



Szczecin, 3 czerwca 2024 roku



UNP: 3201-24-083238

Sprawa: Kontrola w urzędzie  
Znak sprawy: **3201-IWW.0921.4.2024**  
Kontakt: ias.szczecin@mf.gov.pl

## **WYSTĄPIENIE POKONTROLNE**

### **Jednostka kontrolowana**

Urząd Skarbowy w Goleniowie, ul. Plac Lotników 1  
72-100 Goleniów

### **Kierownik jednostki kontrolowanej**

Łukasz Brodziak – 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**

12.03.2024 r. – 12.04.2024 r.

### **Kontrolę przeprowadziły**

– starszy ekspert skarbowy na podstawie upoważnienia do przeprowadzenia kontroli wydanego przez Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Szczecinie nr 9/2024 z 7 marca 2024 roku,

- starszy kontroler skarbowy na podstawie upoważnienia do przeprowadzenia kontroli wydanego przez Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Szczecinie nr 10/2024 z 7 marca 2024 roku.

### **Ocena kontrolowanej działalności**

pozytywna z uchybieniami

Kontrolę odnotowano w książce kontroli urzędu pod poz. nr 2/2024.

## 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: \_\_\_\_\_ i z 5.11.2018 r., znak: \_\_\_\_\_, 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: \_\_\_\_\_, 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: \_\_\_\_\_, 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 138/2021 Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Szczecinie z 9 sierpnia 2021 roku, ujednolicony na podstawie zarządzenia nr 25/2023 z 27 lutego 2023 roku.

Kontrolą objęto zakres zadań przypisanych do komórek organizacyjnych:

- Pierwszy Referat Czynności Analitycznych i Sprawdzających SKA-1, Wieloosobowe Stanowisko Czynności Analitycznych i Sprawdzających SKA-3 – w zakresie czynności sprawdzających;
- Referat Kontroli Podatkowej – SKP – w zakresie kontroli podatkowej.

Zgodnie z pismem urzędu z 12 marca 2024 roku, uzupełnionym 26 marca 2024 roku i 12 kwietnia 2024 roku ustaliłam, że<sup>1</sup>:

- w 2023 roku nie obowiązywały regulacje wewnętrzne dotyczące kontrolowanego zakresu,
- podejmowane przez Urząd działania w zakresie weryfikacji straty opierają się na Wytycznych do czynności sprawdzających wobec podatników z wykazaną stratą podatkową w CIT, PIT, PPL. W miarę możliwości i zasobów kadrowych Urząd dokonuje weryfikacji kwoty straty z lat ubiegłych w zakresie odliczenia jej w prawidłowej wysokości, w tym zakresie pracownicy Urzędu weryfikują m.in. czy nie został przekroczony ustawowy okres rozliczania straty oraz limit kwoty do odliczenia na dany rok podatkowy. W tym celu wykorzystują odpowiednie raporty z aplikacji e-ORUS;
- typowania podatników do czynności sprawdzających z wykazaną stratą prowadzone są<sup>2</sup>:
  - na podstawie raportów z aplikacji e-Orus „Wykaz podmiotów Przychód, Koszty, Dochód, Starta wg. PIT/B, CIT-8” lub według pozycji w zeznaniu. Do czynności typujemy głównie podmioty, które wykazują dochody wolne i prowadzą działalność statutową;
  - z typowania przekazywanego przez CKNŻP;
  - z analiz z informacji sygnałnych (zewnętrznych) przeprowadzanych przez Referat SKA-3;
  - z informacji otrzymanych z innych komórek wewnętrznych Urzędu uzyskanych w ramach prowadzonych czynności sprawdzających lub kontroli podatkowych;
  - z informacji przekazywanych przez Zastępcę Naczelnika (wynikających z weryfikacji i akceptacji zwrotów VAT oraz weryfikacji ryzyka);
  - jeżeli stwierdzamy nieprawidłowości w jednym roku, to również analizujemy kolejne lata, stąd czynności za okresy bieżące i poprzednie lata.

Wezwanie Podatnika do korekty lub czynności w związku z wykazaną stratą poprzedzone jest szeroką analizą systemową, której nie ewidencjonujemy z uwagi na dużą ilość czynności i ograniczony czas potrzebny do jej opisanie. Analiza polega między innymi na:

  - porównaniu przychodów i kosztów wykazanych w zeznaniu z deklaracjami VAT,
  - weryfikacji plików sprzedaży i zakupów JPK,

<sup>1</sup> Pismo Urzędu z 12.03.2024 r. – akta kontroli str. 20-28

<sup>2</sup> Pismo Urzędu z 26.03.2024 r. – akta kontroli str. 44-45

- weryfikacji nabyć środków trwałych w JPK (przy możliwej amortyzacji, prowadzonych inwestycji),
- weryfikacji informacji PIT4R i PIT-11 w celu określenia możliwych kosztów pracodawcy związanych z zatrudnieniem,
- weryfikacji sprawozdań finansowych i informacji dodatkowych z zeznaniem.

Typowanie nie jest dokonywane w konkretnym okresie w trakcie roku, typowanie i monitoring podmiotów organ prowadzi na bieżąco<sup>3</sup>;

- czynności analityczne i sprawdzające dotyczące zeznań CIT obejmują w szczególności weryfikację prawidłowości wykazanej straty na podstawie rachunku zysków i strat lub informacji dodatkowej (także na podstawie raportu i opinii biegłego, jeżeli taki został złożony). W przypadku podejrzenia wystąpienia nieprawidłowości, podejmowane są czynności sprawdzające z udziałem podatnika;
- przy weryfikacji wykazanej przez podatnika straty w zeznaniu CIT, PIT, PPL organ wykorzystuje dostępne systemy informatyczne, analizuje podmiot pod kątem czasu prowadzenia przez niego działalności, rodzaju prowadzonej działalności, wykazywania strat przez kilka lat z rzędu. W ramach prowadzonych czynności sprawdzających Urząd wzywa podatnika do złożenia wyjaśnień w sprawie poniesionej straty podatkowej, podania przyczyny jej poniesienia, ewentualnie źródła jej finansowania. W razie konieczności komórka czynności analitycznych i sprawdzających sporządza wniosek o przeprowadzenie kontroli podatkowej wobec podatnika;
- komórka SKA-3 wykonuje w aplikacji e-ORUS raporty dotyczące strat podmiotów. Raporty mają charakter pomocniczy przy typowaniu podmiotów do nabyć sprawdzających czy kontroli podatkowej;
- działania wobec podatników z wykazaną lub odliczoną stratą podatkową w PIT, CIT, PPL prowadzone są przez: Pierwszy Referat Czynności Analitycznych i Sprawdzających SKA-1, Referat Kontroli Podatkowej SKP oraz Wieloosobowe Stanowisko Czynności Analitycznych i Sprawdzających SKA-3;
- w ramach nadzoru nad realizacją zadań objętych przedmiotem tej kontroli, kierownik referatu SKA-1 (Pierwszy Referat Czynności Analitycznych i Sprawdzających) przeprowadził 29.09.2022r. kontrolę funkcjonalną w obszarze „Prawidłowość weryfikacji zeznań za 2020 r. z nieprawidłowo odliczoną stratą z lat ubiegłych”<sup>4</sup>.  
Analizie poddano zeznania roczne - PIT, PPL, PPE, PPW - „odliczenie” straty z lat ubiegłych ze źródeł: „Pozarolnicza działalność gospodarcza”, „Papiery wartościowe”, „Działy specjalne produkcji rolnej”, „Najem Dzierżawa”.  
Kontrola ta objęła okres 01.07.2022 r. - 30.09.2022 r.  
W oparciu o raport z aplikacji e-ORUS: "Analiza odliczeń strat PIT od osób fizycznych - Wykaz zeznań", kierownik komórki ustalił, u których podatników wystąpiły nieprawidłowości w zakresie odliczonej straty z lat ubiegłych (raport obejmował łącznie 9 pozycji). Na tej podstawie stwierdził, że w 5 przypadkach podatnicy dokonali błędnego odliczenia straty, w związku z czym konieczne było wezwanie ich do złożenia stosownych korekt zeznań. Kontrola funkcjonalna pozwoliła stwierdzić, że wezwania takie zostały skierowane tylko do 4 podatników. W związku z tym kierownik komórki zalecił wezwać podatnika do złożenia korekty w zakresie błędnie odliczonej straty z lat ubiegłych bez zbędnej zwłoki.

