



NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI

Delegatura w Katowicach

LKA.410.017.02.2023

Paweł Cochur  
Naczelnik  
Pierwszego Urzędu Skarbowego  
w Katowicach  
ul. Żwirki i Wigury 17  
40-063 Katowice

# WYSTĄPIENIE POKONTROLNE

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

# I. Dane identyfikacyjne

Jednostka kontrolowana	Pierwszy Urząd Skarbowy w Katowicach <sup>1</sup> , ul. Żwirki i Wigury 17, 40-063 Katowice
Kierownik jednostki kontrolowanej	Paweł Cochur, Naczelnik Urzędu od 1 lutego 2022 r. <sup>2</sup> W okresie objętym kontrolą funkcję kierownika jednostki poprzednio pełniła Tamara Gibalska-Szmidt (od 24 kwietnia 2018 r. do 31 stycznia 2022 r.). (akta kontroli str. 5-6)
Zakres przedmiotowy kontroli	1) Identyfikacja i ewidencja podatników podatku dochodowego od osób prawnych. 2) Czynności sprawdzające i kontrola podatkowa w zakresie rozliczeń podatku dochodowego od osób prawnych. 3) Prawidłowość i skuteczność egzekwowania zaległości w podatku dochodowym od osób prawnych.
Okres objęty kontrolą	Lata 2021-2023 (do czasu zakończenia czynności kontrolnych, tj. do dnia 31 października 2023 r.) z wykorzystaniem dowodów sporządzonych przed tym okresem oraz danych za okresy wcześniejsze mających związek z badanym zagadnieniem.
Podstawa prawna podjęcia kontroli	Art. 2 ust. 1 ustawy z dnia 23 grudnia 1994 r. o Najwyższej Izbie Kontroli <sup>3</sup>
Jednostka przeprowadzająca kontrolę	Najwyższa Izba Kontroli Delegatura w Katowicach
Kontrolerzy	1. Piotr Graca – główny specjalista kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr LKA/126/2023 z 22 maja 2023 r. 2. Wiesław Pietrzyk – specjalista kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr LKA/188/2023 z 22 sierpnia 2023 r. (akta kontroli str. 1-4)

# II. Ocena ogólna<sup>4</sup> kontrolowanej działalności

## OCENA OGÓLNA

W Urzędzie sprawowano nadzór nad prawidłowością rozliczeń podatku dochodowego od osób prawnych<sup>5</sup>, jednak nie wszystkie podejmowane w tym zakresie zadania były realizowane prawidłowo i rzetelnie.

Urząd nieprawidłowo realizował działania w zakresie identyfikacji i ewidencji podatników podatku dochodowego od osób prawnych. W większości objętych badaniem spraw Urząd nie egzekwował bowiem od podmiotów zarejestrowanych w Krajowym Rejestrze Sądowym<sup>6</sup> obowiązku zgłoszenia danych uzupełniających (NIP-8). Z kolei w przypadkach podjęcia takich działań, wobec braku ich skuteczności Urząd nie podejmował dalszych działań dyscyplinujących. Wobec podatników,

<sup>1</sup> Zwany dalej: Urząd.

<sup>2</sup> Zwany dalej: „Naczelnik” lub „NUS”.

<sup>3</sup> Dz. U. z 2022 r. poz. 623, zwana dalej: ustawą o NIK.

<sup>4</sup> Najwyższa Izba Kontroli formułuje ocenę ogólną jako ocenę pozytywną, ocenę negatywną albo ocenę w formie opisowej. W niniejszym wystąpieniu zastosowano ocenę opisową.

<sup>5</sup> Podatek określony ustawą z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2022 r. poz. 2587, ze zm.), zwany dalej „podatkiem CIT”.

<sup>6</sup> Rejestr, o którym mowa w ustawie z dnia 20 sierpnia 1997 r. o Krajowym Rejestrze Sądowym (Dz. U. z 2023 r. poz. 685, ze zm., zwany dalej: „KRS”).

co do których zaistniało prawdopodobieństwo lub pewność, że posługują się fałszywymi lub fikcyjnymi danymi adresowymi, Urząd nie przeprowadzał postępowań dotyczących uchylecia numeru NIP.

Urząd dokonywał rzetelnej weryfikacji wyników analiz dotyczących podmiotów charakteryzujących się wysokim ryzykiem nieprawidłowości w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych<sup>7</sup>, otrzymywanych z Ministerstwa Finansów oraz udostępnianych przez Izbę Administracji Skarbowej w Katowicach<sup>8</sup>. Ustalenia z kontroli podatkowych przeprowadzonych w zakresie podatku od towarów i usług<sup>9</sup> były wykorzystywane na potrzeby weryfikacji prawidłowości rozliczeń w CIT. Pomimo systematycznie wzrastającej liczby niezłożonych zeznań podatkowych CIT-8, Urząd nie podjął w stosunku do wszystkich podatników uchylających się od ich złożenia wystarczających działań zmierzających do skutecznego wyegzekwowania tego obowiązku.

Działania zmierzające do wyegzekwowania zaległości podatkowych w CIT podejmowane były bez zbędnej zwłoki oraz zgodnie z obowiązującymi przepisami i procedurami, przy czym Urząd, pomimo takiego obowiązku, nie przekazywał rzetelnie wniosków o wpisanie w Krajowym Rejestrze Sądowym daty wszczęcia egzekucji administracyjnej, wysokości zaległości oraz daty i sposobu zakończenia egzekucji (wnioski do sądu rejestrowego skierowano dopiero w czasie kontroli NIK, po upływie od 253 dni do 1.046 dni).

W odniesieniu do wykazywanych w księgach rachunkowych Urzędu zaległości w CIT stwierdzono jeden przypadek zweryfikowania dopiero w toku kontroli NIK zasadności jej ujęcia. Odpisu tej zaległości z ww. ksiąg dokonano w sierpniu 2023 r. zamiast z końcem 2021 r.

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

OBSZAR

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

Opis stanu faktycznego

1.1. Liczba zarejestrowanych podatników CIT na 31 grudnia 2020 r. wyniosła 7.757, na 31 grudnia 2021 r. 8.624, na 31 grudnia 2022 r. 9.047, a na 30 czerwca 2023 r. 9.289.

Liczba spółek prawa handlowego<sup>11</sup> i ich udział w zbiorze zarejestrowanych podatników CIT przedstawiał się następująco: na 31 grudnia 2020 r. 5.275 (68,0%), na 31 grudnia 2021 r. 6.049 (70,2%), na 31 grudnia 2022 r. 6.383 (70,6%), a na 30 czerwca 2023 r. 6.571 (70,7%). Najliczniej występującą formą organizacyjną były spółki z ograniczoną odpowiedzialnością, których liczba wśród podatników CIT ogółem wynosiła w analizowanych okresach, odpowiednio: 5.065, 5.503, 5.846 i 6.025.

Liczba i udział pozostałych podmiotów w grupie podatników CIT przedstawiał się następująco: na 31 grudnia 2020 r. 2.482 (32,0%), na 31 grudnia 2021 r. 2.575 (29,8%), na 31 grudnia 2022 r. 2.664 (29,4%), a na 30 czerwca 2023 r. 2.718 (29,3%). Dominującą formą organizacyjną były wspólnoty mieszkaniowe, których liczba

<sup>7</sup> Zwany dalej: „CIT”

<sup>8</sup> Zwana dalej: „IAS”.

<sup>9</sup> Zwany dalej: „VAT”.

<sup>10</sup> Oceny cząstkowe to oceny działalności w poszczególnych obszarach badań kontrolnych. Ocena cząstkowa może być sformułowana jako ocena pozytywna, ocena negatywna albo ocena w formie opisowej.

<sup>11</sup> Tj., spółek z ograniczoną odpowiedzialnością, akcyjnych, jawnych, kapitałowych w organizacji, komandytowych, komandytowo-akcyjnych.

ogółem wynosiła w analizowanych okresach odpowiednio: 1.449, 1.484, 1.533 i 1.544.

Liczba i udział podatników jednocześnie niezarejestrowanych jako podatnicy VAT czynni na 31 grudnia 2020 r. wyniosła 5 595 (73,3%), na 31 grudnia 2021 r. 5 648 (65,5%), na 31 grudnia 2022 r. 5 907 (65,3%), a na 30 czerwca 2023 r. 5 991 (64,5%). W tej grupie podmiotów dominowały spółki z ograniczoną odpowiedzialnością, których liczba i udział wyniosły w analizowanych okresach, odpowiednio: 3 061 (54,7%), 2 919 (51,7%), 3 080 (52%) i 3 130 (52,2%). Kolejną pod względem liczebności grupą podmiotów niezarejestrowanych w VAT były wspólnoty mieszkaniowe, a ich liczba i udział wyniosły w analizowanych okresach, odpowiednio: 1.447 (21,6%), 1.482 (21,1%), 1.532 (21,2%) oraz 1.542 (25,5%).

(akta kontroli str. 38)

Liczba złożonych w Urzędzie deklaracji CIT-8 za lata podatkowe 2017-2022 wynosiła: za 2017 r. 4.683, za 2018 r. 4.664, za 2019 r. 4.770, za 2020 r. 5.297, za 2021 r. 5.746, za 2022 r. 1.987. Ponadto za 2021 r. złożono dwie deklaracje CIT-8E, a za 2022 r. 10 deklaracji CIT-8E.

(akta kontroli str. 39)

1.2. W okresie objętym kontrolą obowiązywały następujące procedury postępowania w sprawie rejestru podatników wprowadzone w Krajowej Administracji Skarbowej<sup>12</sup>:

- „Procedura postępowania w sprawie prowadzenia rejestru podatników i płatników”, obowiązująca do maja 2022 r.
- „Procedura postępowania w sprawie prowadzenia rejestru podatników i płatników, rejestru podatników od towarów i usług oraz rejestru podatników dokonujących transakcji wewnątrzwspólnotowych”, obowiązująca od czerwca 2022 r.
- „Procedura postępowania w sprawie analizy ryzyka rejestracji podmiotu”<sup>13</sup>, z maja 2018 r.

W Urzędzie nie wprowadzono w ww. zakresie innych dodatkowych wewnętrznych procedur.

(akta kontroli str. 94, 259-291, 519-531)

W okresie od 1 stycznia 2021 r. do 30 kwietnia 2023 r. 1.239 nowych podatników podatku dochodowego od osób prawnych rozpoczęło działalność, z tego 246 podmiotów (tj. 19,8%) nie złożyło danych uzupełniających NIP-8 (w 2021 r. 64 podmioty, w 2022 r. 101 podmiotów, od stycznia do kwietnia 2023 r. 81 podmiotów). Według stanu na koniec maja 2023 r. liczba podatników CIT, którzy nie złożyli informacji uzupełniającej NIP-8 wyniosła 418.

(akta kontroli str. 562-574)

Egzekwowanie od podatników zarejestrowanych w KRS obowiązku złożenia danych uzupełniających NIP-8 skontrolowano na losowej próbie dziesięciu spółek prawa handlowego, które nie złożyły danych uzupełniających NIP-8, a jednocześnie nadal figurowały w KRS jako podmioty zarejestrowane<sup>14</sup>. W przypadku dwóch spółek w rejestrze widniały adresy biur wirtualnych, pomimo że wg nadesłanych z tych biur informacji umowy z tymi spółkami wygasły. W wyniku analizy powyższych spraw ustalono, że:

- a) do dwóch spółek skierowano na podstawie art. 155 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa<sup>15</sup> w związku z art. 5 ust. 2c ustawy z dnia

<sup>12</sup> Zwana dalej: „KAS”.

<sup>13</sup> Przekazana do stosowania pismem IAS z dnia 7 czerwca 2018 r., znak 2401-ICR.4022.175.2018.2.

<sup>14</sup> Sprawdzenia dokonano na dzień 5 czerwca 2023 r.

<sup>15</sup> Dz. U. z 2022 r. poz. 2651, ze zm., zwana dalej: „O.p.”

13 października 1995 r. o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników<sup>16</sup> wezwania<sup>17</sup> do złożenia NIP-8, z których jedno zostało doręczone, drugie zwrócono jako przesyłkę niepodjętą, lecz w żadnym przypadku nie wywarły one skutku,

- b) w dwóch kolejnych przypadkach po uzyskaniu informacji z biura wirtualnego, że podatnicy zaprzestali korzystania z ich usług, a wobec powyższego na adres biura nie będzie przyjmowana korespondencja do tych podatników, Urząd nie skierował wezwań do spółek na ww. adresy,
- c) w trzech przypadkach organ podatkowy skierował na podstawie art. 151a § 1 O.p. pisma dotyczących niezłożenia NIP-8 do osób fizycznych upoważnionych do reprezentowania spółek, które nie wywarły skutku, w pozostałych siedmiu przypadkach takich pism nie skierowano,
- d) sześć spółek korzystało z adresów biur wirtualnych.

(akta kontroli str. 87)

Brak działań wobec podatników, którzy nie złożyli danych uzupełniających NIP-8 przedstawiono w sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości (pkt. 1 i 2.)*

1.3. Dokonywanie przez organ podatkowy weryfikacji danych podanych przez podatników CIT w zgłoszeniu identyfikacyjnym uzupełniającym NIP-8 zweryfikowano w oparciu o losową próbę 15 spółek prawa handlowego, które rozpoczęły działalność w okresie od 1 stycznia 2021 r. do 30 kwietnia 2023 r., w tym pięciu spółek, które nie dokonały rejestracji do celów poboru podatku od towarów i usług. W wyniku analizy powyższych spraw ustalono, że:

- a) w przypadku dziesięciu podatników, którzy złożyli wnioski o rejestrację do podatku od towarów i usług (VAT-R) weryfikacja przedstawionych informacji została przeprowadzona niezwłocznie i obejmowała m.in. prawidłowość podanych adresów (siedzib spółek i adresów prowadzenia działalności), formalnej poprawności zgłoszenia i kompletności numerów rachunków bankowych<sup>18</sup>, w przypadku pozostałych pięciu podatników, którzy nie złożyli VAT-R nie podejmowano działań w celu weryfikacji adresu siedziby lub miejsca prowadzenia działalności (zgodnie z pkt. 3 „Procedury postępowania w sprawie analizy ryzyka rejestracji podmiotu”, ocenie ryzyka podlegały podmioty dokonujące rejestracji w zakresie podatku VAT lub VAT-UE),
- b) we wszystkich przypadkach otwarcie w systemie informatycznym Poltax Plus obowiązków w podatku CIT nastąpiło z datą wpisu do KRS bez względu na moment złożenia NIP-8 lub jego brak.

(akta kontroli str. 138-139)

1.4. W Urzędzie nie wprowadzono procedur obiegu informacji pomiędzy komórkami organizacyjnymi dotyczących zgłaszania i procedowania spraw podatników posiadających nieaktualne, fikcyjne lub fałszywe adresy.

Naczelnik wyjaśnił, że mimo braku formalnych procedur, informacje dotyczące nieaktualnych, fikcyjnych lub fałszywych danych adresowych były przekazywane przez pracowników działów: kontroli, czynności sprawdzających i spraw wierzycielskich.

