



● Raport podatkowy

Przedsiębiorcy pod **lupą** fiskusa

Niełatwe relacje podatników
i organów podatkowych

2026

Druga edycja raportu MDDP
i Konfederacji Lewiatan

Spis treści:

Wstęp	3
Działania kontrolne organów podatkowych Lata 2021-2025	
1. Czynności sprawdzające	5
2. Czynności sprawdzające okiem przedsiębiorców	14
3. Kontrole podatkowe i celno-skarbowe	28
4. Postępowania odwoławcze	47
Trendy w podatkach	
1. VAT	52
2. CIT Estoński CIT	57
3. Podatek u źródła (WHT)	62
3. PIT	67
4. Ceny transferowe	74
5. Akcyza	81
6. Między GAAR a współdziałaniem	86
Metodyka raportu i ograniczenia	98
Autorzy	100

Wstęp

Drodzy Czytelnicy!

Oddajemy w Wasze ręce drugą edycję raportu pt. „Przedsiębiorcy pod lupą fiskusa. Niełatwe relacje podatników i organów podatkowych”, przygotowanego przez ekspertów podatkowych MDDP we współpracy z Konfederacją Lewiatan.

Celem publikacji jest przedstawienie możliwie pełnego i rzetelnego obrazu relacji pomiędzy przedsiębiorcami a administracją skarbową w Polsce. Analizujemy, jak w ostatnich latach (2021-2025) zmieniały się działania kontrolne organów podatkowych, jakie narzędzia były najczęściej wykorzystywane do weryfikacji rozliczeń oraz jakie konsekwencje te działania niosły dla podatników. Raport obejmuje wszystkie najważniejsze etapy procedur weryfikacyjnych – od czynności sprawdzających, przez kontrole podatkowe i celno-skarbowe, aż po postępowania podatkowe i sądowe. Przedstawiamy nie tylko dane statystyczne, lecz także ich interpretację, pozwalającą lepiej zrozumieć kierunek zmian zachodzących w praktyce działania fiskusa.

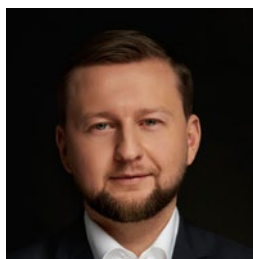
W tegorocznej edycji staramy się odpowiedzieć na pytania szczególnie istotne dla przedsiębiorców. Analizujemy, czy obserwowany od kilku lat wzrost znaczenia czynności sprawdzających nadal wpływa na ograniczenie liczby klasycznych kontroli podatkowych oraz które obszary rozliczeń najczęściej stają się przedmiotem zainteresowania organów. Przyglądamy się również efektywności działań kontrolnych oraz tendencjom widocznym w zakresie prowadzenia sporów podatkowych. Szczególną uwagę poświęcamy zagadnieniom, które w ostatnich latach były w centrum

zainteresowania administracji skarbowej. Omawiamy praktykę organów w zakresie cen transferowych, podatku u źródła oraz stosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania (GAAR). Są to obszary, które mają istotne znaczenie dla wielu przedsiębiorców i jednocześnie należą do najbardziej wymagających pod względem prawidłowego stosowania przepisów. Analizujemy także funkcjonowanie instrumentów współpracy podatników z administracją skarbową, oceniając ich dostępność, skuteczność oraz praktyczne znaczenie dla budowania bardziej partnerskich relacji między podatnikami a organami.

Raport to jednak nie tylko analiza danych i komentarze ekspertów. Ważnym elementem publikacji jest perspektywa przedsiębiorców, którzy na co dzień stykają się z działaniami organów podatkowych. W tym roku szczególnie nacisk położyliśmy na ocenę czynności sprawdzających – obecnie najczęściej wykorzystywanej formy weryfikacji rozliczeń podatkowych. Przedstawiamy doświadczenia przedsiębiorców związane z przebiegiem tych procedur, identyfikujemy najczęściej występujące problemy oraz wskazujemy oczekiwania dotyczące zmian, które mogłyby zwiększyć przejrzystość i przewidywalność działań administracji.

Liczymy, że zaprezentowane wnioski, obserwacje i rekomendacje staną się wartościowym głosem w dyskusji nad przyszłym kształtem polskiego systemu podatkowego oraz zostaną uwzględnione w pracach legislacyjnych i organizacyjnych. Podobnie jak w pierwszej edycji raportu, naszym celem jest wspieranie konstruktywnego dialogu pomiędzy przedsiębiorcami a administracją skarbową, opartego na wzajemnym zrozumieniu, transparentności i poszanowaniu praw obu stron.

Jesteśmy przekonani, że raport w możliwie wyczerpujący i obiektywny sposób prezentuje zarówno perspektywę organów podatkowych, jak i podatników, dostarczając jednocześnie wiedzy niezbędnej do lepszego zrozumienia współczesnych realiów kontroli i sporów podatkowych w Polsce.



Jakub Warniło

Szef zespołu postępowań podatkowych
i sądowych | Doradca podatkowy |
Partner | MDDP



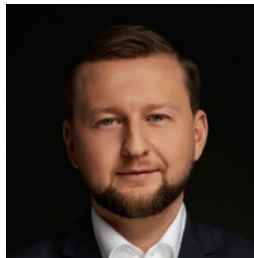
Przemysław Pruszyński

Dyrektor Departamentu Podatkowego |
Sekretarz Rady Podatkowej | Doradca
podatkowy | Konfederacja Lewiatan

Rozdział 1

Czynności sprawdzające

Kluczowe wnioski



Jakub Warnieło

Szef zespołu postępowań podatkowych
i sądowych | Doradca podatkowy |
Partner

W latach 2021-2025 przeprowadzono łącznie ponad 12,4 mln czynności sprawdzających, z czego aż 10,6 mln dotyczyło VAT, PIT, CIT lub akcyzy. Skala działań podejmowanych przez organy podatkowe w tym obszarze jest gigantyczna i z roku na rok systematycznie rośnie.

W 2025 r. liczba wszczętych czynności sprawdzających dotyczących VAT, PIT, CIT oraz akcyzy ponownie wzrosła w porównaniu z poprzednim rokiem i wyniosła 2,3 mln. Jedynym rokiem, w trakcie którego przeprowadzono większą liczbę czynności sprawdzających, był 2021 r. (2,4 mln).

Mimo że czynności sprawdzające są mniej angażujące niż standardowe kontrole, to właśnie one przynoszą organom podatkowym najwięcej wpływów budżetowych spośród dostępnych metod weryfikacji rozliczeń podatników (więcej niż kontrole podatkowe i celno-skarbowe łącznie). W analizowanym okresie organy podatkowe ustaliły w ich ramach 38,8 mld zł zaległości podatkowych, z czego ponad 37 mld zł dotyczyło VAT, PIT, CIT i akcyzy. Jednocześnie każdego roku rośnie wartość ustaleń dokonywanych w ramach czynności sprawdzających.

W 2025 r. padł kolejny rekord w zakresie kwoty zaległości podatkowych stwierdzonych w ramach czynności sprawdzających – było to prawie 11 mld zł. To oznacza wzrost o ponad 25% w porównaniu z 2024 r. (który był do tej pory rekordowy). Ustalenia z 2025 r. odpowiadają za niemal 30% wszystkich ustaleń z lat 2021-2025.

Najbardziej powszechne są czynności sprawdzające w zakresie VAT i PIT – odpowiadają za 89% wszystkich czynności sprawdzających w zakresie analizowanych podatków oraz za 86% stwierdzonych zaległości. Jednocześnie pytania przy tym budzą dane dotyczące przede wszystkim CIT, ale również akcyzy – od lat ich udział w czynnościach sprawdzających jest marginalny. Czy to oznacza niską efektywność nadzoru nad

poborem tych podatków, czy też to, że są one częściej badane w ramach bardziej sformalizowanych procedur (kontroli podatkowych i celno-skarbowych)?

Przedstawione dane potwierdzają, że dziś czynności sprawdzające są nowymi, najważniejszymi narzędziami wstępnej kontroli – obecnie organy podatkowe stawiają właśnie na tę formę weryfikacji rozliczeń podatników. Ten trend najprawdopodobniej zostanie utrzymany, na co składa się wiele czynników. Czynności sprawdzające są prostsze i mniej sformalizowane niż klasyczne kontrole, pozwalają na szybką i masową weryfikację wybranych obszarów rozliczeń oraz nie są obciążone ograniczeniami proceduralnymi wynikającymi z przepisów. Duże znaczenie ma również coraz szerszy dostęp organów do danych oraz narzędzi analitycznych, które umożliwiają weryfikację rozliczeń „zza biurka”, często bez konieczności wcześniejszego kontaktu z podatnikiem.

Zwłaszcza ten ostatni aspekt pozostaje często niedoceniany. Sukces czynności sprawdzających w dużej mierze opiera się właśnie na łatwym dostępie administracji skarbowej do danych pochodzących z wielu źródeł. Dzięki temu organy mogą szybko identyfikować podmioty o podwyższonym ryzyku podatkowym oraz kierować je do pogłębionej weryfikacji.

Warto mieć na uwadze, że dane te często dostarczamy organom podatkowym sami – a czasami również nieświadomie, publikując treści w Internecie, w tym na portalach społecznościowych, blogach czy stronach internetowych. Jednocześnie bardziej sformalizowane narzędzia, takie jak JPK, KSeF, DAC7 czy STIR, sprawiają, że przedsiębiorcy funkcjonują dziś w stanie ciągłego monitoringu 24/7. Organy podatkowe kontaktując się z danym podmiotem często posiadają większość potrzebnych im informacji.

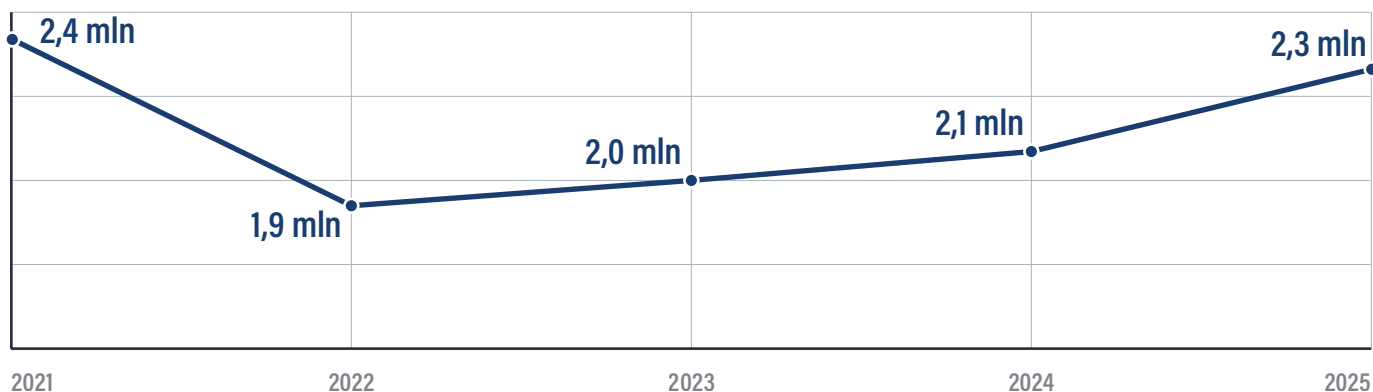
Dzięki tym rozwiązaniom tradycyjne kontrole podatkowe i celno-skarbowe mogą być dedykowane bardziej skomplikowanym sprawom, w tym zagadnieniom związanym z podatkiem u źródła, cenami transferowymi, optymalizacją podatkową czy zorganizowaną przestępczością podatkową (choć oczywiście wciąż wiele kontroli prowadzonych jest bez wyraźnego celu).

Co to oznacza dla przedsiębiorców? Dzisiaj skuteczne zarządzanie funkcją podatkową staje się kluczowym aspektem prowadzenia firmy. Regularne audyty (czy też przeglądy podatkowe), regulaminy i procedury mogą realnie zabezpieczyć interesy przedsiębiorstwa i ograniczyć ryzyka związanych z zakwestionowaniem rozliczeń podatkowych i odpowiedzialnością osób zajmujących się takimi rozliczeniami.

Liczba przeprowadzonych czynności sprawdzających

Wykres 1.1

Liczba przeprowadzonych czynności sprawdzających w zakresie VAT, CIT, PIT i akcyzy



Czynności sprawdzające nadal na topie

W latach 2021-2025 przeprowadzono łącznie ponad 10,6 mln czynności sprawdzających w zakresie VAT, CIT, PIT oraz akcyzy (przy nieco ponad 12,4 mln czynności sprawdzających ogółem). Uwzględniając dane od 2019 r., liczba ta przekracza już 14,5 mln.

Aż 85% wszystkich czynności sprawdzających przeprowadzonych w latach 2021-2025 dotyczyło VAT, CIT, PIT lub akcyzy.

Po rekordowym 2021 r., w którym przeprowadzono 2,4 mln czynności sprawdzających, w 2022 r. odnotowano spadek o ponad 23% – do poziomu 1,9 mln. Od tego momentu liczba prowadzonych czynności ponownie systematycznie rośnie, choć wynik z 2025 r. jeszcze nie przekroczył tego z 2021 r.

W samym 2025 r. przeprowadzono niemal 2,3 mln czynności sprawdzających, co stanowi najwyższy wynik od 2022 r. Oznacza to średnio:

- **9 163 czynności dziennie,**
- **1 145 czynności na godzinę.**

Utrzymany trend wzrostowy

Od 2022 r. liczba czynności sprawdzających realizowanych każdego roku systematycznie wzrasta. W 2025 r. przeprowadzono ich o 10% więcej niż rok wcześniej i o 23% więcej niż w 2022 r.

Ten trend nie jest zaskoczeniem – skarbówka od lat stawia właśnie na tę formę weryfikacji rozliczeń podatników. Z perspektywy fiskusa trudno się temu dziwić – w porównaniu z tradycyjnymi kontrolami, czynności sprawdzające są znacznie szybsze, tańsze i – jak się również okazuje – w skali globalnej bardziej efektywne.

Wiele wskazuje na to, że w kolejnych latach trend wzrostowy zostanie utrzymany. Potwierdzają to również komunikaty prasowe oraz publiczne wypowiedzi przedstawicieli Ministerstwa Finansów, którzy regularnie podkreślają dużą rolę czynności sprawdzających w systemie nadzoru podatkowego.

W 2025 r. co minutę otwierano średnio 19 nowych czynności sprawdzających.

VAT, PIT... i długo nic

W ramach czynności sprawdzających najczęściej weryfikowane są rozliczenia VAT i PIT (z przewagą dla VAT). W latach 2021-2025 średnio tylko 1 na 10 czynności dotyczyła CIT lub akcyzy.

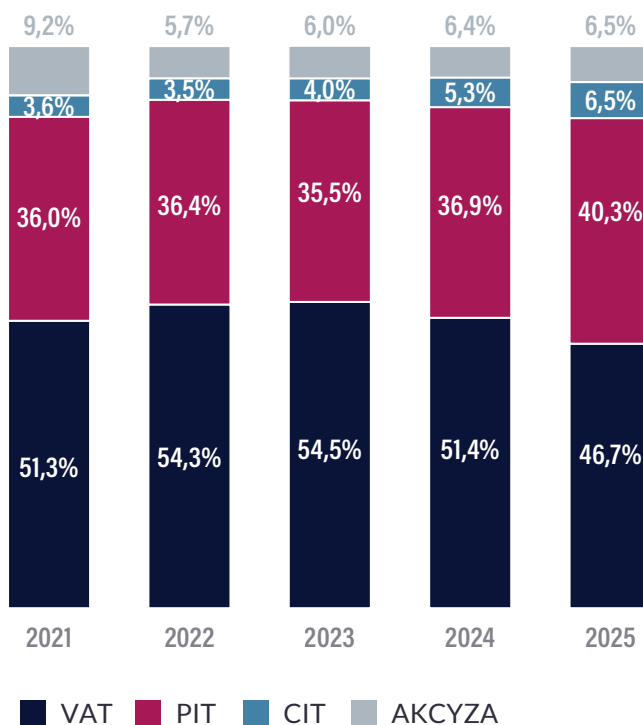
Choć to właśnie VAT niezmiennie pozostaje głównym obszarem zainteresowania organów podatkowych, liczba czynności prowadzonych w tym zakresie utrzymuje się na względnie stabilnym poziomie i rośnie jedynie nieznacznie. Pomiedzy 2024 r. a 2025 r. wzrost liczby czynności dotyczących VAT był praktycznie niezauważalny.

Znacznie większą dynamikę odnotowano natomiast w przypadku podatków dochodowych. W 2025 r. (w porównaniu z 2024 r.) liczba czynności sprawdzających dotyczących CIT wzrosła o ok. 34%, a PIT o ok. 20%. W przypadku akcyzy wzrost wyniósł ok. 12%.

Może to wskazywać na stopniowe przesuwanie uwagi organów podatkowych w kierunku podatków dochodowych. Przy czym, pomimo systematycznego wzrostu liczby czynności w tym obszarze, skala weryfikacji w zakresie CIT nadal pozostaje relatywnie niska. Wnioski te pozostają spójne z obserwacjami przedstawionymi przez nas już w pierwszej edycji raportu.

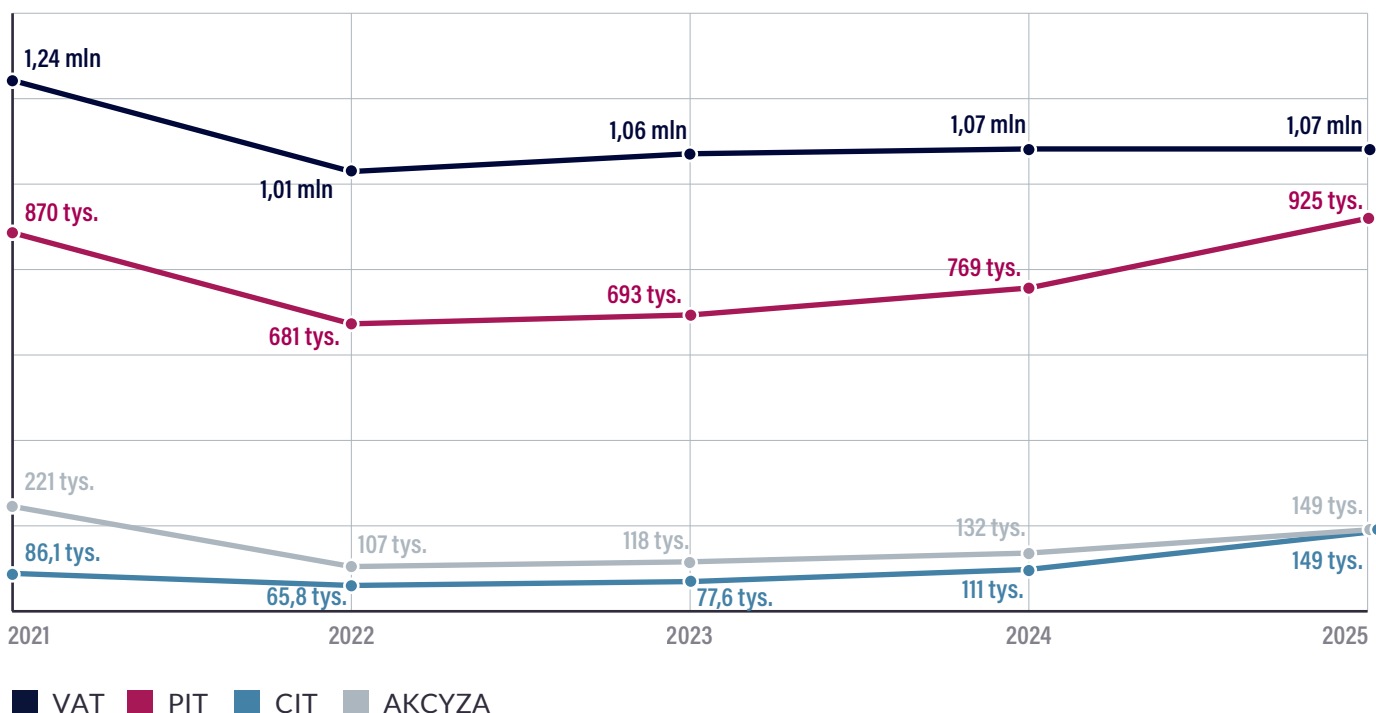
Wykres 1.2

Udział poszczególnych podatków w czynnościach sprawdzających



Wykres 1.3

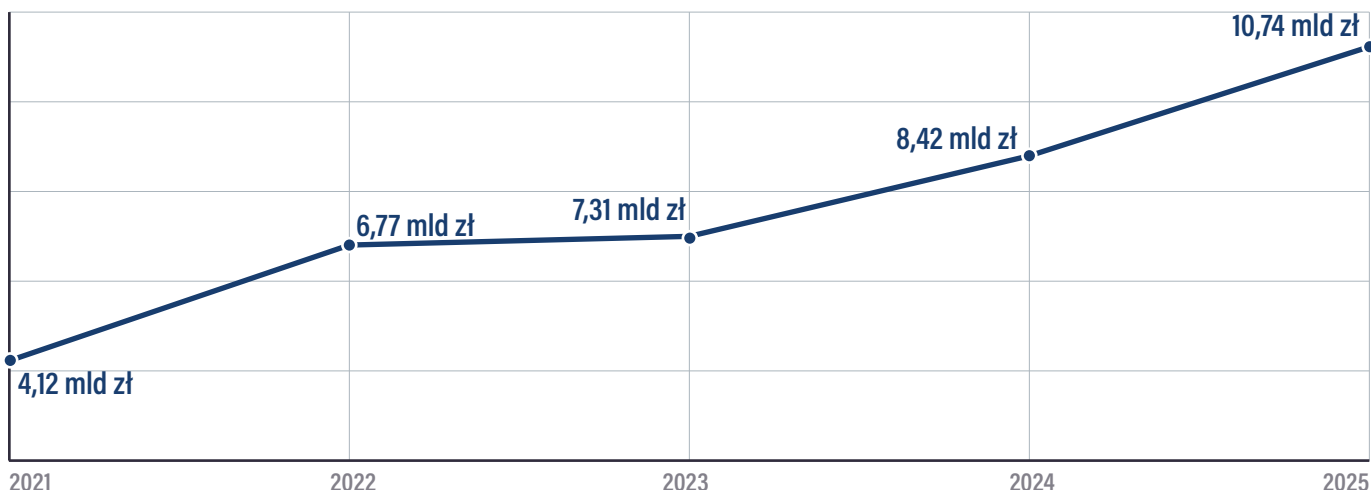
Liczba przeprowadzonych czynności sprawdzających dotyczących poszczególnych podatków



Kwoty ustaleń z czynności sprawdzających

Wykres 1.4

Wartość stwierdzonych zaległości w czynnościach sprawdzających w zakresie VAT, CIT, PIT i akcyzy



Kolejny rekord ustaleń pobity w 2025 r.

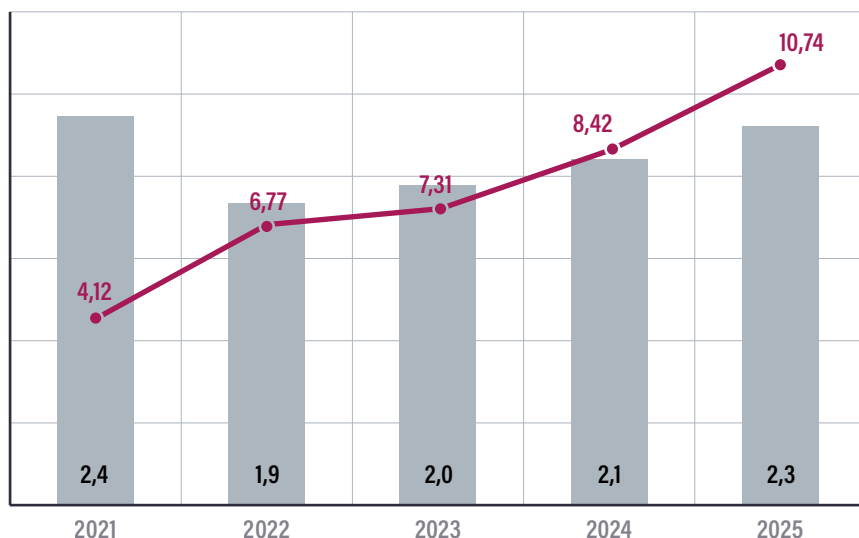
W 2025 r. padł kolejny rekord w zakresie kwoty zaległości podatkowych stwierdzonych w ramach czynności sprawdzających dotyczących VAT, CIT, PIT i akcyzy – było to prawie 11 mld zł. Oznacza to wzrost o ponad 25% w porównaniu z 2024 r. (który był do tej pory rekordowy).

W latach 2021-2025 łącznie stwierdzono ponad 37 mld zł zaległości podatkowych z czynności sprawdzających w zakresie VAT, CIT, PIT i akcyzy (i ponad 38,8 mld zł ze wszystkich czynności sprawdzających przeprowadzonych w tym okresie). Za prawie 1/3 tej kwoty odpowiada wartość ustaleń tylko z 2025 r.

Każdego roku coraz więcej ustaleń w ramach czynności sprawdzających

Kwoty zaległości podatkowych ustalanych w ramach czynności sprawdzających z roku na rok wyraźnie rosną, co potwierdza ich efektywność.

W 2021 r. przeprowadzono najwięcej czynności sprawdzających, ale to właśnie w 2025 r. stwierdzono najwięcej zaległości.



Wykres 1.5

Liczba czynności oraz kwota ustalonych uszczupleń w zakresie VAT, CIT, PIT i akcyzy

■ kwota ustaleń [mld zł]
■ liczba czynności sprawdzających [mln zł]

Dynamika wzrostu

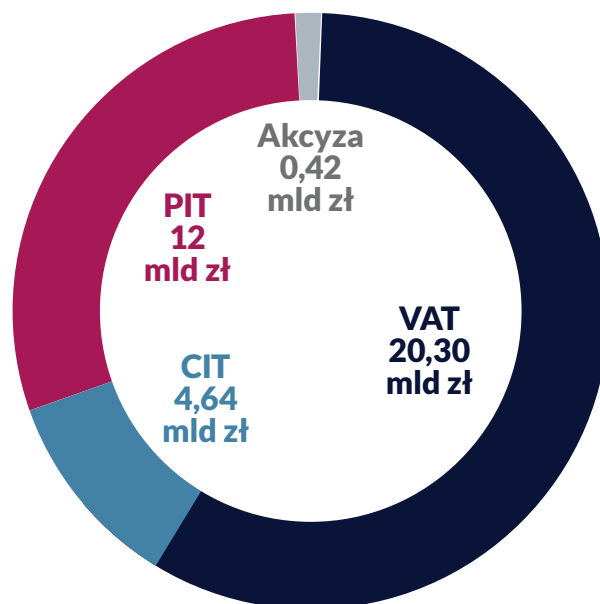
W latach 2021-2025 doszło do zmian w dynamice wzrostu liczby przeprowadzanych czynności sprawdzających oraz kwot stwierdzanych zaległości podatkowych.

Po spadku liczby czynności w 2022 r., organy podatkowe stopniowo odbudowują skalę prowadzonych działań. Choć liczba czynności sprawdzających przeprowadzonych w latach 2022-2025 wzrosła o ok. 23%, to wartość ustalonych zaległości podatkowych zwiększyła się w tym samym czasie o blisko 59%. Oznacza to, że efektywność czynności sprawdzających rosła znacznie szybciej niż ich liczba.

W 2025 r. przeprowadzono o 5% mniej czynności sprawdzających niż w 2021 r., ale wysokość ustaleń dokonanych w 2025 r. przewyższyła tę z 2021 r. aż o 160%.

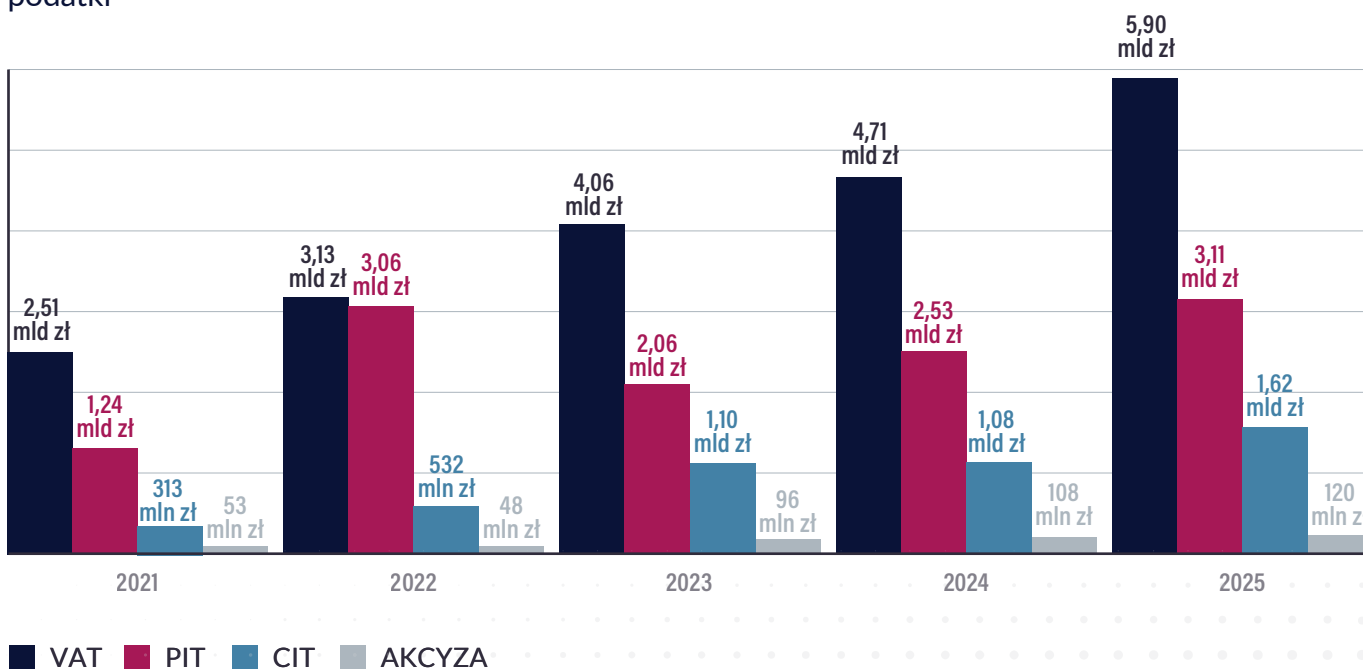
Wykres 1.6

Łączna wartość uszczupień wykrytych w ramach czynności sprawdzających w latach 2021-2025



Wykres 1.7

Wartość uszczupień wykrytych w ramach czynności sprawdzających w rozbiu na poszczególne podatki



W ustaleniach króluje VAT i PIT

Podobnie jak w przypadku liczby przeprowadzonych czynności sprawdzających, również w zakresie stwierdzanych zaległości podatkowych dominuje VAT i PIT. W latach 2021-2025 sam VAT odpowiadał za 54% wartości wszystkich ustaleń stwierdzanych w ramach czynności sprawdzających.

Łącznie zaległości stwierdzone w ramach czynności sprawdzających dotyczących VAT i PIT stanowiły aż 86% wartości wszystkich ustaleń w analizowanych podatkach.

Dużo mniejsze znaczenie miały pozostałe podatki. CIT odpowiadał za 12% wartości wszystkich ustaleń, natomiast akcyza – jedynie za 1%.

Największe wzrosty w CIT

Porównując dane z 2025 r. do 2021 r., największe wzrosty odnotowano właśnie w ramach CIT – aż o 417%!

Na kolejnych miejscach znalazły się PIT (wzrost o 150%), VAT (wzrost o 135%) i akcyza (wzrost o 125%).

Kwoty ustaleń odpowiadają liczbie czynności sprawdzających

Struktura stwierdzanych zaległości podatkowych w dużej mierze odzwierciedla strukturę przeprowadzanych czynności sprawdzających.

Tabela 1.8

	Udział podatku w liczbie przeprowadzonych czynności sprawdzających w latach 2021-2025	Udział podatku w stwierdzonych zaległościach podatkowych w latach 2021-2025
VAT	51%	54%
CIT	5%	13%
PIT	37%	32%
Akcyza	7%	1%

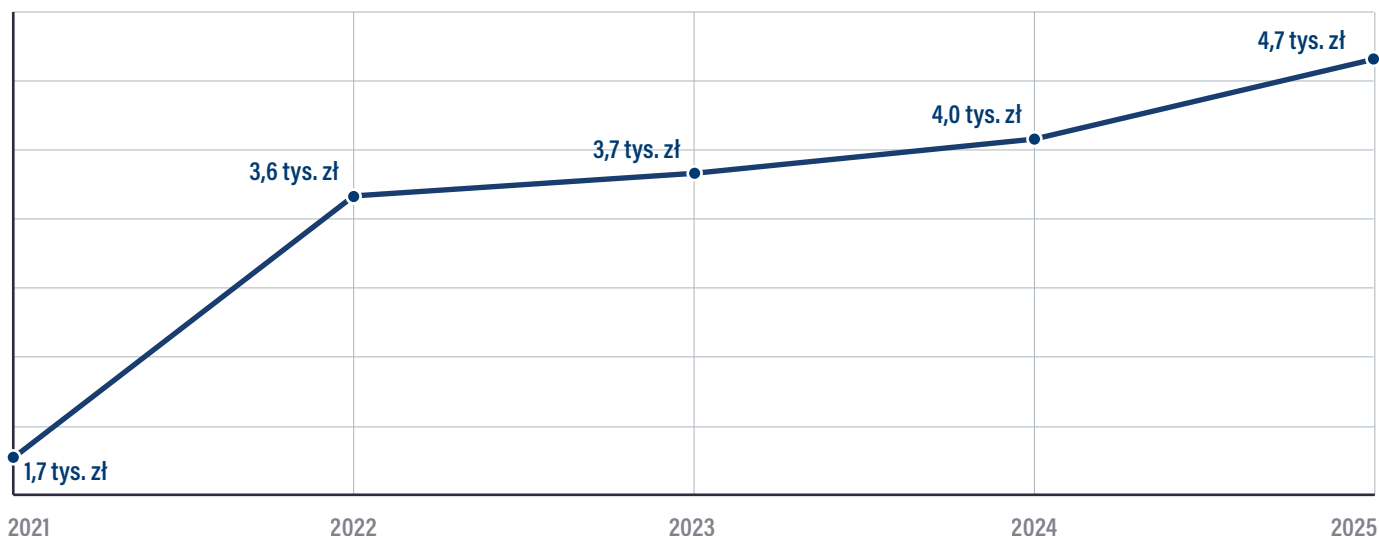
W praktyce oznacza to, że skoro czynności sprawdzające koncentrują się głównie na VAT i PIT, to właśnie w tych podatkach identyfikowana jest największa część zaległości podatkowych.

W tym względzie warto zwrócić uwagę na CIT. Relatywnie niski poziom weryfikacji tego podatku od lat budzi wątpliwości ekspertów i rodzi pytania o to, czy organy podatkowe pełnią wystarczający (efektywny) nadzór nad poborem tego podatku. Jednocześnie – mimo małej liczby czynności sprawdzających w tym zakresie – dość znacząca jest wartość zaległości podatkowych stwierdzanych w trakcie tych działań (13%).

Efektywność czynności sprawdzających

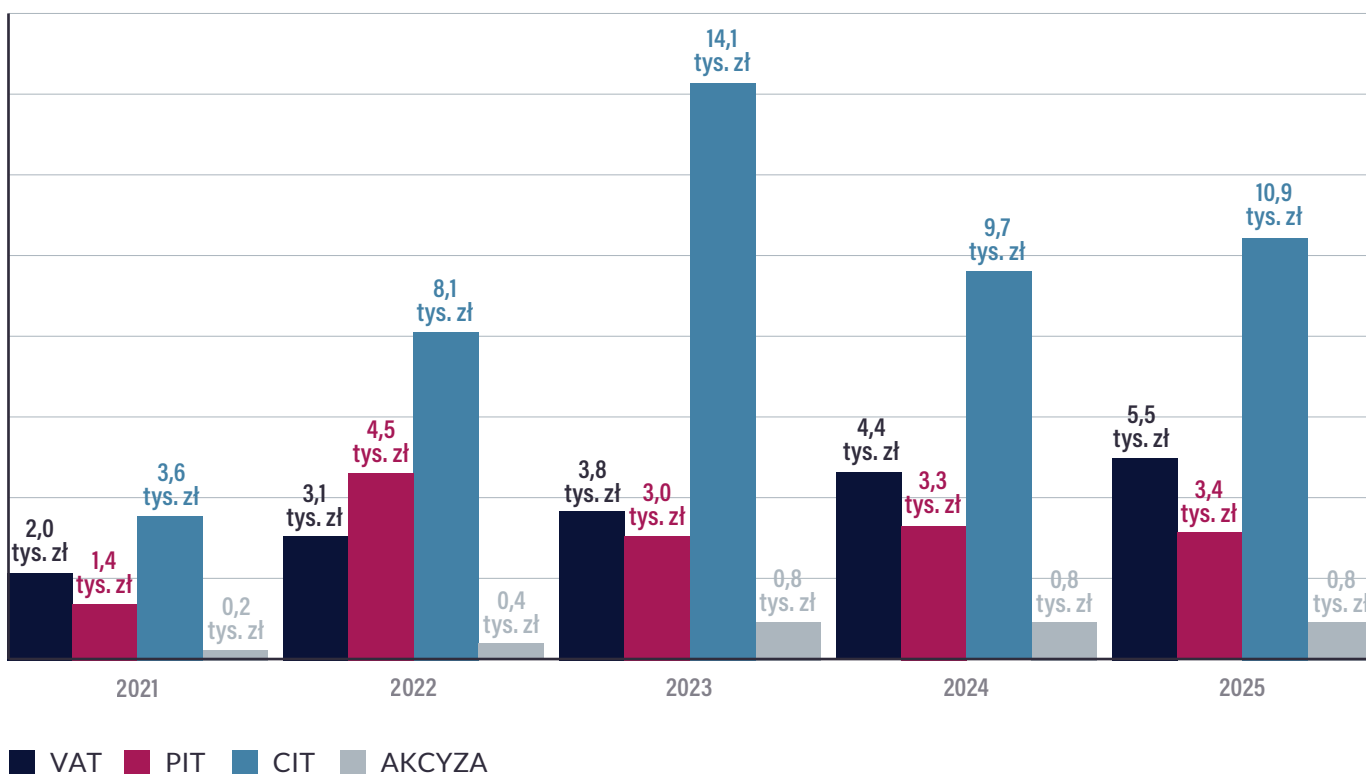
Wykres 1.9

Łączne stwierdzone zaległości podatkowe na każdą przeprowadzoną czynność sprawdzającą w zakresie VAT, CIT, PIT i akcyzy



Wykres 1.10

Stwierdzone zaległości podatkowe na każdą przeprowadzoną czynność sprawdzającą w rozbiciu na poszczególne podatki



Stale rośnie efektywność czynności sprawdzających

Od 2021 r. systematycznie rosną kwoty zaległości podatkowych przypadających na każdą przeprowadzoną czynność sprawdzającą w zakresie VAT, CIT, PIT i akcyzy.

W 2021 r. średnia kwota zaległości ustalana w ramach jednej czynności wynosiła 1 705 zł, natomiast w 2025 r. było to już 4 681 zł. Jest to ponad 2,5-krotny wzrost!

Co istotne, liczba przeprowadzonych czynności sprawdzających w 2021 r. i 2025 r. pozostawała na podobnym poziomie (odpowiednio 2,42 mln i 2,30 mln). Dane te mogą wskazywać, że organy podatkowe coraz skuteczniej typują podmioty do weryfikacji oraz lepiej wykorzystują dostępne narzędzia analityczne.

Najbardziej efektywne czynności w CIT...

Najwyższe ustalenia w przeliczeniu na jedną czynność sprawdzającą co roku dotyczą CIT. W latach 2021-2025 średnia wartość ustaleń w tym podatku wyniosła 9 481 zł, przy rekordowym 2023 r., w którym osiągnęła poziom 14 149 zł. Dla porównania średnia wartość ustaleń przypadających na jedną czynność sprawdzającą wynosiła dla VAT 3 716 zł, dla PIT 3 048 zł, zaś dla akcyzy 582 zł.

W przypadku pozostałych podatków efektywność czynności sprawdzających zmieniała się na przestrzeni lat. W ramach VAT wartość ustaleń przypadających na jedną czynność sprawdzającą rosła systematycznie przez cały analizowany okres – z 2 026 zł w 2021 r. do 5 496 zł w 2025 r. Jest to niemal 3-krotny wzrost skuteczności czynności w tym obszarze.

