



**DYREKTOR
IZBY ADMINISTRACJI SKARBOWEJ
W POZNANIU**

Poznań, 5 czerwca 2026 roku



UNP: 3001-26-104228

Znak sprawy: **3001-IWW1.0921.8.2026**

Pan

Maciej Hodura

Naczelnik

Urzędu Skarbowego w Lesznie

Ul. Adama Mickiewicza 7

64-100 Leszno

WYSTĄPIENIE POKONTROLNE

Sporządzone na podstawie art. 46 i art. 47 ustawy z dnia 15 lipca 2011 r. o kontroli w administracji rządowej (t.j. Dz. U. z 2026 r., poz. 158).

Nazwa i adres kontrolowanego urzędu

**3014 Urząd Skarbowy w Lesznie
ul. Adama Mickiewicza 7,
64-100 Leszno**

Naczelnik kontrolowanego urzędu

Pan Maciej Hodura

Upoważnienie do przeprowadzenia kontroli

Nr 6/2026 z 6 marca 2026 r. wydane przez Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Poznaniu.

Wpis do książki kontroli

Kontrola w trybie zwykłym wpisana pod pozycją nr 1/2026.

Koordynator kontroli – imię, nazwisko i stanowisko służbowe/stopień służbowy

—

Kontrolerzy – imię, nazwisko i stanowisko służbowe/stopień służbowy

1. Karolina Strózczyk – główny ekspert skarbowy

Data rozpoczęcia czynności kontrolnych 17 marca 2026 r.

Data zakończenia czynności kontrolnych 11 maja 2026 r.

Zakres kontroli

Przedmiot kontroli Weryfikacja korzystania oraz zasadność zwrotu nadpłaty z tytułu ulgi B+R.

Okres objęty kontrolą	Od 1 stycznia 2023 r. do 31 grudnia 2025 r. Badaniem mogły zostać objęte również zdarzenia i dokumenty wcześniejsze lub późniejsze, gdy miały związek z przedmiotem kontroli.
Kontrolowany obszar działalności	
W kontrolowanym okresie były to obszary: • Kontrola; • Orzecznictwo. Aktualnie obowiązujące obszary działalności KAS (zmiana w zakresie obszarów działalności KAS od 2026 r.): • Obsługa wniosków, dokumentów podatkowych i celnych; • Weryfikowanie przestrzegania przepisów prawa.	
Cel kontroli	
Ocena działań Naczelnika Urzędu Skarbowego w Lesznie w zakresie sprawdzania korzystania przez podatników z ulgi na działalność badawczo rozwojową (B+R) oraz weryfikacji zasadności zwrotów nadpłaty z tytułu tej ulgi.	
Ocena skontrolowanej działalności	
Negatywna.	
DOKONANE USTALENIA FAKTYCZNE	

Kontrolę przeprowadzono w oparciu o materiały źródłowe (akta spraw), dane z systemów informatycznych oraz wyjaśnienia składane przez Naczelnika Urzędu Skarbowego w Lesznie (dalej także: NUS lub Naczelnik US). Sprawdzeniem objęto działania Naczelnika Urzędu Skarbowego w Lesznie podejmowane w okresie od 1 stycznia 2023 r. do 31 grudnia 2025 r. w zakresie odliczania przez podatników ulgi badawczo rozwojowej (B+R), w tym weryfikacji zwrotów nadpłat.

Kwestie ulgi badawczo rozwojowej (dalej także ulga B+R) regulują przepisy ustaw:

- z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (t.j. Dz.U. z 2026 r., poz. 554) – dalej updop,
- z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (t.j. Dz.U. z 2026 r., poz. 592) – dalej updof,

w brzmieniu obowiązującym w kontrolowanym okresie.

Ulga B+R została wprowadzona do ww. ustaw na podstawie ustawy z dnia 25 września 2015 r. o zmianie niektórych ustaw w związku ze wspieraniem innowacyjności (Dz.U. z 2015 r., poz. 1767). Celem wprowadzenia tych zmian było wsparcie innowacyjności polskiej gospodarki (sektor nauki i sektor przedsiębiorstw).

Działalność badawczo-rozwojowa¹ - oznacza działalność twórczą obejmującą badania naukowe lub prace rozwojowe, podejmowaną w sposób systematyczny w celu zwiększenia zasobów wiedzy oraz wykorzystania zasobów wiedzy do tworzenia nowych zastosowań.

Przy czym badania naukowe² oznaczają:

¹ Art. 4a pkt 26 updop i art. 5a pkt 38 updof.

² Art. 4a pkt 27 updop i art. 5a pkt 39 updof.

- a) badania podstawowe w rozumieniu art. 4 ust. 2 pkt 1 ustawy z dnia 20 lipca 2018 r. - Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce,
- b) badania aplikacyjne w rozumieniu art. 4 ust. 2 pkt 2 ustawy z dnia 20 lipca 2018 r. - Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce.

Prace rozwojowe³ - oznaczają prace rozwojowe w rozumieniu art. 4 ust. 3 ustawy z dnia 20 lipca 2018 r. - Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce.

Kwestie odliczenia kosztów kwalifikowanych z tyt. ulgi badawczo-rozwojowej (B+R) uregulowano w art. 26e updof i art. 18d updop.

Znaczenie dla interpretacji ulgi badawczo-rozwojowej ma Podręcznik „Pomiar działalności naukowo-technicznej i innowacyjnej - Podręcznik Frascati 2015 - zalecenia dotyczące pozyskiwania i prezentowania danych z zakresu działalności badawczej i rozwojowej OECD”⁴ - dalej Podręcznik Frascati.

Zgodnie z Podręcznikiem Frascati, aby dana działalność mogła zostać uznana za działalność badawczą i rozwojową, powinna spełniać pięć podstawowych kryteriów. Musi to być działalność:

- nowatorska,
- twórcza,
- nieprzewidywalna,
- metodyczna,
- możliwa do przeniesienia lub odtworzenia,

przy czym wszystkie 5 kryteriów musi być spełnione. Termin „działalność badawcza i rozwojowa” obejmuje trzy rodzaje działalności: badania podstawowe, badania stosowane i prace rozwojowe⁵.

Ulga B+R umożliwia podatnikom podatku dochodowego od osób fizycznych (PIT) oraz podatnikom podatku dochodowego od osób prawnych (CIT) odliczenie kwoty kosztów poniesionych na działalność badawczo-rozwojową, która nie może przekroczyć w roku podatkowym kwoty dochodu uzyskanej przez podatnika z tytułu pozarolniczej działalności gospodarczej. Odliczenie nie może przekroczyć 100 % lub 200 % (do 2021 r. 150 %) kosztów kwalifikowanych w zależności od statusu podatnika. Regulacje w tym zakresie są zawarte w przepisach art. 18d ust. 7 updop i art. 26e ust. 7 updof.

Odliczeń dokonuje się w zeznaniu za rok podatkowy, w którym poniesiono dane koszty kwalifikowane. W przypadku gdy podatnik poniósł za rok podatkowy stratę albo wielkość dochodu podatnika jest niższa od kwoty przysługujących mu odliczeń, odliczenia, odpowiednio w całej kwocie lub w pozostałej części, dokonuje się w zeznaniach za kolejno następujące po sobie sześć lat podatkowych następujących bezpośrednio po roku, w którym podatnik skorzystał lub miał prawo skorzystać z odliczenia.

Aby podatnikowi przysługiwało prawo do odliczenia w zeznaniu podatkowym kosztów kwalifikowanych powinny być łącznie spełnione warunki:

- podatnik poniósł koszty na działalność badawczo-rozwojową,
- koszty na działalność badawczo-rozwojową stanowiły dla podatnika koszty uzyskania przychodów (PIT, CIT),
- koszty na działalność badawczo-rozwojową mieszczą się w zamkniętym katalogu kosztów kwalifikowanych,

³ Art. 4a pkt 28 updop i art. 5a pkt 40 updof.

⁴ OECD – Organizacja Współpracy Gospodarczej i Rozwoju.

⁵ Szerzej zaprezentowane one są w rozdziale 2 Podręcznika Frascati.

- podatnik wykazał w zeznaniu podatkowym koszty kwalifikowane podlegające odliczeniu,
- kwota odliczonych kosztów kwalifikowanych nie przekroczyła limitów określonych w updog i updof,
- koszty kwalifikowane nie zostały zwrócone podatnikowi w jakiegokolwiek formie.

Ulgę B+R podatnicy wykazują w załącznikach do zeznania tj. PIT/BR do PIT-36 i PIT-36L lub CIT/BR⁶ do CIT-8, CIT-8A, CIT-8B.

Podatnicy prowadzący działalność badawczo-rozwojową obowiązani są wyodrębnić w ewidencji rachunkowej (księdze rachunkowej – dalej także: KR lub podatkowej księdze przychodów i rozchodów – dalej także: pkpir) koszty działalności badawczo-rozwojowej.

Weryfikacja odliczeń z tytułu ulgi podatkowej może być prowadzona w ramach czynności sprawdzających, kontroli podatkowej lub postępowania podatkowego.

Zalecenia/wytyczne dotyczące weryfikacji ulgi B+R w ramach czynności sprawdzających zostały zawarte w „Wytycznych do czynności sprawdzających” Warszawa, wrzesień 2021 r. (opracowane przez Departament Nadzoru nad Kontrolami Ministerstwa Finansów).

W zakresie kontroli podatkowej i postępowania podatkowego powinno zostać przeprowadzone postępowanie dowodowe zgodnie z przepisami ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (t.j. Dz.U. z 2026 r., poz. 622) – dalej O.p.

Urząd powinien analizować kwestie stosowania przez podatników ulgi B+R. Do zadań Urzędu (komórek czynności analitycznych i sprawdzających) należy m.in. pozyskiwanie informacji mogących mieć wpływ na powstanie obowiązku podatkowego, zarządzanie ryzykiem zewnętrznym, w tym identyfikowanie obszarów zagrożeń mogących mieć wpływ na prawidłowość wypełniania obowiązków podatkowych i celnych, a także typowanie podmiotów do czynności sprawdzających, kontroli podatkowej i postępowań podatkowych oraz sporządzanie planów kontroli.

I. Organizacja pracy w kontrolowanym zakresie

W Urzędzie Skarbowym w Lesznie (dalej także: US w Lesznie lub US) w kontrolowanym okresie strukturę organizacyjną, zakres zadań komórek organizacyjnych, zasady organizacji pracy, zakres nadzoru sprawowanego przez Naczelnika Urzędu Skarbowego i Zastępców, zakres stałych uprawnień i zakres upoważnień określały Regulaminy Organizacyjne Urzędu Skarbowego w Lesznie wprowadzone:

- Zarządzeniem Nr 222/2022 Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Poznaniu z dnia 20 grudnia 2022 r. w sprawie nadania Regulaminu Organizacyjnego Urzędowi Skarbowemu w Lesznie (Regulamin Organizacyjny obowiązywał do 31 maja 2025 r.),
- Zarządzeniem Nr 32/2025 Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Poznaniu z dnia 8 maja 2025 r. w sprawie nadania Regulaminu Organizacyjnego Urzędowi Skarbowemu w Lesznie (Regulamin Organizacyjny obowiązuje od 1 czerwca 2025 r.).

Na podstawie Regulaminów Organizacyjnych stwierdzono, że w kontrolowanym okresie realizacja zadań w badanym zakresie należała do następujących komórek:

1. Drugi Dział Czynności Analitycznych i Sprawdzających (SKA-2) w Pionie Kontroli (SZNK), do którego zadań należało m.in.:
 - pozyskiwanie informacji mogących mieć wpływ na powstanie obowiązku podatkowego,

⁶ CIT/BR i PIT/BR to informacje o odliczeniach od podstawy opodatkowania kosztów uzyskania przychodów poniesionych na działalność badawczo-rozwojową.

- zarządzanie ryzykiem zewnętrznym, w tym identyfikowanie obszarów zagrożeń mogących mieć wpływ na prawidłowość wypełniania obowiązków podatkowych i celnych,
 - typowanie podmiotów do czynności sprawdzających, kontroli podatkowej i postępowań podatkowych oraz sporządzanie planów kontroli,
 - dokonywanie czynności sprawdzających.
2. Referat Kontroli Podatkowej (SKP) w Pionie Kontroli (SZNK), do którego zadań należało m.in. prowadzenie kontroli podatkowej (dotyczy ew. spraw gdzie w toku kontroli podatkowej weryfikowano odliczenie z tytułu ulgi B+R).
 3. Referat Podatków Dochodowych i Podatku od Towarów i Usług (SPV) w Pionie Orzecznictwa (SZNP), do którego zadań należało m.in. określanie wysokości przychodu lub dochodu, wysokości zobowiązania podatkowego, wysokości nadpłaty, wysokości straty poniesionej przez podatnika.
 4. Dział Obsługi Bezpośredniej (SOB) w Pionie Obsługi Podatnika (SZNO), do którego zadań należało m.in.:
 - przyjmowanie, ewidencjonowanie, weryfikacja pod względem formalnym dokumentów podlegających księgowaniu, w szczególności deklaracji podatkowych, wniosków, informacji, w tym w postaci elektronicznej,
 - przyjmowanie, ewidencjonowanie, weryfikacja pod względem formalnym niepodlegających księgowaniu wniosków, pism i informacji składanych przez podatników lub płatników, w tym w postaci elektronicznej,
 - w zakresie przetwarzania danych:
 - wprowadzanie do systemu informatycznego danych szczegółowych z deklaracji podatkowych oraz innych dokumentów,
 - przetwarzanie danych przesyłanych za pośrednictwem środków komunikacji elektronicznej.

