



NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI  
Delegatura w Warszawie

LWA.410.013.02.2023

Pani  
Mariola Cieplak  
Naczelnik Pierwszego Urzędu Skarbowego  
Warszawa-Śródmieście  
ul. Williama Lindleya 14  
02-013 Warszawa

# 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 Warszawa-Śródmieście <sup>1</sup> , ul. Williama Lindleya 14, 02-013 Warszawa.
Kierownik jednostki kontrolowanej	Mariola Cieplak, Naczelnik Pierwszego Urzędu Skarbowego Warszawa-Śródmieście <sup>2</sup> , od 26 lutego 2022 r., wcześniej Sylwester Kielbiowski (od 1 marca 2019 r. do 25 lutego 2022 r.).
Zakres przedmiotowy kontroli	<ol style="list-style-type: none"><li>1. Identyfikacja i ewidencja podatników podatku dochodowego od osób prawnych.</li><li>2. Czynności sprawdzające i kontrola podatkowa w zakresie rozliczeń podatku dochodowego od osób prawnych.</li><li>3. Prawdliwość i skuteczność egzekwowania zaległości w podatku dochodowym od osób prawnych.</li></ol>
Okres objęty kontrolą	Lata 2021-2023 (do czasu zakończenia czynności kontrolnych <sup>3</sup> ) z wykorzystaniem dowodów sporządzonych przed tym okresem oraz danych za okresy wcześniejsze mające bezpośrednio związek z badanym zagadnieniem.
Podstawa prawna podjęcia kontroli	Art. 2 ust. 1 ustawy z dnia 23 grudnia 1994 r. o Najwyższej Izbie Kontroli <sup>4</sup> .
Jednostka przeprowadzająca kontrolę	Najwyższa Izba Kontroli Delegatura w Warszawie
Kontrolerzy	Piotr Nowak, główny specjalista kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr LWA/127/2023 z 31 maja 2023 r. Sławomir Żyła, główny specjalista kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr LWA/157/2023 z 21 sierpnia 2023 r.  (akta kontroli tom I str.1-22, tom IV str. 1-2)

---

<sup>1</sup> Dalej także: Urząd albo US.

<sup>2</sup> Dalej: Naczelnik albo NUS.

<sup>3</sup> Data zakończenia czynności kontrolnych 6 października 2023 r.

<sup>4</sup> Dz. U. z 2022 r. poz. 623, dalej: ustawa o NIK.

## II. Ocena ogólna<sup>5</sup> kontrolowanej działalności

### OCENA OGÓLNA

W latach 2021-2023 Naczelnik sprawował nadzór nad prawidłowością rozliczeń podatku dochodowego od osób prawnych<sup>6</sup>, jednak nie wszystkie podejmowane w tym zakresie zadania były realizowane zgodnie z obowiązującymi przepisami i rzetelnie.

Naczelnik nie podejmował systematycznych działań w celu egzekwowania od nowo zarejestrowanych spółek prawa handlowego obowiązku złożenia zgłoszenia identyfikacyjnego NIP-8, o którym mowa w art. 5 ust. 2c ustawy z dnia 13 października 1995 r. o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników<sup>7</sup>, a wobec podatników naruszających te obowiązki (70 % zbadanych spraw), nie stosował sankcji przewidzianych w art. 81 § 1 pkt 1 ustawy z dnia 10 września 1999 r. Kodeks karny skarbowy<sup>8</sup>. Nieprawidłowo realizował również, określony w art. 8c ust. 4 ww. ustawy, obowiązek uchylenia z urzędu NIP podatnikom, posługującym się fałszywymi lub fikcyjnymi danymi adresowymi siedziby. Wobec 10 badanych podatników nie przeprowadził postępowań w przedmiotowej sprawie, a w kolejnych dziewięciu postępowaniach czynności podejmował nieterminowo, naruszając art. 139 § 1 z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa<sup>9</sup>. Nie informował również Krajowego Rejestru Sądowego<sup>10</sup> o okolicznościach uzasadniających podjęcie postępowań przymuszających na podstawie art. 24 ustawy z dnia 20 sierpnia 1997 r. o Krajowym Rejestrze Sądowym<sup>11</sup> (45 % spraw).

Działalność analityczna Urzędu w obszarze CIT była zgodna z wytycznymi jednostek nadzoru, a podjęte m.in. w jej wyniku kontrole podatkowe prowadzono prawidłowo. W Urzędzie nie prowadzono monitoringu podatników, którzy nie dopełnili obowiązku złożenia zeznania oraz nie podejmowano wobec nich działań, ukierunkowanych na wyegzekwowanie tego obowiązku, co było niezgodne z obowiązującą instrukcją i wytycznymi Ministerstwa Finansów<sup>12</sup>. Nie dokumentowano także wyników prowadzonych analiz w zakresie wpływu ustaleń z przeprowadzonych kontroli VAT na zobowiązania w CIT.

Egzekwowanie zaległości z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych przebiegało co do zasady prawidłowo i skutecznie. Jednak organ egzekucyjny, w ośmiu z 10 badanych zaległości, nie przekazał do KRS wniosków, o których mowa w art. 55a ust. 1 ustawy z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji<sup>13</sup>, pomimo, że w badanych sprawach dłużnicy nie uregulowali zaległości w terminie 60 dni od daty wszczęcia egzekucji. W Urzędzie prowadzono monitoring przedawnionych należności, lecz część z nich (w 2021 r. – 6,2 %, w 2022 r. – 9,1 %, w 2023 r. (do 30 czerwca) – 21,8 %) odpisano dopiero po upływie roku od daty przedawnienia.

## III. Opis ustalonego stanu faktycznego oraz oceny częściowej<sup>14</sup> kontrolowanej działalności

### OBSZAR

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

#### Opis stanu faktycznego

1.1. W objętym kontrolą okresie liczba zarejestrowanych w Urzędzie podatników CIT wynosiła według stanu na dzień 31 grudnia: 2020 r. – 26 084, 2021 r. – 30 912, 2022 r. – 35 038 oraz na dzień 30 czerwca 2023 r. – 36 469 (wzrost o 39,8 % wobec stanu na koniec 2020 r.), z czego odpowiednio: 74,4 % (19 410), 69,6 % (21 514), 64,5 % (22 604), 61,4 % (22 390)

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

<sup>6</sup> Dalej także: CIT.

<sup>7</sup> Dz. U. z 2022 r. poz. 2500, ze zm.; dalej: u.z.e.p.

<sup>8</sup> Dz. U. z 2023 r. poz. 654; dalej: KKS.

<sup>9</sup> Dz.U. z 2022 r. poz. 2651, ze zm.; dalej: O.p.

<sup>10</sup> Dalej: KRS.

<sup>11</sup> Dz. U. z 2023 r. poz. 685, ze zm.; dalej: ustawa KRS.

<sup>12</sup> Dalej: MF.

<sup>13</sup> Dz. U z 2022 r. poz. 479, ze zm.; dalej: u.p.e.a.

<sup>14</sup> Oceny częściowe to oceny działalności w poszczególnych obszarach badań kontrolnych. Ocena częściowa może być sformułowana jako ocena pozytywna, ocena negatywna albo ocena w formie opisowej.

podmiotów nie było zarejestrowanych jako podatnicy VAT „czynni”. Wśród zarejestrowanych podatników CIT spółki prawa handlowego stanowiły odpowiednio 84,5 % (22 046), 86,2 % (26634), 87,0 % (30 475), 87,3 % (31 841), z czego najwięcej było spółek z ograniczoną odpowiedzialnością. Wśród pozostałych podatników CIT<sup>15</sup> najliczniejszą grupę stanowiły fundacje.

(akta kontroli tom II str. 2)

Według Centralnego Rejestru Danych Podatkowych, deklaracje CIT-8 i CIT-8E za lata 2017-2022 złożyło<sup>16</sup> odpowiednio 11 224, 11 326, 11 805, 14 833, 16 771 (w tym 5 CIT-8E), 16 933 (w tym 149 CIT-8E) podatników.

(akta kontroli tom II str. 19)

Naczelnik wyjaśnił, że różnica pomiędzy liczbą zarejestrowanych podatników CIT a liczbą podatników, którzy złożyli zeznanie CIT wynika m. in. z braku faktycznego rozpoczęcia działalności przez podmiot, wyboru innego roku podatkowego, zmiany właściwości miejscowej.

(akta kontroli tom II str. 244-245)

**1.2.** Na dzień 30 kwietnia 2023 r. w Centralnym Rejestrze Podmiotów – Krajowej Ewidencji Podatników<sup>17</sup> było zarejestrowanych 3760 podatników CIT wpisanych do KRS, którzy nie złożyli do Urzędu zgłoszenia identyfikacyjnego danych uzupełniających NIP-8, z czego 2307 zarejestrowało się po 1 stycznia 2021 r.

Badanie szczegółowe 10 nowo zarejestrowanych spółek prawa handlowego, które nie złożyły zgłoszenia identyfikacyjnego NIP-8 wykazało, że NUS nie egzekwował obowiązku złożenia przedmiotowego zgłoszenia, a mianowicie:

- nie kierował wezwań na podstawie art. 155 § 1 O.p. w celu wyegzekwowania od podatników obowiązku wskazanego w art. 5 ust. 2c u.z.e.p., który stanowi, że podatnicy wpisani do KRS dokonują zgłoszenia identyfikacyjnego wyłącznie w zakresie danych uzupełniających wskazanych w ust. 2b pkt 2, w terminie 21 dni od dnia dokonania wpisu podmiotu do KRS,
- nie podejmował działań w celu nałożenia kary grzywny na podstawie art. 81 § 1 pkt 1 KKS, według którego podatnik 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. Szczegółowy opis zamieszczono w sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości*.

Adresy siedzib, objętych badaniem podatników nie uległy zmianie od daty rejestracji i nadal mieściły się w tzw. „biurach wirtualnych”, udziały w dziewięciu z nich stanowiły minimalną wymaganą kwotę 5 tys. zł, zaś w jednej 50 tys. zł. Spółki te nie złożyły również zgłoszenia rejestracyjnego do podatku VAT.

(akta kontroli tom II str. 20-22, 45-157, 246)

**1.3.** W zakresie weryfikacji danych podanych przez podatników CIT w złożonych zgłoszeniach identyfikacyjnych NIP-8, poza opracowanymi przez MF Procedurami postępowania w sprawach prowadzenia rejestru podatników i płatników<sup>18</sup>, w Urzędzie od dnia 18 grudnia 2017 r. obowiązywała, wprowadzona przez Naczelnika, Instrukcja 39/3/2017 pn. „Rejestracja podmiotów, aktualizacja danych rejestrowych oraz wykreślenia podatników z rejestru”<sup>19</sup>. Zgodnie z przedmiotową Instrukcją (§ 6) do zadań pracownika Działu Identyfikacji i Weryfikacji Poprawności Rejestracji Podatników<sup>20</sup> należy sprawdzenie czy zgłoszenie jest prawidłowo wypełnione i podpisane przez osobę uprawnioną<sup>21</sup>.

<sup>15</sup> Według stanu na 31 grudnia: 2020 r. – 4038, 2021 r. – 4278, 2022 r. – 4563 oraz 30 czerwca 2023 r. – 4628.

<sup>16</sup> Dane liczbowe za lata 2017-2022 wykazano wg lat podatkowych, które zakończyły się w okresie 2017-2022.

<sup>17</sup> Dalej: CRP KEP.

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

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

<sup>20</sup> Dalej: SKI.

<sup>21</sup> W przypadku podatników dokonujących rejestracji dla podatku od towarów i usług pracownik weryfikując złożone zgłoszenie rejestracji/aktualizacyjne zobowiązany był do przeprowadzenia oceny ryzyka rejestracji podmiotu określonej w Karcie oceny ryzyka rejestracji podmiotu (KORRP) w przypadku pierwszej rejestracji w Urzędzie, sporządzenia „arkusza

(akta kontroli tom I str. 295-340)

Badanie 15 złożonych do Urzędu zgłoszeń identyfikacyjnych NIP-8 wykazało, że zostały one zweryfikowane na podstawie art. 272 pkt 5 O.p., zgodnie z obowiązującą Procedurą i Instrukcją. Przeprowadzono kontrolę formalną i merytoryczną, m.in. przy wykorzystaniu funkcjonalności dostępnych aplikacji oraz posiadanego wykazu adresów „biur wirtualnych”. Czterem podatnikom, z 15 badanych, obowiązek podatkowy w CIT otwarto po upływie 30 dni (tj. 33, 35, 35, 77 dni) od daty wpisu podmiotu do KRS. Naczelnik wyjaśnił, że zgodnie z § 1 pkt I ppkt 13 Procedury ws. prowadzenia rejestru podatników czynność tą wykonywano niezwłocznie, a otwarcie obowiązku po upływie 30 dni od daty wpisu do KRS, wynikało z dużej ilości spraw do wykonania.

(akta kontroli tom I str. 295-299, 311-314, tom II str. 23-27, 171-245, 307-308, 313-322)

**1.4.** W latach 2021, 2022, 2023 (do 30 czerwca) NUS wydał odpowiednio 33, 10 oraz dziewięć decyzji w sprawie uchylenia z urzędu numeru NIP podatnikom CIT, na podstawie art. 8c ust. 4 u.z.e.p.

Na prośbę o przedłożenie wykazu informacji przekazanych do SKI w sprawie posługiwania się przez podatników fałszywymi lub fikcyjnymi danymi adresowymi siedziby lub miejsca wykonywania działalności gospodarczej, Naczelnik wyjaśnił, że każda komórka sporządzała notatkę służbową z poczynionych czynności, dotyczącą posługiwania się przez podatników fałszywymi lub fikcyjnymi danymi adresowymi siedziby lub miejsca wykonywania działalności gospodarczej, zwracając się z wnioskiem do SKI o uchylenie numeru NIP, a wpływające informacje podejmowano i realizowano na bieżąco.

(akta kontroli tom II str. 258-268)

W badanych 10 sprawach dotyczących uchylenia numeru NIP podatnikom CIT stwierdzono, że wnioski o uchylenie kierowały komórki czynności analitycznych i sprawdzających (SKA-1, SKA-3), które w toku podejmowanych działań ustaliły brak aktualnej siedziby pod adresem wskazanym w KRS oraz dodatkowo w trzech sprawach, brak członków zarządu. Z uwagi na nieaktualne dane adresowe nie kierowano wezwań w sprawie aktualizacji danych na adres siedziby spółki. W trzech badanych sprawach skierowano wezwania<sup>22</sup> do osób fizycznych upoważnionych do reprezentowania podatnika na podstawie art. 151a § 1 O.p. W pozostałych siedmiu – wezwań nie skierowano z uwagi na brak członków zarządu (wykreślenie z KRS lub śmierć) albo brak danych w CRP KEP i PESEL. W przedmiotowych sprawach Naczelnik nie podejmował terminowych działań zmierzających do uchylenia z urzędu NIP podatnikom CIT, posługującym się fałszywymi lub fikcyjnymi danymi adresowymi, oraz nie informował KRS o ustaleniach dotyczących danych adresowych spółek – szczegóły przedstawiono w sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości*.