Z kolei w PIT po wyraźnym wzroście w 2022 r. (z 1 429 zł w 2021 r. do 4 501 zł w 2022 r.) odnotowano spadek w kolejnych latach. Przy czym poziom ustaleń co roku pozostaje wyższy niż w 2021 r.

...a najmniej w akcyzie

Kwoty ustaleń przypadających na jedną czynność sprawdzającą w podatku akcyzowym pozostają wyraźnie niższe niż w przypadku pozostałych podatków.

W 2021 r. średnia wartość ustaleń wynosiła zaledwie 240 zł, w 2022 r. wzrosła do 444 zł, a od 2023 r. utrzymuje się na relatywnie stabilnym poziomie nieco powyżej 800 zł.

Na tle VAT, PIT i CIT efektywność czynności sprawdzających w obszarze akcyzy pozostaje więc mocno ograniczona, co może wynikać zarówno ze specyfiki samego podatku, jak i mniejszej skali prowadzonych działań w tym obszarze.

Rozdział 2

Czynności sprawdzające okiem przedsiębiorców

Wnioski dla ustawodawcy

Kluczowe wnioski



Przemysław Pruszyński

Dyrektor Departamentu Podatkowego |
Sekretarz Rady Podatkowej | Doradca
podatkowy

Analiza wyników badania ankietowego przeprowadzonego przez nas wśród przedsiębiorców wskazuje na generalną pozytywną ocenę czynności sprawdzających. Ich głównymi zaletami są szybkość i elastyczność. Ankietowani nie oczekują zmian, które miałyby bardziej sformalizować kontakty podatników z organami podatkowymi, niemniej wskazują, że pewne standardy w komunikacji powinny być zachowane. Jest to tym bardziej ważne, że czynności sprawdzające są powszechnie stosowaną procedurą „kontroli” prawidłowości wypełniania obowiązków podatkowych – w ostatnich pięciu latach zetknęło się z nimi aż 91,3% respondentów.

Ogólnie kontakt z organami podatkowymi w ramach czynności sprawdzających nie jest problemem. Więcej krytycznych ocen otrzymały niedookreślone ramy proceduralne, jak np. brak ograniczenia licznych weryfikacji prowadzonych u jednego podatnika w roku podatkowym. Ich duża liczba może powodować nadmierne i tym samym nieakceptowalne obciążenie. Cieszy relatywnie dobra ocena pracy urzędników skarbowych – 47,1% odpowiedzi pozytywnych i 27,9% neutralnych, wobec 15,4% ocen negatywnych.

W zakresie oceny poszczególnych elementów czynności sprawdzających na pierwszy plan wysuwa się potrzeba formalnego „domknięcia” procedury. Najwięcej wskazań uzyskały postulaty informowania o zakończeniu czynności (89,5%), przekazywania dokumentu z wynikiem i ustaleniami (87,5%) oraz formalnego informowania o rozpoczęciu czynności (81,8%). Wyniki te należy odczytywać jako wyraz oczekiwania elementarnego standardu informacyjnego, a nie postulat nadmiernej formalizacji. Przedsiębiorcy akceptują szybki i odformalizowany charakter

czynności sprawdzających, ale oczekują, że skoro organ inicjuje weryfikację i żąda dokumentów lub wyjaśnień, podatnik powinien otrzymać jasną informację, czy sprawa została zakończona i z jakim rezultatem.

W przeciwnym razie czynności sprawdzające pozostają procedurą efektywną dla organu, lecz nieprzejrzystą dla podatnika.

Równie istotny jest drugi obszar – czas trwania czynności i ich powtarzalność. Wyniki ankiety pokazują, że przedsiębiorcy nie kwestionują elastyczności procedury, bieżących kontaktów mailowych i telefonicznych z urzędnikami, lecz nie mogą one trwać w nieskończoność. Za określeniem maksymalnego czasu trwania czynności opowiedziało się 85,5% respondentów, za informowaniem o planowanej dacie zakończenia – 81,7%, a 80,7% poparło zasadę, zgodnie z którą pozytywny wynik czynności powinien wiązać organ podatkowy w przyszłości. Uzyskane wyniki to wyraźny postulat zwiększenia stabilności sytuacji podatnika. Przedsiębiorcy akceptują bieżący kontakt z administracją skarbową w ramach czynności sprawdzających jako alternatywę dla kontroli podatkowej bądź celno-skarbowej, ale nie akceptują sytuacji, w której czynności te formalnie nigdy się nie kończą, a ten sam zakres rozliczenia może być ponownie weryfikowany bez ujawnienia nowych okoliczności uzasadniających ponowną weryfikację.

Ważne dla podatników jest zachowanie właściwych granic tej procedury. Respondenci w większości sprzeciwiają się rozszerzaniu uprawnień organów w ramach czynności sprawdzających – 61,5% nie popiera szerszych uprawnień dowodowych, a 72,1% nie zgadza się na przesłuchiwanie świadków i stron oraz dokonywanie oględzin. Jest to stanowisko logiczne i spójne z całością badania. Przedsiębiorcy nie odrzucają skutecznej weryfikacji, lecz oczekują, aby zakres instrumentów organu odpowiadał charakterowi procedury. Innymi słowy, czynności sprawdzające mają pozostać prostym i szybkim narzędziem służącym wyjaśnieniu wątpliwości i przedstawieniu wyjaśnień przez podatnika, a nie być „ukrytą kontrolą” prowadzoną bez gwarancji procesowych

Ważnym postulatem, który wyłania się po przeprowadzeniu badania jest rezygnacja z podwyższonej stawki odsetek przy oczywistych omyłkach lub przesunięciu faktury między okresami (aż 93,3% odpowiedzi popierających). Dodatkowo 87,5% respondentów opowiada się za ograniczeniem naliczania odsetek po upływie trzech lat, jeżeli organ podatkowy wcześniej nie wszczął czynności, a 80,8% za ograniczeniem odpowiedzialności karnoskarbowej przy złożeniu pierwotnej deklaracji podatkowej w wyniku czynności. Odpowiedzi dotyczące ograniczenia dolegliwości sankcji za nieprawidłowości ujawnione w wyniku czynności sprawdzających nie są oczekiwaniem pobłażliwości wobec błędów, ale postulatem zachowania proporcjonalności. Ujawnienie oczywistej omyłki w ramach szybkiej procedury weryfikacyjnej nie powinno powodować analogicznej sankcji, jak w przypadku poważnych nadużyć.

Całość zagadnień poruszonych w ankiecie oraz uzyskane odpowiedzi wskazują na spójny kierunek oczekiwanych zmian: więcej przewidywalności, większą przejrzystość i pewne zakończenie procedury, ale bez odbierania czynnościom sprawdzającym ich podstawowej zalety, czyli szybkości i elastyczności. To właśnie ten balans – między sprawnością fiskusa a pewnością prawa po stronie przedsiębiorcy – stanowi główny przekaz dokument i najważniejszy wniosek *de lege ferenda*.

Przemysław Pruszyński

Dyrektor Departamentu Podatkowego |
Sekretarz Rady Podatkowej | Doradca podatkowy

Wprowadzenie do wyników ankiety

Czynności sprawdzające są dziś podstawowym narzędziem bieżącej weryfikacji rozliczeń podatkowych. Organy podatkowe korzystają z nich chętnie, ponieważ pozwalają szybko zweryfikować deklaracje, dokumenty lub wybrane transakcje bez wszczynania kontroli podatkowej, kontroli celno-skarbowej albo postępowania podatkowego. Również podatnicy doceniają tę formę – pozwalają one na uniknięcie długotrwałych i uciążliwych form badania rozliczeń, a kontakt z urzędnikami oceniają zasadniczo jako dobry.

Choć Ordynacja podatkowa poświęca czynnościom sprawdzającym cały Dział V, to jednak nie zawiera nawet ich legalnej definicji. Ustawa w sposób dość ogólny wskazuje jedynie cele tych czynności, sprowadzające się do wstępnej weryfikacji:

- **poprawności rozliczeń,**
- **terminowości deklaracji i wpłat,**
- **formalnej poprawności dokumentów oraz ich zgodności ze stanem faktycznym.**

Na tym w praktyce ustawodawca poprzestał. To oznacza, że zakres kwestii, które mogą być badane w ramach tych czynności jest niedookreślony. Przepisy milczą również o sprawach, które dla podatników są ważne: kiedy czynności formalnie się zaczynają, jak długo mogą trwać, czy i jak organ informuje o ich zakończeniu oraz czy kończą się sporządzeniem oficjalnego dokumentu z wynikiem.

Te „przemilczenia” nierzadko bywają wygodne. Odformalizowane czynności sprawdzające pozwalają wyjaśnić bez zbędnej zwłoki drobne rozbieżności związane z wykonywaniem obowiązków fiskalnych. Istnieje jednak druga strona medalu – tam, gdzie ustawa milczy lub użyto w niej zwrotów nieostrych – może pojawić się niepewność i pokusa dowolności w działaniu. W praktyce może to oznaczać różne podejście poszczególnych organów podatkowych do prowadzenia czynności sprawdzających, brak informacji zwrotnej dla podatników, ponawianie czynności w tej samej sprawie i niepewność czy procedura wciąż się toczy, czy też została zakończona.

Czynności sprawdzające są najczęstszą formą weryfikacji rozliczeń. Z jednej strony są one zasadniczo dobrze oceniane przez podatników i pozwalają uniknąć długotrwałych kontroli, jednak z drugiej strony jest to obszar „najłabiej” uregulowany. Tam, gdzie przepisy milczą lub są zbyt ogólne, pojawia się dowolność – i to tę dowolność przedsiębiorcy odczuwają najmocniej.

Dane pokazują, że musimy liczyć się z dalszym zwiększaniem roli tych czynności. Jednocześnie od dłuższego czasu pojawiają się coraz wyraźniejsze głosy (zarówno ze strony Ministerstwa, jak i podatników), wskazujące na potrzebę wprowadzenia nowych przepisów, które będą bardziej szczegółowo regulowały podstawowe kwestie związane z ich prowadzeniem.

Dlatego oddaliśmy głos tym, którzy stykają się z czynnościami sprawdzającymi na co dzień. Zapytaliśmy przedsiębiorców, co w tej procedurze działa, a co wymaga doprecyzowania. To zagadnienie – choć do tej pory mało widoczne w debacie publicznej – dotyczy realnego bezpieczeństwa prowadzenia biznesu.

Mamy nadzieję, że głos przedsiębiorców będzie punktem wyjścia do zapowiadanych zmian w przepisach, które będą uwzględniać nie tylko perspektywę fiskusa, ale również podatników. Jesteśmy u progu rewolucji i monitoringu podatkowego 24/7, a czynności sprawdzające już są najważniejszą procedurą badania rozliczeń na bieżąco. Dobrze, gdyby przepisy nadały za rzeczywistością i przewidywały odpowiednie standardy przejrzystości, proporcjonalności i pewności prawa.

Punkt wyjścia: powszechne doświadczenie i umiarkowanie dobra ocena

Wyniki przeprowadzonej wśród przedsiębiorców ankiety warto czytać na tle realnego doświadczenia respondentów. Aż 91,3% z nich miało w ostatnich pięciu latach styczność z czynnościami sprawdzającymi. Odpowiedzi ankietowanych nie mają więc charakteru tylko teoretycznego, lecz są perspektywą osób zawodowo zajmujących się rozliczeniami fiskalnymi oraz tzw. „dużych” podatników.

Sama ocena pracy urzędników w ramach tych czynności jest pozytywna. Działania organów podczas czynności dobrze lub bardzo dobrze oceniło 47,1% respondentów, neutralnie – 27,9%, a źle lub bardzo źle – 15,4% (9,6% nie miało zdania). Krytyczne postulaty z dalszej części ankiety nie są zatem wyrazem niezadowolenia z kontaktu z urzędnikami, lecz dotyczą bardziej samej procedury.

„Zdecydowanie lepiej mieć czynności sprawdzające niż kontrole UCS/US. Moje doświadczenia są pozytywne. Z uwagi na fakt, że po stronie KAS rozwinęła się analityka, czynności sprawdzające będą coraz powszechniejsze.

– z wypowiedzi przedsiębiorcy w ankiecie

„Z mojej perspektywy czynności sprawdzające są raczej prowadzone w sposób profesjonalny i rzetelny przez aparat skarbowy (choć są wyjątki). Z plusów: przyspieszają analizę dokonywaną przez urzędników, a co za tym idzie – zwrot podatku.

– z wypowiedzi przedsiębiorcy w ankiecie

Postulaty związane z rozpoczęciem, zakończeniem i wynikiem czynności sprawdzających

Wykres 2.1

Postulaty związane z doręczeniem oficjalnej informacji o rozpoczęciu, zakończeniu i wyniku czynności sprawdzających

Podatnicy powinni być formalnie informowani o rozpoczęciu wobec nich czynności sprawdzających.



Podatnicy powinni być formalnie informowani o zakończeniu prowadzonych wobec nich czynności sprawdzających.



Podatnicy powinni otrzymywać formalny dokument potwierdzający przeprowadzenie czynności sprawdzających, np. protokół lub adnotację, wraz z informacją o wyniku i ustaleniach.



Czynności najczęściej zaczynają się od wezwania

Czynności sprawdzające są procedurą mało sformalizowaną. Organ podatkowy nie doręcza pisma wszczynającego, a podmiot poddany czynnościom najczęściej dowiaduje się o nich dopiero z chwilą otrzymania wezwania. Podatnik nie zawsze wie, czy chodzi o jednorazowe uzupełnienie dokumentów, czy o szerszą weryfikację określonego obszaru rozliczeń.

Taki model bywa efektywny przy prostych sprawach. Trudność pojawia się, gdy czynności obejmują większą liczbę dokumentów, kolejne wezwania albo bardziej złożone zagadnienia. Wtedy brak formalnej informacji o rozpoczęciu i zakresie czynności utrudnia zarządzanie sprawą po stronie przedsiębiorców.

Informacja zwrotna ma znaczenie dla przedsiębiorców

Najwyższe poparcie w tej grupie zagadnień uzyskał postulat formalnego informowania o zakończeniu czynności – 89,5% odpowiedzi pozytywnych. Niewiele niżej oceniono przekazywanie formalnego dokumentu z wynikiem i ustaleniami – 87,5%. Formalnego informowania o rozpoczęciu czynności oczekuje 81,8% respondentów.

Respondentom zależy więc przede wszystkim na informacji zwrotnej. Skoro organ żąda dokumentów i wyjaśnień, podatnik powinien też dowiedzieć się, czy sprawa się zakończyła i czy stwierdzono nieprawidłowości.

Nieco większy formalizm może zwiększyć pewność

Postulat formalnego rozpoczęcia, zakończenia i udokumentowania wyniku czynności nie musi oznaczać rozbudowania procedury do poziomu kontroli podatkowej. Można go rozumieć jako wprowadzenie podstawowego standardu informacyjnego, który ułatwiłby zarządzanie dokumentacją czy terminami, a zarazem nie ograniczałby istotnie sprawności działania organów. Te bowiem, wraz z rozwojem technologii informatycznych i sztucznej inteligencji, uzyskały szereg narzędzi do sprawniejszego wykonywania swoich ustawowych zadań.

Czynności sprawdzające mogą być efektywną alternatywą dla kontroli, jeżeli pozwalają szybko wyjaśnić wątpliwości. Aby tak było podatnik powinien móc ustalić, kiedy weryfikacja została zakończona i czy organ uznaje sprawę za wyjaśnioną.

” Po czynnościach sprawdzających brakuje mi informacji zwrotnej. Przesłałam wyjaśnienia, obliczenia i dokumenty i nie wiem, co z tego wynika.

– z wypowiedzi przedsiębiorcy w ankiecie

” Rzeczywiście byłoby dobrze, gdyby po wykonaniu czynności sprawdzających podatnik otrzymywał informację (w jakiegokolwiek formie), że czynności zakończono.

– z wypowiedzi przedsiębiorcy w ankiecie

Postulaty związane z czasem trwania i powtarzalnością czynności sprawdzających

Wykres 2.2

Postulaty związane z ograniczeniem przewlekłości i powtarzalności czynności sprawdzających

Podatnicy powinni być informowani o planowanej dacie zakończenia weryfikacji w formie czynności sprawdzających, tak jak ma to obecnie miejsce np. w przypadku postępowań podatkowych.



Przepisy powinny określać maksymalny czas trwania czynności sprawdzających.



W trakcie czynności sprawdzających podatnicy powinni mieć narzędzia, które będą prowadzić do przyspieszenia ich zakończenia, np. ponaglenie.



Ustawodawca powinien wprowadzić limit liczby czynności sprawdzających w danym okresie, np. roku lub kwartale, którego przekroczenie będzie oznaczało brak możliwości prowadzenia dalszych czynności.



Ustawodawca powinien wprowadzić zakaz ponownego wszczęcia czynności sprawdzających w tym samym zakresie i okresie, co wcześniej.



W przypadku pozytywnego zakończenia czynności sprawdzających w danym obszarze, czyli niestwierdzenia nieprawidłowości, organy podatkowe nie powinny mieć możliwości zmiany tego stanowiska w ramach ewentualnych późniejszych kontroli lub postępowań.



Brak ustawowych limitów czasu trwania

Ordynacja podatkowa nie określa maksymalnego czasu trwania czynności sprawdzających. Organ nie ma też obowiązku informowania o planowanym terminie ich zakończenia ani o przyczynach wydłużenia weryfikacji. W praktyce część spraw kończy się szybko.

Zdarzają się jednak sytuacje, w których organ po pewnym czasie ponownie zwraca się o dodatkowe informacje lub dokumenty.

Z punktu widzenia organów skarbowych taki model daje dużą elastyczność. Z perspektywy podatnika może natomiast utrudniać ustalenie czy procedura wobec niego jest nadal w toku, czy została już zamknięta.

Oczekiwanie większej przewidywalności

Respondenci wyraźnie popierają rozwiązania porządkujące czas i powtarzalność czynności. Spośród najwyższej ocenionych postulatów z tego obszaru 85,5% opowiada się za określeniem maksymalnego czasu trwania czynności, a 81,7% za informowaniem o planowanej dacie zakończenia. Istotne poparcie uzyskały także: zakaz ponownego wszczęcia czynności w tym samym zakresie i okresie – 78,9% oraz zasada, zgodnie z którą pozytywny wynik czynności powinien wiązać organ w przyszłości – 80,7%.

Oczekiwania koncentrują się zatem wokół trzech zagadnień: ram czasowych czynności, ograniczenia ponownej weryfikacji tego samego zakresu i nadania znaczenia ich pozytywnemu (lub negatywnemu) zakończeniu.

„Pojawiają się czynności, które w kolejnych zeznaniach powielają już pytania i ustalenia, które zostały wyjaśnione wcześniej.

– z wypowiedzi przedsiębiorcy w ankiecie

„Otrzymywaliśmy dalsze zapytania do sprawy nawet po kilku miesiącach od wysłania wymaganej dokumentacji lub nie otrzymywaliśmy żadnej informacji zwrotnej ani zapytań do przesłanej dokumentacji.

– z wypowiedzi przedsiębiorcy w ankiecie

„Powinniśmy dążyć do sformalizowania wyniku czynności sprawdzających, tak aby był on jasny dla obu stron i wiążący dla organu podatkowego – w przypadku niestwierdzenia nieprawidłowości organ nie powinien mieć możliwości badania tego samego okresu, chyba że wyjdą nieznane dotychczas okoliczności w sprawie danego podatku.

– z wypowiedzi przedsiębiorcy w ankiecie

Co istotne – wyniki ankiety pokazują, że najmniej istotnymi postulatami w tym zakresie są:

- wprowadzenie mechanizmów przyspieszenia zakończenia czynności sprawdzających (np. ponaglenie),
- ograniczenie liczby czynności sprawdzających w danym roku.

To pokazuje, że podatnicy zasadniczo doceniają elastyczność tych procedur. Są one lepszym rozwiązaniem niż uczestnictwo w kontroli celno-skarbowej, wobec czego przedsiębiorcy mogą pogodzić się z ich częstotliwością oraz pewnymi opóźnieniami w ich zakończeniu.

Należy przy tym podkreślić, że niektórzy podatnicy zwracali uwagę na to, że czynności sprawdzających jest po prostu za dużo, przez co w istotny sposób zakłócają prowadzenie działalności gospodarczej. Dla części przedsiębiorców istotne jest ograniczenie liczby czynności sprawdzających w danym roku. Ważne jest również to, żeby wyznaczane przez organy podatkowe terminy uwzględniały poziom nakładów pracy, które są wymagane do sporządzenia odpowiedzi na wezwania.

„Jest ich zdecydowanie za dużo, mają krótkie terminy na udzielenie odpowiedzi – zwykle 3-7 dni. Zakłócają znacząco pracę biznesu i zespołów finansowych, a często dotyczą faktur o wartości 200-1000 zł.

– z wypowiedzi przedsiębiorcy w ankiecie

„Wezwania standardowo przewidują 7 dni na przedłożenie dokumentacji i wyjaśnień. Zakresy są obszerne i zwykle formułowane jako „wszelka dokumentacja” bez uwzględnienia zakresu prowadzonej działalności. Czynności sprawdzające są wszczynane równolegle w tych samych obszarach dla różnych okresów.

– z wypowiedzi przedsiębiorcy w ankiecie

Szybka procedura powinna mieć czytelne zakończenie

Nie chodzi o ograniczenie możliwości działania organów, lecz o doprecyzowanie podstawowych reguł. Mniej formalna procedura może pozostać elastyczna, powinna jednak dawać pewność, że ten sam zakres i okres nie będą bez uzasadnienia weryfikowane wielokrotnie.

Równie istotne wydaje się określenie chociaż ramowych terminów, które powinny wskazywać standardowy czas prowadzenia czynności sprawdzających. Nie oznaczałoby to, że terminy te nie mogłyby być przedłużane, jednak prowadziłyby to do mobilizacji działań organów podatkowych oraz porządkowałyby sytuację podatnika.

Postulaty dotyczące prowadzenia czynności sprawdzających i uprawnień organów

Wykres 2.3

Postulaty związane z prowadzeniem czynności sprawdzających i uprawnieniami organów podatkowych

Czynności sprawdzające powinny być bardziej sformalizowane niż obecnie, np. tylko oficjalne pisma, brak kontaktów e-mail i telefonów.



Czynności sprawdzające powinny być mniej sformalizowane niż obecnie, np. szybkie kontakty mailowe lub telefoniczne.



Czynności sprawdzające powinny być prowadzone głównie elektronicznie.



Czynności sprawdzające powinny być ograniczone tylko do nieskomplikowanych spraw i procedur — organy podatkowe nie mogą zastępować nimi pełnoprawnej kontroli.



Czynności sprawdzające powinny być stosowane w możliwie szerokim zakresie — tak, aby większość weryfikacji była dokonywana właśnie w tej formie i ograniczyć liczbę kontroli podatkowych i celno-skarbowych.



Organy podatkowe powinny mieć szersze uprawnienia dowodowe w toku czynności sprawdzających niż obecnie.



Organy podatkowe powinny mieć możliwość przesłuchiwania świadków, stron oraz dokonywania oględzin w toku czynności sprawdzających.



Zdecydowanie się nie zgadzam

Raczej się nie zgadzam

Nie mam zdania

Raczej się zgadzam

Zdecydowanie się zgadzam

Elastyczność jest zaletą czynności sprawdzających

Czynności sprawdzające funkcjonują pomiędzy zwykłą wymianą informacji z organem a bardziej sformalizowanymi procedurami: kontrolą podatkową, kontrolą celno-skarbową i postępowaniem podatkowym. Ich praktyczna wartość polega na tym,

że mogą umożliwić szybkie wyjaśnienie wątpliwości bez wszczynania dalej idącej procedury.

Mniejszy formalizm jest tu zaletą – pozwala szybciej reagować na rozbieżności w deklaracjach, weryfikować dokumenty czy potwierdzać dane. Respondenci tę wartość dostrzegają.

Elektronicznie i szybciej, ale z możliwością odtworzenia sprawy

Prowadzenie czynności głównie elektronicznie popiera 79,8% respondentów. Wyraźna większość, bo 65,4% – opowiada się także za mniej sformalizowanym kontaktem, np. mailowym lub telefonicznym.

Z odpowiedzi wyłania się raczej postulat modelu mieszanego: szybka komunikacja w sprawach technicznych, ale z zachowaniem śladu dokumentowego najważniejszych elementów sprawy – zakresu wezwania, terminu odpowiedzi, informacji o zakończeniu oraz wyniku weryfikacji.

” *Zgadzam się na kontakt mailowy. Jeśli natomiast chodzi o kontakt telefoniczny, to bardziej w drobnych sprawach – żeby nie doszło np. do sytuacji, że organ stwierdzi, że podmiot nie dostarczył wymaganych dokumentów w terminie, chociaż był do tego wzywany telefonicznie. Tutaj będzie problem z dowodem, że rozmowa w takim temacie się odbyła.*

– z wypowiedzi przedsiębiorcy w ankiecie

Przedsiębiorcy podkreślają również, że kontakt mailowy jest często optymalnym rozwiązaniem, o ile kierowany jest przez urzędników do odpowiednich osób. Dlatego ważne jest, żeby zawsze na wstępie tych czynności prawidłowo ustalić osoby kontaktowe ze strony podatnika.

” *Organy podatkowe wysyłają wezwania na adresy e-mail osób wskazanych w treści JPK_V7M, niekoniecznie w tematach związanych z podatkiem VAT – traktują je automatycznie jako osoby do kontaktu we wszystkich sprawach dotyczących danego podatnika – niezależnie od tego, że np. inne osoby są upoważnione do konta podatnika na e-Urzędzie Skarbowym i można by je traktować jako przedstawicieli podatnika do kontaktu z organem.*

– z wypowiedzi przedsiębiorcy w ankiecie

Warto jednak zwrócić uwagę, że jest grupa przedsiębiorców, która oczekuje większej formalizacji czynności sprawdzających (19,2% respondentów).

” *Czynności sprawdzające aktualnie prowadzone są w sposób zupełnie niesformalizowany i dowolny. Uważam, że już w świetle aktualnie obowiązujących przepisów prowadzone są w sposób niezgodny z przepisami. Kontakty e-mailowe i telefoniczne, stosowane faktycznie dla „wygody” urzędników przekraczają normy Ordynacji podatkowej. Ponadto zauważam bardzo dużą niechęć urzędników do stosowania komunikacji za pośrednictwem e-doręczeń.*

– z wypowiedzi przedsiębiorcy w ankiecie

Zakres uprawnień powinien odpowiadać charakterowi procedury

Najbardziej wyraźne stanowisko respondentów dotyczy granic czynności sprawdzających. Przyznaniu organom szerszych uprawnień dowodowych w toku czynności sprzeciwia się 61,5% respondentów, a 72,1% nie zgadza się na przesłuchiwanie świadków i stron oraz dokonywanie oględzin w tej procedurze.

„Czynności sprawdzające są nadużywane przez organy podatkowe i bardzo często zastępują kontrolę podatkową. Uprawnienia stron w ramach procedur kontrolnych oraz postępowania podatkowego różnią się od tych przysługujących w ramach czynności sprawdzających, co powoduje nieuzasadnione wykorzystywanie czynności sprawdzających do ukrytej kontroli podatkowej.

– z wypowiedzi przedsiębiorcy w ankiecie

Nie jest to sprzeciw wobec skutecznej weryfikacji, lecz oczekiwanie, że zakres uprawnień organu będzie odpowiadał charakterowi procedury. Jeżeli sprawa wymaga przesłuchań, oględzin albo szerokiego postępowania dowodowego, właściwsze może być skorzystanie z procedur przewidujących odpowiednie gwarancje procesowe np. z kontroli podatkowej.

„Także zakres czynności sprawdzających powinien być wyraźnie rozróżniony od kontroli i nie obejmować przesłuchań czy wyjaśnień innych niż strony.

– z wypowiedzi przedsiębiorcy w ankiecie

„Konieczne jest określenie ram prawnych, do jakich dokumentów organy mogą mieć wgląd na etapie czynności. Obecnie na czynnościach VAT wymagane są np. dokumenty dotyczące podziałów i łączności, co nie ma związku z prowadzoną sprawą. Brak jest skutecznego mechanizmu odmowy przedłożenia dokumentów.

– z wypowiedzi przedsiębiorcy w ankiecie

Czynności sprawdzające powinny pozostać prostą formą weryfikacji. Im szerszy zakres działań organu, tym większe znaczenie mają formalne gwarancje dla podmiotu poddanego procedurze.

Oczekiwania respondentów nie sprowadzają się do prostego postulatu „więcej” albo „mniej” formalizmu. Wskazują raczej na potrzebę równowagi między sprawnością działania organów a przewidywalnością sytuacji podatnika.

Problem praktyczny	Wniosek z odpowiedzi respondentów
Mniej formalizmu, ale „tak” dla formalnego śladu po czynnościach.	Komunikacja może być szybka i elektroniczna, lecz zakończenie i wynik czynności powinny zostać udokumentowane.
Szerokie stosowanie czynności, ale bez rozszerzania ich funkcji.	Czynności mogą służyć prostym weryfikacjom, ale nie powinny przejmować funkcji właściwych dla kontroli podatkowych. Czynności dowodowe, takie jak przesłuchania, czy oględziny, powinny być dokonywane tylko w ramach kontroli i postępowań.

Postulaty związane z konsekwencjami nieprawidłowości stwierdzonych w ramach czynności sprawdzających

Wykres 2.4

Postulaty związane z ograniczeniem sankcyjnych konsekwencji czynności sprawdzających

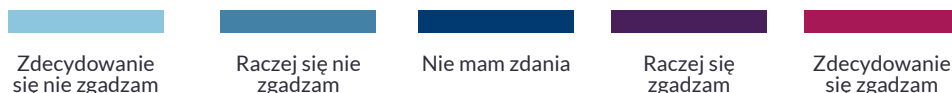
Przepisy nie powinny wprowadzać obowiązku naliczania odsetek według stawki 150% w przypadku korekty deklaracji po czynnościach sprawdzających, jeżeli korekta dotyczy oczywistych omyłek lub „przesunięcia” faktury pomiędzy okresami rozliczeniowymi.



Odsetki od ewentualnej zaległości nie powinny być naliczane po upływie 3 lat od dnia złożenia deklaracji, jeśli w tym czasie organ nie wszczął czynności sprawdzających, o których poinformował podatnika.



Ustawodawca powinien ograniczyć karanie podatników na podstawie kodeksu karnego skarbowego w przypadku złożenia pierwotnej deklaracji w wyniku czynności sprawdzających – obecnie brak karalności dotyczy wyłącznie składanych korekt.



Korekta może wynikać z różnych przyczyn

Czynności sprawdzające nierzadko prowadzą do korekty rozliczeń. Nie każda korekta ma jednak ten sam ciężar gatunkowy. W praktyce może chodzić o oczywistą omyłkę, przesunięcie faktury między okresami rozliczeniowymi, błąd techniczny albo inne uchybienie niezwiązane z intencjonalnym uszczupleniem podatku.

Stąd pytanie o proporcjonalność konsekwencji. Procedura, która ma szybko wyjaśniać wątpliwości, nie powinna automatycznie pociągać za sobą dotkliwych skutków tam, gdzie uchybienie jest incydentalne lub czysto techniczne.

Najwyższe poparcie dla ograniczenia sankcyjności

Najsilniejsze poparcie w całej ankiecie dotyczy rezygnacji z podwyższonej stawki odsetek za zwłokę (150% stawki podstawowej) przy oczywistych omyłkach lub przesunięciu faktury między okresami – 93,3% odpowiedzi pozytywnych. Stawka ta, uregulowana w art. 56b Ordynacji podatkowej, dotyczy zaległości w VAT oraz akcyzie i znajduje zastosowanie do korekt dokonanych w wyniku czynności sprawdzających dopiero po przekroczeniu ustawowego progu (zaniżenie przekraczające 25% kwoty należnej i wyższe niż 5-krotność minimalnego wynagrodzenia). Wiele jest jednak sytuacji, gdy błąd ma charakter omyłkowy/techniczny, ale dochodzi do przekroczenia tego progu. Dla przedsiębiorców istotne znaczenie miałyby ograniczenie wysokości tych odsetek w takich przypadkach.

Wysoko oceniono również postulat ograniczenia naliczania odsetek po upływie trzech lat, jeżeli organ wcześniej nie wszczął czynności – 87,5% oraz ograniczenie odpowiedzialności karnoskarbowej w razie złożenia pierwotnej deklaracji w wyniku czynności – 80,8%.

Ten pierwszy postulat jest związany z tym, że w dzisiejszych czasach organy podatkowe dysponują bardzo dużą liczbą informacji o podatnikach, które są im przekazywane na bieżąco. Nie jest zatem uzasadnione, aby tak długo czekać z podejmowaniem czynności sprawdzających.

Z kolei ten ostatni postulat odwołuje się do obecnego stanu, w którym wyłączenie karalności na podstawie art. 16a Kodeksu karnego skarbowego wiąże się ze złożeniem korekty deklaracji (od 1 stycznia 2022 r. w węższym zakresie niż wcześniej i – w razie uszczuplenia – pod warunkiem zapłaty należności), nie obejmuje natomiast sytuacji złożenia deklaracji pierwotnej.

” *Organy podatkowe nie powinny obarczać kosztami czynności w momencie ich wszczęcia, a dopiero gdy zaległości nie zostaną uregulowane w terminie.*

– z wypowiedzi przedsiębiorcy w ankiecie

Nie chodzi przy tym o przyzwolenie na nieprawidłowości, ale o odróżnienie błędu, który da się wyjaśnić i skorygować, od zachowania noszącego znamiona nadużycia.

” *Powinno ograniczyć się karanie podatników za niezłożenie w terminie deklaracji, jeśli opóźnienie ma charakter incydentalny. Bywa, że jest to sprawa losowa, problem informatyczny lub inny powód niebędący zamiarem uszczuplenia lub uniknięcia podatku.*

– z wypowiedzi przedsiębiorcy w ankiecie

Skutki powinny odpowiadać charakterowi naruszenia

Z perspektywy systemu podatkowego ważne jest, aby konsekwencje dla podatnika odpowiadały proporcjonalnie okolicznościom sprawy. Podwyższone odsetki czy odpowiedzialność karnoskarbowa to środki, które warto rezerwować dla sytuacji rzeczywiście je uzasadniających.

Jeżeli czynności sprawdzające mają zachęcać do sprawnego wyjaśniania wątpliwości i korygowania rozliczeń, system powinien premiować rzetelną współpracę i odróżniać ją od zachowań nacechowanych zamiarem uszczuplenia podatku.

Oczywista omyłka i świadome nadużycie nie powinny być oceniane tak samo. Czynności sprawdzające powinny wspierać wyjaśnianie i korygowanie rozliczeń, przy zachowaniu proporcjonalności skutków.

Podsumowanie wniosków

Wykres 2.5

Które postulaty dotyczące czynności sprawdzających przedsiębiorcy popierają najmocniej?

Suma odpowiedzi „raczej się zgadzam” i „zdecydowanie się zgadzam”



Ranking wskazuje główne obszary oczekiwań

Powyższy wykres przedstawia sumę odpowiedzi „raczej się zgadzam” i „zdecydowanie się zgadzam” dla najwyższych ocenionych postulatów.

Najwyższe miejsca zajmują trzy obszary: proporcjonalność skutków, formalne domknięcie czynności oraz ograniczenie niepewności dotyczące czasu trwania i wyniku sprawy.

Na pierwszym miejscu znalazła się rezygnacja z podwyższonej stawki odsetek przy oczywistych omyłkach – 93,3%. Kolejne pozycje to: formalna informacja o zakończeniu czynności – 89,5%, dokument z wynikiem i ustaleniami – 87,5%, ograniczenie odsetek po trzech latach – 87,5% oraz maksymalny czas trwania czynności – 85,5%. Listę zamyka formalna informacja o rozpoczęciu czynności – 81,8%.

Odpowiedzi układają się spójnie. Respondenci nie skupiają się na jednym fragmencie procedury – zależy im na uporządkowaniu całego jej cyklu: od rozpoczęcia, przez czas trwania, po zakończenie i skutki.

Kierunek zmian: więcej przewidywalności, bez nadmiernej formalizacji

Najwyżej ocenione postulaty nie zmierzają do ograniczenia czynności sprawdzających, lecz do uporządkowania ich przebiegu i skutków.

Standard zmian przepisów mógłby zatem obejmować pięć najistotniejszych elementów:

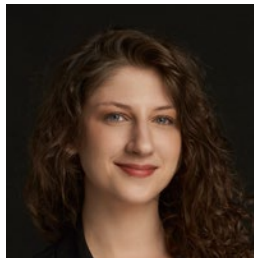
1. Doprecyzowanie zakresu spraw, w których możliwe jest prowadzenie czynności sprawdzających.
2. Informowanie podatnika o rozpoczęciu czynności sprawdzających, ich zakresie i przewidywanym czasie zakończenia weryfikacji.
3. Dokument z informacją o zakończeniu czynności (ewentualnie z krótkim wynikiem i ustaleniami).
4. Ograniczenie ponownego badania tego samego zakresu bez nowych okoliczności.
5. Proporcjonalne konsekwencje w zależności od charakteru uchybienia.

Taki kierunek nie powinien ograniczać skuteczności administracji podatkowej. Mógłby natomiast zwiększyć przejrzystość i ułatwić współpracę z przedsiębiorcami. Czynności sprawdzające pozostałyby prostym narzędziem weryfikacyjnym, lecz byłyby mniej podatne na zarzut nieprzewidywalności i naruszania gwarancji procesowych podatników.

Rozdział 3

Kontrole podatkowe i celno-skarbowe

Kluczowe wnioski



Aleksandra Bulaszewska

Doradczyni podatkowa w zespole postępowań podatkowych i sądowych

W latach 2021-2025 wszczęto łącznie ponad 95 tys. kontroli, z czego ok. 70% stanowiły kontrole podatkowe, a ok. 30% kontrole celno-skarbowe. Mimo że w całym analizowanym okresie udział kontroli podatkowych pozostawał wyraźnie większy, to dostrzegalny jest trend spadkowy – w 2021 r. kontrole celno-skarbowe stanowiły tylko 16% ogółu kontroli, a w 2025 r. było to już 35%. Dane te potwierdzają stopniowe ograniczanie znaczenia klasycznych kontroli podatkowych.

Nie oznacza to jednak, że kontrole podatkowe stają się całkowicie marginalne. Prawdopodobnie w kolejnych latach ich liczba się ustabilizuje, jednak na znacznie niższym poziomie niż jeszcze kilka lat temu. Organy podatkowe coraz częściej próbują bowiem załatwiać sprawy w ramach czynności sprawdzających, natomiast kontrole podatkowe pozostawiają dla przypadków bardziej czasochłonnnych lub takich, w których prowadzenie czynności sprawdzających okazuje się niewystarczające.

Inaczej należy oceniać rolę kontroli celno-skarbowych. Dane Ministerstwa Finansów potwierdzają, że dotyczą one spraw o znacznie większym stopniu skomplikowania, gdzie ryzyko zidentyfikowania nieprawidłowości jest wysokie.

Z pewnością w najbliższym czasie należy spodziewać się dalszego rozwoju trendu – mniejsze znaczenie kontroli podatkowych (zastępowanych przez czynności sprawdzające), a większe znaczenie kontroli celno-skarbowych.

Te okoliczności znajdują odzwierciedlenie w doszacowaniach ustalanych w trakcie kontroli. W latach 2021-2025 w toku kontroli podatkowych stwierdzono zaległości podatkowe na kwotę ok. 11,2 mld zł, z kolei w ramach kontroli celno-skarbowych ok. 25,6 mld zł.

Jeszcze wyraźniej różnica ta widoczna jest po przeliczeniu ustaleń na jedną zakończoną kontrolę, w której stwierdzono nieprawidłowości. W przypadku kontroli podatkowych, zakończonych w latach 2021-2025 stwierdzeniem nieprawidłowości, średnie doszacowanie wyniosło ok. 165,9 tys. zł, a dla kontroli celno-skarbowych było to już ok. 1,1 mln zł. To pokazuje, że każda kontrola celno-skarbowa to bardzo duże ryzyko dla podatnika.

Co roku bardziej stabilne są doszacowania przypadające na każdą zakończoną kontrolę podatkową. Z kolei w przypadku kontroli celno-skarbowych występują duże wahania. Może to być związane z tym, że kontrole celno-skarbowe wciąż czasami są wszczynane „na oślep”, bez mocnych podstaw wskazujących na potencjalne uszczuplenie podatkowe.