Nadzór nad realizacją zadań sprawowali:

1. Naczelnik Urzędu (NUS) pan Maciej Hodura (Pion Wsparcia i Pion Kontroli),
2. Pierwszy Zastępca Naczelnika (ZN1) pani Elwira Jagodzik (Pion Poboru i Egzekucji),
3. Drugi Zastępca Naczelnika (ZN2) pan Sławomir Nowak (Pion Obsługi Podatnika i Pion Orzecznictwa).

W złożonym 20 marca 2026 r. wyjaśnieniu, Naczelnik US w Lesznie opisał sposób postępowania dotyczącego ulgi B+R (przyjmowanie zeznań, weryfikacji itp.). Wynika z niego, że:

- zeznania w wersji papierowej i elektronicznej są obsługiwane przez Dział Obsługi Bezpośredniej (SOB);
- korekty zeznań po przeprowadzeniu kontroli formalnej, obsługiwane są przez pracowników Drugiego Działu Czynności Analitycznych i Sprawdzających (SKA-2);
- weryfikację wpłaconych zaliczek przeprowadza Dział Rachunkowości (SER), w przypadku błędów kontaktuje się z podatnikiem celem poprawy zeznania;
- weryfikacja złożonych zeznań/korekt z zastosowanymi ulgami następuje poprzez czynności analityczne i sprawdzające prowadzone w komórce SKA-2;
- SKA-2 prowadzi sprawy w oparciu o przepisy ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz w niektórych sytuacjach ustawy o podatku od towarów i usług.

Naczelnik US w wyjaśnieniu wyszczególnił zadania, którymi zajmuje się zgodnie z Regulaminem Organizacyjnym komórka SKA-2. Wskazał, że w SKA-2 nie ma ustalonej odrębnej polityki w zakresie weryfikacji zasadności nadpłaty z tytułu ulgi B+R; jeśli kwota nadpłaty wynikająca z danego rodzaju formularza podatkowego przekracza ustalony próg kwotowy to zwrot jest kierowany do weryfikacji. Postępowania podatkowe wszczęte na wniosek podatnika (wnioski o stwierdzenie nadpłaty) w podatkach dochodowych realizuje komórka SKA-2 i kończy bez wydania decyzji tj. realizuje w trybie art. 75 § 4 Ordynacji podatkowej. W pozostałych wypadkach sprawy przekazywane są do komórki SPV, celem wydania ewentualnej decyzji. W kontrolowanym okresie wszystkie postępowania podatkowe wszczęte na wniosek strony (wnioski o stwierdzenie nadpłaty) w związku z zastosowaniem ulgi B+R zakończone były bez wydania decyzji, tj. w sposób wskazany w art. 75 § 4 Ordynacji podatkowej. Zatem w zakresie ulgi B+R w latach 2023-2025 do SPV nie były dekretowane wnioski o stwierdzenie nadpłaty.

W Dziale SKA-2 nie ma podziału zadań na weryfikację konkretnej ulgi w podatku. Zgodnie z zakresami czynności w komórce SKA-2 za przeprowadzanie czynności sprawdzających w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych oraz w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych odpowiedzialni są wszyscy pracownicy. Jednakże za kontrolowany okres czynności te prowadzili pracownicy: (...), (...), (...).

Drugim Działem Czynności Analitycznych i Sprawdzających kieruje (...), a osobą zastępującą jest (...).

Za wnioski o stwierdzenie nadpłaty w podatku dochodowym od osób fizycznych:

- do korekt złożonych w wersji elektronicznej odpowiedzialni są (...) i w zastępstwie (...),
- do korekt złożonych w wersji papierowej odpowiedzialna jest (...) – zastępstwo (...).

Referat Podatków Dochodowych i Podatku od Towarów i Usług (SPV) prowadzi głównie sprawy po zakończonych kontrolach podatkowych (wszczęcie postępowań podatkowych bądź weryfikacja złożonych korekt/deklaracji pierwotnych/wpłat zaliczek) oraz otrzymane z innych komórek urzędu, w szczególności z komórek czynności sprawdzających, celem wszczęcia postępowania podatkowego. Referat SPV prowadzi sprawy w oparciu o przepisy ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawy o podatku od towarów i usług. Naczelnik wymienił w wyjaśnieniu także inne działania realizowane przez komórkę SPV (które nie mają związku z kontrolowanym zagadnieniem).

Według złożonego wyjaśnienia, w zakresie weryfikacji korzystania przez podatników z ulgi B+R oraz weryfikacji zasadności zwrotu nadpłaty z tytułu tej ulgi w latach 2023-2025 referat SPV prowadził 1 sprawę przekazaną z Referatu Kontroli Podatkowej (SKP).

Kontrolę podatkową prowadził Kierownik (...) oraz pracownik (...). Kontrola podatkowa prowadzona była w związku z niezłożeniem przez podatnika zeznania PIT-36L za 2023 r. w ustawowym terminie.

Postępowanie podatkowe prowadzi pracownik referatu SPV (...). Sprawa jest aktualnie w toku. Wydaną w 2025 r. dla podatnika decyzję organ II instancji uchylił i przekazał do ponownego rozpatrzenia.

Referatem Podatków Dochodowych i Podatku od Towarów i Usług (SPV) kieruje (...), zastępowana w trakcie nieobecności przez (...).

Procedury wewnętrzne

NUS w Lesznie wydał następujące procedury mające związek z kontrolowanym zagadnieniem:

1. Procedura nr 8/2024 Naczelnika Urzędu Skarbowego w Lesznie z dnia 29 marca 2024 r. w sprawie obsługi korekt deklaracji/zeznań skutkujących nadpłatą w podatkach, z wyłączeniem płatnika. Procedurą określono zasady postępowania z wnioskami o stwierdzenie nadpłaty oraz korektami deklaracji, z których wynika nadpłata.

W kontrolowanym zakresie, procedura pomija kwestie wezwań o złożenie wniosków z żądaniem stwierdzenia nadpłaty w podatkach dochodowych, gdy nadpłata nie przekracza kwoty 5000 zł (dotyczy korekt złożonych po ustawowym terminie do złożenia zeznania).

Z wyjaśnień NUS w Lesznie z 27 marca 2026 r. wynika, że zapis w Procedurze nr 8/2024 rzeczywiście pomija kwestie wezwań o złożenie wniosków o stwierdzenie nadpłaty w podatkach dochodowych, gdy nadpłata nie przekracza kwoty 5000 zł, jednakże w kontrolowanym Urzędzie wezwania kierowane były do podatników od każdej kwoty wynikającej z korekty deklaracji/zeznania do złożenia takiego wniosku. Naczelnik wskazał, że procedura ta wymaga zmiany, która zostanie przeprowadzona niezwłocznie.

W odniesieniu do złożonego wyjaśnienia, Naczelnik US oświadczył, że pomimo braku regulacji dotyczących deklaracji w podatkach dochodowych z wykazaną nadpłatą poniżej 5000 zł⁷, Organ przestrzegał przepisów w tym zakresie i wzywał podatników niezależnie od wykazanej kwoty nadpłaty do złożenia wniosku o jej stwierdzenie. Luka w przepisach wewnętrznych nie powodowała zatem negatywnych skutków, w związku z czym oceniono ją jako uchybienie.

Regulacje w zakresie prowadzenia czynności sprawdzających:

a) Procedura nr 4/2024 Naczelnika Urzędu Skarbowego w Lesznie z dnia 26 marca 2024 r. w sprawie prowadzenia czynności sprawdzających w tym w zakresie nadpłat (obowiązująca do 30 września 2024 r.).

b) Procedura nr 12/2024 Naczelnika Urzędu Skarbowego w Lesznie z dnia 30 września 2024 r. w sprawie prowadzenia czynności sprawdzających w tym w zakresie nadpłat.

Ww. procedurami określono sposób realizacji zadań w zakresie prowadzenia czynności sprawdzających.

W § 5 ust. 8 pkt 1), zapisano, że z przeprowadzonych czynności sprawdzających pracownik urzędu sporządza protokół lub adnotację służbową, bądź wyłącznie uzupełnia kartę czynności sprawdzających w systemie ZISAR (...). Analogiczne zapisy znajdowały się w procedurze nr 4/2024 z dnia 26 marca 2024 r.

W kontrolowanym okresie brak było podstaw do dokumentowania czynności sprawdzających wyłącznie poprzez uzupełnienie karty czynności sprawdzających w ZISAR. Obowiązujące „Wytyczne do czynności sprawdzających” z września 2021 r. wskazują, że z każdej czynności powinna być sporządzona adnotacja lub protokół z uwzględnieniem zapisów art. 172 § 1 i art. 177 § 1 O.p. (strony 7-8 Wytycznych).

O zasadach tych przypomniał Dyrektor IAS w Poznaniu w piśmie znak sprawy 3001-ICK1.041.1.2025 z 28 marca 2025 r. (UNP 3001-25-059235). Tożsame informacje przekazano w pismach:

- z 6 września 2024 r. znak 3001-IWW1.4020.4.2024 (nieprawidłowości i uchybienia stwierdzone w toku kontroli wewnętrznej),
- z 8 stycznia 2025 r. znak 3001-ICK1.4022.8.2025.1 (nadzór nad czynnościami sprawdzającymi).

Dodatkowo DIAS w Poznaniu zwolnił Urzędy z obowiązku ewidencji zdarzeń przy wykorzystaniu funkcjonalności „Zdarzenia”, a w to miejsce należało w ZISAR aplikować pisma/notatki/e-maile

⁷ W badanej próbie nie wystąpiły nadpłaty poniżej 5000 zł.

wytworzone w toku prowadzonej czynności (w celu zapewnienia kompletności obrazu prowadzonych działań w systemie) – pismo z (...) znak (...).

Wyjaśnienia w tym zakresie złożył NUS w Lesznie 27 marca 2026 r. Wynika z nich, że przedmiotowy zapis dotyczy jedynie sytuacji, gdy podatnik złożył korektę deklaracji/zeznania bez wniosku o stwierdzenie nadpłaty i którego wzywano o jego uzupełnienie. Według NUS takie działanie nie jest typową czynnością sprawdzającą, a wstępem do postępowania podatkowego na wniosek podatnika. Wówczas komórka SKA-2 zakłada kartę czynności sprawdzających i po złożeniu takiego wniosku KCS zamykana jest bez sporządzania papierowej adnotacji. Taką sprawę pracownicy zamykają wyłącznie wpisem w polu uwagi informującym o złożeniu wniosku o stwierdzenie nadpłaty. W tym przypadku nie są tworzone akta w formie papierowej. Taki sposób postępowania podyktowany jest ekonomią, ponieważ wytworzenie skanu adnotacji wymagałoby najpierw jej formy papierowej. Adnotacje w formie papierowej sporządzane są już po wszczęciu postępowania będącego następstwem złożonego przez podatnika wniosku w zakresie nadpłaty podatku i zaewidencjonowana w SZD.

Odnosząc się do złożonego wyjaśnienia, adnotacje mogą być sporządzane również w formie elektronicznej. Nie jest wymagane w takim przypadku sporządzanie jej w formie papierowej i następnie skanowanie w celu załączenia do KSC. Wystarczy załączenie adnotacji w trybie art. 177 § 1 O.p. w formie elektronicznej. Mimo, że według kontrolowanej jednostki takie dokumentowanie dotyczy szczególnej sytuacji wzywania podatników do złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty, to jednak brak podstaw do zastosowania tego zapisu w procedurze NUS w Lesznie (dotyczy kontrolowanego okresu).

Niewłaściwe zapisy w procedurze wewnętrznej dotyczące dokumentowania czynności sprawdzających stanowią uchybienie.

Według procedur 4/2024 i 12/2024 pracownik prowadzący czynności sprawdzające w stosunku do deklaracji, z której wynika, że podatnik skorzystał z ulg podatkowych wzywa podatnika do przedłożenia dokumentów i dokonuje ich analizy. Dokonane w trakcie czynności sprawdzających ustalenia mogą stanowić przesłankę do rozpoczęcia kontroli podatkowej lub wszczęcia postępowania podatkowego. Procedury regulują również przedziały kwotowe nadpłat w podatkach dochodowych, które wymagają weryfikacji zasadności i akceptacji, ze wskazaniem osób dokonujących ostatecznej akceptacji nadpłat.

Upoważnienia do działania z up. NUS

Na podstawie dokumentów z badanej próby kontrolnej stwierdzono, że wszystkie pisma zostały podpisane przez osoby do tego upoważnione. Tożsamo w zakresie akceptacji nadpłat nie stwierdzono nieprawidłowości tj. nadpłaty zostały zaakceptowane przez NUS w Lesznie lub osobę do tego upoważnioną w pisemnym upoważnieniu Naczelnika.

Organizację pracy w kontrolowanym zakresie oceniono pozytywnie z uchybieniami. Zasadniczo była ona poprawna. Stwierdzono jedynie błędne zapisy regulacji w wewnętrznych procedurach dotyczące weryfikacji nadpłat oraz prowadzenia czynności sprawdzających. Luki i niewłaściwe zapisy w 2 procedurach wewnętrznych oceniono jako uchybienie. Naczelnik Urzędu Skarbowego w Lesznie poinformował, że planowane są zmiany w ww. procedurach, co oceniono pozytywnie.

II. Weryfikacja korzystania przez podatników z ulgi B+R

W kontrolowanym okresie załączniki do zeznania⁸ informacje CIT/BR lub PIT/BR złożyło:

- za 2022 r. – 4 podmioty, z tego 1 błędnie (brak wykazania ulgi),
- za 2023 r. – 5 podmiotów,
- za 2024 r. – 7 podmiotów, z tego 1 w CIT/BR nie wykazał kosztów kwalifikowanych.

