



WICEPREZES
NAJWYŻSZEJ IZBY KONTROLI
Michał Jędrzejczyk

LLO.410.14.2.2024

Pan
Marcin ŁOBODA
Szef Krajowej Administracji Skarbowej
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.
Kierownik jednostki kontrolowanej	Marcin Łoboda, Szef Krajowej Administracji Skarbowej (KAS), powołany na to stanowisko w dniu 18 grudnia 2023 r. W okresie objętym kontrolą funkcję kierownika jednostki poprzednio pełnili: – Marian Banaś, Szef KAS od dnia 9 grudnia 2016 r. do dnia 11 czerwca 2019 r., – Piotr Walczak, Szef KAS od dnia 12 czerwca 2019 r. do dnia 2 marca 2020 r., – Magdalena Rzeczkowska, Szef KAS od dnia 3 marca 2020 r. do dnia 11 maja 2022 r., – Bartosz Zbaraszczyk, Szef KAS od dnia 12 maja 2022 r. do dnia 17 grudnia 2023 r.
Zakres przedmiotowy kontroli	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. 2. Nadzór nad działalnością izb administracji skarbowej i urzędów skarbowych w zakresie weryfikacji wybranych odliczeń i zwolnień w PIT.
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 ¹
Jednostka przeprowadzająca kontrolę	Najwyższa Izba Kontroli Delegatura w Łodzi.
Kontrolerzy	1. Maciej Kończalik, główny specjalista k.p., upoważnienie do kontroli nr LLO/75/2024 z dnia 17 czerwca 2024 r. 2. Stanisław Wlazło, główny specjalista k.p., upoważnienie do kontroli nr LLO/74/2024 z dnia 17 czerwca 2024 r. (akta kontroli str.1-2, 17-29)

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

II. Ocena ogólna² kontrolowanej działalności

OCENA OGÓLNA

W okresie objętym kontrolą, prowadzono systematycznie działalność analityczną, prognostyczną i badawczą w obszarze podatku dochodowego od osób fizycznych³ dotyczącą niezgodnego z prawem korzystania przez podatników z odliczeń i zwolnień w podatku PIT. Wyniki analiz przedmiotowych i podmiotowych w ramach identyfikacji/przeglądu ryzyk związanych z odliczeniami i zwolnieniami w PIT objętych niniejszą kontrolą NIK, przekazywano do podległych jednostek KAS. Działalność analityczna nie była jednak prowadzona w pełni rzetelnie, ponieważ oparta była o dane z kontroli podatkowych, natomiast nie uwzględniała danych wynikających z czynności sprawdzających przeprowadzonych wobec podatników. Dopiero w analizach przedmiotowych ryzyka przeprowadzanych od 2024 r. zapewniono wykorzystywanie danych z czynności sprawdzających. Przeglądów ryzyk dokonywano na ogół zgodnie z częstotliwością określoną w Polityce Zarządzania Procesem Analitycznym⁴. Zgodnie z PZPA prowadzenie analiz przedmiotowych, odnoszących się do zjawisk zagrażających prawidłowemu rozliczaniu podatków, należało do zadań właściciela ryzyk, tj. Departamentu Analiz Krajowej Administracji Skarbowej. Przypisanie prowadzenia analiz przedmiotowych wyłącznie do szczebla centralnego było niezgodne z art. 25 ust. 1 pkt 10 ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej⁵. Przyjęty w praktyce sposób przekazywania list typowań do urzędów skarbowych z wykorzystaniem systemu ZISAR, przebiegał w sposób odmienny od określonego w PZPA. Powyższe listy przekazywano bowiem do urzędów skarbowych celem podjęcia przez nie dalszych działań wobec wytypowanych podmiotów. Izby administracji skarbowej nie poddawały list podmiotów wytypowanych pogłębionej analizie, celem sporządzenia list typowań netto, jak również nie przekazywały do Szefa KAS informacji zwrotnej wskazującej powody nieprzekazania podmiotów do US.

Wyniki prowadzonej działalności analitycznej wykorzystywane były do ukierunkowania aktywności podległych IAS i US w celu ograniczenia możliwości nadużywania instytucji odliczeń i zwolnień przez podatników tego podatku. W tym celu kierowano do podległych jednostek m.in. wykazy informacji o mechanizmach stosowanych przez podatników w celu uniknięcia płacenia podatku bądź też uzyskania innych korzyści, zalecenia i wytyczne, w tym dotyczące czynności sprawdzających oraz wyjaśnienia mające na celu zapewnienie jednolitego stosowania przepisów podatku PIT, w tym w zakresie ulg i zwolnień. Nadzór nad realizacją zadań w zakresie czynności sprawdzających w odniesieniu do odliczeń i zwolnień w PIT objętych niniejszą kontrolą NIK, nie był wystarczający. W latach 2019-2023 odnotowano znaczny spadek liczby czynności sprawdzających, wobec podatników korzystających z odliczeń, w niektórych przypadkach przekraczający 72% do 90% w porównaniu do roku 2019, przy jednoczesnym zwiększaniu się lub utrzymywaniu na wysokim poziomie, liczby podatników korzystających z ww. odliczeń i zwolnień. Dopiero w 2024 r., w trakcie kontroli NIK, wystąpiono do dyrektorów izb administracji skarbowej z pismem w celu zwiększenia uwagi na aktywność podległych urzędów w przedmiotowym obszarze oraz zlecono dyrektorom izb wzmożenie nadzoru nad aktywnością urzędów skarbowych w obszarze czynności sprawdzających w zakresie weryfikacji ulg i odliczeń. Szef Krajowej Administracji Skarbowej określił kierunki działania i rozwoju KAS, wskazując w nich cele do

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

³ Dalej: PIT, podatek PIT.

⁴ Dalej także „PZPA”.

⁵ Dz. U. z 2023 r., poz. 615 ze zm., zwanej dalej „ustawą o KAS”.

osiągnięcia i mierniki pomiaru. Miernik *Kwota ustaleń dokonanych w toku czynności sprawdzających*, odnosił się do wyników czynności sprawdzających obejmujących wszystkie tytuły podatkowe, w tym PIT, CIT i VAT.

Nadzór Szefa KAS nad działalnością szkoleniową w obszarze weryfikacji odliczeń i zwolnień był prawidłowy.

