

W dokumencie ograniczono informacje na podstawie art. 5 ustawy z 6 września 2001 r. o dostępie do informacji publicznej (t.j. Dz.U. z 2022 r. poz. 902 ze zm.).

Przeprowadzający anonimizację:

GŁÓWNY SPECJALISTA

Paweł Figiel

Data wyłączenia: 2.12.2025

LUBELSKI URZĄD CELNO-SKARBOWY
W BIAŁEJ PODLASKIEJ
20-468 Lublin
ul. Energetyków 20-22
tel. 81 748 42 30
fax 81 748 43 24



NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI

Delegatura w Lublinie

LLU.410.14.1.2025

**Pan
insp. Krzysztof Guściora
Naczelnik
Lubelskiego Urzędu Celno-
Skarbowego
w Białej Podlaskiej**

ul. Celników Polskich 21
21-500 Biała Podlaska

WYSTĄPIENIE POKONTROLNE

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

I. Dane identyfikacyjne

Jednostka kontrolowana	Lubelski Urząd Celno-Skarbowy w Białej Podlaskiej, ul. Celników Polskich 21, 21-500 Biała Podlaska (dalej: LUCS lub Urząd).
Kierownik jednostki kontrolowanej	Krzysztof Guściora, Naczelnik LUCS od 29 września 2020 r.
Zakres przedmiotowy kontroli	Weryfikowanie prawidłowości dokonywanych przez podatników rozliczeń podatku dochodowego od osób prawnych.
Okres objęty kontrolą	Od 1 stycznia 2023 r. do 30 czerwca 2025 r., z wykorzystaniem dowodów sporządzonych przed lub po tym okresie oraz danych za okresy wcześniejsze lub późniejsze mających bezpośredni związek z badanym zagadnieniem.
Podstawa prawna podjęcia kontroli	Art. 2 ust. 1 ustawy z dnia 23 grudnia 1994 r. o Najwyższej Izbie Kontroli ¹ .
Jednostka przeprowadzająca kontrolę	Najwyższa Izba Kontroli Delegatura w Lublinie.
Kontrolerzy	1. Katarzyna Osiak, specjalista kontroli państwowej, upoważnienie do przeprowadzenia kontroli nr LLU/86/2025 z 22 lipca 2025 r. 2. Joanna Jabłońska-Chyła, starszy inspektor kontroli państwowej, upoważnienie do przeprowadzenia kontroli nr LLU/115/2025 z 17 września 2025 r.

(akta kontroli tom I str. 3-6, 162)

¹ Dz. U. z 2022 r. poz. 623, dalej: ustawa o NIK.

II. Ocena ogólna² kontrolowanej działalności

OCENA OGÓLNA

Naczelnik LUCS prowadził czynności analityczne w celu określenia prawdopodobieństwa naruszeń prawa przez podatników podatku dochodowego od osób prawnych (dalej: CIT) oraz na bieżąco podejmował działania w odniesieniu do analiz centralnych otrzymanych w tym zakresie. Skutecznie weryfikował prawidłowość dokonywanych przez podatników CIT rozliczeń w prowadzonych w latach 2023-2025 (I półrocze) kontrolach celno-skarbowych. Niemniej jednak kontrole te koncentrowały się głównie na podatnikach CIT prowadzących działalność gospodarczą niewielkich rozmiarów, co nie odpowiadało roli urzędów celno-skarbowych, wynikającej z ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej³ i uzasadnienia jej projektu, jak również Rekomendacji w sprawie zasad prowadzenia działań przez jednostki organizacyjne Krajowej Administracji Skarbowej w obszarze zapobiegania i zwalczania nieprawidłowości podatkowych i celnych z 2020 r. i 2024 r., według których aktywność kontroli celno-skarbowej powinna w szczególności koncentrować się na ryzykach stanowiących największe zagrożenie dla stabilności wpływów budżetowych.

Nierzetelnie dokonywano doboru podmiotów do kontroli celno-skarbowej. Na 34 podmioty objęte badaniem, spośród 51 przekazanych przez Ministerstwo Finansów (dalej: MF) lub Izbę Administracji Skarbowej w Lublinie (dalej: IAS), tylko wobec dwóch (6%) podjęto kontrolę celno-skarbową. Natomiast w przypadku 13 z 34 (38%) podmiotów odstąpiono od przeprowadzenia kontroli celno-skarbowej lub dalszej pogłębionej analizy, pomimo że stwierdzono możliwość wystąpienia nieprawidłowości i/lub uszczuplenia podatku CIT. Stwierdzono przypadki wykonania analiz własnych i typowania podmiotów do kontroli w sprawach prostych, nieskomplikowanych, możliwych do załatwienia w trybie czynności sprawdzających lub kontroli podatkowej przez właściwy urząd skarbowy (dalej: US). Na 239 wytypowanych do kontroli podmiotów 150 spraw (63%) dotyczyło przekroczenia przez podatnika limitu przychodu uprawniającego do stosowania stawki 9%. Ostatecznie przeprowadzono 118 kontroli celno-skarbowych w tym obszarze. Na 10 zbadanych kontroli w sprawie opodatkowania stawką 9%, sześć (60%) zakończyło się zawiadomieniem o uwzględnieniu korekty złożonej przez podatnika w trybie art. 62 ust. 4 ustawy o KAS. W przypadku trzech z tych kontroli nie weryfikowano danych z ksiąg rachunkowych z dokumentami źródłowymi.

W Urzędzie nie prowadzono natomiast analiz własnych w zakresie: optymalizacji podatkowej, zasadności ponoszonych strat oraz rentowności podmiotów.

W okresie objętym kontrolą zwiększyła się liczba zakończonych kontroli w zakresie prawidłowości rozliczeń podatku CIT (102 w 2023 r., 108 w 2024 r. i 45 w I półroczu 2025 r.) w porównaniu do roku 2022, w którym zakończono 19 kontroli. Skuteczność kontroli celno-skarbowych, mierzona relacją liczby kontroli, w których stwierdzono nieprawidłowości do liczby przeprowadzonych kontroli w zakresie podatku CIT, utrzymywała się w latach 2023-2025 (I półrocze) na porównywalnym poziomie do 2022 r. Efektywność kontroli celno-skarbowych

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

³ Dz. U. z 2025 r. poz. 1131, ze zm., dalej: ustawa o KAS.

w zakresie podatku CIT mierzona średnią kwotą ustaleń na jedną kontrolę zmniejszyła się w okresie objętym kontrolą w porównaniu do 2022 r. Liczba kontrolerów prowadzących kontrole w zakresie podatku CIT wzrosła w LUCS o jedną trzecią w stosunku do 2022 r., a w badanym okresie z 27 w 2023 r. do 32 osób w I półroczu 2025 r. Urząd prowadził kontrole w zakresie podatku CIT również w obszarach niewymagających przeprowadzenia czasochłonnych czynności oraz gromadzenia dużej ilości dowodów, takich jak kontrole w zakresie zryczałtowanego podatku dochodowego od osób prawnych z tytułu wypłat należności wymienionych w art. 21 ust. 1 pkt 1 i art. 22 ust. 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych⁴ (dalej: podatek u źródła lub WHT)⁵ oraz ryczału od dochodów spółek (CIT estoński). Przyczyniło się to do zwiększenia udziału kontroli w zakresie CIT w kontrolach ogółem, a związane było z wymaganiami określonymi w miernikach oceny działalności urzędów celno-skarbowych na rok 2023 i 2024, które dotyczyły liczby kontroli oraz punktacji.

III. Opis ustalonego stanu faktycznego

OBSZAR Weryfikowanie prawidłowości dokonywanych przez podatników rozliczeń podatku dochodowego od osób prawnych

Opis stanu
faktycznego

1. W okresie objętym kontrolą Naczelnik LUCS otrzymywał z MF i IAS listy podmiotów wytypowanych do pogłębionej analizy i ewentualnego podjęcia wobec nich kontroli celno-skarbowej. Rekomendację, a od 31 maja 2023 r. decyzję w sprawie podjęcia wobec analizowanego podmiotu kontroli celno-skarbowej lub o jego odrzuceniu, wydawał powołany decyzją Naczelnika LUCS⁶ Stały Zespół do spraw opiniowania wniosków o przeprowadzenie kontroli celno-skarbowej oraz typowania podmiotów do kontroli celno-skarbowej (dalej: Zespół ds. opiniowania lub Zespół). W skład tego Zespołu wchodził m.in.: naczelnik Wydziału Analizy Ryzyka i Wymiany Informacji Międzynarodowej w Lublinie (przewodniczący), kierownik Działu Podatkowej Analizy Ryzyka oraz kierownik Działu Celnej Analizy Ryzyka (zastępcy przewodniczącego), a także naczelnicy i kierownicy wydziałów i działów związanych z kontrolą celno-skarbową, postępowaniem podatkowym, czynnościami śledczymi i prewencją. Do zadań Zespołu należało: ocena wniosków kierowanych do Naczelnika LUCS o przeprowadzenie kontroli celno-skarbowej w zakresie przestrzegania

⁴ Dz. U. z 2025 r. poz. 278, ze zm., dalej: ustawa CIT.

⁵ W zakresie CIT są to przychody uzyskiwane przez nierezydentów w szczególności z tytułu: odsetek, praw autorskich i praw pokrewnych, opłat za świadczone usługi w zakresie działalności widowiskowej, rozrywkowej, sportowej, doradczej, księgowej, a także z tytułu niektórych opłat za wywóz ładunków i pasażerów przyjętych do przewozu w portach polskich przez zagraniczne przedsiębiorstwa morskiej żeglugi handlowej; uzyskiwane zarówno przez rezydentów jak i nierezydentów, przychody z tytułu dywidend oraz innych przychodów z tytułu udziału w zyskach osób prawnych, które mają siedzibę lub zarząd w Polsce.

⁶ Decyzja nr [REDAKOWANE] Naczelnika LUCS z dnia 16 marca 2020 r. w sprawie powołania Stałego Zespołu do spraw opiniowania wniosków o przeprowadzenie kontroli celno-skarbowej oraz typowania podmiotów do kontroli celno-skarbowej w LUCS (dalej: decyzja nr [REDAKOWANE]); uchylona decyzją nr [REDAKOWANE] LUCS z 27 lutego 2023 r. w sprawie powołania Stałego Zespołu do spraw opiniowania wniosków o przeprowadzenie kontroli celno-skarbowej oraz typowania podmiotów do kontroli celno-skarbowej w LUCS ze zmianami (dalej: decyzja nr [REDAKOWANE]). Decyzją nr [REDAKOWANE] Naczelnika LUCS z 31 maja 2023 r. zmieniającą decyzję nr [REDAKOWANE] nadano nowe brzmienie § 6 pkt 1, zgodnie z którym to Zespół podejmuje decyzję o zakwalifikowaniu podmiotu do kontroli celno-skarbowej lub odrzuceniu wniosku o wszczęcie kontroli celno-skarbowej.

przepisów prawa podatkowego oraz prawa celnego, a także innych przepisów związanych z przywozem i wywozem towarów w obrocie między obszarem celnym Unii Europejskiej a państwami trzecimi, w zakresie zadań wykonywanych przez Wydział Kontroli Celno-Skarbowej; typowanie podmiotów do kontroli celno-skarbowej oraz do przeprowadzenia nabycia sprawdzającego; określenie kierunków działania oraz wybór najbardziej efektywnych narzędzi w odniesieniu do spraw stanowiących przedmiot pracy Zespołu ds. opiniowania. Zgodnie z decyzjami Naczelnika LUCS⁷ (§ 7) obowiązującymi w okresie od 1 stycznia do 31 maja 2023 r. wszczęcie kontroli celno-skarbowej co do zasady miało następować jedynie w przypadku pozytywnego stanowiska Zespołu ds. opiniowania oraz jego akceptacji. Decyzją Naczelnika LUCS⁸ z 31 maja 2023 r. wprowadzono zapis, że to Zespół podejmuje decyzję o zakwalifikowaniu podmiotu do kontroli celno-skarbowej lub odrzuceniu wniosku o wszczęcie kontroli.

(akta kontroli tom I str. 163-172_pliki: 85-90, 287-411)

W okresie objętym kontrolą LUCS otrzymał z MF i IAS 21 list typowań, na których zostało wskazanych 51 podmiotów, w tym w zakresie cen transferowych 20 podmiotów⁹ (39%), optymalizacji podatkowej 18 (35%). W 2023 r. do LUCS zostało przekazanych sześć list typowań dotyczących 26 podmiotów, w tym dziewięć podmiotów wytypowano w zakresie cen transferowych (dalej: CT) i 16 w zakresie optymalizacji podatkowej (dalej: OP); w 2024 r. wytypowano 24 podmioty (14 list), w tym 10 dotyczących CT¹⁰ i dwa OP; w I półroczu 2025 r. jeden podmiot. Nie zostały przekazane żadne listy typowań podmiotów dotyczące podatku u źródła oraz podmiotów o małej zyskowności prowadzonej działalności gospodarczej.

(akta kontroli tom I str. 16-17)

Na podstawie badania próby 11 list typowań, obejmujących 34 podmioty ustalono, że:

- Naczelnik UCS na bieżąco podejmował czynności analityczne oraz weryfikacyjne wobec przekazanych na listach podmiotów; nie doszło do przedawnienia możliwości zweryfikowania rozliczeń podmiotów;
- wszystkie podmioty objęto czynnościami analitycznymi;
- rzetelnie udokumentowano wyniki analiz, a w przypadku odstąpienia od przeprowadzenia kontroli celno-skarbowej zawarto uzasadnienie dla podjętej decyzji;
- w dwóch przypadkach wystąpienia okoliczności uzasadniających przeprowadzenie kontroli celno-skarbowej, jedną kontrolę wszczęto w terminie 6 dni od daty podjęcia decyzji przez Zespół ds. opiniowania, drugą w terminie 24 dni; przewidywany termin zakończenia kontroli ustalono na grudzień 2025 r. oraz I/II kwartał 2026 r.;
- w przypadku 14 podmiotów (41%) weryfikację zakończono na czynnościach analitycznych, gdyż stwierdzono niski poziom ryzyka wystąpienia nieprawidłowości;

⁷ Nr [REDAKTOWANO] z 16 marca 2022 r. i [REDAKTOWANO] z 27 lutego 2023 r.

⁸ Decyzja nr [REDAKTOWANO] LUCS z 31 maja 2023 r. zmieniająca decyzję w sprawie Zespołu ds. opiniowania.

⁹ W tym jeden podmiot deklarował jednocześnie stratę z prowadzonej działalności gospodarczej.

¹⁰ W tym jeden podmiot deklarował jednocześnie stratę z prowadzonej działalności gospodarczej.

- w przypadku czterech podmiotów zaplanowano podjęcie innych działań: jeden podmiot wytypowano do pogłębionej analizy po zakończeniu roku podatkowego; transakcje trzech podmiotów miały zostać objęte analizą w ramach kontroli siedmiu powiązanych osobowo spółek;
- w przypadku pozostałych 14 (41%) odstąpiono od przeprowadzenia kontroli celno-skarbowej, pomimo iż analiza nie wykazała wystąpienia niskiego poziomu ryzyka nieprawidłowości. Odnośnie do: dwóch podmiotów (zakres analiz optymalizacja podatkowa) wskazano, że pogłębiona analiza jest możliwa w trakcie kontroli, jednak nie wszczęto jej z uwagi na ekonomikę postępowania, przy czym jeden z tych podmiotów zaprzestał wykonywania działalności gospodarczej; 10 podmiotów (optymalizacja podatkowa) wskazano, że potencjalny efekt podatkowy byłby niewspółmierny do wysokości angażowanych środków i czasu trwania kontroli; jednego podmiotu (optymalizacja podatkowa) wskazano, że występuje duże prawdopodobieństwo handlu usługami niematerialnymi, w związku z czym mogą wystąpić trudności w zebraniu materiału dowodowego (szacowane uszczuplenie wynosiło 1363,4 tys. zł); jednego podmiotu (ceny transferowe) po wstępnej analizie danych podmiotu uznano, że dalsza analiza jest niezasadna z uwagi na wpisanie Spółki na listę podmiotów, wobec których stosowane są środki ograniczające w związku z przeciwdziałaniem wspierania agresji na Ukrainę. Szczegółowy opis w sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości*.
(akta kontroli tom I str. 163-172_pliki: 10-11, 27-46, 54-102, 260-269, 412-414)

Naczelnik LUCS wyjaśnił, że o zasadności zakwalifikowania podmiotu do przeprowadzenia kontroli celno-skarbowej decydują członkowie Zespołu ds. opiniowania na podstawie posiadanego wieloletniego doświadczenia w prowadzeniu kontroli. Analizy podmiotów sporządzone przez Dział Podatkowej Analizy Ryzyka są omawiane w trakcie posiedzeń Zespołu. W przypadku podjęcia decyzji o odrzuceniu podmiotu, jest ona ostateczna i podmiot nie jest ponownie analizowany. W razie konieczności rozszerzenia analizy o dodatkowe dane, w załączniku do protokołu z posiedzenia Zespołu znajduje się informacja o przekazaniu podmiotu do pogłębionej analizy. Podmiot jest następnie ponownie przedstawiany na Zespole i podejmowana jest ostateczna decyzja dotycząca ewentualnego wszczęcia kontroli celno-skarbowej. Zaznaczył, że kontrola celno-skarbowa w swoich założeniach ma być skuteczna i efektywna, tj. realizować cel fiskalny poprzez uzyskanie realnych wpływów do budżetu państwa, jednak nie zawsze przeprowadzenie kontroli kończy się wymiernym efektem finansowym.

NIK zauważył, że ostateczna decyzja o podjęciu kontroli celno-skarbowej należy do Naczelnika LUCS, jako organu podatkowego, poprzez udzielenie kontrolującemu upoważnienia do przeprowadzenia kontroli.

Dyrektor IAS wyjaśnił, że nie określono odrębnych procedur, dotyczących działań podejmowanych wobec podmiotów wytypowanych na poziomie centralnym, co do których stwierdzono ryzyko występowania nieprawidłowości w rozliczeniach CIT, a które nie zostały wytypowane do kontroli celno-skarbowej. W przypadkach, w których wystąpiły nieprawidłowości w rozliczeniach, a które nie zostały wytypowane do kontroli celno-skarbowej lub też nie przyjęto decyzji odnośnie wszczęcia postępowania karno-skarbowego lub postępowania podatkowego, przyjęto praktykę przekazywania spraw do urzędu skarbowego.

