



WICEPREZES  
NAJWYŻSZEJ IZBY KONTROLI  
MICHAŁ JĘDRZEJCZYK

LLO.410.14.1.2024

Pan  
Andrzej DOMAŃSKI  
Minister Finansów  
Ministerstwo Finansów  
ul. Świętokrzyska 12, 00-916 Warszawa

# WYSTĄPIENIE POKONTROLNE

P/24/075 – Działania jednostek KAS w zakresie weryfikacji odliczeń i zwolnień w PIT.

# I. Dane identyfikacyjne

|                                     |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     |
|-------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Jednostka kontrolowana              | Ministerstwo Finansów, ul. Świętokrzyska 12, 00-916 Warszawa, zwane również dalej „Ministerstwem”.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                  |
| Kierownik jednostki kontrolowanej   | <p>Andrzej Domański, Minister Finansów, powołany na to stanowisko w dniu 13 grudnia 2023 r.</p> <p>W okresie objętym kontrolą funkcję kierownika jednostki pełnili:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>– Teresa Czerwińska, Minister Finansów od dnia 9 stycznia 2018 r. do dnia 4 czerwca 2019 r.,</li><li>– Marian Banaś, Minister Finansów od dnia 4 czerwca 2019 r. do dnia 30 sierpnia 2019 r.,</li><li>– Mateusz Morawiecki, Prezes Rady Ministrów od dnia 30 sierpnia 2019 r. do dnia 20 września 2019 r. oraz od dnia 9 lutego 2022 r. do dnia 26 kwietnia 2022 r.,</li><li>– Jerzy Kwieciński, Minister Finansów, Inwestycji i Rozwoju od dnia 20 września 2019 r. do dnia 15 listopada 2019 r.,</li><li>– Tadeusz Kościński, Minister Finansów od dnia 15 listopada 2019 r. do dnia 6 października 2020 r. oraz od dnia 26 października 2021 r. do dnia 9 lutego 2022 r., a także Minister Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej od dnia 6 października 2020 r. do dnia 26 października 2021 r.,</li><li>– Magdalena Rzekowska, Minister Finansów od dnia 26 kwietnia 2022 r. do dnia 27 listopada 2023 r.,</li><li>– Andrzej Kosztowniak, Minister Finansów od dnia 27 listopada 2023 r. do dnia 13 grudnia 2023 r.</li></ul> |
| Zakres przedmiotowy kontroli        | <ol style="list-style-type: none"><li>1. Działalność analityczna, prognostyczna i badawcza oraz analiza ryzyka w obszarze PIT dotycząca zjawiska niezgodnego z prawem korzystania przez podatników z wybranych odliczeń i zwolnień w tym podatku.</li><li>2. Nadzór nad działalnością izb administracji skarbowej i urzędów skarbowych w zakresie weryfikacji wybranych odliczeń i zwolnień w PIT.</li></ol>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        |
| Okres objęty kontrolą               | Lata 2019 – 2023 z wykorzystaniem dowodów sporządzanych przed tym okresem oraz danych za okresy wcześniejsze, mające bezpośrednio związek z badanym zagadnieniem.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                   |
| Podstawa prawna podjęcia kontroli   | Art. 2 ust. 1 ustawy z dnia 23 grudnia 1994 r. o Najwyższej Izbie Kontroli <sup>1</sup>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                             |
| Jednostka przeprowadzająca kontrolę | Najwyższa Izba Kontroli<br>Delegatura w Łodzi                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                       |
| Kontrolerzy                         | <ol style="list-style-type: none"><li>1. Maciej Kończalik, główny specjalista k.p., upoważnienie do kontroli nr LLO/77/2024 z dnia 17 czerwca 2024 r.</li><li>2. Stanisław Wlazło, główny specjalista k.p., upoważnienie do kontroli nr LLO/76/2024 z dnia 17 czerwca 2024 r.</li></ol>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                             |

(akta kontroli str.1-2)

<sup>1</sup> Dz. U. z 2022 r. poz. 623, dalej: ustawa o NIK

## II. Ocena ogólna<sup>2</sup> kontrolowanej działalności

### OCENA OGÓLNA

W ocenie Najwyższej Izby Kontroli Minister podejmował działania analityczne, prognostyczne i badawcze w obszarze podatku dochodowego od osób fizycznych<sup>3</sup> dotyczące niezgodnego z prawem korzystania przez podatników z odliczeń i zwolnień w podatku PIT. Działania te nie były w pełni celowe i skuteczne, na co wskazuje brak opracowania narzędzia do szacowania aktualnego rozmiaru luki w podatku dochodowym od osób fizycznych. Opracowane w ramach projektu realizowanego we współpracy z Centrum Analiz Społeczno-Ekonomicznych<sup>4</sup> modele bazowe, które miały być wykorzystane do budowy narzędzi analitycznych szacujących stopień skali niewywiązywania się ze zobowiązań podatkowych w PIT okazały się nieprzydatne do tego celu ze względu na zastosowanie niereprezentatywnych danych w przypadku modelu ekonometrycznego oraz niskiej jakości przyjętych do oszacowania luki modeli w odniesieniu do metody prognostycznej. Podjęte przez Ministerstwo działania polegające na oddelegowaniu jednego z pracowników do prac grupy projektowej na poziomie unijnym, w zakresie opracowania jednolitej metodologii szacowania luki, również nie skutkowały do dnia zakończenia kontroli opracowaniem modelu szacującego aktualną wartość luki oraz określającego jej strukturę i przyczyny powstania. Inicjatywy ustawodawcze Ministra w znacznej mierze dotyczyły wyeliminowania nieprawidłowości w funkcjonowaniu systemu podatkowego i zmian przepisów wprowadzonych w ramach programu *Polski Ład*. Ponadto, wyniki działalności analitycznej były wykorzystywane do kształtowania przepisów prawa podatkowego w zakresie ograniczenia możliwości nadużywania odliczeń i zwolnień objętych niniejszą kontrolą NIK m.in. w zakresie preferencyjnego opodatkowania dochodów osób samotnie wychowujących dzieci.

Minister prowadził nadzór nad jednostkami Krajowej Administracji Skarbowej<sup>5</sup>, wyznaczając cele i mierniki do osiągnięcia, przy czym nie określił odrębnego celu i miernika odnoszącego się w bezpośredni sposób do weryfikacji rozliczeń i przeciwdziałania uszczupleniom w podatku PIT. Sformułował natomiast w kierunkach działania i rozwoju KAS oraz w rocznych planach działalności Ministra Finansów miernik dotyczący realizacji wpływów bez podziału na poszczególne rodzaje należności. Ponadto, w planach działalności Ministra określono mierniki związane z opracowaniem projektów oraz wdrożeniem w życie regulacji prawnych dotyczących m.in. weryfikacji rozliczeń w PIT, w tym wybranych odliczeń i zwolnień<sup>6</sup>, natomiast zdefiniowane w planach działalności Ministerstwa Finansów mierniki dotyczyły m.in. opracowania wytycznych i wyjaśnień dla podatników i pracowników KAS w zakresie stosowania przepisów podatkowych dotyczących m.in. ulg i odliczeń w PIT. Minister monitorował stopień realizacji celów, a w przypadku nieosiągnięcia planowanych wartości ustalał przyczyny oraz zobowiązywał Szefa KAS do podjęcia stosownych czynności zaradczych. W przypadku wątpliwości dotyczących realizacji zadań w zakresie weryfikacji prawidłowości rozliczeń PIT, Minister kierował do podległych jednostek objaśnienia i informacje, a także zalecenia dotyczące podjęcia stosownych działań weryfikacyjnych. Uwzględniając wyniki analizy ryzyka oraz mając na względzie szeroki zakres działań i ograniczone możliwości organizacyjne komórki

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

<sup>3</sup> Dalej: PIT, podatek PIT.

<sup>4</sup> Dalej: CASE.

<sup>5</sup> Dalej: KAS.

<sup>6</sup> „Wybrane odliczenia i zwolnienia” oznacza ulgi i zwolnienia podatkowe PIT objęte kontrolą, tj. ulga mieszkaniowa, ulga z tytułu wpłat dokonywanych na IKZE, ulga rehabilitacyjna, ulga z tytułu wychowania dzieci, rozliczenie wspólne małżonków i rozliczenie osoby samotnie wychowującej dzieci, odliczenia od dochodu przekazanych darowizn.

kontrolnej w podległych urzędach skarbowych przeprowadzono dwie kontrole wewnętrzne dotyczące weryfikacji ulgi w PIT. Nie przeprowadzono w kontrolowanym okresie audytu wewnętrznego, z powodu niezidentyfikowania wysokiego poziomu ryzyka związanego z obszarem obejmującym swoim zakresem przedmiotowym weryfikację wybranych odliczeń i zwolnień w PIT.