III. Opis ustalonego stanu faktycznego oraz oceny cząstkowej⁶ 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 poszczególnych latach okresu objętego kontrolą liczba podatników, którzy złożyli zeznanie PIT-37⁷ wynosiła 17 841 870 w 2019 r., 19 481 084 w 2020 r., 20 188 858 w 2021 r., 19 030 623 w 2022 r. i 21 680 107 w 2023 r. Liczba podatników, którzy złożyli zeznanie PIT-37 wspólnie z małżonkiem wynosiła 6 608 450 w 2019 r., 6 668 126 w 2020 r., 6 621 522 w 2021 r., 6 782 984 w 2022 r. i 7 100 106 w 2023 r. Liczba podatników, którzy złożyli PIT-37 w sposób przewidziany dla osób samotnie wychowujących dzieci wynosiła odpowiednio 472 930, 478 101, 491 398, 495 476 i 513 774. Łączna kwota przychodów podatników, którzy złożyli zeznanie PIT-37 wynosiła 747 494 579,2 tys. zł w 2019 r., 828 682 104 tys. zł w 2020 r., 932 806 903,1 tys. zł w 2021 r., 1 018 584 555,2 tys. zł w 2022 r. i 1 253 097 440,6 tys. zł w 2023 r., a kwota dochodów odpowiednio 714 260 159,4 tys. zł, 784 417 451,9 tys. zł, 886 200 920,1 tys. zł, 969 288 254,3 tys. zł i 1 199 835 817,2 tys. zł. Liczba podatników, którzy dokonali odliczenia od dochodu wykazane w części B załącznika PIT/0 wyniosła 2 362 585 w 2019 r., 2 807 872 w 2020 r., 2 965 463 w 2021 r., 3 077 547 w 2022 r. i 3 307 799 w 2023 r., a kwota odliczeń razem od dochodu odpowiednio 7 130 993,7 tys. zł, 10 986 301,6 tys. zł, 14 469 140,6 tys. zł, 11 315 442,2 tys. zł i 10 833 232,6 tys. zł. Liczba podatników, którzy dokonali odliczenia darowizn przekazanych organizacjom pożytku publicznego i kwota dokonanych przez nich odliczeń wynosiła odpowiednio 277 513 i 177 150,4 tys. zł w 2019 r., 397 902 i 255 385,6 tys. zł w 2020 r., 432 328 i 297 339 tys. zł w 2021 r., 413 762 i 322 559,2 tys. zł w 2022 r. i 405 934 i 350 548,4 tys. zł w 2023 r. Liczba podatników, którzy dokonali odliczenia darowizn na cele kultu religijnego oraz kwota odliczeń z ww. tytułu wynosiła odpowiednio 135 473 i 154 221,7 tys. zł w 2019 r., 176 044 i 192 611,3 tys. zł w 2020 r., 174 511 i 212 575,4 tys. zł w 2021 r., 141 630 i 197 383,3 tys. zł w 2022 r. oraz 154 983 i 231 161 tys. zł w 2023 r. Liczba podatników, którzy dokonali odliczeń wydatków na cele rehabilitacyjne wynosiła 1 288 966 w 2019 r., 1 301 457 w 2020 r., 1 317 440 w 2021 r., 812 675 w 2022 r. i 1 006 687 w 2023 r. a kwota odliczeń wydatków z ww. tytułu odpowiednio 3 435 745,5 tys. zł, 3 482 100,7 tys. zł, 3 750 458,8 tys. zł, 2 436 443,3 tys. zł i 3 148 155,6 tys. zł. Liczba podatników, którzy dokonali odliczeń z tytułu wpłat na indywidualne konta zabezpieczenia emerytalnego (dalej: IKZE) wynosiła 164 193 w 2019 r., 184 537 w 2020 r., 209 119 w 2021 r., 191 166 w 2022 r.

⁶ 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.

⁷ Liczba podatników wykazana w poszczególnych latach, dotyczy podatników, którzy złożyli zeznanie podatkowe za te lata.

i 204 906 w 2023 r., a kwota odliczeń z tytułu wpłat na IKZE odpowiednio 650 989,8 tys. zł, 808 034,8 tys. zł, 974 114,3 tys. zł, 915 964,5 tys. zł i 1 170 070,7 tys. zł. Liczba podatników, którzy dokonali odliczenia od podatku z tytułu ulgi na dzieci wynosiła 3 351 055 w 2019 r., 3 419 720 w 2020 r., 3 462 308 w 2021 r., 2 261 318 w 2022 r. i 2 578 275 w 2023 r., a kwota odliczeń z tytułu ulgi na dzieci odpowiednio 4 757 784,8 tys. zł, 4 782 364 tys. zł, 4 907 609,5 tys. zł, 3 190 991,8 tys. zł i 3 659 518,3 tys. zł

(akta kontroli str.504-510)

Liczba podatników, którzy złożyli zeznanie PIT – 39⁸ wynosiła 79 554 w 2019 r., 77 261 w 2020 r., 90 074 w 2021 r., 72 120 w 2022 r. i 69 745 w 2023 r. Łączna kwota przychodów z tytułu odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych, o których mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a-c ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych⁹, wykazana w zeznaniach wynosiła 12 777 347,3 tys. zł w 2019 r., 13 622 723,2 tys. zł w 2020 r., 19 312 551,5 tys. zł w 2021 r., 17 060 574,3 tys. zł w 2022 r. i 17 974 211,3 tys. zł, a łączna kwota dochodów z ww. tytułu odpowiednio 6 053 284,9 tys. zł, 6 691 884,4 tys. zł, 10 048 072,4 tys. zł, 9 016 170,7 tys. zł i 9 060 776,6 tys. zł. Liczba podatników, którzy w zeznaniu PIT-39 wykazali dochód zwolniony na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o PIT, tj. skorzystali z tzw. ulgi mieszkaniowej, wynosiła 53 537 w 2019 r., 54 800 w 2020 r., 67 672 w 2021 r., 53 707 w 2022 r. i 51 592 w 2023 r. zaś kwota razem dochodu zwolnionego odpowiednio 5 103 819,8 tys. zł, 5 807 767,8 tys. zł, 9 063 164 tys. zł, 8 079 230 tys. zł i 8 180 842,8 tys. zł.

(akta kontroli str. 511)

1.2. Podstawowe założenia zarządzania procesem analitycznym w ramach zarządzania ryzykiem w Krajowej Administracji Skarbowej określone zostały w *Polityce zarządzania procesem analitycznym w Krajowej Administracji Skarbowej* (dalej: „PZPA”)¹⁰. Zgodnie z PZPA funkcję centralnej jednostki analitycznej KAS pełnił Departament Analiz Ministerstwa Finansów. Do głównych zadań Departamentu należało m.in. pełnienie funkcji właściciela ryzyka, w szczególności prowadzenie analiz przedmiotowych ryzyka w ramach procesu identyfikacji ryzyka oraz dokonywanie przeglądu zidentyfikowanych ryzyk, prowadzenie analiz podmiotowych, których celem było stworzenie list typowań brutto¹¹, cykliczne przekazywanie list typowań brutto oraz zarządzanie Centralnym Rejestrem Ryzyk (dalej także: CRR), który funkcjonował w ramach systemu informatycznego ZISAR.

Zgodnie z PZPA do właściciela ryzyka, którym był Departament Analiz, należał m.in. obowiązek:

- weryfikowania wniosków inicjujących analizę/przegląd ryzyka,
- dokonywania przeglądów ryzyk wprowadzonych do CRR,
- przeprowadzania analizy przedmiotowej w zakresie zidentyfikowanych ryzyk.

Zarządzanie procesem analitycznym podzielono na dwa etapy, na które składały się: identyfikacja ryzyka wraz z powiązaną analizą przedmiotową ryzyka oraz analizy podmiotowe ryzyka. Podstawą wszczęcia procesu identyfikacji ryzyka był wniosek o wszczęcie identyfikacji ryzyka (lub przeglądu zidentyfikowanego ryzyka), tzw. wniosek WIR. PZPA zakładała jak najszerszy krąg jednostek uprawnionych do występowania z wnioskami WIR, które mogły być składane z poziomu lokalnego,

⁸ Liczba podatników wykazana w poszczególnych latach, dotyczy podatników, którzy złożyli zeznanie podatkowe za te lata.

⁹ Dz. U. z 2024 poz. 226 ze zm.; dalej: ustawa o PIT.

¹⁰ PZPA wprowadzono w kwietniu 2019 r.

¹¹ Listy podmiotów wytypowanych pod kątem występowania naruszeń przepisów prawa znajdujących się we właściwości KAS celem podjęcia dalszych działań.

regionalnego, jak również przez jednostki pełniące funkcję centrum kompetencyjnego w określonej dziedzinie.

Wnioski o wszczęcie identyfikacji ryzyka uruchamiały formalny proces identyfikacji ryzyka, który był nierozdzielnie związany z analizą przedmiotową ryzyka, przeprowadzaną przez właściciela ryzyka. PZPA zakładała, że analiza przedmiotowa ryzyka w związku z identyfikacją ryzyka odbywała się na poziomie centralnym i dokonywana była przez właścicieli ryzyk – standardowego lub pomocniczego. W powyższym dokumencie określono alternatywny schemat przekazywania wniosków. W sytuacji gdy wniosek pochodził z jednostki podległej izbie administracji skarbowej (urząd skarbowy; dalej także: US), to był on kierowany do komórki analitycznej izby administracji skarbowej (dalej także: IAS), która po weryfikacji przekazywała go do właściciela ryzyka. Z kolei wniosek pochodzący z izby administracji skarbowej bądź innej jednostki w strukturach KAS niepodlegającej IAS, kierowany był do Departamentu Analiz Ministerstwa Finansów.