(akta kontroli str. 731, 736)

<sup>16</sup> Dz. U. z 2022 r. poz. 2500, ze zm., zwana dalej: „u.z.e.p.”.

<sup>17</sup> Po 153 i 231 dniach od rejestracji w KRS.

<sup>18</sup> 11 spółek podało w zgłoszeniach numer rachunku bankowego, cztery spółki nie podały rachunków, a organ podatkowy na tym etapie weryfikował dane o rachunkach bankowych podatników w zakresie kompletności podanego numeru i waluty rachunku.

W okresie objętym kontrolą Naczelnik nie wydawał decyzji w sprawie uchylania numeru NIP podatnikom CIT z uwagi na posługiwanie się fałszywymi lub fikcyjnymi danymi adresowymi siedziby lub miejsca prowadzenia działalności gospodarczej.

(akta kontroli str. 137)

W okresie objętym kontrolą do Działu Identyfikacji i Rejestracji Podatkowej<sup>19</sup> wpłynęło z innych komórek organizacyjnych Urzędu 47 informacji dotyczących nieaktualnych danych adresowych spółek i braku możliwości kontaktu z podatnikiem. W wyniku badania próby dziesięciu takich zgłoszeń ustalono, że:

- w siedmiu sprawach potwierdzono fakt wygaśnięcia umów dotyczących lokali siedzib spółek lub adresów w biurach wirtualnych, stąd nie kierowano już na ww. adresy wezwań, w jednej sprawie ujawnienie nowego adresu wynikało z wyciągu z KRS, w dwóch przypadkach nieaktualność adresu ujawniono w wyniku oględzin posesji, dwóch przypadkach w związku z otrzymanymi informacjami skierowano bezzwłocznie wezwania do spółek, które zostały doręczone, jednakże nie skutkowały one uzyskaniem zgłoszeń aktualizacyjnych danych adresowych,
- Urząd nie kierował w żadnej sprawie wezwań do osób fizycznych upoważnionych do reprezentowania podatnika, a Dział SKI nie kierował zawiadomień do komórki ds. karno-skarbowej,
- w dwóch przypadkach skierowano bezzwłocznie informację do sądu rejestrowego o braku siedziby przez spółkę, co skutkowało wszczęciem przez sąd z urzędu postępowań,
- w żadnej ze spraw Naczelnik nie wszczął z urzędu postępowań w sprawie uchylenia numeru NIP, z czego w dziewięciu przypadkach Urząd dysponował udokumentowanymi informacjami odnośnie nieaktualnych adresów, co opisano w sekcji Stwierdzone nieprawidłowości (pkt. 3).

(akta kontroli str. 550-553)

W okresie od początku 2021 r. do 30 czerwca 2023 r. z rejestru podatników VAT czynnych wykreślono łącznie 68 podatników CIT, z tego:

- na podstawie art. 96 ust. 9 pkt 2 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług<sup>20</sup> (brak kontaktu z podatnikiem lub jego pełnomocnikiem) 48 podatników (w 2021 r. 26, w 2022 r. 16, w I półroczu 2023 r. sześciu),
- na podstawie art. 96 ust. 9 pkt 3 ustawy o podatku od towarów i usług (dane podane w zgłoszeniu rejestracyjnym okazały się niezgodne z prawdą) 20 podatników (w 2021 r. 11, w 2022 r. dziewięciu).

(akta kontroli str. 173-174)

Na podstawie losowej próby dziesięciu spółek prawa handlowego (pięć wykreślonych z rejestru podatników VAT czynnych w 2021 r. i pięć wykreślonych w 2022 r.) ustalono, że:

- a) w dwóch przypadkach wykreślenie z VAT spowodowało reakcję podatnika i złożenie kolejnego wniosku VAT-R,
- b) jeden podatnik po wykreśleniu zmienił właściwość miejscową,
- c) w jednym przypadku spółka przyjęta do właściwości miejscowej z dniem 1 stycznia 2021 r. nie posiadała zarządu ani adresu (sąd rejestrowy wykreślił z datą 16 marca 2023 r. adres spółki w związku ze zgłoszeniem innego organu),
- d) w sześciu sprawach, w których występował brak kontaktu z podatnikiem lub niepodejmowanie korespondencji potwierdzono, że podmioty posługują się nieprawdziwymi adresami (tzn. adresy ujawnione w KRS i zgłoszone do Urzędu były

<sup>19</sup> Zwany dalej: Dział SKI.

<sup>20</sup> Dz. U. z 2023 r. poz. 1570, zwana dalej „ustawą o podatku od towarów i usług”.

nieaktualne), w sprawach tych nie kierowano już kolejnych pism na te adresy, lecz w każdej ze spraw Urząd przekazał informację do sądu rejestrowego o braku siedziby spółki pod zarejestrowanym adresem.

W żadnym z ww. sześciu przypadków nie wszczęto postępowania w sprawie uchylecia decyzji numer NIP, co opisano w sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości (pkt 3)*.

(akta kontroli str. 554-558, 579-586)

W okresie objętym kontrolą pracownicy Urzędu dokonali wpisu sześciu podmiotów będącymi osobami prawnymi (spółkami z o.o.) do Bazy Podmiotów Szczególnych<sup>21</sup>. Analizowanych wpisów dokonano od 15 marca do 30 grudnia 2021 r. W każdym przypadku w uzasadnieniu wskazano, że podmiot nie funkcjonuje pod adresem wykazywanym w KRS, bądź adres nie istnieje. W przypadku trzech spółek przesłano informacje do sądu rejestrowego o braku siedziby spółki pod zarejestrowanym adresem, w trzech kolejnych przypadkach Urząd dysponował informacjami, że sąd rejestrowy wszczął postępowania z art. 24 lub art. 25a ustawy o KRS. Wszystkie podmioty na dzień przeprowadzenia analizy (5 października 2023 r.) figurowały w KRS, w tym w jednym przypadku działalność spółki była zawieszona. Według stanu na dzień 10 października 2023 r. w przypadku trzech spółek adres siedziby został wykreślony z KRS<sup>22</sup>, tym samym ustała przesłanka dot. posługiwania się nieaktualnym (nieprawdziwym) adresem. W żadnej z trzech pozostałych spraw nie wszczęto postępowania w sprawie uchylecia decyzji numer NIP, co opisano w sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości (pkt 3)*.

(akta kontroli str. 185-187, 559-561, 587-590)

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

Stwierdzone  
nieprawidłowości

1. W badanej próbie dziesięciu nowo zarejestrowanych w 2021 r. i 2022 r. w KRS spółek prawa handlowego Dział SKI nie podjął – do czasu kontroli NIK – w sześciu przypadkach (tj. 60%) żadnych działań w celu wyegzekwowania obowiązku złożenia informacji uzupełniającej NIP-8. Obowiązek podjęcia ww. działań wynikał (w czterech sprawach) z „Procedury postępowania w sprawie prowadzenia rejestru podatników i płatników” (sierpnia 2017 r.), a w dwóch sprawach z „Procedury postępowania w sprawie prowadzenia rejestru podatników i płatników, rejestru podatników od towarów i usług oraz rejestru podatników dokonujących transakcji wewnątrzspółnotowych”. Sformułowano w nich wymóg sporządzenia przez pracowników urzędów skarbowych, w przypadku braku zgłoszenia identyfikacyjnego NIP-8, stosownego wezwania (odpowiednio pkt. 4.12 oraz § 1 pkt 1 ppkt 12 przywołanych regulacji). Działania tych nie podjęto pomimo upływu (wg stanu na dzień analizy próby badawczej<sup>23</sup>), odpowiednio: 855, 699, 564, 484, 270 i 192 dni od daty terminu na jego złożenie.

(akta kontroli str. 87, 264-265, 524)

Kierownik Działu SKI wyjaśniając przyczyny niewezwania sześciu podatników CIT<sup>24</sup> do złożenia NIP-8 podała, że obowiązujące procedury postępowania w sprawie prowadzenia rejestru podatników i płatników (...) nie zawierały terminu w jakim należało wezwać ww. podmioty. Wyjaśniła także, że wezwania do analizowanych spółek skierowano w okresie od 12 do 14 lipca 2023 r. Wskazała także na takie okoliczności jak: absencje pracowników (w tym związane z pandemią), odejścia na emerytury i zmiany organizacyjne, wzrost zadań w związku z obsługą przez Urząd

<sup>21</sup> Podmioty nieistniejące i nierzetelne.

<sup>22</sup> Wykreślenia nastąpiły: 18 lipca 2022 r., 25 października 2022 r., 16 czerwca 2023 r.

<sup>23</sup> 30 maja 2023 r.

<sup>24</sup> Na podstawie art. 155 § 1 O.p. w związku z art. 5 ust. 2c u.z.e.p.

podmiotów zagranicznych. Wpłynęły one na znaczne obciążenie pracowników działu w związku z wymaganiami określonymi w przepisach i procedurach.

(akta kontroli str. 90-94)

2. W badanej próbie dziesięciu spółek<sup>25</sup>, które nie złożyły informacji uzupełniającej NIP-8 w czterech przypadkach (tj. 40%) poprzestano na podjęciu nieskutecznych działań w zakresie wezwania podatnika lub członka zarządu do złożenia ww. informacji, w żadnej z dziesięciu badanych spraw nie podjęto dalszych działań, w tym nie skierowano zawiadomień do komórki ds. karno-skarbowych w związku z art. 81 § 1 pkt 1 ustawy z dnia 10 września 1999 r. Kodeks Karny Skarbowy<sup>26</sup>, co było działaniem nierzetelnym.

Kierownik Działu SKI wyjaśniła, że co do zasady, w przypadku braku zgłoszenia NIP-8, w pierwszej kolejności podmiot jest wzywany do uzupełnienia dokumentów. Z doświadczenia zebranego na podstawie prowadzonych rozmów telefonicznych pracownicy Działu SKI stwierdzali, że niejednokrotnie niezłożenie informacji o danych uzupełniających wynikało z braku wiedzy lub problemów technicznych w systemach informatycznych, a strona miała zatem możliwość zadośćuczynić nieprawidłowościom oraz skorzystać z instytucji „czynnego żalu”. Ponadto Kierownik SKI wyjaśniła, że okres pandemii oraz związane z nim utrudnienia (np. utrudniony dostęp do urzędów skarbowych lub pocztowych itp.) wymusił niejako stosowanie polityki „proklienckiej”. Zwróciła również uwagę, że w treści obowiązujących procedur (pkt 12) nie wskazano, w jakim terminie urzędy skarbowe są obowiązane do nałożenia sankcji, o której mowa w art. 81 § 1 pkt 1 KKS. Okolicznościami wpływającymi na obowiązek skierowania zawiadomień były także niewystąpienie uszczupień podatkowych w związku z niezłożeniem NIP-8, stopień szkodliwości społecznej czynu. Dodała także, że dane uzyskane z NIP-8 nie podlegają publikacji w ogólnodostępnych systemach informatycznych, ich brak nie rzutuje na uwiarygodnienie spółki jako kontrahenta, a wystawiane przez takie spółki dokumenty mogą być wykorzystane w obrocie.

(akta kontroli str. 87, 94-96)

Zdaniem NIK, wskazane okoliczności nie stanowią usprawiedliwienia dla braku działań dyscyplinujących podatników niewywiązujących się z obowiązków rejestracyjnych. W Procedurze ws. rejestru podatników<sup>27</sup> wskazano, że niedokonanie zgłoszenia identyfikacyjnego w terminie podlega sankcjom określonym w art. 81 k.k.s., a zgodnie z załącznikiem nr 8 § 2 ust. 12 pkt 3 lit. a-c i lit. f Zarządzenia Ministra Finansów z dnia 5 lutego 2019 r. w sprawie organizacji Krajowej Informacji Skarbowej, izby administracji skarbowej, urzędu skarbowego, urzędu celno-skarbowego i Krajowej Szkoły Skarbowości oraz nadania im statutów<sup>28</sup> do zadań Działu SKI należało w szczególności prowadzenie ewidencji podatników i płatników, przyjmowanie i weryfikacja dokumentów wyboru form opodatkowania podatników podatku dochodowego, prowadzenie analizy ryzyka podmiotów rejestrujących się oraz prowadzenie postępowań w sprawach odmowy nadania NIP, uchylenia NIP z urzędu oraz unieważnienia NIP. Istotną okolicznością związaną z podejmowaniem określonych prawem działań dyscyplinujących jest ustanie karalności wykroczeń skarbowych po upływie roku.

3. Wobec 19 podatników posługujących się nieaktualnymi danymi adresowymi nie wszczęto postępowań i w konsekwencji nie wydano decyzji, o których mowa w art. 8c ust. 4 u.z.e.p., tj. decyzji uchylających NIP. Przesłanki - w postaci

<sup>25</sup> Wszystkie spółki były nadal (na koniec października 2023 r.) wpisane w KRS, w jednym przypadku była adnotacja o zawieszeniu działalności.

<sup>26</sup> Dz. U. z 2022 r. poz. 859, ze zm., zwany dalej: k.k.s.”

<sup>27</sup> Pkt 13 ppkt 2 Procedury z 2017 r. i § 1 pkt X ppkt 2 Procedury z 2022 r.

<sup>28</sup> Dz. Urz. MF z 2023 r. poz. 61, ze zm. Zwany dalej: zarządzenie w sprawie organizacji KAS.



prawdopodobieństwa posługiwania się przez podatników fałszywymi lub fikcyjnymi danymi adresowymi - do wszczęcia takich postępowań dotyczyły:

- dziesięciu spółek wskazanych w informacjach nadesłanych do Działu SKI z innych komórek Urzędu, informacje wskazujące na posługiwanie się nieaktualnymi danymi adresowymi wpłynęły do Działu SKI w okresie od 1 marca 2021 r. do 8 listopada 2022 r.,
- sześciu spółek, które wykreślono z rejestru podatników VAT w okresie od 31 marca 2021 r. do 26 września 2022 r. w oparciu o udokumentowane okoliczności dotyczące braku siedziby pod wskazanymi adresami,
- trzech spółek, które zamieszczono w Bazie Podmiotów Szczególnych w okresie od 15 marca 2021 r. do 30 grudnia 2021 r.

(akta kontroli str. 550-561)

Zgodnie z obowiązującymi procedurami (pkt 7 ppkt 1 str. 7 Procedury z sierpnia 2017 r. i § 1, rozdział IV, pkt 1 str. 9 Procedury z czerwca 2022 r.) w przypadku, gdy podatnik posługuje się fałszywymi lub fikcyjnymi danymi adresowymi swojej siedziby lub miejsca wykonywania działalności gospodarczej naczelnik prowadzi z urzędu czynności zmierzające do uchylenia NIP.