Za lata 2022-2024 ulgę B+R rozliczało 8 podmiotów.

Kwoty kosztów kwalifikowanych z tyt. ulgi B+R zostały wykazane w 14 informacjach CIT/BR lub PIT/BR. Odliczenie z tyt. ulgi B+R podatnicy zadeklarowali w 13 zeznaniach rocznych (CIT-8 lub PIT-36L). W 1 zeznaniu podatnik⁹ nie odliczył kwoty ulgi B+R w zw. z wykazaną stratą, a koszty kwalifikowane z informacji CIT/BR podlegają odliczeniu w latach następnych.

W 13 zeznaniach CIT-8 lub PIT-36L podatnicy odliczyli łącznie 5.997.418,62 zł z tytułu ulgi B+R. Nadpłaty w zw. z zastosowanym odliczeniem ulgi B+R zostały wykazane w 7 zeznaniach¹⁰.

Dwa podmioty wykazały odliczenie z tyt. ulgi B+R w zeznaniach w następujących po sobie 3 latach:

- 1 podmiot¹¹ dokonał odliczeń na kwotę łączną: (...) zł. U tego podmiotu przeprowadzono czynności sprawdzające, w toku których weryfikacją objęto zastosowanie ulgi B+R (dotyczyło to zeznania za 2022 r. – kwota odliczenia (...) zł – kwota nadpłaty (...) zł) – opis ustaleń w dalszej części dokumentu;
- 1 podmiot¹² dokonał odliczeń na kwotę łączną: (...) zł – nie przeprowadzono weryfikacji (podatnik nie wykazywał nadpłaty w składanych zeznaniach). Według PKD działalność gospodarcza prowadzona jest w zakresie obróbki (...).

Ww. dwa podmioty odliczyły 5.384.389,84 zł, co stanowi ok. 90 % wszystkich odliczeń z tytułu ulgi B+R zadeklarowanych w kontrolowanym okresie w US w Lesznie. Stąd kwestie odliczeń u tych podmiotów powinny być przedmiotem weryfikacji ze względu na wysokość odliczeń ulgi. Odnośnie do ww. podatników do 31 grudnia 2025 r. Organ ograniczył się do weryfikacji jednego zeznania za 2022 r. z wykazaną nadpłatą.

Jeden podmiot¹³ w zeznaniu za 2023 r. odliczył ulgę B+R w wys. (...) zł (w zeznaniu zadeklarował kwotę do zapłaty). Według PKD rodzaj prowadzonej działalności to sprzedaż (...). Jednocześnie podmiot nie wywiązuje się w terminie z obowiązku składania CIT-8. Zeznanie za 2022 r. złożył 15 grudnia 2023 r. – po dwukrotnym wezwaniu w ramach czynności sprawdzających. Zeznanie za 2024 r. do dnia kontroli DIAS w Poznaniu podatnik nie złożył, pomimo wystosowanych wezwań (termin do złożenia zeznania upłynął 31 marca 2025 r.). Rodzaj prowadzonej działalności może wskazywać na ryzyko nieuprawnionego korzystania z ulgi B+R. Ostatnie sprawozdanie finansowe podmiot złożył za 2022 r. (brak sprawozdania za 2023 r. i 2024 r.). NUS w Lesznie 21 kwietnia 2026 r. poinformował, że w marcu 2026 r. podjął działania w celu wykreślenia podmiotu z rejestru podatników VAT na podstawie art. 96 ust. 9 pkt 4 ustawy o podatku od towarów i usług¹⁴ (brak kontaktu z podatnikiem).

Pozostałe podmioty deklarowały kwoty do odliczenia z tytułu ulgi B+R w poszczególnych latach w kwotach od 8640 zł do 90.030,63 zł.

⁸ Dotyczy rozliczeń z terminem złożenia zeznania w kontrolowanym okresie tj. rozliczeń za 2022 r., 2023 r. i 2024 r. (składanych w latach 2023-2025).

⁹ NIP (...)

¹⁰ Oprócz 7 nadpłat z tyt. ulgi B+R, 1 podmiot wykazał nadpłatę jednak nie powstała ona w wyniku zastosowania ulgi, lecz wykazanej straty (NIP (...)).

¹¹ NIP (...)

¹² NIP (...)

¹³ NIP (...)

¹⁴ Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (t.j. Dz.U. z 2025 r., poz. 775 ze zm.).

Jeden podmiot¹⁵ nie zadeklarował kwoty z tyt. ulgi B+R do odliczenia w CIT-8, wykazał natomiast kwotę kosztów kwalifikowanych podlegającą odliczeniu w latach następnych w wys. (...) zł. Nadpłatę w kwocie (...) zł wynikającą z zeznania zwrócono 25 czerwca 2025 r. Wykazana kwota nadpłaty kwalifikowała zgodnie z wewnętrznymi przepisami do weryfikacji zasadności i akceptacji nadpłaty (§ 6 ust. 1 Procedury nr 12/2024 z 30 września 2024 r. w sprawie prowadzenia czynności sprawdzających, w tym w zakresie nadpłat). Taka weryfikacja powinna nastąpić przed terminem zwrotu¹⁶. NUS w Lesznie potwierdził, że nie przeprowadził weryfikacji przed dokonaniem zwrotu, nie odniósł się do przyczyn takiego stanu¹⁷. W ZISAR nie odnotowano czynności sprawdzających wszczętych w 2025 r. w związku z wykazaną nadpłatą. Podatnik złożył korektę zeznania 19 stycznia 2026 r. (nadpłata bez zmian) i w stosunku do niej przeprowadzono w 2026 r. czynności sprawdzające (weryfikacja została przeprowadzona w 2026 r. i dotyczyła korekty złożonej w 2026 r. tj. poza zakresem kontroli DIAS w Poznaniu, stąd nie objęto jej badaniem). Zatem ostatecznie weryfikacja taka nastąpiła.

W systemie ZISAR¹⁸ zaewidencjonowano 1 czynności sprawdzające z ustaleniem ULG-B+R. Naczelnik 20 marca 2026 r. wyjaśnił, że czynności sprawdzające¹⁹ dotyczyły ulgi IP Box i błędnie zaznaczono w karcie kod ustaleń dla ulgi B+R w systemie ZISAR. Błędne odnotowanie ustalenia ULG-B+R zamiast ULG-IPBox stanowi uchybienie. Brak odznaczania właściwych ustaleń w ZISAR utrudnia prowadzenie nadzoru oraz pozyskiwanie danych źródłowych w tym systemie.

Analizy, w tym typowanie podmiotów do czynności sprawdzających, kontroli podatkowej i postępowań podatkowych w zw. z wykazaną ulgą B+R

Typowanie zewnętrzne (np. Lista Typowań, przekazana w Module Zarządzania Analizami na Platformie Analitycznej)

W kontrolowanym okresie nie skierowano do NUS w Lesznie rekordów w MZA²⁰ w zakresie weryfikacji prawidłowości korzystania z ulgi B+R przez podmioty będące we właściwości kontrolowanej jednostki.

Typowania własne

Organ przedstawił do kontroli wyłącznie raporty z PoltaxPlus:

- o złożonych dokumentach podmiotu (CIT/BR i PIT/BR) sporządzone 6 października 2025 r. w zw. z zapytaniem DIAS w Poznaniu z 2 października 2025 r. (znak sprawy (...)) dotyczącym wskazania liczby wniosków złożonych w urzędach skarbowych województwa wielkopolskiego w zakresie nadpłaty podatku dochodowego z tytułu ulgi badawczo-rozwojowej B+R od 1 stycznia 2024 r. do 30 września 2025 r. – działanie Organu wynikało z zapytania DIAS w Poznaniu,
- o podmiotach na podstawie pozycji złożonych dokumentów (kod R_DEC_PTYG_POZ) dla pozycji „odliczenia zmniejszające podstawę opodatkowania z tytułu KUP na działalność badawczo-rozwojową” sporządzone 2 i 11 maja 2023 r. (dotyczy: CIT-8 za 2021 r., CIT-8 za 2020 r., CIT-8 za 2019 r.) – raport w związku z prowadzoną w 2023 r. przez DIAS w Poznaniu

¹⁵ NIP (...) – podatnik (...) r. złożył CIT-8 wraz z CIT/BR za (...) r.

¹⁶ § 6 ust. 3 Procedury nr 12/2024.

¹⁷ Wyjaśnienie z 21 kwietnia 2026 r.

¹⁸ Dotyczy czynności sprawdzających zakończony, wszczętych lub wszczętych i zakończonych w okresie od 1 stycznia 2023 r. do 31 grudnia 2025 r.

¹⁹ (...)

²⁰ MZA – Moduł Zarządzania Analizami.

kontrolą,

- o złożonych dokumentach wymiaru dla formularza CIT/BR za okres 2018-2022 (sporządzone 2 maja 2023 r.) - raport w związku z prowadzoną w 2023 r. przez DIAS w Poznaniu kontrolą.

W 1 przypadku²¹ ulga B+R była przedmiotem weryfikacji w ramach kontroli podatkowej. Typowanie do kontroli wynikało z niezłożenia zeznania rocznego, a kwestie odliczeń (kosztów kwalifikowanych) w związku z pracami badawczo-rozwojowymi zostały stwierdzone w toku kontroli podatkowej, zatem przedmiotem analiz nie były kwestie ulgi B+R.

Do zadań komórki czynności analitycznych i sprawdzających w pionie kontroli²² należy m.in.:

- 1) pozyskiwanie informacji mogących mieć wpływ na powstanie obowiązku podatkowego, w tym o wydatkach i wartości mienia zgromadzonego przez podatnika;
- 2) zarządzanie ryzykiem zewnętrznym, w tym identyfikowanie obszarów zagrożeń mogących mieć wpływ na prawidłowość wypełniania obowiązków podatkowych i celnych;
- 3) typowanie podmiotów do czynności sprawdzających, kontroli podatkowej i postępowań podatkowych oraz sporządzanie planów kontroli.

Weryfikacja korzystania przez podatników z ulg podatkowych jest istotnym elementem sprawdzania prawidłowości rozliczeń podmiotów. W US w Lesznie nie prowadzono analiz pod kątem stosowania ulgi B+R przez podatników i ewentualnego typowania np. do czynności sprawdzających. Raporty były inicjowane na prośbę DIAS w Poznaniu (w tym w kontroli instytucjonalnej).

Przeprowadzone weryfikacje były skutkiem złożenia zeznania z wykazaną wysoką kwotą nadpłaty (weryfikacja nadpłaty) i wytypowania podmiotu do kontroli wskutek niezłożenia zeznania rocznego.

W odniesieniu do nieprzewodzenia analiz pod kątem typowania podmiotów korzystających z ulgi B+R do weryfikacji w ramach czynności sprawdzających, kontroli podatkowej lub postępowania podatkowego, NUS w Lesznie 21 kwietnia 2026 r. poinformował, że w US w Lesznie stosunkowo niewielka liczba podatników odlicza ulgę B+R. W dotychczasowych weryfikacjach prawidłowości korzystania z tej ulgi, czy to w ramach czynności sprawdzających czy postępowań podatkowych nie stwierdzono żadnych nieprawidłowości. NUS w Lesznie wskazał, że nie dysponuje danymi jakie efekty weryfikacji występują w innych urzędach skarbowych, a co za tym idzie jaka jest skala ryzyka. NUS poinformował, że w bieżącej działalności Organ koncentruje się na obszarach, w których najczęściej udaje się ustalić nieprawidłowości podatkowe. NUS nie rezygnuje jednak z bieżącej weryfikacji ulgi B+R. Organ prowadzi aktualnie czynności sprawdzające wobec jednego podatnika²³ za lata 2020-2024. Odnosząc się do złożonego wyjaśnienia, ustalenia kontroli DIAS w Poznaniu wskazują, że prowadzona weryfikacja odliczania ulgi B+R była niedostateczna (ustalenia opisano w dalszej części dokumentu), m.in. nie sprawdzono dokumentów źródłowych będących podstawą odliczenia, opierano się o zestawienia przygotowane przez podatnika, nie wyjaśniano, czy działalność spełnia kryteria do uznania jej za działalność badawczo-rozwojową. Wadliwa weryfikacja mogła skutkować nieprawidłowym ustaleniem stanu faktycznego, co z kolei mogło spowodować niewłaściwą ocenę ryzyka w zakresie odliczania przez podmioty kosztów kwalifikowanych z tyt. ulgi B+R. Pozytywnie natomiast oceniono podjęcie weryfikacji wobec kolejnego podmiotu dokonującego odliczeń z tyt. ulgi B+R.

²¹ NIP (...)

²² Zgodnie ze statutem urzędu.

²³ Podatnik (...) NIP (...) (drugi z kolei podmiot o najwyższej odliczonej kwocie z tytułu ulgi B+R w zeznaniach złożonych w latach 2023-2025).

Kontrola podatkowa

Podmiot kontrolowany²⁴ nie złożył zeznania podatkowego za 2023 r. Po bezskutecznych czynnościach sprawdzających skierowano sprawę do kontroli podatkowej.

Kontrola podatkowa została zakończona (...) r. Po kontroli podatnik złożył brakujące zeznanie PIT-36L ((...) r.), w którym wykazał kwotę odliczenia z tyt. ulgi badawczo rozwojowej (B+R) w wys. (...) zł.

W protokole kontroli zawarto następujące ustalenie dotyczące weryfikacji ulgi B+R:

„Ustalono, że w 2023 r. (...) ponosił koszty związane z działalnością badawczo-rozwojową podlegające zgodnie z art. 26e ust. 2 pkt 2 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych odliczeniu od dochodu. Powyższe dotyczyło wydatków na wytworzenie (...). Szczegółowe ich zestawienie wraz z kserokopią dokumentacji technicznej stanowią załącznik nr 7 do niniejszego protokołu”.