Finalnie wniosek WIR uruchamiał (alternatywnie) następujące procesy przeprowadzone przez właściciela ryzyka:

- analizę przedmiotową ryzyka w ramach identyfikacji ryzyka,
- analizę przedmiotową ryzyka w ramach przeglądu ryzyka,
- aktualizację arkusza oceny ryzyka.

Zgodnie z PZPA prowadzenie analiz przedmiotowych należało do zadań właściciela ryzyk, tj. Departamentu Analiz KAS. Przypisanie prowadzenia analiz przedmiotowych, wyłącznie do szczebla centralnego było niezgodne z art. 25 ust. 1 pkt 10 ustawy o KAS, co zostało szerzej opisano w sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości*.

(akta kontroli str.14-24, 31-77)

Zgodnie z regulaminem organizacyjnym Ministerstwa Finansów¹² od dnia 1 stycznia 2023 r. prowadzenie działalności analitycznej, prognostycznej i badawczej oraz analizy ryzyka w odniesieniu do zjawisk w zakresie właściwości Krajowej Administracji Skarbowej (z wyłączeniem zadań realizowanych przez Departament Kluczowych Podmiotów i Departament Nadzoru nad Kontrolami) należało do zadań Departamentu Analiz Krajowej Administracji Skarbowej¹³ (dalej Departament Analiz).

W latach 2019-2023, Departament Analiz¹⁴ prowadził udokumentowane analizy w ramach identyfikacji ryzyk związanych z odliczeniami i zwolnieniami w PIT. Analizy przedmiotowe odnoszące się do nieprawidłowości w rozliczeniu podatników korzystających z objętych kontrolą NIK odliczeń i zwolnień, tj. darowizn (na rzecz organizacji pożytku publicznego, na cele kultu religijnego, na działalność charytatywną i opiekuńczą kościołów), z tytułu ulgi rehabilitacyjnej, ulgi z tytułu wpłat na IKZE, ulgi prorodzinnej, wspólnego opodatkowania małżonków i w sposób przewidziany dla osób samotnie wychowujących dzieci oraz ulgi mieszkaniowej dotyczyły trzech grup obszarów ryzyka (OR) i obejmowały następujące ryzyka ujęte w Centralnym Rejestrze Ryzyk:

- 16.3.1. *Nieprawidłowe odliczenia od dochodu*, 16.3.2 *Nieprawidłowe odliczenia od podatku* oraz 16.4.1 *Nieuprawnione lub nieprawidłowe korzystanie ze zwolnień przedmiotowych*¹⁵,

¹² Zarządzenie Ministra Finansów w sprawie ustalenia regulaminu organizacyjnego Ministerstwa Finansów z dnia 31 stycznia 2022 r. (Dz. Urz. MF z 2022 r., poz. 8), tj. z dnia 11 sierpnia 2023 r. (Dz. Urz. MF z 2023 poz.78 ze zm.).

¹³ W 2022 r. prowadzenie działalności analitycznej oraz analizy ryzyka w odniesieniu do negatywnych zjawisk w zakresie właściwości KAS należało do zadań Departamentu Ryzyka Podatkowego.

¹⁴ W 2022 r. Departament Ryzyka Podatkowego, a od 2023 r. Departament Analiz Krajowej Administracji Skarbowej.

¹⁵ 16. Grupa OR dotyczących obliczania PIT/PPL, obszar 16.3 Ulgi i obszar 16.4 Zwolnienia.

- 18.3.1 Nieprawidłowe odliczenia od przychodu i 18.3.2 Nieprawidłowe odliczenia od podatku¹⁶,
- 20.3.1 Nieprawidłowe odliczenia od dochodu, 20.3.2 Nieprawidłowe odliczenia od podatku i 20.4.1 Nieuprawnione lub nieprawidłowe korzystanie ze zwolnień przedmiotowych¹⁷.

(akta kontroli str.14-24, 79-281, 298-305, 627-707)

W latach 2019-2023 jednostki KAS skierowały do Szefa KAS 23 wnioski o wszczęcie identyfikacji/przeglądu ryzyka (WIR) w obszarach ryzyk związanych z odliczeniami i zwolnieniami w PIT będących przedmiotem kontroli NIK, z tego 21 wniosków w 2019 r.¹⁸ i po jednym wniosku w 2020 r. i 2021 r. Powyższe wnioski zostały wykorzystane w prowadzonej działalności analitycznej w zakresie ww. ryzyk, o czym szerzej w pkt 1.4 niniejszego obszaru.

W ww. okresie Szef KAS otrzymał z Krajowej Informacji Skarbowej 28 informacji dotyczących zidentyfikowanych obszarów zagrożeń w zakresie niezasadnego lub nieprawidłowego korzystania przez podatników z odliczeń i zwolnień w PIT, z tego siedem informacji w zakresie odliczeń i zwolnień objętych niniejszą kontrolą NIK - wszystkie dotyczyły ryzyka związanego z ulgą mieszkaniową, o której mowa w art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o PIT. Powyższe informacje zostały wykorzystane przez Departament Analiz KAS w ramach działalności analitycznej w ramach przeglądu ryzyk 16.4.1 i 20.4.1.

(akta kontroli str. 625-712, 1132-1143, 1211)

W latach 2019-2023 w zakresie ww. ryzyk Departament Analiz przeprowadził łącznie 28 analiz przedmiotowych¹⁹. W wyniku tych analiz, w okresie objętym kontrolą:

- w grupie obszarów ryzyka dotyczących obliczania PIT/PPL, ryzyko 16.3.1 oceniono, , na poziomie średnim, a ryzyka: 16.3.2 i 16.4.1 na poziomie niskim,
- w grupie obszarów ryzyka dotyczących obliczania dochodów ryczałtowych przedsiębiorcy, ryzyka: 18.3.1 i 18.3.2 za każdym razem oceniono jako średnie,
- w grupie obszarów ryzyka dotyczących obliczania podatku dochodowego od osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej, ocena ryzyk 20.3.1 i 20.3.2 zmniejszyła się z poziomu średniego w 2021 r. do niskiego w 2022 r. i 2023 r.²⁰, z kolei ocena ryzyka 20.4.1 określona została na poziomie niskim.

(akta kontroli str. 79-281, 631-685, 839-842)

Wszystkie powyższe analizy dokonane zostały w oparciu o dane z kontroli podatkowych przeprowadzonych wobec podatników PIT. Do ww. analiz przedmiotowych, nie były wykorzystane dane z czynności sprawdzających przeprowadzonych wobec podatników PIT przez urzędy skarbowe, o czym szerzej w sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości*.

Przeprowadzone analizy obejmowały swoim zakresem ryzyka związane z następującymi odliczeniami i zwolnieniami w PIT objętymi niniejszą kontrolą NIK:

¹⁶ 18. Grupa OR dotyczących obliczania dochodów ryczałtowych przedsiębiorcy (PPE, KP), obszar 18.3 Ulgi (odliczenia).

¹⁷ 20. Grupa OR dotyczących obliczania podatku dochodowego od osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej, obszar 20.3 Ulgi (odliczenia) i 20.4 Zwolnienia.

¹⁸ 14 wniosków pochodziło z IAS, a dziewięć z US.

