



## NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI

Delegatura w Poznaniu

LPO.410.18.1.2023

Pan  
Marek Pospieski  
Dyrektor Izby Administracji Skarbowej  
w Poznaniu  
Izba Administracji Skarbowej w Poznaniu  
ul. Dolna Wilda 80A  
61-501 Poznań

# WYSTĄPIENIE POKONTROLNE

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

## I.

### I. Dane identyfikacyjne

Jednostka kontrolowana	Izba Administracji Skarbowej w Poznaniu, ul. Dolna Wilda 80A, 61-501 Poznań <sup>1</sup>
Kierownik jednostki kontrolowanej	Marek Pospieski, Dyrektor Izby, od 16 marca 2020 r. <sup>2</sup>
Zakres przedmiotowy kontroli	<ol style="list-style-type: none"><li>1. Działalność analityczna, prognostyczna i badawcza w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych.</li><li>2. Nadzór nad naczelnikami urzędów skarbowych w zakresie rozliczeń podatku dochodowego od osób prawnych.</li></ol>
Okres objęty kontrolą	Od 1 stycznia 2021 r. do 30 czerwca 2023 r., z wykorzystaniem dowodów sporządzonych przed lub po tym okresie oraz danych za okresy wcześniejsze lub późniejsze mające bezpośredni związek z badanym zagadnieniem.
Podstawa prawna podjęcia kontroli	Art. 2 ust. 1 ustawy z dnia 23 grudnia 1994 r. o Najwyższej Izbie Kontroli <sup>3</sup>
Jednostka przeprowadzająca kontrolę	Najwyższa Izba Kontroli Delegatura w Poznaniu
Kontroler	Aleksandra Koszarek, specjalista kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr LPO/105/2023 z 21 czerwca 2023 r.  (akta kontroli str. 1, 150)

---

<sup>1</sup> Dalej: IAS albo Izba

<sup>2</sup> Dalej: DIAS albo Dyrektor.

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

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

### OCENA OGÓLNA

W latach 2021-2023 (I połowa) w Izbie prowadzono działalność analityczną dotyczącą podatku dochodowego od osób prawnych<sup>5</sup> oraz nadzorowano wykonywanie zadań w zakresie rozliczeń tego podatku przez naczelników niewyspecjalizowanych urzędów skarbowych<sup>6</sup>, jednak w obu tych obszarach występowały pola do istotnej optymalizacji.

Ww. działalność analityczna IAS była bowiem realizowana w ograniczonym zakresie i obejmowała zaledwie trzy analizy podmiotowe. W działalności tej nie uwzględniono kwestii: określenia wysokości zobowiązań podatkowych w CIT poprzez wykorzystanie wyników kontroli w podatku VAT mających wpływ na zobowiązania w CIT; skali niewywiązywania się podatników z obowiązku złożenia zeznań CIT-8 oraz danych uzupełniających NIP-8; figurowania w bazie podatników CIT fałszywych lub fikcyjnych danych adresowych w świetle obowiązków naczelników niewyspecjalizowanych urzędów skarbowych dotyczących uchylania NIP. W okresie objętym kontrolą nie zidentyfikowano nowych zagrożeń, które mogły zainicjować proces identyfikacji ryzyka w obszarze CIT.

W planach kontroli wewnętrznej i planach audytu na lata 2021-2023 przewidziane zostały zagadnienia związane z wykonywaniem obowiązków podatkowych podatników CIT, przeciwdziałania uszczupleniom w tym podatku w podległych nUS oraz z obowiązkami rejestracyjnymi podatników CIT. Wyniki kontroli i audytu zostały wykorzystane, w szczególności w ramach działań nadzorczych związanych z rejestracją i identyfikacją podatników CIT, a także w aspekcie zapewnienia potrzeb szkoleniowych pracowników. Zorganizowano i przeprowadzono szkolenia m.in. z rachunkowości, ustawy o CIT oraz z zakresu identyfikacji i rejestracji podatkowej. DIAS sprawował prawidłowy nadzór nad zapewnieniem jednolitego stosowania przepisów prawa podatkowego w zakresie CIT oraz nad realizacją przez naczelników nUS zadań z zakresu identyfikacji i rejestracji podatników CIT. Przyczyną uchylenia części decyzji naczelników nUS były głównie przesłanki formalnoprawne, tj. niedostatecznie ustalony stan faktyczny, a w reakcji na to w IAS przeprowadzono odpowiednie szkolenia. DIAS sprawował nadzór nad realizacją przez naczelników nUS zadań w obszarze ewidencji i identyfikacji podatników, obejmujący takie aspekty jak m.in. terminowość wprowadzania danych identyfikujących i weryfikacja otwartych równolegle tych samych obowiązków podatkowych w dwóch różnych urzędach skarbowych. W Izbie nie objęto kontrolą i audytem wewnętrznym działań podejmowanych w nUS w celu wyegzekwowania złożenia zeznań CIT-8, pomimo utrzymującego się, relatywnie wysokiego odsetka podatników, którzy nie złożyli ww. zeznań<sup>7</sup>. Nie analizowano również aktywności naczelników nUS w zakresie liczby prowadzonych czynności sprawdzających i kontroli podatkowych w podatku CIT, co nie sprzyjało optymalizacji funkcjonowania nUS w tym zakresie.

## III. Opis ustalonego stanu faktycznego oraz oceny częściowej<sup>8</sup> kontrolowanej działalności

### OBSZAR

### 1. Działalność analityczna, prognostyczna i badawcza w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych

#### Opis stanu faktycznego

1.1 Według stanu na 30 czerwca 2023 r. we właściwości naczelników nUS województwa wielkopolskiego pozostawało 87 927 podatników CIT, co stanowiło 95,9% ogółu podatników<sup>9</sup> tego podatku. W porównaniu do stanu na 30 grudnia 2020 r. liczba podatników CIT była większa o 19,7% (14 495 podmiotów).

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

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

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

<sup>7</sup> Za lata podatkowe 2020-2021 zeznań podatkowych nie złożyło 25% i 26% podatników CIT.

<sup>8</sup> Oceny częściowe to oceny działalności w poszczególnych obszarach badań kontrolnych. Ocena częściowa może być sformułowana jako ocena pozytywna, ocena negatywna albo ocena w formie opisowej.

Spośród ww. liczby podatników nUS 56 040 (63,7% ogółu podatników pozostających we właściwości nUS) nie było jednocześnie podatnikami VAT „czynnymi”<sup>10</sup>. W porównaniu do stanu na 30 grudnia 2020 r., liczba podatników CIT niebędących jednocześnie podatnikami VAT „czynnymi” wzrosła o 11,9% (6 258).

Spółki prawa handlowego<sup>11</sup>, według stanu na 30 czerwca 2023 r. stanowiły 62,2% ogółu podatników pozostających we właściwości nUS. Ich liczba w porównaniu do stanu na 30 grudnia 2020 r. wzrosła o 9 747 (21,7%). Wśród pozostałych podmiotów największy odsetek podatników CIT, dla których właściwy był nUS stanowiły wspólnoty mieszkaniowe 14,7% (wzrost o 7,4%) oraz stowarzyszenia 12% (wzrost o 3,6%).

(akta kontroli str. 1157)

**1.2** W latach 2021-2023 (I połowa) w IAS przeprowadzono analizy podmiotowe dotyczące obliczania CIT w następujących tematach w obszarach ryzyka, ujętych w rejestrze stanowiącym załącznik do Polityki zarządzania procesem analitycznym<sup>12</sup> w Krajowej Administracji Skarbowej<sup>13</sup>:

- w 2021 r. jedną w przedmiocie zbycia prawa majątkowego. Wyniki analiz zostały przekazane do właściwych urzędów skarbowych, w celu podjęcia czynności sprawdzających. W efekcie ww. czynności ustalone zostało uszczuplenie w wysokości 8,1 tys. zł dotyczące podatku dochodowego od osób fizycznych<sup>14</sup>,
- w 2022 r. jedną w przedmiocie weryfikacji zeznań CIT-8 za 2020 r., w których podatnicy zadeklarowali „zerowe” przychody, a w deklaracji VAT-7 w 2020 r. wykazali sprzedaż. Wyniki analiz zostały przekazane do właściwych urzędów skarbowych, w celu podjęcia czynności weryfikujących. W efekcie ww. czynności ustalone zostało uszczuplenie w wysokości 103 tys. zł oraz nadpłata w wysokości jednego tys. zł,
- w 2022 r. jedną w przedmiocie prawidłowości odliczeń od dochodu (ulga B+R<sup>15</sup>) zadeklarowanej w załączniku CIT/BR do zeznania CIT-8 za 2020 r. Analizowane podmioty zostały objęte czynnościami sprawdzającymi przez podległe urzędy skarbowe.

(akta kontroli str. 314-402)

W IAS nie prowadzono udokumentowanej działalności analitycznej ukierunkowanej na identyfikację mechanizmów agresywnej optymalizacji podatkowej stosowanej przez podatników nUS. Kierownik Działu Zarządzania Ryzykiem i z-ca Dyrektora ds. Kontroli, Cła i Audytu<sup>16</sup> wyjaśnili, że *na terenie województwa wielkopolskiego za realizację zadań związanych z weryfikacją CIT i identyfikowanie nieprawidłowości w tym obszarze w głównej mierze odpowiada Naczelnik Wielkopolskiego Urzędu Celno-Skarbowego w Poznaniu*<sup>17</sup>. *Doświadczenie, profesjonalizm oraz wiedza merytoryczna pracowników ww. organu KAS przyczynia się do efektywniejszego prowadzenia czynności analitycznych oraz kontroli celno-skarbowych w omawianym obszarze tematycznym. Powyższe rozwiązanie umożliwia podejmowanie przez pracowników niewyspecjalizowanych urzędów skarbowych czynności związanych z dokonywaniem weryfikacji prawidłowości zadeklarowanego zwrotu od podatku od towarów i usług, co nie należy do zadań Naczelnika WUCS. Zakres tematyczny rozliczeń CIT, z uwagi na swój skomplikowany charakter (agresywna optymalizacja, sprzedaż znaków towarowych, unikanie opodatkowania przy wykorzystaniu*

<sup>9</sup> Pozostających we właściwości IAS.

<sup>10</sup> W rozumieniu art. 96 ust. 4 ustawy z 11 marca 2004 r. o VAT, Dz. U. z 2023 r. poz. 1570, ze zm., dalej: ustawa o VAT.

<sup>11</sup> Z ograniczoną odpowiedzialnością, akcyjne, jawne, kapitałowe w organizacji, komandytowe, komandytowo-akcyjne.

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

<sup>13</sup> Dalej: KAS.

<sup>14</sup> Dalej: PIT.

<sup>15</sup> Preferencja polegająca na możliwości odliczenia od podstawy opodatkowania wydatków związanych z prowadzeniem prac badawczo-rozwojowych.

<sup>16</sup> Dalej odpowiednio: Kierownik DZR oraz Z-ca Dyrektora IZPC.

<sup>17</sup> Dalej: Naczelnik WUCS.

*spółek maltańskich i cypryjskich, itp.), powoduje, że również analizy otrzymywane z Ministerstwa Finansów<sup>18</sup> przekazywane są do realizacji Naczelnika WUCS. Podkreślili, że MF przekazując DIAS materiały analityczne w przedmiotowym zakresie, z uwagi na ich złożoność, nie wskazuje nUS jako jednostki zobowiązanej do realizacji zadania. Departamenty MF, w szczególności Departament Kluczowych Podmiotów służą wsparciem dla pracowników wyspecjalizowanych urzędów skarbowych oraz urzędów celno-skarbowych przesyłając opinie Szefa KAS celem wykorzystania służbowego w prowadzonych czynnościach analitycznych, organizując spotkania celem wymiany doświadczeń, wymiany praktyk, ograniczeń napotykanymi problemami czy zastosowanymi środkami zaradczymi.*

(akta kontroli str. 1396-1403)

W latach 2019-2021 do nUS wpłynęło odpowiednio: 175, 212 i 283 oświadczeń od podatników o sporządzaniu lokalnej dokumentacji cen transferowych, o których mowa w art. 11m ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych<sup>19</sup>. DIAS w latach 2021-2022 przekazał do ww. urzędów pisma z MF zawierające wyjaśnienia w zakresie stosowania m.in.: przepisów regulujących dokonywanie korekt cen transferowych (art. 11e ustawy o CIT), ustalenia okresu za jaki należy sporządzić informację o cenach transferowych w przypadku spółki należącej do podatkowej grupy kapitałowej jeżeli rok obrotowy tej spółki jest inny niż rok podatkowy (art. 11a ust. 1 pkt 4, art. 11k ust. 2 i art. 11n pkt 4 ww. ustawy), ustalania wartości transakcji kontrolowanej (art. 11l ust. 2 ww. ustawy). W okresie objętym kontrolą DIAS nie wydawał podległym nUS wytycznych w sprawie wykorzystania w działalności analitycznej oświadczeń o sporządzaniu lokalnej dokumentacji cen transferowych, o których mowa w art. 11m ustawy o CIT. Z-ca Dyrektora IZPC i Kierownik DZR wyjaśnili, że *kierowane przez MF wyjaśnienia w zakresie stosowania prawa podatkowego, a także informacje zawarte na stronie internetowej Ministerstwa pozwalały na stwierdzenie, że nie było konieczności kierowania do komórek analitycznych us dodatkowych wytycznych. Dodali, że do zadań komórek analitycznych należy m.in. podejmowanie czynności analitycznych w zakresie CIT i nie są wymagane dodatkowe wytyczne DIAS w tym zakresie.*

W grudniu 2022 r. IAS<sup>20</sup> przekazała wielkopolskim urzędowi skarbowym opracowane Zalecenia w zakresie procesu analitycznego w urzędach skarbowych województwa wielkopolskiego, stanowiące kompendium wiedzy w tym zakresie.

(akta kontroli str. 15-18, 1207-1202, 1227 (płyta CD, folder nr 4))

Dyrektor powołał Regionalny Zespół Analityczny<sup>21</sup>. Do zadań głównych RZA należało w szczególności dokonywanie analiz podmiotów w listach typowań brutto przekazanych przez MF, w celu utworzenia listy typowań kierowanych do działań analitycznych i weryfikacyjnych; prowadzenie analiz przedmiotowych wykorzystywanych przez naczelników nUS województwa wielkopolskiego oraz Naczelnika WUCS. W okresie objętym kontrolą działania RZA nie obejmowały swym zakresem CIT.

Dyrektor wyjaśnił, że *analizy w zakresie rozliczeń podatników w podatku CIT w kontrolowanym okresie były prowadzone na poziomie regionalnym jak i centralnym. Niezależnie od poziomu, na którym były realizowane, swym zakresem obejmowały populację podmiotów CIT z terenu woj. wielkopolskiego. Z uwagi na te okoliczności oraz brak innych istotnych czynników ryzyka, w ramach RZA nie dublowano działań analitycznych związanych z rozliczeniami podatników CIT.*

(akta kontroli str. 1227 (płyta CD folder nr 2), 1427-1462)

DIAS powołał Zespół do spraw analizy danych w zakresie wpływów VAT, CIT i podatku akcyzowego, zwrotów VAT w urzędach skarbowych województwa wielkopolskiego, identyfikacji obszarów działalności podatników zagrożonych ryzykiem w zakresie CIT i

<sup>18</sup> Dalej: MF.

<sup>19</sup> Dz. U. z 2022 poz. 2587, ze zm., dalej: ustawa o CIT.

<sup>20</sup> Pismo 3001-ICK2.4022.47.2022.