### III. Opis ustalonego stanu faktycznego oraz oceny cząstkowej<sup>7</sup> kontrolowanej działalności

OBSZAR

#### 1. Działalność analityczna, prognostyczna i badawcza oraz analiza ryzyka w obszarze PIT, dotycząca zjawiska niezgodnego z prawem korzystania przez podatników z wybranych odliczeń i zwolnień w tym podatku.

Opis stanu faktycznego

**1.1.** W pierwotnej wersji *Kierunków działania i rozwoju Krajowej Administracji Skarbowej na lata 2017 – 2020*<sup>8</sup> (zwanych dalej *Kierunkami KAS na lata 2017 – 2020*) w ramach celu *Wzrost skuteczności i efektywności poboru należności podatkowych i niepodatkowych*, określono, jako działanie które miało pomóc zmniejszyć lukę podatkową, m.in. opracowanie założeń dla pomiaru luki w PIT. W znowelizowanych wersjach *Kierunków KAS na lata 2017 – 2020* nie wskazano tego działania.

Na pytanie dotyczące rezygnacji z tego działania w ww. Kierunkach skierowane do Ministra Finansów, Zastępcę Dyrektora Departamentu Strategii oświadczył, że z działania tego nie zrezygnowano, natomiast zostało ono przeniesione z *Kierunków KAS na lata 2017 – 2020* do *Kierunków działania i rozwoju Ministra Finansów na lata 2017 - 2020*<sup>9</sup> (zwanych dalej *Kierunkami MF na lata 2017 – 2020*).

(akta kontroli str192-270)

W *Kierunkach MF na lata 2017 – 2020* przewidziano w ramach działań mających na celu uszczelnienie systemu podatkowego podejmowanie działań związanych z wprowadzaniem regulacji przeciwdziałających unikaniu opodatkowania i uszczupleniu dochodów państwa. W tym celu Ministerstwo Finansów miało skupić się m.in. na opracowywaniu rozwiązań analitycznych, które miały pozwolić na szacowanie skali niewywiązywania się ze zobowiązań podatkowych oraz na rozwiązaniach legislacyjnych umożliwiających skuteczne egzekwowanie należności i zwalczanie przestępczości podatkowej. Kluczowym dla skutecznego uszczelnienia systemu miały być działania wprowadzające nowe regulacje lub modyfikujące obowiązujące rozwiązania prawne, które eliminowałyby zidentyfikowane nieprawidłowości i zapobiegałyby wystąpieniu dalszych.

W ramach kierunku *Rozwiązania systemowe zapewniające wpływ z tytułu podatków, cel i innych należności publicznoprawnych* jako działanie wspierające realizację celu *Uszczelnienie systemu podatkowego* przewidziano opracowanie założeń dla pomiaru m.in. luki w PIT. Formułując wskaźniki pomiaru ww. celu określono m.in. wskaźnik *Wdrożenie regulacji przeciwdziałających unikaniu opodatkowania i uszczuplenia dochodów państwa*.

<sup>7</sup> Oceny cząstkowe to oceny działalności w poszczególnych obszarach badań kontrolnych. Ocena cząstkowa może być sformułowana jako ocena pozytywna, ocena negatywna albo ocena w formie opisowej.

<sup>8</sup> Określonych zarządzeniem Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 25 lipca 2017 r. w sprawie kierunków działania i rozwoju Krajowej Administracji Skarbowej na lata 2017 – 2020 (Dz. Urz. MRiF poz. 144).

<sup>9</sup> Wprowadzonych w życie na podstawie zarządzenia Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 9 stycznia 2018 r. w sprawie określenia kierunków działania i rozwoju Ministerstwa Finansów na lata 2017 – 2020 (Dz. Urz. Ministra Rozwoju i Finansów poz. 8).

Realizując powyższy cel w Ministerstwie podjęto działania zmierzające do oszacowania rozmiaru luki podatkowej PIT. Działania te jednak nie doprowadziły do uzyskania wiedzy o aktualnej wielkości i strukturze luki, o czym szerzej w sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości*.

Decyzję o uruchomieniu projektu *Metodyka szacowania poziomu luki w podatku dochodowym od osób fizycznych (LUKA PIT)* podjął Minister Finansów w dniu 10 września 2018 r.

Projekt był realizowany w związku z porozumieniem zawartym przez Ministerstwo Finansów z CASE w ramach Projektu Operacyjnego Wiedza, Edukacja, Rozwój (PO WER). Zgodnie z porozumieniem, funkcję Lidera projektu pełniło CASE, zaś rolę partnera Szeł KAS.

W Ministerstwie projekt był realizowany bezkosztowo. Koszty CASE były finansowane ze środków PO WER, w ramach umowy podpisanej z instytucją pośredniczącą Centrum Projektów Europejskich, na realizację projektu SzaWER – *Budowa i wdrażanie innowacyjnych narzędzi ograniczających zjawisko pracy nierejestrowanej w instytucjach współodpowiedzialnych za minimalizację zjawiska „szarej strefy” na rynku pracy*.

Prace projektowe zakończyły się 22 marca 2021 r., natomiast w dniu 21 maja 2021 r. Minister Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej podpisał *Raport końcowy*, zgodnie z którym:

- główny cel projektu, tj. opracowanie modeli bazowych metody kalkulacji i dezagregacji luki w podatku PIT i modelu prognostycznego, szacującego skutki finansowe proponowanego rozwiązania dla finansów publicznych oraz przeprowadzenie testów – został osiągnięty; w raporcie wskazano również, że oba modele będą mogły zostać wykorzystane w przyszłości, jako bazowe, do przygotowania narzędzi, które mogłyby się przyczynić do poprawy zdolności analitycznych KAS,
- potrzeby, które były przesłanką uruchomienia projektu, tj. określenie wysokości strat budżetu państwa z tytułu niewywiązywania się z wypełniania obowiązków podatkowych w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych i wdrożenie instrumentów pozwalających na szacowanie skali niewywiązywania się ze zobowiązań podatkowych – zostały zaspokojone,
- produkty końcowe projektu, tj.:
  - model ekonometryczny szacowania luki w PIT (metoda konsumpcyjna),
  - model prognostyczny szacujący skutki finansowe (metoda Heckmana) w wersji wstępnej i finalnej,
  - wyniki z testów,
  - instrukcje i rekomendacje dotyczące stosowania ww. metod,
  - opinia na temat wypracowanych modeli pod kątem wdrożenia w organizacji,

zostały dostarczone Głównemu Użytkownikowi, tj. Departamentowi Analiz (DPA).

W związku z postulatem Głównego Użytkownika zrezygnowano z zaplanowanego wdrożenia w KAS metody kalkulacji i dezagregacji luki w PIT oraz modelu prognostycznego, zamiast tego Departament Zarządzania Strategicznego w dniu 26 marca 2021 r. sporządził *Opinię w sprawie wypracowanych przez CASE modeli pod kątem wdrożenia w organizacji*.

Zgodnie z wytycznymi, zawartymi w ww. *Opinii*, zarekomendowano – w ramach struktury utrzymaniowej projektu – wykorzystanie jego produktów do ewentualnego opracowania przyszłych modeli szacujących skutki finansowe spowodowane luką

w PIT oraz dalszego rozwoju w organizacji w tym zakresie. Oba przygotowane modele pomiaru luki miały być pomocne w budowie narzędzi mających wpływ na optymalizację prac związanych z ukierunkowaniem zadań administracji skarbowej i monitorowaniem stopnia wypełniania obowiązków podatkowych.

W uzasadnieniu odstąpienia od wdrożenia obu metod w KAS wskazano na to, że model ekonometryczny opierał się na danych pochodzących z Badania Budżetów Gospodarstw Domowych (BBGD), które były niereprezentatywne względem danych PIT, a największe różnice dotyczyły nieuwzględnienia dochodów z pracy na własny rachunek i pozarolniczej działalności gospodarczej, a więc dochodów najwyższych kwotowo. W przypadku modelu prognostycznego (metoda Heckmana) wykorzystano ustalenia z czynności sprawdzających, a także z kontroli podatkowych i celno – skarbowych, a nie losowy dobór próby.

(akta kontroli str.317-375)

W 2022 r. w wyniku powtórnego badania przeprowadzonego metodą prognostyczną Hackmana ujawniono niską jakość przyjętych do oszacowania luki w PIT w 2018 r. i 2019 r. modeli. W związku z powyższym Dyrektor Departamentu Polityki Makroekonomicznej wydał opinię o nieadekwatności ww. modelu do stawianych przed nim zadań, uzasadniając ją tym, że wymagał on spełnienia rygorystycznych założeń co do zmiennych selekcji i trudno było uzyskać wiarygodne oszacowanie parametrów dające możliwość ekstrapolowania luki PIT na resztę populacji podatników, którzy nie byli objęci kontrolą. Jediną skuteczną metodą, która miała eliminować selekcję, miał być, zdaniem Dyrektora DPM, szacunek na podstawie kontroli losowych.

