



NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI

Delegatura w Gdańsku

LGD.410.18.2.2025

Pan

Andrzej Rautenberg

Naczelnik Pomorskiego Urzędu

Skarbowego w Gdańsku

Pomorski Urząd Skarbowy w Gdańsku

ul. Żytnia 4/6

80-749 Gdańsk

WYSTĄPIENIE POKONTROLNE

P/25/010 – Dochody z podatku dochodowego od osób prawnych

NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI

Delegatura w Gdańsku

ul. Wały Jagiellońskie 36, 80-853 Gdańsk

T +48 58 768 36 00, F +48 58 768 36 05

lgd@nik.gov.pl

I. Dane identyfikacyjne

Jednostka kontrolowana	Pomorski Urząd Skarbowy w Gdańsku, ul. Żytnia 4/6, 80-749 Gdańsk (dalej: „PUS”)
Kierownik jednostki kontrolowanej	Andrzej Rautenberg, Naczelnik Pomorskiego Urzędu Skarbowego w Gdańsku (dalej: „Naczelnik”) od 23 kwietnia 2024 r. Od 1 listopada 2022 r. do 22 kwietnia 2024 r. Naczelnikiem PUS była Wioletta Barra.
Zakres przedmiotowy kontroli	Weryfikowanie prawidłowości dokonywanych przez podatników rozliczeń podatku dochodowego od osób prawnych.
Okres objęty kontrolą	Od 1 stycznia 2023 r. do 30 czerwca 2025 r., z wykorzystaniem dowodów sporządzonych przed lub po tym okresie oraz danych za okresy wcześniejsze lub późniejsze mających bezpośredni związek z badanym zagadnieniem.
Podstawa prawna podjęcia kontroli	Art. 2 ust. 1 ustawy z dnia 23 grudnia 1994 r. o Najwyższej Izbie Kontroli ¹
Jednostka przeprowadzająca kontrolę	Najwyższa Izba Kontroli Delegatura w Gdańsku
Kontrolerzy	Rafał Wieczorkowski, główny specjalista kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr LGD/114/2025 z 11 września 2025 r. Rafał Malcharek, doradca ekonomiczny, upoważnienie do kontroli nr LGD/133/2025 z 8 października 2025 r. Sandra Mickiewicz, inspektor kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr LGD/134/2025 z 8 października 2025 r. Krzysztof Holli, specjalista kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr LGD/93/2025 z 22 lipca 2025 r. (akta kontroli str. 1-4, 142-145, 855-856)

II. Ocena ogólna² kontrolowanej działalności

OCENA OGÓLNA

W okresie od 1 stycznia 2023 r. do 30 czerwca 2025 r. Naczelnik weryfikował prawidłowość dokonywanych przez podatników rozliczeń podatku dochodowego od osób prawnych (dalej: „CIT”), jednak nie wszystkie działania w tym procesie były rzetelnie udokumentowane.

W PUS były prowadzone w obszarze CIT czynności analityczne mające na celu wytypowanie podmiotów do objęcia czynnościami sprawdzającymi lub kontrolą, przy czym z własnej inicjatywy nie prowadzono takich analiz w obszarze cen transferowych, optymalizacji podatkowej i rentowności podmiotów (w szczególności małej zyskowności prowadzonej działalności gospodarczej).

Weryfikowano zasadność nadpłat CIT wynikających ze złożonych przez podatników deklaracji CIT-8³ i korekt tych deklaracji, jednak NIK wskazuje na możliwość poszerzenia tych czynności o analizę składanych informacji o cenach transferowych (dalej: „TPR-C”).

¹ Dz. U. z 2022 r. poz. 623 (dalej: „ustawa o NIK”).

² Najwyższa Izba Kontroli formułuje ocenę ogólną jako ocenę pozytywną, ocenę negatywną albo ocenę w formie opisowej.

³ Zeznanie o wysokości osiągniętego dochodu (poniesionej straty) i należnego podatku dochodowego od osób prawnych.

Podejmowano działania w związku z otrzymanymi z Ministerstwa Finansów (dalej: „MF”) lub Izby Administracji Skarbowej (dalej: „IAS”) wynikami analiz dotyczącymi ryzyka nieprawidłowości w zakresie rozliczeń CIT.

Rozliczenia CIT były kierowane do weryfikacji w toku czynności weryfikacyjnych (sprawdzających, kontroli podatkowych oraz postępowań podatkowych).

Skuteczność i efektywność czynności sprawdzających uległa zwiększeniu w odniesieniu do 2022 r. i w latach 2023-2025 (I półrocze) nie ulegała istotnym spadkom⁴.

Poprawiła się skuteczność prowadzonych przez PUS kontroli podatkowych obejmujących rozliczenia CIT⁵ i w 2023 r., w odniesieniu do 2022 r., o ponad 44% wzrosła liczba ich liczba, a ponad dwuipółkrotnie ich efektywność mierzona kwotą ustaleń. Natomiast w 2024 r. spadła liczba takich kontroli o ponad 88%, a ich efektywność ośmiokrotnie. Po zainicjowanych przez Szefa KAS w połowie 2022 r. zmianach organizacyjnych, istotnie zmniejszyła się liczba oraz efekty kontroli podatkowych w obszarze CIT. Do Pomorskiego Urzędu Celno-Skarbowego w Gdyni (dalej: „UCS”) w 2023 r. przeszła z PUS ponad połowa kontrolerów (13 spośród 22). Naczelnik podjął działania organizacyjne, które w I półroczu 2025 r. doprowadziły do zwiększenia liczby kontroli (o ponad 66%) jak i ich efektywności (o 12%).

Stwierdzona nieprawidłowość dotyczyła przypadków niepełnego dokumentowania czynności sprawdzających.

III. Opis ustalonego stanu faktycznego

Opis stanu
faktycznego

1. W latach 2023-2025 obowiązywały następujące procedury wewnętrzne dotyczące zwrotu nadpłaty CIT:

- „Procedura analizy, weryfikacji i akceptacji zeznań o wysokości osiągniętego dochodu (poniesionej straty) przez podatników podatku dochodowego od osób prawnych (CIT-8) oraz monitorowania wywiązywania się podatników podatku dochodowego od osób prawnych z obowiązku terminowego składania zeznań podatkowych oraz dokonywania prawidłowych rozliczeń” (dalej: „Procedura P 5/2022”),
- „Procedura analizy, weryfikacji i akceptacji zeznań o wysokości osiągniętego dochodu (poniesionej straty) i należnego podatku dochodowego od osób prawnych (CIT-8), weryfikacji deklaracji o wysokości osiągniętego dochodu i należnego ryczału od dochodów spółek (CIT-8E) oraz monitorowania wywiązywania się podatników podatku dochodowego od osób prawnych z obowiązku terminowego składania zeznań i deklaracji podatkowych oraz dokonywania prawidłowych rozliczeń” (dalej: „Procedura P 1/2025”),
- „Procedura regulująca weryfikację rozliczenia podatku od towarów i usług oraz podatku dochodowego od osób prawnych w odniesieniu do nieściągalnych wierzytelności tzw. złych długów”.

W PUS nie ustalono progów kwotowych dla zwrotów nadpłaconego podatku dochodowego od osób prawnych (dalej: „CIT”), które mogą być dokonywane w latach 2023-2025 bez weryfikacji w postaci kontroli podatkowej.

Naczelnik wyjaśnił, że każdy zwrot nadpłaty CIT podlegał indywidualnej weryfikacji w oparciu o ww. procedury oraz wytyczne MF i IAS.

(akta kontroli str. 5-59, 113-119, 125-126)

Zgodnie z ww. procedurami P 5/2022 i P/1/2025, w celu zweryfikowania zeznania CIT-8, pracownik realizujący zadania w zakresie czynności sprawdzających

⁴ W I półroczu 2024 r. wystąpił incydentalny znaczący wzrost efektów wynikający z ustaleń jednych z czynności sprawdzających.

⁵ Liczona liczbą kontroli, w których stwierdzono ww. nieprawidłowości w wysokości powyżej 5 tys. zł w odniesieniu do liczby przeprowadzonych kontroli.

weryfikuje, czy: zeznanie zostało złożone na właściwym formularzu, wypełniono wszystkie obowiązkowe pozycje, dołączono wszystkie załączniki, prawidłowo wskazano okres za jaki składane jest zeznanie oraz poprawność wyliczeń i właściwość miejscową. W przypadku stwierdzenia błędów uniemożliwiających obsługę zeznania, wzywa podatnika do korekty. Zeznania CIT-8 z wykazaną nadpłatą podlegają szczegółowej analizie polegającej na weryfikacji danych dotyczących należnego podatku, kwoty nadpłaty, terminu jej zwrotu oraz rachunku bankowego wskazanego do zwrotów. Powyższe pracownik potwierdza na zeznaniu CIT-8 i sporządza raport z podsystemu KONTROLA „Zestawienie dochodów podatnika z deklaracji CIT-8” za ostatnie 5 lat (wymagany do 17 lutego 2025 r.). Weryfikacją należy objąć odliczenia od podatku i odliczenia z tytułu darowizn w wysokości określonej kwoty lub wyższej (od 18 lutego 2025 r. odliczenia z tytułu darowizn w wysokości 20 tys. zł lub wyższej) i zasadność zastosowania obniżonej stawki podatku. Odliczenia z tytułu straty podlegają weryfikacji w oparciu o dostępne raporty i systemy informatyczne. W szczególności zweryfikować należy: czy nie wydano decyzji zmieniającej wysokość tej straty, zgodność kwoty odliczonej straty z danymi wynikającymi z zeznań CIT-8 złożonymi za lata poprzednie lub wydanymi decyzjami wymiarowymi oraz czy nie został przekroczony ustawowy okres rozliczenia straty oraz limit kwot do odliczenia za dany rok podatkowy. Pozostałe odliczenia podlegają weryfikacji w uzasadnionych przypadkach. Z weryfikacji odliczeń pracownik sporządza adnotację z weryfikacji wg wzoru stanowiącego załącznik do procedury, w której wskazuje okoliczności faktyczne potwierdzające zasadność dokonanych odliczeń.

Poza ww., procedury nie wskazują zakresu i sposobu weryfikacji przychodów i kosztów oraz sposobu dokumentowania czynności sprawdzających.

(akta kontroli str. 39-59)

Ponadto obowiązywały „Wytyczne do czynności sprawdzających” Szefa KAS z września 2021 r.

(akta kontroli str. 319-396)

W latach 2023-2025 (I półrocze) dokonano 4 541 zwrotów nadpłat CIT (w kolejnych latach 1 383, 1 783 i 1 375) na łączną kwotę 677 860,2 tys. zł (w kolejnych latach: 242 532,4 tys. zł, 252 848,4 tys. zł i 182 479,4 tys. zł).