<sup>21</sup> Prace i skład Zespołu regulowały zarządzenia Dyrektora nr: 80/2019 z 31 lipca 2019 r., 80/2021 z 31 marca 2021 r., 168/2021 z 25 sierpnia 2021 r., 15/2023 z 7 lutego 2023 r., dalej: RZA

podatku akcyzowego oraz w zakresie deklarowanych zwrotów VAT w Izbie<sup>22</sup>. Do jego zadań należało m.in.: dokonywanie analiz kształtowania się wpływów z CIT w województwie wielkopolskim; monitorowanie obszarów działalności podatników zagrożonych ryzykiem w zakresie dokonywanych wpłat VAT, CIT i podatku akcyzowego; przekazywanie wytycznych, dotyczących analizowanych przez Zespół obszarów właściwym komórkom organizacyjnym IAS lub podległym urzędom; wypracowanie w zakresie działania Izby rozwiązań podnoszących skuteczność wykrywania wyludzeń VAT, CIT i podatku akcyzowego, w tym rozwiązań o charakterze metodologicznym, organizacyjnym i informatycznym. W okresie objętym kontrolą Zespół odbył trzy spotkania<sup>23</sup>, na których omówiono zagadnienia związane z CIT, w tym m.in. z wysokością wpływów z tego podatku; liczbą wszczętych postępowań, w tym ich niewielką liczbą w I półroczu 2022 r., co wynikało z braku wykwalifikowanej i przeszkolonej kadry w zakresie CIT oraz potrzeby zorganizowania szkoleń w tym zakresie; pozytywnych efektach działań (w tym m.in. wynikających z kontroli podatkowych, czynności sprawdzających, wystawionych decyzji) podjętych w reakcji na zaobserwowane zjawisko niewpłacania przez podatników zaliczek w podatkach dochodowych. Ponadto na posiedzeniach Zespołu odbywających się w 2019 r.<sup>24</sup> wskazano na dwa obszary zagrożone ryzykiem w CIT, tj. rozliczenia podmiotów wykazujących stratę z prowadzonej działalności gospodarczej oraz obowiązku wpłaty zaliczek na podatek.

(akta kontroli str. 149 (płyta CD folder nr 5), 1224-1226, 1227 (płyta CD, folder nr 5), 1427-1462)

W okresie objętym kontrolą DIAS nie zlecał podległym nUS przeprowadzania jednostkowych analiz ryzyka w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych lub w zakresie rejestracji dla tego podatku.

Kierownik DZR i Z-ca Dyrektora IZPC wyjaśnili, że *Dział Zarządzania Ryzykiem przekazuje podległym jednostkom KAS listy typowań otrzymane z MF, które od lipca 2022 r. w znacznej części są przekazywane bezpośrednio z MF do właściwych organów KAS przez aplikację Moduł Zarządzania Analizami (MZA). Natomiast listy typowań dotyczące znikających podatników nadal są przekazywane przez MF do IAS pocztą elektroniczną lub ePUAP, a następnie przekazywane do właściwych organów skarbowych.*

(akta kontroli str. 24-34, 149 (płyta CD folder nr 6),

W IAS nie zostały sformułowane wnioski z oceny stanu zagrożenia oszustwami podatkowymi w zakresie rozliczeń podatników CIT pozostających we właściwości naczelników nUS. Z-ca Dyrektora IZPC wyjaśnił, że *większość analiz podmiotowych, w tym analiz pogłębionych prowadzona jest w związku z podejrzeniem wystąpienia nieprawidłowości/ryzyk zidentyfikowanych w zakresie VAT. Jednak, ujawniane nieprawidłowości w VAT mają również wpływ na przychody/dochody w podatkach dochodowych, w tym w CIT. Celem prowadzonych działań analitycznych i weryfikacyjnych wobec podmiotów podejrzanych o uczestniczenie w nielegalnym procederze jest skuteczne wyeliminowanie ich z obrotu gospodarczego. W związku z powyższym do podległych us kierowane były pisma, w których zawarto wnioski i poruszono status prawno-podatkowy podatnika w zakresie dokonania przez organ podatkowy wnikliwej oceny, czy w oparciu o obowiązujące przepisy prawa, występują przesłanki pozwalające na wykreślenie nierzetelnego podmiotu z Krajowego Rejestru Sądowego<sup>25</sup>, bądź czy możliwe jest uchylenie nr NIP (najczęściej na podstawie art. 8c ust. 4 ustawy o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników<sup>26</sup>, tj. posługiwanie się fałszywymi lub fikcyjnymi danymi adresowymi*

<sup>22</sup> Prace i skład Zespołu regulowały zarządzenia Dyrektora nr: 113/2018 z 11 września 2018 r., 46/2019 z 29 kwietnia 2019 r., 7/2020 z 30 stycznia 2020 r., 113/2021 z 16 lipca 2021 r., 83/2022 z 10 maja 2022 r., dalej: Zespół ds. analizy.

<sup>23</sup> 28 września 2021 r., 23 sierpnia 2022 r. oraz 1 grudnia 2022 r. Na spotkaniach w dniu 16 grudnia 2021 r., 10 marca 2022 r., 19 maja 2022 r. i 10 marca 2023 r. nie były poruszane kwestie związane z podatkiem CIT.

<sup>24</sup> 29 kwietnia i 29 maja.

<sup>25</sup> Dalej: KRS.

<sup>26</sup> Ustawa z 13 października 1995 r. o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników (Dz. U. z 2022 r. poz. 2500, ze zm., dalej: uzepe)

swojej siedziby lub miejsca wykonywania działalności) celem ustania bytu prawnego spółki której dotyczy sprawa<sup>27</sup>.

DIAS wyjaśnił, że prowadzenie analiz wymaga dostępu i znajomości do baz danych oraz wiedzy merytorycznej. W zakresie CIT identyfikowanie nieprawidłowości w głównej mierze zostało powierzone Naczelnikowi WUCS, z uwagi na profesjonalizm i doświadczenie pracowników. Powyższe rozwiązanie umożliwia weryfikację zwrotów VAT przez pracowników nUS. Dodał, że kontrole celno-skarbowe<sup>28</sup> w zakresie CIT przynoszą najlepsze efekty finansowe.

Przeprowadzone w IAS analizy, porównania i oceny danych z urzędów skarbowych z zakresu kontroli podatkowej w obszarze CIT dotyczyły głównie: liczby przeprowadzanych kontroli podatkowych; kwot ustalonego i zapłaconego w wyniku ww. kontroli podatku; informacji o kontrolach podatkowych i czynnościach sprawdzających przeprowadzonych przez urzędy skarbowe oraz o działaniach w zakresie ujawniania przychodów niezajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych sprawozdawanych do MF; omawianych na naradach z naczelnikami US zagadnień dotyczących liczby kontroli, wykonania mierników z zakresu kontroli, kwot ustalonego/zapłaconego podatku. Dyrektor wyjaśnił, że gromadzenie, analiza, dokonywane ocen, formułowanie wniosków, także w aspekcie merytorycznym dokonywane jest poprzez: sporządzanie sprawozdań do MF; narady Z-cy Dyrektora ds. Kontroli z naczelnikami US; cykliczne spotkania Dyrektora z naczelnikami US (w 2022 r. odbyło się sześć takich spotkań, w I połowie 2023 r. - pięć). Dodał, że z uwagi na to, iż na terenie woj. wielkopolskiego za realizację zadań związanych z weryfikacją CIT i identyfikacją nieprawidłowości w tym obszarze odpowiada Naczelnik WUCS oraz naczelnicy wyspecjalizowanych urzędów skarbowych, w IAS w 2020 r. powołany został Zespół ds. cen transferowych, w skład którego wchodzi eksperci z ww. jednostek KAS. DIAS podał, że w latach 2020-2022 odbyło się sześć spotkań ww. Zespołu, na których omówiono zagadnienia dotyczące m.in. typowania podmiotów do kontroli; przejścia kluczowych podmiotów do I Mazowieckiego Urzędu Skarbowego; nowych regulacji prawnych w zakresie cen transferowych; bieżących zagadnień związanych z prowadzonymi kontrolami (case study).

(akta kontroli str. 1203-1204, 1442-1443)

**1.3** W okresie objętym kontrolą Izba otrzymywała z MF 25 list typowań podmiotów<sup>29</sup> charakteryzujących się wysokim ryzykiem nieprawidłowości w CIT, z tego 24 obejmowały podmioty znajdujące się we właściwości nUS. Listy typowań zostały przekazane do właściwych US i Naczelnika WUCS w celu dalszej ich weryfikacji. Dyrektor monitorował wykorzystanie i rezultaty weryfikacji przekazywanych list. Wszystkie podmioty objęte listami zostały poddane dalszym czynnościom (takim jak m.in. analizy, czynności sprawdzające, kontrole podatkowe), a wartość stwierdzonych uszczerpków wyniosła<sup>30</sup> 23 947,2 tys. zł. Wśród wyników analiz znalazły się zagadnienia dotyczące m.in.: prawidłowości wpłacania zaliczek z tytułu CIT w trakcie roku podatkowego 2022; braku wykazanego dochodu w zeznaniach CIT-8 przy jednoczesnym wykazywaniu obrotu w deklaracjach VAT; „złych długów”; prawidłowości stosowania 9% stawki CIT przez podatników, których przychody przewyższały ustawowy próg uprawniający do korzystania ze stosowania ww. stawki; prawidłowości i rzetelności rozliczeń podatku dochodowego podmiotów branży budowlanej (PKD 412).

(akta kontroli str. 149 (płyta CD folder nr 9), 1207-1208)

**1.4** W okresie objętym kontrolą nUS nie kierowały do IAS wnioski o wszczęcie identyfikacji ryzyka lub przeglądu zidentyfikowanego ryzyka w obszarze CIT i rejestracji podatników.

W tym okresie Izba otrzymała jedną informację od nUS o ustalonym nowym schemacie zachowań podmiotów, polegającym na celowym przekształcaniu i tworzeniu nowych spółek

<sup>27</sup> Z 30 marca 2023 r. nr 3001-ICK2.4022.48.2022, z 30 marca 2021 r. nr 3001-ICK2.4021.57.2020.17, . z 30 marca 2021 r. nr 3001-ICK2.4021.9.2021.6.

<sup>28</sup> Prowadzone przez urzędy celno-skarbowe.

<sup>29</sup> Z tego 24 tzw. listy typowań brutto.

<sup>30</sup> Według stanu na 24 sierpnia 2023 r.

prawa handlowego, dla uniknięcia odpowiedzialności podatkowej. Informacja w ww. zakresie została przekazana do MF. Do 2 października 2023 r. DIAS nie otrzymał odpowiedzi w tej sprawie. Informacji nie wykorzystano do typowania podmiotów do kontroli i czynności sprawdzających, co Dyrektor tłumaczył brakiem zdiagnozowanych kryteriów selekcji automatycznej, które mogłyby zostać zastosowane na udostępnionych Izbie bazach danych.

(akta kontroli str. 61-65, 149 (płyta CD folder 11, 1200, 1427-1462)

**1.5** Liczba podatników pozostających we właściwości nUS, którzy złożyli zeznanie podatkowe za rok podatkowy zakończony w 2020 i 2021 wyniosła odpowiednio 54 997 i 60 554, z tego 32 584 i 35 070 podatników wykazało dochód w wysokości 6 007 385 tys. zł i 8 652 319 tys. zł. Liczba ww. podatników którzy wykazali stratę to 15 647 i 18 655, a jej wysokość wyniosła 1 774 165 tys. zł i 1 765 848 tys. zł. Liczba podatników korzystających w ww. latach z odliczeń od dochodu i podstawy opodatkowania wyniosła po 4 624, a kwota odliczeń 422 092 tys. zł i 466 865 tys. zł.

W ww. latach 17 622 i 20 262 podatników zadeklarowało podatek należny w łącznej wysokości 461,2 tys. zł i 750,9 tys. zł. Z obniżonej 9% stawki CIT w latach 2020-2021 korzystało 14 476 i 17 272 podatników pozostających we właściwości nUS.

(akta kontroli str. 1158-1159)

**1.6** W latach 2021-2023 (I połowa) w IAS nie prowadzono udokumentowanej działalności analitycznej w odniesieniu do wykazywanych przez podatników CIT (pozostających we właściwości nUS) w zeznaniach rocznych danych, powodujących zminimalizowanie albo niewystąpienie podatku CIT należnego, w tym w szczególności:

- liczby podatników wykazujących straty oraz wartość strat z uwzględnieniem powtarzalności ich wykazywania przez poszczególnych podatników,
- liczby podatników wykazujących dochody zwolnione oraz wartość tych dochodów,
- liczby podatników korzystających z obniżonych stawek CIT pod kątem prawa do ich zastosowania,
- liczby podatników korzystających z tzw. estońskiego CIT<sup>31</sup> pod kątem prawa do zastosowania tej formy opodatkowania,
- określenia zobowiązań podatkowych w CIT w prawidłowej wysokości poprzez wykorzystanie wyników kontroli w VAT mających wpływ na zobowiązania w CIT – o czym szerzej w sekcji „Stwierdzone nieprawidłowości”.

DIAS oraz z-ca Dyrektora IZPC wyjaśnili, że w zakresie:

- wykazanych strat na terenie działania Naczelnika Urzędu Skarbowego w Gnieźnie wdrożony został pilotaż w ramach którego, skierowano pisma behawioralne, sygnalizujące pewnej grupie podatników, że ich straty są widoczne dla KAS,
- podstaw opodatkowania analizy były prowadzone na poziomie centralnym i regionalnym. Ponadto w odniesieniu do dochodów zwolnionych, przekazywanych przez zrzeszenia, fundacje, stowarzyszenia, na działalność statutową (taką jak naukowa, naukowo-techniczna, oświatowa) ryzyko wystąpienia nieprawidłowości jest niewielkie.

Działalność analityczna w zakresie podatników wykazujących poszczególne rodzaje odliczeń od podstawy opodatkowania obejmowała podatników wykazujących odliczenia z tytułu ulgi B+R, wartość tych odliczeń i jej efekty zostały opisane w pkt 1.2 wystąpienia.

(akta kontroli str. 66-71, 149 (płyta CD folder 12), 1427-1462)

**1.7** W IAS w ramach działalności analitycznej nie uwzględniano ryzyka związanego z działalnością podatników CIT pozostających we właściwości naczelników nUS, którzy nie są jednocześnie podatnikami VAT czynnymi.

Dyrektor IAS wyjaśnił, że w odróżnieniu od weryfikacji transakcji dokonywanych przez podatników VAT czynnych, do których wykorzystywane jest narzędzia analityczne, tj. WRO-

<sup>31</sup> O którym mowa w rozdziale 6b ustawy o CIT. To alternatywna wobec zasady ogólnej forma opodatkowania CIT. Stawka estońskiego CIT wynosi 10% albo 20% i uzależniona jest od wysokości przychodów osiąganych przez podatnika. Przy tej formie opodatkowania zysk podlega opodatkowaniu dopiero w momencie, gdy zostaje przeznaczony do wypłaty wspólnikom.



SYSTEM przetwarzające dane z plików JPK\_VAT, prowadzenie działalności analitycznej w podobnym zakresie w podatku dochodowym CIT, jest niemożliwe, ponieważ podatnicy CIT niebędący podatnikami VAT nie przekazują do urzędów skarbowych ewidencji zawierającej wykaz zawartych w danym okresie rozliczeniowym operacji gospodarczych, tak jak ma to miejsce w przypadku podatników CIT będących podatnikami VAT w formie plików JPK. Ww. działania może podjąć naczelnik urzędu skarbowego, w ramach czynności sprawdzających lub kontroli podatkowych bądź naczelnik urzędu celno-skarbowego w ramach kontroli celno-skarbowej, wzywając podatnika o przedłożenie dokumentów księgowych, które zostały rozliczone w składanej deklaracji CIT,

W okresie objętym kontrolą MF przekazało do IAS zanonimizowaną informację sygnałną, w której podano, że w celu uniknięcia opodatkowania VAT, w ramach grupy tworzone są podmioty powiązane osobowo i kapitałowo, działające jedynie do momentu osiągnięcia rocznego limitu zwolnienia podmiotowego w VAT, o którym mowa w art. 113 ustawy o VAT. Ww. informacja została przez DIAS przekazana Naczelnikowi WUCS celem analizy. Jednocześnie zobowiązano właściwe rzeczowo lub miejscowo US do współpracy z Naczelnikiem WUCS. Pismo, zgodnie z właściwością, przekazano również do IAS w Warszawie i Łodzi.

(akta kontroli str. 66-71, 149 (płyta CD folder 12), 1427-1462)

**1.8** W działalności analitycznej IAS nie uwzględniano ryzyka figurowania w bazie podatników CIT (z otwartym obowiązkiem podatkowym) fałszywych lub fikcyjnych danych adresowych, w świetle obowiązków naczelników US dotyczących uchylania NIP – o czym szerzej w sekcji „Stwierdzone nieprawidłowości”.

Działania z zakresu nadzoru dotyczące ww. zagadnienia zostały opisane w pkt 2.5 wystąpienia.

(akta kontroli str. 66-71, 149 (płyta CD folder 12), 1427-1462)

**1.9** Działalność analityczna prowadzona w IAS nie uwzględniała kwestii związanych z niewywiązywaniem się podatników CIT pozostających we właściwości nUS z obowiązku złożenia zeznania o wysokości osiągniętego dochodu (poniesionej straty) – o czym szerzej w sekcji „Stwierdzone nieprawidłowości”.