(akta kontroli str. 267, 525)

Naczelnik wyjaśniając przyczyny niewydawania decyzji o uchyleniu analizowanym podatnikom numerów NIP potwierdził, że uchylenie decyzją numerów NIP wynika z przepisów prawa, jednakże z punktu widzenia ochrony obrotu gospodarczego, interesów fiskalnych Skarbu Państwa czy innych przedsiębiorców, o wiele ważniejsze jest wykreślenie takich podmiotów z rejestru podatników VAT, gdyż to status podatnika VAT powoduje ryzyko dla bezpieczeństwa obrotu gospodarczego. Powyższe twierdzenie znajduje potwierdzenie w procedurach określających obowiązek analizy ryzyka wyłącznie do podatników rejestrujących się do VAT lub VAT-UE, co potwierdza praktyka korzystania przez przedsiębiorców z możliwości weryfikacji statusu innych podmiotów w ogólnodostępnym rejestrze na stronie podatki.gov.pl. Naczelnik wyjaśnił także, że procedura uchylenia NIP takiemu podmiotowi jest skomplikowana i czasochłonna, wymaga znacznego nakładu pracy i jest o wiele bardziej sformalizowana niż wykreślenie z rejestru podatników VAT czynnych. W postępowaniach w sprawie uchylenia NIP zastosowanie ma pełny reżim w zakresie postępowania dowodowego, w szczególności występuje konieczność przeprowadzenia oględzin, przesłuchiwanie świadków, a także umożliwienia stronie wzięcia udziału w tych czynnościach oraz zawiadomienia jej z wyprzedzeniem o zamiarze ich przeprowadzenia. Zdaniem Naczelnika, wydanie decyzji choć wymaga dużego nakładu, nie pozwala na zamknięcie obowiązków podatkowych w systemie informatycznym, a efekt decyzji nie jest trwały z uwagi na przywrócenie NIP z chwilą ustania przesłanek uzasadniających uchylenie, np. na skutek zmian danych adresowych w odpowiednim rejestrze lub ewidencji i ich aktualizacji w Urzędzie. Uwzględniając „ogrom zadań” Działu SKI oraz ograniczenia zasobów kadrowych zadanie w zakresie uchylenia NIP, zdaniem Naczelnika, nie było priorytetowe.

(akta kontroli str. 730-735)

Zdaniem NIK, z uwagi na powszechnie obowiązujące przepisy i procedury wewnętrzne obowiązujące w KAS, przywołane okoliczności i ograniczenia nie usprawiedliwiają zaniechania prowadzenia postępowań w sprawach uchylenia NIP.

## OCENA CZĄSTKOWA

W obszarze zadań związanych z identyfikacją i ewidencją podatników podatku dochodowego od osób prawnych Urząd nie egzekwował od spółek rejestrujących się w KRS wypełnienia obowiązku zgłoszenia informacji NIP- 8 (brak działań stwierdzono w sześciu na dziesięć analizowanych spraw) bądź wobec nieskuteczności uprzednio podjętych działań w tym zakresie, nie podejmował dalszych działań dyscyplinujących podatników (we wszystkich dziesięciu przypadkach objętych próbą badawczą). W przypadku 19 podatników CIT wobec których stwierdzono prawdopodobieństwo lub pewność, że posługują się oni nieaktualnymi (fikcyjnymi) danymi adresowymi swojej siedziby, Urząd nie podjął postępowań zmierzających do uchylecia NIP. Zadania Działu SKI w zakresie weryfikacji danych podanych przez podatników CIT w otrzymanych zgłoszeniach identyfikacyjnych danych uzupełniających NIP-8 były realizowane prawidłowo.

## OBSZAR

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

2.1. Za rok podatkowy 2020 r. ogółem 5.270 podatników złożyło zeznania podatkowe CIT - 8, w tym 4.630 podatników wykazało przychód w łącznej kwocie 4.773.690 tys. zł, 4.900 podatników wykazało koszty uzyskania przychodu w łącznej kwocie 4.168.679 tys. zł, 3.284 podatników wykazało dochód w łącznej kwocie 820.711 tys. zł, 1.670 podatników zadeklarowało straty w łącznej kwocie 186.889 tys. zł, 2.465 podatników wykazało podatek należny w łącznej kwocie 46.143 tys. zł.

Za rok podatkowy 2021 r. ogółem 5.714 podatników złożyło zeznania podatkowe CIT - 8, w tym 4.986 podatników wykazało przychód w łącznej kwocie 6.008.115 tys. zł, 5.316 podatników wykazało koszty uzyskania przychodu w łącznej kwocie 5.211.920 tys. zł, 3.516 podatników wykazało dochód w łącznej kwocie 1.021.962 tys. zł, 1.820 podatników zadeklarowało straty w łącznej kwocie 195.615 tys. zł, 2.390 podatników wykazało podatek należny w łącznej kwocie 70.449 tys. zł.

Powyższe dane uwzględniały spółki prawa handlowego niebędące podatnikami VAT czynnymi. Dane dotyczące tych spółek przedstawiały się następująco:

- za rok podatkowy 2020 r. ogółem 612 takich spółek złożyło zeznania podatkowe CIT - 8, w tym 297 spółek wykazało przychód w łącznej kwocie 172.915 tys. zł, 447 spółek wykazało koszty uzyskania przychodu w łącznej kwocie 133.598 tys. zł, 180 spółek wykazało dochód w łącznej kwocie 43.577 tys. zł, 272 spółki wykazały straty w łącznej kwocie 4.259 tys. zł, 142 spółki wykazały podatek należny w łącznej kwocie 2.497 tys. zł,
- za rok podatkowy 2021 r. ogółem 624 takie spółki złożyły zeznania podatkowe CIT - 8, w tym 306 spółek wykazało przychód w łącznej kwocie 228.729 tys. zł, 440 spółek wykazało koszty uzyskania przychodu w łącznej kwocie 179.033 tys. zł, 188 spółek wykazało dochód w łącznej kwocie 54.212 tys. zł, 259 spółek wykazało straty w łącznej kwocie 4.516 tys. zł, 154 spółki wykazały podatek należny w łącznej kwocie 4.701 tys. zł.

(akta kontroli str. 40-41)

Liczba podatników, którzy wybrali formę opodatkowania tzw. estoński CIT wyniosła w 2021 r. dwa, w 2022 r. 90, a w 2023 r. 20. Dwóch podatników z ww. formą

opodatkowania wybrało ryczał w wysokości 10%, jednakże za 2021 r. nie wykazało dochodów/zysków, ani dywidend.

(akta kontroli str. 43)

2.2. Zadania związane z prowadzeniem czynności analitycznych i sprawdzających, kontroli podatkowej i postępowania podatkowego (orzecznictwa) realizowały następujące komórki organizacyjne Urzędu:

a) wchodzące w skład Pionu Kontroli:

- Pierwszy Dział Czynności Analitycznych i Sprawdzających<sup>29</sup> realizujący m.in. zadania w zakresie typowania podmiotów do: czynności sprawdzających, kontroli podatkowej, postępowań podatkowych, a także sporządzania planów kontroli; dział ten zatrudniał łącznie z kierownikiem 16 osób, spośród których nie wskazano osób realizujących zadania w odniesieniu do podatników CIT;
- Drugi Dział Czynności Analitycznych i Sprawdzających<sup>30</sup>, który realizował czynności sprawdzające w podatkach dochodowych; zatrudnienie w tym dziale wynosiło łącznie z kierownikiem 15 osób; spośród których trzy osoby przeprowadzały czynności analityczne i sprawdzające wobec podatników CIT;
- Dział Kontroli Podatkowej (SKP) wykonujący zadania z zakresu prowadzenia kontroli podatkowych, w którym zatrudnienie łącznie z kierownikiem wynosiło dziewięć osób; spośród których dwie osoby przeprowadziły kontrole u podatników CIT;

b) wchodzący w skład Pionu Orzecznictwa:

- Dział Podatków Dochodowych i Podatku od Towarów i Usług<sup>31</sup>, który prowadził postępowania podatkowe i zatrudniał łącznie z kierownikiem 12 osób, spośród których dwie osoby przeprowadziły postępowania podatkowe wobec podatników CIT zakończone wydaniem decyzji.

(akta kontroli str. 24-25, 54, 58-59)

Analiza zakresów czynności ww. siedmiu osób wykonujących w okresie objętym kontrolą zadania związane z poborem podatku dochodowego od osób prawnych wykazała, że w zakresach realizowanych zadań oraz w katalogu obowiązków i czynności pracowników zadania sformułowano w sposób ogólny, bez wskazania podatku dochodowego od osób prawnych.

(akta kontroli str. 145-160)

W okresie od początku 2021 r. do czerwca 2023 r. ogółem 22 pracowników Urzędu uczestniczyło w dziesięciu szkoleniach dotyczących tematyki poboru podatku dochodowego od osób prawnych:

- w 2021 r. jeden pracownik wziął udział w szkoleniu z podstaw CIT organizowanym przez IAS w Katowicach w wymiarze sześciu godzin,
- w 2022 r. czterech pracowników zostało przeszkolonych w ramach szkolenia w IAS w Katowicach w zakresie zmian w podatku dochodowego od osób prawnych wchodzących w życie w latach 2021 i 2022 w wymiarze trzech godzin, w Krajowej Szkole Skarbowości przeszkolono trzy osoby w zakresie zmian w CIT wprowadzonych w ramach tzw. Polskiego Ładu w wymiarze trzech godzin, trzy osoby przeszkolono przez pracowników Pierwszego Śląskiego Urzędu Skarbowego w Sosnowcu w zakresie typowania oraz kontroli cen transferowych w wymiarze sześciu godzin, trzy kolejne osoby przeszkolono w Krajowej Szkole Skarbowości z podatku estońskiego,

<sup>29</sup> Zwany dalej: „SKA-1”.

<sup>30</sup> Zwany dalej: „SKA-2”.

<sup>31</sup> Zwany dalej: „SPV”.

- działalności spółek i organizacyjnych struktur hybrydowych w wymiarze trzech godzin, pojedynczych pracowników Urzędu przeszkolono w zakresie:
- rachunkowości na poziomie podstawowym zorganizowanym przez Ministerstwo Finansów w wymiarze sześciu godzin,
  - podatku dochodowego od osób prawnych w zakresie podstawowym w wymiarze sześciu godzin cen transferowych w Krajowej Szkole Skarbowości,
  - cen transferowych w Krajowej Szkole Skarbowości w wymiarze sześciu godzin,
  - w I półroczu 2023 r. dwóch pracowników wzięło udział w szkoleniu z zakresu analiz tzw. złych długów w PIT i CIT zorganizowanym przez Ministerstwo Finansów w wymiarze czterech godzin, a trzy osoby w szkoleniu zaoferowanym przez Krajową Szkołę Skarbowości z zakresu zmian w przepisach podatkowych w wymiarze dwóch godzin.

(akta kontroli str. 69)

Potrzeby szkoleniowe związane z kompetencjami pracowników niezbędnymi do realizacji zadań związanych z poborem podatku dochodowego od osób prawnych były identyfikowane w Urzędzie m.in. w formie ankiet badania potrzeb szkoleniowych przekazywanych do IAS. W ankiecie dotyczącej szkoleń w 2021 r. Urząd podał ogółem 13 pracowników zainteresowanych ww. tematyką, m. in. dotyczącą obsługi podatnika CIT, analizy i interpretacji sprawozdań, zagadnień powiązania wyniku finansowego i podstawy opodatkowania, orzecznictwa w CIT, orzecznictwa związanego z konsekwencjami przekształceń spółek, zaliczania do kosztów podatkowych wydatków z tytułu świadczeń na rzecz pracowników, ksiąg podatkowych i zwolnień w podatku dochodowym od osób prawnych. W ankiecie dotyczącej szkoleń z podatku dochodowego od osób prawnych na 2022 r. Urząd podał ogółem 12 pracowników, a wskazane tematy szkoleń dotyczyły m.in. ogólnych zagadnień CIT, analizy i interpretacji sprawozdań, rachunkowości, konsekwencji przekształceń spółek, prowadzenia ksiąg podatkowych i zwolnień w podatku dochodowym od osób prawnych.

W zakresie potrzeb szkoleniowych w 2023 r. Urząd przekazał na zapytanie IAS propozycje tematów szkoleń organizowanych w Krajowej Szkole Skarbowości, które obejmowały takie tematy szkoleniowe jak: praktyczna analiza zestawienia obrotów i sald, sprawozdań finansowych w odniesieniu do zeznań podatkowych, uproszczona księgowość, amortyzacja i leasing w ujęciu podatkowym, wypełnianie CIT-8 i załączników oraz CIT8/E z przykładami.

Ponadto w analizowanym okresie trzech pracowników Urzędu zgłosiło się indywidualnie do szkoleń on-line z zakresu podatku CIT oraz zmian w CIT wprowadzonych w 2022 r.

(akta kontroli str. 25-26)

W okresie objętym kontrolą Naczelnik skierował do IAS w Katowicach trzy pisma dotyczące problemów związanych z weryfikacją rozliczeń CIT:

- w jednej sprawie skierowano wnioski o pomoc prawną w związku z prowadzoną kontrolą dotyczącą limitu odliczenia podatku u źródła zapłaconego za granicą,
- w dwóch sprawach udzielono odpowiedzi na zapytania otrzymane z IAS w Katowicach: o problemach związanych z weryfikacją deklaracji CIT-ST oraz w sprawie orzecznictwa podatkowego.

(akta kontroli str. 26-27)

2.3. Liczba czynności sprawdzających przeprowadzonych w zakresie podatku CIT w 2021 r. wyniosła 449, w tym liczba czynności przeprowadzonych z udziałem podatnika 335. W 2022 r. i w I półroczu 2023 r. liczby czynności sprawdzających wyniosły odpowiednio: 554 i 229 – w okresach tych wszystkie czynności sprawdzające przeprowadzono z udziałem podatnika. W 2021 r. w przypadku 17 czynności stwierdzono nieprawidłowości na łączną kwotę uszczupień 252,0 tys. zł, w 2022 r. w wyniku 88 czynności kwota ta wyniosła 2.511,0 tys. zł, a w I półroczu 2023 r. w wyniku 31 czynności uszczuplenia wyniosły 716,0 tys. zł.

Prowadzona ewidencja czynności sprawdzających nie umożliwiała pozyskania danych o liczbach czynności sprawdzających, w których zażądano Jednolitych Plików Kontrolnych<sup>32</sup>.

Liczby czynności sprawdzających dotyczących weryfikacji prawidłowości wykazanej straty w analizowanych okresach wyniosły odpowiednio: 185 czynności w 2021 r., 201 czynności w 2022 r. i 108 czynności w I półroczu 2023 r. W Urzędzie nie prowadzono odrębnej ewidencji w zakresie liczby czynności sprawdzających, w których sprawdzono wysokość przychodów i kosztów wykazywanych w zeznaniach CIT z rachunkami zysków i strat oraz informacją dodatkową.