Spośród ww., 122 zwrotów dokonano na kwotę 1 mln zł lub większą (w kolejnych latach: 41, 50 i 31) na łączną kwotę 265 247,3 tys. zł (w kolejnych latach: 86 835,5 tys. zł, 106 904,6 tys. zł i 71 507,2 tys. zł). W żadnym z tych przypadków zwrotu nie poprzedzono kontrolą podatkową lub celno-skarbową. W 16 przypadkach zwroty w łącznej kwocie 39 075,0 tys. zł poprzedzono czynnościami analitycznymi⁶ (w kolejnych latach: cztery zwroty w łącznej wysokości 7 795,0 tys. zł, osiem – w łącznej wysokości 25 981,4 tys. zł i cztery – w łącznej wysokości 5 318,6 tys. zł), a w 32 przypadkach zwroty w łącznej wysokości 84 519,8 tys. zł poprzedzono czynnościami sprawdzającymi z udziałem podatnika (w kolejnych latach: 11 zwrotów w łącznej wysokości 28 703,4 tys. zł, 12 – w łącznej wysokości 25 898,0 tys. zł i dziewięć – w łącznej wysokości 29 918,4 tys. zł).

(akta kontroli str. 110-112, 140-141)

Badanie akt spraw dotyczących zwrotu⁷ 16 nadpłat podatku CIT o najwyższych kwotach, dokonanych w okresie od czerwca 2023 r. do czerwca 2025 r. w łącznej wysokości 55,7 mln zł, w tym:

⁶ Czynności sprawdzające bez udziału podatnika.

⁷ Kwoty zwrócone podatnikowi lub zaliczone na poczet zobowiązań podatkowych.

- ośmiu w łącznej wysokości 35,7 mln zł na rzecz siedmiu podmiotów na podstawie pierwotnych deklaracji CIT-8,
- ośmiu w łącznej wysokości 20,0 mln zł na rzecz siedmiu podmiotów na podstawie autokorekt deklaracji CIT-8,

wykazało m.in., że:

- w 10 przypadkach prowadzono czynności analityczne i sprawdzające, a w sześciu wymaganych przypadkach (dot. nadpłat wynikających z korekt deklaracji) postępowanie podatkowe w sprawie stwierdzenia nadpłaty, które prowadzono w zakresie określonym wnioskiem podatnika o stwierdzenie nadpłaty tj. przyczyn korekty;
- w 10 ww. przypadkach brak było potwierdzenia dokonania przeglądu danych dotyczących niezrealizowanych wniosków o kontrole (co opisano w sekcji „Stwierdzone nieprawidłowości”);
- w czterech z 10 ww. przypadków dokonano przeglądu danych dotyczących przeprowadzonych u podatnika kontroli, a w sześciu brak było potwierdzenia dokonania takiego przeglądu, co opisano w sekcji „Stwierdzone nieprawidłowości”;
- w dwóch z 10 ww. przypadków dokonano przeglądu wyników przeprowadzonych czynności sprawdzających w okresie co najmniej 12 miesięcy (dot. autokorekt), a w ośmiu brak było potwierdzenia dokonania takiego przeglądu, co opisano w sekcji „Stwierdzone nieprawidłowości”;
- we wszystkich przypadkach dokonano przeglądu danych wykazanych w deklaracji CIT-8;
- w sześciu z 10 ww. przypadków brak było potwierdzenia dokonania przeglądu informacji IFT-2⁸, a w czterech takich przeglądów nie dokonano, przy czym w dwóch przypadkach nie złożono załącznika CIT-8/0⁹, a w dwóch przypadkach w załączniku tym nie wykazano danych w poz. F.3.¹⁰;
- zeznania CIT-8 nie weryfikowano kompleksowo, tzn. nie weryfikowano wszystkich pozycji deklaracji; system dokonywał walidacji poszczególnych pozycji zeznania pod względem rachunkowym, a weryfikacja nadpłaty realizowana była w oparciu o procedurę wewnętrzną;
- w 10 ww. przypadkach brak było potwierdzenia dokonania przeglądu wyników porównania danych wykazanych w deklaracji CIT-8 i JPK_V7M co opisano w sekcji „Stwierdzone nieprawidłowości”;
- w żadnym przypadku nie dokonano przeglądu dokumentacji cen transferowych (nie żądano od podatnika takiej dokumentacji) oraz schematów podatkowych MDR¹¹ (nie występowano o takie dane do Szefa KAS);
- w sześciu przypadkach dokonano przeglądu sprawozdań finansowych, a w 10 przypadkach brak było potwierdzenia dokonania takiego przeglądu, co opisano w sekcji „Stwierdzone nieprawidłowości”;
- w dziewięciu wymaganych przypadkach spośród ww. 10, nie dokonano analizy informacji o cenach transferowych dot. rodzaju podmiotów i transakcji z nimi dokonywanych;

⁸ Informacja o wysokości przychodu (dochodu) uzyskanego przez podatników podatku dochodowego od osób prawnych niemających siedziby lub zarządu na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej. IFT-2 jest sporządzany na wniosek podatnika. IFT-2R jest sporządzany za cały rok podatkowy.

⁹ Informacja o odliczeniach od dochodu i od podatku oraz o dochodach (przychodach) wolnych od podatku.

¹⁰ Dane o wypłatach dokonanych zagranicznym osobom prawnym niemającym siedziby na terytorium RP oraz o pobranym od nich podatku.

¹¹ Mandatory Disclosure Rules – są to przepisy prawa związane z obowiązkiem przekazywania (raportowania) informacji o schematach podatkowych.

- pracownicy dokonujący oceny ryzyka oraz czynności analityczne i weryfikacyjne posiadali co najmniej roczne doświadczenie w przeprowadzaniu takich działań w obszarze CIT; przy czym nie specjalizowali się oni w konkretnych branżach działalności gospodarczej obsługiwanych podatników;
- w żadnym przypadku nie przeprowadzono kontroli podatkowej ponieważ rozliczenia nie budziły wątpliwości; postępowania podatkowe prowadzono w związku z wnioskami podatników o stwierdzenie nadpłaty;
- w przypadku pięciu postępowań podatkowych w sprawie stwierdzenia nadpłaty wzywano podatników do przedłożenia ewidencji kosztów za pomocą środków komunikacji elektronicznej lub na informatycznych nośnikach danych, a w pozostałych przypadkach nie żądano od podatników prowadzących księgi rachunkowe w postaci elektronicznej przedłożenia całości lub części tych ksiąg oraz dowodów księgowych za pomocą środków komunikacji elektronicznej lub na informatycznych nośnikach danych;
- w pięciu spośród sześciu ww. postępowań podatkowych, kierowano do podatników pisemne wezwania. W wezwaniach tych zawarto informacje wymagane art. 159 Ordynacji podatkowej;
- w żadnym przypadku podatnik nie dokonał korekty w związku z art. 15e ustawy z dnia o z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych¹² (dalej: „ustawa o CIT”);
- w każdym przypadku zwrot był zaakceptowany przez upoważnione osoby;
- w żadnym przypadku nie stwierdzono nieprawidłowości skutkujących zaniżeniem zobowiązania podatkowego lub zawyżeniem straty.

(akta kontroli str. 140-141, 265-318, 397-424, 849-854)

W sprawie ograniczenia weryfikacji prowadzonej w toku postępowania o stwierdzenie nadpłaty do weryfikacji różnicy pomiędzy korektą deklaracji CIT-8 a deklaracją pierwotną, Naczelnik wyjaśnił m.in., że w ww. postępowaniach wszczętych wnioskami o stwierdzenie nadpłaty PUS był zobligowany do prowadzenia postępowań w zakresie wyznaczonym treścią złożonego wniosku. Organ co do zasady nie może wyjść poza granice żądania przedstawionego we wniosku. Z uwagi na zakres działania PUS, składane wnioski obejmują szeroki i zróżnicowany zakres branż i w PUS nie istnieje specjalizacja pracowników w tych zakresie. Z uwagi na posiadane zasoby kadrowe w PUS nie ma możliwości wyspecjalizowania pracowników w zakresie tak wielu branż. O przydziale pracownikowi danej sprawy do doprowadzenia decyduje każdorazowo kierownik kierując się przedmiotem zagadnienia (w sensie podatkowym), stopniem trudności a także obciążeniem pracą.

(akta kontroli str. 397-424)

Zastępca Naczelnika wyjaśnił, że weryfikacji informacji IFT-2R dokonywano wyłącznie w przypadku wykazania przez podatnika w załączniku CIT-8/0 przychodów (dochodów), o których mowa w art. 21 ustawy o CIT. Wówczas pracownik sprawdzał, czy podatnik złożył informację IFT-2R. Na etapie realizacji zwrotu nadpłat CIT w ramach czynności sprawdzających nie dokonywano przeglądu: dokumentacji cen transferowych, schematów podatkowych MDR i deklaracji TPR-C z uwagi na to, że weryfikacja w tym zakresie była czasochłonna i skomplikowana. Wskazał, że właściwymi procedurami do takiej weryfikacji były kontrole celno-skarbowe, kontrole podatkowe i postępowania podatkowe. W badanych przypadkach brak było przesłanek do pobrania ksiąg

¹² Dz.U. z 2025 r. poz. 278, ze zm.; art. 15e uchylony przez art. 2 pkt 30 ustawy z dnia 29 października 2021 r. (Dz.U.2021.2105) zmieniającej nin. ustawę z dniem 1 stycznia 2022 r.

rachunkowych oraz dowodów księgowych za pośrednictwem środków komunikacji elektronicznej na etapie czynności sprawdzających, ponieważ analizowane nadpłaty nie budziły wątpliwości. Dodał, że informacje o cenach transferowych za rok podatkowy podatnicy mieli obowiązek złożyć w terminie do końca jedenastego miesiąca po zakończeniu roku podatkowego (w praktyce do 30 listopada), a termin zwrotu większości nadpłat CIT przypadła na koniec czerwca. Na etapie realizacji zwrotu nadpłat CIT w ramach czynności sprawdzających nie dokonywano również przeglądu informacji o schematach podatkowych MDR z uwagi na to, że był on czasochłonny. Wyjaśnił także, że z uwagi na wielość branż działalności gospodarczej podatników, trudność zapewnienia równomiernego podziału zadań w sytuacji ich ewentualnego podziału w oparciu o kryterium branż, a także występujące różnice między deklarowanym a faktycznym rodzajem prowadzonej działalności, najbardziej optymalnym sposobem podziału zadań w zakresie czynności sprawdzających pomiędzy pracowników był podział według zakresu NIP. Z uwagi na posiadane zasoby kadrowe nie było także realnej możliwości wyspecjalizowania pracowników prowadzących postępowania podatkowe w zakresie tak wielu branż. O przydziale pracownikowi danej sprawy do doprowadzenia decydował każdorazowo kierownik kierując się przedmiotem zagadnienia (w sensie podatkowym), stopniem trudności a także obciążeniem pracą.