Według stanu na 30 czerwca 2023 r., łączna liczba niezłożonych przez podatników CIT zeznań rocznych o wysokości osiągniętego dochodu/poniesionej straty, za rok podatkowy, którego zakończenie nastąpiło w latach podatkowych 2017-2021, wyniosła 80 269, z tego 58 329 zeznań dotyczyło spółek prawa handlowego. Kary grzywny z tego tytułu nałożone zostały 139 podmiotom (0,17%<sup>32</sup>) na kwotę 78,6 tys. zł, kary porządkowe - 23 podmiotom (0,02%<sup>33</sup>) na kwotę 36,1 tys. zł.

(akta kontroli str. akta kontroli str. 72-73, 149 (płyta CD folder 13), 1550-1551)

**1.10** Działalność analityczna prowadzona w IAS w Poznaniu nie uwzględniała kwestii związanej z niewywiązywaniem się podatników CIT pozostających we właściwości nUS z obowiązków na etapie rejestracji – o czym szerzej w sekcji „Stwierdzone nieprawidłowości”.

Działania z zakresu nadzoru dotyczące ww. zagadnienia zostały opisane w pkt 2.5 wystąpienia.

Według stanu na 30 kwietnia 2023 r. liczba podmiotów wpisanych do KRS bez złożonych danych uzupełniających (na druku NIP-8) wynosiła 1 833 (w tym 1 827 to podmioty będące we właściwości nUS). Kary grzywny z tego tytułu nałożone zostały 70 podmiotom (3,8%<sup>34</sup>) na kwotę 36,8 tys. zł. W okresie objętym kontrolą nie nakładano kar porządkowych.

(akta kontroli str. 66-71, 149 (płyta CD folder 12-13, 1550-1551))

Stwierdzone  
nieprawidłowości

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

<sup>32</sup> Stosunek liczby podmiotów, którym nałożono grzywny do liczby niezłożonych CIT-8.

<sup>33</sup> Stosunek liczby podmiotów, którym nałożono kary porządkowe do liczby niezłożonych CIT-8.

<sup>34</sup> Stosunek liczby podmiotów, którym nałożono grzywny do liczby niezłożonych NIP-8.

W IAS w działalności analitycznej nie uwzględniano kwestii związanych z niewypełnianiem przez podatników CIT niektórych obowiązków podatkowych lub rejestracyjnych, tj.: w szczególności:

- określenia wysokości zobowiązań podatkowych w CIT poprzez wykorzystanie wyników kontroli w podatku VAT mających wpływ na zobowiązania w CIT,
- danych o figurowaniu w bazie podatników CIT (z otwartym obowiązkiem podatkowym) fałszywych lub fikcyjnych danych adresowych w świetle obowiązków naczelników US dotyczących uchylania NIP,
- skali niewywiązywania się podatników z obowiązku złożenia CIT-8,
- skali nierealizowania przez podatników obowiązku w zakresie złożenia NIP-8.

DIAS oraz z-ca Dyrektora IZPC wyjaśnili, że:

- odnośnie do wykorzystania wyników kontroli w podatku VAT do określenia zobowiązań w CIT pracownicy IAS (komórek nadzoru nad kontrolami podatkowymi) – do takiej działalności zobowiązany jest naczelnik nUS. Dodał, że pracownicy IAS (komórek nadzoru nad kontrolami podatkowymi) nie analizują każdego protokołu kontroli, lecz dokonuje tego naczelnik nUS,
- *odnośnie do figurowania w bazie podatników CIT fałszywych lub fikcyjnych danych adresowych, DIAS podał, że naczelnik US uchyla NIP z urzędu w drodze decyzji, jeżeli podatnik posługuje się fałszywymi lub fikcyjnymi danymi adresowymi swojej siedziby bądź miejsca wykonywania działalności gospodarczej, może również o tym fakcie powiadomić sąd rejestrowy wydział gospodarczy KRS. Przykładem spraw prowadzonych w Dziale Zarządzania Ryzykiem ICK2 są analizy pogłębione MF. Działania organów podatkowych są każdorazowo weryfikowane pod kątem skuteczności i celowości podjętych działań. Obowiązkiem organów KAS jest dokonanie wnikliwej oceny czy w oparciu o obowiązujące przepisy prawa występują przesłanki pozwalające na wykreślenie nierzetelnych podmiotów z KRS albo czy możliwe jest uchYLENIE NIP (art. 8c ust. 4 uzep, tj. posługiwanie się fałszywymi lub fikcyjnymi danymi adresowymi swojej siedziby lub miejsca wykonywania działalności) celem ustania bytu prawnego podmiotu. Wyjaśnił także, że okoliczności takie jak: figurowanie podatnika w Bazie Podmiotów Szczególnych; wykreślenie z rejestru podatników VAT na podstawie art. 96 ust. 9 pkt 1, pkt 2 albo pkt 3 ustawy o VAT; brak reakcji na wezwania naczelnika US; zwrot korespondencji (wezwania) do US z adnotacją o braku siedziby podatnika pod wskazanym adresem; posługiwanie się adresem, pod którym nie można dokonać skutecznego wszczęcia kontroli podatkowej; posługiwanie się adresem, pod którym nie można dokonać skutecznego wszczęcia postępowania egzekucyjnego, nie mogą być przesłankami do wszczęcia postępowania w zakresie uchylenia NIP, ponieważ jedyną przesłanką do uchylenia NIP przewidzianą w przepisach prawa, jest fałszywość lub fikcyjność danych adresowych siedziby lub miejsca prowadzenia działalności gospodarczej. Podkreślił, że w ramach sprawowanego nadzoru nad podległymi naczelnikami wskazywano na konieczność: bieżącego monitorowania informacji o podmiotach posługujących się fałszywymi lub fikcyjnymi danymi adresowymi siedziby lub miejsca wykonywania działalności w celu wszczęcia bez zbędnej zwłoki czynności zmierzających do uchylenia NIP; bieżącego monitorowania podmiotów wykreślonych z rejestru podatników VAT oraz podmiotów wobec których nie dokonano rejestracji jako podatnika VAT, celem rozważenia, czy istnieją podstawy do wydania decyzji o uchyleniu NIP (fałszywość lub fikcyjność danych adresowych siedziby lub miejsca prowadzenia działalności gospodarczej); niezwłocznego informowania właściwego sądu rejestrowego o każdym przypadku posługiwania się przez podmioty wpisane do Krajowego Rejestru Sądowego fałszywymi lub fikcyjnymi danymi dotyczącymi adresu siedziby (art. 21 ust. 1 ustawy o KRS<sup>35</sup>). Zwracano także uwagę, na znaczenie w tym procesie współpracy pomiędzy komórkami organizacyjnymi urzędu oraz sprawnego przepływu informacji pomiędzy nimi. Dodał, że w IAS prowadzona jest na bieżąco działalność analityczna w obszarze identyfikacji i rejestracji podatkowej m.in. na podstawie: otrzymywanych od*

<sup>35</sup> Ustawa z 20 sierpnia 1997 r. o Krajowym Rejestrze Sądowym, Dz. U. z 2023 r. poz. 685, ze zm., dalej: ustawa o KRS.

naczelników US sprawozdań miesięcznych i kwartalnych; otrzymywanych z MF oraz Centrum Kompetencyjnego Rejestracji Podatników i Płatników w CRP KEP<sup>36</sup> wykazów statystycznych oraz raportów weryfikacyjnych; kontroli instancyjnej decyzji wydawanych przez organ podatkowy I instancji; zgłaszanych przez pracowników komórek Rejestracji Podatkowej w podległych US do Referatu Identyfikacji i Rejestracji Podatkowej w Izbie próśb o wsparcie i wyjaśnienie problematycznych kwestii. Prowadzona działalność analityczna dotyczy również procesu uchylania NIP przez naczelników podległych US. Pracownicy ww. Referatu, na podstawie ww. informacji, w przypadku stwierdzenia, że dany obszar wymaga szczególnego nadzoru informują o tym kierownika i po omówieniu danego zagadnienia z Zastępcą Dyrektora pionu IZPO, podejmowane są przez ten Referat działania nadzorcze (pisma w trybie nadzoru) oraz przeprowadzane teledyskusje robocze i szkolenia regionalne, będące właśnie wynikiem tych działań analitycznych,

- analizy dotyczące niewywiązywania się z obowiązku składania zeznań CIT-8 są na poziomie centralnym, tj. MF, zatem dublowanie zadań jest niecelowe,
- działalność analityczna w zakresie niewywiązywania się podatników CIT z obowiązków na etapie rejestracji jest prowadzona na podstawie m.in.: otrzymywanych od naczelników urzędów skarbowych sprawozdań miesięcznych i kwartalnych; otrzymywanych z MF lub Centrum Kompetencyjnego Rejestracji Podatników i Płatników w CRP KEP wykazów statystycznych oraz raportów weryfikacyjnych, a także kierowanych do Referatu Identyfikacji i Rejestracji Podatkowej IAS przez pracowników komórek rejestracji podatkowej US próśb o wsparcie i wyjaśnienie problematycznych kwestii. Z działalności analitycznej w tym zakresie nie sporządza się odrębnych dokumentów z procesu analizy, natomiast jest ona skonkretyzowana w podejmowanych przez ww. Referat działaniach nadzorczych (pisma w trybie nadzoru) oraz przeprowadzanych teledyskusjach roboczych i szkoleniach regionalnych, które są właśnie wynikiem jej prowadzenia i bez niej nie byłyby możliwe do wytypowania i przeprowadzenia.

Kierownik DZR nie udzieliła odpowiedzi na pytanie dotyczące przyczyn nieprzeprowadzania przedmiotowych analiz.

(akta kontroli str. 66-71, 149 (płyta CD folder 12-13), 1396-1403, 1427-1462, 1545-1548)

NIK wskazuje, że do zadań dyrektora IAS, zgodnie z art. 25 ust. 1 pkt 10 ustawy z 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej<sup>37</sup>, należy prowadzenie działalności analitycznej, prognostycznej i badawczej dotyczącej zjawisk występujących we właściwości KAS oraz analizy ryzyka. W statucie Izby zadanie to przypisano komórce zarządzania ryzykiem w IAS, do której ponadto należy w szczególności: nadzór nad analizami ryzyka prowadzonymi w podległych urzędach; analiza stanu zagrożenia oszustwami podatkowymi; zarządzanie ryzykiem zewnętrznym, w tym identyfikowanie obszarów zagrożeń mogących mieć wpływ na prawidłowość wypełniania obowiązków podatkowych oraz prowadzenie rejestru ryzyka w tym zakresie; opracowywanie analiz i sprawozdań oraz informacji niezbędnych do podejmowania decyzji związanych z realizacją polityki finansowej państwa oraz zarządzania ryzykiem; porównywanie, analiza i ocena danych z urzędów skarbowych z obszaru kontroli podatkowej; zlecenie przeprowadzania jednostkowych analiz ryzyka urzędom skarbowym (§ 2 ust. 10 pkt 2 lit. a-b, d, h-j załącznika nr 5 do zarządzenia w sprawie organizacji KAS<sup>38</sup>). Do zadań komórki zarządzania ryzykiem należy również ustalanie procedur działania przy zarządzaniu ryzykiem zewnętrznym oraz obiegu i trybu wymiany informacji w tym zakresie (§ 2 ust. 10 pkt 2 lit. e ww. załącznika). Zadanie to zostało powtórzone w Regulaminie organizacyjnym IAS i przypisane do zadań Działu Zarządzania Ryzykiem. Na potrzebę monitorowania ciągłości i terminowości składania zeznań CIT-8 oraz zgłoszeń NIP-8 zwrócił uwagę Minister Finansów w Wytocznych do

<sup>36</sup> Centralny Rejestr Podmiotów Krajowej Ewidencji Podatników,

<sup>37</sup> Dz. U. z 2023 r. poz. 615, ze zm., dalej: ustawa o KAS.

<sup>38</sup> Dz. Urz. MFFiPR z 2020 r. poz. 16, ze zm., dalej: zarządzenie w sprawie organizacji KAS.

czynności sprawdzających oraz Procedurze w sprawie rejestru podatników i płatników<sup>39</sup>, w których sformułowano zalecenia dla US w tym zakresie<sup>40</sup>. W ww. procedurze zauważony został też problem posługiwania się przez podatników fikcyjnymi lub fałszywymi danymi oraz określono sposób postępowania US w takiej sytuacji, m.in. poprzez działania w celu uchylenia NIP takim podatnikom. Świadczy to o istotnym znaczeniu tych zagadnień, zarówno ze względu na konieczność egzekwowania wypełniania przez podmioty obowiązków wynikających z przepisów prawa, jak i zapewnienia wiarygodnych danych w rejestrach podatników i KRS. Uzasadnia to również skala brakujących zeznań CIT-8 (ponad 80 tys. na 30 czerwca 2023 r.) oraz zgłoszeń NIP-8 (ponad 1 850) w nUS w województwie wielkopolskim. Ustalanie zobowiązań podatkowych w CIT w prawidłowej wysokości ma istotne znaczenie z punktu widzenia realizacji dochodów budżetowych, jak również w aspekcie oceny ewentualnego uszczuplenia CIT pod kątem odpowiedzialności za przestępstwo lub wykroczenie skarbowe. Ponadto sprawowanie przez IAS rzetelnego i efektywnego nadzoru nad działalnością naczelników US powinno uwzględniać wszystkie ryzyka i problemy związane z wypełnianiem przez podatników obowiązków podatkowych i rejestracyjnych.

NIK wskazuje ponadto, że dopuszczanie do figurowania w Centralnym Rejestrze Podmiotów - Krajowej Ewidencji Podatników, a w konsekwencji również w KRS tzw. „podmiotów nieistniejących” osłabia wiarygodność ujawnianych w rejestrze danych, który jako rejestr publiczny korzysta z szeregu domniemań. W związku z tym realizacja przez nUS obowiązku uchylania NIP podmiotom nieistniejącym ma szersze znaczenie, aniżeli wyłącznie ewidencyjne. Ponadto, zgodnie z Procedurą w sprawie rejestru podatników, w przypadku, gdy podatnik posługuje się fałszywymi lub fikcyjnymi danymi adresowymi swojej siedziby lub miejsca wykonywania działalności gospodarczej, naczelnik US prowadzi z urzędu czynności zmierzające do uchylenia NIP<sup>41</sup>. Art. 8c ust. 4 uzep przewiduje obowiązek (a nie możliwość) uchylenia NIP przez naczelnika US w sytuacji, gdy podatnik posługuje się fałszywymi lub fikcyjnymi danymi adresowymi swojej siedziby lub miejsca wykonywania działalności gospodarczej. Biorąc pod uwagę dyspozycję ww. przepisu prawa, treść ww. wytycznych, jak również potrzebę ochrony obrotu gospodarczego przed działaniem nieuczciwych podatników, kwestie związane ze skalą zjawiska figurowania w bazie podatników CIT fałszywych lub fikcyjnych danych adresowych powinny być przedmiotem zainteresowania IAS w ramach prowadzonej działalności analitycznej.

#### OCENA CZĄSTKOWA

W IAS działalność analityczna dotycząca rozliczeń podatników CIT pozostających we właściwości nUS prowadzona była w niewielkiej skali. W okresie objętym kontrolą opracowano zaledwie trzy udokumentowane analizy w tym zakresie. W działalności tej nie uwzględniono kwestii: określenia wysokości zobowiązań podatkowych w CIT poprzez wykorzystanie wyników kontroli w podatku VAT mających wpływ na zobowiązania w CIT; skali niewywiązywania się podatników z obowiązku złożenia zeznań CIT-8 oraz danych uzupełniających NIP-8; figurowania w bazie podatników CIT fałszywych lub fikcyjnych danych adresowych w świetle obowiązków naczelników niewyspecjalizowanych urzędów skarbowych dotyczących uchylania NIP. W okresie objętym kontrolą nie zidentyfikowano nowych zagrożeń, które mogły zainicjować proces identyfikacji ryzyka w obszarze CIT.

## **2 Nadzór nad wykonywaniem zadań w zakresie rozliczeń podatku dochodowego od osób prawnych przez naczelników niewyspecjalizowanych US**

#### Opis stanu faktycznego

**2.1** Według stanu na 30 czerwca 2023 r., we właściwości naczelników nUS pozostawało 87 926 podatników CIT (co stanowiło 95,9% ogółu tych podatników w woj. wielkopolskim), w

<sup>39</sup> „Procedura postępowania w sprawie prowadzenia rejestru podatników i płatników, rejestru podatników od towarów i usług oraz rejestru podatników dokonujących transakcji wewnątrzspółnotowych” z czerwca 2022 r., a wcześniej z sierpnia 2017 r., dalej: Procedura w sprawie rejestru podatników.

