części bezskuteczna podejmował działania celem przeniesienia odpowiedzialności za zobowiązania podatkowe w CIT na członków jej zarządu. Analiza 10 zaległości w CIT na kwotę 2 829,9 tys. zł¹¹⁰, wykazała, że NUS podejmował działania zmierzające do:

- przeniesienia odpowiedzialności za zobowiązania na członków zarządu spółek¹¹¹, weryfikacja przesłanek dokumentowana była w formie *Analizy dotyczącej zasadności wszczęcia postępowania w zakresie orzeczenia o solidarnej odpowiedzialności podatkowej osób trzecich za zaległości z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych*, w jednym przypadku wszczęto (7 września 2023 r.) postępowanie o podatkowe w sprawie orzeczenia członków zarządu o solidarnej odpowiedzialności za zaległości spółki,

¹⁰⁸ M.in. zajęcie rachunku bankowego, zajęcie wierzytelności.

¹⁰⁹ W siedmiu przypadkach, w trzech przypadku dłużnik nie zamieścił sprawozdania.

¹¹⁰ Posiadanym przez różnych dłużników będących spółkami prawa handlowego, w przypadku których egzekucja okazała się w całości lub w części bezskuteczna dobranych według kryteriów zaległości o największej wartości.

¹¹¹ Urząd w ośmiu przypadkach stwierdzono brak przesłanek do przeniesienia odpowiedzialności za zobowiązania na członków zarządu spółki, w jednym przypadku Naczelnik wszczął (7 września 2023 r.) postępowanie podatkowe w sprawie orzeczenia członków zarządu o solidarnej odpowiedzialności za zaległości spółki, w jednym przypadku nastąpiła zmiana właściwości Urzędu (z Pierwszego Urzędu Skarbowego w Szczecinie na Trzeci Urząd Skarbowy w Szczecinie). Pismem z 7 lipca 2023 r. (znak: 3215-SEW-1.720.88.2023) Naczelnik zwrócił się do Naczelnika Trzeciego US w Szczecinie o wszczęcie postępowania w zakresie orzeczenia odpowiedzialności z art. 116 Ordynacji podatkowej za zaległości podatkowe spółki.

- w żadnym z badanych przypadków spółka nie została zbyta (jako przedsiębiorstwo lub jego zorganizowana część), nie istniały więc przesłanki do wydania decyzji o odpowiedzialności nabywcy,
- w badanej próbie nie wystąpił przypadek wydania przez urząd, w odniesieniu do dłużnika, zaświadczenia, o którym mowa w art. 306g Ordynacji podatkowej.
(akta kontroli str. 2836-2837, 3017-3029)

3.4. W latach 2021-2023 (do 30 czerwca) jako przedawnione, odpisano 147 zaległości podatkowych na kwotę 1 288,3 tys. zł¹¹², z tego według stanu na: 31 grudnia 2021 r. 40 na kwotę 409,1 tys. zł; 31 grudnia 2022 r. 66 na kwotę 691,8 tys. zł; 30 czerwca 2023 r. 41 na kwotę 187,4 tys. zł.

(akta kontroli str. 651)

3.5. Analizie poddano 11 zaległości¹¹³ (ze 147) na kwotę 772,1 tys. zł odpisanych jako przedawnione (i wyszczególnionych w pkt 3.4 niniejszego wystąpienia)¹¹⁴. W jej efekcie stwierdzono, że: w ośmiu przypadkach zobowiązania przedawnione odpisano w roku ich przedawnienia, w trzech zaległości przedawnione na kwotę 99 993,20 zł z opóźnieniem wynoszącym od 398 do 3 267 dni licząc od daty przedawnienia¹¹⁵.