(akta kontroli tom II str. 258-261)

Badanie 10 podmiotów, które wykreślono z rejestru podatników VAT czynnych, wykazało, że przedmiotowe wykreślenia dokonano na podstawie art. 96 ust. 9 pkt 2 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług<sup>23</sup>, z uwagi na brak możliwości skontaktowania się z podatnikiem albo jego pełnomocnikiem. Przedmiotowe podmioty posiadały siedzibę pod adresem tzw. „biura wirtualnego”. W sprawach tych nie stwierdzono faktu posługiwania się fałszywymi lub fikcyjnymi danymi adresowymi siedziby lub miejsca wykonywania działalności

informacyjnego – oceny ryzyka” (w przypadku rejestracji do transakcji wewnątrzspółnotowych) oraz sprawdzenia podmiotu w Bazie podmiotów szczególnych (BPS). W przypadku wystąpienia ryzyka o stopniu wysokim lub średnim pracownik zobowiązany był przekazać w formie e-mail, informację do Pierwszego Działu Czynności Analitycznych i Sprawdzających (SKA-1) celem monitorowania podatnika w przyszłości. Natomiast „arkusz informacyjny – oceny ryzyka VAT-UE” zobowiązany był przekazać w formie e-mail wyznaczonemu pracownikowi Wieloosobowe Stanowisko ds. Obsługi Międzynarodowej (SKM). W przypadku zgłoszenia rejestracyjnego VAT-R, w tym zmiany właściwości miejscowej, pracownik SKI zobowiązany był do sporządzenia wniosku o przeprowadzenie wizji lokalnej dot. miejsca siedziby i/lub prowadzenia działalności gospodarczej. Wizji lokalnej w stosunku do podmiotów prawa handlowego, nie dokonuje się w przypadku: adresów należących do biur wirtualnych lub adresów znanych Urzędowi, a także w przypadku wystąpienia ryzyka o stopniu niskim. W przypadku negatywnej wizji lokalnej, która nie potwierdziła istnienia podmiotu gospodarczego, pracownik SKI zobowiązany był do przeprowadzenia dalszych czynności sprawdzających w trybie art. 272 pkt 5 O.p., które zostaną zakończone rejestracją podmiotu w Urzędzie lub odmową (art. 96 ust. 4a ustawy o VAT). W przypadku braków w zgłoszeniu, pracownik w pierwszej kolejności zobowiązany był do nawiązania z podatnikiem kontaktu telefonicznego lub e-mail. W przypadku braku reakcji podatnika, wezwania do uzupełnienia zgłoszenia na podstawie przepisów ustawy O.p.

<sup>22</sup> 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.

<sup>23</sup> Dz. U. z 2023 r. poz. 1570, ze zm.; dalej: ustawa o VAT.

gospodarczej. Tym samym, z uwagi na brak wystąpienia przesłanek, nie prowadzono postępowań w zakresie uchylenia NIP, nie kierowano zawiadomień do komórki ds. karnoskarbowych oraz nie informowano KRS o przesłankach do podjęcia postępowań przymuszających, na podstawie art. 24 ustawy o KRS.

(akta kontroli tom II str. 258-262, 309-311)

Badanie 10 podatników CIT ujętych w Bazie Podmiotów Szczególnych<sup>24</sup> wykazało, że wobec tych podmiotów w Urzędzie nie podejmowano działań zmierzających do uchylenia NIP z urzędu – szczegółowy opis w sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości*.

(akta kontroli tom II str. 258-259, 263-264)

W żadnej z 10 badanych kontroli podatkowych nie stwierdzono, aby kontrolowany podmiot posługiwał się fikcyjnymi lub fałszywymi danymi adresowymi siedziby lub miejsca prowadzenia działalności.

(akta kontroli tom III str. 377-378)

Stwierdzone  
nieprawidłowości

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

1. W Urzędzie nie egzekwowano obowiązku złożenia zgłoszenia, określonego w art. 5 ust. 2c u.z.e.p. wobec 10 objętych badaniem nowo zarejestrowanych podatników CIT<sup>25</sup>, którzy nie złożyli zgłoszenia identyfikacyjnego w zakresie danych uzupełniających NIP-8. Nie podejmowano także działań zmierzających do systematycznego diagnozowania i weryfikowania danych o podatnikach wpisanych do KRS, niedokonujących zgłoszeń identyfikacyjnych NIP-8. Do dziewięciu z 10 badanych podmiotów wezwania do złożenia NIP-8 wystosowano w toku kontroli NIK, w tym do pięciu 3 lipca 2023 r. oraz do czterech 21 lipca 2023 r., tj. po upływie od 164 do 892 dni od upływu terminu na dokonanie zgłoszenia (tj. 21 dni od dnia dokonania wpisu podmiotu do KRS).

Było to niezgodne z art. 139 § 1 O.p., w myśl którego załatwienie sprawy wymagającej przeprowadzenia postępowania dowodowego powinno nastąpić bez zbędnej zwłoki, jednak nie później niż w ciągu miesiąca, a sprawy szczególnie skomplikowanej – nie później niż w ciągu 2 miesięcy od dnia wszczęcia postępowania. Naruszało także wytyczne, określone przez MF w Procedurze ws. prowadzenia rejestru podatników<sup>26</sup>, według których w przypadku braku zgłoszenia pracownicy Urzędu są zobowiązani do sporządzenia stosownego wezwania.

(akta kontroli tom I str. 295-340, tom II str. 20-22, 41-42, 45-157, 244-247)

Naczelnik wyjaśnił, że przy tak dużym obciążeniu pracą<sup>27</sup>, egzekwowanie obowiązku złożenia zgłoszenia NIP-8 było trudne do wykonania. Podejmowane w latach wcześniejszych działania w tym zakresie były nieekonomiczne z punktu widzenia budżetu państwa i nie przyniosły oczekiwanych efektów. Praktyka wskazała, że podmioty, które nie dokonały zgłoszenia NIP-8 nie podejmowały faktycznej działalności gospodarczej, były przedmiotem dalszej odsprzedaży. Działania podejmowane przez Urząd skoncentrowane były na podmiotach, które rejestrowały się do podatku VAT i podejmowały faktyczną działalność. Z uwagi na dużą liczbę podatników CIT zarejestrowanych w Urzędzie (najwyższy odsetek biur wirtualnych), wysoką rotację podmiotów, bardzo dużą ilość spraw do wykonania – działania były realizowane zgodnie z założeniami działań priorytetowych, mających na celu zabezpieczenie interesów Skarbu Państwa, przynoszących pozytywne efekty finansowe i wpływy do budżetu. Istotny wpływ na organizację pracy Urzędu miały zmiany przepisów prawa podatkowego, panujący stan epidemii, a także funkcjonowanie Urzędu do czerwca 2022 r. w trzech lokalizacjach. Okoliczności te wymusiły ustalenie priorytetów w realizacji nałożonych zadań. W 2022 r. w związku z wprowadzonym przez MF programem „Polski Ład” oraz „Niskie Podatki”, cały zespół komórki SKI został zaangażowany w działania w tym zakresie.

Poinformował ponadto, że zaplanowano i podjęto działania ukierunkowane na wyegzekwowanie niezłożonych NIP-8. W czerwcu oraz lipcu 2023 r. wystosowano w tym zakresie ponad 3500 wezwań, także do dziewięciu z 10 badanych spółek, oraz przyjęto praktykę cyklicznego, comiesięcznego sporządzania raportów niezłożonych zgłoszeń

<sup>24</sup> Dalej: BPS.

<sup>25</sup> Poz. 406-410, 1495-1499 Raportu o podmiotach bez danych uzupełniających.

<sup>26</sup> W Procedurze z sierpnia 2017 r. pkt 4 ppkt12; w Procedurze z czerwca 2022 r. § 1, pkt 1 ppkt 12.

<sup>27</sup> Za okres od 1 stycznia 2021 r. do 30 kwietnia 2023 r. w Urzędzie wprowadzono do systemu 22 109 NIP-8.

NIP-8 i przekazywanie ich do działu SKA-1, do koordynatora Zespołu zajmującego się postępowaniami mandatowymi, w celu nałożenia mandatu za niedopełnienie obowiązku złożenia zgłoszenia NIP-8.

(akta kontroli tom II str. 3, 41-42, 244-245, 306-307)

2. W Urzędzie nie podejmowano terminowych działań zmierzających do uchylecia z urzędu NIP podatnikom CIT, posługującym się fałszywymi lub fikcyjnymi danymi adresowymi, co było niezgodne z art. 8c ust. 4 u.z.e.p. oraz z art. 139 § 1 O.p.

Wobec 10, objętych badaniem podatników CIT, zarejestrowanych w BPS, z uwagi na brak faktycznej siedziby, brak kontaktu i wykreślenie z rejestru VAT, nie przeprowadzono postępowania w przedmiocie uchylecia NIP i nie wydano w tym zakresie decyzji. W przypadku dziewięciu z 10 badanych postępowań w przedmiocie uchylecia NIP<sup>28</sup>, pierwszą czynność podjęto po upływie 30 dni (tj. od 35 do 261 dni) od wpływu do SKI informacji o nieaktualnych danych adresowych i wniosku o uchylecie NIP.

(akta kontroli tom II str. 258-261, 263-264, 269-302)

Jako przyczynę powyższego stanu Naczelnik wskazał konieczność obsługi bardzo dużej liczby podmiotów, które rejestrują się w ścisłym centrum Warszawy, co wpływa na ogromne obciążenie pracą. Urząd skupia się na zadaniach priorytetowych, których realizacja musi przebiegać sprawnie i terminowo. W efekcie, odstępuje się od prowadzenia spraw, wobec podmiotów, które nie rokują, a skupia się na tych, wobec których można prowadzić czynności i mieć z nimi kontakt.

(akta kontroli tom II str. 308-311)

3. W Urzędzie nie sporządzano i nie przekazywano do komórki ds. karno-skarbowych zawiadomień o naruszeniu przepisów prawa podatkowego, w związku z art. 81 § 1 pkt 1 KKS<sup>29</sup>, wobec 10 podatników CIT, którzy nie złożyli w terminie zgłoszenia identyfikacyjnego NIP-8 oraz czterech (z 10) podatników wpisanych do BPS, ze względu na nieaktualne dane adresowe siedziby. Zaniechaniem tym naruszono również postanowienia Procedury postępowania w sprawie prowadzenia rejestru podatników i płatników, w myśl których do podatników naruszających przepisy u.z.e.p. mają zastosowanie przepisy KKS, w szczególności art. 81<sup>30</sup>.

(akta kontroli tom II str. 20-22, 258-259, 263-264)

Naczelnik wyjaśnił, że w przypadku jednego podatnika odstąpiono od zawiadomienia o naruszeniu KKS z uwagi m.in. na zbliżający się termin przedawnienia. Natomiast co do pozostałych podmiotów, nie sporządzono zawiadomień z uwagi na przyjętą praktykę postępowania wobec podmiotów, z którymi nie ma żadnego kontaktu.

(akta kontroli tom II str. 312)

NIK zwraca uwagę, że brak kontaktu nie może być przesłanką zaniechania podejmowania przez Urząd czynności zmierzających do wyegzekwowania od podatników wywiązywania się przez nich z ustawowych obowiązków, tym bardziej w przypadkach, w których ich niewykonanie podlega sankcji określonej w KKS.

4. Naczelnik US nie przekazał do KRS, w celu przeprowadzenia przez sąd postępowania przymuszającego na podstawie art. 24 ustawy o KRS, informacji o nieaktualnych danych adresowych dziewięciu z 20 objętych badaniami podatników CIT, w tym trzech wpisanych do BPS oraz sześciu, którym uchylono NIP, na podstawie art. 8c ust. 4 u.z.e.p., czym naruszył obowiązek określony w art. 21 ust. 1 w związku z art. 47 ust.1 ustawy o KRS.

(akta kontroli tom II str. 258--264)

Naczelnik wyjaśnił, że przy ograniczonej liczbie pracowników oraz bardzo dużej ilości spraw do pilnej realizacji, zdarzały się przypadki, że pracownicy nie zawsze sporządzali pisma do KRS celem przymuszenia podatnika do aktualizacji danych. Informowanie KRS o braku aktualizacji danych we wcześniejszych okresach, nie przyniosło zamierzonych

<sup>28</sup> Nieaktualne dane adresowe podmiotów objętych badaniem, na dzień czynności kontrolnych, nadal figurują w rejestrze KRS.

<sup>29</sup> Zgodnie z którym, 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.

<sup>30</sup> W *Procedurze* z sierpnia 2017 r. zapis zamieszczony w pkt 13 Wskazówki i terminy, w ppkt 2, str. 13. W *Procedurze* z czerwca 2022 r. zapis zamieszczony w § 1 Rejestracja podatników i płatników, w pkt X. Wskazówki i terminy, w ppkt 2, str. 14.

rezultatów, dlatego też, egzekwowanie tego typu pism do KRS od pracowników komórki analitycznej nie było traktowane priorytetowo.

(akta kontroli tom II str. 308-310)

## OCENA CZĄSTKOWA

NIK negatywnie ocenia działania, podejmowane przez Naczelnika w obszarze zadań związanych z identyfikacją i ewidencją podatników podatku dochodowego od osób prawnych. W Urzędzie nie podejmowano działań w celu systematycznego diagnozowania, weryfikowania i egzekwowania wypełniania przez podatników obowiązku złożenia zgłoszenia identyfikacyjnego NIP-8, o którym mowa w art. 5 ust. 2c u.z.e.p. Nie stosowano również, przewidzianych w art. 81 § 1 pkt 1 KKS, sankcji za naruszenia w tym zakresie (14 z 20 zbadanych przypadków). Wobec wpisanych do BPS podatników, posługujących się fałszywymi lub fikcyjnymi danymi adresowymi siedziby, nie wykonano obowiązku, określonego w art. 8c ust. 4 u.z.e.p. i nie uchylono NIP z urzędu. Czynności w prowadzonych postępowaniach w sprawie uchylecia NIP podejmowano nieterminowo, naruszając zasady wynikające z art. 139 § 1 O.p. W części zbadanych spraw (dziewięć z 20) Naczelnik nie przekazał do KRS informacji o nieaktualnych danych adresowych, w celu przeprowadzenia przez sąd postępowania przymuszającego na podstawie art. 24 ustawy o KRS. Przedmiotowej oceny nie zmienia okoliczność, że we wszystkich zbadanych sprawach, złożone w US NIP-8 zostały zweryfikowane prawidłowo, zgodnie z obowiązującą Procedurą ws. prowadzenia rejestru podatników i wdrożoną instrukcją wewnętrzną.

## OBSZAR

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

### Opis stanu faktycznego

**2.1.** W Urzędzie zeznania CIT-8, za rok podatkowy, który zakończył się do dnia 31 grudnia 2020 r. oraz 2021 r. złożyło odpowiednio 14 671 i 15 998 podatników CIT, z czego przychody w łącznych kwotach 26 135 341 tys. zł oraz 25 673 404 tys. zł, wykazało odpowiednio 79,8 % i 81,7 % podatników. Za 2020 r. dochód w kwocie ogółem 3 506 978 tys. zł wykazało 44,7 % podatników (6563)<sup>31</sup>, 45,3% (6641) poniosło stratę, w kwocie 1 569 751 tys. zł. Za 2021 r. dochód w kwocie 4 050 525 tys. zł wykazało 47,0 % podatników (7516)<sup>32</sup>, 45,7 % (7305) poniosło stratę, w kwocie 1 975 881 tys. zł.

W złożonych zeznaniach podatnicy korzystali z odliczeń (w kwotach ogółem):

- od dochodu: 409 829 tys. zł w 2020 r. oraz 384 911 tys. zł w 2021 r.<sup>33</sup>;
- od podstawy opodatkowania: 5609 tys. zł w 2020 r. oraz 8877 tys. zł w 2021 r.<sup>34</sup>;
- od podatku: 145 tys. zł w 2020 r. oraz 5941 tys. zł w 2021 r.<sup>35</sup>

Podatek należny zadeklarowało w 2020 r. 4756 podatników (32,4 %) w kwocie 311 147 tys. zł oraz w 2021 r. – 5566 podatników (34,8 %) w kwocie 342 646 tys. zł.

Wśród podatników, którzy złożyli zeznania CIT-8 za ww. lata, odpowiednio 2036 i 1762 nie było podatnikami VAT „czynnymi”.

(akta kontroli tom II str. 30-31, 37)

W okresie objętym kontrolą zryczałtowaną formę opodatkowania (tzw. estoński CIT) wybrało w 2021 r. – ośmiu, w 2022 r. – 121 oraz w 2023 r. – 172 podatników. Zeznanie o wysokości osiągniętego dochodu i należnego ryczałtu (CIT-8E) za 2021 rok złożyło pięciu podatników, w tym trzech zadeklarowało podatek dochodowy wg stawki 10 % w kwocie 97,9 tys. zł oraz dwóch wg stawki 20 % w kwocie 0 zł.

