



**DYREKTOR
IZBY ADMINISTRACJI SKARBOWEJ
W SZCZECINIE**

Szczecin, 12 kwietnia 2024 roku



UNP: 3201-24-058436

Sprawa: Kontrola w urzędzie
Znak sprawy: 3201-IWW.0921.2.2024.19
Kontakt: ias.szczecin@mf.gov.pl

WYSTĄPIENIE POKONTROLNE

Jednostka kontrolowana

Urząd Skarbowy w Kamieniu Pomorskim
ul. Mieszka I 5B, 72-400 Kamień Pomorski

Kierownik jednostki kontrolowanej

Adrianna Szyrwińska – Naczelnik Urzędu

Zakres kontroli

Działania podejmowane przez urząd wobec podatników z wykazaną stratą podatkową w CIT, PIT, PPL

Okres objęty kontrolą

1.01.2020 r. – 31.12.2023 r.

Termin przeprowadzenia czynności kontrolnych

16.02.2024 r. – 15.03.2024 r.

Kontrolę przeprowadziły

[] - starszy ekspert skarbowy na podstawie upoważnienia do przeprowadzenia kontroli wydanego przez Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Szczecinie nr 3/2024 z 9 lutego 2024 roku,

[] - starszy kontroler skarbowy na podstawie upoważnienia do przeprowadzenia kontroli wydanego przez Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Szczecinie nr 4/2024 z 9 lutego 2024 roku.

Ocena kontrolowanej działalności

pozytywna z nieprawidłowościami

Kontrolę odnotowano w książce kontroli urzędu pod poz. nr 1/2024.

I. Ustalenia stanu faktycznego

Tryb postępowania naczelników urzędów skarbowych w zakresie weryfikacji w toku czynności sprawdzających rozliczeń podatkowych, w tym w zakresie strat wykazywanych przez podatników w podatku CIT, PIT i PPL został określony w Wytycznych do czynności sprawdzających z września 2021 roku.

Zgodnie z wytycznymi:

- w zakresie odliczenia strat od dochodu-PIT:

nieprawidłowości dotyczące wykazywania i rozliczania strat w PIT mogą wynikać z merytorycznej istoty straty, jak i niezgodnego z ustawowymi zasadami odliczania strat od dochodu.

Pierwsza kategoria dotyczy zatem zasadności wykazanej straty zarówno po stronie ujawnionych przychodów, jak i kosztów uzyskania przychodu. Ocenie winno być poddane faktyczne wystąpienie straty m.in. wykazanie wszystkich osiągniętych przychodów opodatkowanych, zasadność wykazania i zaliczenia poniesionych wydatków do kosztów uzyskania, czy możliwość odliczenia straty z danego źródła przychodu.

Do drugiej kategorii zaliczyć można zarówno błędy rachunkowe, jak i błędy wynikające z niezastosowania się do formalnych zasad rozliczania strat m.in. przekroczenia ustawowego okresu rozliczania straty poniesionej w danym roku podatkowym, czy przekroczenie ustawowego limitu kwoty do odliczenia na dany rok podatkowy;

- w zakresie odliczenia strat od dochodu-CIT:

organ podatkowy dokonuje weryfikacji kwoty straty z lat ubiegłych w zakresie odliczenia jej w prawidłowej wysokości (analiza odliczeń strat CIT-8 wg CIT8/O). Zakres tematyczny weryfikacji dotyczących strat może obejmować: prawidłowość odliczenia strat z lat ubiegłych, analizę źródeł finansowania strat, przyczynę ich powstania.

Pismem z 27.04.2018 r., znak: DPP4.8622.122.2017 i z 5.11.2018 r., znak: DPP4.8622.122.2017, Ministerstwo Finansów zobowiązało wszystkie izby do przekazywania corocznej informacji z realizacji zadań związanych z weryfikacją wykazywanych strat przez podatników podatku dochodowego od osób prawnych.

Pismem z 5.02.2020 r., znak: DPP4.8622.25.2019/2020.1, Ministerstwo Finansów poinformowało o odstąpieniu od realizacji tego sprawozdania. Było to spowodowane zmianami procedowanymi do sprawozdania MF-9Ps, które zawierać miało również informację na temat ilości podjętych działań w stosunku do zeznań z wykazaną stratą oraz ich skutków podatkowych.

Pismem z 9.03.2020 r., znak: 3201-ICK1.0320.6.2020.5, Izba Administracji Skarbowej w Szczecinie poinformowała podległe urzędy skarbowe o odwołaniu przez Ministerstwo Finansów obowiązku w zakresie rocznego przekazywania informacji z realizacji zadań związanych z weryfikacją wykazywanych strat przez podatników podatku dochodowego od osób prawnych.

Ponadto w ww. piśmie polecono Naczelnikom wszystkich urzędów skarbowych stały monitoring realizacji działań podejmowanych w celu zweryfikowania wykazywanych strat przez podatników podatku dochodowego od osób prawnych.

Kwestię odliczenia straty od dochodu reguluje art. 9 ust. 3 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych z dnia 26 lipca 1991 r. (t. j. Dz. U. z 2024 r. poz. 226), zaś w zakresie osób prawnych odpowiednio art. 7 ust. 5 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych z dnia 15 lutego 1992 r. (t. j. Dz. U. z 2023 r. poz. 2805):

O wysokość straty ze źródła przychodów, poniesionej w roku podatkowym, podatnik może:

- 1) 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
- 2) obniżyć jednorazowo dochód uzyskany z tego źródła w jednym z najbliższych kolejno po sobie następujących pięciu lat podatkowych o kwotę nieprzekraczającą 5 000 000 zł, nieodliczona kwota podlega rozliczeniu w pozostałych latach tego pięcioletniego okresu, z tym że kwota obniżenia w którymkolwiek z tych lat nie może przekroczyć 50% wysokości tej straty.