(akta kontroli str. 265-272, 425-429)

Zdaniem NIK korzystanie z informacji TPR-C (w praktyce – z lat poprzednich) przekazywanych przez podatników jest formą weryfikacji. Poszczególne transakcje zrealizowane przez podatników generują koszty i przychody wpływające finalnie na wysokość dochodu bądź straty wykazanej w rozliczeniu rocznym CIT-8 oraz bezpośrednio na wysokość nadpłaty. Dlatego istotne jest zapoznanie się z profilem funkcjonalnym podatnika w danej transakcji zaraportowanej w TPR-C. Np. w sprawach, w których podatnicy deklarują straty z prowadzonej działalności. Podmioty o prostych profilach funkcjonalnych, co do zasady nie powinny deklarować strat, w transakcjach z podmiotami powiązanymi, przekładających się bezpośrednio na wynik z całej działalności. Korzystanie z szerokich źródeł danych, informacji o przeprowadzonych przez podatnika transakcjach jest działaniem zasadnym, w kontekście zarządzania ryzykiem, typowania podmiotów do pogłębionych analiz, kontroli, ustalania zobowiązań podatkowych.

W sprawie sposobu, zakresu i celu korzystania przez PUS w latach 2023-2025 z informacji IFT-2, deklaracji TPR-C, dokumentacji cen transferowych i schematów podatkowych MDR, Naczelnik wyjaśnił, że z informacji TPR-C, dokumentacji cen transferowych oraz schematów MDR korzystano w związku z otrzymaniem spraw do analizy. W sprawach tych w wyniku przeprowadzonych w PUS analiz nie stwierdzono ryzyka nieprawidłowości w rozliczaniu CIT. Podkreślił, że dysponentem informacji w zakresie cen transferowych oraz schematów podatkowych MDR był Szef KAS. Zagadnienie cen transferowych dotyczy transakcji pomiędzy podmiotami powiązanymi, często działającymi w różnych jurysdykcjach. Prawidłowa ocena takich transakcji wymagała szczegółowej analizy dokumentacji podatkowej, danych porównawczych, modeli ekonomicznych oraz interpretacji w kontekście wytycznych OECD. Z uwagi na tę specyfikę, obszar cen transferowych i schematów podatkowych co do zasady pozostawał w zainteresowaniu UCS oraz ewentualnie urzędów skarbowych na etapie już wszczętej kontroli podatkowej, a nie w ramach standardowych czynności sprawdzających. W zakresie podatku u źródła PUS nie prowadził analiz mających na celu wytypowanie podmiotów do czynności sprawdzających z uwagi na fakt, iż od

stycznia 2021 r. na podstawie § 6 ust. 4 Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 sierpnia 2005 r. w sprawie właściwości organów podatkowych¹³ Naczelnik Lubelskiego Urzędu Skarbowego w Lublinie jest właściwy w sprawach rozliczeń podatku u źródła (WHT Withholding Tax) dotyczącego CIT będących nierezydentami. Na etapie czynności sprawdzających zasadność wykorzystania informacji IFT-2R miała miejsce wyłącznie w przypadku wykazania przez podatnika w załączniku CIT-8/O przychodów (dochodów), o których mowa w art. 21 ustawy o CIT. Wówczas pracownik przeprowadzający czynności sprawdzające sprawdzał w aplikacji wewnętrznej, czy podatnik zgłosił informację IFT-2R.

(akta kontroli str. 430-439)

W jednym przypadku zidentyfikowano transakcje dokonane z kontrahentami mającymi siedzibę na terytorium lub w krajach uznawanych za stosujące szkodliwą konkurencję podatkową, co opisano pkt 2 niniejszego wystąpienia pokontrolnego.

(akta kontroli str. 498-503, 529-530)

2. W latach 2023-2025 (I półrocze) PUS otrzymał 36 list typowań/wyników analiz wypracowanych na poziomie centralnym lub regionalnym, w których wytypowano łącznie 234 podmioty do objęcia ich działaniami weryfikacyjnymi:

- żadna z nich nie dotyczyła: podatku u źródła, czy straty z prowadzonej działalności, trzy odnoszące się do trzech podmiotów dotyczyły cen transferowych, dwie odnoszące się do dwóch podmiotów dotyczyły optymalizacji podatkowej, a dwie dotyczyły 18 podmiotów o małej rentowności (zyskowności prowadzonej działalności gospodarczej),
- 22 podmioty objęto czynnościami analitycznymi i na tych czynnościach zakończono weryfikację, gdyż stwierdzono niski poziom ryzyka,
- 206 podmioty objęto czynnościami sprawdzającymi z udziałem podatnika, z czego:
 - w 191 przypadkach na tych czynnościach zakończono weryfikację, a w jej wyniku w 26 przypadkach podatnicy zgłoszili korekty rozliczeń zwiększając zobowiązania podatkowe o łączną kwotę 1,3 mln zł lub zmniejszając stratę o łączną kwotę 2,9 mln zł,
 - w 15 przypadkach wg stanu na 13 października 2025 r. czynności tych nie zakończono (były w toku),
- sześć podmiotów objęto kontrolą podatkową, z czego w pięciu przypadkach, kontrola zakończyła się stwierdzeniem uszczuplenia podatkowego na łączną kwotę 1,3 mln zł (bez odsetek), a w jednym przypadku wg stanu na 13 października 2025 r. kontrola nie została zakończona (była w toku),
- żadnej sprawy nie przekazano do kontroli celno-skarbowej.

(akta kontroli str. 84-89, 153-159)

Przykładowo, w wyniku czynności sprawdzających przeprowadzonych wobec dwóch podatników w związku z otrzymanymi w czerwcu i grudniu 2024 r. z MF dwoma listami typowań, podatnik:

- w jednym przypadku zgłosił w 2024 r. zaległe zeznanie podatkowe CIT-8 za 2023 r., z którego wynikała kwota do wpłaty w wysokości 0,6 mln zł, która została wyegzekwowana wraz z należnymi odsetkami,
- w jednym przypadku zgłosił w 2025 r. korektę zeznania CIT-8 za 2023 r. zmniejszając stratę o kwotę 0,5 mln zł wynikającą z ujawnionych

¹³ Dz.U. z 2022 r. poz. 565, ze zm., dalej: „rozporządzenie w sprawie właściwości organów podatkowych”.

nieprawidłowości polegających na uwzględnieniu nieuregulowanych zobowiązań.

(akta kontroli str. 109)

W latach 2022-2025 (I półrocze) PUS nie otrzymał informacji o wypracowanych przez MF lub IAS kryteriach do wytypowania przez PUS podmiotów podlegających czynnościom weryfikacyjnym (czynnościom sprawdzającym, kontroli podatkowej lub postępowania podatkowego).

(akta kontroli str. 84-89, 153-159)

Badanie działań weryfikacyjnych PUS podejmowanych w związku z dwoma listami typowań dotyczącymi 18 podmiotów o małej rentowności, wykazało, że:

- PUS udzielił informacji o podjętych działaniach w wyznaczonym terminie;
- w żadnym przypadku nie doszło do zagrożenia przedawnieniem zobowiązania;
- dotyczyły one podmiotów, które za 2022 r. (13 podmiotów) lub za 2023 r. (pięć podmiotów) złożyły „zerowe¹⁴” zeznania CIT-8, przy równoczesnym wykazywaniu obrotu w deklaracjach podatkowych dla podatku VAT za odpowiednie okresy rozliczeniowe;
- w dziewięciu przypadkach PUS podjął czynności sprawdzające przed otrzymaniem listy typowań. W wyniku tych czynności podatnicy złożyli korekty deklaracji CIT-8, z czego w trzech przypadkach stwierdzono uszczuplenia podatkowe w łącznej wysokości 1 021,9 tys. zł;
- w czterech przypadkach PUS podjął czynności sprawdzające po otrzymaniu list typowań. W wyniku tych czynności podatnicy złożyli korekty deklaracji CIT-8, z czego w jednym przypadku stwierdzono uszczuplenie podatkowe w wysokości 0,1 mln zł;
- czynności podejmowano na bieżąco¹⁵ i, poza opisanymi w sekcji „Stwierdzone nieprawidłowości” trzema przypadkami braku potwierdzenia wezwania do złożenia korekty CIT-8, były one dokumentowane;
- w trzech przypadkach w wyniku przeprowadzonych czynności analitycznych ustalono, że podatnicy z własnej inicjatywy dokonali korekt deklaracji CIT-8 (w dwóch przypadkach przed wpływem listy typowań, a w jednym przypadku po jej wpływie) w związku z czym odstąpiono od czynności weryfikacyjnych,
- w jednym przypadku w wyniku czynności analitycznych ustalono, że była przeprowadzona kontrola podatkowa dotycząca rozliczenia CIT za 2019 r. w związku z niewykazaniem w deklaracji CIT-8 przychodów. W wyniku kontroli podatnik złożył korekty deklaracji CIT-8 za lata 2019-2022 r. uwzględniające ustalenia kontroli, wykazując przychody i podatek należny, w związku z czym odstąpiono od czynności weryfikacyjnych;
- w jednym przypadku przeprowadzono kontrolę podatkową w wyniku której podatnik złożył korektę deklaracji CIT-8 zgodną z ustaleniami kontroli, a wartość uszczupień podatkowych wyniosła 0,3 mln zł;
- w 16 przypadkach w aktach brak było analizy złożonej korekty i jej wyników, przy czym – jak wynikało z wyjaśnień Zastępcy Naczelnika – przeanalizowano korekty CIT-8 przy wykorzystaniu dostępnych baz danych, a czynności zostały

¹⁴ W każdej pozycji wykazano „0”.

¹⁵ Zgodnie z „Wytycznymi do czynności sprawdzających” Szefa KAS z 2021 r.: „Czynności sprawdzające mogą być podejmowane wielokrotnie, nie ma bowiem określonego terminu do rozpoczęcia czynności sprawdzających ani ich zakończenia. Jedynym ograniczeniem w takim przypadku jest termin przedawnienia zobowiązania podatkowego określonego w deklaracji, której dotyczą czynności sprawdzające, dlatego też należy podjąć starania, aby czynności sprawdzające podejmowane były, w miarę możliwości, w jak najszybszym terminie”.

odnotowane i zamknięte w ZISAR/MZA, co oznaczało, że rozliczenie nie budziło wątpliwości co do prawidłowości.

(akta kontroli str. 319-324, 440-483, 542-549, 597-624, 768-775, 857-860)

Zastępca Naczelnika wyjaśnił również, że:

- weryfikacja różnic pomiędzy CIT-8 a VAT-7 oraz pomiędzy CIT-8 a sprawozdaniami finansowymi jest realizowana metodycznie przez zespół analityczny urzędu, który okresowo identyfikuje takie rozbieżności i zleca przeprowadzenie czynności sprawdzających. Takie analizy są również prowadzone na poziomie centralnym i przekazywane do realizacji do urzędów poprzez aplikację MZA;
- co do zasady, urząd skarbowy realizuje działania w zakresie weryfikacji rozliczeń podatników poprzez podejmowanie w pierwszej kolejności czynności analitycznych i/lub czynności sprawdzających, których celem jest wyjaśnienie ewentualnych wątpliwości bez konieczności wszczynania kontroli podatkowej. Takie podejście jest zgodne z zasadami efektywności, proporcjonalności oraz racjonalnego wykorzystania zasobów KAS. W jednym z badanych przypadków decyzja o wszczęciu kontroli podatkowej została podjęta bez uprzedniego prowadzenia czynności sprawdzających, co wynikało z ustaleń analizy ryzyka wskazującej na prawdopodobne uszczuplenie w podatku dochodowym od osób prawnych.