(akta kontroli tom II str. 30-31)

**2.2.** W strukturze organizacyjnej Urzędu wyodrębniono komórki, do zadań których należało m.in. rozliczenie podatku CIT. Czynności analityczne i sprawdzające były realizowane przez

<sup>31</sup> W tym dochody/przychody zwolnione od podatku 1749 podmiotów, w kwocie ogółem 1 197 783 tys. zł.

<sup>32</sup> W tym dochody/przychody zwolnione od podatku 1662 podmiotów, w kwocie ogółem 1 324 365 tys. zł.

<sup>33</sup> Odpowiednio: 1837 (12,5 %) oraz 1841 (11,5 %) podatników.

<sup>34</sup> Odpowiednio: 21 (0,1 %) oraz 23 (0,1 %) podatników.

<sup>35</sup> Odpowiednio: 10 (0,1 %) oraz 338 (2,1 %) podatników.



Pierwszy<sup>36</sup> oraz Trzeci Dział Czynności Analitycznych i Sprawdzających<sup>37</sup>, w których zatrudnienie łącznie wyniosło: w 2021 r. siedmiu pracowników, a w 2022 r. i 2023 r. ośmiu pracowników<sup>38</sup>. Kontrolę podatkową prowadził Dział Kontroli Podatkowej<sup>39</sup>, w którym w kolejnych latach zatrudniano: trzech pracowników, 10 oraz pięciu pracowników<sup>40</sup>. Spośród ww. osób 11 przeprowadzało kontrole podatkowe w zakresie CIT. Postępowania podatkowe realizowały: Pierwszy Dział Podatków Dochodowych i Podatku od Towarów i Usług<sup>41</sup>, Drugi Referat Podatków Dochodowych i Podatku od Towarów i Usług<sup>42</sup> oraz Drugi Dział Spraw Wierzycielskich<sup>43</sup>. Zakresy obowiązków, odpowiedzialności i uprawnień pracowników ww. komórek zawierały szeroki zakres czynności<sup>44</sup>, nie przewidywały zadań w zakresie poszczególnych tytułów podatkowych.

(akta kontroli tom I str. 27-63, 67-104, 111-147, 154-190, 199-238, 247-262, 292-294, tom II str. 323-423)

Naczelnik wyjaśnił, że w obszarze czynności analitycznych każdy pracownik komórki posiadający doświadczenie sporządzał analizy dotyczące wszystkich podatków. Sprawy te charakteryzuje różny stopień złożoności i często w wyniku analizy stwierdzane są jednocześnie nieprawidłowości w rozliczeniach dotyczących wielu podatków. Uniemożliwia to ustalenie czasu pracy, jaki pracownicy przeznaczali na analizy wyłącznie w zakresie podatku CIT. Na kontrole podatkowe w zakresie CIT pracownicy SKP przeznaczali ok. 10 % czasu pracy. Postępowania podatkowe prowadził jeden pracownik SPV-1 lub SPV-3 oraz jeden pracownik SEW-2, a obecnie w sprawach z zakresu podatku CIT specjalizuje się jedna osoba, która prowadzi też postępowania z zakresu podatku VAT. W kontrolowanym okresie wpływ na organizację pracy Urzędu miały m.in. zmiany przepisów prawa podatkowego, panujący stan epidemii, a także funkcjonowanie Urzędu do czerwca 2022 r. w trzech lokalizacjach. W związku z wprowadzonym przez MF w 2022 r. programem „Polski Ład” oraz „Niskie Podatki” cały zespół komórki czynności sprawdzających SKA-3 został zaangażowany w organizowane w tym zakresie akcje, a w okresie luty-maj 2023 r. w pomoc przy prawidłowym rozliczaniu zeznań podatkowych osób fizycznych za 2022 r. Wobec powyższego, przy realizacji zadań kierowano się zasadą priorytetów. W szczególności działania kierowane były na terminowe zadania związane z weryfikacją nadpłat, a także na obszary i podmioty, w których nieprawidłowości związane są z wysokim potencjałem pozytywnych dla budżetu państwa ustaleń. W 2023 r. zwiększono liczbę pracowników i zapewniono stałą obsadę pracowniczą w zakresie prowadzenia czynności sprawdzających w CIT.

(akta kontroli tom IV str. 278-285)

Odnosnie organizacyjnego i kadrowego przygotowania Urzędu do realizacji zadań w zakresie CIT Naczelnik wyjaśnił, że brak wyspecjalizowanej kadry do weryfikacji CIT jest spowodowany trudnościami w pozyskaniu pracowników, z uwagi na warunki płacowe. W ogłaszanych naborach pozyskiwano jedynie pracowników nieposiadających doświadczenia w pracy w urzędzie lub nabory kończyły się niewyłonieniem kandydata. W celu poprawy sytuacji kadrowej, od 1 sierpnia 2022 r. utworzono sześciuosobową komórkę zamiejscową w Radomiu, co pozwoliło na ustabilizowanie sytuacji.

(akta kontroli tom IV str. 315--319)

W okresie objętym kontrolą 104 pracowników Urzędu uczestniczyło w dziewięciu szkoleniach z zakresu ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych<sup>45</sup>, ustawy o rachunkowości<sup>46</sup>,

<sup>36</sup> Dalej: SKA-1.

<sup>37</sup> SKA-3, do zadań którego należały rozliczenia podatku CIT i PT.

<sup>38</sup> W SKA-1 zatrudniano na koniec: 2021 r. – 4 pracowników; 2022 r. – 5 pracowników; czerwca 2023 r. – 4 pracowników. W SKA-3 zatrudniano na koniec: 2021 r. – 3 pracowników; 2022 r. – 3 pracowników; czerwca 2023 r. – 4 pracowników.

<sup>39</sup> Dalej: SKP.

<sup>40</sup> W I kwartale 2023 r. czterech pracowników przeszło do działu kontroli podatku VAT w Mazowieckim Urzędzie Celno-Skarbowym.

<sup>41</sup> SPV-1 do 31 lipca 2022 r.

<sup>42</sup> SPV-3 od 1 sierpnia 2022 r.

<sup>43</sup> SEW-2.

<sup>44</sup> M.in. w SKA prowadzenie czynności sprawdzających i wyjaśniających, analiza i weryfikacja naruszenia przepisów prawa podatkowego, ujawnianie przestępstw i wykroczeń; w SKP prowadzenie kontroli podatkowych; w SPV prowadzenie postępowania podatkowego).

<sup>45</sup> Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 2022 r. poz. 2587, ze zm.); dalej: u.p.d.o.p.

<sup>46</sup> Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz.U. z 2023 r. poz. 120, ze zm.); dalej: ustawa o rachunkowości.

analizy sprawozdań finansowych i innych zagadnień niezbędnych dla realizacji zadań w zakresie CIT. Szkolenia były organizowane przede wszystkim przez Krajową Szkołę Skarbowości i dotyczyły m.in. zmian wprowadzonych przepisami programów „Polski Ład” i „Niskie podatki” oraz ryczałtu od dochodów spółek.

(akta kontroli tom II str. 32)

Naczelnik wyjaśnił, że organizowanie i koordynowanie szkoleń jest zadaniem realizowanym przez Izbę Administracji Skarbowej w Warszawie<sup>47</sup>. W tym zakresie IAS corocznie przysyłała ankietę badania potrzeb KAS<sup>48</sup>, w której określano zapotrzebowanie na różne tematy. W ankiecie w 2022 r. Urząd zgłosił do IAS zapotrzebowanie na szkolenia w zakresie CIT dla trzech pracowników SKA-3. IAS cyklicznie przekazywała do urzędów również kompendium o zapadłych wyrokach i orzeczeniach sądowych dotyczących poszczególnych podatków, w tym w zakresie CIT. Ponadto, w 2022 r. i 2023 r. kierownik SKA-3 zgłosił chęć uczestnictwa w organizowanych przez Szefa KAS studiach podyplomowych z zakresu „Podatek dochodowy od osób prawnych CIT z elementami optymalizacji podatkowych i cen transferowych”.<sup>49</sup> Pracownicy Urzędu mieli także możliwość uczestniczenia w szkoleniach organizowanych w Systemie Zdalnej Edukacji Resortu Finansów Atena2. W lipcu 2022 r. kierownik SKA-3 uczestniczył w szkoleniu online z zakresu „Podatek dochodowy od osób prawnych – program podstawowy”. Pracownicy działów czynności analitycznych i sprawdzających uczestniczyli w webinarach „Zmiany w podatku dochodowym od osób prawnych wchodzące w życie od 2021 i 2022” oraz „Polski Ład – Zmiany w CIT”.

(akta kontroli tom II str. 32, tom IV str. 284-285, 320-322)

W trakcie kontroli nie przedstawiono informacji i wyjaśnień kierowanych do Dyrektora IAS<sup>50</sup>, związanych z problematyką rozliczeń CIT w ramach prowadzonych czynności analitycznych, sprawdzających, kontroli podatkowej, bądź postępowań podatkowych.

(akta kontroli tom IV str. 284-285, 320-322)

**2.3. Wobec podatników CIT, w poszczególnych latach objętych kontrolą<sup>51</sup>, przeprowadzono: 155, 327 i 285 czynności sprawdzających w zakresie rozliczeń CIT, w trakcie których stwierdzono uszczuplenia, na łączną kwotę: 5653 tys. zł, 6471 tys. zł i 5965 tys. zł<sup>52</sup>. W 2021 r. 149 czynności przeprowadzono z udziałem podatnika. W latach 2022 i 2023 (do 30 czerwca) w ewidencji czynności sprawdzających, prowadzonej w ZISAR<sup>53</sup>, nie wyodrębniano czynności z udziałem podatnika i bez udziału podatnika, natomiast wyodrębniono czynności rozszerzone<sup>54</sup> w liczbie jednej i 13. Czynności w zakresie rozliczeń CIT dotyczyły głównie spółek z ograniczoną odpowiedzialnością (tj. 89,0 %, 82,0 %, 79,6 %). W ramach ww. spraw nie występowało do podatników, na podstawie art. 193a § 1 O.p., z żądaniem przedłożenia ksiąg rachunkowych w postaci elektronicznej oraz dowodów księgowych za pomocą środków komunikacji elektronicznej lub na informatycznych nośnikach danych, tzw. „JPK na żądanie”. Porównanie wysokości przychodów i kosztów wykazanych w zeznaniach CIT z rachunkiem zysków i strat oraz informacją dodatkową w 2021 r. dokonano w 85 sprawach<sup>55</sup>.**

Liczba zrealizowanych czynności sprawdzających w zakresie CIT stanowiła w kolejnych latach odpowiednio 1,2 %, 4,4 %, 4,9 % w łącznej liczbie wszystkich czynności sprawdzających przeprowadzonych w US w zakresie rozliczeń CIT, PIT<sup>56</sup> i VAT<sup>57</sup>. Kwota stwierdzonych uszczupleń w CIT wyniosła odpowiednio 8,0 %, 9,1 %, 8,2 % w łącznej kwocie uszczupleń dotyczących ww. tytułów podatkowych.

<sup>47</sup> Dalej: IAS.

<sup>48</sup> Krajowa Administracja Skarbowa.

<sup>49</sup> Pracownicy Urzędu nie zapewniono udziału we wnioskowanych szkoleniach.

<sup>50</sup> Dalej także: DIAS.

<sup>51</sup> W tym w 2023 r. do 30 czerwca.

<sup>52</sup> W Urzędzie ewidencjonowano jedynie liczbę czynności pozytywnych. Wykonywano szereg czynności sprawdzających w zakresie CIT, których pracownicy nie mieli obowiązku ewidencjonowania, z uwagi na brak rezultatów finansowych oraz oszczędność czasu jaki musieliby poświęcić na zaewidencjonowanie nieefektywnych czynności.

<sup>53</sup> Zintegrowanym Systemie Zarządzania Ryzykiem.

<sup>54</sup> Zgodnie z „Wytłaczonymi w zakresie obsługi procesu czynności sprawdzających w systemie ZISAR II” MF, czynności rozszerzone będą miały miejsce, wówczas, gdy weryfikacji podlegała dokumentacja złożona przez podatnika (ewidencje, dokumenty źródłowe, struktury JPK, itp.). To prowadzący czynności decyduje czy są one uproszczone czy rozszerzone.

<sup>55</sup> Za lata 2022 i 2023 (do 30 czerwca) Urząd nie był w stanie podać informacji o takich sprawach, uzasadniając to niemożliwością ich wyfiltrowania w systemie ZISAR, w którym były rejestrowane.

<sup>56</sup> W 2021 r. przeprowadzono 1895 czynności sprawdzających na kwotę uszczuplenia 2306 tys. zł; w 2022 r. – 830 na kwotę 4153 tys. zł, w 2023 r. (do 30 czerwca) – 525 na kwotę 5580 tys. zł.

<sup>57</sup> W 2021 r. przeprowadzono 10 706 czynności sprawdzających, w których stwierdzono uszczuplenia w wysokości 62 888 tys. zł; w 2022 r. – 6335 na kwotę 60 455 tys. zł; w 2023 r. (do 30 czerwca) 4990 na kwotę 61 340 tys. zł.

(akta kontroli tom II str. 33-34, 38)

Naczelnik wyjaśnił, że sposób ewidencjonowania czynności sprawdzających w Urzędzie nie pozwala na wyselekcjonowanie wyłącznie tych, które nakierowane były na zmniejszenie straty, w tym nadpłat wynikających z osiągniętej straty, sprawdzanych w zakresie przyczyny ich powstania oraz źródła finansowania. Takie postępowanie było zgodne z pismem Departamentu Nadzoru nad Kontrolami MF DNK12.8622.56.2022 z dnia 20 kwietnia 2022 r. Wyjaśnił również, że każdorazowo przy weryfikacji nadpłaty sprawdzano wysokość przychodów i kosztów wykazanych w zeznaniu CIT, badając współczynnik rozbieżności. W wyniku badania nie stwierdzono przypadków, które wymagałyby przeprowadzania dalszej konfrontacji przedmiotowych danych.

(akta kontroli tom II str. 33-34, 38, tom IV str. 285-286)

**2.4.** W zakresie weryfikacji terminowości składania deklaracji CIT przez podatników, poza „Wytycznymi do czynności sprawdzających” Ministra Finansów z września 2021 r.<sup>58</sup> w Urzędzie obowiązywały wewnętrzne uregulowania, tj. m.in. od 10 grudnia 2019 r. Instrukcja Naczelnika Pierwszego Urzędu Skarbowego Warszawa Śródmieście w sprawie przeprowadzania czynności sprawdzających<sup>59</sup>. Określono w nich m.in. okoliczności odstąpienia od podejmowania czynności sprawdzających, obowiązek przeprowadzenia czynności w odniesieniu do zeznań CIT wykazujących kwotę nadpłaty, korekty czy błędy. Zgodnie z Instrukcją ws. czynności sprawdzających, po upływie terminu do złożenia deklaracji oraz zakończeniu ich rejestracji, kierownik komórki SKA sporządza raporty o podmiotach, które mimo obowiązku wynikającego z przepisów prawa podatkowego nie złożyły deklaracji podatkowej. Raporty sporządza się w miarę potrzeb, nie rzadziej niż raz w roku<sup>60</sup> i w oparciu o posiadane dokumenty i informacje analizuje, celem ustalenia, czy podmiot miał obowiązek złożenia deklaracji. Do podmiotu, na którym ciążył obowiązek złożenia deklaracji, kierowane jest wezwanie (art. 159 O.p.) do złożenia wyjaśnień w sprawie przyczyn niezłożenia deklaracji lub do złożenia deklaracji. W przypadku biernej postawy podatnika w toku czynności sprawdzających, pracownik wnioskuje o przeprowadzenie kontroli podatkowej lub wszczęcie postępowania podatkowego w sytuacji, gdy po upływie terminu wyznaczonego w wezwaniu podmiot: nie udzieli wyjaśnień lub nie uzupełni deklaracji, osobiście nie skoryguje deklaracji, nie wyjaśni przyczyn niezłożenia deklaracji lub jej nie złoży.