(akta kontroli str. 3030-3080)

Na próbie 12 zaległości (występujących u 10 dłużników) w CIT za lata starsze niż 2016 r.¹¹⁶ na kwotę 814 704,02 zł, stwierdzono, że uległy one przedawnieniu w latach 2013-2023¹¹⁷ i zostały odpisane z ewidencji księgowej od 13 do 3 267 dni od daty przedawnienia (w tym dwie, które przedawniły się: 11 stycznia 2013 r. i 9 lipca 2020 r. , a odpisane zostały z ewidencji księgowej odpowiednio 22 grudnia 2021 r. i 9 czerwca 2022 r. tj. odpowiednio po 3 267 i 700 dniach).

(akta kontroli str. 2837, 3081-3170)

Stwierdzone
nieprawidłowości

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

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

- 1) w przypadku sześciu zaległości upomnienia na kwotę 3 630 003 zł¹¹⁸, wystawione zostały w terminie od 55 do 187 dni po terminie: płatności zaległości

¹¹² Kwota należności głównej.

¹¹³ Odpowiednio: sześć odpisanych w 2021 r. (na kwotę 366,1 tys. zł) i pięć w 2022 r. (na kwotę 406 tys. zł).

¹¹⁴ Z tego sześć wybranych wg kryterium najwyższych kwoty odpisanych przedawnień w latach 2021-2022 (wytypowanych do badania terminowości dokonywania odpisów zaległości przedawnionych za lata starsze niż 2016 r.) i pięć wybranych według osądu kontrolera spośród zaległości o najwyższych kwotach.

¹¹⁵ Odpowiednio: zobowiązania przedawniły się 11 stycznia 2013 r., 1 stycznia 2021 r. i 1 stycznia 2019 r. odpisu dokonano 22 grudnia 2021 r. (po 3 267 dniach), 3 lutego 2022 r. (po 398 dniach) i 24 maja 2022 r. (po 1 239 dniach).

¹¹⁶ Wybranych według osądu kontrolera spośród zaległości o najwyższych kwotach.

¹¹⁷ Z uwzględnieniem przesłanek do zawieszenia bądź przerwania biegu terminu przedawnienia (w świetle art. 70 § 1 Ordynacji podatkowej).

¹¹⁸ Należności głównej.

podatkowych (pięć przypadków¹¹⁹), wydania decyzji odmawiającej przyznania ulgi podatkowej (jeden przypadek¹²⁰).

(akta kontroli str. 2687-2706, 2863-2866, 2873-2894, 2909-2957, 2969-3007)

Według § 3 pkt 1 lit. a rozporządzenia Ministra Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej z dnia 18 listopada 2020 r. w sprawie postępowania wierzycieli należności pieniężnych¹²¹, wierzyciel przesyła zobowiązanemu upomnienie, o ile jest wymagane, w zakresie należności pieniężnej, której wysokość przekracza dziesięciokrotność kosztów upomnienia niezwłocznie (...). W myśl art. 18 ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, jeżeli przepisy niniejszej ustawy nie stanowią inaczej, w postępowaniu egzekucyjnym mają odpowiednie zastosowanie przepisy ustawy z 14 czerwca 1960 r. Kodeks postępowania administracyjnego¹²², zaś stosownie do art. 12 kpa organy administracji publicznej powinny działać w sprawie wnikliwie i szybko, a sprawy, które nie wymagają zbierania dowodów, informacji lub wyjaśnień, powinny być załatwione niezwłocznie.

Naczelnik wyjaśniła: *Analizę szybkości podejmowania działań windykacyjnych wspiera miernik SDW - liczony jako średni upływ czasu od daty, od której możliwe jest podjęcie działań windykacyjnych do daty wystawienia upomnienia lub tytułu wykonawczego. Dla potrzeb analizy nw. przypadków przyjęliśmy wartości wskaźnika SDW, ustalone przez organy nadzoru jako średni akceptowalny okres do podjęcia czynności windykacyjnych. (...) W związku z tym, że 60% podmiotów spośród wszystkich wytypowanych do kontroli, ma zaległości za 2021 rok (rozliczane w 2022 r.), dla potrzeb porównawczych posłużymy się danymi na 2022 r. Oczekiwana wartość wskaźnika SDW w 2022 r. została określona na następującym poziomie: I kwartał 2022 r.: 25 dni, II kwartał 2022 r.: 40 dni, III kwartał 2022 r.: 45 dni, IV kwartał 2022 r.: 45 dni. (...) przebieg obsługi zeznań CIT-8 wskazanych Spółek, który uzasadnia podjęcie czynności windykacyjnych w danych terminach: (...).*