Dane pokazują, że istnieją obszary, które są weryfikowane przede wszystkim w ramach kontroli podatkowych i celno-skarbowych. Należą do nich m.in. ceny transferowe i podatek u źródła (WHT). To może pokazywać, że weryfikacja tych obszarów jest wymagająca i konieczne jest stosowanie bardziej sformalizowanych procedur, które przewidują większe uprawnienia organów podatkowych.

Istotnym problemem pozostaje również długość prowadzonych kontroli. Obecnie trwają one zdecydowanie dłużej niż wynika to z przepisów. Średnio kontrole podatkowe kończą się w ciągu 6 miesięcy od dnia wszczęcia, natomiast kontrole celno-skarbowe często trwają jeszcze dłużej niż pół roku.

Dla przedsiębiorców nie jest to dobrą wiadomością. Kontrole wymagają dużego zaangażowania zasobów (kadrowych, czasowych, ekonomicznych), a także wiążą się z ewentualnymi narastającymi odsetkami od zaległości podatkowych czy zakłóceniem codziennego funkcjonowania przedsiębiorstwa.

Niemniej z danych opublikowanych przez Ministerstwo Finansów wynika, że również dla samych organów podatkowych kontrole są dużym obciążeniem finansowym. W praktyce oznacza to, że w interesie zarówno kontrolowanych, jak i kontrolujących powinno być jak najszybsze zakończenie kontroli – zwłaszcza że ustalenia kontroli same w sobie nie mają jeszcze charakteru wiążącego.

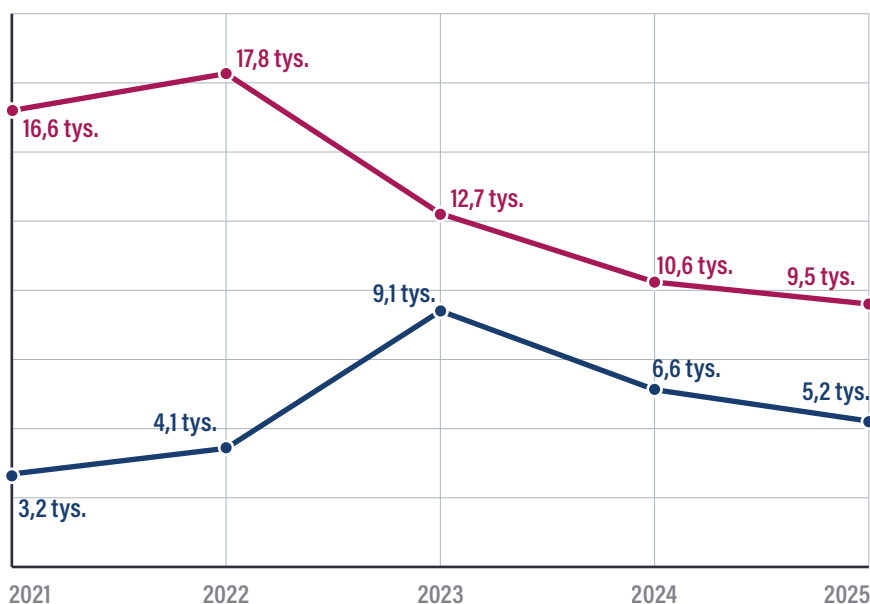
Oprócz ewoluującej praktyki organów podatkowych widoczne są próby zmian na poziomie przepisów prawa. Wciąż procedowanych jest sporo projektów deregulacyjnych, a także „duża nowelizacja” Ordynacji podatkowej (projekt UD 196), wprowadzająca zmiany m.in. w raportowaniu MDR i doręczaniu pism pełnomocnikom, czy też niedawno opublikowany projekt dotyczący wprowadzenia instytucji ugody podatkowej do spraw podatkowych.

Biorąc te wszystkie okoliczności pod uwagę można zaryzykować stwierdzenie, że obecnie znajdujemy się w trakcie największej od lat reformy sposobu weryfikacji rozliczeń przez organy podatkowe. Coraz częściej ta weryfikacja odbywa się na bieżąco, a organ wszczynając kontrolę często ma świadomość, gdzie należy spodziewać się nieprawidłowości. Z tego powodu szczególnie istotne są działania zabezpieczające przedsiębiorców przed ewentualnymi negatywnymi konsekwencjami zakwestionowania rozliczeń – w tym procedury (compliance, postępowania w przypadku kontroli, regulamin odpowiedzialności karnej skarbowej), przeglądy i inne działania o charakterze prewencyjnym.

Aleksandra Bulaszewska

Doradca podatkowy w zespole postępowań
podatkowych i sądowych

Wszczęte kontrole



Wykres 3.1

Liczba wszczętych kontroli

■ Kontrole podatkowe
■ Kontrole celno-skarbowe

Coraz mniej kontroli...

W latach 2021-2025 wszczęto łącznie ponad 95 tys. kontroli podatkowych i celno-skarbowych w zakresie VAT, CIT (w tym również ceny transferowe i WHT), PIT i akcyzy. Na to składało się 67 199 kontroli podatkowych i 28 176 kontroli celno-skarbowych.

W analizowanym okresie liczba wszczynanych kontroli systematycznie malała. W 2021 r. wszczęto ich łącznie 19 871, a w 2025 r. już tylko 14 649 – i był to najniższy wynik w całym analizowanym okresie.

Oznacza to spadek w 2025 r. o 26% względem 2021 r. oraz o 33% względem 2022 r. (kiedy wszczęto najwięcej kontroli – 21 893).

Te dane korespondują z zapowiedziami Ministerstwa Finansów i KAS, zgodnie z którymi:

- większość spraw powinna być załatwiana w ramach czynności sprawdzających (prowadzonych na bieżąco, niedługo po złożeniu deklaracji);
- kontrole (w szczególności kontrole celno-skarbowe) powinny być wszczynane tylko w sytuacji, gdy organ podatkowy ma już istotne dane, które potwierdzają możliwość wystąpienia nieprawidłowości.

...ale ich struktura się zmienia

Spadkowi liczby kontroli towarzyszą jednocześnie wyraźne zmiany w proporcjach pomiędzy kontrolami podatkowymi a celno-skarbowymi.

W 2021 r. kontrole celno-skarbowe stanowiły 16% wszystkich wszczynanych kontroli, zaś w 2025 r. ich udział wzrósł już do 35%. Największa zmiana rok do roku nastąpiła jednak w 2023 r., kiedy udział kontroli celno-skarbowych wzrósł z 19% do aż 42%(!).

W 2021 r. kontrole celno-skarbowe stanowiły tylko 16% ogółu kontroli, a w 2025 r. było to już 35%.

Te dane mają istotne skutki dla podatników. To właśnie kontrole celno-skarbowe są zdecydowanie bardziej dotkliwe – zarówno z uwagi na wysokość ustaleń dokonywanych przez organy (o czym szerzej w dalszej części raportu), jak i z uwagi na ograniczone prawa kontrolowanych oraz znacznie większe uprawnienia kontrolujących.

Co jest przyczyną zmian?

Malejąca liczba kontroli nie oznacza, że organy podatkowe rezygnują z weryfikacji podatników. Przeciwnie – wiele wskazuje na to, że ciężar bieżącego nadzoru został przeniesiony przede wszystkim na czynności sprawdzające, a kontrole pozostawiane są dla spraw bardziej skomplikowanych, wielowątkowych lub obarczonych wyższym ryzykiem podatkowym.

W kolejnych latach trend spadkowy najprawdopodobniej będzie kontynuowany, aż do osiągnięcia względnie stabilnego poziomu liczby prowadzonych kontroli.

Ponownie VAT i PIT na topie

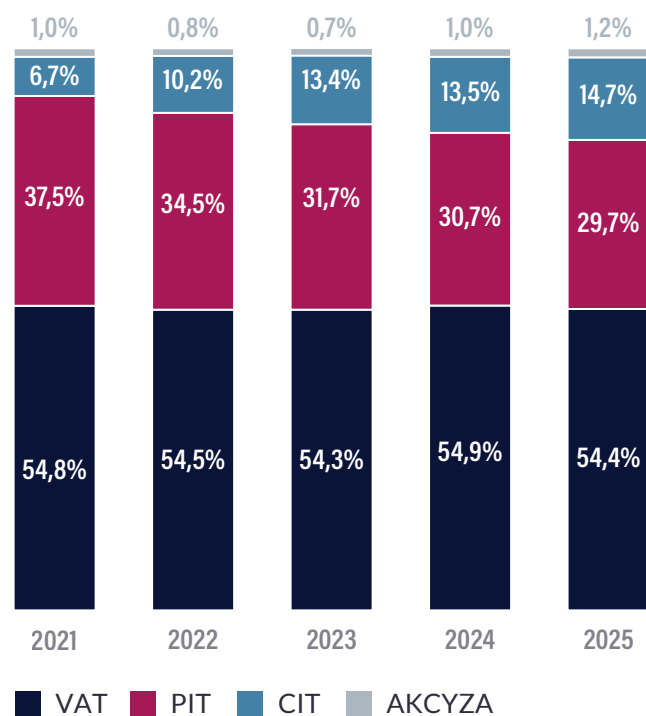
Analogicznie, jak w przypadku czynności sprawdzających, największy udział we wszczętych w latach 2021-2025 kontrolach podatkowych i celno-skarbowych miały kontrole dotyczące VAT i PIT (łącznie ok. 88%).

Co istotne, udział kontroli w zakresie VAT pozostawał w analizowanym okresie względnie stabilny i oscylował wokół 54%. Inaczej wyglądała sytuacja w przypadku PIT, gdzie udział kontroli spadł z 37,5% w 2021 r. do 29,7% w 2025 r. Jednocześnie wyraźnie wzrósł udział kontroli dotyczących CIT – z 6,7% w 2021 r. do 14,7% w 2025 r., co może świadczyć o większym zainteresowaniu organów weryfikacją rozliczeń osób prawnych.

Wyraźne różnice widoczne są jednak po rozdzieleniu tych danych na kontrole podatkowe oraz kontrole celno-skarbowe. W takim ujęciu znacznie zmienia się udział poszczególnych podatków, co może świadczyć o odmiennym podejściu organów do rodzajów kontroli.

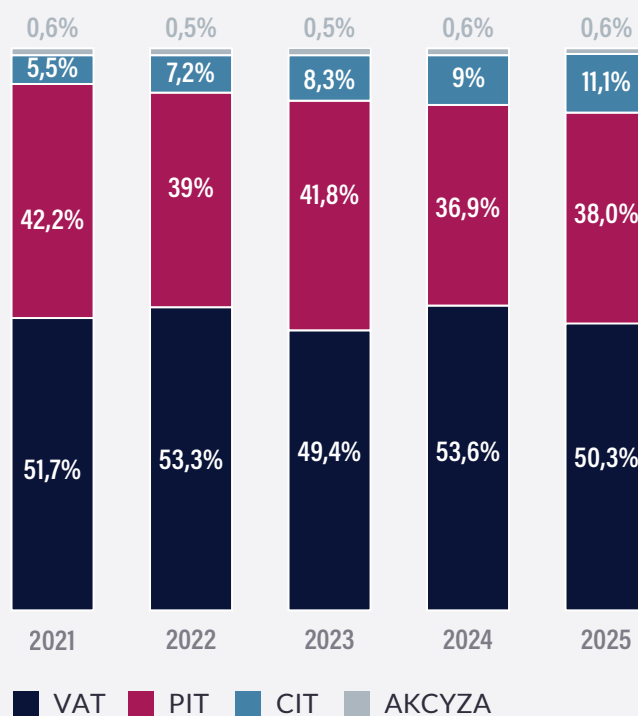
Wykres 3.2

Udział poszczególnych podatków we wszczętych kontrolach podatkowych oraz celno-skarbowych



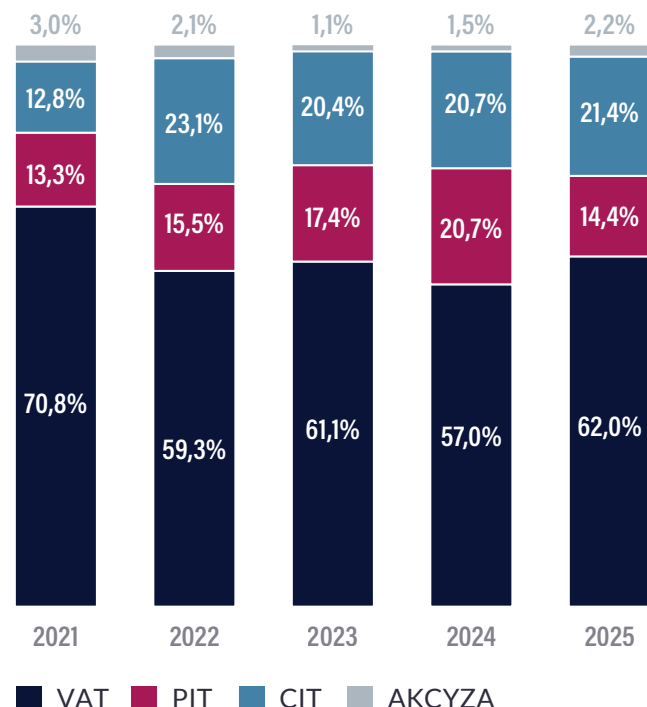
Wykres 3.3

Udział poszczególnych podatków we wszczętych kontrolach podatkowych



Wykres 3.4

Udział poszczególnych podatków we wszczętych kontrolach celno-skarbowych



Kontrole stawiają na VAT...

Kontrole podatkowe i celno-skarbowe koncentrują się przede wszystkim na weryfikacji rozliczeń VAT.

Najbardziej widoczne jest to w przypadku kontroli celno-skarbowych, gdzie udział tego podatku w kontrolach wszczętych w latach 2021-2025 wyniósł ponad 60%.

Również w przypadku kontroli podatkowych VAT pozostaje dominującym obszarem weryfikacji, choć struktura jest bardziej zrównoważona. Kontrole dotyczące tego podatku odpowiadały bowiem za połowę wszystkich kontroli podatkowych wszczętych w analizowanym okresie.

W latach 2021-2025 aż 6 na 10 kontroli celno-skarbowych i 5 na 10 kontroli podatkowych dotyczyło VAT.

...a następnie na PIT i CIT

Największe różnice we wszczynanych kontrolach podatkowych i celno-skarbowych odnoszą się do proporcji PIT i CIT.

W przypadku kontroli podatkowych istotną rolę odgrywa PIT – jego udział utrzymywał się na relatywnie stabilnym poziomie – ok. 40% rocznie. W efekcie ponad 91% kontroli podatkowych wszczętych w latach 2021-2025 dotyczyło VAT lub PIT.

Jednocześnie systematycznie wzrastał udział kontroli podatkowych dotyczących CIT – z 5,5% w 2021 r. do 11,1% w 2025 r. Może to świadczyć o stopniowym zwiększaniu aktywności organów podatkowych w obszarze podatku dochodowego od osób prawnych.

Inaczej wygląda struktura kontroli celno-skarbowych. W tym przypadku drugim najczęściej weryfikowanym podatkiem był CIT. W latach 2021-2025 jego udział wyniósł średnio ok. 20%, przy czym również tutaj widoczny jest trend wzrostowy – z 12,8% w 2021 r. do 21,4% w 2025 r.

Dla porównania PIT odpowiadał jedynie za ok. 16% kontroli celno-skarbowych wszczętych w analizowanym okresie.

To potwierdza, że kontrole celno-skarbowe przeznaczone są do badania najbardziej skomplikowanych spraw i rozliczeń (które częściej występują w CIT), a kontrole podatkowe do badania rozliczeń osób fizycznych (czyli PIT).

Praktycznie niewidoczna akcyza

Najmniejszą aktywność organów podatkowych widać w obszarze akcyzy. Udział kontroli dotyczących tego podatku od lat pozostaje marginalny.

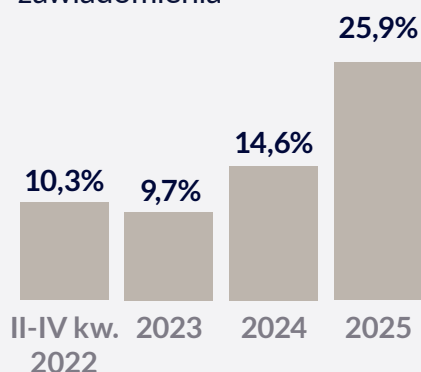
W przypadku kontroli podatkowych wszczętych w latach 2021-2025 odsetek akcyzy ani razu nie przekroczył 1%. Nieco wyższy był w kontrolach celno-skarbowych, jednak także tutaj średni poziom wyniósł niespełna 2%.

Skala weryfikacji rozliczeń akcyzowych pozostaje więc bardzo, co również jest związane ze stosunkowo mniejszą liczbą podatników tego podatku.

Prawa przedsiębiorców vs. kontrole podatkowe w praktyce

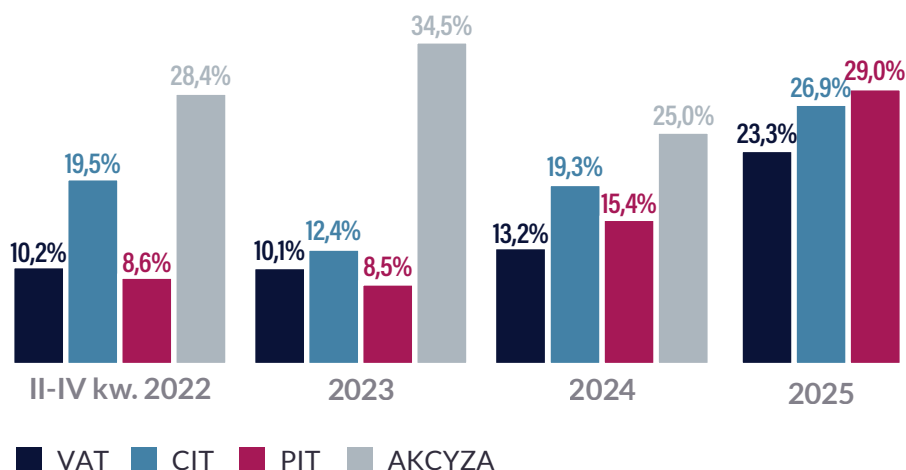
Wykres 3.5

Odsetek kontroli podatkowych wszczętych po uprzednim doręczeniu zawiadomienia*



Wykres 3.6

Odsetek kontroli podatkowych wszczętych po uprzednim doręczeniu zawiadomienia w rozbiciu na poszczególne podatki*



* Dane za 2025 r. nie obejmują akcyzy (brak przekazania danych przez MF)

Czym jest zawiadomienie o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej?

Podstawowa reguła

Co do zasady **każde** wszczęcie kontroli podatkowej powinno zostać poprzedzone doręczeniem zawiadomienia o zamiarze jej wszczęcia. Jest to dokument, w którym organ podatkowy informuje kontrolowanego o planowanej kontroli.

Doręczenie zawiadomienia daje podatnikowi czas na przygotowanie się do kontroli, w tym również na ewentualne skorygowanie rozliczeń. Sama kontrola powinna zostać wszczęta nie wcześniej niż po upływie 7 dni i nie później niż przed upływem 30 dni od dnia doręczenia zawiadomienia.

Wyjątki

Przepisy przewidują jednak liczne wyjątki, w których kontrola podatkowa może zostać wszczęta bez uprzedniego doręczenia zawiadomienia.

Najczęściej stosowane są w sytuacjach, gdy:

- kontrola ma obejmować zasadność zwrotu VAT przed jego dokonaniem,
- wszczęcie kontroli jest niezbędne dla przeciwdziałania popełnieniu przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego albo konieczne jest zabezpieczenie dowodów ich popełnienia.

Rośnie udział kontroli wszczynanych z zawiadomieniem

W całym analizowanym okresie (tj. od II kw. 2022 r. do końca 2025 r.) tylko ok. 15% kontroli podatkowych zostało wszczętych po uprzednim doręczeniu zawiadomienia o zamiarze ich wszczęcia.

Mimo że dane te nadal trudno uznać za satysfakcjonujące, widoczny jest stopniowy wzrost udziału kontroli wszczynanych w takiej formie. W II-IV kwartale 2022 r. odsetek ten wynosił zaledwie 10,3%, natomiast w 2025 r. wzrósł do 25,9%.

W 2022 r. 1 na 10 kontroli wszczynana była po doręczeniu zawiadomienia, a w 2025 r. były to już prawie 3 na 10 kontroli.

Mimo że najwięcej kontroli podatkowych dotyczy VAT i PIT (ponad 90%), to tylko nieco częściej niż w 1 na 10 przypadków podatnicy byli informowani o planowanej kontroli w tym zakresie.

Jest to zdecydowanie krok w dobrym kierunku. Nadal jednak daleko do sytuacji, w której doręczenie zawiadomienia stanowi rzeczywistą regułę, zgodnie z celem przepisów i wynikających z nich standardów. Dlatego w kolejnych latach organy podatkowe powinny dążyć do znacznego podniesienia poziomu wszczętych kontroli po doręczeniu zawiadomienia. Wciąż mamy bowiem do czynienia z sytuacją, w której to, co powinno być regułą, w praktyce jest traktowane jako wyjątek.

Zawiadomienia głównie w akcyzie

W latach 2022-2024 najwięcej kontroli z zawiadomieniem było wszczynanych w zakresie podatku akcyzowego – średnio na poziomie prawie 30%.

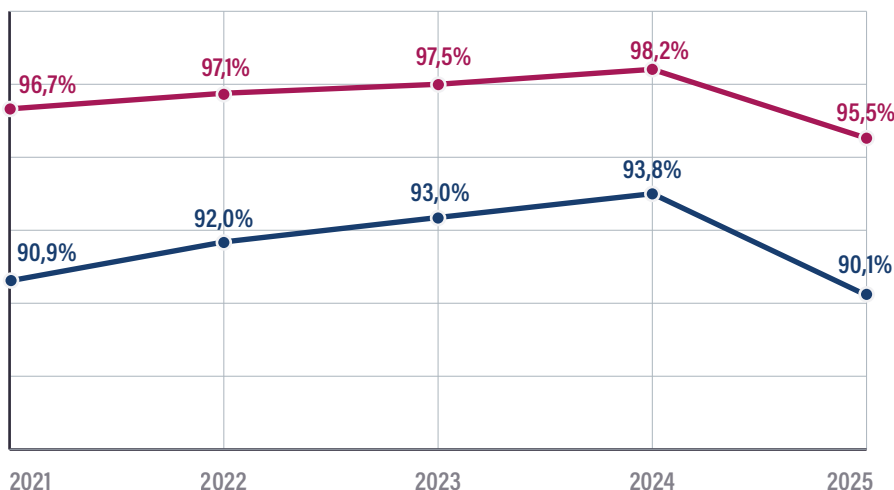
Najmniej zawiadomień w VAT i PIT

Najrzadziej zawiadomienia doręczano w przypadku kontroli dotyczących VAT i PIT.

W latach 2022-2025 w przypadku kontroli dotyczących VAT lub PIT kontrolowani byli informowani o zamiarze wszczęcia kontroli w mniej niż 15% przypadków.

Biorąc pod uwagę, że ponad 90% wszczynanych kontroli podatkowych dotyczy właśnie tych podatków, dane te mogą budzić wątpliwości z perspektywy standardów ochrony praw podatnika.

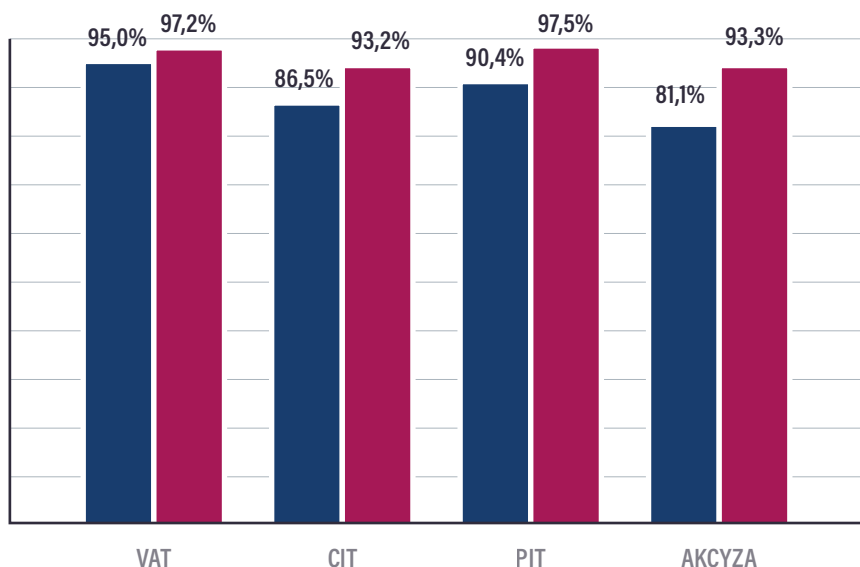
Skuteczność kontroli



Wykres 3.7

Skuteczność poszczególnych kontroli

■ Kontrole podatkowe
■ Kontrole celno-skarbowe



Wykres 3.8

Średnia skuteczność kontroli w poszczególnych podatkach w latach 2021-2025

■ Kontrole celno-skarbowe
■ Kontrole podatkowe

Czym jest skuteczność kontroli?

Wskaźnik skuteczności kontroli określa udział liczby zakończonych kontroli podatkowych lub celno-skarbowych, w ramach których stwierdzono nieprawidłowości do ogólnej liczby zakończonych kontroli.

Gigantyczny wskaźnik skuteczności kontroli

W latach 2021-2025 aż 97% kontroli podatkowych i 92% kontroli celno-skarbowych kończyło się stwierdzeniem nieprawidłowości. Rekordowy w tym względzie był 2024 r. z wynikiem odpowiednio 98,2% i 93,8%. W 2025 r. odnotowano spadek do poziomu 95,5% i 90,1% – jednak są to wartości wciąż pozostające na bardzo wysokim poziomie.

Skuteczność kontroli w 2025 r. wyniosła 95,5% dla kontroli podatkowych i 90,1% dla kontroli celno-skarbowych.

Najwyższe wyniki w VAT i PIT, najniższe w akcyzie

Zarówno w przypadku kontroli podatkowych, jak i celno-skarbowych, to w podatku VAT i PIT najczęściej organy identyfikują nieprawidłowości w rozliczeniach podatników. W latach 2021-2025 skuteczność kontroli podatkowych dotyczących VAT wyniosła 97,2%, a kontroli celno-skarbowych 95%.

W przypadku PIT wskaźnik ten wyniósł:

- 97,5% dla kontroli podatkowych,
- 90,4% dla kontroli celno-skarbowych.

Nieco niższą skuteczność odnotowano w CIT. W przypadku kontroli podatkowych skuteczność wyniosła 93,2%, natomiast w kontrolach celno-skarbowych 86,5%.

Najniższe wyniki dotyczyły podatku akcyzowego, przy czym:

- w kontrolach podatkowych wskaźnik ten wyniósł 93,3%,
- w kontrolach celno-skarbowych – 81,1%.

Dane te pokazują, że niezależnie od rodzaju podatku zdecydowana większość wszczynanych kontroli kończy się wykryciem nieprawidłowości.

Z czego może wynikać tak wysoki poziom skuteczności?

W ostatnich latach organy podatkowe znacznie poprawiły kompetencje związane z typowaniem podmiotów do kontroli.

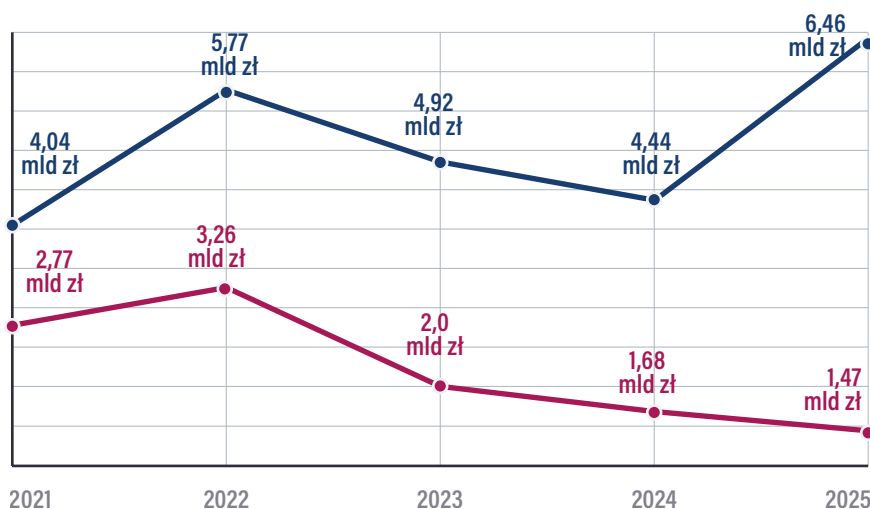
Z jednej strony proces typowania wspierają czynności sprawdzające, które nierzadko kończą się wszczęciem kontroli. Z drugiej strony organy dysponują obecnie bardzo szerokim wachlarzem narzędzi i zautomatyzowanym dostępem do danych, które kiedyś można było pozyskać tylko poprzez wezwanie podatnika do okazania dokumentów.

Warto też mieć na uwadze, że nie każda kontrola „pozytywna” (zakończona stwierdzeniem nieprawidłowości) jest równoznaczna z ustaleniem

zaległości podatkowych. Czasami nieprawidłowości są związane np. z brakiem aktualizacji danych rejestracyjnych czy przesunięciem faktury między okresami rozliczeniowymi (co jednak może wiązać się z koniecznością zapłaty odsetek).

Co więcej, stwierdzenie zaległości w ramach kontroli nie musi oznaczać, że rzeczywiście doszło do uszczuplenia i zapłaty zaległego podatku. W wielu przypadkach podatnicy nie zgadzają się z ustaleniami kontroli, a prawidłowość ich rozliczeń potwierdzana jest na etapie postępowania podatkowego lub przed sądem. Zatem w wielu przypadkach „skuteczna” kontrola to dopiero wstęp do „skutecznego” zakwestionowania rozliczeń.

Stwierdzone zaległości



Wykres 3.9

Wartość zaległości wykrytych w poszczególnych kontrolach

■ Kontrole celno-skarbowe
■ Kontrole podatkowe

Bardzo duże wartości ustaleń z kontroli

W latach 2021-2025 w ramach kontroli podatkowych i celno-skarbowych stwierdzono łącznie ponad 36,8 mld zł zaległości podatkowych, z czego najwięcej w 2022 r. (9,03 mld zł), a najmniej w 2024 r. (6,12 mld zł).

Od 2021 r. nastąpiła duża zmiana w zakresie kontroli przynoszących największą wartość ustaleń. W 2021 r. kontrole celno-skarbowe były odpowiedzialne za 59% wszystkich zaległości stwierdzanych w trakcie kontroli, z kolei w 2025 r. było to już ponad 81%.

Istotna rola kontroli celno-skarbowych

Największy udział w kwotach ustaleń miały kontrole celno-skarbowe. W latach 2021-2025 organy podatkowe zidentyfikowały w ich ramach zaległości podatkowe na łączną kwotę 25,63 mld zł. Na wynik ten wpłynął przede wszystkim rekordowy 2025 r., w którym wartość ustaleń osiągnęła poziom 6,46 mld zł – mimo że liczba zakończonych kontroli była dużo niższa niż w latach 2023-2024. Sam 2025 r. „odpowiadał” za ponad ¼ wartości wszystkich ustaleń dokonanych w kontrolach celno-skarbowych w całym analizowanym okresie.

Warto również zwrócić uwagę na bardzo dynamiczny wzrost wartości ustaleń. Kwota zaległości podatkowych stwierdzonych w kontrolach celno-skarbowych w porównaniu z 2024 r. wzrosła aż o 45%, natomiast względem 2021 r. – o blisko 60%.

Dane te mogą wskazywać, że kontrole celno-skarbowe są coraz częściej wykorzystywane do najbardziej złożonych spraw, w których potencjalne kwoty doszacowań są najwyższe.

Stopniowe wygaszanie kontroli podatkowych

Inaczej wygląda sytuacja w przypadku kontroli podatkowych. W latach 2021-2025 stwierdzono w ich ramach łącznie 11,19 mld zł zaległości podatkowych.

Jeśli chodzi o wartość dokonywanych ustaleń w ramach kontroli podatkowych, widoczny jest wyraźny spadek. W 2021 r. ustalenia te wyniosły 2,77 mld zł, w 2023 r. osiągnęły 3,26 mld zł, natomiast w kolejnych latach ich wartość systematycznie malała – aż do poziomu 1,47 mld zł w 2025 r.

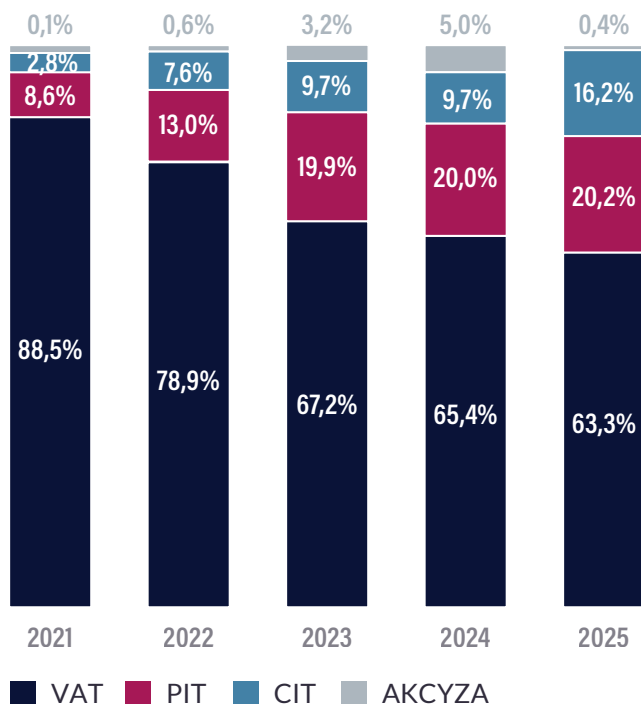
To oznacza, że w 2025 r. zidentyfikowano o ponad połowę mniej zaległości w kontrolach podatkowych niż w 2022 r.

Dane te pokazują wyraźnie, że ciężar najbardziej „wartościowych” kontroli stopniowo przesunął się z klasycznych kontroli podatkowych w kierunku kontroli celno-skarbowych.

Zaległości stwierdzane w trakcie kontroli celno-skarbowych zakończonych w latach 2021-2025 łącznie wyniosły 25,63 mld zł, co odpowiada za prawie 70% wszystkich ustaleń z kontroli w tym czasie!

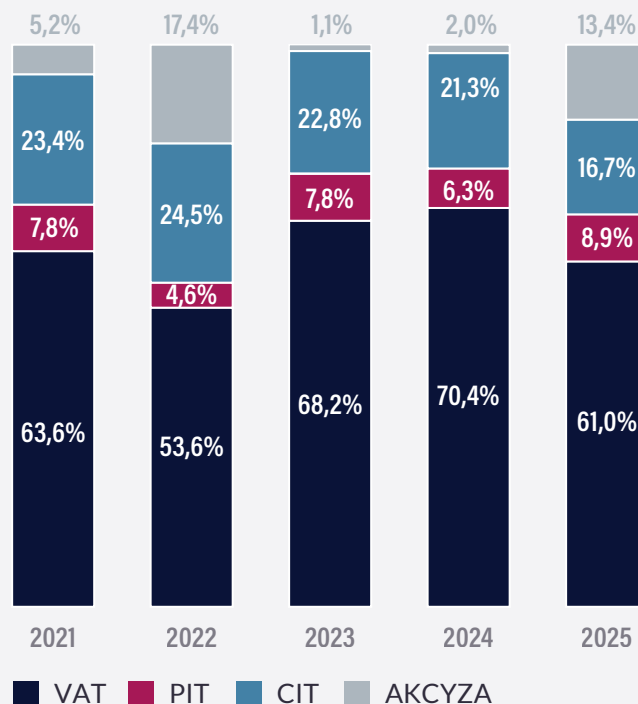
Wykres 3.10

Udział poszczególnych podatków w całości uszczupień wykrytych w kontrolach podatkowych



Wykres 3.11

Udział poszczególnych podatków w całości uszczupień wykrytych w kontrolach celno-skarbowych



Dominują ustalenia w VAT

W latach 2021-2025 najczęściej stwierdzanych zaległości podatkowych dotyczyło VAT.

W przypadku kontroli celno-skarbowych było to ponad 16 mld zł, co stanowiło 62,8% wszystkich zaległości stwierdzonych w ramach tej procedury.

Większy udział we wszystkich zaległościach dotyczył jednak kontroli podatkowych, gdzie VAT odpowiadał za 75,1% wszystkich ustaleń (8,4 mld zł).

Pozostałe podatki

Jeżeli chodzi o ustalenia dotyczące pozostałych podatków, to łącznie w latach 2021-2025 wynosiły one:

- w PIT: ok. 1,81 mld zł (7,1% łącznych ustaleń) w kontrolach celno-skarbowych i ok. 1,7 mld zł (15,1% łącznych ustaleń) w kontrolach podatkowych,
- w CIT: ok. 5,5 mld zł (21,5% łącznych ustaleń) w kontrolach celno-skarbowych i ok. 919 mln zł (8,2% łącznych ustaleń) w kontrolach podatkowych,
- w akcyzie ok. 2,22 mld zł (8,7% łącznych ustaleń) w kontrolach celno-skarbowych i ok. 174 mln zł (1,6% łącznych ustaleń) w kontrolach podatkowych.

Skokowe ustalenia w akcyzie

Choć akcyza należy do najrzadziej kontrolowanych podatków, w ramach kontroli celno-skarbowych występowały okresy wyraźnego wzrostu wartości ustaleń.

Szczególnie widoczne było to w 2022 r. oraz 2025 r., kiedy udział zaległości dotyczących akcyzy wyniósł odpowiednio 17,4% (ponad 1 mld zł) oraz 13,4% (ponad 866 mln zł) wszystkich ustaleń z kontroli celno-skarbowych w danym roku.

W pozostałych latach udział akcyzy pozostawał zdecydowanie niższy – w 2021 r. stanowił jedynie 5,2%, a w latach 2023-2024 nie przekraczał 2%. Łącznie w tych latach wynik ustaleń w kontrolach celno-skarbowych dotyczących akcyzy wyniósł nieco ponad 355 mln zł.

Jednocześnie w kontrolach podatkowych znaczenie akcyzy pozostawało marginalne – w latach 2021-2025 łączna wartość ustaleń z tytułu akcyzy wyniosła nieco ponad 174 mln zł, co stanowiło 1,6% wszystkich ustaleń z kontroli podatkowych z tego okresu.

Wahania w CIT

W przypadku kontroli podatkowych udział ustaleń dotyczących CIT systematycznie rósł – z 2,8% wszystkich ustaleń w 2021 r. (niecałe 77 mln zł) do 16,2% w 2025 r. (ponad 238 mln zł), chociaż sama wartość ustaleń podlegała istotnym wahaniom.

Wyraźne wahania ustaleń widoczne były także w kontrolach celno-skarbowych. W latach 2021-2025 zaległości dotyczące CIT wahały się na poziomie od ok. 945 mln zł do ponad 1,4 mld zł rocznie, jednak ich udział procentowy stopniowo malał – z 24,5% w 2022 r. do 16,7% w 2025 r.

KAS w coraz większym stopniu chce stawiać na badanie rozliczeń podatników CIT. W ostatnich latach był to obszar nieco „zapomniany”. Obecnie to powoli się zmienia.

Niższe ustalenia kontroli w PIT

Zaraz po VAT, PIT pozostaje pozostaje jednym z głównych obszarów zainteresowania organów pod względem liczby wszczynanych kontroli podatkowych. Nie przekłada się to jednak proporcjonalnie na wartość stwierdzanych zaległości podatkowych. Nie musi to oznaczać braku efektywności w realizowaniu tych kontroli – jest to raczej efekt tego, że sprawy PIT zazwyczaj dotyczą spraw o mniejszej skali niż CIT lub VAT.