(akta kontroli tom I str. 390-396, 475-516)

Wygenerowany przez Urząd Wykaz podmiotów – rozpoczęcie działalności gospodarczej<sup>61</sup>, które nie złożyły w Urzędzie zeznania podatkowego za rok podatkowy wykazał:

- za 2017 r. – 7135 podatników, w tym 5868 spółek prawa handlowego;
- za 2018 r. – 8695 podatników, w tym 7160 spółek prawa handlowego;
- za 2019 r. – 10 051 podatników, w tym 8340 spółek prawa handlowego;
- za 2020 r. – 14 939 podatników, w tym 13 024 spółek prawa handlowego;
- za 2021 r. – 17 777 podatników, w tym 15 546 spółek prawa handlowego;
- za 2022 r. – 20 474 podatników w tym 17 880 spółek prawa handlowego.

(akta kontroli tom II str. 171-243, 424-427)

Naczelnik wyjaśnił, że udostępniony raport nie jest reprezentatywny dla ustalenia faktycznej liczby podatników zobowiązanych do złożenia zeznania CIT, gdyż obejmuje m.in. podmioty, które zmieniły w trakcie roku właściwość miejscową i złożyły zeznania CIT w innym urzędzie skarbowym albo nie złożyły zeznania, a właściwy do jego wyegzekwowania jest inny urząd, wybrały wydłużony rok podatkowy dla rozliczenia CIT, zostały wykreślone z KRS.

<sup>58</sup> Dalej: Wytyczne do czynności sprawdzających.

<sup>59</sup> Dalej: Instrukcja ws. czynności sprawdzających. Także m. in.: Instrukcja 36/2017 obowiązująca od 2 listopada 2017 r. Naczelnika Pierwszego Urzędu Skarbowego Warszawa Śródmieście w sprawie zasad współpracy, obiegu dokumentów oraz czynności podejmowanych na podstawie przepisów kodeksu karnego skarbowego oraz kodeksu postępowania karnego oraz prowadzenia postępowań karnych i karnych skarbowych w Referacie Spraw Karnych Skarbowych; Załącznik do Zarządzenia Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Warszawie w sprawie Instrukcji odstąpienia od sporządzania zawiadomień o naruszeniu przepisów podatkowych, sporządzania wniosków o wszczęcie postępowania przygotowawczego oraz ukarania sprawcy; Komunikat 19/2019 Naczelnika Pierwszego Urzędu Skarbowego Warszawa Śródmieście w sprawie odstąpienia od podejmowania działań w odniesieniu do zeznań złożonych przez podatników, które zostały określone jako „błędne”.

<sup>60</sup> W podobny sposób sporządzane były raporty o nieprawidłowościach występujących w złożonych deklaracjach, na podstawie których przeprowadzana była analiza celem wytypowania podmiotów do przeprowadzenia czynności sprawdzających.

<sup>61</sup> Raport sporządzony w systemie e-ORSUS.

(akta kontroli tom IV str. 285-287, 299-304)

Urząd nie dysponował informacjami, ile z ujętych w ww. raportach spółek prawa handlowego stanowiły podmioty niebędące podatnikami VAT czynnymi, a także ile z nich nie złożyło zeznania za co najmniej dwa lata podatkowe albo było uczestnikami oszustw podatkowych.

Naczelnik wyjaśnił, że w ramach posiadanych uprawnień do korzystania z funkcjonujących programów nie jest możliwe automatyczne wygenerowanie zestawienia z wyszczególnieniem podmiotów, które spełniają powyższe kryteria. Także z wygenerowanych raportów nie jest możliwe wyfiltrowanie podmiotów, które były uczestnikami oszustw podatkowych, choć w toku prowadzonych w Urzędzie analiz oraz czynności sprawdzających stwierdzono takie podmioty. Sporządzenie takich zestawień wymagałoby ogromnego nakładu pracy i zaangażowania wielu pracowników, gdyż wyliczenia dokonywane są manualnie. Przybliżoną liczbę podmiotów, które nie złożyły zeznań podatkowych CIT i nie były podatnikami VAT czynnymi Urząd ustalił w wyniku porównania liczby podmiotów, które posiadały w danym roku odnotowany obowiązek w CIT (raport z e-ORUS) z liczbą podmiotów, które w danym roku wykazały aktywność w podatku VAT (złożyły deklaracje VAT). Różnica<sup>62</sup> ta w poszczególnych latach 2017-2022 wyniosła odpowiednio 4557, 5948, 6770, 11 074, 12 953, 14 478 podmiotów.

(akta kontroli tom II str. 424-431, tom IV str. 285-294, 299-302)

Badanie próby 50 podatników CIT, spółek prawa handlowego wyszczególnionych w ww. raportach, jako niewywiązujących się z obowiązku złożenia zeznania CIT-8 w US<sup>63</sup>, wykazało, że 16 (32 %) z nich nie było zobowiązanych do złożenia zeznania CIT-8, w tym dziewięć (18 %) z uwagi na zmianę właściwości miejscowej, sześć (12 %) koniec bytu prawnego oraz jedna (2 %) inny rok podatkowy. W przypadku 20 podmiotów ich siedziba, według ustaleń US, mieściła się w tzw. biurze wirtualnym. Wobec 34 spośród 50 badanych podatników (68 %) Urząd nie podejmował działań ukierunkowanych na wyegzekwowanie obowiązku złożenia zeznania CIT-8 – szczegółowy opis w sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości*.

(akta kontroli tom II str. 424-431, tom IV str. 300)

**2.5.** Analiza ryzyka w Urzędzie przeprowadzana była na podstawie Procedury Zarządzania Ryzykiem w Izbie Administracji Skarbowej w Warszawie oraz w jednostkach podległych, stanowiącej Załącznik do Zarządzenia nr 80/2018 Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Warszawie z dnia 18 maja 2018 r.

W ramach analizy ryzyka (uwzględniającej m.in. obszar CIT) za okres 2021-I półrocze 2023 w Urzędzie zidentyfikowano niżej wymienione ryzyka i określono oraz podejmowano właściwe dla nich działania zaradcze, i tak w przypadku:

- świadomych działań o charakterze przestępczym ukierunkowanych na wyłudzenia należności podatkowych i niepodatkowych m.in.: prowadzono szczegółowe czynności sprawdzające wobec podmiotów obarczonych ryzykiem; wykorzystywano informacje z zasobów informatycznych (np. WRO-SYSTEM);
- wzrostu liczby zobowiązanych, nieposiadających składników majątkowych, podlegających egzekucji m.in.: na bieżąco monitorowano ryzyka; aktywnie i nieustannie poszukiwano praw majątkowych podlegających egzekucji; przenoszono odpowiedzialność na osoby trzecie;
- niskiej skuteczności czynności analitycznych spowodowanej brakiem zasobów kadrowych m.in.: upraszczano czynności analityczne; racjonalnie organizowano pracę; wykorzystywano dostępne systemy informatyczne; kontrolowano i monitorowano pracowników w zakresie terminowości i poprawności realizacji zadań.

W okresie objętym kontrolą w Urzędzie nie zidentyfikowano nowych ryzyk w obszarze CIT i tym samym nie kierowano do DIAS wniosków w przedmiotowym zakresie.

Naczelnik wyjaśnił, że w głównej mierze czynności analityczne, zgodnie z polityką i kierunkami działania KAS były nastawione na obszar rozliczeń w podatku VAT, które w szczytowej mierze swym zakresem obejmowały również CIT.

<sup>62</sup> Różnica nie jest reprezentatywna, tak jak wygenerowany Wykaz podmiotów – rozpoczęcie działalności gospodarczej, gdyż obejmuje m.in. podmioty, które zmieniły w trakcie roku właściwość miejscową i złożyły zeznania CIT w nowym urzędzie skarbowym; nie złożyły zeznania; wybrały wydłużony rok podatkowy dla rozliczenia CIT; zostały wykreślone z KRS.

<sup>63</sup> Dobór próby losowy, po 10 podatników za każdy rok podatkowy, którego zakończenie nastąpiło w poszczególnych latach 2017-2021.

W Urzędzie działalność analityczną w obszarze CIT prowadzono poprzez indywidualne analizy podmiotowe, w zakresie zgodnym z wytycznymi DIAS, Szefa KAS i MF, oraz analizy systemowe zagadnień udostępnianych przez MF na Platformie Analitycznej<sup>64</sup>, w aplikacji WRO-SYSTEM – w Module Zarządzania Analizami<sup>65</sup>. W okresie objętym kontrolą komórka czynności analitycznych prowadziła analizy podatników podatku dochodowego od osób prawnych m.in. w zakresie: niezgodności pomiędzy CIT a VAT; brakujących zeznań CIT; poniesionej straty z działalności; braku wpłaty zaliczek na podatek dochodowy. W wyniku podejmowanych działań analitycznych 18 spraw wytypowano do kontroli podatkowej i sporządzono stosowne wnioski, 133 sprawy skierowano na czynności sprawdzające.

Zgodnie z wyjaśnieniami Naczelnika, prowadzone czynności analityczne były ukierunkowane również na identyfikację mechanizmów optymalizacji podatkowej. W tym zakresie ujawniono jeden przypadek, w którym zachodziło podejrzenie stosowania przez podatnika agresywnej optymalizacji podatkowej. W tej sprawie 7 lipca 2023 r. sporządzono wniosek o kontrolę podatkową.

(akta kontroli tom I str. 581-590, tom II str. 432-434, tom IV str. 287-294)

W 2021 r. i 2022 r. do Urzędu wpłynęło odpowiednio 484 i 711 oświadczeń o sporządzeniu lokalnej dokumentacji cen transferowych, o których mowa w art. 11m u.p.d.o.p.<sup>66</sup>. W 2020 r. nie prowadzono ewidencji oświadczeń o sporządzeniu lokalnej dokumentacji cen transferowych. W uzasadnionych przypadkach w Urzędzie podejmowano czynności analityczne i weryfikacyjne przedmiotowych oświadczeń, jednak w tym zakresie nie prowadzono odrębnej ewidencji. Szczegółowe informacje o transakcjach, podmioty te raportowały na formularzu TPR-C do Szefa KAS, do których US nie miał dostępu, a który umożliwiałby typowanie podmiotów do czynności lub kontroli w zakresie cen transferowych. NUS zawniósł o przyznanie dostępu do powyższych danych, jednak wniosek został odrzucony przez MF<sup>67</sup>.

Według wyjaśnień Naczelnika zasady prowadzenia spraw, w których istnieje ryzyko podejmowania przez podmioty czynności o „sztucznym charakterze”, w następstwie czego może zostać wydana decyzja z zastosowaniem klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania, funkcjonowały w Urzędzie w oparciu o zalecenia i wytyczne zawarte przy pismach MF z dnia 19 kwietnia 2018 r.<sup>68</sup> oraz z 8 sierpnia 2019 r.<sup>69</sup>. Zgodnie z nimi działania powinny następować głównie w toku prowadzonych procedur podatkowych, w szczególności kontroli podatkowych oraz kontroli celno-skarbowych. W celu ustalenia, czy czynność stanowi unikanie opodatkowania, koniecznym jest w pierwszej kolejności jednoznaczne określenie, jakie działania składają się na ocenianą czynność, czy jej rezultatem jest w ogóle osiągnięcie korzyści podatkowej w rozumieniu przepisów o klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania oraz czy w danej sprawie nie zaszyły przesłanki wyłączające zastosowanie klauzuli. Stąd prowadzenie działalności analitycznej z poziomu Urzędu nie jest możliwe. Niemniej jednak, stosownie do zadań nałożonych na Urząd, w toku prowadzonych kontroli oraz postępowań podatkowych, każdorazowo przeprowadzona była indywidualna analiza w kierunku identyfikacji czy podatnik podejmował czynności o „sztucznym charakterze” oraz czy zachodzą przesłanki do zastosowania klauzuli.

W kontrolowanym okresie nie stwierdzono przypadków uzasadniających wystąpienie do Szefa KAS o zastosowanie powyższej klauzuli.

(akta kontroli tom II str. 432-434, tom IV str. 287-294, tom V str. 110-115)

<sup>64</sup> W skład Platformy Analitycznej wchodzi aplikacja WRO-SYSTEM, która służy do wspomagania prac analitycznych i czynności sprawdzających w jednostkach KAS poprzez udostępnianie i analizę zawartości plików JPK\_VAT, obszarów STIR oraz analizę podmiotów w oparciu o resortowe bazy danych i bazy własne. W aplikacji znajdują się moduły: Wierzytelności, Analizer (JPK, Raporty), STIR, STIR Przepływy, Analiza, Transakcje.

<sup>65</sup> Dalej: MZA.

<sup>66</sup> W brzmieniu obowiązującym w latach 2019-2021 – tj. wg art. 11m ust. 1 u.p.d.o.p. podmioty powiązane, które są obowiązane do sporządzenia lokalnej dokumentacji cen transferowych, składają urzędowi skarbowemu oświadczenie o jej sporządzeniu, w terminie do końca dziewiątego miesiąca po zakończeniu roku obrotowego. Z kolei zgodnie z art. 11t ust. 1 u.p.d.o.p. informacja o cenach transferowych za rok podatkowy zawierająca elementy określone w ust. 2, podlegała przekazaniu do Szefa KAS. Z dniem 1 stycznia 2022 r. art. 11m został uchylony, natomiast zgodnie z nadanym z tą datą nowym brzmieniem art. 11t ust. 1 u.p.d.o.p. informacja o cenach transferowych za rok podatkowy podlega przekazaniu do naczelnika urzędu skarbowego.

<sup>67</sup> Jako uzasadnienie odrzucenia MF wskazało: „Zgodnie z przyjętą w dniu 3 grudnia 2021 roku Instrukcją zarządzania systemem informatycznym TPR, wnioski otrzymane z UCS, IAS i US nie mogą zostać pozytywnie rozpatrzone. Dostęp w tym zakresie, decyzją Właściciela biznesowego danych TPR, jest na razie ograniczony do pracowników MF.”

<sup>68</sup> Zn.: DKP3.0723.3.2018.

<sup>69</sup> Zn.: DKP2.0723.7.2019.

Czynności analityczne obejmujące podatników CIT, którzy nie byli jednocześnie podatnikami VAT czynnymi, na ogół prowadzono w związku z otrzymywaniem informacji sygnałnych zewnętrznych, przy wykorzystaniu Platformy Analitycznej. Urząd nie prowadził odrębnej ewidencji analiz dla tych podmiotów.

(akta kontroli tom II str. 432-434, tom IV str. 287-294)

**2.6. Zasady prowadzenia czynności sprawdzających, a także okoliczności uzasadniające odstąpienie od ich podejmowania,** Naczelnik uregulował w Instrukcji ws. przeprowadzania czynności sprawdzających. Zgodnie z jej brzmieniem, weryfikację zgodności rozliczeń podatkowych CIT, z przedstawionymi przez podatnika dokumentami źródłowymi, pracownicy dokumentowali sporządzając adnotację w sprawie dokonanych ustaleń, a informację o przeprowadzonych czynnościach sprawdzających rejestrowali w aplikacji e-ORUS w module „Czynności sprawdzające”.

(akta kontroli tom I str. 397-516)

Badanie 60 zeznań CIT-8, złożonych przez spółki prawa handlowego za rok podatkowy, który zakończył się w latach 2017-2021<sup>70</sup>, wykazało, że czynności sprawdzające podjęto jedynie wobec dziewięciu podatników (15 %), z czego osiem spraw zakończono, a jedna pozostawała w toku. W przypadku 51 wytypowanych do badania podmiotów Naczelnik nie przeprowadził czynności sprawdzających, na podstawie art. 272 pkt 3 O.p., w zakresie zgodności zadeklarowanych kwot z dokumentami źródłowymi oraz nie podjął żadnych działań weryfikacyjnych w zakresie prawidłowości rozliczeń CIT. W ośmiu przypadkach czynności nie przeprowadzono z uwagi na ustalenie, że podatek zmienił właściwość miejscową, zaś w sześciu z powodu wykreślenia spółki z KRS.