(akta kontroli str.376-379)

Do dnia rozpoczęcia kontroli w Ministerstwie nie opracowano modeli szacujących aktualną wartość luki w PIT.

**1.2.** Realizując działania wprowadzające nowe regulacje lub modyfikujące obowiązujące rozwiązania prawne, w okresie objętym kontrolą Minister Finansów przedkładał Radzie Ministrów projekty dziesięciu aktów prawnych dotyczących zmian przepisów ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych<sup>10</sup>. Dotyczyły one w znacznej części wyeliminowania nieprawidłowości w funkcjonowaniu systemu podatkowego i zmian przepisów wprowadzonych w ramach reformy *Polski Ład*.

Przedłożone projekty obejmowały m.in.:

- zmiany regulacji normujących prawo do wspólnego opodatkowania dochodów małżonków i osób samotnie wychowujących dzieci<sup>11</sup> polegające m.in. na:
  - przyznaniu prawa do złożenia wniosku o wspólne opodatkowanie dochodów małżonków również za rok, w którym zawarty został związek małżeński pod warunkiem, że małżeństwo i wspólność majątkowa trwało/istniała do końca roku podatkowego (zmiana ust. 2 w art. 6 ustawy o PIT),
  - doprecyzowaniu brzmienia art. 6 ust. 4 ustawy o PIT, zgodnie z którym z preferencyjnego opodatkowania dochodów osób samotnie wychowujących dzieci będzie mógł skorzystać tylko jeden rodzic (opiekun prawny), eliminując tym samym wątpliwości interpretacyjne dotyczące przyznania prawa opodatkowania dochodów na preferencyjnych zasadach przewidzianych dla

<sup>10</sup> Dz. U. z 2024 r. poz. 226, ze zm.; dalej: ustawa o PIT.

<sup>11</sup> Projekt z dnia 26 lipca 2021 r. ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, oraz niektórych innych ustaw (UD260).

osób samotnie wychowujących dzieci, każdemu z rodziców wychowujących na przemian wspólne dzieci<sup>12</sup>,

- uporządkowaniu redakcji art. 6 ust. 4 pkt 3 ustawy o PIT, poprzez zmianę polegającą na uwzględnieniu w przychodach pełnoletniego dziecka przychodów zwolnionych od podatku z tytułu „ulgi na powrót” (ulgi dla podatników osiedlających się w Polsce) oraz utrzymanie dotychczasowego kryterium dochodowego przy wzroście kwoty zmniejszającej podatek,
  - zmiany w art. 6 ust. 8 ustawy o PIT, poprzez rozszerzenie prawa do wspólnego opodatkowania dochodów małżonków i osób samotnie wychowujących dzieci i umożliwienie zastosowania tej formy opodatkowania w stosunku do podatników, do których mają zastosowanie przepisy dotyczące podatku liniowego lub przepisy ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym, w zakresie opodatkowania przychodów innych niż z tytułu tzw. najmu prywatnego i którzy w roku podatkowym nie osiągnęli przychodów, ani nie ponieśli kosztów uzyskania przychodów, o których mowa w tych przepisach, nie byli również obowiązani lub nie korzystali z uprawnienia na podstawie tych przepisów, ani nie byli obowiązani albo nie korzystali z uprawnienia na podstawie tych przepisów do dokonania innych odliczeń lub odliczeń w związku ze złożeniem „zerowego” PIT-36L lub PIT-28,
  - przyznaniu prawa do złożenia wniosku o wspólne opodatkowanie dochodów małżonków za rok, w którym został zawarty związek małżeński również w przypadku śmierci jednego z małżonków w roku zawarcia związku małżeńskiego lub w roku następnym zanim złożono zeznanie podatkowe na ten rok podatkowy (art. 6a ust. 1 ustawy o PIT);
- wprowadzeniu zmian w zakresie przepisów normujących ulgę rehabilitacyjną polegających na ich doprecyzowaniu i dodaniu nowych wydatków uprawniających do odliczenia, w tym m.in. objęcia ww. ulgą wydatków na zakup, naprawę lub wypożyczenie wyrobów medycznych oraz wyposażenia umożliwiającego ich używanie zgodnie z przeznaczeniem, rozszerzenia prawa do odliczenia wydatków na zakup i naprawę indywidualnego sprzętu, urządzeń i narzędzi technicznych niezbędnych do rehabilitacji oraz ułatwiających wykonywanie czynności życiowych o wydatki na ich wypożyczenie oraz na zakup, naprawę lub wypożyczenie wyposażenia umożliwiającego używanie tych przedmiotów, rozszerzenia prawa do odliczenia m.in. na wydatki za pobyt opiekuna osoby niepełnosprawnej na turnusie rehabilitacyjnym lub w zakładach leczenia uzdrowiskowego i rehabilitacji leczniczej, wydatków poniesionych na przewóz osób niepełnosprawnych, unormowania limitu dochodowego osoby niepełnosprawnej pozostającej na utrzymaniu innej bliskiej osoby w zakresie prawa do odliczenia wydatków poniesionych przez inną osobę na cele rehabilitacyjne<sup>11</sup>,
  - przywróceniu preferencyjnego opodatkowania dochodów osoby samotnie wychowującej dzieci na jej wniosek, polegającego na obliczeniu podatku w podwójnej wysokości od połowy dochodu tej osoby, a w konsekwencji likwidacja ulgi w wysokości 1 500 zł rocznie<sup>13</sup>,
  - zmiany kryterium dochodu pełnoletniego uczącego się dziecka, warunkującego możliwość preferencyjnego opodatkowania dochodów osoby samotnie

<sup>12</sup> Wątpliwości pojawiły się po wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 5 kwietnia 2017 r. sygn. akt II FSK 573/15.

<sup>13</sup> Projekt z dnia 24 marca 2022 r. ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz niektórych innych ustaw (UD347).

wychowującej dzieci, skorzystania ze zwolnienia w ramach PIT-0 dla rodzin 4+ oraz z podatkowej ulgi na dzieci<sup>13</sup>,

- zmiany polegającej na niedoliczaniu do dochodów rodziców dochodów małoletniego dziecka z tytułu renty<sup>13</sup>,
- doprecyzowaniu brzmienia art. 6 ust. 8 ustawy o PIT poprzez wskazanie, że preferencyjny sposób opodatkowania podatkiem PIT dochodów małżonków oraz osób samotnie wychowujących dzieci nie dotyczy sytuacji, w której chociażby jeden z małżonków, osoba samotnie wychowująca dziecko lub jej dziecko byłoby opodatkowani w formie karty podatkowej, i zobowiązani do zapłaty w roku podatkowym podatku w tej formie. Preferencyjne formy opodatkowania miały nie być stosowane również w przypadku, gdy jeden z małżonków, osoba samotnie wychowująca dziecko lub jej dziecko stosowałoby ustawę o zryczałtowanym podatku dochodowym<sup>13</sup>.

Poza ww. projektami zmian Minister Finansów przedkładał Radzie Ministrów projekty ustaw dotyczące m.in. likwidacji podatku PIT dla młodych do ukończenia 26 roku życia, obniżenia stawki podatkowej z 18% na 17% oraz podwyższenia pracowniczych kosztów uzyskania przychodów wprowadzenia limitu odliczania ulgi, o której mowa w art. 27g ustawy o PIT, tzw. ulgi abolicyjnej, zmiany parametrów skali podatkowej (podwyższenie kwoty wolnej od podatku do 30 tys. zł, progu dochodu w skali 85,5 tys. zł do 120 tys. zł, czy obniżenie z 17% do 12% najniższej stawki podatku w tej skali), wprowadzenia „ulgi dla klasy średniej”, tzw. ulgi na powrót czy ulgi dla podatników prowadzących działalność rozwojowo – badawczą.

