



LLU.430.001.2024

Nr ewid. 84/2024/P/23/068/LLU

Informacja o wynikach kontroli

**NADZÓR NACZELNIKÓW
NIEWYSPECJALIZOWANYCH
URZĘDÓW SKARBOWYCH
NAD PRAWIDŁOWOŚCIĄ ROZLICZEŃ
PODATKU DOCHODOWEGO
OD OSÓB PRAWNYCH**

**DELEGATURA
W LUBLINIE**

MISJA

Najwyższej Izby Kontroli jest niezależna, profesjonalna kontrola zadań publicznych w interesie obywateli i państwa

Informacja o wynikach kontroli

Nadzór naczelników niewyspecjalizowanych urzędów skarbowych nad prawidłowością rozliczeń podatku dochodowego od osób prawnych

p.o. Dyrektor Delegatury NIK w Lublinie

Edward Szempruch

/podpisano elektronicznie/

Wiceprezes Najwyższej Izby Kontroli

Michał Jędrzejczyk

/podpisano elektronicznie/

Prezes Najwyższej Izby Kontroli

Marian Banaś

/podpisano elektronicznie/

Warszawa, lipiec 2024 r.

Najwyższa Izba Kontroli
ul. Filtrowa 57
02-056 Warszawa
T/F +48 22 444 50 00

www.nik.gov.pl

SPIS TREŚCI

Wykaz stosowanych skrótów, skrótowców i pojęć.....	4
1. Wprowadzenie.....	5
2. Ocena ogólna	7
3. Synteza wyników kontroli	9
4. Wnioski.....	19
5. Ważniejsze wyniki kontroli	22
5.1. Ministerstwo Finansów	22
5.1.1. Działalność analityczna, prognostyczna i badawcza w zakresie identyfikowania nieprawidłowości w rozliczeniach podatników podatku dochodowego od osób prawnych pozostających we właściwości naczelników niewyspecjalizowanych urzędów skarbowych.....	23
5.1.2. Sprawowanie nadzoru nad działalnością podległych organów w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych	31
5.2. Izby administracji skarbowej.....	40
5.2.1. Działalność analityczna, prognostyczna i badawcza oraz analiza ryzyka w obszarze podatku dochodowego od osób prawnych	40
5.2.2. Nadzór nad naczelnikami niewyspecjalizowanych urzędów skarbowych w zakresie rozliczeń podatku dochodowego od osób prawnych	43
5.3. Urzędy skarbowe.....	52
5.3.1. Identyfikacja i ewidencja podatników podatku dochodowego od osób prawnych.....	52
5.3.2. Czynności sprawdzające i kontrola podatkowa w zakresie rozliczeń podatku dochodowego od osób prawnych	60
5.3.3. Egzekwowanie zaległości w podatku dochodowym od osób prawnych.....	73
6. Załączniki.....	78
6.1. Metodyka kontroli i informacje dodatkowe	78
6.2. Analiza stanu prawnego i uwarunkowań organizacyjno- -ekonomicznych.....	81
6.3. Wykaz aktów prawnych dotyczących kontrolowanej działalności.....	85
6.4. Wykaz podmiotów, którym przekazano informację o wynikach kontroli.....	87

WYKAZ STOSOWANYCH SKRÓTÓW, SKRÓTOWCÓW I POJĘĆ

CIT	Podatek dochodowy od osób prawnych
CRP KEP	Centralny Rejestr Podmiotów – Krajowa Ewidencja Podatników
IAS	Izba administracji skarbowej
KAS	Krajowa Administracja Skarbowa
Kodeks karny skarbowy	Ustawa z dnia 10 września 1999 r. Kodeks Karny Skarbowy (Dz. U. z 2023 r. poz. 654, ze zm.)
KRS	Krajowy Rejestr Sądowy
Luka CIT	Luka w dochodach z podatku dochodowego od osób prawnych
MBOiR	Międzynarodowy Bank Odbudowy i Rozwoju
Minister Finansów	Minister właściwy do spraw finansów publicznych
MF	Ministerstwo Finansów
NIP	Numer identyfikacji podatkowej
nUS	Niewyspecjalizowany urząd skarbowy, tj. urząd właściwy miejscowo przeznaczony dla rozliczania podatników CIT o mniej istotnym znaczeniu gospodarczym lub społecznym, którzy w ramach prowadzonej działalności gospodarczej w roku podatkowym osiągnęli przychód netto ze sprzedaży towarów, wyrobów i usług o równowartości w walucie polskiej do 3 mln euro
PIT	Podatek dochodowy od osób fizycznych
Szef KAS	Szef Krajowej Administracji Skarbowej
UCS	Urząd celno-skarbowy
US	Urząd skarbowy
Ustawa o CIT	Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2023 r. poz. 2805, ze zm.)
Ustawa o KAS	Ustawa z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz. U. 2023 r. poz. 615, ze zm.)
Ustawa o KRS	Ustawa z dnia 20 sierpnia 1997 r. o Krajowym Rejestrze Sądowym (Dz. U. z 2023 r. poz. 685, ze zm.)
Ustawa o NIK	Ustawa z dnia 23 grudnia 1994 r. o Najwyższej Izbie Kontroli (Dz. U. z 2022 r. poz. 623)
Ustawa Ordynacja podatkowa	Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2023 r. poz. 2383, ze zm.)
Ustawa o VAT	Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2023 r. poz. 1570, ze zm.)
Ustawa o zasadach ewidencji podatników	Ustawa z dnia 13 października 1995 r. o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników (Dz. U. z 2022 r. poz. 2500, ze zm.)
VAT	Podatek od towarów i usług
wUS	Wyspecjalizowany urząd skarbowy, tj. urząd, w którym rozliczają się podatnicy CIT o istotnym znaczeniu gospodarczym lub społecznym
Zeznanie CIT-8	Zeznanie o wysokości osiągniętego dochodu (poniesionej straty) i należnego podatku dochodowego od osób prawnych (CIT-8)
Zgłoszenie NIP-8	Zgłoszenie identyfikacyjne w zakresie danych uzupełniających NIP-8

1. WPROWADZENIE

Pytanie definiujące cel główny kontroli

Czy nadzór naczelników niewyspecjalizowanych urzędów skarbowych nad prawidłowością rozliczeń podatku dochodowego od osób prawnych był prawidłowy i rzetelny?

Pytania definiujące cele szczegółowe kontroli

1. Czy zadania związane z identyfikacją i ewidencją podatników podatku dochodowego od osób prawnych były realizowane prawidłowo i rzetelnie?
2. Czy czynności sprawdzające i kontrole podatkowe w zakresie rozliczeń CIT były prowadzone prawidłowo i rzetelnie?
3. Czy prawidłowo i skutecznie egzekwowano zaległości z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych?
4. Czy działalność analityczna, prognostyczna i badawcza oraz analiza ryzyka w obszarze podatku dochodowego od osób prawnych pozostających we właściwości niewyspecjalizowanych urzędów skarbowych była prowadzona systematycznie i rzetelnie?
5. Czy nadzór nad poborem CIT przez naczelników niewyspecjalizowanych urzędów skarbowych był sprawowany rzetelnie i skutecznie?

Jednostki kontrolowane

Ministerstwo Finansów,
pięć izb administracji skarbowej,
10 urzędów skarbowych

Okres objęty kontrolą

Lata 2021–2023
(do 30 czerwca),

z wykorzystaniem danych za okresy wcześniejsze lub późniejsze.

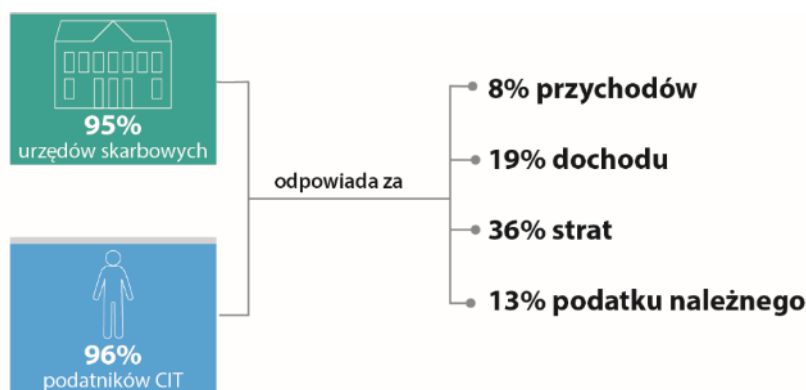
Luka we wpływach budżetowych z podatku dochodowego od osób prawnych, pozostaje istotnym problemem gospodarczym. Luka ta, szacowana przez Polski Instytut Ekonomiczny, w latach 2019-2020 stanowiła około 30 % potencjalnych dochodów z tego podatku, co oznaczało ubytek dochodów publicznych rocznie w granicach 20-30 mld zł. Dotychczasowe analizy luki koncentrowały się głównie na zjawisku sztucznego transferu zysków przedsiębiorstw za granicę, które dotyczy co do zasady największych podatników CIT działających w wymiarze międzynarodowym.

W ramach funkcjonującego w Polsce systemu organów administracji skarbowej, rozliczanie podatku dochodowego od osób prawnych należy do zadań 400 urzędów skarbowych, w tym 21 tzw. wyspecjalizowanych oraz 379 tzw. niewyspecjalizowanych. Wyspecjalizowane urzędy skarbowe obsługują niektóre kategorie podatników i płatników o istotnym znaczeniu gospodarczym lub społecznym (ok. 40 tys. podmiotów) m.in. osiągające przychody ze sprzedaży towarów, wyrobów i usług o równowartości w walucie polskiej powyżej 3 mln euro (14,1 mln zł¹). Działalność tych urzędów była przedmiotem kontroli prowadzonych przez NIK w ostatnich latach, w tym w szczególności w zakresie agresywnej optymalizacji podatkowej².

Pozostali podatnicy CIT (w liczbie bliskiej 1 mln), którzy osiągają przychody poniżej ww. kwoty są obsługiwani przez naczelników urzędów skarbowych właściwych miejscowo (tzw. niewyspecjalizowanych urzędów skarbowych). Należy podkreślić, iż w ostatnich latach obserwowane są zmiany struktury prawnej nowych podmiotów gospodarczych. Liczba podatników CIT obsługiwanych przez ww. urzędy wzrosła z 818,2 tys. w 2020 r. do 971,6 tys. w I półroczu 2023 r., co oznacza, że podatnicy ci stanowią aż 96 % wszystkich podatników CIT. Wiąże się to z koniecznością zapewnienia adekwatnego potencjału organizacyjnego i kadrowego organów KAS pozwalającego na skuteczne egzekwowanie od podatników wykonywania przez nich podstawowych obowiązków wynikających z przepisów prawa podatkowego, jak również na merytoryczną weryfikację prawidłowości rozliczeń podatników obciążonych wysokim ryzykiem nieprawidłowości. Dodać przy tym należy, że czynności weryfikacyjne prowadzone w zakresie CIT są znacznie bardziej pracochłonne i czasochłonne, aniżeli w przypadku podatku dochodowego od osób fizycznych.

Infografika nr 1

Udział podatników CIT obsługiwanych przez niewyspecjalizowane urzędy skarbowe w deklarowanych łącznych przychodach, dochodach, stratach i podatku należnym



Źródło: opracowanie własne NIK na podstawie danych ustalonych w trakcie przeprowadzonych kontroli.

¹ Podatnicy, którzy na podstawie danych za 2022 r. uzyskali przychód netto w kwocie co najmniej 14,1 mln zł z dniem 1 stycznia 2024 r., podlegają wyspecjalizowanym US. Kwotę limitu określonego w euro (3 mln) przelicza się po średnim kursie tej waluty ogłoszonym przez NBP na ostatni dzień roku podatkowego przyjętego przez podmiot.

² Kontrola P/18/010 Agresywna optymalizacja podatkowa w zakresie CIT.

Biorąc pod uwagę powyższe okoliczności, podjęta z inicjatywy NIK niniejsza kontrola koncentrowała się przede wszystkim na ocenie prawidłowości i rzetelności nadzoru sprawowanego przez naczelników nUS nad rozliczeniami podatników CIT. W kontroli zbadano, czy prawidłowo i rzetelnie prowadzono wobec tych podatników działania w zakresie analiz ryzyka, rejestracji, czynności sprawdzających i kontroli podatkowych oraz egzekucji administracyjnej, jak również na ile rzetelny i skuteczny był nadzór nad realizacją tych zadań sprawowany przez organy KAS wyższych szczebli.

2. OCENA OGÓLNA

Nadzór naczelników niewyspecjalizowanych urzędów skarbowych nad prawidłowością rozliczeń CIT nie był w pełni prawidłowy i rzetelny

Nadzór organów Krajowej Administracji Skarbowej nad prawidłowością rozliczeń podatku dochodowego od osób prawnych podatników pozostających we właściwości naczelników niewyspecjalizowanych urzędów skarbowych nie był w pełni prawidłowy i rzetelny. Naczelnicy tych urzędów nie egzekwowali w sposób konsekwentny realizacji podstawowych obowiązków od podatników CIT oraz wykazywali bardzo niską aktywność kontrolną, pomimo wysokiego ryzyka deklarowania podstaw opodatkowania w nieprawidłowej wysokości. Pomimo dynamicznego wzrostu liczby podatników CIT, w KAS nie zapewniono adekwatnego potencjału do weryfikacji ich rozliczeń. Podatnicy CIT pozostający we właściwości naczelników tych urzędów stanowili w 2022 r. 96 % wszystkich podatników CIT, odpowiadali za 8 % deklarowanych przychodów, 19 % dochodu, 36 % strat podatkowych i 13 % podatku należnego.

Nierzetelnie egzekwowano od nowo rejestrujących się podatników wykonanie obowiązku zgłoszenia danych identyfikacyjnych, istotnych dla późniejszej weryfikacji rozliczeń i dochodzenia zaległości. Liczba brakujących zgłoszeń NIP-8 w skali kraju wynosiła 58,3 tys., w tym w województwie mazowieckim 33,3 tys. Nie podejmowano konsekwentnych działań w kierunku uchylenia NIP podatnikom, z którymi nie było możliwości nawiązania kontaktu, bądź co do których dysponowano informacjami o ich fałszywych lub fikcyjnych danych adresowych. Zważywszy, że uchylenie NIP znajduje odzwierciedlenie w Krajowym Rejestrze Sądowym, zaniechania w zakresie stosowania tego instrumentu miały negatywny wpływ na wiarygodność danych w tym rejestrze oraz na bezpieczeństwo obrotu gospodarczego.

Naczelnicy niewyspecjalizowanych urzędów skarbowych wykazywali bardzo niską aktywność w zakresie sprawdzania w drodze kontroli podatkowej, czy podatnicy CIT wywiązują się z obowiązków podatkowych, bądź nie realizowali takich kontroli w ogóle. W okresie objętym kontrolą wszyscy naczelnicy tej kategorii urzędów w kraju przeprowadzili 1900 kontroli, tj. średnio po dwie w skali roku, jednak aż 100 naczelników (26 %), obsługujących ponad 44 tys. spółek prawa handlowego, nie przeprowadziło w tym okresie żadnej, bądź przeprowadziło tylko jedną kontrolę CIT. Wyższa była liczba czynności sprawdzających (144 rocznie na jeden nUS). Polegały one jednak, co do zasady, na formalno-rachunkowej weryfikacji zeznań podatkowych lub uzyskaniu od podatnika wyjaśnień i nie zapewniały merytorycznego sprawdzenia rozliczeń, szczególnie że w znikomym stopniu korzystano w ich trakcie z możliwości pozyskania ksiąg rachunkowych w formie elektronicznej.

We wszystkich skontrolowanych urzędach skarbowych NIK stwierdziła zaniechania w zakresie egzekwowania rocznych zeznań podatkowych, bądź podejmowania niekonsekwentnych działań celem wyegzekwowania tego obowiązku, które sprowadzały się do pojedynczych wezwań, nieodebranych lub pozostałych bez reakcji podatników. Na koniec czerwca 2023 r. liczba niezłożonych zeznań za lata podatkowe kończące się w latach 2017–2022 w skali kraju wynosiła aż 1250 tys., w tym najwięcej w województwie mazowieckim (447,5 tys.).

Minister Finansów nie podjął skutecznych działań w celu oszacowania aktualnej wartości luki w dochodach z CIT, choć w 2018 r. zakładał, że ocena jej wielkości i charakteru ma nadrzędne znaczenie dla rządu, jako narzędzie poprawy skuteczności polityki podatkowej i efektywności administracji skarbowej. Nie zostały osiągnięte cele projektu o wartości blisko 0,5 mln euro realizowanego we współpracy z Międzynarodowym Bankiem Odbudowy i Rozwoju zakładającego wsparcie w ocenie wielkości luki CIT, głównie ze względu na niewystarczające dane z kontroli podatkowych.

Ostatnie szacunki luki zostały przygotowane przez Polski Instytut Ekonomiczny i określały jej poziom w 2020 r. na 26 mld zł, przy czym luka krajowa stanowiła aż 21,9 mld zł. Skala potencjalnych ubytków budżetowych w pełni uzasadnia konieczność intensyfikacji działań w kierunku rozpoznania aktualnych rozmiarów luki CIT oraz jej struktury.

Nadzór dyrektorów izb administracji skarbowej oraz Szefa KAS nad realizacją przez naczelników urzędów skarbowych zadań w zakresie CIT był niewystarczający. Nie obejmował kwestii związanych z egzekwowaniem od podatników realizacji podstawowych obowiązków, tj. zgłaszania danych identyfikacyjnych i składania zeznań podatkowych, jak również ze skalą posługiwania się przez podatników fałszywymi lub fikcyjnymi adresami siedzib w aspekcie przesłanek do uchylenia NIP. Nie obejmował też kwestii podejmowania działań weryfikacyjnych w CIT na podstawie wyników pozytywnych kontroli w podatku od towarów i usług, podczas gdy zaniechania w tym obszarze mogły mieć wpływ nie tylko na nieujawnienie uszczupień w CIT, lecz również czynów stanowiących wykroczenie lub przestępstwo skarbowe. Na szczeblu Ministerstwa Finansów nie dysponowano rzetelnym rozpoznaniem potencjału organizacyjnego, merytorycznego i kadrowego naczelników niewyspecjalizowanych urzędów skarbowych do realizacji zadań związanych z weryfikacją rozliczeń CIT. Nie analizowano przyczyn niskiej aktywności kontrolnej, a prowadzone działania ograniczały się do zestawiania ogólnych danych statystycznych z kontroli podatkowych. NIK stwierdziła zaś istotne bariery w obszarze organizacyjno-kadrowym, mające bezpośredni związek z niską aktywnością kontrolną w zakresie CIT. Ponadto Szef KAS w 2022 r. polecił reorganizację jednostek KAS, czego następstwem było przeniesienie 25 % pracowników kontroli podatkowej z urzędów skarbowych do urzędów celno-skarbowych. Działania tych nie poprzedzono rzetelną, udokumentowaną analizą ich skutków dla skuteczności poboru podatków. Jedynym dokumentem na tę okoliczność była niepodpisana notatka, co do której Szef KAS nie był w stanie wskazać w trakcie kontroli NIK, kiedy i przez kogo została zatwierdzona i przedłożona.

W okresie objętym kontrolą zaległości w CIT podatników obsługiwanych przez niewyspecjalizowane urzędy skarbowe wzrosły do kwoty 1944,7 mln zł (tj. o 3,4 %), jednak w tym okresie odpisano ze względu na przedawnienie zobowiązania w kwocie 442,3 mln zł. W skontrolowanych nUS podejmowano działania w celu egzekwowania zaległości w CIT z majątku dłużników, jednak wystąpiły przypadki nieterminowego wystawiania upomnień oraz tytułów wykonawczych, jak również opóźnień w dokonywaniu odpisów przedawnionych zobowiązań, skutkujących zniekształceniem danych o stanie zaległości podatkowych.

3. SYNTEZA WYNIKÓW KONTROLI

Dynamiczny wzrost liczby podatników CIT oraz wpływów z CIT

W latach 2021–2023 (I półrocze) nastąpił znaczący wzrost liczby podatników CIT z 850,7 tys. do 1012,3 tys., tj. o 19 %. W największym stopniu zwiększyła się liczba spółek prawa handlowego z 473,4 tys. do 608,6 tys. (tj. o 29 %). Większość podatników CIT (96 %) pozostawała we właściwości nUS (971,6 tys.), w tym 573,8 tys. to spółki prawa handlowego (wzrost o 126,9 tys., tj. o 28 %).

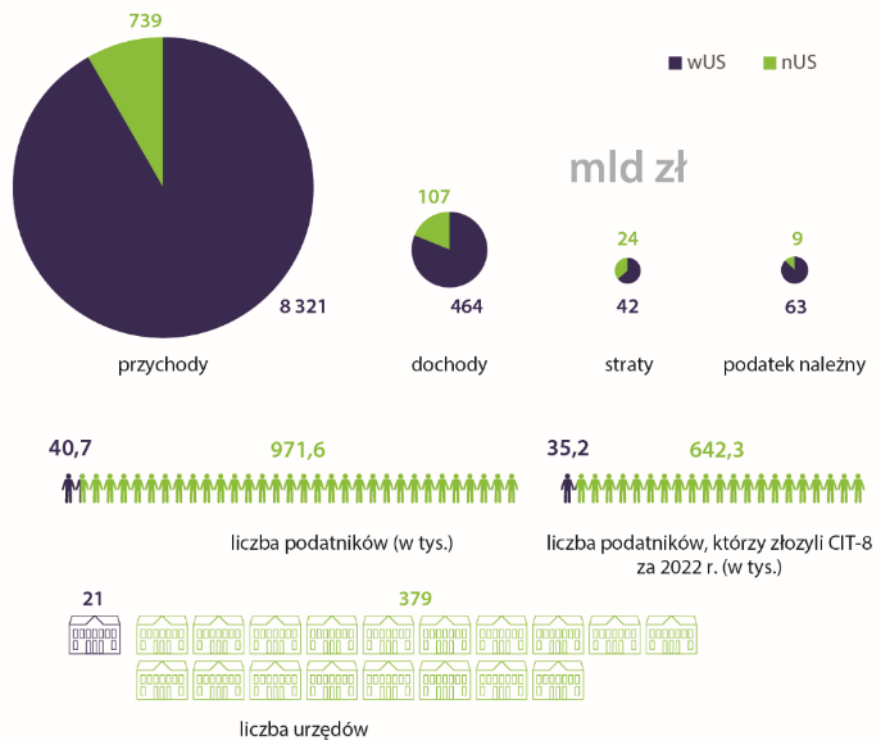
Kwota łącznych wpływów z CIT wzrosła z 52,6 mld zł w 2020 r. do 85,2 mld zł w 2022 r. (tj. o 62 %), a w I półroczu 2023 r. wyniosła 52 mld zł. Wpływy w nUS wzrosły z 5,9 mld zł w 2020 r. do 11,3 mld zł w 2022 r. (tj. o 91 %), a w I półroczu 2023 r. osiągnęły poziom 6,3 mld zł. [str. 23]

Większość podatników CIT rozlicza się w nUS

Podatnicy CIT pozostający we właściwości naczelników nUS to 96 % wszystkich podatników CIT, którzy według danych z zeznań CIT-8 za 2022 r. odpowiadają za 8 % całkowitych przychodów w CIT, 19 % dochodu, 36 % strat podatkowych i 13 % podatku należnego. [str. 24–25]

Infografika nr 2

Porównanie danych o podatnikach pozostających we właściwości niewyspecjalizowanych US (nUS) oraz wyspecjalizowanych US (wUS)



Źródło: opracowanie własne NIK na podstawie danych ustalonych w trakcie przeprowadzonych kontroli.

Nie oszacowano aktualnej wartości luki CIT

Pomimo wcześniejszego wniosku pokontrolnego NIK³, Minister Finansów nie podjął skutecznych działań w celu oszacowania aktualnej wartości luki w dochodach z CIT i jej struktury⁴. We współpracy z Międzynarodowym Bankiem Odbudowy i Rozwoju zrealizowano wprawdzie finansowany ze środków unijnych projekt o wartości 449 tys. euro, w ramach którego zakładano wsparcie MF w ocenie wielkości luki CIT, jak również identyfikację działań, które wspomogą ograniczanie kwoty utraconych wpływów z tego podatku, jednak cele te nie zostały osiągnięte. Wartość luki została oszacowana przez MBOiR w grudniu 2021 r. na 16,4-22,1 mld zł rocznie, przy czym powyższa

³ Sformułowanego po kontroli P/18/010 *Agresywna optymalizacja podatkowa*.

⁴ Według Polskiego Instytutu Ekonomicznego lukę CIT najszerzej definiuje się jako różnicę między podatkiem, który powinien wpłynąć do budżetu państwa, a tym, który faktycznie do niego wpłynął; „Horyzont optymalizacji - geneza, skala i struktura luki w podatku CIT; Kwiecień 2019.

wartość dotyczyła lat 2012-2014, a więc odmiennych realiów gospodarczych, jak również odmiennego systemu opodatkowania CIT. Wbrew przyjętym założeniom nie było możliwe uzyskanie bardziej aktualnych danych ze względu na zbyt niską liczbę kontroli CIT. Ostatnie szacunki Ministerstwa (również wykonane w grudniu 2021 r.) dotyczyły lat 2014–2017 i określały poziom luki na 18,2–49,8 mld zł.

Szacunki Polskiego Instytutu Ekonomicznego⁵ określały poziom luki CIT w 2020 r. na 26 mld zł. Z raportów Instytutu wynika, że w 2020 r. luka zagraniczna CIT wynosiła 4,1 mld zł, co stanowiło 15 % całej luki CIT. Luka krajowa wynosiła wówczas aż 21,9 mld zł (tj. 85 %).

W MF nie dokonywano oszacowania wartości i struktury luki CIT z uwzględnieniem działalności podatników w wymiarze krajowym⁶ oraz zagranicznym⁷. Nie badano również struktury i czynników determinujących lukę CIT właściwą dla podatników CIT pozostających we właściwości nUS. Szef KAS wyjaśniał, że nie identyfikowano jednocześnie wyzwań badawczych w obszarze luki CIT, co do eksploracji których koniecznym byłoby rozszerzenie zakresu współpracujących podmiotów o Polski Instytut Ekonomiczny. [str. 30–31]

Infografika nr 3

Dane o rozmiarach luki CIT



Źródło: opracowanie własne NIK na podstawie danych zebranych w trakcie kontroli.

Zdaniem NIK, biorąc pod uwagę skalę potencjalnych ubytków budżetowych z tego tytułu, konieczne jest rozpoznanie zarówno najbardziej aktualnych rozmiarów luki CIT, jak również jej struktury, celem identyfikacji działań, które wspomogą jej ograniczanie.

NIK zwraca uwagę, że oszacowany przez MBOiR średni wskaźnik zgodności deklarowania CIT⁸ przez podatników wyniósł 54–61 %, przy czym w przypadku mikroprzedsiębiorców, czyli podatników CIT pozostających we właściwości naczelników nUS, ww. wskaźnik był najniższy. Został oszacowany na poziomie jedynie 17–20 %. W Raporcie MBOiR podkreślono, że poziom przestrzegania prawa podatkowego istotnie spada wraz ze zmniejszaniem się rozmiarów działalności. W przypadku największych podatników wskaźnik ten wyniósł 72–82 %.

⁵ Polski Instytut Ekonomiczny jest państwową osobą prawną nadzorowaną przez Prezesa Rady Ministrów. Do głównych zadań Instytutu należy inspirowanie, organizowanie i prowadzenie badań naukowych w zakresie nauk ekonomicznych i społecznych oraz przekazywanie ich wyników organom władzy publicznej oraz przygotowywanie analiz, ekspertyz i studiów progностycznych z zakresu nauk ekonomicznych i społecznych.

⁶ Działania nieumyślne, np. błędy podatników w rozliczeniach, nieprawidłowa interpretacja przepisów, brak wiedzy podatników lub brak uiszczenia podatku na czas; działania umyślne ukierunkowane na zmniejszanie ciężaru podatkowego, w tym działania w ramach i granicach obowiązującego prawa (unikanie opodatkowania) oraz działania sprzeczne z prawem (uchylanie się od opodatkowania, oszustwa podatkowe).

⁷ Sztuczny transfer zysków wytworzonych i podlegających opodatkowaniu w kraju do innych jurysdykcji podatkowych, celem obniżenia ciężaru podatkowego.

⁸ Zgodność zadeklarowanego podatku w zeznaniu podatkowym z faktycznie należnym podatkiem od podatnika CIT (Reporting compliance rate).

Ograniczona merytoryczna weryfikacja rozliczeń

W ramach czynności sprawdzających pracownicy US mają ograniczone możliwości sprawdzenia prawidłowości rozliczeń podatników CIT, ponieważ nie mogą wykorzystywać wszystkich środków dowodowych, jakie są możliwe do wykorzystania w kontroli podatkowej. Z informacji uzyskanych przez NIK od wszystkich dyrektorów IAS wynika, że działalność weryfikacyjna była prowadzona głównie w formie czynności sprawdzających, a znacznie rzadziej w drodze kontroli podatkowej. Wobec 13,2 tys. podmiotów wykazanych na listach typowań brutto⁹ i przekazanych nUS do dalszej weryfikacji przeprowadzono 9,9 tys. czynności sprawdzających, 421 kontroli podatkowych oraz 40 postępowań podatkowych. Łączna wartość uszczuplenia wyniosła 220,2 mln zł. [str. 27–29]

W MF nie identyfikowano skali niezłożonych zeznań CIT-8 oraz zgłoszeń NIP-8

W ramach działalności analitycznej prowadzonej w Ministerstwie Finansów nie uwzględniano kwestii związanych z wypełnianiem przez podatników CIT ich podstawowych obowiązków, tj. obowiązku składania zgłoszeń identyfikacyjnych NIP-8 na etapie rejestracji podmiotu oraz zeznań CIT-8 o wysokości osiągniętego dochodu (poniesionej straty).

Nie objęto działalnością analityczną również skali występowania w ewidencji podatników, z którymi nie ma kontaktu ze względu na fałszywe bądź fikcyjne dane adresowe, oraz realizacji przez naczelników obowiązków dotyczących uchylania NIP. [str. 26, 29–30]

Skala niezłożonych zeznań CIT-8 oraz zgłoszeń NIP-8

W trakcie kontroli NIK w Ministerstwie Finansów ustalono, że według stanu na koniec I półrocza 2023 r., liczba brakujących zeznań CIT-8 za lata 2017–2022 wyniosła we wszystkich nUS ponad 1250,4 tys. (tj. 90 % brakujących zeznań ogółem). Najwięcej zeznań CIT-8 nie złożono w województwie mazowieckim, tj. 510,1 tys. (tj. 37 %), w tym w nUS odnotowano 447,5 tys. brakujących zeznań.

Liczba niezłożonych zgłoszeń NIP-8 przez podmioty zarejestrowane w Krajowym Rejestrze Sądowym wynosiła 58,9 tys., w tym 58,3 tys. zgłoszeń (99 %) dotyczyło podatników podlegających pod nUS. W województwie mazowieckim w nUS brakowało 33,3 tys. zgłoszeń NIP-8 (tj. 57 % brakujących zgłoszeń w nUS z całego kraju). [str. 32–33]

NIK zwraca uwagę, że składanie naczelnikowi US zeznania podatkowego stanowi jeden z podstawowych obowiązków podatnika CIT, a weryfikacja jego wypełniania powinna znajdować odzwierciedlenie w działalności analitycznej prowadzonej w KAS. Z kolei zgłoszenia identyfikacyjne NIP-8 zawierają dane dotyczące miejsc prowadzenia działalności i przechowywania ksiąg rachunkowych, jak również posiadanych rachunków bankowych, które mają istotne znaczenie z punktu widzenia prowadzenia kontroli podatkowych, czynności sprawdzających i postępowań egzekucyjnych.

Nie w pełni rzetelnie prowadzona działalność analityczna

W ramach działalności analitycznej prowadzonej w Ministerstwie Finansów¹⁰ w zakresie CIT, ukierunkowanej na wytypowanie podatników do weryfikacji rozliczeń, stosowano te same kryteria wobec wszystkich podatników niezależnie od rozmiarów ich działalności. Tym samym nie uwzględniano ryzyk podatkowych właściwych dla podatników osiągających roczne przychody do 3 mln euro, co do zasady odmiennych od ryzyk dotyczących podmiotów działających w większej skali, pozostających we właściwości wyspecjalizowanych US. Należy podkreślić, że – jak wynika z Raportu MBOiR – w przypadku mikroprzedsiębiorców (podatników CIT) wskaźnik zgodności deklarowania CIT był najniższy i został oszacowany na poziomie zaledwie 17–20 %. Podobne wnioski wynikały z analiz przedmiotowych prowadzonych w MF.

⁹ Listy podmiotów wytypowanych w Ministerstwie Finansów (w szczególności z wykorzystaniem modelowania statystycznego), pod kątem występowania naruszeń przepisów prawa znajdujących się we właściwości Krajowej Administracji Skarbowej, celem podjęcia dalszych działań.

¹⁰ W latach 2021-2023 (I półrocze) podstawowe założenia zarządzania procesem analitycznym w ramach zarządzania ryzykiem zewnętrznym były określone w *Polityce zarządzania procesem analitycznym w Krajowej Administracji Skarbowej* (kwiecień 2019 r.).

W wyniku analiz przedmiotowych prowadzonych w Ministerstwie Finansów w obszarze CIT, ryzyko wykazywania podstawy opodatkowania w nieprawidłowej wysokości zostało ocenione na poziomie wysokim, zaś niekorzystne skutki budżetowe w stopniu wysokim lub bardzo wysokim w 13 z 16 województw. Określono algorytmy (reguły) służące do wytypowania podmiotów do kontroli podatkowych i czynności sprawdzających. Jak wykazała kontrola NIK, Szef KAS nie zasięgał informacji w podległych jednostkach KAS o sposobie wykorzystania analiz przedmiotowych, podjętych dalszych działaniach i efektach tych działań, a także nie kierował wytycznych lub zaleceń do IAS lub US w celu zorientowania działań kontrolnych na podmioty wytypowane w oparciu o wypracowane w MF kryteria.

W MF przeprowadzono 21 analiz podmiotowych dotyczących podatników CIT, w wyniku których wytypowano 17 tys. podmiotów do dalszej weryfikacji na listach typowań brutto. Analizy zostały przekazane na poziom regionalny (IAS) lub lokalny (US) celem przeprowadzenia działań weryfikacyjnych tj. pogłębionej analizy, czynności sprawdzających, kontroli lub postępowania podatkowego. Według danych posiadanych w MF na 21 września 2023 r., czynności weryfikacyjne zostały zakończone wobec 12,2 tys. podmiotów, wobec 4,8 tys. działania były w toku, a 50 spraw nie zostało rozpoczętych. Efekt finansowy wyniósł 428,4 mln zł. [str. 26–27]

**Nierzetelna
działalność
analityczna
dyrektorów IAS**

W ramach działalności analitycznej prowadzonych w pięciu skontrolowanych izbach administracji skarbowej¹¹, nie zidentyfikowano nowych zagrożeń, które mogły zainicjować proces identyfikacji ryzyka w obszarze CIT lub rejestracji i prowadzenia ewidencji podatników wpisanych do KRS. Działalność analityczna w IAS nie obejmowała, podobnie jak w MF, zagadnień związanych ze skalą:

- niewywiązywania się podatników z obowiązku składania zeznań podatkowych CIT-8 (liczba niezłożonych zeznań za lata 2017-2022 wyniosła 761 tys., w tym 588,7 tys. zeznań niezłożonych przez spółki prawa handlowego);
- niewywiązywania się przez nowo rejestrujących się podatników CIT z obowiązku podania uzupełniających danych rejestracyjnych na zgłoszeniu NIP-8 (39,9 tys. podmiotów nie złożyło formularzy NIP-8);
- posługiwania się przez podatników CIT fałszywymi bądź fikcyjnymi danymi adresowymi oraz niewypełniania obowiązku uchylania z urzędu NIP w tych przypadkach.

W IAS przedmiotem udokumentowanych analiz nie objęto także stopnia wykorzystania przez nUS wyników kontroli prowadzonych wobec podatników CIT w podatku VAT, które wpływałyby na prawidłowość rozliczeń w CIT.

Kontrolowane IAS (z wyjątkiem IAS w Lublinie) w niewielkim zakresie prowadziły analizy podmiotowe w obszarze CIT. Działalność ich skoncentrowana była głównie na analizach list podmiotów przekazywanych z poziomu centralnego, w których wytypowano podmioty pozostające we właściwości nUS, charakteryzujące się wysokim ryzykiem nieprawidłowości w zakresie CIT. [str. 40–43]

**Nierzetelny nadzór
nad podległymi
jednostkami KAS**

W Ministerstwie Finansów nie kontrolowano oraz nie weryfikowano działań dyrektorów IAS oraz naczelników nUS w zakresie prawidłowości i skuteczności działań podejmowanych w celu wyegzekwowania od podatników brakujących zeznań CIT-8 oraz uchylania NIP podatnikom w przypadkach, gdy posługiwali się fałszywymi lub fikcyjnymi danymi adresowymi swojej siedziby lub miejsca wykonywania działalności gospodarczej, natomiast egzekwowanie zgłoszeń identyfikacyjnych NIP-8 było badane tylko w kontrolach przeprowadzonych w dwóch nUS.

W Ministerstwie Finansów nie obejmowano także nadzorem działalności nUS w zakresie wykorzystania, w toku przeprowadzonych wobec podatników CIT czynności sprawdzających i kontroli podatkowych, stwierdzonych

¹¹ IAS w: Katowicach, Lublinie, Poznaniu, Szczecinie i w Warszawie.

nieprawidłowości w VAT, które miały bezpośredni wpływ na prawidłowość rozliczeń w CIT. [str. 34]

Należy podkreślić, że kontrole NIK przeprowadzone w nUS i IAS wykazały przypadki niepodejmowania działań zmierzających do wykorzystania przez nUS ustaleń kontroli VAT do określenia CIT w prawidłowej wysokości, jak również nieuwzględniania tych zagadnień w działalności nadzorczej dyrektorów IAS. [str. 49–50, 70]

**Nieprawidłowe
analizy
identyfikujących
bariery w rozliczaniu
CIT**

W latach 2021–2023 (I półrocze) w MF nie prowadzono rzetelnych analiz w zakresie identyfikowania barier w realizacji zadań związanych z weryfikacją rozliczeń CIT przez naczelników nUS, w tym dotyczących przygotowania nUS pod względem organizacyjnym, merytorycznym i kadrowym. Podjęto wprowadzenie działań w celu wyjaśnienia przyczyn niskiej liczby prowadzonych postępowań podatkowych w CIT, nie przeprowadzono jednak analiz dotyczących kluczowej – w opinii NIK – kwestii, tj. niskiej aktywności nUS w zakresie prowadzenia kontroli podatkowych w CIT bądź jej całkowitego braku.

Tymczasem kontrola NIK wykazała istotne bariery w obszarze organizacyjno-kadrowym, które utrudniały skuteczny nadzór naczelników nUS nad prawidłowością rozliczeń podatników z tytułu CIT. W trakcie kontroli ustalono także, że 43 nUS obsługujące 18,7 tys. spółek prawa handlowego nie przeprowadziły przez 2,5 roku żadnej kontroli w CIT, a kolejne 57 urzędów obsługujących 26,2 tys. spółek przeprowadziło w tym okresie tylko po jednej kontroli. [str. 35–36]

**Czynności
sprawdzające
w sposób
niewystarczający
weryfikują
rozliczenia**

Mając na uwadze fakt, że według stanu na 30 czerwca 2023 r. liczba podatników zarejestrowanych w nUS w całym kraju stanowiła ponad 96 % wszystkich zarejestrowanych podatników CIT (971,6 tys. na 1012,3 tys.), a z danych pozyskanych z kontrolowanych IAS wynika, że w nUS prowadzone są średnio dwie kontrole podatkowe CIT na 1 tys. podatników, zdaniem NIK konieczne jest zwiększenie aktywności kontrolnej nUS w obszarze CIT. Potrzeba podjęcia działań w tym zakresie wynika z utrzymującego się wysokiego ryzyka deklaratywności podstawy opodatkowania w CIT w nieprawidłowej wysokości wynikającej z cyklicznych analiz prowadzonych na szczeblu MF.

W ocenie NIK czynności sprawdzające nie są wystarczającym narzędziem do weryfikacji prawidłowości rozliczeń podatników CIT. Mogą one stanowić wstępną weryfikację (w tym z udziałem podatnika), skutkującą wytypowaniem podmiotu do kontroli podatkowej, jednak nie mogą jej zastąpić. W ramach czynności sprawdzających wykrycie przypadków uchylania się od opodatkowania jest utrudnione lub wręcz niemożliwe. Wynika to z faktu, że choć w ramach czynności sprawdzających organ podatkowy może podejmować działania zmierzające do ustalenia stanu faktycznego w zakresie niezbędnym do stwierdzenia zgodności z przedstawionymi dokumentami, musi jednak ograniczać się do badania dokumentów. W ramach czynności sprawdzających organ podatkowy nie może przeprowadzać innych dowodów przewidzianych w ustawie Ordynacja podatkowa, tj. zeznania świadków lub strony, opinie biegłych, informacje z instytucji finansowych, oględziny rzeczy i środków trwałych, czynności sprawdzające u kontrahenta. W związku z powyższym organy podatkowe w ramach czynności sprawdzających nie będą w stanie kompleksowo ustalić, czy np.:

- rozliczone w księgach faktury dokumentują rzeczywiste transakcje;
- transakcje między podmiotami powiązаныmi mają ekonomiczne uzasadnienie i charakter rynkowy;
- koszty uzyskania przychodów mają związek z uzyskanymi przychodami;
- nabyte środki trwałe są wykorzystywane do prowadzenia działalności gospodarczej przez podatnika i znajdują się w miejscu jej prowadzenia;
- odpisy amortyzacyjne były dokonywane prawidłowo;
- prawidłowo pod względem podatkowym rozliczono restrukturyzację spółki;
- podatnik zatrudnia pracowników nielegalnie i/lub zaniża w dokumentacji wartość ich wynagrodzenia.

Czynności sprawdzające co do zasady badają tylko niewielki zakres stanu faktycznego (związany z przedstawionymi dokumentami) jaki występuje u przedsiębiorcy, natomiast kontrola podatkowa ma na celu sprawdzenie i ocenienie działalności oraz ustalenie czy kontrolowany wywiązuje się z ciążących na nim obowiązków oraz rzetelnie deklaruje podstawę opodatkowania, prawidłowo oblicza i wpłaca podatek.

Przeniesienie pracowników US do UCS bez przeprowadzenia rzetelnej analizy

W MF nie przeprowadzono rzetelnej analizy reorganizacji jednostek KAS związanej z przeniesieniem pracowników kontroli podatkowej z US do UCS. Przeprowadzona w czerwcu 2022 r. analiza funkcjonowania komórek kontroli podatkowych w US, stanowiąca załącznik do niepodpisanej notatki, stanowiła jedyny dokument na okoliczność przedmiotowych zmian.

W 2023 r. przeniesiono 25 % pracowników bez uprzedniego przeprowadzenia udokumentowanej analizy skutków takiego działania dla poboru podatków, w tym CIT. W szczególności nie zbadano konsekwencji pozbawienia naczelnika US kompetencji kontrolnych dla prawidłowości, skuteczności i efektywności weryfikacji rozliczeń podatkowych. Nie zbadano również skutków powyższych działań w aspekcie konieczności zagwarantowania bezpieczeństwa prawnego podatników weryfikowanych w drodze czynności sprawdzających. Proces reorganizacji został rozpoczęty na podstawie polecenia Szefa KAS przekazanego podczas spotkań kierownictwa KAS w sierpniu i we wrześniu 2022 r., które nie zostało potwierdzone w formie pisemnej. [str. 36–37]

Dyrektorzy IAS nie analizowali organizacyjnego przygotowania nUS

Kontrolowane IAS nie prowadziły rzetelnych analiz w zakresie przygotowania nUS do realizacji zadań związanych z weryfikacją rozliczeń CIT, w tym w zakresie dostosowania odpowiedniej liczby pracowników zajmujących się weryfikacją rozliczeń podatników CIT i ich merytorycznego przygotowania. W poszczególnych nUS występowały znaczące dysproporcje dotyczące liczby pracowników zajmujących się weryfikacją rozliczeń CIT w ramach czynności sprawdzających lub kontroli podatkowych, w stosunku do liczby podlegających im podatników.