(akta kontroli tom I str. 479-483, tom II str. 435-443)

Jako przyczynę nieprzeprowadzenia czynności sprawdzających w ww. sprawach Naczelnik wskazał m. in. na duże obciążenie pracą, bardzo dużą liczbę podmiotów, ukierunkowanie działań na ryzyko związane z podatkiem VAT, stan epidemii COVID-19, zmiany legislacyjne w 2022 r. (w tym w podatku CIT), dużą rotację kadr, zmianę systemu do ewidencjonowania czynności sprawdzających (wygaszenie aplikacji e-ORUS i wprowadzenie ZISAR), realizację zadań priorytetowych (terminowych).

(akta kontroli tom II str. 443)

Spośród ośmiu przeprowadzonych czynności sprawdzających: w sześciu sprawach nie stwierdzono nieprawidłowości; w jednej po wezwaniu do złożenia wyjaśnień podatek dokonał korekty rozliczenia; w kolejnej sprawie stwierdzono błędnie odliczoną stratę z lat ubiegłych i wszczęto kontrolę podatkową<sup>71</sup>. W toku przeprowadzonych czynności sprawdzających weryfikowano prawidłowość zadeklarowanej kwoty przychodów i kosztów uzyskania przychodów, prawo podatnika do zastosowania stawki podatkowej, wysokość zadeklarowanej straty/dochodu, prawidłowość odliczenia strat z lat ubiegłych, prawo do zmniejszenia podstawy opodatkowania, prawo do odliczeń od dochodu. Siedmiu podatników okazało dokumenty źródłowe. W czterech czynnościach dane zawarte w zeznaniu porównywano z JPK-VAT w zakresie przychodów, kosztów i kontrahentów oraz ze sprawozdaniem finansowym. W toku przeprowadzonych czynności sprawdzających nie zidentyfikowano podatników posługujących się fałszywymi lub fikcyjnymi danymi adresowymi siedziby lub miejsca wykonywania działalności gospodarczej.

(akta kontroli tom I str. 446-456, tom II str. 435-442)

W złożonych w Urzędzie zeznaniach CIT-8 za lata podatkowe 2017-2021 odpowiednio: 115, 112, 105, 133, 150 podatników nie wykazało przychodów, podczas gdy w rozliczeniach VAT za odpowiedni okres deklarowali oni obroty w łącznej kwocie 239 233 tys. zł, 140 537 tys. zł, 106 020 tys. zł, 143 579 tys. zł, 213 062 tys. zł. Analogiczne przypadki wystąpiły wśród podatników, którzy nie złożyli zeznań CIT-8. W Urzędzie w ww. latach podatkowych odnotowano odpowiednio 637, 651, 783, 974, 1465 podatników, którzy w deklaracjach VAT

<sup>70</sup> W tym: 10 zeznań z deklarowanymi najwyższymi dochodami opodatkowanymi stawką 9 % podatku, w których wykazano podatek należny, 10 zeznań podatników, którzy osiągnęli najwyższe przychody, a jednocześnie zadeklarowali stratę lub dochód do wysokości 5 % przychodów (tj. niską rentowność prowadzonej działalności), 10 zeznań podatników, którzy wykazali odliczenie strat z lat ubiegłych o najwyższych kwotach, 10 zeznań z wykazanymi najwyższymi stratami, 10 zeznań z najwyższymi odliczeniami od dochodu (innymi niż straty z lat ubiegłych) oraz 10 zeznań z najwyższymi odliczeniami zmniejszającymi podstawę opodatkowania.

<sup>71</sup> Na dzień 29 sierpnia 2023 r. – kontrola w toku.

wykazali obroty, w łącznych kwotach: 1 917 101 tys. zł, 1 317 245 tys. zł, 2 781 944 tys. zł, 2 352 586 tys. zł, 5 140 896 tys. zł, a nie złożyli CIT-8.

(akta kontroli tom IV str. 277)

Naczelnik wyjaśnił, że podatnicy, którzy wykazali „zerowe” przychody w zeznaniu CIT-8 lub nie złożyli zeznań, a jednocześnie wykazali obroty w deklaracjach VAT byli weryfikowani m.in. w oparciu o raporty z MZA. Weryfikacją objęto 92 podmioty za 2020 r., 413 za 2021 r. oraz 40 za 2022 r. Dodatkowo w 2023 r. w oparciu o raport z MZA, u 300 podatników podjęto czynności sprawdzające, wzywając ich celem wyjaśnienia przyczyn braku wykazania przychodów lub braku złożenia zeznania CIT za 2020 r. Dalej wyjaśnił, że MZA nie daje możliwości zbiorczego ustalenia wyników tych czynności i wymaga to weryfikacji każdego rekordu indywidualnie.

(akta kontroli tom IV str. 296-297, 302-304, tom V str. 60-61, 116-120)

Spośród otrzymanych w MZA typowań dotyczących powyższego zakresu, w Urzędzie weryfikacją objęto m.in. raporty pn.:

- zerowy CIT-8 vs VAT-7 za 2021 r. – otrzymany 26 sierpnia 2022 r. – do czynności sprawdzających wytypowano 83 podatników, z czego zrealizowano 65 (78,3 %), pozostałe czynności pozostawały w toku;
- obroty zerowe i brak deklaracji – PIT i CIT 2020 – otrzymany 17 stycznia 2023 r. – do czynności sprawdzających wytypowano 10 podatników, z czego sześć (60,0 %) spraw zrealizowano, pozostałe czynności w toku;
- porównanie obrotów w VAT z przychodami w CIT – sześć raportów otrzymanych 12 maja 2023 r., w których łącznie wystąpiło 210 pozycji dotyczących podatników CIT wytypowanych do czynności sprawdzających, z czego 93 sprawy (45,8 %) zrealizowano, pozostałe sprawy były w toku.

(akta kontroli tom V str. 60-61, 116-120)

Odnosnie złożonych w Urzędzie w 2021 r. i 2022 r. oświadczeń o sporządzeniu lokalnej dokumentacji cen transferowych, o których mowa w art. 11m u.p.d.o.p.<sup>72</sup>, czynności analityczne i weryfikacyjne, według wyjaśnień Naczelnika, podejmowano w uzasadnionych przypadkach, gdyż szczegółowe informacje o transakcjach, podmioty te raportowały do Szefa KAS, co opisano w pkt 2.5. niniejszego wystąpienia.

(akta kontroli II str. 432-437, tom IV str. 287-294)

**2.7.** W latach 2021-2023 (do 30 czerwca) Urząd przeprowadził łącznie 13 kontroli w zakresie CIT<sup>73</sup>, w tym dwie kontrole doraźne i 11 właściwych<sup>74</sup>, w toku których stwierdzono uszczuplenia na łączną kwotę 7484 tys. zł.

Liczba przeprowadzonych kontroli CIT, w relacji do liczby zarejestrowanych w Urzędzie podatników CIT<sup>75</sup>, wynosiła 0,006 % w 2021 r. oraz 0,014 % w 2022 r. i 0,016 % w I połowie 2023 r. Łączna kwota stwierdzonych uszczupleń z tytułu ww. kontroli stanowiła 0,014 % w łącznej wartości przychodów, zadeklarowanych przez podatników, w złożonych w Urzędzie zeznaniach CIT-8 za lata 2020-2021<sup>76</sup>.

Ogółem w ww. okresie Urząd przeprowadził 205<sup>77</sup> kontroli podatkowych na łączną kwotę uszczupleń 141 490 tys. zł<sup>78</sup>. Najwięcej kontroli przeprowadzono w zakresie VAT, tj. 125, stwierdzając w nich uszczuplenia w kwocie 124 803 tys. zł<sup>79</sup>. W zakresie PIT przeprowadzono

<sup>72</sup> W brzmieniu obowiązującym w latach 2019-2021.

<sup>73</sup> W 2021 r. dwie kontrole o łącznej kwocie uszczupleń 1687 tys. zł; w 2022 r. pięć kontroli (uszczuplenia 3484 tys. zł); w 2023 r. (do 30 czerwca) sześć kontroli (uszczuplenia 2313 tys. zł).

<sup>74</sup> Kontrole właściwe są to kontrole obejmujące pełny okres rozliczeniowy określony w ustawach podatkowych (np. w podatkach dochodowych – rok podatkowy). Kontrole doraźne to kontrole podatkowe obejmujące niepełny okres rozliczeniowy (np. w podatkach dochodowych – kontrole zaliczek) oraz wybrane zagadnienia w danym zobowiązaniu podatkowym i okresie rozliczeniowym.

<sup>75</sup> Według stanu na 31 grudnia: 2021 r. i 2022 r. oraz 30 czerwca 2023 r.

<sup>76</sup> Przychody według Zestawienia nr 3 – Dane z zeznań CIT-8 za lata 2020-2021; w 2020 r. – 26 135 341 tys. zł oraz w 2021 r. – 25 673 404 zł.

<sup>77</sup> Liczba kontroli podatkowych zawiera również kontrole, które jednocześnie dotyczyły dwóch tytułów podatkowych np. CIT i VAT.

<sup>78</sup> W 2021 r. – 51 o łącznej kwocie uszczupleń 28 767 tys. zł; w 2022 r. – 111 (uszczuplenia 94 224 tys. zł) oraz w 2023 r. (do 30 czerwca) – 43 kontrole (uszczuplenia 18 499 tys. zł).

<sup>79</sup> W 2021 r. 27 kontroli (uszczuplenia 25 198 tys. zł); w 2022 r. 74 kontrole (uszczuplenia 86 281 tys. zł); w 2023 r. (do 30 czerwca) 24 kontrole (uszczuplenia 13 324 tys. zł).

67 kontroli, w których stwierdzono uszczuplenia w kwocie 9 203 tys. zł<sup>80</sup>. Udział przeprowadzonych kontroli w zakresie podatku CIT w liczbie wszystkich kontroli przeprowadzonych w Urzędzie stanowił 6,3 %, a wartość stwierdzonych uszczupień 5,3 %.

(akta kontroli tom II str. 37, tom IV str. 327)

**2.8.** W okresie objętym kontrolą komórki analityczne skierowały łącznie 18 wniosków o przeprowadzenie kontroli podatkowej w zakresie CIT. Wszystkie wnioski zostały przyjęte do realizacji, z czego 13 kontroli zakończono<sup>81</sup>. W sporządzonych analizach, jako uzasadnienie przeprowadzania kontroli wskazywano: prawdopodobieństwo zaniżenia zobowiązań w podatku CIT w związku z brakiem wykazania w CIT przychodów przy równoczesnym wykazaniu obrotu w deklaracjach VAT; odliczenie straty w zawyżonej wysokości; zastosowanie nieprawidłowej stawki podatku 9 %; brak wpłat należnych zaliczek z tytułu CIT; zawyżenie kosztów uzyskania przychodu.

(akta kontroli tom III str. 294-295, 297)

**2.9.** Jedyne, sporządzony w kontrolowanym okresie, wniosek o przeprowadzanie kontroli celno-skarbowej w zakresie CIT Naczelnik skierował do Mazowieckiego Urzędu Celno-Skarbowego w Warszawie<sup>82</sup> w dniu 8 lutego 2023 r. Wniosek dotyczył rozliczeń spółki akcyjnej za 2017 r. i swym zakresem obejmował również rozliczenia w zakresie VAT. W uzasadnieniu wskazano m.in. na nieprawidłowości w działalności podmiotów przejętych przez spółkę, podejrzenie oszustw podatkowych i sfałszowanie umowy. W reakcji na przedmiotowy wniosek Naczelnik UCS wszczął pięć kontroli celno-skarbowych w zakresie podatku VAT. Decyzję o podjęciu kontroli w zakresie CIT uzależnił od ustaleń w tych kontrolach. Wobec tego podatnika US rozpoczął także czynności sprawdzające w zakresie podatku CIT, dotyczące tzw. ulgi za „złe długi” za 2021 r.

(akta kontroli tom III str. 296-376, 643-644, tom IV str. 298)

**2.10.** Badaniem szczegółowym objęto 10 kontroli podatkowych (właściwych), przeprowadzonych przez Urząd w latach 2021-2023 (do 30 czerwca) w spółkach prawa handlowego w zakresie prawidłowości rozliczeń podatku CIT. Kontrole dotyczyły rozliczeń za lata 2015-2017 oraz 2019-2021 podatników, których dane adresowe siedziby były aktualne, zgodne z KRS. Wartość przychodów określona w wyniku kontroli wyniosła 83 746 tys. zł. Kontrole podejmowano w wyniku analiz przeprowadzonych przez komórki Urzędu (sześć spraw), jak również w oparciu o analizy IAS (dwie) i MF (dwie). Wszystkie kontrole wszczęto bez zawiadamiania podatnika o zamiarze wszczęcia kontroli, zgodnie z art. 48 ust. 11 pkt 2 ustawy z dnia 6 marca 2018 r. Prawo przedsiębiorców<sup>83</sup>, a osiem z nich poprzedzono analizą prawdopodobieństwa naruszenia prawa, o której mowa w art. 47 ust. 1 P.P. Kontrole trwały od 10 do 95 dni. Osiem z nich było przedłużanych, o czym każdorazowo zawiadomiono kontrolowanego, zgodnie art. 284b § 2 O.p. i art. 55 P.P. W trzech kontrolach żądano od podatników przekazania ksiąg podatkowych oraz dowodów księgowych na podstawie art. 193a § 1 O.p., a w sześciu dane z ksiąg porównano z danymi JPK\_VAT. Sporządzone protokoły kontroli podatkowej zawierały elementy określone w art. 290 § 2 O.p.

W wyniku przeprowadzonych kontroli organ podatkowy stwierdził:

- niewykazanie<sup>84</sup> lub zaniżenie przychodów<sup>85</sup> (w czterech sprawach, na łączną kwotę 4301 tys. zł);
- zawyżenie<sup>86</sup> kosztów uzyskania przychodów, które nie skutkowało przypisem, ponieważ u podatników nie wystąpiło zobowiązanie (w dwóch sprawach);
- nieprawidłowe zastosowanie stawki podatku 9 % (w dwóch sprawach, na łączną kwotę 239 tys. zł);

<sup>80</sup> W 2021 r. 22 kontroli (uszczuplenia 1882 tys. zł); w 2022 r. 32 kontrole (uszczuplenia 4459 tys. zł); w 2023 r. (do 30 czerwca) 13 kontroli (uszczuplenia 2862 tys. zł).

<sup>81</sup> Według stanu na dzień 20.07.2023 r. pięć kontroli było w trakcie realizacji.

<sup>82</sup> Dalej: UCS.

<sup>83</sup> Dz. U. z 2023 r. poz. 221 ze zm.; dalej: P.P.

<sup>84</sup> Brak ksiąg rachunkowych i dokumentów źródłowych. Oszacowano podstawę opodatkowania, na podstawie JPK\_VAT.

<sup>85</sup> W jednym przypadku spółka złożyła zerowe zeznanie CIT, nie wykazując należnych – otrzymanych przychodów. W drugiej sprawie zaniżono wykazane przychody z tytułu wpływów bankowych na rachunki spółki nie zgłoszone do Urzędu oraz nie ujęte w księgach spółki. W kolejnej kontroli stwierdzono zaniżenie przychodów w wyniku nie ujęcia faktur sprzedaży w księgach.

<sup>86</sup> W jednej sprawie zawyżono koszty amortyzacji, zużycia materiałów i usług obcych oraz koszty finansowe. W drugiej błędnie ujęto wydatki w kosztach.



- błędne<sup>87</sup> odliczenie straty z lat poprzednich (w jednej sprawie na kwotę 1687 tys. zł),
- nieskutecznie złożone zeznanie podatkowe CIT, tj. podpisane przez nieuprawnioną osobę (w jednej sprawie na kwotę 724 tys. zł).