(akta kontroli str.3-11)

Dyrektor DPD oświadczył, że projekty ww. zmian w ustawie o PIT *nie były poprzedzone analizami DPD, w ramach których stwierdzono ryzyko nadużywania przez podatników PIT ulg i odliczeń w tym podatku, tj. ulgi mieszkaniowej, ulgi z tytułu wpłat dokonywanych na IKZE, ulgi rehabilitacyjnej, ulgi z tytułu wychowania dzieci, rozliczenia wspólnego małżonków oraz rozliczenia samotnie wychowującej dzieci. Stanowiły one realizację poleceń ówczesnego kierownictwa resortu. (...) Niemniej jednak oprócz zmian, które były realizacją politycznych celów ówczesnego kierownictwa resortu, w projekcie ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, oraz niektórych innych ustaw<sup>11</sup>, który przekazano pod obrady Rady Ministrów, proponowane były również rozwiązania mające na celu przeciwdziałanie nadużywaniu preferencji podatkowych oraz wyeliminowaniu wątpliwości w ich stosowaniu. Dotyczyły one:*

- *preferencyjnego opodatkowania dochodów osób samotnie wychowujących dzieci: zmiany te polegały na zastąpieniu w art. 6 ust. 4 ustawy o PIT wyrazów „Od dochodów rodzica” wyrazami „od dochodów jednego rodzica” i miały na celu doprecyzowanie, że z preferencyjnego opodatkowania dochodów osób samotnie wychowujących dzieci może skorzystać tylko jeden rodzic (opiekun prawny). Dookreślenie tej regulacji miało wyeliminować wątpliwości interpretacyjne, jakie pojawiły się po wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 5 kwietnia 2017 r. sygn. akt II FSK 573/15, i które doprowadziły do niezgodnego z pierwotną intencją ustawodawcy stosowania tej preferencji, a w konsekwencji do jej nadużywania. Zatem w tym przypadku należy uznać, że analiza orzecznictwa sądowo – administracyjnego, doprowadziła do zaproponowania zmian legislacyjnych.(...)*
- *ulgi na dzieci w zakresie modyfikacji w art. 27f ust. 4: zmiany te polegały na sprecyzowaniu sposobu podziału ulgi na rodziców w sytuacji braku porozumienia*

*między nimi. (...) Zaproponowane zmiany objęły sytuacje, w których podatnicy nie osiągnęli porozumienia w sprawie podziału ulgi, a zgodnie z rozstrzygnięciem sądu wspólnie wykonują władzę rodzicielską (...) po rozwodzie lub w trakcie separacji (tzw. naprzemienna opieka) lub gdy miejsce zamieszkania dziecka jest takie samo jak miejsce zamieszkania rodziców zastępczych pozostających w związku małżeńskim. W takich przypadkach, kwotę przysługującej ulgi podatnicy odliczają w częściach równych. W pozostałych przypadkach (czyli innych niż naprzemienna opieka lub wspólne zamieszkiwanie rodziców i dziecka połączone ze wspólnym wykonywaniem pieczy nad dzieckiem) odliczenie w wysokości 100% stosuje podatnik, u którego dziecko ma miejsce zamieszkania. Jednocześnie dla wyeliminowania wątpliwości co do rozumienia miejsca zamieszkania dla celów ulgi na dzieci, nowe brzmienie ust. 4 w art. 27f ustawy o PIT odsyła w tym zakresie do przepisów ustawy (...) Kodeks cywilny. Wątpliwości w tym zakresie sygnalizował Departament Orzecznictwa Podatkowego (ówczesny Departament Poboru Podatków).*

(akta kontroli str.307-375)

Wskazane przez Dyrektora DPD uzasadnienia dotyczyły projektu ustawy z dnia 26 lipca 2021 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, oraz niektórych innych ustaw (UD 260), w którym odniesiono się do wątpliwości prawnych związanych ze stosowaniem art. 6 ust. 4 ustawy o PIT w związku z wyrokiem NSA oraz zgłoszonymi przez Departament Orzecznictwa Podatkowego wątpliwościami w zakresie stosowania art. 27 ust. 4 ustawy o PIT.

Stwierdzone  
nieprawidłowości

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

W kontrolowanym okresie nie podjęto skutecznych działań mających na celu oszacowanie aktualnej wartości i struktury luki w PIT. Opracowane w ramach realizacji projektu *Metodyka szacowania poziomu luki w podatku dochodowym od osób fizycznych (LUKA PIT)* modele bazowe, które miały przyczynić się do poprawy zdolności analitycznych KAS w tym zakresie, okazały się nieadekwatne do stawianych im zadań. Nie ustalono tym samym wielkości ubytku dochodów budżetu państwa w zakresie tego podatku.

(akta kontroli str. 317-328, 376-379)

Na pytanie dotyczące dalszych działań skutkujących opracowaniem modelu szacującego skutki finansowe spowodowane luką w PIT Dyrektor DPD oświadczył, że działania w zakresie rozpoczęcia dalszych prac związanych z opracowaniem modelu szacującego skutki finansowe spowodowane luką w PIT zostały podjęte, w związku z dołączeniem przedstawiciela Departamentu Analiz KAS w kwietniu 2021 r. do zespołu *Personal Income Tax and Social Security Contributions (PIT/SSC)* w ramach grupy projektowej Komisji Europejskiej *FISCALIS – Tax Gap Project Group (TGPG-FPG/041)*. W ramach ww. zespołu są prowadzone prace na poziomie unijnym w zakresie opracowania jednolitej metodologii szacowania luki. Aktualnie jest przygotowywany raport, którego wersja finalna ma zostać powstać w 2025 r.

Jednocześnie, Dyrektor DPD oświadczył, że zgodnie z *Wewnętrznym Regulaminem Organizacyjnym Departamentu Podatku od Towarów i Usług w Ministerstwie Finansów (dalej PT)*, podpisanym przez Ministra Finansów w dniu 13 czerwca 2024 r., *PT odpowiada za opracowywanie analiz dotyczących skali nieprzestrzegania obowiązków podatkowych w podatkach, w tym również w zakresie podatków bezpośrednich.*

W oświadczeniu Dyrektor DPD wskazał na trwające prace nad szacunkami luki w VAT według metody odgórnej opracowanej przez Międzynarodowy Fundusz Walutowy (dalej „MFW”) we współpracy z Komisją Europejską oraz na przewidywane rozpoczęcie prac przez MFW nad metodą oddolną szacowania luki w CIT.

Dyrektor DPD oświadczył również, że *Departament PT nie dysponuje zasobami, które umożliwiałyby rozpoczynanie prac nad szacowaniem luk we wszystkich podatkach jednocześnie, dlatego prowadzone prace mają charakter sekwencyjny. Po zakończeniu/zaawansowaniu prac nad luką w VAT i luką w CIT Departament Podatku od Towarów i Usług przystąpi do prac nad szacowaniem odpowiednio luki w PIT lub luki w podatku akcyzowym.*

(akta kontroli str.3-11, 380-449)

W ocenie NIK, podjęte w Ministerstwie działania w zakresie opracowania narzędzia do pomiaru aktualnego rozmiaru luki PIT okazały się niewystarczające. Stanowiące produkt końcowy projektu *Metodyka szacowania poziomu luki w podatku dochodowym od osób fizycznych (LUKA PIT)* modele bazowe rekomendowane do ewentualnego opracowania przyszłych modeli szacujących skutki finansowe spowodowane luką w PIT nie zostały wykorzystane jako narzędzia służące optymalizacji zadań administracji skarbowej związanych z monitorowaniem stopnia wypełnienia obowiązków podatkowych. Z tego też względu wątpliwości budzi celowość zaangażowania Ministerstwa w realizację tego projektu.

#### OCENA CZĄSTKOWA

W okresie objętym kontrolą nie podjęto skutecznych działań w celu oszacowania aktualnej wartości luki w dochodach z PIT i jej struktury. Udział w realizacji projektu, którego celem było opracowanie modeli bazowych pomocnych w budowie narzędzi służących optymalizacji zadań KAS w powyższym zakresie nie skutkowało opracowaniem narzędzia służącego do oszacowania rozmiaru luki, rozpoznania jej struktury oraz czynników ją kształtujących, a także określeniem działań ograniczających utracone wpływy w dochodach z tego podatku.

W Ministerstwie podejmowano w wyniku prowadzonej działalności analitycznej działania w zakresie kształtowania przepisów prawa w celu ograniczenia możliwości nadużywania odliczeń i zwolnień przez podatników PIT. Dotyczyły one przede wszystkim wyeliminowania wątpliwości interpretacyjnych w zakresie stosowania preferencyjnego opodatkowania dochodów osób samotnie wychowujących dzieci.

#### OBSZAR

## **2. Nadzór nad działalnością izb administracji skarbowej i urzędów skarbowych w zakresie weryfikacji wybranych odliczeń i zwolnień w PIT.**

Opis stanu faktycznego

**2.1.** Minister Finansów na podstawie art. 7 ust. 1 ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej<sup>14</sup> określił *Kierunki KAS na lata 2017 – 2020* oraz *Kierunki działania i rozwoju Krajowej Administracji Skarbowej na lata 2021 – 2024* (zwane dalej *Kierunkami KAS na lata 2021 – 2024*). W pierwotnej wersji *Kierunków KAS na lata 2017 - 2020* w ramach realizacji celu *Wzrost skuteczności i efektywności poboru należności podatkowych i niepodatkowych* wskazano, jako działanie, które miało pomóc zmniejszyć lukę podatkową *Opracowanie założeń do pomiaru luki w PIT*. Poza tym działaniem, zarówno w kolejnych wersjach *Kierunków KAS na lata 2017 – 2020*<sup>15</sup>, jak i w *Kierunkach KAS na lata 2021 – 2024*, nie określono celów oraz

<sup>14</sup> Dz. U. z 2023 r. poz. 615, ze zm., dalej „ustawa o KAS”.