¹⁹ Ryzyko 16.3.1. – cztery analizy (po jednej w 2020 r., 2021 r., 2022 r. i 2023 r.), ryzyko 16.3.2 – trzy analizy (po jednej w 2020 r., 2021 r. i 2023 r.), ryzyko 16.4.1 – trzy analizy (po jednej w 2020 r., 2021 r. i 2023 r.), ryzyko 18.3.1. – 4 analizy (po jednej w 2020 r., 2021 r., 2022 r. i 2023 r.), ryzyko 18.3.2. – 4 analizy (po jednej w 2020 r., 2021 r., 2022 r. i 2023 r.), ryzyko 20.3.1 – 4 analizy (jedna w 2020 r., dwie w 2021 r. i jedna w 2023 r.), ryzyko 20.3.2. – trzy analizy (po jednej w 2020 r., 2021 r. i 2022 r.), ryzyko 20.4.1 – 3 analizy (po jednej w 2020 r., 2021 r. i 2022 r.).

²⁰ Ryzyko 20.3.1

- darowizn (na rzecz OPP, cele kultu religijnego, kościelnej działalności charytatywno-opiekuńczej),
- ulgi rehabilitacyjnej,
- ulgi z tytułu wpłat na IKZE,
- ulgi z tytułu wychowania dzieci/prorodzinnej
- ulgi mieszkaniowej.

(akta kontroli str. 79-281, 631-685, 839-842)

1.3. W latach 2019-2023 Szef KAS przekazywał do IAS listy podmiotów wytypowanych w wyniku analiz do dalszej weryfikacji prawidłowości rozliczeń przez urzędy skarbowe, z uwagi na ryzyko występowania naruszeń przepisów regulujących następujące odliczenia i zwolnienia w PIT, będące przedmiotem kontroli NIK:

- ulgi na dzieci wykazanych przez cudzoziemców w zeznaniach za 2021 r. W ramach analizy wytypowano do czynności łącznie 1.575 podmiotów. Listę podatników przekazano w sierpniu 2022 r.
- w zakresie wspólnego opodatkowania współmałżonków za 2022 r. Zestawienia przekazano w czerwcu 2023 r. Wytypowano do dalszej analizy przez US łącznie 1.069 podatników.
- ulgi na wychowanie dzieci, dotyczące podatników, którzy w zeznaniach PIT-36 i PIT-37 za lata 2019-2022 dokonali odliczeń z tytułu ulgi na wychowanie dzieci, których dochód na podstawie informacji PIT-11 przekroczył próg wskazany przez ustawodawcę uprawniający do ulgi. W ramach analizy ryzyka z potencjalnymi nieprawidłowościami zidentyfikowano 2.593 podatników. Listę podmiotów do weryfikacji przez US przekazano w grudniu 2023 r

Ponadto w 2024 r. przekazano do IAS listy podmiotów z potencjalnymi nieprawidłowościami:

- w zakresie wspólnego opodatkowania współmałżonków za 2023 r. Listy przekazano w lipcu 2024 r. Wytypowano do dalszej analizy przez US łącznie 641 podatników,
- w zakresie ulgi prorodzinnej za 2022 r., listy obejmowały podatników, u których zidentyfikowano ryzyko nieprawidłowości w odliczeniu za 2022 r. ulgi prorodzinnej na jedno dziecko, m.in. z uwagi na przekroczenie limitu dochodu za 2022 r. Listy podmiotów przekazano dwukrotnie, tj. w marcu i kwietniu 2024 r. W wyniku analiz wytypowano łącznie 17.895 podmiotów z potencjalnymi nieprawidłowościami do weryfikacji przez US.

(akta kontroli str. 17-24, 282-297, 1151-1153)

Listy podmiotów przekazano urzędowi skarbowym za pośrednictwem Platformy Analitycznej w Module Zarządzania Analizami w systemie informatycznym ZISAR. Departament Ryzyka Podatkowego²¹ oraz Departament Analiz KAS²² każdorazowo w formie pisemnej, informował IAS o przekazaniu za pośrednictwem ww. platformy list podmiotów wytypowanych do dalszych działań, w których wskazywano m.in. sugerowany tryb postępowania (czynności sprawdzające) oraz termin w jakim należy zamieścić informacje zwrotne z rezultatów podjętych czynności. Szef KAS otrzymywał informacje zwrotną z IAS o wykorzystaniu otrzymanych list podmiotów i o wynikach podjętych działań za pośrednictwem Modułu Zarządzania Analizami. W wyniku podjętych przez US działań dotyczących ww. ulg i zwolnień, stwierdzono uszczuplenia w łącznej wysokości 36,7 mln zł²³.

²¹ W 2022 r.

²² W latach 2023-2024.

²³ Wg stanu na dzień 4 października 2024 r.

Przyjęty w praktyce sposób przekazywania list typowań podmiotów do urzędów skarbowych z wykorzystaniem systemu ZISAR, był niezgodny z regulacjami zamieszczonymi w PZPA dotyczącymi ww. kwestii, o czy szerzej w sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości*.

(akta kontroli str.17-24, 31-72, 282-297, 732-738, 1151-1153)

W latach 2019-2023 Departament Analiz KAS nie przekazywał do IAS list typowań będących wynikiem analiz podmiotowych w odniesieniu do odliczeń i zwolnień w PIT podatników korzystających z ulgi mieszkaniowej, ulgi rehabilitacyjnej, wpłat dokonywanych na IKZE, rozliczenia osób samotnie wychowujących dzieci, odliczenia darowizn na rzecz OPP, cele kultu religijnego oraz kościelnej działalności charytatywno-opiekuńczej.

W sprawie przyczyn nieprzekazywania do IAS list typowań w odniesieniu do ww. odliczeń i zwolnień, Dyrektor Departamentu Analiz KAS oświadczył, że Departament jako obsługujący realizację zadań własnych Szefa KAS w obszarze działalności analitycznej, prowadził i prowadzi czynności analityczne w różnych obszarach, w tym również w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych. Do wyłącznej kompetencji Departamentu należy organizacja pracy analitycznej na poziomie centralnym uwzględniająca m.in. potrzeby zgłaszane przez Kierownictwo Resortu, które warunkują priorytetyzację kolejności realizacji szczegółowych tematów analiz centralnych. Dyrektor wskazał, że biorąc pod uwagę należytą dbałość o jakość i efektywność procesu analitycznego w tym zakresie uwzględniane są różne aspekty m.in. czynniki makroekonomiczne, stopień realizacji budżetu państwa w poszczególnych obszarach dochodów państwa, zakres dostępnych i możliwych do pozyskania danych, dostępność zasobów ludzkich posiadających niezbędne kompetencje wymagane dla tematu analitycznego, w tym m.in. pracowników posiadających kompetencje techniczne albo merytoryczne obejmujące obszar podatków dochodowych.

(akta kontroli str. 729-737)

1.4. W Ministerstwie Finansów prowadzony był Centralny Rejestr Ryzyk, który funkcjonował w ramach systemu informatycznego ZISAR. CRR zawierał m.in. takie dane jak: grupa obszarów ryzyka (grupa OR), obszar ryzyka, nazwa ryzyka, właściciel ryzyka oraz ocena ryzyka. W CRR wśród ryzyk związanych z odliczeniami i zwolnieniami w PIT zdefiniowano:

- *16.3.1 Nieprawidłowe odliczenia od dochodu, 16.3.2 Nieprawidłowe odliczenia od podatku, 16.4.1 Nieuprawnione lub nieprawidłowe korzystanie ze zwolnień przedmiotowych*, (16. Grupa OR dotyczących obliczania PIT/PPL, obszar 16.3 Ulgi i 16.4 Zwolnienia),
- *18.3.1 Nieprawidłowe odliczenia od przychodu i 18.3.2 Nieprawidłowe odliczenia od podatku* (18. Grupa OR dotyczących obliczania dochodów ryczałtowych przedsiębiorcy (PPE, KP), obszar 18. 3 ulgi/odliczenia),
- *20.3.1 Nieprawidłowe odliczenia od dochodu, 20.3.2 nieprawidłowe odliczenia od podatku i 20.4.1 Nieuprawnione lub nieprawidłowe korzystanie ze zwolnień przedmiotowych* (20. Grupa OR dotyczących obliczania podatku dochodowego od osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej, obszar 20.3 Ulgi (odliczenia) i 20.4 Zwolnienia).