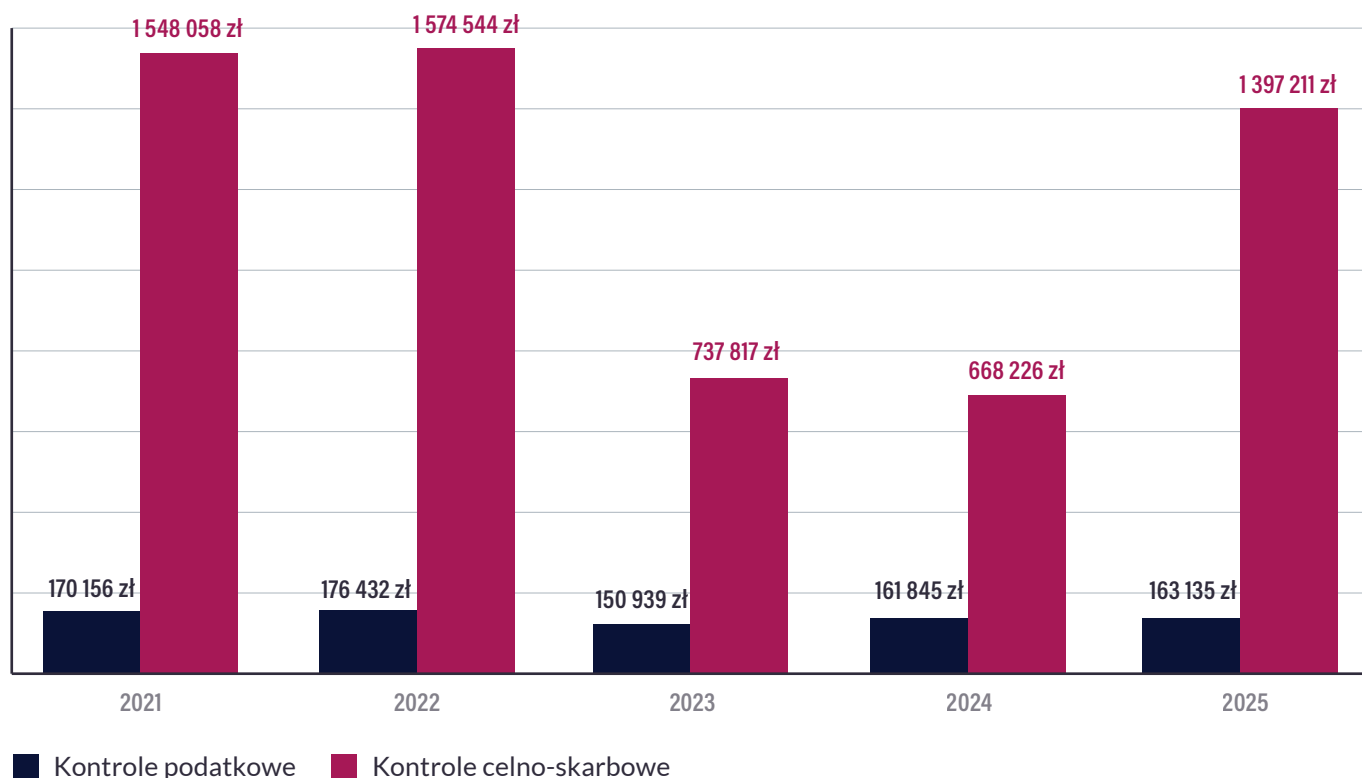
W latach 2021-2025 ustalenia dotyczące PIT wyniosły niespełna 1,7 mld zł, co stanowiło około 15% ustaleń w kontrolach podatkowych w tym okresie.

Jednocześnie, mimo że jedynie ok. 17% kontroli celno-skarbowych zakończonych w badanym okresie dotyczyło PIT, wartość ustaleń dokonanych w ramach tych kontroli była wyższa niż w przypadku kontroli podatkowych dotyczących PIT i wyniosła ponad 1,8 mld zł.

Efektywność kontroli

Wykres 3.12

Średnia kwota uszczuplenia przypadająca na 1 zakończoną kontrolę, w której stwierdzono nieprawidłowości w zakresie VAT, CIT, PIT i akcyzy



Kontrole celno-skarbowe znacznie bardziej dotkliwe

W latach 2021-2025 kontrola celno-skarbowa zakończona stwierdzeniem nieprawidłowości wiązała się z doszacowaniem średnio na poziomie ok. 1,1 mln zł. Dla porównania w przypadku kontroli podatkowych średnia wartość ustaleń wyniosła ok. 165,9 tys. zł

Średnia wartość ustalenia dokonanego w ramach kontroli celno-skarbowej (ok. 1,1 mln zł) była prawie 7-krotnie wyższa niż w przypadku kontroli podatkowej (ok. 165,9 tys. zł).

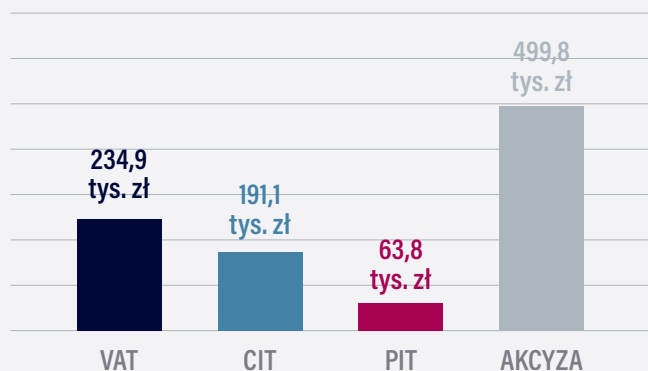
Różna dynamika ustaleń

Kontrole celno-skarbowe charakteryzują się znacznie większą zmiennością wartości ustaleń. W latach 2021-2022 średnie doszacowania przekraczały 1,5 mln zł na jedną kontrolę – a następnie w latach 2023-2024 spadły o ponad połowę. W 2025 r. ponownie odnotowano wyraźny wzrost – do poziomu niespełna 1,4 mln zł.

Natomiast kontrole podatkowe charakteryzują się większą stabilnością wartości ustaleń. W latach 2021-2025 średnia wartość doszacowania oscylowała pomiędzy ok. 151 tys. zł a ok. 176 tys. zł, przy czym wyniki w dwóch ostatnich latach ustabilizowały się i wyniki z 2024 r. (ok. 162 tys.) i 2025 r. (ok. 163 tys.) były do siebie bardzo zbliżone.

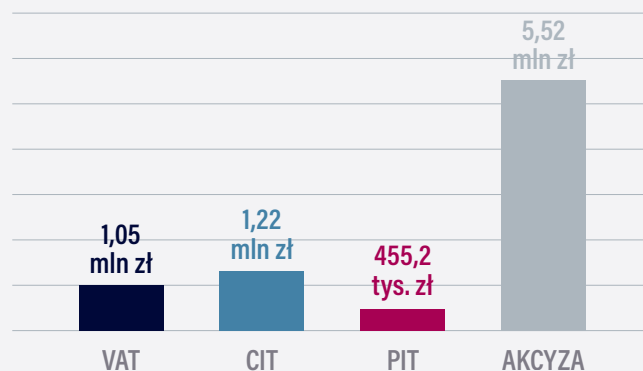
Wykres 3.13

Średnia kwota uszczuplenia przypadająca na 1 kontrolę podatkową zakończoną w latach 2021-2025, w której stwierdzono nieprawidłowości



Wykres 3.14

Średnia kwota uszczuplenia przypadająca na 1 kontrolę celno-skarbową zakończoną w latach 2021-2025, w której stwierdzono nieprawidłowości



Bezkonkurencyjna akcyza

Mimo, że udział doszacowań z akcyzy w całości ustaleń dokonywanych w ramach kontroli w latach 2021-2025 znajduje się na dość niskim poziomie (poniżej 1,6% w kontrolach podatkowych i 8,7% w kontrolach celno-skarbowych), to w przypadku uszczuplenia przypadającego na każdą zakończoną kontrolę z nieprawidłowościami akcyza pozostawia pozostałe podatki daleko w tyle.

Średnie ustalenie z jednej kontroli celno-skarbowej z nieprawidłowościami w akcyzie wyniosło w latach 2021-2025 ponad 5,5 mln zł, a w przypadku kontroli podatkowej – niecałe 500 tys. zł.

Są to wyniki zdecydowanie powyżej średniego poziomu doszacowań przypadających na jedną kontrolę ogółem – w przypadku kontroli celno-skarbowej było to ok. 1,1 mln zł, a w przypadku kontroli podatkowych – ok. 165,9 tys. zł.

Pozostałe podatki: PIT znacznie poniżej średniej

W przypadku PIT ustalenia są najniższe zarówno w przypadku kontroli podatkowych, jak i celno-skarbowych. Średnie doszacowanie z kontroli podatkowej w latach 2021-2025 wyniosło niecałe 64 tys. zł, zaś z kontroli celno-skarbowej – ok. 455 tys. zł.

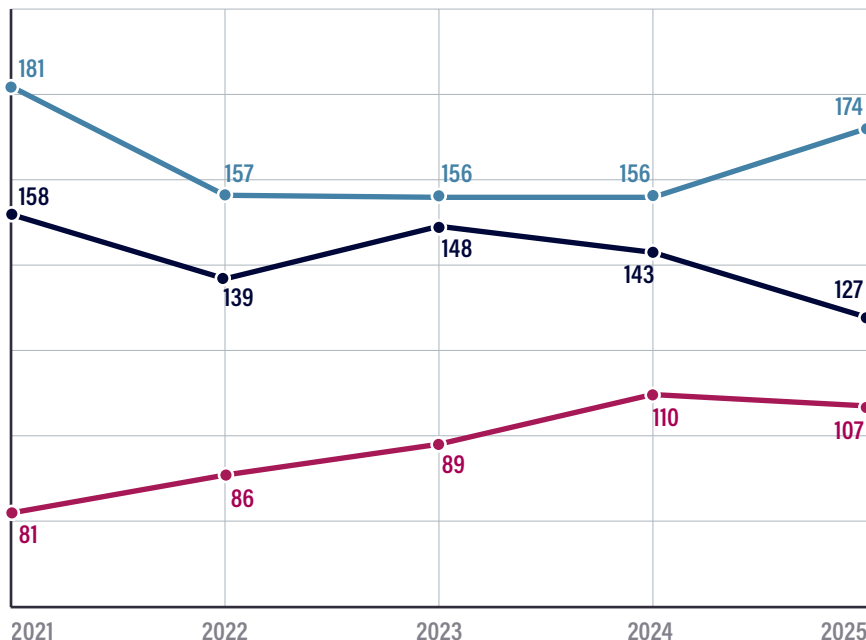
Średnia wartość doszacowania z jednej kontroli w PIT jest ok. 2,5 razy niższa od średnich ustaleń kontroli podatkowych i celno-skarbowych dokonanych w latach 2021-2025.

Dla porównania średnia wartość doszacowania:

- VAT w ramach kontroli podatkowej wyniosła ok. 235 tys. zł, a w kontroli celno-skarbowej ok. 1,05 mln zł,
- CIT w ramach kontroli podatkowej wyniosła ok. 191 tys. zł, a w kontroli celno-skarbowej ok. 1,22 mln zł.

Średnia wartość ustalenia z jednej kontroli celno-skarbowej dotyczącej VAT lub CIT znacząco przekracza 1 mln zł. To pokazuje, że każda taka kontrola to bardzo duże ryzyko dla podatnika.

Średni czas trwania kontroli



Wykres 3.15

Średni czas trwania kontroli podatkowych (w dniach)

■ VAT
■ CIT
■ PIT

Długość kontrole...

Wśród kontroli podatkowych zakończonych w 2025 r. najdłużej trwały kontrole w CIT (średnio 174 dni – ok. 5-6 miesięcy), a najkrócej w PIT (było to średnio 107 dni – ok. 3,5 miesiąca).

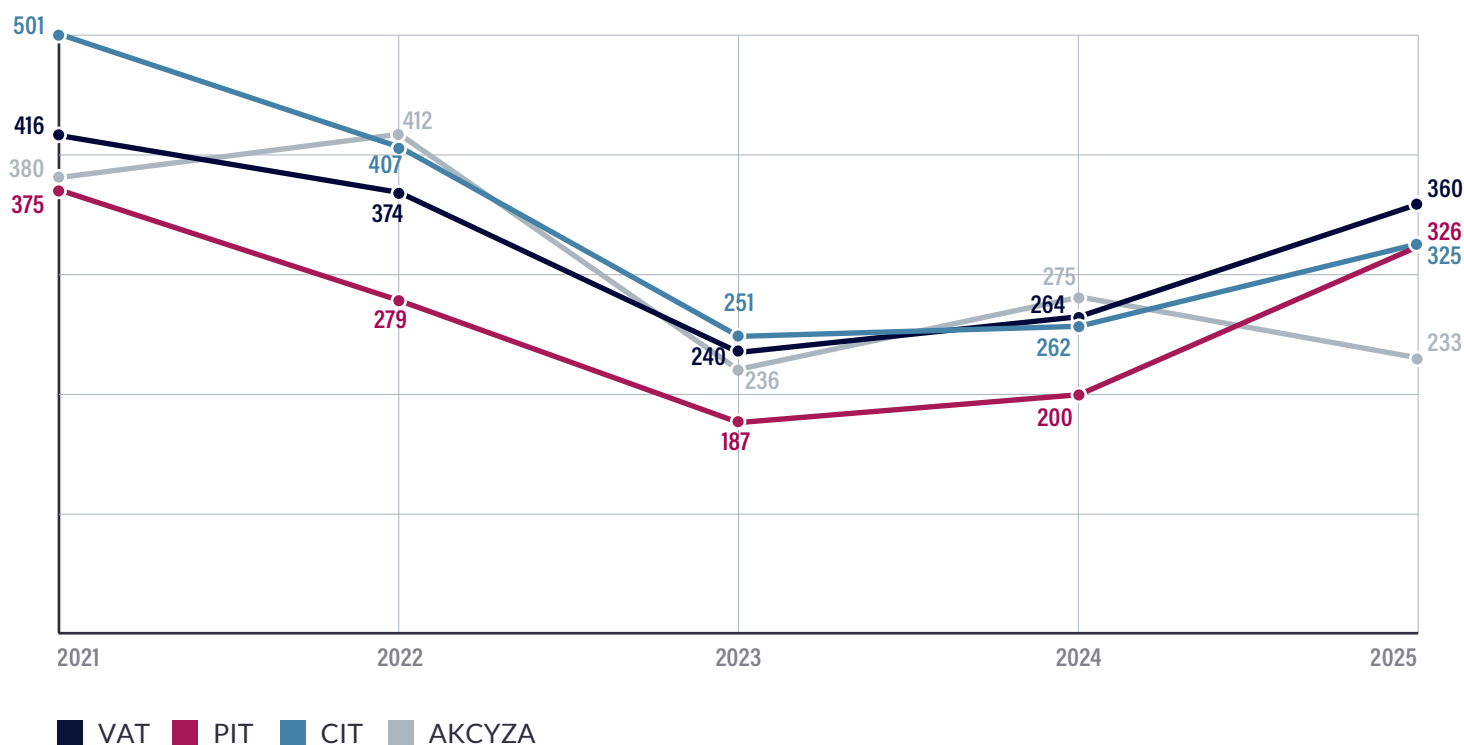
Z kolei średni czas trwania kontroli podatkowej w całym analizowanym okresie wyniósł:

- w VAT – 143 dni (ok. 4,5 miesiąca),
- w CIT – 165 dni (ok. 5,5 miesiąca),
- w PIT – 95 dni (ok. 3 miesiące).

Dane wskazują, że kontrole podatkowe pozostają postępowaniami długotrwałymi, często znacząco przekraczającymi ustawowe terminy. Jednocześnie trudno dostrzec trwałą tendencję do skracania czasu ich prowadzenia. Z perspektywy podatników oznacza to konieczność długotrwałego angażowania zasobów w obsługę kontroli oraz funkcjonowania przez wiele miesięcy w warunkach niepewności co do jej ostatecznych rezultatów.

Wykres 3.16

Średni czas trwania kontroli celno-skarbowych (w dniach)

**Kontrole celno-skarbowe potrafią trwać i trwać...**

Kontrole celno-skarbowe wciąż pozostają bardzo długie, zwłaszcza w obszarze VAT, CIT i PIT.

W 2025 r. kontrole w VAT trwały średnio 360 dni (ok. 1 roku), w CIT i PIT odpowiednio 325 i 326 dni (ponad 10 miesięcy), a w akcyzie 233 dni (prawie 8 miesięcy).

Patrząc natomiast na średnią z lat 2021-2025, kontrole trwały:

- w VAT - 331 dni (ok. 11 miesięcy),
- w CIT - 349 dni (prawie rok),
- w PIT - 273 dni (ok. 9 miesięcy),
- w akcyzie - 307 dni (ok. 10 miesięcy).

W 2025 r. najdłuższe kontrole celno-skarbowe dotyczyły VAT (ok. 1 roku).

W całym analizowanym okresie tylko 2023 r. przyniósł wyraźne skrócenie czasu trwania kontroli we wszystkich podatkach. Od 2024 r. średni czas prowadzenia kontroli ponownie zaczął się wydłużać i trend ten był utrzymany w 2025 r. (wyjątkiem jest tutaj akcyza).

Kontrole trwają znacznie dłużej niż wynika to z przepisów...

Zgodnie z przepisami kontrola celno-skarbowa powinna zakończyć się w ciągu 3 miesięcy od dnia jej wszczęcia. Kontrola podatkowa powinna trwać jeszcze krócej – w zależności od wielkości przedsiębiorstwa od 6 do 24 dni.

Praktyka pokazuje, że ustawowe limity nie są w ogóle spełniane, a kontrole trwają bardzo długo. Przede wszystkim dotyczy to kontroli celno-skarbowych, których średni czas trwania jest nie krótszy niż 6 miesięcy.

Długotrwała kontrola może być bardzo droga dla kontrolowanych...

Dla podmiotów kontrolowanych przedłużające się kontrole mają wyłącznie negatywne skutki. Przede wszystkim, z uwagi na brak możliwości korygowania rozliczeń w trakcie trwania kontroli, dochodzi do kumulowania odsetek od ewentualnych zaległości podatkowych.

Warto też mieć na uwadze koszty obsługi kontroli w ramach firmy. Przygotowywanie dokumentów, wyjaśnień, często również wsparcie doradców podatkowych, angażuje zasoby ludzkie, ekonomiczne i finansowe przedsiębiorstwa, nierzadko zakłócając jego funkcjonowanie.

...i dla organów podatkowych

Jednak przedłużające się kontrole to nie tylko koszty po stronie kontrolowanych, ale również organów podatkowych.

Według danych opublikowanych przez Ministerstwo Finansów*, w latach 2020-2024 koszty obsługi kontroli podatkowej, celno-skarbowej i audytu krajowych środków publicznych kosztowały budżet państwa ponad 6,3 mld zł. Każdego roku poziom tych wydatków wzrasta (z ok. 996 mln zł w 2020 r. aż do ok. 1,7 mld zł w 2024 r.). Do tej sumy należy doliczyć koszty związane z egzekucją oraz poborem podatków.

Jednocześnie w 2024 r. koszty związane z podejmowanymi czynnościami w zakresie działań kontrolnych stanowiły 76,8% wydatków ogółem poniesionych przez izby administracji skarbowej, a kolejne 11,8% stanowiły wydatki dotyczące egzekucji.

Te dane potwierdzają, że kontrole podatkowe i celno-skarbowe znacznie obciążają budżet organów podatkowych i są jednymi z „najdroższych” działów w ich strukturach. To oznacza, że również w interesie organów podatkowych powinno być:

- jak najszybsze kończenie prowadzonych kontroli,
- brak wszczynania kontroli „na oślep”,
- skuteczne typowanie podmiotów do kontroli.

Niestety dziś jeszcze wiele kontroli prowadzonych jest w sposób długotrwały, bez wstępnego ustalenia przez organ podatkowy „tezy”, która powinna zostać sprawdzona w trakcie kontroli. To rodzi znaczące koszty zarówno po stronie przedsiębiorców, jak również Skarbu Państwa.

* OSR do projektu UDER 110, źródło: <https://legislacja.rcl.gov.pl/projekt/12409851/katalog/13201451#13201451>.

Porównanie kontroli i czynności sprawdzających

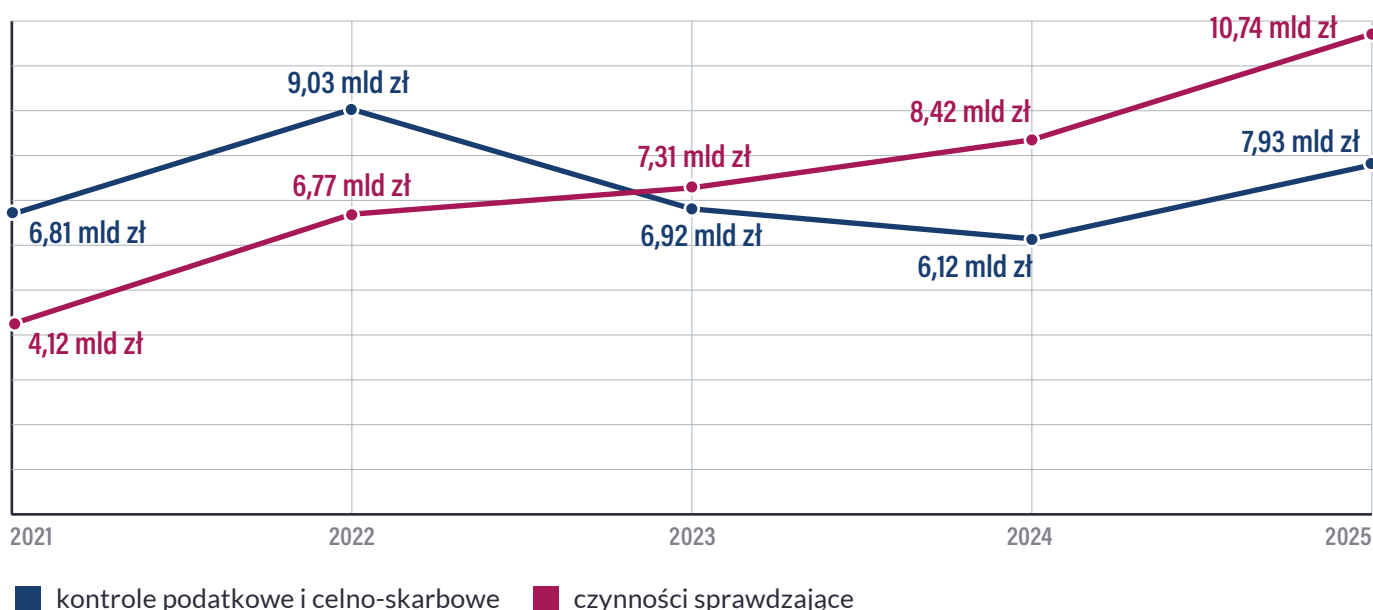
Tabela 3.17

Łączna liczba przeprowadzonych kontroli i czynności sprawdzających w zakresie VAT, CIT, PIT i akcyzy

	2021	2022	2023	2024	2025
Kontrole podatkowe	16 840	19 061	13 573	10 589	9 454
Kontrole celno-skarbowe	2 871	3 984	7 179	7 080	5 129
Czynności sprawdzające	2 417 695	1 868 596	1 952 320	2 085 547	2 295 356

Wykres 3.18

Stwierdzone zaległości w czynnościach sprawdzających i kontrolach dotyczących VAT, CIT, PIT i akcyzy



Jesteśmy „zalewani” czynnościami sprawdzającymi

W latach 2021-2025 utrzymywała się duża dysproporcja pomiędzy liczbą kontroli a liczbą czynności sprawdzających w zakresie VAT, CIT, PIT i akcyzy.

O ile w 2021 r. czynności sprawdzające były prowadzone aż 123 razy częściej niż kontrole podatkowe i celno-skarbowe łącznie, tak w 2025 r. wynik ten wyniósł aż 157 razy!

Ustalenia odzwierciedlają skalę działań

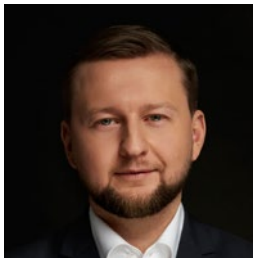
Mimo że czynności sprawdzające mają dotyczyć drobniejszych spraw – to jednak ich duża skala przynosi efekty. Łącznie w latach 2021-2025 ustalenia z kontroli dotyczących VAT, CIT, PIT i akcyzy wyniosły ok. 36,8 mld zł, a z czynności sprawdzających ok. 37,4 mld zł.

Warto mieć jednak na uwadze, że od 2023 r. doszacowania z czynności sprawdzających regularnie przekraczają doszacowania z kontroli podatkowych i celno-skarbowych łącznie. W 2025 r. łączna wartość zaległości stwierdzonych w ramach czynności sprawdzających była prawie o 3 mld zł większa niż w ramach wszystkich kontroli.

Rozdział 4

Postępowania odwoławcze

Kluczowe wnioski



Jakub Warniela

Szef zespołu postępowań podatkowych
i sądowych | Doradca podatkowy |
Partner

Analiza informacji Ministerstwa Finansów dotyczących postępowań odwoławczych od decyzji Naczelników Urzędów Skarbowych (US) oraz Naczelników Urzędów Celno-Skarbowych (UCS) pokazuje, jak w praktyce funkcjonuje dwuinstancyjność postępowania podatkowego.

Dane wskazują, że choć odwołanie pozostaje podstawowym środkiem ochrony praw podatnika, to jego skuteczność jest ograniczona. W większości przypadków organy odwoławcze podtrzymują decyzje organów pierwszej instancji, a nawet gdy dochodzi do ich uchylenia, nie oznacza to jeszcze definitywnego sukcesu podatnika.

W analizowanym okresie (tj. w roku 2024 r. oraz 1 połowie 2025 r.) złożono łącznie 6 895 odwołań od decyzji Naczelników US oraz 1 868 odwołań od decyzji Naczelników UCS. Wynika to przede wszystkim z szerszego zakresu kompetencji urzędów skarbowych oraz większej liczby postępowań prowadzonych przez naczelników tych urzędów.

Najbardziej prawdopodobnym wynikiem odwołania jest utrzymanie w mocy decyzji organu pierwszej instancji. Dotyczy to średnio 52% decyzji Naczelników US oraz 58% decyzji Naczelników UCS. Oznacza to, że podatnik składający odwołanie częściej spotyka się z potwierdzeniem wcześniejszego rozstrzygnięcia niż z jego zmianą.

Ciekawym wnioskiem wynikającym z raportu jest fakt, że większość decyzji uchylających wcale nie kończy sporu. Ponad połowa uchyleń (53% w sprawach US i 56% w sprawach UCS) polega na przekazaniu sprawy do ponownego rozpoznania przez organ pierwszej instancji. W praktyce oznacza to często konieczność dalszego prowadzenia postępowania i ryzyko wydania kolejnej niekorzystnej decyzji.

Jedynie około 20% decyzji uchylających prowadzi do umorzenia postępowania, co można uznać za pełny sukces podatnika. Po uwzględnieniu wszystkich wydawanych rozstrzygnięć okazuje się, że ostatecznie korzystny wynik osiągany jest w mniej niż 10% przypadków złożonych odwołań.

Dane w raporcie pokazują również, że postępowanie odwoławcze często nie kończy sporu. Skargi do wojewódzkich sądów administracyjnych składane są w około 75% spraw dotyczących decyzji Naczelników US oraz nawet w 90-96% spraw dotyczących decyzji Naczelników UCS. Oznacza to, że dla wielu podatników rzeczywista weryfikacja decyzji administracji podatkowej następuje dopiero na etapie sądowym.

Przedstawione dane pokazują, że postępowanie odwoławcze pełni istotną funkcję kontrolną, jednak stosunkowo rzadko prowadzi do definitywnego rozstrzygnięcia korzystnego dla podatnika. Dominacja decyzji utrzymujących w mocy wcześniejsze rozstrzygnięcia oraz wysoki odsetek spraw kierowanych następnie do sądów administracyjnych wskazują, że w wielu przypadkach to właśnie sądy stają

Więcej odwołań od decyzji Naczelników US

Łącznie w analizowanym okresie (tj. w 2024 r. i I półroczu 2025 r.) 6 895 odwołań od decyzji Naczelników Urzędów Skarbowych, z czego 2 350 dotyczyło decyzji pokontrolnych (34% wszystkich odwołań). W przypadku decyzji Naczelników Urzędów Celno-Skarbowych liczba odwołań wyniosła 1 868, przy czym aż 1 608 z nich (86%) dotyczyło decyzji wydanych po kontroli.

Dane przekazane przez Ministerstwo Finansów pokazują, że mamy do czynienia ze znaczną różnicą w liczbie decyzji podatkowych wydawanych przez Naczelników US oraz Naczelników UC, a w efekcie również liczby odwołań składanych przez podatników od tych decyzji.

Z jednej strony wynika to z wciąż większej liczby kontroli podatkowych prowadzonych przez urzędy skarbowe w porównaniu z kontrolami celno-skarbowymi, przy czym z roku na rok dysproporcja ta się zmniejsza.

Z drugiej strony istotne znaczenie ma podział kompetencji pomiędzy Naczelnikami US i UCS. Uprawnienia Naczelników UCS do wydawania decyzji podatkowych są bowiem bardziej ograniczone niż kompetencje Naczelników US. Dane pokazują, że

zdecydowana większość decyzji wydawanych przez Naczelników UCS zapada po zakończeniu kontroli celno-skarbowych. Tymczasem decyzje wydawane przez Naczelników US często dotyczą spraw, które nie były wcześniej przedmiotem kontroli podatkowej. Należy również pamiętać, że Naczelnicy US odpowiadają nie tylko za wydawanie decyzji wymiarowych, lecz także rozstrzygnięć dotyczących nadpłat, ulg w spłacie zobowiązań podatkowych, zabezpieczeń czy egzekucji administracyjnej. Dane pokazują, że również tego rodzaju rozstrzygnięcia są często kwestionowane przez podatników.

Odwołanie... i co dalej?

Wielu podatników zastanawia się, jakie są realne szanse na skuteczne zakwestionowanie decyzji organu pierwszej instancji.

Z danych wynika, że ponad połowa decyzji wydanych przez Naczelników US i UCS zostaje utrzymana w mocy przez organ odwoławczy. W przypadku decyzji wydawanych w analizowanym okresie przez Naczelników US organ drugiej instancji podtrzymywał rozstrzygnięcia średnio w 52% spraw, natomiast w przypadku decyzji Naczelników UCS odsetek ten wynosił 58%.

Tabela 4.1

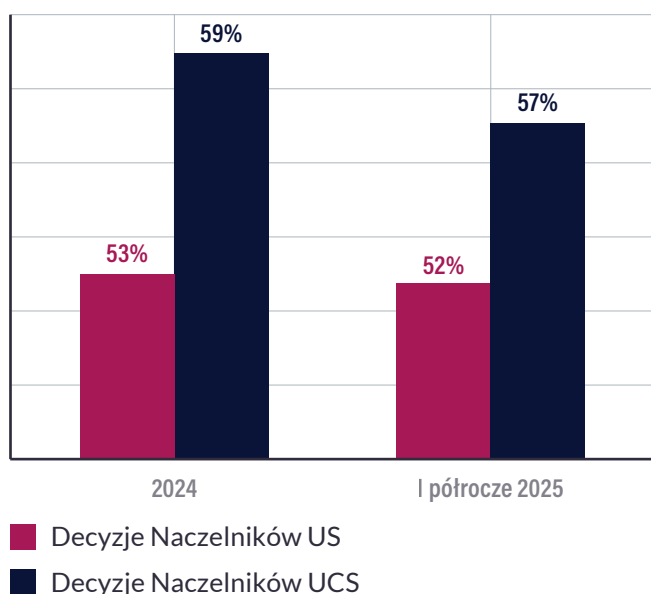
Liczby złożonych odwołań

	2024 r.	I półrocze 2025 r.	Suma (2024 r. - I półrocze 2025 r.)
Kontrole podatkowe			
Liczba złożonych odwołań od decyzji Naczelników US	4 621	2 274	6 895
Jaki procent dotyczył odwołań od decyzji pokontrolnych	36%	31%	34%
Kontrole celno-skarbowe			
Liczba złożonych odwołań od decyzji Naczelników UCS	1276	592	1 868
Jaki procent dotyczył odwołań od decyzji pokontrolnych	84%	90%	86%

Składając odwołanie, najbardziej prawdopodobne jest otrzymanie decyzji organu drugiej instancji utrzymującej w mocy rozstrzygnięcie Naczelnika US lub UCS.

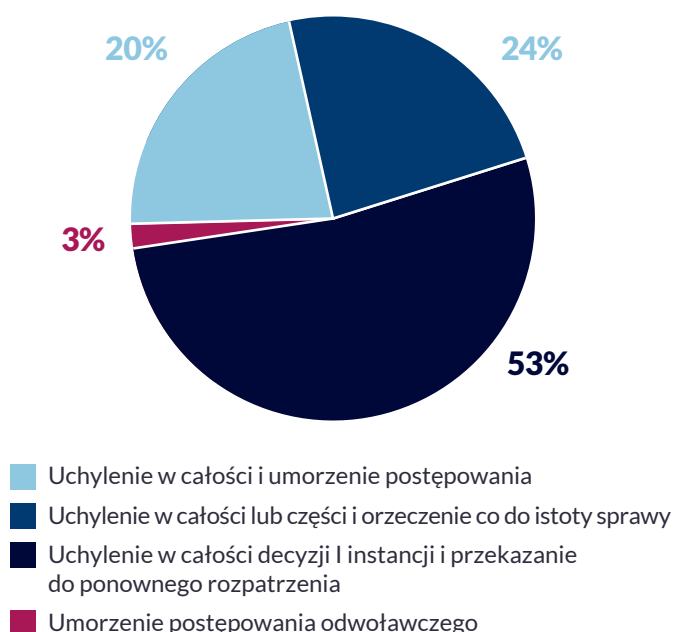
Wykres 4.2

Udział utrzymanych w mocy decyzji I instancji Naczelników US i UCS



Wykres 4.3

Powody uchyleń decyzji I instancji Naczelników US w okresie 2024-1H2025



Uchylenie decyzji nie oznacza zwycięstwa podatnika

Uchylenie decyzji przez organ odwoławczy nie musi oznaczać ostatecznej wygranej podatnika.

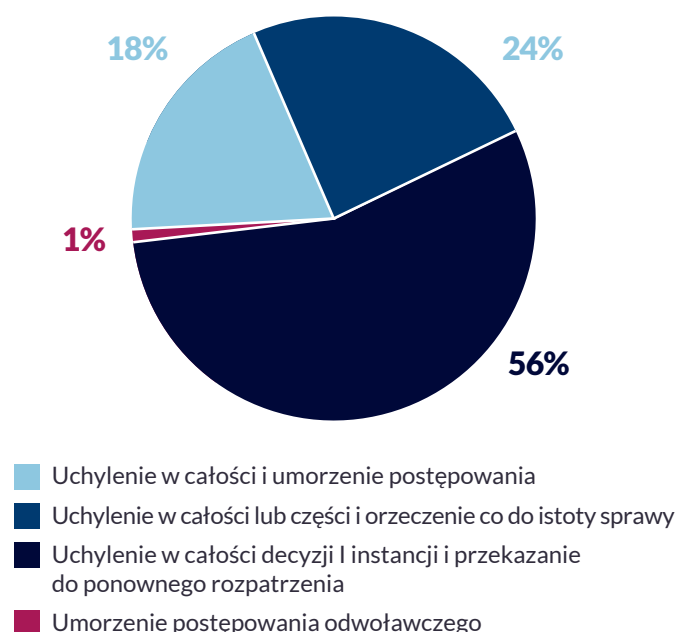
Większość decyzji uchylających rozstrzygnięcia Naczelników US i UCS polega bowiem na przekazaniu sprawy do ponownego rozpatrzenia przez organ pierwszej instancji. Takie rozstrzygnięcia stanowiły 53% wszystkich uchyleń decyzji Naczelników US oraz 56% uchyleń decyzji Naczelników UCS.

Oznacza to, że w ponad połowie przypadków uchylenie decyzji nie prowadzi do merytorycznego potwierdzenia stanowiska podatnika, lecz skutkuje koniecznością ponownego przeprowadzenia postępowania. W praktyce często można spodziewać się, że po uzupełnieniu materiału dowodowego organ pierwszej instancji ponownie wyda decyzję niekorzystną dla podatnika.

Uchylenie decyzji przez organ drugiej instancji nie świadczy o ostatecznej wygranej podatnika. Większość decyzji uchylających przekazuje sprawę do ponownego rozpoznania przez organ pierwszej instancji.

Wykres 4.4

Powody uchyleń decyzji I instancji Naczelników UCS w okresie 2024-1H2025



Na uwagę zasługuje również fakt, że około jedna czwarta decyzji uchylających wiąże się z jednoczesnym orzeczeniem przez organ drugiej instancji co do istoty sprawy. Takie rozstrzygnięcie również nie musi oznaczać sukcesu podatnika. W wielu przypadkach może ono prowadzić do określenia zobowiązania podatkowego w wysokości zbliżonej do tej wynikającej z pierwotnej decyzji.

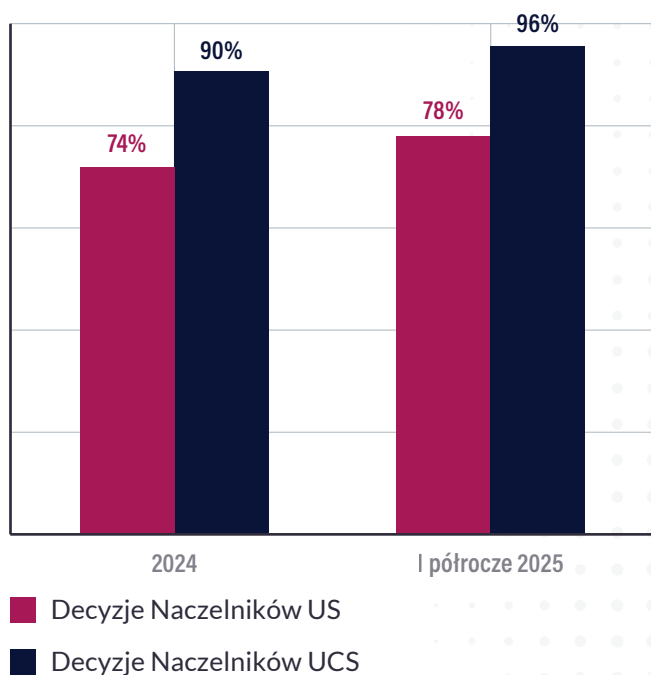
Jedynie około 20% decyzji uchylających kończy się umorzeniem postępowania. Po uwzględnieniu wszystkich wydanych rozstrzygnięć okazuje się, że ostatecznie korzystne dla podatnika zakończenie sprawy występuje w mniej niż 10% przypadków wniesionych odwołań.

Tylko jedna na pięć decyzji uchylających oznacza ostateczny sukces podatnika i umorzenie postępowania.

Warto również zauważyć, że średnio jedno na dziesięć odwołań kończy się wydaniem rozstrzygnięcia formalnego, bez merytorycznej oceny sprawy. Dotyczy to m.in. przypadków pozostawienia odwołania bez rozpatrzenia czy stwierdzenia uchybienia terminowi do jego wniesienia. To pokazuje, że skala błędów formalnych przy składaniu odwołań jest dość znacząca.

Wykres 4.5

Udział skarg do WSA



Jeżeli przyjąć, że skargi do sądów administracyjnych są składane zasadniczo od decyzji utrzymujących w mocy rozstrzygnięcia organów pierwszej instancji, okazuje się, że zdecydowana większość postępowań odwoławczych znajduje swój dalszy ciąg przed sądem.

Zjawisko to jest szczególnie widoczne w przypadku decyzji Naczelników UCS. Niemal każda decyzja odwoławcza dotycząca takich spraw była następnie kwestionowana przez podatników przed sądem administracyjnym.

W przypadku decyzji Naczelników US skargi do wojewódzkich sądów administracyjnych wnoszono w około trzech na cztery sprawy.

To jednoznacznie potwierdza, że w wielu przypadkach to właśnie sądy stają się kluczowym etapem dochodzenia praw przez podatników.

Zdecydowana większość decyzji organu odwoławczego była zaskarżana do sądów administracyjnych.

Rozdział 1

VAT

VAT

Po zmianach wymuszonych przez pandemię COVID-19, czynności sprawdzające stały się powszechną formą weryfikacji rozliczeń VAT. Często bowiem rozpoczynają się one w niedługim okresie po złożeniu JPK_V7, szczególnie gdy podatnik domaga się zwrotu nadwyżki VAT naliczonego.