Bariery organizacyjne i kadrowe w realizacji zadań związanych z weryfikacją rozliczeń CIT były w szczególności związane z niedostateczną liczbą pracowników posiadających niezbędną wiedzę i doświadczenie, pozwalające na prowadzenie analiz, kontroli i postępowań podatkowych, zwłaszcza z zakresu badania ksiąg rachunkowych. [str. 43–44]

Nierzetelny nadzór dyrektorów IAS

W trzech kontrolowanych IAS (w Szczecinie, Katowicach i Warszawie) nie objęto nadzorem działań naczelników nUS w zakresie skutecznego egzekwowania zgłoszeń identyfikacyjnych NIP-8 od nowo zarejestrowanych w KRS podmiotów. W kontrolowanych IAS z obowiązku podania uzupełniających danych identyfikacyjnych na zgłoszeniu NIP-8 nie wywiązało się 39,9 tys. podmiotów pozostających we właściwości nUS, co stanowiło 5 % wszystkich zarejestrowanych podatników CIT (511,3 tys.). We wszystkich skontrolowanych IAS nie było też skutecznego nadzoru nad egzekwowaniem CIT-8 i uchylaniem NIP podmiotom, których dane adresowe siedziby lub miejsca prowadzenia działalności były fałszywe lub fikcyjne.

Kontrole w zakresie prowadzenia rejestracji i ewidencji podatników CIT zostały przeprowadzone tylko przez IAS w Lublinie i Poznaniu. Kontrolą objęto cztery nUS. 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, braku potwierdzonych działań w celu wyegzekwowania NIP-8 od podatników, nieterminowej rejestracji podatników i wprowadzania zgłoszeń do systemów, opóźnień w otwieraniu obowiązków podatkowych w CIT oraz niesporządzaniu zawiadomień do komórki karnoskarbowej. [str. 44–46]

**Weryfikacja
prawidłowości
rozliczeń CIT
prowadzona była
głównie w ramach
czynności
sprawdzających**

W nUS z obszaru działania pięciu skontrolowanych IAS przeprowadzono łącznie 62,7 tys. czynności sprawdzających i 1030 kontroli podatkowych w zakresie CIT. Łączna wartość uszczuplenia ustalonego w wyniku ww. działań wyniosła w przypadku czynności sprawdzających 366,1 mln zł, kontroli podatkowych – 175,6 mln zł. Pomimo, że osiągnięta wartość uszczupień z czynności sprawdzających była wyższa niż z kontroli podatkowych to efektywność finansowa przypadająca na jedno działanie wyniosła w odniesieniu do czynności sprawdzających średnio 5,8 tys. zł, natomiast kontroli podatkowych 170,5 tys. zł (prawie 30 razy więcej). W okresie objętym kontrolą średnia liczba kontroli podatkowych przeprowadzonych w zakresie CIT w nUS wyniosła tylko dwie kontrole na 1 tys. podatników. [str. 47–48]

**Nie w pełni rzetelnie
dyrektorzy IAS
sprawowali nadzór**

Nadzór sprawowany przez dyrektorów IAS nad realizacją przez nUS zadań związanych z prowadzeniem czynności sprawdzających oraz kontroli podatkowych w CIT był niewystarczający. Nie obejmowano nadzorem m.in. wykonania przez nUS wytycznych do czynności sprawdzających oraz wykorzystywania wyników kontroli VAT, które mogły mieć wpływ na prawidłowość rozliczenia CIT. Brak kompleksowego i stałego nadzoru nad nUS w aspekcie liczby przeprowadzanych czynności sprawdzających i kontroli podatkowych stwarza poważne ryzyko nieobjęcia działaniami weryfikacyjnymi znacznej liczby podatników CIT, co w konsekwencji może powodować ujemne skutki finansowe dla budżetu państwa. W obszarze prawidłowości działań naczelników nUS w zakresie weryfikacji rozliczeń podatkowych CIT trzy z pięciu IAS (w Poznaniu, Katowicach i Lublinie) przeprowadziły kontrole wewnętrzne łącznie w siedmiu na 93 nUS w zakresie weryfikacji strat i ulg podatkowych w CIT.

W latach 2021-2023 (I kwartał) w każdej skontrolowanej IAS wystąpiły przypadki, że w nUS przeprowadzono po jednej kontroli podatkowej w zakresie CIT w spółkach prawa handlowego lub nie przeprowadzono żadnej kontroli. Sytuacja taka wystąpiła¹² w 44 nUS spośród 159 nUS (28 %), w których łączna liczba spółek prawa handlowego wyniosła 48,8 tys. Nie weryfikowano także działań naczelników 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. [49–50]

**We wszystkich
kontrolowanych US
stwierdzono
nieprawidłowości**

Pomimo że naczelnicy nUS sprawowali nadzór nad prawidłowością rozliczeń CIT, to jednak nie wszystkie podejmowane w tym zakresie zadania były realizowane prawidłowo i rzetelnie. W 10 US objętych kontrolą¹³ stwierdzono nieprawidłowości w trzech obszarach, które zostały poddane weryfikacji, tj. ewidencji i identyfikacji podatników CIT, prowadzenia czynności sprawdzających i kontroli podatkowych, egzekwowania zaległości podatkowych. Skala i charakter tych nieprawidłowości miały istotny wpływ na skuteczność realizacji podstawowych obowiązków przez podatników CIT. Przede wszystkim naczelnicy kontrolowanych nUS prowadzili w niewystarczającym stopniu właściwe kontrole podatkowe w CIT w stosunku do liczby podatników, nie prowadzili czynności sprawdzających wobec podatników unikających składania zeznań CIT-8, nie egzekwowali zgłoszeń identyfikacyjnych w zakresie danych uzupełniających NIP-8, nie uchylali NIP podatnikom posługującym się fałszywym lub fikcyjnym adresem, a także nie podejmowali terminowo działań dotyczących egzekwowania zaległości w CIT. [str. 52, 60, 73]

**Nieskuteczne
egzekwowanie
obowiązków
identyfikacyjnych**

W 10 nUS objętych kontrolą w okresie dwóch i pół roku zwiększyła się liczba podatników CIT o 20,5 tys. (tj. o prawie o 30 %). Nie wszyscy zarejestrowani w KRS podatnicy wypełnili podstawowy obowiązek, wynikający z art. 5 ust. 2c ustawy o zasadach ewidencji podatników, związany ze złożeniem zgłoszenia identyfikacyjnego NIP-8, tj. 6 tys. podatników CIT nie złożyło NIP-8, w tym ponad połowa to podatnicy zarejestrowani w latach 2021–2023 (I półrocze).

¹² Według stanu na 30 kwietnia 2023 r.

¹³ I US Warszawa-Śródmieście, US w Piasecznie, US Poznań-Wilda, I US w Kaliszu, I US w Katowicach, US w Bytomiu, I US w Szczecinie, I US w Koszalinie, III US w Lublinie i US w Chełmie.

W kontrolowanych US nieskutecznie egzekwowano obowiązek złożenia zgłoszenia identyfikacyjnego NIP-8. Nie wykorzystywano wszystkich dostępnych możliwości wyegzekwowania od podatników zgłoszenia NIP-8, tj. nie kierowano wezwań do osób fizycznych upoważnionych do reprezentowania podatników, nie sporządzano zawiadomień o popełnieniu czynu zabronionego oraz nie nakładano kary grzywny. [str. 54–55]

NIK zwraca uwagę, że zgłoszenie danych uzupełniających ma istotne znaczenie dla dalszej realizacji obowiązków naczelnika US, ponieważ dane o adresach miejsc prowadzenia działalności gospodarczej i przechowywania ksiąg rachunkowych, numerach rachunków bankowych, danych wspólników są podstawowym źródłem informacji o podatnikach, które są niezbędne w prowadzeniu kontroli podatkowych, czynności sprawdzających i postępowań egzekucyjnych. Dlatego też, mając dodatkowo na uwadze przedmiot ochrony karnoskarbowej czynów z art. 81 Kodeksu karnego skarbowego, NIK nie podziela przyjmowanego z góry przez US założenia o niskiej szkodliwości społecznej czynu polegającego na uchyleniu się podatników CIT od obowiązku przekazania swoich danych identyfikacyjnych na etapie ich rejestracji.

Niepodejmowanie działań w celu uchylania NIP

Ustalenia kontroli NIK wskazują na bariery w zakresie prowadzenia postępowań zmierzających do uchylenia NIP z urzędu na podstawie art. 8c ust. 4 ustawy o zasadach ewidencji podatników, ponieważ w ramach prowadzonego postępowania, nie mając co do zasady możliwości nawiązania kontaktu z podatnikiem, należy przeprowadzić postępowanie administracyjne i udowodnić, że podatnik posługuje się fałszywymi lub fikcyjnymi danymi adresowymi. Uproszczone zasady obowiązują z kolei w przypadku wykreślenia z urzędu podatnika z rejestru jako podatnika VAT, ponieważ wykreślenie następuje bez konieczności zawiadamiania o tym podatnika, jeżeli m.in. podatnik nie istnieje lub mimo podjętych udokumentowanych prób nie ma możliwości skontaktowania się z podatnikiem albo jego pełnomocnikiem, lub dane podane w zgłoszeniu rejestracyjnym okażą się niezgodne z prawdą, lub podatnik albo jego pełnomocnik nie stawia się na wezwania naczelnika US (art. 96 ust. 9 ustawy o VAT). W przypadkach, gdy dochodziło do wykreślenia podatników z rejestru VAT, nie prowadzono zwykle działań w kierunku uchylenia NIP. W przypadku wykreślenia podmiotu z rejestru podatników VAT niezbędne jest podjęcie działań zmierzających do ustalenia, czy zachodzą przesłanki do uchylenia z urzędu numeru NIP, ponieważ brak działań w tym zakresie przyczynia się do osłabiania wiarygodności danych zawartych w KRS. [str. 57–59]

Nierzetelna weryfikacja danych identyfikacyjnych

W nUS wystąpiły również przypadki nieprzekazywania pomiędzy komórkami organizacyjnymi US informacji o podatnikach, którzy posiadają nieaktualne, fikcyjne lub fałszywe dane adresowe, co skutkowało m.in. niepodjęciem działań w celu uchylenia NIP, czy też nieprzesyłaniem do sądu rejestrowego informacji o nieaktualnych danych adresowych w celu przeprowadzenia postępowania przymuszającego. [str. 59–60]

Niewielka liczba podatników została objęta kontrolami podatkowymi

W 10 kontrolowanych nUS w latach 2021-2023 (I półrocze) przeprowadzono tylko 181 kontroli podatkowych w zakresie prawidłowości rozliczania CIT (tj. 12 % przeprowadzonych kontroli ogółem). Ustalono uszczuplenia wyniosły 20,6 mln zł (tj. 7 % uszczupień ze wszystkich kontroli). Kontrolą podatkową CIT objęto zaledwie 0,2 % podatników zarejestrowanych na koniec 2022 r. Poddane analizie kontrole były realizowane prawidłowo. Większość kontroli była przedłużana, a podatnicy byli informowani o przyczynach przedłużenia terminu zakończenia kontroli i nowym terminie jej zakończenia. [str. 66-70]

Nie prowadzono rzetelnych analiz po kontroli VAT

W czterech kontrolowanych nUS¹⁴ stwierdzono nieprawidłowości w zakresie rzetelności prowadzenia analiz po kontrolach podatkowych dotyczących rozliczeń w VAT pod kątem ich wykorzystania dla ustalenia prawidłowej podstawy opodatkowania w CIT. Wyniki kontroli podatkowych u podatników CIT w zakresie prawidłowości rozliczeń w VAT związanych z zaniżeniem

¹⁴ W US w Chełmie, w III US w Lublinie, w US Poznań-Wilda i w I US Warszawa-Śródmieście.

wartości przychodów (sprzedaży) oraz zawyżeniem kosztów uzyskania przychodów (zakupów), mają wpływ na ustalenie prawidłowej podstawy opodatkowania w CIT. Analiza w ww. zakresie jest niezbędna dla podjęcia odpowiednich działań w CIT, tj. przeprowadzenia czynności sprawdzających lub wszczęcia kontroli podatkowej, jak również oceny ewentualnych nieprawidłowości pod kątem odpowiedzialności karnoskarbowej. [str. 70–71]

Ekonomika postępowania, którą zazwyczaj tłumaczono zaniechanie wykorzystania ustaleń kontroli podatkowych w VAT do weryfikacji prawidłowości rozliczeń podatnika w CIT, jest pojęciem związanym ze sprawnością procesową działania organu, natomiast nie może stanowić podstawy odstąpienia od realizacji jego ustawowych zadań, szczególnie w przypadkach, w których jest wysokie prawdopodobieństwo ujawnienia czynu stanowiącego wykroczenie bądź przestępstwo skarbowe. Do zadań naczelnika US należy m.in. ustalanie, określanie i pobór podatków oraz rozpoznawanie, wykrywanie i zwalczanie przestępstw skarbowych i wykroczeń skarbowych, zapobieganie tym przestępstwom i wykroczeniom oraz ściganie ich sprawców w zakresie określonym w Kodeksie karnym skarbowym (art. 28 ust. 1 pkt 1 i pkt 10 ustawy o KAS). Odstąpienie od przeprowadzenia kontroli nie może być uzasadnione tylko brakiem efektywności postępowania.

W czynnościach sprawdzających nie korzystano w pełni z dostępnych środków dowodowych

W kontrolowanych nUS realizowano czynności sprawdzające w zakresie weryfikacji prawidłowości zadeklarowanych kwot przychodów, kosztów uzyskania przychodów, zastosowania odliczeń (w tym straty z lat ubiegłych) oraz prawidłowej stawki podatku. Nie wykorzystywano jednak wszystkich dostępnych środków dowodowych w celu weryfikacji prawidłowości rozliczeń CIT, w tym nie żądano przekazania ksiąg podatkowych oraz dowodów księgowych za pomocą środków komunikacji elektronicznej lub na informatycznych nośnikach danych (tzw. JPK na żądanie). Nie porównywano także danych zawartych w zeznaniu CIT-8 z plikami JPK-VAT oraz ze sprawozdaniem finansowym. [str. 65-66]

Nieskuteczne egzekwowanie obowiązku złożenia CIT-8

Naczelnicy kontrolowanych nUS nie podejmowali skutecznych działań w celu wyegzekwowania obowiązku złożenia przez podatników zeznań CIT-8, a liczba podatników uchylających się od złożenia zeznania stale rosła. W skontrolowanych nUS w ogóle nie podejmowano odpowiednich działań ze względu na obciążenie pracowników komórek analitycznych innymi zadaniami lub uznając, że niezłożenie zeznania stanowi niskie ryzyko wystąpienia nieprawidłowości w rozliczeniu. Nie wykorzystywano wszystkich dostępnych możliwości w celu wyegzekwowania zeznań od podatników, a działania pracowników US ograniczały się do kierowania wezwań do złożenia zeznania (jednokrotnego lub dwukrotnego), które były ignorowane bądź nie były odbierane i pozostawiano je w aktach sprawy. Przede wszystkim nie wzywano podatników do złożenia wyjaśnień w sprawie przyczyn niezłożenia zeznań oraz nie karano ich karą porządkową z powodu bezzasadnej odmowy lub niedokonania wyjaśnień w wyznaczonym terminie. Nie sporządzano także i nie przekazywano do komórki ds. karnych skarbowych zawiadomień w sprawie ujawnienia czynu zabronionego. Ponadto nie kierowano wezwań do osób fizycznych upoważnianych do reprezentowania podatników oraz nie weryfikowano aktualności danych adresowych spółek. [str. 63–64]

Pomimo niewykazania przez podatników przychodów w zeznaniu CIT-8, przy jednoczesnym zadeklarowaniu obrotów w deklaracjach VAT i istotnego ryzyka wystąpienia nieprawidłowości w zakresie rozliczenia CIT, w trzech nUS¹⁵ nie podjęto czynności sprawdzających działań, w tym niektórych przypadkach nie skierowano nawet wezwań do złożenia wyjaśnień. [str. 71–72]

¹⁵ W US w Chełmie, w US w Bytomiu i w I US w Kaliszu.

Wzrost zaległości w CIT	<p>Zaległości w CIT w nUS na koniec 2022 r. wyniosły 2048,4 mln zł, tj. 109 % kwoty zaległości na 1 stycznia 2021 r. (1880,1 mln zł). Według stanu na 30 czerwca 2023 r. zaległości (1944,7 mln zł) zmniejszyły się, nie mniej jednak w latach 2021–2023 (I półrocze) z ewidencji księgowej nUS odpisano zaległości przedawnione w łącznej kwocie 442,3 mln zł (tj. 23 % kwoty zaległości na koniec 2023 r.).</p> <p>W 10 nUS objętych kontrolą egzekucja zaległości w CIT w większości przypadków przebiegała prawidłowo i skutecznie, stosownie do ujawnionego majątku podatników. W US w przypadku stwierdzenia bezskuteczności egzekucji dokonywano analiz pod względem zasadności przeniesienia odpowiedzialności na osoby trzecie. [str. 73–74]</p>
Opóźnienia w podejmowaniu działań windykacyjnych	<p>W siedmiu nUS¹⁶ wystąpiły opóźnienia w wystawieniu upomnień oraz tytułów wykonawczych, a w czterech US¹⁷ - opóźnienia w składaniu wniosków do KRS o wpisanie daty wszczęcia egzekucji. W sześciu jednostkach¹⁸ stwierdzono, że w przypadku zaległości, które nie zostały uregulowane w terminie 60 dni od daty wszczęcia egzekucji, nie złożono wniosków o wpisanie do KRS daty wszczęcia egzekucji tych należności oraz wysokości pozostałych do wyegzekwowania kwot. [str. 74–75]</p>
Opóźnienia w dokonywaniu odpisów należności przedawnionych	<p>W US objętych kontrolą odpisano łącznie 2,6 tys. przedawnionych zaległości w CIT w kwocie 76,9 mln zł. W sześciu US¹⁹ stwierdzono przypadki odpisywania z ewidencji księgowej przedawnionych zaległości w CIT (22,1 mln zł) po upływie terminu umożliwiającego bieżące prowadzenie ksiąg rachunkowych. [str. 76–77]</p>

¹⁶ W US w Piasecznie, w US Poznań-Wilda, w I US w Kaliszu, w I US w Szczecinie, w I US w Koszalinie, w III US w Lublinie i w US w Chełmie.

¹⁷ W US w Piasecznie, w US w Chełmie, w III US w Lublinie i w I US w Katowicach.

¹⁸ W US Poznań-Wilda, w I US w Szczecinie, w I US w Koszalinie, w US w Bytomiu, w I US Warszawa-Śródmieście i w I US w Kaliszu.

¹⁹ W I US Warszawa-Śródmieście, w US w Piasecznie, I US w Kaliszu, I US w Katowicach, I US w Szczecinie i I US w Koszalinie.

4. WNIOSKI

Jak wykazała kontrola NIK, nadzór naczelników nUS nad rozliczeniami podatników CIT wymaga zintensyfikowania i usprawnienia. Nie kwestionując wskazywanej przez Szefa KAS wagi przeciwdziałania stosowaniu modeli agresywnego planowania podatkowego zagrażających stabilności wpływów budżetowych, NIK zauważa, że dotyczą one co do zasady podatników CIT obsługiwanych przez naczelników tzw. wyspecjalizowanych US. Natomiast we właściwości kontrolowanych przez NIK naczelników nUS pozostaje aż 96 % podatników CIT, których rozliczenia wymagają weryfikacji ze strony organów KAS z uwzględnieniem specyfiki tych podmiotów. Konieczność podjęcia pogłębionej analizy ryzyk właściwych dla tej kategorii podatników i podjęcia adekwatnych działań przez KAS pozostaje w pełni uzasadniona, ponieważ jak wynika z ustaleń kontroli NIK:

- podatnicy CIT działający w mniejszej skali charakteryzują się niższym poziomem przestrzegania prawa podatkowego;
- istnieje wysokie ryzyko wykazywania podstawy opodatkowania w CIT w nieprawidłowej wysokości oraz istotne, potencjalne ubytki budżetowe z tego tytułu;
- niska aktywność kontrolna w obszarze CIT nie dawała wystarczających podstaw do oszacowania luki metodą oddolną, rozpoznania jej struktury, a w konsekwencji zaprojektowania trafnych działań zmierzających do jej ograniczenia;
- z raportów Polskiego Instytutu Ekonomicznego wynika, że w 2020 r. luka krajowa CIT wyniosła 21,9 mld zł, tj. aż 84,6 % całkowitej luki;
- liczba niezłożonych zeznań podatkowych CIT za lata podatkowe kończące się w latach 2017–2022 wyniosła w przypadku nUS 1,3 mln;
- od 58,9 tys. nowo zarejestrowanych podatników CIT naczelnicy nUS nie wygezwolowali zgłoszenia danych identyfikacyjnych, które są niezbędne w nadzorze nad rozliczeniami tych podatników.

Zważywszy na dużą liczbę podatników CIT niezbędne są rozwiązania pozwalające na zwiększenie skuteczności działania nUS oraz dyscypliny wywiązywania się przez podatników CIT z ich podstawowych obowiązków. Poza koniecznością zapewnienia odpowiedniego potencjału w wymiarze organizacyjno-kadrowym nUS, potrzebne są również zmiany prawne ukierunkowane na usprawnienie procesu uchylania numeru NIP podatnikom CIT, którzy nie reagują na kierowane do nich wezwania, jak również nie aktualizują swoich danych adresowych. W takich przypadkach pełne uzasadnienie znajduje uchylenie z urzędu numeru NIP, które podlega odzwierciedleniu w KRS. W opinii NIK poszerzenie katalogu przesłanek uchylenia NIP zwiększy skuteczność działania organów podatkowych, jak również przyczyni się do poprawy dyscypliny wywiązywania się przez podatników z ich podstawowych obowiązków oraz do zwiększenia wiarygodności danych w KRS. NIK zauważa, że analogiczne przesłanki obowiązują już w kwestii wykreślenia podmiotu z rejestru podatników podatku od towarów i usług.

Mając powyższe na uwadze, NIK formułuje poniższe wnioski:

Minister Finansów

1. Podjęcie działań legislacyjnych zmierzających do wprowadzenia zmian do ustawy z dnia 13 października 1995 r. o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników poprzez uzupełnienie zapisów o możliwości uchylania z urzędu NIP, jeżeli podatnik nie istnieje lub mimo podjętych udokumentowanych prób nie ma możliwości skontaktowania się z podatnikiem albo jego pełnomocnikiem, lub podane dane identyfikacyjne

okażą się niezgodne z prawdą, lub podatnik albo jego pełnomocnik nie stawia się na wezwania organu podatkowego²⁰.

2. Oszacowanie luki CIT.
3. Podjęcie działań o charakterze koordynacyjnym zmierzających do zintensyfikowania działalności kontrolnej naczelników nUS ukierunkowanej na podatników CIT obarczonych najwyższym ryzykiem nieprawidłowości, z uwzględnieniem specyfiki ryzyk podatkowych wiążących się z działalnością tej kategorii podatników.
4. Dokonanie analizy skuteczności realizacji przez naczelników nUS zadań w obszarze CIT, z uwzględnieniem potencjału organizacyjno-kadrowego do prowadzenia kompleksowej weryfikacji rozliczeń podatników CIT w drodze czynności sprawdzających i kontroli podatkowych.
5. Uwzględnienie w kontrolach prowadzonych w nUS i IAS kwestii związanych:
 - ze sposobem weryfikacji rozliczeń podatników CIT w drodze czynności sprawdzających i kontroli podatkowych, jak również z egzekwowaniem wykonywania przez nich podstawowych obowiązków podatkowych i rejestracyjnych;
 - z uchylaniem NIP podatnikom CIT;
 - z zakresem wykorzystywania wyników pozytywnych kontroli podatkowych i czynności sprawdzających w podatku od towarów i usług do określenia w prawidłowej wysokości zobowiązania w CIT, z uwzględnieniem oceny pod kątem odpowiedzialności karnoskarbowej.

Szef KAS

1. Objęcie nadzorem działań nUS w zakresie egzekwowania od podatników CIT podstawowych obowiązków podatkowych i ewidencyjnych, a także działań w zakresie uchylania NIP podatnikom.
2. Podjęcie działań zmierzających do zapewnienia potencjału kadrowego adekwatnego do potrzeb i ryzyk podatkowych wiążących się z działalnością podatników CIT pozostających we właściwości naczelników nUS.
3. Zapewnienie pracownikom nUS kompleksowych szkoleń z zakresu przepisów o podatku dochodowym od osób prawnych, rachunkowości, sprawozdawczości finansowej, prawa spółek handlowych oraz innych zagadnień, niezbędnych dla prowadzenia skutecznych i efektywnych czynności sprawdzających i kontroli podatkowych w obszarze CIT.
4. Objęcie nadzorem prawidłowości wykorzystywania przez naczelników nUS ustaleń pozytywnych kontroli podatkowych i czynności sprawdzających w podatku od towarów i usług do określenia w prawidłowej wysokości zobowiązania w CIT, z uwzględnieniem oceny pod kątem odpowiedzialności karnoskarbowej.
5. Uwzględnienie w prowadzonej działalności analitycznej specyfiki podatników pozostających we właściwości naczelników nUS oraz ryzyk podatkowych wiążących się z ich działalnością.

Dyrektorzy izb administracji skarbowej

1. Uwzględnianie w działalności analitycznej oraz nadzorze nad naczelnikami nUS zagadnień związanych z postępowaniem wobec podatników CIT z fałszywymi lub fikcyjnymi danymi adresowymi, uchylaniem takim podmiotom NIP, jak również egzekwowaniem od podatników CIT realizacji obowiązków związanych ze zgłaszaniem danych identyfikacyjnych oraz składaniem zeznań CIT-8.

²⁰ Analogicznie do przesłanek wykreślenia z urzędu podatnika z rejestru bez konieczności zawiadomiania o tym podatnika określonych w art. 96 ust. 9 pkt 1-4 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2024 r. poz. 361).

**Naczelnicy
niewyspecjalizowanych
urzędów skarbowych**

2. Objęcie nadzorem działań nUS w zakresie podejmowania czynności sprawdzających lub kontroli podatkowych w CIT w przypadku stwierdzenia nieprawidłowości w rozliczeniach podatku od towarów i usług, mających wpływ na wysokość przychodów i kosztów uzyskania przychodów.
1. Podejmowanie konsekwentnych działań w celu skutecznego egzekwowania od podatników CIT realizacji obowiązku składania zeznań CIT-8 oraz zgłaszania danych identyfikacyjnych NIP-8, a w przypadku braku możliwości nawiązania kontaktu z podatnikiem podejmowanie konsekwentnych działań ukierunkowanych na uchylenie NIP.
2. Stosowanie sankcji karnoskarbowych wobec podatników naruszających przepisy prawa podatkowego.
3. Wykorzystywanie ustaleń pozytywnych czynności sprawdzających i kontroli podatkowych w zakresie podatku od towarów i usług do określenia w prawidłowej wysokości zobowiązania w CIT, z uwzględnieniem oceny pod kątem odpowiedzialności karnoskarbowej.
4. Niezwłoczne wystawianie upomnień i tytułów wykonawczych.

5. WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

5.1. Ministerstwo Finansów

Stwierdzono istotne nieprawidłowości

Podejmowane w Ministerstwie Finansów działania analityczne, koordynacyjne i nadzorcze w obszarze poboru CIT przez naczelników nUS nie były w pełni rzetelne i skuteczne. Działalność analityczna nie była prowadzona w pełni rzetelnie, ponieważ nie uwzględniała ryzyka związanego z niewypełnianiem przez podatników CIT obowiązków podatkowych oraz rejestracyjnych. Nie rozpoznano skali niewywiązywania się podatników z obowiązku składania zeznań podatkowych o wysokości osiągniętego dochodu (poniesionej straty) CIT-8 oraz niewywiązywania się przez nowo rejestrujących się podatników CIT z obowiązku podania uzupełniających danych rejestracyjnych w zgłoszeniu identyfikacyjnym NIP-8. W działalności analitycznej nie uwzględniano kwestii związanych ze skalą posługiwania się przez podatników CIT fałszywymi bądź fikcyjnymi danymi adresowymi. Nie zapewniono również wystarczającego nadzoru nad realizacją zadań nUS w zakresie prawidłowości rozliczeń CIT oraz ewidencji i identyfikacji podatników. Ponadto nie podjęto także skutecznych działań w celu oszacowania aktualnej wartości luki CIT i jej struktury.

Niepodejmowanie odpowiednich działań w MF miało także wpływ na działalność podległych organów, co potwierdzają wyniki kontroli, przeprowadzonych w pięciu IAS oraz dziesięciu nUS (pkt 5.2 i pkt 5.3 informacji o wynikach kontroli).

Zadania Ministra Finansów i Szefa KAS

Minister Finansów odpowiada, na zasadach, w trybie i w granicach określonych odrębnymi przepisami, za realizację dochodów z podatków bezpośrednich, pośrednich oraz opłat, realizację kontroli prowadzonej przez KAS (art. 8 ust. 2 pkt 1, 10 ustawy z dnia 4 września 1997 r. o działach administracji rządowej²¹).

Organami KAS są m.in. Minister Finansów, Szef KAS, dyrektor IAS, naczelnik US, naczelnik UCS (art. 11 ust. 1 ustawy o KAS). Minister Finansów koordynuje i współdziała w kształtowaniu polityki państwa w zakresie zadań KAS oraz prowadzi działalność analityczną, prognostyczną i badawczą dotyczącą zjawisk występujących w obszarze podatków stanowiących dochód budżetu państwa i ceł (art. 12 i art. 12a ww. ustawy). W celu zapewnienia sprawnego i efektywnego wykonywania zadań KAS Minister Finansów koordynuje ich realizację oraz sprawuje nadzór nad jednostkami organizacyjnymi KAS, w szczególności może: 1) żądać informacji i materiałów, wyjaśnień i dokumentów z realizacji zadań przez jednostki organizacyjne KAS; 2) zlecić przeprowadzenie analiz w określonym zakresie (art. 12c ust. 1 ustawy o KAS).

Do zadań Szefa KAS należy m.in. nadzór nad działalnością dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej, dyrektorów IAS, naczelników US, naczelników UCS, dyrektora Krajowej Szkoły Skarbowości oraz dyrektorów właściwych w sprawach KAS komórek organizacyjnych w urzędzie obsługującym ministra właściwego do spraw finansów publicznych, a także kształtowanie polityki kadrowej i szkoleniowej w jednostkach organizacyjnych KAS (art. 14 ust. 1 pkt 1 i 2 ustawy o KAS).

Według załącznika do rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z dnia 22 kwietnia 2022 r. w sprawie szczegółowego zakresu działania Ministra Finansów²², do organów podległych ministrowi lub przez niego nadzorowanych należą m.in. Szef KAS, dyrektorzy IAS i naczelnicy US.

²¹ Dz. U. z 2022 r. poz. 2512, ze zm.

²² Dz. U. poz. 939. Rozporządzenie obowiązywało do 27 listopada 2023 r.

5.1.1. Działalność analityczna, prognostyczna i badawcza w zakresie identyfikowania nieprawidłowości w rozliczeniach podatników podatku dochodowego od osób prawnych pozostających we właściwości naczelników niewyspecjalizowanych urzędów skarbowych

Skala działalności nUS

Niewyspecjalizowane US obsługują 96 % podatników CIT. Według danych z zeznań CIT-8 za 2022 r., podatnicy CIT pozostający we właściwości naczelników nUS odpowiadają za 8 % całkowitych przychodów w CIT, 19 % dochodu, 36 % strat podatkowych i 13 % podatku należnego.

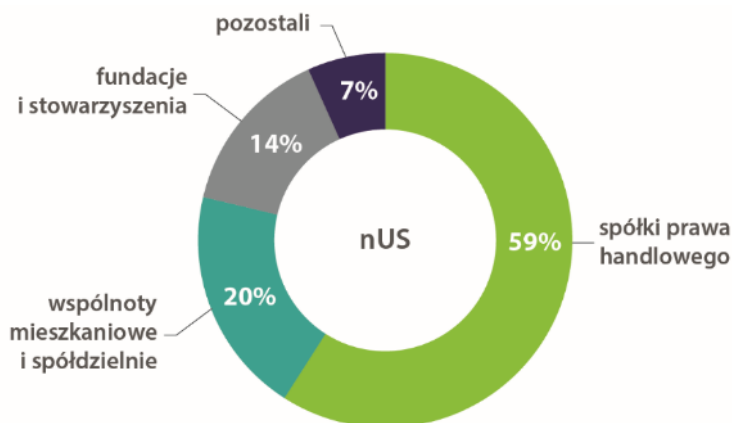
Liczba i struktura podatników CIT

W okresie objętym kontrolą corocznie wzrastała liczba zarejestrowanych podatników CIT. Według stanu na koniec: 2020 r. zarejestrowano 850,7 tys. podmiotów, 2021 r. - 944,5 tys., 2022 r. - 988,1 tys. oraz na 30 czerwca 2023 r. - 1012,3 tys. (wzrost o 19 % w stosunku do stanu na koniec 2020 r.). Według stanu na 30 czerwca 2023 r. liczba podatników CIT pozostających we właściwości nUS wyniosła 971,6 tys. i była o 153,4 tys. wyższa (o 19 %) w porównaniu do stanu na 31 grudnia 2020 r. (818,2 tys.). W nUS spółki prawa handlowego stanowiły 59 % podatników CIT (ich liczba zwiększyła się z 446,9 tys. na 31 grudnia 2020 r. do 573,8 tys. na 30 czerwca 2023 r.).

Według stanu na 30 czerwca 2023 r. 94 % zarejestrowanych spółek prawa handlowego (573,8 tys. z 608,6 tys.) pozostawało we właściwości nUS, a 6 % (34,8 tys.) wUS. Przy czym 44 % zarejestrowanych spółek prawa handlowego (270,4 tys. z 608,6 tys.) nie było zarejestrowanych dla potrzeb podatku VAT, z czego 270 tys. pozostawało we właściwości nUS (99,9 %).

Infografika nr 4

Struktura podatników CIT w nUS według stanu na 30 czerwca 2023 r.



Źródło: opracowanie własne NIK na podstawie danych ustalonych w trakcie przeprowadzonych kontroli.

W nUS, według stanu na 30 czerwca 2023 r., 647,6 tys. podatników CIT (tj. 67 %) nie było zarejestrowanych dla potrzeb VAT. W przypadku spółek prawa handlowego udział takich podatników wyniósł 47 % (269 tys. z 574 tys. spółek). W okresie objętym kontrolą liczba spółek prawa handlowego niebędących podatnikami VAT zwiększyła się o 53 tys. (wzrost o 25 % w porównaniu do stanu na końca 2020 r.).

Rozliczenia
podatników CIT

Liczba podatników²³ składających zeznanie CIT-8 za rok podatkowy, który zakończył się w 2022 r., wzrosła o 11 % w porównaniu do 2019 r. (z 612,9 tys. do 677,5 tys.). W nUS wzrost liczby ww. podatników wyniósł 17 % (z 551 tys. za 2019 r. do 642,3 tys. za 2022 r.).

Wartość przychodów zadeklarowanych przez podatników CIT w zeznaniach CIT-8, wzrosła z 5960,4 mld zł w 2019 r. do 9060,5 mld zł w 2022 r. (o 52 %). Przychody zadeklarowane w zeznaniach składanych do nUS wzrosły z 483,8 mld zł do 739,5 mld zł (o 53 %) i wyniosły 8 % przychodów ogółem.

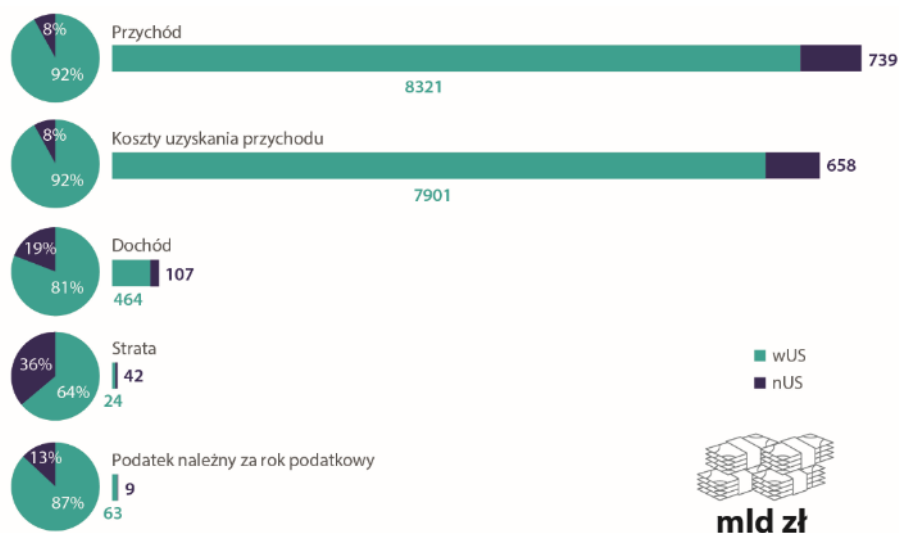
W przypadku podatników pozostających we właściwości nUS wartość deklarowanego dochodu zwiększyła się o 78 %. W 2019 r. wyniosła 60,1 mld zł, a w 2022 r. – 107,1 mld zł, co stanowiło odpowiednio 17 % i 19 % dochodów deklarowanych przez podatników CIT ogółem (odpowiednio 359,4 mld zł i 571 mld zł). Liczba podatników, którzy wykazali dochód wzrosła z 347,3 tys. do 388,4 tys. (tj. o 12 %).

W nUS w 2019 r. deklarowana przez podatników strata wyniosła 13,1 mld zł, a w 2022 r. 24 mld zł (wzrost o 82 %). Liczba podatników, którzy wykazali stratę wzrosła ze 141,4 tys. do 188,4 tys., tj. o 33 %. Kwota straty ogółem podatników CIT wzrosła z 46,2 mld zł w 2019 r. do 66 mld zł w 2022 r., tj. o 43 %.

W 2022 r. wartość zadeklarowanego podatku należnego ogółem w odniesieniu do 2019 r. (39,9 mld) wzrosła o 81 % i wyniosła 72,2 mld zł. W nUS wartość ta wzrosła z 4,4 mld zł w 2019 r. do 9,1 mld zł w 2022 r., tj. o 107 %. Liczba podatników CIT, którzy zadeklarowali podatek należny za 2022 r., wyniosła 236 tys., w tym w nUS 209,6 tys. Liczba tych podatników, w stosunku do 2019 r. wzrosła o 5 %, natomiast w nUS wzrost stanowił 8 %.

Infografika nr 5

Łączna wartość przychodów, kosztów uzyskania przychodów, dochodu, straty i podatku należnego zadeklarowanych przez podatników w zeznaniach CIT-8 za rok podatkowy, który zakończył się w 2022 r.



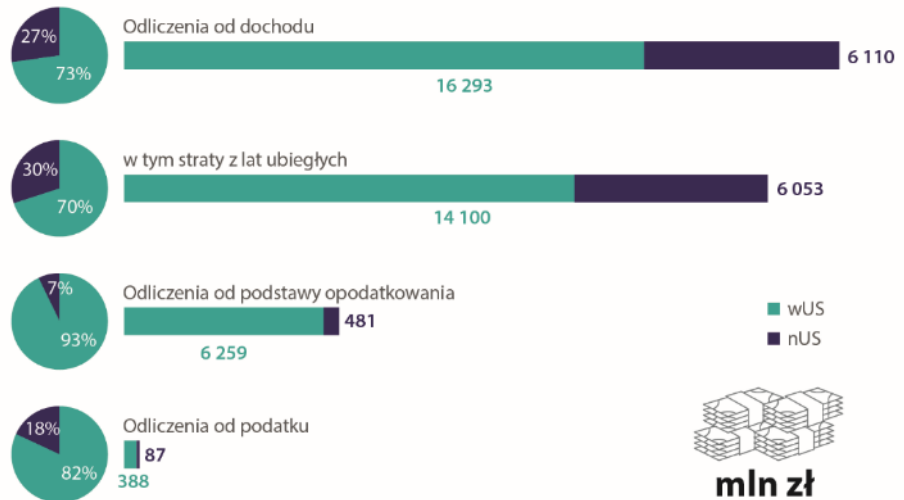
Źródło: opracowanie własne NIK na podstawie danych ustalonych w trakcie przeprowadzonych kontroli.

W nUS liczba podatników, którzy wykazali odliczenia od dochodu, wzrosła z 43,5 tys. w 2019 r. do 50,4 tys. w 2022 r. Odliczenia z tytułu strat z lat ubiegłych wyniosły w 2019 r. 95 %, a w 2022 r. 99 % wartości wszystkich odliczeń. Wartość odliczeń w 2019 r. wyniosła 3,1 mld zł (straty – 2,9 mld zł), a w 2022 r. 6,1 mld zł (straty – 6,05 mld zł). Wartość odliczeń od podstawy opodatkowania wzrosła z 199,9 mln zł w 2019 r. do 481,4 mln zł w 2022 r. W przypadku odliczeń od podatku nastąpił znaczący wzrost ich wartości z 5 mln zł w 2019 r. do 86,9 mln zł w 2022 r.

²³ Według stanu na 26 października 2023 r.

Infografika nr 6

Łączna wartość odliczeń od dochodu, w tym strat z lat ubiegłych; odliczeń od podstawy opodatkowania i podatku zadeklarowanych przez podatników w zeznaniach CIT-8 za rok podatkowy, który zakończył się w 2022 r.

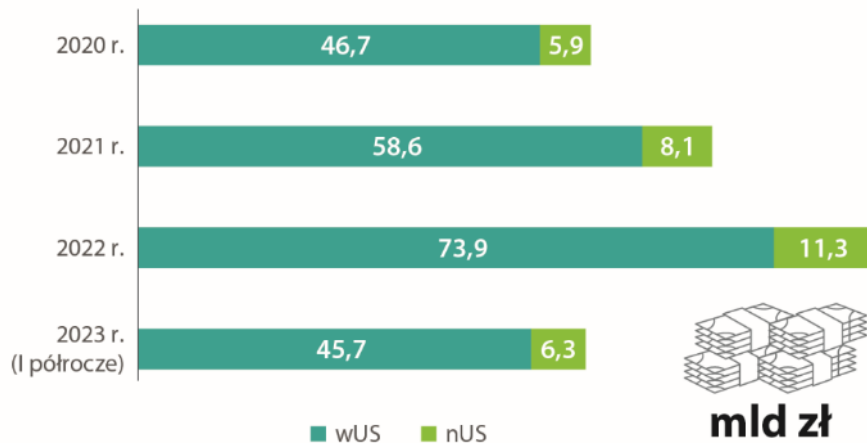


Źródło: opracowanie własne NIK na podstawie danych ustalonych w trakcie przeprowadzonych kontroli.

Kwota wpływów z CIT wyniosła 85,2 mld zł w 2022 r. (była większa o 62 % od kwoty z 2020 r. – 52,6 mld zł) oraz 52 mld zł w I półroczu 2023 r. W nUS wpływy z CIT w 2022 r. (11,3 mld zł) były większe o 91 % od kwoty z 2020 r. (5,9 mld zł), a w I półroczu 2023 r. wyniosły 6,3 mld zł. W 2022 r. kwota wpływów w nUS stanowiła 13 % wpływów ogółem z CIT.

Infografika nr 7

Dane porównawcze: wpływów z CIT według stanu na koniec 2020, 2021 i 2022 roku oraz na 30 czerwca 2023 r.



Źródło: opracowanie własne NIK na podstawie danych ustalonych w trakcie przeprowadzonych kontroli.

Realizacja zadań w zakresie działalności analitycznej

Działalność analityczna nie była ukierunkowana na rozliczenia podatników pozostających we właściwości nUS, a ponadto w analizach nie uwzględniono ryzyka związanego z: działalnością podatników CIT, którzy nie są jednocześnie podatnikami VAT czynnymi, figurowaniem w bazie podatników CIT fałszywych lub fikcyjnych danych adresowych, niedokonywaniem zgłoszeń identyfikacyjnych NIP-8 przez podmioty wpisane do KRS, a także niewywiązywania się podatników CIT ze składania zeznań CIT-8. Nie podjęto również skutecznych działań w celu oszacowania luki podatkowej CIT.

Opracowano procedurę zarządzania procesem analitycznym w KAS

W latach 2021–2023 (I półrocze) podstawowe założenia zarządzania procesem analitycznym w ramach zarządzania ryzykiem zewnętrznym były określone *Polityce zarządzania procesem analitycznym w Krajowej Administracji Skarbowej* (kwiecień 2019 r.). Departament Analiz KAS był odpowiedzialny za opracowywanie standardów w zakresie prowadzenia przez jednostki KAS działalności analitycznej, prognostycznej, badawczej oraz analizy ryzyka. Odpowiadał także za strategię zarządzania procesem analitycznym, ocenę jej jakości, nadawanie kierunków zmian, oraz podejmowanie działania w celu stworzenia warunków dla właściwej realizacji zadań określonych w ww. *Polityce zarządzania procesem analitycznym*.