<sup>40</sup> Rozdział I Weryfikacja obowiązku składania zeznań i sprawozdań finansowych Wytycznych (w obszarze odnoszącym się do CIT) oraz Procedura: §1 Rejestracja podatników i płatników Rozdział I Zgłoszenie identyfikacyjne – nadanie NIP, pkt 12.

<sup>41</sup> Procedura: §1 Rejestracja podatników i płatników Rozdział I IV. Uchylenie NIP i przywrócenie NIP.

tym 56 040 niebędących jednocześnie podatnikami VAT czynnymi. Według stanu na ww. dzień, najmniejszą liczbę podatników CIT odnotowano w US w Kępnie (750) oraz Chodzieży (723). W US w Kępnie za lata 2021 i 2022 podatnicy złożyli 625 oraz 620 zeznań CIT, a liczba pracowników wykonujących czynności sprawdzające i kontrole podatkowe w latach 2021-2023 (I połowa) wynosiła odpowiednio siedem oraz pięć. W US w Chodzieży za lata 2021-2022 podatnicy złożyli 582 oraz 590 zeznań rocznych CIT, a liczba osób realizujących czynności sprawdzające w latach 2021-2023 (I połowa) wyniosła odpowiednio 21 i dwa. Najwyższą liczbą podatników CIT, według stanu na 30 czerwca 2023 r., odnotowały US: Poznań – Jeżyce (9 219) i Poznań – Wilda (13 628). W US Poznań - Jeżyce za lata 2021 i 2022 zostało złożonych odpowiednio 5 122 i 5 524 zeznań rocznych CIT, a w US Poznań - Wilda było ich to odpowiednio 7 123 i 8 029. W US Poznań – Jeżyce w latach 2021-2023 (I połowa) czynności sprawdzające i kontrole podatkowe prowadziło odpowiednio 78 i siedmiu pracowników, w US Poznań – Wilda było to 47 i sześciu pracowników.

(akta kontroli str. 1156, 1164)

2.2 W IAS nie prowadzono analiz i nie podejmowano działań w zakresie określenia adekwatnej liczby pracowników nUS zajmujących się weryfikacją prawidłowości rozliczeń podatników CIT w ramach czynności sprawdzających oraz kontroli podatkowych i ich przygotowania do realizacji tych zadań.

(akta kontroli str. 1286-1293)

Z-ca Dyrektora ds. Personalnych wyjaśniła, że w IAS nie prowadzono corocznie analiz dot. adekwatności liczby pracowników wykonujących poszczególne zadania w podległych urzędach, w tym pracowników realizujących faktyczne czynności sprawdzające i kontrole podatku CIT w nUS. Wskazała na brak zasadności np. corocznej analizy takich działań. Jako właściwą do spraw analitycznych Z-ca Dyrektora podała IAS w Kielcach, gdzie funkcjonowało Centrum Kompetencyjne Zarządzania Danymi, do zadań którego należała m.in. analiza związana z obciążeniem, wydajnością i jakością pracy w poszczególnych jednostkach organizacyjnych KAS. Wyjaśniła ponadto, że to centrum właśnie jest odpowiedzialne za dostarczanie danych, analizę obciążenia pracą i proponowanie rozwiązań organizacyjnych poszczególnym jednostkom KAS. Żadna analiza nie została oficjalnie przekazana do IAS w Poznaniu w trakcie mojej kadencji (tj. od 1 grudnia 2021 r.), jedynie dyrektorom IAS na jednej z narad centralnych w październiku 2021 roku zostały zaprezentowane wyniki analizy przeprowadzonej przez ww. Centrum. Analizy prezentowały obciążenie pracą w poszczególnych jednostkach, co przekładało się na etatyzację izby i podległych jej urzędów, a także na wskazanie procentowego udziału poszczególnych komórek w ogólnej etatyzacji określonej dla danego urzędu. Dodała, że analizy dotyczące adekwatności liczby pracowników realizujących faktycznie czynności sprawdzające i kontrole podatku CIT nie były prowadzone z uwagi na brak analiz dot. obciążenia jednym rodzajem zadań (jednym podatkiem). W żadnym z kontrolowanych lat nie stwierdzono dysproporcji w obciążeniu poszczególnych US wynikających ze wzrostu albo spadku liczby podatników CIT. W każdym US wzrost ten był minimalny i proporcjonalny. Podkreśliła, że polityka zarządzania kadrami na poziomie urzędu należy do naczelnika i komórek nadzorujących dany obszar merytoryczny. Jednym z zadań naczelnika jest efektywne wykorzystywanie zasobów ludzkich do realizacji nałożonych zadań. Informatyzacja ułatwiająca realizację zadań, pozwala na lokowanie zasobów tam, gdzie następuje przyrost obowiązków do wykonania. W latach 2021-2023 nie odnotowano w kadrach zgłoszeń dotyczących konieczności wzmocnienia kadrowego ze względu na wzrost liczby kontroli czy podatników CIT.

Dyrektor wyjaśnił, że zadaniem naczelnika US jest takie zarządzanie etatami w urzędzie, aby prawidłowo realizować nałożone zadania. Naczelnik zarządza obsługą US dynamicznie, dostosowując ją do natężenia zadań, które jest zobligowany wykonać. Jeżeli stwierdzi, że obsada kadrowa w poszczególnych komórkach organizacyjnych jest niewystarczająca, może wnioskować o przesunięcia pracowników lub angażować czasowo do realizacji konkretnych zadań inne komórki organizacyjne, a w przypadku szczególnych zagrożeń w realizacji zadań poinformować o tym DIAS. Dodał, że naczelnik US w celu zapewnienia odpowiedniej obsady kadrowej miał możliwość wnioskowania w sposób ciągły o

*obsadzanie wolnych stanowisk, a w latach 2021-2023 (do końca września) obserwowany jest wzrost naborów na wolne stanowiska. Ponieważ w latach 2021-2023 rozpoczął się wzmożony proces obsadzania wakatów przyjęć należy, że analiza obciążenia pracą zatrudnionych pracowników wykazała, iż należy wzmocnić obsadę kadrową, co w pierwszej kolejności uczyniono poprzez ogłoszenie naborów. Po procesie uzupełnienia wakatów brak zgłoszeń o zwiększenie etatów świadczyć może o wystarczającej liczbie osób zatrudnionych w danym urzędzie skarbowym, w stosunku do nałożonych na naczelnika zadań do realizacji.*

(akta kontroli str. 1286 - 1293, 1427-1462)

**2.3** W Izbie w latach objętych kontrolą badano potrzeby szkoleniowe pracowników podległych US w ramach szkoleń centralnych organizowanych przez Krajową Szkołę Skarbowości<sup>42</sup>. Zgodnie z zasadami określonymi przez KSS na 2021 i 2022 r., naczelnicy m.in. nUS składali raz w roku zapotrzebowanie na szkolenia w ankietach szkoleniowych.

Na rok 2021 nUS zgłosiły zapotrzebowanie na 23 tematy szkoleniowe z zakresu ustawy o CIT, ustawy o rachunkowości<sup>43</sup> oraz prowadzenia kontroli podatkowej – trzy zostały zgłoszone w ankiecie szkoleniowej przekazanej do KSS (dotyczyły ustawy o CIT, zmian w tej ustawie w latach 2020-2021, prowadzenia kontroli podatkowej wobec podatników uczestniczących w oszustwach podatkowych). Na kolejny rok, 2022, nUS zgłosiły 42 tematy szkoleniowe. W ankiecie potrzeb do KSS zgłoszone zostały wszystkie tematy, z tym że osiem z nich, w tym dotyczące: zmiany w ustawie o PIT, ustawy o CIT oraz niektórych innych ustaw, czyli Polski Ład; weryfikacji ulg w CIT oraz estońskiego CIT, zostały zaakceptowane i przyjęte przez KSS do planów szkoleń. Kolejnych 15 tematów, w tym dotyczących m.in.: ksiąg podatkowych; cen transferowych i optymalizacji; fuzji, połączeń, podziałów, przekształceń podmiotów w ujęciu rachunkowym i podatkowym; aspektów bilansowych i podatkowych leasingu, KSS uwzględniła w planie szkoleń w ramach tematów rezerwowych, a 19 nie przyjęła do planu szkoleń.

Ponadto w 2022 r. jeden z nUS zgłosił zapotrzebowanie na dodatkowe szkolenie z zakresu Polskiego Ładu. Temat ten został uwzględniony w ankiecie potrzeb szkoleniowych przekazanych do KSS.

Natomiast w odniesieniu do działalności szkoleniowej na 2023 r. – zgodnie z założeniami KSS zespoły ds. szkoleń działające w jednostkach wskazały trzy szkolenia z wykazu ustalonego przez KSS (US nie składały zapotrzebowania do KSS).

Z-ca Dyrektora IAS wyjaśniła, że na 2023 r. po analizie potrzeb zostały wybrane szkolenia: Podatek od czynności cywilnoprawnych dla pracowników komórek obsługi bezpośredniej i analitycznych; PIT - postępowanie podatkowe w zakresie nieujawnionych źródeł przychodów; Stosowanie prawa karnego skarbowego w finansowych organach postępowania przygotowawczego.

W ramach szkoleń regionalnych identyfikacja i analiza potrzeb należała do Zespołu ds. Szkoleń w IAS<sup>44</sup>. Corocznie opracowywano plany szkoleń regionalnych, w którym uwzględniono propozycję jednego nUS dotyczącą zapotrzebowania na szkolenie o tematyce funkcjonowania spółek prawa handlowego, w tym w szczególności podstaw rachunkowości, rachunkowości finansowej, sprawozdawczości finansowej, analizy finansowej; CIT, w tym rozpoznawania źródeł przychodu, kwalifikowania kosztów uzyskania przychodu, stosowania zwolnień podatkowych. Powyższe zapotrzebowanie zostało zrealizowane w ramach szkoleń Rachunkowość podatkowa dla początkujących, w których uczestniczyło 98 pracowników nUS oraz CIT od podstaw, w którym uczestniczyło 73 pracowników nUS.

Spośród zaplanowanych szkoleń regionalnych nie zorganizowano szkolenia:

- w 2021 r. – „Ceny transferowe 2020 – regulacje prawne, dokumentacja podatkowa” w związku z panującą sytuacją epidemiczną i brakiem możliwości organizowania szkoleń stacjonarnych,

<sup>42</sup> Dalej: KSS.

<sup>43</sup> Ustawa z 29 września 1994 r. o rachunkowości, Dz. U. z 2023 r. poz. 120, ze zm., dalej: uor.

<sup>44</sup> Powołany zarządzeniem Dyrektora nr 152/2020 z 4 listopada 2020 r.

- w 2022 r. – „Analiza sprawozdań finansowych” – z powodu planów rozpoczęcia cyklu szkoleń zawierających m.in. tematykę analizy sprawozdań finansowych dla pracowników rozpoczynających pracę w US i w WUCS. Cykl szkoleń teoretycznych oraz zajęcia praktyczne dotyczące aplikacji wykorzystywanych w czynnościach sprawdzających i kontrolnych rozpoczął się 4 października 2023 r., a ma się skończyć egzaminem w II połowie grudnia 2023 r.

DIAS wyjaśnił, że tematykę pierwszego z ww. szkoleń zastąpiono szkoleniem z podstaw cen transferowych dla osób z US wykonujących zadania w zakresie kontroli podatkowej i analizy ryzyka oraz osób z WUCS wykonujących zadania w zakresie kontroli celno – skarbowej i analizy ryzyka, przy czym termin ich przeprowadzenia to listopad/grudzień 2023 r. Natomiast drugie szkolenie zostało zastąpione cyklem szkoleń z podstaw merytorycznych dla komórek kontroli celno-skarbowej, czynności sprawdzających i kontroli podatkowej – Akademia Wielkopolskiego Kontrolera, które rozpoczęło się 4 października 2023 r., a ma się zakończyć egzaminem w II połowie grudnia 2023 r. Jego organizatorem jest Izba, a w cyklu szkoleń udział bierze 98 osób, w tym 29 osób z nUS.

W zaplanowanych przez IAS szkoleniach z zakresu CIT nie zostały uwzględnione zagadnienia: tzw. ulgi na robotyzację, ulgi prowdrostowej, ulgi na prototyp, 5-procentowego podatku od dochodu z kwalifikowanych praw własności intelektualnej. Z-ca Dyrektora ds. Personalnych wyjaśniła, że nUS nie zgłosiły zapotrzebowania na tego rodzaju szkolenia. Wsparcie zorganizowano w innych obszarach, w tym np. estońskim CIT. Zwróciła także uwagę na powszechną dostępność materiałów i opracowań poświęconych tym zagadnieniom m.in. na stronach MF, gdzie można znaleźć przywołanie podstaw prawnych i materiałów poświęconych podatkowi CIT, w tym ulg, co pozwala na efektywne samokształcenie. Dodała, że komórki nadzorujące badany obszar nie zdiagnozowały sytuacji, w której realizacja zadań związanych np. z nadzorem instancyjnym w postępowaniu podatkowym w obszarze CIT byłaby utrudniona z uwagi na brak wiedzy z tego zakresu.

W okresie objętym kontrolą zorganizowano szkolenia z zakresu ustawy o CIT oraz uor obejmujące: w 2021 r. – 24 tematy<sup>45</sup>, którymi objęto łącznie 385 pracowników, z tego 233 z nUS, w 2022 – 22 tematy szkoleń<sup>46</sup>, którymi objęto 6 240<sup>47</sup> pracowników (1 339<sup>48</sup> z nUS), w 2023 r. – 4 tematy szkoleń<sup>49</sup>, w których brało udział czterech<sup>50</sup> pracowników (trzech<sup>51</sup> z nUS). Szkolenia organizowane były przez MF<sup>52</sup>, KSS<sup>53</sup> oraz IAS<sup>54</sup>. Szkolenia organizowane przez Izbę prowadzone były przez pracowników KAS. Tematyka szkoleń dotyczyła m.in.: CIT – szkolenie podstawowe, rachunkowości, kontroli podatkowej przedsiębiorców, najczęściej występujących nieprawidłowości z zakresu identyfikacji i rejestracji podatkowej.

(akta kontroli str.149 (płyta CD folder nr 15, 17-18), 1165-1168, 1286-1293, 1465-1472, 1531-1532,1536-1542)

**2.4** Zgodnie z Regulaminem Organizacyjnym IAS, w latach 2021-2023 (I połowa), za m.in. koordynację zapewnienia jednolitości orzecznictwa, bieżącą analizę prawa, orzecznictwa sądów administracyjnych, Trybunału Konstytucyjnego i Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, sygnalizowanie zmian linii orzeczniczej oraz rozbieżności między

<sup>45</sup> W 34 edycjach.

<sup>46</sup> W 31 edycjach.

<sup>47</sup> W liczbie tej nie uwzględniono liczby pracowników uczestniczących w webinarach otwartych, które z uwagi na swój charakter nie pozwoliły na zidentyfikowanie liczby uczestników.

<sup>48</sup> W liczbie tej nie uwzględniono liczby pracowników uczestniczących w webinarach otwartych, które z uwagi na swój charakter pozwoliły na zidentyfikowanie ogólnej liczby uczestników, ale nie pracowników poszczególnych urzędów.

<sup>49</sup> W pięciu edycjach.

<sup>50</sup> W liczbie tej nie uwzględniono liczby pracowników uczestniczących w webinarach otwartych, które z uwagi na swój charakter nie pozwoliły na zidentyfikowanie liczby uczestników.

<sup>51</sup> Ibidem.

<sup>52</sup> Łącznie sześć tematów szkoleń.

<sup>53</sup> Łącznie 37 tematów szkoleń.

<sup>54</sup> Łącznie siedem tematów szkoleń. Szkolenia w ramach tzw. Polskiego Ładu organizowane były we współpracy z KSS i Krajową Informacją Skarbową.

orzecznictwem organów podatkowych oraz sądów administracyjnych, odpowiedzialny był Referat Nadzoru nad Orzecznictwem (ION) w Pionie Orzecznictwa (IZPO).