Tabela 5.1

Liczba podatników VAT z podziałem na statusy w latach 2021-2025

	Liczba podatników VAT		
	Czynnych	Zwolnionych przedmiotowo	Zwolnionych podmiotowo
2021	4 783 027	3 252	580 569
2022	4 654 626	3 144	575 087
2023	4 434 270	3 041	561 559
2024	4 153 592	2 949	535 097
2025	3 809 374	2 864	491 049

Ciekawą tendencją jest malejąca w latach 2021-2025 liczba podatników VAT we wszystkich trzech kategoriach podatników VAT: czynnych, zwolnionych oraz zwolnionych podmiotowo. Jeszcze w 2021 r. w Polsce było ponad 4,7 mln podatników VAT czynnych, a w 2025 r. ich liczba zmalała do ok. 3,8 mln.

Powstaje pytanie, czy wpływ na to ma demografia (np. starzenie się społeczeństwa), zmiana formy działalności (np. zakładanie spółek z ograniczoną odpowiedzialnością), czy też powrót do zwolnienia podmiotowego. Ta ostatnia przyczyna nie wydaje się być jednak istotna w latach 2021-2025, ponieważ limit zwolnienia został podniesiony z 200 tys. zł do 240 tys. zł od 2026 r., a liczba podatników zwolnionych podmiotowo również maleje.

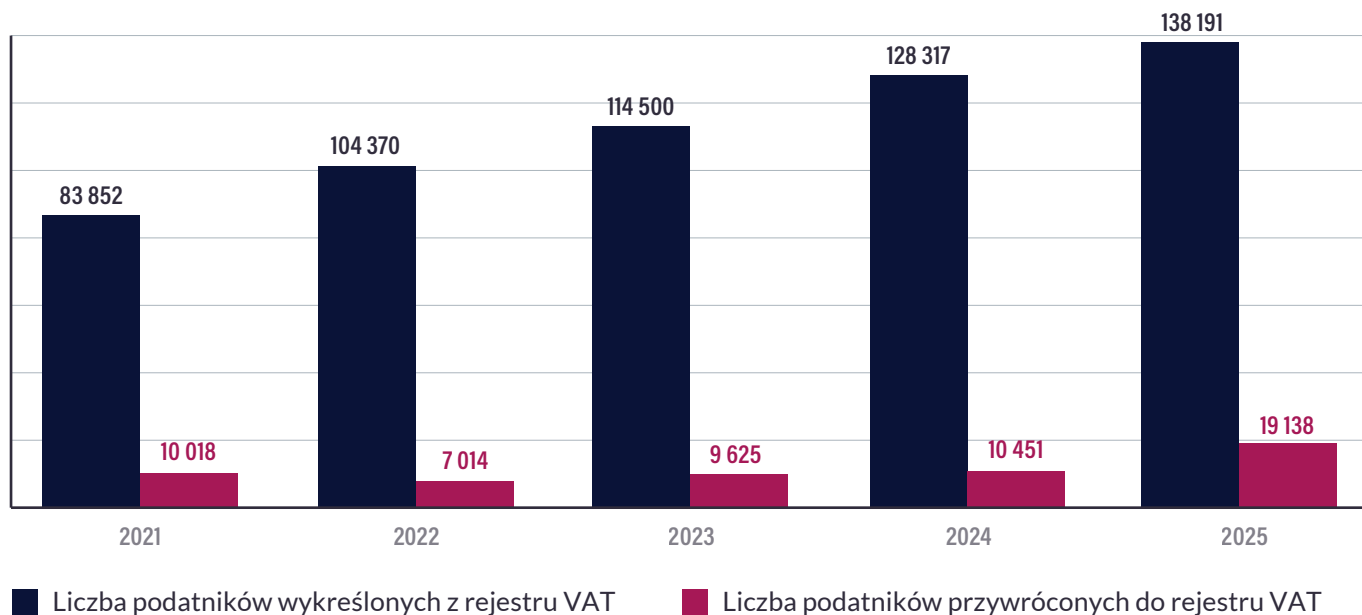
Wśród celów przeprowadzania czynności sprawdzających przepisy Ordynacji podatkowej wymieniają sprawdzenie terminowości składania deklaracji i wpłacania podatków oraz weryfikację danych i dokumentów przedstawionych przez podatników dokonujących rejestracji podatkowej.

Z naszych analiz wynika, że około 20% wykreśleń podatników w latach 2022-2025 jest efektem czynności sprawdzających.

Z czym wiąże się takie wykreślenie? Przede wszystkim taki podatnik znika z „białej listy”, co u kontrahentów wzbudza wątpliwości co do tego, czy dalej prowadzi działalność gospodarczą oraz czy można przeprowadzić z nim bezpieczną transakcję. Z „białej listy” znikają także numery rachunków bankowych takiego podmiotu. Jeśli więc dojdzie do transakcji, to zapłata na rachunek spoza białej listy oznacza wykluczenie wydatku z kosztów uzyskania przychodów, chyba że podjęte zostaną dodatkowe kroki (np. zgłoszenie płatności do urzędu skarbowego ZAW-NR).

Wykres 5.2

Liczba podmiotów wykreślonych z rejestru VAT i przywróconych



W każdym z badanych przez nas lat w okresie 2021-2025 podatników wykreślonych jest więcej niż przywróconych. W latach 2021-2025 wykreślono z rejestru VAT ponad 10-krotnie więcej podatników niż przywrócono – wykreślono 569 230, a przywrócono 56 246.

Corocznie rośnie też liczba wykreśleń. W 2025 r. wykreślono prawie 140 tys. (wzrost o prawie 65% w porównaniu z 2021 r.).

Wśród pięciu głównych przyczyn wykreśleń (stanowiących łącznie prawie 99% wszystkich wykreśleń) można wymienić:

- zawieszenie działalności gospodarczej na okres co najmniej 6 miesięcy,
- niezłożenie wymaganej deklaracji VAT za 3 kolejne miesiące lub kwartał,
- złożenie przez 6 kolejnych miesięcy lub 2 kolejne kwartały deklaracji „zerowych” (w których nie wykazano sprzedaży, nabycia towarów lub usług ani importu towarów z kwotami VAT do odliczenia),
- brak kontaktu z podatnikiem lub pełnomocnikiem,
- podmiot albo jego pełnomocnik nie stawia się na wezwania naczelnika urzędu skarbowego.

W każdym z analizowanych lat główną przyczyną wykreślania podatników było zawieszenie działalności gospodarczej na okres co najmniej 6 miesięcy (średnio

69% wykreśleń w każdym roku). Spośród wykreślonych z tego powodu podatników tylko niecałe 13% zawieszonych działalności jest podejmowana i automatycznie przywracana jest rejestracja. Rodzi się pytanie, dlaczego ten odsetek jest tak niewielki: czy przedsiębiorcy planują dłuższe zawieszenie działalności, czy też np. zamierzają zmienić formę jej prowadzenia.

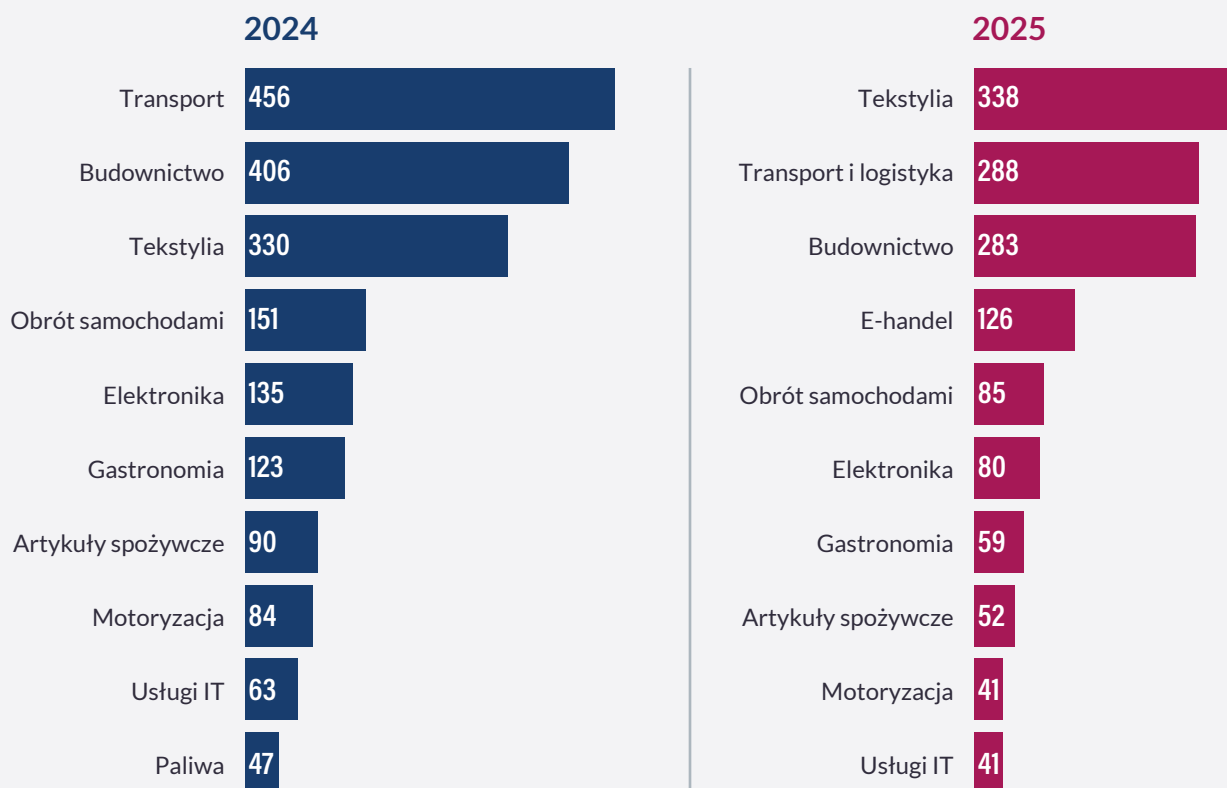
Natomiast od 2023 r. systematycznie rośnie liczba podatników przywróconych. Wskazuje to na ożywienie gospodarki w okresie postpandemicznym, tudzież na szybsze reagowanie podatników na ich wykreślenie i podejmowanie działań umożliwiających szybkie przywrócenie wpisu na „białą listę”.

Z powodu niezłożenia wymaganej deklaracji VAT za 3 kolejne miesiące lub kwartał w latach 2021-2025 łącznie wykreślono ok. 89 tys. podatników. Natomiast z możliwości automatycznego przywrócenia rejestracji w trybie złożenia zaległych deklaracji i złożenia pisma wyjaśniającego skorzystało tylko ok. 3 tys. podatników.

Brak kontaktu z podatnikiem spowodował wykreślenie w latach 2021-2025 łącznie prawie 20 tys. podmiotów, co może wskazywać na dużą skuteczność fiskusa w typowaniu „pustych spółek”. Z drugiej strony pojawia się jednak pytanie o to, czy podatnicy raportują do urzędów skarbowych swoje aktualne dane kontaktowe i czy są w stanie na bieżąco odbierać wezwania wysyłane w formie elektronicznej.

Wykres 5.3

Najczęściej kontrolowane branże w VAT w toku kontroli celno skarbowych w 2024 r. i 2025 r.



Dane o najczęściej kontrolowanych przez UCS branżach pod kątem rozliczania VAT wskazują, że w latach 2024-2025 „na podium” znalazły się branże transportowa oraz handel tekstyliami. Ta ostatnia branża jest również przedmiotem ożywionego zainteresowania ustawodawcy, ponieważ przewóz odzieży i obuwia objęto systemem SENT.

Znalezienie się w czołówce branży budowlanej potwierdza, że od lat jest to branża „podwyższonego ryzyka” w oczach fiskusa.

Pojawienie się na 4 miejscu branży e-commerce w 2025 r. można powiązać z nowym istotnym dla fiskusa źródłem danych, jakim było raportowanie informacji o sprzedawcach przez platformy internetowe (dyrektywa DAC-7).

Zmiany w liczbie kontroli celno-skarbowych w najczęściej kontrolowanych branżach potwierdzają coraz lepszą metodologię typowania przez organy podatkowe podmiotów do kontroli.

Pytanie nie brzmi, czy KSeF będzie miał w przyszłości wpływ na te dane, lecz jaki będzie jego zakres i charakter. Na pełną ocenę tego wpływu trzeba jednak jeszcze poczekać, ponieważ obowiązkowy KSeF dla wszystkich podatników VAT wystawiających faktury będzie w pełni obowiązywał od początku 2027 r.

Okiem eksperta

Tomasz Michalik

Szef zespołu VAT |
Doradca podatkowy | Partner



Nie zaskakuje w żadnym stopniu, że w 2025 r. niemal 47% wszystkich czynności sprawdzających oraz ponad 54% wszczętych kontroli podatkowych i celno-skarbowych dotyczy rozliczeń VAT. To jest i pozostanie podatek o zdecydowanie największym znaczeniu dla Skarbu Państwa.

I, jak się wydaje, to właśnie w obszarze VAT w pierwszej kolejności będziemy obserwowali zmianę sposobu kontrolowania rozliczeń podatkowych w nieodległej przyszłości. Pierwszą zapowiedzią tego było znaczące rozszerzenie praktycznego zastosowania czynności sprawdzających, co obserwujemy już od kilku lat.

Czynności sprawdzające, o których szerzej pisze Jakub Warniło we wcześniejszej części raportu, to formuła niezmiernie interesująca i pod wieloma względami atrakcyjna, także dla podatników, ale niepozbawiona zagrożeń. Jej atrakcyjność polega na prostocie i mało formalnym charakterze, jednak i w tym kryje się pewne niebezpieczeństwo. O ile bowiem standardowe kontrole podatkowe i celno-skarbowe są sformalizowane, przez co potrafią być uciążliwe dla podatników, to jednak te ściśle określone procedury stanowią także gwarancję uprawnień podatnika w zderzeniu z machiną państwa. Tymczasem czynności sprawdzające, choć proste i efektywne, to jednak nie dają podatnikowi żadnej realnej ochrony proceduralnej, co sprawia, że niestety mogą być nadużywane przez kontrolujących.

A musimy mieć świadomość, że znajdujemy się w okresie tuż przez zasadniczą zmianą sposobu weryfikacji rozliczeń podatników – i należy przypuszczać, że to rozliczenia VAT będą najlepszym obszarem testowym. Obowiązkowy KSeF sprawia, że organy podatkowe mają dostęp w czasie rzeczywistym do niemal wszystkich faktur wystawionych w obrocie między podatnikami. Postępująca wymiana kas fiskalnych na kasy online sprawia, że rosnąca liczba transakcji B2C jest widoczna dla organów także w czasie rzeczywistym. Raportowanie JPK-VAT sprawia, że organy podatkowe otrzymują nie tylko deklarację, ale również ewidencję VAT na bazie miesięcznej. Mówiąc krótko, z technologicznego punktu widzenia możliwość zbierania i analizy informacji, a zatem rodzaju wstępnej kontroli w trybie ciągłym, jest już teraz możliwa. Także bez wiedzy podatnika. W gruncie rzeczy niewiele więcej potrzeba w przypadku standardowej weryfikacji rozliczeń podatników.

Jednak, aby prawa podatnika były należycie chronione, stosowne przepisy proceduralne będą musiały zostać należycie dostosowane do możliwości oferowanych przez współczesną technologię, tak aby nie było wątpliwości, że w pogoni za skutecznością nie zagubiono spraw najważniejszych.

Rozdział 2

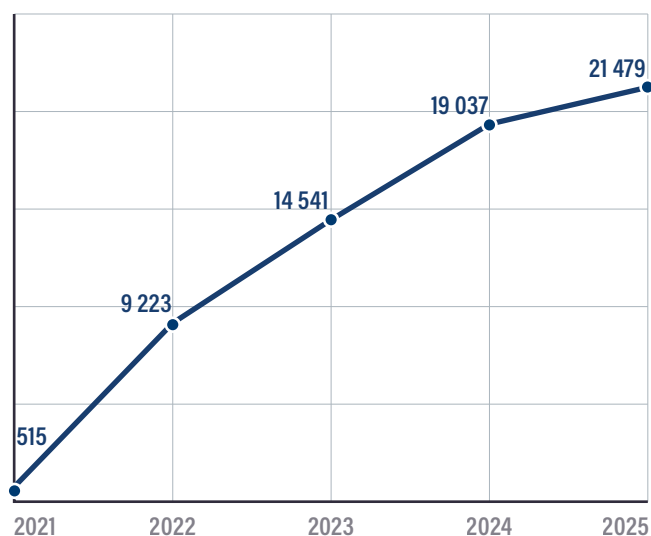
CIT | Estoński CIT

Estoński CIT

Estoński CIT miał być jednym z najważniejszych impulsów prorozwojowych dla polskich przedsiębiorców ostatnich lat. Założenie ustawodawcy było stosunkowo proste – ograniczenie bieżącego opodatkowania dochodu i przesunięcie momentu opodatkowania do chwili dystrybucji zysku miało zwiększyć skłonność przedsiębiorców do reinwestowania środków oraz poprawić płynność finansową firm. Poniżej omawiamy, jak wygląda to w praktyce.

Wykres 6.1

Liczba spółek stosujących estoński CIT w latach 2021-2025



Patrząc na dane z ostatnich lat trudno odmówić koncepcji estońskiego CIT sukcesu.

Jeszcze w 2021 r. z estońskiego CIT korzystało jedynie 515 podmiotów. Już rok później liczba ta wzrosła do 9 223 spółek, czyli aż o 1 691% r/r.

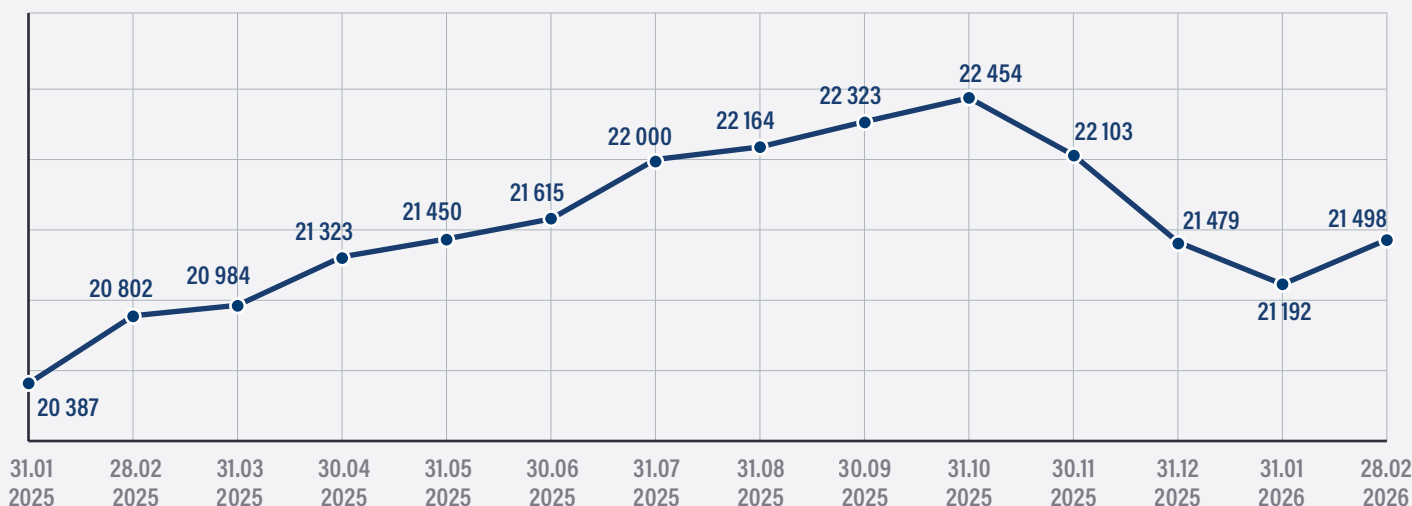
W kolejnych latach trend wzrostowy utrzymywał się, choć dynamika zaczęła stopniowo maleć – w 2023 r. liczba podatników wzrosła o 58% r/r do 14 541, w 2024 r. o kolejne 31% do 19 037, a w 2025 r. o dalsze 13% do poziomu 21 479 podmiotów.

W efekcie w ciągu zaledwie kilku lat estoński CIT przestał być rozwiązaniem niszowym. Na koniec 2025 r. podatnicy opodatkowani ryczałtem stanowili już około 3,7% wszystkich podatników CIT. Dla porównania – w 2021 r. ich udział nie przekraczał 0,1%.

Dynamiczny wzrost popularności estońskiego CIT trudno uznać za przypadkowy. Z perspektywy przedsiębiorców rozwiązanie to przez długi czas było postrzegane jako przykład bardziej partnerskiego podejścia państwa do biznesu – instrumentu mającego wspierać inwestycje i rozwój przedsiębiorstw, a nie wyłącznie realizować funkcję fiskalną systemu podatkowego.

Wykres 6.2

Liczba spółek stosujących estoński CIT w okresie 1.01.2025-1.02.2026



Ostatnie miesiące przynoszą pierwsze sygnały wyraźnego osłabienia trendu wzrostowego. Dane Ministerstwa Finansów pokazują, że po okresie niemal nieprzerwanego wzrostu liczby podatników estońskiego CIT, w ostatnim kwartale 2025 r. liczba podmiotów korzystających z ryczału zaczęła spadać.

Na koniec stycznia 2026 r. liczba spółek stosujących CIT estoński wynosiła 21 192, co oznacza spadek aż o 1 262 spółki w odniesieniu do szczytowego okresu w 2025 r.

Zmiana ta zbiegła się z bardzo wyraźnym wzrostem aktywności organów podatkowych wobec podatników estońskiego CIT. Co szczególnie istotne, działania fiskusa koncentrują się obecnie przede wszystkim nie na klasycznych sporach dotyczących wysokości podatku czy ukrytych zysków, ale na weryfikacji formalnych warunków wejścia do modelu estońskiego.

Luty 2026 r. przyniósł ponowne, choć nadal niewielkie, „odbicie” liczby spółek stosujących estoński CIT. Jednocześnie utrzymująca się wysoka aktywność organów podatkowych oraz niepewność związana z planowanymi zmianami przepisów powodują, że kontynuacja trendu wzrostowego pozostaje pod znakiem zapytania.

Fiskus mówi „sprawdzam”

Podstawowym narzędziem wykorzystywanym przez organy podatkowe stały się czynności sprawdzające. Skala ich wykorzystania jest bardzo duża – tylko w 2025 r. niemal co piąta spółka stosująca estoński CIT była przedmiotem zakończonych czynności sprawdzających.

Formalnie czynności sprawdzające mają charakter mniej ingerencyjny niż kontrola podatkowa lub celno-skarbowa. W praktyce jednak coraz częściej stają się początkiem wielomiesięcznych sporów dotyczących prawa do korzystania z ryczału. Dane pokazują niezbyt wysoką skuteczność działań fiskusa – około 28% czynności sprawdzających dotyczących estońskiego CIT zakończyło się w 2025 r. stwierdzeniem nieprawidłowości. Ma to jednak swoje przełożenie na kwoty zobowiązań do zapłaty przez spółki. W 2025 r. łączna wartość ustaleń wynikających z tych czynności sprawdzających wyniosła ponad 33,8 mln zł. Pokazuje to, że czynności sprawdzające dotyczące estońskiego CIT coraz częściej prowadzą do istotnych ustaleń

finansowych po stronie organów podatkowych, mimo że formalnie mają charakter mniej ingerencyjny niż kontrola podatkowa lub celno-skarbowa.

Wyższa „skuteczność” widoczna jest w przypadku kontroli celno-skarbowych. W 2025 r. nieprawidłowości stwierdzono w około 77% zakończonych kontroli. Warto również zwrócić uwagę na koncentrację aktywności organów podatkowych w wybranych jednostkach KAS – w badanym okresie aż 72% wszystkich nieprawidłowości w kontrolach dotyczących estońskiego CIT zostało wykrytych przez dwa urzędy – UCS w Krakowie oraz UCS we Wrocławiu.

Działania organów w widoczny sposób koncentrują się wokół formalnych aspektów wejścia do modelu estońskiego. W praktyce przedmiotem sporów stają się najczęściej kwestie związane z prawidłowością sporządzenia sprawozdania finansowego na dzień poprzedzający wejście w estoński CIT lub poprawnością złożenia zawiadomienia ZAW-RD.

Co jest najczęściej badane przez organy podatkowe?

Organy podatkowe coraz częściej kwestionują skuteczność wyboru ryczału z powodów o charakterze proceduralnym, żeby nie powiedzieć biurokratycznym – takich jak brak podpisu pod sprawozdaniem finansowym, podpis złożony po terminie czy inne uchybienia formalne. Problem polega jednak na tym, że mimo zwykle niskiej wagi błędów, skutki takich ustaleń są dla podatników niezwykle dotkliwe. Uznanie, że podatnik nieskutecznie wszedł w system estońskiego CIT, może oznaczać konieczność retrospektywnego rozliczenia klasycznego CIT wraz z odsetkami za kilka lat.

To właśnie w tym obszarze coraz wyraźniej widoczny staje się rozdźwięk pomiędzy pierwotnymi założeniami ustawodawcy a praktyką organów podatkowych.

Estoński CIT miał stanowić stabilne i przewidywalne narzędzie wspierające inwestycje i rozwój przedsiębiorstw w Polsce, bez ucieczek do bardziej atrakcyjnych systemów. Tymczasem coraz większa część sporów wynika z zastawianych na podatników „pułapek” i koncentruje się wokół formalnych warunków wejścia do systemu, a nie rzeczywistych nadużyć podatkowych.

To już doprowadziło do osłabienia zaufania przedsiębiorców do stabilności systemu podatkowego. Paradoksalnie bowiem im większy sukces i popularność osiągnął estoński CIT, tym większa stała się intensywność działań weryfikacyjnych fiskusa wobec podatników korzystających z tego rozwiązania.

Nie oznacza to oczywiście, że organy podatkowe nie powinny weryfikować prawidłowości stosowania ryczałtu od dochodów spółek. Skala popularności tego modelu opodatkowania w naturalny sposób zwiększa zainteresowanie administracji skarbowej tym obszarem. Kluczowe znaczenie ma jednak zachowanie odpowiednich proporcji pomiędzy funkcją kontrolną a zapewnieniem podatnikom poczucia działania w zaufaniu, stabilności i rzeczywistego bezpieczeństwa prawnego.

Co dalej?

Najbliższe lata pokażą, czy estoński CIT pozostanie jednym z najważniejszych instrumentów wspierających rozwój przedsiębiorstw, czy też restrykcyjna praktyka organów podatkowych i zmiany przepisów zaczną stopniowo ograniczać zaufanie przedsiębiorców do tego rozwiązania.

Okiem eksperta

Monika Dzedzic

Szef zespołu podatków
międzynarodowych |
Doradca podatkowy |
Radca prawny | Partner



Warto odnotować prezentowane dane, aby za rok porównać je z tymi po wdrożeniu KSeF i – przede wszystkim – złożeniu plików JPK_CIT. Organy podatkowe uzyskają bowiem znacznie więcej danych o kontrolowanych podatnikach. Obowiązek przekazywania ksiąg rachunkowych w ustrukturyzowanym formacie JPK_CIT umożliwi organom podatkowym analizowanie danych na znacznie bardziej szczegółowym poziomie niż dotychczas. Zakres raportowanych danych obejmuje m.in. klasyfikacje podatkowe zapisów księgowych, informacje dotyczące środków trwałych oraz – co najbardziej interesuje fiskusa – uzgodnienia pomiędzy wynikiem bilansowym a wynikiem podatkowym. Z tego powodu można się spodziewać jeszcze większej liczby kontroli zakończonych stwierdzeniem dodatkowego podatku.

Mam nadzieję, że zostanie to zbilansowane realnym stosowaniem obowiązującej już wzmocnionej zasady *in dubio pro tributario*. Zgodnie ze zmienionymi przepisami organy podatkowe są zobowiązane rozstrzygać na korzyść podatnika nieusuwalne wątpliwości dotyczące stanu faktycznego. Oznacza to rozszerzenie zakresu stosowania tej zasady poza dotychczasowe wątpliwości związane wyłącznie z wykładnią prawa.

Choć nadal przewidziane są wyjątki – w szczególności w sytuacjach, gdy organ powołuje się na ważny interes publiczny – zmiana ta powinna wzmocnić ochronę proceduralną przedsiębiorców uczestniczących w złożonych sporach podatkowych.

W otoczeniu coraz bardziej zdominowanym przez automatyczne analizy danych i narzędzia analityczne wykorzystywane przez administrację skarbową, gwarancja ta może okazać się szczególnie istotna dla rzetelnych podatników, wobec których wszczynane są postępowania w związku z rozbieżnościami lub niespójnościami wykrytymi pomiędzy różnymi strumieniami raportowania cyfrowego.

Jednym z pierwszych zagadnień, w których rozstrzygnięcie na korzyść podatnika może się sprawdzić, jest właśnie estoński CIT, który już dzisiaj zdominował wokandy wielu sądów i jest często weryfikowany. Szczególnym przedmiotem zainteresowania fiskusa są kwestie związane z warunkami wejścia w system, prawidłowością kwalifikacji wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą oraz rozliczeniami przy wyjściu z estońskiego CIT. Wdrożenie JPK_CIT może ten trend jeszcze wzmocnić – ustrukturyzowane dane księgowe znacznie ułatwią organom identyfikację potencjalnych nieprawidłowości w rozliczeniach podatników estońskich. Dla tej rosnącej grupy przedsiębiorców wzmocniona zasada *in dubio pro tributario* może okazać się szczególnie istotną gwarancją proceduralną.

Miejmy nadzieję, że większość z tych tematów w ogóle nie trafi do sądów, ponieważ wystarczy, że organy zaczną realnie stosować tę nową regułę interpretacyjną.

Rozdział 3

Podatek u źródła (WHT)

Podatek u źródła (WHT)

Z początkiem 2022 r. system podatku u źródła (WHT) w Polsce uległ gruntownej przebudowie. Wprowadzone regulacje diametralnie zmieniły wymogi stawiane przed płatnikami i podatnikami podatku u źródła. Brak pewności co do praktyki orzeczniczej oraz długi czas oczekiwania na uzyskanie opinii o stosowaniu preferencji powodują, że WHT w wielu grupach międzynarodowych stał się obszarem, który wymaga szczególnej uwagi. Jest to bowiem obciążenie, które brane jest pod uwagę przy podejmowaniu decyzji o inwestycji właśnie w Polsce.

Przeanalizowane przez nas dane pokazują również, że podatek u źródła jest jednym z kluczowych obszarów zainteresowania organów skarbowych.

Przewaga kontroli celno-skarbowych nad podatkowymi w WHT

Zdecydowana większość kontroli w WHT prowadzona jest przez urzędy celno-skarbowe a nie przez urzędy skarbowe. W 2024 r. przeprowadzono zaledwie 2 kontrole podatkowe w zakresie WHT w całej Polsce, a kontroli celno-skarbowych było w tym samym roku 198. To oznacza, że nie są one ograniczone właściwością terytorialną, a w konsekwencji podmiot, np. z Małopolski, może być kontrolowany przez urząd celno-skarbowy z województwa pomorskiego. Niesie to za sobą skutki procesowe chociażby takie, że w przypadku konieczności zapoznania się z materiałem dowodowym zgromadzonym w aktach, trzeba będzie przemierzyć całą Polskę.

W statystykach prym wiedzie UCS w Opolu, który w latach 2021-2025 przeprowadził 245 kontroli WHT, czyli aż 24% wszystkich kontroli celno-skarbowych w zakresie WHT. Dane pokazują, że jest to obecnie urząd który wyspecjalizował się w badaniu prawidłowości rozliczeń WHT w Polsce.

WHT „lukratywny” dla urzędów na tle podatków dochodowych

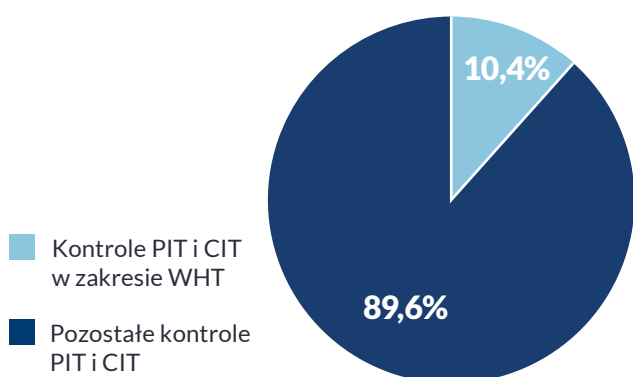
W latach 2021-2025 tylko ponad 10% zakończonych kontroli celno-skarbowych w zakresie podatków dochodowych dotyczyło WHT. Pomimo tego kontrole w zakresie WHT przyniosły prawie 29% wszystkich wpływów w podatkach dochodowych.

To pokazuje, jak duże znaczenie wśród wszystkich kontroli w podatkach dochodowych mają właśnie kontrole dotyczące WHT. Wynika to z charakteru tego podatku – jest to bowiem podatek, który często dotyczy dużych podmiotów działających w międzynarodowych grupach kapitałowych i przeprowadzających znaczące transakcje.

Podczas gdy w przypadku kontroli CIT w latach 2021-2025 UCS stwierdzał uszczuplenie podatkowe w średniej wysokości 1,2 mln zł, w kontrolach dotyczących PIT – 455 tys. zł, to w przypadku WHT wynosiło ono średnio ponad 2,4 mln zł.

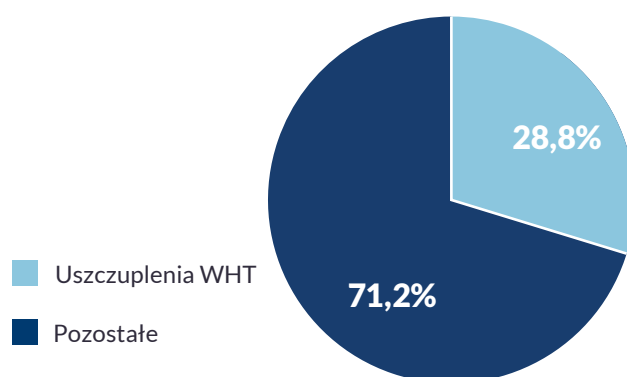
Wykres 7.1

Udział WHT w kontrolach celno-skarbowych CIT i PIT zamkniętych w latach 2021-2025



Wykres 7.2

Udział WHT w całości uszczupień wykrytych w kontrolach celno-skarbowych CIT i PIT w latach 2021-2025



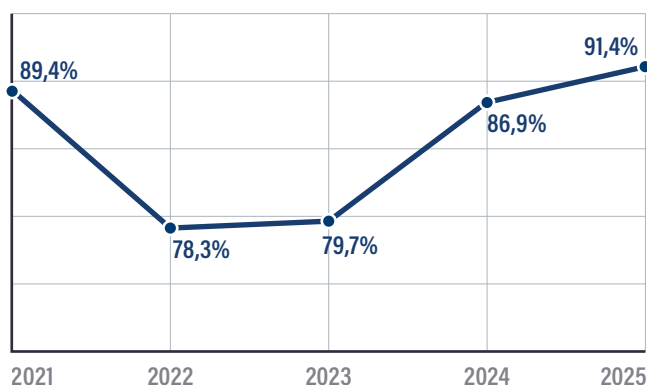
Analiza danych wyraźnie pokazuje, że WHT jest obszarem tzw. podwyższonego ryzyka. Stąd tak ważne jest zadbanie o to, aby nie tylko posiadać szeroką wiedzę o zakresie działalności podmiotu powiązanego, do którego dokonywane są płatności pasywne, ale także organy skarbowe oczekują od płatników kompleksowej wiedzy o tym, w jaki sposób podmiot otrzymujący płatności z Polski te płatności wykorzystuje.

Skuteczność kontroli WHT

W samym 2025 r. na 336 zakończonych kontroli celno-skarbowych w zakresie WHT stwierdzono nieprawidłowości aż w 307 z nich (czyli w 91,4%).

Wykres 7.3

Skuteczność kontroli celno-skarbowych w zakresie WHT



Na przestrzeni lat UCS podniosły swoją skuteczność

Kwota wykrytych uszczupień przez UCS w zakresie podatku u źródła wyniosła w 2021 r. 113 mln zł, podczas gdy w 2022 r. – po wejściu w życie przepisów pay&refund – kwota ta wzrosła do 438 mln zł. W 2023 r. wyniosła już prawie 6 razy więcej niż w 2021 r. i osiągnęła rekordową kwotę ponad 650 mln zł.

Od 2022 r. (kiedy doszło do zmiany mechanizmów związanych z pobieraniem WHT) kwota stwierdzanych uszczupień w WHT ani razu nie spadła poniżej 400 mln zł rocznie.

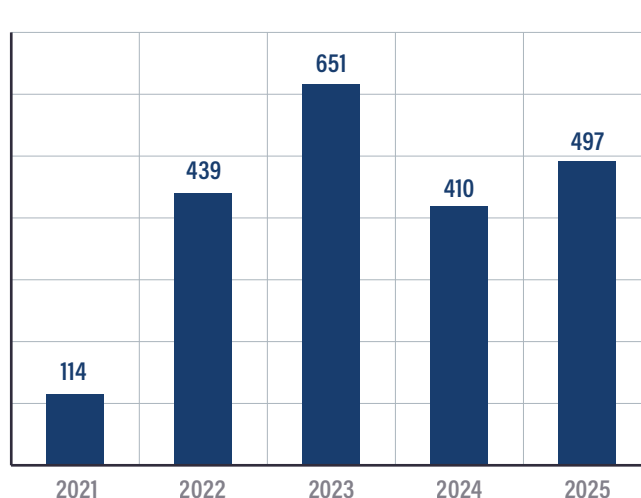
Coraz trudniej sprostać wymogom do zastosowania zwolnienia lub stawki obniżonej z umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania. Z pewnością nie sprzyjają temu skomplikowane przepisy czy brak stabilności praktyki organów skarbowych i sądów administracyjnych, a także długi czas oczekiwania na wydanie opinii o stosowaniu preferencji lub na zwrot podatku w trybie pay&refund.

Wyraźnie też obserwujemy przesunięcie akcentów w kontrolach z wykazania odpowiedniego substratu majątkowego i osobowego w kierunku wykazania samodzielności decyzyjnej podmiotu powiązanego otrzymującego płatności z Polski. Wydaje się, że organy podatkowe pomijają fakt, że polski płatnik nie ma kompletnej wiedzy o tym, w jaki sposób grupa czy jego bezpośredni wspólnik dysponuje otrzymanymi środkami.

Dodatkowo nie ma pozytywnego przekazu, czyli wskazówek minimum, które muszą być spełnione, aby uznać zagraniczny podmiot za uprawniony do niższej stawki lub zwolnienia. Grozi to odpływem inwestorów z polskiego rynku.

Wykres 7.4

Wartość zaległości wykrytych w kontrolach celno-skarbowych w zakresie WHT [w mln zł]



Skuteczność kontroli WHT

Wysokie wartości stwierdzanych zaległości dotyczących WHT sprawiają, że organy coraz chętniej otwierają kontrole celno-skarbowe w tym zakresie. W 2022 r. wszczęto 174 kontrole celno-skarbowe, a w 2025 r. było ich 312.

Codziennie w Polsce wszczynana jest średnio co najmniej jedna kontrola celno-skarbowa w zakresie WHT.

W latach 2021-2025 doszło do podwojenia łącznej rocznej liczby kontroli celno-skarbowych dotyczących WHT.

Wykres 7.5

Liczba wszczętych kontroli celno-skarbowych w zakresie WHT

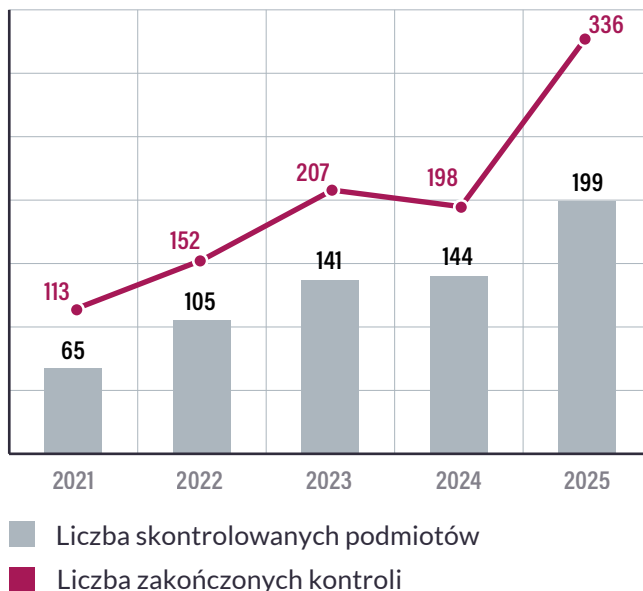


Przekłada się to wprost na rosnącą liczbę zamykanych kontroli w zakresie WHT. W 2021 r. było to 113 zakończonych kontroli, podczas gdy w 2025 r. ta liczba wzrosła aż do 336.