Działalność analityczna nie była ukierunkowana na CIT w nUS

W Ministerstwie Finansów systematycznie podejmowane były działania mające na celu identyfikację (przegląd) ryzyk związanych z CIT, typowanie w ramach stwierdzonych ryzyk podmiotów do pogłębionej weryfikacji przez IAS (US). W IAS monitorowano i nadzorowano weryfikację analiz centralnych przez US i przekazywano informację zwrotną o stopniu ich realizacji.

W Ministerstwie Finansów działalność analityczna, prognostyczna i badawcza oraz analiza ryzyka w obszarze CIT była prowadzona systematycznie, zgodnie z *Polityką zarządzania procesem analitycznym w Krajowej Administracji Skarbowej*. Dotyczyło to prowadzenia analiz przedmiotowych, mających na celu ocenę stopnia występowania danego ryzyka podatkowego i określenie algorytmów typowania podmiotów, a także analiz podmiotowych, w wyniku których sporządzano listy typowań brutto podmiotów, przekazywane do pogłębionej analizy na poziom IAS i US. Prowadzone działania analityczne, mające na celu identyfikację nieprawidłowości w rozliczeniach CIT, obejmowały swoim zakresem wszystkich podatników, nie uwzględniały jednak specyfiki podatników pozostających we właściwości nUS. Zastosowane kryteria analizy odnosiły się do całej populacji podatników CIT, bez wyodrębnienia podatników pozostających we właściwości nUS. NIK zwraca uwagę, że podatnicy pozostający we właściwości nUS stanowią ok. 96 % wszystkich podatników CIT, a ich łączna liczba wynosi prawie 1 mln. Zdaniem NIK celowe jest uwzględnienie odmiennej specyfiki ich działalności i wiążących się z nią ryzyk podatkowych, szczególnie że – jak wynika z Raportu – w przypadku mikroprzedsiębiorców (podatników CIT) wskaźnik zgodności deklarowania CIT był najniższy i został oszacowany na poziomie 17-20 %. Podkreślono przy tym, że poziom przestrzegania prawa podatkowego istotnie spada wraz ze zmniejszaniem się rozmiarów działalności.

Analizy przedmiotowe wskazywały na wysokie ryzyko

W wyniku analiz przedmiotowych w obszarze ryzyka dotyczącym obliczania CIT (nr 17), ryzyko wykazywania podstawy opodatkowania w nieprawidłowej wysokości zostało ocenione na poziomie wysokim.

W analizie z 12 czerwca 2023 r. stopień niekorzystnych skutków finansowych w 14 województwach został określony na bardzo wysokim poziomie. Ryzyka dotyczące zawyżania kosztów uzyskania przychodów lub zaniżania przychodów za każdym razem oceniono jako średnie, natomiast w przypadku ryzyk dotyczących nieprawidłowych odliczeń od podatku oraz nieprawidłowego korzystania ze zwolnień przedmiotowych, ich ocena wzrosła z niskiej w 2021 r. do średniej w 2023 r. W przypadku ryzyka w zakresie nieprawidłowego odliczenia od dochodu, jego ocena ryzyka obniżyła się ze średniej w 2021 r. do niskiej w 2022 r. Prowadzone w Ministerstwie Finansów analizy przedmiotowe nie odzwierciedlały w pełni skali nieprawidłowości i błędów popełnianych przez podatników CIT, gdyż oparte były na wynikach kontroli, których rola malała na rzecz czynności sprawdzających. W nUS wykazywano bardzo niską aktywność kontrolną w zakresie CIT, bądź nie prowadzono takich kontroli w ogóle (zagadnienie zostało opisane w pkt. 5.3.2 niniejszej informacji o wynikach kontroli).

W analizach przedmiotowych, dla zidentyfikowanych i zarejestrowanych ryzyk określono algorytmy (reguły) typowania do wykorzystania w analizie podmiotowej, tj. służące wyselekcjonowaniu podmiotów do dalszych działań (kontroli podatkowych, czynności sprawdzających), także przez jednostki podległe. Według ustaleń NIK, Szef KAS nie zasięgał informacji w jednostkach

Weryfikacja podmiotów odbywała się głównie w ramach czynności sprawdzających

KAS o sposobie wykorzystania analiz przedmiotowych, podjętych dalszych działaniach i efektach tych działań, a także nie kierował wytycznych lub zaleceń w celu skoncentrowania działań kontrolnych (lub innych rodzajów reakcji na ryzyko) na podmioty funkcjonujące w obszarach wysokiego ryzyka.

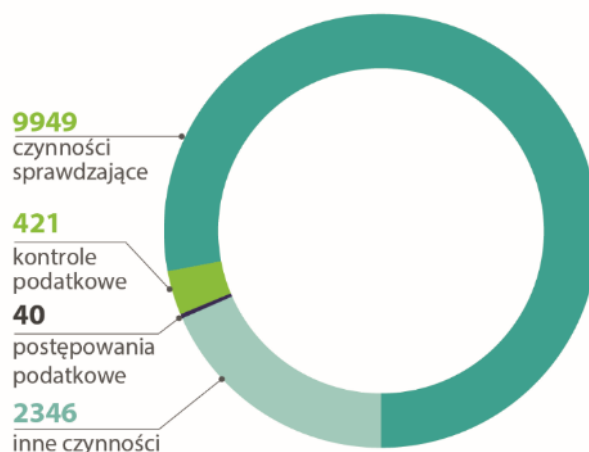
W Departamencie Analiz KAS przeprowadzono 21 analiz podmiotowych podatników CIT, w wyniku których wytypowano 16,9 tys. podmiotów do dalszej weryfikacji na listach typowań brutto. Analizy zostały przekazane na poziom regionalny (IAS) lub lokalny (US) celem przeprowadzenia działań weryfikacyjnych tj.: pogłębionych analiz, czynności sprawdzających, kontroli podatkowych lub postępowań podatkowych. Z tego 11 analiz (52 %) dotyczyło przede wszystkim formalnych niezgodności danych figurujących w systemach informatycznych, np. brak prawa do stosowania stawki 9 %, niezłożenie zeznania CIT-8 w sytuacji gdy podmiot deklarował obrót VAT lub wystawiał faktury VAT, występowanie różnic w obrotach VAT i przychodach CIT, brak wpłat zaliczek na CIT, niezłożenie CIT-15J przez spółkę jawną. Liczba podatników wytypowanych w wyniku ww. analiz wyniosła 14,8 tys., tj. 88 % wszystkich wytypowanych podmiotów. W obszarze cen transferowych Departament Nadzoru nad Kontrolami przeprowadził trzy analizy, w wyniku których wytypował 190 podmiotów, z czego tylko pięć przekazano do nUS celem podjęcia działań. Liczba podatników CIT pozostających we właściwości nUS, którzy złożyli informacje o cenach transferowych w latach 2020–2022 wyniosła natomiast 17,4 tys.

Według danych posiadanych w MF (stan na 21 września 2023 r.), czynności weryfikacyjne zostały zakończone wobec 12,2 tys. podmiotów, wobec 4,8 tys. działania były w toku, a 50 spraw nie zostało rozpoczętych. Efekt finansowy wyniósł 428,4 mln zł.

Z informacji przekazanych przez dyrektorów wszystkich IAS wynika, że w wyniku analiz otrzymanych z Departamentu Analiz KAS do nUS przekazano w celu weryfikacji 13 179 podmiotów CIT (tj. 88 % wszystkich podmiotów CIT wytypowanych na listach typowań brutto), wobec których przeprowadzono 9949 czynności sprawdzających, 421 kontroli podatkowych oraz 40 postępowań podatkowych. Łączna wartość uszczuplenia wyniosła 220,2 mln zł.

Infografika nr 8

Struktura działań podjętych w nUS wobec podatników CIT wytypowanych na listach typowań brutto



Źródło: opracowanie własne NIK na podstawie danych ustalonych w trakcie przeprowadzonych kontroli.

Większość działań (78 %) stanowiły czynności sprawdzające, natomiast w niewielkim zakresie prowadzone były wobec podatników kontrole podatkowe (3 %) i postępowania podatkowe (0,3 %). Na podstawie informacji przekazywanych przez dyrektorów IAS ustalono, że w większości przypadków po przeprowadzeniu czynności sprawdzających podatnicy składali zeznania podatkowe lub ich korekty. Liczba kontroli podatkowych w zakresie CIT

przeprowadzonych w nUS była niewielka i w latach 2021–2023 (I półrocze) wyniosła 1,9 tys., tj. średnio po dwie kontrole na nUS w skali roku, przy czym w niektórych w nUS nie przeprowadzono w ww. okresie żadnej kontroli.

Czynności sprawdzające nie dają możliwości oceny prawidłowości wywiązywania się z obowiązku podatkowego

Mając jednak na uwadze charakter czynności sprawdzających, które są mniej sformalizowane niż kontrola podatkowa oraz postępowanie podatkowe, a ich cel określony w art. 272 pkt 1–3 ustawy Ordynacja podatkowa ogranicza się do sprawdzenia terminowości składania deklaracji, wpłacania podatków, stwierdzenia formalnej poprawności deklaracji, ustalenia stanu faktycznego w zakresie niezbędnym do stwierdzenia zgodności z przedstawionymi dokumentami – należy uznać, że nie dają one możliwości pełnego sprawdzenia, czy podatnicy wywiązują się z obowiązków wynikających z przepisów prawa podatkowego, a w szczególności, czy zadeklarują podstawę opodatkowania w prawidłowej wysokości.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Białymstoku w wyroku z dnia 15 lutego 2023 r.²⁴ wskazał, że *Weryfikacja faktur w ramach czynności sprawdzających ma odmienny charakter względem postępowania podatkowego czy kontroli. Czynności sprawdzające mają z zasady ograniczony charakter. Zauważyć należy, że w ramach czynności sprawdzających organ nie ma prawa przeprowadzać wielu dowodów np. przesłuchiwać świadków. Nie da się porównać skali i zakresu działań podejmowanych w postępowaniu podatkowym z tymi, które są podejmowane w ramach czynności sprawdzających. Dopiero pełne przeprowadzenie postępowania podatkowego z wykonaniem szeregu czynności procesowych, również u wielu podmiotów występujących w łańcuchu dostaw czy też pozyskanie dowodów z innych postępowań pozwala na uzyskanie właściwego obrazu przebiegu zdarzeń gospodarczych. Bez szczegółowego postępowania dowodowego i zgromadzenia wielu dowodów organy nie miałyby podstaw do zakwestionowania podatku naliczonego z faktur. Dopiero zatem w wyniku szeroko zakrojonego postępowania podatkowego, możliwe jest uzyskanie kompletnego materiału dowodowego pozwalającego na właściwą analizę i ocenę charakteru transakcji.*

Zauważyć należy, że podmioty wykazane na listach typowań brutto były podmiotami, które nierzetelnie wywiązywały się z obowiązków podatkowych np. ukrywając swoje przychody lub ich część (nie składały zeznania CIT-8 lub w złożonym zeznaniu wykazywały „zerowy” przychód, a wykazywały znaczące obroty w deklaracjach VAT), czy też stosując nieprawidłową, zaniżoną stawkę podatku zaniżały podatek należny. Uwzględniając wysokie ryzyko w obszarze obliczania CIT *Wykazanie podstawy opodatkowania w nieprawidłowej wysokości*, zdaniem NIK, zasadnym byłoby w szerszym zakresie wobec tych podmiotów stosowanie instytucji kontroli podatkowej lub postępowania podatkowego. Istnieje bowiem wysokie ryzyko, że podatnicy wykazani na listach typowań brutto stosowali inne niż objęte analizami podmiotowymi metody uchylania się od opodatkowania, zmierzające do nielegalnego wyeliminowania ciężaru podatkowego poprzez nieujawnienie zaistniałego stanu faktycznego. W ramach czynności sprawdzających wykrycie tych metod jest bardzo utrudnione, lub wręcz niemożliwe z uwagi na ograniczoną możliwość gromadzenia materiału dowodowego (m.in. brak możliwości przesłuchania strony i świadków, dokonania oględzin rzeczy i środków trwałych, przeprowadzenia czynności sprawdzających u kontrahenta podatnika). Czynności sprawdzające nie dają możliwości kompleksowego ustalenia, czy rozliczone w księgach faktury dokumentują rzeczywiste transakcje (np. fikcyjne faktury kosztowe od spółek przynoszących straty, szczególnie gdy spółki te nie są podatnikami VAT); transakcje między podmiotami powiązanymi miały ekonomiczne uzasadnienie i charakter rynkowy; koszty uzyskania przychodów miały związek z uzyskanymi przychodami; nabyte środki trwałe były wykorzystywane do prowadzenia działalności gospodarczej przez podatnika i znajdowały się w miejscu jej prowadzenia; odpisy amortyzacyjne były dokonywane prawidłowo, a amortyzowane składniki majątku podatnika podlegały amortyzacji; podatnik zatrudniał pracowników nielegalnie

²⁴ Sygn. akt I SA/Bk 37/23.

(bez zgłoszenia odpowiednim organom) lub zaniżał w dokumentacji wypłacane pracownikom wynagrodzenia.

Nie prowadzono analiz w zakresie występowania nadużyć w przypadku wystawiania fikcyjnych faktur przez podatników, którzy nie byli podatnikami VAT

W działalności analitycznej nie uwzględniano ryzyka związanego z działalnością podatników CIT (głównie spółek prawa handlowego) pozostających we właściwości nUS, którzy nie byli jednocześnie podatnikami VAT czynnymi. Tymczasem w okresie 2021-2023 (I półrocze) liczba takich podatników w nUS wzrosła z 568,3 tys. do 647,6 tys., w tym spółek z 216 tys. do 269 tys. NIK zwraca uwagę na ryzyko nadużyć polegających na wystawianiu przez takie podmioty rachunków bądź faktur (niebędących fakturami VAT) za fikcyjne towary lub usługi, które stanowią jednocześnie koszty uzyskania przychodów u drugiej strony transakcji. Faktury tego typu nie są wykazywane w JPK-VAT po żadnej ze stron transakcji. W opinii NIK poziom tego ryzyka zwiększa niska skuteczność egzekwowania zeznań podatkowych CIT-8, jak również zaniechania dotyczące uchylania NIP podatnikom, z którymi nie ma kontaktu.

Nie zidentyfikowano istotnych ryzyk związanych ze skalą niewywiązywania się podatników z obowiązku niezłożenia zgłoszeń identyfikacyjnych NIP-8

W Ministerstwie Finansów prowadzono także m.in. analizy przedmiotowe w obszarze ryzyka dotyczącym rejestracji (nr 22) oraz ryzyk związanych z obowiązkiem dostarczania dokumentacji – deklaracje, informacje, sprawozdania (nr 23). Analizy te dotyczyły podatników wszystkich rodzajów podatku. W analizach dotyczących rejestracji wskazano, że brak aktualizacji zgłoszeń ma charakter powszechny i dotyczy wszystkich form prowadzenia działalności gospodarczej. Podmioty zgłaszające dane rejestracyjne niezgodne ze stanem rzeczywistym (nieaktualne lub nieistniejące adresy rejestracyjne, prowadzenia działalności gospodarczej, przechowywania ksiąg rachunkowych, dane rachunków bankowych) zakładają fikcyjnie działające przedsiębiorstwa celem uczestnictwa w karuzelach podatkowych, wyłudzenia zwrotów podatku od towarów i usług, unikania opodatkowania przychodów lub ich zaniżania, utrudniania przeprowadzania kontroli podatkowych, a także utrudniania lub wręcz uniemożliwiania egzekwowania należności wobec Skarbu Państwa. W wyniku analiz przedmiotowych sporządzonych w 2021 i 2022 r. ryzyko zgłaszania danych identyfikacyjnych niezgodnych ze stanem rzeczywistym oceniono na niskim, a ryzyko braku aktualizacji zgłoszeń na średnim poziomie. W analizach dotyczących nieskładania (lub składania po terminie) deklaracji wskazano, że skutkuje to odracaniem wpływów budżetowych, brakiem możliwości monitorowania regulowania należności podatkowych, a także dokonywania analiz rozliczeń własnych podatnika oraz w powiązaniu z rozliczeniami kontrahentów. W wyniku analiz przedmiotowych sporządzonych w 2021 r. i 2022 r. ryzyko nieskładania deklaracji oceniono na średnim, a ryzyko składania deklaracji po terminie na niskim poziomie.

Pomimo prowadzenia ww. analiz nie rozpoznano jednak istotnych ryzyk, związanych ze skalą niezłożonych przez nowo zarejestrowanych podatników zgłoszeń identyfikacyjnych NIP-8 czy występowaniem w ewidencji podatników, z którymi nie ma kontaktu ze względu na fałszywe bądź fikcyjne dane adresowe, w związku z realizacją obowiązków dotyczących uchylania NIP, a także niewywiązywania się podatników z obowiązku składania zeznań podatkowych CIT-8. Według stanu na 30 czerwca 2023 r., liczba niezłożonych zgłoszeń identyfikacyjnych przez podmioty zarejestrowane w Krajowym Rejestrze Sądowym wyniosła 58,9 tys., w tym 58,3 tys. zgłoszeń dotyczyło podatników podlegających pod nUS.

W Ministerstwie Finansów nie podejmowano analiz zmierzających do systemowego zidentyfikowania podatników, co do których istnieją przesłanki uzasadniające uchylene NIP, tj. w szczególności podatników, którzy figurują w Bazie Podmiotów Szczególnych. NIK stwierdziła nieprawidłowości w nUS polegające na zaniechaniach w zakresie uchylania NIP oraz niewystarczającym nadzorze detektorów IAS w tym zakresie (zagadnienie zostało opisane w pkt. 5.3.1 niniejszej informacji o wynikach kontroli).

**Nie oszacowano
luki CIT**

W okresie objętym kontrolą w Ministerstwie Finansów nie podjęto skutecznych działań w celu oszacowania aktualnej wartości luki CIT i jej struktury, w tym w odniesieniu do podatników CIT pozostających we właściwości nUS, którzy stanowią ok. 96 % wszystkich podatników tego podatku. W związku z tym nie określono uszczerbku dla dochodów państwa w tym zakresie. O oszacowanie luki CIT wniosowała NIK w 2019 r. po kontroli P/18/010 *Agresywna optymalizacja podatkowa*.

**Działania podjęte
w celu oszacowania
luki CIT**

Nie wypracowano rozwiązań pozwalających na zastosowanie metody wskazanej w wyniku realizacji Projektu we współpracy z MBOiR, jak również nie szacowano luki CIT metodą odgórną, tj. opartą o wskaźniki makroekonomiczne. Działania zmierzające do zastosowania metody odgórnej podjęto dopiero w kwietniu 2023 r., nawiązując współpracę z GUS. Nastąpiło to jednak w wyniku zobowiązania przedstawicieli poszczególnych państw członkowskich UE, w grupie roboczej ds. szacowania luki CIT, do nawiązania kontaktów z krajowymi urzędami statystycznymi w celu określenia możliwości zapewnienia danych do szacowania luki CIT metodą odgórną. Celem tych prac było wypracowanie zharmonizowanej metody szacowania luki w krajach UE.

W Ministerstwie Finansów podjęto działania zmierzające do oszacowania rozmiarów luki podatkowej CIT. We współpracy z MBOiR realizowano projekt pt. *Poland: Methodology for estimating the corporate income tax gap*, w wyniku którego w grudniu 2021 r. opracowany został raport z zaleceniami dla Ministerstwa Finansów i KAS dotyczącymi strategii zmniejszania luki CIT. Szacowany koszt projektu określono na 449 tys. euro. Cele projektu obejmowały w szczególności wsparcie Ministerstwa Finansów w ocenie wielkości luki CIT (zapropozowaniu metodologii kwantyfikacji luki CIT, zastosowaniu jej w Polsce oraz przeszkoleniu pracowników Ministerstwa Finansów w zakresie prowadzenia analizy i oceny luki CIT), jak również identyfikację działań, które miały wspomóc ograniczanie kwoty utraconych wpływów podatkowych związanej z nieprzestrzeganiem przepisów prawa podatkowego. Według raportu niewystarczająca liczba przeprowadzonych kontroli podatkowych oraz ograniczony zakres danych kontrolnych były główną barierą w oszacowaniu luki CIT przez ekspertów MBOiR oraz pracowników Ministerstwa Finansów. Powyższe działania nie doprowadziły do uzyskania wiedzy o aktualnej wartości i strukturze luki. Raport (sporządzony w j. angielskim) do dnia zakończenia czynności kontrolnych nie został opublikowany i według wyjaśnień Dyrektora Departamentu Podatków Dochodowych MF, nie jest przewidywane tłumaczenie i publikacja tego raportu.

Do oszacowania luki CIT w ramach ww. Projektu zastosowano metodę mikroekonomiczną oddolną, według której wartość luki CIT w latach 2012–2014 stanowiła 16,4–22,1 mld zł rocznie. Oszacowany średni wskaźnik zgodności deklarowania CIT przez podatników wyniósł 54–61 %, a w przypadku mikroprzedsiębiorców ww. wskaźnik był najniższy i został oszacowany na poziomie 17–20 %. Podkreślono, że poziom przestrzegania prawa podatkowego istotnie spada wraz ze zmniejszaniem się rozmiarów działalności. W przypadku największych podatników wskaźnik ten wyniósł 72–82 %.

W grudniu 2021 r., bazując na metodologii opracowanej przez MBOiR, wstępnie oszacowano lukę CIT za lata 2014–2017, a uzyskane średnioroczne oszacowania luki, w zależności od zastosowanego modelu, wyniosły 18,2–49,8 mld zł. Nie dokonano diagnozy, jakie były przyczyny jej powstania. Działania te nie doprowadziły jednak do uzyskania wiedzy o aktualnej wartości i strukturze luki, tj. nie podjęto natomiast działań w celu oszacowania luki CIT za lata 2018–2022 oraz nie wyeliminowano bariery w szacowaniu luki CIT poprzez zwiększenie liczby kontroli podatkowych w CIT oraz wprowadzenie kontroli losowych.

W Ministerstwie Finansów w kwietniu 2023 r. zainicjowano współpracę z Głównym Urzędem Statystycznym (GUS), mającą na celu weryfikację możliwości zapewnienia danych z systemu rachunków narodowych w sposób umożliwiający zastosowanie odgórnej metodyki szacowania luki CIT. GUS poinformował o takiej możliwości (ze wskazanymi ograniczeniami) oraz

o gotowości do współpracy. Współpraca ta została zainicjowana w wyniku zobowiązania przedstawicieli poszczególnych państw członkowskich UE do nawiązania roboczych kontaktów z krajowymi urzędami statystycznymi. Było to związane z pracami międzynarodowej grupy roboczej dotyczącymi wypracowania zharmonizowanej definicji oraz metodyki szacowania luki CIT w celu dokonywania miarodajnych porównań pomiędzy poszczególnymi państwami.

W Ministerstwie Finansów za lata objęte kontrolą nie dokonywano oszacowania wartości i struktury luki CIT z uwzględnieniem działalności podatników w wymiarze krajowym oraz zagranicznym (związanym z transferem dochodów do innych jurysdykcji podatkowych). Nie badano również struktury i czynników determinujących lukę CIT właściwą dla podatników CIT pozostających we właściwości nUS. Według Szefa KAS, nieoszacowanie luki CIT za lata 2018–2022 wynikało z braku aktualnych danych z kontroli podatkowych. Wskazał m.in., że CIT za 2018 r., którego termin płatności upływa, co do zasady 30 marca 2019 r., przedawni się z końcem 2024 r. Do tego czasu będą trwać ewentualne kontrole, zatem brak jest obecnie danych do zastosowania pomiaru z użyciem tej metody.

Raport Polskiego Instytutu Ekonomicznego

Według raportu Polskiego Instytutu Ekonomicznego z 2022 r. pt. *Luka CIT w Polsce*, wielkość luki CIT wyniosła: 31,8 mld zł w 2014 r., 32,2 mld zł w 2015 r., 30,3 mld zł w 2016 r., 25,9 mld zł w 2017 r., 21,6 mld zł w 2018 r., 21,5 mld zł w 2019 r. oraz 26 mld zł w 2020 r., w tym luka krajowa w latach 2014–2020 wyniosła odpowiednio: 29,5 mld zł (92,7 %), 29,7 mld zł (92,2 %), 27,6 mld zł (91 %), 22,8 mld zł (88 %), 18,2 mld zł (84,3 %), 17,9 mld zł (83,2 %) i 21,9 mld zł (84,2 %).

W 2020 r. wielkość luki CIT w relacji do PKB wyniosła 1,1 %. Luka zagraniczna wzrosła z 2,3 mld zł do 4,1 mld zł (ubytek w dochodach CIT związany z transgranicznymi wypłatami zysków kapitałowych). Zjawisko to jest obserwowane nie tylko w Polsce, ale także w innych krajach. Rozwiązaniem tego problemu ma być wprowadzenie globalnego minimalnego CIT.

W Ministerstwie Finansów, w celu oszacowania luki CIT, nie nawiązano współpracy z Polskim Instytutem Ekonomicznym, który zajmuje się dostarczaniem analiz i ekspertyz do realizacji Strategii na Rzecz Odpowiedzialnego Rozwoju, a także popularyzacją polskich badań naukowych z zakresu nauk ekonomicznych i społecznych w kraju oraz za granicą. W ramach swojej działalności PIE dokonywał oszacowania luki CIT.

5.1.2. Sprawowanie nadzoru nad działalnością podległych organów w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych

Zadania Szefa KAS

Zgodnie z art. 14 ust. 1 pkt 1 i 2 ustawy o KAS, do zadań Szefa KAS należy m.in. nadzór nad działalnością dyrektorów IAS, naczelników US, naczelników UCS, dyrektora Krajowej Szkoły Skarbowości, a także kształtowanie polityki kadrowej i szkoleniowej w jednostkach organizacyjnych KAS.

Powyższe zadania nie były realizowane w pełni rzetelnie, tj. nadzór nad podległymi jednostkami nie obejmował kompleksowych działań podejmowanych w nUS w celu uchylania NIP, egzekwowania składania zeznań CIT-8, zgłoszeń identyfikacyjnych NIP-8 oraz kwestii podejmowania czynności sprawdzających lub kontroli podatkowych w CIT na podstawie wyników pozytywnych kontroli w VAT, podczas gdy co do zasady nieprawidłowości w rozliczeniach VAT mają bezpośredni wpływ na wysokość przychodów i kosztów uzyskania przychodów. Ponadto nie prowadzono rzetelnych analiz w zakresie przygotowania nUS pod względem organizacyjnym, merytorycznym i kadrowym do realizacji zadań związanych z weryfikacją rozliczeń CIT i identyfikowania nieprawidłowości w tym obszarze. Podjęto wprawdzie działania w celu wyjaśnienia przyczyn małej liczby prowadzonych postępowań podatkowych w CIT, nie przeprowadzono jednak analiz dotyczących niskiej

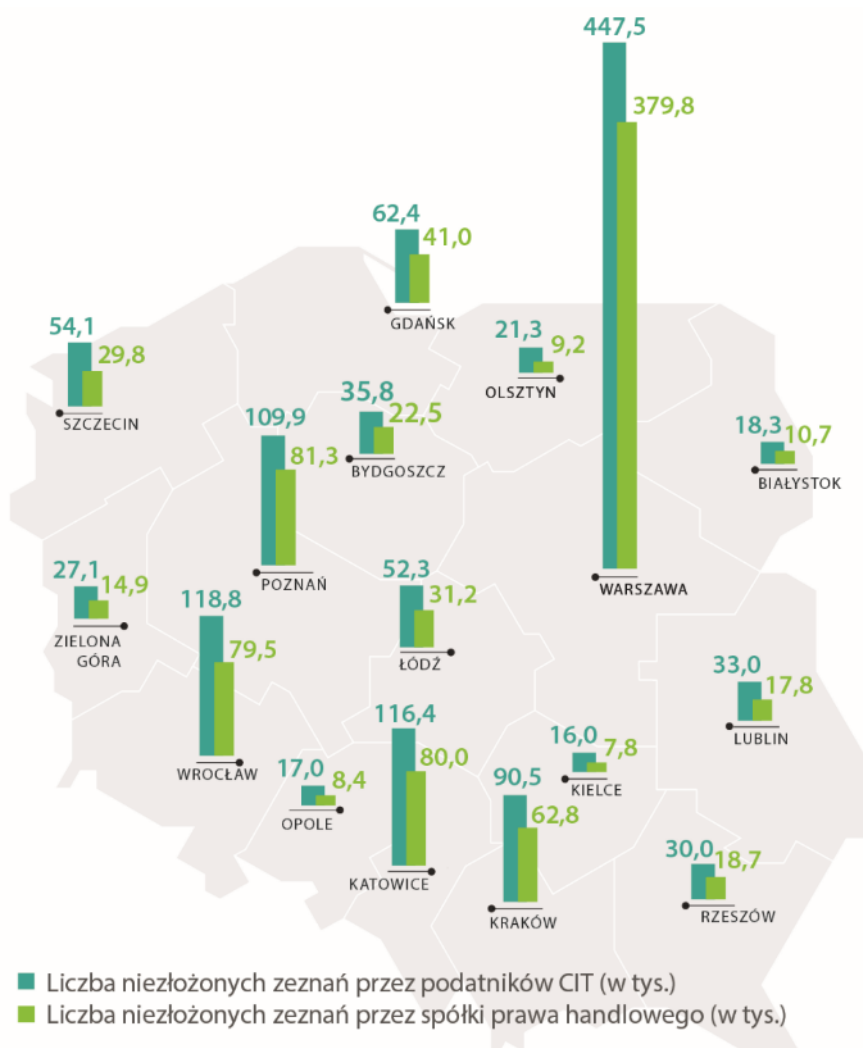
aktywności nUS w zakresie prowadzenia kontroli podatkowych w CIT bądź jej całkowitego braku. Kontrola NIK wykazała istotne bariery w obszarze organizacyjno-kadrowym, które utrudniały skuteczny nadzór naczelników nUS nad prawidłowością rozliczeń. W 43 US, obsługujących łącznie ponad 18 tys. spółek prawa handlowego, nie przeprowadziły żadnej kontroli w CIT, a kolejne 57 (ponad 26 tys. spółek) przeprowadziło tylko po jednej kontroli.

Skala niezłożonych przez podatników zeznań CIT-8

Według stanu na 30 czerwca 2023 r., łączna liczba niezłożonych zeznań CIT-8 za lata podatkowe, których zakończenie nastąpiło w latach 2017–2022, wyniosła 1250,4 tys. (w tym spółki prawa handlowego – 895,4 tys.). Zeznania za 2021 r. nie złożyło 258,2 tys. podatników CIT (w tym 190,9 tys. spółek), a za 2022 r. – 312,1 tys. podatników CIT (w tym 231,3 tys. spółek).

Infografika nr 9

Liczba niezłożonych zeznań przez podatników będących we właściwości nUS zeznań CIT-8 za lata podatkowe, których zakończenie nastąpiło w latach 2017–2022



Źródło: opracowanie własne NIK na podstawie danych ustalonych w trakcie przeprowadzonych kontroli.

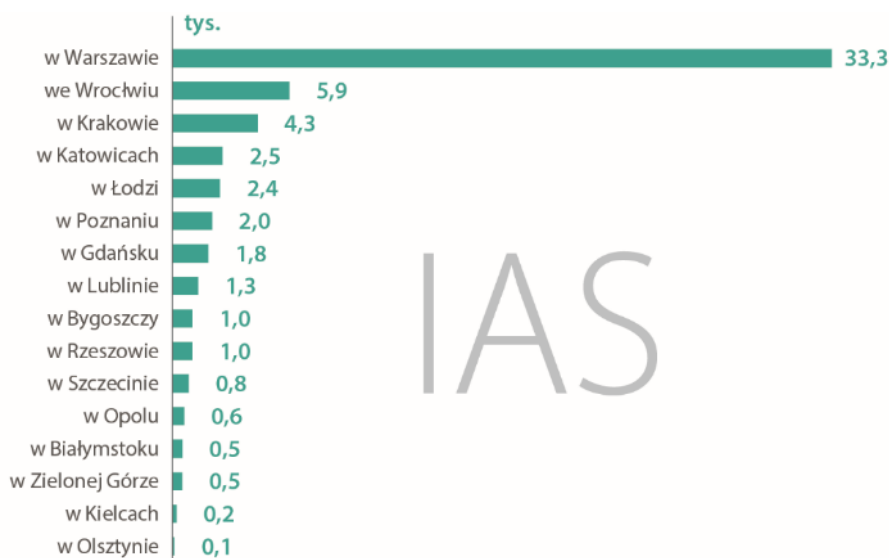
Liczba brakujących zeznań CIT za lata 2017–2022 ze wszystkich US (wyspecjalizowanych i niewyspecjalizowanych) wyniosła 1384,2 tys. zł, w tym 1016,6 tys. od spółek prawa handlowego.

Skala niezłożonych przez podatników formularzy NIP-8

Według stanu na 30 czerwca 2023 r., łączna liczba podatników CIT pozostających we właściwości nUS, którzy nie złożyli zgłoszeń identyfikacyjnych w zakresie danych uzupełniających wyniosła 58,3 tys. (46,8 tys. to spółki prawa handlowego). Liczba spółek zarejestrowanych po 1 stycznia 2021 r. w nUS bez złożonego zgłoszenia NIP-8 wyniosła 19,4 tys., tj. 15 % liczby, o jaką wzrosła liczba spółek w okresie objętym kontrolą (126,9 tys.).

Infografika nr 10

Liczba niezłożonych przez podatników będących we właściwości nUS formularzy NIP-8



Źródło: opracowanie własne NIK na podstawie danych ustalonych w trakcie przeprowadzonych kontroli.

**Brak nadzoru
w zakresie
egzekwowania
obowiązku złożenia
zeznań CIT-8**

W Ministerstwie Finansów prowadzono analizy ukierunkowane na podmioty, które nie złożyły zeznań CIT (m.in. analizy mające na celu wytypowanie podmiotów, które nie złożyły CIT-8 za 2020 r. i 2021 r., a prowadziły działalność gospodarczą). W trakcie kontroli NIK Szef KAS nie przedstawił dokumentów, które wskazywałyby na identyfikację trudności organów KAS w zakresie egzekwowania obowiązku złożenia przez podatników zeznania CIT-8.

Nie weryfikowano działań naczelników US w zakresie egzekwowania obowiązku złożenia zeznań CIT-8, stosowania *Wytycznych do czynności sprawdzających* (w tym skierowania sprawy do kontroli podatkowej lub postępowania podatkowego w przypadku braku reakcji podatnika na wezwanie, skierowania wezwań do osób upoważnionych do reprezentacji), karania podatników karą porządkową lub karą grzywny za wykroczenie skarbowe w przypadkach niezłożenia zeznań CIT-8.

W ww. *Wytycznych* określono m.in. zasady weryfikacji obowiązku składania zeznań i sprawozdań finansowych, przychodów z działalności gospodarczej, zaliczek na podatek oraz wpłat dokonanych za dany rok podatkowy, odliczeń od dochodu. Zawarto w nich ponadto dobre praktyki w zakresie podatku CIT wśród których wymieniono m.in. monitoring podmiotów nieskładających zeznań podatkowych, niekierowanie kolejnych wezwań do podmiotów, które nie składały 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.

Wyniki kontroli NIK przeprowadzonych w 10 nUS wykazały, że nie podejmowano skutecznych działań w celu wyegzekwowania od podatników CIT obowiązku złożenia zeznań CIT-8. Działania US ograniczyły się do kierowania wezwań do złożenia CIT-8 (najczęściej dwukrotnego), które były ignorowane przez podatników, bądź nieodbierane i pozostawione w aktach sprawy. Nie wykorzystywano wszystkich dostępnych możliwości w celu wyegzekwowania zeznań od podatników, tj. nie wzywano ich do złożenia wyjaśnień w sprawie przyczyn niezłożenia zeznań, nie nakładano kar porządkowych oraz nie prowadzono postępowań karnoskarbowych. W przypadku braku kontaktu z podatnikiem nie podejmowano działań zmierzających do ustalenia, czy podatnik nie posługuje się fałszywymi lub fikcyjnymi danymi adresowymi, a w konsekwencji – do uchylenia NIP.

Kontrole w nUS i IAS

Według art. 6 ust. 3 pkt 1 i 2 ustawy z dnia 15 lipca 2011 r. o kontroli w administracji rządowej²⁵, minister, kierownik urzędu centralnego kontroluje: podległe mu lub przez niego nadzorowane organy lub jednostki organizacyjne; jednostki podległe organom, o których mowa w pkt 1, lub przez nie nadzorowane.

W latach 2021-2023 (I półrocze), na podstawie ww. ustawy, przeprowadzono siedem kontroli w nUS, których zakres obejmował m.in. CIT, z czego: dwie kontrole w zakresie poprawności rejestracji podatników i płatników, dwie kontrole w zakresie prawidłowości prowadzenia kontroli podatkowych (w tym badaniem objęto tylko po jednej kontroli w CIT), jedną kontrolę w zakresie terminowości i rzetelności przekazywania zawiadomień o możliwości popełnienia przestępstw lub wykroczeń skarbowych (w tym badaniem objęto trzy sprawy dotyczące CIT), dwie kontrole w zakresie prawidłowości działań podejmowanych w toku postępowań egzekucyjnych (w tym badaniem objęto po jednej zaległości podatkowej w CIT). Przeprowadzono także jedną kontrolę w zakresie terminowości prowadzonych postępowań przez organ odwoławczy.

Nieprawidłowe działania w zakresie sprawowania nadzoru nad podległymi jednostkami KAS

W latach 2021-2023 (I półrocze) nie kontrolowano i nie weryfikowano działań dyrektorów IAS oraz naczelników nUS w zakresie prawidłowości i skuteczności działań podejmowanych w celu wyegzekwowania od podatników brakujących zeznań CIT-8 oraz uchylania NIP podatnikom w przypadkach, gdy posługiwali się fałszywymi lub fikcyjnymi danymi adresowymi swojej siedziby lub miejsca wykonywania działalności gospodarczej, natomiast egzekwowanie zgłoszeń identyfikacyjnych NIP-8 było badane tylko w kontrolach przeprowadzonych w dwóch nUS.

Jako przyczynę nieprowadzenia ww. działań, Szef KAS wskazał, że do jego zadań należy m.in. nadzór nad działalnością naczelników US, jednak zgodnie z art. 18 ustawy o KAS swoje zadania wykonuje przy pomocy m.in. dyrektorów IAS, natomiast zgodnie z art. 25 ust. 1 pkt 1 ww. ustawy bezpośredni nadzór nad działalnością naczelników US należy do podstawowych zadań właściwego dyrektora IAS. W ramach realizacji swoich obowiązków Szef KAS prowadził ciągły monitoring i nadzór nad działalnością dyrektorów IAS w zakresie kontroli celno-skarbowych, kontroli podatkowych i czynności sprawdzających, w tym w obszarze podatku CIT.

Brak nadzoru w zakresie wykorzystania ustaleń w VAT mających wpływ na prawidłowość rozliczeń w CIT

W Ministerstwie Finansów nie obejmowano nadzorem działalności nUS w zakresie podejmowania przez nich czynności sprawdzających lub kontroli podatkowych w CIT na podstawie wyników pozytywnych kontroli w VAT. Kontrole NIK przeprowadzone w nUS i IAS wykazały przypadki niepodjęcia działań zmierzających do wykorzystania przez nUS ustaleń z kontroli VAT do określenia CIT w prawidłowej wysokości, jak również nieuwzględniania tych zagadnień w działalności nadzorczej dyrektorów IAS.

Na podstawie informacji otrzymanych od siedmiu naczelników nUS wykazujących się niską aktywnością w prowadzeniu kontroli podatkowych w zakresie CIT ustalono, że w okresie objętym kontrolą przeprowadzili oni łącznie osiem kontroli w CIT, przy 118 kontrolach w VAT u podatników CIT, w wyniku których stwierdzono zaniżenie wartości sprzedaży lub zawyżenie wartości zakupów mogące mieć wpływ na rozliczenie w CIT.

Według Szefa KAS, nie obejmowano dodatkowym nadzorem działalności nUS w ww. zakresie, ponieważ decyzje w sprawie działań podejmują właściwi naczelnicy US. Wskazał, że organy KAS w przypadku wyników kontroli podatkowej w zakresie VAT, mających wpływ na prawidłowość rozliczeń CIT, mają obowiązek dokonania weryfikacji rozliczeń podatku dochodowego. Dbałość o zapewnienie by ta zasada była stosowana spoczywa na naczelniku US, nad którym bezpośredni nadzór sprawuje dyrektor IAS.

²⁵ Dz. U. z 2020 r. poz. 224.

Działania w zakresie prowadzenia analiz dotyczących rozliczania CIT w nUS

W ramach sprawowanego nadzoru, Szef KAS nie prowadził rzetelnych analiz w zakresie identyfikowania barier w realizacji zadań związanych z weryfikacją rozliczeń CIT przez naczelników nUS, w tym dotyczących przygotowania nUS pod względem organizacyjnym, merytorycznym i kadrowym. Podjęto wprawdzie działania w celu wyjaśnienia przyczyn małej liczby prowadzonych postępowań podatkowych w CIT, nie przeprowadzono jednak analiz dotyczących niskiej aktywności nUS w zakresie prowadzenia kontroli podatkowych w CIT bądź jej całkowitego braku. Tymczasem kontrola NIK wykazała istotne bariery w obszarze organizacyjno-kadrowym, które utrudniały skuteczny nadzór naczelników nUS nad prawidłowością rozliczeń podatników z tytułu CIT. W trakcie kontroli ustalono także, że 43 nUS obsługujące 18,7 tys. spółek prawa handlowego nie przeprowadziły przez 2,5 roku żadnej kontroli w CIT, a kolejne 57 urzędów, obsługujących 26,2 tys. spółek, przeprowadziło w tym okresie tylko po jednej kontroli.

Szef KAS wyjaśnił, że w Ministerstwie Finansów nieustannie dokonuje się analizy pracy US, w tym komórek analiz, czynności sprawdzających, kontroli podatkowej, orzecznictwa. Podkreślił, że bezpośredni nadzór nad realizacją zadań US sprawują dyrektorzy IAS, którzy w ramach swoich uprawnień prowadzą politykę kadrową w podległych jednostkach oraz mają bezpośredni wpływ na kształtowanie się kadr w poszczególnych US. Z poziomu centralnego poszczególne departamenty w Ministerstwie Finansów sprawują nadzór nad przedmiotowym obszarem zgodnie ze swoją właściwością rzeczową, np. Departament Orzecznictwa Podatkowego sprawuje nadzór nad postępowaniami podatkowymi m.in. przez udzielanie organom podległym Szefowi KAS wyjaśnień dotyczących stosowania przepisów prawa podatkowego.

Nieprawidłowe działania w zakresie prowadzenia analiz identyfikujących bariery w rozliczaniu CIT

Według informacji otrzymanych od dyrektorów IAS w trakcie kontroli NIK, występowanie barier stwierdzono w ośmiu²⁶ z 16 IAS. W szczególności były one związane z niedostateczną liczbą pracowników posiadających niezbędną wiedzę i doświadczenie pozwalające na prowadzenie analiz, kontroli i postępowań podatkowych, zwłaszcza z zakresu badania ksiąg rachunkowych.

Zróżnicowanie liczby podatników CIT w nUS

W trakcie kontroli NIK Szef KAS nie przedstawił dokumentów na okoliczność prowadzenia analiz, które obejmowałyby swoim zakresem adekwatność liczby pracowników zajmujących się weryfikacją prawidłowości rozliczeń podatników CIT w ramach czynności sprawdzających, kontroli podatkowych oraz prowadzeniem postępowań podatkowych i ich przygotowania do realizacji tych zadań. Nie obejmowano również analizą skali i skutków dysproporcji w obciążeniu poszczególnych US wynikających z przyrostu liczby podatników CIT.