Informacje dotyczące orzecznictwa w sprawach podatkowych, analizy przepisów prawnych, w tym CIT, przekazywane były za pośrednictwem skrzynki e-mailowej do szybkiej wymiany informacji pomiędzy Departamentem Orzecznictwa Podatkowego MF, a IAS i wyznaczonymi w tym celu osobami kontaktowymi z US i WUCS. Do zadań tych osób należała w szczególności bieżąca wymiana informacji z osobami realizującymi zadania w danym obszarze. Wykazy osób kontaktowych były na bieżąco aktualizowane. W okresie objętym kontrolą za pośrednictwem skrzynki przekazano w 2021 r. – 37 pism, 2022 r. – 49, a w I półroczu 2023 r. – 29. W Izbie, w związku z przepisami wprowadzonymi Polskim Ładem stworzono lokalną aplikację, w której zamieszczane były odpowiedzi udzielone przez MF na pytania zgłoszone przez izby administracji skarbowej. Dostęp do aplikacji mieli wszyscy pracownicy Pierwszego oraz Drugiego Wydziału Podatku od Towarów i Usług, Podatków Dochodowych, Podatków Majątkowych i Sektorowych, a także wyznaczeni w podległych urzędach koordynatorzy, udzielający informacji z zakresu Polskiego Ładu.

Ponadto ww. Drugi Wydział (Pion IZPO) w ramach powierzonych zadań przekazywał do naczelników US woj. wielkopolskiego pisma zawierające informacje, wyjaśnienia i zalecenia w zakresie CIT, w tym również pisma dotyczące analiz przepisów prawa, orzeczeń sądów administracyjnych, wyroków Trybunału Konstytucyjnego.

W latach 2019-2023 (I połowa) Pion IZPO prowadził szkolenia regionalne z zakresu: podstaw rachunkowości, nowego mechanizmu poboru zaliczek na podatek dochodowy<sup>55</sup>, wybranych zagadnień Polskiego Ładu, zmian systemu podatkowego istotnych dla przedsiębiorców, estońskiego CIT, oszustw i nadużyć w handlu wewnątrzwspólnotowym (w tym wykorzystanie informacji podatkowych), wybranych zagadnień postępowania podatkowego, Ordynacji podatkowej<sup>56</sup>. Zgodnie z wyjaśnieniami Z-cy Dyrektora Pionu IZPO oraz kierownika ION dwa ostatnie szkolenia wynikały z *analizy przyczyn uchylania decyzji organów I instancji oraz orzeczeń sądownoadministracyjnych, która wykazała, że głównym powodem uchylania decyzji są uchybienia i nieprawidłowości związane z szeroko rozumianą procedurą podatkową*. Wyjaśnili oni również, że w latach 2021-2022 zorganizowano po dziewięć, a w I półroczu 2023 r. trzy spotkania online z naczelnikami US, na których omawiane były bieżące zagadnienia z zakresu prawa podatkowego, w tym CIT, jednak ze spotkań tych nie zostały sporządzone protokoły. Materiały szkoleniowe, w tym m.in. prezentacje dotyczące omawianych zagadnień ze szkoleń z rachunkowości, ulgi badawczo-rozwojowej oraz postępowania podatkowego zostały udostępnione uczestnikom szkoleń. Odnośnie do nieprzekazywania materiałów z pozostałych szkoleń Z-ca Dyrektora ds. Personalnych wyjaśniła, że w związku z pandemią szkolenia i dystrybucja materiałów szkoleniowych zmieniła formułę. Uczestnicy w szkoleniach online otrzymują link do prezentacji lub proszą o przekazanie materiałów przez wykładowcę. Ponadto wykładowcy mogą zamieszczać prezentacje i materiały szkoleniowe na stronie intranetowej. Przyjęcie obligatoryjnej zasady udostępniania materiałów szkoleniowych często wyłączało uważność i zaangażowanie słuchaczy podczas szkolenia.

W kontrolowanym okresie naczelnicy nUS nie zgłaszali problemów w zakresie ustawy o CIT.

(akta kontroli str. 149 (płyta CD folder 16-19, 83-93, 151-313, 1338-1347, 1350-1384)

**2.5** W latach 2021-2023 (I półrocze) liczba decyzji uchylających NIP w I instancji wyniosła 1 330, z tego w: 2021 r. – 469, 2022 r. – 557, I półroczu 2023 r. – 304. W ww. latach od decyzji uchylających NIP wniesionych zostało 11 odwołań (odpowiednio pięć, sześć i zero), żadnej z ww. decyzji nie uchylono.

W okresie objętym kontrolą do podległych US zostały przekazane m.in. następujące zalecenia i pisma z MF: procedura w sprawie identyfikacji i rejestracji podatników; dotyczące zmian w obsłudze aplikacji SeRCE, zmian w system CRP KEP.

<sup>55</sup> Wprowadzonego Rozporządzeniem Ministra Finansów z 7 stycznia 2022 r. w sprawie przedłużenia terminów poboru i przekazywania przez niektórych płatników zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych, Dz. U. poz. 28 – wygasło z końcem 2022 r.

<sup>56</sup> Ustawa z 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa, Dz. U. z 2022 r. poz. 2651, ze zm.



Prowadzono cykliczny (kwartalny) monitoring i analizę terminowości wprowadzania danych ze zgłoszeń identyfikacyjnych i aktualizujących dane, monitorowano (comiesięcznie) obowiązek nUS w zakresie weryfikacji podmiotów z otwartymi obowiązkami podatkowymi w tych samych tytułach podatkowych w różnych US, monitorowano liczby wydanych decyzji dotyczących uchylenia identyfikatora NIP w poszczególnych miesiącach danego roku. W wyniku analiz, DIAS kierował zapytania o przyczyny wprowadzania do CRP KEP danych ze zgłoszeń identyfikacyjnych i aktualizacyjnych z przekroczeniem terminów, rekomendowanych przez Szefa KAS oraz występował o przekazanie informacji o wprowadzonych działaniach zaradczych, służących uniknięciu przedmiotowych zdarzeń w przyszłości.

Działając w ramach nadzoru sprawowanego nad działalnością podległych urzędów skarbowych, w związku z otrzymanym sprawozdaniem z zadania audytowego z 2021 r. z zakresu wydawania decyzji o uchyleniu NIP, Z-ca Pionu IZPO zwracał uwagę na konieczność podejmowania działań, które służą usprawnieniu tego procesu, w tym:

- bieżącego monitorowania informacji o podmiotach posługujących się fałszywymi lub fikcyjnymi danymi adresowymi siedziby lub miejsca wykonywania działalności w celu wszczęcia bez zbędnej zwłoki czynności zmierzających do uchylenia NIP, bieżącego monitorowania podmiotów wykreślonych z rejestru podatników VAT oraz podmiotów wobec których nie dokonano rejestracji jako podatnika VAT, celem rozważenia istnienia podstaw do wydania decyzji o uchyleniu NIP,
- niezwłocznego informowania właściwego sądu rejestrowego o każdym przypadku posługiwania się przez podmioty wpisane do KRS fałszywymi lub fikcyjnymi danymi dotyczącymi adresu siedziby (art. 21 ust. 1 ustawy o KRS),
- współpracy między komórkami organizacyjnymi US oraz sprawnego przepływu informacji między nimi.

W związku ze zdiagnozowanymi uchybieniami<sup>57</sup> w zakresie sposobu postępowania organów podatkowych w przypadku naruszania przez podatników i płatników art. 5 ust. 2c uzep, DIAS wystosował do podległych US pismo, w którym zwracano uwagę na istotne zagadnienia, w tym m.in., że niezłożenie przez podmiot zgłoszenia identyfikacyjnego w zakresie danych uzupełniających (NIP-8) w terminie 21 dni od dnia dokonania wpisu do KRS, powinno skutkować sporządzeniem stosownego wezwania. Wskazywano na narzędzia wspomagające ten proces. Podkreślano konieczność obowiązkowego sporządzania i przekazywania zawiadomień o uzasadnionym podejrzeniu popełnienia czynu zabronionego do właściwej komórki organizacyjnej, w przypadku naruszenia przez podatników lub płatników przepisów art. 5 ust. 2c uzep. Wskazywano, że sporządzenie i przekazanie ww. zawiadomienia karnego powinno być poprzedzone co najmniej dwoma wezwaniami do złożenia zgłoszenia identyfikacyjnego NIP-8, do których podmiot nie zastosował się, tj. nie złożył wymaganego zgłoszenia.

W okresie objętym kontrolą prowadzono szkolenia w przedmiotowym zakresie, a także przekazywano do stosowania stosowne skrypty. W 2022 r. przekazano m.in. Procedurę w sprawie rejestru podatników<sup>58</sup>. W tym samym roku w ramach planu szkoleń regionalnych przeprowadzono szkolenie dotyczące najczęściej diagnozowanych nieprawidłowości z zakresu identyfikacji i rejestracji podatkowej, na którym omówiono i wskazano prawidłowy sposób postępowania. W szkoleniu uczestniczyło 150 pracowników, z tego 138 z niewyspecjalizowanych US. Organizowane były teledyskusje, na których omówione zostały m.in. zagadnienia dotyczące spraw bieżących takich jak: rejestracja podmiotów w CRP KEP; prawidłowość zapisywania adresów w aplikacji SeRCe; uchylenia NIP w CRP KEP; rzetelność i terminowość realizacji zadań związanych z ewidencją i identyfikacją podatników; obsługa wniosków w CRP KEP; zalecenia MF dotyczące uchylenia NIP i obowiązku przeprowadzenia postępowania dowodowego; diagnozowanych nieprawidłowości z zakresu obsługi CRP KEP; zasad postępowania, w tym orzeczenia sądów administracyjnych, dotyczące unieważniania identyfikatora NIP.

W związku z powstałymi wątpliwościami odnośnie do postępowania w przedmiocie uchylenia NIP oraz zapadającymi w tym przedmiocie orzeczeniami sądów

<sup>57</sup> W trakcie kontroli wewnętrznych, instytucjonalnych oraz funkcjonalnych w 2021 i 2022 r.

<sup>58</sup> Dnia 28 czerwca 2022 r. przy piśmie Szefa KAS nr DPP1.8061.2.2022.

administracyjnych<sup>59</sup>, (DIAS przekazał do podległych US zalecenia MF w tym zakresie<sup>60</sup>. Zagadnienie to zostało również omówione w IAS na przeprowadzonym w listopadzie 2021 r. szkoleniu.

DIAS wyjaśnił, że z uwagi na specyfikę pracy w komórkach Identyfikacji i Rejestracji podatkowej<sup>61</sup>, w Referacie Identyfikacji i Rejestracji Podatkowej IAS w Poznaniu, w ramach nadzoru i wsparcia merytorycznego komórek identyfikacji i rejestracji podatników w urzędach skarbowych woj. wielkopolskiego, prośby o wsparcie i wyjaśnianie problematycznych kwestii, odbywało się poprzez kontakt mailowy kierowników bądź pracowników urzędów oraz na bieżąco poprzez kontakt telefoniczny. Dodał, że w *niektórych przypadkach konieczne jest wsparcie pracowników Centrum Kompetencyjnego Rejestracji Podatników i Płatników w CRP KEP przy IAS w Katowicach*<sup>62</sup>. *Wówczas również na bieżąco rozwiązywane są problemy, w tym techniczne, związane z obsługą systemu SeRCe i odbywa się to za pośrednictwem aplikacji Teams (stały link do połączenia z pracownikami CK RPP, którzy jako eksperci służą pomocą). W takim przypadku kierownik lub inny pracownik US zgłaszający problem oraz pracownik Referatu Identyfikacji i Rejestracji Podatkowej w Izbie, łączą się z ekspertami w Centrum Kompetencyjnym. Przykładowo, interwencji wymagały sprawy dotyczące zmiany właściwości w zakresie obowiązku podatkowego.*

(akta kontroli str. 94-99, 149 (plyta CD folder 20-22), 1209-1214, 1227 (plyta CD folder 8-9))

**2.6** W okresie objętym kontrolą, DIAS nie wyznaczał nUS konkretnych celów, mierników i zadań do osiągnięcia w zakresie poboru CIT.

Kierownik Działu Kontroli Podatkowej, Kontroli Celno-Skarbowej i Nadzoru nad Czynnościami Sprawdzającymi<sup>63</sup> wyjaśnił, że *MF od lat konsekwentnie realizuje koncepcję obsługi średnich i dużych przedsiębiorstw, grup kapitałowych, banków itd. przez wyspecjalizowane US. Ma to na celu odciążenie mniejszych urzędów, a także koncentrację najbardziej wyspecjalizowanych kadr właśnie w wyspecjalizowanych US (oraz w urzędach celno-skarbowych). Wyspecjalizowane urzędy rozpoczęły swoją działalność już od 1 stycznia 2004 r. Ostatnie zmiany w tym systemie nastąpiły od 1 stycznia 2021 r. – zmieniła się właściwość wyspecjalizowanych US. Urzędy te nadal koncentrują się na obsłudze średnich i dużych przedsiębiorców oraz innych podmiotów ważnych dla gospodarki państwa. Po zmianie – obsługa jednak największych przedsiębiorców w Polsce została przeniesiona do wyspecjalizowanego urzędu skarbowego o zasięgu krajowym, który powstał na bazie I Mazowieckiego Urzędu Skarbowego w Warszawie. Kierownik ICK1 dodał, że aktywność niewyspecjalizowanych urzędów w zakresie przeciwdziałania uszczupleniom CIT monitorowana była na bieżąco m.in. na podstawie składanych sprawozdań i nie wskazywała na konieczność podjęcia dodatkowych działań nadzorczych. Niektóre z mierników nałożonych przez MF obejmowały kontrole podatkowe i czynności sprawdzające z zakresu CIT (przykładowo mierniki z 2021 r.: skuteczność kontroli podatkowych i efektywność realizacji czynności sprawdzających czy z 2022 r.: efektywność kontroli podatkowych, realizacja kontroli dot. podatków, efektywność prowadzenia kontroli w zakresie cen transferowych, a z 2023 r. – efektywność kontroli podatków, kwota ustaleń dokonanych w toku czynności sprawdzających). Wyjaśnił również, że jako pozytywną należałoby ocenić tendencję wzrostową kwoty uszczupleń mimo spadku liczby przeprowadzonych czynności CIT. Rodzaj przeprowadzanych kontroli podatkowych przez naczelników US determinowany jest przez prowadzone analizy ryzyka (jeśli ryzyko nie jest identyfikowane kontrola nie jest wszczynana). Natomiast określenie mierników w podatku CIT dla nUS (np. minimum 50% wszczynanych kontroli podatkowych i czynności sprawdzających w działaniach tych urzędów ogółem) mogłoby spowodować zdecydowane*

<sup>59</sup> M.in. wyrok: Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku z 12 października 2021 r. w sprawie I SA/Gd 669/21 oraz Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z 13 sierpnia 2019 r. w sprawie I SA/Gl 1170/18.

<sup>60</sup> Pismo z 10 listopada 2021, znak sprawy: DPP1.8061.7.2021.

<sup>61</sup> M.in. terminy obsługi zgłoszeń identyfikacyjnych oraz aktualizacyjnych, które zgodnie z Procedurą w sprawie rejestru podatników, wynoszą od 1 do 3 dni, a także mając na uwadze terminy weryfikacji bieżących raportów generowanych przy użyciu CRP KEP – np. raport o zgonach, podwójnych obowiązkach podatkowych itp.

<sup>62</sup> Dalej: CK RPP.