<sup>3</sup> Pismo Urzędu z 12.04.2024 r. – akta kontroli str. 53

<sup>4</sup> Informacja o przeprowadzonej kontroli funkcjonalnej - akta kontroli str. 67

Z powyższego wynika, że organ prowadząc działania związane z weryfikacją prawidłowości wykazanej straty wykorzystuje zarówno informacje incydentalne, jak i dane dostępne w systemie (raporty). Przy czym typowanie do czynności sprawdzających opiera się o ustalone kryteria, takie jak wykazywanie dochodów wolnych i prowadzenie działalności statutowej. Biorąc pod uwagę wskazane przez organ główne założenia, zasadne byłoby – w mojej ocenie – zastosowanie również innych kryteriów, m.in. kwotowych, które pozwoliłyby na objęcie takimi czynnościami szerszej grupy podatników. (W oparciu o system e-ORUS możliwe jest wytypowanie podmiotów, które np. wykazują straty kilka lat z rzędu lub w jednym z wybranych z lat stratę powyżej określonej kwoty).

Ocena częściowa badanego obszaru: **pozytywna**.

## 2. Działania podejmowane wobec podatników z wykazaną stratą

### 2.1 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<sup>5</sup>.

Tabela 1. Wykazane straty w zeznaniu PIT-36 za lata 2020-2022

| Rok         | PIT36                    |                         |                                  |                                  |                                  |
|-------------|--------------------------|-------------------------|----------------------------------|----------------------------------|----------------------------------|
|             | 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. % |
| <b>2020</b> | 3883                     | 430                     |                                  | 9 444 370,25                     |                                  |
| <b>2021</b> | 3927                     | 383                     |                                  | 8 028 764,85                     |                                  |
| <b>2022</b> | 4429                     | 437                     | 114,10                           | 12 127 971,80                    | 151,06                           |

Tabela 2. Wykazane straty w zeznaniu PIT-36L za lata 2020-2022

| Rok         | PIT36L                   |                         |                                  |                                  |                                  |
|-------------|--------------------------|-------------------------|----------------------------------|----------------------------------|----------------------------------|
|             | 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. % |
| <b>2020</b> | 1471                     | 152                     |                                  | 21 257 058,98                    |                                  |
| <b>2021</b> | 1489                     | 124                     |                                  | 15 501 899,31                    |                                  |
| <b>2022</b> | 1081                     | 135                     | 108,87                           | 13 186 218,07                    | 85,06                            |

<sup>5</sup> Pismo Urzędu z 12.03.2024 r. - akta kontroli str. 21

Tabela 3. Wykazane straty w zeznaniu CIT-8 za lata 2020-2022

| Rok         | CIT-8                    |                         |                                  |                                  |                                  |
|-------------|--------------------------|-------------------------|----------------------------------|----------------------------------|----------------------------------|
|             | 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. % |
| <b>2020</b> | 971                      | 188                     |                                  | 13 414 427,00                    |                                  |
| <b>2021</b> | 1077                     | 233                     |                                  | 22 087 884,47                    |                                  |
| <b>2022</b> | 1118                     | 235                     | 100,86                           | 47 454 347,55                    | 214,84                           |

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

- 14,1 % wzrost liczby zeznań ze stratą PIT-36, tj. wzrost z 383 do 437 zeznań,
- 51,1 % wzrost wysokości wykazywanych strat w PIT-36, tj. wzrost z 8 028 764,85 zł do 12 127 971,80 zł,
- 8,9 % wzrost liczby zeznań ze stratą PIT-36L, tj. wzrost ze 124 do 135 zeznań,
- 14,9% spadek wysokości wykazywanych strat w PIT-36L, tj. spadek z 15 501 899,31 zł na 13 186 218,07 zł,
- 0,9 % wzrost liczby zeznań ze stratą CIT-8, tj. wzrost z 233 do 235 zeznań,
- 114,8 % wzrost wysokości wykazywanych strat w CIT-8, tj. wzrost z 22 087 884, 47 zł do 47 454 347,55 zł.

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

- 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       |
|-------------|----------------------------------------------------------------------------|--------------|---------------|
| <b>2020</b> | liczba zeznań ze stratą powyżej 30 tys. zł                                 | 75           | 67            |
|             | udział zeznań powyżej 30 tys. zł w stosunku do wszystkich zeznań ze stratą | 17,4%        | 44,1%         |
|             | wykazane straty powyżej 30 tys. zł łącznie                                 | 6 096 886,76 | 18 157 660,57 |
| <b>2021</b> | liczba zeznań ze stratą powyżej 30 tys. zł                                 | 74           | 72            |
|             | udział zeznań powyżej 30 tys. zł w stosunku do wszystkich zeznań ze stratą | 19,3%        | 58,1%         |
|             | wykazane straty powyżej 30 tys. zł łącznie                                 | 5 239 164,68 | 14 420 253,40 |
| <b>2022</b> | liczba zeznań ze stratą powyżej 30 tys. zł                                 | 111          | 82            |
|             | udział zeznań powyżej 30 tys. zł w stosunku do wszystkich zeznań ze stratą | 25,4%        | 60,7%         |
|             | wykazane straty powyżej 30 tys. zł łącznie                                 | 8 759 916,52 | 12 396 899,89 |

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

| Rok         | liczba zeznań ze stratą<br>powyżej 100 tys. zł | udział zeznań<br>powyżej 100 tys. zł<br>w stosunku do wszystkich<br>zeznań CIT-8 ze stratą | wykazane<br>straty łącznie<br>powyżej<br>100 tys. zł |
|-------------|------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------|
| <b>2020</b> | 27                                             | 14,4                                                                                       | 9 943 559,14                                         |
| <b>2021</b> | 39                                             | 16,7                                                                                       | 19 785 822,18                                        |
| <b>2022</b> | 33                                             | 14                                                                                         | 43 849 700,13                                        |

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 20,7% 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 54,3% 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 15% w stosunku do wszystkich zeznań CIT-8 ze stratą, przy czym wysokość wykazywanych strat powyżej 100 tys. zł w 2022 roku w porównaniu z 2021 rokiem wzrosła aż o 121,6%, tj. wzrost z 19 785 822,18 zł do 43 849 700,13 zł.