Dla IAS objętych kontrolą liczba podatników CIT będących we właściwości nUS była istotnie zróżnicowana. W województwie mazowieckim zarejestrowano 251,8 tys. podatników, w tym najmniej podatników było w US w Zwoleniu (216), a najwięcej w III US Warszawa-Śródmieście (38,8 tys.). W województwie śląskim było 93,2 tys. podatników, w tym najmniej w US w Kłobucku (773), a najwięcej w I US w Katowicach (9,2 tys.). W województwie wielkopolskim było 87 tys. podatników, w tym najmniej w US w Chodzieży (713), a najwięcej w US Poznań-Wilda (13,5 tys.). W województwie zachodniopomorskim było 42,9 tys. podatników, w tym najmniej w US w Pyrzycach (660), a najwięcej w I US w Szczecinie (7,9 tys.). W województwie lubelskim było 31,6 tys. podatników, w tym najmniej w US w Parczewie (373), a najwięcej w I US w Lublinie (7,9 tys.).

Niewystarczająca realizacja potrzeb szkoleniowych

W okresie objętym kontrolą w MF nie poddawano analizie poziomu zaspokojenia potrzeb szkoleniowych w zakresie CIT i rachunkowości występujących w nUS. Działalność szkoleniową w KAS koordynowała Krajowa Szkoła Skarbowości (dalej: KSS). Potrzeby szkoleniowe badano w drodze ankiet przeprowadzanych przez KSS, w których poszczególne jednostki zgłaszały liczbę osób do przeszkolenia z danego tematu. Jak wyjaśnił Szef KAS, KSS nie zbiera w ankiecie informacji, które z tych zawnioskowanych miejsc będą przeznaczone

²⁶ IAS w: Zielonej Górze, Wrocławiu, Łodzi, Warszawie, Białymstoku, Gdańsku, Katowicach i Olsztynie.

dla nUS. KSS przydziela miejsca na poziomie województwa dla IAS, a ewentualny podział uczestników na osoby odbywa się już na poziomie danej IAS. KSS nie ma możliwości przeprowadzenia szczegółowych analiz dotyczących poziomu zaspokojenia potrzeb szkoleniowych tylko dla uczestników z nUS.

Pracownicy nUS uczestniczyli w szkoleniach organizowanych przez KSS dotyczących ustawy CIT, ustawy o rachunkowości, analizy sprawozdań finansowych, m.in. w zakresie nadpłat i zwrotów podatku, kontroli w zakresie cen transferowych i optymalizacji podatkowych, analizy sprawozdań finansowych, dokumentacji cen transferowych, metodologii kontroli CIT, metodologii kontroli podatkowej w wybranych branżach podwyższonego ryzyka, Polskiego Ładu (zmiany w CIT), cen transferowych, zmian w CIT wprowadzonych w 2022 r. Pracownicy nUS uczestniczyli w studiach podyplomowych m.in. w zakresie cen transferowych, rachunkowości finansowej, zarządczej i sprawozdawczości finansowej, przeciwdziałania agresywnemu planowaniu podatkowemu, CIT z elementami optymalizacji podatkowych i cen transferowych.

Pomimo podejmowanych ww. działań w zakresie podnoszenia kwalifikacji pracowników, dyrektorzy IAS w pismach kierowanych do Ministerstwa Finansów, a także w informacjach przekazanych NIK, wskazali na niewystarczającą liczbę wykwalifikowanej kadry, a także szkoleń w zakresie CIT, szczególnie dla nowo zatrudnionych pracowników.

Przykład

Dyrektor IAS w Warszawie, jako czynniki, które skutkowały małą liczbą postępowań prowadzonych w CIT wskazał m.in. ograniczenia kadrowe, w tym brak wyspecjalizowanej kadry do kontroli podatników prowadzących księgi rachunkowe, duże obciążenie pracą, zwiększenie ilości zadań przy takiej samej liczbie zatrudnionych osób, niewielką liczbę szkoleń w zakresie CIT rozszerzających i aktualizujących wiedzę ze szczególnym uwzględnieniem omówienia nowych mechanizmów oszustw podatkowych. **Dyrektor IAS w Opolu** wskazał na zmniejszającą się liczbę osób posiadających doświadczenie, brak szkoleń centralnych w zakresie CIT w celu dokształcania nowych pracowników, znaczące zaangażowanie pracowników w inne, poza orzecznictwem, kierunki działania organów podatkowych.

Sprawowanie nadzoru nad orzecznictwem

Dyrektorzy IAS, w związku z wymogami przyjętymi w *Rekomendacjach w zakresie poprawy jakości orzecznictwa w sprawach podatkowych*, przekazywali półroczne sprawozdania obejmujące m.in. dane o liczbie postępowań podatkowych prowadzonych przez organy KAS w I i II instancji, dane o liczbie decyzji wydanych przez organy pierwszej instancji, liczbie rozstrzygnięć organów drugiej instancji oraz liczbie skarg, w tym skarg kasacyjnych, wniesionych w danym okresie sprawozdawczym, w podziale na poszczególne tytuły podatkowe. Na podstawie tych sprawozdań przygotowano analizy (półroczne i roczne) orzecznictwa w sprawach podatkowych, w którym gromadzono informacje w zakresie działalności IAS, UCS oraz US bez podziału na wyspecjalizowane i niewyspecjalizowane. Analizy były przekazywane dyrektorom IAS wraz z zaleceniami odnoszącymi się do zagadnień wymagających poprawy i działań zaradczych.

Nieprawidłowe działania w zakresie przeprowadzenia analizy dotyczącej przeniesienia pracowników US do UCS

Nie przeprowadzono rzetelnej analizy reorganizacji struktury organizacyjnej jednostek KAS związanej z przeniesieniem pracowników kontroli podatkowej z US do UCS. W 2023 r. przeniesiono 25 % pracowników bez uprzedniego przeprowadzenia udokumentowanej analizy skutków takiego działania dla poboru podatków, w tym CIT. W szczególności nie zbadano konsekwencji pozbawienia naczelnika US kompetencji kontrolnych dla prawidłowości, skuteczności i efektywności weryfikacji rozliczeń podatkowych. Proces reorganizacji został rozpoczęty na podstawie polecenia Szefa KAS przekazanego podczas spotkań kierownictwa KAS w sierpniu i wrześniu 2022 r., które nie zostało potwierdzone w formie pisemnej.

W czerwcu 2022 r. została przeprowadzona analiza funkcjonowania komórek kontroli podatkowej w latach 2020-2022 (do 30 kwietnia), w ramach której sformułowano wnioski zmierzające do likwidacji komórek kontroli podatkowej w US. Notatkę w tym zakresie przedstawiono Szefowi KAS. Nie była ona opatrzona żadnym podpisem, stanowiąc jedyny dokument na okoliczność przedmiotowych zmian. W trakcie kontroli NIK Szef KAS nie wskazał, kiedy i przez kogo ta notatka została przedłożona i zatwierdzona.

W ww. analizie stwierdzono, że 70-80 % kontroli podatkowych w US mogłaby zostać zastąpiona czynnościami sprawdzającymi (rozszerzonymi o prawo do prowadzenia oględzin), gdyż KAS posiada szereg narzędzi informatycznych, baz danych, w których gromadzi i przetwarza cały zasób informacji otrzymywanych zarówno od podatników jak i innych instytucji, organów. W ww. notatce zarekomendowano zmiany ustawowe, tj. rozszerzenie zakresu stosowania czynności sprawdzających, zakończenie stosowania procedury kontroli podatkowej (do czerwca 2023 r.) oraz zlikwidowanie komórki kontroli do końca 2023 r., stopniowe (od początku 2023 r.) przesuwanie pracowników do wykonywania czynności sprawdzających lub kontroli celno-skarbowej (ok. 1 tys. osób, 25–30 %). W notatce tej przyjęto zawyżone dane za 2021 r. dotyczące ustaleń z czynności sprawdzających. Według *Sprawozdania Szefa KAS za 2021 r.* kwota ustaleń wyniosła 4343 mln zł, a nie 6663,5 mln zł. W porównaniu do 2020 r., w którym kwota ustaleń z czynności sprawdzających wyniosła 5051 mln zł, w 2021 r. zmalała ona o 708 mln zł (14%). Nieuzasadnione więc było stwierdzenie, że ustalenia czynności sprawdzających rosną. Nie uwzględniono także efektywności kontroli podatkowych i czynności sprawdzających. W 2020 r. i 2021 r. efektywność kontroli podatkowych wyniosła odpowiednio 254,7 tys. zł i 191,9 tys. zł, natomiast czynności sprawdzających tylko 1,9 tys. zł i 1,5 tys. zł. Ponadto ww. analiza nie uwzględniała: struktury kontroli podatkowych w odniesieniu do poszczególnych tytułów podatkowych, liczby przeprowadzonych w toku kontroli czynności dowodowych (np. przesłuchania strony i świadków, oględzin, czynności sprawdzających u kontrahentów kontrolowanego), informacji co do sposobu weryfikacji w ramach czynności sprawdzających tematów kontroli (tj. transakcji pomiędzy podmiotami, prawidłowości naliczania i wpłaty zaliczek na podatek dochodowy podatnika i płatnika, danych rejestracyjnych, kontroli ewidencjonowania i użytkowania kas rejestrujących) oraz czasu trwania kontroli doraźnych i właściwych.

Rozpoczęcie konsultacji w sprawie zmian do ustawy Ordynacja podatkowa, które zawierały zniesienie kompetencji naczelnika US do przeprowadzenia kontroli podatkowej na rzecz rozszerzenia jego uprawnień w ramach czynności sprawdzających nastąpiło w czerwcu 2023 r.

Procedury w zakresie egzekwowania zeznań CIT-8

Szef KAS kierował do podległych jednostek zalecenia, w tym m.in.: *Rekomendacje w sprawie zasad prowadzenia działań przez jednostki organizacyjne Krajowej Administracji Skarbowej w obszarze zapobiegania i zwalczania nieprawidłowości podatkowych i celnych* (grudzień 2020 r.), *Wytyczne do czynności sprawdzających* (wrzesień 2021 r.)²⁷. Do IAS przekazano analizy *Orzecznictwa w sprawach podatkowych*, w tym m.in. w piśmie z 28 czerwca 2022 r., przekazującym raport *Orzecznictwo w sprawach podatkowych za 2021 rok*, Szef KAS zwrócił uwagę na niską liczbę postępowań podatkowych prowadzonych z zakresu CIT (0,4 % wszystkich zakończonych postępowań), zobowiązał dyrektorów do poinformowania o rodzaju podjętych działań lub przekazania wyjaśnień, że podjęcie takich działań nie jest konieczne.

²⁷ Poprzednio obowiązywał dokument *Czynności sprawdzające* (maj 2017 r.).

**Procedury w zakresie
egzekwowania
zgłoszeń NIP-8**

Według pkt I.12 *Procedury postępowania w sprawie prowadzenia rejestru podatników i płatników, rejestru podatników VAT oraz rejestru podatników transakcji wewnątrzspółnotowych* (czerwiec 2022)²⁸ w przypadku niezłożenia przez podmiot wpisany do KRS zgłoszenia NIP-8 nUS był zobowiązany do sporządzenia stosownego wezwania, a niedokonanie zgłoszenia podlega sankcjom wskazanym w Kodeksie karnym skarbowym.

**Nieprawidłowe
procedury przy
rejestracji
podmiotu CIT**

W *Procedurze postępowania w sprawie analizy ryzyka rejestracji podmiotu* (maj 2018 r.) nie uwzględniono przeprowadzenia analizy ryzyka rejestracyjnego podmiotu CIT na etapie rejestracji dla potrzeb CIT, co skutkowało brakiem oceny ryzyka rejestracyjnego podmiotów rejestrujących się w KRS, nawet w przypadku braku złożenia zgłoszenia identyfikującego NIP-8. Analiza ta była przewidziana jedynie na etapie rejestracji w VAT. W okresie objętym kontrolą liczba podatników CIT w nUS wzrosła o 153,4 tys., w tym niebędących jednocześnie podatnikami VAT o 79,3 tys., co stanowiło 51,7 % liczby podatników. Oznacza to, że według ww. *Procedury* w nUS nie było obowiązku prowadzenia analizy ryzyka rejestracyjnego wobec ponad połowy nowo zarejestrowanych podatników CIT.

Rejestracja w CRP KEP podmiotów wpisanych do KRS oraz nadanie NIP co do zasady odbywała się automatycznie, a podatnicy wpisani do KRS byli zobowiązani do złożenia naczelnikowi US zgłoszenia identyfikacyjnego danych uzupełniających na formularzu NIP-8. W uprzednio obowiązującej *Procedurze postępowania w sprawie analizy ryzyka rejestracji podmiotu* (sierpień 2017 r.)²⁹ określono, że w przypadku podmiotów objętych obowiązkiem rejestracji w KRS analiza ryzyka rejestracyjnego powinna być przeprowadzona niezwłocznie po dokonaniu w urzędzie zgłoszenia NIP-8 i powiązana z analizą przesłanek uzasadniających uchylenie NIP z urzędu.

Zgłoszenie identyfikacyjne podatników wpisanych do KRS zawiera dane objęte treścią wpisu w KRS oraz dane uzupełniające (m.in. wykaz rachunków bankowych, adresy miejsc prowadzenia działalności, dane prowadzącego dokumentację rachunkową, adres miejsca przechowywania dokumentacji rachunkowej, dane kontaktowe). Dane podstawowe objęte wpisem w KRS automatycznie zasilają CRP KEP. Dane uzupełniające, wymagane przepisami prawa na potrzeby prowadzonych rejestrów i ewidencji m.in. przez KAS i Zakład Ubezpieczeń Społecznych, wymagają zgłoszenia w wyniku samodzielnego działania zobowiązanego podmiotu i mają istotne znaczenie z punktu widzenia realizacji zadań powierzonych organom administracji publicznej. Brak analizy ryzyka rejestracyjnego nowo rejestrowanych podatników CIT utrudnia identyfikowanie podmiotów obarczonych wysokim ryzykiem podatkowym, a tym samym podejmowanie wobec nich adekwatnych działań weryfikacyjnych.

Zgodnie z art. 272 pkt 5 ustawy Ordynacja podatkowa organy podatkowe pierwszej instancji, dokonują czynności sprawdzających, mających na celu weryfikację danych i dokumentów przedstawionych przez podatników dokonujących rejestracji podatkowej. Żaden z obowiązujących przepisów prawa nie ogranicza weryfikacji, prowadzenia analiz, czy czynności sprawdzających wyłącznie do nowo zarejestrowanych podatników VAT.

**Identyfikacja
przyczyn niskiej
liczby kontroli
podatkowych**

Dyrektorzy IAS zidentyfikowali przyczyny niskiej liczby postępowań podatkowych w zakresie CIT, do których zaliczono m.in.: rzadsze popełnianie błędów w rozliczeniach przez osoby prawne skutkujących koniecznością przeprowadzenia kontroli oraz postępowań podatkowych; przeprowadzone analizy podmiotów CIT nie wytypowały podmiotów spełniających kryteria efektywności kontroli podatkowych i uszczupień powyżej 3 tys. zł; brak podmiotów w grupie ryzyka i „mała opłacalność” kontroli w CIT w stosunku do innych podatków (głównie VAT); złożoność zagadnień w CIT wymagająca wysokiej specjalizacji pracowników, a wielu z aktualnie zatrudnionych

²⁸ Wcześniej obowiązywała „Procedura postępowania w sprawie prowadzenia rejestru podatników i płatników” (Warszawa, sierpień 2017).

²⁹ Pkt. 2.2, str. 3.

w komórkach kontroli i postępowań podatkowych nie posiada praktycznej wiedzy, zwłaszcza w zakresie prowadzenia i kontrolowania pełnej księgowości; przeciążenie organów podatkowych dodatkowymi obowiązkami i zadaniami; realizacja zadań w łączonych komórkach (wszystkie podatki), w których główny nacisk kładzie się na VAT; ograniczenia kadrowe oraz brak specjalistycznych szkoleń (głównie w zakresie rachunkowości); przeprowadzenie kontroli oraz postępowań wymagających zaangażowania pracowników o odpowiedniej wiedzy i doświadczeniu.

Kierunki działania i rozwoju KAS

Szef KAS na lata 2021-2023, na podstawie art. 7 ust. 3 ustawy o KAS określił kierunki działania i rozwoju KAS, wskazując w nich cele do osiągnięcia, mierniki/wskaźniki ich pomiaru oraz zasady składania przez dyrektorów IAS raportów z realizacji tych kierunków. W ramach kierunku w zakresie zapewnienia stabilnych finansów publicznych wyznaczono na: 2021 r., 2022 r. oraz 2023 r. m.in. cel dotyczący wzrostu skuteczności i efektywności poboru należności podatkowych w wyniku działalności pionu kontroli KAS. Nie określono celów w zakresie poboru CIT, a przyjęte mierniki/wskaźniki odnosiły się do ogólnej skuteczności i efektywności kontroli podatkowych bez wyodrębnienia poszczególnych tytułów podatkowych. W 2023 r. przyjęto wskaźnik realizacji kontroli, który przypisywał najwyższą wagę kontrolom CIT.

W latach 2021-2022 miernik w zakresie skuteczności kontroli był obliczany jako liczba kontroli zakończonych w okresie rozliczeniowym z ustaleniami powyżej 3 tys. zł do liczby kontroli podatków, jednak bez podziału na poszczególne podatki. W 2023 r. miernik dotyczący efektywności kontroli podatków był obliczany jako liczba kontroli zaakceptowanych w okresie sprawozdawczym z kwotą uszczuplenia powyżej 5 tys. zł i/lub kwotą zmniejszenia straty powyżej 15 tys. zł do liczby zaakceptowanych kontroli podatkowych. Miernik odnoszący się do realizacji kontroli podatkowych był obliczany jako punkty za realizację zadań z zakresu kontroli podatkowych, przyjęto średnią liczbę kontroli na etat (5 szt.), a liczbę punktów uzależniono od rodzaju podatków i kontroli (właściwych, doraźnych), tj. na przykład za kontrolę CIT przyjęto 12 pkt., PIT – 9 pkt., VAT- 1 pkt., kontrole doraźne – 0,5 pkt.

Mierniki, wskazane w *Kierunkach działania i rozwoju KAS* (12 – Skuteczność kontroli dotyczących podatków - 2021 r., 1.2.1 – Efektywność kontroli podatków – 2022 r. i 2023 r.), ustanowiono w taki sposób, że ocenę efektywności/skuteczności kontroli podatkowych (w tym w CIT) uzależniono wyłącznie od przekroczenia wartości ustaleń podatkowych, która wynosiła 3 tys. zł w latach 2021–2022 oraz 5 tys. zł w 2023 r., pomijając ogólną wartość ustaleń. Nie uwzględniono także rodzaju podatku, w zakresie którego prowadzona była kontrola podatkowa, co ma znaczenie ze względu na okresy rozliczeniowe, które mają być objęte kontrolą (w VAT okresem rozliczeniowym co do zasady jest miesiąc, w CIT rok podatkowy). Ustanowiony miernik dla oceny efektywności/skuteczności kontroli podatkowych skutkuje tym, że z punktu widzenia organu podatkowego za tak samo efektywną (skuteczną) kontrolę podatkową uznaje się kontrolę z ustaleniami podatkowymi 3,1 tys. zł lub 5,1 tys. zł za miesięczny okres rozliczeniowy oraz kontrolę CIT za okres roczny z wielokrotnie wyższą kwotą uszczuplenia. W ocenie NIK, biorąc pod uwagę specyfikę kontroli CIT, wpływało to na niską aktywność kontrolną nUS w tym zakresie. Dopiero od 2023 r. wprowadzono wskaźnik w zakresie realizacji kontroli, którego wartość była powiązana m.in. z rodzajem podatku.

5.2. Izby administracji skarbowej

Stwierdzono nieprawidłowości w nadzorze nad nUS

W kontrolowanych IAS nie rozpoznano istotnych problemów związanych ze skalą niewywiązywania się podatników z obowiązku składania zeznań podatkowych. Nie analizowano też skali niewywiązywania się przez nowo rejestrujących się podatników CIT z obowiązku podania uzupełniających danych rejestracyjnych oraz posługiwania się przez podatników CIT fałszywymi bądź fikcyjnymi danymi adresowymi. Nie weryfikowano kompletności działań podejmowanych w urzędach w zakresie korzystania z instrumentu w postaci uchylania NIP.

Zadania dyrektorów IAS w zakresie prowadzenia polityki kadrowej i szkoleniowej

Dyrektor IAS wykonuje zadania kierownika jednostki organizacyjnej w sprawach z zakresu pracy i służby funkcjonariuszy w IAS wraz z podległymi jednostkami organizacyjnymi (art. 145 ust. 1 ustawy o KAS). Realizacja polityki kadrowej i szkoleniowej przez dyrektora w IAS, o której mowa w art. 25 ust. 1 pkt 9 ww. ustawy, dotyczy także podległych US. Do zadań komórki personalnej IAS, zgodnie z § 2 ust. 4b pkt 1 załącznika nr 5 do zarządzenia w sprawie organizacji Krajowej Informacji Skarbowej, izby administracji skarbowej, urzędu skarbowego, urzędu celno-skarbowego i Krajowej Szkoły Skarbowości oraz nadania im statutów³⁰ należy m.in. zarządzanie kompetencjami pracowników i ich rozwojem, budowanie struktury zatrudnienia (planowanie, podział etatów, badanie obciążenia pracą), organizowanie i koordynowanie szkoleń oraz podnoszenia kwalifikacji zawodowych, współpraca z Krajową Szkołą Skarbowości, kierowanie na szkolenia. Do zadań wszystkich komórek organizacyjnych należy sprawowanie nadzoru nad działalnością podległych US i prawidłowością prowadzonych postępowań (§ 2 ust. 1 pkt 3 ww. załącznika).

Liczba podatników CIT w kontrolowanych IAS oraz ich rozliczenia podatkowe

W pięciu skontrolowanych IAS (w Warszawie, Katowicach, Poznaniu, Szczecinie i Lublinie), liczba podatników CIT zarejestrowanych w nUS wyniosła 506,5 tys.³¹, tj. 94 % wszystkich podatników CIT w ww. IAS (536,5 tys.) oraz 52 % w nUS w całym kraju (971,6 tys.). Najwięcej podatników CIT było zarejestrowanych w IAS w Warszawie 251,8 tys. (50 %), najmniej 31,6 tys. (6 %) w IAS w Lublinie. W IAS w Katowicach było to 93,2 tys. (18 %), w IAS w Poznaniu 87 tys. (17 %), a w IAS w Szczecinie 42,9 tys. (9 %).

Za rok podatkowy, który zakończył się w 2021 r., 317,5 tys. podatników pozostających we właściwości nUS złożyło zeznania CIT-8 (co stanowiło 93 % wszystkich podatników CIT, którzy złożyli CIT-8 w ww. IAS), z czego dochód zadeklarowało 174,7 tys., a stratę 99,8 tys., co stanowiło odpowiednio 90 % wszystkich podatników, którzy osiągnęli dochód oraz 95 % wszystkich podatników, którzy ponieśli stratę. Podatek należny w łącznej wysokości 4,5 mld zł zadeklarowało 108,4 tys. podatników (87 % podatników deklarujących podatek należny), przy czym wartość podatku należnego stanowiła tylko 8 % wartości podatku należnego zadeklarowanego przez wszystkich podatników CIT kontrolowanych IAS (58,9 mld zł).

5.2.1. Działalność analityczna, prognostyczna i badawcza oraz analiza ryzyka w obszarze podatku dochodowego od osób prawnych

Działalność analityczna w obszarze CIT

W kontrolowanych IAS nie prowadzono udokumentowanej działalności analitycznej w obszarze CIT, z uwzględnieniem specyfiki podmiotów pozostających we właściwości nUS. Na poziomie IAS nie wykorzystywano kryteriów typowania do kontroli podatników CIT wypracowanych na poziomie MF w ramach analiz przedmiotowych, w których cyklicznie wskazywano na wysoki poziom ryzyka wykazywania podstawy opodatkowania CIT w nieprawidłowej wysokości oraz istotne skutki budżetowe tego ryzyka.

³⁰ Dz. Urz. MF z 2023 r. poz. 61, ze zm.

³¹ Według danych przekazanych przez Ministerstwo Finansów.

W czterech IAS³² przeprowadzono analizy podmiotowe we własnym zakresie, efektem których było wytypowanie do dalszych czynności weryfikacyjnych także podatników CIT w nUS.

Dobra praktyka

W IAS w Lublinie przeprowadzono 19 analiz podmiotowych m.in. w zakresie nieprawidłowej podstawy opodatkowania i odliczeń od dochodu, zawyżania kosztów uzyskania przychodów, agresywnego planowania i przestępstw podatkowych, utraty zwolnienia podmiotowego w VAT przez podatników CIT. Podmiotowe analizy ryzyka przeprowadzane były w obszarach, które dotyczyły w szczególności spraw skomplikowanych i złożonych (bardzo dużych zbiorów danych, danych nieuporządkowanych, wymagających sięgania do wielu baz danych i stosowania złożonych algorytmów typowania).

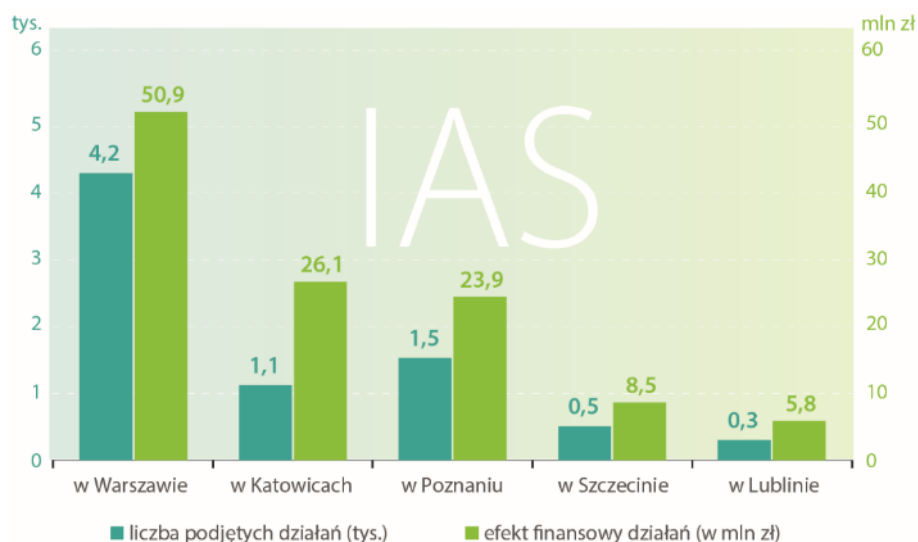
Działania weryfikacyjne dotyczące list typowań brutto

Działalność IAS skoncentrowana była głównie na analizach (listach typowań brutto) przesyłanych z poziomu centralnego, w których wytypowane były także podmioty podlegające nUS, charakteryzujące się wysokim ryzykiem nieprawidłowości w zakresie CIT. Analizy przekazywano do US celem dalszej weryfikacji w ramach czynności sprawdzających, kontroli podatkowej. W IAS monitorowano wykorzystanie ww. analiz oraz rezultaty przeprowadzonej weryfikacji, o czym informowano MF.

Łączna liczba podmiotów CIT przekazanych na listach typowań brutto do pięciu skontrolowanych IAS wyniosła 9 tys., przy czym do weryfikacji przez nUS wytypowano 8 tys. podmiotów (tj. 89 %). Urzędy te przeprowadziły łącznie 5,8 tys. czynności sprawdzających, 177 kontroli podatkowych, 14 postępowań podatkowych oraz 1640 innych działań (np. analiza, skutkująca podjęciem decyzji o odstąpieniu od dalszych działań). Kwota uszczerpień wyniosła 115,2 mln zł.

Infografika nr 11

Liczba podjętych przez nUS w poszczególnych IAS, działań wobec podmiotów wytypowanych na listach typowań brutto oraz efekty finansowe tych działań



Źródło: opracowanie własne NIK na podstawie danych ustalonych w trakcie przeprowadzonych kontroli.

Przykłady

IAS w Warszawie przekazano na listach typowań brutto najwięcej podmiotów (4,7 tys.), w tym 4,2 tys. dotyczyło nUS (przeprowadzono m.in. 2,8

³² W IAS w Lublinie, IAS w Poznaniu, IAS w Katowicach, IAS w Szczecinie.

tys. czynności sprawdzających, 65 kontroli podatkowych, dwa postępowania podatkowe, wartość uszczupień wyniosła 50,9 mln zł).

IAS w Lublinie otrzymała najmniej podmiotów (421), z czego 344 zostały przekazane do nUS (przeprowadzono 286 czynności, 26 kontroli, jedno postępowanie, wartość uszczupień – 5,8 mln zł).

Dyrektorzy IAS wskazywali, że wiodącą rolę w zakresie działalności analitycznej, prognostycznej i badawczej posiada Departament Analiz Krajowej Administracji Skarbowej w MF. Powyższe podejście było rozbieżne z zapisami *Polityki Zarządzania Procesem Analitycznym w Krajowej Administracji Skarbowej*, obowiązującej w KAS od kwietnia 2019 r., według których poza pogłębionymi analizami podmiotów typowanych na poziomie MF, na poziomie regionalnym powinny być prowadzone także analizy z własnej inicjatywy z wykorzystaniem reguł wypracowanych na szczeblu centralnym lub we własnym zakresie³³.

Regionalne zespoły analityczne, koordynowane przez komórkę analiz usytuowaną w IAS, powinny prowadzić analizy podmiotowe nie tylko w stosunku do podmiotów znajdujących się na listach typowań brutto przekazanych przez MF. Działania powinny być ukierunkowane na prowadzenie analiz podmiotowych wszczętych z własnej inicjatywy, prowadzonych z wykorzystaniem m.in. reguł typowania ustalonych przez MF w analizach przedmiotowych lub w ustalonych przez siebie założeniach analitycznych.

Nie zidentyfikowano nowych zagrożeń i problemów związanych z CIT

W kontrolowanych IAS nie zidentyfikowano nowych zagrożeń, które mogły zainicjować proces identyfikacji ryzyka w obszarze CIT lub prowadzenia ewidencji podatników wpisanych do KRS. W nUS nie kierowano także wniosków o wszczęcie identyfikacji ryzyka (lub przegląd zidentyfikowanego ryzyka) w obszarze obliczeń CIT.

Do dwóch IAS przekazano z nUS sygnały dotyczące ryzyk i mechanizmów nieprawidłowości w rozliczeniach CIT. Do IAS w Lublinie przekazano zgłoszenia, które dotyczyły schematu rejestracji spółek w kontekście VAT i CIT, kwestii związanych np. z wystawianiem paragonów, sposobem ewidencjonowania sprzedaży, podmiotów zawyżających koszty uzyskania przychodów z tytułu nabyć towarów i usług nie związanych z prowadzoną działalnością gospodarczą, dokonujących płatności gotówkowych lub na rachunki bankowe niewskazane w wykazie podatników VAT (tzw. „biała lista”). IAS w Poznaniu otrzymała informację o ustalonym nowym schemacie zachowań podmiotów, polegającym na celowym przekształcaniu i tworzeniu nowych spółek dla uniknięcia odpowiedzialności podatkowej.

Skala niezłożonych zeznań CIT-8 ustalona w toku kontroli NIK

W działalności analitycznej IAS nie rozpoznano istotnych problemów, związanych ze skalą niewywiązywania się podatników z obowiązku składania zeznań CIT-8. Według stanu na 30 czerwca 2023 r., w kontrolowanych IAS liczba niezłożonych zeznań CIT-8 w nUS za lata 2017-2022 wyniosła ponad 761 tys., w tym liczba niezłożonych zeznań przez spółki prawa handlowego to 588,7 tys. (77 %). Największa liczba niezłożonych CIT-8³⁴ wystąpiła w IAS w Warszawie (447,5 tys.), najmniejsza w IAS w Lublinie (33 tys.).

Niska liczba ukaranych podatników unikających składania zeznań CIT-8

Według danych z trzech IAS (w Lublinie, Poznaniu i Szczecinie), w których liczba niezłożonych zeznań CIT-8 za lata 2017-2022 wyniosła 141,3 tys. zł, karę grzywny nałożono tylko wobec 156 podmiotów (0,1 %) na łączną kwotę 102,4 tys. zł. W przypadku czterech IAS (w Lublinie, Poznaniu, Szczecinie i Katowicach), przy 256,4 tys. niezłożonych zeznań, karę porządkową nałożono tylko wobec 161 podmiotów unikających składania zeznań CIT-8 (0,06 %) na łączną kwotę 248,5 tys. zł. Niekaranie podatników za niewywiązywanie się z podstawowego obowiązku, jakim było złożenie zeznania CIT-8, głównie wynikało z niepodejmowania działań w nUS w celu skutecznego ich

³³ Polityka Zarządzania Procesem Analitycznym w Krajowej Administracji Skarbowej, pkt 1.2.3., str. 9.

³⁴ Według danych pozyskanych w trakcie kontroli przeprowadzonej w MF.

egzekwowania. Było to spowodowane trudnościami kadrowymi oraz brakiem reakcji podatników na wezwania.

Skala niezłożonych zgłoszeń NIP-8 ustalona w toku kontroli NIK

W IAS nie analizowano też skali wywiązywania się przez nowo rejestrujących się podatników CIT z obowiązku podania uzupełniających danych rejestracyjnych na zgłoszeniu NIP-8. Według stanu na 30 czerwca 2023 r., w kontrolowanych IAS w nUS 39,9 tys. podmiotów wpisanych do KRS nie złożyło zgłoszenia identyfikacyjnego NIP-8. Najwięcej³⁵ w IAS w Warszawie (33,3 tys.), najmniej w IAS w Szczecinie (0,8 tys.).

Przykłady

W **IAS w Warszawie** w nUS tylko 361 podatników ukarano karą grzywny w łącznej kwocie 202,9 tys. zł. W **IAS w Poznaniu** w nUS kary grzywny nałożone zostały 70 podmiotom na kwotę 36,8 tys. zł.

W **IAS w Lublinie** tylko w trzech nUS nałożono kary grzywny sześciu podatnikom na kwotę 2,3 tys. zł. Kontrole przeprowadzone przez NIK w **III US w Lublinie** i **US w Chełmie** wykazały, że działania w celu wyegzekwowania od podatników zgłoszenia NIP-8 ograniczały się do wysłania bezskutecznego wezwania do ich złożenia. Jednocześnie np. w III US w Lublinie prawie połowa braku zgłoszeń NIP-8 dotyczyła podatników zarejestrowanych w KRS przed 2021 r., a podatnicy nie byli karani za naruszenie tego obowiązku.

Działalność analityczna nie obejmowała zagadnień związanych z uchylaniem NIP

W działalności analitycznej IAS nie uwzględniano także kwestii związanych z ryzykiem i skalą pozostawiania w bazie podatników CIT podmiotów posługujących się fałszywymi bądź fikcyjnymi danymi adresowymi. Brak działań naczelników nUS w zakresie uchylania NIP, pomimo dysponowania stosownym instrumentem, przyczynia się do osłabiania wiarygodności danych zawartych w KRS.

5.2.2. Nadzór nad naczelnikami niewyspecjalizowanych urzędów skarbowych w zakresie rozliczeń podatku dochodowego od osób prawnych

Nie zidentyfikowano barier w wykonywaniu zadań w CIT

W kontrolowanych IAS nie prowadzono analiz w zakresie przygotowania nUS do realizacji zadań związanych z weryfikacją rozliczeń CIT, pod względem adekwatności liczby pracowników zajmujących się weryfikacją rozliczeń podatników CIT i ich przygotowania do realizacji tych zadań.

Przykłady

Jako przyczyny nieprowadzenia ww. analiz wskazywano m.in., że:

- polityka zarządzania kadrami oraz efektywne wykorzystanie zasobów ludzkich do realizacji zadań należy do naczelników US (**IAS w Lublinie, Poznaniu i Szczecinie**),
- komórki kontroli podatkowej i czynności sprawdzających w nUS obejmują wszystkie rodzaje podatków i przeprowadzenie analizy tylko w zakresie CIT byłoby problematyczne (**IAS w Katowicach i Warszawie**).

W **IAS w Lublinie** zwrócono uwagę na znaczne różnice w obciążeniu pracowników pobierających dodatek kontrolerski, natomiast w **IAS w Szczecinie** analizowano liczbę przeprowadzonych działań, w tym w przeliczeniu na jednego pracownika zatrudnionego w komórkach kontroli podatkowej, czynności sprawdzających, a 30 czerwca 2023 r. powołano zespół do spraw bieżącej analizy obciążenia pracą w US.

W okresie objętym kontrolą liczba pracowników w nUS w kontrolowanych IAS, wykonujących czynności sprawdzające i kontrole podatkowe w obszarze CIT

³⁵ Według danych pozyskanych w trakcie kontroli przeprowadzonej w MF.

wyniosła odpowiednio 1706 i 635. Łączna liczba zeznań podatkowych (pierwsza wersja) złożonych w 2021 r. wyniosła 298,7 tys., natomiast w 2022 r. 304,6 tys.

W nUS występowały dysproporcje dotyczące liczby pracowników zajmujących się weryfikacją rozliczeń CIT w ramach czynności sprawdzających lub kontroli podatkowych, w stosunku do liczby podlegających im podatników.

W niewielkim zakresie organizowano szkolenia w zakresie CIT

Identyfikowanie potrzeb szkoleniowych odbywało się głównie na podstawie ankiet przekazywanych corocznie przez Krajową Szkołę Skarbowości. W okresie objętym kontrolą w kontrolowanych IAS pracownicy brali udział w 208 szkoleniach o tematyce związanej z ustawą CIT oraz ustawą o rachunkowości, w ramach których przeszkolono ok. 16,6 tys. pracowników nUS (na platformie szkoleniowej dostępne były szkolenia dla pracowników US). Najwięcej szkoleń zostało zorganizowanych przez Krajową Szkołę Skarbowości (118), w MF przeprowadzono 33 szkolenia, natomiast tylko dwie IAS zrealizowały szkolenia we własnym zakresie: IAS w Poznaniu (7) oraz IAS w Warszawie (26).

Niemniej jednak nierozwiązany pozostawał problem niedostatecznej liczby pracowników posiadających niezbędną wiedzę i doświadczenie pozwalające na prowadzenie analiz, kontroli i postępowań podatkowych, zwłaszcza z zakresu badania ksiąg rachunkowych.

Przykłady

Dyrektor **IAS w Katowicach** wskazał na niewystarczającą liczbę doświadczonych analityków, kontrolerów oraz orzeczników w zakresie CIT, a także na fluktuację kadr i odejścia doświadczonych pracowników, w tym proces przechodzenia pracowników kontroli podatkowej i czynności sprawdzających do komórek UCS. Rozproszenie kompetencji w komórkach orzeczniczych nie sprzyjało specjalizacji w CIT (podatek o wyjątkowym poziomie złożoności), a większa liczba spornych spraw w VAT wymuszała specjalizację w tym podatku.

Dyrektor **IAS w Warszawie** wskazał m.in. na bariery kadrowe, podkreślając, że pracownicy powinni wykazywać się szeroką wiedzą podatkową i specjalistyczną. Problemem było pozyskanie osób z umiejętnościami programistycznymi, które opracowywałyby własne raporty na podstawie baz danych oraz brak wystarczającej liczby szkoleń.

Procedury postępowania w sprawie prowadzenia rejestru podatników

Sposób działania US wobec podmiotów wpisanych do KRS, które nie wywiązują się z obowiązku złożenia zgłoszenia identyfikacyjnego NIP-8 oraz wobec podmiotów posługujących się fikcyjnymi lub fałszywymi danymi adresowymi został określony w *Procedurze postępowania w sprawie prowadzenia rejestru podatników i płatników* (sierpień 2017), a następnie w *Procedurze postępowania w sprawie prowadzenia rejestru podatników i płatników, rejestru podatników VAT oraz rejestru podatników transakcji wewnątrzspółnotowych* (czerwiec 2022). Według ww. procedur pracownicy US byli obowiązani, w przypadku:

- braku zgłoszenia NIP-8 po wyznaczonym terminie – do sporządzenia stosownego wezwania z zaznaczeniem, że niedokonanie zgłoszenia identyfikacyjnego w terminie podlega sankcjom wskazanym w Kodeksie karnym skarbowym;
- gdy podatnik posługuje się fałszywymi lub fikcyjnymi danymi adresowymi swojej siedziby lub miejsca wykonywania działalności gospodarczej – do prowadzenia z urzędu czynności zmierzających do uchylenia NIP.

Niewystarczająco sprawowano nadzór nad realizacją zadań w zakresie ewidencji i identyfikacji podatników CIT

Nadzór pięciu dyrektorów IAS nad realizacją zadań w zakresie ewidencji i identyfikacji podatników nie był wystarczający. W trzech IAS (w Katowicach, Warszawie i Szczecinie) nie obejmowano nadzorem działań naczelników nUS w zakresie skutecznego egzekwowania zgłoszeń identyfikacyjnych NIP-8 od nowo zarejestrowanych w KRS podmiotów. W dwóch IAS (w Poznaniu i Lublinie) przeprowadzono kontrole wewnętrzne w ww. zakresie tylko w czterech nUS. Wyniki kontroli NIK w nUS wykazały nieprawidłowości

w zakresie egzekwowania NIP-8 od podatników CIT i wskazują na potrzebę wzmocnienia nadzoru w powyższym zakresie.

Żaden z pięciu dyrektorów IAS nie prowadził kontroli w nUS, ani nie podejmował innych działań w ramach nadzoru, w zakresie prawidłowości uchylania NIP podmiotom, których dane adresowe siedziby lub miejsca prowadzenia działalności były fałszywe lub fikcyjne. W kontrolowanych IAS z obowiązku podania uzupełniających danych identyfikacyjnych na zgłoszeniu NIP-8 nie wywiązało się 39,9 tys. podmiotów³⁶ w nUS, co stanowiło 8 % wszystkich zarejestrowanych w nUS podatników CIT (511,3 tys.). Najwięcej podmiotów bez złożonego zgłoszenia NIP-8 znajdowało się na obszarze działania IAS w Warszawie (33,3 tys. podatników CIT na 251,8 tys. zarejestrowanych w nUS, tj. 13 %). Na obszarze działania IAS w Lublinie w nUS było zarejestrowanych 31,6 tys. podatników CIT, z których 1,3 tys. (4 %) nie złożyło NIP-8. Z informacji i wyjaśnień przedstawionych przez naczelników nUS wynikało, że w większości monitorują, które podmioty nie złożyły NIP-8 i wzywają je do aktualizacji danych (telefonicznie lub pisemnie). Najczęściej występującą przyczyną braku złożenia zgłoszenia NIP-8 był utrudniony kontakt z osobami reprezentującymi podmiot.

W latach 2021-2023 (I półrocze) naczelnicy US wydali 2,9 tys. decyzji wobec podatników CIT w sprawie uchylenia NIP. Od 20 decyzji (co stanowiło tylko 0,7 % wydanych decyzji) wniesiono odwołania do organu II instancji, w wyniku których utrzymano w mocy 15 decyzji (tj. 75 % zaskarżonych decyzji).

Przykłady

Najwięcej decyzji w sprawie uchylenia NIP zostało wydanych na terenie działania **IAS w Poznaniu** (1,3 tys.) oraz **IAS w Warszawie** (1,2 tys.), najmniej w **IAS w Lublinie** (96). W **IAS w Szczecinie i Katowicach** wydano odpowiednio 154 i 118 decyzji.

Działania w ramach nadzoru nad prowadzeniem rejestru podatników CIT

W obszarze identyfikacji i rejestracji podatkowej w kontrolowanych IAS nie obowiązywały dodatkowe procedury wewnętrzne w zakresie ewidencji podatników CIT. Stosowano opracowane przez MF procedury postępowania w sprawach prowadzenia rejestru podatników i płatników, które m.in.: zawierały wytyczne w zakresie uchylenia numeru NIP podmiotom podającym fikcyjne lub fałszywe dane adresowe, jak również regulowały kwestię analizy ryzyka rejestracyjnego podmiotów.

W ramach nadzoru nad realizacją zadań w zakresie ewidencji i identyfikacji podatników CIT w IAS podejmowano działania polegające m.in. na monitorowaniu i analizie terminowości wprowadzania danych ze zgłoszeń identyfikacyjnych i aktualizacyjnych (IAS w Lublinie, Poznaniu i Warszawie), prowadzeniu szkoleń lub spotkań roboczych, na których omawiane były bieżące problemy związane z prowadzeniem ewidencji podatników, w tym CIT (IAS w Poznaniu i Szczecinie) oraz monitorowaniu liczby wydanych decyzji dotyczących uchylenia NIP (jedynie IAS w Poznaniu).