(akta kontroli tom I str. 126-130, 140-148)

W badanej próbie podmiotów nie stwierdzono działań weryfikacyjnych LUCS skutkujących ujawnieniem istotnych nieprawidłowości. Naczelnik LUCS wyjaśnił, że nie wystąpiły przypadki zakończenia kontroli celno-skarbowych, w których ujawniono nieprawidłowości w CIT na kwotę nie mniejszą niż 0,5 mln zł, podjętych na podstawie wskazań MF lub IAS otrzymanych w okresie 2023-2025 (do 30 czerwca). W związku z powyższym Naczelnik LUCS przedstawił wyniki czterech kontroli z najwyższymi ustaleniami, wszczętych na podstawie wskazań MF sprzed 2023 r., zakończonych w okresie objętym kontrolą.

Jedna kontrola dotyczyła przestrzegania przepisów prawa podatkowego w zakresie CIT za 2019 r. We wrześniu 2024 r. przekształciła się w postępowanie podatkowe zakończone decyzją. Stwierdzono zaniżenie zobowiązania podatkowego na kwotę 398,6 tys. zł. Po wydaniu decyzji, podatnik wpłacił zaległość wraz z należnymi odsetkami w łącznej kwocie 620,3 tys. zł.

Pozostałe trzy kontrole (w tym dwie kontrole wobec jednego płatnika) dotyczyły prawidłowości i rzetelności wywiązywania się z obowiązków płatnika zryczałtowanego podatku dochodowego od osób prawnych z tytułu wypłat dokonanych w 2019 i 2020 roku. Jeden płatnik zaniżył podatek u źródła za 2020 r. o kwotę 1332,4 tys. zł i w kwietniu 2025 r. złożył korektę zgodną z ustaleniami kontroli. Według stanu na 28 października 2025 r. dokonał wpłaty w wysokości 793,4 tys. zł. Drugi płatnik w latach 2019-2020 nie pobrał podatku u źródła i nie wpłacił go do urzędu skarbowego w łącznej kwocie 1072,1 tys. zł; w październiku 2024 r. złożył korektę zgodną z ustaleniami kontroli i wpłacił podatek wraz z należnymi odsetkami w wysokości 1664,4 tys. zł.

(akta kontroli tom I str. 163-172_plik: 66, str. 175-178)

Naczelnik LUCS wyjaśnił, że nie otrzymywał w okresie objętym kontrolą, w formie pisemnej ani za pośrednictwem systemów informatycznych, informacji z MF lub IAS dotyczących wypracowanych kryteriów lub reguł typowania w zakresie CIT, w tym odnoszących się do cen transferowych, podatku u źródła, optymalizacji podatkowej czy podmiotów o niskiej rentowności. Jednocześnie za pośrednictwem MZA udostępniono urzędowi pisma dotyczące analiz w obszarze cen transferowych, zawierające listy typowań brutto – wykazy podmiotów wskazanych do szczegółowej analizy przez Departament Kluczowych Podmiotów Ministerstwa Finansów. Pisma te nie stanowiły przekazania reguł typowania, lecz zestawienia podmiotów wyselekcjonowanych centralnie, w celu przeprowadzenia dalszych analiz oraz identyfikacji ryzyka zaniżenia dochodu podatkowego. Wskazane analizy zostały ujęte w planie prac analitycznych LUCS i realizowane zgodnie z obowiązującymi procedurami.

(akta kontroli I str. 121-125, 131-139)

2. W LUCS obowiązywała *Polityka zarządzania procesem analitycznym w Krajowej Administracji Skarbowej* (dalej: PZPA) opracowana przez MF w kwietniu 2019 r. Nie zostały wprowadzone odrębne procedury i wytyczne określone przez Naczelnika LUCS lub Dyrektora IAS dotyczące sposobu, zakresu i częstotliwości przeprowadzania czynności mających na celu typowanie podatników do kontroli celno-skarbowej, w tym z wykorzystaniem dostępnych baz danych.

W okresie objętym kontrolą przeprowadzono 14 udokumentowanych analiz własnych (raporty z analizy ryzyka) dotyczących prawdopodobieństwa naruszeń prawa przez 445 podatników CIT, z czego 239 podmiotów zostało wytypowanych

do kontroli celno-skarbowej. Analizy dotyczyły zidentyfikowania ryzyka zaniżania podatku dochodowego od osób prawnych poprzez:

- błędne zastosowanie ulgowej stawki 9% w CIT (dwie analizy sporządzone za lata 2019-2023), analizą objęto 179 podmiotów, do kontroli celno-skarbowej wytypowano 150 (84%) z terytorium całego kraju;
- niewykazywanie dochodu lub należnego podatku w CIT-8E (estoński CIT) pomimo wypłaty dywidendy (cztery analizy za lata 2020-2024), analizą objęto 133 podmioty, do kontroli wytypowano 45 (34%);
- stosowanie cen transferowych przez podmioty kluczowe (dwie analizy za lata 2022-2023), analizą objęto 69 podmiotów z czego trzy (4%) wytypowano do kontroli celno-skarbowej;
- złożenie zeznania CIT z zerowym przychodem (lub niezłożenie zeznania), pomimo wpłat zaliczek na podatek CIT (od 62,5 tys. zł do 2733,2 tys. zł) i wykazywania obrotu w deklaracjach podatku od towarów (jedna analiza za 2022 r.), analizą objęto 15 podmiotów, 100% skierowano do kontroli celno-skarbowej;
- zaniżanie opodatkowania podatku u źródła (pięć analiz za lata 2021-2023), analizą objęto 49 podmiotów, do kontroli wytypowano 26 (53%).

Źródłem informacji o podatnikach były systemy informatyczne stosowane w Krajowej Administracji Skarbowej (dalej: KAS), tj.: hurtownia WHTAX¹¹ i SPR¹², Karta 2¹³, WRO-SYSTEM¹⁴, STIR¹⁵, VIES¹⁶, eORUS¹⁷ oraz Internet, KRS, Legalis.

(akta kontroli tom I str. 14-15, 18-21, 163-172_pliki: 119-128, 135-213)

W okresie objętym kontrolą nie przeprowadzono analiz własnych mających na celu wytypowanie podmiotów do weryfikacji w toku kontroli celno-skarbowej w zakresie optymalizacji podatkowej, zasadności ponoszonych strat oraz rentowności podmiotów. Szczegółowy opis w sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości*.

(akta kontroli tom I str. 18-21)

W LUCS proces typowania podmiotów do kontroli celno-skarbowej, w tym w obszarze CIT, został określony w decyzji Naczelnika LUCS w sprawie powołania Zespołu ds. opiniowania. W okresie objętym kontrolą Zespół ten podejmował decyzje o przeprowadzeniu kontroli celno-skarbowej z uwzględnieniem: przepisów prawa mających zastosowanie w sprawie, możliwości pozyskania i zabezpieczenia materiału dowodowego, konieczności nawiązania współpracy z innymi organami (w tym organami ścigania), możliwości dokonania zabezpieczenia majątku oraz zasadności wydania decyzji o zabezpieczeniu majątkowym, potrzeby zainicjowania kontroli wielostronnej, konieczności podjęcia działań na obszarze kilku województw, zastosowania procedury blokady rachunku bankowego, dokonania nabycia sprawdzającego,

¹¹ Informatyczny magazyn danych pochodzących z systemów urzędów skarbowych całego kraju.

¹² Hurtownia danych - wspiera analizę ryzyka i typowanie do kontroli, umożliwiając szybki dostęp do danych; wspomaga sprawozdawczość podatkową i tworzenie statystyk.

¹³ System ewidencjonowania, koordynacji i wspomagania kontroli celno-skarbowej.

¹⁴ Obsługuje JPK VAT dla organów skarbowych.

¹⁵ System przeciwdziałający wykorzystywaniu sektora finansowego do wyłudzeń skarbowych.

¹⁶ System informatyczny pozwalający na automatyczną wymianę informacji pomiędzy państwami członkowskimi Wspólnoty Europejskiej, w zakresie transakcji dokonywanych wewnątrz Wspólnoty (nabycia i dostawy wewnątrz wspólnotowe towarów oraz świadczenie usług) oraz informacji o podatnikach VAT zarejestrowanych dla potrzeb handlu wewnątrz UE.

¹⁷ Generuje raporty z systemów komputerowych urzędów skarbowych.

tymczasowego zajęcia nieruchomości. Zespół swoje zadania miał realizować wykorzystując metodę ekspercką, w sposób racjonalny łącząc proces intuicyjno-logicznej analizy danego problemu z liczbowymi i jakościowymi metodami obróbki danych.

(akta kontroli tom I str. 163-172_pliki: 85-89)

Naczelnik LUCS wyjaśnił, że dobór podatników CIT do kontroli celno-skarbowych dokonywany był na podstawie Planu Działalności IAS i opracowanego Planu Działalności LUCS. Dokument ten zawierał kaskadę celów i mierników przypisanych poszczególnym komórkom LUCS, determinując tym samym kierunki i metody typowania podmiotów do kontroli. Analitycy LUCS, realizując zadania w tym zakresie, uwzględniali nie tylko priorytety wynikające z dokumentów planistycznych, lecz również aktualne zjawiska gospodarcze, nowe schematy optymalizacji podatkowych oraz bieżące trendy w zachowaniu podatników, zarówno w obszarze podatku VAT, jak i podatków dochodowych. Działania te miały na celu zapewnienie adekwatności podejmowanych kontroli do rzeczywistych obszarów ryzyka fiskalnego. Określone w § 4 pkt 2 decyzji Naczelnika LUCS nr [REDAKTOWANE] oraz nr [REDAKTOWANE] kryteria uwzględniane przy podejmowaniu przez Zespół ds. opiniowania decyzji o wszczęciu kontroli celno-skarbowej, stanowiły zestaw elementów pomocniczych, służących do kompleksowej oceny podmiotu przedstawianego na posiedzeniu Zespołu. Nie miały one charakteru przesłanek pozytywnych lub negatywnych w rozumieniu proceduralnym. Ich celem było umożliwienie członkom Zespołu dokonania całościowej oceny zasadności wszczęcia kontroli, z uwzględnieniem okoliczności faktycznych, potencjalnych efektów oraz realnych możliwości przeprowadzenia skutecznych czynności kontrolnych. Wyjaśnił, że w treści decyzji nr 14/2022 oraz nr 13/2023 nie uwzględniono kryterium zawartego w dokumencie *Rekomendacje w sprawie zasad prowadzenia działań przez jednostki organizacyjne Krajowej Administracji Skarbowej w obszarze zapobiegania i zwalczania nieprawidłowości podatkowych i celnych z 2020 r. i 2024 r.*¹⁸, zgodnie z którym aktywność kontroli celno-skarbowej powinna w szczególności koncentrować się na ryzykach stanowiących największe zagrożenie dla stabilności wpływów budżetowych, gdyż skupiono się przede wszystkim na uregulowaniu aspektów organizacyjnych i proceduralnych funkcjonowania Zespołu – jego składu, zasad pracy, trybu podejmowania decyzji oraz zakresu odpowiedzialności. Kryteria merytoryczne, w tym rekomendacje były uwzględniane w praktyce funkcjonowania Zespołu, podczas analiz i opiniowania wniosków o wszczęcie kontroli. Członkowie Zespołu kierowali się zasadą koncentracji działań kontrolnych na obszarach ryzyka o największym znaczeniu dla stabilności wpływów budżetowych, co jest zgodne z intencją i duchem ww. dokumentów.

(akta kontroli tom I str. 121-125, 131-139)

Dyrektor IAS wyjaśnił, że w ramach nadzoru prowadził działania mające na celu weryfikację realizacji zadań Naczelnika LUCS, wynikające m.in. z Rekomendacji 2020 r. i 2024 r. Cele kontroli celno-skarbowej, polegające na skupieniu się na sprawach trudniejszych i skomplikowanych, były sygnalizowane na spotkaniach (online i osobiście). W LUCS przeprowadzona została w 2025 r. planowa kontrola w trybie zwykłym, w temacie „Kontrola celnoskarbowe zakończone na podstawie

¹⁸ Dalej: Rekomendacje z 2020 r. i 2024 r.

art. 62 ust. 4c ustawy o KAS”, kontrolą objęto okres od 1 stycznia 2022 r. do 31 grudnia 2023 r. Dyrektor IAS w związku z dokonanymi w toku kontroli ustaleniami zalecił m.in.:

- w przypadku podmiotów, w których wystąpiły nieprawidłowości polegające m.in. na niezłożeniu deklaracji, błędnej kwocie wykazanej w deklaracji, błędach w złożonych plikach JPK, właściwym trybem postępowania jest prowadzenie czynności sprawdzających, w tym wezwania do wyjaśnienia bez angażowania kontroli celno-skarbowej;
- typując podmioty do kontroli uwzględniać Rekomendacje MF z 2020 r., z których wynika, że aktywność kontroli celno-skarbowej powinna w szczególności koncentrować się na ryzykach stanowiących największe zagrożenie dla stabilności wpływów budżetowych;
- objąć nadzorem rzetelność i poprawność typowania podmiotów do kontroli, tryb wszczynania i zakończenia kontroli celno-skarbowych, sporządzania dokumentacji związanej z prowadzonymi kontrolami.

(akta kontroli tom I str. 117-120, 140-148)

W latach 2023-2025 (I półrocze) do LUCS wpłynęło 40 wniosków od naczelników urzędów skarbowych o przeprowadzenie kontroli celno-skarbowej w zakresie CIT, z czego 15 (38%) wniosków zostało przyjętych do realizacji; wszczęto 14 kontroli, z których 13 zostało zakończonych. W 2023 r. przyjęto do realizacji siedem z 13 otrzymanych wniosków (54%), w 2024 r. osiem z 23 (35%), w I półroczu 2025 r. nie przyjęto do realizacji żadnego z czterech otrzymanych wniosków. Liczba wszczętych i zakończonych kontroli celno-skarbowych, przeprowadzonych na wnioski naczelników urzędów skarbowych, wyniosła w 2023 r. sześć, w 2024 r. siedem kontroli.

(akta kontroli tom I str. 22-23, str. 163-172_pliki: 214-259)

W okresie objętym kontrolą Naczelnik LUS skierował do Naczelnika LUCS 32 wnioski o przeprowadzenie kontroli celno-skarbowej w zakresie CIT, w tym:

- 25 (78%) dotyczących podatku u źródła, w uzasadnieniu jako przyczynę odstąpienia od kontroli podatkowej LUS wskazał § 9 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 sierpnia 2005 r. w sprawie właściwości organów podatkowych¹⁹, zgodnie z którym Naczelnik LUS nie jest organem właściwym do przeprowadzenia kontroli podatkowej wobec podmiotu;
- siedem wniosków w zakresie CIT, w tym dwa dotyczące jednego podmiotu – jako przyczynę odstąpienia od kontroli podatkowej LUS wskazał we wszystkich przypadkach „brak możliwości kadrowych do przeprowadzenia kontroli” oraz w dwóch sprawach „wysokie prawdopodobieństwo naruszenia przepisów prawa podatkowego, prawdopodobne fałszywe faktury, bardzo niska rentowność”; „przeprowadzenie kontroli krzyżowej u kontrahentów stanowiących podmioty powiązane ze spółką, pozostające poza właściwością Naczelnika LUS”.

Ponadto do LUCS wpłynęło osiem wniosków o przeprowadzenie kontroli celno-skarbowej w zakresie CIT od siedmiu naczelników urzędów skarbowych²⁰. Jako przyczynę odstąpienia od kontroli podatkowej we wnioskach urzędów skarbowych wskazano m.in.:

¹⁹ Dz. U. z 2022 r. poz. 565, ze zm.

²⁰ W Puławach, Kraśniku, Chełmie, Biłgoraju, Radzynie Podlaskim, Włocławku i Żninie.

- prowadzenie przez CBA śledztwa pod nadzorem Prokuratury;
- wysoki stopień skomplikowania sprawy;
- konieczność prowadzenia działań w stosunku do podmiotów znajdujących się w większości we właściwości naczelników urzędów skarbowych poza województwem lubelskim;
- możliwość prowadzenia kontroli celno-skarbowych na terenie całego kraju;
- znacznie większe doświadczenie i możliwości pracowników LUCS w skutecznym badaniu łańcuchów transakcji, w sytuacji gdy podmioty znajdują się we właściwości naczelników urzędów skarbowych poza województwem lubelskim;
- transakcje z podmiotami powiązanymi osobowo oraz wysokie obroty wymagające specjalistycznych, wieloobszarowych czynności kontrolnych;
- pogłębiona kontrola celno-skarbowa z użyciem technik i narzędzi, którymi dysponuje LUCS;
- na rachunkach bankowych podatnika figurują transakcje na kwotę przekraczającą 19 mln euro.

Z przyjętych do realizacji w okresie objętym kontrolą 15 wniosków o przeprowadzenie kontroli celno-skarbowej, w terminie sześciu miesięcy od przyjęcia wniosku wszczęto 11 kontroli; w jednym przypadku ostatecznie po upływie 268 dni od daty wniosku odstąpiono od kontroli, gdyż podatnik zapłacił podatek. W pozostałych trzech sprawach kontrola została rozpoczęta w terminie 187, 197 i 262 dni od daty przyjęcia wniosku do realizacji i zawiadomienia Naczelnika LUS o pozytywnym wyniku weryfikacji wniosku o przeprowadzenie kontroli.

(akta kontroli tom I str. 180-181)

Naczelnik wyjaśnił, że w przypadkach, w których wszczęcie kontroli celno-skarbowych nastąpiło po upływie sześciu miesięcy od daty przyjęcia wniosku Naczelnika LUS do realizacji, przyczyny opóźnień miały charakter organizacyjno-merytoryczny i wynikały z konieczności odpowiedniego przygotowania postępowań oraz uzgodnienia zakresu działań z innymi jednostkami Krajowej Administracji Skarbowej:

- a) w przypadku jednego podmiotu inny urząd celno-skarbowy prowadził kontrolę w zakresie CIT za rok poprzedni; w celu uniknięcia dublowania czynności i zapewnienia właściwego rozgraniczenia kompetencji przeprowadzono uzgodnienia w sprawie ewentualnego rozszerzenia prowadzonego postępowania. Po zakończeniu uzgodnień wniosek został skierowany do realizacji. Z uwagi jednak na duże obciążenie pracownika, któremu sprawę przydzielono, kontrola nie mogła zostać wszczęta niezwłocznie i ostatecznie wniosek został przekazany innemu pracownikowi;
- b) opóźnienie wszczęcia kolejnego postępowania wynikało z konieczności ponownej analizy zagadnienia dotyczącego złożenia oświadczenia WH-OSC przed dokonaniem wypłaty przekraczającej limit 2 mln zł. Krajowa Informacja Skarbowa wydała kilka interpretacji indywidualnych, w których dopuszczono możliwość wcześniejszego złożenia oświadczenia WH-OSC. Naczelnik LUS stał jednak na stanowisku, że oświadczenie powinno mieć charakter oświadczenia wiedzy, a więc zostać złożone po miesiącu, w którym doszło do przekroczenia ustawowego progu; kontrola została wszczęta po uzgodnieniu stanowiska w tej sprawie z MF.