(akta kontroli str. 70-72)

2.4. Zadanie weryfikacji przez Urząd wywiązywania się przez podatników CIT z obowiązku składania zeznań podatkowych zostało uregulowane przez Szefa KAS w „Wytycznych do czynności sprawdzających” z września 2021 r.<sup>33</sup>. W Urzędzie w badanym okresie nie wprowadzono ustalonych przez Naczelnika procedur, które wprost normowałyby tryb postępowania wobec podatników, którzy nie złożyli w terminie zeznań podatkowych CIT-8. Naczelnik Urzędu w dniu 31 grudnia 2018 r. wydał natomiast decyzję nr 10/2018 w sprawie przeprowadzania czynności sprawdzających. W decyzji tej postanowiono m.in., że w przypadku pisemnych wezwań dotyczących złożenia brakujących deklaracji lub zeznań, fakt złożenia stosownych dokumentów nie wymaga sporządzania odrębnego dokumentu z przeprowadzonych czynności<sup>34</sup> oraz że w przypadku braku możliwości przeprowadzenia czynności sprawdzających ze względu na utrudniony kontakt z podatnikiem, pracownik prowadzący czynności sprawdzające może skierować wnioski o przeprowadzenie kontroli podatkowej, a w szczególnych przypadkach, uzasadnionych ekonomią prowadzonych czynności sprawdzających czy kontrolnych, pracownik sporządza analizę dotyczącą odstąpienia od przedmiotowych czynności, zawierającą opis sprawy oraz kwotę uszczuplenia bądź narażenia na uszczuplenie, którą przedkłada do akceptacji przełożonemu<sup>35</sup>.

Z raportów o niezłożonych deklaracjach CIT-8, CIT-8E za rok podatkowy, którego zakończenie nastąpiło w latach 2017-2021 wynikało, że:

- łącznie nie zostało złożonych 9.802 zeznań CIT-8<sup>36</sup>,
- łącznie 2.604 podatników nie złożyło deklaracji za co najmniej dwa lata podatkowe i więcej, w tym 775 z nich nie złożyło deklaracji za dwa lata podatkowe, 404 podatników nie złożyło deklaracji za trzy lata, 407 podatników nie złożyło deklaracji za cztery lata i 1 018 podatników nie złożyło deklaracji za pięć lat,

<sup>32</sup> Ustandaryzowane zbiory danych, generowanych z systemów informatycznych wspierających księgowość przedsiębiorców rozliczających VAT, zwane dalej: „JPK”.

<sup>33</sup>Przekazane do stosowania przez IAS pismem z dnia 10 września 2021 r., znak 2401-ICK.033.52.2021.2, zwane dalej: *Wytyczne do czynności sprawdzających*. Poprzednie wytyczne pn. „Czynności sprawdzające” Departamentu Poboru Podatków Ministerstwa Finansów z dnia 31 maja 2017 r.

<sup>34</sup> § 4 pkt II ppkt 5 decyzji.

<sup>35</sup> § 4 pkt II ppkt 8 decyzji.

<sup>36</sup> W tym 1.484 za rok podatkowy 2017, 2.028 za rok podatkowy 2018, 1.760 za rok podatkowy 2019, 2.154 za rok podatkowy 2020 i 2.376 za rok podatkowy 2021.

- Urząd nie gromadził informacji dotyczących ilu podatników wykazanych w raportach o niezłożonych zeznaniach było uczestnikami oszustw podatkowych<sup>37</sup>.

(akta kontroli str. 27, 292-313, 314-323, 491-518)

Badanie losowej próby 50 podatników CIT (spółek prawa handlowego)<sup>38</sup>, którzy nie złożyli zeznania CIT-8 za lata podatkowe 2017-2022 wykazało, że Urząd podjął wobec nich w poprzednich latach próby przeprowadzenia czynności sprawdzających, które jednak okazały nieskuteczne. Urząd odstąpił od podjęcia dalszych działań wobec tych podatników z następujących powodów:

- jeden podatnik został wezwany na podstawie art. 274a § 1 O.p. do złożenia wyjaśnień w związku niezłożeniem CIT-8 za lata 2017-2020<sup>39</sup>, dokonane w sprawie ustalenia skutkowały poinformowaniem sądu rejestrowego o braku siedziby pod wskazanym adresem i jej wykreślenia z KRS,
- czterech podatników z uwagi na niskie prawdopodobieństwo uzyskania efektów finansowych w związku z brakiem informacji pozwalających na oszacowane wysokości zobowiązania<sup>40</sup>;
- czterech podatników z uwagi na braku kontaktu i niskie prawdopodobieństwo uzyskania efektów finansowych<sup>41</sup>;
- trzech podatników z uwagi na ekonomikę postępowania prowadzonego wobec podmiotów nieaktywnych w obrocie i bez zarządów<sup>42</sup>;
- ośmiu podatników z powodu niskiego prawdopodobieństwa uzyskania efektów finansowych<sup>43</sup>;
- jednego podatnika z uwagi na uchylenie nr NIP 23 października 2017 r.<sup>44</sup>
- siedmiu podatników z powodu zmiany właściwości miejscowej organu podatkowego (w tym dwie spółki zostały zlikwidowane)<sup>45</sup>;
- dziewięciu podatników z powodu likwidacji spółki<sup>46</sup>;
- trzech podatników z powodu dużego prawdopodobieństwa braku kontaktu z podatnikiem i niskiego prawdopodobieństwa uzyskania efektów finansowych<sup>47</sup>;
- dwóch podatników z powodu ustania bytu prawnego podmiotu w związku z nieprzerejestrowaniem spółki z Rejestru Handlowego do KRS<sup>48</sup>;
- dwóch podatników z powodu wykreślenia z KRS adresu siedziby oraz braku możliwości ustalenia adresu zamieszkania członków reprezentacji (likwidatorem jednej spółki oraz członkiem Zarządu drugiej spółki były osoby zagraniczne nieposiadające PESEL<sup>49</sup>;
- jednego podatnika z uwagi na ekonomikę postępowania oraz zawieszenie prowadzenia działalności gospodarczej przez podatnika<sup>50</sup>;
- dwóch podatników - spółek w organizacji<sup>51</sup>;

<sup>37</sup> Tj. podmiotów wystawiających puste faktury, podmiotów nieistniejących, tzw. znikających podatników czy brokerów.

<sup>38</sup> Dobór próby po 10 podatników za każdy rok podatkowy, którego zakończenie nastąpiło w latach 2017-2021.

<sup>39</sup> Spółka rozpoczęła działalność w 2017 r., zarejestrowana w tut. Urzędzie od 31 grudnia w 2020 r.

<sup>40</sup> Pozycja nr 9, 11, 18, 45 zestawienia próby 49 podatników CIT (podpisanego przez Z-cę NUS w dniu 29 września 2023 r.), zwane dalej: „zestawienia próby 49”.

<sup>41</sup> Pozycja nr 2, 5, 6, 8 zestawienia próby 49.

<sup>42</sup> Pozycja nr 24, 35, 44 zestawienia próby 49.

<sup>43</sup> Pozycja nr 1, 19, 21, 23, 30, 31, 34, 43 zestawienia próby 49.

<sup>44</sup> Pozycja nr 39 zestawienia próby 49.

<sup>45</sup> Pozycja nr 10, 12, 13, 26, 27, 36, 38 zestawienia próby 49.

<sup>46</sup> Pozycja nr 14, 15, 20, 22, 29, 33, 37, 42, 49 zestawienia próby 49.

<sup>47</sup> Pozycja nr 7, 16, 25 zestawienia próby 49.

<sup>48</sup> Jedna spółka dwukrotnie wylosowana do próby, pozycja nr 3, 32 zestawienia próby 49.

<sup>49</sup> Pozycja nr 40, 46 zestawienia próby 49.

<sup>50</sup> Pozycja nr 28 zestawienia próby 49.

<sup>51</sup> Pozycja nr 4, 47 zestawienia próby 49.

- jednego podatnika - z uwagi na wykreślenie przez sąd rejestrowy adresu siedziby spółki i organu uprawnionego do reprezentowania spółki<sup>52</sup>;
  - jednego podatnika będącego członkiem grupy kapitałowej, który nie był zobowiązany do składania zeznania CIT-8<sup>53</sup>;
  - jednego podatnika, któremu upłynął termin złożenia zeznania do 30 czerwca 2023 r. ze względu na krótki okres zwłoki<sup>54</sup>.
- według stanu na dzień kontroli 44 spółki figurowały w KRS<sup>55</sup>, a w stosunku do sześciu spółek nie było dostępnych wpisów,
- siedmiu podatników posiadało siedzibę zarejestrowaną w tzw. biurze wirtualnym<sup>56</sup>,
- żaden z ww. podatników nie został zidentyfikowany jako uczestnik oszustw podatkowych.

(akta kontroli str. 505-518, 577-578a, 855-864)

Odnosząc się do zagadnienia zdefiniowania w sposób formalny zasad odstępowania od czynności sprawdzających, w tym wzywania podatników do złożenia zeznań CIT-8 Zastępca Naczelnika wyjaśniła, że „(...) nie wprowadziliśmy regulacji wewnętrznych/procedur wskazujących w sposób sformalizowany okoliczności, które mogą być podstawą do odstąpienia od podjęcia czy kontynuowania czynności sprawdzających. W każdym przypadku kwestia ewentualnego odstąpienia od czynności w indywidualnych sprawach jest konsultowana i uzgadniana z przełożonym. Wprowadzony 31 grudnia 2018 r. decyzją nr 10/2018 Naczelnika (...) w sprawie przeprowadzania czynności sprawdzających zapis w § 4 pkt 8 załącznika do niniejszej decyzji wskazuje, że w przypadku braku możliwości przeprowadzenia czynności sprawdzających ze względu na utrudniony kontakt z podatnikiem lub płatnikiem, bądź w przypadku gdy podatnik lub płatnik nie godzi się na skorygowanie wadliwej deklaracji podatkowej, pracownik prowadzący czynności sprawdzające może skierować wniosek o przeprowadzenie kontroli podatkowej. W szczególnych przypadkach, uzasadnionych ekonomią prowadzonych czynności sprawdzających czy kontrolnych pracownik komórki czynności sprawdzających sporządza analizę dotyczącą odstąpienia od przedmiotowych czynności, zawierającą opis sprawy oraz kwotę uszczuplenia bądź narażenia na uszczuplenie, którą przedkłada do akceptacji przełożonemu”. Dalej Zastępca Naczelnika wyjaśniła, że Urząd nie otrzymał wytycznych czy procedur w tym zakresie z jednostek nadrzędnych.

(akta kontroli str. 864-880)

Wyżej przedstawione niepodjęcie przez Urząd wystarczających działań w celu wyegzekwowania obowiązku złożenia przez podatników zeznań podatkowych CIT-8 opisano szczegółowo w sekcji „Stwierdzone nieprawidłowości”.

Urząd wygenerował raporty zawierające wykaz podatników CIT, którzy nie dopełnili obowiązku złożenia zeznania CIT-8 za lata 2017-2021.

(akta kontroli str. 491-504, 885-893)

2.5. W okresie objętym kontrolą w ramach prowadzonych działań w zakresie poboru podatku CIT (tj., czynności sprawdzających, kontroli podatkowych) Urząd nie zidentyfikował ryzyk odnoszących się do stwierdzonych nieprawidłowości, które na poziomie uogólnienia wskazywałyby na powtarzające się naruszenia przepisów

<sup>52</sup> Pozycja nr 41 zestawienia próby 49.

<sup>53</sup> Pozycja nr 17 zestawienia próby 49.

<sup>54</sup> Pozycja nr 48 zestawienia próby 49.

<sup>55</sup> W przypadku 16 podatników wpisy obejmowały NIP, nazwę, adres spółki, reprezentację spółki, w przypadku 14 podatników wpisy obejmowały NIP i nazwę spółki, w przypadku 13 podatników wpisy obejmowały NIP, nazwę i adres, a w przypadku jednej spółki wpis zawierał NIP, nazwa spółki i osoby reprezentujące podmiot.

<sup>56</sup> Pozycja nr 1, 6, 7, 31, 34, 48 zestawienia próby 49 podatników i pozycja 8 zestawienia próby 50.

lub potencjalnie stanowiłyby obszar mogący świadczyć o możliwym ryzyku, wobec którego należałoby określić środki zaradcze. Urząd również nie kierował wniosków o wszczęcie identyfikacji ryzyka lub przeglądu zidentyfikowanego ryzyka (WIR) do Dyrektora IAS w Katowicach, w tym również w ramach systemu ZISAR (ZISAR Plus).

(akta kontroli str. 29)

W latach 2020 – 2022 wpłynęło ogółem 96 oświadczeń o sporządzeniu lokalnej dokumentacji cen transferowych, o których mowa w art. 11m ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. W dwóch przypadkach otrzymane dane poddano analizie pod kątem wytypowania podmiotów do kontroli cen transferowych<sup>57</sup>.

(akta kontroli str. 188-190)

W latach 2021-2023 (I półrocze) działalność analityczna odnosząca się do ryzyk w zakresie podatku CIT obejmowała m. in.:

- a) 26 analiz danych z kontroli podatkowych przeprowadzonych w zakresie podatku VAT, z których 22 wskazywały na ryzyko wystąpienia nieprawidłowości w CIT,
- b) dwie analizy podatników CIT, którzy nie złożyli zeznań CIT-8 a jednocześnie składali deklaracje VAT,
- c) analizy prawidłowości zastosowania stawki podatku CIT 9% wobec 15 podmiotów,
- d) analizę 40 podmiotów wykazujących rozbieżności pomiędzy zeznaniami CIT za 2021 r. a deklaracjami VAT.

(akta kontroli str. 29-30)

2.6. Poza „Wytycznymi do czynności sprawdzających” określonymi przez Szefa KAS, w okresie objętym kontrolą w Urzędzie nie obowiązywały akty prawa wewnętrznego, które wprost regulowały sposób, zakres i częstotliwość przeprowadzania czynności sprawdzających, w tym regulujących korzystanie z określonych systemów informatycznych. Tryb postępowania, jak i terminy realizacji zadań w zakresie weryfikacji rozliczeń CIT był wyznaczany terminami sprawozdawczymi, wskazywanymi każdorazowo w pismach IAS kierowanych w każdej sprawie. Weryfikacja w zakresie CIT odbywała się w oparciu o m.in. wewnętrzne uregulowania w sprawie obiegu dokumentów (m.in. obowiązujący obieg zeznań) oraz decyzję Naczelnika nr 10/2018 w sprawie prowadzenia czynności sprawdzających, wprowadzającą Instrukcje ustalającą organizację pracy Urzędu w zakresie trybu przeprowadzania czynności sprawdzających (tj. proces przeprowadzania czynności sprawdzających podejmowanych z urzędu).

(akta kontroli str. 31, 685-728)

W wyniku badania próby 60 zeznań podatników CIT złożonych przez spółki prawa handlowego ustalono, że wobec 45 spółek nie prowadzono czynności sprawdzających. Wobec 15 podatników Dział SKA-2 przeprowadził czynności sprawdzające<sup>58</sup> w celu ustalenia:

- w siedmiu przypadkach<sup>59</sup> prawidłowości zadeklarowanej kwoty przychodów i kosztów uzyskania przychodów,

<sup>57</sup> Do kontroli wytypowano jedną spółkę, kontrolę tę wszczęto w IV kw. 2022 r.