<sup>63</sup> Dalej: ICK1.

pogorszenie się efektywności i skuteczności działań w innych podatkach, zwłaszcza w VAT, który jako podatek pośredni dużo bardziej i w dużo większej skali narażony jest na generowanie nieprawidłowości, oszustw i wyłudzeń, a tym samym strat dla budżetu państwa. Z tego też powodu DIAS nie nałożył dodatkowych mierników w podatku CIT. DIAS wyjaśnił, że Szef KAS corocznie określa kierunki działania i rozwoju KAS, które wprowadzane są w jego drodze. Plan działalności IAS tworzony jest w perspektywie rocznej, w oparciu o nałożone do realizacji cele lub mierniki wskazane w ww. zarządzeniu, ewentualnie inne cele lub mierniki przyjęte do realizacji, poza tymi wynikającymi z kierunków działania i rozwoju KAS. W okresie objętym kontrolą nie wyznaczono dodatkowego miernika nUS z uwagi na to, że na terenie województwa wielkopolskiego za realizację zadań związanych z weryfikacją CIT i identyfikowaniem nieprawidłowości w tym obszarze w głównej mierze odpowiada Naczelnik WUCS. Doświadczenie, profesjonalizm oraz wiedza merytoryczna pracowników ww. organu KAS przyczynia się do efektywniejszego prowadzenia czynności analitycznych oraz kontroli celno-skarbowych w omawianym obszarze tematycznym. Powyższe rozwiązanie umożliwia podejmowanie przez pracowników nUS czynności związanych z dokonywaniem weryfikacji prawidłowości zadeklarowanego zwrotu VAT, co nie należy do zadań Naczelnika WUCS. Zakres tematyczny rozliczeń CIT, z uwagi na swój skomplikowany charakter (agresywna optymalizacja, sprzedaż znaków towarowych, unikanie opodatkowania przy wykorzystaniu spółek maltańskich i cypryjskich, itp.), powoduje, że również analizy otrzymywane z MF przekazywane są do realizacji Naczelnika WUCS. Podkreślenia wymaga, że MF przekazując DIAS materiały analityczne w przedmiotowym zakresie, z uwagi na ich złożoność, nie wskazuje nUS jako jednostki zobowiązanej do realizacji zadania. Departamenty MF, w szczególności Departament Kluczowych Podmiotów służą wsparciem dla pracowników wyspecjalizowanych US oraz urzędów celno-skarbowych, przesyłając opinie Szefa KAS celem wykorzystania służbowego w prowadzonych czynnościach analitycznych, organizując spotkania dla wymiany doświadczeń i praktyk, ograniczenia napotykanym problemów czy zastosowania środków zaradczych. Podkreślił, że MF postanowiło przenieść ciężar weryfikowania prawidłowości rozliczeń podatkowych z kontroli podatkowych realizowanych przez naczelników US (w tym w zakresie CIT) na kontrole celno-skarbowe realizowane przez naczelników urzędów celno-skarbowych. W związku z powyższym już w roku 2022 rozpoczął się proces przenoszenia pracowników z US i redukcji docelowej liczby kontrolerów w tych urzędach na rzecz wzmocnienia kadrowego WUCS. W 2022 roku faktyczny stan zatrudnienia w kontroli podatkowej wynosił 264 osoby, a w kontroli celno-skarbowej 132 osoby. Docelowo MF ustaliło w 2023 roku limity zatrudnienia w kontroli podatkowej na 170 etatów, a więc o około 35 % mniej. Natomiast w kontroli celno-skarbowej na 254 etaty, czyli o około 90% więcej. Proces przenoszenia osób z kontroli podatkowej do kontroli celno-skarbowej wciąż trwa, ponieważ przeniesienia są dobrowolne. Na 30 czerwca 2023 roku w kontroli podatkowej w US województwa wielkopolskiego zatrudnionych było 214 osób (o 50 mniej niż przed redukcją). Natomiast w kontroli celno-skarbowej w zakresie podatków w WUCS zatrudnione były 162 osoby (o 30 więcej). Różnica pomiędzy zmniejszeniem liczby kontrolerów w US, a jej zwiększeniem w urzędzie celno-skarbowym wynika z tego, że nie zawsze osoby odchodzące z komórek kontroli w urzędzie skarbowym przechodzą do urzędu celno-skarbowego (np. przechodzą na emeryturę, zmieniają komórkę w ramach urzędu skarbowego itd.). Dodatkowo MF w 2023 r. zapowiedziało całkowitą likwidację kontroli podatkowej z zamiarem dalszego wzmocnienia kadrowego kontroli celno-skarbowej, a także czynności sprawdzających. Powyższe zmiany zostały zapowiedziane w wywiadzie z wiceministrem finansów Arturem Soboniem z 12 kwietnia 2023 r. dla PAP oraz w wywiadzie z Szefem KAS Bartoszem Zbarszczukiem z 5 czerwca 2023 r. dla Gazety Prawnej. Zmiany potwierdził Szef KAS podczas spotkania 14 czerwca 2023 r. w aplikacji TEAMS z pracownikami kontroli podatkowej urzędów skarbowych z całej Polski. Wskazane powyżej czynniki stanowiły podstawę do przeprowadzania czynności weryfikacyjnych w zakresie rozliczeń CIT przez Naczelnika Pierwszego Wielkopolskiego Urzędu Skarbowego w Poznaniu oraz Naczelnika Drugiego Wielkopolskiego Urzędu Skarbowego w Kaliszu, zgodnie z właściwością rzeczową dla podmiotów z terenu województwa wielkopolskiego a także Naczelnika WUCS, którego zasięg działania to teren całego kraju. Zgodnie z Rekomendacjami Szefa KAS, urzędy skarbowe współpracują z

naczelnikiem urzędu celno-skarbowego, m.in. poprzez przekazywanie wniosków o kontrolę celno-skarbową podmiotów będących we właściwości nUS.

W planach działalności IAS<sup>64</sup> na lata 2021-2023 w obszarze działalności: kontrola, określone zostały cele:

- Wzrost skuteczności i efektywności poboru należności podatkowych i niepodatkowych, dla których określono mierniki stopnia realizacji celu: na 2021 r. Skuteczność kontroli dotyczących podatków; na 2022 r. Efektywność kontroli podatków, Realizacja kontroli dotyczących podatków; na 2023 r. Efektywność kontroli podatków, Realizacja kontroli podatkowych;
- Poprawa skuteczności i efektywności działania pionu kontroli KAS, dla których określono mierniki realizacji celu: na 2021 r. Efektywność realizacji czynności sprawdzających; na 2022 i 2023 r. Kwota ustaleń dokonanych w toku czynności sprawdzających.

W latach 2021-2022 w IAS osiągnięto planowaną wartość ww. mierników. W sporadycznych przypadkach US nie osiągnęły w: 2021 r. miernika skuteczności kontroli podatków (US w Środzie Wlkp. i Pierwszy Wielkopolski US w Poznaniu); w 2022 r. miernika efektywności kontroli podatków (US we Wrześni), realizacji kontroli dotyczących podatków (Drugi US w Kaliszu, US w Pile, US Poznań-Nowe Miasto, US Poznań-Wilda, US w Słupcy i Pierwszy Wielkopolski US w Poznaniu). W ramach działań nadzorczych, DIAS skierował cyklicznie (kwartalnie) do podległych jednostek pisma o podanie informacji dotyczącej prognozowanej/osiągniętej wartości mierników, przyczynach zagrożenia/nieosiągnięcia miernika, podjętych działaniach zaradczych. W odniesieniu do ww. nieosiągniętych wartości mierników, jako przyczynę wskazano m.in. pracochłonność i skomplikowany charakter prowadzonych kontroli, nie w pełni skuteczne typowanie podatników do kontroli, zmniejszenie liczby pracowników komórek kontrolnych, włączenie do zadań komórki kontroli podatkowej zadań orzecznictwa, co wpłynęło na wydłużenie czasu prowadzenia kontroli podatkowych.

(akta kontroli str. 100-110, 149 (płyta CD folder 23), 1316-1333, 1427-1462)

**2.7** Łączna liczba czynności sprawdzających w CIT w latach 2021-2023 (do 30 czerwca) przeprowadzona w nUS wyniosła odpowiednio: 6 066, 1 041, 1 761, w wyniku których stwierdzono uszczuplenia na kwotę 10 396 tys. zł, 19 340 tys. zł i 13 319 tys. zł. W nUS w ww. okresie zostało przeprowadzonych 1 271, 1310 i 483 kontroli podatkowych, z tego w podatku CIT 64, 79 i 22 (w spółkach prawa handlowego było to odpowiednio 59, 63 i 20). W przywołanych latach kwota uszczupleń podatkowych stwierdzonych w ramach kontroli podatkowych w CIT wyniosła odpowiednio: 2 596 tys. zł, 3 611 tys. zł, 965 tys. zł<sup>65</sup>. Największa liczba kontroli podatkowych w spółkach prawa handlowego w latach 2021-2023 (do 30 czerwca) przeprowadzona została przez Naczelnika US: w Gnieźnie, tj. 17<sup>66</sup>; Poznań-Grunwald, tj. 10<sup>67</sup>; Poznań-Jeżyce, tj. dziewięć<sup>68</sup>.

W pięciu nUS woj. wielkopolskiego: w Gostyniu, Lesznie, Międzychodzie, Ostrowie Wlkp. i Środzie Wlkp. w kontrolowanym okresie nie przeprowadzono kontroli podatkowej w CIT. Według stanu na 30 czerwca 2023 r. w ww. US było odpowiednio: 1 023, 2 582, 771, 2 492, 1 093 podatników CIT, z tego: 397, 1 478, 212, 1 308, 558 to spółki prawa handlowego.

Kierownik ICK1 wyjaśnił, że *Dział ICK1 nie analizował liczby czynności sprawdzających i kontroli podatkowych w zakresie CIT w poszczególnych nUS, w tym ich stosunku do liczby podatników CIT, liczby podatników CIT będących spółkami prawa handlowego, liczby złożonych albo niezłożonych zeznań CIT, liczby złożonych albo niezłożonych sprawozdań finansowych*. Podkreślił, że *ani MF, ani DIAS nie nałożyły na US limitów procentowych*

<sup>64</sup> Z kaskadą rozciągniętą na podległe jednostki.

<sup>65</sup> Dodatkowo wartość zmniejszenia/zwiększenia strat podatkowych w CIT, w wyniku przeprowadzonych kontroli podatkowych wyniosła: 2 515 tys. zł, 533 tys. zł, 258 tys. zł.

<sup>66</sup> W poszczególnych latach było to: pięć, 10 i dwie kontrole, a liczba podatników CIT-spółek prawa handlowego wynosiła: 966, 1 004, 1 032.

<sup>67</sup> W poszczególnych latach były to dwie i po cztery kontrole, a liczba podatników CIT-spółek prawa handlowego wynosiła: 6 586, 6 663, 6 772.

<sup>68</sup> W poszczególnych latach były po cztery i jedna kontrola, a liczba podatników CIT-spółek prawa handlowego wynosiła: 7 176, 7 391, 7 483.

czynności sprawdzających i kontroli podatkowej w podatku CIT, trudno więc stwierdzić, czy istniały jakieś bariery. W odniesieniu do liczby przeprowadzonych czynności sprawdzających podkreślił, że pomimo jej spadku, kwoty stwierdzonych uszczupień wzrosły. W zakresie liczby kontroli podatkowych w podatku CIT wyjaśnił, że rodzaj przeprowadzanych kontroli podatkowych przez naczelników urzędów skarbowych determinowany jest przez prowadzone analizy ryzyka. Jeżeli ryzyko w danym podmiocie, w danym podatku nie jest identyfikowane, kontrola nie jest wszczynana.

W toku kontroli nie zostały przedłożone dowody dotyczące prowadzonego nadzoru nad stosowaniem Wytycznych do czynności sprawdzających przygotowanych przez MF. Kierownik ICK 1 wyjaśnił, że nadzór wykonywany był na bieżąco przy użyciu systemu ZISAR. W latach 2021-2022 przeszkolonych zostało dwa tys. pracowników w zakresie ww. systemu, do podległych US kierowane były pisma dotyczące problemów związanych z ewidencjonowaniem czynności sprawdzających i kontroli podatkowych w systemie ZISAR, a także pisma dotyczące zidentyfikowanych błędów w ewidencjonowaniu czynności w ww. systemie.

DIAS nie kierował do podległych jednostek dalszych, własnych wytycznych w zakresie prowadzenia czynności sprawdzających w podatku CIT. W maju 2021 r. przekazał do podległych urzędów skarbowych propozycje kryteriów selekcjonowania podmiotów do objęcia czynnościami sprawdzającymi i kontrolą podatkową. Kierownik ICK1 wyjaśnił, że nie prowadzono analiz aktywności poszczególnych nUS w zakresie prowadzenia czynności sprawdzających i kontroli podatkowych w kontekście kryteriów selekcjonowania podmiotów określonych w ww. piśmie DIAS. (...). Wyniki – także w obszarze czynności sprawdzających – omawiane są na cyklicznych spotkaniach Dyrektora Pionu IZPC z naczelnikami US. Biorąc pod uwagę wyniki czynności, czyli wzrost efektywności i skuteczności tych działań – wzrost ustaleń kwotowych (mimo mniejszej liczby czynności), stwierdził, że wskazane wyżej działania nadzorcze były wystarczające. Odnośnie do kontroli podatkowej w zakresie CIT, wyniki również monitorowane są na bieżąco w Systemie ZISAR, ale także wykazywane w półrocznych sprawozdaniach MF-9PS. Powyższe wyniki nie wskazywały na konieczność podejmowania dodatkowych działań nadzorczych.

DIAS, odnośnie do działań nadzorczych nad realizacją przez nUS dyspozycji zawartych w Wytycznych do czynności sprawdzających - w części dotyczącej CIT, wyjaśnił, że nadzór w latach 2021-2023 prowadzony był z wykorzystaniem mechanizmów kontroli wewnętrznej i funkcjonalnej. Przeprowadzono kontrole wewnętrzne:

- „Podejmowania czynności wobec podatników składających deklaracje CIT-8 z wykazaną stratą podatkową” – dwie kontrole (US Konin, US Poznań-Wilda)
- „Weryfikacji prawidłowości zastosowania ulg podatkowych w podatku CIT przez podatnika ze szczególnym uwzględnieniem wniosków o stwierdzenie nadpłaty wynikającej z zastosowania ulgi podatkowej” – dwie kontrole (US Poznań-Grunwald, US Leszno).

Zgodnie z obowiązującą w IAS Procedurą kontroli funkcjonalnej, po zakończeniu każdego roku kalendarzowego, komórki organizacyjne Izby oraz podległe urzędy przekazują do komórki kontroli wewnętrznej informacje o rodzaju stwierdzonych nieprawidłowości w wyniku przeprowadzonych kontroli funkcjonalnych w roku poprzednim. Wobec spraw, w których stwierdzone zostały nieprawidłowości, osoby sprawujące ww. kontrolę zobowiązane są przeprowadzić kontrolę funkcjonalną następczą, w ramach której weryfikacji podlega, czy wnioski pokontrolne zostały zrealizowane, nieprawidłowości usunięte, a ryzyko ich ponownego wystąpienia zminimalizowane. Zbiorcze zestawienie tych wyników przekazywane jest do komórek organizacyjnych IAS do wykorzystania w ramach sprawowanego nadzoru nad podległymi jednostkami oraz do naczelników podległych urzędów, z analogicznych powodów. Ponieważ kontrola funkcjonalna jest istotnym elementem Systemu Kontroli Zarządczej, zakres i częstotliwość tych czynności uzależnione są od rodzaju i poziomu ryzyk zidentyfikowanych w ramach Systemu Kontroli Zarządczej. Oznacza to, że częstotliwość czynności kontrolnych konkretnych zadań jest tym większa, im wyższy poziom zidentyfikowanego ryzyka zagrożenia realizacji celu lub ryzyka korupcyjnego. Zgodnie z § 11 Procedury kontroli funkcjonalnej, komórki merytoryczne Izby, odpowiedzialne za nadzór nad poszczególnymi obszarami funkcjonowania urzędów, po

otrzymaniu zbiorczego zestawienia o rodzaju stwierdzonych nieprawidłowości w wyniku przeprowadzonych kontroli funkcjonalnych i kontroli następczych oceniają wpływ stwierdzonych nieprawidłowości na wykonanie Planu działalności Izby. W przypadku uznania, że nieprawidłowości mają wpływ na wykonanie Planu działalności, właściciele ryzyka dokonują ich przeglądu lub identyfikacji oraz przeglądu i identyfikacji działań zaradczych oraz wspierających realizację celu. Natomiast w urzędzie wyniki przeprowadzonych kontroli funkcjonalnych powinny być wykorzystane w procesie zarządzania ryzykiem, tj. przeglądu lub identyfikacji ryzyka oraz przeglądu i identyfikacji działań wspierających i zaradczych, a także dokonywania samooceny kontroli zarządczej w jednostce. Niezależnie od powyższych rozwiązań, Procedura kontroli funkcjonalnej, umożliwi określenie przez kierownictwo IAS priorytetów kontroli funkcjonalnej do uwzględnienia w ramach wykonywania tej kontroli przez osoby zobowiązane w Izbie i podległych urzędach. Priorytety takie są ustalane i przekazywane do realizacji każdego roku. Przy ich określaniu stosowana jest zasada, że powinny dotyczyć tematów obarczonych najważniejszymi ryzykami, wpływającymi na osiągnięcie celów i realizację zadań. W roku 2022 skierowano do podległych urzędów Priorytety Kierownictwa Izby do uwzględnienia w kontroli funkcjonalnej tematu „Weryfikacja merytoryczna prowadzonych czynności sprawdzających w obszarze podatku dochodowego od osób prawnych”. W roku 2023 był to z kolei wtemat „Prawidłowość podejmowanych czynności sprawdzających w obszarze podatku dochodowego od osób prawnych”. Ponadto, zgodnie z obowiązującą w IAS Procedurą kontroli funkcjonalnej, tematami kontroli funkcjonalnej są ryzyka zidentyfikowane do Planu działalności. Istotność ryzyka w tym zakresie przesądza o częstotliwości kontroli funkcjonalnych. W Rejestrze ryzyk Izby widnieje ryzyko „Niewystarczająca liczba prowadzonych działań weryfikacyjnych pozytywnych, spowodowana dużym obciążeniem pracą przy ograniczonych zasobach kadrowych, w tym w szczególności czasochłonną obsługą systemu ZISAR.”, które dla podległych naczelników US było tematem kontroli funkcjonalnych. Zatem w Izbie, wykorzystano istniejące narzędzie w celu sprawowania nadzoru nad realizacją przez nUS dyspozycji zawartych w Wytycznych do czynności sprawdzających - w części dotyczącej CIT.