W odniesieniu do pozostałych kontroli, które zostały wszczęte po upływie sześciu miesięcy od przyjęcia wniosku, sytuacja była analogiczna – opóźnienia wynikały z czynników o charakterze organizacyjnym, analitycznym lub uzgodnieniowym, a nie z opóźnień proceduralnych. W każdym przypadku przed formalnym wszczęciem kontroli prowadzono czynności przygotowawcze obejmujące analizę materiałów, weryfikację danych w systemach informatycznych oraz uzgodnienia z jednostkami współpracującymi, co miało na celu zapewnienie skutecznego i merytorycznie kompletnego przebiegu postępowania.

(akta kontroli tom I str. 121-125, 131-139)

Na wybranej próbie 20 wniosków Naczelnika LUS ustalono, że przyjęto do realizacji 11 wniosków, w tym 10 dotyczących pobrania przez płatnika CIT podatku u źródła oraz jeden rozliczenia CIT za 2023 r. W każdym podmiocie została wszczęta kontrola celno-skarbowa, jednak w jednej spółce po upływie sześciu miesięcy od daty przyjęcia wniosku do realizacji (262 dni). W przypadku dziewięciu odrzuconych wniosków przekazano do naczelnika LUS informacje o odmowie przyjęcia wniosku wskazując przyczynę odstąpienia od kontroli celno-skarbowej. Najczęstszą przyczyną odrzucenia wniosku było m.in.: niestwierdzenie przesłanek do poddania w wątpliwość rozliczeń podmiotu; wysokie ryzyko długotrwałego sporu prawnego, niepewnego co do rozstrzygnięcia, skutkującego nieistotnym efektem fiskalnym (błędy formalne w oświadczeniu podatnika); nieprawidłowości na niskim poziomie lub małe prawdopodobieństwo ustalenia zobowiązania podatkowego; uznanie braków kadrowych LUS za niewystarczającą przesłankę do przeprowadzenia kontroli celno-skarbowej. Informacje o wyniku weryfikacji wniosku o przeprowadzenie kontroli celno-skarbowej były przekazywane do Naczelnika LUS w terminie od 4 do 101 dni roboczych od daty złożenia wniosku, w przypadku odmowy termin ten wyniósł od 10 do 61 dni roboczych. Szczegółowy opis w sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości*.

Wnioski w sprawie podatku u źródła (14 z 20 badanych) zostały przekazane do LUCS po przeprowadzeniu przez LUS czynności sprawdzających dotyczących formalnej weryfikacji oświadczeń WH-OSC. Stwierdzono m.in. nieprawidłową formę złożenia oświadczenia (poprzez ePUAP zamiast e-deklaracje), podpisanie dokumentu niezgodnie z obowiązującymi przepisami prawa, złożenie oświadczenia po terminie. Powyższe nieprawidłowości skutkowały koniecznością zastosowania podstawowej stawki podatku u źródła. Wnioski dotyczyły spółek z województw: mazowieckiego (osiem), kujawsko-pomorskiego i dolnośląskiego (po dwie), śląskiego i pomorskiego (po jednej). LUCS przyjął do realizacji 10 wniosków, pozostałych czterech nie przyjął wskazując na wysokie ryzyko długotrwałego sporu prawnego. Odnosnie do sześciu wniosków dotyczących kontroli prawidłowości rozliczenia CIT, do kontroli przyjęto jeden podmiot z uwagi na międzynarodowy charakter transakcji realizowanych przez ten podmiot.

(akta kontroli tom I str. 182-184)

W latach 2023-2025 (I półrocze) liczba podmiotów wytypowanych do kontroli celno-skarbowej w zakresie CIT wyniosła ogółem 284, w tym najwięcej (tj. 239) zakwalifikowanych w wyniku analiz własnych, 25 na skutek wskazania własnych pracowników realizujących kontrole, 15 na wniosek naczelników US, pięć wskazanych na listach przekazanych z MF.

W latach 2023-2024 liczba podmiotów wytypowanych na podstawie analiz własnych wyniosła odpowiednio: 111 i 116; ze wskazań własnych pracowników: 1 i 17; na podstawie wniosków US: 7 i 8; z danych MF: 0 i 4.

W I półroczu 2025 r. liczba podmiotów wytypowanych do kontroli celno-skarbowej w CIT w porównaniu do I półrocza 2024 r. zmniejszyła się ze 132 do 20, w tym wynikających z analiz własnych ze 114 do 12; ze wskazania własnych pracowników z 13 do siedmiu, na podstawie wniosków US z trzech do zera; ze wskazań MF z dwóch do jednego.

(akta kontroli tom I str. 24-25)

3. Udział podmiotów wytypowanych do kontroli celno-skarbowych w zakresie CIT w liczbie podmiotów wytypowanych ogółem wynosił w 2022 r. 36%, w 2023 r. 38%, w 2024 r. 54%, przy czym w I półroczu 2024 r. 71%, natomiast w I półroczu 2025 r. 14%.

Naczelnik LUCS wyjaśnił, że spadek odsetka podmiotów wytypowanych do kontroli celno-skarbowych w zakresie CIT w I półroczu 2025 r. w porównaniu do I półrocza 2024 r. o 57 punktów procentowych wynikał z chwilowego przesunięcia priorytetów analitycznych LUCS, związanego z nasileniem analiz i działań kontrolnych w obszarach dotyczących obrotu towarami objętymi sankcjami nałożonymi na Federację Rosyjską i Republikę Białorusi, a także z większym zaangażowaniem zasobów w analizy dotyczące podatku VAT. Zmiana ta miała charakter czasowy i wynikała z bieżących potrzeb operacyjnych.

W latach 2023-2025 (I półrocze) w zakresie daniny solidarnościowej nie wytypowano żadnego podmiotu, natomiast w ramach weryfikacji przekroczenia kwoty przychodu uprawniającej do stosowania stawki 9% CIT wytypowano 150 podmiotów (63% ze wszystkich wytypowanych w zakresie CIT). Najwięcej podmiotów do weryfikacji stawki 9% CIT w ramach kontroli celno-skarbowej wskazano w 2023 r., tj. 79 podmiotów, co stanowiło 66% wytypowanych podmiotów w zakresie CIT w tym okresie.

Naczelnik LUCS wyjaśnił, że przesłanką typowania podmiotów do kontroli celno-skarbowych w zakresie prawidłowości stosowania stawki 9% CIT było ryzyko nieuprawnionego korzystania z preferencyjnej stawki CIT w wyniku zaniżania lub nieujmowania części przychodów w ewidencji podatkowej.

(akta kontroli tom I str. 26-27, 121-125, 131-139)

W latach 2023-2025 (I półrocze) przeprowadzono 255 kontroli celno-skarbowych w zakresie CIT, co stanowiło 24% wszystkich kontroli (1060), w 2023 r. 102 (20%), w 2024 r. 108 (28%), w I półroczu 2025 r. 45 (29%). Na 255 kontroli celno-skarbowych 183 (72%) dotyczyło:

- przekroczenia przez podatników CIT kwoty przychodu uprawniającej do stosowania stawki 9% CIT – 118 (46%);
- prawidłowości wywiązywania się z obowiązków płatnika podatku u źródła – 60 (24%);
- niewykazania przychodu w CIT pomimo wykazania obrotu w VAT (dalej: CIT zerowy) – pięć (2%).

W 2023 r. liczba kontroli dotyczących prawidłowości stosowania stawki 9% CIT wyniosła 55, co stanowiło 54% wszystkich kontroli w zakresie CIT, w 2024 r. 59 kontroli (55%), w I półroczu 2025 r. cztery kontrole (9%). W zakresie podatku u źródła w 2023 r. przeprowadzono 17 kontroli (17%), w 2024 r. 20 (19%) i w I półroczu 2025 r. 23 (51%).

Nie prowadzono kontroli celno-skarbowych w zakresie daniny solidarnościowej.
(akta kontroli tom str. tom I str. 28-29, str. 162-172_plik: 22, 67)

Naczelnik wyjaśnił, że typowanie podmiotów do kontroli celno-skarbowej w zakresie WHT opierało się na analizie danych o wypłatach należności pasywnych (dywidend, odsetek, należności licencyjnych) dokonywanych na rzecz podmiotów powiązanych, w szczególności w przypadkach przekroczenia w danym roku podatkowym limitu 2 mln zł, o którym mowa w przepisach ustawy CIT. W praktyce część spraw inicjowana była na podstawie wniosków Naczelnika LUS, będących konsekwencją czynności sprawdzających przeprowadzonych wobec płatników, u których stwierdzono nieprawidłowości w zakresie stosowania preferencyjnych zasad opodatkowania. Dotyczyły one w szczególności braku złożenia oświadczenia WH-OSC, złożenia tego oświadczenia po terminie, w niewłaściwej formie lub podpisania przez osobę nieuprawnioną. Przed skierowaniem wniosku o kontrolę do LUCS, Naczelnik LUS każdorazowo informował podatnika o stwierdzonych nieprawidłowościach oraz umożliwiał ich samodzielne skorygowanie. W przypadkach braku reakcji lub niewystarczających wyjaśnień, materiały były przekazywane do LUCS w celu rozważenia wszczęcia kontroli. Wnioski podlegały ponownej analizie na forum Zespołu ds. opiniowania, który oceniał zasadność wszczęcia kontroli celno-skarbowej, biorąc pod uwagę zakres nieprawidłowości, wartość transakcji oraz dostępność materiału dowodowego. W toku prowadzonych kontroli weryfikowano prawidłowość stosowania przepisów o podatku u źródła, w tym kompletność dokumentacji potwierdzającej możliwość zastosowania preferencyjnych stawek lub zwolnień wynikających z umów o unikaniu podwójnego opodatkowania. Badanie oświadczenia WH-OSC stanowiło element każdej kontroli w tym zakresie, jednak ustalenia nie ograniczały się wyłącznie do kwestii formalnych. Obejmowały również analizę struktury własnościowej, weryfikację beneficjenta rzeczywistego oraz ocenę rzeczywistego charakteru transakcji. W większości przypadków stwierdzane uchybienia miały charakter merytoryczny, a badanie poprawności oświadczeń stanowiło jedynie część szerszego zakresu kontroli.

(akta kontroli tom I str. 121-125, 131-139)

W wyniku badania 12 kontroli celno-skarbowych, przeprowadzonych wobec 10 podmiotów, obejmujących swoim zakresem badanie prawidłowości i rzetelności wywiązywania się z obowiązków płatnika zryczałtowanego podatku dochodowego od osób prawnych z tytułu wypłat należności wymienionych w art. 21 ust. 1 pkt 1 i art. 22 ust. 1 ustawy CIT, ustalono, że:

- a) kontrole celno-skarbowe (12) wszczęto na wniosek Naczelnika LUS;
- b) 11 kontroli zostało przeprowadzonych w związku ze stwierdzeniem przez LUS, w toku formalnej weryfikacji złożonych przez podmiot dokumentów, błędów polegających na: złożeniu dokumentu poprzez ePUAP zamiast system e-Deklaracje, złożeniu podpisu na dokumencie przez osobę niebędącą kierownikiem jednostki, niezłożeniu dokumentu lub złożeniu po ustawowym terminie;
- c) w przypadku dziewięciu²¹ z 12 kontroli (75%):

²¹ Nr: [REDACTED], [REDACTED], [REDACTED], [REDACTED], [REDACTED], [REDACTED], [REDACTED], [REDACTED], [REDACTED], [REDACTED], [REDACTED], [REDACTED]

- płatnicy, w terminie od dziewięciu do 14 dni od wszczęcia kontroli, w trybie art. 62 ust. 4 ustawy o KAS, złożyli korekty deklaracji, które przez Naczelnika LUCS zostały uwzględnione, tj. zebrany w toku kontroli celno-skarbowej materiał dowodowy oraz jego ocena potwierdziły prawidłowość danych zawartych w ww. korektach, kontrola została zakończona doręczeniem kontrolowanemu zawiadomienia o uwzględnieniu korekty deklaracji (art. 62 ust. 4 c ustawy o KAS);
- kontrole były prowadzone w siedzibie LUCS w Lublinie (tzw. kontrole „zza biurka”), a tylko jedna kontrola także w siedzibie podmiotu;
- weryfikacją objęto (zgodnie z upoważnieniem do przeprowadzenia kontroli celno-skarbowej) dokumentację dotyczącą podatku u źródła, np. złożone przez płatników oświadczenia, deklaracje, wyjaśnienia, umowy, wypłaty z tytułu dywidendy itp.);
- kontrole trwały od 48 do 145 dni;
- łączna kwota ustaleń wyniosła 10 553,8 tys. zł, według stanu na 10 października 2025 r. płatnicy uiszcili kwotę podatku u źródła wraz z należnymi odsetkami w wysokości 12 653,5 tys. zł;
- d) w przypadku pozostałych trzech²² kontroli nastąpiło wszczęcie postępowania podatkowego, z czego jedno zostało zakończone decyzją, dwa są w toku; na dzień 10 października 2025 r. płatnicy nie dokonali żadnych wpłat; kontrole trwały od 256 do 285 dni.

(akta kontroli tom I str. 185, str. 163-172_pliki: 270-285, 415-429)

Badanie 10 kontroli celno-skarbowych (10 podmiotów) w zakresie przestrzegania przepisów prawa podatkowego w podatku dochodowym od osób prawnych, dotyczących stosowania przez podatnika CIT obniżonej stawki 9% wykazało, że:

- a) w przypadku ośmiu kontroli (80%) podatnicy w terminie od dwóch do 14 dni, w trybie art. 62 ust. 4 ustawy o KAS, złożyli korekty deklaracji, z których sześć zostało przez Naczelnika LUCS uwzględnionych i kontrole te zakończono doręczeniem kontrolowanemu zawiadomienia o uwzględnieniu korekty deklaracji (art. 62 ust. 4 c ustawy o KAS);
- b) trzy kontrole zakończono doręczeniem wyniku kontroli, a w jednym przypadku kontrola celno-skarbowa przekształciła się w postępowanie podatkowe i Naczelnik LUCS wydał decyzję określającą zobowiązanie podatkowe w CIT za 2019 r.;
- c) na pięć kontroli, zakończonych zgodnie z art. 62 ust. 4 c ustawy o KAS:
 - w trzech przypadkach w toku czynności kontrolnych nie weryfikowano danych z ksiąg rachunkowych z dokumentami źródłowymi; nie sporządzono także protokołu kontroli dokumentów i ewidencji; przeprowadzone czynności, polegające na porównaniu zadeklarowanych przez podatnika danych wykazanych w CIT-8 z danymi z deklaracji VAT-7, udokumentowano notatką służbową, adnotacją i w trzecim przypadku analizą; dwie kontrole trwały 13, jedna 29 dni;
 - w przypadku dwóch kontroli dokonano weryfikacji danych wynikających ze złożonego przez podatnika zeznania CIT-8 poprzez porównanie ich z danymi wykazanymi w plikach JPK_VAT, JPK_KR, sprawozdaniach finansowych i sporządzono protokół kontroli dokumentów i ewidencji, w którym nie

zamieszczono wzmianki dotyczącej objęcia badaniem dokumentów źródłowych; kontrole trwały 22, 29 dni;

d) łączna kwota ustaleń z ośmiu kontroli wyniosła 1210 tys. zł, przy czym według stanu na 10 października 2025 r. podatnicy uiszcili kwotę podatku wraz z należnymi odsetkami w wysokości 1327,8 tys. zł;

e) w przypadku dwóch kontroli nie stwierdzono uszczuplenia w CIT.

Szczegółowy opis w sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości*.

(akta kontroli tom I str. 186, str. 163-172_pliki: 270-285, 415-429)

Naczelnik LUCS wyjaśnił, że typowanie do kontroli celno-skarbowej 15 podmiotów, które złożyły zerowe zeznania CIT-8, mimo wykazywania transakcji w plikach JPK_VAT lub wpłacania w trakcie roku zaliczek na CIT, stanowiło jedną z metod analitycznych stosowanych w LUCS w celu identyfikacji podmiotów mogących generować ryzyko zaniżania zobowiązań podatkowych. Dobór tych 15 podmiotów miał charakter celowy i opierał się na wynikach analiz ryzyka prowadzonych w LUCS, obejmujących zestawienie danych o deklaracjach CIT z innymi dostępnymi źródłami informacji. Wyniki analizy nie zostały przekazane do właściwych urzędów skarbowych, ponieważ LUCS wszczął kontrole celno-skarbowe wobec wytypowanych podmiotów. W pozostałych przypadkach podatnicy, po dokonaniu własnej weryfikacji rozliczeń, złożyli korekty deklaracji podatkowych, co wyeliminowało potrzebę dalszego przekazywania materiałów.

(akta kontroli tom I str. 121-125, 131-139)

W okresie objętym kontrolą przeprowadzono pięć na sześć wszczętych kontroli celno-skarbowych wobec podmiotów, które złożyły zeznania CIT-8 z zerowym przychodem, pomimo wykazywania sprzedaży w deklaracjach VAT-7 lub wpłat zaliczek na podatek dochodowy. W trzech przypadkach stwierdzono nieprawidłowości w rozliczeniach CIT, w tym w jednej sprawie dotyczyły one zastosowania mechanizmu agresywnej optymalizacji podatkowej poprzez sztuczne kształtowanie transakcji w ramach podmiotów powiązanych w celu obniżenia podstawy opodatkowania (sprawa została przekazana do dalszego prowadzenia przez Szefa KAS). W pozostałych sprawach nie stwierdzono istotnych nieprawidłowości w rozliczeniach CIT. Właściwymi organami podatkowymi dla wszystkich pięciu podmiotów były wyspecjalizowane urzędy skarbowe. Wszystkie pięć kontroli zakończono uwzględnieniem korekty złożonej przez podatnika, dwie w trybie art. 62 ust. 4c, trzy w trybie art. 82 ust. 3 ustawy o KAS. Łączna kwota ustaleń wyniosła 3060 tys. zł, przy czym z jednej kontroli 2049 tys. zł (67%). Podatnicy uregulowali zaległość wraz z należnymi odsetkami w łącznej kwocie 3166,7 tys. zł.