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) ustaliłam, że w okresie od 1.01.2023 r. do 31.12.2023 r. organ przeprowadził łącznie we wszystkich podatkach:

- 4 738 czynności sprawdzających<sup>6</sup>, z czego komórka SKA-1 przeprowadziła 2 230 czynności<sup>7</sup>.

Raport w Dziale 2/a - czynności sprawdzające związane ze stratą – dane dot. zmniejszenia/zwiększenia kwoty straty wykazał 14 czynności sprawdzających.

Nie wszystkie przeprowadzone przez organ czynności sprawdzające zostały wykazane w raporcie.

Dane w zakresie liczby przeprowadzonych w 2023 roku czynności sprawdzających, kontroli podatkowych i postępowań podatkowych w zakresie weryfikacji straty ustaliłam na podstawie wyjaśnień urzędu z 12 marca 2024 roku i 15 marca 2024 roku. Dane w tym zakresie zawiera tabela 6.

Tabela 6. Czynności prowadzone przez organ w 2023 roku w zakresie weryfikacji strat

|                               |                                                                        | <b>PIT-36</b> | <b>CIT-8</b> | <b>PIT-36L</b> |
|-------------------------------|------------------------------------------------------------------------|---------------|--------------|----------------|
| <b>Czynności sprawdzające</b> | W zakresie wykazanej straty:                                           | <b>0</b>      | <b>14</b>    | <b>6</b>       |
|                               | a) przypadki, w których zawyżono stratę                                | 0             | 14           | 5              |
|                               | b) liczba złożonych korekt w wyniku przeprowadzonych czynności         | 0             | 14           | 5              |
|                               | c) łączna kwota zawyżenia straty (w zł)                                | 0             | 4 929 574,21 | 368 123,50     |
| <b>Kontrola podatkowa</b>     | W zakresie wykazanej straty:                                           |               |              |                |
|                               | a) przypadki, w których w ramach kontroli ustalono, że zawyżono stratę | 2             | 1            | 0              |
|                               | b) liczba złożonych korekt w wyniku przeprowadzonych czynności         | 2             | 1            | 0              |

<sup>6</sup> Raport 30 z systemu ZISAR z czynności sprawdzających przeprowadzonych przez wszystkie komórki organizacyjne – akta kontroli str. 68

<sup>7</sup> Raport 30 z systemu ZISAR z czynności sprawdzających przeprowadzonych przez SKA-1 – akta kontroli str. 37

|                                         |                             |            |            |   |
|-----------------------------------------|-----------------------------|------------|------------|---|
| c) łączna kwota zawyżenia straty (w zł) |                             | 206 997,34 | 525 103,83 | 0 |
| <b>Postępowania podatkowe</b>           | W zakresie wykazanej straty | 0          | 0          | 0 |

Ustaliłam, że w 2023 roku urząd przeprowadził 20 czynności sprawdzających w zakresie wykazanej straty. Kontrolą objęłam wszystkie czynności w tym zakresie.

Szczegóły spraw zawiera tabela 7.

Tabela 7. Czynności sprawdzające przeprowadzone w 2023 roku w zakresie weryfikacji wykazanej w zeznaniu straty

| L.p. | NR sprawy | czynności dotyczyły straty za |          | wysokość straty (z deklaracji z kol. 4) | strata wykazana w korekcie | kwota zmniejszenia straty (w zł) |
|------|-----------|-------------------------------|----------|-----------------------------------------|----------------------------|----------------------------------|
|      |           | rok                           | zeznanie |                                         |                            |                                  |
| 1    | 2         | 3                             | 4        | 5                                       | 6                          | 7                                |
| 1    |           | 2022                          | CIT-8    | 79 922,77                               | 79 224,26                  | 698,51                           |
| 2    |           | 2021                          | CIT-8    | 824 117,31                              | 0,00                       | 824 117,31                       |
| 3    |           | 2022                          | CIT-8    | 23 487,50                               | 0,00                       | 23 487,50                        |
| 4    |           | 2020                          | CIT-8    | 621 334,34                              | 624,60                     | 620 709,74                       |
| 5    |           | 2022                          | CIT-8    | 45 884,55                               | 0,00                       | 45 884,55                        |
| 6    |           | 2022                          | CIT-8    | 228,00                                  | 0,00                       | 228,00                           |
| 7    |           | 2021                          | CIT-8    | 533 779,51                              | 72 228,21                  | 461 551,30                       |
| 8    |           | 2022                          | CIT-8    | 12 170,43                               | 0,00                       | 12 170,43                        |
| 9    |           | 2021                          | CIT-8    | 26 931,33                               | 0,00                       | 26 931,33                        |
| 10   |           | 2017                          | CIT-8    | 827 835,05                              | 0,00                       | 827 835,05                       |
| 11   |           | 2018                          | CIT-8    | 757 451,06                              | 0,00                       | 757 451,06                       |
| 12   |           | 2019                          | CIT-8    | 683 402,99                              | 0,00                       | 683 402,99                       |
| 13   |           | 2020                          | CIT-8    | 606 204,15                              | 0,00                       | 606 204,15                       |
| 14   |           | 2022                          | CIT-8    | 38 899,29                               | 0,00                       | 38 899,29                        |
| 15   |           | 2020                          | PIT36L   | 122 434,34                              | 0,00                       | 122 434,34                       |
| 16   |           | 2022                          | PIT36L   | 23 608,64                               | 20 343,64                  | 3 265,00                         |
| 17   |           | 2020                          | PIT36L   | 132 371,85                              | 49 938,33                  | 82 433,52                        |
| 18   |           | 2020                          | PIT36L   | 150 684,04                              | 0,00                       | 150 684,04                       |
| 19   |           | 2022                          | PIT36L   | 84 852,19                               | 75 545,59                  | 9 306,60                         |
| 20   |           | *                             | 2020     | PIT36L                                  | 65 193,49                  | 0,00                             |
|      |           |                               |          |                                         |                            | <b>5 297 694,71</b>              |

\* czynności sprawdzające nr dotyczyły korekty zeznania PIT-36L za 2020 rok.  
W ich wyniku uznano ten dokument za poprawny.