1. Organizacja pracy komórek realizujących zadania z zakresu kontroli oraz sprawowany nadzór nad realizacją zadań

Zakres zadań komórek organizacyjnych, zakres nadzoru sprawowanego przez Naczelnika i Zastępcę Naczelnika określa:

- Regulamin organizacyjny stanowiący załącznik do zarządzenia nr 1 Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Szczecinie z 9 sierpnia 2021 roku, ujednolicony na podstawie zarządzenia nr 1 z 22 grudnia 2022 roku.

Kontrolą objęto zakres zadań przypisanych do komórek organizacyjnych:

- Referat Czynności Analitycznych i Sprawdzających oraz Identyfikacji i Rejestracji Podatkowej SKA-2 – w zakresie czynności sprawdzających;
- Referat Czynności Analitycznych i Sprawdzających oraz Kontroli Podatkowej - SKA-1 – w zakresie kontroli podatkowej.

Zgodnie z pismem urzędu z 16 lutego 2024 roku ustaliliśmy, że¹:

- w 2023 roku nie obowiązywały regulacje wewnętrzne dotyczące kontrolowanego zakresu,
- po zakończonym okresie składania zeznań za dany rok podatkowy Kierownik Referatu SKA-2 przeprowadza analizy oraz weryfikację zeznań, w których podatnicy wykazali straty. Sporządza adnotację z przeprowadzonej analizy, w której wskazuje kryteria, jakie przyjęte zostają przy weryfikacji oraz wyznacza podmioty, wobec których należy przeprowadzić czynności sprawdzające.

W adnotacjach sporządzonych odpowiednio 10.06.2022 r. w zakresie strat za 2021 rok i 12.06.2023 r. w zakresie strat za 2022 rok wskazano, że przyjęte kryteria kwotowe

do czynności sprawdzających związane są z możliwościami do przeprowadzenia czynności

- sprawdzających przez pracowników zajmujących się tymi zadaniami. Szczegóły w tym zakresie opisane zostały w pkt 2.1,
- działaniami wobec podatników z wykazaną lub odliczoną stratą podatkową w CIT, PIT, PPL zajmują się pracownicy Referatu Czynności Analitycznych i Sprawdzających oraz Identyfikacji i Rejestracji Podatkowej (SKA-2),
- nie przeprowadzono kontroli funkcjonalnej w kontrolowanym obszarze.

Brak prowadzenia czynności sprawdzających w zakresie weryfikacji odliczenia strat od dochodu w 2023 roku (zagadnienie opisałyśmy szczegółowo w pkt 3), brak czynności sprawdzających w przedmiocie wykazanej straty w CIT przeprowadzonych w 2023 roku oraz brak prowadzenia czynności sprawdzających w 2022 i w 2023 roku w zakresie strat wobec podatników wytypowanych do tych czynności (zagadnienie opisałyśmy szczegółowo w pkt 2), jak również brak kontroli funkcjonalnej w kontrolowanym obszarze świadczą, że obszar ten nie jest objęty właściwym nadzorem.

Ocena częściowa badanego obszaru: **pozytywna z uchybieniami**

2. Działania podejmowane wobec podatników z wykazaną stratą

2.1 Monitorowanie zeznań z wykazaną / odliczaną stratą

Do kontroli organ przedłożył 22.02.2024 r. adnotacje z analizy dotyczącej zeznań podatkowych w podatku dochodowym od osób fizycznych oraz podatku dochodowym od osób prawnych za 2021 i 2022 rok, w których podatnicy wykazywali straty z prowadzonej działalności gospodarczej.

Z adnotacji z 10.06.2022 r. sporządzonej przez kierownika komórki SKA-2 w zakresie analizy dotyczącej takich zeznań podatkowych za 2021 rok wynika, że²:

- ustalono liczbę zeznań PIT-36, PIT-36L, CIT-8 z wykazaną stratą (PIT-36-190 szt., PIT36L-95 szt., CIT-8-105 szt.);
- w zakresie zeznań ze stratą w CIT-8 ustalono liczbę zeznań złożonych przez wspólnoty mieszkaniowe, stowarzyszenia i inne podmioty zwolnione z podatku dochodowego,
- wskazano, że dalszej analizie poddano zeznania PIT-36 i PIT-36L ze stratą powyżej 50 tys. zł i CIT-8 ze stratą powyżej 150 tys. zł;
- ustalono liczbę zeznań PIT-36, PIT-36L ze stratą powyżej 50 tys. zł i liczbę zeznań CIT-8 ze stratą powyżej 150 tys. zł;
- do czynności sprawdzających w zakresie PIT-36 wytypowano 3 podmioty, które wykazywały stratę powyżej 100 tys. zł, co stanowi:
13 % wszystkich zeznań PIT-36 ze stratą w kwocie powyżej 50 tys. zł i 1,6 % wszystkich zeznań PIT-36 ze stratą;
- do czynności sprawdzających w zakresie PIT-36L wytypowano 2 podmioty, które wykazywały stratę powyżej 200 tys. zł, co stanowi:
8 % wszystkich zeznań PIT-36L ze stratą w kwocie powyżej 50 tys. zł i 2,1 % wszystkich zeznań PIT36L ze stratą;
- do czynności sprawdzających w zakresie CIT-8 wytypowano 2 podmioty, które wykazywały stratę powyżej 400 tys. zł, co stanowi:
17 % wszystkich zeznań CIT-8 ze stratą w kwocie powyżej 150 tys. zł i 1,9 % wszystkich zeznań CIT-8 ze stratą;
- ustalono liczbę zeznań, w których podatnicy odliczyli straty z lat ubiegłych;

- w zakresie weryfikacji odliczanej straty z lat ubiegłych nie wytypowano żadnych podmiotów do przeprowadzenia czynności sprawdzających.