(akta kontroli tom I str. 162-173_plik: 67, str. 187)

Naczelnik LUCS wyjaśnił, że przed rozpoczęciem kontroli celno-skarbowej w części podmiotów objętych analizą prowadzone były przez właściwe organy podatkowe czynności sprawdzające, obejmujące różne zakresy tematyczne. W dwóch przypadkach czynności te zostały anulowane w związku z wszczęciem kontroli celno-skarbowych obejmujących te same zagadnienia. W ww. podmiotach nie przeprowadzono kontroli podatkowych, gdyż zgodnie z przyjętą praktyką, prowadzenie kontroli celno-skarbowej wyklucza możliwość równoczesnego prowadzenia kontroli podatkowej przez urząd skarbowy, wobec tego samego podmiotu w tym samym zakresie. Wszczęcie każdej kontroli celno-skarbowej było poprzedzone odnotowaniem zainteresowania w systemie

KARTA2, zgodnie z obowiązującymi zasadami dokumentowania czynności analitycznych i kontrolnych.

(akta kontroli tom I str. 121-125, 131-139)

W latach 2023-2025 (I półrocze) na 284 podmioty wytypowane do kontroli celno-skarbowej, o której mowa w art. 54 ust. 1 pkt 1 ustawy o KAS, 99 (35%) było obsługiwanych przez wyspecjalizowane urzędy skarbowe, w tym 21 przez LUS, 31 przez Pierwszy Mazowiecki Urząd Skarbowy oraz 32 przez Drugi lub Trzeci Mazowiecki Urząd Skarbowy, 15 przez pozostałe wyspecjalizowane US. Udział podmiotów obsługiwanych przez wyspecjalizowane US wynosił w 2023 r. 30% (36 ze 119 wytypowanych w CIT), w 2024 r. 33% (48 ze 145), w I półroczu 2025 r. 75% (15 z 20). W porównaniu do I półrocza 2024 r., w I półroczu 2025 r. nastąpił wzrost udziału ww. podmiotów w wytypowanych w zakresie CIT o 58 punkty procentowe (z 23% do 100%).

W okresie objętym kontrolą zrealizowano 85 kontroli celno-skarbowych wobec podmiotów obsługiwanych przez wyspecjalizowane US; w 2023 r. 34, w 2024 r. 32 i w I półroczu 2025 r. 19.

(akta kontroli tom I str. 30-33)

Do kontroli celno-skarbowej w zakresie CIT typowano podmioty będące przedsiębiorcami w rozumieniu ustawy z dnia 6 marca 2018 r. Prawo przedsiębiorców²³. Większość z nich stanowili mikro i mali przedsiębiorcy. W 2023 r. na 103 wytypowanych przedsiębiorców, mikro i mali stanowili 82% (84), w 2024 r. 87% (125 ze 143), natomiast w I półroczu 2025 r. 91% (53 z 58). Liczba zrealizowanych kontroli celno-skarbowych wobec mikro i małych przedsiębiorców wyniosła w 2023 r. 87 (85% kontroli w zakresie CIT), w 2024 r. 93 (86%), w I półroczu 2025 r. 33 (73%). W ww. latach w porównaniu do 2022 r., nastąpił wzrost liczby kontroli CIT wobec mikro i małych przedsiębiorców. W 2022 r. przeprowadzono siedem takich kontroli, co stanowiło 37% zrealizowanych kontroli.

(akta kontroli tom I str. 34-35)

Naczelnik LUCS wyjaśnił, że typowanie mikro i małych przedsiębiorców do kontroli celno-skarbowej w zakresie CIT wynikało z badań analitycznych i oceny ryzyka prowadzonych w ramach bieżących działań LUCS. Celem tych działań była weryfikacja prawidłowości rozliczeń podatkowych oraz identyfikacja obszarów mogących wymagać pogłębionej analizy. Wątpliwości dotyczące rozliczeń tej grupy podatników wynikały przede wszystkim z różnorodności modeli prowadzenia działalności oraz zróżnicowanego poziomu organizacji księgowo-finansowej, co mogło wpływać na spójność i poprawność danych wykazywanych w deklaracjach podatkowych. W przypadku części tych podmiotów zauważalna była również ograniczona znajomość przepisów podatkowych, co zwiększało ryzyko nieprawidłowości o charakterze formalnym lub rachunkowym.

(akta kontroli tom I str. 121-125, 131-139)

4. W latach 2023-2025 (I półrocze) w LUCS zostało zakończonych 255 kontroli celno-skarbowych w zakresie prawidłowości rozliczeń podatku CIT. W porównaniu do 2022 r., w którym przeprowadzono 19 kontroli w zakresie CIT, w latach objętych kontrolą liczba kontroli wzrosła do 102 w 2023 r., 108

²³ Dz. U. z 2025 r. poz. 1480.

w 2024 r., w tym 46 kontroli zakończono w I półroczu 2024 r oraz 45 w I półroczu 2025 r. Skuteczność kontroli celno-skarbowych przeprowadzonych przez LUCS, mierzona relacją liczby kontroli, w których stwierdzono nieprawidłowości z kwotą uszczuplenia lub analogiczną kwotą wynikającą ze zmniejszenia straty powyżej 5 tys. zł, do liczby przeprowadzonych kontroli, wyniosła w 2022 r. 84,2%, w 2023 r. – 81,4%, w 2024 r. – 89,8% oraz w 2025 r. (I półrocze) – 80%. W odniesieniu do stwierdzonych nieprawidłowości w wymiarze powyżej 20 tys. zł i 50 tys. zł skuteczność kontroli w ww. okresach utrzymywała się na porównywalnym poziomie i wyniosła odpowiednio: 78,9% i 63,2% w 2022 r., 78,4% i 73,5% w 2023 r., 86,1% i 66,7% w 2024 r. oraz 71,1% i 60% w I półroczu 2025 r.

(akta kontroli tom II str. 5)

W okresie objętym kontrolą średnia liczba podatników CIT podlegających właściwości Naczelnika LUS wyniosła 1172,5, w tym spółek z o.o. było 894,5, a spółek akcyjnych 58,5. Spośród tych podatników kontrolą celno-skarbową LUCS objął 11 podmiotów, w tym osiem spółek z o.o. oraz dwie spółki akcyjne, co stanowiło 0,94% ogółu spółek obsługiwanych przez LUS, w tym 0,89% spółek z o.o. oraz 3,42% spółek akcyjnych.

(akta kontroli tom II str. 16-18)

W latach 2023-2025 (I półrocze) LUCS skierował do Szefa KAS 15 wniosków o udostępnienie informacji o schematach podatkowych MDR²⁴. W prowadzonych przez LUCS kontrolach celno-skarbowych wykorzystano informacje o schematach podatkowych MDR w przypadku pięciu kontroli, tj. po jednej w 2023 r. i 2024 r. oraz trzech w I półroczu 2025 r. Urząd wykorzystywał również informacje o schematach podatkowych MDR na etapie przeprowadzonych analiz ryzyka w pięciu przypadkach w 2024 r. Ponadto LUCS otrzymał od IAS informacje przekazane przez MF, dotyczące zgłoszonych schematów podatkowych MDR przez cztery podmioty, bez wnioskowania do szefa KAS o udzielenie takiej informacji, tj.:

- pismo z 21 sierpnia 2023 r. informujące o analizie schematów MDR zgłoszonych przez podmiot, celem zapoznania się i ewentualnego wykorzystania w procesie diagnozowania działań optymalizacyjnych w tym zakresie,
- pismo z 8 lutego 2024 r. informujące o schemacie podatkowym podmiotu, celem przeprowadzenia pogłębionej analizy rozliczeń podatkowych i rozważenie dalszych działań weryfikacyjnych,
- pismo z 25 czerwca 2024 r. przekazujące raport z analizy podmiotu w związku z trwającą kontrolą celno-skarbową prowadzoną przez LUCS, z uwzględnieniem złożonych przez ten podmiot informacji MDR, celem podjęcia działań weryfikacyjnych,
- pismo z 30 stycznia 2025 r. przekazujące kartę analizy podmiotu, dla którego zgłoszony został schemat podatkowy MDR, celem zainicjowania dalszych działań weryfikacyjnych.

Naczelnik LUCS wyjaśnił, że zagadnienie związane z MDR wprowadzono do polskiego porządku prawnego z dniem 1 stycznia 2019 r. na mocy przepisów implementujących Dyrektywę Rady (UE) 2018/822 z dnia 25 maja

²⁴ Mandatory Disclosure Rules.

2018 r. (tzw. DAC6), która zobowiązuje państwa członkowskie Unii Europejskiej do wczesnego identyfikowania i przekazywania informacji o potencjalnie agresywnych praktykach optymalizacji podatkowej. Polska zdecydowała się na rozszerzenie zakresu obowiązku raportowania także na tzw. schematy krajowe, co znacząco zwiększyło liczbę podmiotów objętych obowiązkiem MDR. Obecnie procedowany jest projekt ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (nr UD196), przewidujący m.in. likwidację obowiązku raportowania schematów krajowych, co potwierdza, że dotychczasowy zakres był wyjątkowo szeroki i trudny w praktycznym stosowaniu. Naczelnik wskazał ponadto, że od 31 marca 2020 r., na podstawie art. 31y ustawy z 2 marca 2020 r. o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19²⁵, terminy na raportowanie schematów podatkowych innych niż transgraniczne (czyli tzw. schematów krajowych) zostały zawieszone. Zawieszenie to trwało do 30. dnia po dniu odwołania stanu zagrożenia epidemicznego i stanu epidemii, które nastąpiło 1 lipca 2023 r. W efekcie przez ponad trzy lata raportowanie krajowych schematów podatkowych MDR było w praktyce wstrzymane, a obowiązki informacyjne podmiotów – zawieszone. Ponadto Naczelnik wskazał, że w latach 2023–2025 (I półrocze) kontrole prowadzone przez LUCS obejmowały w zdecydowanej większości okresy wcześniejsze, w których obowiązek raportowania krajowych schematów podatkowych był formalnie zawieszony. Brak szerszego wykorzystania informacji MDR w kontrolach wynikał więc nie z zaniechań, lecz z obowiązującego wówczas stanu prawnego i ograniczonej dostępności danych. Pomimo tych obiektywnych uwarunkowań, w LUCS podejmowano działania mające na celu właściwe stosowanie przepisów MDR i przygotowanie kadry kontrolnej do szerszego wykorzystania tych informacji po „odwieszeniu” obowiązku raportowania. W praktyce, kontrolujący działali zgodnie z przyjętym w LUCS podejściem proceduralnym, polegającym na tym, że w pierwszej kolejności, na podstawie ustaleń faktycznych, oceniano, czy istnieją przesłanki do powzięcia uzasadnionego przypuszczenia, iż u kontrolowanego wdrożono uzgodnienie stanowiące schemat podatkowy podlegający raportowaniu, lub dokonano innych czynności, takich jak opracowanie, oferowanie, udostępnianie bądź wdrażanie uzgodnienia, lub zarządzanie jego wdrażaniem. Dopiero po potwierdzeniu takiego przypuszczenia, kierowano zapytanie do Departamentu Kluczowych Podmiotów MF, celem ustalenia, czy kontrolowany zaraportował lub wobec niego został zaraportowany do Szefa KAS schemat podatkowy. W przypadku braku potwierdzenia raportowania MDR, podejmowano dalsze działania zmierzające do ustalenia, czy wystąpił obowiązek raportowania oraz do oceny, czy kontrolowany posiada i stosuje wewnętrzną procedurę w zakresie przeciwdziałania niewykonywaniu obowiązku przekazywania informacji o schematach podatkowych. W ocenie Naczelnika, takie podejście – etapowe i oparte na analizie przesłanek – pozwalało, na racjonalne wykorzystanie zasobów kontrolnych i zapewniało zgodność działań z obowiązującymi przepisami oraz zasadą proporcjonalności.

(akta kontroli tom II str. 6, 31-39, tom III str. 406-458)

²⁵ Dz. U. z 2025 r. poz. 764.

Spośród pięciu kontroli zrealizowanych w latach 2023-2025 w zakresie podatku CIT, w których wystąpiono do Szefa KAS o przekazanie informacji w zakresie schematów podatkowych MDR, badaniem objęto trzy kontrole celno-skarbowe, w wyniku których stwierdzono uszczuplenia podatkowe w łącznej kwocie 28 786,2 tys. zł.

Kontrola zarejestrowana pod numerem [REDAKTOWANO], była prowadzona w okresie od 23 listopada 2022 r. do 16 października 2024 r. w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych za rok podatkowy od 1 kwietnia 2019 r. do 31 marca 2020 r. Stwierdzone w trakcie kontroli nieprawidłowości skutkowały zmniejszeniem straty Spółki za rok podatkowy 2019/2020 o kwotę 4717,8 tys. zł i wynikały z przeprowadzonego 1 kwietnia 2019 r. podziału Spółki na dwa odrębne podmioty. Kontrolujący ustalili, że korekta cen transferowych powinna zostać odliczona proporcjonalnie do wysokości udziału spółki po jej podziale tj. do kwoty 4507,5 tys. zł, co miało wpływ na wysokość wykazanej w zeznaniu CIT-8 straty. Spółka złożyła korekty zeznań CIT-8 za okres objęty kontrolą oraz lata następne.

W okresie od 12 grudnia 2023 r. do 5 czerwca 2025 r. przeprowadzona została kontrola celno-skarbowa oznaczona nr [REDAKTOWANO], w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych za 2021 rok. W wyniku kontroli stwierdzono zaniżenie zobowiązania podatkowego w CIT o kwotę 11 427 tys. zł, wynikające z nieprawidłowego odliczenia od dochodu straty w wysokości 60 142,3 tys. zł z lat ubiegłych, której wysokość została zakwestionowana w kontroli CIT za 2016 r. Spółka nie złożyła korekty zeznania CIT-8.

Kontrola przeprowadzona przez LUCS w okresie od 8 marca 2024 r. do 5 czerwca 2025 r. pod nr [REDAKTOWANO] w zakresie prawidłowości i rzetelności wywiązywania się z obowiązków płatnika zryczałtowanego podatku dochodowego od osób prawnych z tytułu wypłat należności wymienionych w art. 22 ust. 1 ustawy o podatku CIT za okres od 1 stycznia do 31 grudnia 2022 r., wykazała nieprawidłowości polegające na uszczupleniu w podatku WHT na kwotę 12 641,2 tys. zł. W wyniku kontroli stwierdzono, że Spółka jako płatnik podatku WHT nie pobrała i nie wpłaciła w terminach do 7 lipca 2022 r. i do 7 października 2022 r. zryczałtowanego podatku dochodowego wg stawki 19% z tytułu wypłaconej 30 czerwca i 14 września 2022 r. dywidendy w łącznej kwocie 66 532,9 tys. zł na rzecz spółki zarejestrowanej w Luksemburgu. Spółka nie złożyła deklaracji CIT-10Z oraz nie skorygowała informacji IFT-2R.

(akta kontroli tom II str. 110-332)

W latach 2023-2025 (I półrocze) warunki cen transferowych zostały objęte badaniem w 25 kontrolach z zakresu podatku CIT, przeprowadzonych przez LUCS, tj. w ośmiu kontrolach zakończonych w 2023 r., w 12 zakończonych w 2024 r. oraz pięciu zakończonych w I półroczu 2025 r. W 2022 r. na 19 kontroli celno-skarbowych, przeprowadzonych w zakresie podatku CIT, 14 dotyczyło cen transferowych, a ich skuteczność mierzona kwotą stwierdzonych nieprawidłowości z kwotą uszczuplenia lub kwotą wynikającą ze zmniejszenia straty wyniosła 85,7% i była zbliżona do skuteczności kontroli ogółem przeprowadzonych w tym roku, tj. 84,2%. Tak mierzona skuteczność kontroli celno-skarbowych dotyczących cen transferowych przeprowadzonych w latach 2023-2025 (I półrocze) wyniosła odpowiednio 62,5%, 66,7% oraz 100% i była niższa w 2023 i 2024 r. od skuteczności kontroli ogółem przeprowadzonych

w tych latach, tj. 81,4% w 2023 r. i 89,8% w 2024 r. oraz wyższa od skuteczności kontroli ogółem w I półroczu 2025 r., która wyniosła 80%.

W okresie objętym kontrolą pracownicy LUCS nie realizowali jednoczesnych kontroli podatkowych prowadzonych na podstawie porozumień z administracjami podatkowymi innych państw ani wielostronnych kontroli w zakresie cen transferowych.

(akta kontroli tom II str. 7, 19-25)

5. W latach 2023-2025 (I półrocze) efekty przeprowadzonych przez LUCS kontroli w zakresie podatku CIT mierzone kwotą ustaleń, tj. stwierdzonych uszczupień podatkowych łącznie z kwotą stanowiącą odpowiedni % kwoty zmniejszenia straty podatkowej, wyniosły łącznie 142 843,5 tys. zł tj. 30 672,8 tys. zł w 2023 r., 52 988,1 tys. zł w 2024 r. oraz 59 182,5 tys. zł w 2025 r. (I półrocze). Średnia kwota ustaleń na jedną kontrolę celno-skarbową w podatku CIT wyniosła w ww. okresie 560,2 tys. zł oraz odpowiednio w poszczególnych latach: 300,7 tys. zł w 2023 r., 490,6 tys. zł w 2024 r. i 1315,2 tys. zł w I półroczu 2025 r. W 2022 r. ustalenia kontroli przeprowadzonych przez LUCS wyniosły w obszarze podatku CIT łącznie 221 054,8 tys. zł oraz średnio na jedną kontrolę 11 634,5 tys. zł, przy czym liczba zakończonych kontroli w tym obszarze wyniosła 19.