<sup>15</sup> zmienionych zarządzeniami Ministra Finansów: z dnia 21 maja 2019 r. zmieniającym zarządzenie Ministra Rozwoju i Finansów w sprawie określenia kierunków działania i rozwoju Krajowej Administracji Skarbowej na lata

wskaźników ich pomiaru odnoszących się w bezpośredni sposób do weryfikacji rozliczeń i przeciwdziałania uszczupleniom w tym podatku.

(akta kontroli str.196-220, 227-251, 453-531)

Zgodnie z oświadczeniem Dyrektora DPD kwestie dotyczące weryfikacji rozliczeń i przeciwdziałania uszczupleniom w podatku PIT ujęte są w sposób ogólny i zagregowany w Kierunkach działania i rozwoju Krajowej Administracji Skarbowej na lata 2017-2020, w kierunku: „Pobór należności podatkowych i niepodatkowych budżetu Państwa przez organy podatkowe i celne”, w ramach celu: „Wzrost skuteczności i efektywności poboru należności podatkowych i niepodatkowych”, we wskaźniku: „Wskaźnik realizacji wpływów”. Podobnie, tj. w sposób ogólny i zagregowany, powyższe kwestie dot. weryfikacji rozliczeń i przeciwdziałania uszczupleniom w podatku PIT ujęto w Kierunkach działania i rozwoju Krajowej Administracji Skarbowej na lata 2021-2024, w kierunku „Zapewnienie stabilności finansów publicznych”, w celu „Wzrost skuteczności i efektywności poboru należności podatkowych i niepodatkowych”, we wskaźniku: „Realizacja wpływów”. (...) W czteroletnich kierunkach działania i rozwoju KAS wskaźniki oraz działania ujęte są na najwyższym poziomie ogólności, bez rozdzielania na rodzaje podatków: VAT, PIT, CIT. Następnie wskaźniki te są kaskadowane na inne poziomy i ujmowane w planach rocznych, np. planie działalności Ministra dla działów, czy rocznych kierunków działania i rozwoju KAS. W przypadku rocznych kierunków działania i rozwoju KAS część wskaźników zawiera wyznaczone wartości do osiągnięcia w podziale na poszczególne jednostki KAS. (...) Osiągnięcie zaplanowanych wartości wskaźnika wymaga podejmowania szeregu bieżących działań przez jednostki KAS m.in. związanych z weryfikacją rozliczeń i przeciwdziałania uszczupleniom w podatku PIT, w tym weryfikacji rozliczeń z tytułu ulgi mieszkaniowej, ulgi z tytułu wpłat na IKZE, ulgi rehabilitacyjnej, ulgi z tytułu wychowania dzieci, rozliczenia wspólnego małżonków i rozliczenia osoby samotnie wychowujących dzieci, odliczenia od dochodu z tytułu przekazanych darowizn. Z uwagi na bieżący charakter powyższych działań nie zostały one wskazane wprost w czteroletnich kierunkach działania i rozwoju KAS, a jedynie ujęte w zagregowanej i ogólnej formie.

(akta kontroli str.380-449)

Zdefiniowana coroczna wartość obu wskaźników związanych z realizacją wpływów budżetowych<sup>16</sup> została w latach 2019 – 2022 osiągnięta<sup>17</sup>. Nie osiągnięto natomiast wartości ww. wskaźnika w 2023 r.<sup>18</sup> w związku m.in. z przekazaniem jednostkom samorządu terytorialnego udziału we wpływach w podatku PIT w 2023 r. w kwocie o 16 mld większej w stosunku do kwoty przekazanej w 2022 r.<sup>19</sup>.

(akta kontroli str.537-773)

---

2017 – 2020 (Dz. Urz. MF poz. 61), z dnia 24 lutego 2020 r. zmieniającym zarządzenie w sprawie określenia kierunków działania i rozwoju Krajowej Administracji Skarbowej na lata 2017 – 2020 (Dz. Urz. MF poz. 23).

<sup>16</sup> Liczonych jako procentowy stosunek sumy zrealizowanych kwot dochodów z tytułu podatków i należności niepodatkowych pobieranych przez organy podatkowe i celne (przez organy KAS wg Kierunków KAS na lata 2021 – 2024), liczonej narastająco od początku roku do końca okresu sprawozdawczego do kwoty dochodów zaplanowanych w ustawie budżetowej na dany rok.

<sup>17</sup> Wartość docelowa wskaźnika na lata 2019 – 2023 wyniosła corocznie  $\geq 100\%$ , a stopień osiągniętych wartości wskaźnika w latach 2019 – 2022 wyniósł odpowiednio 102,14%, 105,69%, 101,85% oraz 102,97%.

<sup>18</sup> Osiągnięto wskaźnik w wysokości 93% przy założonej wartości całorocznej  $\geq 100\%$ .

<sup>19</sup> Kwota udziałów przekazanych jednostkom samorządu terytorialnego w podatku PIT wyniosła 52 mld zł i była wyższa o 44%, tj. o prawie 16 mld zł od kwoty przekazanej w analogicznym okresie 2022 r.

**2.2.** Minister Finansów zgodnie z art. 70 ust. 1 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych<sup>20</sup> sporządzał, w okresie objętym kontrolą, roczne plany działalności Ministra Finansów.

W planie działalności Ministra Finansów na 2019 rok w ramach celu *Uproszczenie otoczenia prawnego i stworzenie ułatwień dla obywateli i przedsiębiorców* przewidziano miernik określający stopień jego realizacji *Uproszczenie otoczenia prawnego*<sup>21</sup>. Jednym z zadań służących realizacji celu było wdrożenie regulacji prawnych wynikających z uchwalonych w 2018 r. ustaw podatkowych m.in. w zakresie ulgi mieszkaniowej. Według sprawozdania z realizacji tego planu przedmiotowe zadanie zostało zrealizowane i polegało na m.in. na wejściu w życie regulacji dotyczących wydłużenia terminu na przeznaczenie przychodu z odpłatnego zbycia (zamiany) nieruchomości na własne cele mieszkaniowe z dwóch do trzech lat od końca roku podatkowego, w którym nastąpiło odpłatne zbycie (zamiana)<sup>22</sup>.

(akta kontroli str.12-20, 60-74)

Realizując zaplanowany na 2021 r. cel *Uproszczenie otoczenia prawnego i stworzenie ułatwień dla obywateli i przedsiębiorców (Klientocentryczność)* za pomocą miernika *Terminowość opracowania aktów prawnych upraszczających otoczenie prawne*<sup>23</sup>, jako zadanie służące realizacji celu określono m.in. opracowanie projektów ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. W projekcie przedmiotowej ustawy zawarto zapisy dotyczące m.in. dostosowania ulgi rehabilitacyjnej do potrzeb osób niepełnosprawnych oraz złagodzenia warunków wspólnego opodatkowania dochodów małżonków i osób samotnie wychowujących dzieci<sup>24</sup>. Wyżej wymienione zadanie zostało zrealizowane.

(akta kontroli str.28-47, 90-107)

W planach działalności Ministra Finansów na lata 2020, 2022 i 2023 nie określono zadań, celów i mierników do osiągnięcia odnoszących się bezpośrednio do weryfikacji rozliczeń w podatku PIT w zakresie ulgi mieszkaniowej, ulgi z tytułu wpłat dokonywanych na IKZE, ulgi rehabilitacyjnej, ulgi z tytułu wychowania dzieci, rozliczenia wspólnego małżonków oraz osób samotnie wychowujących dzieci, a także odliczenia od dochodu przekazanych darowizn<sup>25</sup>. Ujęto natomiast zadania, cele i mierniki związane z weryfikacją rozliczeń i przeciwdziałaniem uszczupleniom w podatku PIT dotyczące innych ulg i zwolnień. Związane one były ze zdefiniowanymi celami:

<sup>20</sup> Dz. U. z 2023 r. poz. 1270, ze zm., dalej „ufp”.

<sup>21</sup> Definicja miernika: liczba wprowadzonych uproszczeń w stosunku do planowanych uproszczeń. Planowana wartość miernika 100%, wartość osiągnięta  $\geq 80\%$ , wartość osiągnięta 100%.

<sup>22</sup> Dotyczy ustawy z dnia 23 października 2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 2159).