Po zakończeniu kontroli w pięciu sprawach podatnicy wnieśli zastrzeżenia, które Urząd rozpatrzył zgodnie z art. 291 § 2 O.p. W dwóch z tych spraw zostały złożone korekty częściowe na łączną kwotę 10 150 zł. Spośród pozostałych pięciu podatników, trzech złożyło korekty na kwotę 239 037 zł. Wynikające z korekt kwoty zaległości zostały uregulowane wraz z odsetkami<sup>88</sup>.

Z siedmiu spraw, w których podatnicy nie dokonali korekt uwzględniających ustalenia kontroli w całości, w pięciu wszczęto postępowanie podatkowe na podstawie art. 165b O.p. W dwóch pozostałych (zakończonych 27 kwietnia 2023 r.) do dnia 18 lipca 2023 r. nie wszczęto postępowań podatkowych.

W powyższym zakresie Naczelnik wydał trzy decyzje: dwie na kwotę przypisu 2411 tys. zł, jedną – zmniejszającą stratę o 597 tys. zł.

(akta kontroli tom III str. 377-642)

**2.11.** Po zakończeniu u podatnika CIT kontroli podatkowej w zakresie podatku VAT, według wyjaśnień NUS, Urząd weryfikował wpływ stwierdzonych nieprawidłowości na wysokość zobowiązań CIT, nie sporządzano jednak udokumentowanych analiz w tym zakresie – szczegółowy opis w sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości*.

Badaniem objęto 20 kontroli podatkowych w zakresie VAT, w wyniku których stwierdzono nieprawidłowości polegające na zaniżeniu wartości obrotów (10 kontroli) albo zawyżeniu wartości zakupów (10 kontroli). Skontrolowane spółki zadeklarowały fikcyjną sprzedaż towarów i usług na kwotę łączną netto 218 568 tys. zł oraz fikcyjne nabycie towarów i usług na kwotę łączną netto 256 130 tys. zł. Ustalono także zaniżenie obrotów o kwotę łączną netto 37 478 tys. zł. Ponadto z uwagi na nieprzedłożenie do kontroli podatkowej dokumentów, pozbawiono podatników prawa do odliczenia podatku naliczonego od nabycia na kwotę łączną netto 14 970 tys. zł. Kontrole te prowadzono głównie w spółkach, które zostały wykreślone z rejestru VAT, których transakcje nie odzwierciedlały rzeczywistego obrotu gospodarczego i brak było kontaktu z osobami je reprezentującymi, dostępu do dokumentacji, informacji o majątku.

Stwierdzono, że w dwóch przypadkach wyniki kontroli VAT zostały wykorzystane do podjęcia działań w zakresie CIT. W jednej z tych spraw prowadzono kontrolę podatkową, w której stwierdzono zaniżenie przychodów o 3812 tys. zł i zaniżenie zobowiązania w CIT o 724 tys. zł. Drugą sprawę skierowano do czynności sprawdzających<sup>89</sup>. W trzech przypadkach ustalenia w zakresie VAT nie miały wpływu na rozliczenie CIT<sup>90</sup>, a w dwóch kolejnych ze względu na skomplikowany stan faktyczny – działania dotyczące CIT odłożono do momentu wydania prawomocnej decyzji w VAT. W kolejnej sprawie spółka w trakcie kontroli VAT zmieniła adres siedziby i właściwość urzędu skarbowego. W 12 sprawach, ustalenia kontroli VAT dotyczyły wystawiania, jak i otrzymywania fikcyjnych faktur, które nie odzwierciedlały rzeczywistego obrotu gospodarczego. Wg wyjaśnień Naczelnika ustalony stan faktyczny w tych kontrolach VAT nie stanowił podstawy do wszczęcia kontroli w zakresie CIT.

(akta kontroli tom IV str. 3-163, tom V str. 62)

**2.12.** W latach 2021-2023 (do 30 kwietnia) w Urzędzie nie wystąpiły przypadki braku możliwości wszczęcia kontroli podatkowej u podatnika CIT z powodu fikcyjnych lub fałszywych danych adresowych podmiotu. Spośród wystawionych w Urzędzie 131 imiennych upoważnień do przeprowadzenia kontroli podatkowej wobec podatników CIT, będących spółkami prawa handlowego, trzy anulowano, w tym dwa z uwagi na skorygowanie przez spółkę rozliczeń VAT o kwotę mającą być przedmiotem kontroli oraz jedno<sup>91</sup> z uwagi m.in. na

<sup>87</sup> Podatnik nie dokonał zmniejszenia wysokości podlegającej odliczeniu straty, po tym jak w wyniku kontroli podatkowej, za rok w którym wykazano stratę ulega zmianie jej wysokość.

<sup>88</sup> Łączna kwota dokonanych wpłat z korekt deklaracji wraz z odsetkami wyniosła 267 421,51 zł.

<sup>89</sup> W dniu 3 sierpnia 2023 r. – spółka po zakończeniu kontroli złożyła korekty deklaracji VAT, ale nie skorygowała zeznań CIT.

<sup>90</sup> W jednej sprawie nieprawidłowo przeniesiono kwotę nadwyżki podatku naliczonego nad należnym z poprzedniej deklaracji VAT. W dwóch sprawach odliczono podatek naliczony z faktury zaliczkowej na poczet zakupu nieruchomości, która podlega zwolnieniu z VAT.

<sup>91</sup> 1435-SKP.500.121.2022. [...] Na podstawie art. 5 ust. 1 ustawy z dnia 6 września 2001 r. o dostępie do informacji publicznej (Dz. U. z 2022 r. poz. 902) oraz art. 10 ustawy o NIK, NIK wyłączyła jawność informacji.

brak majątku i brak możliwości wyegzekwowania istniejących już zaległości, w tym od członka zarządu.

(akta kontroli tom IV str. 164-174, 325-326)

**2.13.** W ramach realizacji zadań statutowych w zakresie CIT w Urzędzie przeprowadzono analizy rozliczeń podatników CIT, głównie w zakresie: niezgodności pomiędzy CIT a VAT; niezgodności pomiędzy sprawozdaniem finansowym a CIT; poniesionej straty z działalności czy braku wpłaty zaliczek na podatek dochodowy. Wynikiem przedmiotowych analiz było skierowanie 18 wniosków o przeprowadzenie kontroli podatkowej oraz 133 o wykonanie czynności sprawdzających w zakresie CIT. Czynności analityczne prowadzono w zakresie zgodnym z wytycznymi DIAS<sup>92</sup> i MF<sup>93</sup>. Nie zdiagnozowano zagrożeń dla gromadzenia dochodów z CIT.

Naczelnik wyjaśnił, że problemy związane z weryfikacją rozliczeń podatników CIT były poruszane na spotkaniach z kierownictwem IAS, m.in. cyklicznych spotkaniach Dyrektora IAS z naczelnikami urzędów skarbowych, jak również na spotkaniach zespołu egzekucyjnego. W toku kontroli NIK nie przedłożono kontrolującemu pisemnych zgłoszeń w tym zakresie.

Wg Naczelnika na sposób realizacji zadań w tym zakresie wpływ miał m.in.: brak wykwalifikowanej kadry; ukierunkowanie kontroli i czynności sprawdzających na weryfikację rozliczeń podatku VAT; zaangażowanie się w coroczną akcję PIT; bardzo duża liczba biur wirtualnych, udostępniających spółkom adres bez weryfikacji danych kontaktowych czy personalnych właścicieli lub członków zarządu. W kwestii problemów związanych z wyegzekwowaniem obowiązków podatkowych wobec podatników posługujących się fałszywymi lub fikcyjnymi adresami Naczelnik wskazał m.in. na niemożność ustalenia majątku zobowiązanych oraz brak skutecznego doręczenia odpisów tytułów wykonawczych; podawanie jako adres siedziby numeru budynku (budynek biurowy/wieżowiec) bez wskazania numeru pokoju, piętra.

(akta kontroli tom IV str. 243-244, 306-309)

W ocenie Naczelnika bardzo dużym utrudnieniem w pracy administracji skarbowej jest automatyzacja rejestracji w KRS. Dane wpisane do KRS, które korzystają z domniemania prawdziwości, potem muszą być w urzędach weryfikowane i poprawiane. Powoduje to mnogość zadań i przy braku skutecznych narzędzi obniża ich efektywność w zakresie m.in. podatku CIT. Zdaniem Naczelnika podmiot nie powinien być zarejestrowany przy braku pełnych danych (np. nr rachunku bankowego, nr PESEL osoby wskazanej do reprezentacji). W celu zapewnienia aktualności danych w KRS należałoby wprowadzić okres ważności wpisu do KRS i przy braku ich aktualizacji podmiot powinien być z automatu wykreślony z KRS. Zwiększyłyby to efektywność nadzoru nad obszarem rozliczeń podatkowych oraz zapewniłyby aktualizację bazy przedsiębiorców faktycznie działających. Zasadnym byłoby wprowadzanie regulacji prawnych „zmniejszających różnicę” pomiędzy dochodem księgowym i podatkowym oraz eliminującym unikanie opodatkowania, w tym wprowadzenie JPK CIT.

(akta kontroli tom IV str. 315--319)

**2.14.** W latach 2021-2023 w żadnym z obszarów zadań realizowanych przez US (tj. rejestracji, czynności sprawdzających, kontroli podatkowych i egzekucji administracyjnej) nie wyznaczono mierników dedykowanych wyłącznie dla zagadnień związanych z podatkiem dochodowym od osób prawnych (CIT). Ustalone przez MF i IAS mierniki oraz wartości do wykonania dotyczyły pomiaru realizacji zadań z obszaru podatków, mających na celu zapewnienie szeroko pojętych wpływów do budżetu państwa, ich składowymi były wszystkie tytuły podatkowe. Należały do nich m.in. mierniki: efektywności wpływów z podatków; ilości i efektywności kontroli dotyczących podatków; egzekucji należności podatkowych. Urząd wykonał wyznaczone mierniki na poziomie powyżej wartości wyznaczonych przez IAS.

(akta kontroli tom IV str. 244-276, 309-313)

**2.15.** W okresie objętym kontrolą, w zakresie podatku CIT, Urząd weryfikował udostępnione w aplikacji WRO-SYSTEM MZA wyniki analiz obejmujące 605 podmiotów. Dotyczyły

<sup>92</sup> Załącznik do Zarządzenia nr 132/2022 Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Warszawie z dnia 29 lipca 2022 r. – Instrukcja prowadzenia analizy ryzyka, typowania podmiotów do kontroli i czynności sprawdzających oraz postępowania z informacjami sygnałnymi.

<sup>93</sup> Polityka zarządzania procesem analitycznym w Krajowej Administracji Skarbowej z kwietnia 2019 r., Ministerstwo Finansów Departament Analiz.

one: braku CIT za 2021 r. (209 podmiotów); zerowego CIT przy jednoczesnym wykazaniu nabyć w VAT za 2021 r. (83 podmioty); zaliczek na CIT-8 (23 podmioty); po 13 podmiotów – CIT 9 % oraz CIT 9 % mały podatnik; po 10 podmiotów CIT 9 % przychody 2020 r. oraz zerowe obroty w PIT i CIT za 2020 r.; CIT 9 % przychody 2019 r. (12 podmiotów), porównania obrotów VAT z przychodami CIT (203 podmioty); wykazujących zerowy CIT (17 podmiotów), CIT 9 % przychody 2022 r. (12 podmiotów). W wyniku podejmowanych działań analitycznych, 18 spraw wytypowano do kontroli podatkowej (z czego 13 zakończono), 133 sprawy skierowano do przeprowadzenia czynności sprawdzających.

(akta kontroli tom IV str. 292, 313-314, 323-324)

Naczelnik wyjaśnił, że MZA nie daje możliwości zbiorczego ustalenia wyników tych czynności, ustalenie liczby zakończonych oraz trwających czynności wymagałoby indywidualnej weryfikacji każdego rekordu.

(akta kontroli tom V str. 61)

Stwierdzone  
nieprawidłowości

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

1. Naczelnik Urzędu nie prowadził systematycznego monitoringu ciągłości i terminowości składania zeznań podatkowych CIT-8 oraz nie podejmował czynności sprawdzających, o których mowa w art. 274a § 1 O.p., w stosunku do podatników, którzy nie dopełnili obowiązku złożenia zeznania, co było niezgodne z zaleceniami sformułowanym przez MF w pkt I Wytycznych do czynności sprawdzających w zakresie CIT<sup>94</sup>, w myśl których:
  - w ramach czynności sprawdzających należy prowadzić monitoring ciągłości i terminowości składania zeznań,
  - w stosunku do podatników, którzy nie dopełnili obowiązku złożenia zeznania, należy potwierdzić posiadanie obowiązku oraz podjąć próbę wyjaśnienia przyczyn braku zeznania, m.in. poprzez wezwanie do jego złożenia, natomiast w przypadku braku reakcji podatnika rozważyć skierowanie sprawy do kontroli podatkowej lub postępowania podatkowego.

W Urzędzie nie stosowano również dobrych praktyk, wskazanych w ww. Wytycznych<sup>95</sup>, do których MF zaliczyło m.in. monitoring podmiotów nieskładających zeznań podatkowych oraz niekierowanie kolejnych wezwań do podmiotów, które nie składają zeznań i nie reagowały na poprzednie wezwania, skierowanie kolejnych wezwań do osób upoważnionych do reprezentacji w KRS, przeprowadzenie wizji lokalnej pod adresem siedziby, po ustaleniu braku działalności – kierowanie informacji do KRS.

Wobec 34 z 50 badanych podatników, którzy byli zobowiązani do złożenia zeznania CIT-8 w Urzędzie, nie podjęto żadnych działań zmierzających do wyegzekwowania tego obowiązku. W szczególności do podatników nie skierowano wezwań do wyjaśnienia przyczyn niezłożenia deklaracji lub do ich złożenia, nie kierowano również wezwań w tym zakresie do osób fizycznych upoważnianych do reprezentowania podatnika, ani nie weryfikowano aktualności danych adresowych spółek.

W przedmiotowych sprawach nie sporządzano i nie przekazywano do komórki ds. karno-skarbowych zawiadomień o naruszeniu przepisów prawa podatkowego, w związku z 54 § 1<sup>96</sup>. Nie nakładano także kar porządkowych na podstawie art. 262 § 1 pkt 2 O.p.

Ponadto wbrew obowiązkowi określone w wprowadzonej przez Naczelnika Instrukcji w sprawie przeprowadzania czynności sprawdzających (§ 6 ust. 1), w Urzędzie nie generowano systematycznie – nie rzadziej niż raz w roku – raportów zawierających wykaz podatników CIT, którzy nie dopełnili obowiązku złożenia zeznania CIT-8. Przedmiotowy raport został wygenerowany w toku czynności kontrolnych, w dniu 14 lipca 2023 r.

(akta kontroli tom II str. 424-431, tom IV str. 285-294, 299-302, 302-304, 306-307)

Naczelnik wyjaśnił, że w Urzędzie w pierwszej kolejności podejmowano sprawy mające na celu zabezpieczenie interesów Skarbu Państwa, tj. zapewnienie pozytywnych efektów finansowych i wpływów do budżetu. Z tych też względów podejmowano działania

<sup>94</sup> Pt. Weryfikacja obowiązku składania zeznań i sprawozdań finansowych, str. 51-54.

<sup>95</sup> W pkt VIII, pt. Dobre praktyki w zakresie podatku CIT, str. 61.