Powyższe ryzyka odnosiły się w sposób ogólny do wszystkich odliczeń i zwolnień w PIT. W CRR nie wyszczególniono odrębnych ryzyk odnoszących się w ww. obszarach do poszczególnych rodzajów odliczeń i zwolnień w PIT, w tym dotyczących m.in.: ulgi mieszkaniowej, odliczenia darowizn na rzecz OPP, na cele kultu religijnego, kościelnej działalności charytatywno-opiekuńczej, ulgi rehabilitacyjnej, ulgi z tytułu

wpłat na IKZE, ulgi na dzieci, wspólnego opodatkowania małżonków oraz w sposób przewidziany dla osób samotnie wychowujących dzieci.

(akta kontroli str.17-24, 31-78, 298-305, 1147-1149)

Szef KAS wyjaśnił, że sposób utworzenia systematyki ryzyk funkcjonującej w KAS jest oparty na konstrukcji zagadnień prawnych, stanowiących składowe procesy wyliczania podatku w poszczególnych tytułach podatkowych. Dlatego też w każdej z grup obszarów ryzyka związanych z poszczególnymi tytułami podatkowymi uwzględniono ryzyka związane z podstawą opodatkowania, następnie ryzyka odnoszące do obniżenia podstawy opodatkowania o koszty uzyskania przychodu (w przypadku podatków dochodowych) bądź też o podatek naliczony (w przypadku podatku VAT). Następnie uwzględniane były ryzyka związane ze stawkami podatku, ulgami oraz zwolnieniami od opodatkowania oraz ewentualnie procedurami szczególnymi opodatkowania.

(akta kontroli str.1158-1165)

W latach 2019-2023 jednostki KAS skierowały do Szefa KAS 23 wnioski o wszczęcie identyfikacji/przeglądu ryzyka (WIR) dotyczące ryzyk związanych z rozliczeniami podatników, korzystających z odliczeń i zwolnień objętych kontrolą NIK. Powyższe wnioski zostały wykorzystane w prowadzonej działalności analitycznej w ramach ryzyk: 16.3.1, 16.3.2, 16.4.1, 18.3.1, 18.3.2, 20.3.1, 20.3.2 i 20.4.1.

Departament Analiz w związku z ww. wnioskami dokonywał m.in. cyklicznych przeglądów ryzyk na ogół zgodnie z częstotliwością określoną w PZPA, tj. dla ryzyk ocenionych na poziomie średnim przeglądy odbywały się z częstotliwością roczną, a niskim – dwuletnią. Stwierdzone nieprzestrzeganie częstotliwości przeglądów dotyczące czterech analiz przedmiotowych w zakresie ryzyk: 16.3.1, 18.3.1, 18.3.2 i 20.3.2, co zostało szerzej opisano w sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości*.

(akta kontroli str.17-24, 79-281, 625-685)

1.5. Wyniki prowadzonej działalności analitycznej, w tym analizy ryzyka w obszarze PIT, wykorzystywane były przez Szefa KAS do ukierunkowania aktywności podległych IAS i US w celu ograniczenia możliwości nadużywania instytucji odliczeń i zwolnień przez podatników tego podatku.

Szef KAS kierował do podległych jednostek KAS zalecenia, w tym m.in.:

- wykazy zawierające informacje o mechanizmach stosowanych przez podatników w celu uniknięcia płacenia podatku bądź też uzyskania innych korzyści, stanowiące propozycje tematów analiz przedmiotowych,
- *wytyczne do czynności sprawdzających (wrzesień 2021 r.)* zawierające m.in. informacje dotyczące rozliczeń PIT w zakresie weryfikacji odliczeń i zwolnień, w dokumencie tym opisano także przykłady dobrych praktyk w zakresie PIT,
- *wytyczne dotyczące obsługi procesu czynności sprawdzających w systemie ZISAR*
- wytyczne do organizacji prac urzędów skarbowych w zakresie procesu obsługi zeznań podatkowych dla podatku dochodowego od osób fizycznych,
- wyjaśnienia mających na celu zapewnienie jednolitego stosowania przepisów podatku dochodowego od osób fizycznych, w tym w zakresie ulg i zwolnień,
- wytyczne, pisma lub polecenia dotyczące sposobu weryfikowania wybranych odliczeń i zwolnień w PIT.

Powyższe zalecenia opisane zostały szczegółowo w pkt 2.4 drugiego obszaru kontroli.

Dyrektor Departamentu Analiz KAS oświadczył, że jednostkom KAS dostarczana była wiedza na temat ryzyk zgromadzona w ramach analiz przedmiotowych, która może zostać wykorzystana do typowań np. wskazanie informacji dotyczących populacji

związanych z danym ryzykiem. W raportach wskazywane były również propozycje reguł typowania do wykorzystania w ramach działań analitycznych.

(akta kontroli str.1176-1180)

Stwierdzone
nieprawidłowości

W działalności kontrolowanej jednostki w przedstawionym wyżej zakresie stwierdzono następujące nieprawidłowości:

1. W PZPA przewidziano przeprowadzanie analiz przedmiotowych (odnoszących się do zjawisk) przez właściciela ryzyk, tj. przez Departament Analiz KAS (lub inny departament/jednostkę organizacyjną KAS, w sytuacji gdy Departament Analiz scedowałby na nie swoje uprawnienia), a ponadto zastrzeżono, iż analizy przedmiotowe nie powinny być prowadzone na szczeblu regionalnym (IAS). Sposób przypisania ww. zadań w PZPA był niezgodny z art. 25 ust. 1 pkt 1 ustawy o KAS, zgodnie z którym do zadań dyrektora izby administracji skarbowej należy prowadzenie działalności analitycznej, prognostycznej i badawczej dotyczącej zjawisk występujących we właściwości KAS oraz analizy ryzyka. Powyższe było również niezgodne z § 2 ust. 10 pkt 2 lit. a, b, d, e, f, h statutu Izby Administracji Skarbowej stanowiącego załącznik nr 5 do zarządzeniem Ministra Finansów z dnia 5 lutego 2023 r. w sprawie organizacji Krajowej Administracji Skarbowej, Izby Administracji Skarbowej, Urzędu Skarbowego, Urzędu Celno-Skarbowego i Krajowej Szkoły Skarbowości oraz nadania im statutów²⁴, zgodnie z którym do zadań komórki zarządzania ryzykiem w IAS należało m.in. prowadzenie działalności analitycznej, prognostycznej i badawczej dotyczącej zjawisk występujących we właściwości KAS oraz analizy ryzyka, zarządzanie ryzykiem zewnętrznym, w tym identyfikowanie obszarów zagrożeń mogących mieć wpływ na prawidłowość wypełniania obowiązków podatkowych i celnych, a także prowadzenie rejestru ryzyka w tym zakresie.

(akta kontroli str.17-24, 31-78)

Zastępca Dyrektora Departamentu Analiz KAS (w odpowiedzi na pytanie skierowane do Szefa KAS) oświadczył, że brak jest w ww. zakresie sprzeczności. Zwrócił uwagę, że Pomocniczy Właściciele Ryzyk (PWR) prowadzą analizy przedmiotowe w ramach realizacji działania zleconego dyrektorowi izby administracji skarbowej. Podkreślił, że jest to działanie prowadzone nie w imieniu dyrektora izby jako jednostki regionalnej, lecz jako realizującego zadania centralne, ponieważ PWR w tym przypadku wchodzi w rolę Departamentu Analiz KAS, tj. właściciela standardowego ryzyk i realizuje działania na poziomie centralnym (na takiej samej zasadzie, jak np. centra kompetencyjne). Zastępca Dyrektora potwierdził fakt, że w zakresie objętym przedmiotem kontroli NIK, analizy przedmiotowe prowadzone były przez Ministerstwo Finansów.