(akta kontroli str. 472-483)

Badanie działań weryfikacyjnych PUS podejmowanych w związku z otrzymanymi od naczelników innych urzędów skarbowych informacjami o ryzyku wystąpienia agresywnej optymalizacji wykazało, że:

- dotyczyły one: zastępowania świadczenia pracy świadczeniem usług, z których przychody opodatkowywano ryczałtem oraz dzierżawienia prawa do korzystania ze znaku towarowego przedsiębiorcy (osoby fizycznej) na rzecz spółki z o.o., w której był on jedynym udziałowcem;
- czynności podejmowano na bieżąco i były one dokumentowane,
- w wyniku czynności sprawdzających, w jednym przypadku wystąpiły okoliczności uzasadniające przeprowadzenie kontroli, przy czym zaplanowano ją w zakresie podatku VAT, ponieważ - jak wynikało z wyjaśnień Zastępcy Naczelnika - zidentyfikowano potrzebę kontroli VAT, a w przypadku, gdy ustalenia tej kontroli będą wskazywać na taką potrzebę, zostanie podjęta kontrola CIT.
- choć w wyniku przeprowadzonych czynności sprawdzających stwierdzono uzasadnione przypuszczenie, że transakcje pomiędzy podmiotami powiązanymi mogą mieć sztuczny charakter, a więc mogą mieć wpływ także na prawidłowość rozliczenia w podatku dochodowym od osób prawnych;
- w żadnym przypadku nie doszło do przedawnienia (lub zagrożenia przedawnieniem) zobowiązania.

(akta kontroli str. 484-497, 529-530, 535-541)

Zastępca Naczelnika wyjaśnił w powyższych sprawach, że:

- wniosek o przeprowadzenie kontroli podatkowej został złożony wyłącznie w zakresie podatku od towarów i usług, ponieważ na etapie czynności sprawdzających to właśnie w tym obszarze zidentyfikowano potrzebę bezpośredniej weryfikacji rozliczeń. Dopiero po przeprowadzeniu kontroli podatkowej w zakresie podatku VAT oraz po dokonaniu odpowiednich ustaleń możliwe będzie przeanalizowanie, czy stwierdzone nieprawidłowości mogą mieć również wpływ na rozliczenia w podatku dochodowym od osób prawnych. W przypadku, gdy ustalenia dokonane w toku kontroli rozliczenia

podatku VAT będą wskazywać na taką potrzebę, zostanie podjęta decyzja o wszczęciu kontroli podatkowej w zakresie podatku CIT.

(akta kontroli str. 484-491)

Badanie działań weryfikacyjnych PUS podejmowanych w związku z otrzymanymi z MF i IAS typowaniami podmiotów (trzech podatników) z obszaru cen transferowych wykazało, że:

- przeprowadzono stosowne, udokumentowane i w wyznaczonych terminach analizy porównawcze – w dwóch przypadkach w ramach czynności sprawdzających (pozyskując uprzednio dokumentację cen transferowych od podmiotów) i w jednym – czynności analitycznych z wykorzystaniem baz danych KAS przy użyciu programów analitycznych (bez angażowania podatnika);
- w jednym przypadku podatnik dokonywał części zakupów również od dostawców (niepowiązanych) zlokalizowanych w Hongkongu, określonym jako stosującym szkodliwą konkurencję podatkową¹⁶ – stosunkowo wysoka marża odsprzedaży przyniosła spółce dochód, który opodatkowany był w kraju;
- w wyniku przeprowadzonych czynności ustalono, że poziom cen nie odbiegał od cen rynkowych i odstąpiono od dalszych czynności, w tym kontroli;
- w żadnym przypadku nie doszło do przedawnienia (lub zagrożenia przedawnieniem) zobowiązania.

(akta kontroli str. 498-503, 529-530)

W styczniu 2024 r. PUS otrzymał z IAS w Gdańsku informację o przeprowadzonej przez Departament Nadzoru nad Kontrolami w MF analizie dotyczącej kontroli przeprowadzonych przez urzędy skarbowe (zakończonych i zaakceptowanych w systemie ZISAR w 2023 r.) w obszarze podatku VAT, obejmujących okres kilku miesięcy w 2022 r. i w latach wcześniejszych. W wyniku analizy stwierdzono przypadki kontroli, w których ujawniono błędy, mogące mieć wpływ na rozliczenie podatku dochodowego, przy czym u skontrolowanych podmiotów nie odnotowano w systemach żadnych działań. W związku z powyższym zalecono przeanalizowanie prawidłowości rozliczeń podatku dochodowego wskazanych podmiotów i w zależności od wyniku analizy, podjęcie działań weryfikacyjnych. Z ww. podmiotów sześć było podatnikami rozliczającymi CIT w PUS. PUS przeprowadził ww. analizę tych podmiotów, przy czym w jednym przypadku po przeprowadzeniu kontroli podatkowej wszczęto postępowanie podatkowe w zakresie CIT za 2022 r., którego termin zakończenia przedłużono do 24 listopada 2025 r., a w dwóch przypadkach podmioty dokonały korekt deklaracji podatkowych CIT-uwzględniając ustalenia kontroli. W trzech przypadkach nie przeprowadzono czynności weryfikacyjnych w zakresie CIT:

- w jednym przypadku (kontrola VAT obejmowała czerwiec, wrzesień i listopad 2018 r.) – z uwagi na zbliżający się termin przedawnienia zobowiązania za 2018 r. W protokole kontroli VAT zarzucono niedochowanie należytej staranności przy weryfikacji dostawców, przy czym nie stwierdzono fikcyjnych zakupów, a prokuratura rejonowa umorzyła śledztwo w sprawie ponieważ nie stwierdziła czynu zabronionego;
- w jednym przypadku (kontrola VAT obejmowała kwiecień, październik i listopad 2021 r.) – z uwagi na brak: kontaktu, dostępu do dokumentacji,

¹⁶ Zgodnie z § 1 pkt 11 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 28 marca 2019 r. w sprawie określenia krajów i terytoriów stosujących szkodliwą konkurencję podatkową w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych (Dz. U. poz. 600) uchylonym z dniem 1 stycznia 2025 r. Od 1 stycznia 2025 r. – zgodnie z § 1 pkt 10 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 18 grudnia 2024 r. w sprawie wykazu krajów i terytoriów stosujących szkodliwą konkurencję podatkową w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych (Dz. U. poz. 1928).

majątku oraz wysokie zadłużenie, a w Krajowym Rejestrze Sądowym (dalej: „KRS”) wykreślono adres i zarząd spółki;

- w jednym przypadku (kontrola VAT obejmowała grudzień 2021 r.) w KRS wykreślono adres i zarząd spółki, a kontrola za grudzień 2021 r. była zakończona przy udziale tymczasowego pełnomocnika.

O wynikach ww. analiz PUS terminowo (w lutym 2024 r.) poinformował IAS w Gdańsku.

(akta kontroli str. 102-106, 191-264, 504-541, 776-848)

Z wyjaśnień Naczelnika wynikało, że nie prowadzono czynności weryfikacyjnych w zakresie CIT:

- w ww. przypadku dot. kontroli za 2018 r., ponieważ obejmowała ona jedynie trzy miesiące, a zebrany materiał był fragmentaryczny i nie pozwalał na dokonanie precyzyjnych ustaleń w zakresie podatku CIT. Konieczne byłoby więc uzupełnienie materiału dowodowego w toku kontroli podatkowej. Zobowiązanie w zakresie podatku VAT uległo przedawnieniu z dniem 31 grudnia 2023 r. W obliczu braku możliwości przerwania biegu terminu przedawnienia istniało zagrożenie ryzykiem, że wszczęcie kontroli podatkowej i ewentualnego postępowania podatkowego w zakresie CIT nie zakończy się wydaniem prawomocnej decyzji, a ewentualne kolejne zawiadomienie karno-skarbowe w zakresie CIT z dużym prawdopodobieństwem byłoby również umorzone, co więcej mogłoby zostać uznane za wszczęte instrumentalnie;
- w ww. przypadku kontroli VAT za kwiecień październik i listopad 2021 r., ponieważ obejmowała ona jedynie trzy miesiące, a zebrany materiał był fragmentaryczny i nie pozwalał na dokonanie precyzyjnych ustaleń w zakresie podatku CIT. Konieczne byłoby więc uzupełnienie materiału dowodowego w toku kontroli podatkowej. W trakcie kontroli VAT ustalono, że spółka nie prowadziła działalności pod wskazanym adresem w związku z czym korespondencję kierowano do prezesa spółki (jedynego członka zarządu). Spółka nie odpowiadała na liczne wezwania i nie przedłożono żadnych dokumentów źródłowych, m.in.: faktur, rejestrów i umów. Wartość podatku należnego ustalono, w toku kontroli podatkowej i postępowania podatkowego, zgodnie z danymi zawartymi w deklaracjach, ponieważ niemożliwe było stwierdzenie, że dane zawarte w złożonych deklaracjach są niezgodne ze stanem faktycznym. Ponieważ spółka nie przedłożyła dokumentów dotyczących zakupu i nie wyjaśniła związku zakupów ze sprzedażą opodatkowaną, zakwestionowano uprawnienie do odliczenia całego, wykazanego podatku VAT naliczonego. W związku z brakiem kontaktu istniało duże prawdopodobieństwo, że również w toku ewentualnej kontroli w zakresie CIT nie uzyskało by się żadnych dowodów. Ustalono także, że 15 lipca 2022 r. spółka została wykreślona z rejestru podatników VAT czynnych i uchylono jej numer NIP. Podatnik zaprzestał składania deklaracji a postępowania egzekucyjne były umarzane z uwagi na bezskuteczność;
- w ww. przypadku kontroli VAT za grudzień 2021 r., ponieważ materiał dowodowy pozyskano za jeden miesiąc rozliczeniowy VAT. Kluczowe ustalenia, dotyczące wykonania usług przez kontrolowaną spółkę, wskazanych na zakwestionowanych w kontroli VAT fakturach, dokonane zostały na podstawie informacji zawartych w pliku JPK złożonym przez jej kontrahenta. Ponadto brak było majątku spółki, wygasła ona działalność, a z osobami prowadzącymi sprawę spółki w 2021 r. brak było kontaktu. Za odstąpieniem od weryfikacji przemawiała także ekonomika postępowania.

Ponadto wyjaśnił, że pomimo braku pisemnych instrukcji postępowania w przedmiotowych przypadkach, zgodnie z zaleceniami wzmożono nadzór nad wszczynaniem kontroli na rok przed upływem terminu przedawnienia zobowiązań podatkowych. Zwracano również uwagę, aby przy podejmowaniu decyzji o wszczynaniu kontroli podatkowej bądź postępowania podatkowego kierować się ekonomiką postępowania, w tym faktycznymi wpływami jakie mogły przynieść podjęte postępowania/działania. Mając powyższe na uwadze w ww. przypadkach podjęto decyzję o nieprzeprowadzeniu kontroli podatkowej i postępowania podatkowego w zakresie podatku CIT.