<sup>58</sup> Z tego siedem czynności prawidłowości zadeklarowanej kwoty przychodów i kosztów uzyskania przychodów, siedem czynności z wykazanymi najwyższymi stratami, pięć czynności wykazania odliczenia strat z lat ubiegłych o najwyższych kwotach, trzy czynności prawa podatników do zastosowania stawki podatkowej CIT w wysokości 9%, dwie czynności z najwyższymi odliczeniami od dochodu (innymi niż straty z lat ubiegłych), jedna czynność prawa do zmniejszenia podstawy opodatkowania i dwie czynności prawa do odliczeń od dochodu.

<sup>59</sup> We wszystkich przypadkach Urząd potwierdził zgodność danych wykazanych w zeznaniu CIT-8 z danymi wynikającymi ze sprawozdania finansowego na podstawie porównania rachunku zysków i strat oraz informacji dotyczącej różnicy pomiędzy podstawą opodatkowania podatkiem dochodowym a wynikiem finansowym brutto.



- w trzech przypadkach<sup>60</sup> prawa podatników do zastosowania stawki podatkowej CIT w wysokości 9%,
- w pięciu przypadkach<sup>61</sup> wysokości zadeklarowanej straty i dochodu,
- w siedmiu przypadkach<sup>62</sup> prawidłowości odliczenia strat z lat ubiegłych,
- w pięciu przypadkach<sup>63</sup> prawa do zmniejszenia podstawy opodatkowania,
- w dwóch przypadkach<sup>64</sup> prawa do odliczeń od dochodu.

Przy dokonywaniu ww. czynności sprawdzających w sześciu przypadkach wzywano podatników do złożenia korekty zeznania (CIT-8, CIT-8/O), w pięciu przypadkach do okazania dokumentów źródłowych na potwierdzenie zastosowanej ulgi badawczo-rozwojowej i w trzech przypadkach Urząd przeprowadził czynności sprawdzające na skutek złożenia przez podatników korekt zeznań.

W jednym przypadku wezwania (10 października 2019 r.) do okazania dokumentów źródłowych na potwierdzenie zastosowanej ulgi badawczo-rozwojowej za 2018 r. (CIT-8 złożony 9 lipca 2019 r.) Spółka nie zareagowała na wezwanie. Urząd ustalił, że z dniem 31 grudnia 2019 r. nastąpiła zmiana właściwości miejscowej i przekazał sprawę właściwemu organowi.

(akta kontroli str. 606-639, 640-661)

Na podstawie sporządzonych w toku kontroli wykazów ustalono, że za poszczególne lata podatkowe 2017-2021 łącznie 208 podatników<sup>65</sup> wykazało „zerowe” przychody w zeznaniach CIT-8, a jednocześnie podatnicy ci wykazali obroty w deklaracjach VAT w łącznej wysokości 232.829.864 zł<sup>66</sup>.

Analiza dziesięciu z ww. spraw z lat 2020-2021, w których wystąpiły rozbieżności pomiędzy zadeklarowanym obrotem w podatku VAT i CIT wykazała, że:

- dziewięciu podatników wezwano do złożenia korekty CIT-8, w reakcji jeden z tych podatników złożył poprawną korektę, wobec jednego podatnika skierowano wnioski o przeprowadzenie kontroli podatkowej (kontrola niezakończona), pięciu podatników, którzy złożyli korektę zeznania CIT-8, ponownie wezwano do weryfikacji złożonych korekt. Wobec braku reakcji na wezwania nałożono kary porządkowe na dwóch pozostałych podatników, którzy nie złożyli korekty oraz jednego wezwanego powtórnie w celu weryfikacji korekty;
- jeden podatnik złożył prawidłową korektę zeznania z własnej inicjatywy bez wezwania.

<sup>60</sup> W zbadanych przez Urząd przypadkach Urząd ustalił, że przychody osiągnięte przez podatników w roku podatkowym nie przekroczyły wyrażonej w złotych kwoty odpowiadającej równowartości 2 000 000 euro przeliczonej według średniego kursu euro ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski na pierwszy dzień roboczy roku podatkowego, w zaokrągleniu do 1000 zł. I w związku z tym podatnicy zastosowali prawidłową 9% stawkę podstawy opodatkowania od przychodów (dochodów) innych niż z zysków kapitałowych zgodnie z art. 19 u.p.d.o.p.

<sup>61</sup> We wszystkich przypadkach Urząd przeprowadził czynności sprawdzające na skutek przesłanych przez podatników korekt zeznań i w wyniku przeprowadzonych czynności ustalono, że kwoty strat podatkowych były zgodne z kwotami strat wykazanymi w korektach CIT-8 za dany rok.

<sup>62</sup> We wszystkich przypadkach kwoty odliczeń były prawidłowe i mieściły się w ww. limicie określonym w art. 7 ust. 5 pkt 1 i pkt 2 u.p.d.o.p., który stanowił, że wysokość straty ze źródła przychodów, poniesionej w roku podatkowym, podatnik może: obniżyć dochód uzyskany z tego źródła w najbliższych kolejno po sobie następujących pięciu latach podatkowych, z tym, że kwota obniżenia w którymkolwiek z tych lat nie może przekroczyć 50% wysokości tej straty, albo obniżyć jednorazowo dochód uzyskany z tego źródła w jednym z najbliższych kolejno po sobie następujących pięciu lat podatkowych o kwotę nieprzekraczającą 5 000 000 zł, nieodliczona kwota podlega rozliczeniu w pozostałych latach tego pięcioletniego okresu, z tym, że kwota obniżenia w którymkolwiek z tych lat nie może przekroczyć 50% wysokości tej straty.

<sup>63</sup> We wszystkich przypadkach dane dotyczące odliczenia kosztów kwalifikowanych przy skorzystaniu z ulgi na działalność badawczo – rozwojową zostały potwierdzone w przedłożonych dokumentach, w tym w czterech przypadkach Urząd uznał nadpłatę ogółem w wysokości 523.962,0 zł.

<sup>64</sup> Przedłożone odliczenia mieściły się w ustawowych granicach.

<sup>65</sup> Odpowiednio 43, 40, 44, 41 i 40 podatników.

<sup>66</sup> Odpowiednio 47.187.332 zł., 32.902.762 zł., 40.746.641 zł., 69.245.948 zł. i 42.747.181 zł.

Za lata podatkowe 2017-2021 ogółem 479 podatników<sup>67</sup>, którzy nie złożyli zeznania CIT-8 jednocześnie deklarowało obrót w VAT w wysokości ogółem 1.078.456.016 zł<sup>68</sup>. Analiza dziesięciu spraw z lat 2020-2021, w których aktywność deklarowana w podatku VAT wskazywała na zasadność złożenia zeznania CIT-8, a zeznań tych nie złożono wykazała, że:

- a) dziewięciu podatników zostało wezwanych do złożenia CIT-8, z których czterech podatników nie podjęło wezwań w terminie, a pięciu kolejnych podatników nie zareagowało na wezwania. Wobec siedmiu z tych podatników Urząd odstąpił od dalszych czynności m.in. ze względu na bezskuteczność podejmowanych działań, wysokie prawdopodobieństwo niez uzyskania efektów finansowych, ekonomikę działania, brak reprezentacji spółki; wobec jednego podatnika Urząd wystosowywał ponowne wezwania, w lipcu 2023 r. wydano postanowienie o nałożeniu kary porządkowej (czynności nadal w toku), a wobec pozostałego jednego podatnika w wyniku analizy ustaleń dokonanych w toku czynności sprawdzających skierowano sprawę do Działu SKI. Odstąpienie przez Urząd od dalszych czynności szczegółowo przedstawiono w sekcji „Stwierdzone nieprawidłowości”.
- b) w przypadku jednego podatnika Urząd ustalił, że spółka została przejęta przez inny podmiot i w związku z tym została wykreślona z KRS.

(akta kontroli str. 191-197, 663-684, 807-854)

Dwóch podatników składających w latach 2021-2022 oświadczenia o sporządzeniu lokalnej dokumentacji cen transferowych objęto udokumentowanymi czynnościami sprawdzającymi uwzględniającymi obszar cen transferowych.

(akta kontroli str.792)

2.7. Ze 120 przeprowadzonych kontroli podatkowych w 2021 r., w 2022 r. oraz w I półroczu 2023 r. przeprowadzono w poszczególnych okresach, odpowiednio: 36, 62 i 22. Najwięcej kontroli (52) przeprowadzono u podatników VAT, odpowiednio: 12, 27 i 13, następnie (45) u podatników podatku dochodowego od osób fizycznych, odpowiednio: 20, 20 i pięć.

U podatników CIT przeprowadzono ogółem 54 kontrole, w tym w zakresie podatku CIT przeprowadzono ogółem 21<sup>69</sup> kontroli tj., w 2021 r. trzy, w 2022 r. 14 oraz cztery w I półroczu 2023 r. Dwadzieścia kontroli przeprowadzono w spółkach prawa handlowego, a wszystkie przeprowadzono jako kontrole właściwe<sup>70</sup>. Wartość stwierdzonych uszczupień w 21 kontrolach CIT wyniosła w 2021 r. 68,0 tys. zł, w 2022 r. 937,0 tys. zł, a I półroczu 2023 r. 9,0 tys. zł. Dla porównania, w kontrolach VAT wartość stwierdzonych uszczupień w 2021 r. wyniosła 11.407,0 tys. zł (na 12 kontroli), w 2022 r. 6.927,0 tys. zł (na 27 kontroli), a I półroczu 2023 r. 338,0 tys. zł na 13 kontroli. W kontrolach PIT w 2021 r. na 20 przeprowadzonych kontroli wartość uszczupień wyniosła 903,0 tys. zł, w 2022 r. na 20 kontroli 387,0 tys. zł, a w I półroczu 2023 r. na pięć zakończonych kontroli 29,0 tys. zł.

Stosunek liczby przeprowadzonych kontroli CIT do liczby podatników CIT wyniósł 0,03% w 2021 r. i 0,15% w 2022 r.

(akta kontroli str. 73-74, 161-172)

2.8. W okresie objętym kontrolą Dział SKA-2 w wyniku swoich analiz skierował dziesięć wniosków do Działu Kontroli Podatkowej wskazujących na zasadność

<sup>67</sup> Odpowiednio 68, 73, 92, 87 i 159 podatników.

<sup>68</sup> Odpowiednio 708.226.511 zł., 32.571.092 zł., 35.758.773 zł., 68.803.274 zł i 233.096.366 zł.

<sup>69</sup> W pojedynczych przypadkach kontrole dotyczyły podatku od spadku i darowizn oraz od czynności cywilnoprawnych.

<sup>70</sup> Nie wystąpiły kontrole doraźne.

przeprowadzenia kontroli w spółkach. W czterech podmiotach kontrole w CIT zakończono, w dwóch przypadkach odstąpiono od kontroli, gdyż ustaly okoliczności, na podstawie których wytypowano je do kontroli (dwie wytypowane spółki przed rozpoczęciem kontroli złożyły zeznanie CIT-8 i rozliczyły się z podatku). W przypadku jednej spółki kontrolę wszczął Śląski Urząd Celno-Skarbowy w Katowicach. Dwie kontrole realizowane na podstawie wniosków złożonych w II kw. 2023 r. nadal były w toku. Wniosek dotyczący jednej spółki nie został zrealizowany z uwagi na niedostępność podmiotu w siedzibie, brak kontaktu z zarządem oraz brak dostępu do ksiąg rachunkowych.

Wnioski były uzasadnione następującymi przesłankami: w trzech przypadkach brakiem zeznań CIT-8, w dwóch przypadkach zastosowaniem stawki podatku CIT 9%, w dwóch przypadkach wykazywaniem zerowych przychodów i kosztów, w pojedynczych sprawach: odliczeniem ulgi badawczo-rozwojowej (B+R), wykazywaniem cen transferowych, płatnością gotówkową powyżej określonego limitu.

(akta kontroli str. 175-176)

2.9. W okresie od stycznia 2021 r. do czerwca 2023 r. Urząd nie kierował do Naczelnika Śląskiego Urzędu Celno-Skarbowego w Katowicach wniosków o przeprowadzenie kontroli celno-skarbowych w zakresie podatku CIT. W toku realizowanych zadań wobec podatników CIT nie stwierdzono przypadków uzasadniających wnioski do objęcia ich kontrolą celno-skarbową.

(akta kontroli str. 33)

2.10. Analiza dziesięciu kontroli podatkowych w zakresie CIT<sup>71</sup> wobec podatników wpisanych do rejestru przedsiębiorców KRS, przeprowadzonych przez Urząd w latach 2021-2023 (do 30 czerwca) i zakończonych pozytywnie z ustaleniami wykazała, że:

- dziewięć kontroli zostało wszczętych w trybie art. 284 § 1, a jedna w trybie art. 284 § 4 O.p. Zakres tych kontroli obejmował prawidłowość wywiązywania się z obowiązków wynikających z przepisów prawa podatkowego przy składaniu deklaracji CIT;
- przesłankami do podjęcia kontroli były wyniki analiz Urzędu, w tym we wszystkich przypadkach przed rozpoczęciem kontroli przeprowadzono analizę prawdopodobieństwa naruszenia prawa w ramach wykonywania działalności gospodarczej, o której mowa w art. 47 ust. 1 ustawy z dnia 6 marca 2018 r. Prawo przedsiębiorców<sup>72</sup>;
- kontrole podatkowe trwały od trzech do 26 dni (średnio 7,3 dnia) i żadna z nich nie została przedłużona;
- w dziewięciu przypadkach na podstawie art. 193a O.p. żądano od podatników przekazania całości lub części ksiąg podatkowych oraz dowodów księgowych za pomocą środków komunikacji elektronicznej lub na informatycznych nośnikach danych;
- dane z ksiąg nie były porównywane z JPK-VAT w zakresie przychodów, kosztów, kontrahentów, przy czym w jednym przypadku podatnik nie prowadził ksiąg;
- wszystkie protokoły kontroli podatkowej zawierały elementy określone w art. 290 § 2 O.p., W przypadku kontroli dziesięciu podmiotów bez zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli ww. zostali powiadomieni pisemnie, że wynikało to z faktu, iż przeprowadzenie kontroli było niezbędne dla przeciwdziałania popełnienia przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego lub zabezpieczenia dowodów jego popełnienia. Protokoły kontroli zawierały

<sup>71</sup> Wyboru próby dokonano spośród kontroli o najwyższych kwotach stwierdzonych nieprawidłowości (ustaleń).