Po analizie przedłożonych w trakcie kontroli dokumentów oraz weryfikacji zapisów w systemie ZISAR, ustaliłam w zakresie ww. 20 spraw<sup>8,9</sup>:

- wszystkie czynności zostały odnotowane w systemie ZISAR;
- w 19 przypadkach na 20 urząd wzywał podatnika telefonicznie do złożenia korekty zeznania lub stawienia się w urzędzie, we wszystkich 19 przypadkach przedłożono do kontroli wezwania telefoniczne, wezwania były kompletne i prawidłowo sporządzone;

<sup>8</sup> Wydruki z ZISAR - karty ustaleń, adnotacje z czynności, wezwania do podatników – akta kontroli str. 101-219

<sup>9</sup> Analiza 20 spraw - akta kontroli str. 223-224

- w 1 przypadku, czynności nr \_\_\_\_\_ nie przedłożono wezwania telefonicznego, podatnik spoza właściwości miejscowej organu. Podstawą podjęcia czynności w sprawie było pismo Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Gdańsku, dotyczącego podatników wykazujących straty z działalności gospodarczej w wysokości co najmniej 100 tys. zł przy jednoczesnej nadwyżce wydatków nad przychodami w wysokości co najmniej 100 tys. zł oraz pisma Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Szczecinie w sprawie przeprowadzenia czynności sprawdzających w stosunku do podmiotu znajdującego się poza właściwością urzędu. Z protokołu weryfikacyjnego wynika, że podatnik został zaproszony na rozmowę w siedzibie Urzędu Skarbowego w Goleniowie;
- w 1 przypadku, czynności nr \_\_\_\_\_, oprócz wezwania telefonicznego, skierowano również do podatnika wezwanie w formie pisemnej. Było ono kompletne i prawidłowo sporządzone: zawierało właściwe oznaczenie strony, prawidłową podstawę prawną, wskazywało zakres żądania, termin do złożenia wyjaśnień oraz pouczenie, zostało podpisane przez osobę uprawnioną;
- średni czas prowadzenia czynności sprawdzających wyniósł 32 dni<sup>10</sup>. Liczba dni od daty rozpoczęcia czynności do ich zakończenia wahała się w przedziale od 0 do 129 dni (w 2 przypadkach: \_\_\_\_\_, \_\_\_\_\_ czynności trwały powyżej 100 dni);
- w 3 przypadkach dot. CIT-8, czynności nr: \_\_\_\_\_, \_\_\_\_\_, \_\_\_\_\_

trwały odpowiednio: 121, 70, 70 dni.

W ww. przypadkach po 2 miesiącach ponowiono wezwanie telefoniczne do podatników, lecz nie kierowano do nich wezwań w formie pisemnej.

Jako przyczyny braku kierowania wezwań na piśmie Urząd wskazał<sup>11</sup>:

- Odnosnie \_\_\_\_\_, \_\_\_\_\_ - prowadziliśmy czynności sprawdzające dot. CIT-8 za lata podatkowe 2019-2021. Z uwagi na złożoność wezwania, tj. ilość weryfikowanych lat oraz analizę wysokiej ilości kosztów uznaliśmy, że 7 dniowy termin to za krótki okres na złożenie przez księgową tak skomplikowanych korekt zeznań, gdyż stowarzyszenie posiada wiele różnych dofinansowań. Księgowa stowarzyszenia kilkakrotnie dzwoniła do pracownika urzędu by skonsultować niektóre wątpliwości. Stowarzyszenie złożyło za ww. lata podatkowe korekty zeznań CIT-8 w dniu 4 grudnia 2022 r., jednak z uwagi na kolejne wątpliwości co do poprawności złożonych korekt zeznań i obowiązku złożenia wyjaśnień przez księgową stowarzyszenia, jak również okresem świątecznym od 24 grudnia 2022 r. i zaplanowanym urlopem pracownika zajmującego się sprawą (od 27 grudnia 2022 r. do 2 stycznia 2023 r.), poprawne korekty zeznań za lata podatkowe 2019 – 2020 zostały złożone przez księgową stowarzyszenia dopiero w dniu 11 stycznia 2023 r.
- Odnosnie \_\_\_\_\_ i \_\_\_\_\_ - do podmiotu nie były kierowane wezwania w wersji papierowej, w związku z otrzymaną informacją od osoby odpowiedzialnej za wysyłkę zeznania CIT-8, która poinformowała pracownika prowadzącego sprawę, że laptop na którym zostały przygotowane zeznania uległ uszkodzeniu i potrzebuje czasu na odzyskanie danych zawartych na tym laptopie. Po wezwaniu telefonicznym z 19.10.2023 r. została złożona korekta zeznania CIT-8 za 2022 r. i zakończono czynności w systemie ZISAR.

<sup>10</sup> Tabela. Czas trwania czynności-weryfikacja straty – akta kontroli str. 227

<sup>11</sup> Pismo Urzędu z 12.04.2024 r. – akta kontroli str. 51-52

Uwzględniłam wyjaśnienia Urzędu w tym zakresie.

- w 1 przypadku stwierdziłyśmy błędnie wprowadzoną do ZISAR datę zakończenia czynności nr: , dot. PIT-36L za 2020 rok, zgodnie z zapisami w ZISAR czynności trwały 220 dni:
  - data rozpoczęcia czynności: 30.05.2022 r.,
  - data zakończenia czynności: 5.01.2023 r.

Natomiast adnotacja służbowa sporządzona po zakończeniu czynności, w której stwierdzono m.in. że zeznanie złożone przez podatnika uznaje się za poprawne, datowana jest na: 6.10.2022 r.

Naczelnik w tym zakresie wskazał, że<sup>12</sup>:

Czynności sprawdzające zostały zakończone 6 października 2022 r., a poprzez niedopatrzenie nie zostały zakończone w systemie ZISAR. Z chwilą zauważenia błędu zostały zamknięte z datą bieżącą: 5 stycznia 2023 r., gdyż nie ma możliwości ich poprawiania i zamknięcia z datą wsteczną, po wykonaniu rocznego sprawozdania MF9PS.

Biorąc pod uwagę faktyczną datę zakończenia czynności sprawdzających, tj. 6.10.2022 r. ustaliłam, że czynności trwały 129 dni;

- wszystkie czynności sprawdzające prowadzone były przez pracowników SKA-1. Pracownicy w zakresie obowiązków, uprawnień i odpowiedzialności mają przypisane do swoich obowiązków prowadzenie czynności sprawdzających.

Ponadto na podstawie otrzymanych raportów z Urzędu ustaliłam, że trzech podatników wykazywało straty powyżej 100 tys. zł w zeznaniach CIT-8 w trzech kolejnych latach (za lata: 2020-2022).

Wykaz zawiera tabela 8.

Tabela 8. Podatnicy wykazujący straty powyżej 100 tys. zł w zeznaniu CIT-8 w trzech kolejnych latach

| L. p. | NIP | Suma strat    | Strata (w zł) poniesiona w roku: |              |              |
|-------|-----|---------------|----------------------------------|--------------|--------------|
|       |     |               | 2022                             | 2021         | 2020         |
| 1     |     | 2 065 407,71  | 386 600,93                       | 864 509,23   | 814 297,55   |
| 2     |     | 19 578 963,71 | 17 189 174,83                    | 1 312 314,82 | 1 077 474,06 |
| 3     |     | 571 816,08    | 203 839,50                       | 192 562,46   | 175 414,12   |
|       |     | 22 216 187,50 | 17 779 615,26                    | 2 369 385,51 | 2 067 185,73 |

Z raportu czynności sprawdzających dotyczących weryfikacji straty/ weryfikacji odliczenia straty prowadzonych w 2023 roku wynika, że wobec podatników wykazanych w tabeli nie były dotychczas prowadzone czynności sprawdzające.