Niemniej jednak, działania te nie były w pełni skuteczne. Kontrola NIK wykazała w 10 skontrolowanych nUS, że liczba podatników CIT, którzy nie złożyli danych uzupełniających na formularzu zgłoszenia identyfikacyjnego NIP-8, wyniosła łącznie ok. 6 tys., w tym 3,4 tys. w latach 2021–2023 (do 30 kwietnia). Stwierdzono nieprawidłowości polegające na: nieegzekwowaniu obowiązku złożenia zgłoszenia NIP-8, niekierowaniu pism do osób fizycznych upoważnionych do reprezentowania osoby prawnej, niesporządzaniu zawiadomień o popełnieniu czynu zabronionego, niepodjęciu działań zmierzających do uchylenia NIP, nieprzekazywaniu pomiędzy komórkami nUS informacji o podatnikach, którzy posiadają nieaktualne, fikcyjne lub fałszywe dane adresowe (szerzej w pkt. 5.3.1 niniejszej informacji o wynikach kontroli).

³⁶ Według danych pozyskanych w trakcie kontroli przeprowadzonej w MF.

**Niewystarczająco
sprawowano nadzór
w zakresie
egzekwowania
zeznań CIT-8**

Nadzór pięciu dyrektorów IAS nad realizacją zadań w zakresie egzekwowania przez naczelników nUS od podatników zeznań CIT-8 nie był wystarczający. Jak wykazała kontrola, w związku z brakiem analiz dotyczących obowiązku złożenia przez podatników zeznań CIT-8 oraz brakiem rzetelnej wiedzy o realizacji tych zadań przez nUS, nie było możliwe sprawowanie rzetelnego nadzoru nad ich wykonaniem przez US.

Skala niezłożonych zeznań podatkowych za lata 2017-2022 (według stanu na 30 czerwca 2023 r. było to ponad 761 tys., w tym liczba niezłożonych zeznań przez spółki prawa handlowego wyniosła 588,7 tys.) świadczy o braku lub nieskuteczności działań podejmowanych przez naczelników nUS. Dyrektorzy IAS nie obejmowali rzetelnym nadzorem i nie egzekwowali od naczelników podległych nUS realizacji dyspozycji zawartych w wydanych w MF *Wytycznych do czynności sprawdzających*. Jak natomiast wskazują przeanalizowane w toku kontroli dane, narastający charakter miało zjawisko niewywiązywania się podatników CIT z obowiązku składania zeznania CIT-8 (szerzej w pkt. 3.5.2 niniejszej informacji o wynikach kontroli).

**Nie wyznaczono
celów oraz
mierników
w zakresie CIT**

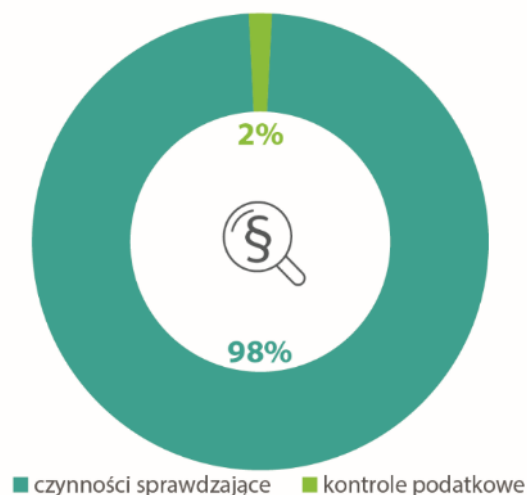
W kontrolowanych IAS, w planach działalności na lata 2021–2023, dla nUS nie określono mierników (wskaźników) do osiągnięcia w zakresie poboru i przeciwdziałania uszczupleniom CIT. Określono mierniki dotyczące m.in. czynności sprawdzających i kontroli podatkowych oraz kwot ustaleń dokonanych w ich toku, jednak bez rozróżnienia podatku. Cele i zadania na lata 2021–2023 wyznaczone były przez Szefa KAS.

**Weryfikacja
prawidłowości
rozliczeń CIT
prowadzona była
głównie w ramach
czynności
sprawdzających**

W latach 2021–2023 (I półrocze) w nUS, wykonującym zadania na obszarze działania pięciu skontrolowanych IAS, przeprowadzono 62,7 tys. czynności sprawdzających i 1 tys. kontroli podatkowych wobec podatników CIT, w tym wobec spółek prawa handlowego odpowiednio 52,3 tys. i 854. Łączna wartość uszczuplenia ustalonego w wyniku ww. działań wyniosła w przypadku czynności sprawdzających 366,1mln zł, a kontroli podatkowych –175,6 mln zł.

Infografika nr 12

Liczba czynności sprawdzających i kontroli podatkowych przeprowadzonych w nUS wobec podatników CIT w latach 2021–2023 (I półrocze)

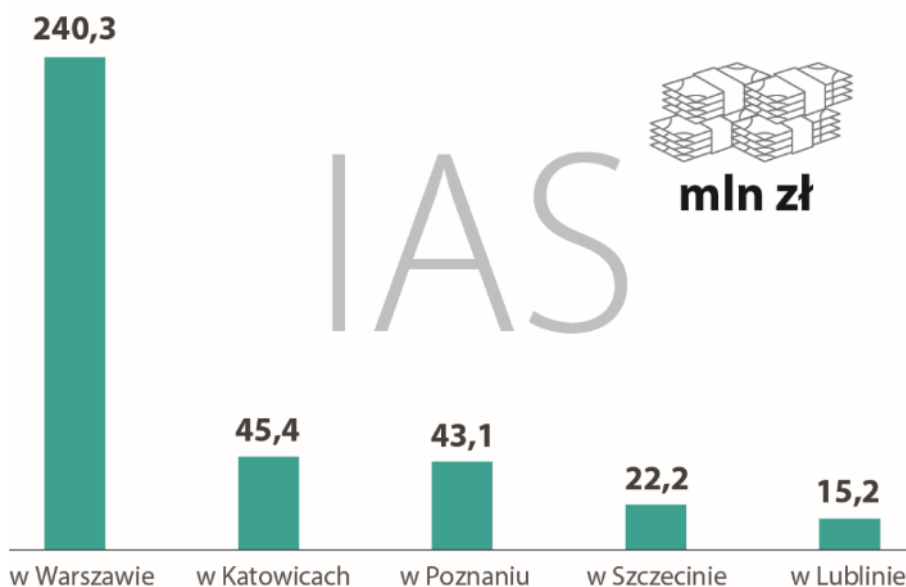


Źródło: opracowanie własne NIK na podstawie danych ustalonych w trakcie przeprowadzonych kontroli.

W okresie objętym kontrolą najwięcej czynności sprawdzających w nUS przeprowadzono w województwie mazowieckim (26,4 tys.), najmniej w zachodniopomorskim (4,9 tys.). Liczba czynności sprawdzających na 1 tys. podatników CIT w IAS w Warszawie wyniosła 104 (najmniej ze wszystkich kontrolowanych IAS), natomiast w IAS w Szczecinie – 114. Najwyższy wskaźnik osiągnięto w IAS w Lublinie – 216, natomiast w IAS w Poznaniu – 135, a w IAS w Katowicach – 132.

Infografika nr 13

Wartość uszczuplenia ustalonego w toku czynności sprawdzających w latach 2021–2023 (I półrocze)



Źródło: opracowanie własne NIK na podstawie danych ustalonych w trakcie przeprowadzonych kontroli.

Podkreślić jednak należy, że większość czynności sprawdzających to czynności ograniczające się do sprawdzenia terminowości składania deklaracji, wpłacania podatków, stwierdzenia formalnej poprawności deklaracji, ustalenia stanu faktycznego w zakresie niezbędnym do stwierdzenia zgodności z przedstawionymi dokumentami. W związku z powyższym działania tego rodzaju, w przeciwieństwie do kontroli podatkowej, czy postępowania podatkowego, nie dają możliwości pogłębionej weryfikacji wywiązywania się przez podatników CIT z obowiązków wynikających z przepisów prawa podatkowego.

Przykłady

Dyrektor **IAS w Katowicach** wyjaśnił, że niski udział czynności sprawdzających w spółkach prawa handlowego w CIT dotyczy głównie małych US. Główną przyczyną była niewystarczająca liczba doświadczonych analityków w zakresie CIT, z uwagi na fluktuację kadr (m.in. proces przechodzenia pracowników do UCS) oraz odejść z pracy doświadczonych pracowników. Ponadto ustalenia w zakresie CIT wskazywały na niską efektywność czynności, które są bardziej czasochłonne i trudniejsze do przeprowadzenia niż w PIT i VAT.

Kontrola w **IAS w Lublinie** wykazała, że w nUS, w którym przeprowadzono najwięcej czynności (1554), tylko 36 zostało zakończonych sporządzeniem analizy zaakceptowanej przez kierownika referatu, a jedna – protokołem podpisanym przez osobę reprezentującą spółkę. W pozostałych przypadkach udział podatnika polegał na złożeniu wyjaśnień lub korekty deklaracji na telefoniczne lub pisemne wezwanie.

Niska aktywność w zakresie kontroli podatkowych w CIT

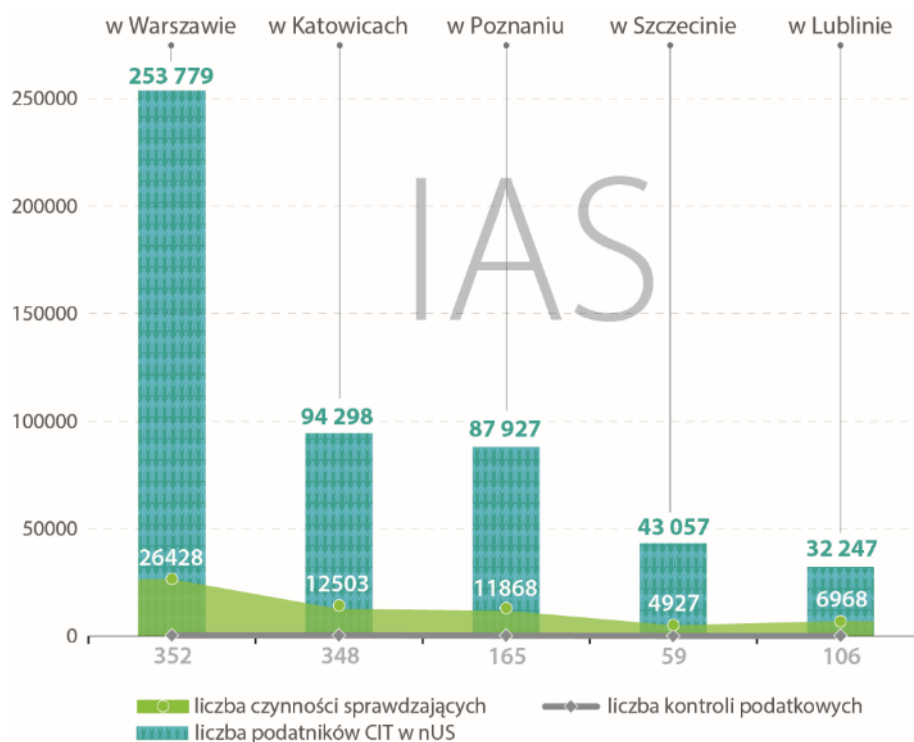
Łączna liczba kontroli podatkowych, przeprowadzonych w nUS w kontrolowanych IAS wyniosła 1030. Najwięcej kontroli podatkowych przeprowadzono w IAS w Warszawie – 352 oraz w IAS w Katowicach – 348, najmniej w IAS w Szczecinie – 59. Liczba kontroli przypadająca na 1 tys. podatników CIT w IAS w Warszawie wyniosła tylko 1,4 (podobnie w IAS w Szczecinie), natomiast w IAS w Katowicach była wyższa i wyniosła 3,7. Wskaźnik liczby kontroli podatkowych na 1 tys. podatników w IAS w Lublinie wyniósł 3,3, a w IAS w Poznaniu – 1,9. W latach 202–2023 (I półrocze) średnia liczba kontroli CIT w nUS wyniosła tylko dwie kontrole na 1 tys. podatników.

Z danych otrzymanych z MF, w latach 2021–2023 (30 kwietnia) na 159 nUS podlegających pod skontrolowane IAS, 44 (28 %) przeprowadziły tylko jedną kontrolę podatkową CIT w spółkach prawa handlowego (27 nUS) lub nie przeprowadziły żadnej (17 nUS). W IAS w Szczecinie 10 z 19 nUS (52,6 %), IAS w Lublinie 9 z 21 nUS (42,8 %), IAS w Warszawie 12 z 47 (25,5 %), IAS w Poznaniu 9 z 37 (24,3 %), IAS w Katowicach cztery z 35 (11,4 %).

Jedynie w IAS w Lublinie, w wyniku wykonanej analizy kontroli podatkowych przeprowadzonych przez naczelników US woj. lubelskiego w 2021 r., zwrócono uwagę na niewystarczające działania w zakresie kontroli podatników CIT. W celu zwiększenia liczby takich kontroli polecono nUS przeprowadzenie analizy ryzyka podatników CIT i wszczęcie w I półroczu 2022 r. co najmniej jednej kontroli podatkowej. W 18 nUS nie zostały wszczęte kontrole w CIT, a w 10 – nie zakończono w 2022 r. wymaganej liczby tych kontroli. Jako przyczyny tego stanu nUS wskazały m.in. wyniki analizy wskazujące na brak podmiotów do objęcia efektywnymi kontrolami, konieczność wykonania mierników założonych w planie dla US, planowane wszczęcie kontroli w II półroczu oraz przedłużenie czasu trwania kontroli z uwagi na ich skomplikowany charakter.

Infografika nr 14

Liczba kontroli podatkowych oraz czynności sprawdzających w CIT przeprowadzonych w nUS w latach 2021-2023 (I półrocze) na tle liczby podatników CIT (według stanu na 30 czerwca 2023 r.)

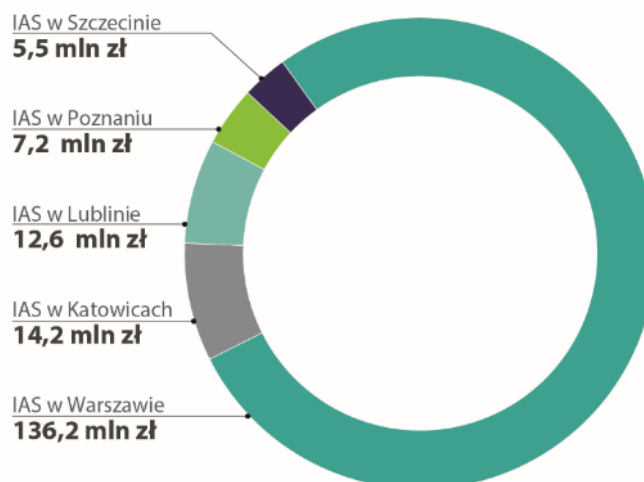


Źródło: opracowanie własne NIK na podstawie danych ustalonych w trakcie przeprowadzonych kontroli.

Łączna wartość uszczupień ustalonych w nUS w kontrolach podatkowych w kontrolowanych IAS wyniosła 175,6 mln zł. Najwyższa wartość wystąpiła w IAS Warszawie (136,2 mln zł), a najniższa w IAS w Szczecinie (5,5 mln zł).

Infografika nr 15

Wartość uszczupień ustalonych w trakcie kontroli podatkowych CIT w nUS w latach 2021–2023 (I półrocze)



Źródło: opracowanie własne NIK na podstawie danych ustalonych w trakcie przeprowadzonych kontroli.

Przykłady

W IAS w Katowicach, jako przyczynę spadku liczby kontroli podatkowych w CIT wskazano, że kontrolerzy z US od listopada 2022 r. do marca 2023 r. przechodzili do UCS w ramach procesu optymalizacji kontroli celno-skarbowych i kontroli podatkowych. Aktualnie zalecane jest przeprowadzanie i kończenie weryfikacji rozliczeń podatku CIT na etapie czynności sprawdzających, jako uproszczonej i bardziej efektywnej formy, gdyż często w ich wyniku podatnicy składają korekty rozliczeń.

Kontrole podatkowe CIT stanowiły tylko 6 % kontroli podatkowych przeprowadzonych w US

Z opracowań statystycznych MF dotyczących wykonania zadań przez IAS w latach 2021-2023 (I półrocze) wynika, że w US z terenu kontrolowanych IAS przeprowadzono we wszystkich podatkach 16,1 tys. kontroli podatkowych, w wyniku których uszczuplenie wyniosło 4381,4 mln zł. Kontrole podatkowe CIT w nUS w ogólnej liczbie kontroli przeprowadzonych w US stanowiły tylko 6 % (1 tys.), a wartość uszczuplenia – 4 % (175,6 mln zł). Udział liczby kontroli CIT w nUS w latach 2021–2023 (I półrocze) wyniósł 10 % w IAS Katowicach, 6 % w Warszawie, po 5 % w Poznaniu, Lublinie i Szczecinie.

Niewystarczający nadzór nad czynnościami sprawdzającymi i kontrolami podatkowymi

Brak kompleksowego i stałego nadzoru dyrektorów IAS nad naczelnikami nUS w aspekcie liczby przeprowadzanych czynności sprawdzających i kontroli podatkowych stwarza poważne ryzyko nieobjęcia działaniami weryfikacyjnymi znacznej liczby podatników CIT, co w konsekwencji może powodować ujemne skutki finansowe dla budżetu państwa. W cyklicznych analizach przedmiotowych prowadzonych na szczeblu MF i dostępnych IAS wynikało, że istniało wysokie ryzyko nieprawidłowego deklarowania podstawy opodatkowania przez podatników CIT, co wiązało się z istotnymi skutkami budżetowymi.

W okresie objętym kontrolą w IAS nie prowadzono kompleksowego nadzoru nad aktywnością nUS w zakresie prowadzenia czynności sprawdzających i kontroli podatkowych w CIT, w tym w szczególności w spółkach prawa handlowego. Podejmowane przez dyrektorów IAS działania nie były ukierunkowane na CIT, ale dotyczyły wszystkich podatków. Sprowadzały się co do zasady do generowania z systemów informatycznych i analizowania raportów zawierających ogólne dane na temat czynności sprawdzających i kontroli podatkowych zarejestrowanych w danym roku, bądź przekazywania do weryfikacji przez US otrzymanych z MF wykazów podmiotów, które nie złożyły zeznań CIT.

Trzy z pięciu IAS (w Poznaniu, Katowicach i Lublinie) przeprowadziły kontrole wewnętrzne łącznie w siedmiu na 93 nUS w zakresie weryfikacji strat i ulg podatkowych w CIT. Łącznie na terenie działania kontrolowanych IAS funkcjonowało 159 nUS.

Pomimo podejmowanych działań nadzorczych, w każdej z IAS wystąpiły przypadki, że nUS w okresie objętym kontrolą prowadziły pojedyncze kontrole podatkowe w zakresie CIT w spółkach prawa handlowego lub nie przeprowadziły żadnej kontroli. Nie analizowano liczby czynności sprawdzających i kontroli podatkowych w zakresie CIT w nUS, w tym w stosunku do liczby podatników CIT będących spółkami prawa handlowego (np. IAS w Poznaniu, Szczecinie).

W IAS nie weryfikowano działań nUS w zakresie podejmowania czynności sprawdzających lub kontroli w CIT z wykorzystaniem nieprawidłowości ustalonych w ramach kontroli w VAT. Tymczasem ustalenia te mogły mieć bezpośredni wpływ na wysokość przychodów i kosztów uzyskania przychodu (np. IAS w Poznaniu i Lublinie). W IAS w Warszawie zwracano uwagę US na niedopuszczalność prowadzenia kontroli u podatnika tylko w zakresie jednego podatku, w przypadku, gdy stwierdzone nieprawidłowości przekładają się wprost na wysokość zobowiązań podatkowych w zakresie innych podatków, np. CIT, PIT.

Przykłady

W **IAS w Poznaniu** nie weryfikowano działań nUS w zakresie podejmowania czynności sprawdzających lub kontroli w CIT na podstawie wyników pozytywnych kontroli w VAT, które mogły mieć wpływ na wysokość przychodów i kosztów uzyskania przychodu. Dyrektor IAS wyjaśnił, że koncentrowano się na uszczelnianiu luki VAT, a ustalenia w VAT skutkujące m.in. wykreśleniem podatnika z rejestru podatników VAT powodują, że wszczęcie kontroli w CIT może się okazać nieefektywne.

W **IAS w Lublinie** nie nadzorowano działań nUS w zakresie podejmowania czynności sprawdzających lub kontroli w CIT na podstawie wyników kontroli w VAT, które miałyby wpływ na wysokość przychodów i kosztów uzyskania przychodu. Z informacji uzyskanych przez NIK z nUS wynika, że nie przeprowadzono analizy nieprawidłowości stwierdzonych w ogółem 83 kontrolach VAT pod kątem wystąpienia nieprawidłowości w CIT.

W **IAS w Warszawie** w 2021 r. skierowano do US pismo, w którym wskazano, że niedopuszczalne jest prowadzenie kontroli u podatnika tylko w zakresie jednego podatku, w przypadku, gdy stwierdzone nieprawidłowości przekładają się wprost na wysokość zobowiązań podatkowych w zakresie innych podatków, np. CIT, PIT.

Niewielka liczba postępowań podatkowych

W okresie objętym kontrolą była niewielka liczba postępowań podatkowych w CIT, a w konsekwencji również wydanych decyzji. Nieprowadzenie przez nUS kontroli podatkowych w CIT miało znaczący wpływ na niewielką liczbę postępowań podatkowych w tym podatku. W kontrolowanych IAS naczelnicy nUS wydali łącznie 323 decyzje określające zobowiązanie w CIT, z których łączna kwota uszczuplenia wyniosła 50,7 mln zł oraz 32 decyzje określające wysokość straty, z których kwota zmniejszenia straty wyniosła 20,3 mln zł. Najwięcej decyzji określających zobowiązanie podatkowe wydano w IAS w Warszawie (151 decyzji na 47 nUS), najmniej w IAS w Szczecinie (16 decyzji na 19 nUS). Największe uszczuplenia wystąpiły w IAS w Warszawie (31,1 mln zł), a najmniejsze w IAS w Szczecinie (1,5 mln zł). W przypadku decyzji określających stratę także najwięcej wydano w IAS w Warszawie (14 decyzji), najmniej w IAS w Szczecinie (4 decyzje). Największa wartość zmniejszenia straty wystąpiła w IAS w Warszawie (18,2 mln zł). W IAS w Szczecinie i Lublinie w wyniku wydanych decyzji nie stwierdzono zmniejszenia straty.

Wysoki wskaźnik uchyłonych decyzji w zakresie CIT

Od decyzji w zakresie CIT, wydanych przez naczelników nUS, podatnicy w latach 2021–2023 (I półrocze) złożyli 96 odwołań. Odwołania te stanowiły 27 % liczby wydanych decyzji (355). Dyrektorzy IAS w II instancji utrzymali 54 decyzji (56 %) oraz uchylili 42 decyzje (44 %). Przyczynami uchylecia m.in. była konieczność uzupełnienia materiału dowodowego, nieprawidłowe ustalenie stanu faktycznego, nieprzeprowadzenie badania ksiąg rachunkowych.

Kontrole i audyt wewnętrzny w zakresie CIT obejmowały niewielką liczbę nUS

Pomimo, że w większości IAS w okresie 2021-2023 (I półrocze) prowadzono kontrole wewnętrzne w nUS, to ich zakres był ograniczony i obejmował niewielką liczbę nUS. Najwięcej kontroli w zakresie CIT przeprowadzono w IAS w Warszawie, tj. 12 kontroli planowych w 12 nUS (na 48) oraz sześć kontroli w trybie uproszczonym. W IAS w Poznaniu – cztery kontrole, IAS w Katowicach – dwie, IAS w Lublinie – jedna. W IAS w Szczecinie nie przeprowadzono żadnej kontroli obejmującej zagadnienie CIT.

Przykłady

W IAS w Warszawie w trzech kontrolach stwierdzono nieprawidłowości. Dotyczyły one niewyegzekwowania wniosku o stwierdzenie nadpłaty i dokonanie jej zwrotu bez przeprowadzenia czynności sprawdzających, niewzywania podatników do złożenia brakujących zeznań CIT-8 dotyczących wpłat, niepodejmowania terminowych i skutecznych działań w zakresie wyegzekwowania od podatników złożenia wyjaśnień lub/i korekty zeznań w związku z błędnie wykazanymi kwotami zaliczek.

W IAS w Poznaniu w czterech nUS przeprowadzono kontrole, a stwierdzone nieprawidłowości dotyczyły m.in. nieprzeprowadzenia czynności sprawdzających, zwłoki w podejmowaniu kolejnych czynności, nieprzeprowadzeniu 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.

Kontrole w zakresie prowadzenia rejestracji i ewidencji podatników CIT zostały przeprowadzone w dwóch IAS (w Lublinie – jedna kontrola, w Poznaniu – trzy kontrole).

Przykłady

W IAS w Poznaniu stwierdzone nieprawidłowości w dwóch nUS polegały m.in. na 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 oraz niesporządzaniu zawiadomień do komórki karnoskarbowej.

W IAS w Lublinie ustalenia dotyczyły m.in. nieterminowej rejestracji podatników i wprowadzania zgłoszeń do systemów, braku potwierdzonych działań w celu wyegzekwowania NIP-8 od podatników.

W IAS w Szczecinie okresie objętym kontrolą nie przeprowadzono żadnej kontroli w zakresie rozliczeń CIT oraz rejestracji i ewidencji podatników CIT.

Działalność nUS w obszarze CIT była przedmiotem audytu wewnętrznego tylko w IAS Poznaniu. 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 dotyczącymi braku przeszkolonych pracowników w zakresie CIT, w IAS przeprowadzone zostały odpowiednie szkolenia.

5.3. Urzędy skarbowe

Nieprawidłowości stwierdzono we wszystkich kontrolowanych nUS

W latach 2021–2023 (I półrocze) w 10 objętych kontrolą nUS nadzór naczelników nad prawidłowością rozliczeń podatku dochodowego od osób prawnych nie był w pełni prawidłowy i rzetelny. Nie realizowano kompleksowo zadań związanych z identyfikacją i ewidencją podatników CIT w zakresie egzekwowania od nowo zarejestrowanych spółek prawa handlowego obowiązku złożenia zgłoszenia identyfikacyjnego NIP-8. Nie podejmowano skutecznych działań w zakresie prowadzenia czynności sprawdzających w zakresie egzekwowania od podatników złożenia zeznań CIT-8. Wystąpiły także opóźnienia w wystawianiu upomnień i tytułów wykonawczych oraz dokonywaniu odpisów zaległości przedawnionych.

5.3.1. Identyfikacja i ewidencja podatników podatku dochodowego od osób prawnych

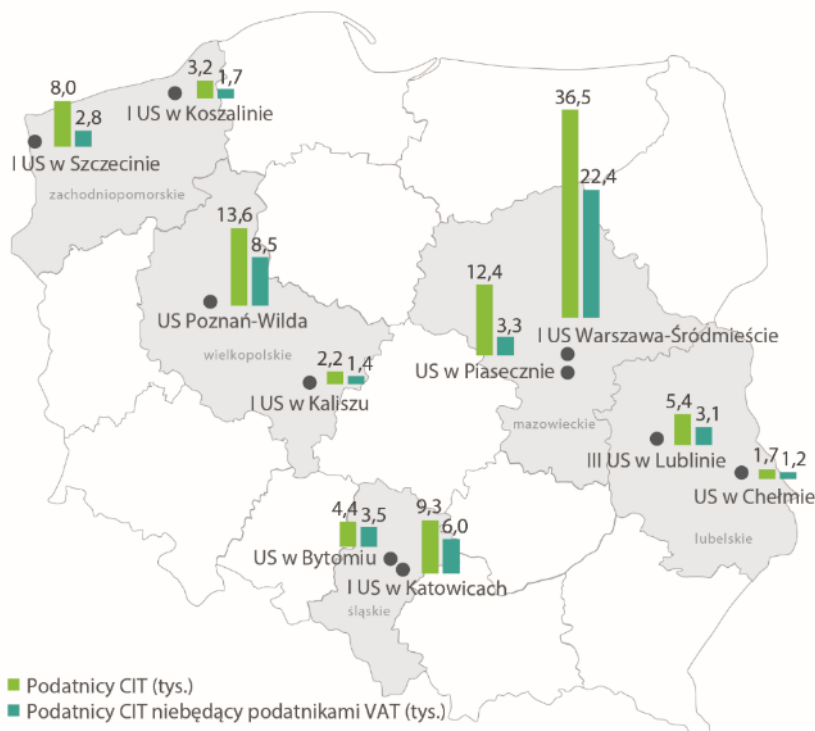
Wzrost liczby podatników CIT

W 10 objętych kontrolą US, według stanu na 30 czerwca 2023 r., liczba podatników CIT wyniosła 96,7 tys. i była o 27 % wyższa w porównaniu do stanu na koniec 2020 r. (76,2 tys.). Największy wzrost liczby podatników CIT wystąpił w I US Warszawa-Śródmieście (o 40 %), US w Piasecznie (o 26 %), US Poznań-Wilda (o 25 %) oraz I US w Katowicach (o 20 %), a najmniejszy w US w Bytomiu (11 %), US w Chełmie (o 14 %), I US w Kaliszu (o 15 %) oraz I US w Koszalinie (o 15 %).

Wzrosła także liczba podatników CIT niebędących podatnikami VAT o 14 % (z 47,2 tys. do 53,9 tys.), w tym m.in. w US w Piasecznie (o 24 %), US Poznań-Wilda (o 18 %), III US w Lublinie (16 %), w I US Warszawa-Śródmieście (o 15 %) oraz w I US w Szczecinie (o 15 %). Według stanu na 30 czerwca 2023 r., liczba podatników niebędących podatnikami VAT (53,9 tys.) stanowiła 56 % zarejestrowanych podatników CIT, a spośród spółek prawa handlowego 46 % nie było podatnikami VAT (33,3 tys.).

Infografika nr 16

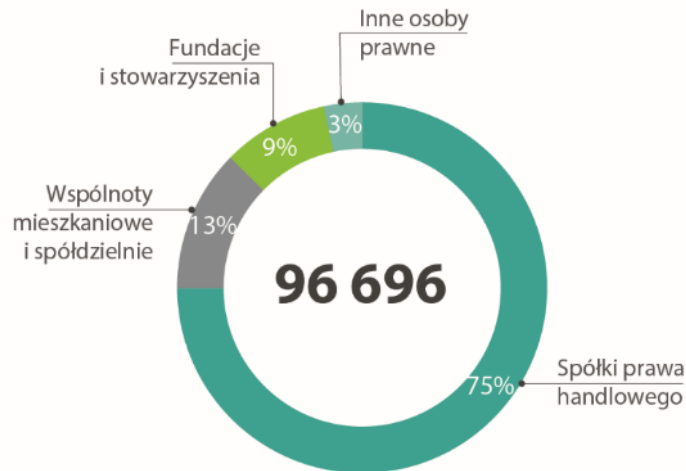
Liczba zarejestrowanych podatników CIT ogółem oraz liczba zarejestrowanych podatników CIT niebędących podatnikami VAT, według stanu na 30 czerwca 2023 r.



Źródło: opracowanie własne NIK na podstawie danych ustalonych w trakcie przeprowadzonych kontroli.

Według stanu na 30 czerwca 2023 r., spośród podatników CIT w nUS objętych kontrolą, spółki prawa handlowego (72,5 tys.) stanowiły 75 %, wspólnoty mieszkaniowe i spółdzielnie – 13 %, fundacje i stowarzyszenia – 9 %, fundacje i stowarzyszenia – 9 %, fundacje i stowarzyszenia – 9 %, inne osoby prawne – 3 %.

Infografika nr 17
Struktura podatników CIT



Źródło: opracowanie własne NIK na podstawie danych ustalonych w trakcie przeprowadzonych kontroli.

Skala złożonych zeznań CIT-8

Do 10 objętych kontrolą US, według stanu na 30 czerwca 2023 r., wpłynęło łącznie 257,9 tys. zeznań o wysokości osiągniętego dochodu (poniesionej straty) CIT-8 za lata 2017–2022.

Infografika nr 18
Liczba złożonych zeznań CIT-8 według stanu na 30 czerwca 2023 r.



Źródło: opracowanie własne NIK na podstawie danych ustalonych w trakcie przeprowadzonych kontroli.

Obowiązek weryfikacji danych rejestrowych podatników CIT

Według art. 5 ust. 2c ustawy o zasadach ewidencji podatników, podatnicy wpisani do KRS dokonują zgłoszenia identyfikacyjnego wyłącznie w zakresie danych uzupełniających wskazanych w ust. 2b pkt 2, w terminie 21 dni od dnia dokonania wpisu podmiotu do KRS. Dane uzupełniające obejmują m.in. wykaz rachunków bankowych, adresy miejsc prowadzenia działalności, dane prowadzącego dokumentację rachunkową, w tym jego NIP, adres miejsca przechowywania dokumentacji rachunkowej, dane kontaktowe, a w przypadku osobowych spółek handlowych i podmiotów podlegających wpisowi do rejestru przedsiębiorców na zasadach określonych dla spółek osobowych – dane dotyczące poszczególnych wspólników, w tym ich identyfikatory podatkowe.

Organy podatkowe pierwszej instancji, na podstawie art. 272 pkt 5 ustawy Ordynacja podatkowa, dokonują czynności sprawdzających, mających na celu weryfikację danych i dokumentów przedstawionych przez podatników dokonujących rejestracji podatkowej. Według art. 155 § 1 ww. ustawy, organ podatkowy może wezwać stronę lub inne osoby do złożenia wyjaśnień, zeznań, przedłożenia dokumentów lub dokonania określonej czynności osobiście, przez pełnomocnika lub na piśmie, jeżeli jest to niezbędne dla wyjaśnienia stanu faktycznego lub rozstrzygnięcia sprawy.

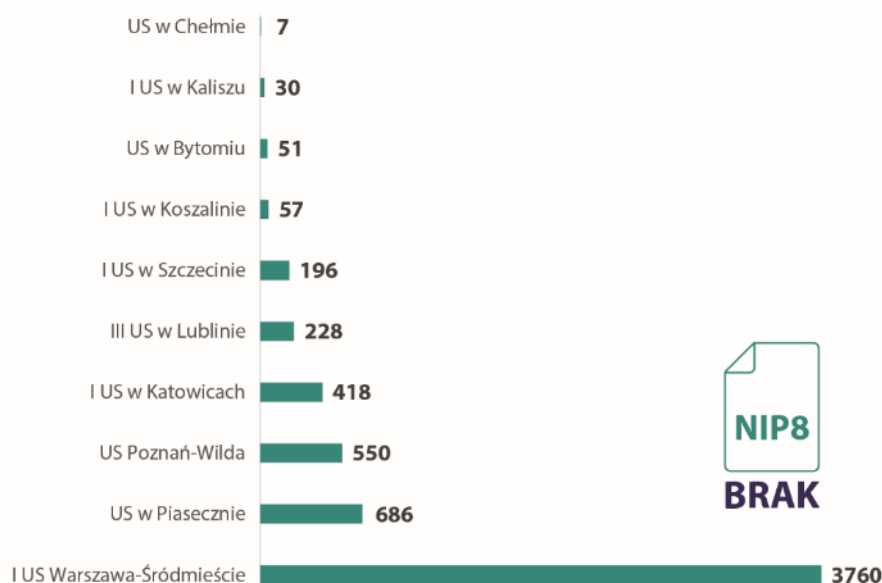
W US stosowano także opracowane w MF procedury, w których zawarto szczegółowe wytyczne m.in. w zakresie rejestracji podatników CIT oraz weryfikacji danych podawanych w zgłoszeniach identyfikacyjnych NIP-8. W ramach realizacji zadań związanych z identyfikacją i ewidencją podatników CIT wprowadzono *Procedurę postępowania w sprawie rejestru podatników i płatników* (sierpień 2017 r.) oraz *Procedurę postępowania w sprawie prowadzenia rejestru podatników i płatników, rejestru podatników od towarów i usług oraz rejestru podatników dokonujących transakcji wewnątrzwspólnotowych* (czerwiec 2022 r.).

Skala niezłożonych zgłoszeń identyfikacyjnych NIP-8

W 10 US objętych kontrolą liczba podatników CIT, którzy nie złożyli danych uzupełniających na formularzu zgłoszenia identyfikacyjnego NIP-8, wyniosła łącznie ok. 6 tys. (niezależnie od daty powstania obowiązku złożenia zgłoszenia). W latach 2021–2023 (do 30 kwietnia) zgłoszeń identyfikacyjnych nie złożyło 3,4 tys. zarejestrowanych podatników CIT, w tym aż 2,3 tys. (68 %) to podatnicy pozostający we właściwości I US Warszawa-Śródmieście.

Infografika nr 19

Liczba podmiotów wpisanych do KRS, która nie złożyła zgłoszenia NIP-8



Źródło: opracowanie własne NIK na podstawie danych ustalonych w trakcie przeprowadzonych kontroli.

Przykłady

W **I US Warszawa-Śródmieście** w latach 2021-2023 (30 kwietnia) zarejestrowano 10,3 tys. podatników CIT, z tego ok. 2,3 tys. nie złożyło zgłoszenia NIP-8 (22 %). W **III US w Lublinie** 121 podatników nie złożyło zgłoszenia (18 % podatników zarejestrowanych w ww. okresie), a w **US w Piasecznie** – 241 podatników (9 %). W **I US w Katowicach** zarejestrowano 1,2 tys. nowych podatników CIT, z tego 246 podmiotów (tj. 20 %) nie złożyło danych uzupełniających NIP-8.

Nieegzekwowanie obowiązków danych uzupełniających

W kontrolowanych US, poza US w Chełmie, stwierdzono, że nie egzekwowano obowiązku złożenia przez podatników CIT informacji o danych uzupełniających na formularzu NIP-8 lub wystąpiły opóźnienia w egzekwowaniu tego obowiązku. Zaniechania bądź zwłokę wyjaśniano z reguły dużą liczbą obowiązków. W I US Warszawa-Śródmieście wskazano ponadto na brak efektów podejmowanych działań i ich nieekonomiczność podkreślając, że podmioty które nie dokonały zgłoszenia NIP-8 nie podejmowały faktycznej działalności gospodarczej i były przedmiotem dalszej odsprzedaży.

Przykłady

W I US w Szczecinie pierwsze wezwania skierowano dopiero po upływie od 110 do 849 dni od ustawowego terminu. W przypadku ośmiu spółek, które nie reagowały na wezwania do złożenia NIP-8, kolejne działania podejmowano po upływie od 64 do 702 dni.

W US w Katowicach nie podjęto w sześciu przypadkach żadnych działań w celu wyegzekwowania obowiązku złożenia NIP-8. Działania tych nie podjęto pomimo upływu (wg stanu na 30 maja 2023 r.) od 192 do 855 dni od daty terminu na jego złożenie. Wezwania do analizowanych spółek skierowano w trakcie kontroli NIK.

W I US Warszawa-Śródmieście nie podejmowano działań zmierzających do systematycznego diagnozowania i weryfikowania danych o podatnikach wpisanych do KRS, niedokonujących zgłoszeń identyfikacyjnych NIP-8 oraz nie egzekwowano obowiązku złożenia NIP-8. Wezwania do złożenia NIP-8 wystosowano w toku kontroli NIK (tj. po upływie od 164 do 892 dni od upływu terminu na dokonanie zgłoszenia). W czerwcu oraz lipcu 2023 r., tj. w trakcie kontroli NIK, wystosowano ponad 3,5 tys. wezwań oraz przyjęto praktykę comiesięcznego sporządzania raportów niezłożonych zgłoszeń NIP-8 i przekazywania ich m.in. do koordynatora zespołu zajmującego się postępowaniami mandatowymi, w celu nałożenia mandatu za niedopełnienie obowiązku złożenia zgłoszenia NIP-8.

W US w Piasecznie wobec pięciu podatników wezwania w sprawie złożenia zgłoszenia NIP-8 skierowano po upływie od 49 do 197 dni od obowiązującego terminu. Nie podejmowano także konsekwentnych działań na rzecz wyegzekwowania od podatników realizacji obowiązku złożenia NIP-8, tj. w ośmiu sprawach działania ograniczyły się do skierowania jednego wezwania, a w dwóch kolejnych wysłanie ponownego wezwania nastąpiło po upływie 146 i 212 dni od upływu terminu na dokonanie zgłoszenia.

Niekierowanie pism do osób upoważnionych do reprezentowania spółek

W US nie kierowano wezwań do osób fizycznych upoważnionych do reprezentowania podatników będących osobami prawnymi. Według art. 151a § 1 ustawy Ordynacja podatkowa, jeżeli podany przez osobę prawną lub jednostkę organizacyjną niemającą osobowości prawnej adres jej siedziby nie istnieje, został wykreślony z rejestru lub jest niezgodny z odpowiednim rejestrem i nie można ustalić miejsca prowadzenia działalności, pismo doręcza się osobie fizycznej upoważnionej do reprezentowania adresata, także wtedy, gdy reprezentacja ma charakter łączny z innymi osobami.

Przykłady

W I US w Koszalinie w przypadku siedmiu spółek, po bezskutecznych próbach doręczenia na adres siedziby podatnika CIT pism w celu złożenia NIP-8, nie kierowano wezwań do osób reprezentujących te spółki. Wezwania te skierowano dopiero w trakcie kontroli NIK. Naczelnik US wyjaśnił m.in., że spółki te podczas rejestracji w KRS wskazały wyłącznie adres rejestracyjny jako adres swojej siedziby, spółki te nie złożyły NIP-8 i nie wskazały adresu prowadzenia działalności gospodarczej. W przypadku tych podmiotów w US nie stwierdzono, że podane adresy siedzib spółek nie istnieją (adresy były zgodne z KRS).

**Niesporządzanie
zawiadomień
o popełnieniu czynu
zabronionego**

W **I US w Kaliszu** w przypadku sześciu bezskutecznych prób doręczenia wezwania na adres spółki nie kierowano wezwań do osoby ją reprezentującej. Naczelnik US wyjaśniła, że podjęcie decyzji o skierowaniu wezwania do osoby fizycznej poprzedzone jest zawsze indywidualną oceną stanu faktycznego konkretnej sprawy oraz spełnieniem wyszczególnionych przesłanek, a w ww. sprawach zaistnienie przesłanek nie zostało w sposób dostateczny potwierdzone, korespondencja była kierowana na adres siedziby z tzw. „ostrożności procesowej”.

W **US w Bytomiu**, po bezskutecznych próbach doręczenia trzem podatnikom wezwań, nie skierowano wezwań do osób fizycznych oraz nie zweryfikowano, czy podatnicy prowadzą działalność gospodarczą pod adresem wskazanym w KRS. Kierownik Referatu Identyfikacji i Rejestracji Podatkowej wyjaśniła, że nie kierowano wezwań ze względu na bardzo dużą ilość krótkoterminowych zadań oraz braku posiadania danych obcokrajowca będącego w zarządzie spółki (w trakcie kontroli NIK wystosowano pismo do KRS z prośbą o przesłanie umowy spółki, danych członka zarządu).

Według art. 81 § 1 pkt 1 Kodeksu karnego skarbowego, podatnik, który wbrew obowiązkowi nie dokonuje w terminie zgłoszenia identyfikacyjnego albo aktualizacji objętych nim danych albo też podaje w nim dane niezgodne ze stanem rzeczywistym lub niepełne, podlega karze grzywny za wykroczenie skarbowe. Zgodnie z art. 51 § 1 ww. ustawy karalność wykroczenia skarbowego ustaje, jeżeli od czasu jego popełnienia upłynął rok. Jeżeli w okresie przewidzianym w § 1 wszczęto postępowanie przeciwko sprawcy, karalność popełnionego przez niego wykroczenia skarbowego ustaje z upływem 2 lat od zakończenia tego okresu. (art. 51 § 2 ww. ustawy).

We wszystkich US objętych kontrolą (poza I US w Kaliszu) stwierdzono nieprawidłowości dotyczące niesporządzania zawiadomień o popełnieniu czynu zabronionego, polegającego na niezłożeniu w wyznaczonym terminie zgłoszenia identyfikacyjnego NIP-8. W przypadkach, w których przekazywano zawiadomienia, nie podejmowano działań w celu ukarania podatników karą grzywny za popełnione wykroczenie skarbowe. Ze względu na upływ czasu następowało przedawnienie karalności. Zaniechania w ww. zakresie naczelnicy US wyjaśniali z reguły dużą liczbą realizowanych obowiązków oraz znikomą szkodliwością czynu.