W myśl art. 290 § 2 pkt 5 i 6a O.p. protokół kontroli zawiera w szczególności opis dokonanych ustaleń faktycznych oraz ocenę prawną sprawy będącej przedmiotem kontroli. Na podstawie art. 122 w zw. z art. 292 O.p. w toku postępowania organy podatkowe podejmują wszelkie niezbędne działania w celu dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego oraz załatwienia sprawy w postępowaniu podatkowym.

Zgodnie z regulacjami zawartymi w updof – działalność badawczo-rozwojowa - oznacza działalność twórczą obejmującą badania naukowe lub prace rozwojowe, podejmowaną w sposób systematyczny w celu zwiększenia zasobów wiedzy oraz wykorzystania zasobów wiedzy do tworzenia nowych zastosowań (art. 5a ust. 38 updof). Te aspekty powinny być przedmiotem ustaleń dokonanych w toku kontroli podatkowej.

W protokole kontroli brak m.in. informacji:

- czy w podatkowej księdze przychodów i rozchodów (pkpir) wyodrębniono koszty kwalifikowane,
- czy oceniono koszty kwalifikowane pod kątem faktu ich poniesienia (zapłaty),
- czy dokonano analizy prowadzonej działalności w kontekście zasadności ulgi tj. na czym polegała działalność badawczo-rozwojowa podatnika; w protokole kontroli wskazano, że podatnik poniósł koszty podlegające odliczeniu od dochodu na podstawie art. 26e ust. 2 pkt 2 updof tj. na nabycie materiałów i surowców bezpośrednio związanych z prowadzoną działalnością badawczo-rozwojową; brak informacji o pobraniu od podatnika wyjaśnień (oświadczeń) dotyczących opisu projektów,
- czy ustalono, czy, jakie i w jakiej wysokości poniesione wydatki były stricte związane z działalnością B+R,
- o ustaleniach dotyczących spełnienia kryteriów w zakresie możliwości uznania jej za działalność badawczą i rozwojową (działalność nowatorska, twórcza, nieprzewidywalna, metodyczna, możliwa do przeniesienia),
- o kwocie kosztów kwalifikowanych podlegających odliczeniu,
- o wielkości przedsiębiorcy (mikro-, mały, średni przedsiębiorca) i limitach odliczenia,
- czy koszty na działalność badawczo-rozwojową mieszczą się w zamkniętym katalogu kosztów kwalifikowanych,
- czy koszty kwalifikowane nie zostały zwrócone podatnikowi w jakiejkolwiek formie (pobranie oświadczenia).

²⁴ NIP (...) (...)

Oprócz opisu, że podatnik poniósł koszty związane z działalnością badawczo-rozwojową podlegające zgodnie z art. 26e ust. 2 pkt 2 updog odliczeniu od dochodu, oraz że dotyczyło to wydatków na wytworzenie (...) – brak informacji, które świadczyłyby o wnikliwej weryfikacji zagadnienia wykazanej ulgi B+R.

Wyjaśnienia w tym zakresie złożył NUS w Lesznie 21 kwietnia 2026 r.

Odnosząc się do tego wyjaśnienia, kontrola podatkowa może być realizowana na próbie kontrolnej, ale wtedy w protokole należy opisać, które dokumenty podlegały weryfikacji (opis próby kontrolnej). W badanym przypadku jako metodę kontroli wskazano: właściwą. W protokole kontroli nie została podana kwota odliczenia, jak wskazuje Naczelnik, lecz wynika ona z załącznika do protokołu. Naczelnik poinformował, że czynności kontrolne ukierunkowane były na pozyskanie materiału dowodowego pozwalającego dokonać rozliczenia podatnika z zakresu podatku dochodowego od osób fizycznych za wskazany rok. W odniesieniu do powyższego, odliczenie przez podatnika ulgi B+R powoduje obniżenie podstawy opodatkowania i ma wpływ na wysokość podatku dochodowego. Zgodnie z art. 281 § 2 O.p. celem kontroli podatkowej jest sprawdzenie, czy kontrolowani wywiązują się z obowiązków wynikających z przepisów prawa podatkowego. Zatem argument NUS nie wpływa na ustalenia kontroli. Dodatkowo należy podkreślić wyjątkowy innowacyjny charakter ulgi badawczo-rozwojowej, na co wskazuje także orzecznictwo sądów²⁵, co powoduje konieczność wnikliwego zbadania cech typowych dla działalności badawczo rozwojowej.

Wyjaśnienia złożone przez NUS w Lesznie nie zmieniają ustaleń kontroli.

Niepodjęcie w toku kontroli podatkowej niezbędnych działań w celu dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego stanowi nieprawidłowość - naruszenie art. 122 w zw. z art. 292 O.p., za którą odpowiedzialność ponoszą kontrolujący – pracownicy (...) i (...).

Brak ustaleń w protokole kontroli i zweryfikowania istotnych zagadnień w zakresie prowadzenia działalności badawczo rozwojowej przez kontrolowanego, skutkuje niepełnym materiałem dowodowym, co ma wpływ na prowadzenie postępowania podatkowego. Niewyjaśnienie stanu faktycznego w toku kontroli podatkowej może skutkować uszczupleniem należności Skarbu Państwa.

Zagadnienie weryfikacji korzystania przez podatników z ulgi B+R oceniono negatywnie. W ciągu trzech kontrolowanych lat nie przeprowadzono analizy pod kątem prawidłowości korzystania przez podatników z ulgi B+R, a także nie wytypowano do czynności sprawdzających, kontroli podatkowej lub postępowania podatkowego żadnego podmiotu korzystającego z ulgi B+R, mimo że niektóre podmioty wykazywały ulgę w znacznej wysokości albo były to podmioty, co do których istniała wątpliwość, odnośnie do możliwości zastosowania ulgi B+R (w tym podatnicy niewywiązujący się z obowiązku składania zeznań). Jeden podmiot skierowano do czynności sprawdzających, ale nie w związku z wykazaną ulgą, lecz nadpłatą. Przeprowadzona kontrola podatkowa była skutkiem typowania w związku z niezłożeniem przez podatnika zeznania rocznego. W jej trakcie nie ustalono zasadniczych kwestii w zakresie możliwości zastosowania ulgi B+R. Oznacza to, że nie podjęto wszelkich niezbędnych działań w celu dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego w toku kontroli podatkowej.

III. Weryfikacja zasadności zwrotu nadpłaty z tytułu ulgi B+R

²⁵ Wyrok WSA w Łodzi z 13 grudnia 2022 r. sygn. akt I SA/Łd 807/23 cyt.: Ulgi podatkowe mają charakter wyjątkowy i stanowią odstępstwo od zasady powszechności i równości opodatkowania, w konsekwencji czego przepisy prawa podatkowego z zakresu ulg podatkowych należy interpretować ściśle. Przedmiotowa zaś ulga według jej założeń, ma zachęcać do prowadzenia takich prac, które są prowadzone niejako dodatkowo i przyczyniają się do rozwoju działalności.

Weryfikacja nadpłat w związku z wpływem wniosków o stwierdzenie nadpłaty (postępowanie podatkowe w sprawie nadpłaty)

W dniu (...) za pośrednictwem ePUAP wpłynęły do US wnioski o stwierdzenie nadpłaty w podatku dochodowym od osób fizycznych dotyczące 3 podmiotów²⁶, które w okresie za jaki żądano stwierdzenia nadpłaty były współnikami spółki komandytowej²⁷. Spółka ta została w (...) r. przekształcona w trybie art. 551 Kodeksu spółek handlowych²⁸ (dalej: KSH) w spółkę z ograniczoną odpowiedzialnością²⁹.

Wobec ww. podatników prowadzono postępowanie podatkowe w sprawie nadpłaty³⁰, które w SZD niewłaściwie zarejestrowano jako jedną sprawę. Były to 3 wnioski o stwierdzenie nadpłaty dotyczące 3 podatników podatku dochodowego od osób fizycznych i powinny w SZD zostać utworzone 3 sprawy (pod JRWA³¹ 4102) odrębnie dla każdego podatnika. Zgodnie z art. 133 § 1 O.p. stroną w postępowaniu podatkowym jest podatnik (...).

Kierownik Działu (...) wyjaśniła, że wnioski o stwierdzenie nadpłaty zarejestrowano pod jednym numerem sprawy ponieważ podatnicy:

- w korygowanym okresie byli współnikami w spółce komandytowej;
- byli reprezentowani przez tego samego pełnomocnika.

Wyjaśnienie nie zmienia ustaleń kontroli. Do wszczęcia postępowania na żądanie uprawniona jest strona (art. 165 § 1 O.p.), która może działać przez pełnomocnika (art. 138a § 1 O.p.). W podatku dochodowym od osób fizycznych stroną był każdy z podatników (wspólników spółki komandytowej) i sprawy powinny być prowadzone odrębnie. Niewłaściwy sposób zaewidencjonowania spraw – zamiast trzech spraw prowadzono jedną (pod JRWA 4102) - stanowi uchybienie. Skutkiem tego było zaniżenie liczby postępowań.

Wnioski o stwierdzenie nadpłaty złożył i podpisał pełnomocnik³². Wraz z wnioskiem nie przedłożono pełnomocnictw do działania przez wnoszącego podanie na rzecz podatników. Brak takiego pełnomocnictwa uznawany jest za brak formalny.

W związku z brakiem przedstawienia do sprawy pełnomocnictwa – (...) (po 22 dniach od wpływu wniosku) prowadzący sprawę³³ skontaktował się z pełnomocnikiem telefonicznie z prośbą o przedłożenie pełnomocnictw, z czego sporządził adnotację. Wynika z niej jedynie, że pracownik wezwał telefonicznie Pana (...) o uzupełnienie wniosków o brakujące pełnomocnictwa. Brak informacji w jakim trybie został wezwany wnoszący podanie.

Zgodnie z art. 169 § 1 O.p. jeżeli podanie nie spełnia warunków określonych przepisami prawa, organ podatkowy wzywa wnoszącego podanie do usunięcia braków w terminie 7 dni, z pouczeniem że niewypełnienie tego warunku spowoduje pozostawienie podania bez rozpatrzenia. Z okazanej

²⁶ NIP (...) (...) (za lata (...)), NIP (...) (...) (za lata (...)), NIP (...) (...) (za lata (...)) – wnioski dotyczyły 11 okresów rozliczeniowych.

²⁷ (...) NIP (...).

²⁸ Ustawa z dnia 15 września 2000 r. Kodeks spółek handlowych (t.j. Dz.U. z 2024 r., poz. 18).

²⁹ Uchwała zgromadzenia wspólników o przekształceniu z (...) r.

³⁰ Pod sygnaturą sprawy (...)

³¹ Jednolity Rzeczkowy Wykaz Akt wprowadzony Zarządzeniem Ministra Finansów z 28 grudnia 2022 r. w sprawie wprowadzenia jednolitego rzeczowego wykazu akt w izbach administracji skarbowej, urzędach skarbowych i urzędach celno-skarbowych (Dz.Urz.MF z 2022 r., poz. 126).

³² Tego samego dnia zostały złożone korekty zeznań rocznych PIT-36L poszczególnych wspólników.

³³ (...).

dokumentacji nie wynika, aby Organ we właściwy sposób wezwał wnoszącego podanie do usunięcia braków.

Takie wezwanie powinno zostać skierowane niezwłocznie po stwierdzeniu, że wnioski złożyła osoba bez stosownego umocowania. Wezwanie w trybie art. 169 § 1 O.p. skierowane do osoby wnoszącej podanie powinno zawierać pouczenie, że nieusunięcie braków w terminie 7 dni spowoduje pozostawienie podania bez rozpatrzenia. Wezwanie to powinno zostać sporządzone z zachowaniem formy pisemnej. W sytuacji niezastosowania się do wezwania Organ powinien wydać postanowienie o pozostawieniu podania bez rozpatrzenia (na które przysługuje zażalenie) stosownie do przepisu art. 169 § 4 O.p.

W badanej sprawie pełnomocnik za pośrednictwem ePUAP dostarczył wymagane pełnomocnictwa (...) r. tj. po 12 dniach od kontaktu telefonicznego i jednocześnie po 32 dniach od wpływu wniosków o stwierdzenie nadpłaty (upłynął już termin do usunięcia braków o ile wezwanie dokonane telefonicznie zostało skierowane w trybie art. 169 § 1 O.p.).

Wyjaśnienia w tej kwestii złożył NUS w Lesznie 21 kwietnia 2026 r. Wynika z nich, że w związku z formalnym brakiem pełnomocnictwa do działania przez wnoszącego podanie, pracownik wzywając telefonicznie do złożenia takiego pełnomocnictwa pouczył wnoszącego podanie o art. 169 § 1 O.p., jednakże nie ujął tego w sporządzonej notatce służbowej. W pierwszej kolejności nie zastosował w tym przypadku pisemnej formy komunikacji. NUS wyjaśnił, że przede wszystkim pracownik ten prowadzi czynności sprawdzające, gdzie duży nacisk położony jest (zgodnie z zaleceniami) na oszczędności związane z korespondencją oraz na przyjazną dla podatnika formę komunikacji. Jednocześnie NUS wyjaśnił, że pracownik w tym czasie prowadził kilkanaście innych czynności sprawdzających. Ze względu na duże obciążenie pracą pracownik nie dopełnił tego obowiązku.