<sup>96</sup> Podatnik, który uchylając się od opodatkowania, nie ujawnia właściwemu organowi przedmiotu lub podstawy opodatkowania lub nie składa deklaracji, przez co naraża podatek na uszczuplenie, podlega karze grzywny do 720 stawek dziennych albo karze pozbawienia wolności, albo obu tym karom łącznie.

w przypadku niezłożenia zeznań CIT, wobec tych podmiotów, które wykazały obroty w deklaracjach składanych w podatku VAT. Z uwagi na duże obciążenie pracą w Urzędzie nie generowano stałych, cyklicznych raportów podatników, którzy nie dopełnili obowiązku złożenia zeznania CIT-8, ponieważ analizowanie indywidualnie każdej pozycji raportu prowadziłoby do zaangażowania pracowników do działań nieefektywnych i nieekonomicznych.

(akta kontroli tom II str. 424-431, tom IV str. 285-294, 299-304, 306-307)

2. W Urzędzie nie sporządzano udokumentowanych analiz w zakresie wpływu i możliwości wykorzystania ustaleń z przeprowadzonych kontroli VAT do określenia podstawy opodatkowania w CIT. W 12 objętych badaniem kontrolach VAT przeprowadzona w tym zakresie weryfikacja nie została w żaden sposób udokumentowana, co należy uznać za działanie nierzetelne.

(akta kontroli tom IV str. 3-163)

Naczelnik wyjaśnił, że weryfikacja pod kątem wpływu stwierdzonych nieprawidłowości w podatku VAT na wysokość zobowiązania CIT podejmowana jest każdorazowo. Instrukcja Kontroli I-03/01/2020 nie wymagała sporządzania dokumentacji z przeprowadzonej weryfikacji. Jednocześnie, zgodnie z Instrukcją prowadzenia analizy ryzyka, typowania podmiotów do kontroli (...) nr 132/2022 § 3 ust. 1 pkt 2, do zadań Naczelnika Urzędu należy w szczególności zapewnienie warunków efektywnego przebiegu procesu oceny informacji i analizy podmiotów, zaś – zgodnie z § 6 pkt 7 powyższej Instrukcji – przy planowaniu działań w związku ze złożonymi informacjami sygnałnymi (do których należą informacje z kontroli) należy kierować się ekonomiką i efektywnością postępowania.

(akta kontroli tom I str. 583, 586, 643-657, tom V str. 62)

NIK zwraca uwagę, że sporządzanie udokumentowanych analiz zapewnia prawidłowe i efektywne wykonywanie kontroli zarządczej w Urzędzie. Rzetelnie dokumentowany i zatwierdzany przez osoby odpowiedzialne wynik dokonanej weryfikacji wpływu nieprawidłowości stwierdzonych w kontrolach VAT na zobowiązania w podatku CIT będzie również świadczył o zapewnieniu przez Naczelnika nadzoru nad prawidłową realizacją zadań w zakresie analizy ryzyka oraz typowania podmiotów do kontroli i czynności sprawdzających, wynikających z przywołanej powyżej Instrukcji nr 132/2022. NIK zauważa ponadto, że ekonomika postępowania nie może stanowić podstawy odstąpienia od obowiązku realizacji ustawowych zadań, szczególnie w przypadkach, w których z wysokim prawdopodobieństwem wystąpić może wykroczenie skarbowe bądź przestępstwo skarbowe, ścigane z urzędu w rozumieniu KKS. Do podstawowych zadań naczelnika urzędu skarbowego należy m.in. ustalanie, określanie i pobór podatków oraz rozpoznawanie, wykrywanie i zwalczanie przestępstw skarbowych i wykroczeń skarbowych, zapobieganie tym przestępstwom i wykroczeniom oraz ściganie ich sprawców, w zakresie określonym w KKS (art. 28 ust. 1 pkt 1 i pkt 10 ustawy o KAS). Odstąpienie od przeprowadzenia kontroli nie może być uzasadnione tylko brakiem efektywności postępowania. Taka praktyka organów podatkowych powoduje, że podatnicy uchylający się od opodatkowania, unikający kontaktu z urzędem skarbowym, posiadający zaległości podatkowe nie są kontrolowani, chociaż to właśnie tacy podatnicy powinni być szczególnie w kręgu zainteresowania organów podatkowych.

#### **OCENA CZĄSTKOWA**

W kontrolowanym okresie struktura organizacyjna Urzędu była adekwatna do celów i zadań, w tym związanych z weryfikacją rozliczeń podatku CIT. Pracownikom Urzędu w miarę możliwości zapewniono dostęp do szkoleń z przedmiotowego zakresu, oferowanych przez jednostki KAS. Dostępne zasoby kadrowe ukierunkowywano przede wszystkim na działania priorytetowe. Podejmowana w Urzędzie działalność analityczna była zgodna z wytycznymi jednostek nadzoru (MF, Dyrektor IAS) i koncentrowała się na zagadnieniach udostępnianych na Platformie Analitycznej w MZA. W jej wyniku m.in. podejmowano kontrole podatkowe w CIT, które prowadzono prawidłowo. Działania w obszarze czynności sprawdzających, związanych z weryfikacją prawidłowości deklarowanych w zeznaniach rozliczeń podatkowych oraz z monitorowaniem ciągłości składania zeznań nie były jednak rzetelne. W 61,7 % zbadanych spraw Naczelnik nie przeprowadził czynności sprawdzających, na podstawie art. 272 pkt 3 O.p., w zakresie zgodności rozliczeń w CIT-8 z dokumentami źródłowymi.

W Urzędzie nie generowano też systematycznie raportów podatników, którzy nie dopełnili obowiązku złożenia zeznania i nie podejmowano wobec nich działań, zmierzających do wyegzekwowania tego obowiązku, co było niezgodne z obowiązującą instrukcją oraz wytycznymi MF. Nie zapewniono także właściwego udokumentowania prowadzonych analiz, w zakresie wpływu ustaleń z przeprowadzonych kontroli VAT na zobowiązania w CIT.

OBSZAR

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

Opis stanu faktycznego

**3.1.** W kolejnych latach 2020-2022 wzrastała liczba podatników, u których stwierdzono zaległości z tytułu podatku CIT oraz kwota tych zaległości. Na ostatni dzień roku zaległości posiadało:

- w 2020 r. 3491 podmiotów (13,4 % podatników CIT) na kwotę 68 217 tys. zł;
- w 2021 r. 3824 podmiotów (12,4 %) na kwotę 73 723 tys. zł;
- w 2022 r. 4469 podmiotów (12,3 %) na kwotę 111 965 tys. zł.

W trakcie 2023 r. (wg stanu na 30 czerwca 2023 r.) z wpłatą należności z tytułu CIT zalegało 4108 podmiotów (11,3 % podatników CIT) i kwota tych zaległości wyniosła 151 568 tys. zł (tj. 222 % kwoty zaległości na koniec 2020 r.).

Z ww. kwot tytułami wykonawczymi objęto odpowiednio: 73,8 % (50 350 tys. zł), 92,3 % (68 026 tys. zł), 93,0 % (104 087 tys. zł) oraz 65,6 % (99 404 tys. zł), z czego w kolejnych latach wyegzekwowano: 8,4 % (4208 tys. zł), 12,7 % (8645 tys. zł), 16,3 % (16 953 tys. zł) i 2,7 % (2729 tys. zł) zaległości.

(akta kontroli tom IV str. 328-330)

**3.2.** Egzekwowanie zaległości podatkowych w CIT prowadzono na podstawie przepisów powszechnie obowiązujących, uregulowań wewnętrznych, w tym Instrukcji w sprawie realizacji należności pieniężnych<sup>97</sup>, Instrukcji w sprawie podejmowania działań w celu niedopuszczenia do przedawnienia zobowiązań podatkowych<sup>98</sup>, Instrukcji w sprawie procedury postępowania z zaległościami podatkowymi<sup>99</sup>, wykorzystując przy tym wytyczne zawarte w podręczniku „Dobrych praktyk w komórkach wierzycielskich”. Instrukcja w sprawie procedury postępowania z zaległościami podatkowymi<sup>100</sup>. Przebieg postępowania egzekucyjnego, w tym wszystkie czynności dokonane przez pracowników działu egzekucji, rejestrowany był w systemie informatycznym EGAPOLTAX. Monitoring przedawnień prowadzono za pomocą sporządzanych na początku każdego roku raportów przedawnień. Ponadto pracownicy komórki wierzycielskiej na bieżąco, w każdym miesiącu, analizowali raporty przedawnień, a efektem końcowym analiz były spotkania Komisji ds. przedawnień, które odbywały się co najmniej raz w miesiącu. Dodatkowo pracownicy wszystkich komórek organizacyjnych Urzędu byli zobligowani do podejmowania działań uniemożliwiających przedawnienie zobowiązań podatkowych.

(akta kontroli tom IV str. 331-398, 460-464)

W wyniku zbadania 10 największych zaległości w zakresie CIT, stwierdzono że:

- w pięciu przypadkach wystawiono i przesłano zobowiązanemu upomnienie, zgodnie z zasadami określonymi w art. 15 § 1-1b u.p.e.a. oraz w § 3 rozporządzenia Ministra Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej z dnia 18 listopada 2020 r. w sprawie postępowania wierzycieli należności pieniężnych<sup>101</sup>, bez zbędnej zwłoki po upływie terminu płatności zobowiązania<sup>102</sup>, a po upływie siedmiu dni (od ośmiu do 28) od dnia

<sup>97</sup> Instrukcja I-15/1/2017 Naczelnika Pierwszego Urzędu Skarbowego Warszawa-Śródmieście z dnia 30 maja 2017 r. w sprawie realizacji przez wierzyciela zadań związanych z egzekucją należności pieniężnych; Instrukcja 1/2/2020 z dnia 19 grudnia 2019 r. w sprawie realizacji należności pieniężnych; Instrukcja 1/3/2022 z dnia 31 grudnia 2021 r. w sprawie realizacji należności pieniężnych, dalej: Instrukcja w sprawie realizacji należności pieniężnych.

<sup>98</sup> Instrukcja I-16/1/2017 Naczelnika Pierwszego Urzędu Skarbowego Warszawa-Śródmieście z dnia 30 maja 2017 r. w sprawie podejmowania działań w celu niedopuszczenia do przedawnienia zobowiązań podatkowych.

<sup>99</sup> Instrukcja I-5/03/2017 Naczelnika Pierwszego Urzędu Skarbowego Warszawa-Śródmieście z dnia 6 lutego 2020 r. w sprawie procedury postępowania z zaległościami podatkowymi.

<sup>100</sup> Instrukcja I-5/03/2017 Naczelnika Pierwszego Urzędu Skarbowego Warszawa-Śródmieście z dnia 6 lutego 2020 r. w sprawie procedury postępowania z zaległościami podatkowymi.

<sup>101</sup> Dz. U. z 2020 r. poz. 2083; dalej: r.p.w.n.

<sup>102</sup> Tj. po jednym, dwóch, w dwóch sprawach czterech oraz 19 dniach od daty powstania zaległości podatkowej.

doręczenia upomnienia<sup>103</sup> wystawiono tytuł wykonawczy zawierający elementy, o których mowa w art. 27 u.p.e.a.;

- w pozostałych sprawach upomnienie nie zostało wystawione, przy czym w czterech z nich należność została określona w ostatecznym orzeczeniu<sup>104</sup> (tj. zgodnie z § 2 pkt 2 rozporządzenia Ministra Finansów z 30 października 2014 r. w sprawie określenia należności pieniężnych, których egzekucja może być wszczęta bez uprzedniego doręczenia upomnienia<sup>105</sup>)<sup>106</sup>. Tytuły wykonawcze wystawiono w terminie od trzech do 28 dni od dnia powstania zaległości;
- stan majątkowy zobowiązanych ustalano, zgodnie z obowiązującą Instrukcją, wykorzystując dane ze źródeł i baz danych wewnętrznych: m.in. POLTAX, PA<sup>107</sup>, OGNIVO<sup>108</sup> oraz zewnętrznych: m. in. CEPiK<sup>109</sup>, Centralna Informacja Ksiąg Wieczystych, Ośrodek Dokumentacji Geodezyjnej i Kartograficznej, KRS;
- wobec zidentyfikowanych (w siedmiu z 10 badanych postępowań) składników majątkowych podejmowano bezzwłocznie działania celem zastosowania środków egzekucyjnych, tj.: w sześciu wystąpiono o zabezpieczenie środków pieniężnych na rachunkach bankowych<sup>110</sup>, w tym dodatkowo w trzech o zabezpieczenie środków u kontrahentów, a w jednym złożono dwa wnioski o dokonanie wpisu hipoteki przymusowej; w kolejnej sprawie dokonano zastawu skarbowego na ujawnionych składnikach ruchomych;
- u trzech pozostałych dłużników, w wyniku analizy sprawozdań finansowych nie stwierdzono danych wskazujących na dysponowanie aktywami trwałymi bądź obrotowymi mogącymi być przedmiotem egzekucji;
- w ośmiu sprawach wezwano zobowiązanych, w tym dwóch na podstawie art. 36 u.p.e.a. do udzielenia informacji i wyjaśnień w zakresie przedmiotowych postępowań egzekucyjnych oraz sześciu na podstawie art. 37b § 1 u.p.e.a. do złożenia oświadczenia o posiadanych majątku i źródłach dochodu<sup>111</sup>;
- w jednej z badanych spraw, zobowiązany wniósł skargę na czynności egzekucyjne na podstawie art. 54 § 1 u.p.e.a., którą organ egzekucyjny oddalił w postanowieniu; wniósł także zarzuty z art. 33 § 2 pkt 1 i 6 lit. c u.p.e.a., których wierzyciel nie uznał; postępowanie egzekucyjne w tej sprawie zawieszono<sup>112</sup>, z uwagi na postanowienie WSA w Gdańsku<sup>113</sup> o wstrzymaniu wykonania decyzji.

Pomimo nieuregulowania w ośmiu przypadkach zaległości objętych badaniem w terminie 60 dni od daty wszczęcia egzekucji, organ egzekucyjny nie złożył wniosków do KRS, na podstawie art. 55a u.p.e.a., o wpisanie daty wszczęcia egzekucji należności, wysokości pozostałych do wyegzekwowania kwot oraz daty i sposobu zakończenia egzekucji – szczegółowy opis w sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości*.

(akta kontroli tom IV str. 331-349, 365-372, 396-398)

W jednym przypadku, z uwagi na brak kontaktu ze spółką<sup>114</sup> i brak faktycznej siedziby pod wskazanym w KRS adresem<sup>115</sup>, w Urzędzie nie podjęto działań zmierzających do uchylenia dłużnikowi numeru NIP z urzędu, na podstawie art. 8c ust. 4 u.z.e.p.

<sup>103</sup> W ósmy, 10, 14, 22 i 28 dniu.

<sup>104</sup> Postanowienie z dnia 17 października 2022 r.; decyzja z dnia 23 marca 2018 r., decyzja z 24 września 2021 r.; decyzja z dnia 8 czerwca 2021 r.

<sup>105</sup> Dz. U. z 2023 r, poz.1626; dalej: rozporządzenia MF z dnia 30 października 2014 r.

<sup>106</sup> W jednym przypadku nie wystawiono upomnienia z uwagi na wniesienie w dniu 20 kwietnia 2023 r. odwołania od decyzji z dnia 24 marca 2023 r., które nie zostało rozpatrzone.

<sup>107</sup> Platforma Analityczna.

<sup>108</sup> [...] Na podstawie art. 5 ust. 1 ustawy z dnia 6 września 2001 r. o dostępie do informacji publicznej (Dz. U. z 2022 r. poz. 902) oraz art. 10 ustawy o NIK, ), NIK wyłączyła jawność informacji.

<sup>109</sup> Obejmuje centralną ewidencję kierowców (CEK) oraz centralną ewidencję pojazdów (CEP).

<sup>110</sup> PEKAO S.A., BNP Paribas Bank Polska S.A., Bank Milenium S.A., Bank Spółdzielczy.

<sup>111</sup> Do pozostałych dwóch dłużników nie skierowano przedmiotowych wezwań, gdyż w jednym przypadku decyzja określająca zobowiązanie podatkowe była nieostateczna i nie było wszczęte postępowanie egzekucyjne, w drugim brak było kontaktu ze spółką, a postępowanie egzekucyjne zakończono przed upływem 60 dni od daty wszczęcia egzekucji.