Jako powód nie wytypowania podmiotów do czynności w tym zakresie, organ w piśmie z 7.03.2024 r. poinformował, że³:

W adnotacjach dotyczących zeznań podatkowych w CIT, PIT, PPL za 2021 i 2022 r. nie typowaliśmy podmiotów do czynności sprawdzających w zakresie odliczenia strat z lat ubiegłych, ponieważ przyjęliśmy zasadę sprawdzenia wszystkich podmiotów z tego zakresu w ramach czynności sprawdzających.

W adnotacji, która dotyczyła przyjętych kryteriów do czynności sprawdzających wskazano, że kryteria te związane są z możliwościami do przeprowadzenia takich czynności przez pracowników zajmujących się wskazanymi zadaniami. W zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych są to dwie osoby, natomiast w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych 1 osoba. Osoby te wykonują jeszcze inne złożone zadania.

Na ww. adnotacji kierownik komórki SKA-2 16.12.2022 r. sporządził notatkę służbową o treści:

Z uwagi na oddelegowanie pani K.G. na informację KIS oraz pani D.L. na dyżury w ramach polskiego ładu w I połowie 2022 r., zatrudnienie dopiero od 22.09.2022 r. pani A.W. w zakresie podatku CIT-8, pobyt pani D.L. na długoterminowym zwolnieniu lekarskim czynności sprawdzające wobec wytypowanych podmiotów będą przeprowadzone w okresie późniejszym.

Ponadto do adnotacji z 10.06.2022 r. sporządzono notatkę z 12.06.2023 r. w której wskazano, że⁴:

Ponownie przeanalizowano podmioty wskazane do czynności sprawdzających za 2021 r. pod kątem danych zawartych w zeznaniach za 2022 rok.

W wyniku przeprowadzonej analizy stwierdzono, że w przypadku 4 podmiotów w podatku dochodowym od osób fizycznych w zeznaniach za 2022 r. wykazano dochód z prowadzonej działalności, natomiast 1 podatnik wykazał stratę.

Podmioty, które wykazały dochód w zeznaniach za 2022 rok na chwilę obecną nie będą kierowane do czynności sprawdzających. Podmiot, który wykazał stratę w zeznaniu za 2022 rok w następnym okresie zostanie objęty czynnościami sprawdzającymi.

W przypadku podatku dochodowego od osób prawnych dwa wytypowane podmioty w zeznaniach za 2022 rok wykazały kolejną stratę. Z uwagi na powyższe podmioty te w następnym okresie zostaną objęte czynnościami sprawdzającymi.

Z adnotacji z 12.06.2023 r., sporządzonej przez kierownika komórki SKA-2 w zakresie analizy dotyczącej zeznań podatkowych w podatku dochodowym od osób fizycznych oraz podatku dochodowym od osób prawnych za 2022 rok, w którym podatnicy wykazywali straty z prowadzonej działalności gospodarczej wynika, że⁵:

- ustalono liczbę zeznań PIT-36, PIT-36L, CIT-8 z wykazaną stratą (PIT-36-178 szt., PIT36L-78 szt., CIT-8-168 szt.);
- w zakresie zeznań ze stratą w CIT-8 ustalono liczbę zeznań złożonych przez wspólnoty mieszkaniowe, stowarzyszenia i inne podmioty zwolnione z podatku dochodowego,

- wskazano, że dalszej analizie poddano zeznania PIT-36 i PIT-36L ze stratą powyżej 50 tys. zł i CIT-8 ze stratą powyżej 150 tys. zł;
- ustalono liczbę zeznań PIT-36, PIT-36L ze stratą powyżej 50 tys. zł i liczbę zeznań CIT-8 ze stratą powyżej 150 tys. zł;
- do czynności sprawdzających w zakresie PIT-36 wytypowano 3 podmioty, które wykazywały stratę powyżej 100 tys. zł, co stanowi:
9,1 % wszystkich zeznań PIT-36 ze stratą w kwocie powyżej 50 tys. zł i 1,6 % wszystkich zeznań PIT-36 ze stratą;
- do czynności sprawdzających w zakresie PIT-36L wytypowano 2 podmioty, które wykazywały stratę powyżej 200 tys. zł, co stanowi:
8,7 % wszystkich zeznań PIT-36L ze stratą w kwocie powyżej 50 tys. zł i 2,5 % wszystkich zeznań PIT-36L ze stratą;
- do czynności sprawdzających w zakresie CIT-8 wytypowano 2 podmioty, które wykazywały stratę powyżej 400 tys. zł, co stanowi:
14,3 % wszystkich zeznań CIT-8 ze stratą w kwocie powyżej 150 tys. zł i 1,2 % wszystkich zeznań CIT-8 ze stratą;
- ustalono liczbę zeznań, w których podatnicy odliczyli straty z lat ubiegłych;
- podjęto czynności sprawdzające wobec 4 podmiotów wskazanych do czynności przez Izbę Administracji Skarbowej w Gdańsku Centrum Kompetencyjne ds. Nieujawnionych Źródeł Przychodów. Podmioty wykazywały straty z działalności gospodarczej w wysokości co najmniej 100 tys. zł. Szczegóły w zakresie przeprowadzonych czynności sprawdzających zostały opisane w pkt 2.2;
- w zakresie weryfikacji odliczanej straty z lat ubiegłych nie wytypowano żadnych podmiotów do przeprowadzenia czynności sprawdzających.

Na ww. adnotacji kierownik komórki SKA-2 18.12.2023 r. sporządził notatkę służbową o treści:

Czynności sprawdzające w stosunku do podmiotów wytypowanych przez IAS Gdańsk zostały przeprowadzone.