(akta kontroli str. 430-439)

3. W latach 2023-2025 w PUS obowiązywały następujące wewnętrzne zasady dotyczące sposobu, zakresu i częstotliwości przeprowadzania czynności mających na celu typowanie podatników do czynności sprawdzających, kontroli podatkowej i postępowań podatkowych oraz podnoszenia skuteczności i efektywności czynności sprawdzających i kontroli podatkowych:

- procedura regulująca zasady i realizację strategii typowania podmiotów do kontroli,
 - procedura regulująca zasady analiz i kontroli wpłat zaliczek na podatek dochodowy dokonywanych przez płatników i podatników,
- oraz procedury wymienione w pkt 1 niniejszego wystąpienia pokontrolnego.

Naczelnik wyjaśnił, że wewnętrzne procedury i instrukcje dotyczące typowania podmiotów do czynności sprawdzających opracowane przez organy nadrzędne tj. MF i IAS miały charakter ramowy i kierunkowy – pozostawiały możliwość samodzielnej oceny typowania podmiotów na podstawie również własnych analiz.

(akta kontroli str. 5-75, 113-118-125-126)

W latach 2023-2025 w PUS sporządzano kwartalne plany kontroli podatkowych. Zasady i realizację strategii typowania podmiotów do kontroli zostały opisane w procedurze wewnętrznej. Zgodnie z procedurą Naczelnik powołał Zespół ds. planowania kontroli, którego celem było opracowanie projektów planu kontroli, na podstawie propozycji komórek organizacyjnych PUS realizujących zadania w zakresie czynności sprawdzających, analiz i planowania, kontroli podatkowej, postępowań podatkowych oraz wniosków lub materiałów przekazanych przez inne podmioty, w tym również informacje sygnałne. Projekty planów kontroli przedkładał do zatwierdzenia Naczelnikowi przed rozpoczęciem kwartału, którego dotyczył plan.

(akta kontroli str. 60-68, 76-83, 130-134, 138-139)

W latach 2023-2025 (I półrocze) PUS przeprowadził 69 własnych (wewnętrznych) analiz mających na celu wytypowanie podmiotów do czynności weryfikacyjnych w zakresie podatku CIT, w tym 10 dotyczących zasadności ponoszonych strat; nie prowadzono własnych (wewnętrznych) analiz mających na celu wytypowanie podmiotów do weryfikacji w zakresie: cen transferowych, podatku u źródła, optymalizacji podatkowej i rentowności podmiotów.

W wyniku analiz przeprowadzonych przez MF i IAS oraz analiz własnych, do czynności weryfikacyjnych wytypowano 514 podmiotów, w tym 15 w zakresie rentowności (na podstawie list typowań/analiz MF lub IAS) i 28 w zakresie zasadności ponoszonych strat (na podstawie analiz własnych).

(akta kontroli str. 88-89)

Naczelnik wyjaśnił, że:

- Analizy własne prowadzono w ramach prac „Zespołu ds. zwrotów VAT” oraz „Zespołu ds. planowania kontroli”. W ramach cyklicznych (raz

w miesiącu) analiz prowadzonych przez „Zespół ds. zwrotów VAT” dokonywano m.in. weryfikacji złożonych zeznań CIT-8 za poprzednie lata podatkowe dla podatników spełniających wybrane kryteria kwalifikujące do analizy w zakresie podatku CIT. Dla podatku dochodowego były to m.in.: wysokie obroty, udział zakupu środków trwałych w kwocie zwrotu VAT, rodzaj działalności podmiotu, z uwzględnieniem ryzyk dla branż, straty w zeznaniach CIT-8, w szczególności za dwa ostatnie lata podatkowe, ryzyko wykorzystania sektora finansowego do wyłudzeń skarbowych (tzw. ryzyko STIR) i karta oceny ryzyka rejestracji pomiotu (KORP), wykazywanie przeniesień kwot nadwyżki podatku VAT naliczonego nad należnym przez co najmniej 12 m-cy. Wykorzystywano także materiały zebrane w toku wcześniejszych czynności sprawdzających lub kontroli podatkowych. W oparciu o wskazane kryteria zlecano do realizacji czynności sprawdzające w zakresie:

- weryfikacji znaczących różnic pomiędzy zeznaniami CIT-8 a sprawozdaniami finansowymi;
- weryfikacji istotnych różnic pomiędzy zeznaniami CIT-8 a obrotami wykazanymi w deklaracjach VAT (za konkretny rok);
- długotrwałego wykazywanie strat w zeznaniach CIT-8 (przynajmniej 2 lata podatkowe);
- weryfikowania podmiotów będących beneficjentami dotacji w CIT.

Prowadzone cyklicznie (raz na kwartał) analizy „Zespołu ds. kontroli” dotyczyły indywidualnych przypadków podatników wytypowanych przez komórki organizacyjne PUS zajmujące się weryfikacją rozliczeń podmiotów lub prowadzeniem czynności sprawdzających. W przypadku stwierdzenia wysokiego ryzyka nieprawidłowości podmiot był typowany do przeprowadzenia kontroli podatkowej. W przypadkach niespełnienia kryteriów pozwalających na określenie wystarczająco wysokiego prawdopodobieństwa naruszenia prawa podatkowego zespół decydował o odstąpieniu od prowadzenia kontroli lub typował podmioty do przeprowadzenia czynności sprawdzających.

- Weryfikacja podmiotów prowadzona była na podstawie danych dostępnych w systemach/aplikacjach i materiałów zebranych w toku wcześniejszych czynności sprawdzających.
- Własnych analiz w zakresie cen transferowych nie prowadzono z uwagi na fakt, iż były to zagadnienia szczególnie złożone i wymagały specjalistycznej wiedzy prawnopodatkowej, ekonomicznej oraz znajomości międzynarodowych standardów. Ceny transferowe dotyczyły transakcji pomiędzy podmiotami powiązanymi, często działającymi w różnych jurysdykcjach. Prawidłowa ocena takich transakcji wymagała szczegółowej analizy dokumentacji podatkowej, danych porównawczych, modeli ekonomicznych oraz interpretacji w kontekście wytycznych OECD¹⁷. Z uwagi na powyższą specyfikę, co do zasady, obszar cen transferowych pozostawał w kompetencjach urzędów celno-skarbowych oraz ewentualnie urzędów skarbowych na etapie już wszczętej kontroli podatkowej, a nie w ramach standardowych czynności sprawdzających.

W zakresie analiz własnych nakierowanych na identyfikację mechanizmów optymalizacji podatkowej w zakresie CIT prowadzono systematyczne analizy danych wynikających ze składanych zeznań podatkowych. W ramach tych analiz identyfikowano podmioty, których wyniki wskazywały na anomalie, m.in.: brak składanych zeznań CIT-8, błędnie stosowanie stawki 9%, rozbieżności pomiędzy CIT-8 a VAT-7, czy wykazywanie strat. Analizy te były nakierowane na wykrycie prób obniżenia obciążeń podatkowych, w tym

¹⁷ Organizacja Współpracy Gospodarczej i Rozwoju.

zastosowanie mechanizmów optymalizacji. Ponadto działaniom tym służyła weryfikacja ulg wykazywanych w zeznaniach podatkowych.

Własnych analiz w zakresie podatku u źródła nie prowadzono z uwagi na fakt, iż od stycznia 2021 r., na podstawie § 6 ust. 4 rozporządzenia w sprawie właściwości organów podatkowych, Naczelnik Lubelskiego Urzędu Skarbowego w Lublinie jest właściwym miejscowo (dla całego kraju) w sprawach rozliczeń podatku u źródła (WHT Withholding Tax) dotyczącego CIT od nierezydentów.

Ponadto pracownicy realizujący zadania z zakresu czynności sprawdzających samodzielnie typowali podmioty do weryfikacji i prowadzą wobec nich działania m.in. w zakresie wyjaśnienia wykazanej straty w zeznaniach CIT-8.

(akta kontroli str.113-122, 125-126,542-549, 586-588, 625-631)

W latach 2023-2025 (I półrocze) Naczelnik przekazał do UCS trzy wnioski o przeprowadzenie kontroli celno-skarbowej w zakresie CIT (dwa w 2023 r. i jeden w 2024 r.).

Przyczynami skierowania wniosków były:

- jednego w 2023 r. - odnotowanie przez UCS zainteresowania podatnikiem w systemie Karta2,
- drugiego w 2023 r. - przeprowadzenie przez UCS kontroli u innego podatnika, u którego stwierdzono analogiczne nierzetelne transakcje i schemat w obrębie łańcucha dostaw,
- w 2024 r. - był złożony stan faktyczny i to, że podatnik działał w grupie podmiotów powiązanych, prowadzących działalność na terenie kilku województw, wobec których mogła zachodzić konieczność równoczesnego podjęcia czynności kontrolnych.

Wnioski skierowane w 2023 r. zostały zrealizowane (kontrole zakończono). Wniosek skierowany 20 grudnia 2024 r. nie został zrealizowany, ponieważ zdaniem UCS, wyrażonym w pismach z 14 stycznia i 20 marca 2025, brak było w nim wyników przeprowadzonej analizy ryzyka, materiałów stanowiących podstawę jej sporządzenia i dowodów posiadanych przez PUS, uzasadniających podejrzenie wystąpienia nieprawidłowości, które nie zostały przez PUS zweryfikowane. Ponadto nie sprecyzowano na czym konkretnie miałyby polegać nieprawidłowości. W związku z powyższym PUS przeprowadził w okresie od 11 lipca do 25 września 2025 r. czynności sprawdzające, przy czym w zakresie podatku CIT nie stwierdzono nieprawidłowości.

(akta kontroli str. 90, 146-152, 166-190)

Z wyjaśnień Naczelnika wynikało, m.in., że działania urzędu koncentrowały się na prowadzeniu analiz ryzyka podatkowego oraz czynności sprawdzających w ramach podatku CIT, które w wielu przypadkach pozwalały na wyjaśnienie lub skorygowanie nieprawidłowości bez konieczności inicjowania formalnej kontroli. Wnioski o kontrolę celno-skarbową były kierowane w przypadkach, gdy: analiza wskazywała na występowanie istotnych powiązań kapitałowych lub osobowych pomiędzy podmiotami, specyfika działalności gospodarczej wymagała kompleksowej weryfikacji, gdy zidentyfikowano analogiczne transakcje, którymi zajmował się UCS w innych przypadkach lub wynikało to z odnotowania przez USC zainteresowania podatnikiem w systemie Karta2. Przed podjęciem przez PUS czynności weryfikacyjnych, za każdym razem weryfikowane było w systemie Karta2 zainteresowanie urzędów celno-skarbowych wobec danego podatnika. W przypadku wystąpienia takiego zainteresowania, każdorazowo pracownik PUS kontaktował się z właściwym UCS w celu uzgodnienia planowanych działań bądź zakresu podjętych działań. Na tej

podstawie podejmowana była decyzja o podjęciu czynności weryfikacyjnych przez PUS bądź o odstąpieniu od tych czynności.