Stale rośnie również liczba kontrolowanych podmiotów – o ile w latach 2023 i 2024 utrzymywała się ona na poziomie około 140 podmiotów rocznie, o tyle w 2025 r. kontrolowanych było już prawie 200 podmiotów.

Wykres 7.6

Porównanie liczby zamykanych kontroli celno-skarbowych w zakresie WHT do liczby skontrolowanych podmiotów



Wzrost w liczbie złożonych wniosków o opinię o stosowaniu preferencji po wydaniu Objasnień z lipca 2025 r.

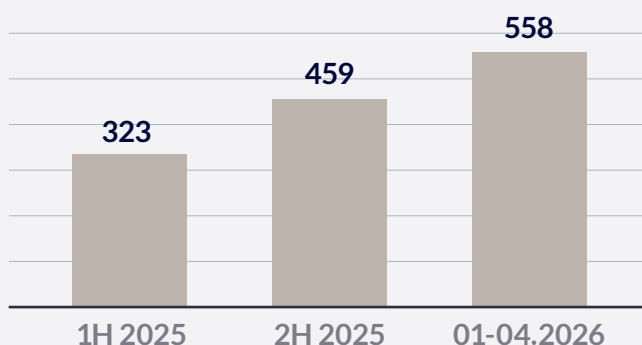
Po wydaniu Objasnień w zakresie WHT* w lipcu 2025 r. podatnicy i płatnicy chętniej składają wnioski o stosowaniu preferencji. W pierwszym półroczu 2025 r. złożono tylko 323 wnioski, a w drugim półroczu ta liczba wzrosła do 459.

Ten trend utrzymuje się w 2026 r. Tylko w czterech pierwszych miesiącach 2026 r. takich wniosków złożono już 558 (o 73% więcej niż w całym pierwszym półroczu 2025 r.).

Niepokojące jest to, że urzędy oraz sądy często nie stosują się w prowadzonych postępowaniach do objaśnień podatkowych.

Wykres 7.7

Liczba złożonych wniosków o opinię o stosowaniu preferencji w stosunku do objaśnień z lipca 2025 r.



* <https://www.gov.pl/web/finanse/objasnienia-podatkowe-z-3-lipca-2025-r-stosowanie-tzw-klauzuli-rzeczywistego-wlasciciela-dla-celow-podatku-u-zrodla>

Okiem eksperta

Justyna Bauta-Szostak

Szef zespołu nieruchomości
i doradztwa transakcyjnego |
Doradca podatkowy |
Radca prawny | Partner



Wzrost liczby postępowań dotyczących podatku u źródła nie przekłada się na jakość rozstrzygnięć, o czym świadczy fakt olbrzymiej liczby spraw w tych kwestiach trafiających do sądów. Organy podatkowe w stosunku do okresów sprzed 4-5 lat oczekują spełnienia warunków dla zwolnienia lub niższej stawki, których podatnicy nie mieli możliwości zakładać kilka lat temu, gdyż samo Ministerstwo Finansów nie wiedziało, jaką wykładnię stosować. Co więcej, niektóre oczekiwania nie wynikają nawet z Objasnień dotyczących WHT z 3 lipca 2025 r.

Komentarze do konwencji modelowej OECD są ignorowane zwykle tam, gdzie prowadziłyby do interpretacji niekorzystnej dla kontrolowanych. Przykładowo, analizując status beneficjenta rzeczywistego, organy podatkowe oczekują, że pieniądze na rachunku zagranicznego odbiorcy pozostaną na dłuższy czas, przy czym nie wskazują, jaki okres to oznacza. Dodatkowo z rozmów z organami podatkowymi wyłania się obraz rynku kapitałowego i gospodarki, który nie znajduje odzwierciedlenia w rzeczywistości. Podczas jednej z rozmów przedstawiciel organu podatkowego stwierdził, że fakt, iż udziały w polskiej spółce zostały kupione przez zagranicznego wspólnika za środki z pożyczki, oznacza, że ten wspólnik nie jest beneficjentem dywidend, gdyż środki z dywidend w głównej mierze przeznaczy na spłatę pożyczki. Pomijany jest zatem fakt, że dzisiejsza gospodarka jest oparta na długu, czy tego chcemy, czy nie. Tymczasem punkt 12.4 Komentarza do Artykułu 10 MK OECD (oraz odpowiadające mu fragmenty Komentarza do Artykułu 11 i Artykułu 12) wskazuje, że umowne lub prawne zobowiązanie

odbiorcy płatności do jej przekazania innemu podmiotowi musi mieć bezpośredni związek z otrzymaniem tej płatności przez odbiorcę: „Takie zobowiązanie zwykle wynika z odpowiednich dokumentów prawnych, ale może również zostać stwierdzone na podstawie faktów i okoliczności wskazujących, że w istocie odbiorca wyraźnie nie ma prawa do używania i korzystania z dywidendy bez ograniczenia umownym lub prawnym obowiązkiem przekazania otrzymanej płatności innej osobie. Ten rodzaj zobowiązania nie obejmuje zobowiązań umownych lub prawnych, które nie są zależne od otrzymania płatności przez bezpośredniego odbiorcę, takich jak zobowiązanie, które nie jest zależne od otrzymania płatności i które bezpośredni odbiorca ma jako dłużnik lub jako strona transakcji finansowych lub typowych obowiązków dystrybucyjnych programów emerytalnych i zbiorowych wehikułów inwestycyjnych uprawnionych do świadczeń (...)”. To tylko jeden z przykładów innego postrzegania uwarunkowań otoczenia biznesowego i oficjalnych komentarzy do regulacji międzynarodowych.

Inną sprawą jest przewlekłość kontroli w podatku u źródła (sprawy ciągnące się sporo ponad rok są standardem). Dodatkowo, po zakończeniu kontroli przez jeden organ, danego podatnika do kontroli kolejnego roku typuje inny urząd celno-skarbowy. Zatem ponownie całą strukturę i zasady funkcjonowania grupy, do której należy podatek, trzeba wyjaśniać kolejnym kontrolującym przygotowując kopie i tłumaczenia wieluset stron dokumentów. Obserwujemy brak ekonomiki procesowej i szanowania kosztów ponoszonych przez płatników w tym względzie.

Rozdział 3

PIT

PIT

Działalność gospodarcza

Możliwość wyboru różnych form opodatkowania, która pozwala przedsiębiorcom na efektywne zarządzanie zobowiązaniami fiskalnymi, od lat pozostaje pod ścisłą obserwacją organów podatkowych. Trend ten potwierdzają szczegółowe statystyki gromadzone przez Ministerstwo Finansów. Dane te jednoznacznie pokazują, w jakim kierunku zmierzają podatnicy dążący do minimalizacji obciążeń. Z dużym prawdopodobieństwem to właśnie te obszary wyznaczą przyszłe kierunki weryfikacji oraz wzmożonych kontroli ze strony fiskusa.

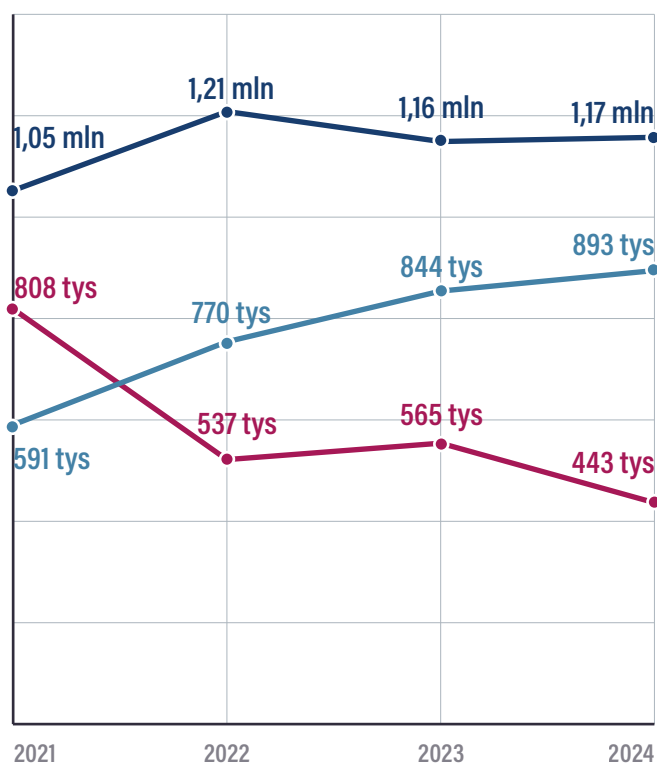
Analiza dynamiki zmian form opodatkowania wybieranych przez przedsiębiorców w latach 2021-2024 uwidacznia istotne przetasowania w tym zakresie, wywołane bezpośrednio przez wejście w życie przepisów tzw. Polskiego Ładu.

Od 2021 r. zauważalny jest znaczący wzrost popularności ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych (wzrost popularności aż o 51,01% na przestrzeni badanego okresu, gdzie ponad trzydziestoprocentowy skok przypadł na sam 2022 r.). Równolegle nastąpił olbrzymi, sięgający 45,21%, odpływ podatników z podatku liniowego.

Od lat niezmiennie najczęściej wybieraną formą opodatkowania jest skala podatkowa. Liczba podatników rozliczających się w ten sposób utrzymuje się na stosunkowo stałym poziomie.

Wykres 8.1

Liczba podatników rozliczających się w ramach jednoosobowej działalności gospodarczej w podziale na formy opodatkowania w latach 2021-2024



■ Skala podatkowa ■ Podatek liniowy
■ Ryczałt od przychodów ewidencjonowanych

Tabela 8.2

Liczba podatników rozliczających się w formie ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych w latach 2021-2024 z uwzględnieniem stosowanych stawek podatkowych

Stawka ryczałtu	2021	2022	2023	2024
3,0%	131 960	149 085	158 625	164 198
5,5%	292 133	297 806	314 124	318 970
8,5%	241 567	283 183	317 706	343 641
10,0%	360	926	1 051	1 306
12,0%	-	82 342	103 786	117 633
12,5%	1 448	5 072	6 972	8 329
14,0%	-	72 431	84 301	98 370
15,0%	21 552	39 575	45 466	50 404
17,0%	5 205	8 258	8 574	8 917

Dane za lata 2021-2024 wskazują na dynamiczny wzrost liczby podatników wybierających opodatkowanie w formie ryczałtu ewidencjonowanego. Szczególną dynamikę widać w przypadku stawek 12% oraz 14%, które pojawiły się w 2022 r. i szybko zyskały na popularności, osiągając w 2024 r. poziom odpowiednio ponad 117 tys. i 98 tys. rozliczających się nimi podmiotów.

Najpopularniejszą stawką nieprzerwanie pozostaje jednak 8,5%, z której w 2024 r. korzystało już ponad 343 tys. podatników.

Zaskakiwać może stosunkowo niska liczba podatników stosujących górne stawki ryczałtu (15% i 17%) dot. usług konsultingowych czy wolnych zawodów. Może to sugerować, że w wielu przypadkach eksperci w tych dziedzinach wybierają inne formy opodatkowania oraz współpracy.

Czynności sprawdzające – informacje ogólne

Analiza danych zgromadzonych przez Ministerstwo Finansów jednoznacznie wskazuje, że podstawową formą weryfikacji poprawności rozliczeń w zakresie PIT pozostają czynności sprawdzające. Ich liczba, a przede wszystkim skuteczność, w ostatnim czasie rośnie. Efektywniejsze typowanie podmiotów do weryfikacji przekłada się bezpośrednio na wyższe kwoty ujawnianych uszczerpków podatkowych.

Na szczególną uwagę zasługuje rosnąca liczba czynności sprawdzających dotyczących płatników podatku PIT, a także coraz skuteczniejsza weryfikacja opodatkowania dochodów zagranicznych uzyskiwanych przez podatników.

Tabela 8.3

Liczba czynności sprawdzających przeprowadzonych przez organy podatkowe w latach 2021-2025 z uwzględnieniem statusu podmiotu

	2021	2022	2023	2024	2025	Suma 2021-2025
Łączna liczba czynności sprawdzających w PIT	870 186	680 891	693 156	769 438	924 911	3 938 582
Czynności dotyczące podatników	825 661	655 590	658 960	724 535	856 960	3 721 706
Czynności dotyczące płatników	44 525	25 301	34 196	44 903	67 951	216 876
Udział % podatników	94,9%	96,3%	95,1%	94,2%	92,7%	94,5%
Udział % płatników	5,1%	3,7%	4,9%	5,8%	7,3%	5,5%

Po wyraźnym, jednorazowym spadku aktywności w 2022 r., ogólna liczba czynności sprawdzających w zakresie podatku PIT sukcesywnie rośnie, osiągając w 2025 r. rekordowy poziom blisko 925 tys. spraw.

Choć działania wobec samych podatników stanowią zdecydowaną większość i utrzymują się na poziomie ponad 92% wszystkich czynności, to warto zwrócić

uwagę, że po spadku w 2022 r. widoczny jest stały wzrost czynności sprawdzających skierowanych do płatników. Pomiedzy 2021 a 2025 r. liczba czynności wymierzonych w płatników wzrosła z 44,5 tys. do niemal 68 tys., czyli o około 52,62%.

Tabela 8.4

Kwota zaległości podatkowych w podatku PIT stwierdzona w wyniku czynności sprawdzających w latach 2021-2025 z uwzględnieniem statusu podmiotu

	2021	2022	2023	2024	2025	Suma 2021-2025
Łączna wartość zaległości stwierdzonych w trakcie czynności sprawdzających w PIT	1,24 mld zł	3,06 mld zł	2,06 mld zł	2,53 mld zł	3,11 mld zł	12,00 mld zł
Zaległości dotyczące podatników	1,14 mld zł	2,98 mld zł	1,79 mld zł	1,96 mld zł	2,34 mld zł	10,21 mld zł
Zaległości dotyczące płatników	0,10 mld zł	0,08 mld zł	0,27 mld zł	0,57 mld zł	0,77 mld zł	1,79 mld zł
Udział % podatników	91,9%	97,3%	87,1%	77,4%	75,1%	85,1%
Udział % płatników	8,1%	2,7%	12,9%	22,6%	24,9%	14,9%

Łączna wartość zaległości wykrytych podczas czynności sprawdzających w latach 2021-2025 w samym podatku PIT wyniosła 12 mld zł.

Rok 2025 był rekordowy pod względem stwierdzonych nieprawidłowości w toku czynności sprawdzających w PIT (ponad 3 mld zł).

Zauważalna jest przy tym interesująca zmiana wewnętrznej struktury stwierdzanych uszczupleń: podczas gdy w 2021 roku płatnicy wygenerowali zaledwie 0,10 mld zł (8,1% całości), w 2025 r. kwota ta urosła do 0,77 mld zł, stanowiąc już prawie 25% wszystkich zaległości.

Jednocześnie zaległości podatkowe wykryte u samych podatników, po spadku w 2023 r., rosły w ostatnich dwóch latach, zamykając 2025 r. na poziomie 2,34 mld zł.

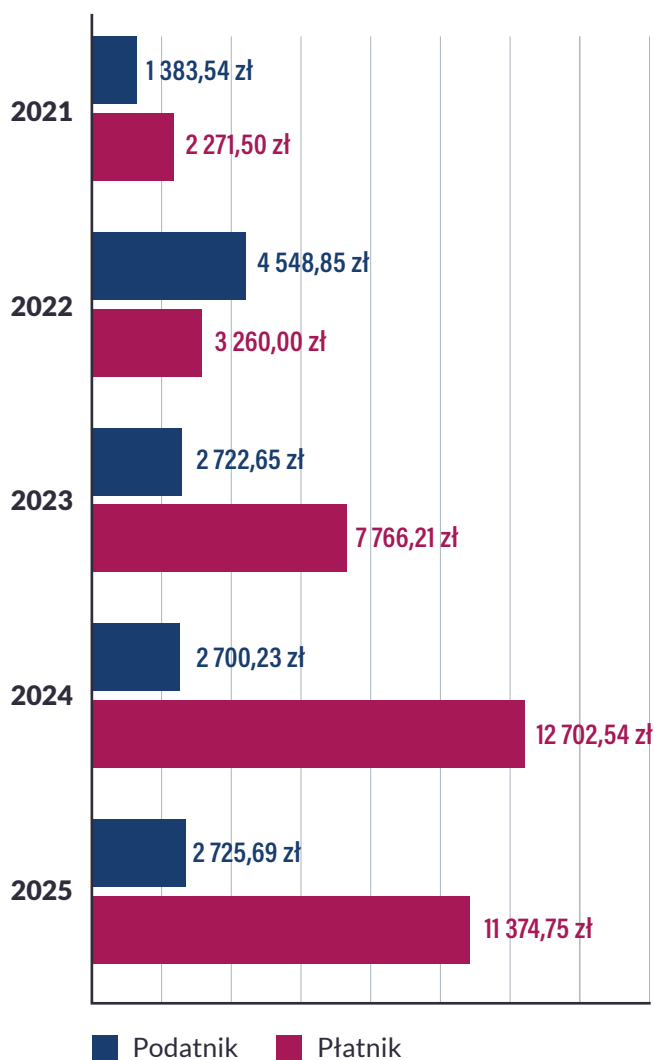
Z danych udostępnionych przez MF wynika znaczna różnica w efektywności czynności sprawdzających prowadzonych wobec płatników w zderzeniu z analogicznymi działaniami wobec podatników.

Średnia kwota przypisu dla płatnika wzrosła z 2 271,50 zł w 2021 r. do rekordowych 12 702,54 zł w 2024 r., by nieznacznie spaść do nadal wysokiego poziomu 11 374,75 zł na koniec 2025 r.

W tym samym czasie uśredniona wartość zaległości z pojedynczej czynności u podatnika utrzymuje się na przestrzeni ostatnich trzech lat na stałym pułapie około 2 700 zł. Jest to stosunkowo niska wartość w porównaniu z innymi podatkami. To zaś potwierdza, że czynności sprawdzające to najczęstsza formuła sprawdzania rozliczeń najdrobniejszych podatników (którzy popełniają niewielkie, niezamierzone błędy i często samodzielnie korygują je po czynnościach sprawdzających).

Tabela 8.5

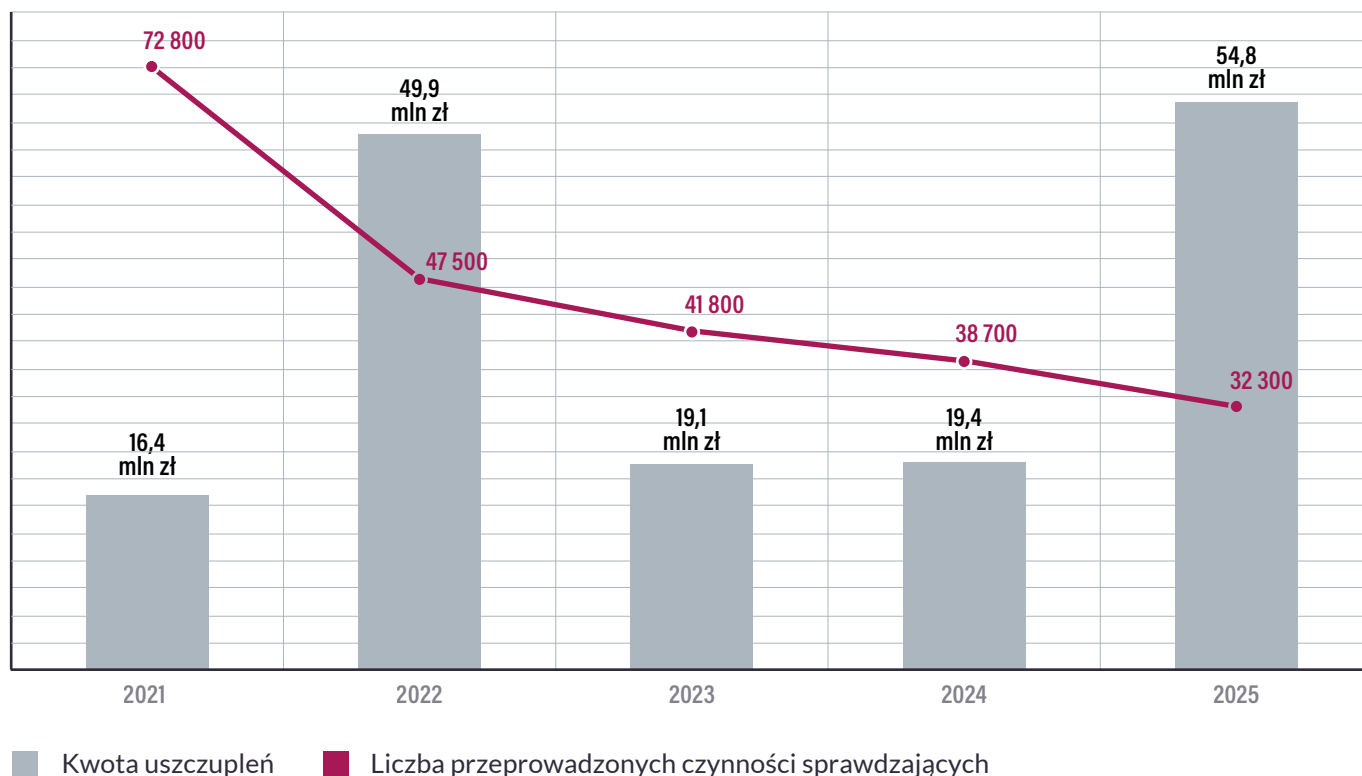
Średnia kwota uszczupleń podatkowych przypadająca na pojedynczą czynność sprawdzającą w latach 2021-2025 z uwzględnieniem statusu podmiotu



Czynności sprawdzające – dochody zagraniczne

Wykres 8.6

Liczba czynności sprawdzających oraz kwota stwierdzonych uszczupień w zakresie rozliczeń dochodów zagranicznych podatników PIT w latach 2021-2025



Liczba czynności sprawdzających dotyczących dochodów z zagranicy systematycznie maleje. W ciągu 5 lat spadła ona o ponad połowę – z 72 800 postępowań w 2021 r. do zaledwie 32 300 w 2025 r. Trend ten nie zmienia faktu, że kwoty stwierdzanych uszczupień podatkowych jednak wzrosły.

Rok 2025 (z najniższą liczbą przeprowadzonych czynności sprawdzających w ciągu ostatnich 5 lat) przyniósł rekordowe kwoty zaległości podatkowych na poziomie ponad 50 mln zł.

Wskazuje to na coraz lepszą metodologię organów podatkowych przy typowaniu podatników do weryfikacji w zakresie opodatkowania ich dochodów zagranicznych. To również efekt coraz skuteczniejszej wymiany informacji między polskim fiskusem a administracjami innych państw.

Okiem eksperta

Anna Misiak

Szef zespołu podatków osobistych
i doradztwa dla pracodawców |
Doradca podatkowy | Partner



Dane dotyczące działalności gospodarczej oraz kontroli w podatku PIT wyraźnie pokazują, jaki jest kierunek działań organów podatkowych i które obszary opodatkowania cieszą się największym zainteresowaniem. To działalność gospodarcza, płatnicy podatku PIT oraz dochody zagraniczne podatników.

Działalność gospodarcza – co pokazują statystyki – cieszy się zainteresowaniem podatników, a jej popularność wzrosła na skutek zmian wprowadzonych przez tzw. Polski Ład. O ile wybór skali podatkowej jako formy opodatkowania utrzymuje się mniej więcej na niezmiennym poziomie, o tyle wyraźnie wzrosła i rośnie liczba podatników wybierających ryczałt od przychodów ewidencjonowanych. I tutaj można wskazać kilka ciekawostek. Najwięcej podatników płaci ryczałt wg stawek 8,5%, 5,5% oraz 3%. Ze stawki 8,5% korzystało o ponad 100 tys. więcej podatników w 2025 r. niż w 2021 r. Istotny zwrot spowodowało wprowadzenie stawki 12% i 14% dla m.in. informatyków oraz lekarzy, które cieszą się rosnącym zainteresowaniem. Duża liczba podatników stosujących najniższe stawki w ryczałcie może uzasadniać kontrole w tej grupie podatników, w szczególności pod kątem rzeczywistego prawa do stosowania danej stawki.

Dane pokazują także na rosnące trendy w zakresie weryfikacji rozliczeń płatników PIT. Wysokość wykrytych w toku czynności sprawdzających zaległości u płatników znacząco wzrosła w ciągu ostatnich 2 lat.

Dużą uwagę należy skupić na dochodach zagranicznych. O ile liczba czynności sprawdzających w tym zakresie spadła, o tyle w 2025 r. wysokość wykrytych zaległości wzrosła prawie 3-krotnie w porównaniu z 2023 r. i 2024 r. Przypomnijmy, że funkcjonuje system wymiany informacji podatkowych, w ramach którego organy podatkowe automatycznie otrzymują informacje o zagranicznych inwestycjach Polaków. Te informacje obejmują nie tylko dochody z pracy, emerytur, ale także dochody ze sprzedaży lub najmu nieruchomości, dochody kapitałowe, w tym odsetki, dywidendy, akcje, fundusze. Ten kierunek kontroli, mając na uwadze mobilność podatników, będzie najpewniej kontynuowany.

Rozdział 4

Ceny transferowe

Ceny transferowe

Kontrole są rzadsze, ale coraz bardziej oparte na danych

Ceny transferowe coraz wyżej w agencji MF i KAS

Kontrole cen transferowych od lat uchodzą za prawdziwe wyzwanie dla podatników CIT i PIT. W praktyce jednak to rozliczenia podatników CIT pozostają obecnie najważniejszym punktem odniesienia dla działań Ministerstwa Finansów (MF) i Krajowej Administracji Skarbowej (KAS). Widać to szczególnie po inicjatywach podejmowanych w 2025 r., które koncentrowały się na zwalczaniu agresywnego planowania podatkowego w CIT.

Nie jest to przypadek. Ceny transferowe dobrze wpisują się w ten obszar. Dotyczą bowiem rozliczeń między podmiotami powiązаныmi, w których kluczowe znaczenie mają nie tylko wartości transakcji, ale także funkcje stron, ponoszone ryzyka, angażowane aktywa, dane porównawcze, uzasadnienie biznesowe i ekonomiczna spójność całego modelu rozliczeń.

W 2025 r. szczególną uwagę zwracały dwie inicjatywy MF i KAS. Po pierwsze, w Ministerstwie Finansów powołano Zespół ds. Zwalczania Agresywnego Planowania Podatkowego w podatku CIT. Jego zadaniem było przygotowanie raportu z propozycjami rozwiązań w tym obszarze. Z perspektywy cen transferowych istotne było przede wszystkim przedstawienie Ministrowi Finansów kluczowych zasad funkcjonowania systemu TP jako punktu odniesienia dla dalszych analiz i decyzji. Zespół zakończył prace, a efektem jego działań był raport wewnętrzny przekazany Ministrowi Finansów i Gospodarki do 31 października 2025 r.

Po drugie, w Małopolskim Urzędzie Celno-Skarbowym w Krakowie powołano Centrum Kompetencyjne KAS ds. Zwalczania Agresywnego Planowania Podatkowego w CIT. Ma ono wspierać jednostki KAS w identyfikowaniu i ograniczaniu schematów agresywnej optymalizacji podatkowej oraz przekazywać najlepsze praktyki innym jednostkom administracji skarbowej. Znaczenie Centrum może być szczególnie istotne w kolejnych latach. Do jego zadań należy bowiem również gromadzenie i przetwarzanie danych pochodzących z systemów JPK CIT i KSeF. Oznacza to, że administracja skarbową będzie dysponować coraz szerszym zakresem danych pozwalających typować podatników i transakcje do kontroli. To pokazuje kierunek zmian: kontrole TP będą coraz mocniej oparte na danych, a mniej na ogólnym przeglądzie dokumentów.

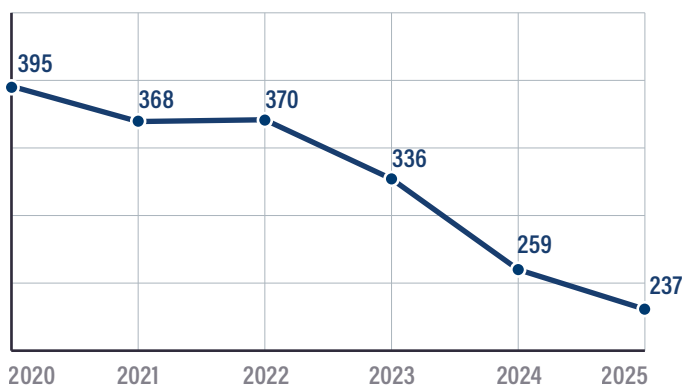
Powołanie Centrum Kompetencyjnego KAS w Krakowie pokazuje kierunek zmian: kontrole TP mają być bardziej wyspecjalizowane, lepiej koordynowane i silniej oparte na danych dostępnych administracji skarbowej.

Kontrole TP: mniej, ale trudniej

W 2024 r. zakończono 259 kontroli cen transferowych. W 2025 r. było ich jeszcze mniej – 237. Dane obejmują zarówno kontrole podatkowe, jak i kontrole celno-skarbowe prowadzone wobec podatników CIT i PIT.

Wykres 9.1

Liczba zakończonych kontroli TP



Trend widoczny w zeszłorocznej edycji został utrzymany. Organy odchodzą od szerokiego „zarzucania sieci” i coraz częściej skrupulatnie typują podatników oraz transakcje na podstawie formularzy TPR, specjalistycznych baz danych i zaawansowanej analityki.

Znaczenie tego podejścia będzie rosnąć wraz z dostępem do danych z JPK CIT i KSeF. Organy będą mogły szybciej identyfikować rozbieżności, porównywać dane z różnych źródeł niemal w czasie rzeczywistym i szybciej na nie reagować.

W 2025 r. zakończono 237 kontroli TP, wobec 259 rok wcześniej. Spadek liczby kontroli nie oznacza jednak mniejszej aktywności organów, lecz bardziej selektywne i lepiej przygotowane działania.

Jedna kontrola nie zawsze zamyka temat

Organy nie zawsze kończą zainteresowanie podatnikiem po jednej kontroli. Dane za 2025 r. pokazują, że coraz częściej wracają do tych samych podmiotów, ale badają inne okresy podatkowe.

W 2024 r. kontrolami z zakresu cen transferowych objęto 214 podatników, przy 259 zakończonych kontrolach. W 2025 r. zakończono 237 kontroli, które objęły 173 podatników.

W praktyce oznacza to, że w 2024 r. około 17% kontroli, a w 2025 r. już około 27% kontroli mogło dotyczyć podatników kontrolowanych więcej niż 1-krotnie, ale za różne okresy podatkowe.

To ważny sygnał. Jeżeli organ uzna dany model rozliczeń, rodzaj transakcji albo poziom rentowności za ryzykowny, może wrócić do podatnika w odniesieniu do kolejnych lat. Jedna zakończona kontrola nie zawsze zamyka temat TP. Płynie z tego jasny wniosek: jeśli podatnik akceptuje ustalenia organu w ramach kontroli za jeden okres rozliczeniowy, to musi liczyć się z tym, że organ będzie oczekiwał takich samych działań za pozostałe okresy, gdzie pojawiają się analogiczne transakcje.

W 2025 r. 237 kontroli TP objęło 173 podatników. Około 27% kontroli mogło więc dotyczyć podatników kontrolowanych więcej niż raz, ale za różne okresy podatkowe.

UCS nie oddaje sterów

Centralizacja kompetencji w strukturach urzędów celno-skarbowych pozostaje jednym z najważniejszych trendów w kontrolach cen transferowych.

W poprzedniej edycji raportu wskazywaliśmy, że udział UCS w kontrolach TP wzrósł z 57% w 2020 r. do 91% w 2024 r. W 2025 r. udział ten utrzymał się na bardzo wysokim poziomie i wyniósł 88%.

Najwięcej kontroli TP w 2025 r. przeprowadziły urzędy podlegające DIAS w Warszawie. Szczególnie aktywne były również jednostki podlegające DIAS w Łodzi, Poznaniu, Krakowie, Wrocławiu, Opolu i Szczecinie. Widać, że w ocenie KAS skoncentrowanie wiedzy eksperckiej i zasobów w UCS-ach dało realne korzyści. Powołanie Centrum Kompetencyjnego w Krakowie jest kolejnym krokiem w tym samym kierunku. Efekt widać w danych finansowych: w 2025 r. prawie 98% wartości zaległości wykrytych w obszarze cen transferowych było wynikiem kontroli celno-skarbowych.

W 2025 r. 88% kontroli TP było prowadzonych przez urzędy celno-skarbowe. Jednocześnie prawie 98% wartości zaległości wykrytych w TP pochodziło właśnie z kontroli celno-skarbowych.

Wyższe ustalenia, szerokie pole badania

Lepsze typowanie podatników przełożyło się na wyższą skuteczność kontroli. W 2024 r. nieprawidłowości stwierdzono w 60,6% zakończonych kontroli TP. W 2025 r. odsetek ten wzrósł do prawie 66%.

W przypadku TP nieprawidłowość nie zawsze oznacza wyłącznie zaniżenie podatku. Organy badają również zawyżenie straty podatkowej. W 2025 r. około trzy czwarte stwierdzonych nieprawidłowości dotyczyło zaniżenia podatku, a około jedna czwarta – zawyżenia straty. To ważne, ponieważ wieloletnie straty, zwłaszcza na transakcjach z podmiotami powiązanymi, są dla organów silnym sygnałem ostrzegawczym.

Rosnąca skuteczność kontroli przekłada się na ich efektywność finansową. W 2024 r. wartość zaległości wykrytych w kontrolach TP wyniosła 106,5 mln zł. W 2025 r. było to 145 mln zł, czyli o 37% więcej rok do roku. W praktyce oznacza to, że średnia kwota uszczuplenia wykrytego w jednej kontroli TP zakończonej w 2025 r. stwierdzeniem nieprawidłowości wyniosła 1,25 mln zł.

W przypadku kontroli celno-skarbowych prowadzonych u podatników CIT średnia kwota ustaleń była jeszcze wyższa i wyniosła 1,42 mln zł (był to wzrost o ponad 50% rok do roku (!), a mówimy wyłącznie o wartościach średnich). Skala pojedynczych spraw bywała znacznie większa – najwyższe ustalenie w zakresie zaniżonego podatku w kontroli celno-skarbowej dotyczącej cen transferowych, zakończonej w 2025 r. u podatnika CIT, wyniosło 43,89 mln zł (!).

Wartość zaległości wykrytych w kontrolach TP wzrosła z 106,5 mln zł w 2024 r. do 145 mln zł w 2025 r. Najwyższe pojedyncze ustalenie z tytułu zaniżonego podatku w kontroli celno-skarbowej TP u podatnika CIT wyniosło 43,89 mln zł.

Kontrole TP wyraźnie przyspieszyły

Dane za 2025 r. pokazują jeszcze jedną istotną zmianę: kontrole TP są krótsze. W 2024 r. średni czas trwania kontroli celno-skarbowej z zakresu TP u podatników CIT wynosił 484 dni. W 2025 r. było to 380 dni.

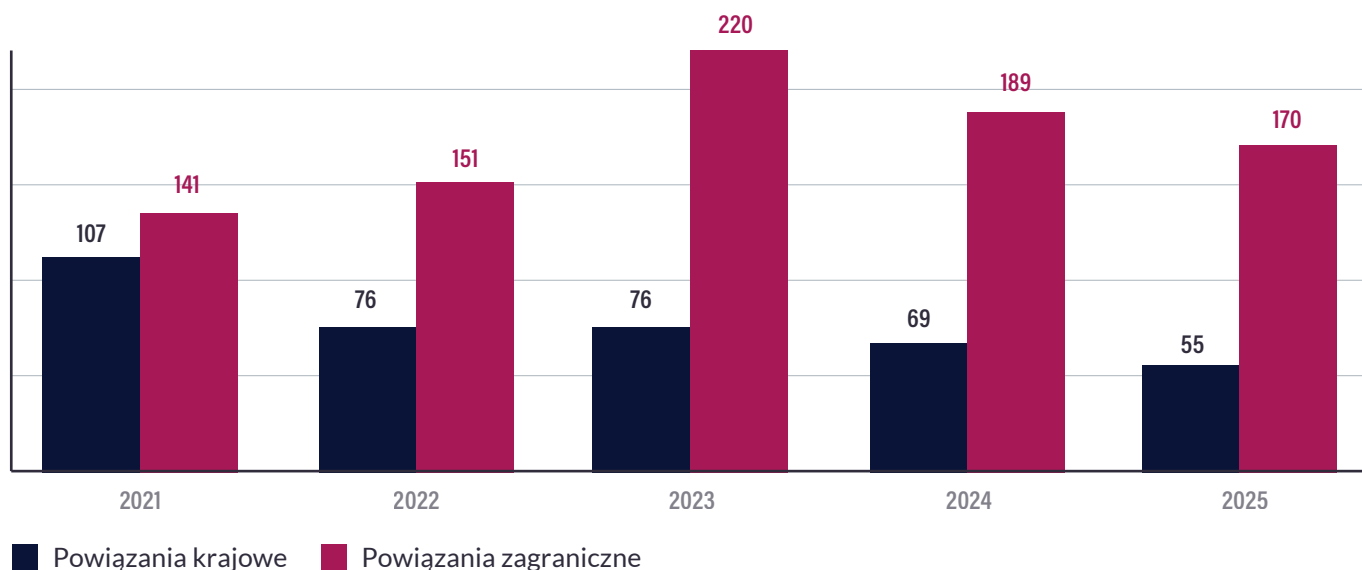
Oznacza to skrócenie średniego czasu kontroli o 104 dni, czyli o około 3,5 miesiąca.

To nie jest kosmetyczna zmiana. Krótszy czas kontroli pokazuje, że organy lepiej przygotowują się do rozpoczęcia kontroli. Kontrole TP zaczynają przypominać dobrze zaplanowaną operację: organ wie, czego szuka, w jakich danych i w odniesieniu do których transakcji.

Dla podatników oznacza to mniej czasu na reakcję w toku kontroli. Dokumentacja TP, analiza porównawcza, uzasadnienie metody, dane raportowane w TPR i dane księgowe powinny być spójne wcześniej, a nie dopiero po otrzymaniu wezwania.

Wykres 9.2

Powiązania badane w kontrolach celno-skarbowych TP u podatników CIT



Organy najczęściej badają transakcje towarowe i usługowe

W kontrolach celno-skarbowych dotyczących TP u podatników CIT najczęściej weryfikowane były transakcje towarowe. Na drugim miejscu znalazły się usługi, a na trzecim transakcje finansowe.

Dane pokazują, że organy koncentrują się przede wszystkim na powtarzalnych transakcjach operacyjnych: sprzedaży, zakupach i usługach.

Średni czas kontroli celno-skarbowej TP u podatników CIT skrócił się z 484 dni w 2024 r. do 380 dni w 2025 r. To o 104 dni mniej.

Powiązania zagraniczne na pierwszym planie

W kontrolach celno-skarbowych z zakresu TP u podatników CIT częściej badane są powiązania zagraniczne niż krajowe. W 2025 r. powiązania zagraniczne były weryfikowane 3-krotnie częściej niż krajowe.

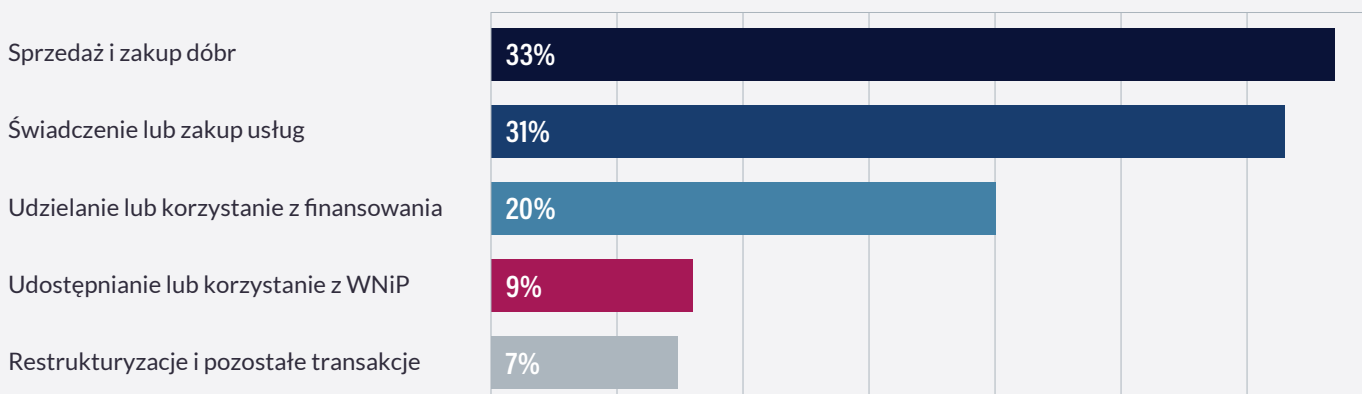
Nie oznacza to jednak, że transakcje krajowe są bezpiecznym obszarem. One również mogą i są przedmiotem kontroli z zakresu cen transferowych w Polsce.