<sup>23</sup> Definicja miernika: liczba projektów aktów prawnych terminowo przedłożonych do podpisu Ministra Finansów w przypadku rozporządzeń albo przedłożonych do akceptacji Ministra Finansów przed przekazaniem projektu ustawy na Radę Ministrów w stosunku do liczby projektów wymienionych. Planowana wartość miernika – 100%, osiągnięta – 83% (prace nad zmianą przepisów ustawy Ordynacja podatkowa zostały wstrzymane na etapie uzgodnień wewnętrznych).

<sup>24</sup> Ustawa z dnia 29 października 2021 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 2105).

<sup>25</sup> Zwanych dalej „wybranymi odliczeniami i zwolnieniami”.

- *Uszczelnienie systemu podatkowego w ramach którego realizowano w 2020 r. miernik Pakiety aktów prawnych uszczelniających system podatkowy<sup>26</sup>, a w 2022 r. miernik Terminowość opracowania aktów prawnych<sup>27</sup>,*
- *Uproszczenie otoczenia prawnego i stworzenie ułatwień dla obywateli i przedsiębiorców w związku z którym, realizowano w 2020 r. miernik Pakiety aktów prawnych upraszczających otoczenie prawne<sup>28</sup>.*

Zgodnie ze sprawozdaniem z wykonania planu działalności na rok 2020 wprowadzono regulacje prawne w zakresie uszczelnienia systemu podatkowego dotyczące zmian ustawy o podatku dochodowym<sup>29</sup>, w tym m.in. wprowadzenia limitu odliczania tzw. ulgi abolicyjnej<sup>30</sup>, ograniczenia w okresie korzystania przez podatnika ze zwolnienia z opodatkowania podatkiem PIT, możliwości korzystania z obniżonych lub podwyższonych stawek amortyzacyjnych w stosunku do środków trwałych wykorzystywanych w działalności, z której dochody podlegają takiemu zwolnieniu. W 2022 r. wprowadzono zmiany w ustawie o PIT, w tym dotyczące uproszczenia przepisów o tzw. „uldze na złe długi”<sup>31</sup>. Realizując plan w 2023 r. przygotowano m.in. projekty aktów prawnych wdrażających rozwiązania w podatku PIT, wynikające ze Strategii Rozwoju Rynku Kapitałowego.

(akta kontroli str.21-27, 42-58, 75-89, 100-133)

Zgodnie z oświadczeniem Dyrektora DPD kwestie dotyczące weryfikacji rozliczeń i przeciwdziałania uszczupleniom w podatku PIT ujęte były w sposób ogólny i zagregowany w planach działalności Ministra Finansów na lata 2020, 2021, 2022 i 2023 w celu „Zapewnienie dochodów dla budżetu państwa z tytułu podatków i należności niepodatkowych pobieranych przez organy KAS” we wskaźniku „Wskaźnik realizacji wpływów”. Na poziomie planu działalności Ministra ujęto w sposób zagregowany dane dotyczące realizacji wpływów we wszystkich tytułach podatkowych. Nie definiowano odrębnych, szczegółowych celów, zadań i mierników dotyczących konkretnie weryfikacji rozliczeń i przeciwdziałania uszczupleniom w podatku PIT(...). Działania z tym związane mają bieżący charakter i wpływ na osiągnięcie zaplanowanych wartości zagregowanego wskaźnika realizacji wpływów. Nie zostały one z tego powodu ujęte wprost w rocznych planach działalności Ministra Finansów, a jedynie w zagregowanej i ogólnej formie.

(akta kontroli str.380-443)

Ujęta w planach działalności Ministra Finansów na lata 2019, 2020, 2021 i 2022 wartość miernika *Wskaźnik realizacji wpływów* została osiągnięta<sup>32</sup>. Nie osiągnięto natomiast planowanej wartości miernika na koniec 2023 r. w wysokości  $\geq 100\%$ , realizując go w 94%. Jako przyczyny jego nieosiągnięcia wskazano m.in. niespotykaną dotychczas wysokość zwrotów nadpłat w podatku PIT za 2022 r. oraz

<sup>26</sup> Definicja miernika: liczba pakietów projektów aktów prawnych przedłożonych do akceptacji Ministra Finansów.

<sup>27</sup> Definicja miernika: liczba projektów aktów prawnych terminowo przedłożonych do podpisu Ministra Finansów w przypadku rozporządzeń albo przedłożonych do akceptacji Ministra Finansów przed przekazaniem projektu ustawy na Radę Ministrów w stosunku do liczby projektów wymienionych.

<sup>28</sup> Definicja miernika: liczba pakietów projektów aktów prawnych przedłożonych do akceptacji Ministra Finansów).

<sup>29</sup> Ustawa z dnia 28 listopada 2020 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne oraz niektórych ustaw (Dz. U. poz. 2123).

<sup>30</sup> O której mowa w art. 27g ustawy o PIT.

<sup>31</sup> art. 26i ust. 19 ustawy o PIT.

<sup>32</sup> Planowana wartość *Wskaźnika realizacji wpływów* w latach 2020, 2021, 2022 wyniosła  $\geq 100\%$ . Osiągnięta wartość na koniec roku 2019 wyniosła 102,14% (wg danych wstępnych), na koniec 2020 r. 106%, na koniec 2021 r. 101,85% (wg danych wstępnych) oraz na koniec 2022 r. 102,97%.

przekazanie w 2023 r. wysokiej kwoty udziałów jednostkom samorządu terytorialnego<sup>33</sup>.

(akta kontroli str.60-133)

Zgodnie z obowiązującymi, w okresie objętym kontrolą, zarządzeniami Ministra Finansów<sup>34</sup> sporządzano roczne plany działalności Ministerstwa Finansów.

W planie działalności Ministerstwa na 2019 r. w ramach celu *Rozpowszechnianie informacji i wiedzy z zakresu finansów i podatków* sformułowano miernik *Wdrożenie przepisów nowelizujących ustawy o podatkach dochodowych*<sup>35</sup>. Jako zadanie służące realizacji celu wymieniono m.in. opracowanie wytycznych (objaśnień, informacji) dla podatników i pracowników KAS w zakresie przyjaznego i przewidywalnego stosowania prawa podatkowego oraz prowadzenie działań mających na celu monitorowanie wdrażania przez KAS ustaw podatkowych i praktyk stosowania wprowadzonych rozwiązań prawnych. W sprawozdaniu z realizacji planu wskazano na podjęte działania w celu wdrożenia rozwiązań wprowadzonych w życie z dniem 1 stycznia 2019 r., w zakresie regulacji dotyczących m.in. ulgi mieszkaniowej, polegające na udzieleniu wyjaśnień dla KAS<sup>36</sup>. Wartość planowa miernika została osiągnięta<sup>37</sup>.

W planie działalności Ministerstwa na 2020 r. uwzględniono następujące zadania, cele i mierniki dotyczące m.in. wybranych odliczeń i zwolnień:

- w ramach celu *Uproszczenie otoczenia prawnego i stworzenie ułatwień dla obywateli i przedsiębiorców* określono miernik stopnia jego realizacji *Terminowość opracowania w Departamencie Podatków Dochodowych aktów prawnych w zakresie uproszczenia otoczenia prawnego i stworzenia ułatwień dla obywateli i przedsiębiorców*<sup>38</sup>. Wśród zadań służących realizacji celu wymieniono m.in. poszerzenie prawa do wspólnego opodatkowania dochodów małżonków i osób samotnie wychowujących dzieci w przypadku osób z zawieszoną działalnością gospodarczą, zmiany w zakresie przepisów normujących ulgę rehabilitacyjną oraz ulgę na dzieci.
- wyznaczając cel *Rozpowszechnianie informacji i wiedzy z zakresu finansów i podatków* ustalono miernik jego realizacji *Dostarczenie interesariuszom informacji na temat stosowania przepisów podatkowych*<sup>39</sup>. Jako zadanie służące realizacji powyższego celu wymieniono opracowanie/aktualizację objaśnień

<sup>33</sup> Kwota udziałów przekazanych jednostkom samorządu terytorialnego w podatku PIT wyniosła 52 mld zł i była wyższa o 44%, tj. o prawie 16 mld zł od kwoty przekazanej w analogicznym okresie 2022 r.

<sup>34</sup> Zarządzenie Ministra Finansów w sprawie systemu kontroli zarządczej w Ministerstwie Finansów z dnia 5 lipca 2018 r. (Dz. Urz. MF poz. 74) obowiązujące do dnia 29 sierpnia 2021 r., zarządzenie Ministra Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej w sprawie kontroli zarządczej w Ministerstwie Finansów (Dz. Urz. MFFiPR poz. 130) obowiązujące do dnia 29 sierpnia 2023 r. oraz zarządzenie Ministra Finansów w sprawie systemu kontroli zarządczej w Ministerstwie Finansów z dnia 28 sierpnia 2023 r. (Dz. Urz. MF poz. 81).