Wyjaśnienie nie zmienia ustaleń kontroli. Zgodnie z art. 126 § 1 O.p. sprawy podatkowe załatwiane są na piśmie utrwalonym w postaci papierowej lub elektronicznej, chyba że przepisy szczególne stanowią inaczej (...). W przypadku braku formalnego podania (podania niespełniające wymogów prawa), wezwanie do usunięcia braków kierowane jest na początku procedowania, ponieważ ich nieusunięcie w terminie 7 dni powoduje pozostawienie podania bez rozpatrzenia, co oznacza, że NUS nie może dalej w tej sprawie procedować. Aby pozostawić podanie bez rozpatrzenia i wydać w tym zakresie stosowne postanowienie Organ musi posiadać potwierdzenie doręczenia wezwania w trybie art. 169 § 1 O.p. (ustalenie daty doręczenia wezwania). Złożone wyjaśnienie wskazuje na kilka jednocześnie występujących przyczyn wystąpienia nieprawidłowości – pracownik posiada małe doświadczenie w zakresie prowadzenia postępowań podatkowych w sprawie stwierdzenia nadpłaty ponieważ dokonuje przede wszystkim czynności sprawdzających, nieprawidłowo udokumentował podjęte czynności służbowe, był w znacznym stopniu obciążony pracą. Wskutek powyższego Organ procedował w sprawie, w której podanie powinno zostać pozostawione bez rozpatrzenia (nie wydano postanowienia – art. 169 § 4 O.p.).

Niepodjęcie niezwłocznie prawidłowych działań zgodnie z art. 169 § 1 O.p. w celu wezwania wnoszącego podanie do usunięcia braków stanowi nieprawidłowość, za którą odpowiedzialność ponosi prowadzący sprawę (...).

W prowadzonym postępowaniu w sprawie nadpłaty Organ przeanalizował nadesłane przez pełnomocnika reprezentującego podatników zestawienia w formie plików Excel:

2. Ewidencje czasu pracy pracowników zatrudnionych w spółce komandytowej (za poszczególne lata).

Plik zawierający zestawienia:

- a) koszty doradcze;
- b) koszty wynagrodzeń (zapis na podstawie ewidencji wynagrodzeń) – wynagrodzenia + ZUS (bez FP/FGŚP) – w jednej kwocie dla całego roku;
- c) w latach (...) zestawienie koszty i surowce;
- d) w (...) r. koszty amortyzacji środków trwałych.

Ponadto do dokumentacji pełnomocnik załączył interpretację indywidualną dotyczącą ulgi B+R wydaną przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej (...) r. znak pisma: (...), w związku z wnioskiem złożonym przez Sp. z o.o.³⁴ (...) r. uzupełnionym pismem z (...) r.³⁵ Dyrektor KIS ocenił, że stanowisko Spółki z o.o. przedstawione we wniosku jest prawidłowe.

W uzasadnieniu wniosku DKIS wskazał m.in., że w celu skorzystania z ulgi na działalność badawczo-rozwojową, należy przeprowadzić analizę nakierowaną na zidentyfikowanie przejawów działalności gospodarczej, które mogą zostać uznane za działalność badawczo-rozwojową (tj. tych aktywności podatnika, które spełniają definicje wskazane w art. 4a pkt 26-28 updop).

Ww. interpretacja pełni funkcję ochronną jeżeli sytuacja w spółce będzie zgodna (tożsama) z opisem stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego i spółka zastosuje się do interpretacji.

Interpretacja indywidualna wywołuje skutki prawnopodatkowe tylko wtedy, gdy rzeczywisty stan sprawy będącej przedmiotem interpretacji pokrywał się będzie z opisem stanu faktycznego/zdarzenia przyszłego podanym przez Wnioskodawcę w złożonym wniosku. W przypadku zmiany przedstawionego we wniosku opisu sprawy, udzielona odpowiedź traci ważność. Interpretacja dotyczy stanu faktycznego oraz zdarzenia przyszłego przedstawionego przez Wnioskodawcę i stanu prawnego obowiązującego w dacie zaistnienia zdarzenia w przedstawionym stanie faktycznym, a w części dotyczącej zdarzenia przyszłego – stanu prawnego obowiązującego w dniu wydania interpretacji. Interpretacja została wydana w oparciu o przepisy updop.

Powyższa interpretacja dotyczy zatem stanu prawnego na dzień złożenia wniosku tj. (...) r. i zdarzeń po tej dacie.

Do NUS w Lesznie wpłynęło wyjaśnienie dot. sposobu rozliczenia ulgi na działalność badawczo-rozwojową za lata (...), w związku ze złożonymi korektami zeznań PIT za te lata. Wynikają z niego istotne dane m.in. o:

- braku statusu Centrum Badawczo Rozwojowego,
- nieprowadzeniu działalności na terenie SSE na podstawie zezwolenia,
- nieotrzymaniu i niekorzystaniu z dotacji, które miałyby wpływ na poniesione koszty działalności badawczo-rozwojowej.

W piśmie zawarto także opis działalności spółki, częściowo w ujęciu historycznym od 2017 r., kiedy to według oświadczenia powstał Dział (...). Opis dot. poniesionych wydatków z tyt. ulgi B+R jest sformułowany ogólnie. Pełnomocnik odwołuje się do treści ww. interpretacji indywidualnej wydanej spółce z o.o. powołując się na tożsamość stanu faktycznego przed wydaniem interpretacji.

Opisano funkcjonowanie działu (...) tj. cel powstania, sposób działania, zaangażowanie w kwestie techniczne i prawne, informacje o rodzaju wydatków, które zakwalifikowano do ulgi B+R (m.in. wynagrodzenia pracowników i zleceńbiorców zatrudnionych w (...)). W piśmie opisano w jaki sposób powstają koszty kwalifikowane.

³⁴ (...) Sp. z o.o. powstała w wyniku przekształcenia ze (...) Sp. z o.o. sp. k.

³⁵ Według danych zawartych w interpretacji indywidualnej.

Z okazanej dokumentacji wynika, że Organ zasadność nadpłaty sprawdził bez weryfikacji faktur z zestawienia i bez powiązania z konkretnymi projektami, a także bez pobrania opisów tych projektów (i/lub dokumentacji dot. tych projektów). Nie skorzystano z pobrania plików JPK na żądanie (ksiąg podatkowych, faktur). Organ nie dokonał również ustaleń dot. tożsamości zdarzeń przedstawionych we wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej z rzeczywistym stanem faktycznym (czy w okresie za jaki wnioskowano o zwrot nadpłaty istniał faktycznie tożsamy stan).

Podatnicy dopiero w 2024 r. wykazali w zeznaniach ulgę B+R za lata (...). Ze zgromadzonej dokumentacji nie wynika, aby wyjaśniono dlaczego ulgi B+R podatnicy nie stosowali na bieżąco. Z akt sprawy nie wynika także, aby sprawdzono czy zaewidencjonowane koszty kwalifikowane były faktycznie poniesione (zapłacone)³⁶.

Ponadto w orzecznictwie podkreśla się, że nie mogą być przedmiotem ulgi B+R koszty, które nie zostały zaewidencjonowane w księgach podatkowych. W księgach rachunkowych koszty kwalifikowane powinny zostać wyodrębnione za pomocą kont ksiąg pomocniczych³⁷ (kont analitycznych). Każda przekazana przez podatnika tabela kosztów kwalifikowanych powinna być poddana ocenie pod kątem zaewidencjonowania kosztów w księgach podatkowych.

Z dokumentacji postępowania w sprawie nadpłaty, nie wynika, by wnioskowano o okazanie dziennika prac B+R lub kart projektu/projektów lub jakiegokolwiek innej dokumentacji potwierdzającej prowadzenie działalności badawczo rozwojowej.

Dziennik prac B+R (zestawienie, ewidencja lub wykaz projektów B+R) jest jednym z podstawowych dokumentów potwierdzających prowadzenie działalności badawczo rozwojowej. Jego celem jest wykazanie liczby podejmowanych działań i ich zakresu tak, żeby móc te działania identyfikować jako prace B+R (w rozumieniu updop lub updof). Dziennik można prowadzić na podstawie pojedynczych kart projektu, gdzie każdy projekt B+R powinien być szczegółowo opisany. Informacje jakie powinny się tam znaleźć to m.in.:

- opis projektu,
- daty rozpoczęcia i zakończenia,
- harmonogram działań,
- wykaz osób zaangażowanych w projekt oraz przypisanie im konkretnych zadań,
- koszty ponoszone w ramach projektu (co najmniej pod kątem rodzajowym).

Karta może zawierać odniesienia do pozostałej dokumentacji (zapewnienie spójności dokumentacji).

W zakresie wynagrodzeń pracowników - ewidencja czasu pracy (element obligatoryjny) powinna uwzględniać czas, jaki pracownik poświęca na prace twórcze, z uwzględnieniem poszczególnych projektów. Sugerowane jest, aby oddelegowanie do działalności B+R wynikało z dokumentacji pracowniczej, np. umowy o pracę, wykazu (zakresu) obowiązków, ew. regulaminów wynagradzania.

Ponadto, aby uwzględnić w kosztach kwalifikowanych materiały, surowce, nabywane usługi np. ekspertyzy lub opinie jednostek naukowych, konieczna jest odpowiednia dokumentacja (w tym dokumenty źródłowe w postaci faktur). Istotne jest ścisłe przypisanie zużycia materiałów, nabycia usług do konkretnych projektów. Jedną z cech działalności B+R jest możliwość przeniesienia i odtworzenia jej w przyszłości w działalności podatnika, a świadczyć o tym powinna dokumentacja projektów i rozwiązań technicznych.

³⁶ W zespole 6 Zakładowego Planu Kont lub w kol. 16 pkipr mogą być zaksięgowane również te koszty, co do których nie nastąpiła zapłata (mogą znajdować się po stronie zobowiązań – najczęściej długoterminowych).

³⁷ Art. 16 ust. 1 ustawy z 29 września 1994 r. o rachunkowości (t.j. Dz.U. z 2026 r., poz. 522).

NUS w wyjaśnieniu z 21 kwietnia 2026 r., w kontekście wniosków o stwierdzenie nadpłaty złożonych przez badanych 3 podatników podatku dochodowego od osób fizycznych, wskazał na rolę Urzędu Skarbowego w Lesznie na ich wcześniejsze zwiększenie zobowiązań podatkowych wynikających z zeznań podatkowych (...) za lata (...). Wskutek tych działań w 2023 r. podatnicy ci zwiększyli swoje zobowiązania podatkowe za lata (...) odpowiednio o (...) zł, (...) zł oraz (...) zł. Korekta dokonana w 2024 r. dotycząca ulgi B+R według NUS tylko w nieznacznym stopniu zmniejszyła ich zobowiązania podatkowe, tj. odpowiednio o (...) zł, (...) zł oraz (...) zł.

To wyjaśnienie nie zmienia ustaleń kontroli. Nieprawidłowości, stwierdzone w toku kontroli podatkowej prowadzonej wobec spółki przez inny Organ, ale w związku z ustaleniami NUS w Lesznie dot. innego podmiotu, powinny zostać uwzględnione przy analizie ryzyka.

W badanej sprawie stwierdzono, że wykazana nadpłata w podatku dochodowym nie została w postępowaniu podatkowym w sprawie nadpłaty w wystarczającym stopniu zweryfikowana. Stanowi to naruszenie przepisu art. 122 O.p., w myśl którego w toku postępowania organy podatkowe podejmują wszelkie niezbędne działania w celu dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego oraz załatwienia sprawy w postępowaniu podatkowym. W badanej sprawie należało przeprowadzić postępowanie dowodowe w oparciu o przepisy zawarte w Rozdziale 11 Działu IV O.p. Zgodnie z art. 187 § 1 O.p. Organ podatkowy jest obowiązany zebrać i w sposób wyczerpujący rozpatrzyć cały materiał dowodowy, a w myśl art. 191 O.p. Organ podatkowy ocenia na podstawie całego zebranego materiału dowodowego, czy dana okoliczność została udowodniona. Niezgromadzenie i nieprzeanalizowanie w postępowaniu podatkowym w sprawie nadpłaty pełnego materiału dowodowego dotyczącego skorzystania z ulgi B+R stanowi nieprawidłowość (naruszenie art. 187 § 1 i art. 191 w zw. z art. 122 O.p.). Za stwierdzoną nieprawidłowość odpowiedzialność ponosi pracownik prowadzący postępowanie (...) oraz w trybie nadzoru i akceptacji nadpłat (...). Skutkiem braku należytej weryfikacji ulgi B+R może być dokonanie nieuzasadnionego zwrotu nadpłaty.

W badanej sprawie po przeprowadzonej weryfikacji dokumentacji sporządzono 29 kwietnia 2024 r. adnotacje z analizy korekt oraz wniosku o stwierdzenie nadpłaty do PIT-36L, zawierające ostateczny wniosek o powstaniu nadpłaty i zasadności jej zwrotu. Adnotacje (sporządzone odrębnie dla każdego podatnika) podpisał pracownik prowadzący sprawę, a zaakceptowała (...) (zgodnie z udzielonym przez NUS w Lesznie upoważnieniem).

Nadpłaty zwrócono w trybie art. 75 § 4 O.p., zgodnie z którym jeżeli prawidłowość skorygowanego zeznania nie budzi wątpliwości, organ podatkowy zwraca nadpłatę bez wydawania decyzji stwierdzającej nadpłatę. W takim przypadku korekta wywołuje skutki prawne.

Wnioski z żądaniem stwierdzenia nadpłaty NAD-ZN złożone 21 marca 2024 r. wprowadzono do PoltaxPlus 30 kwietnia 2024 r. tj. w tym samym dniu co NAD-WE³⁸ (wydane 29 kwietnia 2024 r.). NUS w Lesznie wyjaśnił, że powyższe wynikało z dużego obciążenia pracą pracownika (prowadził kilkanaście czynności sprawdzających).