(akta kontroli str. 113, 117, 122, 125-126, 146-152)

4. W latach 2022¹⁸-2025 (I półrocze) liczba czynności sprawdzających w zakresie CIT, w tym czynności w wyniku których stwierdzono nieprawidłowości powyżej 5 tys. zł, z roku na rok wzrastała. PUS przeprowadził 3 907 takich czynności (w kolejnych latach: 751, 914, 1 461 (w I półroczu 2004 r. – 872) i 781), w tym 2 357 z udziałem podatnika (w kolejnych latach: 382, 612, 876 (w I półroczu 2024 r. – 470) i 487). W wyniku 349 czynności sprawdzających (w kolejnych latach: 49, 95, 117 (w I półroczu 2024 r. – 68) i 88) stwierdzono nieprawidłowości z kwotą uszczuplenia powyżej 5 tys. zł lub analogiczną kwotą wynikającą ze zmniejszenia straty podatkowej, w tym w wyniku 195 (w kolejnych latach: 24, 56, 73 (w I półroczu 2024 r. – 48) i 42) – powyżej 50 tys. zł. W wyniku 181 czynności sprawdzających z udziałem podatnika (w kolejnych latach: 12, 58, 60 (w I półroczu 2024 r. – 32) i 51) stwierdzono nieprawidłowości z kwotą uszczuplenia powyżej 5 tys. zł lub analogiczną kwotą wynikającą ze zmniejszenia straty podatkowej, w tym w wyniku 112 (w kolejnych latach: trzech, 41, 40 (w I półroczu 2024 r. – 25) i 28) – powyżej 50 tys. zł.

Skuteczność czynności sprawdzających, w których stwierdzono ww. nieprawidłowości w wysokości powyżej 5 tys. zł wyniosła 8,9% (w kolejnych latach: 6,5%, 10,4%, 8,0% (w I półroczu 2024 r. – 7,8%) i 11,3%), w tym 10,5% z udziałem podatnika (w kolejnych latach: 3,1%, 9,5%, 6,9% (w I półroczu – 6,8%) i 10,5%). Skuteczność czynności sprawdzających, w których stwierdzono ww. nieprawidłowości w wysokości powyżej 50 tys. zł wyniosła 5,0% (w kolejnych latach: 3,2%, 6,1%, 5,0% (w I półroczu 2024 r. – 5,5%) i 5,4%), w tym 4,8% z udziałem podatnika (w kolejnych latach: 0,8%, 6,7%, 4,6% (w I półroczu – 5,3%) i 5,8%).

(akta kontroli str. 91)

Zastępca Naczelnika wyjaśnił, że z analizy danych wynikało, iż nastąpił nieznaczny spadek skuteczności czynności sprawdzających w 2024 r. dlatego nie podejmowano działań zmierzających do wyeliminowania przedmiotowego zjawiska. Spadek liczby czynności sprawdzających w I półroczu 2025 r. w porównaniu z I półroczem 2024 r. wynikał ze zmian kadrowych (odejściem doświadczonych pracowników i koniecznością wdrażania nowo zatrudnionych) oraz związany był z efektem pozytywnych czynności sprawdzających przeprowadzonych w poprzednich latach, co spowodowało zmniejszenie nieprawidłowości w następnych rozliczeniach CIT.

(akta kontroli str. 130-135, 138-139)

W latach 2023-2025 (I półrocze) czynnościami sprawdzającymi z udziałem podatnika objęto 1 190 podatników CIT spośród 2 253¹⁹ rozliczanych przez PUS, tj. 52,8%, w tym 1 003 spośród 1 705 spółek z ograniczoną odpowiedzialnością (58,5%) i 68 ze 116 spółek akcyjnych (58,6%).

(akta kontroli str. 92)

5. Kwota ustaleń (wartość uszczupleń podatkowych dalej: „WUSZ”) stwierdzonych w wyniku czynności sprawdzających w CIT zakończonych w latach 2022²⁰-2025 (I półrocze) wyniosła łącznie 87 782 tys. zł²¹ (w kolejnych latach:

¹⁸ Dane za 2022 r. podano dla celów porównawczych.

¹⁹ Średnia arytmetyczna liczby podatników (podmiotów mających obowiązek w CIT) według stanu na 1 stycznia 2023 r. oraz 30 czerwca 2025 r.

²⁰ Dane za 2022 r. podano dla celów porównawczych.

²¹ Brak było ustaleń wynikających z popełnienia przez podatników błędów formalnych czy rachunkowych, nieskutkujących zaniżeniem zobowiązania podatkowego / zawyżeniem straty.

11 673 tys. zł, 21 096 tys. zł, 37 717 tys., zł (w I półroczu 2024 – 27 584 tys. zł) i 17 296 tys. zł, w tym 57 226 tys. zł z czynności z udziałem podatnika (w kolejnych latach: 762 tys. zł, 18 575 tys. zł, 26 659 tys. zł (w I półroczu 2024 r. – 21 140 tys. zł) i 11 230 tys. zł), tj. 65,2% łącznego WUSZ ustalonego w CIT w wyniku czynności sprawdzających (w kolejnych latach: 6,5%, 88,0%, 70,7% (w I półroczu 2024 r. – 76,6 %) i 64,9 %).

Średnia WUSZ przypadająca na jedne zakończone czynności sprawdzające w obszarze CIT z roku na rok rosła i w kolejnych latach ww. okresu wyniosła: 15,5 tys. zł, 23,1 tys. zł, 25,8 tys. zł (w I półroczu 2024 – 31,6 tys. zł) i 22,2 tys. zł, w tym w przypadku czynności z udziałem podatnika, w kolejnych latach: 2,0 tys. zł, 30,3 tys. zł, 30,4 tys. zł (w I półroczu 2024 r. – 45,0 tys. zł) i 23,1 tys. zł.

(akta kontroli str. 93-94)

Zastępca Naczelnika wyjaśnił, że na wyższą efektywność czynności sprawdzających w I półroczu 2024 r. w stosunku do I półrocza 2025 r. wpływ miała głównie jedna stwierdzona nieprawidłowość skutkująca znacznym uszczupleniem. Dodał, że w PUS na bieżąco podejmowane były działania zmierzające do zwiększenia efektywności pracy poprzez wprowadzenie zastępowalności na stanowiskach pracy oraz szkolenie nowych kadr, a proces wdrażania nowych pracowników przynosi efekty w późniejszym okresie.

(akta kontroli str. 130-135, 138-139)

W I półroczu 2025 r. PUS dokonał 800 czynności sprawdzających w wyniku których ustalono WUSZ. Łączna wartość WUSZ ustalona w wyniku tych czynności wyniosła 17 296,2 tys. zł. Badanie pięciu spraw na łączną kwotę WUSZ 4 034,5 tys. zł wykazało, że:

- w czterech sprawach WUSZ wynikał z zawyżenia w CIT-8 kwoty zapłaconych zaliczek na podatek na łączną kwotę 3 429,4 tys. zł i został prawidłowo wykazany w systemie ZISAR,
- w jednej sprawie, podatnik nienależnie wykazał nadpłatę podatku w wysokości 0,1 mln zł (co uwzględniono jako WUSZ), zamiast kwoty podatku do zapłaty w wysokości 0,2 mln zł, przy czym – jak wynikało z wyjaśnień Zastępcy Naczelnika – przez pomyłkę kwoty tej nie zaliczono do WUSZ.

(akta kontroli str. 550-585, 589-596, 633-648)

6. W latach 2022²²-2025 (I półrocze) PUS zakończył 52 kontrole podatkowe w zakresie CIT (w kolejnych latach: 18, 26, trzy (w I połowie 2024 r.) i pięć, z tego 42 kontrole obejmujące pełen okres rozliczeniowy (w kolejnych latach: dziewięć, 25, trzy i pięć).

W wyniku 43 kontroli stwierdzono nieprawidłowości z kwotą uszczuplenia powyżej 5 tys. zł lub analogiczną kwotą wynikającą ze zmniejszenia straty podatkowej (w kolejnych latach: 12, 23, trzech i pięciu), w tym w wyniku 26 (sześciu w 2022 r., 14 w 2023 r. i po trzech w I półroczu 2024 i 2025 r.) – powyżej 50 tys. zł.

W wyniku 37 kontroli obejmujących pełen okres rozliczeniowy (w kolejnych latach: siedmiu, 22, trzech i pięciu), stwierdzono nieprawidłowości z kwotą uszczuplenia powyżej 5 tys. zł lub analogiczną kwotą wynikającą ze zmniejszenia straty podatkowej, w tym w wyniku 23 (po trzy w 2022 i I półroczu 2024 r. i 2025 r. oraz 14 w 2023 r.) – powyżej 50 tys. zł.

Skuteczność kontroli, w których stwierdzono ww. nieprawidłowości w wysokości powyżej 5 tys. zł wyniosła 82,7% (w kolejnych latach: 66,7%, 88,5%, 100% i 100%), w tym kontroli za pełen okres rozliczeniowy – 88,1% (77,8% w 2022 r., 88,0% w 2023 r. i po 100% w I półroczu 2024 r. i 2025 r.).

²² Dane za 2022 r. podano dla celów porównawczych.

Skuteczność kontroli, w których stwierdzono ww. nieprawidłowości w wysokości powyżej 50 tys. zł wyniosła 50% (w kolejnych latach: 33,3%, 53,8%, 100% i 60%), w tym kontroli za pełny okres rozliczeniowy – 54,7% (w kolejnych latach: 33,3%, 56,0%, 100% i 60%).

(akta kontroli str. 95)

Zastępca Naczelnika wyjaśnił, że spośród 26 kontroli zakończonych w 2023 r., 25 rozpoczęto w 2022 r. Na spadek liczby zakończonych kontroli w 2024 i 2025 główny wpływ miało przejście doświadczonej kadry do Pomorskiego UCS w Gdyni oraz systematyczne przechodzenie pracowników na emeryturę. W okresie 2024-2025 (I półrocze 2025) kontrole prowadziło ośmiu pracowników, przy czym pięciu miało niewielkie doświadczenie w kontroli (w tym w zakresie podatku CIT).

(akta kontroli str. 130-133, 136-139)

W latach 2023-2025 (I półrocze) kontrolami objęto 107 podatników CIT spośród 2 253²³ rozliczanych przez PUS, tj. 4,7%, w tym 92 spośród 1 705 spółek z ograniczoną odpowiedzialnością (5,4%) i osiem ze 116 spółek akcyjnych (6,9%), z tego kontrolami podatkowymi objęto 33 podatników (31 spółek z ograniczoną odpowiedzialnością i dwie spółki akcyjne), tj. 1,5% podatników CIT (1,8% spółek z ograniczoną odpowiedzialnością i 1,7% spółek akcyjnych), a kontrolami celno-skarbowymi objęto 74 podatników (w tym 61 spółek z ograniczoną odpowiedzialnością i sześć spółek akcyjnych), tj. 3,3% podatników (z tego 3,6% spółek z ograniczoną odpowiedzialnością i 5,2% spółek akcyjnych).