<sup>35</sup> Definicja miernika: Liczba podjętych działań (liczba opracowanych objaśnień, przeprowadzonych spotkań, konsultacji) dla podatników i pracowników KAS w zakresie przyjaznego i przewidywalnego stosowania prawa podatkowego.

<sup>36</sup> Pismo Zastępcy Dyrektora Departamentu Poboru Podatków z dnia 5 listopada 2019 r. nr DPP7.8223.136.2018.WAZ zawierające stanowisko w sprawie niejednolitego stosowania przez organy podatkowe art. 6 ust. 10 ustawy o PIT.

<sup>37</sup> Wartość planowa miernika wynosiła  $\geq 8$ , wartość osiągnięta 10.

<sup>38</sup> Definicja miernika: Liczba projektów aktów prawnych terminowo przedłożonych do akceptacji Ministra Finansów w stosunku do liczby projektów zaplanowanych do realizacji (wyrażona w %) Wartość planowana miernika na 31 grudnia 2020 r. oraz wartość osiągnięta wyniosły 100%.

<sup>39</sup> Definicja miernika: Liczba podjętych działań (liczba opracowanych objaśnień, broszur informacyjnych i publikacji). Planowana wartość miernika  $>12$ , wartość osiągnięta 12 (planowana wartość miernika nieosiągnięta z uwagi na to, że broszury dotyczące opodatkowania najmu oraz form opodatkowania działalności gospodarczej nie wymagały aktualizacji).

i broszur informacyjnych dotyczących m.in. ulgi na dzieci, ulgi rehabilitacyjnej oraz dotyczących odpłatnego zbycia nieruchomości.

Według sprawozdania z realizacji planu wartości planowane mierników w zakresie wybranych odliczeń i zwolnień zostały osiągnięte, a wśród zrealizowanych działań wymieniono: przygotowanie propozycji rozwiązań modyfikujących warunki korzystania z preferencyjnego rozliczenia małżonków oraz wprowadzających zmiany w zakresie zwolnień przedmiotowych, przygotowanie broszur informacyjnych dotyczących m.in. ulgi na dzieci oraz ulgi rehabilitacyjnej za 2019 rok, a także odpłatnego zbycia nieruchomości wg stanu prawnego na dzień 1 stycznia 2020 r.

(akta kontroli str.776-816, 869-885)

Realizując określony w planie działalności Ministerstwa na 2021 r. cel związany z *Uproszczeniem otoczenia prawnego i utworzeniem ułatwień dla obywateli i przedsiębiorców (Klientocentryczność)* za pomocą miernika *Materiały informacyjne ułatwiające stosowanie przepisów ustawowych dotyczących otoczenia prawnego*<sup>40</sup> wydano interpretacje ogólne dotyczące m.in. stosowania ulgi mieszkaniowej<sup>41</sup>. W przypadku realizacji celu *Poszerzenie wiedzy u obywateli i przedsiębiorców w zakresie finansów i podatków oraz kształtowanie pożądanych postaw społecznych w zakresie wypełniania obowiązków podatkowych* za pomocą miernika *Dostarczenie interesariuszom informacji na temat stosowania przepisów podatkowych*<sup>42</sup> opracowano i opublikowano broszury informacyjne m.in. w zakresie podatku PIT na 2021 r. W ramach realizacji celu *Uszczelnienie systemu podatkowego* określono miernik *Analizy przedmiotowe ryzyka w ramach obszarów VAT, CIT, PIT, akcyza*, który zgodnie ze sprawozdaniem z realizacji planu, realizowano poprzez nadzór nad procesem zarządzania, bieżący monitoring i cykliczny przegląd ryzyka oraz obsługę wniosków WIR.

(akta kontroli str.817-829, 886-893)

Zgodnie z *Polityką zarządzania procesem analitycznym w Krajowej Administracji Skarbowej* na poziomie centralnym Departament Analiz Ministerstwa Finansów<sup>43</sup> prowadzi nadzór nad procesem analitycznym, identyfikuje ryzyka oraz dokonuje ich przeglądu.

(akta kontroli str.927-968)

W planach działalności Ministerstwa na lata 2022 i 2023 nie ujęto zdań, celów i mierników odnoszących się w bezpośredni sposób do weryfikacji rozliczeń i przeciwdziałaniu uszczupleniom w podatku PIT, w tym dotyczących wybranych odliczeń w tym podatku.

(akta kontroli str.830-868, 894-926)

Zgodnie z oświadczeniem Dyrektora DPD *kwestie dotyczące weryfikacji rozliczeń i przeciwdziałania uszczupleniom w podatku PIT ujęte były w sposób ogólny i zagregowany w planach działalności Ministra Finansów na lata 2020, 2021, 2022 i 2023 w celu „Zapewnienie dochodów dla budżetu państwa z tytułu podatków*

<sup>40</sup> Definicja miernika: Liczba materiałów informacyjnych/ interpretacji ogólnych z zakresu uproszczenia otoczenia prawnego publikowanych na stronie urzędu. Planowana i osiągnięta wartość miernika 2,0.

<sup>41</sup> Interpretacje ogólne dotyczące: stosowania zwolnienia określonego w art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy PIT w przypadku wydatkowania przychodów uzyskanych z odpłatnego zbycia nieruchomości lub praw majątkowych (08-09-2021), stosowania zwolnienia z art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy PIT w zw. z kwalifikacją niektórych wydatków poniesionych na remont i wykończenie nieruchomości jako wydatków stanowiących realizację celu mieszkaniowego (15-10-2021).

<sup>42</sup> Definicja miernika: Liczba opracowanych objaśnień, broszur informacyjnych i publikacji w stosunku do liczby materiałów podlegających publikacji temat stosowania przepisów podatkowych. Planowana wartość miernika 85, osiągnięta 90.

<sup>43</sup> Obecnie Departament Analiz KAS.

*i należności niepodatkowych pobieranych przez organy KAS" we wskaźniku „Wskaźnik realizacji wpływów". Na poziomie planu działalności Ministra ujęto w sposób zagregowany dane dotyczące realizacji wpływów we wszystkich tytułach podatkowych. Nie było zatem konieczności definiowania odrębnych, szczegółowych celów, zadań i mierników dotyczących weryfikacji rozliczeń i przeciwdziałania uszczupleniom w podatku PIT w planach działalności Ministerstwa Finansów.*

(akta kontroli str.380-449)

**2.3.** Minister Finansów na podstawie art. 12c ust. 1 ustawy o KAS w ramach nadzoru nad realizacją zadań przez jednostki KAS opracowywał, monitorował i przeprowadzał ewaluację czteroletnich kierunków działania i rozwoju KAS wyznaczając w nich cele do osiągnięcia, mierniki ich pomiaru oraz zasady składania raportów z ich realizacji. Ponadto, Minister sprawował nadzór poprzez zobowiązanie Szefa KAS do przedkładania rocznych kierunków działania i rozwoju KAS oraz informacji o ich realizacji wraz z informacją o ewentualnych ryzykach do komórki właściwej do spraw koordynacji kontroli zarządczej w Ministerstwie. Opracowywał również, na podstawie art. 70 ust. 1 ufp roczne plany działalności Ministra Finansów oraz na podstawie obowiązujących w okresie objętym kontrolą zarządzeń<sup>34</sup> sporządzał roczne plany działalności Ministerstwa Finansów, w których również określał cele i mierniki ich realizacji oraz wskazywał najważniejsze zadania służące ich osiągnięciu. Na podstawie corocznych raportów monitorował i oceniał poziom realizacji zaplanowanych mierników, a w przypadku jego nieosiągnięcia ustalał przyczyny niewykonania zaplanowanej wartości i podejmował stosowne działania w celu wyeliminowania przyczyn ich niepełnej realizacji. Przekazywał też do podległych jednostek organizacyjnych za pośrednictwem Departamentów KAS w Ministerstwie pisma i wyjaśnienia dotyczące stosowania prawa podatkowego, w tym w zakresie podatku PIT.

(akta kontroli str. 12-133, 196-772, 776-926)

W odpowiedzi na pytanie zadane Ministrowi Finansów, Szef KAS wydał oświadczenie, w którym potwierdził opisany powyżej sposób prowadzenia nadzoru przez Ministra nad podległymi jednostkami KAS.