Z wyjaśnień wynika, że Urząd liczy terminy od daty rozliczenia zeznania, np. (...) 1) I. NIP 95...5 – zobowiązanie podatkowe z CIT-8 za 2015 rok, data: złożenia zeznania 30.03.2016 (wpływ 01.04.2016 r.), wprowadzenia do systemu Poltax 19.05.2016 r., rozliczenia zeznania: 23.05.2016 r., wystawienia upomnienia: 25.05.2016 r. Upomnienie wystawiono w 2 dniu od daty rozliczenia zeznania. (...) 3) F.NIP 85...9, data: - złożenia zeznania 28.06.2022 r., wprowadzenia do systemu Poltax 29.06.2022 r., zaksięgowania na CKK: 29.06.2022 r., rozliczenia zeznania: 19.08.2022 r. (zeznanie błędne BZ – błędnie wykazane zaliczki), wystawienia upomnienia: 30.09.2022 r. UP wystawiono w 42 dniu od daty rozliczenia zeznania, tj. w terminie nie przekraczającym max. ilości dni przewidzianych na podjęcie czynności windykacyjnych wg konstrukcji wskaźnika SDW. (...).

(akta kontroli str. 3172-3173, 3181-3184)

¹¹⁹ 1) I. (NIP: 95...5), zobowiązanie podatkowe w CIT za rok 2015, kwota zaległości 2 073 388 zł, termin płatności zobowiązania w CIT za 2015 r. przypadał na dzień 31 marca 2021 r., upomnienie nr 3215-SW-1.521.3250.2016 sporządzono 25 maja 2016 r. tj. 55 dni po terminie; 2) F. (NIP: 85...9), zobowiązanie w CIT za 2021 r., kwota zaległości 110 519 zł, termin płatności przypadał na 30 czerwca 2022 r., upomnienie nr 3215-SEW.722.2017754.2022 sporządzono 30 września 2022 r. tj. 92 dni po terminie; 3) A. (NIP 85...8), zobowiązanie w CIT za 2021 r., kwota zaległości 38 166 zł, termin płatności przypadał na 30 czerwca 2022 r., upomnienie nr 3215-SEW.722.2342884.2022 sporządzono 28 listopada 2022 r. tj. 151 dni po terminie; 4) I. (NIP: 85...4), zobowiązanie podatkowe w CIT za rok 2021, kwota zaległości 2 572 zł, termin płatności przypadał na 30 czerwca 2022 r., upomnienie nr 3215-SEW.722.2110485.2022 sporządzono 19 października 2022 r. tj. 111 dni po terminie; 5) GS. (NIP 85...8), zobowiązanie w CIT za 2021 r., kwota zaległości 22 199 zł, termin płatności przypadał na 30 czerwca 2022 r., upomnienie nr 3215-SEW.722.16918.2023 sporządzono 3 stycznia 2023 r. tj. 187 dni po terminie płatności;

¹²⁰ E. (NIP: 85...3), zobowiązanie w CIT za 2019 r., kwota zaległości 1 378 753 zł, termin płatności przypadał na 1 czerwca 2020 r., upomnienie nr 3210-SEW.722.1995822.2022 sporządzono 27 stycznia 2021 r. tj. 58 dni licząc od daty wydania decyzji odmawiającej przyznania ulgi podatkowej tj. od 30 listopada 2021 r.