Wobec pozostałych wytypowanych podmiotów czynności zostaną przeprowadzone w terminie późniejszym.

Brak przeprowadzonych w 2022 i 2023 roku czynności sprawdzających wobec podatników, którzy wykazali straty w zeznaniach za 2021 i 2022 rok, wytypowanych przez kierownika komórki SKA-2, oceniliśmy jako nieprawidłowość.

2.2 Prawidłowość i terminowość prowadzonych czynności sprawdzających w zakresie weryfikacji strat

Dane w zakresie wykazanych strat w zeznaniach PIT-36, PIT-36L oraz CIT-8 za lata 2020-2022 przedstawiają tabele 1-3.

Tabela 1.

PIT-36					
Rok	Liczba wszystkich zeznań	Liczba zeznań ze stratą	2022 r. w porównaniu z 2021 r. %	łączna wysokość wykazanych strat	2022 r. w porównaniu z 2021 r. %
2020	1999	237	-	5 337 956,61	-
2021	1987	190	-	4 252 853,56	-
2022	2175	178	93,68	5 319 485,86	125,08

Tabela 2.

PIT-36L					
Rok	Liczba wszystkich zeznań	Liczba zeznań ze stratą	2022 r. w porównaniu z 2021 r. %	łączna wysokość wykazanych strat	2022 r. w porównaniu z 2021 r. %
2020	789	111	-	6 518 003,21	-
2021	798	95	-	4 846 068,33	-
2022	589	78	82,10	4 413 122,52	91,07

Tabela 3.

CIT-8					
Rok	Liczba wszystkich zeznań	Liczba zeznań ze stratą	2022 r. w porównaniu z 2021 r. %	łączna wysokość wykazanych strat	2022 r. w porównaniu z 2021 r. %
2020	826	160	-	10 729 223,28	-
2021	867	105	-	9 454 108,90	-
2022	826	168	160	13 497 222,55	142,76

Analiza danych w zakresie zeznań ze stratą za 2022 rok w porównaniu z 2021 rokiem wskazuje na:

- 6,3 % spadek liczby zeznań ze stratą PIT-36, tj. spadek ze 190 do 178 zeznań,
- 25,1 % wzrost wysokości wykazywanych strat w PIT-36, tj. wzrost z 4 252 853,56 zł na 5 319 485,86 zł,
- 17,9 % spadek liczby zeznań ze stratą PIT-36L, tj. spadek z 95 do 78 zeznań,
- 8,9 % spadek wysokości wykazywanych strat w PIT-36L, tj. spadek z 4 846 068,33 zł na 4 413 122,52 zł,
- 60 % wzrost liczby zeznań ze stratą CIT-8, tj. wzrost ze 105 do 168 zeznań,
- 42,8 % wzrost wysokości wykazywanych strat w CIT-8, tj. wzrost z 9 454 108,90 zł na 13 497 222,55 zł.

Na podstawie otrzymanych z Urzędu raportów z systemu e-ORUS ustaliliśmy:

- liczbę zeznań ze stratą powyżej 30 tys. zł w zeznaniach za lata 2020-2022 w PIT, PPL i łączną kwotę wykazywanych strat,
- liczbę zeznań ze stratą powyżej 100 tys. zł w zeznaniach CIT za lata 2020-2022 i łączną kwotę wykazywanych strat.

Dane w tym zakresie zawierają tabele 4-5.

Tabela 4. Straty powyżej 30 tys. zł wykazane w PIT-36 i PIT-36L

Rok		PIT-36	PIT-36L
2020	liczba zeznań ze stratą powyżej 30 tys. zł	53	55
	udział zeznań powyżej 30 tys. zł w stosunku do wszystkich zeznań ze stratą	22,4%	49,5%
	wykazane straty powyżej 30 tys. zł łącznie	3 448 682,12 zł	4 362 342,58 zł
2021	liczba zeznań ze stratą powyżej 30 tys. zł	42	41
	udział zeznań powyżej 30 tys. zł w stosunku do wszystkich zeznań ze stratą	22,1%	43,2%
	wykazane straty powyżej 30 tys. zł łącznie	2 815 516,84 zł	4 240 731,44 zł
2022	liczba zeznań ze stratą powyżej 30 tys. zł	44	35
	udział zeznań powyżej 30 tys. zł w stosunku do wszystkich zeznań ze stratą	24,7%	44,9%
	wykazane straty powyżej 30 tys. zł łącznie	4 042 326,44 zł	3 906 351,22 zł

Tabela 5. Straty powyżej 100 tys. zł wykazane w CIT-8

Rok	liczba zeznań ze stratą powyżej 100 tys. zł	udział zeznań powyżej 100 tys. zł w stosunku do wszystkich zeznań CIT-8 ze stratą	wykazane straty łącznie powyżej 100 tys. zł
2020	26	16,3%	9 064 328,15 zł
2021	23	21,9%	9 827 140,46 zł
2022	24	14,3%	13 309 464,29 zł

Analiza danych w powyższym zakresie pokazuje, że:

- liczba zeznań PIT-36 ze stratą powyżej 30 tys. zł w latach 2020-2022 kształtowała się na poziomie średnio 23,1% w stosunku do wszystkich zeznań PIT-36 ze stratą,
- liczba zeznań PIT-36L ze stratą powyżej 30 tys. zł w latach 2020-2022 kształtowała się na poziomie średnio 45,9% w stosunku do wszystkich zeznań PIT-36L ze stratą,
- liczba zeznań CIT-8 ze stratą powyżej 100 tys. zł w latach 2020-2022 kształtowała się na poziomie średnio 17,5% w stosunku do wszystkich zeznań CIT-8 ze stratą.