Naczelnik wyjaśnił, iż nie prowadzono odrębnej analizy przyczyn obniżenia się w latach 2023–2025 (I półrocze) efektywności kontroli celno-skarbowych w zakresie podatku CIT, mierzonej średnią kwotą ustaleń w przeliczeniu na kontrolę, w stosunku do roku 2022. Prowadzone analizy i zestawienia statystyczne dotyczyły realizacji celów i mierników określonych w planie działalności Urzędu, które stanowiły podstawowe narzędzie oceny skuteczności pracy komórek kontrolnych. Mierniki te odnosiły się do liczby zakończonych kontroli z ustaleniami powyżej określonego progu kwotowego, a nie do średniej wartości ustaleń przypadających na jedną kontrolę. Zdaniem Naczelnika, nie można jednoznacznie stwierdzić, iż w analizowanym okresie doszło do trwałego obniżenia efektywności kontroli w zakresie podatku CIT. Wysoka średnia kwota ustaleń w 2022 r. (11 634,5 tys. zł na kontrolę) była wynikiem jednej kontroli o wyjątkowo dużych ustaleniach (w wysokości 177 826,7 tys. zł), która istotnie wpłynęła na zawyżenie wskaźnika za ten rok. Po wyłączeniu tej kontroli, średnia kwota ustaleń w 2022 r. wyniosła 2401,5 tys. zł, co stanowi realny punkt odniesienia dla oceny kolejnych lat. Porównanie danych wskazuje, że rok 2023 był okresem przejściowego spadku średnich ustaleń, natomiast w 2024 r. i w I półroczu 2025 r. odnotowano wyraźną poprawę wyników, co świadczy o rosnącej efektywności prowadzonych kontroli. Dodatkowo w 2023 r. na wyniki kontroli celno-skarbowych w zakresie podatku CIT mogły pośrednio wpłynąć zmiany organizacyjne wynikające z wejścia w życie zarządzenia nr [REDAKTOWANO] Dyrektora IAS z 31 stycznia 2023 r. w sprawie nadania Regulaminu Organizacyjnego Lubelskiego Urzędu Celno-Skarbowego w Białej Podlaskiej, obowiązującego od dnia 1 lutego 2023 r. Na jego mocy w Pionie Zwalczania Przestępczości Podatkowej (308000-CZNP) utworzono dwa nowe działy: Pierwszy Dział Kontroli Celno-Skarbowej i Postępowania Podatkowego ds. VAT i Akcyzy (308000-CPK-1) oraz Drugi Dział Kontroli Celno-Skarbowej i Postępowania Podatkowego ds. VAT i Akcyzy (308000-CPK-2). Zdaniem Naczelnika, zmiana ta, choć nie stanowiła bezpośredniej przyczyny spadku efektywności kontroli w zakresie podatku CIT, wiązała się z procesem

reorganizacji części struktur urzędu oraz dostosowaniem zadań i zasobów kadrowych, co mogło pośrednio wpłynąć na rytm i tempo realizacji kontroli w 2023 r. Naczelnik wyjaśnił, że w latach 2023–2025 (I półrocze) nie podejmowano odrębnych działań zaradczych bezpośrednio ukierunkowanych na przeciwdziałanie spadkowi efektywności kontroli CIT, gdyż z danych nie wynikało, aby spadek miał charakter trwały, a priorytetem Urzędu była realizacja niżej wymienionych celów i mierników określonych w planie działalności:

- w latach 2023–2024 – liczba zakończonych kontroli z ustaleniami powyżej 3 tys. zł,
- od 2025 r. – liczba kontroli z ustaleniami powyżej 20 tys. zł oraz osiągnięcie łącznej kwoty ustaleń na poziomie 337500 tys. zł.

Naczelnik wskazał ponadto, że w Urzędzie podejmowano działania pośrednio wpływające na poprawę jakości i efektywności kontroli, tj.: bieżącą analizę wyników typowań oraz weryfikację zasadności kierowania spraw do kontroli, usprawnienie współpracy z zespołem ds. typowań w zakresie identyfikacji podmiotów o podwyższonym ryzyku nieprawidłowości w CIT, organizowanie narad roboczych z kierownikami działów kontrolnych w celu omówienia wyników oraz wskazania obszarów wymagających wzmocnienia, monitorowanie realizacji kontroli i analizę przyczyn ich przedłużania, udział pracowników w szkoleniach i wymianie doświadczeń dotyczących wykorzystania narzędzi analitycznych, w tym struktur JPK, w procesie kontroli podatku CIT. Działania te, choć nie były formalnie klasyfikowane jako zaradcze, w ocenie Naczelnika, przyczyniały się do stałego doskonalenia procesu kontrolnego i utrzymania jego efektywności na pożądanym poziomie.

Badaniem objęto trzy kontrole celno-skarbowe spośród 255 zakończonych w latach 2023-2025, w których stwierdzono największe kwoty uszczupień lub zawyżenia straty.

Kontrola nr [REDAKTOWANE] prowadzona w okresie od 4 lutego 2022 r. do 27 marca 2024 r. w zakresie przestrzegania przepisów prawa podatkowego w podatku dochodowym od osób prawnych za 2018 r., wykazała nieprawidłowości w zakresie limitów kosztów poniesionych przez Spółkę na nabycie usług niematerialnych, tj. usług reklamowych w łącznej kwocie 10 219,8 tys. zł. Podatnik złożył korektę CIT-8 za 2018 r. w terminie 14 dni od otrzymania wyniku kontroli, która nie uwzględniała wszystkich ustaleń kontroli, w związku z tym Naczelnik LUCS wydał 15 kwietnia 2024 r. postanowienie o przekształceniu kontroli celno-skarbowej w postępowanie podatkowe.

Prowadzona w okresie od 10 lutego 2022 r. do 19 października 2023 r. kontrola nr [REDAKTOWANE] w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych za 2019 r., wykazała zawyżenie przez Spółkę straty o kwotę 13 285,9 tys. zł oraz zaniżenie zobowiązania podatkowego w CIT o kwotę 1310,9 tys. zł w zeznaniu CIT-8. Stwierdzone przez LUCS nieprawidłowości dotyczyły cen transferowych. Organ zakwestionował wskaźniki finansowe Spółki i wyliczył rynkowe wartości zysku ze sprzedaży i zysku operacyjnego, co skutkowało stwierdzonym uszczupleniem w łącznej wysokości 3835,2 tys. zł. Podatnik złożył korektę CIT-8 za 2019 r. w terminie 14 dni od otrzymania wyniku kontroli, która uwzględniała wszystkie ustalenia kontroli oraz wpłacił należny podatek.

W okresie od 12 września 2024 r. do 15 maja 2025 r. prowadzona była kontrola celno-skarbowa pod nr [REDAKTOWANE] w zakresie prawidłowości i rzetelności wywiązywania się z obowiązków płatnika zryczałtowanego podatku dochodowego od osób prawnych z tytułu wypłat należności wymienionych w art. 22 ust. 1 ustawy CIT, za okres od 1 kwietnia 2023 r. do 31 marca 2024 r. Po wszczęciu kontroli Spółka złożyła brakującą deklarację CIT-10Z oraz korekty IFT-2R, w których wykazała zryczałtowany podatek WHT w łącznej wysokości 9921,6 tys. zł. LUCS wszczął kontrolę w sprawie polegającej na niezłożeniu deklaracji CIT-10Z przy jednoczesnym dokonaniu wpłat podatku WHT w trakcie roku podatkowego, gdzie właściwym trybem postępowania było przeprowadzenie czynności sprawdzających przez wyspecjalizowany urząd skarbowy, co zostało szczegółowo opisane w dalszej części wystąpienia, w sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości*.

(akta kontroli tom II str. 8, 26-30, 333-627)

W okresie objętym kontrolą LUCS przeprowadził również 28 kontroli celno-skarbowych w zakresie prawidłowości opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek tzw. „CIT estoński” (w tym jedną wszczęto w 2023 r., a 27 w 2024 r.) na podstawie wskazań własnych pracowników. W przypadku 11 z tych kontroli przeprowadzono je w terminie od jednego do trzech miesięcy. Badaniem objęto próbę ośmiu kontroli celno-skarbowych przeprowadzonych w pięciu spółkach. W przypadku jednej kontroli stwierdzono, że Spółka nie zamknęła ksiąg rachunkowych w związku ze zmianą formy prawnej oraz w związku ze złożonym zawiadomieniem o wyborze opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek (ZAW-RD), do czego była zobowiązana. W pozostałych siedmiu objętych badaniem kontrolach, kontrolujący stwierdzili, iż spółki wypłaciły wspólnikom zaliczki na dywidendy bądź dywidendy bez opodatkowania ich ryczałtem. Urząd we wszystkich ośmiu zbadanych sprawach wszczął kontrole celno-skarbowe, pomimo iż właściwym trybem postępowania w tych sprawach były czynności sprawdzające przeprowadzane przez urzędy skarbowe, co zostało szczegółowo opisane w dalszej części wystąpienia, w sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości*.

(akta kontroli tom III str. 22-404)

Liczba kontrolerów realizujących kontrole celno-skarbowe w LUCS wyniosła w 2023 r. 156, w tym kontrole w zakresie CIT (powyżej 50% czasu pracy) realizowało 27 kontrolerów, co stanowiło 17,3% ogółu kontrolerów. W 2024 r. liczba kontrolerów wyniosła 146, a kontrole w zakresie CIT realizowało 31 osób, tj. 21,2%. W 2025 r. (I półrocze) na 143 kontrolerów ogółem w LUCS, kontrole w zakresie CIT realizowały 32 osoby, tj. 22,4%. W latach objętych kontrolą w porównaniu do 2022 r. liczba kontrolerów realizujących kontrole w zakresie CIT wzrosła o 8 osób (z poziomu 24 w 2022 r. do 32 w I półroczu 2025 r.).

Zwiększeniu uległa również liczba zrealizowanych kontroli celno-skarbowych z zakresu CIT w stosunku do liczby kontroli zrealizowanych przez LUCS ogółem. W 2022 r. na 386 zrealizowanych kontroli 19 stanowiły kontrole w CIT. W kolejnych latach liczby te wyniosły: w 2023 r. na 516 kontroli – 102 stanowiły kontrole CIT, w 2024 r. na 388 kontroli – 108 kontroli CIT, w 2025 r. (I półrocze) zrealizowano 156 kontroli – w tym 45 kontroli CIT. Udział kontroli CIT w zakończonych kontrolach ogółem wyniósł: 4,9% w 2022 r., 19,8% w 2023 r., 27,8% w 2024 r. oraz 28,8% w I półroczu 2025 r.

Naczelnik wyjaśnił, że zwiększenie udziału kontroli w zakresie podatku CIT było wynikiem konieczności realizacji mierników zawartych w zarządzeniu Szefa KAS w sprawie określenia kierunków działania i rozwoju Krajowej Administracji Skarbowej w poszczególnych latach:

a) na rok 2023:

- studium wykonalności: „Liczba kontroli dotyczących podatków zakończonych w okresie rozliczeniowym”,
- jednostka miary: „liczba”,

b) na rok 2024:

- studium wykonalności: „Liczba kontroli dotyczących podatków zakończonych w okresie rozliczeniowym”,
- jednostka miary: punkty [punktacja: 12 pkt za jeden obszar CIT (tj. rok rozliczeniowy) 9 pkt - jeden obszar PIT podatnik, 1 pkt - jeden obszar VAT, 1 pkt - jeden obszar AKC, 0,4 pkt - inne].

(akta kontroli tom II str. 9, 31-34)

Spośród wszystkich kontroli w zakresie CIT zakończonych w latach 2022-2025 (I półrocze), kontrole, w których żądano przedłożenia plików JPK obejmujących m.in. faktury VAT (JPK_VAT), księgi rachunkowe (JPK_KR), wyciąg bankowy (JPK_WB), magazyn (JPK_MAG), stanowiły od 52,6% ogółu kontroli w zakresie CIT w 2022 r. do 88,9% w 2025 r. W ww. okresie nastąpił wzrost liczby kontroli, w których kontrolerzy LUCS korzystali z uprawnienia do żądania przekazania przez kontrolowane podmioty całości lub części ksiąg podatkowych oraz dowodów księgowych za pomocą środków komunikacji elektronicznej lub informatycznych nośnikach danych (JPK na żądanie) z poziomu 10 kontroli w 2022 r. do 66 w 2023 r. (64,7% kontroli CIT), 72 w 2024 r. (66,7% kontroli CIT ogółem) oraz 40 w 2025 r. (88,9% kontroli CIT). W latach 2023-2025 (I półrocze) w 77 kontrolach spośród 255 zakończonych, kontrolujący nie żądali przedłożenia plików JPK. Jak wyjaśnił Naczelnik, w przypadku dziewięciu kontroli zrealizowanych w 2022 r. oraz 77 zrealizowanych w latach 2023-2025, nie wystąpił obowiązek pobrania plików JPK. Zgodnie z pismem Ministerstwa Finansów, Departamentu Nadzoru nad Kontrolami z dnia 10 lutego 2022 r., znak: DNK3.040.1.2022 – „Wytyczne i informacje dla koordynatorów JPK na żądanie”, pobieranie plików JPK nie jest obowiązkowe w określonych przypadkach.

(akta kontroli tom II str. 10, 26-29)

W okresie objętym kontrolą 57 kontrolerów wzięło udział w szkoleniach z zakresu cen transferowych, optymalizacji podatkowej, podatku u źródła bądź analiz sprawozdań finansowych, w tym 42 kontrolerów LUCS wzięło udział w szkoleniu z analizy i interpretacji sprawozdań finansowych, 10 kontrolerów przeszkolono w zakresie optymalizacji opodatkowania w podatkach dochodowych oraz w zakresie schematów agresywnej optymalizacji podatkowej, 17 kontrolerów wzięło udział w szkoleniach dotyczących kontroli cen transferowych, a w szkoleniach z zakresu tzw. podatku u źródła uczestniczyło dwóch pracowników.

Naczelnik wskazał, że w okresie objętym kontrolą zgłaszał do IAS potrzeby szkoleniowe w zakresie CIT, zarówno w ramach planów szkoleń centralnych, jak i regionalnych. Pracownicy Pionu Kontroli Celno-Skarbowej (CZNIK) regularnie uczestniczyli w szkoleniach, warsztatach i webinarium dotyczących zagadnień podatku CIT, organizowanych przez MF oraz IAS. Każdego roku kilku

pracowników LUCS bierze także udział w warsztatach dotyczących cen transferowych i analiz danych finansowych, prowadzonych przez Departament Zwalczania Przestępczości Ekonomicznej Ministerstwa Finansów. Naczelnik wyjaśnił ponadto, że niezależnie od szkoleń centralnych i regionalnych, Wydział Kontroli Celno-Skarbowej i Postępowania Podatkowego (CKK) samodzielnie organizował szkolenia i warsztaty tematyczne, dostosowane do bieżących potrzeb kontrolerów, a mianowicie:

a) szkolenia z podatku u źródła (WHT):

- 14 listopada 2023 r. – szkolenie podstawowe obejmujące wiadomości o systemie rozliczeń WHT, zagadnienia wynikające z przepisów ustawy CIT (implementacja dyrektyw unijnych) oraz postanowienia umów o unikaniu podwójnego opodatkowania w kontekście spraw objętych WHT;
- 16 listopada 2023 r. – szkolenie z zakresu aktualnego orzecznictwa sądów administracyjnych, w tym Trybunału Sprawiedliwości UE i sądów innych jurysdykcji podatkowych;
- 5 grudnia 2023 r. – warsztaty w formule „burzy mózgów”, podczas których omówiono wybrane kazusy z praktyki kontroli CIT i WHT, przygotowane wspólnie przez pracowników LUS oraz kontrolerów z LUCS;

b) szkolenia z zakresu cen transferowych:

- panel I – poziom podstawowy (12-14 lutego 2024 r.) – szkolenie poświęcone zasadom sporządzania dokumentacji cen transferowych, sprawozdań TPR oraz powiązaniom podmiotów krajowych i zagranicznych;
- panel II – warsztaty zaawansowane (15-16 lutego 2024 r.) – zajęcia praktyczne dotyczące analizy danych finansowych i raportowania transakcji kontrolowanych;

c) warsztaty analityczne z cen transferowych i CIT: 29 października 2024 r. – warsztaty z zakresu czynności analitycznych w kontroli CIT, obejmujące analizę danych z deklaracji i zeznań podatkowych, dokumentacji TPR-C/P, sprawozdań finansowych, hurtowni danych (SPR, CHD), zgłoszeń MDR oraz raportowania CbC (Country-by-Country Reporting). Omówiono przykładowe obszary ryzyka erozji podstawy opodatkowania i sposoby weryfikacji populacji podmiotów pod kątem powiązań transakcyjnych.

Ponadto Naczelnik wskazał, że w 2025 r. do 30 czerwca) 10 kontrolerów uczestniczyło w szkoleniu organizowanym przez Dyrektora IAS i realizowanym przez Stowarzyszenie Księgowych w Polsce Oddział Okręgowy w Lublinie „Rachunkowość od podstaw do specjalisty” w terminie od 30 stycznia do 30 maja 2025 r., a kolejne cztery osoby uczestniczą w kolejnej edycji realizowanej w okresie od 5 września do 11 grudnia 2025 r. Ponadto Krajowa Szkoła Skarbowości w Otwocku, w porozumieniu ze Stowarzyszeniem Księgowych w Polsce Oddział Okręgowy w Lublinie, będzie prowadziła w terminie zaplanowanym od 22 września do 11 grudnia 2025 r. kurs z rachunkowości, na który skierowano dwóch kontrolerów.

(akta kontroli tom II str. 11-15, 19-24)

6. W okresie objętym kontrolą w LUCS funkcjonował Pion Kontroli Celno-Skarbowej (CZNK), nadzorowany przez Zastępcę Naczelnika. Pion ten był właściwy do realizacji zadań z zakresu kontroli celno-skarbowych, w tym weryfikacji prawidłowości rozliczeń w podatkach dochodowych. W strukturze LUCS nie funkcjonowały odrębne komórki organizacyjne dedykowane wyłącznie do kontroli CIT – zadania w tym zakresie realizowane były przez wydziały i działy

kontroli celno-skarbowej (CKK-1 i CKK-2, a wcześniej CKKZ-1 i CKKZ-2) wchodzące w skład Pionu Kontroli Celno-Skarbowej (CZNK). Wszystkie zmiany organizacyjne miały charakter dostosowawczy i wynikały z zarządzeń Dyrektora IAS, zapewniających spójność struktury LUCS z systemem organizacyjnym Krajowej Administracji Skarbowej.

Z dniem 1 lutego 2023 roku, na mocy zarządzenia nr 4/2023 Dyrektora IAS z dnia 31 stycznia 2023 r. w sprawie nadania Regulaminu Organizacyjnego LUCS, wszedł w życie nowy Regulamin Organizacyjny Urzędu. Powstały dwa piony, w których realizowane były kontrole celno-skarbowe w zakresie podatków – Pion Kontroli Celno-Skarbowej (CZNK) oraz Pion Zwalczania Przestępczości Podatkowej (CZNP). W Pionie Zwalczania Przestępczości Podatkowej (308000-CZNP) utworzono dwa nowe działy: Pierwszy Dział Kontroli Celno-Skarbowej i Postępowania Podatkowego ds. VAT i Akcyzy (308000-CPK-1) oraz Drugi Dział Kontroli Celno-Skarbowej i Postępowania Podatkowego ds. VAT i Akcyzy (308000-CPK-2). W Pionie Kontroli Celno-Skarbowej (CZNK) działał natomiast: Wydział Kontroli Celno-Skarbowej i Postępowania Podatkowego (308000-CKKZ-1) z ośmioma działami: CKK-1 do CKK-8 oraz Wydział Kontroli Celno-Skarbowej w Lublinie (308000-CKKZ-2) z działami CKK-9 i CKK-10.