¹²¹ Dz.U., poz. 2083, dalej: rozporządzenie w sprawie postępowania wierzycieli.

¹²² Dz.U. z 2023 r. poz. 775 ze zm.), dalej: kpa.

- 2) w przypadku dwóch zaległości (na 10 zbadanych) na łączną kwotę 1 385 731 zł tytuły wykonawcze¹²³ wystawiono po upływie 30 i 310 dni od daty doręczenia upomnienia¹²⁴.

(akta kontroli str. 2863-2865, 2909-2957, 2990-2995)

Według § 6 ust.1 ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, w razie uchylania się zobowiązanego od wykonania obowiązku wierzyciel powinien podjąć czynności zmierzające do zastosowania środków egzekucyjnych. Zgodnie z art. 12 kpa organy administracji publicznej powinny działać w sprawie wnikliwie i szybko, a sprawy, które nie wymagają zbierania dowodów, informacji lub wyjaśnień, powinny być załatwione niezwłocznie.

Naczelnik wyjaśniła m.in: (...). *przedstawiamy zestawienie liczby wystawianych upomnień i tytułów wykonawczych, za okres: 2019 r., 2020 r., 2021 r., 2022 r. i 2023 r. (I-IX): liczba upomnień odpowiednio: 13 877, 6 482, 9 881, 17 564, 15 443; liczba tytułów wykonawczych odpowiednio: 8 694, 3 785, 6 486, 8 741, 6 195. Obrazuje ono zmianę natężenia czynności windykacyjnych w 2020 r., na którą wpłynęło najpierw wdrożenie Poltax2Bplus, a następnie, w krótkim czasie, wystąpienie stanu epidemii Covid 19. Okres ten charakteryzował się m.in. masowym napływem wniosków o ulgi w spłacie zaległości, zwiększoną ostrożnością w podejmowaniu działań windykacyjnych, ograniczeniem możliwości podejmowania czynności egzekucyjnych związanych z bezpośrednim kontaktem, jak też wszystkimi konsekwencjami osłabionego stanu kadrowego urzędu. (...) W komórce SEW-2, przy ograniczonych w stosunku do potrzeb zasobach kadrowych, zadania w zakresie windykacji realizują wyodrębnione stanowiska w liczbie 4 osób (okresowo 3). (...) ewentualne opóźnienia w podjęciu działań w ww. zakresie nie wynikają z bezczynności organu. W większości przypadków, na terminowość podejmowania czynności windykacyjnych bezpośredni wpływ ma wiele pobocznych okoliczności. Przykładowo, mogą to być także utrudnienia spowodowane m.in.: błędami w zeznaniach (konieczność sporządzenia korekty z urzędu bądź wezwania podatnika do złożenia korekty zeznania), opóźnieniami w doręczaniu zwrotnych potwierdzeń odbioru z Poczty Polskiej (zwrotki spływają do Urzędu po kilku lub kilkunastu dniach od daty doręczenia, w skrajnych przypadkach nawet po kilku tygodniach), błędnym opisywaniem przez podatników przelewów, wpłat w kwotach niższych od zadeklarowanych, wpłat po terminie (konieczność weryfikacji i korygowania zapisów na kartach kontowych).*

Na 2022 rok wartość wskaźnika SDW, na podstawie którego oceniane są działania naczelników urzędów skarbowych w zakresie szybkości podejmowania czynności windykacyjnych, określono na poziomie: I kwartał 2022 r. 25 dni, II kwartał 2022 r. 40 dni, III kwartał 2022 r. 45 dni, IV kwartał 2022 r. 45 dni. (...). Ze względu na krótkie terminy zwrotów nadpłat i przekazania należnego procenta podatku na rzecz OPP, praca nad zeznaniami z wykazanymi kwotami do zapłaty, na poziomie komórek rachunkowości, następuje w dalszej kolejności. Liczba zeznań związanych z opodatkowaniem przychodów lub dochodów z działalności gospodarczej, zawierających błędy w zakresie zadeklarowanych zaliczek na podatek, przekracza corocznie 60%. Stąd nie jest możliwe natychmiastowe podjęcie działań windykacyjnych wobec kilku tysięcy pozycji zaległości, na różnych etapach ich ostatecznego rozliczenia, a proces ten jest rozłożony w czasie na kilka kolejnych miesięcy. (...) Ustawodawca nie nakłada na wierzyciela obowiązku wystawiania tytułu wykonawczego już w ósmym dniu po doręczeniu upomnienia. Nie jest to bowiem