<sup>72</sup> Dz. U. z 2023 r. poz. 221 ze zm.

informacje w tym zakresie (art. 48 ust. 11 pkt 2, pkt 10 ustawy Prawo przedsiębiorców);

- u siedmiu podatników stwierdzono niewłaściwą stawkę podatku i zaniżenie podatku należnego a kwota ustaleń wynosiła ogółem 341 558,00 zł., u jednego podatnika stwierdzono zawyżenie wysokości odliczenia od podatku w kwocie 24 139,00 zł, u jednego podatnika stwierdzono nieprowadzenie ksiąg rachunkowych za 2017 r., w wyniku kontroli dokumentów źródłowych ustalono podatek w wys.43 660.00 zł, niezłożenie CIT-8 za 2017r., brak wpłaty należnych zaliczek oraz należnego podatku za 2017r. i u jednego podatnika stwierdzono niesporządzenie i nie przekazanie do Urzędu sprawozdania finansowego za 2017r., nieprzedłożenie zestawienia obrotów i sald ksiąg rachunkowych, nieprzedłożenie ewidencji środków trwałych, w wyniku kontroli dokumentów źródłowych ustalono podatek w wys. 531.374 zł. Dodatkowo w przypadku czterech podatników stwierdzono niezgodne ze stanem faktycznym dane rejestracyjne;
- w jednym przypadku złożonych zastrzeżeń, Urząd zgodnie art. 291 § 2 O.p. rozpatrzył zastrzeżenia w wymaganym terminie 14 dni od dnia ich otrzymania i zawiadomił kontrolowanego o sposobie ich załatwienia informując ww., że złożone zastrzeżenia nie odnosiły się do ustaleń zawartych w doręczonym protokole kontroli podatkowej przeprowadzonej w zakresie prawidłowości rozliczenia podatku dochodowego od osób prawnych w złożonym zeznaniu CIT-8 za 2017 r.;
- ośmiu podatników złożyło korekty deklaracji zgodne w całości z ustaleniami z przeprowadzonych przez Urząd kontroli na kwotę ogółem w wysokości 356 697,00 zł., w przypadku jednego podatnika Urząd wydał decyzję określającą wysokość zobowiązania podatkowego w podatku dochodowym od osób prawnych za 2017 r. i w przypadku jednego podatnika postępowanie podatkowe nie zostało zakończone<sup>73</sup>;
- w przypadku ośmiu podatników kwota podatku wynikająca ze złożonych po kontroli korekt deklaracji została zapłacona w całości i wynosiła ogółem 429 362,47 zł., w tym odsetki za zwłokę zostały wpłacone w wysokości 63 665,47 zł.; Dla decyzji wydanej przez Urząd w przypadku jednego podatnika na kwotę 32 048,00 zł., wobec braku wpłaty należności Urząd wystawił tytuł wykonawczy stosowany w egzekucji należności pieniężnych<sup>74</sup>.

(akta kontroli str. 431-436, 437-490)

2.11. W okresie objętym kontrolą przeprowadzono ogółem 44 kontrole podatkowe w zakresie podatku od towarów i usług (w 2021 r. 12, w 2022 r. 27, a I półroczu 2023 r. pięć). W wyniku analizy wszystkich kontroli przeprowadzonych u podatników podatku dochodowego od osób prawnych (w 2021 r. dziewięć, w 2022 r. 13, a w I półroczu 2023 r. cztery) ustalono, że na ogółem 26 takich kontroli stwierdzone nieprawidłowości dotyczące rozliczeń w podatku od towarów i usług:

- w 13 podmiotach potencjalnie mogły skutkować nieprawidłowościami w rozliczeniach w podatku dochodowym w postaci zaniżenia przychodów,
- w dziewięciu podmiotach nieprawidłowości mogły skutkować zawyżeniem kosztów,
- w czterech przypadkach nieprawidłowości dotyczyły faktur dokumentujących fikcyjne czynności i nie wpływały na przychody i koszty.

<sup>73</sup> W dniu 13 czerwca 2022 r. Sąd Rejonowy Katowice - Wschód VIII Wydział Gospodarczy KRS – wszczął postępowanie o rozwiązanie Spółki bez przeprowadzonego postępowania likwidacyjnego.

<sup>74</sup> Decyzja z 26 maja 2023 r., tytuł wykonawczy z 24 sierpnia 2023 r.

W wyniku analizy dziesięciu kontroli, których wyniki wskazywały na zaniżenie obrotów w podatku dochodowych od osób prawnych (przychodów ze sprzedaży)<sup>75</sup> ustalono, że:

- a) we wszystkich kontrolach dokonano analizy wpływu stwierdzonych nieprawidłowości w VAT na prawidłową wysokość zobowiązań w podatku dochodowym od osób prawnych,
- b) łączna szacunkowa wartość efektów finansowych<sup>76</sup> w analizowanej próbie kontroli VAT wyniosła 2.086,2 tys. zł,
- c) w siedmiu sprawach wobec braku korekty CIT ze strony kontrolowanej spółki przekazano informacje do Działu SKA-2 celem prowadzenia dalszych działań, według stanu na dzień 2 października 2023 r. czynności sprawdzające nie zostały zakończone wobec sześciu podatników, a w jednej sprawie spółka złożyła korektę zeznania CIT- 8 za 2019 r. jednakże nie zwiększyły się jej zobowiązania.

W wyniku analizy dziewięciu kontroli, których wyniki wskazywały na zawyżenie zakupów (kosztów uzyskania przychodu) ustalono, że:

- a) we wszystkich kontrolach dokonano analizy wpływu stwierdzonych nieprawidłowości w VAT na prawidłową wysokość zobowiązań w podatku dochodowym od osób prawnych,
- b) łączna szacunkowa kwota efektów finansowych kontroli w analizowanej próbie kontroli VAT wyniosła 5.516,1 tys. zł,
- c) dwie spółki nie wykazały kwestionowanych faktur w kosztach działalności, w dwóch kolejnych sprawach działania prowadził Dział kontroli podatkowej,
- d) w jednym przypadku podatnik dokonał korekty deklaracji za 2019 r. i 2020 r. skutkujących zwiększeniem zobowiązań o 7,8 tys. zł,
- e) w czterech sprawach wobec braku korekty CIT ze strony kontrolowanej spółki przekazano informacje do Działu SKA-2 celem prowadzenia dalszych działań, z czego wg stanu na 19 października 2023 r. jedna spółka skorygowała zeznanie CIT-8 o kwotę do zapłaty 17,2 tys. zł, pozostałe trzy sprawy były nadal w toku wyjaśniania.

(akta kontroli str. 100-136)

2.12. Dział Kontroli Podatkowej<sup>77</sup> w dwóch przypadkach nie wszczął kontroli w spółkach prawa handlowego z powodu niemożności doręczenia upoważnienia do kontroli, gdyż dane adresowe nie były prawidłowe. W obydwu przypadkach przesłanką do kontroli był brak zeznania rocznego. Dział SKP przekazał informacje o powyższym do Działu SKI<sup>78</sup> (ustalenia opisano w punkcie 1.4).

(akta kontroli str. 593, 881-884)

2.13. Jak wyjaśnił Naczelnik, w związku z koniecznością raportowania do IAS w Katowicach o wykonaniu zadań zleconych m. in. dotyczących weryfikacji wykazów podatników spełniających konkretne kryteria lub w związku z analizą wykonania planu działalności na dany rok, w Urzędzie dokonywano monitorowania sposobu wykonania zadań związanych z weryfikacją prawidłowości wypełniania obowiązków podatkowych w CIT. W ramach sporządzanej sprawozdawczości Urząd przekazywał również do IAS w Katowicach informacje dotyczące poszczególnych spraw (podatników) wskazujące na zidentyfikowane problemy w obszarze egzekwowania wypełniania przez podatników obowiązków podatkowych. Były to m. in. brak kontaktu z podatnikiem spowodowany nieaktualnymi danymi adresowymi, brakiem reprezentacji spółki, brak reakcji na wezwania. Wykonanie zadań przez pracowników

<sup>75</sup> Próbę dobrano wg kryterium kwoty stwierdzonych nieprawidłowości.

<sup>76</sup> Uszczuplenia podatkowe i sankcje.

<sup>77</sup> Zwany dalej: „działem SKP”.

<sup>78</sup> Pismami z 26 czerwca 2021 r., 29 marca 2023 r.,

komórek SKA-2 i SKP w zakresie podatku CIT było także przedmiotem okresowej weryfikacji na podstawie sporządzonych w cyklach kwartalnych przez tych pracowników informacji o wykonaniu zadań w danym kwartale. Problemy organizacyjno-kadrowe w skali ogólnej były komunikowane jednostce nadrzędnej w przypadku, gdy ich wystąpienie miało wpływ na realizację celów ujętych w planie działalności Urzędu bądź stwarzały zagrożenie ich wykonania na założonym poziomie. Przykładowo, przy projektowaniu planu działalności na rok 2022 w związku ze wskazaniem przeprowadzenia jednej kontroli w zakresie cen transferowych Urząd wskazał na brak doświadczenia w tym zakresie i konieczność przeszkolenia pracowników, którzy mieli zostać zaangażowani w realizację zadania.

(akta kontroli str. 34)

2.14. W planach działalności Urzędu na rok 2021 i 2023 żaden z mierników nie odnosił się bezpośrednio do zagadnień związanych z realizacją zadań dotyczących weryfikacji rozliczeń i poboru CIT, bądź innych zagadnień z zakresu prawidłowości rozliczeń w tym podatku. W przypadku czynności sprawdzających, kontroli podatkowych, poboru i egzekucji wskazane zostały mierniki ogólne bez wyszczególniania tytułów podatkowych. Jak wyjaśnił Naczelnik, za ww. lata cele odnoszące się bezpośrednio do zagadnień w zakresie CIT przypisane zostały wyłącznie Śląskiemu Urzędowi Celno-Skarbowemu w Katowicach.

W Planie działalności Urzędu na 2022 rok założono realizację jednej kontroli w zakresie cen transferowych. Z uwagi na wystąpienie okoliczności zewnętrznych, które opóźniły wszczęcie kontroli podatkowej wobec wytypowanego podmiotu oraz utrudniony kontakt z kontrolowanym podmiotem, zakończono ją w styczniu 2023 r.

Również mierniki regionalne przyjęte na lata 2021-2023 dotyczące zakresu zadań realizowanych przez komórki czynności sprawdzających i komórki kontroli podatkowej nie odnosiły się w sposób bezpośredni do zadań realizowanych w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych.

(akta kontroli str. 35)

2.15. W okresie objętym kontrolą Urząd otrzymał 10 analiz z wyspecjalizowanych komórek KAS, w których wytypowano łącznie 97 podmiotów charakteryzujących się ryzykiem wystąpienia określonych nieprawidłowości w wywiązywaniu się z zobowiązań w podatku CIT. Urząd poddał ww. zgłoszenia rzetelnej analizie. Według stanu na 16 sierpnia 2023 r. w przypadku 52 podmiotów przeprowadzono czynności sprawdzające lub kontrole, a łączna kwota uszczupień wyniosła 1.563,4 tys. zł. W odniesieniu do 19 podmiotów wyniki przeprowadzonych czynności nie potwierdziły potencjalnych nieprawidłowości. Wobec 44 podatników trwały czynności wyjaśniające, a sprawa jednej spółki została przekazana do innego organu.

Urząd podjął także działania w odniesieniu do czterech dodatkowych typowań z wyspecjalizowanych komórek KAS dotyczących łącznie 77 podatników. W przypadku 59 podmiotów zakończono czynności sprawdzające, z tego w 39 przypadkach nie potwierdziły się potencjalne nieprawidłowości w rozliczeniach. W odniesieniu do 20 podmiotów przeprowadzone działania potwierdziły uszczuplenia w łącznej wysokości 899,8 tys. zł. Wobec 17 podatników nadal trwały czynności wyjaśniające, sprawa jednej spółki została przekazana do innego urzędu skarbowego właściwego miejscowo.

(akta kontroli str. 177-184)

Stwierdzone  
nieprawidłowości

W działalności kontrolowanej jednostki, w przedstawionym wyżej zakresie stwierdzono następującą nieprawidłowość:

Urząd nie podejmował wystarczających działań w celu wyegzekwowania obowiązku złożenia przez podatników zeznań podatkowych CIT-8. Jak bowiem wykazało badanie próby kontrolnej 50 podatników, którzy nie złożyli zeznań CIT-8, wobec 23 z nich<sup>79</sup> (tj. 46%) nie podjęto dalszych działań pomimo bezskutecznych prób przeprowadzenia czynności sprawdzających w latach wcześniejszych. Ponadto, wobec siedmiu<sup>80</sup> z dziesięciu podatników (próba badawcza), którzy nie złożyli zeznań CIT-8 jednocześnie deklarując obroty w VAT nie podjęto postępowań w sprawie uchylenia nr NIP pomimo bezskuteczności uprzednich czynności, w tym wezwań do złożenia tych zeznań.

(akta kontroli str. 505-518, 855-863, 895-899)

Zastępca Naczelnika wyjaśniając ograniczenie działań Urzędu w ww. zakresie wskazał na niskie prawdopodobieństwo uzyskania efektów finansowych<sup>81</sup> w związku z brakiem informacji pozwalających na oszacowane wysokości zobowiązania<sup>82</sup>; brak kontaktu z podatnikiem<sup>83</sup> oraz na ekonomikę postępowania<sup>84</sup>. Dodatkową przesłanką przemawiającą - według Zastępcy Naczelnika Urzędu - za odstąpieniem od podjęcia lub dalszego prowadzenia czynności sprawdzających „(...) była bezskuteczność wcześniejszych działań, jeśli chodzi o nawiązanie (...) kontaktu z podatnikiem. (...) kryterium efektywności czynności sprawdzających jest podstawą oceny działalności urzędów i jako jeden z celów ujętych (...) w Planie działalności tut. urzędu, tworzonym w oparciu o cele i mierniki regionalne tj. ustalone na poziomie Izby Administracji Skarbowej. (...) realizacja celu *Poprawa skuteczności i efektywności działania pionu kontroli KAS* mierzona jest kwotą ustaleń dokonanych w toku czynności sprawdzających, a jej wysoka wartość świadczy o wzroście efektywności w tym zakresie i jest wartością pożądaną”.

(akta kontroli str. 864-880)

<sup>79</sup> Pozycja nr 1, 2, 5, 6, 7, 8, 9, 11, 16, 18, 19, 21, 23, 24, 25, 28, 30, 31, 34, 35, 43, 44 i 45 zestawienia próby 49 podatników CIT (podpisanego przez Z-cę NUS w dniu 29 września 2023 r.), zwane dalej „zestawienia próby 49”.

<sup>80</sup> Pozycja - 4 ostatnie cyfry NIP z zestawień „Brak CIT – obrót VAT > 0 za lata 2020-2021” przekazanych kontroli NIK przez Zastępcę NUS w dniu 24 października 2023 r.: 2401, 9572, 9890, 5995, 5036, 3908, 3774.

<sup>81</sup> Według Zastępcy Naczelnika Urzędu przesłanka ta jest podstawą odstąpienia od czynności wobec podmiotów w sytuacji, gdy informacje będące w posiadaniu urzędu (tj. wynikająca z deklaracji VAT kwota obrotu w odniesieniu do kwoty zadeklarowanych nabyć, dane ze sprawozdania finansowego, wykazana w latach poprzednich strata) pozwalały na oszacowanie zobowiązania podatkowego bądź jego braku (straty). Dodatkową przesłanką analizowaną w tym przypadku jest realność efektu finansowego rozumianego jako zapłata do budżetu zobowiązania w kontekście aktualnego zadłużenia podatnika oraz skuteczności prowadzonego postępowania egzekucyjnego (ściągalność zaległości).