Urząd w tym zakresie wyjaśnił<sup>13</sup>:

Wobec podmiotów:

- NIP: – w dniu 10.01.2024 r. rozpoczęliśmy czynności sprawdzające w zakresie weryfikacji kosztów uzyskania przychodu wykazanych w CIT- 8 za 2022 r. – ;
- NIP: – podmiot został wytypowany do przeprowadzenia czynności sprawdzających z uwagi na bardzo wysoką stratę wykazaną w CIT-8 za 2022 r. Czynności nie zostały jeszcze podjęte. Czynności wobec podmiotu zostaną rozpoczęte w 2024 r. po zakończonej akcji zeznań PIT;
- NIP: – podmiot został wytypowany do przeprowadzenia czynności w zakresie weryfikacji straty przez zastępcę naczelnika. Czynności nie zostały jeszcze podjęte. Czynności wobec podmiotu

<sup>12</sup> Pismo Urzędu z 12.04.2024 r. – akta kontroli str. 52

<sup>13</sup> Pismo Urzędu z 12.04.2024– akta kontroli str. 53

Stwierdziłam wzrost zeznań ze stratą za 2022 rok w porównaniu z 2021 rokiem, natomiast - jak wskazałam w pkt 2.1 - organ przeprowadził 20 czynności sprawdzających w zakresie weryfikacji straty i 11 czynności sprawdzających w zakresie weryfikacji poprawności odliczenia straty od dochodu (czynności opisałyśmy w pkt 3).

Brak czynności sprawdzających w 2023 roku w zakresie weryfikacji straty w zeznaniu PIT-36, niewielką liczbę czynności sprawdzających w zakresie weryfikacji straty wykazanej w PIT-36L i CIT-8, w tym brak czynności wobec podmiotów wykazanych w tabeli 8, wykazujących wysokie straty przez kilka lat z rzędu, uznałam jako uchybienie.

Na taką liczbę czynności miały wpływ, zgodnie z wyjaśnieniami organu:<sup>14</sup>

Czynności sprawdzające wobec podatników wykazujących stratę w zeznaniach bądź odliczających stratę od dochodu prowadzimy w miarę naszych możliwości i zasobów kadrowych. W 2023 r. jeden z doświadczonych pracowników referatu w okresie wakacyjnym przeszedł na dłuższe zwolnienie (urlop macierzyński), a przygotowanie nowego pracownika do pracy wymagało czasu i nakładu pracy drugiego doświadczonego pracownika, co miało znaczny wpływ na ilość przeprowadzonych czynności sprawdzających w powyższym zakresie. Ponadto czynności w zakresie weryfikacji straty bądź poprawności odliczenia straty od dochodu należą do trudnych, skomplikowanych, czasochłonnych i pracochłonnych, a tym samym wymagają dużego doświadczenia pracowników prowadzących takie sprawy.

Dodatkowo objęłam analizą sprawy związane z weryfikacją strat wykazywanych przez podatników podatku dochodowego od osób prawnych, wyszczególnione w tabeli 7. W jej wyniku stwierdziłam, że spośród 14 czynności sprawdzających przeprowadzonych w odniesieniu do zeznań CIT-8, 12 z nich (poz. 2-6 i poz. 8-14 tej tabeli) dotyczyło podmiotów takich jak:

- wspólnota mieszkaniowa,
- stowarzyszenie,
- ochotnicza straż pożarna,
- klub sportowy.

Efektem tych czynności sprawdzających każdorazowo było złożenie korekty zeznania podatkowego, w której podatnicy wykazywali dochód zamiast straty, bądź stratę w niewielkiej wysokości (poz. 4 – strata 624,60 zł zamiast 620 709,74 zł). Jednakże w każdym z tych przypadków, gdzie w miejsce straty wykazany został dochód, nie przyniosło to dodatkowego efektu finansowego dla budżetu państwa, czyli nie spowodowało obliczenia podatku należnego. Każdy z tych podmiotów, z uwagi na fakt prowadzenia działalności statutowej, dochody wykazane w korekcie zeznania wskazywał jako zwolnione z opodatkowania. Z tego samego powodu (tj. prowadzenia działalności statutowej) ewentualna strata nie wpłynęłaby na zmniejszenie podstawy opodatkowania w zeznaniach składanych za kolejne lata (nie zostałaby odliczona od dochodu będącego podstawą opodatkowania, skoro dochód ten – w wyniku zastosowania zwolnienia – jest zerowy).

Tym samym nie mogę w pełni pozytywnie ocenić działań organu, nastawionych w głównej mierze na weryfikację podmiotów – w odniesieniu do osób prawnych – które wykazują dochody wolne i prowadzą działalność statutową (na co wskazano w piśmie z 26.03.2024 r.) pomimo, że cechują się one znaczną skutecznością.

<sup>14</sup> Pismo Urzędu z 12.04.2024 r. – akta kontroli str. 53

## 2.2 Wnioski o kontrolę podatkową/celno-skarbową

Z przedstawionych przez organ dokumentów wynika, że<sup>15</sup>:

- 19.12.2022 r. kierownik komórki SKA-1 (Pierwszy Referat Czynności Analitycznych i Sprawdzających) wystąpił o ujęcie w planie kontroli urzędu na I kwartał 2023 r. jednego podatnika podatku dochodowego od osób prawnych. Proponowany do objęcia kontrolą okres to 01.01.2020 r. – 31.12.2021 r.

Wniosek ten poprzedzony został analizą wysokości przychodów, kosztów uzyskania przychodów oraz dochodów/strat wykazywanych przez tego podatnika. Wynikało z niej, że prawdopodobnie zawyża on koszty uzyskania przychodu, poprzez ujmowanie w nich wydatków na fundusz remontowy oraz kredyt inwestycyjny.

Na podstawie danych dostępnych w systemie ZISAR stwierdziłyśmy, że wniosek ten skutkował przeprowadzeniem kontroli podatkowej znak: . Okres objęty kontrolą – 2021 rok. W jej wyniku podatnik skorygował zeznanie CIT-8 złożone za badany okres (co zostało opisane w punkcie 2.3);

- 12.06.2023 r. wystąpili Państwo do Naczelnika Zachodniopomorskiego Urzędu Celno-Skarbowego w Szczecinie z wnioskiem o kontrolę celno-skarbową w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych za 2020 r. Dotyczył on podatnika ocenionego pod względem ryzyka rejestracyjnego jako podmiot o podwyższonym ryzyku. Dodatkowo podatnik ten wykazał stratę z działalności gospodarczej w wysokości 9 557 103,38 zł. Przedstawione zostały jego powiązania osobowe i kapitałowe, źródła przychodów, prowadzone postępowania wobec podmiotów powiązanych. We wniosku poinformowali Państwo, że przeprowadzenie przez Was kontroli jest niemożliwe m.in. z uwagi na skalę i zasięg działalności podatnika.

Wniosek ten został uzupełniony 11.10.2023 r. poprzez wskazanie, że sprawa ta została przekazana do Urzędu Skarbowego w Goleniowie z Centrum Kompetencyjnego ds. Nieujawnionych Źródeł Przychodów w Izbie Administracji Skarbowej w Gdańsku pismem z 14.03.2023 r.

Wniosek ten został odrzucony, o czym zostali Państwo poinformowani 20.10.2023 r. (pismo znak: ). Po weryfikacji stanu faktycznego wykazanego we wniosku oraz informacji pobranych i przetworzonych w ramach własnych czynności analitycznych, z dostępnych hurtowni danych podatkowych i przeglądarek resortowych, Naczelnik Zachodniopomorskiego Urzędu Celno-Skarbowego w Szczecinie uznał, że wniosek nie zawierał wystarczających przesłanek merytorycznych do jego realizacji.