Weryfikacja nadpłaty wynikającej z zeznania rocznego

W związku z wykazaną nadpłatą w złożonym CIT-8 za 2022 r. z tyt. ulgi B+R przeprowadzono czynności sprawdzające³⁹.

W aktach sprawy znajdują się:

³⁸ NAD-WE - WERYFIKACJA NADPŁATY dokument informacyjny (nie księgowany).

³⁹ (...) - podatnik (...) NIP (...) (nadpłata (...)) zł wynikająca ze złożonej (...) r. korekty deklaracji CIT-8, którą to nadpłatę zwrócono (...) r. – dane według Podatnik360).

1. Wyjaśnienie rozbieżności pomiędzy sumą przychodów wykazaną w sprawozdaniu finansowym a JPK_VAT (rozbieżność wynikała z faktury zaliczkowej wystawionej w 2022 r., której rozliczenie nastąpiło w 2023 r.) oraz wyjaśnienie dot. zaliczek na podatek dochodowy. Wyjaśnienie podpisał Prezes Zarządu⁴⁰.
2. Informacja (w nawiązaniu do rozmowy telefonicznej) o rodzaju prowadzonej działalności gospodarczej. Wynika z niej, że spółka zajmuje się (...). Wszystkie produkty (...). (...). (...). Zgodnie z charakterystyką działalności przedsiębiorstwa, w ciągu roku występują faktury zaliczkowe, które nie generują obowiązku zapłaty podatku dochodowego. Faktury rozliczające wystawiane są w momencie zakończenia projektów, co w (...) r. miało miejsce w grudniu. Według podatnika w związku z powyższym w ciągu roku nie wystąpił obowiązek zapłaty zaliczek na podatek dochodowy. Do pisma załączono zestawienie kont księgowych uwzględnionych w kalkulacji kosztów dot. ulgi B+R zatytułowane „Zestawienie obrotów i sald (konta bilansowe) za okres od (...) do (...) na podstawie księgowiń dokonanych i przygotowanych”. Z zestawienia wynika, że koszty związane z ulgą B+R księgowane były na kontach 401 (od 401-0001 do 401-0010) o nazwie konta „materiały (...) B+R” oraz 413 (od 413-0001 do 413-0009) o nazwie konta „Wynagrodzenia B+R (...)”.
3. Interpretacja indywidualna⁴¹ wydana spółce z o.o. przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej dotycząca ulgi B+R. Według interpretacji stanowisko spółki było w części prawidłowe, a w części nieprawidłowe. Za nieprawidłowe uznano stanowisko spółki dot. (...), w pozostałej części stanowisko spółki było prawidłowe.
Należy zauważyć, że interpretacja może pełnić funkcję ochronną jeżeli sytuacja spółki będzie zgodna (tożsama) z opisem stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego i spółka zastosuje się do interpretacji. Interpretacja indywidualna wywołuje skutki prawnopodatkowe tylko wtedy, gdy rzeczywisty stan faktyczny sprawy będącej przedmiotem interpretacji pokrywał się będzie ze stanem faktycznym podanym przez Wnioskodawcę w złożonym wniosku (w przypadku zmiany któregośkolwiek elementu przedstawionego we wniosku opisu sprawy, udzielona przez Dyrektora KIS odpowiedź traci swoją aktualność).

Czynności sprawdzające zakończone sporządzeniem adnotacji⁴², w której opisano, że spółka w (...) r. skorzystała z ulgi badawczo-rozwojowej do czego miała prawo po spełnieniu następujących warunków:

- prowadzenie działalności badawczo-rozwojowej (B+R) i ponoszenie kosztów z tym związanych,
- identyfikacja kosztów kwalifikowanych do rozliczenia w ramach ulgi B+R,
- wyodrębnienie kosztów kwalifikowanych w ewidencji rachunkowej.

Dalej opisano co należy do kosztów kwalifikowanych (ale bez odniesienia, jakie koszty wystąpiły w badanej sprawie):

- wynagrodzenia i składki ZUS pracowników (umowy o pracę, zlecenie i dzieło),
- nabycie materiałów i surowców na potrzeby działalności B+R,
- opłata za korzystanie z aparatury naukowo-badawczej,
- ekspertyzy, opinie, usługi doradcze oraz nabycie wyników badań od jednostek naukowych,

⁴⁰ Wcześniej wyjaśnienie o tej samej treści zostało wysłane w formie e-mail z Biura Rachunkowego – e-mail z (...) r. (biuro nie było umocowane do czynności sprawdzających).

⁴¹ Interpretacja indywidualna z (...) r. znak pisma: (...) (wniosek spółki z (...) r. wpłynął do DKIS (...) r.)

⁴² Adnotacja z 6 listopada 2023 r. (celem czynności było sprawdzenie zasadności zwrotu nadpłaty podatku wynikającej z zeznania CIT-8 za 2022 r.). Czynności przeprowadził pracownik US w Lesznie: (...).

- koszty patentów, praw ochronnych lub praw do rejestracji wzorów przemysłowych,
- odpisy amortyzacyjne od środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych wykorzystywanych w działalności B+R,
- nabycie sprzętu specjalistycznego.

W adnotacji wpisano w jakiej kwocie spółka dokonała odliczenia od podstawy opodatkowania kosztów poniesionych na działalność badawczo-rozwojową, z podziałem na koszty dotyczące należności i koszty dotyczące nabycia materiałów.

Wskazano, że spółka jednoznacznie wyodrębniła w księgach rachunkowych koszty podatkowe ponoszone wyłącznie w ramach prowadzonej działalności badawczo-rozwojowej, co potwierdza wykaz kont księgowych uwzględniających w kalkulacji koszty dotyczące ulgi B+R przesłany przez podatnika.

Następnie opisano, co należy rozumieć przez koszty kwalifikowane, o których mowa w art. 18d ust. 2 pkt 1 i 1a i pkt 2 updog.

Pozostałe ustalenia nie dotyczą bezpośrednio ulgi B+R tj. opisano kwotę wpłaconych zaliczek, przychodów i kosztów ich uzyskania, różnicy pomiędzy przychodem w CIT, a sprzedażą w VAT, podwyższeniu aktywów w stosunku do (...) r.

Z adnotacji wynika, że w I kwartale (...) r. podatnik odprowadzał zaliczki na standardowych zasadach. Po konsultacjach z doradcami podatkowymi, przeszkoleniu pracowników biura rachunkowego oraz otrzymaniu indywidualnej interpretacji dotyczącej zastosowania ulgi B+R spółka rozpoczęła naliczanie zaliczek na podatek dochodowy przy zastosowaniu ulgi B+R. Wskazano, że zgodnie z charakterystyką działalności w ciągu roku wystąpiły faktury zaliczkowe, które nie generują obowiązku zapłaty podatku dochodowego. Faktury rozliczające wystawione są w momencie zakończenia projektu, co w (...) r. miało miejsce w grudniu. W związku z tym w ciągu roku nie wystąpił obowiązek wpłaty zaliczek na podatek dochodowy.

Odnosząc się do tych zapisów w adnotacji, ponieważ w grudniu (...) r. zostały zakończone projekty i powstał obowiązek podatkowy w podatku dochodowym, to za ten miesiąc zaistniał obowiązek wpłaty zaliczki (ulgi B+R nie uwzględnia się przy wyliczeniu należnej zaliczki). Zgodnie z art. 18d ust. 8 updog odliczeń dokonuje się w zeznaniu za rok podatkowy, w którym poniesiono koszty kwalifikowane.

Wyjaśnienia w zakresie badanej sprawy NUS w Lesznie złożył 21 kwietnia 2026 r., które w części uwzględniono. Organ wskazał, że w czynnościach sprawdzających prowadzonych wobec podmiotu zweryfikował, że podmiot nie prowadzi działalności w Specjalnej Strefie Ekonomicznej i że jest polskim rezydentem oraz jest mikroprzedsiębiorcą. Natomiast pracownik nie zawarł tej weryfikacji w adnotacji. Na podstawie wyjaśnień przesłanych przez podatnika oraz na podstawie weryfikacji danych z aplikacji WRO-System potwierdzono, że w ciągu roku występowały zaliczkowe faktury sprzedaży, a obowiązek w podatku CIT powstał dopiero w grudniu. NUS wskazał, że w toku czynności sprawdzających Organ błędnie uznał, że nie ma obowiązku wpłaty zaliczki, która wystąpiła za grudzień (...) r. Podatnik powinien wykazać i wpłacić zaliczkę za grudzień (...) r., o ile taka wystąpi. NUS poinformował o planowanych działaniach tj. zobowiązaniu podatnika do złożenia korekty deklaracji i zapłaty należnych odsetek. Ponadto wskazał, że weryfikacja wysokości ulgi dokonana była w oparciu o ustalenia opisane w adnotacji z 6 listopada 2023 r., w szczególności w oparciu o wyjaśnienia podatnika oraz przedłożone zestawienie obrotów i sald, w którym wskazano konta księgowe służące ewidencji kosztów B+R.

NUS odnośnie długotrwałego prowadzenia czynności poinformował, że wynikało to z dużego obciążenia pracą pracownika, który jednocześnie przeanalizował ok. 300 oświadczeń o stanie majątkowym i jednocześnie prowadził inne czynności sprawdzające w zakresie podatku dochodowego.

W zakresie nieodnotowania ustalenia o kodzie ULG-B+R w ZISAR w sprawie (...), NUS wyjaśnił, że pracownik rejestrujący sprawę w ZISAR przez nieuwagę nie odnotował wskazanego ustalenia.

Odnosząc się do złożonego wyjaśnienia, NUS wskazał, że niektóre kwestie zostały sprawdzone, ale nie zostało to odzwierciedlone w adnotacji. Kontrolowana jednostka poinformowała, że czynności sprawdzające przeprowadzono niewłaściwie w zakresie braku ustaleń odnośnie do należnej zaliczki w CIT za grudzień (...) r. NUS podjął już działania w celu złożenia przez podmiot korekty zeznania i pobrania należnych odsetek.

W badanej sprawie, na podstawie okazanej dokumentacji stwierdzono, że Organ:

- w adnotacji z czynności sprawdzających nie opisał, że zweryfikował, czy podmiot nie prowadzi działalności w Specjalnej Strefie Ekonomicznej (dalej: SSE) i jest polskim rezydentem, oraz czy jest mikroprzedsiębiorcą, małym lub średnim przedsiębiorcą w rozumieniu odrębnych przepisów, w celu procentowego określenia kosztów,
- nie żądał od podatnika przedłożenia dokumentów potwierdzających prawo do ulgi B+R, w szczególności: ewidencji czasu pracy pracowników oddelegowanych do wykonywania pracy w ramach działalności badawczo-rozwojowej podmiotu (wynagrodzeń pracowników), faktur dokumentujących nabycie towarów i usług uprawniających do skorzystania z ulgi⁴³, które pozwoliłyby na dokonanie kompletnej weryfikacji wykazanych w zeznaniu odliczeń z tyt. ulgi B+R;
- nie wzywał podatnika do przekazania plików JPK na żądanie (JPK_KR, JPK_FA, JPK_WB),
- nie prosił podatnika o wyjaśnienia dotyczące poniesionych kosztów kwalifikowanych (opisy konkretnych projektów),
- nie pobrał oświadczenia, że koszty kwalifikowane nie zostały zwrócone w jakiejkolwiek formie lub nie zostały odliczone od podstawy opodatkowania podatkiem dochodowym i zostały wyodrębnione w ewidencji rachunkowej⁴⁴; co prawda w adnotacji znajduje się zapis o tym, że spółka jednoznacznie wyodrębniła w księgach rachunkowych koszty podatkowe ponoszone wyłącznie w ramach prowadzonej działalności badawczo-rozwojowej, co potwierdza wykaz kont księgowych uwzględniających w kalkulacji koszty dotyczące ulgi B+R przesłany przez podatnika, ale brak informacji, że faktycznie odliczone koszty kwalifikowane zostały w tej księdze wyodrębnione;
- nie dokonał ustaleń odnośnie do tożsamości zdarzeń przedstawionych we wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej z rzeczywistym stanem faktycznym⁴⁵;

Należy zauważyć, że interpretacja może pełnić funkcję ochronną jeżeli sytuacja spółki będzie zgodna (tożsama) z opisem stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego i spółka zastosuje się do interpretacji. Interpretacja indywidualna wywołuje skutki prawnopodatkowe tylko wtedy, gdy rzeczywisty stan faktyczny sprawy będącej przedmiotem interpretacji pokrywał się będzie ze stanem faktycznym podanym przez Wnioskodawcę w złożonym wniosku (w przypadku zmiany któregośkolwiek elementu przedstawionego we wniosku opisu sprawy, udzielona przez Dyrektora KIS odpowiedź traci swoją aktualność). Tych kwestii w ramach czynności sprawdzających Organ nie

⁴³ Wytyczne do czynności sprawdzających, wrzesień 2021 r. s. 57-58.

⁴⁴ Wytyczne do czynności sprawdzających, Warszawa, wrzesień 2021 r.

⁴⁵ Interpretacja indywidualna z (...) r. (znak pisma: (...)) dotycząca ulgi B+R (wniosek spółki z (...) r.).

zweryfikował.

- nie dokonał ustaleń dotyczących konieczności zapłaty zaliczki na podatek dochodowy za grudzień (...) r., co wskazuje na nierzetelne przeprowadzenie czynności sprawdzających (NUS podjął w toku kontroli DIAS działania naprawcze w celu złożenia korekty przez podatnika i zapłatę odsetek od niewpłaconej w terminie zaliczki).