<sup>82</sup> Według Zastępcy Naczelnika Urzędu okoliczność ta występuje w przypadku, gdy Urząd nie posiada informacji, na podstawie których może oszacować ewentualną kwotę podatku należnego (deklaracje VAT, sprawozdanie finansowe), a analiza innych przesłanek wskazuje z dużym prawdopodobieństwem, że podjęte czynności nie przyniosłyby rezultatu (tj. wyegzekwowania wywiązania się z obowiązku złożenia zeznania). Dotyczy to podmiotów znanych jest tut. organowi z wcześniejszych działań (np. czynności sprawdzających lub bezskutecznych prób ich przeprowadzenia, czynności egzekucyjnych itp.), które wskazują, że mógł on zaprzestać prowadzenia działalności gospodarczej.

<sup>83</sup> Według Zastępcy Naczelnika Urzędu okoliczność ta jako podstawa do odstąpienia od podejmowania czynności wobec podatnika jest wynikiem ustalenia znacznego utrudnienia kontaktu lub całkowitego jego braku we wcześniej prowadzonych przez Urząd czynnościach. Sytuacja taka może mieć miejsce m.in. w przypadku wykreślenia podatnika z rejestru VAT z uwagi na brak kontaktu z podatnikiem lub jego pełnomocnikiem (ewentualnie z uwagi na brak reakcji na kierowane do niego wezwania), niezgodności danych rejestracyjnych (wykreślenie adresu siedziby w KRS i braku innych zgłoszonych adresów), brakiem danych kontaktowych osób reprezentujących spółkę (np. przy zarządzie, w skład którego wchodzi nieurezydenci nieposiadający numeru pesel, bądź osoby posługujące się adresem zagranicznym), braku informacji o aktualnej reprezentacji podmiotu (w przypadku wykreślenia przez KRS osób wchodzących w skład zarządu).

<sup>84</sup> Według Zastępcy Naczelnika Urzędu to sprawne przeprowadzenie postępowania wyjaśniającego, prowadzone w oparciu o analizę zasadności wszczęcia czynności sprawdzających pod kątem wielkości przewidywanego uszczuplenia (wstępna analiza wysokości przewidywanego zobowiązania podatkowego, wynikającego z dostępnych danych takich jak: dane z deklaracji VAT, informacje wskazane w sprawozdaniu finansowym itp.). Okolicznością, jaka jest również brana pod uwagę, jest skuteczność takich czynności, na co wpływ ma m.in. kontakt z podatnikiem i reakcja bądź jej brak na kierowaną do niego korespondencję oraz prowadzenie czynności z zaangażowaniem środków własnych, gdy jest ekonomicznie nieuzasadnione.

NIK zwraca uwagę, że powyższe przyczyny nie uzasadniały odstąpienia przez Urząd od podejmowania działań wobec podatników, w szczególności w zakresie prowadzenia postępowań w sprawie uchylenia nr NIP. Zgodnie bowiem z *Wytycznymi do czynności sprawdzających*<sup>85</sup>, w ramach czynności sprawdzających należało prowadzić monitoring ciągłości i terminowości składania zeznań, a w stosunku do podatników, którzy nie dopełnili obowiązku złożenia zeznania, należało potwierdzić istnienie takiego obowiązku oraz podjąć próbę wyjaśnienia przyczyn braku jego realizacji, m.in. poprzez wezwanie do złożenia zeznania, natomiast w przypadku braku reakcji podatnika należało rozważyć skierowanie sprawy do kontroli podatkowej lub postępowania podatkowego. Ponadto zgodnie z ww. Wytycznymi (rozdział VIII. Dobre praktyki w zakresie podatku CIT) wobec podatników niereagujących na poprzednio wysłane wezwania, należało skierować kolejne wezwania do osób upoważnionych do reprezentacji w KRS, przeprowadzić wizję lokalną pod adresem siedziby, a po ustaleniu braku działalności – skierować informację do KRS. Nadto, zgodnie z obowiązującymi procedurami (pkt 7 ppkt 1 str. 7 Procedury z sierpnia 2017 r. i § 1, rozdział IV, pkt 1 str. 9 Procedury z czerwca 2022 r.) w przypadku, gdy podatnik posługuje się fałszywymi lub fikcyjnymi danymi adresowymi swojej siedziby lub miejsca wykonywania działalności gospodarczej naczelnik prowadzi z urzędu czynności zmierzające do uchylenia NIP.

Tym samym Urząd dysponował wieloma możliwościami działania, które winien był podjąć adekwatnie do okoliczności danej sprawy (w tym np. w sytuacji braku kontaktu z podatnikiem). W szczególności Urząd dysponował możliwością nałożenia kary porządkowej z powodu bezzasadnego odmówienia lub niedokonania w terminie wyznaczonym w wezwaniu złożenia wyjaśnień, podjęcia postępowania karno-skarbowego, czy też podjęcia postępowania dot. uchylenia nr NIP.

Formułując powyższą nieprawidłowość NIK zwraca uwagę na wzrost skali niewywiązywania się podatników CIT pozostających we właściwości Urzędu z obowiązku złożenia zeznania CIT-8. Liczba brakujących zeznań CIT-8 za rok podatkowy kończący się w 2017 r. wyniosła 1 484, a za rok podatkowy kończący się w 2021 r. wyniosła 2 376, tj. o 60,1 % więcej. Zdaniem NIK przyczynił się do tego brak konsekwentnych działań Urzędu w zakresie egzekwowania od podatników ww. obowiązku, w szczególności niestosowanie wszystkich dostępnych Urzędowi w tym zakresie instrumentów.

(akta kontroli str. 505-518, 700-705, 855-880, 885-892)

#### OCENA CZĄSTKOWA

Urząd dokonywał rzetelnej weryfikacji wyników analiz dotyczących podmiotów charakteryzujących się wysokim ryzykiem nieprawidłowości w zakresie CIT, otrzymywanych z Ministerstwa Finansów oraz udostępnianych przez IAS. Ustalenia z kontroli podatkowych przeprowadzonych w zakresie VAT były wykorzystywane do weryfikacji prawidłowości zeznań CIT. Pomimo systematycznie wzrastającej liczby podatników nieskładających zeznań podatkowych CIT-8 w stosunku do części z nich Urząd nie podjął wystarczających działań weryfikacyjnych.

#### OBSZAR

### 3. Egzekwowanie zaległości w podatku dochodowym od osób prawnych

3.1. W okresie objętym kontrolą dane o wpływach z podatku CIT, zaległościach w CIT oraz kwotach wyegzekwowanych zaległości w CIT przedstawiały się następująco:

- a) w 2020 r. wpływy wyniosły 81.357,0 tys. zł, a zaległości 22.252,0 tys. zł, co stanowiło 27,4 % wpływów,

<sup>85</sup> Rozdział I. Weryfikacja obowiązku składania zeznań i sprawozdań finansowych.



- b) w 2021 r. wpływy wyniosły 73.144,0 tys. zł, a zaległości 17.659,0 tys. zł, co stanowiło 24,1 % wpływów,
- c) w 2022 r. wpływy wyniosły 107.958,0 tys. zł, a zaległości 9.305,0 tys. zł, co stanowiło 8,6 % wpływów,
- d) za okres I półrocza 2023 r. wpływy wyniosły 64.870,0 tys. zł, a zaległości 16.674,0 tys. zł, co stanowiło 25,7 % wpływów.

Kwoty zaległości w CIT objętych tytułami wykonawczymi oraz kwoty zaległości wyegzekwowanych<sup>86</sup> przedstawiały się następująco:

- a) w 2020 r. z objętej tytułami wykonawczymi kwoty 3.243,0 tys. zł (stanowiącej 14,6% zaległości) wyegzekwowano 1.204,0 tys. zł, co stanowiło 37,1 % zaległości objętych tytułami,
- b) w 2021 r. z objętej tytułami wykonawczymi kwoty 3.726,0 tys. zł (stanowiącej 21,1% zaległości) wyegzekwowano 1.292,0 tys. zł, co stanowiło 34,7 % zaległości, objętych tytułami,
- c) w 2022 r. z objętej tytułami wykonawczymi kwoty 4.407,0 tys. zł (stanowiącej 47,4% zaległości) wyegzekwowano 1.644,0 tys. zł, co stanowiło 37,3% zaległości, objętych tytułami,
- d) za okres I półrocza 2023 r. z objętej tytułami wykonawczymi kwoty 4.105,0 tys. zł (stanowiącej 24,6% zaległości) wyegzekwowano 79,0 tys. zł, co stanowiło 1,9 % zaległości objętych tytułami.

(akta kontroli str. 75)

3.2. W Urzędzie zostały wprowadzone następujące procedury i wytyczne dotyczące działań windykacyjnych i postępowań egzekucyjnych:

- a) nadesłane przez Ministerstwo Finansów:
  - Wytyczne określające zasady ustalania właściwości wierzyciela zobowiązań podatkowych po zmianie właściwości urzędu skarbowego (październik 2021 r.),
  - Podręczniki użytkownika Aplikacji eTW, w tym korzystania z formularzy TW-1, formularzy ZZ-1 i formularzy EZW (czerwiec 2021 r. i maj 2022 r.),
  - Poradnik „Miękką egzekucja” (maj 2023 r.),
- b) określone przez Dyrektora IAS w Katowicach:
  - Zarządzenie nr 23/2019 z dnia 28 lutego 2019 r. w sprawie wprowadzenia Instrukcji działania naczelników urzędów skarbowych województwa śląskiego w zakresie prowadzonych postępowań egzekucyjnych,
  - Zarządzenie nr 37/2019 z dnia 2 maja 2019 r. w sprawie wprowadzenia Instrukcji w sprawie zasad postępowania w przypadku dochodzenia zaległości po umorzeniu postępowania egzekucyjnego lub w sytuacji nieprzystąpienia przez organ egzekucyjny do egzekucji,
  - Zarządzenie nr 84/2021 z dnia 15 lipca 2021 r. w sprawie zabezpieczenia wykonania zobowiązań w trybie art. 33 i następnych Ordynacji podatkowej,
- c) nadesłane z Centrum Kompetencyjnego Spraw Wierzycielskich w Opolu:
  - Poradnik „Tytuły wykonawcze” (marzec 2021 r.),
  - Poradnik „Wystawianie elektronicznych tytułów wykonawczych w SSP” (sierpień 2021 r.)

(akta kontroli str. 221-237)

W wyniku badania próby dziesięciu zaległości w CIT na łączną kwotę 12.964,4 tys. zł należnych od dziesięciu różnych dłużników (spółek prawa

<sup>86</sup> Uwzględniono kwoty wyegzekwowane przez Naczelnika kontrolowanego Urzędu, jak również przez innych naczelników, do których skierowano tytuły wykonawcze. Obce organy egzekucyjne wyegzekwowały w 2020 r. 12,0 tys. zł, w 2021 r. 12,0 tys. zł, w 2022 r. 55,0 tys. zł, w I p. 2023 r. 0 zł.

handlowego wpisanych do rejestru przedsiębiorców KRS, z wyłączeniem podmiotów objętych postępowaniem upadłościowym lub restrukturyzacyjnym) stwierdzono, że:

- we wszystkich sprawach bez zbędnej zwłoki zostało wystawione i przesłane zobowiązanemu, zgodnie z zasadami określonymi w art. 15 § 1-1b ustawy z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji<sup>87</sup> oraz w § 3 rozporządzenia Ministra Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej z dnia 18 listopada 2020 r. w sprawie postępowania wierzycieli należności pieniężnych<sup>88</sup> upomnienie, upomnienia wystawiono po upływie od siedmiu do siedemnastu dni od daty wystąpienia zaległości,
- we wszystkich sprawach komórka wierzycielska wystawiła bezzwłocznie tytuły wykonawcze, zawierające elementy, o których mowa w art. 27 u.p.e.a., od dnia doręczenia upomnienia do dnia wystawienia tytułu upłynęło średnio 15 dni,
- we wszystkich postępowaniach egzekucyjnych rzetelnie oraz zgodnie z obowiązującą procedurą ustalano stan majątkowy zobowiązanego, a wobec zidentyfikowanych składników majątkowych podejmowano bezzwłocznie działania celem zastosowania środków egzekucyjnych,
- dane zawarte w sprawozdaniu finansowym zobowiązanych analizowano w siedmiu przypadkach, a trzech przypadkach aktualne sprawozdania nie były dostępne, analizy wskazywały na brak majątku, wobec którego można by potencjalnie podjąć działania egzekucyjne,
- we wszystkich sprawach wzywano zobowiązane podmioty lub prezesów zarządu – gdy korespondencja kierowana do spółek nie była odbierana – do złożenia oświadczenia o posiadanym majątku i źródłach dochodu oraz o prawdziwości i zupełności tego oświadczenia,
- w żadnym z analizowanych postępowań egzekucyjnych zobowiązani nie wnosili skarg na podstawie art. 54 § 1 u.p.e.a. na czynności egzekucyjne lub na podstawie art. 54a § 1 u.p.e.a. przewlekłość postępowania egzekucyjnego obejmującego zaległości,
- nie wystąpiły przypadki wniesienia do wierzyciela zarzutów, o których mowa w art. 33 § 2 u.p.e.a.,
- wnioski, o których mowa w art. 55a u.p.e.a. zostały złożone w czasie trwania kontroli NIK, co opisano w sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości (pkt 1)*,
- wszystkie analizowane spółki na dzień 17 października 2023 r. figurowały w rejestrze KRS jako podmioty aktywne, w dziewięciu przypadkach widniały dane adresowe siedziby spółki, w jednym przypadku adres spółki został wykreślony z KRS 13 stycznia 2022 r.

(akta kontroli str. 771-759, 783-791)

3.3. Zadania związane z przeniesieniem odpowiedzialności za zobowiązania podatkowe w CIT spółek prawa handlowego na członków jej zarządu lub inne osoby wykonywał Pierwszy Referat Spraw Wierzycielskich.

Na podstawie próby 10 zaległości w CIT przysługujących od 10 różnych spółek prawa handlowego, w przypadku których egzekucja okazała się w całości bezskuteczna ustalono, że:

- analizy dotyczące przeniesienia odpowiedzialności za zobowiązania na członków zarządu spółek dokonano w ośmiu sprawach, w dwóch przypadkach umorzenie postępowań egzekucyjnych nastąpiło krócej niż trzy miesiące przed momentem przedawnienia się zaległości podatkowych, a więc

<sup>87</sup> Dz. U. z 2022 r. poz. 479, ze zm., zwana dalej: „u.p.e.a.”.