## 2.3 Kontrole podatkowe prowadzone wobec podatników z wykazaną stratą podatkową

Na podstawie danych przekazanych przez Urząd ustaliłam, że w okresie od 1.01.2023 r. do 31.12.2023 r. urząd przeprowadził łącznie w zakresie PIT-36, PIT-36L, CIT-8<sup>16</sup>:

- 11 kontroli podatkowych.

---

<sup>15</sup> Wnioski o kontrolę - akta kontroli str. 71-100

<sup>16</sup> Pismo Urzędu z 12.03.2024 r. – akta kontroli str. 22

Raport 22 –MF9-PS Sprawozdanie o kontrolach podatkowych przeprowadzonych przez urzędy skarbowe, z systemu ZISAR w Dziale 1/b - Kontrole przedsiębiorców – dane dot. zmniejszenia/zwiększenia kwoty straty wykazał 2 kontrole w PIT oraz 1 kontrolę w CIT<sup>17</sup>.

Dane są zgodne z danymi wskazanymi przez Urząd w piśmie z 12.03.2024 r.

W zakresie kontroli podatkowej dot. CIT:

- znak: \_\_\_\_\_ :

W deklaracji CIT-8 za 2021 rok podatnik wykazał stratę w wysokości: 525 103,83 zł.

Kontrola została odnotowana w systemie ZISAR pod numerem \_\_\_\_\_.

Kontrolę przeprowadziło dwóch pracowników SKP na podstawie upoważnienia do kontroli z 15.03.2023 r. udzielonego przez Naczelnika Urzędu.

Okres objęty kontrolą: 1.01.2021 r. - 31.12.2021 r.

Kontrolę przeprowadzono w okresie od 22.03.2023 r. do 11.04.2023 r.

Na podstawie art. 282 b § 1 ustawy Ordynacja podatkowa zawiadomiono kontrolowanego o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej. Zawiadomienie było kompletne, zawierało: oznaczenie organu, datę i miejsce wystawienia, oznaczenie kontrolowanego, wskazanie zakresu kontroli, pouczenie o prawie złożenia korekty deklaracji oraz podpis osoby upoważnionej do zawiadomienia.

W wyniku przeprowadzonej kontroli podatkowej podatnik 12.04.2023 r. skorygował deklarację CIT-8 za 2021 rok (wykazał dochód wolny w kwocie 69 889,62 zł).

W zakresie kontroli podatkowych dot. PIT:

- znak: \_\_\_\_\_ :

W deklaracji PIT-36 za 2021 rok podatnik wykazał stratę w wysokości: 174 658,68 zł.

Kontrola została odnotowana w systemie ZISAR pod numerem: \_\_\_\_\_.

Kontrolę przeprowadziło dwóch pracowników SKP na podstawie upoważnienia do kontroli z 13.01.2023 r. udzielonego przez Naczelnika Urzędu.

Okres objęty kontrolą: 1.01.2021 r. - 31.12.2021 r.

Kontrolę przeprowadzono w okresie od 17.01.2023 r. do 24.02.2023 r.

Nie zawiadomiono kontrolowanego o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej – jako powód braku zawiadomienia wskazano art. 48 ust. 11 pkt 2 ustawy Prawo przedsiębiorców, zgodnie z którym:

przeprowadzenie kontroli jest niezbędne dla przeciwdziałania popełnieniu przestępstwa lub wykroczenia, przeciwdziałania popełnieniu przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego lub zabezpieczenia dowodów jego popełnienia.

Po wszczęciu kontroli poinformowano kontrolowanego o przyczynie braku zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli.

W wyniku przeprowadzonej kontroli podatkowej podatnik 28.02.2023 r. skorygował zeznanie PIT-36 za 2021 rok (wykazał dochód w kwocie 190 835,63 zł);

- znak: \_\_\_\_\_ :

W deklaracji PIT-36 za 2021 rok podatnik wykazał stratę w wysokości: 32 338,66 zł.

Kontrola została odnotowana w systemie ZISAR pod numerem: \_\_\_\_\_.

Kontrolę przeprowadziło dwóch pracowników SKP na podstawie upoważnienia do kontroli z 14.08.2023 r. udzielonego przez Naczelnika Urzędu.

Okres objęty kontrolą: 1.01.2021 r. - 31.12.2021 r.

---

<sup>17</sup> Raport 22 MF-9Ps Sprawozdanie o kontrolach podatkowych przeprowadzonych w 2023 roku – akta kontroli str. 70 **13/19**

Kontrolę przeprowadzono w okresie od 23.08.2023 r. do 13.09.2023 r.

Nie zawiadomiono kontrolowanego o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej – jako powód braku zawiadomienia wskazano art. 48 ust. 11 pkt 2 ustawy Prawo przedsiębiorców, zgodnie z którym:

przeprowadzenie kontroli jest niezbędne dla przeciwdziałania popełnieniu przestępstwa lub wykroczenia, przeciwdziałania popełnieniu przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego lub zabezpieczenia dowodów jego popełnienia.

Po wszczęciu kontroli poinformowano kontrolowanego o przyczynie braku zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli.

W wyniku przeprowadzonej kontroli podatkowej podatnik 13.10.2023 r. skorygował zeznanie PIT-36 za 2021 rok (wykazał dochód w kwocie 111 475,42 zł).

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

### 3. Weryfikacja prawidłowości odliczonej straty od dochodów

Dane w zakresie liczby podatników odliczających stratę oraz kwoty odliczonych strat przedstawia tabela 9.

Tabela 9. Odliczenie straty w latach 2020-2022

|      |                                      | CIT-8        | PIT-36       | PIT-36L      | razem         |
|------|--------------------------------------|--------------|--------------|--------------|---------------|
| 2020 | liczba deklaracji z odliczoną stratą | 60           | 125          | 62           | 247           |
|      | suma odliczonych strat (w zł)        | 2 328 927,23 | 2 225 733,53 | 1 993 416,18 | 6 548 076,94  |
| 2021 | liczba deklaracji z odliczoną stratą | 58           | 124          | 67           | 249           |
|      | suma odliczonych strat (w zł)        | 1 470 450,20 | 2 224 507,90 | 9 373 163,95 | 13 068 122,05 |
| 2022 | liczba deklaracji z odliczoną stratą | 59           | 82           | 53           | 194           |
|      | suma odliczonych strat (w zł)        | 2 632 465,60 | 1 575 257,49 | 9 383 291,96 | 13 591 015,05 |

Na podstawie raportów z aplikacji e-ORUS, takich jak:

- analiza strat odliczeń PIT,
- analiza odliczeń strat od osób fizycznych – Wykaz,
- analiza odliczeń strat CIT od organizacji – Wykaz,

organ określił<sup>18</sup>, że:

1) za rok 2020 raporty te zawierały:

- a) w zakresie PIT, PPL - 42 podmioty (z czego PIT – 29, PPL – 13); przypadki z błędnie odliczoną stratą w PIT – 3 podmioty, w PPL – 2 podmioty,
- b) w zakresie CIT – 9 podmiotów,

2) za rok 2021 raporty te zawierały:

<sup>18</sup> Pismo Urzędu z 7.05.2024 r. – akta kontroli str. 233-234

- a) w zakresie PIT, PPL - 20 podmiotów (z czego PIT – 15, PPL – 5); przypadki z błędnie odliczoną stratą w PIT – 5 podmiotów, w PPL – 2 podmioty,
- b) w zakresie CIT – 13 podmiotów, w tym błędnie odliczona strata – 2 podmioty.