<sup>112</sup> Postanowieniem z dnia 02.03.2023 r.

<sup>113</sup> Z dnia 20 lutego 2023 r., sygn. akt I SA/Gd 139/23.

<sup>114</sup> [...] Na podstawie art. 5 ust. 1 ustawy z dnia 6 września 2001 r. o dostępie do informacji publicznej (Dz. U. z 2022 r. poz. 902) oraz art. 10 ustawy o NIK, ), NIK wyłączyła jawność informacji.

<sup>115</sup> Adres aktualny w KRS <https://ekrs.ms.gov.pl/web/wyszukiwarka-krs/strona-glowna> [...] Na podstawie art. 5 ust. 1 ustawy z dnia 6 września 2001 r. o dostępie do informacji publicznej (Dz. U. z 2022 r. poz. 902) oraz art. 10 ustawy o NIK, ), NIK wyłączyła jawność informacji, wg stanu na dzień 8.08.2023 r.

Naczelnik wyjaśnił, że wynikało to z potrzeby pozostawienia NIP, celem monitorowania majątku dłużnika. Z dniem 20 lipca 2018 r. spółkę wykreślono z rejestru VAT, na podstawie art. 96 ust. 9 pkt 2 ustawy o VAT, co w ocenie Naczelnika było procedurą szybszą i korzystniejszą z punktu widzenia bezpieczeństwa budżetu, jak i uczestników obrotu gospodarczego<sup>116</sup>.

(akta kontroli tom IV str. 331-337, 365-372, 396-398, tom V str. 63)

**3.3.** Badanie działań podejmowanych przez Naczelnika US w zakresie przeniesienia odpowiedzialności za zobowiązania podatkowe na osoby trzecie wykazało, że w żadnej z 10 badanych spraw Urząd nie wydawał w odniesieniu do dłużników zaświadczenia, o którym mowa w art. 306g O.p. Stwierdzono ponadto, że:

- w dwóch z badanych postępowań, prowadzonych w trybie art. 108 O.p., wydano decyzje o odpowiedzialności członka zarządu za zaległości spółki<sup>117</sup> na pełną kwotę zaległości odpowiednio na 3161 tys. zł i 299 tys. zł;
- w pięciu sprawach zaległości powstały w czasie COVID, co zgodnie z art. 15zzra ustawy z dnia 2 marca 2020 r. o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych<sup>118</sup>, skutkowało przerwaniem biegu terminu do złożenia wniosku o ogłoszenie upadłości, a tym samym wpływało na możliwość orzeczenia odpowiedzialności osób trzecich;
- w jednej sprawie nie było możliwości orzeczenia odpowiedzialności osób trzecich, z uwagi na brak wystąpienia przesłanek z art. 116 O.p.<sup>119</sup>;
- w kolejnej, na kwotę 778 tys. zł, odstąpiono od orzeczenia odpowiedzialności z powodu braku możliwości skutecznego wszczęcia postępowania z uwagi na brak możliwości ustalenia numeru identyfikacyjnego oraz miejsca zamieszkania prezesa zarządu;
- w ostatniej z badanych spraw<sup>120</sup>, 4 listopada 2022 r. odstąpiono od przeniesienia odpowiedzialności z tytułu podatku CIT w kwocie 2880 tys. zł z uwagi na brak posiadania przez osobę trzecią majątku oraz dochodów, które pozwalałyby zaspokoić ewentualne zaległości.

(akta kontroli tom IV str. 399-403, tom V str. 108-109, 126-139, 143-152, 168-212, 230-275)

**3.4.** W latach 2021-2023 (do 30 czerwca), z tytułu przedawnionych 956 zobowiązań CIT, odpisano należność główną na kwotę 15 141 tys. zł oraz należne odsetki w kwocie 8580 tys. zł, w tym:

- w 2021 r. odpisano 257 przedawnionych zaległości na kwotę 2718 tys. zł, które przedawniły się w latach 2014-2021<sup>121</sup>;
- w 2022 r. odpisano 351 przedawnionych zaległości na kwotę 3908 tys. zł, które przedawniły się w latach 2018-2022<sup>122</sup>;
- w 2023 r. (do 30 czerwca) odpisano 348 przedawnionych zaległości na kwotę 8516 tys. zł, które przedawniły się w latach 2012-2023<sup>123</sup>.

(akta kontroli tom IV str. 410-413)

Przedawnione zobowiązania z tytułu podatku CIT odpisywano głównie w roku ich przedawnienia lub w roku następnym. W 124 przypadkach odpisanie przedawnionych zobowiązań CIT nastąpiło z ponad rocznym opóźnieniem – szczegółowy opis w sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości*.

(akta kontroli tom IV str. 450-459)

<sup>116</sup> Szef KAS prowadzi w postaci elektronicznej wykaz podmiotów VAT, które nie zostały zarejestrowane przez naczelników urzędów skarbowych albo zostały wykreślone z tego wykazu przez tych naczelników. Od 01.09.2019 r. MF udostępniło podatnikom narzędzie do weryfikacji statusu podatników VAT i jest ono rzeczywiście wykorzystywane przez podatników chcących zweryfikować status swoich przyszłych kontrahentów.

<sup>117</sup> Decyzja z dnia 17.06.2019 r. 1435.SEW-2.4120.36.19.PW; Decyzja z dnia 15.11.2021 r. 1435-SEW-2.4120.26.2021.6.

<sup>118</sup> Dz. U. z 2023 r. poz. 1327, ze zm.

<sup>119</sup> Ustalono, że spółka posiada majątek, w związku z czym w dniu 14 listopada 2022 r. złożono dwa wnioski o dokonanie wpisu hipoteki przymusowej.

<sup>120</sup> Pismo Dyrektora IAS z dnia 30 czerwca 2020 r. znak 1401-IEW4.031.2.2020.EW.

<sup>121</sup> W tym: w 2021 r. – 220 na kwotę 1493 tys. zł; w 2020 r. – 21 na kwotę 155 tys. zł; w 2019 r. trzy na kwotę 190 tys. zł; w 2017 r. dwie na kwotę 591 tys. zł; w 2016 r. sześć na kwotę 0,0 zł; w 2014 r. pięć na kwotę 288 tys. zł.

<sup>122</sup> W tym: w 2022 r. – 305 na kwotę 3403 tys. zł; w 2021 r. 14 na kwotę 385 tys. zł; w 2020 r. cztery na kwotę 118 tys. zł; w 2019 r. dwie na kwotę 0,0 zł; w 2018 r. jedna na kwotę 2 tys. zł; w 2017 r. siedem na kwotę 0,0 zł; w 2016 r. 18 na kwotę 0,0 zł.

<sup>123</sup> W tym: w 2023 r. 251 na kwotę 7332 tys. zł; w 2022 r. 20 na kwotę 56 tys. zł; w 2021 r. 14 na kwotę 94 tys. zł; w 2020 r. 14 na kwotę 99 tys. zł; w 2019 r. 46 na kwotę 602 tys. zł; w 2018 r. jedna na kwotę 291 tys. zł; w 2016 r. jedna na kwotę 26 tys. zł; w 2012 r. jedna na kwotę 16 tys. zł.

3.5. Na dzień 30 czerwca 2023 r. w Urzędzie ustalono 56 podatników, posiadających 75 zaległości w podatku CIT za lata przed 2016 r., na kwotę 51 899 tys. zł. Badaniem objęto 10 największych dłużników, posiadających zaległości na ogólną kwotę 3677 tys. zł. Przedmiotowe zaległości, mimo upływu pięciu lat od daty ich powstania, nie uległy przedawnieniu z uwagi na wystąpienie przesłanek określonych w art. 70 O.p. § 2 – § 4, w tym m.in. prowadzone postępowanie karno-skarbowe, ogłoszenie upadłości, wpis hipoteki przymusowej, ustanowienie zastawu skarbowego.

(akta kontroli tom II str. 450-459)

Stwierdzone  
nieprawidłowości

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

1. Organ egzekucyjny, mimo nieuregulowania ośmiu zaległości na łączną kwotę 41 006 tys. zł (z 10 badanych) w terminie 60 dni od daty wszczęcia egzekucji, nie złożył wniosków do KRS o wpisanie daty wszczęcia egzekucji należności, wysokości pozostałych do wyegzekwowania kwot oraz daty i sposobu zakończenia egzekucji, co było niezgodne z art. 55a u.p.e.a.

(akta kontroli tom IV str. 331-337)

Naczelnik wyjaśnił, że w przypadku uporczywych i trudnych dłużników stosowanie unormowania wynikającego z art. 55a u.p.e.a, prowadziło do cyklicznego powielania czynności, mających na celu rzeczywiste i zgodne ze stanem faktycznym aktualizowanie informacji zawartych w KRS, co z kolei wpłynęło na spadek ilości stosowanych przez organ egzekucyjny środków egzekucyjnych. Wg stanu na 31 grudnia 2022 r. w Urzędzie było 19 751 tytułów wykonawczych wystawionych na osoby prawne i organizacje nieposiadające osobowości prawnej. W toku było 4450 postępowań egzekucyjnych (tytułów wykonawczych), z czego 3655 prowadzono powyżej 60 dni. Po 60 dniach zakończono 5095 postępowań egzekucyjnych. Oznaczało to, iż w 2022 r. organ winien skierować do KRS co najmniej 8750 wniosków o wpis informacji o wszczęciu egzekucji administracyjnej lub aktualizację wpisu dotyczącego prowadzonego postępowania.

(akta kontroli tom IV str. 365-372, 396-398)

NIK zauważa, że dyspozycja art. 55a u.p.e.a. nie daje Naczelnikowi wyboru, co do możliwości skorzystania z przewidzianego w nim środka dyscyplinowania niesumiennej dłużników. Zgodnie z jego brzmieniem, jeśli od daty wszczęcia egzekucji upływie 60 dni, a należności nie zostaną uregulowane, organ egzekucyjny składa wniosek, co oznacza obowiązek zgłoszenia do KRS przedmiotowych informacji. Należy podkreślić, że KRS jest rejestrem publicznym, który korzysta z szeregu domniemań, a ujawnienie danych o prowadzonej egzekucji spełnia istotną funkcję informacyjną, tj. uprzedza uczestników obrotu gospodarczego o niewywiązywaniu się danego podmiotu ze wskazanych zobowiązań publicznoprawnych.

2. W kontrolowanych latach, w 124 przypadkach przedawnione zaległości CIT na łączną kwotę 2317 tys. zł odpisano z ewidencji księgowej po upływie okresu przekraczającego rok od daty ich przedawnienia. W 2021 r. stanowiły one 6,2 % (16/257), w 2022 r. 9,1 % (32/351), w 2023 r. (do 30 czerwca) 21,8 % (76/348) odpisanych zaległości.

Pozostawienie w ewidencji księgowej przedawnionych zaległości jest niezgodne z zasadą rzetelnego prowadzenia rachunkowości, o której mowa w art. 24 ust. 1 i 2 ustawy o rachunkowości, w związku z § 5 ust. 2 zarządzenia Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 28 grudnia 2017 r. w sprawie zasad rachunkowości i planów kont dla organów podatkowych podległych ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych, w zakresie poboru i rozliczenia podatków, opłat, wpłat z zysku przedsiębiorstw państwowych, jednoosobowych spółek Skarbu Państwa oraz banków państwowych, a także innych niepodatkowych należności budżetowych, do których poboru, ustalania lub określania są uprawnione organy podatkowe<sup>124</sup>.

(akta kontroli tom IV str. 412-413)

Naczelnik wyjaśnił, że przed odpisaniem przedawnionego zobowiązania podatkowego w Urzędzie przeprowadzana jest wnikliwa analiza oraz ocena wszystkich

<sup>124</sup> Dz. Urz. MFFIPR z 2021 r. poz.139, ze zm.



unormowanych w przepisach przesłanek zawieszających lub przerywających bieg terminu przedawnienia, skutkujących przesunięciem terminu przedawnienia. Rzetelna analiza wymaga zgromadzenia dokumentów z innych komórek organizacyjnych lub innych urzędów. Większość tych spraw dotyczy zaległości zabezpieczonych zastawem skarbowym (wpływającym na zawieszenie biegu terminu przedawnienia), który z uwagi na upływ czasu i spadek wartości podlega wykreśleniu. Następuje to znacznie później i dlatego często odpis zaległości dokonywany jest z ponad rocznym opóźnieniem.

(akta kontroli tom IV str. 368-372)

#### OCENA CZĄSTKOWA

Egzekucja zaległości w podatku dochodowym od osób prawnych przebiegała na ogół prawidłowo i skutecznie, stosownie do ujawnionego majątku, zaś udział kwoty zaległości wyegzekwowanych w zaległościach objętych tytułami wykonawczymi wzrastał. Jednak organ egzekucyjny, w przypadku nieuregulowania ośmiu z 10 badanych zaległości w terminie 60 dni od daty wszczęcia egzekucji, nie złożył wniosków do KRS, na podstawie art. 55a u.p.e.a., o wpisanie daty wszczęcia egzekucji należności, wysokości pozostałych do wyegzekwowania kwot oraz daty i sposobu zakończenia egzekucji. W Urzędzie prowadzono monitoring przedawnień, podejmowane w tym zakresie działania również pozytywnie wpływały na skuteczność egzekucji. Nie pozwoliły jednak na uniknięcie opóźnień w odpisywaniu należności przedawnionych i część z nich (tj. w 2021 r. – 6,2 %; w 2022 r. – 9,1 %; do 30 czerwca 2023 r. – 21,8 % ) odpisano po upływie ponad roku od daty przedawnienia.

#### Wnioski

### IV. Wnioski

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

1. Systematyczne weryfikowanie danych i egzekwowanie od podatników obowiązku złożenia zgłoszenia identyfikacyjnego w zakresie danych uzupełniających NIP-8.
2. Zapewnienie terminowej realizacji obowiązku uchylenia NIP z urzędu, na podstawie art. 8c ust. 4 u.z.e.p.
3. Przekazywanie do komórki ds. karno-skarbowych zawiadomień o podatnikach naruszających przepisy prawa podatkowego, w związku z art. 81 § 1 pkt 1 KKS.
4. Przekazywanie do KRS informacji, pozyskanych w toku realizowanych przez organ działań, o zdarzeniach, które podlegają obowiązkowi wpisu do KRS z urzędu, w szczególności o nieaktualnych danych adresowych podatników.
5. Podjęcie skutecznych działań w celu egzekwowania od podatników obowiązku składania zeznań CIT-8.
6. Przeprowadzenie udokumentowanych analiz dotyczących możliwości wykorzystania ustaleń kontroli VAT dla określenia zobowiązania w CIT w prawidłowej wysokości oraz wszczęcia ewentualnych postępowań w sprawie o przestępstwo bądź wykroczenie skarbowe, w związku z możliwym uszczupleniem CIT.
7. Kierowanie wniosków, o których mowa w art. 55a u.p.e.a., o wpisanie do KRS informacji o prowadzonej egzekucji, w sytuacjach nieuregulowania zaległości w terminie 60 dni od daty wszczęcia egzekucji.
8. Systematyczne odpisywanie z ewidencji księgowej przedawnionych zaległości podatkowych, w celu zapewnienia rzetelności danych w sporządzanych sprawozdaniach z wykonania dochodów budżetowych.

### V. Pozostałe informacje i pouczenia

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

#### Prawo zgłoszenia zastrzeżeń

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

przysługuje do wystąpienia pokontrolnego zmienionego zgodnie z treścią uchwały w sprawie zastrzeżeń.

Obowiązek  
poinformowania  
NIK o sposobie  
wykonania  
wniosków

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

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

Warszawa, 27 października 2023 r.

Kontroler  
Piotr Nowak  
główny specjalista k. p.

/-/

.....  
*podpis*

Najwyższa Izba Kontroli  
Delegatura w Warszawie  
p. o. Wicedyrektor  
Wiesława Bronisz

/-/

.....  
*podpis*