Z dniem 16 września 2024 r. wszedł w życie Regulamin Organizacyjny LUCS wprowadzony zarządzeniem nr 49/2024 Dyrektora IAS z 2 września 2024 r. W jego wyniku utrzymano funkcjonowanie Pionu Kontroli Celno-Skarbowej (CZNK), w ramach którego działały Pierwszy i Drugi Wydziały Kontroli Celno-Skarbowej i Postępowania Podatkowego (CKK-1 i CKK-2). Każdy z nich obejmował po pięć działów, zlokalizowanych w Białej Podlaskiej, Lublinie i Zamościu. Wydziały te pozostawały w bezpośrednim nadzorze Zastępcy Naczelnika LUCS ds. Pionu Kontroli Celno-Skarbowej.

(akta kontroli tom II str. 19-23)

Liczba kontrolerów realizujących kontrole celno-skarbowe w LUCS zmniejszyła się ze 150 w 2022 r. i 156 w 2023 r. do 143 w 2025 r., tj. o 4,9%. Naczelnik wyjaśnił, że w okresie objętym kontrolą zgłaszał do Dyrektora IAS braki kadrowe w obsadzie stanowisk kontrolerów w Pionie Kontroli Celno-Skarbowej (CZNK), wynikające ze zmian kadrowych, które miały miejsce w ostatnich latach, oraz z perspektywy kolejnych odejść na emeryturę doświadczonych pracowników kontroli. W 2023 r. komórki kontrolne zostały częściowo osłabione w wyniku przeniesienia pracowników z komórek kontroli celno-skarbowych do komórek dochodzeniowo-śledczych i granicznych, jak również przeniesienia pracowników do innych jednostek Krajowej Administracji Skarbowej, w tym do urzędów skarbowych i IAS, a także odejść na emeryturę oraz rozwiązania stosunku pracy i długotrwałych nieobecności (urlopy macierzyńskie, zwolnienia lekarskie). W związku z powyższym, pismem z dnia 2 lutego 2024 r. Naczelnik zwrócił się do Dyrektora IAS z wnioskiem o zmianę stanu etatowego kontrolerów oraz o modyfikację sposobu wyliczania założeń wskaźnika 1.5.6 „Realizacja kontroli podatków – kontrole celno-skarbowe” w Planie Działalności LUCS na rok 2024. W 2022 r. z LUS do LUCS zostało przeniesionych pięciu pracowników na stanowiska kontrolne, a w latach 2023-2025 (I półrocze) - czterech, z tego trzech na stanowiska kontrolne.

Naczelnik wyjaśnił ponadto, że w okresie objętym kontrolą podejmował działania zmierzające do pozyskania pracowników posiadających kwalifikacje

pozwalające na prowadzenie czynności analitycznych, kontroli celno-skarbowych i postępowań podatkowych. W wyniku przeniesienia etatów pracowników z urzędów skarbowych do urzędu celno-skarbowego pozyskano kilku pracowników do Wydziału Analiz Ryzyka (CAR) oraz komórek kontrolnych – głównie z LUS, Pierwszego Urzędu Skarbowego w Lublinie i Urzędu Skarbowego w Zamościu, a także cztery etaty w ramach przeniesień między izbami (trzech pracowników z warszawskich urzędów skarbowych oraz jeden z Małopolskiego Urzędu Celno-Skarbowego w Krakowie). Ponadto przeprowadzono pięć naborów na zastępstwo – trzy osoby po odbyciu okresu próbnego zostały zatrudnione na etatach w komórkach kontroli celno-skarbowych.

W ocenie Naczelnika, w okresie objętym kontrolą, dostęp kontrolerów do baz danych był w Urzędzie wystarczający.

(akta kontroli tom II str. 9, 19-25, 31-34, tom III str. 459-460)

W dniach od 7 maja do 9 czerwca 2025 r. została przeprowadzona w LUCS kontrola przez Dyrektora IAS w zakresie: „Kontrole celno-skarbowe zakończone na podstawie art. 62 ust. 4c ustawy o KAS”, obejmująca okres od 1 stycznia 2022 r. do 31 grudnia 2023 r. Ustalenia kontroli zostały przekazane Naczelnikowi LUCS w wystąpieniu pokontrolnym z 3 października 2025 r.

(akta kontroli tom III str. 3-21)

Stwierdzone
nieprawidłowości

W działalności LUCS w przedstawionym wyżej zakresie stwierdzono następujące nieprawidłowości:

1. Odrzucono 13 podmiotów z analiz centralnych (12 w zakresie optymalizacji podatkowej²⁶, jeden w obszarze cen transferowych²⁷), co do których stwierdzono możliwość wystąpienia nieprawidłowości i/lub uszczuplenia podatku CIT, z powodu: spodziewanych trudności w pozyskaniu materiału dowodowego, wpisania podmiotu na listę sankcyjną Ministra Spraw Wewnętrznych i Administracji (dalej: MSWiA), konieczności podjęcia współpracy międzynarodowej, pomimo że aktywność urzędu celno-skarbowego powinna koncentrować się na ryzykach stanowiących największe zagrożenie dla stabilności wpływów budżetowych.

a) podmiot nr 1²⁸, wskazany w piśmie MF z 13 stycznia 2023 r. jako podmiot powiązany z osobą fizyczną znajdującą się na liście sankcyjnej MSWiA. Zespół ds. opiniowania na posiedzeniu 10 marca 2023 r. nie wskazał spółki do przeprowadzenia kontroli celno-skarbowej, gdyż nie stwierdzono nieprawidłowości w zakresie rozliczeń podatkowych CIT w związku ze złożonymi informacjami o schematach MDR. W analizie podmiotowej z 9 marca 2023 r. obejmującej lata 2018-2022 stwierdzono, że czynności analityczne miały charakter rozpoznawczy, a pogłębiona analiza poprawności wykazywanych przez podatnika przychodów byłaby możliwa do zweryfikowania dopiero w trakcie przeprowadzenia kontroli²⁹. Ze względu na ekonomikę prowadzenia kontroli celno-skarbowej (trudności

²⁶ Podmioty nr 1, nr 20-30 i nr 33.

²⁷ Podmiot nr 4.

²⁸ Nr sprawy [REDAKTOWANE]

²⁹ *Pogłębiona analiza zapłat, ustalenie szczegółowych warunków zawartych umów, weryfikacja prawidłowości rozliczeń podatkowych oraz istniejących niejasności w rozliczeniach pomiędzy podmiotami powiązanymi byłaby możliwa w trakcie kontroli celno-skarbowej – wnioski z analizy str. 6.*

oszacowania ewentualnych ustaleń oraz marży stosowanej przez podmioty do umowy pożyczki nieodbiegającej od warunków rynkowych) oraz wysokie prawdopodobieństwo zakończenia działalności gospodarczej przez podmiot w Polsce zdecydowano o odstąpieniu od kontroli celno-skarbowej w zakresie CIT. Nie przeprowadzono pogłębionej analizy sytuacji finansowej Spółki za 2022 r. (nie upłynął termin przekazania sprawozdania finansowego) oraz nie objęto podmiotu obserwacją.

Naczelnik LUCS wyjaśnił, że wnioski wynikające z analizy zostały przekazane do IAS oraz MF i nie były kwestionowane. Odnośnie do stwierdzenia, że analiza miała charakter rozpoznawczy wskazał, że jest to zapis „techniczny” informujący, że analiza nie stanowi materiału dowodowego, który może być zebrany dopiero w trakcie ewentualnej kontroli celno-skarbowej. Oznacza jedynie, że informacje zawarte w analizie pozyskane są z dostępnych źródeł (tzw. analiza „zza biurka”) i można je zweryfikować w toku ewentualnej kontroli celno-skarbowej. Nie oznacza konieczności jej przeprowadzenia. Taką decyzję podejmują wspólnie członkowie Zespołu. W sprawie podstawy prawnej oraz kryteriów oceny będących podstawą do uznania, że kontrola celno-skarbowa jest niezasadna ze względu na ekonomikę jej prowadzenia wyjaśnił, że zawarte są one w Decyzji w sprawie powołania Zespołu ds. opiniowania. Poza informacją zawartą w załączniku do Protokołu z ww. posiedzeń nie jest sporządzana dodatkowa dokumentacja będąca podstawą do uznania, że kontrola celno-skarbowa nie jest zasadna. Dodatkowo wskazał, że w momencie przeprowadzania analizy podmiot nr 1 znajdował się na liście sankcyjnej MSWiA, dlatego działalność Spółki nie została objęta dalszą obserwacją. Decyzją MSWiA zamrożono wszystkie posiadane przez spółkę środki finansowe i zasoby gospodarcze, w związku z czym ewentualne zobowiązania podatkowe, które mogłyby zostać ustalone w ramach ewentualnej kontroli celno-skarbowej nie przyniosłyby Skarbowi Państwa dodatkowych środków finansowych.

(akta kontroli tom I str. 107-110, 126-120, 163-172_pliki: 101, 265, 269, 288, 355)

NIK zauważa, że zgodnie z uzasadnieniem do projektu ustawy z dnia 13 kwietnia 2022 r. o szczególnych rozwiązaniach w zakresie przeciwdziałania wspieraniu agresji na Ukrainę oraz służących ochronie bezpieczeństwa narodowego³⁰, pojęcie zamrożenia funduszy czy zasobów gospodarczych, to mrożenie majątku polegające na czasowej niemożności dysponowania nim. Proces ten nie może być utożsamiany z wyłączeniem czy przypadkiem mienia. Zdaniem NIK nie powinien także stanowić przeszkody w prowadzeniu kontroli celno-skarbowej, jeśli okoliczności wskazują na zasadność jej podjęcia. Tym bardziej, że podmiot nr 1 znajdował się już na liście sankcyjnej w chwili przekazania go przez MF do dalszej weryfikacji. W przedmiotowej sprawie decyzją MSWiA, przed upływem sześciu miesięcy od daty odrzucenia podmiotu przez Zespół ds. opiniowania, spółka została wykreślona z listy sankcyjnej, o której mowa w art. 2 ust. 1 ustawy o przeciwdziałaniu agresji na Ukrainę. Według danych z portalu KRS Zarząd Spółki podjął działania zmierzające do przywrócenia działalności operacyjnej

³⁰ Dz. U. z 2025 r. poz. 514, dalej: ustawa o przeciwdziałaniu agresji na Ukrainę.

Spółki (sprawozdanie Zarządu za 2022 r.), a spółka za 2022 r. wykazała stratę netto 7812 tys. zł (sprawozdanie finansowe).

(akta kontroli tom I str. 188-189)

- b) podmiot nr 4³¹, wskazany w piśmie MF z 10 sierpnia 2023 r. w zakresie profilu funkcjonalnego „dystrybutor” w obszarze cen transferowych do IAS, a następnie 17 sierpnia 2023 r. do Naczelnika LUCS. Zespół ds. opiniowania podjął decyzję o odstąpieniu od przeprowadzenia kontroli celno-skarbowej wskazując, że podmiot nie jest dystrybutorem o ograniczonych ryzykach, pomimo że nie przeprowadzono pełnej analizy podmiotu. Po wstępnej analizie danych podmiotu uznano, że dalsza analiza jest niezasadna z uwagi na wpisanie Spółki na listę podmiotów, wobec których stosowane są środki ograniczające w związku z przeciwdziałaniem wspierania agresji na Ukrainę. Spółka została wpisana na ww. listę decyzją MSWiA w październiku 2022 r., natomiast analiza dotyczyła lat 2020-2021.

Naczelnik LUCS wyjaśnił, że wpisanie podmiotu nr 4 na listę podmiotów, wobec których stosowane są środki ograniczające w związku z przeciwdziałaniem wspierania agresji na Ukrainę oznaczało, że zamrożono wszystkie środki finansowe i zasoby gospodarcze będące jej własnością lub w jej władaniu. W związku z tym, jakiegokolwiek zobowiązania podatkowe, które mogłyby zostać ustalone w ramach ewentualnej kontroli celno-skarbowej nie przyniosłyby Skarbowi Państwa dodatkowych środków finansowych. Ponadto, w toku analizy ustalono, że działalność spółki została wygaszona, podatnik zaprzestał składania deklaracji dla podatku VAT za okresy od lipca 2022 roku. Argumenty te (przyczyny odstąpienia od kontroli) zostały uznane jako wystarczające przez zlecającą tę analizę Ministerstwo Finansów, które nie kwestionowało wniosków zawartych w karcie analizy podmiotu. W ramach analizy nie badano czy podmiot nr 4 był dystrybutorem o ograniczonych ryzykach. Natomiast w załączniku do protokołu z posiedzenia Zespołu ds. opiniowania z 27 września 2023 r. jako przyczynę odstąpienia zostało wpisane, że podmiot nie jest dystrybutorem o ograniczonych ryzykach, gdyż w tej dacie nie prowadził już żadnej działalności, co również zostało zawarte w załączniku: „podmiot objęty sankcjami zaprzestał działalności”.

(akta kontroli tom I str. 107-110, 126-120, str. 163-172_pliki: 39, 289-292, 356-360)

Zdaniem NIK, samo wpisanie podmiotu na listę sankcyjną MSWiA oraz zakończenie prowadzenia działalności gospodarczej nie powinno stanowić przesłanki do odstąpienia od przeprowadzenia pogłębionej analizy, a także stanowić przeszkody w prowadzeniu kontroli celno-skarbowej, jeśli okoliczności wskazywałyby na zasadność jej podjęcia. Zamrożenie funduszy czy zasobów gospodarczych, to mrożenie majątku polegające na czasowej niemożności dysponowania nim. Ponadto analiza miała dotyczyć 2021 r., w którym podatnik prowadził działalność.

- c) podmioty nr 20-30 i nr 33³², wskazane w piśmie MF z 27 grudnia 2023 r., jako podmioty, które pomimo formalnej rejestracji poza terytorium kraju mogą spełniać przesłanki do objęcia ich nieograniczonym obowiązkiem

³¹ Nr sprawy [REDAKTOWANE].

³² Nr sprawy [REDAKTOWANE].

podatkowym w CIT w Polsce lub objęcia ich ograniczonym obowiązkiem podatkowym w CIT w Polsce jako podmiotów zagranicznych posiadających w Polsce zakład.

Uzasadnieniem odstąpienia od przeprowadzenia kontroli celno-skarbowej wobec podmiotu nr 20 (szacowane uszczuplenie wyniosło 1363,4 tys. zł) była możliwość wystąpienia trudności w zebraniu materiału dowodowego. W decyzji Zespołu ds. opiniowania z 20 marca 2024 r. wskazano na duże prawdopodobieństwo handlu usługami niematerialnymi.

Podmioty nr 21-27 i nr 29-30 i nr 33 - nie zostały wytypowane do przeprowadzenia kontroli celno-skarbowej. W uzasadnieniu decyzji Zespołu z 20 marca 2024 r. wskazano, że potencjalny efekt podatkowy za 2021 rok byłby niewspółmierny do wysokości angażowanych środków i czasu trwania kontroli, a w przypadku podmiotów nr 21-24 występuje także zagrożenie przedawnieniem ewentualnego zobowiązania za 2020 rok, z uwagi na długość trwania kontroli celno-skarbowej. Potencjalne uszczuplenie za lata 2020-2021 ogółem wyniosło 3274,8 tys. zł.

Podmiot nr 28 decyzją Zespołu zakwalifikowano do dalszej analizy i ostatecznie odstąpiono od wszczęcia kontroli. Szacowane uszczuplenie wyniosło 789,2 tys. zł, a w analizie stwierdzono, że istnieje duże prawdopodobieństwo, że cała działalność spółki jest realizowana na terenie kraju.

Naczelnik LUCS wyjaśnił, że decyzją Zespołu stwierdzono, że kontrole w analizowanych spółkach (nr 21-27, nr 29-30 i nr 33) będą długotrwale, wymagające współpracy międzynarodowej i istnieje ryzyko przedawnienia roku 2020. W związku z powyższym, biorąc pod uwagę jedynie rok 2021, szacowane uszczuplenia były odpowiednio niższe. Ponadto członkowie Zespołu wskazali, iż w przypadku analizowanych spółek istnieje wysokie ryzyko wystąpienia trudności w zebraniu materiału dowodowego oraz ustaleniu rezydencji podmiotów w Polsce. Podmiot nr 28 został ponownie przedstawiony na posiedzeniu Zespołu 10 kwietnia 2024 r. i ostatecznie odstąpiono od wszczęcia kontroli celno-skarbowej, z uwagi na wysokie ryzyko, niepozyskania dowodów pozwalających na przeniesienie rezydencji podmiotu do Polski. Wnioski wynikające z ww. analiz zostały przekazane do MF i nie były kwestionowane. Odnośnie do odrzucenia przez Zespół ds. opiniowania spółek wskazanych na listach typowań przekazanych przez MF z uwagi na istnienie wysokiego ryzyka wystąpienia trudności w zebraniu materiału dowodowego wskazał, że trudności w pozyskaniu materiału dowodowego mogły stanowić czynnik wpływający na ocenę zasadności wszczęcia kontroli, w szczególności w odniesieniu do podmiotów, w przypadku których już na etapie analitycznym istniało wysokie ryzyko braku możliwości zgromadzenia wystarczających dowodów. Członkowie Zespołu kierowali się w tym zakresie oceną efektywności przyszłych działań kontrolnych oraz wieloletnim doświadczeniem zawodowym w prowadzeniu postępowań kontrolnych. Zasadniczym celem kontroli celno-skarbowej jest jej skuteczne przeprowadzenie, rozumiane jako zgromadzenie materiału dowodowego stanowiącego spójną i logiczną całość, umożliwiającą wydanie prawidłowego rozstrzygnięcia. W sytuacjach, gdy na etapie weryfikacji analitycznej stwierdzano znaczne ryzyko braku możliwości uzyskania kluczowych dowodów (np. w przypadku podmiotów zagranicznych, w tym spółek czeskich), Zespół podejmował decyzję o odstąpieniu od wszczęcia kontroli,

kierując się zasadą racjonalnego gospodarowania zasobami i dążeniem do maksymalizacji skuteczności działań.

(akta kontroli tom I str. 107-110, 126-120, str. 162-173_pliki: 98-100, 264, 268, 315-316, 383-384)

NIK zauważa, że działalność organów celno-skarbowych powinna być nakierowana na realizację działań o wysokim stopniu trudności i złożoności. Do takich zaliczają się sprawy z obszarów optymalizacji podatkowej czy cen transferowych. Podkreślenia wymaga fakt, że w okresie objętym kontrolą w LUCS, na podstawie list typowań brutto MF i IAS czy analiz własnych, nie wytypowano w zakresie optymalizacji podatkowej żadnych podmiotów. Mając na uwadze szeroki katalog uprawnień organów celno-skarbowych, wynikających z ustawy o KAS, zdaniem NIK to właśnie one są odpowiednie do prowadzenia kontroli wymagających współpracy międzynarodowej czy skutecznego pozyskania materiału dowodowego, także z innych źródeł, przy braku dobrej współpracy ze strony podatnika. Ponadto uzasadnienie niepodjęcia kontroli celno-skarbowej w 2024 r. w zakresie CIT za 2020 r., z uwagi na możliwość przedawnienia podatku wydaje się bezzasadne. Zgodnie z art. 70 § 1 ustawy z 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa³³ zobowiązanie podatkowe przedawnia się z upływem 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku. W zakresie CIT za 2020 r. zobowiązanie podatkowe przedawnia się z końcem 2026 r. Naczelnik LUCS otrzymał informację z MF w grudniu 2023 r., tj. trzy lata przed datą przedawnienia podatku. Średni czas kontroli w zakresie CIT w latach 2023-2025 (I półrocze) wyniósł ok. 210 dni.