(akta kontroli str. 96)

W latach 2022-2025 (I półrocze) Naczelnik PUS nie występował do szefa KAS o udostępnienie informacji o schematach podatkowych MDR. W trzech przypadkach w PUS wykorzystano otrzymane informacje o schematach podatkowych MDR na etapie analizy ryzyka.

(akta kontroli str. 97)

Naczelnik wyjaśnił, że:

- czynności sprawdzające co do zasady są procedurą uproszczoną, niesporną, nakierowaną na wyjaśnienie konkretnego zagadnienia, a co za tym idzie w trakcie tej procedury nie zachodzi konieczność wykorzystywania ewentualnych informacji o schemacie podatkowym,
- zakres prowadzonych postępowań nie wymagał weryfikowania ewentualnego wykorzystania przez podatnika schematu podatkowego,
- w toku kontroli podatkowych każdorazowo zwracano się do kontrolowanego o przekazanie informacji w zakresie wykorzystywanych schematów podatkowych.

(akta kontroli str. 113-117, 122, 125-126)

Analiza wyników dwóch kontroli podatkowych przeprowadzonych przez PUS w okresie objętym kontrolą NIK, w wyniku których ujawniono największe kwoty uszczupień wykazała, że:

- w wyniku jednej stwierdzono zawyżenie w 2021 r. kosztów o kwotę 1,1 mln zł, wynikające z faktur, które nie dokumentowały rzeczywistego przebiegu transakcji oraz nienależne skorzystanie z ulgi badawczo-rozwojowej w wysokości 1,1 mln, a wartość uszczuplenia wyniosła 1,4 mln zł,

²³ Średnia arytmetyczna liczby podatników (podmiotów mających obowiązek w CIT) według stanu na 1 stycznia 2023 r. oraz 30 czerwca 2025 r.

- w wyniku jednej zakwestionowano w 2019 r. wydatki w wysokości 4,9 mln zł na usługi, które nie służyły działalności gospodarczej i zmniejszono o tę kwotę stratę, a wartość uszczuplenia wyniosła 0,9 mln zł.

(akta kontroli str. 108)

7. Łączna kwota ustaleń²⁴ kontroli podatkowych w zakresie CIT w latach 2022²⁵-2025 (I półrocze) wyniosła 28 794,5 tys. zł (w kolejnych latach: 6 025,1 tys. zł, 16 230,0 tys. zł, 3 084,5 tys. zł (w I półroczu 2024) i 3 454,9 tys. zł). Średnia kwota ustalenia na jedną kontrolę podatkową w zakresie CIT w latach 2022-2025 (I półrocze) wyniosła 669,7 tys. zł (w kolejnych latach: 334,7 tys. zł, 624,2 tys. zł, 1028,1 tys. zł i 691,0 tys. zł.)

(akta kontroli str. 98)

Zastępca Naczelnika wyjaśnił, że spadek efektywności kontroli w latach 2024-2025 mierzonej kwotą stwierdzonych ustaleń ogółem był wynikiem zmniejszenia ich liczby. W sprawie spadku jednostkowej efektywności kontroli w I półroczu 2025 r w stosunku do I półrocza 2024 wyjaśnił, że na etapie zlecenia kontroli PUS nie jest w stanie określić końcowych wyników.

(akta kontroli str. 130-133, 136-139)

Wg stanu na 1 stycznia 2022 r. i na koniec poszczególnych lat okresu 2022-2024 kontrole w zakresie CIT realizowało kolejno: 23, 22 (w 2023 do UCS przeszło 13 pracowników), 8 i sześciu pracowników.

Przeciętne zatrudnienie²⁶ pracowników realizujących w PUS kontrole podatkowe²⁷ wyniosło: 10,1 w latach 2023-2025 (I półrocze), 20,6 w 2022 r., 11,6 w 2023 r., 8,8 w 2024 (8,0 w I półroczu) i 9,6 w I półroczu 2025 r., z tego realizujących kontrole CIT: 4,8 w latach 2023-2025 (I półrocze), 9,0 w 2022 r. i 2023 r., 2,0 w 2024 r. i I półroczu 2025 r.

W latach 2022-2025 (I półrocze) zrealizowali oni 130 kontroli podatkowych (w kolejnych latach: 41, 49, 23 (14 w I półroczu 2024 r.) i 17), w tym 52 kontrole CIT (w kolejnych latach: 18, 26, trzy (w I półroczu 2024 r.) i pięć).

Średnia liczba kontroli CIT przeprowadzonych przez jednego kontrolera w kolejnych latach wyniosła: niespełna dwie, niespełna cztery, niespełna trzy (niespełna dwie w I półroczu) i nieco ponad dwie, w tym kontroli CIT: dwie, niespełna osiem, półtorej i 2,5.

(akta kontroli str. 98, 632)

Zastępca Naczelnika wyjaśnił, że główną przyczyną obniżenia liczby kontrolerów, liczby przeprowadzonych kontroli jak i średniej liczby kontroli przypadającej na jednego pracownika, było przejście znacznej liczby doświadczonych pracowników do UCS lub na emeryturę. Kierownictwo IAS prowadziło spotkania z pracownikami komórek kontroli urzędów skarbowych, w trakcie których informowało o możliwości przejścia do UCS. W efekcie z komórki kontroli PUS do UCS przeszło kilkunastu pracowników. Od 2021 r. systematycznie zgłaszano do IAS o ryzyku niezrealizowania celów stawianych przed komórką kontroli (w tym kontroli w zakresie podatku CIT) z uwagi na ograniczoną liczbę pracowników.

(akta kontroli str. 130-133, 136-139)

²⁴ Kwota stwierdzonych uszczupleń podatkowych łącznie z kwotą stanowiącą odpowiedni procent kwoty zmniejszenia straty podatkowej; kwota główna bez odsetek.

²⁵ Dane za 2022 r. podano dla celów porównawczych.

²⁶ Liczba osób pobierających dodatek kontrolerski - przeciętne zatrudnienie w danym okresie; przy wyliczeniu przeciętnego zatrudnienia w okresie nie uwzględnia się osób, które nie otrzymują za dany okres wynagrodzenia od zakładu pracy, tj. np. osób będących na urloпах bezpłatnych, wychowawczych i macierzyńskich oraz zasiłkach chorobowych.

²⁷ Powyżej 50% czasu pracy.

W latach 2022-2025 (I półrocze) kontrolerzy brali udział w następujących szkoleniach w zakresie: zakresie cen transferowych, optymalizacji podatkowej, podatku u źródła oraz analizy sprawozdań finansowych:

- w 2022 r. 12 kontrolerów w jednodniowym szkoleniu „Optymalizacja podatkowa w podatku dochodowym”, dwóch w jednodniowym spotkaniu roboczym online „Ceny transferowe” zorganizowanym przez Departament Nadzoru nad Kontrolami w MF i jeden w pięciodniowym szkoleniu „Wiedza” w zakresie cen transferowych,
- w 2023 r. jeden kontroler w dwudniowych warsztatach dotyczących cen transferowych,
- w 2024 r. jeden kontroler w jednodniowym szkoleniu „Optymalizacja podatkowa w podatkach dochodowych”, trzech w dwudniowym szkoleniu „Analiza finansowa – badanie sprawozdań finansowych” (przy czym dwóch uczestniczyło w jednym dniu szkolenia) i dwóch w jednodniowym szkoleniu „Analiza sprawozdań finansowych”,
- w 2025 r. jeden w trzydniowym szkoleniu „Zwolnienia w podatku dochodowym od osób prawnych”.

(akta kontroli str. 99)

8. Według stanu na koniec poszczególnych lat 2021-2024 i koniec I półrocza 2025 r. liczba podatników CIT wyniosła kolejno: 1720, 1799, 1948, 2197 i 2707, z tego spółek z ograniczoną odpowiedzialnością odpowiednio: 1277, 1320, 1454, 1673 i 2090, a spółek akcyjnych odpowiednio: 99, 112, 105, 106 i 119.

(akta kontroli str. 100)

Naczelnik wyjaśnił, że przyczynami wzrostu w PUS liczby podatników CIT mających otwarty obowiązek w CIT w latach 2022-2025 były:

- zmiana w 2021 r. kategorii podatników obsługiwanych przez wyspecjalizowane urzędy skarbowe,
- wzrost liczby podatników spełniających przesłanki wynikające z rozporządzenia w sprawie niektórych podatników i płatników, w odniesieniu do których zadania są wykonywane przez naczelnika urzędu skarbowego innego niż właściwy miejscowo,
- wzrost liczby podatników w latach 2024-2025 zmieniających formę organizacyjną ze spółki jawnej w spółkę z ograniczoną odpowiedzialnością,
- zwiększona liczba rejestracji spółek zagranicznych.

(akta kontroli str. 113-117, 123-126)

Wykazane przez podatników CIT w kolejnych latach 2021-2024:

- dochody wyniosły: 9 640,9 tys. zł, 10 890,7 tys. zł, 11 075,1 tys. zł i 10 724,9 tys. zł (w stosunku do 2021 r. w kolejnych latach wzrosły o: 13,0%, 14,9% i 11,1%),
- straty wyniosły: 1 221,5 tys. zł, 1 066,9 tys. zł, 1 511,7 tys. zł, 1 331,6 tys. zł (w stosunku do 2021 r. w kolejnych latach: spadły o 12,7%, wzrosły o 23,8% i wzrosły o 9,0%),
- dochody (przychody) wolne/zwolnione od podatku wyniosły: 2 405,8 tys. zł, 2 686,3 tys. zł, 2 939,6 tys. zł i 3 314,5 tys. zł (w stosunku do 2021 r. w kolejnych latach wzrosły o: 11,7%, 22,2 % i 37,8 %),
- odliczenia od dochodu wyniosły: 378,6 tys. zł, 459,7 tys. zł, 386,6 tys. zł i 361,6 tys. zł (w stosunku do 2021 r. w kolejnych latach wzrosły o: 21,4%, 2,1% i spadły o 4,5%),
- straty z lat ubiegłych wyniosły: 30,8 tys. zł, 43,4 tys. zł, 22,4 tys. zł i 1,8 tys. zł (w stosunku do 2021 r. w kolejnych latach: wzrosły o 40,1%, spadły o 27,3% i spadły o 94,2%),

- podatek należny wyniósł: 1 228,6 tys. zł, 1 448,4 tys. zł, 1 437,8 tys. zł i 1 319,9 tys. zł (w stosunku do 2021 r. w kolejnych latach wzrósł o: 12,4%, 11,6% i 2,4%).

Efektywna stawka podatkowa wyniosła: 13,3%, 14%, 12,9% i 12,3%.