¹²³ Odpowiednio: E.(NIP: 85...3), zobowiązanie podatkowe w CIT za rok 2019, kwota zaległości 1 378 753 zł, TW nr 3215-723.55975.2022 wystawiono 26 stycznia 2022 r., tj. 310 dni od daty doręczenia upomnienia nr 3215-SEW-2.722.472209.2021 doręzonego 22 marca 2021 r.; I.(NIP: 85...4), zobowiązanie podatkowe w CIT za rok 2021, kwota zaległości 2 572 zł, TW nr 3215-723.7710.2023 wystawiono 4 stycznia 2023 r. tj. 61 dni od daty doręczenia upomnienia nr 3215-SEW.722.2110485.2022 (doręzonego 4 listopada 2022 r.),

¹²⁴ Oraz w terminie odpowiednio: 53 i 303 od upływu siedmiu dni od daty doręczenia upomnienia.

możliwe fizycznie do zrealizowania, chociażby dlatego, że organ nie ma jeszcze wiedzy, czy upomnienie zostało faktycznie doręczone i czy ewentualne doręczenie nastąpiło zgodnie z obowiązującymi przepisami. Bezpieczny margines pozwalający wykluczyć ryzyko wystawienia tytułu na zapłaconą należność to kolejne 1-3 dni. (...).
(akta kontroli str. 2689-2702, 3173-3174, 3181-3192)

2. We wszystkich 10¹²⁵ zanalizowanych przypadkach, gdy zaległości nie zostały uregulowane w terminie 60 dni od daty wszczęcia egzekucji, organ egzekucyjny nie złożył wniosku o wpisanie do KRS daty wszczęcia egzekucji tych należności, wysokości pozostałych do wyegzekwowania kwot oraz daty i sposobu zakończenia egzekucji, co stanowiło naruszenie art. 55a ustawy o postępowaniu egzekucyjnym.
(akta kontroli str. 2863-2865, 2870-2872)

Stosownie do art. 55a § 1 ustawy o postępowaniu egzekucyjnym jeżeli egzekucja prowadzona wobec podmiotu wpisanego w Krajowym Rejestrze Sądowym dotyczy należności podatkowych i celnych, do poboru których jest zobowiązany naczelnik urzędu skarbowego albo innych należności pieniężnych, do poboru których właściwy jest Zakład Ubezpieczeń Społecznych, a nie zostały one uregulowane w terminie 60 dni od daty wszczęcia egzekucji, organ egzekucyjny składa wniosek o wpisanie do KRS daty wszczęcia egzekucji tych należności, wysokości pozostałych do wyegzekwowania kwot oraz daty i sposobu zakończenia egzekucji.

Naczelnik wyjaśniła: *Obecnie nie mamy możliwości złożenia wniosku inaczej niż w sposób wskazany w art. 55a ust. 2 ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji. Rozwiązania informatyczne przygotowane od strony Krajowego Rejestru Sądowego oraz obowiązujące w tym zakresie przepisy prawne (§ 5a ust. 1 pkt 5 w zw. z § 1 pkt 2 rozporządzenia Ministra Sprawiedliwości z dnia 20 października 2015 r. w sprawie sposobu wnoszenia pism procesowych za pośrednictwem systemu teleinformatycznego obsługującego postępowanie sądowe) uniemożliwiają złożenie wniosku przez organ egzekucyjny, jak ma to miejsce w przypadku innych platform usług informatycznych (e-PUAP, Krajowy Rejestr Zadłużonych). Wniosek musi być zgłoszony przez osobę fizyczną, a nie organ. Dotychczas nie została także zrealizowana możliwość wydania aktu wykonawczego wskazany w art. 55a ust. 3 upea. Tym samym nie został sformalizowany sposób sporządzania odpisów dokumentów oraz sposób zgłaszania okoliczności, o których mowa w ust. 2. Wskazane wyżej okoliczności sprawiły, że we wskazanych sprawach nie zostały zgłoszone wnioski o wpis wskazane w art. 55a upea.*