Przykłady

W **US w Piasecznie** nie sporządzano zawiadomień wobec podatników niedokonujących w terminie zgłoszenia NIP-8. W wezwaniach także nie zamieszczono pouczenia o odpowiedzialności karnoskarbowej. Naczelnik US wyjaśniła, że nie sporządzono zawiadomień z uwagi na znikomą społeczną szkodliwość czynu, a także duże prawdopodobieństwo, że czyn ten nie wywoływał żadnego skutku finansowego, zaś niewskazanie odpowiedniego pouczenia było spowodowane przeoczeniem.

W **III US w Lublinie** w 121 przypadkach nie skierowano do komórki ds. karnych skarbowych zawiadomień o wykroczeniu skarbowym. Naczelnik US wyjaśnił, że nie kierowano zawiadomień z uwagi na dużą ilość innych wykonywanych zadań (działania w pierwszej kolejności nastawione były na wezwania i pouczenia podmiotów o ich obowiązkach wynikających z przepisów prawa) oraz trudną sytuację kadrową.

W **US Poznań-Wilda** nie kierowano zawiadomień do komórki ds. karnoskarbowych. Powyższe stwierdzono w przypadku 10 podatników, którzy nie dokonali zgłoszenia NIP-8 oraz 10 podatników, którzy posługiwali się fałszywymi lub fikcyjnymi danymi adresowymi, a także 10 podatników wykreślonych z rejestru VAT. Naczelnik US wyjaśniła, że z uwagi na ekonomikę czasu pracy, nie kierowano zawiadomień, gdyż oskarżyciel skarbowy poinformował, że w przypadkach braku złożenia zgłoszeń

identyfikacyjnych NIP-8 nie będzie wszczynął postępowań ze względu na znikomą szkodliwość społeczną ww. czynów i brak uszczuplenia.

W I US w Szczecinie w przypadku ośmiu spółek nie kierowano zawiadomień do komórki ds. karnoskarbowych w celu ukarania grzywną za wykroczenie, a także nie przeprowadzono faktycznej weryfikacji, czy pod adresem wskazanym w KRS oraz US w celu rejestracyjnym istnieje siedziba spółki. Naczelnik US wyjaśniła, że nie skierowano zawiadomień z uwagi na znikomą społeczną szkodliwość czynu, uzasadniającą odstępianie od wszczęcia postępowania mandatowego.

W US w Chełmie w trzech przypadkach, pomimo przekazania zawiadomień do komórki ds. karnych skarbowych, nie nałożono kary grzywny, w tym nie podjęto prób nawiązania kontaktu z osobami upoważnionymi do ich reprezentowania, co skutkowało przedawnieniem karalności czynów. Oskarżyciel skarbowy wyjaśnił, że brak wezwań do osób reprezentujących spółki z ograniczoną odpowiedzialnością spowodowane było trudną sytuacją epidemiologiczną, dużą ilością zawiadomień o popełnieniu czynu zabronionego i koniecznością podejmowania w pierwszej kolejności działań i czynności procesowych w stosunku do czynów zabronionych o wyższym stopniu społecznej szkodliwości.

Zasady uchylania NIP

Według art. 8c ust. 4 ustawy o zasadach ewidencji podatników, naczelnik urzędu skarbowego uchyla z urzędu, w drodze decyzji NIP, jeżeli podatnik posługuje się fałszywymi lub fikcyjnymi danymi adresowymi swojej siedziby lub miejsca wykonywania działalności gospodarczej. Ww. artykuł został wprowadzony od 1 grudnia 2014 r. ustawą z dnia 26 czerwca 2014 r. o zmianie ustawy o Krajowym Rejestrze Sądowym oraz zmianie niektórych innych ustaw³⁷. Z uzasadnienia do projektu ww. ustawy wynikało, że głównym motywem wprowadzenia ww. przepisu była konieczność zapewnienia organowi podatkowemu mechanizmu chroniącego obrót gospodarczy przed działaniami nieuczciwych podmiotów.

Według art. 96 ust. 9 ustawy o VAT, naczelnik urzędu skarbowego wykreśla z urzędu podatnika z rejestru jako podatnika VAT bez konieczności zawiadamiania o tym podatnika, jeżeli m.in. podatnik nie istnieje lub mimo podjętych udokumentowanych prób nie ma możliwości skontaktowania się z podatnikiem albo jego pełnomocnikiem, lub dane podane w zgłoszeniu rejestracyjnym okażą się niezgodne z prawdą, lub podatnik albo jego pełnomocnik nie stawia się na wezwania naczelnika urzędu skarbowego.

W przypadku uchylenia NIP niezbędne jest wszczęcie i przeprowadzenie postępowania podatkowego, w którym istnieje konieczność udowodnienia, że podatnik posługuje się fałszywymi lub fikcyjnymi danymi adresowymi swojej siedziby lub miejsca wykonywania działalności gospodarczej. Wprowadzenie możliwości uchylania NIP z urzędu, bez konieczności zawiadamiania podatnika w przypadkach unikania kontaktu z US, ułatwiłoby w znacznym stopniu pracę w US. Ponadto nie każdy podatnik CIT jest równocześnie tzw. „czynnym podatnikiem VAT”, a tylko tacy podlegają wykreśleniu z rejestru VAT. Natomiast każdy podatnik CIT posiada NIP, a wpis o uchyleniu NIP odnotowywany jest publicznych rejestrach (KRS oraz rejestrze prowadzonym w Ministerstwie Finansów). Odpowiednia informacja o uchyleniu NIP stanowi ostrzeżenie dla potencjalnych kontrahentów podatnika CIT, który nie wywiązuje się z obowiązków podatkowych.

Przykład

Naczelnik **I US w Szczecinie**, wyjaśniając przyczyny niewydawania decyzji o uchyleniu NIP potwierdził, że uchylanie NIP wynika z przepisów prawa, jednakże z punktu widzenia ochrony obrotu gospodarczego, interesów fiskalnych Skarbu Państwa o wiele ważniejsze jest wykreślenie takich podmiotów z rejestru podatników VAT, gdyż to status podatnika VAT

³⁷ Dz. U. poz. 1161.

**Niepodejmowanie
działań
zmiierzających do
uchylenia NIP**

powoduje ryzyko dla bezpieczeństwa obrotu gospodarczego. Procedura uchylenia NIP jest skomplikowana i czasochłonna, wymaga znacznego nakładu pracy i jest o wiele bardziej sformalizowana niż wykreślenie z rejestru podatników VAT czynnych. W postępowaniach w sprawie uchylenia NIP zastosowanie ma pełny reżim w zakresie postępowania dowodowego, w szczególności występuje konieczność przeprowadzenia oględzin, przesłuchiwanie świadków, a także umożliwienia stronie wzięcia udziału w tych czynnościach oraz zawiadomienia jej z wyprzedzeniem o zamiarze ich przeprowadzenia.

Na podstawie badanej próby (10–30 spraw) akt rejestracyjnych podatników CIT, podatników wykreślonych z rejestru VAT oraz podatników ujętych w Bazie Podmiotów Szczególnych w dziewięciu jednostkach (poza I US w Szczecinie) stwierdzono nieprawidłowość w zakresie niepodejmowania terminowych działań zmiierzających do uchylenia z urzędu NIP podatnikom CIT posługującym się fałszywymi lub fikcyjnymi danymi adresowymi (art. 8c ust. 4 ustawy o zasadach ewidencji podatników).

Według art. 139 § 1 ustawy Ordynacja podatkowa, załatwienie sprawy wymagającej przeprowadzenia postępowania dowodowego powinno nastąpić bez zbędnej zwłoki, jednak nie później niż w ciągu miesiąca, a sprawy szczególnie skomplikowanej – nie później niż w ciągu 2 miesięcy. W opracowanej w MF *Procedurze postępowania w sprawie prowadzenia rejestru podatników i płatników, rejestru podatników VAT oraz rejestru podatników transakcji wewnątrzspółnotowych* (czerwiec 2022)³⁸ wskazano, że w przypadku, gdy podatnik posługuje się fałszywymi lub fikcyjnymi danymi adresowymi swojej siedziby lub miejsca wykonywania działalności gospodarczej naczelnik US prowadzi z urzędu czynności zmiierzające do uchylenia NIP.

Przykłady

W **US w Chełmie** nie podejmowano niezwłocznie działań zmiierzających do uchylenia NIP. W przypadku czterech podatników weryfikacji adresów siedzib dokonano od 58 do 538 dni od upływu terminu na złożenie NIP-8, a decyzje w sprawie uchylenia NIP wydano od 164 do 548 dni od tego terminu. W przypadku czterech podatników wykreślonych z rejestru podatników VAT, pomimo dysponowania informacjami o nieaktualnych danych adresowych, decyzje w sprawie uchylenia NIP wydano od 87 do 798 dni od daty ich wykreślenia. Naczelnik US wyjaśniła, że na opóźnienia wpływ miały dodatkowe zadania oraz ograniczenia związane z COVID-19.

W **US w Piasecznie** w dwóch sprawach nie uchylono NIP podmiotom wykreślonym z rejestru VAT oraz w 17 przypadkach pomimo dysponowania danymi o nieaktualnych danych adresowych podatników. Nie uchylono NIP, ponieważ do komórki zajmującej się ewidencją nie przekazano informacji o ustaleniach dotyczących nieaktualnych, fikcyjnych lub fałszywych danych adresowych. Naczelnik US wyjaśniła, że wynikało to m.in. z pandemii, konieczności ustalenia priorytetów w realizacji zadań. W trakcie kontroli NIK, spośród ww. spraw, wydano pięć decyzji o uchyleniu NIP.

W **I US Warszawa-Śródmieście** wobec 10 podatników, z uwagi na brak faktycznej siedziby, brak kontaktu i wykreślenie z rejestru VAT, nie przeprowadzono postępowania w przedmiocie uchylenia NIP i nie wydano decyzji. W przypadku dziewięciu spraw pierwszą czynność podjęto po upływie od 35 do 261 dni od wpływu do informacji o nieaktualnych danych adresowych i wniosku o uchylenie NIP. Naczelnik US wskazał, że wynikało to z konieczności obsługi bardzo dużej liczby podmiotów, które rejestrują się w ścisłym centrum Warszawy, co wpływa na ogromne obciążenie pracą.

³⁸ Poprzednio w *Procedurze postępowania w sprawie prowadzenia rejestru podatników i płatników* (sierpień 2017).

W III US w Lublinie w przypadku 11 podatników nie dokonano weryfikacji adresów ich siedzib oraz nie podejmowano działań zmierzających do uchylenia NIP, a w jednym przypadku uchylono NIP po upływie 457 dni od daty otrzymania informacji o fałszywych danych adresowych podmiotu. Naczelnik US wyjaśnił, że w pierwszej kolejności weryfikowane były podmioty, które złożyły zgłoszenia rejestracyjne VAT-R, a w przypadku podatników CIT, którzy nie są podatnikami VAT, czynności weryfikacyjne zmierzające do ewentualnego wydania decyzji o uchyleniu NIP były realizowane po wykonaniu zadań terminowych.

W I US w Katowicach wobec 19 podatników posługujących się nieaktualnymi danymi adresowymi nie wszczęto postępowań i nie wydano decyzji uchylających NIP. Naczelnik potwierdził, że uchylanie numerów NIP wynika z przepisów prawa, jednakże z punktu widzenia ochrony obrotu gospodarczego, interesów fiskalnych Skarbu Państwa o wiele ważniejsze jest wykreślenie takich podmiotów z rejestru podatników VAT, gdyż to status podatnika VAT powoduje ryzyko dla bezpieczeństwa obrotu gospodarczego.

Nieprzekazywanie informacji do KRS

W siedmiu podmiotach (w III US w Lublinie, I US w Kaliszu, US Poznań-Wilda, I US w Koszalinie, I US w Szczecinie, US w Piasecznie i w I US Warszawa-Śródmieście), pomimo pozyskania informacji o nieaktualnych danych adresowych podatników CIT, nie przekazano do sądu rejestrowego tych informacji w celu przeprowadzenia przez sąd postępowania przymuszającego na podstawie art. 24 ust. 1 ustawy o KRS.

Według art. 21 ust. 1 ustawy o KRS organy administracji rządowej i samorządowej, sądy, banki, komornicy i notariusze są obowiązani niezwłocznie informować sąd rejestrowy o zdarzeniach, które podlegają obowiązkowi wpisu do Rejestru z urzędu. Jednocześnie powinni wskazać aktualne dane niezbędne dla dokonania wpisu w Rejestrze.

Nieprzekazywanie danych o podatnikach, którzy posiadali błędne adresy

W sześciu jednostkach (w US w Chełmie, US w Piasecznie, US Poznań-Wilda, III US w Lublinie, US w Bytomiu i w I US w Koszalinie) stwierdzono, że nie przekazano do Działu/Referatu Identyfikacji i Rejestracji Podatkowej informacji o podatnikach CIT, z którymi w trakcie prowadzonych czynności sprawdzających, kontroli podatkowych oraz postępowań egzekucyjnych nie nawiązano kontaktu z uwagi na nieaktualne, fikcyjne lub fałszywe dane adresowe.

W skontrolowanych US nie w pełni prawidłowo funkcjonowała kontrola zarządcza w zakresie przekazywania informacji w jednostkach pomiędzy poszczególnymi komórkami organizacyjnymi. Według komunikatu z dnia 16 grudnia 2009 r. nr 23 Ministra Finansów w sprawie kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych³⁹, osoby zarządzające oraz pracownicy powinni mieć zapewniony dostęp do informacji niezbędnych do wykonywania przez nich obowiązków. System komunikacji powinien umożliwiać przepływ potrzebnych informacji wewnątrz jednostki, zarówno w kierunku pionowym, jak i poziomym. Efektywny system komunikacji powinien zapewnić nie tylko przepływ informacji, ale także ich właściwe zrozumienie przez odbiorców (lit. D). Osobom zarządzającym i pracownikom należy zapewnić, w odpowiedniej formie i czasie, właściwe oraz rzetelne informacje potrzebne do realizacji zadań (pkt 16). Należy zapewnić efektywne mechanizmy przekazywania ważnych informacji w obrębie struktury organizacyjnej jednostki oraz w obrębie działu administracji rządowej i jednostki samorządu terytorialnego (pkt 17). Należy zapewnić efektywny system wymiany ważnych informacji z podmiotami zewnętrznymi mającymi wpływ na osiągnięcie celów i realizację zadań (pkt 18).

Przykłady

W US w Chełmie w 26 przypadkach nie przekazano do komórki ds. identyfikacji informacji o podatnikach CIT, z którymi w trakcie

³⁹ Dz. Urz. MF nr 15, poz. 84.

prowadzonych czynności sprawdzających oraz postępowań egzekucyjnych nie nawiązano kontaktu z uwagi na nieaktualne, fikcyjne lub fałszywe dane adresowe. Naczelnik US wyjaśniła, że wynikało to m.in. z konieczności wykonania innych terminowych zadań.

W **US w Piasecznie** pozyskane w toku podejmowanych czynności sprawdzających, kontroli podatkowych oraz działań egzekucyjnych informacje o nieaktualnych, fałszywych lub fikcyjnych danych przekazano po upływie od 133 do 1408 dni od ustalenia tych okoliczności. Naczelnik US wyjaśniła, że wynikało to m.in. z ograniczeń związanych z pandemią, zmian organizacyjnych, wprowadzeniem nowego systemu do ewidencjonowania czynności sprawdzających, konieczność realizowania innych zadań priorytetowych.

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

Nieprawidłowa realizacja zadań

W latach 2021–2023 (I półrocze) w 10 objętych kontrolą nUS działania w zakresie prowadzenia czynności sprawdzających i kontroli podatkowych w CIT nie były prowadzone w pełni prawidłowo i rzetelnie. Monitorowano przypadki niezłożenia przez podatników zeznań o wysokości osiągniętego dochodu (poniesionej straty) CIT-8, jednak nie podejmowano skutecznych działań w celu wyegzekwowania od podatników obowiązku złożenia zeznań CIT-8 oraz nie nakładano w związku z tym kar porządkowych i grzywny. Kontrole podatkowe prawidłowości rozliczeń CIT przeprowadzono zgodnie z obowiązującymi przepisami, a także weryfikowano dokumenty źródłowe w ramach czynności sprawdzających z udziałem podatnika. Kontrolą podatkową objęto jednak niewielką liczbę podatników CIT. W czterech US stwierdzono, że nie przeprowadzono udokumentowanych analiz materiałów z kontroli w VAT pod kątem ich wykorzystania do określenia zobowiązania w CIT w prawidłowej wysokości i identyfikacji potencjalnych przestępstw lub wykroczeń skarbowych.

Organizacja rozliczeń CIT

W US nie wyodrębniono komórek organizacyjnych zajmujących się wyłącznie weryfikacją rozliczeń w CIT. Zadania dotyczące CIT realizowały działy czynności analitycznych i sprawdzających (SKA), działy kontroli podatkowej (SKP) oraz działy podatków dochodowych i podatku od towarów i usług (SPV) w zakresie prowadzenia postępowań podatkowych. W US do obowiązków pracowników, którzy dokonywali weryfikacji prawidłowości rozliczeń CIT, należały też zadania w zakresie weryfikacji poprawności VAT i PIT, a zakresy obowiązków pracowników zawierały ogólne zapisy i nie precyzowały, jakie zadania spoczywały na nich w odniesieniu do rozliczeń CIT.

W okresie objętym kontrolą liczba pracowników zajmująca się rozliczeniami CIT zmieniała się m.in. ze względu na wyznaczone priorytety realizacji zadań oraz rotację podatników (głównie związaną z przejściem na emeryturę). Naczelniczy kontrolowanych US wskazali, że w poszczególnych komórkach organizacyjnych SKA, SKP i SPV weryfikacji prawidłowości rozliczeń CIT dokonywało pięciu pracowników w US w Bytomiu (4,4 tys. podatników CIT), siedem osób w I US w Katowicach (9,3 tys.), 13 pracowników w US w Chełmie (1,7 tys.), ok. 13 pracowników w III US w Lublinie (5,4 tys.), ok. 11 pracowników w I US w Kaliszu (2,2 tys.), 30–33 pracowników w US w Piasecznie (12,4 tys.), 5–10 pracowników w I US w Koszalinie (3,2 tys.), 16–19 pracowników w I US w Szczecinie (8 tys.).

Przykłady

W **I US Warszawa- Śródmieście** (36,5 tys. podatników CIT) czynności analityczne i sprawdzające były realizowane przez dwa działy, w których zatrudnienie wyniosło siedmiu-ośmiu pracowników. Kontrolę podatkową prowadziło trzech pracowników w 2021 r., dziesięciu w 2022 r. oraz pięciu pracowników w 2023 r. W I kwartale 2023 r. czterech pracowników przeszło do Mazowieckiego UCS. Naczelnik US wyjaśnił, że w obszarze czynności

analitycznych każdy pracownik komórki posiadający doświadczenie sporządzał analizy dotyczące wszystkich podatków. Sprawy te charakteryzował różny stopień złożoności i często w wyniku analizy były stwierdzane jednocześnie nieprawidłowości w rozliczeniach. Na kontrole w zakresie CIT przeznaczano ok. 10 % czasu pracy. Wpływ na organizację pracy US miały m.in. zmiany przepisów prawa podatkowego, panujący stan pandemii, a także funkcjonowanie US do czerwca 2022 r. w trzech lokalizacjach. W związku z wprowadzonymi w 2022 r. programami „Polski Ład” oraz „Niskie Podatki” pracownicy zostali zaangażowani do prac w tym zakresie, a od lutego do maja 2023 r. w pomoc przy rozliczaniu zeznań PIT. Przy realizacji zadań kierowano się zasadą priorytetów. W szczególności działania kierowane były na terminowe zadania związane z weryfikacją nadpłat, a także na obszary i podmioty, w których nieprawidłowości były związane z wysokim potencjałem pozytywnych dla budżetu państwa ustaleń.

W **US Poznań-Wilda** (13,6 tys. podatników) trzy osoby zajmowały rozliczeniami CIT, a kontrole podatkowe prowadziło dwóch pracowników w 2021 r., dziewięciu w 2022 r., a w I półroczu 2023 r. nie przeprowadzono żadnej kontroli podatkowej.

Zgłaszanie problemów do dyrektorów IAS

W dwóch nUS naczelnicy podkreślali problemy organizacyjno-kadrowe. Polegały one na braku wyspecjalizowanej kadry do weryfikacji CIT ze względu trudności w pozyskaniu pracowników z uwagi na warunki płacowe⁴⁰. Liczba planistycznych etatów zmalała, ponieważ dopiero w miejsce dwóch wolnych etatów można otrzymać zgodę na uzupełnienie jednego, drugi pozostaje zablokowany⁴¹.

Szkolenia pracowników nUS

Z inicjatywy Krajowej Szkoły Skarbowości przeprowadzono ankiety badań potrzeb szkoleniowych, zidentyfikowano i zgłoszono potrzeby szkoleniowe. W latach 2021–2023 (I półrocze) pracownicy nUS⁴² uczestniczyli w szkoleniach z zakresu ustawy o CIT, ustawy o rachunkowości oraz analizy sprawozdań finansowych, w tym także szkolenia dotyczyły m.in. wprowadzonych zmian w CIT, cen transferowych, optymalizacji podatkowej, analizy ulgi za złe długi, Polskiego Ładu, ryczałtu od dochodów spółek, CIT estońskiego.

Obowiązek składania zeznania CIT-8

Podatnicy CIT mają obowiązek (z przewidzianymi wyjątkami) składać zeznanie, według ustalonego wzoru, o wysokości dochodu osiągniętego (straty poniesionej) w roku podatkowym – do końca trzeciego miesiąca roku następnego⁴³ i w tym terminie wpłacić podatek należny albo różnicę między podatkiem należnym od dochodu wykazanego w zeznaniu a sumą zapłaconych zaliczek za okres od początku roku (art. 27 ust.1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych).

W kontrolowanych US zeznania CIT-8 za rok podatkowy, który zakończył się do 31 grudnia 2020 r. oraz do 31 grudnia 2021 r. złożyło odpowiednio 48,4 tys. i 52,6 tys. podatników, w tym 19 % oraz 17 % stanowiły zeznania podatników prowadzących działalność w formie spółek handlowych, którzy nie byli jednocześnie podatnikami VAT. Łączna kwota dochodów wykazanych w zeznaniach wyniosła 7873,4 mln zł (26,7 tys. podatników) za 2020 r. oraz 8868,9 mln zł (29,3 tys. podatników) za 2021 r., co stanowiło odpowiednio 15 % zadeklarowanych przychodów (odpowiednio: 53,4 mld zł i 61,8 mld zł). Łączna kwota strat wykazanych w zeznaniach wyniosła 2991,8 mln zł (17,5 tys. podatników) za 2020 r. oraz 3249,4 mln zł (19,1 tys. podatników) za 2021 r. Za lata 2020–2021 najwięcej zeznań, w których zadeklarowano stratę złożono w I US

⁴⁰ I US Warszawa-Śródmieście.

⁴¹ I US w Koszalinie.

⁴² Ośmiu pracowników w US w Chełmie, trzech w III US w Lublinie, 22 w I US w Katowicach, 23 w US w Bytomiu, 72 w US Poznań-Wilda, 25 w I US w Kaliszu, 22 w US w Piasecznie, 104 w I US Warszawa-Śródmieście, 45 w I US w Koszalinie i 12 w I US w Szczecinie.

⁴³ Termin do złożenia zeznania za rok podatkowy, który zakończył się w okresie od 1 grudnia 2020 r. do dnia 28 lutego 2021 r. przedłużono do 30 czerwca 2021r.; za okres od 1 grudnia 2021 r. do 28 lutego 2022 r. – do 30 czerwca 2022r.; za okres od 1 grudnia 2022 r. do 28 lutego 2023 r. – do 30 czerwca 2023 r.

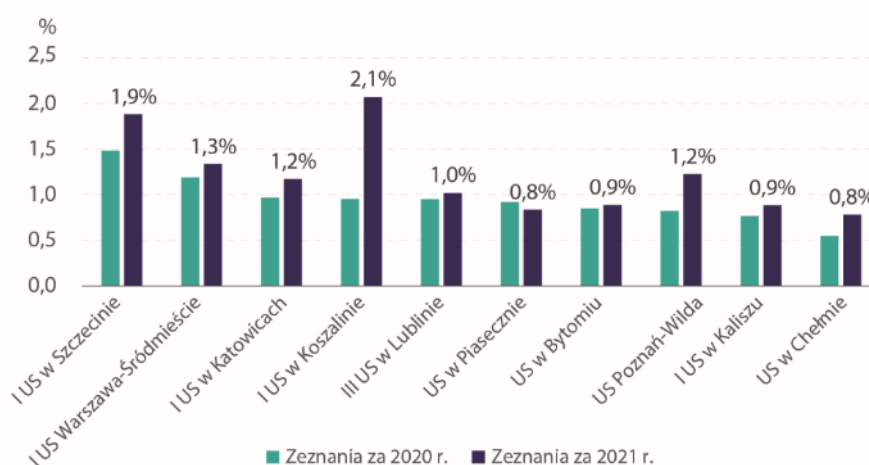
Warszawa-Śródmieście (13,9 tys.), US Poznań-Wilda (5,1 tys.), I US w Katowicach (4,3 tys.), I US w Szczecinie (4 tys.), US w Piasecznie (3,7 tys.), a najmniej w US w Chełmie (0,7 tys.) oraz w I US w Kaliszu (1,2 tys.). Najwięcej zeznań za ww. lata wykazujących dochód wpłynęło do I US Warszawa-Śródmieście (14,1 tys.), US Poznań-Wilda (7,9 tys.), I US w Katowicach (6,8 tys.), US w Piasecznie (6,0 tys.), I US w Szczecinie (5,9 tys.), a najmniej w US w Chełmie (1,5 tys.) oraz w I US w Kaliszu (1,9 tys.).

Podatek należny w 2020 r. zadeklarowało 19,2 tys. podatników (571,9 mln zł), a w 2021 r. 20,8 tys. podatników (782 mln zł). Przeciętny podatek należny według stawki podatkowej 9 % i 19 % w 2020 r. wyniósł 9 tys. zł oraz 131 tys. zł, natomiast w 2021 r. odpowiednio: 15 tys. zł oraz 171 tys. zł.

Relacja podatku należnego w stosunku do zadeklarowanych przychodów, mierząca efektywność CIT, dla 10 kontrolowanych wyniosła 0,1 % w 2020 r. oraz 0,2 % w 2021 r.

Infografika nr 20

Relacja podatku należnego do zadeklarowanych przychodów w 2020 r. i 2021 r.



Źródło: opracowanie własne NIK na podstawie danych ustalonych w trakcie przeprowadzonych kontroli.

W roku podatkowym, który zakończył się w 2021 r, 2022 r. oraz w 2023 r. (do 30 czerwca) odpowiednio 27, 521 oraz 451 podatników wybrało formę opodatkowania ryczałtu od dochodów spółek tzw. estoński CIT⁴⁴.

Skala zjawiska związanego z brakiem składania zeznań CIT-8

W US objętych kontrolach zwiększyła się liczba podatników, która nie złożyła zeznań CIT-8 za 2022 r., tj.:

- w I US Warszawa-Śródmieście było to 20,5 tys. podatników⁴⁵, w tym 17,9 tys. podmiotów to spółki prawa handlowego. Liczba brakujących zeznań zwiększyła się o 187 % w stosunku do 2017 r. oraz o 15 % - do 2021 r.;
- w US w Piasecznie – 4,8 tys. podatników, w tym 4,3 tys. podmiotów stanowiły spółki (1,7 tys. spółek nie było zarejestrowanych jako podatnicy VAT), a 70 podatników było uczestnikami oszustw podatkowych. Liczba brakujących zeznań zwiększyła się o 183 % wobec 2017 r. oraz o 20 % – do 2021 r.;
- w US Poznań-Wilda – 5,9 tys. podatników (liczba brakujących zeznań zwiększyła się o 150 % wobec 2017 r.). W latach 2017-2021 ogółem 9,2 tys. podatników nie złożyło zeznań, w tym 5,1 tys. podmiotów co najmniej dwukrotnie (55 %), a 7,5 tys. to spółki prawa handlowego;

⁴⁴ Estoński CIT to alternatywna do zasady ogólnej forma opodatkowania CIT. Stawka estońskiego CIT wynosi 10 % lub 20 % i uzależniona jest od wysokości osiągniętych przychodów przez podatnika. Przy tej formie opodatkowania zysk podlega opodatkowaniu dopiero w momencie, gdy zostanie przeznaczony do wypłaty wspólnikom.

⁴⁵ Przygotowany w US raport zawierał też podmioty, które m.in. zostały wykreślone z KRS, zmieniły w trakcie roku właściwość miejscową oraz złożyły lub nie złożyły zeznania w innym US.

- w I US w Szczecinie – 2,7 tys. podatników, w tym 1,9 tys. podmiotów stanowiły spółki (z tego 1,2 tys. spółek nie było zarejestrowanych jako podatnicy VAT), a 39 podmiotów było uczestnikami oszustw podatkowych. Liczba brakujących zeznań zwiększyła się o 113 % w stosunku do 2017 r. oraz o 7 % – do 2021 r.;
- w III US w Lublinie – 1,8 tys. podatników, w tym 1,3 tys. spółek, a 1,6 tys. podatników nie złożyło zeznań za co najmniej dwa lata. Liczba brakujących zeznań zwiększyła się o 122 % wobec 2017 r.

Skontrolowane US nie podejmowały konsekwentnych i skutecznych działań zmierzających do wyegzekwowania zeznań podatkowych CIT-8 od podatników uchylających się od tego obowiązku. Nie kierowano wezwań do osób fizycznych upoważnionych do reprezentowania podatników, nie weryfikowano aktualności danych adresowych spółek oraz nie stosowano innych dostępnych instrumentów, tj. nie nakładano kar porządkowych na podstawie art. 262 § 1 pkt 2 ustawy Ordynacja podatkowa oraz nie karano podatników karą grzywny w związku z popełnieniem wykroczenia (art. 54 § 1 Kodeksu karnego skarbowego). NIK zwraca uwagę, że złożenie zeznania rocznego stanowi podstawowy obowiązek podatnika CIT.

Procedury w zakresie egzekwowania zeznań CIT-8

W okresie objętym kontrolą obowiązywały procedury opracowane w MF, które obejmowały m.in. zadania US w przypadku braku złożonych zeznań CIT-8. W dokumencie *Czynności sprawdzające* (maj 2017 r.) zawarto wytyczne dotyczące m.in. działań zmierzających do sprawdzenia terminowości składania deklaracji, wezwania podatników do złożenia deklaracji, żądania złożenia wyjaśnień w sprawie przyczyn niezłożenia deklaracji oraz przedstawienia dokumentów, a także nałożenia kary porządkowej na podstawie art. 262 § 1 pkt 2 ustawy Ordynacja podatkowa. W dokumencie *Wytyczne do czynności sprawdzających* (wrzesień 2021 r.), wśród działań, które powinny być podejmowane wobec podatników CIT, wskazano m.in. monitoring podmiotów nieskładających zeznań podatkowych, niekierowanie kolejnych wezwań do podmiotów, które nie składały zeznań i nie reagowały na poprzednie wezwania oraz kierowanie wezwań do osób upoważnionych do reprezentacji w KRS, przeprowadzenie wizji lokalnej pod adresem siedziby oraz po ustaleniu braku działalności – kierowanie informacji do KRS.

Nieegzekwowanie obowiązku złożenia CIT-8

Na podstawie badanej próby niezłożonych zeznań (co najmniej 50 przypadków w każdym kontrolowanym US) stwierdzono, że w US nie podejmowano skutecznych i konsekwentnych działań w celu wyegzekwowania obowiązku złożenia przez podatników zeznań CIT-8. Stwierdzono przypadki, że nie kierowano żadnych wezwań do podatników lub podejmowane działania ograniczyły się do wzywania podatników do złożenia zeznania (najczęściej dwukrotnego), które nie były odbierane i były pozostawione w aktach sprawy. Nie wykorzystywano wszystkich dostępnych możliwości w celu wyegzekwowania zeznań od podatników, tj. nie wzywano podatników do złożenia wyjaśnień w sprawie przyczyn niezłożenia zeznań oraz nie karano ich karą porządkową z powodu bezzasadnego odmówienia lub niedokonania w terminie wyznaczonym w wezwaniu złożenia wyjaśnień, nie sporządzano i nie przekazywano do komórki ds. karnych skarbowych zawiadomień w sprawie ujawnienia czynu zabronionego, a także nie kierowano wezwań do osób fizycznych upoważnianych do reprezentowania podatników oraz nie weryfikowano aktualności danych adresowych spółek.

W 10 kontrolowanych US nie zastosowano się do zasad wskazanych w procedurach *Czynności sprawdzające* oraz *Wytyczne do czynności sprawdzających*. Niekonsekwentne działania w zakresie egzekwowania zeznań podatkowych, a w szczególności poprzestawanie na pojedynczych, bezskutecznych próbach wezwania podatnika, osłabiają dyscyplinę podatników w zakresie realizacji ww. obowiązku.

Przykłady

W I US Warszawa-Śródmieście nie prowadzono systematycznego monitoringu ciągłości i terminowości składania zeznań CIT-8 oraz nie podejmowano czynności sprawdzających w stosunku do podatników, którzy nie dopełnili obowiązku złożenia zeznania. Wobec 34 podatników nie podjęto żadnych działań, w tym nie skierowano wezwań.

W US w Piasecznie nie prowadzono systematycznych i skutecznych działań na rzecz wyegzekwowania od podatników realizacji obowiązku złożenia zeznania CIT-8. W przypadku 42 zbadanych spraw działania ograniczyły się do skierowania jednego wezwania w sprawie niezłożonego CIT-8. W przypadku 20 zeznań, których termin złożenia przypadał w latach 2021–2022 pierwsze wezwanie w sprawie wyjaśnienia przyczyn braku CIT-8 skierowano dopiero po upływie od 323 do 741 dni od upływu terminu złożenia (w tym w dwóch sprawach dopiero w trakcie badania NIK). Naczelnik wyjaśniła, że opóźnienia wynikały m.in. z ograniczeń spowodowanych stanem pandemii. W trakcie realizacji zadań kierowano się ustalonymi priorytetami, tj. w szczególności działania ukierunkowane były na weryfikację nadpłat, które w przypadku nieterminowej realizacji zagrożone są wypłatą odsetek. Do maja 2023 r. obsługą czynności sprawdzających z zakresu CIT zajmowało się dwóch pracowników, wizje w celu weryfikacji danych adresowych były przeprowadzane w miarę możliwości.

W US w Chełmie w 50 przypadkach nie podejmowano skutecznych działań w celu wyegzekwowania obowiązku złożenia zeznań CIT-8. Działania ograniczyły się do wzywania podatników (najczęściej dwukrotnego), które nie były odbierane i były pozostawione w aktach sprawy. Naczelnik US wyjaśniła, że prowadzone są analizy spraw pod kątem zasadności skierowania ich do kontroli podatkowej.

W US Poznań-Wilda działania ograniczyły się jedynie do wzywania podatników do złożenia CIT-8 (najczęściej jednokrotnego), które nie były odbierane i były pozostawione w aktach sprawy, przy czym w 24 przypadkach w ogóle takich wezwań nie wysłano. Nie wzywano podatników do złożenia wyjaśnień w sprawie przyczyn niezłożenia zeznań oraz nie karano ich karą porządkową, nie sporządzono zawiadomień w sprawie ujawnienia czynu zabronionego, nie weryfikowano, czy podatnicy powinni mieć uchylony NIP z uwagi na posługiwanie się fałszywymi lub fikcyjnymi danymi adresowymi. Naczelnik US wyjaśniła m.in., że kierując się ekonomiką postępowania oraz sytuacją kadrową odstąpiono od prowadzenia czynności.

W III US w Lublinie w 27 przypadkach nie podjęto udokumentowanych działań w celu wyegzekwowania obowiązku złożenia przez podatników zeznań CIT-8. Ponadto w 23 przypadkach podejmowane działania były nieskuteczne, ponieważ ograniczyły się do wzywania podatników do złożenia CIT-8 (najczęściej jednokrotnego). Naczelnik US wyjaśnił, że stan osobowy i obciążenie pracą nie pozwalała na wykonywanie wszystkich możliwych czynności. Podmioty, które nie dopełniły obowiązku rozliczenia podatkowego, są wzywane do złożenia brakujących zeznań CIT-8 w pierwszej kolejności telefonicznie, a gdy jest to nieskuteczne lub niemożliwe, wysyłane są wezwania pisemne.

W I US w Koszalinie do 24 podmiotów nie kierowano wezwań do złożenia zeznania CIT-8, do 21 przypadków pierwsze wezwanie do złożenia zeznania CIT-8 kierowano po ponad trzech miesiącach od upływu terminu na jego złożenie (tj. od 106 do 1074 dni). Naczelnik wyjaśnił m.in., że w wyniku reform administracji podatkowej powstała jedna komórka (10 pracowników i kierownik) zajmująca się czynnościami sprawdzającymi w zakresie PIT i CIT. Faktycznie czynnościami sprawdzającymi w zakresie CIT zajmowały się dwie

Czynności sprawdzające w CIT

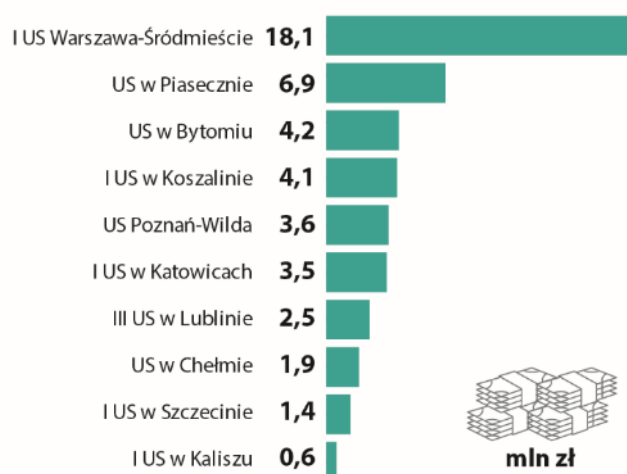
osoby, natomiast od stycznia 2022 r. - jedna osoba. Wpływ na organizację pracy i realizację zadań miała również pandemia COVID-19.

Prawidłowość rozliczeń CIT jest przede wszystkim weryfikowana w ramach prowadzonych czynności sprawdzających. Według art. 272 ustawy Ordynacja podatkowa, organy podatkowe pierwszej instancji dokonują czynności sprawdzających, mających m.in. na celu sprawdzenie terminowości składania deklaracji, wpłacania podatków, stwierdzenie formalnej poprawności deklaracji, ustalenie stanu faktycznego w zakresie niezbędnym do stwierdzenia zgodności z przedstawionymi dokumentami, weryfikację poniesionych przez podatnika wydatków i uzyskanych przychodów (dochodów) opodatkowanych lub przychodów (dochodów) nieopodatkowanych – w zakresie niezbędnym do ujawnienia podstawy opodatkowania z tytułu przychodów nieznaidujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych, weryfikację danych i dokumentów przedstawionych przez podatników dokonujących rejestracji podatkowej oraz sprawdzenie spełnienia warunków uprawniających do opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek. Na podstawie art. 193a § 1 ustawy Ordynacja podatkowa, w przypadku prowadzenia ksiąg podatkowych przy użyciu programów komputerowych, organ podatkowy może żądać przekazania całości lub części tych ksiąg oraz dowodów księgowych za pomocą środków komunikacji elektronicznej lub na informatycznych nośnikach danych, w postaci elektronicznej odpowiadającej strukturze logicznej, wskazując rodzaj ksiąg podatkowych oraz okres, którego dotyczą.

W latach 2021–2023 (I półrocze) w kontrolowanych US przeprowadzono 9,4 tys. czynności sprawdzających dotyczących rozliczeń CIT (8 tys. podatników). Uszczuplenia podatkowe wyniosły ogółem 46,8 mln zł (średnio 5 tys. zł na jedne przeprowadzone czynności sprawdzające). W ramach 644 czynności sprawdzonych wysokości przychodów i kosztów wykazanych w zeznaniu CIT-8 z rachunkiem zysków i strat, w tym m.in. w: 202 przypadkach w US w Piasecznie, 128 w US Poznań-Wilda oraz 101 w III US w Lublinie. Nie dokonywano ww. weryfikacji w I US w Kaliszu oraz I US w Katowicach. Skontrolowane US (poza III US w Lublinie w siedmiu czynnościach sprawdzających oraz I US w Kaliszu w dwóch przypadkach) nie wykorzystywały instrumentu umożliwiającego uzyskanie od podatników ksiąg podatkowych oraz dowodów księgowych w wersji elektronicznej. Tymczasem Szef KAS, w pismach przekazujących analizy *Orzecznictwa w sprawach podatkowych*, wskazywał na bardzo niski stopień wykorzystania tego instrumentu.

Infografika nr 21

Kwota uszczupleń wynikających z czynności sprawdzających przeprowadzonych w latach 2021–2023 (I półrocze)



Źródło: opracowanie własne NIK na podstawie danych ustalonych w trakcie przeprowadzonych kontroli.

Przykłady

W **US w Chełmie** przeprowadzono 355 czynności sprawdzających w CIT (3 % czynności w podatkach). Uszczuplenia podatkowe wyniosły 17 mln zł, z tego 2 mln zł w CIT (11 %). W ramach CIT m.in. w 92 przypadkach stwierdzono nieprawidłowości, w 52 dokonano sprawdzenia wysokości przychodów i kosztów wykazanych w zeznaniu CIT z rachunkiem zysków i strat. Nie występowało do podatników z żądaniem przedłożenia ksiąg rachunkowych w postaci elektronicznej. W trakcie czynności dokonywano m.in. porównania danych zawartych w zeznaniach dotyczących przychodów i kosztów uzyskania przychodów z danymi wykazanymi w deklaracjach VAT-7. Uszczuplenia podatkowe wyniosły średnio 5,4 tys. zł na jedno przeprowadzone czynności sprawdzające.

W **III US w Lublinie** przeprowadzono 1,8 tys. czynności dotyczących rozliczeń CIT (7 % czynności). Uszczuplenia wyniosły 31,4 mln zł, z tego 2,5 mln zł w CIT (8 %). W ramach czynności w CIT w 1,5 tys. przypadkach stwierdzono nieprawidłowości, w 91 przypadkach dokonano weryfikacji wysokości przychodów i kosztów wykazanych w zeznaniach CIT z rachunkiem zysków i strat. Naczelnik US wyjaśnił, że wszystkie czynności przeprowadzono z udziałem podatnika. Podatnik brał czynny udział w każdej z ww. czynności, ponieważ na wezwanie następowała reakcja podatnika w postaci złożenia wyjaśnień, złożenia korekty deklaracji lub ewentualnie przedłożenia żądanych dokumentów źródłowych. Kontrola NIK wykazała natomiast, że przeprowadzenie czynności sprawdzających zostało zakończone sporządzeniem tylko 36 analiz oraz jednym protokołem. Uszczuplenia podatkowe wyniosły średnio 1,4 tys. zł na jedno przeprowadzone czynności sprawdzające.

W **US w Piasecznie** przeprowadzono 2,9 tys. czynności sprawdzających w CIT (kwota uszczupień 6,9 mln zł). Uszczuplenia podatkowe wyniosły średnio 2,4 tys. zł na jedno przeprowadzone czynności sprawdzające. Z udziałem podatnika zrealizowano 429 czynności (15 %). Nie występowało do podatników z żądaniem przedłożenia ksiąg rachunkowych w postaci elektronicznej oraz dowodów księgowych za pomocą środków komunikacji elektronicznej lub na informatycznych nośnikach danych. Liczba wykonanych czynności w CIT stanowiła ok. 12 % w liczbie czynności w CIT, PIT i VAT. Kwota stwierdzonych uszczupień w CIT stanowiła ok. 11 % w kwocie uszczupień dotyczących ww. tytułów podatkowych.