Dane w zakresie liczby przeprowadzonych w 2023 roku czynności sprawdzających, kontroli podatkowych i postępowań podatkowych w zakresie weryfikacji odliczanej straty ustaliłam na podstawie informacji otrzymanych z urzędu z 12.03.2024 r. i 15.03.2024 r. oraz przedłożonych w trakcie kontroli dokumentów. Dane w tym zakresie zawiera tabela 10.

Tabela 10. Czynności prowadzone przez organ w 2023 roku w zakresie weryfikacji odliczonej straty

|                               |                                                      | PIT-36     | CIT-8    | PIT-36L   |
|-------------------------------|------------------------------------------------------|------------|----------|-----------|
| <b>Czynności sprawdzające</b> | W zakresie odliczenia straty od dochodu:             | <b>7</b>   | <b>2</b> | <b>2</b>  |
|                               | a) przypadki, w których dokonano błędnego odliczenia | 7          | 1        | 1         |
|                               | c) łączna kwota błędnego odliczenia (w zł)           | 141 729,70 | 3 835,99 | 41 216,76 |
| <b>Kontrola podatkowa</b>     | W zakresie odliczenia straty od dochodu              | 0          | 0        | 0         |
| <b>Postępowania podatkowe</b> | W zakresie odliczenia straty od dochodu              | 0          | 0        | 0         |

Ustaliłam, że w 2023 roku urząd przeprowadził 11 czynności sprawdzających w zakresie weryfikacji odliczenia straty. Kontrolą objęłam wszystkie czynności w tym zakresie.

Szczegóły spraw zawiera tabela 11.

Odsetek zeznań z odliczaną stratą, objętych czynnościami sprawdzającymi, w porównaniu z ogólną liczbą zeznań, w których takie odliczenie zostało przez podatnika uwzględnione, związane jest z wykorzystaniem przez organ systemowych narzędzi analitycznych, między innymi takich jak raport z aplikacji e-ORUS "Analiza odliczeń strat PIT od osób fizycznych - Wykaz zeznań", pozwalających ustalić podatników, u których wystąpiły nieprawidłowości w zakresie odliczonej straty z lat ubiegłych.

Tabela 11. Czynności sprawdzające przeprowadzone w 2023 roku w zakresie weryfikacji odliczonej straty.

| L.p.   | Nr sprawy | zeznanie    | wysokość odliczonej straty | wysokość odliczonej straty w korekcie (po czynnościach) | wysokość zmniejszonego odliczenia |
|--------|-----------|-------------|----------------------------|---------------------------------------------------------|-----------------------------------|
| 1      |           | PIT-36/2021 | 26 047,04                  | 0,00                                                    | 26 047,04                         |
| 2      |           | PIT-36/2022 | 31 968,27                  | 0,00                                                    | 31 968,27                         |
| 3      |           | PIT-36/2021 | 26 379,40                  | 0,00                                                    | 26 379,40                         |
| 4      |           | PIT-36/2020 | 16 379,40                  | 0,00                                                    | 16 379,40                         |
| 5      |           | PIT-36/2022 | 11 897,42                  | 1 811,66                                                | 10 085,76                         |
| 6      |           | PIT-36/2021 | 3 864,40                   | 477,14                                                  | 3 387,26                          |
| 7      |           | PIT-36/2020 | 5 299,95                   | 3 864,40                                                | 1 435,55                          |
| 8      | *         | CIT-8/2022  | 20 037,06                  | 20 037,06                                               | 0,00                              |
| 9      |           | CIT-8/2021  | 25 477,09                  | 21 641,10                                               | 3 835,99                          |
| 10     |           | PIT36L/2022 | 67 964,26                  | 16 306,21                                               | 51 658,05                         |
| 11     |           | PIT36L/2022 | 66 185,93                  | 24 969,17                                               | 41 216,76                         |
| Razem: |           |             | 301 500,22                 | 89 106,74                                               | 212 393,48                        |

\*czynności sprawdzające nr dotyczyły CIT-8 za 2022 rok. W załączniku CIT-8/O podatnik wykazał straty z lat ubiegłych w nieprawidłowej pozycji deklaracji (w części B.2.3 zamiast B.2.1)

Po analizie przedłożonych w trakcie kontroli dokumentów oraz weryfikacji zapisów w systemie ZISAR, ustaliłam w zakresie ww. 11 spraw<sup>19</sup>:

- wszystkie czynności zostały odnotowane w systemie ZISAR,
- we wszystkich przypadkach urząd kontaktował się telefonicznie z podatnikiem w zakresie prowadzonych czynności. Przedłożono do kontroli wezwania telefoniczne, wezwania były kompletne i prawidłowo sporządzone;
- nie kierowano do podatników wezwań w formie pisemnej;
- średni czas prowadzenia czynności sprawdzających wyniósł 48 dni<sup>20</sup>.

Liczba dni od dnia rozpoczęcia czynności do dnia ich zakończenia wahała się w przedziale od 0 do 193 dni (w 2 przypadkach: , czynności trwały 193 dni);

- w 1 przypadku stwierdziłyśmy błędnie wprowadzoną do ZISAR datę zakończenia czynności nr: dot. CIT-8 za 2021 rok, w którym odliczono stratę wykazaną w CIT-8 za 2017 rok. Korekta zeznania została złożona przez podatnika 26.09.2022 r., tj. po 7 dniach od wezwania telefonicznego (data wezwania telefonicznego: 19.09.2022 r.), natomiast czynności sprawdzające, zgodnie z zapisami w ZISAR trwały 121 dni i zakończyły się 18.01.2023 r.

Jako przyczynę zakończenia czynności 18.01.2023 r. Urząd wskazał<sup>21</sup>:

Czynności sprawdzające zostały zakończone po weryfikacji korekty zeznania, złożonej 26.09.2022 r., a poprzez niedopatrzenie nie zostały zakończone w systemie ZISAR. Z chwilą zauważenia błędu zostały zamknięte z datą bieżącą: 18.01.2023 r., gdyż nie ma możliwości ich poprawiania i zamknięcia z datą wsteczną, po wykonaniu rocznego sprawozdania MF9PS;

- w 2 przypadkach stwierdziłyśmy błędnie wprowadzoną do ZISAR datę rozpoczęcia czynności nr:

dot. PIT-36 za 2021 rok,

dot. PIT-36 za 2020 rok.

Z analizy dokumentów wynika, że organ dwukrotnie, tj. 6.10.2022 r. oraz 17.01.2023 r. kontaktował się telefonicznie z podatnikiem, w sprawie korekt zeznań PIT-36 za lata 2020-2021 w związku z nieprawidłową wysokością odliczonej straty poniesionej w latach ubiegłych. Zgodnie z zapisami w ZISAR, datą rozpoczęcia czynności sprawdzających dla obu okresów jest 17.01.2023 r.