<sup>88</sup> Dz. U. poz. 2083.

pozostawał zbyt krótki okres na przeprowadzenie postępowania podatkowego i podjęcie prób wyegzekwowania zaległości,

- w dwóch przypadkach wnioski o rozważenie możliwości wydania decyzji o odpowiedzialności osób trzecich skierowano do urzędów skarbowych właściwych miejscowo<sup>89</sup>,
- w dwóch przypadkach sporządzone analizy wskazywały na brak zasadności podejmowania postępowań w sprawie (m.in. z uwagi na niskie dochody lub ich brak u osób potencjalnie odpowiedzialnych),
- w czterech sprawach trwały analizy i gromadzenie informacji niezbędnych do wszczęcia postępowań podatkowych lub odstąpienia prób wydania decyzji (dotyczyły one m.in. ustalenia składu osobowego organów zarządzających, osiąganych przez te osoby dochodów i ich stanu majątkowego, występowania innych wymagalnych zobowiązań),
- w żadnym przypadku nie stwierdzono, by spółka posiadająca zaległości została zbyta jako przedsiębiorstwo lub jego zorganizowana część,
- Urząd nie wydawał w odniesieniu do żadnego z analizowanych dłużników zaświadczeń, o których mowa w art. 306g Ordynacji podatkowej.

(akta kontroli str. 238-239)

3.4. W okresie od 1 stycznia 2021 r. do 30 kwietnia 2023 r. odpisano jako przedawnione 281 zobowiązań w CIT na łączną kwotę 16.799,4 tys. zł, z tego:

- w 2021 r. 101 zobowiązań na kwotę 5.294,6 tys. zł,
- w 2022 r. 123 zobowiązania na kwotę 10.819,4 tys. zł,
- a do 30 czerwca 2023 r. 65 zobowiązań na kwotę 711,2 tys. zł.

(akta kontroli str. 76)

3.5. Analiza dokumentacji 10 spraw przedawnionych zobowiązań w podatku CIT<sup>90</sup>, dobranych wg kryterium największej kwoty odpisanej zaległości podatkowej wykazała, że:

- spośród czterech największych odpisów dokonanych w 2021 r. na łączną kwotę 4.492,9 tys. zł trzy odpisy dokonano w terminie do czterech miesięcy od daty przedawnienia zobowiązań, w jednym przypadku odpisu zobowiązania przedawnionego w lipcu 2020 r. na kwotę 229,7 tys. zł dokonano w październiku 2021 r. tj., po wpływie od Urzędu informacji z innego organu prowadzącego postępowanie karnoskarbowe, które wpływało na zawieszenie biegu przedawnienia tego zobowiązania,
- spośród czterech największych zaległości przedawniających się w 2022 r. na łączną kwotę 10.293,6 tys. zł wszystkich odpisów dokonano w terminie od jednego do dziewięciu miesięcy od daty przedawnienia zobowiązań,
- w I półroczu 2023 r. dwie zaległości na łączną kwotę 162,8 tys. zł odpisano do dwóch miesięcy po wystąpieniu ich przedawnienia.

(akta kontroli str. 84-85)

Badanie przeprowadzone na próbie 10 zaległości w CIT za lata starsze niż 2016 r.<sup>91</sup> nadal figurujących w księgach rachunkowych Urzędu wykazało, że:

- pięć zaległości w CIT na łączną kwotę 40,4 tys. zł było zabezpieczonych hipotecznie, okazane wydruki z ksiąg wieczystych potwierdziły, że przedmiotowe zaległości zostały ujawnione w księgach wieczystych prowadzonych dla nieruchomości stanowiących własność (lub współwłasność) zobowiązanych spółek,

<sup>89</sup> Do Drugiego US w Bielsku-Białej i US w Dąbrowie Górniczej.

<sup>90</sup> Czterech z 2021 r., cztery z 2022 r., dwóch z I półrocza 2023 r.

<sup>91</sup> Dobranych wg kryterium największej kwoty i dla różnych zobowiązanych spółek.

- cztery zaległości w CIT na łączną kwotę 367,8 tys. zł za lata 2012-2015 były zasadnie wykazywane jako zaległości nieprzedawnione z uwagi na okoliczności wpływające na bieg terminu przedawnienia: w trzech przypadkach były to czynności egzekucyjne, a w jednym przypadku nadal było prowadzone postępowania karnoskarbowe przez inny organ.

(akta kontroli str. 77-83, 86)

Przypadek jednej zaległości na kwotę 733,2 tys. zł przedawnionej we wrześniu 2021 r. i odpisanej z ksiąg w sierpniu 2023 r. opisano w sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości (pkt2)*.

Stwierdzone  
nieprawidłowości

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

1. W przypadku dziesięciu zaległości w CIT, które nie zostały uregulowane w terminie 60 dni od daty wszczęcia egzekucji Naczelnik jako organ egzekucyjny wystąpił na podstawie art. 55a § 1 u.p.e.a. z wnioskami do Sądu Rejonowego Katowice-Wschód dopiero w trakcie kontroli NIK, tj. 7 czerwca 2023 r. złożył cztery wnioski, 19 lipca 2023 r. złożył pięć wniosków, a 16 sierpnia 2023 r. jeden wniosek. Wnioski te złożono po upływie, odpowiednio: 1.046, 1.040, 1.023, 1.022, 651, 602, 596, 366, 268 i 253 dni, licząc od upływu 60 dni od daty wszczęcia postępowań egzekucyjnych. Stanowiło to nierzetelne wypełnienie obowiązku określonego w art. 55a § 1 u.p.e.a. zgodnie z którym, jeżeli jest prowadzona egzekucja należności podatkowych wobec podmiotu wpisanego w KRS, a nie zostały one uregulowane w terminie 60 dni od daty wszczęcia egzekucji, organ egzekucyjny składa wniosek o wpisanie do KRS daty wszczęcia egzekucji tych należności, wysokości pozostałych do wyegzekwowania kwot oraz daty i sposobu zakończenia egzekucji.

Zadania w zakresie sporządzania ww. wniosków realizował Dział Egzekucji Administracyjnej (SEE), którego Kierownik wyjaśniła, że „(...) w okresie od końca 2020 r. do czerwca 2023 r. faktycznie w tut. komórce zaniechano dokonywania ww. wpisów, co wynikało z dużego obciążenia pracą komórki oraz brakiem efektywnego wpływu dokonania takiego wpisu na prowadzone postępowanie egzekucyjne. Wyjaśniła także, że od 2004 r. do 2020 r. wystosowano ok. 1.200 wniosków o wpis zaległości do KRS, niektóre z nich zawierały po kilka zaległości, natomiast żaden z dokonanych wpisów nie miał wpływu na efektywność prowadzonej w tych sprawach egzekucji. Sporządzenie wniosku o dokonanie wpisu zaległości w rejestrze jest zadaniem czasochłonnym i pracochłonnym, gdyż do każdego wniosku wcześniej należało dołączyć potwierdzone za zgodność z oryginałem kopie dokumentów tj. tytułów wykonawczych oraz zwrotnych potwierdzeń odbioru dokumentujących wszczęcie egzekucji, natomiast obecnie przy wpisach elektronicznych są to uwierzytelnione skany tych dokumentów. Kierownik Działu wyjaśniła także, że wprowadzane od lipca 2020 r. zmiany ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji skutkowały szeregiem zmian zasad prowadzenia egzekucji w niektórych aspektach oraz konieczność stosowania dwojakich przepisów (...). I tak, od stycznia 2021 r. zostaliśmy obciążeni zadaniami egzekucyjnymi prowadzonymi dotychczas przez wyspecjalizowane urzędy skarbowe (60 podmiotów) i sprawy te zgodnie z przyjętym przez IAS w Katowicach podlegały do 29 stycznia 2021 r. obowiązkowi zarejestrowania w systemie Egapoltax, zaś akta niektórych spraw liczyły po kilka segregatorów. Biorąc pod uwagę kwoty objęte przejętymi postępowaniami oraz ich złożoność obsługa ich stała się dla nas zadaniem priorytetowym. Kierownik Działu wyjaśniła także, że w 2022 r. jako organ egzekucyjny zostaliśmy zobligowani do dokonywania wpisów o umorzonych z uwagi na bezskuteczność postępowań

egzekucyjnych do Krajowego Rejestru Zadłużonych (KRZ)<sup>92</sup>, a skala spraw wpisanych do tego rejestru to 4.858 zaległości. Ww. zadania stanowią jedynie część zadań komórki egzekucyjnej, która na dzień 31 sierpnia 2023 r. posiadała do realizacji 61.332 tytuły wykonawcze dotyczące 7.447 zobowiązanych. Uwzględniając wzrastające obciążenie pracą oraz nowe zdania przy praktycznie niezmiennym liczbie pracowników komórki, priorytet ustawiono na zadaniach przynoszących wymierne efekty finansowe tj. kwoty egzekwowane przez tutejszy organ”. Kierownik Działu wyjaśniła także, że od czerwca 2023 r. Urząd podjął działania dot. wpisywania zaległości do rejestru na podstawie art. 55a u.p.e.a, do 20 września 2023 r. wysłano wnioski obejmujące 107 zaległości, co nie zmienia postrzegania tego zadania jako nieprzynoszącego wymiernych rezultatów finansowych.

(akta kontroli str. 324-430)

NIK zwraca uwagę, że obowiązujący wymóg złożenia wniosku o wpisanie do KRS daty wszczęcia egzekucji tych należności, wysokości pozostałych do wyegzekwowania kwot oraz daty i sposobu zakończenia egzekucji należało zrealizować niezależnie od innych działań oraz oceny jego skuteczności, gdyż pełni on funkcję informacyjną dla potencjalnych kontrahentów i uprzedza o ryzyku niewywiązywania się przez dany podmiot z zobowiązań. Wpis taki może świadczyć o utracie płynności finansowej takiego kontrahenta lub informować o ryzyku uwikłania kontrahentów w postępowania egzekucyjne w związku z zajęciem prowadzonych rozrachunków.

2. W odniesieniu do zaległości w wysokości 733,3 tys. zł z tytułu podatku CIT za 2010 r. nie weryfikowano na bieżąco okoliczności wydłużających termin jej przedawnienia. W czasie trwania kontroli NIK tj., 26 czerwca 2023 r. skierowano zapytanie do Prokuratury Rejonowej w Katowicach celem uzyskania aktualnych informacji o prowadzonym postępowaniu karnym. Z pisma otrzymanego 20 lipca 2023 r. wynikało, że postępowanie to umorzono 27 lipca 2016 r. Tym samym nie wpłynęło ono na wydłużenie terminu przedawnienia. W tych okolicznościach uznano, że zaległość wygasła wskutek przedawnienia 3 września 2021 r. Naczelnik Urzędu zaakceptował odpisanie tej zaległości z ksiąg z datą 1 sierpnia 2023 r.

Naczelnik Urzędu wyjaśnił, że przyczyną niezwyfikowania na bieżąco okoliczności wpływających na bieg przedawnienia analizowanej zaległości było przeoczenie ze strony pracownika realizującego te zadania.

Skutkiem ww. nieprawidłowości było wykazywanie w księgach rachunkowych i sprawozdawczości Urzędu na koniec 2021 r. i 2022 r. zawyżonej kwoty zaległości podatkowych w CIT.

(akta kontroli str. 86, 240-256)

#### OCENA CZĄSTKOWA

W latach 2020-2022 kwota zaległości w CIT objętych tytułami egzekucyjnymi wahała się w przedziale od 3.243,0 tys. zł do 4.407,0 tys. zł, a skuteczność ich dochodzenia (tj. relacja kwot wyegzekwowanych do kwot objętych tytułami) za poszczególne lata wyniosła: 37,1 %, 34,7 % i 37,3%.

Kontrola próby 10 zaległości na łączną kwotę 12.964,4 tys. zł wykazała, że działania zmierzające do wyegzekwowania objętych tytułami wykonawczymi zaległości podejmowane były bez zbędnej zwłoki i zgodnie z obowiązującymi przepisami i procedurami. Wobec ich nieskuteczności, tj. niewyegzekwowania zaległości w ciągu 60 dni z opóźnieniem wynoszącym od 253 do 1.046 dni Naczelnik skierował wnioski do sądu rejestrowego o wpisanie do KRS daty wszczęcia egzekucji tych należności

<sup>92</sup> Rejestr prowadzony w systemie teleinformatycznym przez Ministra Sprawiedliwości (MS) a sposób zamieszczania i przetwarzania danych w tym rejestrze został określony Rozporządzeniem MS z dnia 22 listopada 2021 r w sprawie sposobu zamieszczania oraz przetwarzania danych w KRZ.

oraz wysokości pozostałych do wyegzekwowania kwot. Powyższa zwłoka oraz okoliczność, że wnioski te złożono dopiero w trakcie kontroli NIK (7 czerwca, 19 lipca, 16 sierpnia 2023 r.) wskazują na nierzetelne wypełnienie obowiązku określonego w 55a § 1 u.p.e.a.

Łączna wartość 289 zaległości w CIT odpisanych od stycznia 2021 r. do czerwca 2023 r. z ksiąg rachunkowych jako przedawnionych wyniosła 16.825,3 tys. zł. Nie uwzględniała ona, jednakże zaległości w podatku CIT za 2010 r. w wysokości 733,3 tys. zł skontrolowanej w ramach próby zaległości figurujących w księgach, która – jak ustalono – przedawniła się 3 września 2021 r. W stosunku do tej zaległości w czerwcu 2023 r. podjęto działania w zakresie weryfikacji okoliczności wpływających na bieg terminu przedawnienia. W ich wyniku uzyskano informacje, że prowadzone postępowanie karne nie wpłynęło na wydłużenie terminu przedawnienia. W tych okolicznościach uznano, że zaległość wygasła wskutek przedawnienia 3 września 2021 r., a Naczelnik Urzędu zaakceptował odpisanie tej zaległości z ksiąg z datą 1 sierpnia 2023 r.

Działania dotyczące przeniesienia odpowiedzialności za zaległości spółki na osoby trzecie były prowadzone prawidłowo, jednakże w żadnej z analizowanych 10 spraw nie skutkowały wydaniem decyzji.

## IV. Wnioski

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

Wnioski

1. Prawidłowe egzekwowanie od podmiotów gospodarczych wpisanych do KRS złożenia kompletnego zgłoszenia NIP-8.
2. Niezwłoczną weryfikację prawidłowości danych adresowych podatników, co do których Urząd powziął informację o ich nieaktualności.
3. Prowadzenie postępowań i uchylenie z urzędu numeru NIP podatnikom, posługującym się fałszywymi lub fikcyjnymi danymi adresowymi.
4. Wykorzystanie wszystkich dostępnych instrumentów w celu wyegzekwowania od podatników obowiązku złożenia zeznań podatkowych CIT-8.
5. Niezwłoczne kierowanie wniosków o wpisanie do KRS daty wszczęcia egzekucji należności oraz wysokości pozostałych do wyegzekwowania kwot w przypadkach nieuregulowania zaległości w terminie 60 dni od daty wszczęcia egzekucji.
6. Bieżące weryfikowanie okoliczności wpływających na bieg terminu zaległości podatkowych w CIT.

## 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 Katowicach. 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.

Katowice, dnia 31 października 2023 r.

**Piotr Graca**

**Gł. specjalista kontroli państwowej**

.....

**Wiesław Pietrzyk**

**Specjalista kontroli państwowej**

.....

**Najwyższa Izba Kontroli**

**Delegatura w Katowicach**