2. Wykonywano we własnym zakresie analizy oraz typowano do kontroli celno-skarbowej podmioty w sprawach prostych, nieskomplikowanych, możliwych do załatwienia w trybie czynności sprawdzających lub kontroli podatkowej przez właściwy US, dotyczących przekroczenia przez podatnika limitu przychodu uprawniającego do stosowania stawki 9%, co nie odpowiadało roli urzędów celno-skarbowych, wynikającej z ustawy o KAS i Rekomendacji z 2020 r. i 2024 r., według których aktywność kontroli celno-skarbowej powinna w szczególności koncentrować się na ryzykach stanowiących największe zagrożenie dla stabilności wpływów budżetowych.

Na 239 podmiotów wytypowanych w wyniku analiz własnych do kontroli celno-skarbowej w zakresie CIT, 150 (63%) stanowiły podmioty, co do których istniało uzasadnione podejrzenie, że przekroczyły kwoty przychodu uprawniające do stosowania obniżonej stawki CIT 9% zamiast 19%. Skutkiem powyższego było przeprowadzenie w okresie objętym kontrolą ww. temacie 118 na 255 (46%) kontroli celno-skarbowych ogółem, z których 70 trwało poniżej trzech miesięcy. Badanie 10 kontroli w zakresie przestrzegania przepisów prawa podatkowego w podatku dochodowym od osób prawnych, dotyczących stosowania przez podatnika CIT obniżonej stawki 9% wykazało, że w przypadku ośmiu (80%) podatnicy w terminie od dwóch do 14 dni, w trybie art. 62 ust. 4 ustawy o KAS, złożyli korekty deklaracji. Sześć korekt zostało przez Naczelnika LUCS uwzględnionych i kontrole zakończono doręczeniem kontrolowanemu zawiadomienia o uwzględnieniu korekty deklaracji (art. 62 ust. 4 c ustawy o KAS). Kontrola nr:

³³ Dz. U. z 2025 r. poz. 111 ze zm., dalej: Ordynacja podatkowa.

- ██████████ – została wszczęta 17 maja 2023 r. w siedzibie spółki. Czynności kontrolne prowadzono m.in. w siedzibie spółki oraz w biurze rachunkowym, znajdujących się w województwie dolnośląskim. Właściwym organem podatkowym dla podatnika był Naczelnik Pierwszego Urzędu Skarbowego we Wrocławiu. Podatnik korektę zeznania CIT-8 złożył 19 maja 2023 r. Przychód, koszty uzyskania oraz podstawa opodatkowania wynikające z korekty deklaracji były tożsame z zadeklarowanymi w CIT-8 sprzed wszczęcia kontroli. Kontrolą objęto: zeznania CIT-8, deklaracje VAT-7, sprawozdanie finansowe, zapisy w JPK_KR, zestawienia sporządzone przez spółkę. Nie ustalono innych istotnych nieprawidłowości, poza zastosowaniem nieprawidłowej stawki podatku. Sporządzono protokół kontroli dokumentów i ewidencji. W protokole brak było wzmianki dotyczącej objęcia badaniem dokumentów źródłowych. Kontrolę zakończono 15 czerwca 2023 r. Ustalenia kontroli wyniosły 236,4 tys. zł. Podatnik uiścił zaległość wraz z należnymi odsetkami w łącznej kwocie 313,3 tys. zł;
- ██████████ – została wszczęta 24 kwietnia 2024 r. w siedzibie spółki w województwie mazowieckim. Właściwym organem podatkowym dla podatnika był Naczelnik Drugiego Mazowieckiego Urzędu Skarbowego w Warszawie. Podatnik korektę zeznania CIT-8 złożył 7 maja 2024 r., w której przychód, koszty uzyskania oraz podstawa opodatkowania spółki różniły się od zadeklarowanych w pierwotnej deklaracji. Podstawa opodatkowania zmniejszyła się o 2,9 mln zł, przy czym przychód zwiększono o 1 mln zł, a koszty uzyskania przychodów o 3,9 mln zł. Pomimo zastosowania stawki 19% podatek CIT był niższy o 188 tys. zł. Wyjaśniono, że pierwotne zeznanie zostało sporządzone w oparciu o niekompletną dokumentację, co wymagało złożenia korekty. Kontrolą objęto: zeznania CIT-8, deklaracje VAT-7, księgi podatkowe, dokumenty źródłowe. Nie ustalono innych istotnych nieprawidłowości, poza zastosowaniem nieprawidłowej stawki podatku. Sporządzono protokół kontroli dokumentów i ewidencji, w którym stwierdzono, że spółka w korekcie zeznania wykazała dane zgodne z okazanymi dowodami źródłowymi i prowadzoną ewidencją księgową. Kontrolę zakończono 24 października 2024 r. Ustalenia kontroli wyniosły (-) 188 tys. zł;
- ██████████ – została wszczęta 28 lutego 2023 r. w siedzibie spółki. Czynności kontrolne prowadzono m.in. w siedzibie spółki oraz w Biurze Biegłych Rewidentów, znajdujących się w województwie wielkopolskim. Właściwym organem podatkowym dla podatnika był Naczelnik Urzędu Skarbowego w Złotowie. Podatnik korektę zeznania CIT-8 złożył 6 marca 2023 r. Przychód, koszty uzyskania oraz podstawa opodatkowania wynikające z korekty deklaracji były tożsame z zadeklarowanymi w CIT-8 sprzed wszczęcia kontroli. Kontrolą objęto: zeznania CIT-8, deklaracje VAT-7, sprawozdanie finansowe, zapisy w JPK_KR. Nie ustalono innych istotnych nieprawidłowości, poza zastosowaniem nieprawidłowej stawki podatku. Sporządzono protokół kontroli dokumentów i ewidencji. W protokole brak wzmianki dotyczącej objęcia badaniem dokumentów źródłowych. Kontrolę zakończono 22 marca 2023 r. Ustalenia kontroli wyniosły 133,2 tys. zł. Podatnik uiścił zaległość wraz z należnymi odsetkami w łącznej kwocie 171,5 tys. zł;

- ██████████ – została wszczęta 7 maja 2024 r. w siedzibie spółki w województwie pomorskim. Właściwym organem podatkowym dla podatnika był Naczelnik Pierwszego Urzędu Skarbowego w Gdyni. Podatnik korektę zeznania CIT-8 złożył 12 maja 2024 r. Przychód, koszty uzyskania oraz podstawa opodatkowania wynikające z korekty deklaracji były tożsame z zadeklarowanymi w CIT-8 sprzed wszczęcia kontroli. Badaniem nie objęto dokumentów źródłowych. Nie ustalono innych istotnych nieprawidłowości, poza zastosowaniem nieprawidłowej stawki podatku. Zamiast protokołu kontroli dokumentów i ewidencji sporządzono analizę materiału dowodowego zgromadzonego w trakcie kontroli, z którego wynika, że badaniem objęto zeznania CIT-8 i deklaracje VAT-7. Kontrolę zakończono 20 maja 2024 r. Ustalenia kontroli wyniosły 122,6 tys. zł. Podatnik uiszczył zaległość wraz z należnymi odsetkami w łącznej kwocie 124,6 tys. zł;
- ██████████ – została wszczęta 10 maja 2024 r. w siedzibie spółki w województwie śląskim. Właściwym organem podatkowym dla podatnika był Naczelnik Drugiego Urzędu Skarbowego w Gliwicach. Podatnik korektę zeznania CIT-8 złożył 13 maja 2024 r. Badaniem nie objęto dokumentów źródłowych. Nie ustalono innych istotnych nieprawidłowości, poza zastosowaniem nieprawidłowej stawki podatku. Zamiast protokołu kontroli dokumentów i ewidencji sporządzono adnotację, z której wynika, że badaniem objęto zeznanie CIT-8 i deklaracje VAT-7. Kontrolę zakończono 23 maja 2024 r. Ustalenia kontroli wyniosły 186,2 tys. zł. Podatnik uiszczył zaległość;
- ██████████ – została wszczęta 14 czerwca 2023 r. za pośrednictwem operatora pocztowego. Właściwym organem podatkowym dla podatnika był Naczelnik Urzędu Skarbowego w Obornikach. Podatnik korektę zeznania CIT-8 złożył 13 lipca 2023 r. Badaniem nie objęto dokumentów źródłowych. Nie ustalono innych istotnych nieprawidłowości, poza zastosowaniem nieprawidłowej stawki podatku. Zamiast protokołu kontroli dokumentów i ewidencji sporządzono notatkę, w której nie zawarto informacji o badaniu dokumentów, stwierdzono, że spółka nie spełnia statusu małego podatnika. Kontrolę zakończono 13 lipca 2023 r. Ustalenia kontroli wyniosły 125,8 tys. zł. Podatnik nie uiszczył zaległości.

(akta kontroli tom I str. 14-15, str. 163-172_plik:50, str.186)

Art. 33 ust. 1 ustawy o KAS określa katalog zadań naczelnika urzędu celno-skarbowego, którego istotą funkcjonowania, zgodnie z uzasadnieniem do ustawy, miało być wykrywanie i zwalczanie nieprawidłowości na wielką skalę, w sytuacjach, gdy rozmiary, złożoność i stopień oddziaływania występujących uchybień w sposób istotny wpływają na system bezpieczeństwa finansowego państwa. Przekazane przez MF Rekomendacje z 2020 r. i 2024 r. wskazują, że aktywność kontroli celno-skarbowej powinna w szczególności koncentrować się na ryzykach stanowiących największe zagrożenie dla stabilności wpływów budżetowych. Ponadto MF 10 maja 2024 r. zwróciło się do naczelników urzędów celno-skarbowych o zaniechanie wprowadzania do systemu KARTA2 zainteresowania dotyczącego przekroczenia kwoty przychodu uprawniającej do stosowania stawki 9% w CIT, w sytuacji gdy nie są znane inne ryzyka w tym zakresie oraz innych, które nie wymagają podjęcia kontroli celno-skarbowej (wynikają z prostych błędów formalnych, mogące zostać wyjaśnione w toku czynności sprawdzających). Mając na uwadze art. 15 § 1 Ordynacji podatkowej,

zgodnie z którym organy podatkowe przestrzegają z urzędu swojej właściwości rzeczowej i miejscowej, wyniki analizy w pierwszej kolejności powinny zostać przekazane do właściwych dla podatników urzędów skarbowych w celu przeprowadzenia czynności sprawdzających. Zgodnie z art. 272 pkt 2 i 3 organy podatkowe pierwszej instancji, dokonują czynności sprawdzających, mających na celu stwierdzenie formalnej poprawności deklaracji oraz ustalenie stanu faktycznego w zakresie niezbędnym do stwierdzenia zgodności z przedstawionymi dokumentami. Art. 61 ustawy o KAS wprowadził uprawnienia naczelnika urzędu celno-skarbowego do wykonywania kontroli celno-skarbowej na całym terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, jednak zgodnie z uzasadnieniem do ustawy rozwiązanie to miało mieć bezpośredni wpływ na usprawnienie oraz przyspieszenie prowadzonej kontroli. Wyeliminowanie problemów związanych z ustalaniem organu właściwego do przeprowadzania kontroli, a także utrudnianiem prowadzenia kontroli poprzez zmianę siedziby, miejsca zamieszkania lub miejsca prowadzenia działalności gospodarczej.

Naczelnik LUCS wyjaśnił, że w ramach kontroli dotyczących preferencyjnej stawki 9%, co do zasady nie stwierdzono innych istotnych nieprawidłowości w rozliczeniach CIT. W wyniku analiz prowadzonych w tym obszarze oszacowano potencjalne uszczuplenia na kwotę 12 662,6 tys. zł, natomiast ustalenia w zakończonych kontrolach wyniosły 10 242,2 tys. zł (80%). Typowanie podmiotów do kontroli celno-skarbowych w zakresie prawidłowości stosowania stawki 9% CIT opierało się na analizie danych z deklaracji CIT-8 oraz plików JPK, mającej na celu identyfikację podmiotów mogących przekroczyć limit przychodów uprawniający do stosowania obniżonej stawki podatku. Każde wszczęcie kontroli poprzedzono odnotowaniem zainteresowania w systemie KARTA2. Wyniki analiz nie były przekazywane do urzędów skarbowych, gdyż prowadzenie kontroli celno-skarbowej przez UCS wyklucza równoczesne prowadzenie kontroli podatkowych przez US w tym samym zakresie.

W zakresie prowadzenia ww. kontroli celno-skarbowych poza terytorium województwa lubelskiego, z pominięciem organów podatkowych właściwych dla podatnika, Zastępca Naczelnika LUCS wyjaśniła, że zgodnie z art. 61 ustawy o KAS, naczelnik urzędu celno-skarbowego może wykonywać kontrolę celno-skarbową na całym terytorium Rzeczypospolitej Polskiej. Odnośnie do kontroli nr [REDAKTOWANO] i nr [REDAKTOWANO] wskazała, że stwierdzenie zawarte w protokole kontroli dokumentów i ewidencji: „zapisy w księgach rachunkowych”, należy rozumieć jako obejmujące również weryfikację dokumentów źródłowych, na podstawie których dokonano tych zapisów. Czynności kontrolne były prowadzone także w biurze rachunkowym/biegłych rewidentów, w obecności osób odpowiedzialnych za prowadzenie ksiąg. W trakcie czynności udzielały one wyjaśnień oraz przedstawiały żądane dokumenty. W przypadku kontroli o numerach: [REDAKTOWANO]

[REDAKTOWANO] nie wyjaśniła, dlaczego badaniem nie objęto dokumentów źródłowych. Wskazała, że spółki w terminie 14 dni od dnia doręczenia upoważnienia do przeprowadzenia kontroli skorzystały z uprawnienia do skorygowania deklaracji w zakresie objętym kontrolą, a korekta deklaracji dotyczyła zastosowania właściwej stawki opodatkowania. Poinformowała, że pracownikom zostanie przypomniana treść art. 81 ust. 1 pkt 6 ustawy o KAS, zgodnie z którym czynności mające znaczenie dla sprawy wymagają sporządzenia protokołu, który stanowi

integralną część akt sprawy. Zostanie wskazane, że prawidłowe dokumentowanie czynności kontrolnych stanowi podstawowy element zapewnienia kompletności materiału dowodowego. Sporządzanie adnotacji będzie dopuszczalne jedynie w sytuacjach, gdy przepisy nie przewidują obowiązku sporządzenia protokołu.

(akta kontroli tom I str. 149-157)

3. Nie prowadzono własnych analiz, mających na celu wytypowanie podmiotów do weryfikacji w toku kontroli celno-skarbowej w zakresie: optymalizacji podatkowej, zasadności ponoszonych strat oraz rentowności podmiotów.

Art. 33 ust.1 pkt 14 ustawy o KAS nakłada na naczelnika urzędu celno-skarbowego obowiązek prowadzenia działalności analitycznej, prognostycznej i badawczej oraz analizy ryzyka dotyczącej zjawisk występujących w obszarze jego właściwości. Zgodnie z *Polityką zarządzania procesem analitycznym w Krajowej Administracji Skarbowej* dalej: (PZPA) sporządzoną przez MF w kwietniu 2019 r. m.in. komórki analityczne urzędu celno-skarbowego tworzą funkcjonujący na poziomie województwa regionalny zespół analityczny. W załączniku nr 1 do PZPA – *Systematyka ryzyk błędów*, w grupie obszarów ryzyka CIT wymieniono: wykazywanie podstawy opodatkowania w nieprawidłowej wysokości, nieprawidłowe odliczenia od dochodu, nieprawidłowe odliczenia od podatku, nieuprawnione lub nieprawidłowe korzystanie ze zwolnień przedmiotowych, nieuprawnione lub nieprawidłowe korzystanie ze zwolnień podmiotowych, zawyżanie kosztów uzyskania przychodów, zaniżanie kosztów uzyskania przychodów. Ryzyka te są ściśle powiązane ze stosowaniem przez podatników optymalizacji podatkowej, ponoszeniem straty, niską rentownością. Mając na uwadze Rekomendacje MF z 2020 r. i 2024 r., które wskazują, że aktywność kontroli celno-skarbowej powinna w szczególności koncentrować się na ryzykach stanowiących największe zagrożenie dla stabilności wpływów budżetowych za nierzetelne należy uznać niewykonywanie analiz w zakresie optymalizacji podatkowej, zasadności ponoszonych strat oraz rentowności podmiotów.

Naczelnik LUCS wyjaśnił, że w latach 2022–2025 (I półrocze) w LUCS przeprowadzono analizy w zakresie szeroko rozumianej rentowności podmiotów gospodarczych. Wyniki tych analiz zostały udokumentowane w dwóch raportach, stanowiły element realizacji zadań analitycznych LUCS i były uwzględniane przy typowaniu podmiotów do kontroli celno-skarbowych. Nie wskazał natomiast przyczyny nieprzeprowadzenia analiz własnych, w celu wytypowania podmiotów do weryfikacji w toku kontroli celno-skarbowej dotyczących optymalizacji podatkowej oraz zasadności ponoszonych strat.

(akta kontroli tom I str. 18-21, 121-125, 131-139)

NIK zauważa, że wymienione przez Naczelnika LUCS dwa raporty dotyczyły przede wszystkim zidentyfikowania ryzyka zaniżania dochodów przez podmioty „kluczowe” pod kątem cen transferowych. W wyniku tych analiz do kontroli celno-skarbowej wytypowano łącznie trzy podmioty.