W tym zakresie organ wyjaśnił<sup>22</sup>:

Prawidłowa data rozpoczęcia czynności sprawdzających to 6.10.2022 r. Data utworzenia w ZISAR to 10.10.2022 r. Pracownik błędnie wpisał w systemie ZISAR datę rozpoczęcia czynności z II wezwania telefonicznego czyli 17.01.2023 r.

Do podatnika były kierowane wyłącznie wezwania telefoniczne, jednak nie były one rejestrowane w systemie z uwagi na dużą ilość prowadzonych spraw przez pracownika i duże natężenie pracą.

Biorąc pod uwagę wyjaśnienia Urzędu ustaliliśmy, że czas trwania czynności w 2 przypadkach wyniósł 193 dni. Długi czas prowadzenia czynności sprawdzających, brak kierowania do podatnika

<sup>19</sup> Analiza 11 spraw – akta kontroli str. 225-226

<sup>20</sup> Tabela. Czas trwania czynności-weryfikacja odliczonej straty – akta kontroli str. 228

<sup>21</sup> Pismo Urzędu z 12.04.2024 r. – akta kontroli str. 52

<sup>22</sup> Pismo Urzędu z 12.04.2024 r. – akta kontroli str. 52

wezwań w formie pisemnej, w przypadku gdy podatnik nie reaguje na wezwanie telefoniczne uznałam jako uchybienie.

Ponadto na podstawie danych zawartych w systemie ZISAR ustaliłam, że<sup>23</sup>:

- w 1 przypadku czynności sprawdzające nr \_\_\_\_\_ dot. weryfikacji odliczenia straty z lat ubiegłych PIT36L za 2019 r., na dzień rozpoczęcia kontroli posiadały status: w realizacji (data rozpoczęcia czynności: 16.01.2023 r.).

W zakresie tych czynności Naczelnik w piśmie z 26 marca 2024 roku wskazał<sup>24</sup>:

Czynności sprawdzające nr \_\_\_\_\_, były efektem złożonej 22.11.2022 r. korekty zeznania PIT-36L za 2018 r (w poprzedniej wersji podatnik wykazał stratę). Z uwagi na brak wykazanej straty w 2018 r., po złożonej ww. korekcie zeznania za 2018 r. a odliczonej w 2019 r., wezwaliśmy księgową do złożenia korekty PIT-36L za 2019 r., i tak:

- wezwania telefoniczne skierowane do księgowej podatnika z dnia 16.01.2023 r., 17.03.2023 r., 30.05.2023 r.<sup>25</sup> - brak reakcji księgowej na ww. wezwania,
- wezwania pisemne skierowane do podatnika z dnia 18.01.2024 r. oraz z 1.02.2024 r., odebrane w dniu 19.01.2024 r. i 5.02.2024 r. przez pełnoletniego domownika, podatnik również nie zareagował na ww. wezwania,
- obecnie prowadzone jest postępowanie mandatowe (26.03.2024) za utrudnianie czynności sprawdzających na podstawie art. 83 § 1 i § 2 ustawy Kodeks karny skarbowy.

Pomiędzy trzecim wezwaniem telefonicznym kierowanym do księgowej podatnika a wezwaniem w formie pisemnej skierowanym do podatnika minęło około 7 miesięcy.

Długie przerwy pomiędzy podejmowanymi czynnościami w sprawie oraz brak kierowania do podatnika wezwań w formie pisemnej w przypadku braku reakcji już na pierwsze wezwanie telefoniczne uznałam jako uchybienie.

W piśmie z 12 kwietnia 2024 roku organ wyjaśnił, co było przyczyną długich przerw pomiędzy podejmowanymi czynnościami<sup>26</sup>:

Długa przerwa pomiędzy podejmowanymi czynnościami w sprawie spowodowana była dużym natężeniem pracy związanym ze zmianami wprowadzonymi w przepisach w podatku dochodowym (Polski Ład), a co za tym idzie bardzo dużą ilością telefonów i zapytań od podatników i księgowych, jak również dużą ilością błędnych deklaracji do wyjaśnienia oraz okresem urlopowym pracowników. Nie zmienia to jednak faktu, że wielokrotnie podejmowaliśmy próby kontaktu z księgową, która zaprzestała odbierania telefonu od pracowników urzędu. Na obecnym etapie czynności sprawdzające zostały zakończone, podatnik został ukarany mandatem karnym w dniu 26 marca 2024 r. i złożył korektę zeznania za ww. okres w dniu 29 marca 2024 r.

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

<sup>23</sup> Akta kontroli str. 220-222

<sup>24</sup> Pismo Urzędu z 26.03.2024 r. – akta kontroli str. 45

<sup>25</sup> Wezwania - akta kontroli str. 55-65

<sup>26</sup> Pismo Urzędu z 12.04.2024 r. – akta kontroli str. 51, 55-65

#### 4. Podsumowanie wyników kontroli

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

1. Brak przystąpienia w 2023 roku do czynności sprawdzających w zakresie weryfikacji podatników wykazujących straty w zeznaniach PIT-36 oraz niewielka liczba czynności w zakresie weryfikacji podatników wykazujących straty w CIT-8 (14 przypadków), PIT-36L (6 przypadków) – str. 10-11;
2. Działania urzędu ze zwłoką w 3 przypadkach (wynoszącą w 1 przypadku do ok. 7 miesięcy), w przypadku czynności sprawdzających, gdzie po pierwszym kontakcie z podatnikami nie reagowali oni na wezwanie – str. 17;
3. Długi czas prowadzenia czynności sprawdzających w 3 przypadkach, wynoszący: 193 dni (2 przypadki), ponad rok (1 przypadek) – str. 16-17;
4. Brak kierowania wezwań na piśmie do podmiotów, które nie reagowały we wskazanym przez organ terminie na telefoniczne wezwania (2 przypadki) – str. 16-17
5. Brak jasno zdefiniowanych kryteriów typowania do objęcia czynnościami sprawdzającymi podatników wykazujących straty w składanych zeznaniach uwzględniających również m.in. założenia kwotowe – str. 5;
6. Obejmowanie czynnościami sprawdzającymi w przedmiocie wykazanej straty z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych w głównej mierze podmiotów, które wykazywały dochody wolne i prowadziły działalność statutową, co każdorazowo skutkowało brakiem efektu finansowego takich czynności (dodatkowego przypisu) – str. 11-12.

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

Z uwagi na stwierdzone w toku kontroli uchybienia zalecam:

1. Prowadzić czynności sprawdzające w zakresie weryfikacji wykazanej straty w każdym roku kalendarzowym.
2. Podejmować niezwłocznie kolejne działania w przypadku braku reakcji podatnika na wezwania urzędu.
3. Monitorować czas trwania czynności sprawdzających. Nie dopuszczać do sytuacji, w której czynności trwają powyżej 100 dni.
4. Niezwłocznie kierować wezwania na piśmie do podatników, którzy nie reagują we wskazanym przez organ terminie na telefoniczne wezwania.
5. Ustalić jasne kryteria typowania do objęcia czynnościami sprawdzającymi podatników wykazujących straty w składanych zeznaniach uwzględniających również m.in. założenia kwotowe.

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](http://www.zachodniopomorskie.kas.gov.pl) w zakładce Organizacja – Ochrona Danych Osobowych oraz w siedzibach organów Krajowej Administracji Skarbowej danego województwa na tablicach informacyjnych.