(akta kontroli str. 1176-1180)

2. W okresie objętym kontrolą, analizy przedmiotowe dotyczące ryzyk: 16.3.1, 16.3.2, 16.4.1, 18.3.1, 18.3.2, 20.3.1, 20.3.2 i 20.4.1 nie były prowadzone w sposób rzetelny. Zostały one bowiem zrealizowane w oparciu o dane z kontroli podatkowych przeprowadzonych wobec podatników PIT, bez wykorzystania w nich danych z przeprowadzonych czynności sprawdzających.

(akta kontroli str. 17-24, 79-281, 625-685, 839-842)

Dyrektor Departamentu Analiz KAS (w odpowiedzi na pytanie skierowane do Szefa KAS) oświadczył, że wyniki czynności sprawdzających nie mogły być w tym okresie wykorzystane z uwagi na problem natury technicznej. Nie

²⁴ Dz. Urz. M.F z 2023 r. poz. 61 ze zm., zwanego dalej „zarządzeniem Ministra Finansów w sprawie organizacji KAS”.

dysponowano bazodanowym dostępem do danych dotyczących czynności sprawdzających na poziomie ogólnokrajowym, z uwagi na to, że czynności sprawdzające ewidencjonowane były w bazach lokalnych. W wyniku podjętych działań wytworzono ogólnokrajowe narzędzie informatyczne służące ewidencji wyników czynności sprawdzających – nowy moduł w systemie ZISAR, co umożliwiło dostęp do tych danych na poziomie centralnym. Dyrektor wskazał, że po wdrożeniu ewidencjonowania czynności sprawdzających w systemie ZISAR i utworzeniu dostępów dla właściciela ryzyka do tych danych, z początkiem 2024 r. czynności sprawdzające były już wykorzystywane jako jedno ze źródeł informacji do analizy przedmiotowej i oceny ryzyka, w ryzykach zidentyfikowanych przez Krajową Administrację Skarbową.

(akta kontroli str. 729-738, 786-788)

NIK wskazuje, że w analizach przedmiotowych przeprowadzonych od 2024 r. wykorzystywano zarówno dane z kontroli podatkowych, jak również z czynności sprawdzających wobec podatników podatku PIT. Nieuwzględnienie w analizach przedmiotowych ryzyk wyników czynności sprawdzających, mogło mieć wpływ na zmianę oceny tych ryzyk w porównaniu do ocen, które byłyby wynikiem analiz uwzględniających wyniki czynności sprawdzających. Potwierdzeniem takiej tezy jest fakt, że w wyniku przeprowadzonych w 2024 r. analiz przedmiotowych w zakresie ryzyk: 16.4.1, 20.3.2 i 20.4.1, w których uwzględniono wyniki czynności sprawdzających, poziom ryzyka został oceniony jako wyższy, niż w wyniku analiz przeprowadzonych w okresie objętym kontrolą, w których danych z czynności sprawdzających nie uwzględniono.

(akta kontroli str. 596, 653-669, 686-707, 820-842)

Ponadto w latach 2020-2023 analizy przedmiotowe w zakresie ryzyk 20.3.1 i 20.3.2 oparte były na wynikach kontroli podatkowych przeprowadzonych wobec osób fizycznych prowadzących działalność gospodarczą, pomimo tego, że dotyczyły one grupy obszarów ryzyk w zakresie obliczania podatku dochodowego od osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej.

Według Dyrektora Departamentu Analiz KAS algorytm mający służyć przetworzeniu i przygotowaniu danych do analiz przedmiotowych ryzyk 20.3.1 i 20.3.2 zawierał nieścisłość, w wyniku czego w analizach tych wykorzystano również dane dotyczące osób fizycznych prowadzących działalność gospodarczą. Dyrektor wskazał, że po zdiagnozowaniu problemu w 2023 r. algorytm doprecyzowano i aktualnie informacje zawarte w rejestrze ryzyk oparte są wyłącznie na danych dotyczących osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej.

(akta kontroli str. 17-24, 212-281, 729-736)

3. Przyjęty w praktyce sposób przekazywania list typowań do urzędów skarbowych za pośrednictwem MZA z wykorzystaniem systemu ZISAR, był niezgodny z regulacjami zamieszczonymi w PZPA. Powyższe listy przekazywane były przez Departament Analiz KAS do urzędów skarbowych celem podjęcia przez urzędy dalszych działań wobec wytypowanych podmiotów. W pismach kierowanych do IAS, każdorazowo informowano DIAS o umieszczeniu list w MZA, wskazywano sugerowany tryb postępowania (czynności sprawdzające) oraz wyznaczano termin na obsługę tych typowań i na zamieszczenie w systemie informacji zwrotnej z rezultatów podjętych działań. Zgodnie natomiast z PZPA „listy typowań brutto” sporządzone przez Departament Analiz KAS przekazane do IAS powinny podlegać na poziomie regionu pogłębionej analizie podmiotowej, celem sporządzenia „listy typowań netto”, tj. wyboru podmiotów, wobec których organy na poziomie lokalnym (urzędy skarbowe) będą zobowiązane podjąć

działania. Jednocześnie z poziomu regionalnego jednostka prowadząca analizy podmiotowe, w oparciu o listę typowań brutto powinna przekazać informację zwrotną skierowaną do nadawcy listy typowań brutto, która powinna wskazywać podmioty nie ujęte do „listy typowań netto” wraz ze wskazaniem powodów uzasadniających taką decyzję.

(akta kontroli str. 17-24, 31-78, 282-297, 1147-1153)

Zastępca Dyrektora Analiz KAS (w odpowiedzi na pytanie skierowane do Szefa KAS w sprawie przyczyn rozbieżności między trybem postępowania określonym w PZPA, a przyjętym w praktyce) oświadczył, że działanie Modułu Zarządzania Analizami nie koliduje z PZPA. Wskazał, że listy typowań dystrybuowane poprzez MZA mogą być przekazywane na poziom lokalny lub regionalny. Analizy dystrybuowane przez MZA są kierowane do IAS lub do US czy UCS, w zależności od działań jakie mają zostać podjęte przez poszczególne jednostki KAS. W przypadku, gdy wobec podmiotów występujących w analizie mają zostać podjęte czynności sprawdzające lub kontrola, listy są przekazywane na poziom lokalny. Zaś w momencie konieczności podjęcia pogłębionych działań analitycznych, lista jest przekazywana na poziom regionalny do DIAS. Zastępca Dyrektora Departamentu Analiz wskazał, że w przypadku analiz podmiotowych prowadzonych przez Departament w zakresie związanym z niniejszą kontrolą NIK, listy były przekazywane do podjęcia działań weryfikacyjnych bezpośrednio na poziom lokalny. Toteż izby administracji skarbowej nie dokonywały w tych przypadkach dodatkowych analiz, a tym samym nie tworzyły list typowań netto.

(akta kontroli str.1176-1180)

4. Analiza 28 raportów z analiz przedmiotowych ryzyk przeprowadzonych w latach 2019-2023 wykazała, że w czterech przypadkach dotyczących ryzyk: 16.3.1, 18.3.1, 18.3.2 i 20.3.2, w których poziom ryzyka określono jako średni, przeglądów ryzyk dokonano z przekroczeniem rocznej częstotliwości określonej w PZPA o od 44 do 101 dni. W przypadku ryzyk: 16.3.1 i 20.3.2 przeglądu dokonano w dniu 31 maja 2022 r., podczas gdy poprzedni przegląd ryzyk przeprowadzony został w dniu 19 lutego 2021 r. Z kolei przeglądu ryzyk 18.3.1 i 18.3.2 dokonano w dniu 24 maja 2021 r. w sytuacji, gdy poprzedni przegląd tych ryzyk przeprowadzony został w dniu 10 kwietnia 2020 r.