Na podstawie raportu 30 –MF-9PS Raport z czynności sprawdzających (z systemu ZISAR, Dział 2- Czynności sprawdzające prowadzone wobec przedsiębiorców, innych podatników i płatników podatku dochodowego od osób fizycznych) ustaliliśmy, że w okresie od 1.01.2023 r. do 31.12.2023 r. organ przeprowadził łącznie we wszystkich podatkach:

- 5 444 czynności sprawdzających⁶, z czego komórka SKA-2 przeprowadziła 1 980 czynności⁷.

Raport ten nie wykazał danych w Dziale 2/a - czynności sprawdzające związane ze stratą – dane dot. zmniejszenia/zwiększenia kwoty straty.

Dane w zakresie liczby przeprowadzonych w 2023 roku czynności sprawdzających, kontroli podatkowych i postępowań podatkowych ustaliliśmy na podstawie wyjaśnień urzędu z 16.02.2024 r., zaktualizowanych 26.02.2024 r. Dane w tym zakresie zawiera tabela 6.

Tabela 6. Czynności prowadzone w Urzędzie w 2023 roku w zakresie weryfikacji straty

		PIT-36	CIT-8	PIT-36L
W zakresie wykazanej straty:				
Czynności sprawdzające	a) przypadki, w których zawyżono stratę	1	0	5
	b) liczba złożonych korekt w wyniku przeprowadzonych czynności	1	0	5
	c) łączna kwota zawyżenia straty (w zł)	73 575,25	0	601 544,06
W zakresie wykazanej straty:				
Kontrola podatkowa	a) przypadki, w których w ramach kontroli ustalono, że zawyżono stratę	0	0	1
	b) liczba złożonych korekt w wyniku przeprowadzonych czynności	0	0	1
	c) łączna kwota zawyżenia straty (w zł)	0	0	8 787,81
Postępowania podatkowe	W zakresie wykazanej straty	0	0	0

Ustaliliśmy, że w 2023 roku urząd przeprowadził 5 czynności sprawdzających w zakresie wykazanej straty. Szczegóły spraw zawiera tabela 7.

Tabela 7.

L.p.	Nr sprawy 3208-SKA-2.	czynności (zgodnie z adnotacją z czynności) dotyczyły straty za rok zeznanie		wysokość straty (z deklaracji z kol. 4)	skorygowane zeznanie (po czynnościach)	kwota zmniejszenia straty (w zł)
		3	4			
1	2	3	4	5	6	7
					PIT-36L za 2020	62 164,73
					PIT-36L za 2021	74 924,79
1	4020.19.2023	2020	PIT-36L	123 469,98	PIT-36 za 2022	73 575,25

6 Raport 30 z systemu ZISAR z czynności sprawdzających przeprowadzonych przez wszystkie komórki organizacyjne – akta kontroli str. 107

7 Raport 30 z systemu ZISAR z czynności sprawdzających przeprowadzonych przez SKA-2 – akta kontroli str. 116

					PIT-36L za 2020	130 560,52
2	4020.20.2023	2020	PIT-36L	130 560,52	PIT-36L za 2021	3 640,00
3	4020.21.2023	2020	PIT-36	211 723,22	ZMIANA US	
4	4020.22.2023	2020	PIT-36L	330 254,02	PIT-36L za 2020	330 254,02
5	4031.153.2023	2021	PIT-36L	71 698,10	NIE	

- Czynności sprawdzające nr 3208-SKA-2.4020.19.2023 dotyczyły straty za 2020 r. wykazanej w PIT-36L, w ich wyniku podatnik skorygował PIT-36 za 2022 r. oraz PIT-36L za 2020 r. i 2021 r.,
- czynności sprawdzające nr 3208-SKA-2.4020.20.2023 dotyczyły straty za 2020 r. wykazanej w PIT-36L, w ich wyniku podatnik skorygował PIT-36L za 2020 r. i 2021 r.,
- czynności sprawdzające nr 3208-SKA-2.4020.21.2023 dotyczyły straty za 2020 r. wykazanej w PIT-36, w trakcie prowadzenia czynności podatnik zmienił adres rejestracyjny, w związku z czym przekazano sprawę do właściwego Urzędu, zgodnie z właściwością,
- czynności sprawdzające nr 3208-SKA-2.4020.22.2023 dotyczyły straty za 2020 r. wykazanej w PIT-36L, w ich wyniku podatnik skorygował PIT-36L za 2020 r.,
- czynności sprawdzające nr 3208-SKA-2. 4031.153.2023 dotyczyły straty za 2021 r. wykazanej w PIT-36L, z uwagi na powołanie się przez podatnika w toku prowadzonych czynności sprawdzających na otrzymywane darowizny, które nie zostały zgłoszone do urzędu w ustawowym terminie akta czynności sprawdzających przekazano do postępowań podatkowych, w celu wydania decyzji na podstawie art. 15 ust. 4 ustawy z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn (t. j. Dz. U. z 2021 r. poz. 1043 ze zm.).

Po analizie przedłożonych w trakcie kontroli dokumentów oraz weryfikacji zapisów w systemie ZISAR, ustaliliśmy w zakresie ww. 5 spraw⁸:

- wszystkie czynności zostały odnotowane w systemie ZISAR⁹;
- w 4 przypadkach na 5 urząd przed wystosowaniem wezwania kontaktował się z podatnikiem w celu umówienia spotkania;
we wszystkich 4 przypadkach sporządzono adnotację z przeprowadzonej rozmowy telefonicznej, adnotacje były kompletne i prawidłowo sporządzone;
- we wszystkich 5 przypadkach skierowano wezwanie do podatnika (3 zostały odebrane podczas spotkania). Wezwania były kompletne i prawidłowo sporządzone: zawierały właściwe oznaczenie strony, prawidłową podstawę prawną, wskazywały zakres żądania, termin do złożenia wyjaśnień oraz pouczenie, zostały podpisane przez osoby uprawnione;
- urząd niezwłocznie podejmował wszystkie czynności - pomiędzy pierwszą czynnością Urzędu - kontaktem telefonicznym, spotkaniem z podatnikiem i złożeniem wyjaśnień lub korekty miało kilka dni;
- wszystkie 5 czynności sprawdzające prowadzone były przez jednego pracownika SKA-2. Pracownik w zakresie obowiązków, uprawnień i odpowiedzialności ma przypisane do swoich obowiązków prowadzenie czynności sprawdzających;