Podsumowując, nadpłata wykazana przez podatnika w zeznaniu CIT-8 wynikała w całości z odliczenia ulgi B+R. Stwierdzono brak weryfikacji w toku czynności sprawdzających wartości ujętych przez podatnika w załączonej do CIT-8 informacji CIT/BR pod kątem poprawności zastosowania ulgi B+R. Celem czynności sprawdzających jest m.in. ustalenie stanu faktycznego w zakresie niezbędnym do stwierdzenia zgodności z przedstawionymi dokumentami. Organ ma prawo do zażądania od podatnika okazania dokumentów⁴⁶, jeśli podmiot skorzystał z ulg podatkowych.⁴⁷ Zgodnie z art. 122 stosowanym w zw. z art. 280 O.p. do czynności sprawdzających, w toku postępowania organy podatkowe podejmują wszelkie niezbędne działania w celu dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego oraz załatwienia sprawy w postępowaniu podatkowym. W badanej sprawie stwierdzono brak dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego czym naruszono ww. przepisy (nieprawidłowość). Odpowiedzialność za stwierdzoną nieprawidłowość ponoszą: pracownik prowadzący czynności sprawdzające (...) oraz w trybie nadzoru (...) i Naczelnik US w Lesznie Maciej Hodura w zakresie akceptacji nadpłaty (wszystkie osoby podpisały się pod adnotacją z 6 listopada 2023 r.).

Czynności sprawdzające były prowadzone długotrwale: wszczęte (...) r. zakończone (...) r. tj. po prawie 5 miesiącach. Ostatni dokument w sprawie wpłynął do US (...) r. Po tej dacie tj. przez ponad 2 miesiące brak udokumentowanych działań. NUS odnośnie długotrwałego prowadzenia czynności wskazał, że wynikało to z dużego obciążenia pracą pracownika.

Czynności sprawdzające⁴⁸ zostały odnotowane w ZISAR z wynikiem negatywnym. Nie wprowadzono do ZISAR wymaganego ustalenia o kodzie ULG-B+R, co oceniono jako uchybienie. Jako przyczynę NUS w Lesznie wskazał nieuwagę pracownika.

Kartę czynności w ZISAR utworzono (...) r. (ze zwłoką 5 dni od rozpoczęcia czynności). Kolejne zdarzenia/ustalenia wprowadzono (...) r. tj. w dniu zakończenia czynności sprawdzających. Takie działanie było niewłaściwe. Informacje należało ewidencjonować na bieżąco. Błędy te zauważono w kontroli funkcjonalnej. Kontrola funkcjonalna następcza nie wykazała w tym zakresie uchybień.

Inne uwagi do pracy Urzędu:

Pisma w sprawach ewidencjonowane były w SZD. Stwierdzono 2 przypadki⁴⁹ wpisania w polu „opis” treści „w załączeniu” i 2 przypadki⁵⁰ braku jakiegokolwiek opisu. Według podręcznika SZD w polu opis – należy wpisać krótki opis pisma charakteryzujący jego treść (istnieje możliwość edycji tego pola przez prowadzącego sprawę). Dokumenty w SZD należy ewidencjonować z należytą starannością,

⁴⁶ Żądanie udokumentowania prawa do ulg podatkowych.

⁴⁷ Art. 272 pkt 3 O.p. (cel czynności sprawdzających) i art. 275 § 1 O.p. (obowiązek informowania). W myśl art. 3 pkt 6 O.p. przez ulgę podatkową - rozumie się przewidziane w przepisach prawa podatkowego zwolnienia, odliczenia, obniżki albo zmniejszenia, których zastosowanie powoduje obniżenie podstawy opodatkowania lub wysokości podatku, z wyjątkiem obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego, w rozumieniu przepisów o podatku od towarów i usług, oraz innych odliczeń stanowiących element konstrukcji tego podatku.

⁴⁸ (...)

⁴⁹ UNP (...) i (...)

⁵⁰ UNP (...) i (...)

a pracownik powinien zadbać o wprowadzenie prawidłowego opisu pisma. Do roli kierownika należy sprawowanie nadzoru nad prawidłowością wprowadzania opisów pism w SZD.

Zgodnie z § 3 ust. 4 pkt 3 Instrukcji kancelaryjnej izb administracji skarbowej, urzędów skarbowych i urzędów celno-skarbowych⁵¹ kierujący komórkami organizacyjnymi regularnie nadzorują czynności kancelaryjne wykonywane przez podległych im pracowników. Nadzór ten polega m.in. na sprawdzaniu prawidłowości opisów spraw i dokumentów oraz uzupełniania metadanych.

Zagadnienie weryfikacji nadpłat wynikających z zastosowania przez podatników ulgi B+R oceniono negatywnie. Prowadzone czynności (czynności sprawdzające, postępowanie dowodowe w postępowaniu podatkowym w sprawie nadpłaty) nie pozwalały na uznanie, że wykazane nadpłaty mają odzwierciedlenie w dokumentacji podmiotu. Oparto się przede wszystkim o zestawienia kosztów udostępnione przez podatników w plikach Excel, bez weryfikacji dokumentacji źródłowej (faktur i innych dowodów księgowych, ksiąg podatkowych, plików JPK na żądanie, kart projektów, dzienników projektów itp.). W czynnościach nie dokonano dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego, a w postępowaniu podatkowym nie zgromadzono i nie przeanalizowano pełnego materiału dowodowego dotyczącego skorzystania z ulgi B+R przez podatników. Przede wszystkim jednak w żadnej z prowadzonych spraw nie dokonano oceny pod kątem łącznego spełnienia 5 kryteriów świadczących o możliwości uznania działalności za działalność badawczo-rozwojową (działalność nowatorska, twórcza, nieprzewidywalna, metodyczna, możliwa do przeniesienia lub odtworzenia). W 1 sprawie nie dokonano ustaleń dotyczących należnej do zapłaty zaliczki na podatek dochodowy (nieprawidłowe zeznanie podatkowe, brak naliczenia i zapłaty odsetek).

Stwierdzono również błędy proceduralne dotyczące niewłaściwego stosowania przepisu art. 169 § 1 O.p. Wystąpiły także uchybienia w zakresie nieodnotowania w ZISAR ustalenia ULG-B+R.

14.4 Kontrola funkcjonalna

NUS w Lesznie w wyjaśnieniu z 20 marca 2026 r. poinformował, że nie były prowadzone kontrole funkcjonalne obejmujące swoim zakresem kontrolowany przez DIAS w Poznaniu temat. Jednakże prowadzono kontrole funkcjonalne w obszarach, które mogą mieć związek z kontrolowanym zagadnieniem.

Do kontroli udostępniono 2 informacje o przeprowadzonej kontroli funkcjonalnej w komórce SKA-2:

- Informacja o przeprowadzonej kontroli funkcjonalnej⁵² w zakresie prawidłowości podejmowania działań w zakresie weryfikacji i ewidencjonowania czynności analitycznych i sprawdzających w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych CIT. Okres objęty kontrolą to lata 2022-2023. Kontrolę przeprowadzili w sierpniu 2024 r. Kierownik (...) i NUS w Lesznie. W kontroli funkcjonalnej nie stwierdzono nieprawidłowości i nie wydano zaleceń pokontrolnych. Kontrola funkcjonalna została przeprowadzona w zw. z zaleceniem DIAS w Poznaniu po kontroli przeprowadzonej w 2023 r. w zakresie weryfikacji prawidłowości zastosowania ulg podatkowych w podatku CIT przez podatnika ze szczególnym uwzględnieniem wniosków o stwierdzenie nadpłaty wynikającej

⁵¹ Załącznik do Zarządzenia Ministra Finansów zmieniające zarządzenie w sprawie wprowadzenia instrukcji kancelaryjnej izb administracji skarbowej, urzędów skarbowych i urzędów celno-skarbowych oraz instrukcji w sprawie organizacji i zakresu działania archiwum zakładowego izb administracji skarbowej z 23 sierpnia 2022 r. (Dz.Urz. MF z 2022 r. poz. 93).

⁵² (...).

z zastosowania ulgi podatkowej⁵³. DIAS w Poznaniu zalecił przeprowadzenie kontroli funkcjonalnej w zakresie stwierdzonych nieprawidłowości i uchybień w terminie 9 miesięcy od dnia udzielenia informacji o sposobie wykonania zaleceń pokontrolnych.

W toku tej kontroli funkcjonalnej w punkcie III. Weryfikacja nadpłat CIT-8 sprawdzeniem objęto sprawę z próby kontrolnej⁵⁴. Kontrolą objęto analizę w tej sprawie oraz zaewidencjonowanie sprawy w ZISAR. Nie stwierdzono w tym zakresie nieprawidłowości.

Ustalenia kontroli instytucjonalnej wskazują, że ww. weryfikacja w ramach kontroli funkcjonalnej była nierzetelna. W badanej sprawie analiza była niedostateczna (braki opisano we wcześniejszej części dokumentu). Dodatkowo w systemie ZISAR nie wprowadzono ustalenia ULG-B+R, czego nie stwierdzono w toku kontroli funkcjonalnej. Na informacji o rezultatach wdrożenia zaleceń pokontrolnych nie naniesiono UNP pisma, wpisano jedynie znak sprawy (...).

Nierzetelna weryfikacja sprawy w ramach kontroli funkcjonalnej stanowi nieprawidłowość, za którą odpowiedzialność ponoszą Kierownik (...) i NUS w Lesznie Maciej Hodura tj. osoby, które przeprowadziły kontrolę funkcjonalną.

- Informacja o przeprowadzonej kontroli funkcjonalnej⁵⁵ w zakresie weryfikacji prawidłowości danych wprowadzanych do ZISAR (m.in. zakładki dotyczące rzeczywistych efektów). Okres objęty kontrolą 2022-2024. Kontrolę przeprowadzili we wrześniu 2024 r. Kierownik (...) i NUS w Lesznie. Stwierdzono uchybienia i wydano zalecenia, z którymi zapoznali się podlegli pracownicy. Kontrola została przeprowadzona starannie i udokumentowana we właściwej formie. W informacji znajduje się opis spraw poddanych weryfikacji i dokonane ustalenia. 9 grudnia 2024 r. przeprowadzono kontrolę następczą – w której stwierdzono, że błędy usunięto.

Ewidencjonowanie kontroli funkcjonalnych w SZD

Według wyjaśnienia NUS w Lesznie z 21 kwietnia 2026 r. kontrole funkcjonalne udostępnione do kontroli DIAS w Poznaniu były odnotowywane w SZD jedynie jako nadany numer sprawy. Całość dokumentacji jest w wersji papierowej i będzie archiwizowana papierowo.

Kierownik komórki SKA-2⁵⁶ działał w tej sprawie nieprawidłowo. Zgodnie z § 9 Instrukcji kancelaryjnej czynności kancelaryjne oraz dokumentowanie przebiegu załatwiania i rozstrzygania spraw dokumentuje się w systemie EZD. W badanych sprawach w SZD prawidłowo odnotowano model prowadzenia sprawy EZD. JRWA symbol klasyfikacyjny 093 nie stanowi wyjątku od elektronicznego zarządzania dokumentacją. Kontrole funkcjonalne należy załatwiać w oparciu o dokumenty elektroniczne zgromadzone w SZD oraz znajdujące się w SZD odwzorowania cyfrowe dokumentów papierowych (dla dokumentów odwzorowanych w całości). Pisma papierowe są częścią spraw prowadzonych elektronicznie poprzez dopięcie do metadanych pisma ich odwzorowań cyfrowych (w całości albo w części) oraz umieszczenie oryginału w postaci papierowej w składzie chronologicznym. W myśl § 47 ust. 1 pkt 7 Instrukcji kancelaryjnej, prowadzący sprawę dołącza do akt sprawy odwzorowania cyfrowe pism wychodzących i wewnętrznych, dla których jest wymagana postać papierowa, w szczególności gdy wynika to z przepisów prawa.

⁵³ Wystąpienie pokontrolne z 2 października 2023 r., znak sprawy: 3001-IWW1.0921.15.2023, UNP 3001-23-126930.

⁵⁴ Czynności sprawdzające w firmie (...) NIP (...) – CIT-8 z kwotą nadpłaty (...) zł

⁵⁵ (...).

⁵⁶ Wprowadzenie elektronicznego zarządzania dokumentacją zostało wdrożone w komórkach SKA w 2023 r., zatem sprawy z JRWA symbol klasyfikacyjny 093 – Kontrola funkcjonalna w 2024 r. powinny być prowadzone w tym modelu.

Nieprawidłowa obsługa spraw z zakresu kontroli funkcjonalnej w SZD stanowi nieprawidłowość - naruszenie § 9 i § 47 ust. 1 pkt 7 Instrukcji kancelaryjnej. Odpowiedzialność ponosi prowadząca sprawę w SZD (...). Przyczyną była nieprawidłowo przyjęta praktyka.

Stwierdzono ponadto uchybienia polegające na 1 przypadku zaewidencjonowania informacji o przeprowadzonej kontroli funkcjonalnej w SZD ze zwłoką⁵⁷, a także brak zatwierdzenia w SZD dokumentu informacja o przeprowadzonej kontroli funkcjonalnej⁵⁸.

W priorytetach kierownictwa IAS w Poznaniu w zakresie kontroli funkcjonalnej za kontrolowane lata nie sformułowano tematów/zakresu kontroli związanego bezpośrednio z badanym zagadnieniem. Pośrednio związek mają następujące tematy:

2023 r.

- Prawidłowość podejmowanych czynności sprawdzających w obszarze podatku dochodowego od osób prawnych.
- Terminowość i poprawność prowadzonych postępowań w podatkach dochodowych, podatku VAT, podatkach majątkowych, podatkach i opłatach sektorowych.

2024 r.