W rocznych informacjach za lata 2021-2022 przekazywanych przez komórki organizacyjne IAS oraz podległe urzędy nie stwierdzano nieprawidłowości w obszarze realizacji Wytycznych do czynności sprawdzających. W latach objętych kontrolą nadzór nad prawidłowością stosowania ww. wytycznych w zakresie w jakim obejmują podatek CIT prowadzony był w ramach kontroli wewnętrznej. Łącznie ww. kontrolą objęto cztery nUS, a jej tematy dotyczyły weryfikacji strat w podatku CIT i prawidłowości prowadzenia czynności sprawdzających – co szczegółowo opisano w pkt 2.9 wystąpienia.

DIAS, odnosząc się do liczby przeprowadzonych przez nUS kontroli podatkowych wyjaśnił, że w latach 2021-2023 (do 30 czerwca 2023 r.) urzędy województwa wielkopolskiego przeprowadziły 332 kontrole w podatku CIT, z czego nUS przeprowadziły 127 kontroli (38%). Jednakże, jak wynika z poniższej tabeli, stwierdzone przez nUS nieprawidłowości przełożyły się na ustalenia w wysokości 5 510 629 zł, co stanowiło zaledwie 0,4% wysokości całości ustaleń w latach 2021-2023 (do czerwca 2023 r.). Najbardziej skuteczne i efektywne są działania podejmowane przez WUCS. Podkreślenia wymaga, że MF postanowiło przenieść ciężar weryfikowania prawidłowości rozliczeń podatkowych z kontroli podatkowych realizowanych przez naczelników US (w tym w zakresie CIT) na kontrole celno-skarbowe realizowane przez naczelników urzędów celno-skarbowych. Dodał, że ani MF, ani DIAS nie nałożyły na urzędy skarbowe limitów procentowych czynności sprawdzających w podatku CIT. Ponadto, analiza liczby kontroli i czynności sprawdzających w powiązaniu z kryterium liczby podatników CIT i realizowania przez nich obowiązków może być obciążona błędem, ponieważ nie uwzględnia specyfiki konkretnego US i grupy obsługiwanej przez niego podatników. Ponadto, każde typowanie podmiotów do czynności sprawdzających poprzedzone jest analizą i pracownicy podległych jednostek dokładają wszelkich starań, aby to typowanie było skuteczne i efektywne. Zatem podejmowane są tylko takie czynności, które z dużym prawdopodobieństwem doprowadzą do ujawnienia nieprawidłowości w złożonych deklaracjach podatkowych. W trakcie analiz wykorzystywane są dane dostępne w systemach informatycznych, jaki i inne informacje będące w posiadaniu organu. W przypadku, gdy z przeprowadzonych analiz wynika prawdopodobieństwo,

*że podatnik może nieprawidłowo rozliczać się z budżetem, podmiot jest obejmowany czynnościami sprawdzającymi mającymi na celu zweryfikowanie, czy faktycznie mogło dojść do uszczuplenia podatkowego. Analizy nie są determinowane rodzajem podatku. Weryfikowano sposób podejmowania czynności w tym zakresie przez urzędy w ramach kontroli wewnętrznej w dwóch US Poznań-Wilda i US w Koninie. Dyrektor podkreślił, że w efekcie podjętych działań zaplanowane zostały pogłębione analizy podmiotów, które notorycznie wykazują stratę w CIT.*

NIK wskazuje, że brak kompleksowego i całościowego nadzoru nad wszystkimi nUS w aspekcie liczby przeprowadzanych czynności sprawdzających i kontroli podatkowej, a także w kontekście Wytucznych do czynności sprawdzających stwarza poważne ryzyko nieobjęcia działaniami weryfikacyjnymi znacznej liczby podatników CIT, co w konsekwencji może powodować ujemne skutki finansowe dla budżetu państwa.

W IAS nie weryfikowano działań nUS w zakresie podejmowania czynności sprawdzających lub kontroli w CIT na podstawie wyników kontroli w VAT, które mogły mieć wpływ na wysokość przychodów i kosztów uzyskania przychodu, o czym szerzej w sekcji „Stwierdzone nieprawidłowości” Równoległa kontrola przeprowadzona przez NIK w US Poznań-Wilda wykazała, że w 16 kontrolach zrealizowanych w zakresie VAT, wobec podatników CIT wpisanych do rejestru przedsiębiorców KRS (spółki prawa handlowego), w wyniku których stwierdzono nieprawidłowości polegające na zaniżeniu wartości obrotów oraz zawyżeniu wartości zakupów, w żadnym przypadku, po zakończeniu kontroli podatkowej, w nUS nie dokonano analizy wpływu stwierdzonych nieprawidłowości w VAT na wysokość zobowiązania w CIT<sup>69</sup>.

(akta kontroli str. 1170-1177, 1316-1335, 1427-1462, 1484-1528, 1535)

**2.8** W związku z pismem Departamentu Nadzoru nad Kontrolami MF nr DNK1.8622.3.2019 z 24 czerwca 2019 r. i pismem Dyrektora Izby nr 3001-ICK1.4022.132.2019.3 z 1 lipca 2019 r., DIAS występował systematycznie o półroczne sprawozdania o zidentyfikowanych problemach w zakresie stosowania przepisów dotyczących procedury kontroli podatkowych i kontroli celno-skarbowych, jak również informował MF o problemach i zagadnieniach wynikających ze stosowania materialnego prawa podatkowego będącego we właściwości rzeczowej KAS. W I półroczu 2021 r. Pierwszy Wielkopolski Urząd Skarbowy w Poznaniu (urząd wyspecjalizowany) zgłosił problem w zakresie ulgi badawczo-rozwojowej, o której mowa w art. 18d ustawy o CIT, wraz z wnioskiem o zmiany legislacyjne. Zaproponowano wprowadzenie brzmienia przepisów dotyczących usług B+R oraz towarów B+R, analogicznego jak w przypadku korzystania z aparatury B+R. W uzasadnieniu podano, że pozwoli to na wyeliminowanie możliwości kwalifikowania kosztów od podmiotów powiązanych – co ograniczy nadużycia. Do 15 września 2023 r. do IAS nie wpłynęła informacja zwrotna z MF. W pozostałym okresie problemów nie zgłaszano.

Ponadto, w związku z miernikiem „Skuteczność kontroli dotyczących podatków przeprowadzonych w kluczowych podmiotach w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych (CIT)”, w kontekście rozporządzenia Ministra Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej z 28 grudnia 2020 r.<sup>70</sup>, zwrócono się z pytaniem do MF o wyjaśnienie pojęcia „kluczowe podmioty”. W odpowiedzi Departament Nadzoru nad Kontrolami MF<sup>71</sup> podał, że pod tym pojęciem należy rozumieć podatników, o których mowa w art. 27b ust. 2 pkt 2 ustawy o CIT, tj. podatników innych niż podatkowe grupy kapitałowe, u których wartość przychodu uzyskana w roku podatkowym przekroczyła równowartość 50 mln euro przeliczonych na złote, według średniego kursu euro ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski w ostatnim dniu roboczym roku kalendarzowego poprzedzającego rok podania indywidualnych danych podatników do publicznej wiadomości.

<sup>69</sup> Por. wystąpienie pokontrolne LPO.410.018.02.2023 skierowane do Naczelnika ww. US.

<sup>70</sup> W sprawie niektórych podatników i płatników, w odniesieniu do których zadania są wykonywane przez naczelnika urzędu skarbowego innego niż właściwy miejscowo (Dz.U poz. 2456).

<sup>71</sup> Pismo z 29 stycznia 2021 r., nr DNK2.8623.2.2021.

Z kolei Dział Zarządzania Ryzykiem ICK2 w ramach kierowanych do Ministra Finansów lub Szefa KAS: informacji, wyjaśnień i problemów związanych z weryfikacją rozliczeń CIT w czynnościach analitycznych i sprawdzających, prowadził następujące sprawy:

- a) rozważenia możliwości zawarcia porozumienia z Prezesem Urzędu Patentowego RP celem wymiany informacji dotyczących prowadzonego rejestru w dotyczącym pozyskiwania innowacyjnych rozwiązań opartych na nowych technologiach, odnoszących się do prawidłowości korzystania z ulgi IP BOX m.in. w CIT. Nie uzyskano odpowiedzi w tej kwestii;
- b) informację Naczelnika Urzędu Skarbowego Poznań-Nowe Miasto o istniejącym usprawnieniu, którego jest współtwórcą, wspierającym efektywność pracy komórek odpowiedzialnych za zadanie związane z badaniem formy opodatkowania osób fizycznych, które prowadzą działalność gospodarczą wyłącznie jako wspólnicy spółek komandytowych. Naczelnik US nawiązał współpracę z autorem aplikacji e-MOJERAPORTY, dzięki której na podstawie wskazanych założeń powstał gotowy raport w tej aplikacji<sup>72</sup>;
- c) informację Naczelnika Urzędu Skarbowego w Gnieźnie o zauważonym nowym schemacie zachowań podmiotów, polegającym na celowym i świadomym przekształcaniu i tworzeniu nowych spółek, celem uniknięcia odpowiedzialności podatkowej. Przeprowadził kontrole podatkowe, w toku których spółka przeprowadziła proces przekształceń oraz dokonywała czynności polegających na zbywaniu majątku, uniemożliwiających wszczęcie postępowania podatkowego, a w konsekwencji egzekucję zobowiązania podatkowego wynikającego ze stwierdzonych w trakcie kontroli podatkowych nieprawidłowości. DIAS poinformował MF o tym, wskazując na ewentualne rozwiązania ustawowe mogące w przyszłości uniemożliwić tego typu działania, których można szukać zarówno na gruncie prawa: handlowego, podatkowego, cywilnego czy regulacji dotyczących KRS<sup>73</sup>. DIAS nie otrzymał informacji zwrotnej ani stanowiska z MF.

W czerwcu 2022 r.<sup>74</sup> Szef KAS wystąpił do IAS o zidentyfikowanie przyczyn, które skutkowały bardzo małą liczbą postępowań prowadzonych w CIT i poinformowanie o rodzaju podjętych działań, w ramach sprawowanego nadzoru, mających doprowadzić do usprawnienia tego obszaru. Wykorzystując materiał pozyskany w przedmiotowym zakresie od poszczególnych US, Dyrektor w odpowiedzi wskazał m.in. na to, że poza stosunkowo mniejszą liczbą podatników CIT od liczby podatników VAT oraz podatników PIT, zauważalny jest większy profesjonalizm obsługi księgowo podatkowej podatników CIT. Dodał, że specyfika CIT powoduje, iż w odróżnieniu zwłaszcza od VAT, większość ewentualnych nieprawidłowości naprawiana jest przez podatników już na etapie czynności sprawdzających i kontroli podatkowych, poprzez korekty deklaracji. Kolejną przyczyną mniejszej liczby postępowań podatkowych w CIT jest też to, że takie postępowania wymagają zaangażowania pracowników bardziej doświadczonych i o określonej wiedzy i umiejętnościach, zwłaszcza gdy chodzi o znajomość rachunkowości i prawa handlowego, a w praktyce, w większości małych lub średnich urzędów skarbowych, pracowników takich jest niewiele. Zadeklarował, że w celu zaradzenia temu problemowi w województwie wielkopolskim prowadzone są na bieżąco szkolenia dla nowo zatrudnionych oraz wymagających dalszego szkolenia pracowników komórek orzeczniczych w zakresie CIT, rachunkowości i prawa handlowego. Ponadto podał, że w celu usprawnienia działania urzędów skarbowych w zakresie CIT, wprowadzono następujące zasady:

- w ramach czynności analitycznych dotyczących VAT, dodatkowo analiza obejmuje także CIT –m.in. stosunek obrotu VAT do przychodu/dochodu oraz prawidłowość wpłacania zaliczek na CIT, a pozostałe komórki urzędów skarbowych są obowiązane przekazywać istotne informacje związane z CIT,
- pogłębiona analiza CIT prowadzona jest w przypadku:
  - wykazywania przez podatników CIT strat podatkowych, zwłaszcza notorycznego albo niskiej rentowności,

<sup>72</sup> 3001-ICK2.4021.4.2021

<sup>73</sup> 3001-ICK2.4021.24.2021

<sup>74</sup> Pismo nr DOP1.8020.1.1.2022 z 28 czerwca 2022 r.



- podatników korzystających z obniżonej stawki CIT, estońskiego CIT i podatników korzystających z dotacji unijnych,
  - czynnościom analitycznym poddawane są sprawy związane z niepodzielonym zyskiem, który winien być opodatkowany w momencie przekształcenia spółek,
- DIAS jednocześnie poinformował, że działania podejmowane przez organy pierwszej instancji były na bieżąco monitorowane i nadzorowane i że nadal będą organizowane szkolenia i warsztaty dla pracowników w zakresie CIT.

(akta kontroli str. 117-123, 149 (płyta CD folder 25-26))

**2.9** W latach 2021-2023 w IAS zaplanowano kontrole wewnętrzne w zakresie weryfikacji rozliczeń CIT oraz prowadzenia rejestracji i ewidencji podatników CIT. I tak, w zakresie rejestracji i ewidencji podatników przeprowadzono kontrole w:

- 2021 r. w dwóch nUS w temacie „Działania podejmowane w celu systematycznego diagnozowania i weryfikowania nieprawidłowości w przypadku niezłożenia przez podatnika lub płatnika zgłoszenia identyfikacyjnego w zakresie danych uzupełniających”. Stwierdzone nieprawidłowości polegały na m.in.: braku systematycznego generowania raportów umożliwiających monitorowanie niezłożenia zgłoszenia identyfikacyjnego w zakresie danych uzupełniających (NIP-8) w terminie 21 dni od dnia dokonania wpisu podmiotu do KRS; opóźnień w kierowaniu wezwania do złożenia NIP-8; niesporządzaniu zawiadomień do komórki karno-skarbowej.
- W jednym nUS w temacie „Ocena postępowania urzędu skarbowego wobec podatników wpisanych do Krajowego Rejestru Sądowego, którzy nie dokonali zgłoszenia identyfikacyjnego na druku NIP-8”. Stwierdzone nieprawidłowości dotyczyły opóźnień w kierowaniu wezwań do podatników oraz generowaniu raportów monitorujących za okresy miesięczne, co nie pozwalało na zidentyfikowanie podmiotów, które nie złożyły NIP-8 z okresy poprzedzające miesiąc za który wygenerowano raport.

Kontrole wewnętrzne dotyczące weryfikacji rozliczeń w podatku CIT obejmowały w:

- 2021 r. dwa nUS w temacie „Podejmowanie czynności wobec podatników składających deklaracje z wykazaną stratą”, stwierdzone nieprawidłowości dotyczyły m.in. nieprowadzenia czynności sprawdzających w jednym z kontrolowanych lat, zwłoki w podejmowaniu kolejnych czynności, nieprowadzeniu pogłębionej analizy pod kątem ewentualnego typowania podmiotów do kontroli lub podjęcia czynności przez inne komórki albo organy, względem podmiotów, które notorycznie wykazują straty w CIT przez okres prawie dwóch lat, korzystanie ze środków dyscyplinujących podatników w sytuacji niezłożonych wyjaśnień odnośnie do wykazywanych strat w CIT, ze znaczną zwłoką,
- w 2022 r. w jednym nuS w temacie „Prawidłowość prowadzenia czynności sprawdzających”, stwierdzone nieprawidłowości dotyczyły m.in. nieprawidłowego dokumentowania wezwań do ww. czynności, przewlekłości w ich podejmowaniu oraz, również w jednym nUS w temacie „Kontrola prawidłowości ewidencjonowania czynności sprawdzających w aplikacji e-ORUS oraz rzetelność wykazywania przedmiotowych danych w sprawozdaniu MF-9Ps”, w której stwierdzono m.in. niekompletność danych wpisywanych do systemu e-ORUS.