⁸ Adnotacje z czynności, wezwania do podatników – akta kontroli str. 38-71

⁹ Wydruki z ZISAR - karty ustaleń czynności sprawdzających – akta kontroli str. 72-84

- w 1 przypadku nr 3208-SKA-2.4020.22.2023 czynności sprawdzające (prowadzone od 29.05.2023 r. do 16.06.2023 r.) dotyczyły straty wykazanej w PIT-36L za 2020 rok, wysokość straty: 330 254,02 zł. Wynik czynności był pozytywny i w ich efekcie podatnik 15.06.2023 r. złożył korektę zeznania. Wynika z niej, że w pierwotnej deklaracji z 24.04.2021 r. zawyżył on stratę o 330 254,02 zł. W uzasadnieniu przyczyn złożenia korekty (ORD-ZU z 15.06.2023 r.) podatnik wyjaśnił, że¹⁰:
„ składam korektę PIT-36L z powodu błędnego zaksięgowania wydatków, które powinny być kosztami podatkowymi, samoistnego klonowania się (błąd programu) sum inwentaryzacji a także nie ujęcia w przychodach otrzymanych kwot ze sprzedaży towarów z niemieckiego oddziału mojej firmy”.

Biorąc pod uwagę uzasadnienie złożenia korekty oraz fakt, że w latach kolejnych podatnik także wykazał straty¹¹ (w PIT-36L za 2021 r. w kwocie 227 855,06 zł, w PIT-36L za 2022 r. w kwocie 347 011,44 zł) poproszono organ o informację, czy planowane jest objęcie czynnościami sprawdzającymi tego podatnika w zakresie wykazanej straty w PIT-36L za 2021 i 2022 rok.

Naczelnik wyjaśnił w pismach z 7.03.2024 r. i 14.03.2024 r.¹²:

W trakcie prowadzonych czynności sprawdzających za 2020 r. wobec podatnika, osoba prowadząca dokumentację podatkową podatnika poinformowała, że skoryguje zeznania podatkowe za 2021 i 2022 r. Na podstawie przeprowadzonej rozmowy telefonicznej ustaliliśmy, że korekty zeznań za powyższe lata są przygotowywane i zostaną złożone. Opóźnienie jest wynikiem poważnej choroby osoby prowadzącej dokumentację podatnika.

Znając całą sytuację w tej sprawie nie podejmowaliśmy czynności sprawdzających wobec podatnika za 2021 i 2022 r. ponieważ czekamy jako „ urząd przyjazny podatnikowi” na wykonanie ustnego zobowiązania przez samego podatnika. Monitorujemy sprawę utrzymując kontakt telefoniczny z podatnikiem. Jeżeli podatnik nie skoryguje tych zeznań do końca czerwca 2024 r. podejmiemy czynności sprawdzające w tym zakresie.

W 2023 roku nie prowadzono czynności sprawdzających w zakresie wykazanej straty w CIT, co zostało uznane przez kontrolujące jako nieprawidłowość.

Jako powód braku podjęcia tych czynności Naczelnik Urzędu, w piśmie z 7.03.2024 r., wskazał¹³:

W 2023 r. nie prowadziliśmy czynności sprawdzających w zakresie wykazanej straty w podatku CIT z uwagi na zatrudnienie nowego pracownika obsługującego ten podatek. Prowadzenie tych czynności jest złożone oraz wymaga doświadczenia. Ponadto pracownik obsługuje podatników w zakresie podatku od czynności cywilnoprawnych, podatku od spadków i darowizn, akcyzowego jak również zajmuje się weryfikacją aktów notarialnych. Realizację tego zadania przenieśliśmy na następne okresy.

W lutym 2024 r. podjęliśmy czynności sprawdzające w stosunku do trzech podmiotów wytypowanych w analizie za 2022 r. w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych oraz dwóch w podatku CIT.

W następnych okresach 2024 r. zrealizujemy czynności sprawdzające wobec podmiotów wytypowanych w analizie za 2021 r.

Dodatkowo wyjaśnił, że:

W pierwszej kolejności realizujemy czynności sprawdzające przynoszące efekt finansowy ponieważ mamy na uwadze realizację wartości miernika dotyczącego czynności sprawdzających nałożonego na nasz urząd.

Do czynności sprawdzających typujemy podmioty które na pewno przyniosą nam efekt finansowy, co w przypadku strat jest trudne do uzyskania.

W 2023 r. w podatku CIT prowadziliśmy czynności sprawdzające dotyczące terminowego wpłacania zaliczek wobec 39 podmiotów, dodatkowe ustalenia wyniosły 3.702.954 zł.

W 2023 r. w podatku PIT przeprowadziliśmy 320 czynności dodatkowe ustalenia wyniosły 1.317.466 zł.

W roku 2023 przeprowadziliśmy ogółem 5.444 czynności sprawdzające we wszystkich podatkach i uzyskaliśmy dodatkowe ustalenia na kwotę 9.169.693 zł. Co dało 210 % wartości założonego miernika.