To obszary, w których występuje dużo danych i które łatwiej porównywać między okresami oraz podmiotami.

Nie oznacza to jednak, że finansowanie, WNiP czy restrukturyzacje mają drugorzędne znaczenie. Liczbowo pojawiają się rzadziej, ale często generują wyższe ryzyko jakościowe. Są bardziej złożone, trudniejsze do porównania i wymagają mocniejszego uzasadnienia ekonomicznego.

Wykres 9.3

Rodzaje transakcji objętych weryfikacją w kontrolach celno-skarbowych TP u podatników CIT w latach 2021-2025



TNMM dominuje, ponieważ kontrola TP często zaczyna się od rentowności

Dane pokazują wyraźną dominację metody marży transakcyjnej netto, czyli TNMM. W 2025 r. została ona zastosowana w 61% kontroli celno-skarbowych prowadzonych u podatników CIT. To istotna zmiana względem lat 2021-2022, kiedy TNMM była stosowana z podobną częstotliwością, jak metoda porównywalnej ceny niekontrolowanej, czyli PCN.

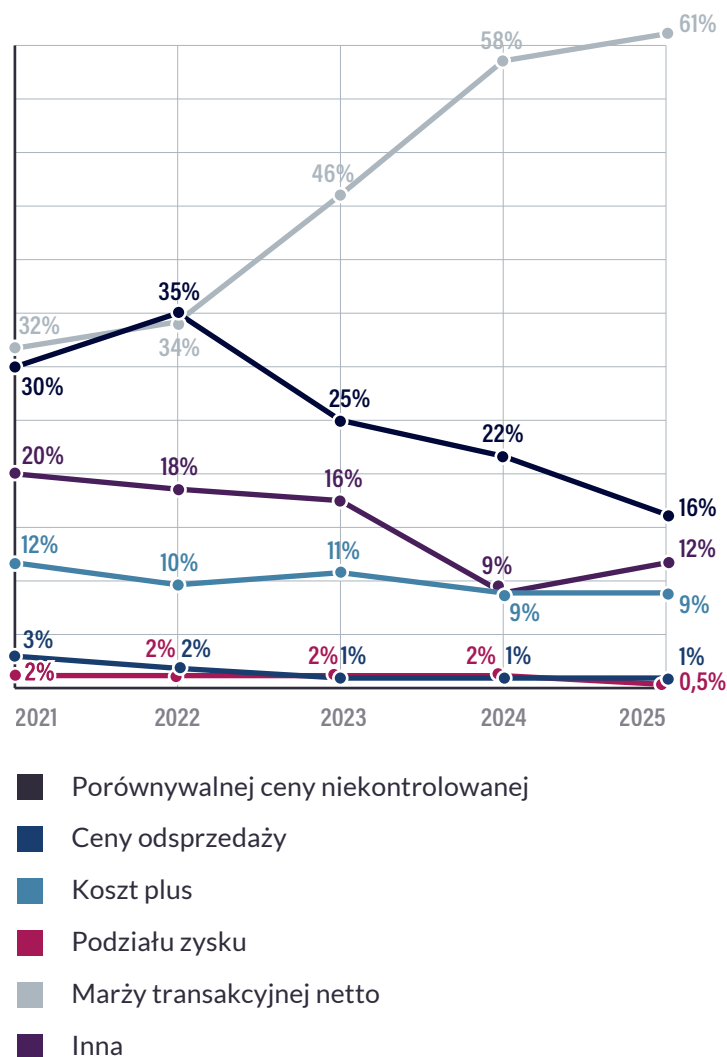
Dominacja TNMM może wynikać z dostępności danych porównawczych oraz z tego, że metoda ta dobrze wpisuje się w analizę rentowności podmiotów pełniących określone funkcje w grupie, zwłaszcza dystrybutorów, producentów i usługodawców.

W 2025 r. metoda marży transakcyjnej netto została zastosowana w 61% kontroli celno-skarbowych TP u podatników CIT. To pokazuje, jak duże znaczenie ma dziś analiza rentowności.

Jednocześnie dostęp do danych z JPK CIT i KSeF może w kolejnych latach zwiększyć znaczenie metody PCN. Jeżeli podatnik realizuje podobne transakcje z podmiotami powiązаныmi i niepowiązаныmi, organy mogą porównywać ich warunki na podstawie danych wewnętrznych. Dotyczy to szczególnie firm prowadzących powtarzalne transakcje towarowe lub usługowe, współpracujących z dużą liczbą kontrahentów i posiadających dobrze ustrukturyzowane dane księgowe. JPK CIT i KSeF ułatwią identyfikację różnic m.in. w cenach, marżach i terminach płatności oraz pozwolą na szczegółową weryfikację poszczególnych transakcji. To ważne, aby podatnicy byli na to przygotowani.

Wykres 9.4

Udział poszczególnych metod przy weryfikacji cen transferowych w kontrolach celno-skarbowych u podatników CIT



Okiem eksperta

Magdalena Marciniak

Szefowa zespołu cen transferowych
| Doradca podatkowy | Partner



Dane potwierdzają zmianę modelu kontroli

Statystyki za 2025 r. pokazują spójny obraz zmian w kontrolach cen transferowych, które weszły w kolejny etap. Zdecydowanie nie są tylko formalną weryfikacją dokumentacji TP ani prostym sprawdzeniem, czy podatnik przygotował wymagane pliki i formularze. Są analizą całego modelu rozliczeń wewnątrzgrupowych – od danych zaraportowanych w TPR, przez wyniki finansowe i rentowność transakcji, aż po ekonomiczne uzasadnienie przyjętego poziomu wynagrodzenia.

Liczba kontroli spada, ale ich skuteczność rośnie. Organy częściej stwierdzają nieprawidłowości, wykrywają wyższe kwoty zaległości i szybciej kończą postępowania. Coraz większą rolę odgrywają urzędy celno-skarbowe oraz wyspecjalizowane kompetencje analityczne. To oznacza, że kontrole są lepiej przygotowane i bardziej ukierunkowane.

W praktyce podatnik powinien zakładać, że organ:

- wie, które transakcje chce zbadać;
- zna dane zaraportowane w TPR;
- może zestawiać informacje z kilku źródeł (m.in. dokumentacją lokalną i grupową, analizą porównawczą, sprawozdaniem finansowym, czy danymi księgowymi);
- oczekuje jasnego uzasadnienia metody i poziomu rentowności;
- analizuje nie tylko podatek do zapłaty, lecz także wysokość straty podatkowej;
- może wracać do tych samych podatników w odniesieniu do kolejnych lat podatkowych.

To zasadniczo zmienia sposób, w jaki przedsiębiorstwa powinny myśleć o cenach transferowych. Kluczowe znaczenie ma jakość danych, spójność raportowania i możliwość obrony przyjętego modelu rozliczeń w konfrontacji z danymi, które widzi administracja skarbową.

TPR nie jest tylko formularzem

Formularz TPR powinien być traktowany jako jedno z najważniejszych źródeł informacji o rozliczeniach wewnątrzgrupowych. To nie jest wyłącznie techniczny obowiązek sprawozdawczy, który należy wykonać po zamknięciu roku. TPR jest dziś narzędziem komunikacji z administracją podatkową – i jednocześnie punktem wyjścia do analizy ryzyka.

Dane przekazywane w TPR obejmują m.in.: rodzaj transakcji kontrolowanych, ich wartość, zastosowaną metodę weryfikacji ceny transferowej, wskaźniki rentowności oraz wyniki analizy porównawczej. W efekcie formularze TPR tworzą uporządkowaną bazę danych o rozliczeniach wewnątrzgrupowych w Polsce.

Skala tej bazy jest znacząca. W 2025 r. złożono ponad 30 tys. formularzy TPR, w tym 27 827 formularzy TPR-C przez podatników CIT oraz 2 363 formularze TPR-P przez podatników PIT. Dla administracji podatkowej jest to bardzo szeroki materiał analityczny. Pozwala identyfikować transakcje o wysokiej wartości, nietypowe poziomy rentowności, powtarzalne straty, istotne płatności transgraniczne, finansowanie wewnątrzgrupowe albo rozliczenia z podmiotami z jurysdykcji, które mogą wymagać dodatkowej weryfikacji.

Dla podatników oznacza to jedno: jakość TPR powinna być oceniana szerzej niż tylko przez pryzmat terminowego złożenia formularza. Kluczowa jest jego spójność z dokumentacją cen transferowych, analizą porównawczą, sprawozdaniem finansowym, księgami rachunkowymi, polityką cen transferowych i rzeczywistym modelem rozliczeń w grupie.

W 2025 r. złożono ponad 30 tys. formularzy TPR, w tym 27 827 TPR-C i 2 363 TPR-P. Dla administracji podatkowej to baza danych o transakcjach, metodach, rentowności i wynikach analiz porównawczych.

Dane kontra dane

Dane przekazane przez Ministerstwo Finansów pokazują jeszcze jeden istotny aspekt kontroli cen transferowych: sposób, w jaki podatnicy reagują na ustalenia organów. W 2025 r. aż w 93% kontroli celno-skarbowych z zakresu cen transferowych, gdzie stwierdzono zaniżenie podatku, podatnicy CIT zdecydowali się na złożenie korekty deklaracji i dokonanie wpłaty. Ten wskaźnik należy czytać ostrożnie, ale nie można go ignorować. Nie przesądza on automatycznie o tym, że każda sprawa była niemożliwa do obrony. Pokazuje jednak, że w wielu przypadkach argumentacja organów była na tyle konkretna, a dane na tyle mocne, że podatnicy wybierali korektę zamiast dalszego sporu.

W 2025 r. w 93% kontroli celno-skarbowych TP u podatników CIT, w których stwierdzono zaniżenie podatku, podatnicy złożyli korektę deklaracji i dokonali wpłaty. Ten wynik nie przesądza, że każda sprawa była nie do obrony, ale pokazuje znaczenie danych w sporze z organem.

To ważna informacja dla zarządów, dyrektorów finansowych i tax managerów. Kontrola TP coraz częściej jest zderzeniem dwóch zestawów danych: organy zestawiają informacje zaraportowane przez podatnika z danymi z innych źródeł i oceniają, czy tworzą one spójny obraz rozliczeń wewnątrzgrupowych. Jeżeli dane są niespójne, niekompletne albo trudne do obrony ekonomicznie, podatnik zaczyna kontrolę z istotnie słabszej pozycji. W cenach transferowych dane muszą opowiadać tę samą historię – od TPR, przez dokumentację i analizę porównawczą, po sprawozdanie finansowe i księgi rachunkowe. Coraz częściej to właśnie ich jakość decyduje o tym, czy kontrola kończy się sporem, korektą, czy skuteczną obroną przyjętego podejścia.

Magdalena Marciniak

Szefowa zespołu cen transferowych | Doradca podatkowy | Partner

Rozdział 5

Akcyza

Akcyza

Lata 2021-2025 to okres istotnych zmian w obszarze podatku akcyzowego w Polsce – m.in. wprowadzenie Centralnego Rejestru Podmiotów Akcyzowych (CRPA), sukcesywne rozszerzanie katalogu wyrobów akcyzowych (np.: wyroby nowatorskie, płyny do papierosów elektronicznych, urządzenia do waporyzacji, saszetki nikotynowe). Zmieniło to obraz obowiązków akcyzowych po stronie przedsiębiorców oraz – idąc za tym – aktywność organów Krajowej Administracji Skarbowej.

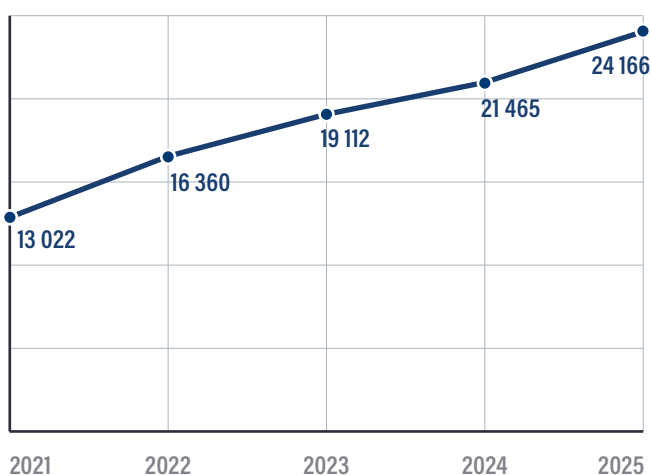
Liczba podatników w Centralnym Rejestrze Podmiotów Akcyzowych (CRPA)

Liczba zarejestrowanych podatników podatku akcyzowego w CRPA wzrosła z 13 022 na koniec 2021 r. do 24 166 na koniec 2025 r. Oznacza to prawie 2-krotny przyrost podatników podatku akcyzowego.

Najsilniejsza dynamika wystąpiła w 2022 r. (+25,6% r/r), co bezpośrednio wiąże się z rozszerzeniem obowiązku rejestracyjnego i wejściem w życie nowych regulacji. W kolejnych latach tempo wzrostu stabilizowało się na poziomie 12-17% rocznie, co potwierdza, że przyrost ma charakter strukturalny, a nie jednorazowy.

Wykres 10.1

Liczba zarejestrowanych podatników podatku akcyzowego wg danych z CRPA



Tak istotny przyrost liczby podatników to konsekwencja m.in. sukcesywnego obejmowania akcyzą nowych kategorii wyrobów, co automatycznie powiększało liczbę podmiotów zobowiązanych do rejestracji. Wzrost podatników akcyzy był skutkiem rozszerzenia, w ciągu omawianego pięciolecia, katalogu wyrobów akcyzowych o:

- **wyroby nowatorskie:** od 2022 r. objęte stopniowym wzrostem stawek zgodnie z tzw. mapą akcyzową, a także w 2025 r. rozszerzone na określone mieszaniny niezawierające tytoniu (beztyniowe wyroby nowatorskie);
- **płyny do e-papierosów:** w 2023 r. rozszerzono definicję płynu do papierosów elektronicznych – katalog roztworów stał się otwarty, a o klasyfikacji zaczęło również decydować przeznaczenie wyrobu (co skutkowało opodatkowaniem także niektórych dystrybutorów aromatów, glikolu i gliceryny);
- **urządzenia do waporyzacji:** w 2025 r., wśród wyrobów objętych akcyzą, znalazły się urządzenia do waporyzacji i zestawy części do tych urządzeń;
- **saszetki nikotynowe:** w 2025 r. wyrobami akcyzowymi stały się saszetki nikotynowe i inne wyroby nikotynowe.

Czynności sprawdzające

W przeciwieństwie do liczby podatników, która konsekwentnie rośnie, liczba czynności sprawdzających znacząco się waha. W 2021 r. KAS przeprowadziła aż 221 269 czynności sprawdzających z zakresu akcyzy. W 2022 r. liczba ta gwałtownie spadła o ponad 51% (do 106 989), po czym od 2023 r. ponownie zaczęła rosnąć, osiągając w 2025 r. 148 782 czynności (nadal o blisko 33% mniej niż w 2021 r.).

Zdecydowanie ważniejszym wskaźnikiem pozostaje jednak skuteczność tych działań, mierzona wartością wykrytych uszczupień. W tym zakresie można zaobserwować, że pomimo spadku liczby prowadzonych czynności, łączna kwota wykrytych uszczupień wzrosła – z 53,2 mln zł w 2021 r. do 119,6 mln zł w 2025 r., co oznacza wzrost o ok. 125% (tj. 2,25-krotny wzrost).

Sugeruje to odejście przez KAS od prowadzenia czynności o charakterze masowym i mniej ukierunkowanym na rzecz precyzyjnego typowania podmiotów do kontroli na podstawie analizy danych i oceny ryzyka.

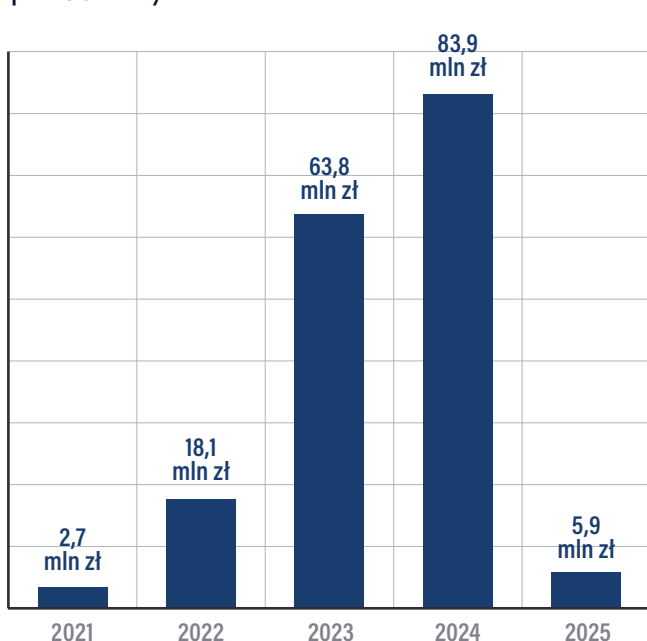
Kontrole podatkowe

KAS systematycznie ogranicza liczbę wszczynanych kontroli podatkowych dotyczących akcyzy – z 102 w 2021 r. do 56 w 2025 r. (spadek o ok. 45%). Trend ten odzwierciedla przesunięcie ciężaru działań na czynności sprawdzające, które są mniej sformalizowane, krótsze i mniej kosztowne, oraz na kontrole celno-skarbowe, koncentrujące się na sprawach o wyższej wartości potencjalnych uszczupień.

Jednocześnie kwota uszczupień wykrywanych w ramach kontroli podatkowych w latach 2021-2024 wykazywała wyraźny trend wzrostowy, zwiększając się z 2,7 mln zł do 83,9 mln zł, co oznacza ponad 31-krotny wzrost. W 2025 r. odnotowano jednak istotny spadek do poziomu 5,92 mln zł.

Wykres 10.2

Łączna kwota uszczupień z tytułu akcyzy wykryta w danym roku w kontrolach podatkowych



Jednocześnie skuteczność kontroli podatkowych – rozumiana jako udział kontroli zakończonych stwierdzeniem nieprawidłowości skutkujących pojawieniem się uszczuplenia – w zakończonych kontrolach podatkowych w danym roku utrzymywała się w analizowanym okresie na wysokim poziomie – w przedziale od 87% do 97%.

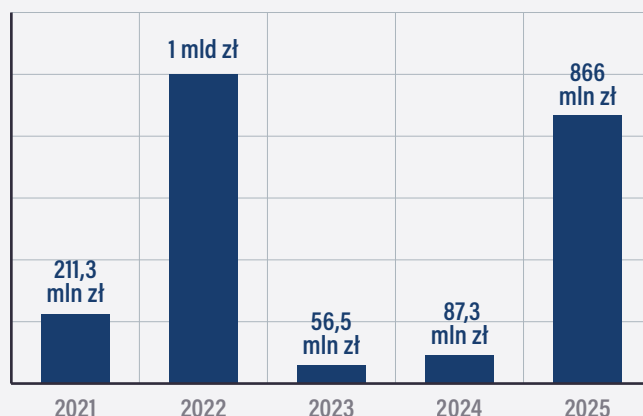
Kontrole celno-skarbowe

Kontrole celno-skarbowe, w odróżnieniu od kontroli podatkowych, wykazują trend wzrostowy pod względem liczby wszczynanych postępowań – z 97 w 2021 r. do 116 w 2025 r. (wzrost o ok. 20%). Może to być konsekwencją przesunięcia działań z mniej złożonych kontroli podatkowych na bardziej zaawansowane kontrole celno-skarbowe, obejmujące sprawy o istotnie wyższej wartości potencjalnych uszczupień.

Istotna w tym zakresie jest skala wykrywanych uszczupień. Dane wskazują na występowanie wyraźnej koncentracji wyników w pojedynczych latach, związanej z ujawnieniem spraw o bardzo wysokiej wartości. Szczególnie widoczne było to w 2022 r., kiedy wartość wykrytych uszczupień wyniosła 1 mld zł oraz ponownie w 2025 r., kiedy osiągnęła poziom 866 mln zł. Wyniki te były rozdzielone okresami relatywnie niższych wartości w 2023 r. (56 mln zł) i 2024 r. (87 mln zł).

Wykres 10.3

Łączna kwota uszczupień z tytułu akcyzy wykryta w danym roku w kontrolach celno-skarbowych



W 2025 r. kontrole celno-skarbowe były wszczynane przez wszystkie 16 Izb administracji skarbowej, co może świadczyć o równomiernym rozłożeniu aktywności kontrolnej na poziomie krajowym.

Najczęściej wykrywane nieprawidłowości w kontrolach celno-skarbowych w latach 2024-2025

Analiza wyników kontroli celno-skarbowych dotyczących akcyzy z lat 2024-2025 pozwala wyodrębnić pięć najczęściej powtarzających się obszarów nieprawidłowości:

Nieprawidłowe stosowanie preferencyjnego opodatkowania akcyzą samochodów osobowych z napędem hybrydowym – spór dotyczył sposobu określania stawki akcyzy dla pojazdów typu mild hybrid (MHEV). Podatnicy stosowali obniżoną o połowę stawkę akcyzy, tj. 1,55% zamiast 3,1% dla pojazdów o pojemności silnika do 2,0 l oraz 9,3% zamiast 18,6% dla pojazdów o pojemności powyżej 2,0 l. Organy podatkowe konsekwentnie kwestionowały takie podejście, prezentując bardziej restrykcyjną wykładnię przepisów. Etap ten zakończył się jednak wraz z wydaniem 26 lutego 2026 r. interpretacji ogólnej Ministra Finansów, która potwierdziła stanowisko branży i wskazała, że dla zastosowania preferencyjnej stawki wystarczające jest współdziałanie napędu spalinowego i elektrycznego, nawet jeżeli napęd elektryczny pełni wyłącznie funkcję wspomagającą.

Nieuprawnione stosowanie zwolnienia alkoholu etylowego skażonego dodanego do wyrobu nieprzeznaczonego do spożycia przez ludzi – w omawianych latach obserwujemy wzrost liczby sporów dotyczących prawa do stosowania zwolnienia z akcyzy dla alkoholu etylowego, który jest wykorzystywany do środków biobójczych, dezynfekcyjnych, kosmetycznych oraz innych wyrobów nieprzeznaczonych do spożycia przez ludzi. Organy podatkowe kwestionują m.in. spełnienie warunków formalnych i materialnych zwolnienia, w tym prawidłowe zastosowanie dopuszczonych metod skażania oraz rzeczywiste wykorzystanie alkoholu do wytworzenia nowego produktu, co w praktyce skutkuje objęciem akcyzą większej liczby wyrobów.

Posiadanie wyrobów akcyzowych poza procedurą zawieszenia poboru akcyzy, od których nie została zapłacona akcyza w należnej wysokości – jest to jedna z klasycznych kategorii nieprawidłowości identyfikowanych przez organy celno-skarbowe. Dotyczy to sytuacji posiadania m.in. alkoholu etylowego, paliw czy wyrobów tytoniowych, które znajdują się poza procedurą zawieszenia poboru akcyzy, bez możliwości wykazania, że podatek został wcześniej prawidłowo rozliczony i zapłacony.

W praktyce organy przyjmują restrykcyjne podejście dowodowe i oczekują od posiadacza wyrobów wykazania legalnego pochodzenia towarów oraz udokumentowania prawidłowego rozliczenia akcyzy. Brak odpowiedniej dokumentacji może prowadzić do uznania, że doszło do powstania zobowiązania podatkowego w akcyzie.

Posiadanie paliw niespełniających norm jakościowych – kontrole w obszarze paliw koncentrują się m.in. na identyfikacji paliw niespełniających wymagań jakościowych określonych w przepisach. Nieprawidłowości te mogą wynikać np. z nieuprawnionego mieszania komponentów paliwowych, niewłaściwego wykorzystania wyrobów objętych odmiennym reżimem akcyzowym lub stosowania produktów przeznaczonych do innych celów niż napędowe.

Sprzedaż papierosów elektronicznych i płynów do papierosów elektronicznych bez oznaczania znakami akcyzy i uiszczenia podatku – po objęciu akcyzą płynów do papierosów elektronicznych i wyrobów nowatorskich, a następnie rozszerzeniu katalogu wyrobów od 2025 r. o urządzenia do waporyzacji, saszetki nikotynowe i inne wyroby nikotynowe, obszar ten pozostaje jednym z istotniejszych kierunków działań kontrolnych. Szczególne zainteresowanie organów dotyczy sprzedaży wyrobów nieoznaczonych polskimi znakami akcyzy oraz przypadków braku prawidłowego rozliczenia podatku. W praktyce kontrole obejmują również produkty takie jak aromaty, gliceryna czy glikol, jeżeli z okoliczności obrotu, sposobu prezentacji lub przeznaczenia wynika ich wykorzystanie w papierosach elektronicznych.

Okiem eksperta

Katarzyna Trzaska-Matusiak

Doradca podatkowy |
Starszy menedżer w zespole
ceł i akcyzy



Dane z lat 2021-2025 układają się w spójny obraz transformacji systemu akcyzowego w Polsce – zarówno po stronie regulacyjnej, jak i po stronie praktyki organów.

Po pierwsze, widoczne jest istotne rozszerzenie bazy podatników.

Niemal 2-krotny wzrost liczby podmiotów wpisanych do CRPA w ciągu czterech lat to konsekwencja m.in. stopniowego obejmowania obowiązkami akcyzowymi nowych kategorii wyrobów i nowych grup uczestników obrotu. Szczególne znaczenie ma to dla branż, które de facto nie postrzegają swojej działalności jako związanej z akcyzą, w szczególności dla podmiotów obracających aromatami, glikolem, gliceryną, kosmetykami czy produktami zawierającymi alkohol etylowy wykorzystywany w produktach niespożywczych.

Po drugie, przesunięcie ciężaru działań organów z szeroko zakrojonych kontroli na działania oparte na selektywnym typowaniu podmiotów.

Przykładowo liczba kontroli podatkowych spadła o ok. 45%, podczas gdy skuteczność działań oraz wartość wykrywanych uszczupleń utrzymywały się na wysokim poziomie lub też nawet rosły. W praktyce oznacza to, że obecnie wybór podmiotu do kontroli raczej nie jest przypadkowy lecz z dużym prawdopodobieństwem stoi za nim analiza danych z JPK, KSeF, PUESC, CRPA i raportów branżowych.

Po trzecie, analiza najczęściej identyfikowanych nieprawidłowości pozwala zarysować kierunki praktyki kontrolnej na kolejne lata.

Do najczęściej pojawiających się obszarów należą: opodatkowanie pojazdów typu mild hybrid, stosowanie zwolnień dla alkoholu etylowego wykorzystywanego w produktach niespożywczych, posiadanie wyrobów poza procedurą zawieszenia poboru akcyzy, obrót paliwami oraz sprzedaż wyrobów związanych z papierosami elektronicznymi bez prawidłowego rozliczenia akcyzy. Szczególnie obszar e-papierosów, wyrobów nowatorskich oraz nowych kategorii objętych regulacjami od 2025 r., takich jak urządzenia do waporyzacji czy wyroby nikotynowe, może pozostawać jednym z ważniejszych kierunków działań organów w kolejnych okresach. Z kolei wydanie interpretacji ogólnej Ministra Finansów z 26 lutego 2026 r., dotyczącej pojazdów typu mild hybrid, istotnie zwiększyło poziom pewności prawa.

Konsekwencje praktyczne dla przedsiębiorców:

- Każdy podmiot, który ma styczność z wyrobami akcyzowymi, w tym również z kategoriami objętymi regulacjami w ostatnich latach, powinien zweryfikować obowiązki rejestracyjne w CRPA oraz poprawność bieżących rozliczeń akcyzowych.
- Warto wdrożyć procedury dokumentowania przeznaczenia i sposobu wykorzystania wyrobów akcyzowych, w szczególności alkoholu etylowego oraz produktów potencjalnie kwalifikowanych jako płyny do papierosów elektronicznych.
- W perspektywie najbliższych lat należy zakładać utrzymanie wysokiej aktywności kontrolnej w segmentach paliwowym, nikotynowym oraz w obszarach objętych ostatnimi zmianami legislacyjnymi.

Rozdział 6

Między GAAR a współdziałaniem

Między GAAR a współdziałaniem

Wprowadzenie

Klauzula ogólna przeciwko unikaniu opodatkowania (GAAR) funkcjonuje w polskim systemie podatkowym od 15 lipca 2016 r. Jej wprowadzenie było odpowiedzią na zjawisko osiągania korzyści podatkowych przy wykorzystaniu konstrukcji prawnych, które – choć formalnie mieszczą się w granicach obowiązujących przepisów – mogą pozostawać w sprzeczności z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej.

Punktem wyjścia dla stosowania klauzuli jest art. 119a Ordynacji podatkowej. Przepis ten określa warunki, których łączne spełnienie pozwala zakwalifikować określone działanie jako unikanie opodatkowania. Innymi słowy art. 119a Ordynacji podatkowej pozwala uznać dane działanie za unikanie opodatkowania wtedy, gdy podatnik działa przede wszystkim po to, aby uzyskać korzyść podatkową, a korzyść ta jest niezgodna z celem przepisów podatkowych. Jednocześnie sposób działania podatnika musi być sztuczny, czyli odbiegać od tego, jak rozsądnie postąpiłby podmiot kierujący się rzeczywistymi celami gospodarczymi.

Znaczenie klauzuli wynika z jej konstrukcji. Nie jest to instrument służący kwestionowaniu każdego działania podatnika prowadzącego do obniżenia ciężaru podatkowego. Jej zastosowanie wymaga wykazania kwalifikowanych przesłanek, które pozwalają odróżnić dopuszczalne korzystanie z prawa podatkowego od unikania opodatkowania w rozumieniu Ordynacji podatkowej. Klauzula nie znajduje zastosowania m.in. wtedy, gdy korzyść podatkowa lub suma korzyści w okresie rozliczeniowym nie przekracza 100 tys. zł, ani wobec podmiotu chronionego opinią zabezpieczającą w zakresie objętym tą opinią.

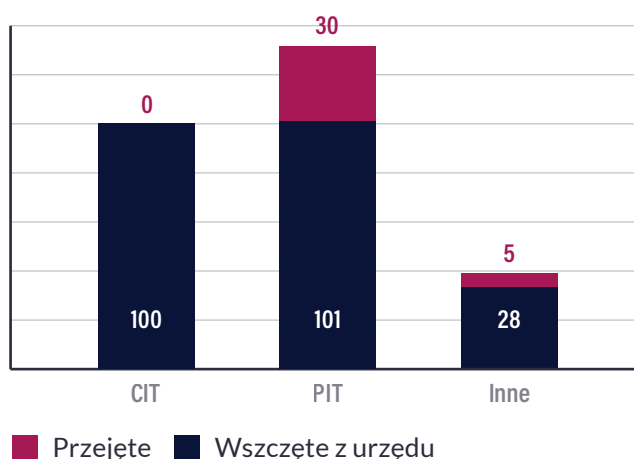
Klauzula nie pełni wyłącznie funkcji „nadzwyczajnego” wymiaru podatku. System przeciwdziałania unikaniu opodatkowania obejmuje również instrumenty o charakterze prewencyjnym i naprawczym. Do pierwszej kategorii należy opinia zabezpieczająca, która pozwala podatnikowi z wyprzedzeniem ustalić, czy do planowanej lub dokonanej czynności może znaleźć zastosowanie klauzula. Do drugiej kategorii należy instytucja cofnięcia skutków unikania opodatkowania, która pozwala dobrowolnie uregulować konsekwencje wcześniejszych działań.

Ocena praktyki stosowania GAAR wymaga spojrzenia nie tylko na liczbę decyzji wymiarowych, lecz także na instrumenty prewencyjne i naprawcze. Dopiero łączne ujęcie postępowań, opinii zabezpieczających i cofnięcia skutków unikania opodatkowania pozwala uchwycić rzeczywistą rolę klauzuli w systemie prawa podatkowego.

Skala i sposób inicjowania postępowań

Wykres 11.1

Postępowania według sposobu zainicjowania i podatku – od 15 lipca 2016 r.



Od 15 lipca 2016 r. Szef KAS prowadził łącznie 264 postępowania zmierzające do wydania decyzji z zastosowaniem klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania. Zdecydowana większość z nich – 229, czyli 86,7% – to sprawy przejęte, w tym przejęte kontroli celno-skarbowe. Z urzędu wszczęto 35 postępowań, co odpowiada 13,3% wszystkich spraw.

W ujęciu według podatków dominuje PIT – 131 postępowań, co stanowi 49,6% ogółu. Drugą największą grupę stanowią sprawy dotyczące CIT – 100 postępowań, czyli 37,9%. Pozostałe podatki odpowiadają za 33 postępowania – 12,5%. Charakterystyczne jest przy tym to, że w sprawach CIT żadnego postępowania nie wszczęto z urzędu – wszystkie 100 spraw zostało przejętych. W przypadku PIT proporcja jest inna: 30 spraw wszczęto z urzędu, a 101 przejęto.

Zdecydowana większość postępowań GAAR dotyczy podatków dochodowych PIT i CIT. Tylko 12,5% stanowiły postępowania dotyczące innych podatków.

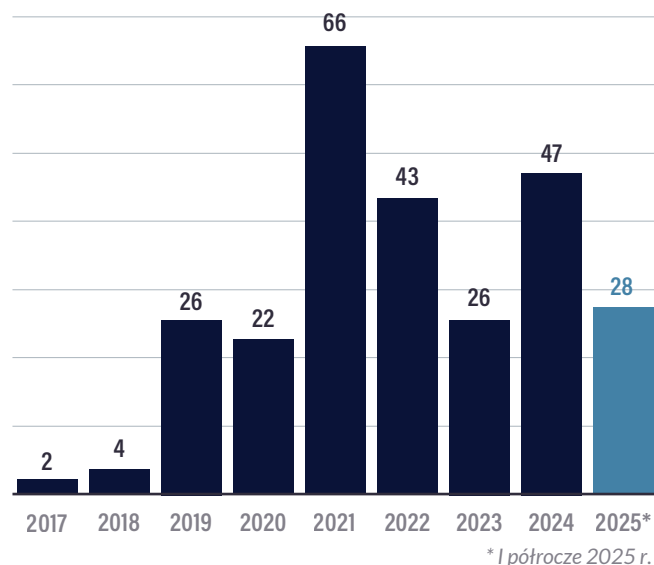
Dane te wskazują, że postępowania klauzulowe najczęściej nie stanowią samodzielnego punktu wyjścia działań organów, lecz są kontynuacją spraw zainicjowanych wcześniej w innym trybie. W praktyce GAAR pełni więc często funkcję instrumentu kwalifikującego określony stan faktyczny jako potencjalne unikanie opodatkowania dopiero na późniejszym etapie weryfikacji.

Postępowania klauzulowe są najczęściej uruchamiane wtórnie. W niemal 87% spraw SzeF KAS przejmuje postępowanie lub kontrolę zainicjowaną wcześniej w innym trybie.

Dynamika postępowań w czasie

Wykres 11.2

Liczba postępowań według roku wszczęcia



Liczba wszczynanych postępowań zmieniała się nierównomiernie. Po ostrożnym początku – 2 sprawy w 2017 r. i 4 sprawy w 2018 r. – nastąpił wyraźny wzrost aktywności: 26 postępowań w 2019 r., 22 w 2020 r. oraz 66 w 2021 r. Kolejne lata przyniosły 43 sprawy w 2022 r., spadek do 26 w 2023 r. oraz

ponowny wzrost do 47 w 2024 r. W pierwszym półroczu 2025 r. wszczęto 28 postępowań, a więc więcej niż w całym 2023 r.

Brak postępowań w 2016 r. należy odczytywać w kontekście przepisów przejściowych. Art. 7 ustawy z 13 maja 2016 r., wprowadzającej do Ordynacji podatkowej klauzulę GAAR, przewidywał stosowanie klauzuli do korzyści podatkowych uzyskanych po dniu jej wejścia w życie, tj. po 15 lipca 2016 r. Wokół możliwości stosowania klauzuli do zdarzeń z 2016 r. pojawiały się również wątpliwości związane z zasadą pewności prawa i ochroną praw nabytych. W praktyce pierwsze postępowania zostały wszczęte dopiero w 2017 r.

Dane dotyczące dynamiki postępowań wskazują, że klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania nie ma charakteru instrumentu wygasającego. Po szczycie w 2021 r. nastąpiło utrzymanie relatywnie wysokiej aktywności w kolejnych latach.

Istotne znaczenie ma również zestawienie roku wszczęcia postępowania z latami podatkowymi, których dotyczą rozstrzygnięcia. Spośród 197 decyzji I instancji aż 170, czyli 86%, odnosi się do lat 2016-2018. Oznacza to, że między okresem, którego dotyczy kwalifikacja prawna działań podatnika, a wydaniem decyzji w sprawie GAAR zwykle upływa kilka lat.

Większość decyzji I instancji nadal dotyczy lat podatkowych 2016-2018. Praktyka stosowania klauzuli pokazuje więc istotne przesunięcie czasowe między badanym okresem a rozstrzygnięciem.

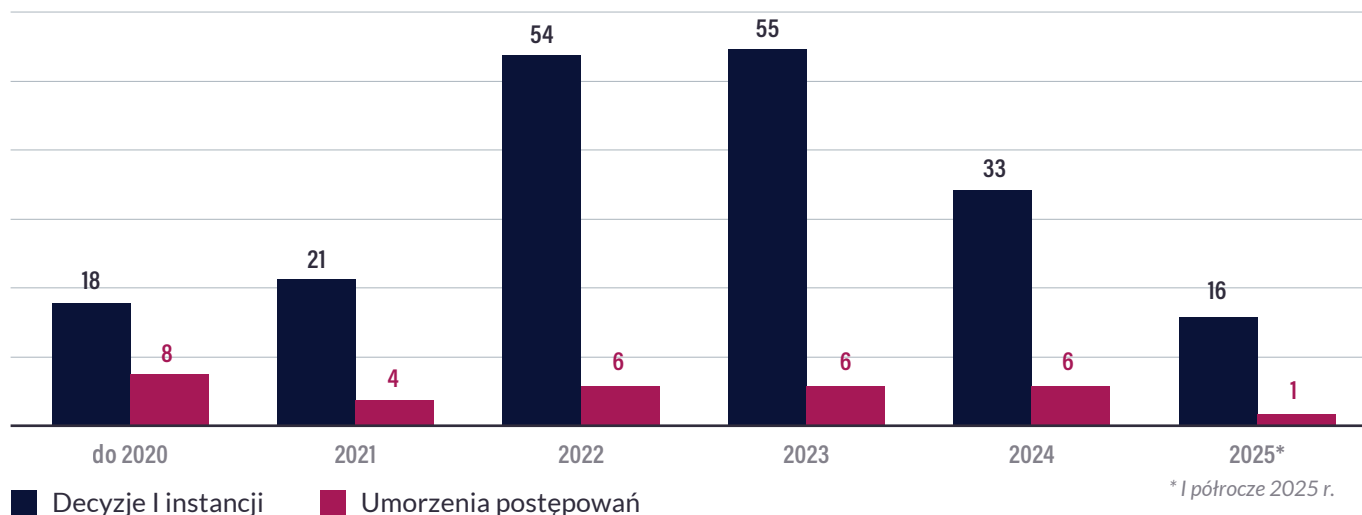
Decyzje wymiarowe i dobrowolne korekty

Do 30 czerwca 2025 r. SzeF KAS wydał 197 decyzji wymiarowych w I instancji. W kolejnych okresach ich liczba kształtowała się następująco: 18 decyzji do końca 2020 r., 21 decyzji w 2021 r., 54 decyzje w 2022 r., 55 decyzji w 2023 r., 33 decyzje w 2024 r. oraz 16 decyzji w pierwszym półroczu 2025 r. Najwięcej decyzji zapadło zatem w latach 2022-2023.