(akta kontroli str. 17-24, 79-281, 839-842)

Zastępca Dyrektora Departamentu Analiz (w odpowiedzi na pytanie skierowane do Szefa KAS) oświadczył, że termin przeprowadzenia przeglądów zbiegł się z okresem pandemii, który miał bardzo duży wpływ na możliwość bieżącej realizacji spraw, chociażby przez ograniczenia kadrowe spowodowane absencją chorobową oraz kwarantannami obejmującymi pracowników Ministerstwa Finansów. Wskazał jednocześnie, że ww. opóźnienia wystąpiły w przypadku analiz przedmiotowych ryzyka, które stanowiły niewielki odsetek wszystkich przeprowadzonych przez Departament tego rodzaju analiz (łącznie przeprowadzono 315 analiz).

(akta kontroli str. 1181-1185)

OCENA CZĄSTKOWA

Działalność analityczna, prognostyczna i badawcza oraz analiza ryzyka w obszarze PIT dotycząca korzystania przez podatników z wybranych odliczeń i zwolnień w sposób niezgodny z przepisami ustawy o PIT była prowadzona prawidłowo, ale nie zawsze systematycznie i rzetelnie.

Podstawowe założenia zarządzania procesem analitycznym, w tym. m.in. prowadzenie analiz przedmiotowych ryzyka w ramach procesu identyfikacji ryzyka, dokonywanie przeglądu zidentyfikowanych ryzyk, prowadzenie analiz podmiotowych oraz sposób przekazywania list typowań brutto, określone zostały w PZPA. Zgodnie

z tym dokumentem prowadzenie analiz przedmiotowych należało do zadań właściciela ryzyk, tj. Departamentu Analiz KAS. Przypisanie prowadzenia analiz przedmiotowych, wyłącznie do szczebla centralnego było niezgodne z art. 25 ust. 1 pkt 10 ustawy o KAS. W okresie objętym kontrolą, prowadzono analizy przedmiotowe oraz podmiotowe w ramach identyfikacji ryzyk związanych z odliczeniami i zwolnieniami w PIT, będących przedmiotem kontroli NIK. Wyniki tych analiz przekazywano do podległych jednostek KAS. Działalność analityczna nie była prowadzona w pełni rzetelnie, ponieważ oparta była o dane z kontroli podatkowych i nie uwzględniała danych wynikających z czynności sprawdzających przeprowadzonych wobec podatników. Dopiero od 2024 r. w analizach przedmiotowych ryzyka zapewniono wykorzystywanie danych z czynności sprawdzających. Przeglądów ryzyk dokonywano na ogół zgodnie z częstotliwością określoną w PZPA, z wyjątkiem czterech stwierdzonych przypadków przekroczenia rocznej częstotliwości przeglądów.

Przyjęty w praktyce sposób przekazywania list typowań do urzędów skarbowych z wykorzystaniem systemu ZISAR, przebiegał w sposób niezgodny z regulacjami zamieszczonymi w PZPA. Powyższe listy przekazywano do urzędów skarbowych celem podjęcia przez nie dalszych działań wobec wytypowanych podmiotów, o czym każdorazowo informowano dyrektorów izb administracji skarbowej

Wyniki prowadzonej działalności analitycznej, wykorzystywane były do ukierunkowania aktywności podległych IAS i US w celu ograniczenia możliwości nadużywania instytucji odliczeń i zwolnień przez podatników tego podatku. W tym celu kierowano do podległych jednostek m.in. wykazy zawierające informacje o mechanizmach stosowanych przez podatników w celu uniknięcia płacenia podatku bądź też uzyskania innych korzyści, stanowiące propozycje tematów analiz podmiotowych, zalecenia i wytyczne, w tym dotyczące czynności sprawdzających oraz wyjaśnienia mające na celu zapewnienie jednolitego stosowania przepisów podatku dochodowego od osób fizycznych, w tym w zakresie ulg i zwolnień.

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. W latach 2019-2023 Szef KAS nie dokonywał analiz potencjału kadrowego pracowników urzędów skarbowych zajmujących się weryfikacją odliczeń i zwolnień w PIT, w tym w szczególności w zakresie darowizn, ulgi rehabilitacyjnej, ulgi z tytułu wpłat na IKZE, wychowania dzieci, rozliczenia wspólnego małżonków i w sposób przewidziany dla osób samotnie wychowujących dzieci.

Szef KAS wyjaśnił, że jednostki organizacyjne KAS nie zgłosiły ryzyka w zakresie niewystarczającego potencjału kadrowego urzędów zajmujących się weryfikacją odliczeń i zwolnień w PIT, obejmującego adekwatność liczby pracowników zajmujących się weryfikacją odliczeń i zwolnień w PIT oraz ich przygotowania do realizacji tych zadań, w związku z powyższym nie zaszła potrzeba dokonania analiz potencjału kadrowego w tym obszarze.

(akta kontroli str. 625-630, 725-728)

W latach 2019-2023 nie przeprowadzano udokumentowanych analiz w zakresie adekwatności narzędzi informatycznych do potrzeb w zakresie weryfikacji odliczeń i zwolnień w PIT.

Szef KAS wyjaśnił, że założenia biznesowe związane z tworzeniem systemów informatycznych w Ministerstwie Finansów każdorazowo uwzględniają warunek zapewnienia adekwatności rozwiązania informatycznego do rzeczywistych potrzeb pracowników KAS. Funkcjonujące hurtownie danych (SPR, SHD, WHTAX) zawierają

m.in. kompleksowe dane z dokumentów podatkowych w obszarze podatku dochodowego od osób fizycznych oraz posiadają funkcjonalności umożliwiające tworzenie dedykowanych raportów przez ich użytkowników. Powyższe pozwala pracownikom urzędów skarbowych/izb administracji skarbowej na utworzenie specjalnych raportów w oparciu o wewnętrzne założenia odnoszące się do konkretnego zagadnienia, w tym odliczenia albo zwolnienia w PIT. Szef KAS wyjaśnił, że w ramach sprawowanego nadzoru nad jednostkami KAS nie odnotowano skarg/problemów/zgłoszeń czy też nowych potrzeb związanych z narzędziami informatycznymi wspomagającymi ww. proces weryfikacji. Tym samym nie było konieczności przeprowadzania takich analiz, których przedmiotem była ocena adekwatności narzędzi informatycznych do potrzeb w zakresie weryfikacji odliczeń i zwolnień w PIT. Wskazał ponadto, że na poziomie centralnym w systemie ZISAR nadzorowany jest sposób ewidencjonowania przebiegu czynności sprawdzających w ww. obszarze.

(akta kontroli str. 625-630, 725-728)

W okresie objętym kontrolą, Szef KAS nie przeprowadzał analiz stopnia zaspokojenia potrzeb szkoleniowych w urzędach skarbowych w zakresie PIT dotyczących weryfikacji odliczeń i zwolnień w PIT.