(akta kontroli str. 3174-3175, 3194)

3. W ewidencji księgowej Urzędu nie spisano we właściwych okresach sprawozdawczych czterech przedawnionych należności podatkowych w łącznej kwocie 136 853,20 zł, które przedawniły się odpowiednio: 11 stycznia 2013 r., 1 stycznia 2019 r., 9 lipca 2020 r. i 1 stycznia 2021 r. a odpisane zostały z ksiąg rachunkowych odpowiednio: 22 grudnia 2021 r., tj. po 3 267 dniach¹²⁶, 24 maja 2022

¹²⁵ Dotyczy: I. (NIP: 95...5), zobowiązanie podatkowe w CIT za 2015 r., kwota zaległości 2 073 388 zł, PGH (NIP: 85...6), zobowiązanie podatkowe w CIT rok 2018 r., kwota zaległości 201 388 zł, E (NIP: 85...3), zobowiązanie podatkowe w CIT rok 2019 r., kwota zaległości 1 378 753 zł, JUL (NIP: 85...4), zobowiązanie podatkowe w CIT za 2019 r., kwota zaległości 237 996 zł, F. (NIP: 85...9), zobowiązanie podatkowe w CIT za 2021 r., kwota zaległości 110 519 zł, A. (NIP 85...8), zobowiązanie podatkowe w CIT za 2021 r., kwota zaległości 38 166 zł, I. NIP: 85...4), zobowiązanie podatkowe w CIT za 2021 r., kwota zaległości 2 572 zł, GSP (NIP 85...8), zobowiązanie podatkowe w CIT za 2021 r., kwota zaległości 22 199 zł, TL (NIP 85...6), zobowiązanie podatkowe w CIT za 2021 r., kwota zaległości 8 524 zł, P (NIP: 85...9), zobowiązanie podatkowe w CIT za 2021 r., kwota zaległości 162 559,79 zł.

¹²⁶ B. (NIP: 85...5) zobowiązanie z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych za 2002 r. w wysokości 74 495 zł przedawniło się 11 stycznia 2013 r. a odpisane zostało 22 grudnia 2021 r., tj. po 3 267 dniach.

r., tj. po 1 239 dniach¹²⁷, 9 czerwca 2022 r., tj. po 700 dniach¹²⁸ i 3 lutego 2022 r., tj. po 398 dniach¹²⁹.

(akta kontroli str. 3030-3170)

Według art. 70 § 1 Ordynacji podatkowej zobowiązanie podatkowe przedawnia się z upływem 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku. Art. 20 ust. 1 ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości¹³⁰ stanowi, że do ksiąg rachunkowych okresu sprawozdawczego należy wprowadzić, w postaci zapisu, każde zdarzenie, które nastąpiło w tym okresie sprawozdawczym. Zgodnie z art. 24 ust. 1 i 2 ww. ustawy księgi rachunkowe powinny być prowadzone rzetelnie, bezbłędnie, sprawdzalnie i bieżąco. Księgi rachunkowe uznaje się za rzetelne, jeżeli dokonane w nich zapisy odzwierciedlają stan rzeczywisty.