(akta kontroli tom I str. 163-172_pliki: 189, 199-200)

4. Nieterminowo przekazywano zawiadomienia o przyjęciu lub odrzuceniu wniosku Naczelnika LUS o przeprowadzenie kontroli celno-skarbowej. Zgodnie z Rekomendacjami z 2020 r. (rozdział III, pkt 4) naczelnik UCS zasadniczo niezwłocznie, nie później niż w terminie trzech dni roboczych, a w przypadku

spraw złożonych o znacznym stopniu skomplikowania w terminie pięciu dni roboczych od złożenia wniosku, informuje naczelnika US i dyrektora IAS o jego przyjęciu albo odrzuceniu, wskazując jednocześnie przyczyny odrzucenia. Natomiast zgodnie z Rekomendacjami z 2024 r., przekazanymi 17 grudnia 2024 r., naczelnik UCS informuje właściwego naczelnika US i dyrektora IAS o sposobie załatwienia wniosku (jeżeli nie dotyczy zwrotu VAT) w terminie: siedmiu dni roboczych od daty wpływu wniosku – w przypadku wniosków dotyczących nadpłat, a 20 dni roboczych od daty wpływu wniosku – w przypadku wniosków w pozostałym zakresie. Na podstawie 20 objętych próbą wniosków ustalono, że w przypadku 14 (70%) zawiadomienie zostało przekazane po terminie:

a) w przypadku odmowy przyjęcia do realizacji nw. wniosków zawiadomienia zostały przekazane:

- wniosek nr [REDAKTOWANE] z 22 maja 2023 r. (data wpływu 24 maja 2023 r.) w terminie 14 dni roboczych – zawiadomienie przekazano 14 czerwca 2023 r.;
- wniosek nr [REDAKTOWANE] z 22 maja 2023 r. w terminie 32 roboczych dni – zawiadomienie przekazano 6 lipca 2023 r.; 15 czerwca 2023 r., tj. po upływie 17 dni roboczych o daty wpływu wniosku zawiadomiono Naczelnika LUS, że czynności analityczne nie zostały zakończone;
- wniosek nr [REDAKTOWANE] z 28 lipca 2023 r. w terminie 14 dni roboczych – zawiadomienie przekazano 18 sierpnia 2023 r.;
- wniosek nr [REDAKTOWANE] marca 2024 r. w terminie 24 dni roboczych – zawiadomienie przekazano 8 kwietnia 2024 r.; 25 marca 2024 r., tj. po upływie 15 dni roboczych o daty wpływu wniosku zawiadomiono Naczelnika LUS, że czynności analityczne nie zostały zakończone;
- wniosek nr [REDAKTOWANE] z 13 marca 2024 r. w terminie 17 dni roboczych – zawiadomienie przekazano 8 kwietnia 2024 r.; 5 kwietnia 2024 r., tj. po upływie 17 dni roboczych o daty wpływu wniosku zawiadomiono Naczelnika LUS, że czynności analityczne nie zostały zakończone;
- wniosek nr [REDAKTOWANE] z 15 marca 2024 r. w terminie 15 dni roboczych – zawiadomienie przekazano 8 kwietnia 2024 r.;
- wniosek [REDAKTOWANE] z 15 marca 2024 r. w terminie 15 dni roboczych – zawiadomienie przekazano 8 kwietnia 2024 r.;
- wniosek (bez numeru) z 25 października 2024 r. (E.K.) w terminie 10 dni roboczych – zawiadomienie przekazano 12 listopada 2024 r.
- wniosek nr [REDAKTOWANE] z 3 lutego 2025 r. w terminie 61 dni roboczych – zawiadomienie przekazano 30 kwietnia 2025 r.; 3 marca 2025 r., tj. po upływie 20 dni roboczych o daty wpływu wniosku zawiadomiono Naczelnika LUS, że czynności analityczne nie zostały zakończone;

b) w przypadku przyjęcia do realizacji nw. wniosków zawiadomienia zostały przekazane:

- wniosek nr [REDAKTOWANE] z 11 października 2023 r. w terminie 14 dni roboczych – zawiadomienie przekazano 31 października 2023 r.;
- wniosek nr [REDAKTOWANE] z 27 lutego 2024 r. w terminie 8 dni roboczych – zawiadomienie przekazano 8 marca 2024 r.;

- wniosek nr [REDAKTOWANO] z 22 marca 2024 r. w terminie 13 dni roboczych – zawiadomienie przekazano 11 kwietnia 2024 r.;
- wniosek nr [REDAKTOWANO] z 26 lipca 2024 r. w terminie dni 29 roboczych – zawiadomienie przekazano 6 września 2024 r.; 19 sierpnia 2024 r., tj. po upływie 15 dni roboczych o dacie wpływu wniosku zawiadomiono Naczelnika LUS, że czynności analityczne nie zostały zakończone;
- wniosek nr [REDAKTOWANO] z 3 grudnia 2024 r. w terminie 101 dni roboczych – zawiadomienie przekazano 30 kwietnia 2025 r.; 20 grudnia 2024 r., tj. po upływie 13 dni roboczych o dacie wpływu wniosku zawiadomiono Naczelnika LUS, że czynności analityczne nie zostały zakończone.

Naczelnik LUCS wyjaśnił, że informacje o wynikach weryfikacji wniosków o przeprowadzenie kontroli celno-skarbowych były przekazywane do Naczelnika LUS oraz Dyrektora IAS w terminach określonych w rozdziale III „Doraźne wnioski o przeprowadzenie kontroli celno-skarbowej”, pkt 6 Rekomendacji – odpowiednio w terminach siedem i 15 dni – przyjętymi w ramach współpracy pomiędzy LUCS, IAS oraz urzędami skarbowymi. Ewentualne rozbieżności w datach wynikały z faktu, że jako daty odpowiedzi wykazywano daty wysyłki ostatecznych pism. W przypadkach wymagających dłuższego postępowania informacje o potrzebie przedłużenia terminu rozpatrzenia wniosku były przekazywane w terminach określonych w Rekomendacjach, z zachowaniem zasad terminowości i bieżącej komunikacji z wnioskodawcą

(akta kontroli tom I str. 121-125, 131-139, 182-184, str. 163-172_pliki: 214-260, str. 173-174_pliki: 7-45)

NIK zauważa, że określone w Rekomendacjach z 2020 r. terminy (rozdział III „Doraźne wnioski o przeprowadzenie kontroli celno-skarbowej”, pkt 6) dotyczyły przekazania informacji o sposobie załatwienia wniosków dotyczących zwrotu podatku VAT, nadpłat i pozostałych. Natomiast termin dotyczący przekazania US i IAS informacji dotyczącej przyjęcia albo odrzucenia wniosku, ze wskazaniem jednocześnie przyczyny odrzucenia został wskazany w pkt 4 rozdziału III. W Rekomendacjach z 2024 r. zniesiono obowiązek zawiadamiania o przyjęciu lub odrzuceniu wniosku. W przedmiotowej sprawie po 17 grudnia 2024 r. wpłynął jeden wniosek (nr [REDAKTOWANO] z 3 lutego 2025 r.), w przypadku, którego zawiadomienie przekazano w terminie 61 dni roboczych od daty jego wpływu.

5. Wszczęto i prowadzono pod nr [REDAKTOWANO] kontrolę celno-skarbową w sprawie, w której wystarczające było przeprowadzenie czynności sprawdzających przez wyspecjalizowany urząd skarbowy. LUCS wszczął kontrolę celno-skarbową 11 września 2024 r. w zakresie prawidłowości rozliczeń podatku WHT za okres od 1 kwietnia 2023 r. do 30 marca 2024 r., w sytuacji niezłożenia deklaracji CIT-10Z przez Spółkę w terminie trzech miesięcy od zakończenia roku podatkowego, tj. do 30 czerwca 2024 r., przy jednoczesnym dokonywaniu w trakcie 2023 r. wpłat zryczałtowanego podatku od osób prawnych przez Spółkę i złożenia informacji IFT-2R. Spółka złożyła brakującą deklarację CIT-10Z za ww. okres oraz wpłaciła należny podatek wraz z odsetkami w terminie 14 dni od wszczęcia kontroli celno-skarbowej, tj. 17 września 2024 r. Uszczuplenie stwierdzone w wyniku kontroli celno-skarbowej wyniosło 9921,6 tys. zł, co

stanowiło kwotę podatku należnego wynikającego z deklaracji CIT-10Z. W toku kontroli prowadzonej przez LUCS do 15 maja 2025 r. zbadano certyfikaty rezydencji wydane podatnikom WHT, potwierdzenia wypłat odsetek i opłat licencyjnych oraz pliki JPK, nie stwierdzając innych nieprawidłowości.

Urząd wobec ww. Spółki wszczął tego samego dnia również kontrole w podatku WHT za wcześniejsze okresy tj. 01.04.2021-31.03.2022 oraz 01.04.2022-31.03.2023, w wyniku których kontrolowana Spółka złożyła korekty deklaracji CIT-10Z za ww. okresy i dokonała wpłat zryczałtowanego podatku dochodowego od osób prawnych.

Naczelnik wyjaśnił, że w przedmiotowej sprawie podmiot złożył pismo, które miało stanowić czynny żal o ujawnieniu nieprawidłowości w rozliczeniach w zakresie WHT. W piśmie wskazano nazwiska wielu osób (cały zarząd), ale ostatecznie podpisane zostało tylko przez jedną osobę (prawdopodobnie pracownika działu księgowości). Przedmiotowe pismo stanowiło wstępny etap do przeprowadzenia analizy, zwłaszcza że „czynny żal” był datowany na grudzień 2023 r., a wpłynął do urzędu dopiero we wrześniu 2024 r. Po przeprowadzeniu analizy ustalono, że podmiot nie dokonał rozliczeń w przedmiotowym zakresie. Ze względu na powyższe (tj. ww. pismo Spółki, brak rozliczeń w przedmiotowym zakresie) oraz własną analizę, zasadnym było podjęcie czynności w sposób sformalizowany, tj. wszczęcie kontroli celno-skarbowej. W toku kontroli stwierdzono, że podmiot zaniedbywał rozliczenia od co najmniej trzech lat. Naczelnik wyjaśnił również, że podmiot złożył korekty deklaracji w trybie art. 62 ust. 4 ustawy KAS, to jednak nie była przygotowana kompletna dokumentacja, z której by te rozliczenia jasno wynikały. Sprawa zatem wymagała gromadzenia materiału dowodowego, który następnie podlegał weryfikacji. Podkreślenia wymaga fakt, że w momencie, gdy organ KAS podjął sformalizowane czynności (tj. wszedł w tryb określonej, przewidzianej prawem procedury), wówczas podatnik podjął czynności zmierzające do prawidłowego rozliczenia w zakresie WHT.

NIK wskazuje, że w świetle przepisów ustawy o KAS oraz rekomendacji MF, nie znajduje żadnego uzasadnienia wszczynanie przez organ kontroli celno-skarbowej ukierunkowanej wyłącznie na wyegzekwowanie od podatnika brakującej deklaracji podatkowej. W takich przypadkach właściwym trybem są czynności sprawdzające prowadzone przez naczelnika urzędu skarbowego. NIK w pełni podziela analogiczne stanowisko w tym względzie wyrażone w wystąpieniu pokontrolnym³⁴ Dyrektora IAS z 3 października 2025 r. sporządzonym po kontroli przeprowadzonej w LUCS w dniach od 7 maja do 9 czerwca 2025 r.

(akta kontroli tom III str. 35-39, 44-57, 521-627, tom III str. 3-21)

6. Wszczęto osiem kontroli celno-skarbowych wobec pięciu podatników, którzy wybrali formę opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek w formie tzw. CITu estońskiego, w związku z dokonanymi wypłatami dywidend na rzecz wspólników, w sytuacji gdy wystarczającym trybem postępowania w tych sprawach były czynności sprawdzające bądź kontrola podatkowa.

³⁴ Nr [REDACTED]

Wszczęto i prowadzono niżej wymienione kontrole celno-skarbowe, w zakresie prawidłowości opodatkowania zryczałtowanym podatkiem od dochodów spółek (CIT estoński), w sytuacji, gdy ze sporządzonych przed wszczęciem kontroli analiz wynikało, iż spółki wypłaciły wspólnikom dywidendy na podstawie podjętych uchwał lub bez zgłoszenia takiej uchwały w KRS:

- nr [REDAKTOWANE] oraz [REDAKTOWANE] – kontrola za 2022 r. i 2023 r.,
- r [REDAKTOWANE] oraz [REDAKTOWANE] – kontrola za 2022 i 2023 r.,
- nr [REDAKTOWANE] – kontrola za 2022 r.,
- nr [REDAKTOWANE] oraz [REDAKTOWANE] – kontrola za 2022 i 2023 r.,
- nr [REDAKTOWANE] – kontrola za 2023 r.

W wyniku wszczęcia ww. kontroli celno-skarbowych podatnicy złożyli korekty CIT-8E i wpłacili wynikający z nich ryczałt, a w przypadku kontroli nr [REDAKTOWANE] [REDAKTOWANE] Spółka złożyła zeznanie CIT-8, ze względu na utratę prawa do opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek. Łączna kwota stwierdzonych uszczupień w ww. kontrolach wyniosła 2675,2 tys. zł.

Naczelnik wyjaśnił, że typowanie kolejnych podmiotów do kontroli celno-skarbowej nastąpiło w wyniku analizy form opodatkowania spółek kapitałowych, które osobowo były powiązane ze wspólnikami jednej ze spółek. Firmę do kontroli celno-skarbowej wytypował Wydział Analizy Ryzyka i Wymiany Informacji Międzynarodowej (CAR) LUCS. Po ustaleniu spółek powiązanych sprawdzono ich formę opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych. W przypadku ustalenia, że spółka wybrała opodatkowanie podatkiem dochodowym od osób prawnych opłacanym w formie ryczałtu od dochodów spółek (CIT estoński), dokonano sprawdzenia w dokumentach finansowych złożonych do KRS, czy były podejmowane uchwały o podziale zysku w postaci wypłaty dywidendy lub pokrycia strat z lat ubiegłych. W wyniku powyższego ustalono, że podmiotami spełniającymi ww. warunki i zobowiązanymi na podstawie podjętych uchwał do wypłat dywidendy w znacznej kwocie w 2023 r. były dwie spółki. W odniesieniu do pozostałych dwóch spółek objętych badaniem, Naczelnik wyjaśnił, że kontrole zostały podjęte w wyniku wytypowania przez właściwą komórkę w LUCS i zatwierdzenia przez Zespół ds. opiniowania wniosków o przeprowadzenie kontroli celno-skarbowej oraz typowania podmiotów do kontroli celno-skarbowej. Ponadto w przypadku jednej ze spółek konieczne było złożenie wniosku własnego o przeprowadzenie kontroli celno-skarbowej za okres wcześniejszy tj. 2022 r.

Zdaniem Naczelnika, podjęcie i przeprowadzenie przedmiotowych kontroli nie było uwarunkowane oczywistymi omyłkami w złożonych deklaracjach lub niezłożeniem deklaracji przy jednoczesnych wpłatach zaliczek na podatek. Podkreślenia wymaga fakt, że w momencie, gdy organ KAS podjął sformalizowane czynności (tj. wszedł w tryb określonej, przewidzianej prawem procedury), wówczas podatnicy podejmowali czynności zmierzające do prawidłowego rozliczenia w określonym zakresie.

Nie negując efektów przeprowadzonych działań, NIK wskazuje, że mając na względzie przepisy ustawy o KAS, rekomendacje MF oraz cele kontroli celno-skarbowej, nie znajduje uzasadnienia podejmowanie tego rodzaju kontroli

w przypadkach, gdy wystarczającym instrumentem weryfikacji rozliczeń podatnika są czynności sprawdzające. NIK zauważa przy tym, że Wytyczne do czynności sprawdzających opracowane we wrześniu 2021 r. przez Departament Nadzoru nad Kontrolami MF zawierają wskazanie do prowadzenia przez naczelników urzędów skarbowych czynności sprawdzających w zakresie ryczału od dochodów spółek kapitałowych. W takich czynnościach powinna mieścić się weryfikacja podstawowych warunków zastosowania tej formy opodatkowania dochodów spółek oraz dokumentów składanych do KRS. NIK wskazuje również, że w ww. wystąpieniu pokontrolnym z 3 października 2025 r. DIAS zalecił Naczelnikowi, aby typując podmioty do kontroli uwzględniać Rekomendacje MF z 2020 r., z których wynika, że aktywność kontroli celno-skarbowej powinna w szczególności koncentrować się na ryzykach stanowiących największe zagrożenie dla stabilności wpływów budżetowych.

(akta kontroli tom II str. 44-49, 58-84, tom III str. 22-405)

IV. Uwagi i wnioski

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

- | | |
|---------|--|
| Wnioski | <ol style="list-style-type: none">1. Nieodrzućanie podmiotów z analiz centralnych tylko z powodu spodziewanych trudności w pozyskaniu materiału dowodowego, wpisania podmiotu na listę sankcyjną MSWiA bądź konieczności podjęcia współpracy międzynarodowej.2. Nietypowanie do kontroli celno-skarbowej spraw prostych, nieskomplikowanych, możliwych do załatwienia w trybie czynności sprawdzających lub kontroli podatkowej przez właściwy urząd skarbowy,3. Prowadzenie analiz, mających na celu wytypowanie podmiotów do weryfikacji w toku kontroli celno-skarbowej w zakresie: optymalizacji podatkowej, zasadności ponoszonych strat oraz rentowności podmiotów.4. Terminowe przekazywanie zawiadomień o przyjęciu lub odrzuceniu wniosków o przeprowadzenie kontroli celno-skarbowej. |
|---------|--|

Uwagi	Najwyższa Izba Kontroli nie formułuje uwag.
-------	---

V. Pozostałe informacje i pouczenia

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

Prawo zgłoszenia zastrzeżeń	Zgodnie z art. 54 ustawy o NIK kierownikowi jednostki kontrolowanej przysługuje prawo zgłoszenia na piśmie umotywowanych zastrzeżeń do wystąpienia pokontrolnego, w terminie 21 dni od dnia jego przekazania. Zastrzeżenia zgłasza się do Dyrektora Delegatury NIK w Lublinie. Prawo zgłaszania zastrzeżeń, zgodnie z art. 61b ust. 2 ustawy o NIK, nie przysługuje do wystąpienia pokontrolnego zmienionego zgodnie z treścią uchwały w sprawie zastrzeżeń.
--------------------------------	--

Obowiązek poinformowania NIK o sposobie wykonania wniosków	Zgodnie z art. 62 ustawy o NIK należy poinformować Najwyższą Izbę Kontroli, w terminie 14 od otrzymania wystąpienia pokontrolnego, o sposobie wykonania wniosków pokontrolnych oraz o podjętych działaniach lub przyczynach niepodjęcia tych działań.
--	---

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

Lublin, dnia 18 listopada 2025 r.

Kontrolerzy:

Katarzyna Osiak
Specjalista kontroli państwowej
/podpisano elektronicznie/

Joanna Jabłońska-Chyła
Starszy inspektor kontroli
państwowej
/podpisano elektronicznie/

Dyrektor

Delegatury Najwyższej Izby Kontroli
w Lublinie

Edward Szempruch
/podpisano elektronicznie/