(akta kontroli str. 101)

Naczelnik wyjaśnił, że:

- w sprawie przyczyn zmian liczby podatników i wysokości dochodów, strat, odliczeń od podatku, podatku należnego i efektywnej stawki podatkowej, że nie prowadził analiz obejmujących zmiany kwot deklarowanych przez wszystkich podatników w zeznaniach podatkowych. Brak takich analiz nie wpływał negatywnie na skuteczność i efektywność prowadzonych czynności sprawdzających oraz kontroli podatkowych, gdyż zmiany wartości deklarowanych w poszczególnych latach podatkowych mogły wynikać z legalnych i przewidzianych w przepisach mechanizmów, takich jak ulgi podatkowe, odliczenia czy preferencje. Sama zmiana wysokości zobowiązania podatkowego lub podstawy opodatkowania nie była jednoznacznym sygnałem występowania ryzyka podatkowego. Priorytetem działań urzędu pozostawało koncentrowanie zasobów na obszarach które – zgodnie z wytycznymi i analizami ryzyka – miały realny wpływ na poziom dochodów budżetowych oraz wykazywały podwyższone prawdopodobieństwo nieprawidłowości;
- nie posiadał technicznych oraz systemowych możliwości pozyskania ww. danych dotyczących podmiotów z udziałem kapitału zagranicznego i nie prowadził odrębnych analiz w ww. zakresie w odniesieniu do podmiotów z udziałem kapitału zagranicznego. W praktyce analitycznej PUS stosowano jednolite kryteria oceny ryzyka podatkowego wobec wszystkich podatników, niezależnie od struktury własności kapitałowej. Analizy prowadzono w oparciu o obiektywne wskaźniki, takie jak m.in.: skala i dynamika obrotów, wyniki finansowe, poziom rozliczeń podatkowych, branża, występowanie transakcji wewnątrzgrupowych czy inne dane wynikające z baz danych. Kryterium pochodzenia kapitału nie stanowiło samoistnej przesłanki do prowadzenia odrębnych analiz, gdyż nie miało ono znaczenia dla ustalenia obowiązków podatkowych ani ryzyka nieprawidłowości w rozliczeniach. W konsekwencji, analizy prowadzone przez PUS obejmowały wszystkich podatników według jednolitych zasad, co zapewnia równe traktowanie podmiotów oraz zgodność z zasadami bezstronności i obiektywizmu w działaniu administracji skarbowej.

(akta kontroli str. 113-117, 123-126, 146-152, 160-165)

9. Jak wynika z pkt 7 niniejszego wystąpienia liczba pracowników realizujących kontrole podatkowe w zakresie CIT spadła w 2023 r. z 22 do ośmiu głównie z powodu odejścia pracowników do UCS.

(akta kontroli str. 98, 632)

Naczelnik wyjaśnił, że w celu efektywnego realizowania zadań PUS związanych z weryfikowaniem prawidłowości rozliczeń CIT prowadzono „kadrową odbudowę” komórki ds. kontroli. W latach 2023-2025 zasilono ją sześcioma pracownikami z innych komórek PUS. Wg stanu na 23 września 2025 r. w komórce tej było dziewięciu pracowników prowadzących kontrole podatkowe, w tym trzech z długoletnim doświadczeniem (także w zakresie podatku CIT). Od 2021 r. systematycznie zgłaszano do IAS o ryzyku niezrealizowania celów stawianych przed komórką kontroli (w tym kontroli w zakresie podatku CIT) z uwagi na ograniczoną liczbę pracowników. W związku z powyższym istnieje potrzeba przeszkolenia większości kadry komórki kontroli szczególnie

w zakresie kontroli CIT i zdobycia doświadczenia w tym zakresie. Zapotrzebowanie odnośnie szkoleń, w tym zakresie CIT, zgłaszane było rokrocznie przy tworzeniu przez IAS planów szkoleń regionalnych na dany rok. Pracownicy uczestniczyli w organizowanych przez Krajową Administrację Skarbową (IAS, Krajową Szkołę Skarbowości, MF) szkoleniach zgodnie z przyznawanymi limitami. Ponadto pozostali pracownicy posiadający doświadczenie w kontrolach CIT dzielili się swoją wiedzą z pozostałymi współpracownikami. Wyjaśnił również, że w przypadku komórki ds. czynności analitycznych występowały braki kadrowe spowodowane odejściem doświadczonych pracowników do UCS²⁸. Z kolei w komórce ds. czynności sprawdzających większość pracowników komórki miała niewielki staż pracy w PUS. Podejmowane działania polegały na uzupełnieniu braków kadrowych w komórce ds. analiz, a w przypadku komórki ds. czynności sprawdzających – na szkoleniu przez bardziej doświadczonych pracowników komórki oraz poprzez udział w dostępnych szkoleniach.

Zastępca Naczelnika wyjaśnił, że problemy kadrowe były główną barierą wpływającą na aktywność PUS w zakresie działań weryfikacyjnych. Częste zmiany personalne, miały wpływ na: brak ciągłości w realizacji zadań analitycznych i kontrolnych, stabilności w składzie zespołów kontrolnych oraz efektywność i terminowość wykonywanych zadań. Wpływ na efektywność realizacji poszczególnych zadań miały również sytuacje, w których pracownicy byli oddelegowani do innych zadań, niezwiązanych bezpośrednio z wykonywanymi przez nich obowiązkami, np. w ramach akcji „LATO”, czy wsparcie obsługi infolinii oraz szkolenia dla firm w zakresie Krajowego Systemu e-Faktur.

(akta kontroli str. 113-117, 122-126, 130-133, 137-139)

Realizacja przez PUS zadań związanych z weryfikowaniem rozliczeń CIT nie była w latach 2022-2025 (do 1 października) przedmiotem audytu wewnętrznego i kontroli IAS.

(akta kontroli str. 107)

Stwierdzona
nieprawidłowość

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

Niepełne dokumentowanie czynności sprawdzających.

Badanie akt 10 spraw dotyczących zwrotu nadpłat w CIT, w tym ośmiu nadpłat dokonanych na podstawie pierwotnych deklaracji CIT-8 i dwóch -na podstawie autokorekt (bez przeprowadzenia postępowań podatkowych w sprawie stwierdzenia nadpłaty), o których mowa w pkt 1 niniejszego wystąpienia nie potwierdzano w formie adnotacji dokonania przeglądu:

- danych dotyczących: niezrealizowanych wniosków o kontrole – w 10 przypadkach, przeprowadzonych u podatnika kontroli – w sześciu przypadkach, wyników przeprowadzonych czynności sprawdzających w okresie co najmniej 12 miesięcy – w ośmiu przypadkach,
- wyników porównania danych wykazanych w deklaracji CIT-8 i JPK_V7M i sprawozdań finansowych;
- sprawozdań finansowych – we wszystkich przypadkach,
- informacji IFT-2 – w sześciu przypadkach.

Ponadto badanie działań weryfikacyjnych podejmowanych w związku z dwoma listami typowań dotyczącymi 18 podmiotów, które za 2022 r. i 2023 r. złożyły

²⁸ W latach 2022-2023 odeszło do UCS dwóch pracowników realizujących zadania w zakresie CIT. Wg stanu na 1 stycznia 20223 czynności analityczne w zakresie CIT realizowało: trzech pracowników, a według stanu na koniec 2023 r. i 2024 r. - czterech pracowników.

„zerowe²⁹” deklaracje CIT-8, przy równoczesnym wykazywaniu obrotu w deklaracjach podatkowych dla podatku VAT za odpowiednie okresy rozliczeniowe, wykazało, że w trzech przypadkach brak było potwierdzenia wezwania do złożenia korekty CIT-8.

akta kontroli str. 140-141, 265-318, 397-424, 849-854)

Zastępca Naczelnika sprawujący bezpośredni nadzór nad Pionem analiz i czynności sprawdzających wyjaśnił, że w toku czynności sprawdzających pracownicy każdorazowo w aplikacjach wewnętrznych weryfikowali informacje o: przeprowadzonych kontrolach, niezrealizowanych wnioskach o kontrole, zainteresowaniu podmiotem przez urzędy celno-skarbowe i o przeprowadzonych czynnościach sprawdzających, porównywali dane wykazane w zeznaniu CIT-8 z danymi wykazanymi w JPK_VAT i dokonywali przeglądu sprawozdań finansowych. Dodał, że zakres przeprowadzanych czynności sprawdzających, w tym dokumentowanie wyznaczają procedury P 5/2022 i P 1/2025 i we wszystkich ww. przypadkach weryfikacja i udokumentowanie czynności nastąpiło zgodnie z tymi procedurami. Z wyjaśnień Zastępcy Naczelnika wynikało także, że pracownicy w celu osiągnięcia zakładanego efektu wykorzystywali niesformalizowane metody działania i monitorowali niezakończone sprawy (kontakt telefoniczny), ale przez przeoczenie nie zawsze czynności te dokumentowali.

(akta kontroli str. 265-272, 472-479, 649-767)

Zgodnie z „Wytycznymi do czynności sprawdzających” Szefa KAS z września 2021 r. z każdej czynności powinna być sporządzona adnotacja lub protokół z uwzględnieniem zapisów art. 172 § 1 i art. 177 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia Ordynacji podatkowa³⁰: organ podatkowy sporządza protokół z każdej czynności postępowania mającej istotne znaczenie dla rozstrzygnięcia sprawy chyba, że czynność została w inny sposób utrwalona na piśmie, czynności organu podatkowego, z których nie sporządza się protokołu, a które mają znaczenie dla sprawy lub toku postępowania, utrwała się w aktach w formie adnotacji podpisanej przez pracownika dokonującego tych czynności.

(akta kontroli str. 319-325)

Zdaniem NIK z ww. wytycznych wynika, że czynności sprawdzające powinny być utrwalone w aktach przynajmniej w formie adnotacji, ponieważ mają znaczenie przynajmniej dla toku postępowania.

IV. Uwagi i wnioski

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

Wniosek Zapewnienie dokumentowania czynności podejmowanych w toku weryfikacji deklaracji CIT- 8.

Uwagi Najwyższa Izba Kontroli nie formułuje uwag.

V. Pozostałe informacje i pouczenia

Wystąpienie pokontrolne sporządzono w postaci elektronicznej z użyciem kwalifikowanych podpisów elektronicznych.

Prawo zgłoszenia
zastrzeżeń Zgodnie z art. 54 ustawy o NIK kierownikowi jednostki kontrolowanej przysługuje prawo zgłoszenia na piśmie umotywowanych zastrzeżeń do wystąpienia

²⁹ W każdej pozycji wykazano „0”.

³⁰ Dz. U. z 2025 r. poz. 111. - dalej „Ordynacja podatkowa”.

pokontrolnego, w terminie 14 dni od dnia jego przekazania. Zastrzeżenia zgłasza się do dyrektora Delegatury NIK w Gdańsku. Prawo zgłaszania zastrzeżeń, zgodnie z art. 61b ust. 2 ustawy o NIK, nie przysługuje do wystąpienia pokontrolnego zmienionego zgodnie z treścią uchwały w sprawie zastrzeżeń.

Obowiązek
poinformowania
NIK o sposobie
wykonania
wniosków

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

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

Gdańsk, 24 listopada 2025 r.

Kontrolerzy:
Rafał Wieczorkowski
główny specjalista kontroli państwowej

Najwyższa Izba Kontroli
Delegatura w Gdańsku
Dyrektor
z up. Ewa Duszka
p.o. Wicedyrektor Delegatury

.....
podpisano elektronicznie

.....
podpisano elektronicznie

Rafał Malcharek
doradca ekonomiczny

.....
podpisano elektronicznie

Sandra Mickiewicz
inspektor

.....