Naczelnik wyjaśniła: *W przypadku 3 z 4 wskazanych podmiotów, powodem była weryfikacja przerwy w biegu terminu przedawnienia. W czwartym przypadku B (NIP:85...4) nastąpiło nieprawidłowe zarejestrowanie daty przedawnienia – 1 stycznia 2021 r. zamiast 1 stycznia 2022 r. (...) W przypadku: B. (NIP:85...5) - weryfikacja doprowadziła do wyeliminowania przerwy z uwagi na stwierdzony brak zawiadomienia w trybie art. 70c Op (weryfikacja i odpis zaległości przedawnionej w grudniu 2021 r.); T. (NIP:85...3) - weryfikacja doprowadziła do wyeliminowania przerwy z uwagi na stwierdzony brak potwierdzenia doręczenia zawiadomienia w trybie art. 70c Op (zarejestrowanie daty końca w marcu 2022 r., weryfikacja i odpis zaległości przedawnionej w maju 2022 r.); MR (NIP:85...8) - zarejestrowanie daty końca w marcu 2022 r., weryfikacja i odpis zaległości przedawnionej w czerwcu 2022 r. Dat nie zarejestrowały we właściwym czasie (sprawy te prowadzone były w przedziale lat 2006-2016) osoby nieświadczące już pracy w urzędzie. Mogło to być spowodowane dużą liczbą spraw przypadających na jednego pracownika i koniecznością dbałości o terminy ustawowe, jak też ograniczonym dostępem do niezbędnych informacji z akt pozostających w dyspozycji sądu lub prokuratury. Komórka karna skarbową była nadmiernie obciążona znaczną ilością spraw i osłabiona brakami kadrowymi (...), dopiero od dnia 02.11.2017 r. został w komórce zatrudniony na zastępstwo pracownik młody i bez doświadczenia nie tylko w komórce karnej skarbowej, ale również bez doświadczenia w obszarze skarbowości; wdrożenie go do realizacji bardzo zróżnicowanych i skomplikowanych zadań komórki było z uzasadnionych względów długoterminowe, co miało również bezpośrednie przełożenie na ilość wykonywanych przez niego czynności. Komórka SKK składała się wówczas z sześciu pracowników, a zatem zmniejszenie stanu osobowego tej komórki o trzy osoby jest równoznaczne ze zmniejszeniem całej komórki o połowę, a tym samym skutkowało zmniejszeniem mocy komórki o 50%. (...).*

(akta kontroli str. 3175, 3194-3196)

OCENA CZĄSTKOWA

W okresie objętym kontrolą Urząd w większości przypadków w sposób prawidłowy podejmował działania w celu egzekwowania zaległości z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych. Zgodnie z przepisami prowadził egzekucję zaległości podatkowych, a w przypadku gdy egzekucja ta okazywała się nieskuteczna, podejmował działania w celu przeniesienia odpowiedzialności za zobowiązania w CIT na członków zarządu. Rzetelnie ustalano stan majątkowy podatników. Czynności egzekucyjne, z wyjątkiem pojedynczych przypadków, podejmowane były

¹²⁷ T. (NIP 85...3) zobowiązanie z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych za 2012 r. w wysokości 22 916,20 zł przedawniło się 1 stycznia 2019 r., a odpisane zostało 24 maja 2022 r., tj. po 1 239 dniach.

¹²⁸ MR. (NIP: 85...8), zobowiązanie z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych za 2013 r. w wysokości 36 860 zł przedawniło się 9 lipca 2020 r., a odpisane zostało 9 czerwca 2022 r., tj. po 700 dniach.

¹²⁹ B. (NIP 85...4) zobowiązanie z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych za 2015 r. w wysokości 2 582 zł przedawniło się 1 stycznia 2021 r., a odpisane zostało 3 lutego 2022 r., tj. po 398 dniach.