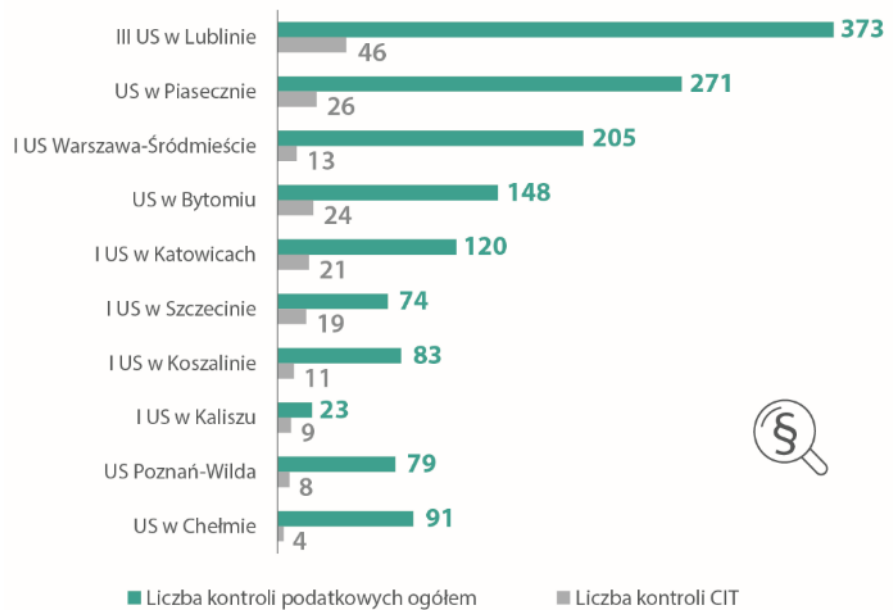
W **I US Warszawa-Śródmieście** przeprowadzono 767 czynności sprawdzających w CIT (uszczuplenia na kwotę 18,1 mln zł). W 2021 r. 149 czynności przeprowadzono z udziałem podatnika. W 2022–2023 (do 30 czerwca) w ewidencji wyodrębniono czynności rozszerzone, których przeprowadzono 14. Nie występowało do podatników z żądaniem przedłożenia ksiąg rachunkowych w postaci elektronicznej. Liczba zrealizowanych czynności w zakresie CIT stanowiła ok. 3 % czynności w CIT, PIT i VAT (kwota uszczupień w CIT wyniosła ok. 8 %). Uszczuplenia podatkowe wyniosły średnio 23,6 tys. zł na jedno przeprowadzone czynności sprawdzające.

**Kontrole podatkowe
w CIT**

W latach 2021–2023 (I półrocze) w 10 US przeprowadzono ogółem 1467 kontroli podatkowych (kwota uszczupień wyniosła 295,9 mln zł), w tym tylko 181 kontroli dotyczyło prawidłowości rozliczania CIT (tj. 12 % przeprowadzonych kontroli) przy kwocie uszczuplenia 20,6 mln zł (tj. 7 % uszczupień ze wszystkich kontroli).

Infografika nr 22

Liczba kontroli podatkowych w CIT przeprowadzonych latach 2021–2023 (I półrocze) w porównaniu do liczby kontroli podatkowych ogółem

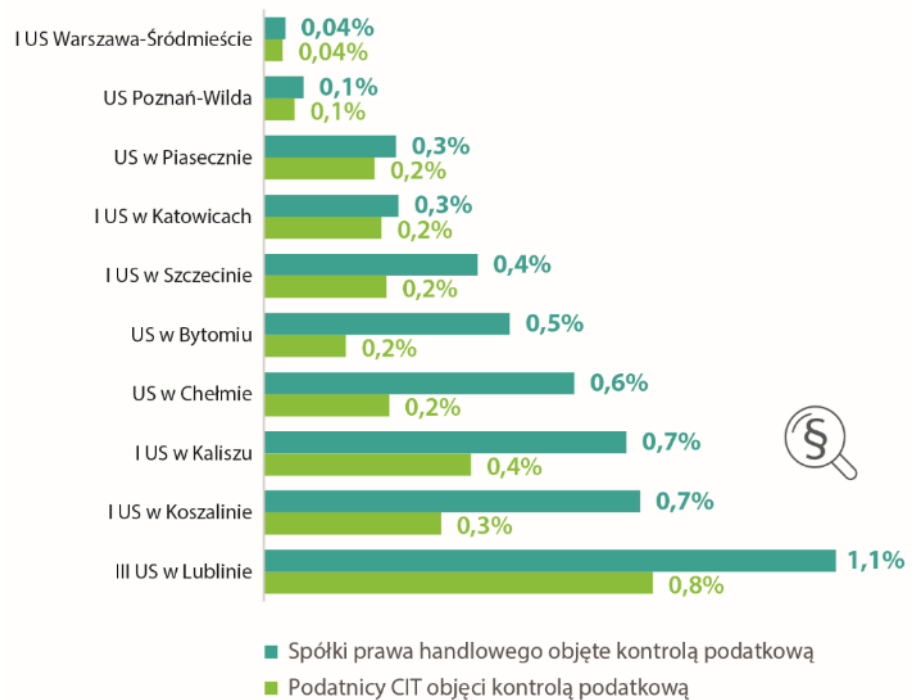


Źródło: opracowanie własne NIK na podstawie danych ustalonych w trakcie przeprowadzonych kontroli.

Kontrolą podatkową CIT objęto 0,2 % podatników zarejestrowanych na koniec 2022 r. w kontrolowanych US, w tym 0,8 % w III US w Lublinie, 0,4 % w I US w Kaliszu, a tylko 0,04 % w I US Warszawa-Śródmieście i 0,06 % w US Poznań-Wilda.

Infografika nr 23

Udział liczby kontroli w CIT przeprowadzonych w latach 2021–2023 (I półrocze) do liczby podatników CIT (w tym spółek prawa handlowego)



Źródło: opracowanie własne NIK na podstawie danych ustalonych w trakcie przeprowadzonych kontroli.

Przeprowadzono 140 kontroli właściwych obejmujących pełny okres rozliczeniowy (tj. 12 miesięcy) oraz 24 kontrole doraźne, w tym w czterech

jednostkach prowadzono kontrole podatników CIT obejmujące pełny okres, tj. w III US w Lublinie – 46 kontroli, US w Piasecznie – 26 kontroli, I US w Katowicach – 21 kontroli oraz I US w Szczecinie – 19 kontroli.

W dwóch US dominowały kontrole CIT, które nie obejmowały pełnego okresu rozliczeniowego, tj. w I US w Kaliszu przeprowadzono 14 kontroli doraźnych oraz dziewięć właściwych, a w US Poznań-Wilda odpowiednio: sześć i dwie. W I US w Koszalinie przeprowadzono wyłącznie 11 kontroli doraźnych.

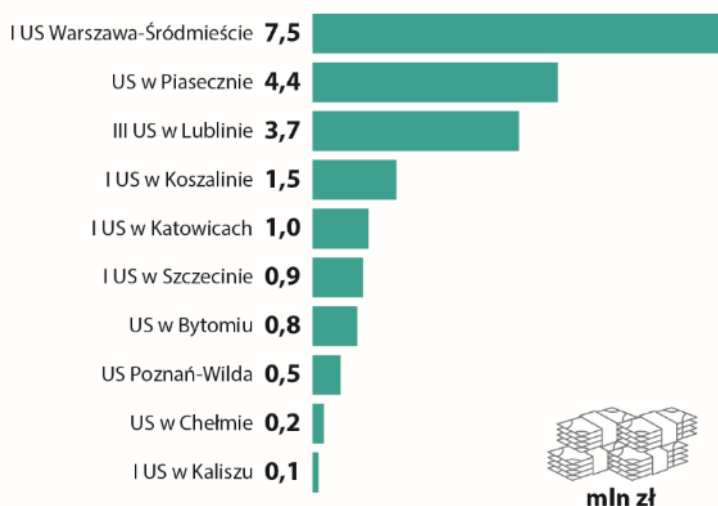
Przykład

Naczelnik **I US w Koszalinie** wyjaśnił, że weryfikację rozliczeń podatników CIT prowadzono głównie w trybie czynności analityczno-sprawdzających. Działania kontrolne winny być przede wszystkim ukierunkowane na zwalczanie i zapobieganie oszustwom na dużą skalę, a także ograniczanie szarej strefy. Działania podejmowane wobec podatników, których działalność nie nosi znamion oszustw i przestępstw podatkowych, powinny być proporcjonalne do poziomu ryzyka i skali potencjalnych nieprawidłowości, tj. prowadzone w trybie mniej uciążliwych działań np. w ramach czynności sprawdzających. W wyniku zmian związanych z utworzeniem KAS i przyjętych założeń, rola US powinna ograniczać się przede wszystkim do misji wspierającej podatnika, w szczególności do prowadzenia czynności sprawdzających, czyli do tzw. działań miękkich, prewencyjnych, a dopiero w sytuacjach spornych (niejasnych) do wszczęcia i prowadzenia kontroli podatkowej. Kontrole podatkowe prowadzi się, gdy analiza danych wykazała duże prawdopodobieństwo wystąpienia nieprawidłowości generujących znaczne straty dla budżetu państwa, np. istnienie karuzeli VAT. Od 1 stycznia 2023 roku liczba pracowników w komórce kontrolnej zmniejszyła się z sześciu do czterech.

W wyniku kontroli podatkowych w CIT stwierdzono nieprawidłowości na kwotę 20,6 mln zł, tj. stanowiącą 7 % kwoty uszczępleń ustalonych w wyniku kontroli we wszystkich tytułach podatkowych.

Infografika nr 24

Kwota ustaleń w nUS w latach 2021–2023 (I półrocze)



Źródło: opracowanie własne NIK na podstawie danych ustalonych w trakcie przeprowadzonych kontroli.

Wyniki badania próby kontroli podatkowych

Badaniem objęto 81 kontroli podatkowych, w trakcie których ujawniono nieprawidłowości w rozliczeniach w CIT w kwocie 18,1 mln zł, stanowiącą 88 % kwoty ogółem nieprawidłowości ustalonych w kontrolach w CIT zakończonych w okresie objętym kontrolą.

Przykłady nieprawidłowości ustalonych w trakcie kontroli podatkowych

W **I US Warszawa-Śródmieście** stwierdzono m.in. niewykazanie lub zaniżenie przychodów (np. z powodu braku ksiąg rachunkowych i dokumentów źródłowych podstawę opodatkowania oszacowano na podstawie JPK_VAT, zaniżono wykazane przychody z tytułu wpływów bankowych na rachunki niezgłoszone do US oraz nieujęte w księgach, zaniżano przychody w wyniku nieujęcia faktur sprzedaży w księgach), zawyżenie kosztów uzyskania przychodów (kosztów amortyzacji, zużycia materiałów i usług oraz kosztów finansowych), nieprawidłowe zastosowaniu stawki 9 %, błędne odliczenie straty z lat poprzednich.

W **US w Piasecznie** stwierdzono nieprawidłowości, które polegały m.in. na niewykazywaniu lub zaniżaniu przychodów (m.in. na skutek niedokumentowania sprzedaży, nieujęcia sprzedaży w ewidencji księgowej, nieujęcia w przychodach środków pieniężnych, które wpłynęły na rachunek bankowy spółki), zawyżaniu kosztów uzyskania przychodów (m.in. poprzez ujmowanie w kosztach tzw. pustych faktur, które nie dokumentowały rzeczywistej działalności gospodarczej), ujęciu w zeznaniu CIT-8 przychodów i kosztów w wartościach innych niż wynikające z prowadzonej dokumentacji księgowej.

W **III US w Lublinie** stwierdzono nieprawidłowości m.in. w zakresie niewykazania przychodów, zawyżenia kosztów uzyskania przychodu (np. w związku z brakiem dokumentów potwierdzających poniesione koszty, niezasadnym dokonaniem odpisów amortyzacyjnych, ujęciem faktur niedokumentujących faktycznych transakcji).

W **I US w Szczecinie** stwierdzone nieprawidłowości polegały m.in. na braku zapłaty zaliczek na podatek dochodowy od osób prawnych, zawyżeniu kosztów uzyskania przychodów, zaniżeniu przychodów.

W **US w Chełmie** stwierdzono nieprawidłowości m.in. w zakresie zaniżenia przychodów (np. nieewidencjonowanie sprzedaży), zawyżenia kosztów uzyskania przychodów (np. błędne księgowanie rat leasingowych, dwukrotne ujęcie faktur, ujęcie kosztu niemającego związku z przychodami, ujęcie kosztu, na który otrzymano dofinansowanie).

Większość kontroli podatkowych (52) została zakończona w terminie wskazanym w upoważnieniu do kontroli. W przypadkach niezakończenia kontroli w terminie wskazanym w upoważnieniu, zawiadamiano na piśmie kontrolowanego, podając przyczyny przedłużenia terminu zakończenia kontroli i wskazując nowy termin jej zakończenia, zgodnie z art. 284b § 2 ustawy Ordynacja podatkowa. Postępowania były przedłużane głównie ze względu na konieczność zgromadzenia pełnego materiału dowodowego i dokonania jego analizy. Nie zawiadamiano podatników o zamiarze wszczęcia kontroli w przypadkach, gdy przeprowadzenie kontroli było niezbędne dla przeciwdziałania popełnieniu przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego lub zabezpieczenia dowodów jego popełnienia.

W trakcie 57 kontroli żądano od podatników przekazania ksiąg podatkowych oraz dowodów księgowych na podstawie art. 193a § 1 ustawy Ordynacja podatkowa, z czego w pięciu pobrano dane w postaci elektronicznej. W 45 kontrolach dane w zakresie przychodów, kosztów lub kontrahentów porównano z danymi w plikach JPK_VAT.

W 14 przypadkach podatnicy złożyli zastrzeżenia do protokołu kontroli podatkowej, które zgodnie z art. 291 § 2 ustawy Ordynacja podatkowa zostały rozpatrzone w terminie 14 dni od dnia ich otrzymania. Kontrolowanym przekazano zawiadomienie o sposobie rozpatrzenia zastrzeżeń wraz z uzasadnieniem faktycznym i prawnym.

W przypadku 30 kontroli podatnicy złożyli korekty deklaracji uwzględniające w większości przypadków w pełni ustalenia kontroli na łączną kwotę 2 mln zł. W pozostałych wszczęto postępowania podatkowe w celu określenia wysokości zobowiązania podatkowego w CIT, zmniejszenia straty lub ustalenia zaliczek w prawidłowej wysokości.

Nieprawidłowości w protokołach kontroli

W siedmiu kontrolowanych jednostkach (I US w Szczecinie, I US w Koszalinie, I US Warszawa-Śródmieście, US Poznań-Wilda, I US w Kaliszu, I US w Katowicach, US w Bytomiu) sporządzone protokoły kontroli podatkowej zawierały wszystkie elementy określone w art. 290 § 2 ustawy Ordynacja podatkowa, w tym m.in. określenie przedmiotu i zakresu kontroli, określenie miejsca i czasu przeprowadzenia kontroli, opis dokonanych ustaleń faktycznych, dokumentację dotyczącą przeprowadzonych dowodów, ocenę prawną sprawy będącej przedmiotem kontroli, pouczenie o prawie złożenia zastrzeżeń lub wyjaśnień oraz prawie złożenia korekty deklaracji oraz pouczenie o obowiązku zawiadomienia organu podatkowego przez kontrolowanego o każdej zmianie swojego adresu dokonanej w ciągu 6 miesięcy od dnia zakończenia kontroli podatkowej, jeżeli w toku kontroli podatkowej ujawniono nieprawidłowości, oraz skutkach niedopełnienia tego obowiązku.

W US w Chełmie oraz w III US w Lublinie protokoły kontroli nie zawierały uzasadnienia przyczyny braku zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej (art. 48 ust. 10 ustawy dnia 6 marca 2018 r. Prawo przedsiębiorców⁴⁶). W US w Piasecznie w trzech protokołach nie zawarto oceny prawnej sprawy będącej przedmiotem kontroli, pomijając w całości lub części odniesienie się do obowiązujących przepisów ustawy o CIT (art. 290 § 2 pkt 6a ustawy Ordynacja podatkowa).

Przełożenie wyników kontroli w VAT na ustalenia w CIT

Wyniki kontroli podatkowych u podatników CIT w zakresie prawidłowości rozliczeń w VAT związanych z zaniżeniem wartości przychodów (sprzedaży) oraz zawyżeniem kosztów uzyskania przychodów (zakupów), mają co do zasady bezpośredni wpływ na ustalenie prawidłowej podstawy opodatkowania w CIT. Odpowiednia analiza w ww. zakresie jest niezbędna dla podjęcia adekwatnych działań, tj. przeprowadzenia czynności sprawdzających lub wszczęcia kontroli podatkowej w CIT. W sześciu kontrolowanych jednostkach (I US Katowicach, US w Bytomiu, I US w Szczecinie, I US w Koszalinie, w I US w Kaliszu oraz US w Piasecznie) prowadzono rzetelne analizy w zakresie wykorzystania wyników kontroli w VAT pod kątem ich uwzględnienia w rozliczeniach w CIT.

Przykłady

W **US w Piasecznie** po zakończeniu kontroli w VAT w uzasadnionych przypadkach podejmowano działania w przedmiocie wykorzystania ustaleń do określenia zobowiązania w CIT w prawidłowej wysokości. Badanie 20 spraw wykazało, że jedynie w dwóch z nich po zakończeniu kontroli w VAT nie podjęto odpowiednich działań. Naczelnik wyjaśniła, że analiza w zakresie CIT zostanie przeprowadzona po zakończeniu postępowania w VAT, natomiast w drugiej sprawie, ze względu na niską kwotę zaniżonego obrotu VAT, odstąpiono od analizy w zakresie CIT.

Na podstawie badania 20 kontroli w **I US w Katowicach** ustalono, że dokonano analizy wpływu stwierdzonych nieprawidłowości w VAT na wysokość zobowiązań w CIT, w tym m.in. wystąpiły przypadki złożenia korekt zeznań CIT-8, a wobec braku korekty CIT przekazano informacje do działu analitycznego celem prowadzenia czynności sprawdzających.

⁴⁶ Dz. U. z 2023 r. poz. 221, ze zm.

Nieprzewodzenie rzetelnych i udokumentowanych analiz po kontroli VAT

W czterech kontrolowanych jednostkach (US w Chełmie, III US w Lublinie, US Poznań-Wilda, I US Warszawa-Śródmieście) stwierdzono nieprawidłowości w zakresie rzetelności prowadzenia analiz po kontrolach podatkowych dotyczących rozliczeń w VAT pod kątem ich wykorzystania dla ustalenia prawidłowej podstawy opodatkowania w CIT oraz prawidłowości ich dokumentowania. W ww. US nie stwierdzono udokumentowanych analiz na okoliczność zasadności podjęcia lub odstąpienia od czynności sprawdzających bądź kontroli podatkowych w zakresie CIT. Nie zapewniono tym samym prawidłowego funkcjonowania kontroli zarządczej i właściwego nadzoru nad realizacją zadań w zakresie analizy ryzyka oraz typowania podmiotów do kontroli i czynności sprawdzających.

Przykłady

W US Poznań-Wilda w 16 sprawach nie przeprowadzono kontroli podatkowych oraz czynności sprawdzających, pomimo że ustalenia w VAT mogły mieć wpływ na wysokość podstawy opodatkowania w CIT. Naczelnik US wyjaśniła, że w większości przypadków kontrole w zakresie VAT prowadzono bez kontaktu z członkami zarządu spółek, w oparciu o dokumentację przekazaną przez kontrahentów. Ustalenia takie wskazują na bardzo utrudnione warunki przeprowadzenia działań weryfikacyjnych wobec tych podmiotów. W sprawach tych istniało wysokie prawdopodobieństwo braku aktywów, wskazujące również na trudności w wyegzekwowaniu ewentualnych należności ustalonych w zakresie innych tytułów podatkowych.

W I US Warszawa-Śródmieście nie sporządzano udokumentowanych analiz w zakresie wpływu i możliwości wykorzystania ustaleń z kontroli w VAT do określenia podstawy opodatkowania w CIT. Naczelnik wyjaśnił, że weryfikacja podejmowana jest każdorazowo, nie wymagane było sporządzanie dokumentacji z przeprowadzonej weryfikacji. Przy typowaniu podmiotów do kontroli, uwzględnia się w szczególności zapewnienie warunków efektywnego przebiegu procesu oceny informacji i analizy podmiotów, zaś przy planowaniu działań w związku ze złożonymi informacjami sygnałnymi (do których należą informacje z kontroli) należy kierować się ekonomiką i efektywnością postępowania.

W III US w Lublinie nie przeprowadzono kontroli podatkowej w CIT w pięciu sprawach, pomimo że w kontroli VAT stwierdzono nieprawidłowości polegające na zaniżeniu wartości sprzedaży lub zawyżeniu wartości zakupów, mogące mieć wpływ na wysokość podstawy opodatkowania w CIT, a w konsekwencji na wysokość podatku należnego. Kontrolowane spółki nie złożyły zeznania CIT-8 za okres objęty kontrolą w VAT. Naczelnik wyjaśnił, że dokonując analiz, brany był pod uwagę obowiązek realizacji mierników przez US, a w szczególności wskaźnik efektywności kontroli podatków, którego podstawowym warunkiem jest prowadzenie kontroli podatkowych skutkujących uszczupleniem w określonej wysokości.

Brak działań w przypadku niezłożenia CIT-8 przy wykazaniu obrotów w VAT

W siedmiu jednostkach (III US w Lublinie, I US w Katowicach, US Poznań-Wilda, I US Warszawa-Śródmieście, US w Piasecznie, I US w Szczecinie, I US w Koszalinie) prowadzono rzetelną weryfikację pod kątem niezłożenia zeznania CIT-8 lub niewykazywania odpowiednich przychodów w zeznaniu CIT-8 w sytuacji, gdy podatnicy wykazywali obroty w VAT na określonym poziomie. Działania te były podejmowane po sporządzeniu odpowiednich raportów w Ministerstwie Finansów.

Niewykazanie przez podatnika przychodów w zeznaniu CIT-8, przy jednoczesnym zadeklarowaniu obrotów w deklaracjach VAT, wskazuje na istotne ryzyko wystąpienia nieprawidłowości w zakresie rozliczenia CIT, które winno stanowić jedną z podstawowych przesłanek do podjęcia czynności weryfikacyjnych. W trzech jednostkach stwierdzono nieprawidłowości.

Przykłady

W **US w Chełmie** wobec sześciu podatników nie podjęto czynności sprawdzających oraz nie przeprowadzono analiz w zakresie zasadności podjęcia kontroli podatkowej. W trakcie kontroli NIK podjęto analizy pod kątem zasadności skierowania tych spraw do kontroli.

W **US w Bytomiu** nie podjęto czynności względem ośmiu podatników CIT. Kierownik komórki czynności analitycznych i sprawdzających wyjaśniła, że prowadzono liczne czynności sprawdzające zlecone przez inne instytucje oraz własne. W zakresie CIT czynności prowadził jeden pracownik. Naczelnik US wyjaśnił, że nie prowadzono czynności ze względu na brak sformalizowanych kryteriów do typowania podmiotów oraz z powodu sytuacji kadrowej (zmniejszenie liczby pracowników z 14 do 12 w 2023 r.).

W **I US w Kaliszu** wobec czterech podatników nie podjęto innych czynności sprawdzających niż wysłanie wezwania do złożenia ww. zeznania. Naczelnik wyjaśniła, że nie kierowano wniosków o kontrole lub postępowanie podatkowe z uwagi na ekonomikę postępowania. Powyższa decyzja wynikała głównie z szacowania potencjalnych uszczupień w podatku CIT.

**Brak odpowiednich
pouczeń
w wezwaniach
do CIT-8**

Według art. 262 § 1 pkt 1 i 2 ustawy Ordynacja podatkowa, strona, pełnomocnik strony, świadek lub biegły, którzy mimo prawidłowego wezwania organu podatkowego: nie stawili się osobiście bez uzasadnionej przyczyny, mimo że byli do tego zobowiązani, lub bezzasadnie odmówili lub nie dokonali w terminie wyznaczonym w wezwaniu złożenia wyjaśnień, zeznań, wydania opinii, okazania przedmiotu oględzin, przedłożenia tłumaczenia dokumentacji obcojęzycznej lub udziału w innej czynności, mogą zostać ukarani karą porządkową do 2800 zł. Jeżeli stroną jest osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, organ podatkowy może ukarać karą porządkową osobę, która według przepisów dotyczących ustroju danej osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej jest jej ustawowym reprezentantem, członkiem organu uprawnionego do jej reprezentowania lub jest upoważniona do prowadzenia jej spraw (art. 262 § 1a ww. ustawy). Na podstawie art. 54 § 1 Kodeksu karnego skarbowego podatnik, który uchylając się od opodatkowania, nie ujawnia właściwemu organowi przedmiotu lub podstawy opodatkowania lub nie składa deklaracji, przez co naraża podatek na uszczuplenie, podlega karze grzywny do 720 stawek dziennych albo karze pozbawienia wolności, albo obu tym karom łącznie. Zgodnie z art. 159 § 1 pkt 6 ustawy Ordynacja podatkowa w wezwaniu należy wskazać skutki prawne niezastosowania się do wezwania.

W dwóch jednostkach (US w Chełmie i US w Piasecznie) wezwania do złożenia CIT-8 nie zawierały odpowiedniego pouczenia o skutkach prawnych niezastosowania się do wezwań.

Przykład

W **US w Piasecznie** w 28 wezwaniach dotyczących wyjaśnienia przyczyn niezłożenia CIT-8 nie zamieszczono pouczenia o skutkach prawnych niezastosowania się do wezwania. Dodatkowo w 20 sprawach w podstawie prawnej pominięto wskazanie art. 274a § 1 ustawy Ordynacja podatkowa, na podstawie którego organ podatkowy może zażądać od podatnika złożenia wyjaśnień w sprawie przyczyn niezłożenia deklaracji lub sprawozdania finansowego lub wezwać do ich złożenia, jeżeli nie zostały złożone mimo takiego obowiązku.

**Realizacja wniosków
o przeprowadzenie
kontroli podatkowej**

W nUS (działach czynności analitycznych i sprawdzających) przygotowywano wnioski o przeprowadzenie kontroli, w których zawierano uzasadnienie podjęcia kontroli. W 10 US sporządzono 135 wniosków o przeprowadzenie kontroli w CIT, z tego w 122 przypadkach (90 %) skutkowały podjęciem odpowiednich działań, tj. podjęciem kontroli, przeprowadzeniem czynności sprawdzających lub ujęciem podmiotu w planie kontroli. W pozostałych przypadkach były trudności z podjęciem kontroli (np. z powodu braku siedziby

i ustanowionych organów spółki) lub po ponownej analizie stwierdzono brak przesłanek do podjęcia kontroli. W pięciu nUS⁴⁷ (łącznie w dziewięciu przypadkach) skierowano wnioski o przeprowadzenie kontroli do naczelników urzędów celno-skarbowych.

5.3.3. Egzekwowanie zaległości w podatku dochodowym od osób prawnych

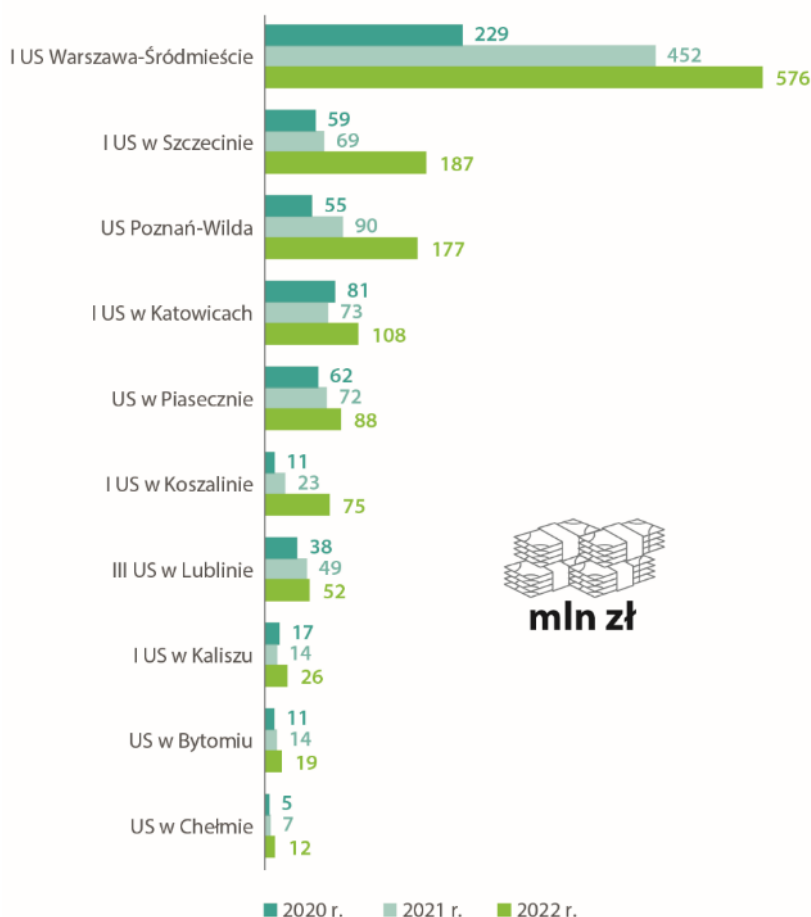
Nie w pełni
prawidłowa
realizacja zadań

W latach 2021–2023 (I półrocze) w 10 objętych kontrolą nUS egzekucja zaległości w CIT w większości przypadków przebiegała prawidłowo, niemniej jednak w okresie objętym kontrolą wzrosły one o 43 %. Stwierdzone nieprawidłowości wystąpiły w 10 US i dotyczyły nieterminowej realizacji zadań, tj. opóźnień w wystawianiu upomnień i tytułów wykonawczych oraz dokonywaniu odpisów zaległości przedawnionych.

Wpływy i zaległości
w CIT

Wpływy z CIT w okresie objętym kontrolą wyniosły ogółem 3528,3 mln zł. Według stanu na 31 grudnia 2022 r., wpływy te wyniosły 1319,5 mln zł i były wyższe o 133 % od wpływów na koniec 2020 r. (565,8 mln zł). Wpływy z CIT w I półroczu 2023 r. wyniosły 780,5 mln zł. W 2022 r. najwyższe wpływy z CIT (576,3 mln) odnotowano w I US Warszawa-Śródmieście, a najniższe w US w Chełmie (11,6 mln zł).

Infografika nr 25
Wpływy z CIT w okresie 2020–2022



Źródło: opracowanie własne NIK na podstawie danych ustalonych w trakcie przeprowadzonych kontroli.

⁴⁷ W US w Chełmie, w US Warszawa-Śródmieście, w US w Piasecznie, w III US w Lublinie oraz w I US w Kaliszu.

Zaległości podatkowe zwiększyły się ogółem ze 192,2 mln zł (5,4 tys. podatników) na 31 grudnia 2020 r. do 274,7 mln zł (7,2 tys. podatników) na 30 czerwca 2023 r., tj. o 43 % ich wartości. W trzech US wzrosły zaległości podatkowe łącznie o 95,4 mln zł, w tym w I US Warszawa-Śródmieście o 83,4 mln zł (tj. o 122 %), w III US w Lublinie o 7,2 mln zł (tj. o 49 %), w US w Piasecznie o 4,8 mln zł (tj. o 9 %). W pozostałych siedmiu US nastąpił spadek kwoty zaległości, w tym m.in. w I US w Katowicach (o 5,6 mln zł) oraz w US Poznań-Wilda (o 3,5 mln zł).

Kwota zaległości objęta tytułami wykonawczymi zwiększyła się ze 120,7 mln zł w 2020 r. do 185,7 mln zł w I półroczu 2023 r. (tj. o 54 %), w tym w I US Warszawa-Śródmieście do 99,4 mln zł (o 97 %), US w Piasecznie do 54,9 mln zł (12 %), US Poznań-Wilda do 17,3 mln zł (o 101 %), I US w Katowicach do 4,1 mln zł (o 28 %), III US w Lublinie do 3,6 mln zł (o 157 %).

W latach 2020–2023 (I półrocze) wyegzekwowano łącznie 64,1 mln zł, w tym m.in. 32,5 mln zł w I US Warszawa-Śródmieście, po 6,7 mln w US Poznań-Wilda i US w Piasecznie oraz 4,2 mln w I US w Katowicach.

Rzetelne wykonywanie czynności egzekucyjnych

Na podstawie badanej próby ok. 10 zaległości podatkowych w CIT w każdym kontrolowanym US ustalono, że stan majątkowy zobowiązanych na podstawie danych pochodzących z różnych źródeł, a w przypadku ustalenia składników majątku podejmowano działania celem zastosowania środków egzekucyjnych (m.in. dokonywano zajęć wierzytelności, rachunków bankowych ruchomości i nieruchomości itp.). Zobowiązani nie wnosili skarg na czynności egzekucyjne lub przewlekłość postępowania egzekucyjnego, a także zarzutów do wierzyciela w sprawie egzekucji administracyjnej.

Opóźnienia w wystawianiu upomnień i tytułów wykonawczych

Według § 3 pkt 1 lit. a) rozporządzenia Ministra Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej z dnia 18 listopada 2020 r. w sprawie postępowania wierzycieli należności pieniężnych⁴⁸, wierzyciel był zobowiązany przesłać zobowiązanemu upomnienie, o ile było wymagane, w zakresie należności pieniężnej, której wysokość przekraczała dziesięciokrotność kosztów upomnienia niezwłocznie – jeżeli nie zostały podjęte działania informacyjne.

Zgodnie z art. 6 § 1 ustawy z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji⁴⁹, w razie uchylania się zobowiązanego od wykonania obowiązku wierzyciel powinien podjąć czynności zmierzające do zastosowania środków egzekucyjnych. Według art. 35 § 1 ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. Kodeks postępowania administracyjnego⁵⁰, organy administracji publicznej obowiązane są załatwiać sprawy bez zbędnej zwłoki.

W US wystąpiły nieprawidłowości polegające na nieterminowym wystawianiu upomnień lub tytułów wykonawczych. Nieprawidłowości w tym zakresie nie stwierdzono jedynie w trzech US (w I US Warszawa-Śródmieście, I US w Katowicach oraz US w Bytomiu).

W sześciu US stwierdzono przypadki niewystawiania upomnień niezwłocznie po upływie terminu płatności.

Przykłady

W **III US w Lublinie** upomnienia w przypadku trzech zaległości (517 tys. zł) zostały wystawione po upływie 36-47 dni od terminu płatności, a w **US w Chełmie** po upływie 42–133 dni (cztery zaległości – 165 tys. zł). W **I US w Kaliszu** (zaległość – 433 tys. zł) upomnienie wystawiono po upływie 70 dni, w **US Poznań-Wilda** po upływie 50 dni (1,2 mln zł), w **I US w Koszalinie** po upływie 36 dni (13,6 tys. zł), a w **I US Szczecinie** (sześć zaległości – 3,6 mln zł) upomnienia wystawiono w okresie od 55 do 187 dni po terminie.

⁴⁸ Dz. U. z 2020 r. poz. 2083.

⁴⁹ Dz. U. z 2023 r. poz. 2505, ze zm.

⁵⁰ Dz. U. z 2023 r. poz. 775, ze zm.

W sześciu jednostkach (w I US Szczecinie, I US Koszalinie, US Poznań-Wilda, US w Chełmie i w I US Kaliszu) tytułów wykonawczych nie wystawiano bezzwłocznie po upływie siedmiu dni od daty doręczenia upomnienia. Opóźnienia tłumaczono dużą liczbą realizowanych obowiązków oraz pandemią COVID-19.

Przykłady

W **US w Chełmie** tytuły wykonawcze (154 tys. zł) wystawiono w okresie 36 i 65 dni od upływu siedmiu dni od daty doręczenia upomnienia, a także po 159 dniach od daty otrzymania informacji o umorzeniu postępowania o zatwierdzenie układu. W **US Poznań-Wilda** tytuły wykonawcze (4,8 mln zł) zostały wystawione z opóźnieniem, ponieważ od dnia doręczenia upomnienia upłynęło od 24 do 127 dni. W **I US w Szczecinie** tytuły wykonawcze (1,4 mln zł) wystawiono po upływie 30 i 310 dni od daty doręczenia upomnienia. W **US w Piasecznie** w trzech przypadkach tytuły wykonawcze wystawiono po upływie 55-94 dni od uzyskania informacji o uprawomocnieniu się decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego.

Niełożenie wniosków o wpisanie do KRS daty wszczęcia egzekucji

Według art. 55a ust. 1 ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, jeżeli egzekucja prowadzona wobec podmiotu wpisanego w Krajowym Rejestrze Sądowym dotyczy należności podatkowych i celnych, do poboru których jest zobowiązany naczelnik urzędu skarbowego, a nie zostały one uregulowane w terminie 60 dni od daty wszczęcia egzekucji, organ egzekucyjny składa wnioski o wpisanie do Krajowego Rejestru Sądowego daty wszczęcia egzekucji tych należności, wysokości pozostałych do wyegzekwowania kwot oraz daty i sposobu zakończenia egzekucji. Organy administracji publicznej obowiązane są załatwiać sprawy bez zbędnej zwłoki, a załatwienie sprawy wymagającej postępowania wyjaśniającego powinno nastąpić nie później niż w ciągu miesiąca (art. 35 § 1 i § 3 Kodeksu postępowania administracyjnego).

W sześciu jednostkach (US Poznań-Wilda, I US w Szczecinie, I US w Koszalinie, US w Bytomiu, I US Warszawa-Śródmieście, I US w Kaliszu) stwierdzono, że w przypadku zaległości, które nie zostały uregulowane w terminie 60 dni od daty wszczęcia egzekucji, nie złożono wniosków o wpisanie do KRS daty wszczęcia egzekucji tych należności oraz wysokości pozostałych do wyegzekwowania kwot.

Przykłady

W **US Poznań-Wilda** w 10 sprawach nie złożono wniosków o wpisanie do KRS. Naczelnik US zaniechania te wyjaśniła znaczną liczbą spraw w egzekucji i związanym z nią obciążeniem pracą pracowników oraz utrudnieniami w organizacji pracy wynikającymi z pandemii COVID-19.

W **I US Warszawa-Śródmieście** nie złożono wniosków do KRS (zaległości 41 mln zł). Naczelnik US wyjaśnił, że w przypadku uporczywych i trudnych dłużników stosowanie ww. unormowania prowadziłyby do cyklicznego powielania czynności, co z kolei wpłynęłoby na spadek ilości stosowanych przez organ egzekucyjny środków egzekucyjnych. Ze względu na znaczną liczbę tytułów, np. w 2022 r. organ egzekucyjny powinien skierować 8,8 tys. wniosków o wpis informacji o wszczęciu egzekucji administracyjnej lub aktualizację wpisu dotyczącego prowadzonego postępowania.

W **I US w Koszalinie** w siedmiu przypadkach, gdy zaległości nie zostały uregulowane w terminie 60 dni od daty wszczęcia egzekucji, organ egzekucyjny nie złożył wniosku o wpisanie do KRS daty wszczęcia egzekucji tych należności, wysokości pozostałych do wyegzekwowania kwot oraz daty i sposobu zakończenia egzekucji. Naczelnik wyjaśnił, że brak dokonywania wpisów wynikał z niedopatrzania. Pracochłonność przygotowania wniosków, okres pandemii i związana z tym nieobecność pracowników (kwarantanny

i rotacje pracowników) w rezultacie spowodowały znaczne obciążenie pracą i niezamierzoną pomyłkę.

W **US w Bytomiu** w sześciu przypadkach nie złożono wniosków o wpisanie do KRS daty wszczęcia egzekucji. Naczelnik US wyjaśnił, że wynikało to ze znacznego obciążenia pracą organu egzekucyjnego.

W czterech jednostkach (US w Piasecznie, US w Chełmie, III US w Lublinie i w I US w Katowicach) stwierdzono opóźnienia w składaniu wniosków do KRS o wpisanie daty wszczęcia egzekucji.

Przykłady

W **US w Chełmie** w dziewięciu przypadkach wnioski (902 tys. zł) zostały złożone od 63 do 1023 dni od upływu 60 dni od daty wszczęcia egzekucji. Naczelnik US wyjaśniła, że komórka egzekucyjna była obciążona pracą.

W **III US w Lublinie** w 10 przypadkach wnioski (2,6 mln zł) zostały złożone od 80 do 1060 dni od upływu 60 dni od daty wszczęcia egzekucji. Naczelnik US wyjaśnił, że wynikało to z dużego obciążenia pracą. W bieżących działaniach organ kładł nacisk na podejmowanie czynności jak najbardziej efektywnych, przyczyniających się do skuteczności prowadzonych egzekucji.

W **I US w Katowicach** w 10 przypadkach wnioski złożono po upływie od 253 do 1046 dni. Kierownik Działu Egzekucji wyjaśniła, że zaniechano dokonywania ww. wpisów, co wynikało z dużego obciążenia pracą komórki oraz brakiem efektywnego wpływu dokonania takiego wpisu na prowadzone postępowanie egzekucyjne. Od 2004 r. do 2020 r. wystosowano ok. 1,2 tys. wniosków, żaden z dokonanych wpisów nie miał wpływu na efektywność egzekucji, sporządzenie wniosku jest zadaniem pracochłonnym.

W **US w Piasecznie** w przypadku dziewięciu zaległości (40,2 mln zł) organ egzekucyjny nie złożył do KRS wniosków bezpośrednio po upływie tego terminu. Wnioski do KRS złożono po rozpoczęciu kontroli NIK (po upływie od 296 do 1165 dni). Naczelnik wyjaśniła, że opóźnienie było następstwem stanu pandemii COVID-19, który wymusił zmiany w organizacji pracy całego urzędu i spowodował zaległości w wywiązywaniu się przez pracowników z bieżących obowiązków. W związku ze wzrostem ilości prowadzonych postępowań egzekucyjnych, pracownicy są obarczeni większą liczbą obowiązków, co powoduje wydłużenie czasu prowadzenia sprawy.

Analizy w zakresie przeniesienia odpowiedzialności

Według art. 116 § 1 ustawy Ordynacja podatkowa, za zaległości podatkowe spółki z ograniczoną odpowiedzialnością, spółki z ograniczoną odpowiedzialnością w organizacji, prostej spółki akcyjnej, prostej spółki akcyjnej w organizacji, spółki akcyjnej lub spółki akcyjnej w organizacji odpowiadają solidarnie całym swoim majątkiem członkowie jej zarządu, jeżeli egzekucja z majątku spółki okazała się w całości lub w części bezskuteczna, a członek zarządu:

- 1) nie wykazał, że: we właściwym czasie zgłoszono wniosek o ogłoszenie upadłości lub w tym czasie zostało otwarte postępowanie restrukturyzacyjne albo zatwierdzono układ w postępowaniu o zatwierdzenie układu, albo niezgłoszenie wniosku o ogłoszenie upadłości nastąpiło bez jego winy;
- 2) nie wskazuje mienia spółki, z którego egzekucja umożliwi zaspokojenie zaległości podatkowych spółki w znacznej części.

W 10 kontrolowanych US, w przypadkach stwierdzenia bezskuteczności egzekucji, dokonywano analiz pod względem zasadności przeniesienia odpowiedzialności na osoby trzecie, a uzasadnionych przypadkach podejmowano działania w celu wydania odpowiednich decyzji.

Odpis należności przedawnionych

Według art. 70 § 1 ustawy Ordynacja podatkowa, zobowiązanie podatkowe przedawnia się z upływem 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku. Artykuł 20 ust. 1 ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości⁵¹ stanowi, że do ksiąg rachunkowych okresu sprawozdawczego należy wprowadzić w postaci zapisu każde zdarzenie, które nastąpiło w tym okresie sprawozdawczym. Zgodnie z art. 24 ust. 1 i 2 ww. ustawy księgi rachunkowe powinny być prowadzone rzetelnie, bezbłędnie, sprawdzalnie i bieżąco. Księgi rachunkowe uznaje się za rzetelne, jeżeli dokonane w nich zapisy odzwierciedlają stan rzeczywisty.

W US objętych kontrolą odpisano łącznie 2,6 tys. przedawnionych zaległości w CIT w kwocie 73,6 mln zł, w tym najwyższe kwoty zaległości odpisano w US w Piasecznie (19,9 mln zł), I US w Katowicach (16,8 mln zł), I US Warszawa-Śródmieście (15,1 mln zł), a najniższe w I US w Szczecinie (1,3 mln zł), III US w Lublinie (0,9 mln zł) oraz w US w Chełmie (0,6 mln zł).

Opóźnienia w dokonywaniu odpisu zaległości przedawnionych

W czterech jednostkach (US w Chełmie, III US w Lublinie, US w Bytomiu i w US Poznań-Wilda) dokonywano odpisów z ewidencji księgowej zobowiązań przedawnionych na bieżąco oraz w terminach umożliwiających sporządzenie sprawozdań zawierających aktualne dane.