2.3 Kontrole podatkowe prowadzone wobec podatników z wykazaną stratą podatkową

Na podstawie raportu 22 –MF9-PS Sprawozdanie o kontrolach podatkowych przeprowadzonych przez urzędy skarbowe (z systemu ZISAR, Dział 1 - Kontrole przedsiębiorców, innych podatników i płatników podatku dochodowego od osób fizycznych) ustaliliśmy, że w okresie od 1.01.2023 r. do 31.12.2023 r. urząd przeprowadził łącznie we wszystkich podatkach¹⁴:

- 11 kontroli podatkowych.

Raport nie wykazał danych w Dziale 1/b - Kontrole przedsiębiorców – dane dot. zmniejszenia/ zwiększenia kwoty straty.

Na podstawie wyjaśnień urzędu z 26.02.2024 r. ustaliliśmy, że w 2023 roku urząd przeprowadził 1 kontrolę podatkową za 2020 rok w zakresie PPL, gdzie zweryfikowano stratę za 2020 rok.

W deklaracji PIT-36L za 2020 rok podatnik wykazał stratę w wysokości: 8 787,91 zł.

Kontrola została odnotowana w systemie ZISAR pod numerem PZK/320842/003724/2023.

Kontrolę przeprowadziło dwóch pracowników SKA-1 na podstawie upoważnienia do kontroli z 19.04.2023 r. udzielonego przez Naczelnika Urzędu.

Okres objęty kontrolą: 1.01.2020 r. - 31.12.2020 r.

Kontrolę przeprowadzono w okresie od 21.04.2023 r. do 3.07.2023 r.

Zgodnie z art. 48 ust.11 pkt 2 ustawy Prawo przedsiębiorców (Dz. U. z 2021 r., poz. 162) nie zawiadomiono kontrolowanego o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej z uwagi na fakt, iż przeprowadzenie kontroli było niezbędne dla przeciwdziałania popełnianiu przestępstwa lub wykroczenia skarbowego lub zabezpieczenia dowodów jego popełnienia.

W wyniku przeprowadzonej kontroli podatkowej podatnik 19.07.2023 r. skorygował deklarację PIT-36L za 2020 r. i wykazał podatek należny w kwocie 44 091,40 zł.

Ustaliliśmy (na podstawie danych z systemu Poltax), że wykazaną w pierwotnej deklaracji PIT-36L za 2020 rok stratę w kwocie 8 787,91 zł podatnik odliczył w całości w deklaracji PIT-36L za 2021 rok¹⁵.

Na dzień podjęcia kontroli instytucjonalnej w urzędzie podatnik nie skorygował niewłaściwie odliczonej straty.

W wyjaśnieniach z 26.02.2024 r. Urząd wskazał, że trwają czynności w tym zakresie¹⁶, następnie 12.03.2024 r. organ poinformował kontrolujące o złożeniu przez podatnika 8.03.2024 r. korekty zeznania PIT-36L za 2021 rok¹⁷. W korekcie skorygowano uprzednio odliczoną stratę od dochodu.

Ocena częściowa badanego obszaru: **pozytywna z nieprawidłowościami**

Biorąc pod uwagę brak czynności sprawdzających wobec podatników z wykazaną stratą podatkową w CIT, małą liczbę czynności wobec podatników z wykazaną stratą podatkową w PIT, PPL w 2023 roku oraz przyjęte kryteria kontroli, powyższy obszar powinien zostać oceniony negatywnie. Jednak mając na uwadze wyjaśnienia udzielone przez Naczelnika Urzędu przyznano jednostce kontrolowanej w tym obszarze wyższą ocenę.

3. Weryfikacja prawidłowości odliczonej straty od dochodów

Dane w zakresie liczby podatników odliczających stratę oraz kwoty odliczonych strat przedstawia tabela 8.

Tabela 8. Odliczenie straty w latach 2020-2022

	CIT-8	PIT-36	PIT-36L	razem
2020				
liczba podatników odliczających stratę	25	51	34	110
suma odliczonych strat (w zł)	1 314 295,83	616 339,58	1 145 951,44	3 076 586,85
2021				
liczba podatników odliczających stratę	30	54	39	123
suma odliczonych strat (w zł)	2 548 508,71	1 296 527,34	2 084 471,92	5 929 507,97
2022				
liczba podatników odliczających stratę	25	62	37	124
suma odliczonych strat (w zł)	1 917 007,61	1 579 669,69	1 431 856,66	4 928 533,96

Ustaliłyśmy, że:

- kierownik SKA-2 nie typował podmiotów do czynności sprawdzających w zakresie odliczenia strat z lat ubiegłych w zakresie zeznań podatkowych w CIT, PIT, PPL za 2021 i 2022 r., ponieważ przyjęto zasadę sprawdzenia wszystkich podmiotów z tego zakresu w ramach czynności sprawdzających¹⁸;
- w 2023 roku organ nie prowadził czynności sprawdzających, kontroli podatkowych ani postępowań podatkowych w zakresie weryfikacji odliczenia strat od dochodu.

Brak w 2023 roku weryfikacji prawidłowości odliczonej straty oceniliśmy negatywnie.

16 Informacja Urzędu z 26.02.2024 r. – akta kontroli str. 95-97

17 Deklaracja PIT36L za 2021 rok (korekta), złożona 8.03.2024 r. - akta kontroli str. 112-113

18 Pismo Naczelnika Urzędu z 7.03.2024 r. – akta kontroli str. 108-110

Przyczyną braku czynności, zgodnie z wyjaśnieniami organu z 7.03.2024 r. było¹⁹:

W 2023 r. nie prowadziliśmy czynności sprawdzających w zakresie odliczenia strat z lat ubiegłych w CIT, PIT, PPL z powodu nieobecności pracowników, długotrwałe zwolnienie lekarskie (choroba dziecka). Przez pół roku 2023 r. całą obsługę wymiarową prowadził jeden pracownik. Realizacja tego zadania przesunęliśmy na następne okresy.