¹³⁰ Dz. U. z 2023 r. poz. 120, dalej: ustawa o rachunkowości.

niezwłocznie. Stwierdzone w tym obszarze nieprawidłowości dotyczyły ponadto m.in. nieprzekazania we wszystkich 10 analizowanych przypadkach wniosków o wpisanie do KRS daty wszczęcia egzekucji administracyjnej, wysokości zaległości oraz daty i sposobu zakończenia egzekucji oraz nieodpisywania na bieżąco w księgach rachunkowych przedawnionych należności.

IV. Uwagi i wnioski

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

Wnioski

1. Podejmowania skutecznych działań w celu wyegzekwowania od podatników zarejestrowanych w KRS obowiązku złożenia zgłoszenia identyfikacyjnego danych uzupełniających NIP-8, w tym:
 - a) kierowanie do podatników wezwań, niezwłocznie po upływie terminu na złożenie NIP-8;
 - b) w przypadku podatników, którzy nie reagują na wezwania do złożenia NIP-8, podejmowanie kolejnych działań w celu wyegzekwowania tego obowiązku, niezwłocznie po uzyskaniu wiedzy o braku reakcji podatnika;
 - c) kierowanie do osoby fizycznej upoważnionej do reprezentowania podatnika wezwań w celu złożenia NIP-8, po uprzednich bezskutecznych próbach doręczenia na adres siedziby podatnika CIT takich pism;
 - d) kierowania zawiadomień do komórki ds. karno-skarbowych w celu ukarania grzywną za niezłożenie zgłoszenia NIP-8.
2. Wprowadzenie w Urzędzie regulacji wewnętrznych dotyczących terminów podejmowania działań w celu wyegzekwowania obowiązku złożenia zgłoszenia identyfikacyjnego danych uzupełniających NIP-8.
3. Podjęcie skutecznych działań w celu wyegzekwowania od podatników obowiązku złożenia deklaracji CIT-8, w tym:
 - a) niezwłoczne kierowanie do podatników wezwań do złożenia deklaracji CIT-8;
 - b) w przypadku braku możliwości doręczenia wezwania spółce, skierowanie wezwania do osoby fizycznej upoważnionej do reprezentowania podatnika.
4. Podejmowanie działań w celu ustalenia czy dane adresowe podatnika CIT (wcześniej wykreślonego z rejestru VAT lub ujętego w Bazie Podmiotów Szczególnych) są fikcyjne lub fałszywe w sytuacji braku możliwości nawiązania z nim kontaktu na etapie czynności sprawdzających, kontroli podatkowej bądź postępowania egzekucyjnego.
5. Niezwłoczne otwieranie obowiązków podatkowych w zakresie CIT w PoltaxPlus.
6. Przeprowadzanie szkoleń pracowników w pełnym zakresie związanym z problematyką CIT oraz z uwzględnieniem zidentyfikowanych potrzeb szkoleniowych.
7. Niezwłoczne wystawianie upomnień i tytułów wykonawczych.
8. Ujmowanie w księgach rachunkowych Urzędu odpisów przedawnionych zaległości we właściwych okresach sprawozdawczych.
9. Przekazywanie wniosków o wpisanie do KRS daty wszczęcia egzekucji administracyjnej, wysokości zaległości oraz daty i sposobu zakończenia egzekucji.

Uwagi

Najwyższa Izba kontroli nie formułuje uwag.

V. Pozostałe informacje i pouczenia

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

Prawo zgłoszenia
zastrzeżeń

Zgodnie z art. 54 ust. 1 i 2 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 Szczecinie. 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 30 dni od otrzymania wystąpienia pokontrolnego, o sposobie wykonania wniosków pokontrolnych oraz o podjętych działaniach lub przyczynach niepodjęcia tych działań.

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

Szczecin, 7 listopada 2023 r.

Najwyższa Izba Kontroli
Delegatura w Szczecinie
Dyrektor
Z up.

Kontrolerzy
Katarzyna Kozłowska
specjalista kontroli państwowej

.....
podpis

.....
podpis

Radosław Kropiowski
doradca ekonomiczny

.....
Podpis