W sześciu US stwierdzono przypadki odpisywania z ewidencji księgowej przedawnionych zaległości w CIT z opóźnieniami wywierającymi wpływ na sprawozdawczość US, w tym:

- w US w Piasecznie zaległości (18,4 mln zł) oraz w I US Warszawa-Śródmieście (2,3 mln zł) odpisano z ewidencji po roku od daty ich przedawnienia;
- w I US w Katowicach zaległość (0,7 mln zł) przedawnioną w 2021 r. odpisano w sierpniu 2023 r.;
- w I US w Szczecinie nie odpisano we właściwych okresach sprawozdawczych zaległości (0,1 mln zł), które zostały odpisane w okresie od 398 do 3267 dni od daty ich przedawnienia;
- w I US w Koszalinie nie odpisano we właściwych okresach sprawozdawczych zaległości (0,6 mln zł) przedawnionej w 2019 r., odpisu dokonano w 2022 r.;
- w I US w Kaliszu zaległości (2,3 tys. zł) odpisano po okresie przekraczającym rok od daty ich przedawnienia.

Przykłady

W US w Piasecznie w 54 przypadkach przedawnione zaległości CIT (18,4 mln zł) odpisano z ewidencji po roku od daty ich przedawnienia. Naczelnik US wyjaśniła, że w związku z pismem IAS w lipcu 2021 r. przeprowadzono analizę zaległości, które w systemie nie miały określonego terminu przedawnienia i takie zaległości są już odpisywane systematycznie.

W I US Warszawa-Śródmieście w 124 przypadkach przedawnione zaległości CIT (2,3 mln zł) odpisano z ewidencji po upływie okresu przekraczającego rok od daty ich przedawnienia. Naczelnik US wyjaśnił, że przed odpisaniem zobowiązania była przeprowadzana wnikliwa analiza oraz ocena wszystkich przesłanek zawieszających lub przerywających bieg terminu przedawnienia. Rzetelna analiza wymaga zgromadzenia dokumentów z innych komórek organizacyjnych lub innych urzędów.

W I US w Katowicach nie weryfikowano okoliczności wydłużających termin przedawnienia zaległości 733 tys. zł z tytułu CIT za 2010 r. W czasie trwania kontroli NIK skierowano zapytanie do Prokuratury Rejonowej. Z pisma wynikało, że postępowanie umorzono w 2016 r. W US uznano, że zaległość wygasła wskutek przedawnienia w 2021 r. Naczelnik US wyjaśnił, że przyczyną nieweryfikowania było przeoczenie ze strony pracownika.

⁵¹ Dz. U. z 2023 r. poz. 120, ze zm.

6. ZAŁĄCZNIKI

6.1. Metodyka kontroli i informacje dodatkowe

Cel główny kontroli	<p>Celem głównym kontroli była odpowiedź na pytanie:</p> <p>Czy nadzór naczelników niewyspecjalizowanych urzędów skarbowych nad prawidłowością rozliczeń podatku dochodowego od osób prawnych był prawidłowy i rzetelny?</p>
Cele szczegółowe	<p>Założono, że badania kontrolne umożliwią udzielenie odpowiedzi na pytania szczegółowe:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Czy zadania związane z identyfikacją i ewidencją podatników podatku dochodowego od osób prawnych były realizowane prawidłowo i rzetelnie? 2. Czy czynności sprawdzające i kontrole podatkowe w zakresie rozliczeń CIT były prowadzone prawidłowo i rzetelnie? 3. Czy prawidłowo i skutecznie egzekwowano zaległości z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych? 4. Czy działalność analityczna, prognostyczna i badawcza oraz analiza ryzyka w obszarze podatku dochodowego od osób prawnych pozostających we właściwości niewyspecjalizowanych urzędów skarbowych była prowadzona systematycznie i rzetelnie? 5. Czy nadzór nad poborem CIT przez naczelników niewyspecjalizowanych urzędów skarbowych był sprawowany rzetelnie i skutecznie?
Zakres podmiotowy	<p>Kontrolą objęto Ministerstwo Finansów, pięć izba administracji skarbowej oraz 10 niewyspecjalizowanych urzędów skarbowych z województw: lubelskiego, mazowieckiego, wielkopolskiego, śląskiego i zachodniopomorskiego.</p> <p>Doboru jednostek do kontroli dokonano w sposób celowy, tj.:</p> <ul style="list-style-type: none"> – Ministerstwo Finansów ze względu na realizację zadań mających kluczowy charakter z punktu widzenia przedmiotu kontroli; – izby administracji skarbowej w Lublinie, Katowicach, Poznaniu, Szczecinie i Warszawie z uwzględnieniem liczby podatników CIT prowadzących działalność na terenie ich działania; – 10 urzędów skarbowych z uwzględnieniem liczby podatników CIT pozostających w ich właściwości oraz liczby przeprowadzonych kontroli podatkowych w CIT.
Kryteria kontroli	<p>Kontrole zostały przeprowadzone na podstawie art. 2 ust. 1 ustawy o NIK pod względem legalności i rzetelności (art. 5 ust. 1 ustawy o NIK).</p>
Okres objęty kontrolą	<p>Lata 2021–2023 (I półrocze), z wykorzystaniem dowodów sporządzonych przed tym okresem oraz danych za okresy wcześniejsze mające bezpośredni związek z badanym zagadnieniem.</p>
Działania na podstawie art. 29 ustawy o NIK	<p>W trakcie kontroli, w trybie art. 29 ust. 1 pkt 2 lit. f ustawy o NIK, uzyskano:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) informacje z 16 izb administracji skarbowej dotyczące: występowania w nUS barier organizacyjnych lub kadrowych w realizacji zadań związanych z weryfikacją rozliczeń podatku CIT w ramach czynności sprawdzających, kontroli podatkowych, postępowań podatkowych oraz identyfikowania nieprawidłowości w tym obszarze; podejmowania działań wobec podmiotów wytypowanych w Ministerstwie Finansów na listach typowań brutto, prowadzenia przez IAS we własnym zakresie analiz podmiotowych; 2) informacje z 12 nUS wykazujących się wysoką aktywnością w prowadzeniu kontroli podatkowych w zakresie CIT dotyczące m.in. przyczyn podjęcia kontroli w CIT oraz reguł typowania podmiotów do kontroli podatkowej; 3) informacje z siedmiu nUS wykazujących się niską aktywnością w prowadzeniu kontroli podatkowych w zakresie CIT dotyczące m.in. przyczyn nieprowadzenia kontroli podatkowych w CIT oraz sposobu wykorzystania ustaleń z kontroli podatkowych przeprowadzonych wobec podatników CIT w podatku od towarów i usług, mających wpływ na prawidłowość rozliczenia CIT.

Udział innych organów kontroli na podstawie art. 12 ustawy o NIK

W kontroli nie wzięły udziału inne organy kontrolne na podstawie art. 12 ustawy o NIK.

Finansowe rezultaty kontroli

Finansowe skutki stwierdzonych nieprawidłowości wyniosły ogółem 22 172,1 tys. zł.

Pozostałe informacje

Wszystkie kontrole jednostkowe w ramach kontroli P/23/068 przeprowadzono w okresie od 12 maja 2023 r. do 12 lutego 2024 r.

Kontrola została przeprowadzona z inicjatywy własnej NIK.

Wobec 16 skontrolowanych jednostek sformułowano ocenę opisową. Trzy jednostki złożyły łącznie 47 zastrzeżenia (w tym 37 IAS w Szczecinie), z których 12 zostało oddalonych, a 35 przyjętych częściowo (w tym w przypadku MF oraz I US w Koszalinie korekty obejmowały fragmenty opisów stanu faktycznego).

Stan realizacji wniosków pokontrolnych

NIK skierowała do kierowników skontrolowanych jednostek wystąpienia pokontrolne, w których sformułowala 102 wnioski pokontrolne. Z otrzymanych informacji o sposobie wykonania wniosków pokontrolnych wynika, że kierownicy jednostek objętych kontrolą zrealizowali 84 wnioski, 17 pozostaje w trakcie realizacji, a jeden nie został zrealizowany. Sformułowane wnioski dotyczyły w szczególności:

- 1) podejmowania działań w celu uchylecia NIP z urzędu niezwłocznie po stwierdzeniu posługiwania się przez podatnika nieaktualnymi danymi adresowymi;
- 2) przekazywania do komórki ds. karnych skarbowych zawiadomień o podatnikach niewywiązujących się z obowiązku przedłożenia zgłoszeń NIP-8;
- 3) terminowego przekazywania informacji o nieaktualnych danych adresowych podatnika do sądu rejestrowego;
- 4) podjęcia skutecznych działań w celu egzekwowania od podatników obowiązku składania zeznań CIT-8;
- 5) podejmowania działań mających na celu nałożenie na podatników kar grzywny i kar porządkowych w związku z nieskładaniem zeznań podatkowych CIT-8;
- 6) prowadzenia udokumentowanych analiz materiałów z kontroli VAT w zakresie ich ewentualnego wykorzystania do określenia zobowiązania w CIT w prawidłowej wysokości;
- 7) terminowego wystawiania upomnień i tytułów wykonawczych;
- 8) niezwłocznego kierowania wniosków o wpisanie do KRS daty wszczęcia egzekucji należności oraz wysokości pozostałych do wyegzekwowania kwot w przypadkach nieuregulowania zaległości w terminie 60 dni od daty wszczęcia egzekucji.

Wykaz jednostek kontrolowanych

Lp.	Jednostka organizacyjna NIK przeprowadzająca kontrolę	Nazwa jednostki kontrolowanej	Imię i nazwisko kierownika jednostki kontrolowanej	Ocena kontrolowanej działalności*
1.	Delegatura NIK w Lublinie	Ministerstwo Finansów	Andrzej Domański	ocena w formie opisowej
2.		Izba Administracji Skarbowej w Lublinie	Artur Krukowski	ocena w formie opisowej
3.		Trzeci Urząd Skarbowy w Lublinie	Adam Zdunek	ocena w formie opisowej
4.		Urząd Skarbowy w Chełmie	Alicja Kupczyńska	ocena w formie opisowej

Lp.	Jednostka organizacyjna NIK przeprowadzająca kontrolę	Nazwa jednostki kontrolowanej	Imię i nazwisko kierownika jednostki kontrolowanej	Ocena kontrolowanej działalności*
5.	Delegatura NIK w Warszawie	Izba Administracji Skarbowej w Warszawie	Wojciech Kustra	ocena w formie opisowej
6.		Pierwszy Urząd Skarbowy Warszawa-Śródmieście	Mariola Cieplak	ocena w formie opisowej
7.		Urząd Skarbowy w Piasecznie	Ewa Hałajec-Śliwkiewicz	ocena w formie opisowej
8.	Delegatura NIK w Poznaniu	Izba Administracji Skarbowej w Poznaniu	Marek Pospieski	ocena w formie opisowej
9.		Urząd Skarbowy Poznań-Wilda	Justyna Ratajczyk	ocena w formie opisowej
10.		Pierwszy Urząd Skarbowy w Kaliszu	Arleta Leki	ocena w formie opisowej
11.	Delegatura NIK w Katowicach	Izba Administracji Skarbowej w Katowicach	Mariusz Cupiał	ocena w formie opisowej
12.		Pierwszy Urząd Skarbowy w Katowicach	Paweł Cochur	ocena w formie opisowej
13.		Urząd Skarbowy w Bytomiu	Rafał Kandzia	ocena w formie opisowej
14.	Delegatura NIK w Szczecinie	Izba Administracji Skarbowej w Szczecinie	Justyna Szmiłyk	ocena w formie opisowej
15.		Pierwszy Urząd Skarbowy w Szczecinie	Marzena Wojciechowska	ocena w formie opisowej
16.		Pierwszy Urząd Skarbowy w Koszalinie	Krzysztof Świdroń	ocena w formie opisowej

*) pozytywna/negatywna/w formie opisowej.

6.2. Analiza stanu prawnego i uwarunkowań organizacyjno- -ekonomicznych

Krajowa Administracja Skarbowa

Do zadań KAS należy m.in. realizacja dochodów z podatków, opłat oraz niepodatkowych należności budżetowych, zapewnienie obsługi i wsparcia podatnika i płatnika w prawidłowym wykonywaniu obowiązków podatkowych oraz obsługi i wsparcia przedsiębiorcy w prawidłowym wykonywaniu obowiązków celnych, wykonywanie egzekucji administracyjnej należności pieniężnych oraz wykonywanie zabezpieczenia należności pieniężnych, kształcenie i doskonalenie kadr w zakresie realizowanych zadań, prowadzenie działalności analitycznej, prognostycznej i badawczej dotyczącej zjawisk występujących we właściwości KAS oraz analizy ryzyka, rozpoznawanie, wykrywanie i zwalczanie przestępstw skarbowych i wykroczeń skarbowych, zapobieganie tym przestępstwom i wykroczeniom oraz ściganie ich sprawców.

Organami KAS są minister właściwy do spraw finansów publicznych, Szef KAS, dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, dyrektor IAS, naczelnik US, naczelnik UCS. Szef KAS podlega ministrowi właściwemu do spraw finansów.

Minister właściwy do spraw finansów koordynuje i współdziała w kształtowaniu polityki państwa w zakresie zadań KAS, prowadzi działalność analityczną, prognostyczną i badawczą dotyczącą zjawisk występujących w obszarze podatków stanowiących dochód budżetu państwa i ceł.

Do zadań Szefa KAS należy m.in.: nadzór nad działalnością dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej, dyrektorów IAS, naczelników US, naczelników UCS, kształtowanie polityki kadrowej i szkoleniowej w jednostkach organizacyjnych KAS, rozpoznawanie, wykrywanie i zwalczanie przestępstw skarbowych i wykroczeń skarbowych, zapobieganie tym przestępstwom i wykroczeniom oraz ściganie ich sprawców, w zakresie określonym w Kodeksie karnym skarbowym, przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania, prowadzenie działalności analitycznej, prognostycznej i badawczej dotyczącej zjawisk występujących we właściwości KAS oraz analizy ryzyka.

Do zadań dyrektora IAS należy m.in.: nadzór nad działalnością naczelników US i naczelników UCS, realizacja polityki kadrowej i szkoleniowej w IAS, prowadzenie działalności analitycznej, prognostycznej i badawczej dotyczącej zjawisk występujących we właściwości KAS oraz analizy ryzyka. Dyrektor IAS jest organem wyższego stopnia w stosunku do naczelnika US i naczelnika UCS.

Do zadań naczelnika US należy m.in.: ustalanie, określanie, pobór podatków, opłat i niepodatkowych należności budżetowych oraz innych należności, wykonywanie zadań wierzyciela należności pieniężnych, wykonywanie egzekucji administracyjnej należności pieniężnych oraz wykonywanie zabezpieczenia należności pieniężnych, zapewnienie obsługi i wsparcia podatnika i płatnika w prawidłowym wykonywaniu obowiązków podatkowych, prowadzenie ewidencji podatników i płatników, wykonywanie kontroli podatkowej oraz czynności sprawdzających, rozpoznawanie, wykrywanie i zwalczanie przestępstw skarbowych i wykroczeń skarbowych, zapobieganie tym przestępstwom i wykroczeniom oraz ściganie ich sprawców, w zakresie określonym w Kodeksie karnym skarbowym.

Zakres podmiotowy ustawy o CIT

Podatnikami podatku dochodowego od osób prawnych, zgodnie z art. 1 i art. 1a ustawy o CIT, są: osoby prawne, spółki kapitałowe w organizacji, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej, z wyjątkiem spółek niemających osobowości prawnej (z zastrzeżeniem dotyczącym: spółki jawnej mającej siedzibę lub zarząd w Polsce, jeżeli wspólnikami tej spółki nie są wyłącznie osoby fizyczne i spółka nie złożyła przed rozpoczęciem roku obrotowego informacji o podatnikach CIT oraz podatnikach podatku PIT posiadających, bezpośrednio lub za pośrednictwem podmiotów niebędących podatnikami podatku dochodowego, prawa do udziału w zysku tej spółki; spółki komandytowo-

-akcyjnej mającej siedzibę lub zarząd w Polsce; spółki komandytowej mającej siedzibę lub zarząd w Polsce), podatkowe grupy kapitałowe.

Spółki jawne oraz spółki komandytowe zostały dodane do katalogu podatników z dniem 1 stycznia 2021 r. na podstawie art. 2 ustawy z dnia 28 listopada 2020 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne oraz niektórych innych ustaw⁵². W wyniku ww. nowelizacji status podatnika przyznano tym spółkom jawnym, których wspólnikami nie są wyłącznie osoby fizyczne i które nie złożą oświadczenia CIT-15J (lub jego aktualizacji). Spółka jawna, której wspólnikami są wyłącznie osoby fizyczne, nadal pozostaje podmiotem transparentnym podatkowo (podatek dochodowy płacą tylko wspólnicy, a nie spółka). Natomiast włączenie spółek komandytowych uzasadniono dynamicznym przyrostem liczby spółek komandytowych, które po objęciu podatkiem od 1 stycznia 2014 r. spółek komandytowo-akcyjnych, popularne stało się prowadzenie działalności w formie spółki komandytowej.

Podstawa opodatkowania

Podstawę opodatkowania w CIT stanowi dochód po odliczeniu m.in.: darowizn na cele publiczne (np. na rzecz organizacji pożytku publicznego, stowarzyszeń jednostek samorządu terytorialnego) lub kultu religijnego w ramach limitu do 10 % dochodu, a także ulg m.in. na: działalność badawczo-rozwojową. Wysokość straty ze źródła przychodów, poniesionej w roku podatkowym, podatnik może:

- obniżyć dochód uzyskany z tego źródła w najbliższych kolejno po sobie następujących pięciu latach podatkowych, z tym, że kwota obniżenia w którymkolwiek z tych lat nie może przekroczyć 50 % wysokości tej straty, albo
- obniżyć jednorazowo dochód uzyskany z tego źródła w jednym z najbliższych kolejno po sobie następujących pięciu lat podatkowych o kwotę nieprzekraczającą 5 mln zł, nieodliczona kwota podlega rozliczeniu w pozostałych latach tego pięcioletniego okresu, z tym, że kwota obniżenia w którymkolwiek z tych lat nie może przekroczyć 50 % wysokości tej straty.

Obowiązki podatników CIT

Podatnicy nie składają w trakcie roku podatkowego deklaracji podatkowych, są natomiast zobowiązani do wpłacania zaliczek, których wysokość wynika z wielkości uwzględnianych w rachunku podatkowym według ogólnych zasad - narastająco od początku roku podatkowego. Zaliczki co do zasady są wpłacane miesięcznie. Zeznania o wysokości dochodu osiągniętego (straty poniesionej) w roku podatkowym podatnicy składają do końca 3-go miesiąca roku następnego. W terminie tym także wpłacają podatek należny albo różnicę między podatkiem należnym od dochodu wykazanego w zeznaniu a sumą należnych zaliczek od początku roku podatkowego.

Stawki podatku CIT

Podstawowe stawki podatku dochodowego od osób prawnych wynoszą: 19 % podstawy opodatkowania i 9 % w przypadku małych podatników lub podatników rozpoczynających działalność, od przychodów (dochodów) innych niż z zysków kapitałowych. Jeżeli u małego podatnika lub podatnika rozpoczynającego w danym roku prowadzenie działalności kwota przychodów przekroczy wyrażoną w złotych kwotę odpowiadającą równowartości 2 mln euro, wówczas spółka traci prawo do obniżonej stawki w wysokości 9 % w trakcie roku podatkowego.

Estoński CIT

Szczególną formą opodatkowania, dostępną od 1 stycznia 2021 r., jest ryczałt od dochodów spółek kapitałowych (tzw. estoński CIT). Przedmiotem opodatkowania jest zysk netto, który zostanie przeznaczony przez spółkę na określone cele. Dla małych podatników i dla podatników rozpoczynających prowadzenie działalności gospodarczej na tych zasadach stawka wynosi 10 % podstawy opodatkowania, w przypadku pozostałych podatników – 20 %.

⁵² Dz. U. poz. 2123.

Krajowy Rejestr Sądowy

Podatnicy CIT co do zasady podlegają wpisowi do KRS, który jest prowadzonym przez sądy rejonowe (gospodarcze), w ogólnopolskim, publicznym i jawnym systemie informatycznym, zbiorem wskazanych ustawowo, aktualnych, zupełnych i uznanych za prawdziwe danych identyfikujących w obrocie podmioty wpisane do tego rejestru. Rejestr ten obejmuje podmioty, na które przepisy ustaw nakładają obowiązek uzyskania wpisu do tego rejestru. Nakaz ujawnienia w KRS zawierają m.in.: ustawa z 15 września 2000 r. Kodeks spółek handlowych⁵³ (np. spółki jawne, komandytowe, komandytowo-akcyjne, spółki z ograniczoną odpowiedzialnością oraz spółki akcyjne). Wprowadzono domniemanie, że dane wpisane do rejestru są prawdziwe.

Ewidencja i identyfikacja podatników i płatników

Ustawa o zasadach ewidencji podatników określa obowiązek ewidencyjny dla osób fizycznych, prawnych oraz jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej, które na podstawie odrębnych ustaw są podatnikami. Podatnicy wpisani do KRS dokonują zgłoszenia identyfikacyjnego wyłącznie danych uzupełniających, w terminie 21 dni od dnia dokonania wpisu do rejestru, gdyż dane objęte treścią wpisu przekazywane są automatycznie za pośrednictwem systemu teleinformatycznego. Szef KAS prowadzi w systemie teleinformatycznym CRP KEP, który służy przede wszystkim: gromadzeniu wybranych danych ewidencyjnych z rejestru PESEL dotyczących osób fizycznych objętych tym rejestrem oraz danych wynikających ze zgłoszeń identyfikacyjnych i aktualizacyjnych podmiotów oraz z niektórych dokumentów związanych z obowiązkami wynikającymi z przepisów podatkowych, weryfikacji ww. danych oraz porównaniu ich z rejestrami urzędowymi i sądowymi, wymianie danych z rejestrem PESEL, Centralną Ewidencją i Informacją o Działalności Gospodarczej (CEiDG), krajowym rejestrem urzędowym podmiotów gospodarki narodowej, KRS, Centralnym Rejestrem Płatników Składek. Obowiązkiem naczelników US jest zamieszczanie danych w CRP KEP. Nadanie NIP następuje przy użyciu CRP KEP po dokonaniu zgłoszenia identyfikacyjnego. W przypadku podmiotów wpisanych do KRS nadanie NIP następuje automatycznie, bezpośrednio po zamieszczeniu w CRP KEP za pośrednictwem systemu teleinformatycznego danych przekazanych z KRS. Informacja w przedmiocie NIP jest przekazywana automatycznie odpowiednio do KRS lub CEiDG bezpośrednio po jego nadaniu, unieważnieniu, uchyleniu lub przywróceniu. Przekazanie do KRS informacji o NIP może nastąpić w terminie trzech dni, jeżeli w związku z nadaniem NIP zachodzi konieczność przeprowadzenia przez naczelnika US postępowania wyjaśniającego w przedmiocie ustalenia, czy podmiotowi nie został uprzednio nadany NIP.

Uchylenie NIP z urzędu

W art. 8c ust. 4 ustawy o zasadach ewidencji podatników wprowadzono instytucję uchylenia numeru NIP z urzędu przez naczelnika US w drodze decyzji, w przypadku, gdy podatnik posługuje się fałszywymi lub fikcyjnymi danymi adresowymi swojej siedziby lub miejsca wykonywania działalności gospodarczej. Z chwilą ustania przesłanek uzasadniających uchylenie NIP na skutek zmiany danych adresowych w odpowiednim rejestrze lub ewidencji następuje jego przywrócenie w CRP KEP. Uchylenie przez naczelnika US numeru NIP podatnikowi CIT jest bardzo ważną przesłanką dla sądu rejestrowego, który automatycznie otrzymuje tę informację, do zastosowania zapisów art. 24 lub 25a – 25e ustawy o KRS.

Postępowanie przymuszające

Istotnym instrumentem mającym zapewnić zgodność wpisu w rejestrze z rzeczywistym stanem rzeczy jest postępowanie przymuszające określone w art. 24 ustawy o KRS. W sytuacji stwierdzenia, że wniosek o wpis do KRS lub dokumenty, których złożenie jest obowiązkowe, nie zostały złożone pomimo upływu terminu, sąd rejestrowy wzywa obowiązanych do ich złożenia, wyznaczając dodatkowy 7-dniowy termin, pod rygorem zastosowania grzywny. W przypadkach uzasadnionych bezpieczeństwem obrotu sąd rejestrowy może dokonać z urzędu wykreślenia danych niezgodnych z rzeczywistym stanem rzeczy lub wpisu danych odpowiadających rzeczywistemu stanowi rzeczy, jeżeli dokumenty stanowiące podstawę wpisu lub wykreślenia znajdują się w aktach

⁵³ Dz. U. z 2022 r. poz. 1467, ze zm.

rejestrowych, a dane te są istotne. Kolejnym instrumentem jest prowadzenie przez sąd rejestrowy (z urzędu) postępowania o rozwiązanie podmiotu wpisanego do KRS bez przeprowadzania postępowania likwidacyjnego. Wprowadzenie tej regulacji (25a–25e ww. ustawy) umożliwia sądowi rejestrowemu rozwiązanie i wykreślenie z rejestru tzw. martwych podmiotów, które nie wykazują żadnej aktywności, nie wykonują obowiązków rejestrowych (w tym nie składają sprawozdań finansowych), nie prowadzą działalności i nie posiadają majątku.

Kontrola podatkowa

Kontrola podatkowa to podstawowa forma sprawdzania prawidłowości rozliczania się podatników z ich zobowiązań podatkowych, została uregulowana w Ordynacji podatkowej w dziale VI, w którym wskazano podmioty uprawnione do przeprowadzania kontroli podatkowej, podmioty podlegające kontroli, cel kontroli oraz procedurę kontroli podatkowej. Celem kontroli podatkowej jest sprawdzenie, czy kontrolowani wywiązują się z obowiązków wynikających z przepisów prawa podatkowego. Kontrola jest przeprowadzana poprzez porównanie stanu faktycznego dotyczącego kontrolowanego (złożonych deklaracji podatkowych) ze stanem założonym przez prawo. Każde działanie podmiotu kontrolowanego, które powoduje rozbieżność między jego rozliczeniem podatkowym a stanem założonym przez prawo, powinno zostać dostrzeżone przez organ kontrolujący i opisane w protokole kontroli, który kończy kontrolę podatkową.

Czynności sprawdzające

Czynności sprawdzające, uregulowane w dziale V Ordynacji podatkowej, stosuje się, aby zbadać terminowość przekazywania rozliczeń podatkowych oraz wpłacania podatków. Ponadto analizowane są składane deklaracje pod kątem ich poprawności formalnej i rachunkowej. Istnieje możliwość wezwania podatnika m.in. do udzielenia wyjaśnień w przypadku stwierdzenia nieprawidłowości, przedłożenia dokumentów potwierdzających prawo do ulg podatkowych i wysokość poniesionych wydatków, dostarczenia dokumentów niezbędnych do zbadania zasadności zwrotu VAT. Procedura ta może być również wykorzystana do sprawdzenia poniesionych przez podatnika wydatków i uzyskanych przychodów (dochodów) w zakresie niezbędnym do ujawnienia podstawy opodatkowania z tytułu przychodów nieznanających pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych. Czynności sprawdzające służą też weryfikacji danych i dokumentów przedstawionych przez podatników dokonujących rejestracji podatkowej oraz składających zgłoszenie rejestracyjne uproszczone w zakresie podatku akcyzowego.

Niedopełnienie obowiązku zgłoszenia identyfikacyjnego lub jego aktualizacji

Posiadanie przez organy podatkowe aktualnych i rzetelnych danych ma istotne znaczenie dla potwierdzania danych dotyczących podmiotów uczestniczących w obrocie gospodarczym. Zgodnie z art. 81 Kodeksu karnego skarbowego podatek lub płatnik, który m.in. wbrew obowiązkowi: nie dokonuje w terminie zgłoszenia identyfikacyjnego albo aktualizacji objętych nim danych albo też podaje w nim dane niezgodne ze stanem rzeczywistym lub niepełne, podlega karze grzywny za wykroczenie skarbowe.

Postępowanie egzekucyjne w administracji

Egzekucja administracyjna dotyczy postępowania oraz środków przymusu, stosowanych w celu wyegzekwowania m.in. podatków, które nie zostały wykonane w dobrowolny sposób. Procedura postępowania została uregulowana w ustawie o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, która m.in. zawiera szczegółowy opis procedowania w zakresie dotyczącym egzekucji administracyjnej. Organem upoważnionym do prowadzenia postępowania egzekucyjnego jest naczelnik US. Egzekucja administracyjna może być wszczęta, jeżeli wierzyciel, po upływie terminu do wykonania przez zobowiązanego obowiązku, przesłał mu pisemne upomnienie, zawierające wezwanie do wykonania obowiązku z zagrożeniem skierowania sprawy na drogę postępowania egzekucyjnego oraz inne dane niezbędne do prawidłowego wykonania obowiązku przez zobowiązanego. Podstawą wszczęcia postępowania jest wystawiony przez wierzyciela tytuł egzekucyjny.

6.3. Wykaz aktów prawnych dotyczących kontrolowanej działalności

1. Ustawa z dnia 23 grudnia 1994 r. o Najwyższej Izbie Kontroli (Dz. U. z 2022 r. poz. 623).
2. Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz. U. z 2023 r. poz. 1270, ze zm.).
3. Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2023 r. poz. 2805, ze zm.).
4. Ustawa z dnia 13 października 1995 r. o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników (Dz. U. z 2022 r. poz. 2500, ze zm.).
5. Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2023 r. poz. 2383, ze zm.).
6. Ustawa z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz. U. 2023 r. poz. 615, ze zm.).
7. Ustawa z dnia 10 września 1999 r. Kodeks Karny Skarbowy (Dz. U. z 2023 r. poz. 654, ze zm.).
8. Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2023 r. poz. 1570, ze zm.).
9. Ustawa z dnia 20 sierpnia 1997 r. o Krajowym Rejestrze Sądowym (Dz. U. z 2023 r. poz. 685, ze zm.).
10. Ustawa z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (Dz. U. z 2023 r. poz. 2505, ze zm.).
11. Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz. U. z 2023 r. poz. 120, ze zm.).
12. Ustawa z 15 września 2000 r. Kodeks spółek handlowych (Dz. U. z 2024 r. poz. 18, ze zm.).
13. Ustawa z dnia 6 marca 2018 r. Prawo przedsiębiorców (Dz. U. z 2024 r. poz. 236).
14. Ustawa z dnia 15 lipca 2011 r. o kontroli w administracji rządowej (Dz. U. z 2020 r. poz. 224).
15. Rozporządzenie Ministra Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej z dnia 25 marca 2021 r. w sprawie przedłużenia terminu do złożenia zeznania o wysokości dochodu osiągniętego (straty poniesionej) i wpłaty należnego podatku przez podatników podatku dochodowego od osób prawnych (Dz. U. poz. 571), obowiązywało do 30 czerwca 2021 r.
16. Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 17 marca 2022 r. w sprawie przedłużenia terminów wykonania niektórych obowiązków w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych (Dz. U. poz. 639, ze zm.).
17. Rozporządzenie Ministra Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej z dnia 20 grudnia 2020 r. 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).
18. Rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 24 lutego 2017 r. w sprawie terytorialnego zasięgu działania oraz siedzib dyrektorów izb administracji skarbowej, naczelników urzędów skarbowych i naczelników urzędów celno-skarbowych oraz siedziby dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej (Dz. U. z 2022 r. poz. 361).
19. Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 4 września 2015 r. w sprawie audytu wewnętrznego oraz informacji o pracy i wynikach tego audytu (Dz. U. z 2018 r. poz. 506).
20. Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 29 września 2010 r. w sprawie planu działalności i sprawozdania z jego wykonania (Dz. U. z 2010 r. nr 187 poz. 1254).
21. Rozporządzenie Ministra Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej z dnia 19 lipca 2021 r. w sprawie wzorów formularzy zgłoszeń identyfikacyjnych i zgłoszeń aktualizacyjnych oraz zgłoszeń w zakresie danych uzupełniających (Dz. U. z 2021 r. poz. 1404, ze zm.).

22. Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 31 marca 2020 r. w sprawie określenia innych terminów wypełniania obowiązków w zakresie ewidencji oraz w zakresie sporządzenia, zatwierdzenia, udostępnienia i przekazania do właściwego rejestru, jednostki lub organu sprawozdań lub informacji (Dz. U. z 2023 r. poz. 1585).
23. Rozporządzenie Prezesa Rady Ministrów z dnia 29 kwietnia 2022 r. w sprawie szczegółowego zakresu działania Ministra Finansów (Dz. U. poz. 939), obowiązywało do 27 listopada 2023 r.
24. Rozporządzenie Prezesa Rady Ministrów z dnia 29 kwietnia 2022 r. w sprawie szczegółowego zakresu działania Ministra Finansów (Dz. U. poz. 939), obowiązywało do 27 listopada 2023 r.
25. Zarządzenie Ministra Finansów z dnia 5 lutego 2019 r. w sprawie organizacji Krajowej Informacji Skarbowej, izby administracji skarbowej, urzędu skarbowego, urzędu celno-skarbowego i Krajowej Szkoły Skarbowości oraz nadania im statutów (Dz. Urz. MF z 2023 r. poz. 61, ze zm.).
26. Zarządzenie Ministra Finansów z dnia 31 stycznia 2022 r. w sprawie ustalenia regulaminu organizacyjnego Ministerstwa Finansów (Dz. Urz. MF z 2023 r. poz. 78, ze zm.).
27. Zarządzenie Ministra Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej z dnia 23 grudnia 2020 r. w sprawie określenia Kierunków działania i rozwoju Krajowej Administracji Skarbowej na lata 2021-2024 (Dz. Urz. MFFiPR 2020 r. poz. 34, ze zm.).
28. Komunikat Nr 23 Ministra Finansów z dnia 16 grudnia 2009 r. w sprawie standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych (Dz. Urz. MF z 2009 r. Nr 15, poz. 84).

6.4. Wykaz podmiotów, którym przekazano informację o wynikach kontroli

1. Prezydent Rzeczypospolitej Polskiej
2. Marszałek Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej
3. Marszałek Senatu Rzeczypospolitej Polskiej
4. Prezes Rady Ministrów
5. Prezes Trybunału Konstytucyjnego
6. Rzecznik Praw Obywatelskich
7. Przewodniczący Sejmowej Komisji do Spraw Kontroli Państwowej
8. Przewodniczący Sejmowej Komisji Finansów Publicznych
9. Przewodniczący Senackiej Komisji Budżetu i Finansów Publicznych
10. Minister Finansów
11. Dyrektorzy izb administracji skarbowej (wszyscy)



Sprawa: Stanowisko do informacji o wynikach kontroli
Znak sprawy: DKS5.0811.8.2024

Pan
Marian Banaś
Prezes
Najwyższej Izby Kontroli

Stanowisko do informacji o wynikach kontroli

Szanowny Panie Prezesie,

W nawiązaniu do przekazanej przy piśmie nr LLU.430.001.2024 informacji o wynikach kontroli nr ewid. 84/2024/P/23/068/LLU w temacie: *nadzór naczelników niewyspecjalizowanych urzędów skarbowych nad prawidłowością rozliczeń podatku dochodowego od osób prawnych*, przekazuję stanowisko do ww. Informacji.

Możliwości analityczne dyrektorów izb administracji skarbowej uwzględniające zagadnienia związane z występowaniem w CRP KEP podatników CIT z fałszywymi lub fikcyjnymi danymi adresowymi bez uchylonego NIP, zostały zwiększone poprzez regularne przekazywanie raportów „o podmiotach z KRS bez obowiązku CIT”, wspierających analizę braku deklaracji oraz „o podmiotach bez danych uzupełniających (braku NIP-8)”.

W celu wsparcia działań w zakresie nadzoru sprawowanego przez izby administracji skarbowej oraz czynności weryfikacyjnych dokonywanych przez urzędy skarbowe, Ministerstwo Finansów przekazuje miesięcznie do dyrektorów izb administracji skarbowej dwa raporty o podmiotach:

- a) bez danych uzupełniających (braku NIP-8),
- b) z KRS bez obowiązku CIT, wspierających analizę braku deklaracji.

Dla przykładu – 5.02.2024 r. Ministerstwo Finansów przekazało do dyrektorów izb administracji skarbowej raport o podmiotach bez obowiązku CIT, który zawierał 6 164 podmioty. W dniu 18.03.2024 r. raport ten zawierał 3 271 podmiotów, zaś wg stanu na 7.05.2024 r. – 1 364 podmioty.

Dodatkowo, zintensyfikowany został nadzór nad działaniami naczelników urzędów skarbowych w zakresie brakujących NIP-8, zwracając się pismem z 15.03.2024 r., znak: DPP1.0723.23.2024 do dyrektorów izb administracji skarbowej o:

- a) dokonywanie regularnych weryfikacji przez podległe urzędy skarbowe obsługi "Raportu o podmiotach bez danych uzupełniających" (braku zgłoszenia NIP-8) w sposób umożliwiający dokonanie analiz i odniesienie się do każdego podmiotu w nim ujawnionego,
- b) weryfikacje wykorzystywania "Raportu z obsługi podmiotów w kierunku uchylenia NIP" przez podległe urzędy skarbowe.

W ww. piśmie wskazano, że wyniki analiz raportów prowadzonych przez izby administracji skarbowej powinny zawierać informacje, jakie czynności zostały wykonane w stosunku do podmiotów ujawnionych w raportach, np.: czy wezwano podatnika, czy dokonano sprawdzenia prawa do lokalu, czy uchylono NIP, przekazano informację do KRS. Wyniki tych weryfikacji będą mogły posłużyć izbom administracji skarbowej do oceny prawidłowości organizacji pracy, potwierdzenia właściwego działania urzędów, natomiast Ministerstwu Finansów do rozważenia wprowadzenia zmian legislacyjnych w przypadku ujawnienia powtarzalnych, świadomych działań podmiotów działających niepoprawnie w obrocie gospodarczym.

Jednocześnie, podjęto prace analityczne w kierunku zmiany przepisów podatkowych w zakresie uchylania NIP podmiotom uchylającym się od obowiązku składania zgłoszenia identyfikacyjnego NIP-8 w zakresie danych uzupełniających, które zostaną obecnie rozszerzone o zakres wskazany w Informacji o wynikach kontroli Najwyższej Izby Kontroli P/23/068. Pogłębiona analiza będzie dotyczyć także warunków przywrócenia uchylonego NIP, na podstawie przesłanek wskazanych przez NIK tj.:

- a) podatnik nie istnieje,
- b) mimo podjętych udokumentowanych prób nie ma możliwości skontaktowania się z podatnikiem albo jego pełnomocnikiem,
- c) podatnik albo jego pełnomocnik nie stawia się na wezwania organu podatkowego.

Ponadto informuję, że w treści ww. Informacji na:

1. str. 5, cyt.: „*W ramach funkcjonującego w Polsce systemu organów administracji skarbowej, rozliczanie podatku dochodowego od osób prawnych należy do zadań 400 urzędów skarbowych, w tym 21 tzw. wyspecjalizowanych (...)*” - przywołano błędne dane dotyczące liczby wyspecjalizowanych urzędów skarbowych w Polsce. W badanym okresie funkcjonowało 19 wyspecjalizowanych urzędów skarbowych oraz 1 wyspecjalizowany urząd skarbowy o zasięgu krajowym.
2. str. 72, wskazano nieaktualną wysokość kary porządkowej (2800 zł), ustalonej na podstawie art. 262a § 2 ustawy Ordynacja podatkowa. Kwota kary ogłoszona w Dzienniku Urzędowym Rzeczypospolitej Polskiej „Monitor Polski” przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych wynosiła odpowiednio:
 - a) na rok 2021 – 2900 zł (M.P. z 2020 r. poz. 729),
 - b) na rok 2022 – 3000 zł (M.P. z 2021 r. poz. 735),
 - c) na rok 2023 – 3300 zł (M.P. z 2022 r. poz. 773).

Z wyrazami szacunku

Z upoważnienia Ministra Finansów

Marcin Łoboda

Sekretarz Stanu Szef Krajowej Administracji Skarbowej



PREZES
NAJWYŻSZEJ IZBY KONTROLI
MARIAN BANAŚ

LLU.430.1.2024

Warszawa, 2024-09-04

Opinia
Prezesa Najwyższej Izby Kontroli
do stanowiska Ministra Finansów do informacji o wynikach kontroli P/23/068 Nadzór naczelników
niewyspecjalizowanych urzędów skarbowych nad prawidłowością rozliczeń podatku dochodowego
od osób prawnych.

Stosownie do art. 64 ust. 2 ustawy z dnia 23 grudnia 1994 r. o Najwyższej Izbie Kontroli¹ przedstawiam opinię do stanowiska Ministra Finansów, zawartego w piśmie z 20 sierpnia 2024 r. (znak: DKS5.0811.8.2024).

Z zadowoleniem przyjmuję informację o podjęciu przez Ministerstwo Finansów działań mających na celu zintensyfikowanie nadzoru nad działaniami naczelników urzędów skarbowych w zakresie brakujących NIP-8, a także o zwiększeniu możliwości analitycznych izb administracji skarbowej oraz weryfikacyjnych urzędów skarbowych w zakresie występowania w CRP KEP podatników podatku dochodowego od osób prawnych z fałszywymi lub fikcyjnymi danymi adresowymi. Przyjmuję także, zbieżną z wnioskami NIK informację o podjęciu prac analitycznych w kierunku zmiany przepisów podatkowych w zakresie uchylania NIP podmiotom uchylającym się od obowiązku składania zgłoszenia identyfikacyjnego w zakresie danych uzupełniających.

Niezależnie od powyższego, wyrażam przekonanie, że pomimo braku odniesienia się w stanowisku Pana Ministra do pozostałych wniosków sformułowanych w informacji o wynikach kontroli, także inne działania Ministra Finansów i pozostałych organów Krajowej Administracji Skarbowej będą zbieżne z wnioskami NIK ukierunkowanymi na zapewnienie skutecznego nadzoru nad prawidłowością rozliczeń 96% podatników podatku dochodowego od osób prawnych. Ustalenia kontroli jednoznacznie wskazują bowiem, że nadzór w tym zakresie wymaga zintensyfikowania i usprawnienia.

Odnosnie uwag do treści informacji o wynikach kontroli wskazuję, że:

1. Dane dotyczące liczby urzędów skarbowych przywołane zostały prawidłowo. Kontrola NIK dotyczyła działalności 379 tzw. niewyspecjalizowanych urzędów skarbowych i co do tej grupy urzędów przekazywane były przez Ministerstwo Finansów wszelkie informacje i dane w toku czynności kontrolnych. Z kolei pozostałe 21 urzędów zaliczono do kategorii wyspecjalizowanych w związku ze specyfiką ich właściwości przesądzającej o ich specjalizacji, w tym 20 wymienionych w załączniku do rozporządzenia Ministra Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej z dnia 28 grudnia 2020 r. w sprawie niektórych podatników i płatników, w odniesieniu do których zadania są wykonywane przez naczelnika urzędu skarbowego innego niż właściwy miejscowo² oraz Drugi Urząd Skarbowy Warszawa-Śródmieście, którego terytorialny zasięg działania obejmuje terytorium całego kraju w sprawach i zakresie określonych w odrębnych przepisach, zgodnie z rozporządzeniem Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 24 lutego 2017 r. w sprawie terytorialnego zasięgu działania oraz siedzib dyrektorów izb administracji skarbowej, naczelników urzędów skarbowych i naczelników urzędów celno-skarbowych oraz siedziby dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej³ (załącznik nr 1 poz. 181).

2. W informacji o wynikach kontroli prawidłowo zacytowano treść art. 262 § 1 pkt 1 i 2 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa⁴, w którym wartość kary porządkowej wyrażono w kwocie 2800 zł. Nie cytowano natomiast kolejnych przepisów uszczegóławiających wysokość i tryb nakładania kary, gdyż w przedmiotowej

¹ Dz. U. z 2022 r. poz. 623.

² Dz. U. z 2020 r. poz. 2456.

³ Dz. U. z 2022 r. poz. 361.

⁴ Dz. U. z 2023 r. poz. 2383, ze zm..

sprawie kluczowe znaczenie miały ustalenia NIK, według których w kierowanych do podatników wezwaniach nie zawierano pouczeń o skutkach prawnych niezastosowania się do wezwania (tj. o możliwości nałożenia kary porządkowej), co było niezgodne z art. 159 § 1 pkt 6 ww. ustawy. O wysokości wymierzonej kary porządkowej organy podatkowe decydują indywidualnie w każdej sprawie, gdyż kara powinna być współmierna do popełnionego czynu. Jednak brak stosownego pouczenia w wezwaniu w ogóle uniemożliwia nałożenie tej kary.

Prezes NIK

Marian Banaś

/podpisano elektronicznie/