(akta kontroli str.969-1039)

**2.4.** W Ministerstwie Departament Organizacji KAS odpowiadał za realizację zadań Ministra i Szefa KAS m.in. w zakresie prowadzenia kontroli w trybie ustawy o kontroli w administracji rządowej w izbach administracji skarbowej i urzędach skarbowych. W 2023 r. przeprowadzono dwie kontrole w urzędach skarbowych dotyczące zastosowania przez podatników tzw. preferencyjnej 5% stawki dla dochodów z kwalifikowanych praw własności intelektualnej objętej patentem lub innym prawem ochronnym, wytworzonych w ramach pozarolniczej działalności badawczo-rozwojowej. Przeprowadzenie ww. kontroli uzasadniano koniecznością weryfikacji przez organy podatkowe prawidłowości zastosowania przez podatników obniżonej stawki, której zastosowanie uzależnione było od m.in. uzyskania pozytywnej opinii organów skarbowych w interpretacji indywidualnej. Wydając interpretację organ podatkowy był bowiem ściśle związany przedstawionym we wniosku przez podatnika opisem stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego i nie prowadził postępowania dowodowego. Interpretacja ta wywoływała skutki prawnopodatkowe tylko wtedy gdy stan faktyczny pokrywał się ze stanem opisanym we wniosku. W tym kontekście istotne było weryfikowanie przez organy podatkowe podmiotów stosujących stawkę preferencyjną, a w przypadku posiadania przez podatników interpretacji indywidualnych ustalenie czy rzeczywisty stan faktyczny sprawy pokrywał się z opisem stanu faktycznego podanym przez wnioskodawcę. Po kontrolach sformułowano zalecenia dotyczące m.in. dokonywania czynności weryfikacyjnych

i sprawdzających w związku z wykazanymi przez podatników nadpłatami podatku zgodnie z procedurami wewnętrznymi, odpowiedniego dokumentowania tych czynności, weryfikacji prawidłowości stosowania przez podatników ulgi IP Box, informowania podatników o wymogu złożenia wniosków o stwierdzenie nadpłaty w trybie art. 75 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa<sup>44</sup>, ewidencjonowania na bieżąco prowadzenia czynności sprawdzających w systemie ZISAR Plus, aktualizacji lub opracowania nowych procedur wewnętrznych w sprawie prowadzenia czynności sprawdzających w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych, ewidencjonowania rezultatów czynności w zakresie weryfikacji wniosków o stwierdzenie nadpłat podatku w systemie Poltax Plus.

Nie przeprowadzono w podległych izbach administracji skarbowej oraz w urzędach skarbowych innych kontroli w zakresie weryfikacji rozliczeń i przeciwdziałania uszczupleniom w podatku PIT, w tym w weryfikacji wybranych odliczeń i zwolnień.

Dyrektor Departamentu Podatków Dochodowych oświadczył, że *planując działalność kontrolną nie jest możliwym objąć kontrolą wszystkich obszarów działalności jednostek organizacyjnych KAS, choćby ze względu na bardzo szeroki zakres zadań, a także ograniczone zasoby ludzkie i finansowe. W związku z powyższym koniecznym staje się dokonanie wyboru obszarów, które zostaną poddane badaniu kontrolnemu. Wybór tematów do kontroli jest procesem, który rozpoczyna się poprzez identyfikację ryzyk przez komórki organizacyjne KAS Ministerstwa Finansów. Plan działalności kontrolnej jest wynikiem: decyzji, co do priorytetowych kierunków działalności kontrolnej; analizy ryzyka przeprowadzonej przez komórki merytoryczne KAS oraz analizy możliwości organizacyjnych komórki kontroli (zasobów kadrowych i rzeczowych). Ponadto, w procesie planowania uwzględnia się również priorytety wskazane przez Kancelarię Prezesa Rady Ministrów oraz tematy wskazane w Planie działalności Ministra Finansów. Propozycje tematów/obszarów do kontroli w zakresie weryfikacji odliczeń i zwolnień w podatku PIT, w tym dotyczących ulgi mieszkaniowej, ulgi z tytułu wpłat dokonywanych na IKZE, ulgi rehabilitacyjnej, ulgi z tytułu wychowywania dzieci, rozliczenia wspólnego małżonków oraz rozliczenia osoby samotnie wychowującej dzieci, a także odliczenia od dochodu przekazanych darowizn nie były zgłaszane do planu kontroli w ww. okresie. Nie odnotowano również wniosków o przeprowadzenie kontroli doraźnych.*

(akta kontroli str.307-375, 1040-1041)

**2.5.** Według przeprowadzonej na potrzeby sporządzenia planów audytu wewnętrznego analizy ryzyka, w wyniku której identyfikowano poziomy ryzyka dla poszczególnych obszarów działalności Ministerstwa, a następnie w oparciu o ustaloną wartość ryzyka, uwzględniając możliwości kadrowe Biura Kontroli i Audytu Wewnętrznego, ustalano tematykę zadań audytowych na dany rok, wśród zadań o wysokim stopniu ryzyka nie było związanych z weryfikacją wybranych odliczeń i zwolnień w PIT. Dlatego też, w okresie objętym kontrolą nie przeprowadzano audytu wewnętrznego w ww. zakresie.

(akta kontroli str.134-188, 1042-1063)

Stwierdzone  
nieprawidłowości

W działalności kontrolowanej jednostki w przedstawionym wyżej zakresie nie stwierdzono nieprawidłowości.

OCENA CZĄSTKOWA

Minister Finansów w ramach nadzoru nad działalnością jednostek KAS określił kierunki działania i rozwoju tych jednostek, wskazując w nich cele do osiągnięcia i mierniki ich pomiaru oraz zasady składania raportów z ich realizacji. Nie określił przy tym odrębnego celu i miernika odnoszącego się w bezpośredni sposób do weryfikacji rozliczeń i przeciwdziałania uszczupleniom w podatku PIT. Sformułował natomiast

<sup>44</sup> Dz. U. z 2023 r. poz. 2383, ze zm.

w ramach celu *Wzrost skuteczności i efektywności poboru należności podatkowych i niepodatkowych* miernik dotyczący realizacji wpływów bez podziału na poszczególne rodzaje należności. Analogiczny cel i miernik przyjęto do realizacji w rocznych planach działalności Ministra Finansów. W planach tych sformułowano także cel dotyczący uproszczenia otoczenia prawnego, który realizowano za pomocą mierników związanych z opracowaniem projektów oraz wdrożeniem w życie regulacji prawnych dotyczących m.in. weryfikacji rozliczeń w PIT, w tym wybranych odliczeń i zwolnień w tym podatku. W rocznych planach działalności Ministerstwa Finansów położono nacisk na cele związane z rozpowszechnianiem informacji i wiedzy z zakresu finansów i podatków, realizując je za pomocą mierników dotyczących opracowania wytycznych i wyjaśnień dla podatników i pracowników KAS w zakresie stosowania przepisów podatkowych dotyczących m.in. ulg i odliczeń w PIT. Minister monitorował poziom realizacji zaplanowanych mierników, a w przypadku nieosiągnięcia zakładanych wartości, Minister ustalał przyczyny i podejmował stosowne czynności zaradcze. W przypadku wątpliwości dotyczących stosowania przepisów prawa, Minister kierował do podległych jednostek objaśnienia i informacje, a także zalecenia dotyczące podjęcia stosownych działań weryfikacyjnych. W podległych urzędach skarbowych przeprowadzono w okresie objętym kontrolą dwie kontrole dotyczące weryfikacji stosowania ulg w podatku PIT, uzasadniając to szerokim zakresem działań komórki kontrolnej KAS, uwzględnieniem obowiązujących priorytetowych kierunków działalności kontrolnej, a także jej ograniczonymi możliwościami organizacyjnymi. W okresie objętym kontrolą, nie przeprowadzano także audytu wewnętrznego w komórkach organizacyjnych Ministerstwa właściwych w sprawach KAS w obszarze obejmującym swoim zakresem przedmiotowym weryfikację wybranych odliczeń i zwolnień w PIT, a który w wyniku prowadzonej analizy ryzyka, nie został zidentyfikowany jako obszar wobec którego zaistniała zasadność przeprowadzenia zadań audytowych.

## IV. Uwagi i wnioski

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

Wnioski

Najwyższa Izba Kontroli wnosi o wypracowanie skutecznych mechanizmów pozwalających na rzetelne oszacowanie aktualnej wartości i struktury luki w PIT.

Uwagi

Najwyższa Izba Kontroli nie formułuje uwag.

## V. Pozostałe informacje i pouczenia

Wystąpienie pokontrolne zostało sporządzone w dwóch egzemplarzach; jeden dla kierownika jednostki kontrolowanej, drugi do akt kontroli.

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 Prezesa NIK. Prawo zgłaszania zastrzeżeń, zgodnie z art. 61b ust. 2 ustawy o NIK, nie przysługuje do wystąpienia pokontrolnego zmienionego zgodnie z treścią uchwały w sprawie zastrzeżeń.

Obowiązek  
poinformowania  
NIK o sposobie wykonania  
wniosków

Zgodnie z art. 62 ustawy o NIK należy poinformować Najwyższą Izbę Kontroli, w terminie 21 dni 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.

Warszawa, [data]

Wiceprezes  
Najwyższa Izba Kontroli  
Michał Jędrzejczyk  
*/podpisano elektronicznie/*