W ujęciu według podatków rozkład decyzji jest zbliżony: 81 decyzji dotyczyło CIT, 90 PIT, a 26 pozostałych podatków. Wskazuje to, że praktyka stosowania klauzuli nie koncentruje się wyłącznie na jednym rodzaju podatku, choć dane pokazują szczególnie istotną rolę PIT i CIT.

Wykres 11.3

Decyzje I instancji a umorzenia postępowań klauzulowych według lat wydania



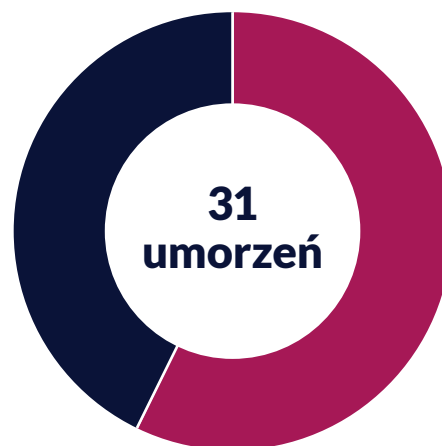
Zdecydowana większość postępowań GAAR kończy się stwierdzeniem nieprawidłowości. Aż w 86% zakończonych postępowań I instancji organy uznały, że doszło do unikania opodatkowania.

Na tle liczby decyzji wymiarowych liczba umorzonych postępowań pozostaje relatywnie niewielka – łącznie 31. Istotne jest jednak to, z jakich przyczyn dochodziło do umorzenia. W 18 z 31 przypadków, czyli w 58% umorzeń, przyczyną była dobrowolna korekta rozliczeń dokonana przez podatnika.

Liczba umorzonych postępowań jest niewielka, jednak w większości przypadków podatnik dobrowolnie korygował rozliczenie. W tym zakresie klauzula pełni również funkcję mobilizującą do samodzielnego usunięcia skutków zakwestionowanych działań.

Wykres 11.4

Struktura umorzonych postępowań klauzulowych: udział dobrowolnej korekty podatnika



- Z uwagi na dobrowolną korektę - 18 (58,1%)
- Z innych przyczyn - 13 (41,9%)

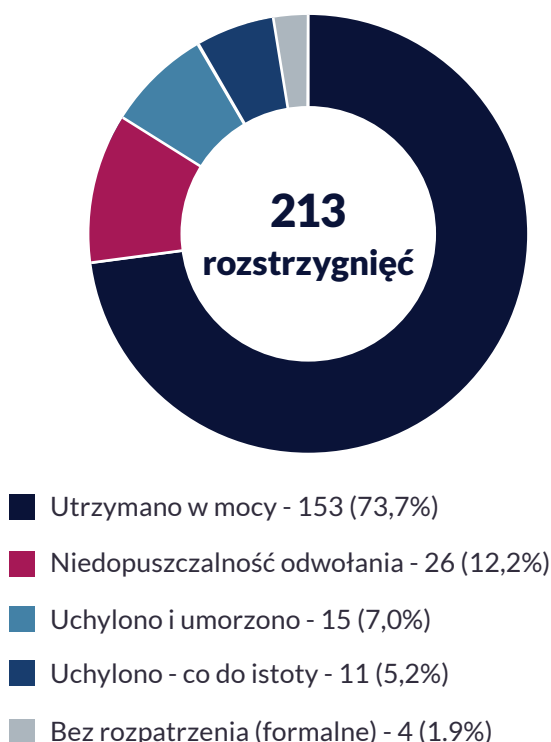
Wynik kontroli instancyjnej

Do 30 czerwca 2025 r. zapadło 213 rozstrzygnięć w trybie odwoławczym. W 157 przypadkach, czyli w 73,7%, utrzymano w mocy decyzję I instancji. Rozstrzygnięcia zmieniające wynik sprawy – uchylenie i orzeczenie co do istoty (11) oraz uchylenie z umorzeniem postępowania (15) – stanowiły łącznie około 12%. Pozostałe rozstrzygnięcia miały charakter formalny: w 26 przypadkach stwierdzono niedopuszczalność odwołania, a w 4 pozostawiono odwołanie bez rozpatrzenia.

Tylko 12% postępowań odwoławczych od decyzji GAAR skończyło się uchynieniem decyzji organu I instancji. Co istotne, odwołanie rozpatruje ten sam organ.

Wykres 11.5

Struktura rozstrzygnięć II instancji według rodzaju

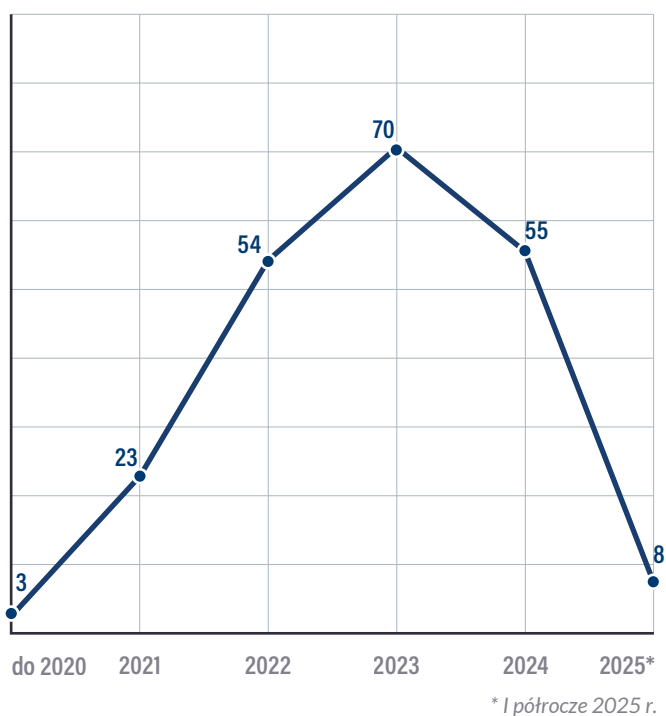


Dane te wskazują na wysoki poziom utrzymania rozstrzygnięć I instancji, choć wymagają ostrożnej interpretacji. W sprawach klauzulowych odwołanie od decyzji Szefa KAS rozpatruje bowiem ten sam organ – Szef KAS działający jako organ odwoławczy, ponieważ nie istnieje organ wyższego stopnia. Zewnętrzną kontrolę stosowania klauzuli GAAR zapewnia dopiero sądownictwo administracyjne – najpierw wojewódzki sąd administracyjny, a następnie ewentualnie Naczelny Sąd Administracyjny.

Liczba rozstrzygnięć odwoławczych rosła równolegle do liczby decyzji I instancji. Najwyższy poziom osiągnęła w 2023 r. – 70 rozstrzygnięć i pozostała wysoka w 2024 r., kiedy wydano 55 rozstrzygnięć.

Wykres 11.6

Liczba decyzji II instancji



Opinie zabezpieczające

Równoległe do ścieżki wymiarowej funkcjonuje instrument prewencyjny – **opinia zabezpieczająca**. Podatnik może wystąpić o jej wydanie, aby z wyprzedzeniem uzyskać stanowisko, czy do planowanej lub dokonanej czynności może znaleźć zastosowanie klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania.

Do 30 czerwca 2025 r. złożono 244 wnioski o wydanie opinii zabezpieczającej. Jest to liczba porównywalna z liczbą postępowań wymiarowych, których było 264. Wydano 121 opinii zabezpieczających, odmówiono wydania takiej opinii w 44 sprawach, a 37 wniosków pozostawiono bez rozpatrzenia z przyczyn formalnych. Pozostałe 42 wnioski nie zostały ujęte w udostępnionych danych w kategoriach: wydana opinia, odmowa albo pozostawienie bez rozpatrzenia z przyczyn formalnych. Mogły obejmować m.in. sprawy pozostające w toku, jednak na podstawie samych danych MF nie można tego jednoznacznie przesądzić.

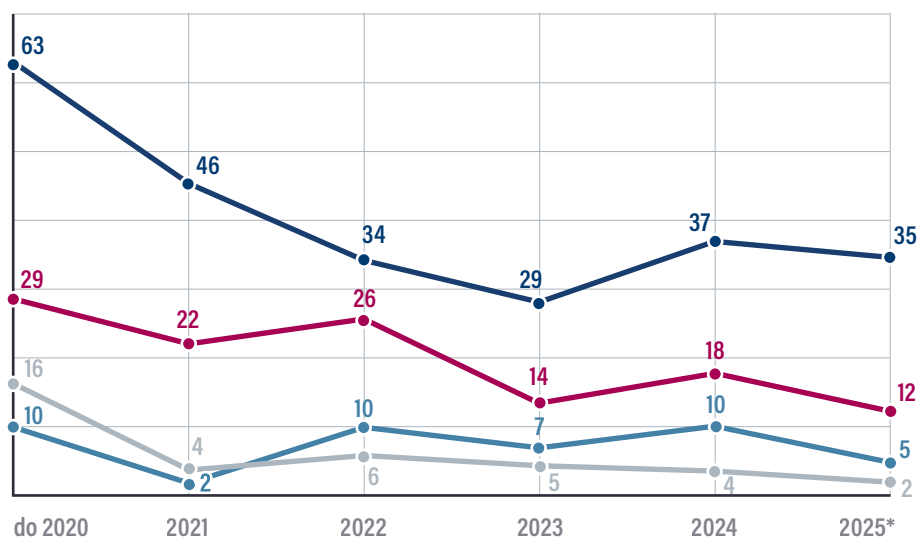
Spośród spraw rozstrzygniętych merytorycznie tj. wydanych opinii i odmów, pozytywną opinię zabezpieczającą wydano w 73,3% przypadków.

Wykres 6

Struktura rozstrzygnięć wniosków o opinię zabezpieczającą – łącznie



- Wydane opinie - 121 (59,9%)
- Odmowy - 44 (21,8%)
- Nierozpatrzone (formalne) - 37 (18,3%)



Wykres 11.7

Wnioski o opinię zabezpieczającą: złożone, wydane, odmowy

- Złożone wnioski
- Odmowy
- Wydane opinie
- Sprawy nierozpatrzone z przyczyn formalnych

* I półrocze 2025 r.

Wnioski i odmowy w kolejnych latach

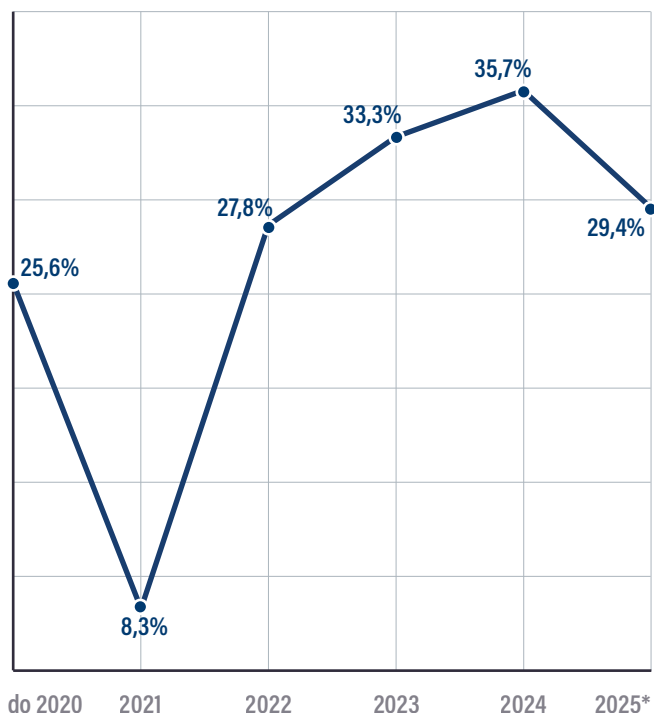
Dane wskazują na dwa zjawiska. Po pierwsze, liczba składanych wniosków spadała do 2023 r. – z 46 w 2021 r. do 34 w 2022 r. i 29 w 2023 r. W 2024 r. nastąpiło odbicie do 37 złożonych wniosków. Dane za pierwsze półrocze 2025 r., obejmujące 35 wniosków, pokazują, że ten instrument cieszy się obecnie popularnością. Po drugie, w latach 2021-2024 wyraźnie wzrósł udział odmów wśród spraw rozstrzygniętych merytorycznie: z 8,3% w 2021 r. do 27,8% w 2022 r., 33,3% w 2023 r. i 35,7% w 2024 r. i 29,4% w 2025 r.

Takie wyniki mogą wynikać zarówno z bardziej ostrożnego podejścia organu, jak i ze zmiany profilu spraw kierowanych do oceny. Możliwe jest również, że podatnicy częściej występują o opinię w sytuacjach rzeczywiście spornych lub obarczonych większym ryzykiem klauzulowym

Liczba wniosków o opinię zabezpieczającą jest zbliżona do liczby postępowań wymiarowych. Wymiar prewencyjny klauzuli pozostaje więc istotny, choć w latach 2021-2024 wzrósł udział odmów wydania takiej opinii.

Wykres 11.8

Udział odmów wśród spraw rozstrzygniętych merytorycznie



* I półrocze 2025 r. | udział = odmowy / (wydanie + odmowy)

Opinie Rady do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania

Odrębną rolę w systemie stosowania klauzuli pełni Rada do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania. Jest to organ opiniujący zasadność zastosowania klauzuli w indywidualnych sprawach. Opinie Rady nie mają formalnie wiążącego charakteru, jednak stanowią ważny element kontroli jakości stosowania GAAR i mogą odgrywać istotną rolę w dalszych etapach sprawy.

Według zestawienia opinii publikowanych na stronach Ministerstwa Finansów, skalę prac Rady ilustruje liczba opinii wydanych w kolejnych kadencjach: 40 opinii w II kadencji, obejmującej lata 2020-2024, oraz 24 opinie w trwającej III kadencji, obejmującej lata 2024-2028. Dane te warto zestawić z dynamiką postępowań wymiarowych. Wzrost aktywności Szefa KAS w latach 2021-2024 znajduje odzwierciedlenie również w obciążeniu Rady.

Opinie Rady GAAR pełnią funkcję dodatkowego, eksperckiego elementu kontroli stosowania klauzuli. Ich liczba pokazuje, że znaczenie działalności Rady jest bardzo istotne, a działalność tego organu stanowi potrzebny element systemu GAAR w Polsce.

Szczegółowe dane i analizy dotyczące funkcjonowania Rady przedstawione są na stronach Ministerstwa Finansów*. Zachęcamy do zapoznania się z tymi informacjami.

* <https://www.gov.pl/web/finanse/informacje-o-dzialalnosci-rady>

Cofnięcie skutków unikania opodatkowania

Instytucja cofnięcia skutków unikania opodatkowania ma charakter naprawczy. Jej celem jest umożliwienie podatnikowi dobrowolnego uregulowania sytuacji oraz określenie warunków cofnięcia skutków czynności kwalifikowanej jako unikanie opodatkowania.

W praktyce instrument ten pozostaje wykorzystywany marginalnie. Do 30 czerwca 2025 r. złożono 4 wnioski, wydano 4 decyzje określające warunki cofnięcia skutków unikania opodatkowania i nie wydano żadnej decyzji odmownej. Tak niewielka liczba spraw wskazuje, że mimo potencjalnie naprawczego charakteru instytucja ta nie stała się dotychczas istotnym elementem praktyki stosowania regulacji antyabuzyjnych.

Cofnięcie skutków unikania opodatkowania pozostaje instrumentem wykorzystywanym marginalnie. Dotychczasowa liczba wniosków nie pozwala traktować go jako realnej alternatywy dla postępowania wymiarowego.

Kontrole jednoczesne

Obok krajowych instrumentów przeciwdziałania unikaniu opodatkowania funkcjonują również mechanizmy współpracy międzynarodowej. Do tej grupy należą kontrole jednoczesne, czyli skoordynowane działania administracji podatkowych dwóch lub więcej państw, prowadzone równoległe na ich terytoriach wobec podmiotów powiązanych wspólnym interesem podatkowym.

Kontrole jednoczesne służą przede wszystkim weryfikacji rozliczeń o charakterze transgranicznym. Ich znaczenie polega nie tylko na prowadzeniu równoległych działań przez administracje podatkowe kilku państw, lecz także na wymianie ustaleń w ramach współpracy międzynarodowej. Dane Ministerstwa Finansów w tym obszarze mają charakter opisowy, dlatego poniżej przedstawiono je w formie odpowiadającej zakresowi informacji udostępnionych przez resort.

W latach 2021-2025 Polska nie zainicjowała żadnej kontroli jednoczesnej. Przystąpiła natomiast do 10 kontroli wszczętych na wniosek innych państw członkowskich, obejmujących łącznie 36 polskich podmiotów. Kontrole te dotyczyły przede wszystkim VAT – 7 kontroli, podatków bezpośrednich – 4 kontrole, w tym 1 w zakresie cen transferowych oraz akcyzy – 2 kontrole. W części przypadków jedna kontrola obejmowała więcej niż jeden tytuł podatkowy, dlatego suma według podatków przewyższa liczbę kontroli.

W tym samym okresie zakończono 11 kontroli jednoczesnych z udziałem Polski jako państwa przystępującego, wobec 39 polskich podmiotów. W 8 z nich nie stwierdzono nieprawidłowości. W 3 kontrolach wykryto nieprawidłowości dotyczące VAT, skutkujące uszczupleniami na łączną kwotę 4,06 mln euro. Najwyższe pojedyncze uszczuplenie wyniosło 3,82 mln euro. Średni czas trwania kontroli wynosił 3,5 roku i zależał od liczby uczestniczących państw oraz stopnia złożoności sprawy.

Kontrole jednoczesne pozostają instrumentem stosowanym rzadko. W latach 2021-2025 Polska nie zainicjowała żadnej takiej kontroli, a jedynie przystępowała do kontroli wszczynanych przez inne państwa.

Formy współpracy z organami podatkowymi

Poza instrumentami weryfikacyjnymi i antyabuzijnymi system przewiduje również formy współpracy oparte na uprzednim, bardziej partnerskim ułożeniu relacji między podatnikiem a administracją podatkową. Ich znaczenie należy oceniać w kontekście tego, czy mogą stanowić alternatywę dla późniejszej, następczej weryfikacji rozliczeń.

Poniższa tabela zestawia zainteresowanie poszczególnymi formami w latach 2021-2025, mierzone liczbą zawartych porozumień, przystąpień lub wydanych uzgodnień.

Współpraca krajowa z KAS	
17 Program Współdziałania*	23 Porozumienia podatkowe
Program Współdziałania jest polskim modelem tzw. <i>cooperative compliance</i>, czyli współpracy administracji podatkowej z dużymi podatnikami opartej na transparentności, bieżącym dialogu i zarządzaniu ryzykiem podatkowym. Przystąpienie do programu poprzedza audyt wstępny, obejmujący m.in. ocenę wykonywania obowiązków podatkowych oraz ram wewnętrznego nadzoru podatkowego. Zawarcie umowy o współdziałanie ma prowadzić do bardziej przewidywalnej relacji z KAS i ograniczenia ryzyka sporów podatkowych na późniejszym etapie.	Porozumienia podatkowe są instrumentem funkcjonującym w ramach Programu Współdziałania. Służą uzgadnianiu z administracją podatkową wybranych kwestii istotnych dla rozliczeń podatnika, jeszcze przed powstaniem sporu albo koniecznością prowadzenia następczej weryfikacji. W praktyce ich znaczenie polega na tym, że pozwalają przenieść część relacji podatnika z organem z modelu kontroli <i>ex post</i> do modelu wcześniejszego uzgodnienia skutków podatkowych określonych działań. Umowa o współdziałanie określa m.in. zasady komunikacji, zawierania takich porozumień oraz prowadzenia audytu monitorującego.

Uprzednie uzgodnienie skutków	
0* Porozumienie inwestycyjne	459 APA
Porozumienie inwestycyjne jest umową zawieraną z Ministrem Finansów w zakresie skutków podatkowych planowanej albo realizowanej inwestycji. Jego celem jest zapewnienie inwestorowi większej pewności co do rozliczeń podatkowych związanych z daną inwestycją, w tym w obszarach, które w innym przypadku mogłyby wymagać korzystania z kilku odrębnych instrumentów ochronnych. Od 2025 r. porozumieniem mogą być objęte inwestycje o wartości co najmniej 50 mln zł, co obniżyło próg dostępności tego instrumentu względem wcześniejszych regulacji.	Uprzednie porozumienie cenowe (APA) dotyczy rozliczeń między podmiotami powiązanymi. W ramach tej procedury podatnik uzyskuje akceptację sposobu kalkulacji ceny transferowej dla określonej transakcji lub grupy transakcji. Podstawowe znaczenie APA polega na tym, że przy stosowaniu zaakceptowanych elementów kalkulacyjnych organ podatkowy nie powinien kwestionować cen transferowych objętych porozumieniem. Z tego względu APA jest jednym z najważniejszych instrumentów ograniczania ryzyka podatkowego w obszarze cen transferowych, zwłaszcza w grupach kapitałowych prowadzących transakcje transgraniczne.

* Brak porozumień w latach 2022-2025 - pierwszy przypadek w 2026 r.

Współpraca międzynarodowa

4 ICAP

ICAP (*International Compliance Assurance Programme*), jest dobrowolnym programem wielostronnej oceny ryzyka podatkowego grup międzynarodowych. Jego celem nie jest wydanie decyzji podatkowej ani formalnego porozumienia na wzór APA, lecz umożliwienie skoordynowanej, transparentnej oceny wybranych ryzyk przez administracje podatkowe państw, w których dana grupa prowadzi działalność. W praktyce ICAP ma zwiększać pewność podatkową i ograniczać ryzyko późniejszych sporów, szczególnie w obszarach takich jak ceny transferowe.

3 ETACA

ETACA (*European Trust and Cooperation Approach*), jest inicjatywą Komisji Europejskiej rozwijaną jako europejskie podejście do *cooperative compliance*. Program zakłada współpracę administracji podatkowych państw członkowskich i dużych grup międzynarodowych w warunkach większej transparentności oraz wspólną ocenę wybranych ryzyk podatkowych. ETACA, w odróżnieniu od klasycznych procedur kontrolnych, ma służyć przede wszystkim zwiększeniu pewności podatkowej i ograniczeniu ryzyka podwójnego opodatkowania w sprawach transgranicznych.

Największą skalę wykorzystania mają uprzednie porozumienia cenowe APA. Pozostałe formy współpracy, mimo odmiennej funkcji, pozostają wykorzystywane w ograniczonym zakresie. W przypadku porozumień inwestycyjnych dane za lata 2022-2025 pokazują brak zawartych porozumień, ale w 2026 r. odnotowano pierwszy przypadek zastosowania tego instrumentu.

Program Współdziałania objął w latach 2021-2025 łącznie 17 podatników. Powiązane z nim porozumienia podatkowe zawarto w liczbie 23, a 22 z nich przypadają na lata 2024-2025. W latach 2021-2025 wydano 4 uzgodnienia **ICAP** z udziałem Polski i 3 pilotażowe uzgodnienia **ETACA**. **Porozumień inwestycyjnych** w latach 2022-2025 nie zawarto, przy czym pierwsze porozumienie inwestycyjne odnotowano w 2026 r.

Na tym tle odrębnie należy traktować uprzednie porozumienia cenowe APA. Jest to instrument wykorzystywany znacznie częściej niż pozostałe formy współpracy. W latach 2021-2025 wydano łącznie 459 decyzji APA. Liczba decyzji utrzymywała się na poziomie około 100-120 rocznie, osiągając 118 w 2024 r., a w 2025 r. spadła do 31 – najmniej w analizowanym okresie.

Dane wskazują, że większość instrumentów współpracy ma nadal ograniczone znaczenie praktyczne. Taka ocena wymaga jednak uwzględnienia specyfiki tych rozwiązań. Wiele z nich to stosunkowo nowe instrumenty, które dopiero „budują” swoją pozycję w systemie podatkowym. Część została wdrożona w formule pilotażowej lub skierowana do wąskiej grupy podmiotów spełniających określone kryteria. Naturalne jest więc, że skala ich wykorzystania na obecnym etapie pozostaje ograniczona.

Jednocześnie sam fakt funkcjonowania tych mechanizmów należy ocenić pozytywnie. Stanowią one wyraz stopniowej zmiany modelu relacji między administracją podatkową a podatnikami – od podejścia

skoncentrowanego przede wszystkim na następce kontroli do modelu opartego w większym stopniu na dialogu, przejrzystości i zapobieganiu sporom. Dotyczy to zwłaszcza Programu Współdziałania, porozumień podatkowych zawieranych w jego ramach czy międzynarodowych inicjatyw takich jak ICAP i ETACA.

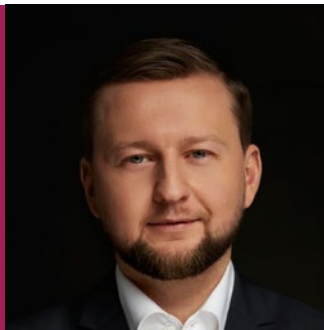
W perspektywie kolejnych lat znaczenie tych instrumentów powinno wzrastać. Można oczekiwać, że wraz ze wzrostem doświadczeń zarówno po stronie administracji, jak i przedsiębiorców zwiększać się będzie liczba podmiotów zainteresowanych korzystaniem z rozwiązań opartych na współpracy. Istotne jest przy tym budowanie świadomości podatników dotyczącej korzyści płynących z takich form współdziałania, obejmujących przede wszystkim większą pewność rozliczeń podatkowych, ograniczenie ryzyka sporów oraz możliwość wcześniejszego uzgadniania kwestii budzących wątpliwości.

Warunkiem dalszego rozwoju tych instrumentów jest jednak postrzeganie ich jako relacji partnerskich i opartych na wzajemnym zaufaniu. Po stronie podatników widoczne jest oczekiwanie, aby współpraca z organami podatkowymi odbywała się na zasadach równości stron, przy zachowaniu przejrzystych reguł i poszanowania interesów obu uczestników procesu. Warto podkreślić, że również administracja skarbową coraz wyraźniej przygotowuje się do funkcjonowania w takim modelu, rozwijając kompetencje niezbędne do prowadzenia dialogu z podatnikami oraz wdrażając rozwiązania sprzyjające budowaniu długoterminowych relacji opartych na zaufaniu i przewidywalności.

Okiem eksperta

Jakub Warnieło

Szef zespołu postępowań
podatkowych i sądowych |
Doradca podatkowy | Partner



Ta część raportu przedstawia aktualny obraz stosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania (GAAR) oraz wybranych instrumentów współpracy między podatnikami a administracją podatkową w Polsce. Oba obszary stanowią istotne elementy współczesnego systemu podatkowego, choć realizują odmienne cele. Klauzula GAAR służy przeciwdziałaniu schematom prowadzącym do osiągnięcia korzyści podatkowych sprzecznych z celem i przedmiotem przepisów prawa podatkowego, z kolei instrumenty współpracy mają wspierać budowanie przewidywalnych i transparentnych relacji pomiędzy podatnikami a organami podatkowymi oraz ograniczać ryzyko powstawania sporów.

Analiza danych za lata 2021-2025 pokazuje, że klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania pozostaje trwałym elementem praktyki stosowania prawa podatkowego. Po okresie szczególnie wysokiej aktywności organów podatkowych w 2021 r., a następnie przejściowym spadku liczby nowych postępowań w 2023 r., od 2024 r. widoczny jest ponowny wzrost liczby wszczynanych spraw. Jednocześnie dane wskazują, że postępowania klauzulowe najczęściej nie stanowią odrębnego punktu wyjścia dla działań organów, lecz są kontynuacją wcześniej prowadzonych czynności kontrolnych lub podatkowych.

Na uwagę zasługuje również struktura spraw prowadzonych z zastosowaniem klauzuli. Zdecydowana większość postępowań dotyczy podatków dochodowych – przede wszystkim CIT oraz PIT. Potwierdza to, że GAAR pozostaje

instrumentem wykorzystywanym głównie do oceny restrukturyzacji, reorganizacji oraz innych działań wpływających na podstawę opodatkowania i wysokość zobowiązań w podatkach dochodowych. Jednocześnie analiza rozstrzygnięć odwoławczych wskazuje, że jedynie niewielki odsetek spraw kończy się uchYLENIEM decyzji organu pierwszej instancji. W zdecydowanej większości przypadków rozstrzygnięcia są utrzymywane w mocy, co świadczy zarówno o relatywnie stabilnym podejściu organów do stosowania klauzuli, jak i o ograniczonej skuteczności kwestionowania tych decyzji na etapie postępowania odwoławczego.

Raport pokazuje również, że skutki stosowania GAAR należy oceniać w perspektywie długoterminowej. Znaczna część wydawanych obecnie rozstrzygnięć dotyczy pierwszych lat obowiązywania klauzuli, co potwierdza występowanie istotnego odstępu czasowego pomiędzy uzyskaniem ewentualnej korzyści podatkowej a ostatecznym zakończeniem postępowania. Jednocześnie praktyka stosowania przepisów wskazuje, że sama możliwość zastosowania klauzuli oddziałuje na zachowania podatników także przed wydaniem decyzji, skłaniając część z nich do dobrowolnej korekty rozliczeń.

Drugim analizowanym obszarem są instrumenty współpracy i prewencji podatkowej, obejmujące w szczególności opinie zabezpieczające, Program Współdziałania, porozumienia podatkowe, APA, ICAP, ETACA oraz porozumienia inwestycyjne.

Dane wskazują, że większość tych rozwiązań jest nadal wykorzystywana w ograniczonym zakresie. Ocena ta wymaga jednak uwzględnienia specyfiki poszczególnych instrumentów. Wiele z nich funkcjonuje stosunkowo krótko, część była wdrażana w formule pilotażowej, a część adresowana jest wyłącznie do podatników spełniających określone kryteria. Ograniczona skala wykorzystania nie powinna więc być utożsamiana z brakiem znaczenia tych rozwiązań dla systemu podatkowego.

Przeciwnie, instrumenty współpracy stanowią wyraz stopniowej ewolucji modelu relacji między administracją skarbową a podatnikami – od podejścia opartego głównie na następczej kontroli do modelu zakładającego większy dialog, transparentność i zapobieganie sporom. W kolejnych latach ich znaczenie może wzrastać wraz z budowaniem doświadczeń po obu stronach oraz zwiększaniem świadomości korzyści wynikających z wcześniejszego uzgadniania kwestii podatkowych. Kluczowym warunkiem dalszego rozwoju tych instrumentów pozostaje jednak postrzeganie ich jako rzeczywiście partnerskich form współpracy, opartych na wzajemnym zaufaniu, przewidywalności i poszanowaniu interesów zarówno podatników, jak i administracji podatkowej.



Jakub Warniło

Szef zespołu postępowań podatkowych i sądowych |
Doradca podatkowy | Partner

Metodyka raportu i ograniczenia

Sposób pozyskania i wykorzystania danych

Dane do raportu pozyskano w oparciu o informacje przekazane przez Ministerstwo Finansów w trybie dostępu do informacji publicznej oraz ze strony internetowej Ministerstwa Finansów* i na podstawie badania ankietowego przeprowadzonego wśród przedsiębiorców. Wszystkie wykresy przedstawione w raporcie zostały opracowane w oparciu o powyżej wskazane dane pozyskane od Ministerstwa Finansów.

W okresie od stycznia do marca 2026 r. do Ministerstwa Finansów skierowano 21 wniosków o udostępnienie informacji publicznej obejmujących poszczególne zagadnienia analizowane w raporcie. Dane przekazane przez Krajową Administrację Skarbową stanowiły następnie podstawę analiz statystycznych przedstawionych w raporcie w formie wykresów i zestawień.

Z kolei badanie ankietowe – które stanowiło podstawę części dotyczącej czynności sprawdzających okiem przedsiębiorców – zostało przeprowadzone w I i II kwartale 2026 r. wśród przedstawicieli przedsiębiorców w całej Polsce za pośrednictwem środków komunikacji elektronicznej (ankieta online). Wzięty w nim udział 104 osoby z branży: handlowej (8), usługowej (31), produkcyjnej (19), budowlanej (5), IT (7), finansowej (10), nieruchomości (3), energetycznej (10), TSL (2), rozrywkowej (1) i innych (8).

Respondentami były osoby zatrudnione na stanowiskach księgowych/głównych księgowych (33), a także specjalistycznych (24) i innych (2), menedżerowie niższego (10) i średniego (10) szczebla, dyrektorzy operacyjni (1), dyrektorzy finansowi (10), prezesi zarządu (9) oraz właściciele JDG (5).

Ankietowani reprezentowali wszystkie grupy przedsiębiorstw (w podziale na wielkość firmy). Przedstawiciele mikroprzedsiębiorstw stanowili 8,7%, małych przedsiębiorstw – 18,3%, średnich przedsiębiorstw – 31,7%, dużych przedsiębiorstw – 37,5%, a osoby prowadzące jednoosobową działalność gospodarczą stanowiły 3,8% wszystkich ankietowanych.

Badanie obejmowało pytania dotyczące oceny czynności sprawdzających oraz postulatów zmian przepisów i praktyki ich stosowania.

Ograniczenia

Pierwsza edycja raportu została opublikowana w 2025 r. i obejmowała szereg zagadnień związanych z czynnościami sprawdzającymi, kontrolami, a także postępowaniami podatkowymi, odwoławczymi i sądowymi.

Mimo że w tegorocznej edycji dane były pozyskiwane w analogicznej procedurze, Ministerstwo Finansów nie przekazało części informacji, które zostały udostępnione w poprzednim roku. Jako powód wskazano brak gromadzenia danych w zakresie objętym wnioskiem.

Przykładowo dotyczyło to:

- Liczby wszczętych kontroli podatkowych po uprzednim doręczeniu zawiadomienia w zakresie akcyzy. Tymczasem w ramach ubiegłorocznej edycji takie dane zostały nam przekazane.
- Liczby czynności sprawdzających, które zakończyły się stwierdzeniem nieprawidłowości (otrzymaliśmy jedynie dane dotyczące liczby przeprowadzonych czynności oraz kwot dokonanych z nich ustaleń). Przy czym w odniesieniu do czynności sprawdzających dotyczących tzw. estońskiego CIT takie dane zostały już przekazane.
- Postępowań podatkowych po kontrolach – w 2026 r. otrzymaliśmy jedynie informację o liczbie wydanych decyzji przez organy podatkowe I instancji, podczas gdy w 2025 r. otrzymaliśmy kompleksowe dane, które umożliwiły przeprowadzenie analiz.

Szczególne trudności dotyczyły jednak danych za 2024 r. Z uwagi na niepełny zakres wcześniej przekazanych informacji, wnioski o udostępnienie danych obejmowały zarówno 2024 r., jak i 2025 r.

Porównanie danych dotyczących 2024 r. wykazało istotne rozbieżności względem informacji przekazanych wcześniej – przeważnie z korzyścią dla organów podatkowych. Przykładowo:

- średni czas trwania kontroli podatkowej w podatku akcyzowym zakończonej w 2024 r. uległ skróceniu z 69 do zaledwie 13 dni,
- liczba wszczętych w 2024 r. kontroli podatkowych z uprzednim doręceniem zawiadomienia o zamiarze ich wszczęcia (we wszystkich podatkach liczba ta istotnie wzrosła, z wyjątkiem akcyzy, gdzie nie otrzymaliśmy wnioskowanych danych).

* <https://www.gov.pl/web/finanse>

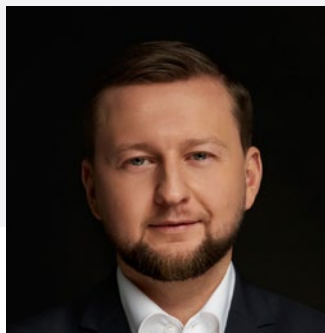
Rozbieżności te mogą wpływać na porównywalność części danych prezentowanych w raporcie. Aby zachować spójność z pierwszą edycją raportu, jako podstawę do analiz dotyczących 2024 r. przyjęliśmy informacje przekazane w 2025 r.

W ramach wniosków o udostępnienie informacji publicznej wystąpiliśmy również o przekazanie podstawowych danych dotyczących postępowań prowadzonych z zastosowaniem generalnej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania (GAAR), w tym informacji o kwotach zaległości wynikających z wydanych decyzji.

W tym zakresie Ministerstwo Finansów odmówiło udostępnienia informacji publicznej, wskazując m.in. na konieczność wykazania szczególnie istotnego interesu publicznego oraz potrzebę analizy akt poszczególnych spraw.

Należy jednak podkreślić, że odmowa dotyczyła podstawowych danych odnoszących się do efektów fiskalnych stosowania GAAR, a więc informacji istotnych z perspektywy oceny skuteczności działań administracji skarbowej i wpływów budżetowych państwa. Brak gromadzenia informacji w tym zakresie wydaje się zatem mało prawdopodobny.

Autorzy raportu



Jakub Warnieło

Szef zespołu postępowań podatkowych i sądowych | Doradca podatkowy |

Partner

E: jakub.warnielo@mddp.pl

T: +48 600 816 431



Aleksandra Bulaszewska

Doradczyni podatkowa w zespole postępowań podatkowych i sądowych

E: aleksandra.bulaszewska@mddp.pl

T: +48 503 972 646



Agnieszka Walska

Menedżer w zespole cen transferowych

E: agnieszka.walska@mddp.pl

T: +48 797 603 696



Przemysław Pruszyński

Dyrektor Departamentu Podatkowego |

Sekretarz Rady Podatkowej |

Doradca podatkowy

E: ppruszynski@lewiatan.org

T: +48 22 55 99 900

Autorzy komentarzy



Justyna Bauta-Szostak

Szef zespołu nieruchomości i doradztwa transakcyjnego | Doradca podatkowy | Radca prawny | Partner

E: justyna.bauta-szostak@mddp.pl

T: +48 502 241 631



Monika Dzedzic

Szef zespołu podatków międzynarodowych | Doradca podatkowy | Radca prawny | Partner

E: monika.dzedzic@mddp.pl

T: +48 22 322 68 90



Magdalena Marciniak

Szefowa zespołu cen transferowych | Doradca podatkowy | Partner

E: magdalena.marciniak@mddp.pl

T: +48 665 746 360



Tomasz Michalik

Szef zespołu VAT | Doradca podatkowy | Partner

E: tomasz.michalik@mddp.pl

T: +48 501 733 720



Anna Misiak

Szef zespołu podatków osobistych i doradztwa dla pracodawców | Doradca podatkowy | Partner

E: anna.misiak@mddp.pl

T: +48 500 046 024



Katarzyna Trzaska-Matusiak

Doradca podatkowy | Starszy menedżer w zespole ceł i akcyzy

E: katarzyna.trzaska-matusiak@mddp.pl

T: +48 510 085 090

Eksperci zaproszeni do współpracy

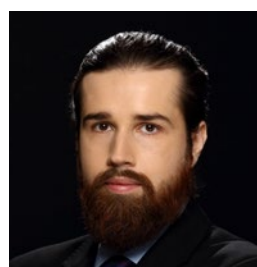


Gniewomir Parzyjagła

Radca prawny | Partner w zespole podatków międzynarodowych i nieruchomości

E: gniewomir.parzyjagla@mddp.pl

T: +48 664 718 736



Dorian Jabłoński

Menedżer w zespole podatków osobistych i doradztwa dla pracodawców

E: dorian.jablonski@mddp.pl

T: +48 504 400 031



Szymon Konieczny

Radca prawny | Menedżer w zespole doradztwa transakcyjnego

E: szymon.konieczny@mddp.pl

T: +48 509 679 089

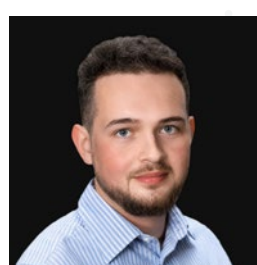


Marek Przybylski

Doradca podatkowy | Radca prawny | Menedżer w zespole VAT

E: marek.przybylski@mddp.pl

T: +48 509 567 231



Piotr Majewski

Konsultant w zespole postępowań podatkowych i sądowych

E: piotr.majewski@mddp.pl

T: +48 508 016 379



**KONFEDERACJA
LEWIATAN**

MDDP

ul. Senatorska 18a
00-082 Warszawa

+48 22 322 68 88
biuro@mddp.pl

www.mddp.pl

Konfederacja Lewiatan

ul. Zbyszka Cybulskiego 5
00-727 Warszawa

+48 22 55 99 900
recepca@lewiatan.org

www.lewiatan.org