- Terminowość i prawidłowość ewidencjonowania danych dotyczących kontroli i czynności sprawdzających w systemach informatycznych.
- Weryfikacja prawidłowości danych wprowadzanych do ZISAR Plus (m.in. zakładki dotyczące rzeczywistych efektów).
- Terminowość i poprawność prowadzonych postępowań.
- Podejmowanie i monitorowanie działań mających na celu skrócenie czasu procedowania postępowań podatkowych w zakresie PIT, CIT i VAT.

2025 r.

- Terminowość i prawidłowość ewidencjonowania danych w ZISAR PLUS i Karta 2.
- Terminowość podejmowania i prawidłowość prowadzonych czynności sprawdzających, w tym prawidłowość sporządzania wezwań.
- Podejmowanie i monitorowanie działań mających na celu skrócenie czasu procedowania postępowań podatkowych w zakresie PIT, CIT, VAT oraz AKC.

Na podstawie rejestru ryzyka Urzędu Skarbowego w Lesznie stwierdzono, że związek z kontrolowanym zakresem mają następujące ryzyka:

2023 r.

- Niewystarczająca liczba prowadzonych działań weryfikacyjnych pozytywnych, spowodowana dużym obciążeniem pracą przy ograniczonych zasobach kadrowych, w tym w szczególności czasochłonną obsługą systemu ZISAR – właściciel ryzyka SKA.

2024 r.

- Niewystarczająca liczba prowadzonych działań weryfikacyjnych pozytywnych, spowodowana dużym obciążeniem pracą przy ograniczonych zasobach kadrowych, w tym w szczególności czasochłonną obsługą systemu ZISAR – właściciel ryzyka SKA-1 i SKA-2.

⁵⁷ W SZD w sprawie (...) pismo UNP (...) zaewidencjonowano (utworzono) ze zwłoką 31 grudnia 2024 r.

⁵⁸ W SZD sprawie (...) pismo UNP (...) nadal ma status Robocze (zatwierdzono pismo w toku kontroli instytucjonalnej).

- Niewłaściwe typowanie podmiotów do czynności sprawdzających w zakresie podatków skutkujące zwiększeniem liczby czynności negatywnych (bez nieprawidłowości) – właściciel ryzyka SKA-2.

2025 r.

- Przedłużanie postępowania w związku ze wzrostem obciążenia pracą pracowników prowadzących postępowania – właściciel ryzyka SEW i SPV.
- Niewystarczająca liczba prowadzonych działań weryfikacyjnych pozytywnych spowodowana dużym obciążeniem pracą przy ograniczonych zasobach kadrowych, w tym w szczególności czasochłonną obsługą systemu ZISAR – właściciel ryzyka SKA-1, SKA-2.

W ryzykach tych skupiono się głównie na niewystarczającej liczbie przeprowadzonych czynności weryfikacyjnych lub niewłaściwym typowaniu do czynności sprawdzających (negatywne czynności sprawdzające). Ustalenia kontroli DIAS w Poznaniu wskazują na istniejące ryzyko dokonania nieprawidłowych, nierzetelnych lub niewystarczających ustaleń dotyczących weryfikacji korzystania z ulgi B+R przez podatników. Istnieje możliwość, że prawidłowo przeprowadzona weryfikacja mogłaby wykazać nieprawidłowości w rozliczeniach podatników. W jednej z badanych spraw ryzyko to się zmaterializowało choć nie bezpośrednio w zakresie rozliczenia ulgi.

Zagadnienie kontroli funkcjonalnej ocenono pozytywnie z nieprawidłowościami. Kontrolę funkcjonalną dokumentowano prawidłowo zgodnie z obowiązującym wzorem. W przypadku stwierdzenia w kontroli funkcjonalnej odstępstw od stanu pożądanego wdrożono środki naprawcze.

Wystąpił jednak przypadek nierzetelnej weryfikacji sprawy w ramach kontroli funkcjonalnej (podmiot z próby kontrolnej), co oceniono jako nieprawidłowość. Stwierdzono również nieprawidłowości i uchybienia dotyczące ewidencjonowania spraw z zakresu kontroli funkcjonalnej w SZD.

W zakresie sprawowanego nadzoru nad pracą podległych pracowników należy wskazać, że stwierdzone w toku kontroli DIAS w Poznaniu nieprawidłowości świadczą o istniejącym problemie niewłaściwej, mało wnikliwej i nierzetelnej weryfikacji zasadności korzystania z ulgi B+R (czynności sprawdzające, kontrola podatkowa, postępowanie podatkowe w sprawie nadpłaty). Z efektami działań prowadzonych przez pracowników zapoznawali się kierownicy komórek (w kontroli podatkowej kierownik był jednocześnie kontrolującym), a w niektórych przypadkach także Naczelnik US w Lesznie (akceptacja nadpłaty). Może to wskazywać na niewystarczający nadzór ze strony przełożonych nad pracą podległych pracowników.

V. Kontrole zewnętrzne

Na podstawie książki kontroli Urzędu Skarbowego w Lesznie nie stwierdzono kontroli zewnętrznych prowadzonych w kontrolowanym zakresie.

W skontrolowanym zakresie stwierdzono nieprawidłowości i uchybienia (z których punkty od 1 do 5 stanowią nieprawidłowości, a punkty od 6 do 9 uchybienia):

1. Niedostateczna weryfikacja odliczeń z tytułu ulgi B+R w ramach:

a) czynności sprawdzających, poprzez brak dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego (naruszenie art. 122 w zw. z art. 280 O.p.);

b) kontroli podatkowej, poprzez niepodjęcie w toku kontroli podatkowej niezbędnych działań w celu

dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego i zawarcia rzetelnego opisu dokonanych ustaleń faktycznych wraz z oceną prawną sprawy będącej przedmiotem kontroli (naruszenie art. 122 w zw. z art. 292 O.p., art. 281 § 2 O.p. oraz art. 290 § 2 pkt 5 i 6a O.p.);

c) postępowania podatkowego w sprawie stwierdzenia nadpłaty, poprzez niezgromadzenie i nieprzeanalizowanie pełnego materiału dowodowego dotyczącego odliczenia z tyt. ulgi B+R (naruszenie art. 187 § 1 i art. 191 w zw. z art. 122 O.p.).

Weryfikację ograniczono do przedkładanych przez podatników zestawień (najczęściej tabel Excel) bez sprawdzenia dokumentacji źródłowej (np. faktur VAT, ksiąg podatkowych, dokumentacji dotyczącej konkretnych projektów). Składanych oświadczeń/wyjaśnień przez podatników nie konfrontowano ze stanem rzeczywistym. Nie dokonywano ustaleń pod kątem spełnienia wszystkich warunków do uznania działalności za działalność badawczo rozwojową (działalność nowatorska, twórcza, nieprzewidywalna, metodyczna, możliwa do przeniesienia lub odtworzenia).

2. Nieprzeprowadzenie analiz pod kątem korzystania z ulgi B+R przez podatników i ewentualnego typowania do czynności sprawdzających, kontroli podatkowej lub postępowania podatkowego.

3. Niepodjęcie niezwłocznie prawidłowych działań zgodnie z art. 169 § 1 O.p. w celu wezwania wnoszącego podanie do usunięcia braków.

4. Nierzetelna weryfikacja sprawy w ramach kontroli funkcjonalnej.

5. Nieprawidłowa obsługa spraw z zakresu kontroli funkcjonalnej w SZD - naruszenie § 9 i § 47 ust. 1 pkt 7 Instrukcji kancelaryjnej.

6. Luki i błędy w wydanych przepisach wewnętrznych (Procedury NUS w Lesznie) polegające na:

- niewłaściwych zapisach dotyczących dokumentowania czynności sprawdzających,
- nieuregulowaniu kwestii wzywania podatników do złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty w przypadku nadpłat poniżej 5000 zł (w związku z wpływem korekty deklaracji, z której wynika nadpłata, złożonej po ustawowym terminie).

7. W zakresie ewidencjonowania weryfikacji ulgi B+R w ZISAR moduł czynności sprawdzających:

- błędne odnotowanie ustalenia ULG-B+R zamiast ULG-IPBox,
- niewprowadzenie ustalenia ULG-B+R.

8. Prowadzenie w SZD trzech postępowań podatkowych w sprawie stwierdzenia nadpłaty jako jedną sprawę.

9. Zaewidencjonowanie informacji o przeprowadzonej kontroli funkcjonalnej w SZD ze zwłoką, a także brak zatwierdzenia w SZD dokumentu informacja o przeprowadzonej kontroli funkcjonalnej.

Szczegółowy zakres, przyczyny i skutki stwierdzonych nieprawidłowości i uchybień, a w przypadku nieprawidłowości także osoby odpowiedzialne, zostały opisane w treści dokumentu. Odpowiedzialność za stwierdzone nieprawidłowości ponosi także Naczelnik Urzędu Skarbowego w Lesznie w zakresie nieprawidłowej i/lub nieterminowej realizacji zadań.

Ocena skontrolowanego przedmiotu kontroli - negatywna.

[dowód: akta kontroli SZD poz. 18]

Informacja o zgłoszonych zastrzeżeniach do projektu wystąpienia pokontrolnego
Naczelnik Urzędu Skarbowego w Lesznie pismem nr 3014-SWW.0921.1.2026 z dnia 20 maja 2026 r. poinformował Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Poznaniu, że nie wnosi zastrzeżeń do ustaleń kontroli zawartych w projekcie wystąpienia pokontrolnego.

**Zalecenia i wnioski dotyczące usunięcia stwierdzonych nieprawidłowości
lub usprawnienia funkcjonowania kontrolowanego urzędu**

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Poznaniu zaleca:

1. Starannie i rzetelnie weryfikować prawidłowość odliczania ulgi B+R. Sprawdzać, czy działalność spełnia przesłanki do uznania jej za działalność badawczo rozwojową (działalność nowatorska, twórcza, nieprzewidywalna, metodyczna, możliwa do przeniesienia lub odtworzenia).
2. Prowadzić analizy podmiotów odliczających ulgę B+R pod kątem prawidłowości odliczeń i typowania do czynności sprawdzających, kontroli podatkowej lub postępowania podatkowego.
3. Niezwłocznie podejmować działania w przypadku wpływu podania niespełniającego wymogów prawa. Przestrzegać przepisu art. 169 § 1 O.p.
4. Rzetelnie prowadzić kontrole funkcjonalne.
5. Prawidłowo ewidencjonować kontrole funkcjonalne w SZD. Przestrzegać zapisów Instrukcji kancelaryjnej.
6. Dokonać przeglądu wewnętrznych procedur pod kątem zgodności z przepisami prawa oraz obowiązującymi wytycznymi. W uzasadnionych przypadkach uaktualnić zapisy w procedurach.
7. Odzwierciedlać fakt weryfikacji ulgi B+R w Karcie czynności sprawdzających w ZISAR. Prawidłowo odnotowywać ustalenia w systemie.
8. Sprawy w zakresie stwierdzenia nadpłaty ewidencjonować w SZD odrębnie dla każdej ze stron.
9. Informacje o przeprowadzonej kontroli funkcjonalnej ewidencjonować w SZD na bieżąco.
10. Przeprowadzić kontrolę funkcjonalną w zakresie stwierdzonych nieprawidłowości i uchybień oraz przekazać informację o rezultatach wdrożenia zaleceń pokontrolnych w terminie 9 miesięcy od dnia udzielenia informacji o sposobie wykonania zaleceń pokontrolnych.

Ocena wskazująca na niezasadność zajmowania stanowiska lub pełnienia funkcji przez osobę odpowiedzialną za stwierdzone nieprawidłowości

-

Pouczenie

Stosownie do przepisu art. 48 ustawy z dnia 15 lipca 2011 r. o kontroli w administracji rządowej (t.j. Dz. U. z 2026 r., poz. 158) od wystąpienia pokontrolnego nie przysługują środki odwoławcze.

Termin złożenia informacji

W przypadku stwierdzonych uchybień bądź nieprawidłowości w terminie 30 dni od dnia otrzymania wystąpienia pokontrolnego należy poinformować Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Poznaniu o sposobie wykonania zaleceń, wykorzystaniu wniosków lub przyczynach ich niewykorzystania albo o innym sposobie usunięcia stwierdzonych nieprawidłowości, uchybień.

PODPIS DYREKTORA IZBY ADMINISTRACJI SKARBOWEJ

Dyrektor
Izby Administracji Skarbowej
w Poznaniu

Maciej Młodzikowski
(podpisano kwalifikowanym
podpisem elektronicznym)

Kwalifikowany podpis elektroniczny ma skutek prawny równoważny podpisowi własnoręcznemu (art. 25 ust. 2 Rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 910/2014 z dnia 23 lipca 2014 r. w sprawie identyfikacji elektronicznej i usług zaufania w odniesieniu do transakcji elektronicznych na rynku wewnętrznym oraz uchylające dyrektywę 1999/93/WE).

Korespondencję otrzymują

1. Adresat - elektronicznie
2. aa

Do wiadomości – wyłącznie drogą elektroniczną

1. Z-ca DIAS – Arkadiusz Radziejewski
2. Z-ca DIAS – Robert Stangret
3. Z-ca DIAS – Dariusz Strugliński
4. Z-ca DIAS – Agata Wciórka
5. Drugi Wydział Postępowania Podatkowego (IOP-2)
6. Wydział Kontroli Podatkowej, Kontroli Celno-Skarbowej i Nadzoru nad Czynnościami Sprawdzającymi oraz Zarządzania Ryzykiem (ICK)
7. Referat Nadzoru nad Orzecznictwem (ION)
8. Dział Wsparcia Zarządzania oraz Statystyki i Analiz (IWZ)