Ponadto w latach 2021 - 2023 (I połowa) przeprowadzono kontrole w tematach<sup>75</sup> „Prawidłowość wszczynania postępowań podatkowych i czas ich trwania”, „Przenoszenie odpowiedzialności podatkowej na członków zarządu spółek kapitałowych”, „Przekazywanie zawiadomień o popełnieniu czynów zabronionych do finansowych organów postępowania przygotowawczego”, „Weryfikacja prawidłowości zastosowania ulg podatkowych w podatku CIT przez podatnika ze szczególnym uwzględnieniem wniosków o stwierdzenie nadpłaty wynikającej z zastosowanej ulgi podatkowej”. Stwierdzone nieprawidłowości polegały w szczególności na: zwłoce w podejmowaniu kolejnych czynności, braku sporządzania

<sup>75</sup> Każdy w jednym urzędzie skarbowym.

zawiadomień do komórki karno-skarbowej, niepełnej analizie dokumentacji przedłożonej przez podatników.

W planach kontroli wewnętrznej na lata objęte kontrolą nie uwzględniono zagadnienia dotyczącego prawidłowości i skuteczności działań nUS podejmowanych w celu wyegzekwowania od podatników brakujących zeznań CIT-8 o czym szerzej w sekcji „Stwierdzone nieprawidłowości”.

(akta kontroli str. 131-133, 149 (płyta CD folder 28, 1303-1312)

2.10 W planach audytu wewnętrznego na lata 2021-2022 przewidziano audyt w podległych nUS w zakresie podejmowanych działań wobec podatników wykazujących stratę w zeznaniach CIT oraz wydawania decyzji w sprawie uchylenia NIP. Audyt wewnętrzny przeprowadzony został w czterech nUS. W jego wyniku stwierdzono m.in.: brak planów działania i ustalonych kryteriów w zakresie typowania podmiotów do kontroli; niską skuteczność weryfikacji strat rozliczeń CIT; niewystarczający stopień korzystania przez pracowników ze szkoleń; opóźnienia w monitorowaniu i analizowaniu informacji o podmiotach posługujących się fałszywymi lub fikcyjnymi danymi adresowymi.

W związku z ustaleniami audytu wewnętrznego dotyczącymi braku przeszkolonych pracowników w zakresie CIT, w IAS w latach objętych kontrolą przeprowadzone zostały szkolenia, w tym z: rachunkowości, przepisów ustawy o CIT, zmian wprowadzanych przepisami Polskiego Ładu.

(akta kontroli str. 1008-1012, 1021-1155)

2.11 W latach 2021-2023 (I połowa) naczelnicy podległych urzędów skarbowych wydali odpowiednio: 26, 27 i 12 decyzji określających zobowiązanie podatkowe w CIT, z tego: 25, 18 i pięć zostało wydanych przez naczelników nUS. Kwoty zobowiązań określone w ww. decyzjach wyniosły odpowiednio: 2 015 tys. zł, 3 439 tys. zł i 698 tys. zł, z tego w decyzjach nUS: 1 968 tys. zł, 1 834 tys. zł i 182 tys. zł. W ww. latach naczelnicy US wydali odpowiednio: trzy, cztery i dwie decyzje określające wysokość straty podatkowej, z tego po trzy i dwie naczelnicy nUS. Kwoty zmniejszenia straty wynikające z tych decyzji wyniosły odpowiednio: 686 tys. zł, 2 167 tys. zł i zero zł, z tego w decyzjach nUS: 686 tys. zł, 967 tys. zł i zero zł. W latach 2021-2022 od decyzji naczelników nUS zostało wniesionych odpowiednio sześć i pięć odwołań, a w pierwszej połowie 2023 r. nie zostały wniesione takie odwołania. W latach 2021-2023 (I połowa) Dyrektor uchylił odpowiednio: trzy, cztery i jedną decyzję nUS. Główną przyczyną była konieczność uzupełnienia materiału dowodowego (w pięciu uchylonych decyzjach).

Liczba skarg do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu<sup>76</sup> na decyzje Dyrektora w latach 2020 – 2023 (I półrocze) wyniosła odpowiednio: dwie, sześć, dziewięć i cztery. WSA uchylił w całości lub częściowo w 2020 r. jedną decyzję i w 2022 r. dwie decyzje (w obu przypadkach WSA wydał po trzy rozstrzygnięcia). Wszystkie orzeczenia wydane przez WSA dotyczyły decyzji wydanych w pierwszej instancji przez naczelnika wyspecjalizowanego US albo WUSC. Przyczyną uchylenia było nieprawidłowe doręczenie zawiadomienia o zawieszeniu albo nierozpoczęciu biegu terminu przedawnienia, w związku z wszczęciem postępowania w sprawie o przestępstwo lub wykroczenie skarbowe lub instrumentalne wykorzystanie instytucji zawieszenia biegu terminu przedawnienia oraz błędne zastosowanie przepisów ustawy o CIT w zakresie nieuznania wydatku za koszt, przy jednoczesnym nierozważeniu możliwości skorygowania cen stosowanych pomiędzy podmiotami powiązаныmi.

(akta kontroli str. 1178-1182)

Stwierdzone  
nieprawidłowości

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

1. W latach objętych kontrolą w IAS nie weryfikowano działań nUS w zakresie podejmowania czynności sprawdzających lub kontroli w CIT na podstawie wyników kontroli w VAT, które mogły mieć wpływ na wysokość przychodów i kosztów uzyskania

<sup>76</sup> Dalej: WSA.

przychodu.

DIAS wyjaśnił, że pracownicy komórek nadzoru nad kontrolami IAS nie analizują każdego protokołu kontroli. Pracownicy US mają świadomość i wiedzę wpływu rozliczeń w podatku VAT na rozliczenia w CIT. Ustalenia kontroli w zakresie VAT nie muszą skutkować wszczęciem kontroli w CIT, ponieważ naczelnik US może poprzestać na czynnościach sprawdzających lub pouczyć podatnika o wpływie ustaleń w jednym podatku (VAT) na drugi (CIT). Dodał, że ostatnie lata działalności administracji skarbowej skupione były na uszczelnianiu „luki vatowskiej”, a ustalenia w odniesieniu do podatnika VAT skutkujące m.in. wykreśleniem tego podatnika z rejestru podatników VAT powodują, iż wszczęcie kontroli w CIT może się okazać nieefektywne, także w aspekcie wykorzystania pracowników nUS, zwłaszcza w sytuacji ograniczonych zasobów kadrowych.

(akta kontroli str. 1545-1548)

Nie negując częściowej racjonalności ww. argumentacji, NIK wskazuje, że chociażby z formalnoprawnego punktu widzenia, zgodnie z art. 25 ust. 1 pkt 1 ustawy o KAS, do zadań dyrektora IAS należy nadzór nad działalnością naczelników urzędów skarbowych i naczelników urzędów celno-skarbowych. Ponadto, w myśl § 2 ust. 10 pkt 1 lit. b statutu IAS, do zadań komórki kontroli podatkowej, kontroli celno-skarbowej i nadzoru nad czynnościami sprawdzającymi w pionie kontroli, cła i audytu należy m.in. nadzór merytoryczny nad prawidłowością kontroli podatkowych i czynności sprawdzających oraz monitorowanie działań związanych ze stwierdzonymi nieprawidłowościami w urzędach skarbowych. Z kolei w świetle treści art. 56 § 1 ustawy z 10 września 1999 r. Kodeks karny skarbowy<sup>77</sup>, świadome narażenie podatku na uszczuplenie podlega karze grzywny do 720 stawek dziennych albo karze pozbawienia wolności, albo obu tym karom łącznie. W tym kontekście, nie tracąc z pola widzenia przyjętych w KAS priorytetów oraz sytuacji kadrowej nUS, ich działania w powyższym zakresie powinny być objęte rzetelnym (realnym i aktywnym) nadzorem IAS, który w efekcie mogłyby się przyczynić do zwiększenia ustaleń w CIT, dokonywanych przez naczelników nUS.

2. W planach kontroli wewnętrznej i planach audytu wewnętrznego na lata objęte kontrolą nie uwzględniono zagadnienia dotyczącego prawidłowości i skuteczności działań nUS podejmowanych w celu wyegzekwowania od podatników brakujących zeznań CIT-8.

(akta kontroli str. 1013-1063)

Dyrektor wyjaśnił, że w planach kontroli oraz planie audytu ujmowane były zagadnienia obarczone największym prawdopodobieństwem wystąpienia nieprawidłowości, w oparciu o przeprowadzone analizy ryzyka, które w przedmiotowej kwestii nie wystąpiły. Od 2021 r. liczba podatników CIT zwiększyła się o spółki komandytowe a najczęściej diagnozowaną przyczyną niezłożenia zeznania CIT-8 jest brak kontaktu z podatnikiem. Przeprowadzając kontrolę w zakresie CIT sprawdzane jest pośrednio wywiązywanie się z tego obowiązku – tak jak w przypadku kontroli prowadzonej przez wyspecjalizowany US, tj. Drugi Wielkopolski Urząd Skarbowy w Kaliszu w zakresie „Prawidłowości działań realizowanych przez organy podatkowe w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych, w szczególności w zakresie optymalizacji podatkowej”.

(akta kontroli str. 1564-1569)

NIK wskazuje, że w świetle danych pozyskanych w trakcie kontroli NIK, według stanu na 30 czerwca 2023 r. podatnicy nUS nie złożyli ogółem 80 269 zeznań CIT-8 za lata podatkowe 2017-2021, z tego 58 329 dotyczyło spółek prawa handlowego. Odsetek podmiotów, które nie złożyły zeznań za lata podatkowe zakończone w 2020-2021 roku, oscylował na poziomie 25% i 26% ogólnej liczby podmiotów zobowiązanej do ich złożenia. Równoległa kontrola przeprowadzona przez NIK w Pierwszym US w Kaliszu<sup>78</sup> wykazała, że wobec części podatników, którzy wykazując obroty w deklaracjach VAT nie złożyli zeznań CIT-8, nie podjęto innych czynności sprawdzających niż wysłanie wezwania do złożenia

<sup>77</sup> Dz. U. z 2023 r. poz. 654, ze zm.

<sup>78</sup> Por. wystąpienie pokontrolne z 30 października 2023 r. (LPO. 410.018.03.2023) skierowane do Naczelnika Pierwszego US w Kaliszu.

ww. zeznania. Natomiast kontrola NIK przeprowadzona w US Poznań – Wilda wykazała, że do części podatników w ogóle nie kierowano wezwań do złożenia ww. zeznania CIT-8. Zgodnie z Wytocznymi do czynności sprawdzających<sup>79</sup> w stosunku do podatników, którzy nie dopełnili obowiązku złożenia zeznania, należy potwierdzić posiadanie obowiązku oraz podjąć próbę wyjaśnienia przyczyn braku zeznania m.in. poprzez wezwanie do jego złożenia, natomiast w przypadku braku reakcji podatnika rozważyć skierowanie sprawy do kontroli podatkowej lub postępowania podatkowego. Jako przykłady dobrych praktyk wskazano monitoring podmiotów nieskładających zeznań podatkowych oraz niekierowanie kolejnych wezwań do podmiotów, które nie złożyły zeznań i nie reagowały na poprzednie wezwania, skierowanie kolejnych wezwań do osób upoważnionych do reprezentacji w KRS, przeprowadzenie wizji lokalnej pod adresem siedziby, po ustaleniu braku działalności – kierowanie informacji do KRS. Według art. 25 ust. 1 pkt 1 ustawy o KAS oraz statutu Izby<sup>80</sup>, IAS sprawuje nadzór nad działalnością nUS, w tym realizacją czynności sprawdzających. Powyższe zagadnienie, z uwagi chociażby na skalę występowania, powinno więc stanowić obszar zainteresowania IAS.

(akta kontroli str. 149 (płyta CD folder 13), 1156)

#### OCENA CZĄSTKOWA

W planach kontroli wewnętrznej i planach audytu na lata 2021-2023 przewidziane zostały zagadnienia związane z wykonywaniem obowiązków podatkowych podatników CIT, przeciwdziałania uszczupleniom w tym podatku w podległych nUS oraz z obowiązkami rejestracyjnymi podatników CIT. Wyniki kontroli i audytu zostały wykorzystane, w szczególności w ramach działań nadzorczych związanych z rejestracją i identyfikacją podatników CIT, a także w aspekcie zapewnienia potrzeb szkoleniowych pracowników. Zorganizowano i przeprowadzono szkolenia m.in. z rachunkowości, ustawy o CIT oraz z zakresu identyfikacji i rejestracji podatkowej. DIAS sprawował prawidłowy nadzór nad zapewnieniem jednolitego stosowania przepisów prawa podatkowego w zakresie CIT oraz nad realizacją przez naczelników nUS zadań z zakresu identyfikacji i rejestracji podatników CIT. Przyczyną uchylecia części decyzji naczelników nUS były głównie przesłanki formalnoprawne, tj. niedostatecznie ustalony stan faktyczny, a w reakcji na to w IAS przeprowadzono odpowiednie szkolenia. DIAS sprawował nadzór nad realizacją przez naczelników nUS zadań w obszarze ewidencji i identyfikacji podatników, obejmujący takie aspekty jak m.in. terminowość wprowadzania danych identyfikujących i weryfikacja otwartych równolegle tych samych obowiązków podatkowych w dwóch różnych urzędach skarbowych. W ramach ww. nadzoru przeprowadzono kontrole i audyt wewnętrzny, a w związku z dokonanymi ustaleniami podległym urzędem zostały wydane zalecenia dotyczące zagadnień związanych z uchylaniem NIP oraz sposobu postępowania w stosunku do podatników nieskładających danych uzupełniających. W Izbie nie objęto kontrolą i audytem wewnętrznym działań podejmowanych w nUS w celu wyegzekwowania złożenia zeznań CIT-8, pomimo utrzymującego się, relatywnie wysokiego odsetka podatników, którzy nie złożyli ww. zeznań. Nie analizowano również aktywności naczelników nUS w zakresie liczby prowadzonych czynności sprawdzających i kontroli podatkowych w podatku CIT, nie weryfikowano działań nUS w zakresie podejmowania czynności sprawdzających lub kontroli w CIT na podstawie wyników kontroli w VAT, które mogły mieć wpływ na wysokość przychodów i kosztów uzyskania przychodu, co nie sprzyjało optymalizacji funkcjonowania nUS w tym zakresie.

## IV. Uwagi i wnioski

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

<sup>79</sup> Rozdział I Weryfikacja obowiązku składania zeznań i sprawozdań finansowych, ww. Wytocznym w obszarze dotyczącym CIT.

<sup>80</sup> Załącznik nr 5 ww. Statutu, §2 ust. 1pkt 3 oraz ust. 10 pkt 1 lit. b.

- Wnioski
- 1) prowadzenia w IAS systematycznej działalności analitycznej, uwzględniającej wszystkie zagadnienia związane z realizacją przez naczelników nUS zadań wobec podatników CIT;
  - 2) rzetelnego nadzoru nad działaniami nUS w zakresie podejmowania czynności sprawdzających lub kontroli w CIT w przypadku stwierdzenia nieprawidłowości w VAT, mogących mieć wpływ na wysokość przychodów i kosztów uzyskania przychodu;
  - 3) weryfikowania przez IAS działań nUS w zakresie egzekwowania od podatników brakujących zeznań CIT-8 oraz rzetelności tych działań.

Uwagi

Najwyższa Izba Kontroli nie formułuje uwag.

## V. Pozostałe informacje i pouczenia

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

Prawo zgłoszenia  
zastrzeżeń

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

Obowiązek  
poinformowania  
NIK o sposobie  
wykorzystania uwag  
i wykonania wniosków

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

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

Poznań, 31 października 2023 r.

Najwyższa Izba Kontroli  
Delegatura w Poznaniu

Kontroler  
Aleksandra Koszarek  
Specjalista kontroli państwowej

Z up. p.o. Dyrektora  
p.o. Wicedyrektor  
Zuzanna Kaźmierczak

.....  
*Podpis*

.....  
*Podpis*