Wszystkie czynności sprawdzające w zakresie odliczenia strat z lat ubiegłych w PIT, PPL za 2020 – 2022 rok zrealizowaliśmy w lutym 2024 r. Czynności sprawdzające w zakresie odliczenia strat z lat ubiegłych w CIT zrealizowaliśmy w lutym w 30 % pozostałe czynności sprawdzające są w trakcie.

Wszystkie przeprowadzone czynności zarejestrowaliśmy w systemie ZISAR II;

- w trakcie trwania kontroli instytucjonalnej komórka SKA-2 przeprowadziła czynności sprawdzające w zakresie weryfikacji odliczanej straty. 22.02.2024 r. organ przekazał kontrolującemu wykazy tych czynności²⁰. Stwierdziłyśmy, że wszystkie z nich zostały odnotowane w systemie ZISAR. Jednakże czynności sprawdzające przeprowadzone w lutym 2024 roku nie zostały objęte naszą kontrolą.

Ocena cząstkowa badanego obszaru: **negatywna**.

II. Podsumowanie wyników kontroli

Opisane w pkt 1-3 wyniki kontroli, wskazują na występowanie w badanym obszarze następujących nieprawidłowości:

1. Brak przystąpienia w 2023 roku do czynności sprawdzających w zakresie weryfikacji podmiotów wykazujących straty w zeznaniu CIT-8 – str. 11-12;
2. Brak przystąpienia w 2023 roku do czynności sprawdzających w zakresie weryfikacji odliczenia strat od dochodu – str. 13-14;
3. Brak czynności sprawdzających w 2022 i w 2023 roku w zakresie strat wobec podatników wytypowanych do tych czynności – str. 4-6;
4. Brak właściwego nadzoru nad kontrolowanym obszarem, w tym nie przeprowadzenie kontroli funkcjonalnych w badanym obszarze – str. 3-4.

Za zapewnienie poprawnej realizacji skontrolowanych działań, odpowiedzialność ponoszą pracownicy komórek, którym powierzono wykonywanie zadań w obszarze objętym kontrolą oraz osoby nadzorujące ich pracę.

¹⁹ Ibidem – akta kontroli str. 108-110

²⁰ Analiza odliczeń straty - wykaz - akta kontroli str. 26-37

Z uwagi na stwierdzone w toku kontroli nieprawidłowości zalecam:

1. Podejmować czynności sprawdzające w zakresie weryfikacji wykazanej straty oraz weryfikacji odliczenia strat od dochodu w każdym roku kalendarzowym.
2. Przeprowadzać kontrole funkcjonalne w ramach nadzoru kontrolowanego obszaru: w zakresie stwierdzonych nieprawidłowości przeprowadzić kontrolę funkcjonalną w terminie 9 miesięcy od daty przekazania informacji o wykorzystaniu ustaleń kontroli oraz podjętych działaniach.

Zgodnie z art. 48 ustawy z dnia 15 lipca 2011 r. o kontroli w administracji rządowej (t. j. Dz. U. z 2020, poz. 224) od wystąpienia pokontrolnego nie przysługują środki odwoławcze.

Informacje o wykorzystaniu ustaleń kontroli oraz podjętych działaniach mających na celu wyeliminowanie stwierdzonych uchybień, proszę przekazać do Izby Administracji Skarbowej w Szczecinie w terminie 30 dni roboczych od dnia otrzymania wystąpienia pokontrolnego.

Zgodnie z § 33 ust. 3 Instrukcji określającej zasady i tryb przeprowadzania kontroli instytucjonalnej, stanowiącej załącznik nr 2 do zarządzenia Nr 109/2022 Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Szczecinie z 8 czerwca 2022 r., w terminie 9 miesięcy od daty przekazania informacji o wykorzystaniu ustaleń kontroli oraz podjętych działaniach, proszę przekazać kierownikowi komórki ds. kontroli, informacje o rezultatach wdrożonych zaleceń pokontrolnych.

Podstawa prawna

- 1) art. 6 ust. 5 pkt 1 ustawy z dnia 15 lipca 2011 r. o kontroli w administracji rządowej (Dz. U. z 2020 r. poz. 224),
- 2) art. 25 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz. U. z 2023 r. poz. 615 z późn. zm.).

Dyrektor
Izby Administracji Skarbowej
w Szczecinie
Izabela Zawadzka
(kwalifikowany podpis elektroniczny)

Informacje o przetwarzaniu danych osobowych

Klauzulę informacyjną o przetwarzaniu danych osobowych znajdują Państwo na stronie Biuletynu Informacji Publicznej pod adresem: www.zachodniopomorskie.kas.gov.pl w zakładce Organizacja – Ochrona Danych Osobowych oraz w siedzibach organów Krajowej Administracji Skarbowej danego województwa na tablicach informacyjnych.



Wyłączenie ujawnienia danych

**Dotyczy wystąpienia pokontrolnego Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Szczecinie
Znak3201-IWW.0921.2.2024.19 z 12 kwietnia 2024 r.**

1. Zakres wyłączenia: imię i nazwisko osoby fizycznej
Podstawa wyłączenia: ustawa z dnia 10 maja 2018 r. o ochronie danych osobowych (Dz. U. z 2019 r. poz. 1781).
2. Zakres wyłączenia: dane objęte tajemnicą skarbową
Podstawa wyłączenia: art. 293 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2025 r. poz. 111).
Organ dokonujący wyłączenia – Naczelnik Urzędu Skarbowego w Kamieniu Pomorskim.

Z wyrazami szacunku

Naczelnik
Urzędu Skarbowego
w Kamieniu Pomorskim
Mirośław Burda
(kwalifikowany podpis elektroniczny)
pismo zostało utrwalone elektronicznie