Szef KAS wyjaśnił, że jednostką odpowiedzialną za realizację polityki szkoleniowej na poziomie centralnym jest Krajowa Szkoła Skarbowości (KSS), do zadań której należy kształcenie i doskonalenie zawodowe kadr KAS, w tym koordynowanie działalności szkoleniowej w jednostkach KAS. KSS każdego roku przeprowadza identyfikację potrzeb szkoleniowych w jednostkach organizacyjnych KAS i opracowuje plan szkoleń centralnych kadr KAS na dany rok, w celu zapewnienia niezbędnych szkoleń pracownikom i funkcjonariuszom KAS z uwzględnieniem możliwości logistycznych i budżetowych KSS. Szef KAS wyjaśnił, że zgłaszane w latach 2019-2023 przez jednostki organizacyjne KAS tematy szkoleń dotyczyły ogólnie podatku dochodowego od osób fizycznych, nie zaś wybranych z katalogu ulg i zwolnień w PIT określonych jego rodzajów i z tego powodu nie prowadzono szczegółowej analizy stopnia zaspokojenia potrzeb szkoleniowych pracowników urzędów skarbowych w ww. zakresie

(akta kontroli str. 625-630, 725-728)

W latach 2019 - 2023 dyrektorzy izb administracji skarbowej zgłosili konieczność przeszkolenia w zakresie odliczeń i zwolnień w PIT łącznie 16 783 pracowników, w tym 11 106 pracowników w zakresie wybranych odliczeń i zwolnień: tj. m.in. darowizn, ulgi rehabilitacyjnej, ulgi z tytułu wpłat na IKZE, ulgi prorodzinnej, wspólnego opodatkowania małżonków oraz osób samotnie wychowujących dzieci. W ww. okresie, przeszkolonych zostało w zakresie odliczeń i zwolnień w PIT łącznie 11 155 pracowników, w tym odpowiednio 3 854 pracowników w zakresie wybranych ww. odliczeń i zwolnień. Liczba przeszkolonych pracowników stanowiła odpowiednio 66,5% i 34,7% potrzeb w tym zakresie zgłaszanych przez DIAS.

Szef KAS wyjaśnił, że przeszkolenie mniejszej liczby pracowników urzędów skarbowych w zakresie odliczeń i zwolnień w PIT w porównaniu do potrzeb zgłaszanych przez DIAS spowodowane było m.in. następującymi czynnikami:

- możliwości budżetowe i logistyczne Krajowej Szkoły Skarbowości były niewystarczające do pełnej realizacji zgłaszanych potrzeb;
- w ramach Planu szkoleń centralnych kadr KAS oprócz szkoleń zgłaszanych przez DIAS, KSS przede wszystkim realizował szkolenia obligatoryjne i priorytety wskazywane przez departamenty MF;
- zgodnie z założeniami systemu szkolenia kadr KAS, zgłoszone do KSS potrzeby szkoleniowe powinny być także realizowane na poziomie regionalnym w ramach

planów szkoleń IAS, stanowiących uzupełnienie Planu KAS (udostępnione jednostkom KAS ankiety badania potrzeb służyły zarówno do tworzenia planu centralnego, jak i planów regionalnych);

- założeniem wielu szkoleń realizowanych na poziomie centralnym było przeszkolenie osób, które powinny przekazywać zdobytą wiedzę w swojej jednostce na poziomie regionalnym i tym samym zrealizować szkolenia kaskadowe w IAS.

Szef KAS w wyjaśnieniach podkreślił, że KSS realizowała szkolenia centralne w ramach Planu KAS na dany rok. Uzupełnieniem szkoleń centralnych były szkolenia regionalne, skierowane do pracowników, którzy nie wzięli udziału w szkoleniach centralnych. Tym samym, w ramach funkcjonującej struktury, możliwe było przeszkolenie pełnej liczby pracowników zgłoszonych do przeszkolenia.

Wskazał ponadto, że w okresie objętym kontrolą zostały zorganizowane i przeprowadzone dla pracowników izb administracji skarbowej, urzędów skarbowych i Krajowej Informacji Skarbowej spotkania on-line:

- w dniu 9 lutego 2023 r. oraz 12 marca 2024 r. – w sprawie zasad korzystania z ulgi dla pracujących seniorów, w których udział wzięło odpowiednio: ok. 2,4 tys. osób i ok. 2 tys. osób;
- w dniu 13 lutego 2023 r. oraz 19 marca 2024 r. – w sprawie zasad korzystania z preferencyjnego rozliczenia osób samotnie wychowujących dzieci, w których udział wzięło odpowiednio: ok. 2,4 tys. osób i ok. 2,3 tys. osób;
- w dniu 13 lutego 2023 r. oraz 25 marca 2024 r. – w sprawie zasad korzystania z ulgi dla rodzin 4+, w których udział wzięło odpowiednio: ok. 2,4 tys. osób i ok. 1,7 tys. osób.

(akta kontroli str. 843-847, 978-995, 1170-1175)

2.2. W poszczególnych latach okresu objętego kontrolą, liczba podatników, którzy w zeznaniu PIT-39²⁵ wykazali kwotę dochodu zwolnionego z PIT na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o PIT przedstawiała się następująco: w 2019 r. – 53 537, w 2020 r. – 54 800, w 2021 r. – 67 672, w 2022 r. – 53 707 oraz w 2023 r. – 51 592. Liczba podatników, wobec których przeprowadzano czynności sprawdzające²⁶, uległa w okresie objętym kontrolą zmniejszeniu z 25 043 w 2019 r. poprzez 11 577 w 2020 r., 6 213 w 2021 r., 3 542 w 2022 r. do 1 630 w 2023 r., tj. o 93,5% w porównaniu do 2019 r. Zmniejszeniu uległ przy tym także odsetek podatników objętych czynnościami sprawdzającymi, który wyniósł odpowiednio 46,8%, 21,1%, 9,2%, 6,6% oraz 3,1%. Zmniejszyła się również liczba podatników, wobec których, w wyniku czynności sprawdzających stwierdzono nieprawidłowości z 8 237 w 2019 r. do 3 921 w 2020 r., 2 067 w 2021 r., 1 067 w 2022 r. i 613 w 2023 r., przy czym odsetek podatników, u których w wyniku przeprowadzonych czynności sprawdzających stwierdzono nieprawidłowości wykazywał niewielką tendencję wzrostową i wyniósł odpowiednio 32,9%, 33,9%, 33,3%, 30,1% osiągając ostatecznie wartość 37,6%. Odnotowano także spadek kwoty zwiększenia zobowiązania podatkowego ustalonego w wyniku czynności sprawdzających oraz w wyniku przeprowadzonego postępowania podatkowego wszczętego po czynnościach sprawdzających z 27 039 tys. zł w 2019 r., do 12 571,7 tys. zł w 2020 r., 3 812,3 tys. zł w 2021 r., 2 412,6 tys. zł w 2022 r. i 1 736,1 tys. zł w 2023 r.

Liczba podatników, którzy w zeznaniu podatkowym wykazali odliczenie od dochodu z tytułu darowizn przekazanych organizacjom na prowadzenie przez nie działalności pożytku publicznego w sferze działań publicznych wyniosła 277 513 w 2019 r.,

²⁵ Liczba podatników wykazana w poszczególnych latach, dotyczy podatników którzy złożyli zeznanie podatkowe za te lata.

²⁶ Liczba podatników, wobec których przeprowadzono czynności sprawdzające dotyczące zeznania za dany rok.

397 902 w 2020 r., 432 328 w 2021 r., 413 762 w 2022 r. oraz 405 934 w 2023 r. W odniesieniu do pozostałych lat objętych kontrolą, w 2023 r. nastąpił spadek liczby podatników wykazujących ww. odliczenie, wobec których przeprowadzono czynności sprawdzające. Liczba ta wyniosła w 2019 r. 5 916, w 2020 r. 7 695, w 2021 r., 7 882, i w 2022 r. 7 977, natomiast w 2023 r. spadła do 2 592 podatników. Zmianie uległ również odsetek podatników objętych czynnościami sprawdzającymi, który wykazywał tendencję malejącą i wyniósł odpowiednio 2,1%, 1,9%, 1,8%, 1,9% i 0,6%. W wyniku tych czynności stwierdzono nieprawidłowości wobec 1 335 podatników w 2019 r., 1 517 w 2020 r., 1 643 w 2021 r. i 1 415 w 2022 r. oraz 633 w 2023 r., przy czym odsetek podatników, u których w wyniku przeprowadzonych czynności sprawdzających stwierdzono nieprawidłowości wyniósł odpowiednio 22,6%, 19,7%, 20,8%, 17,7% oraz 24,4%. Kwota zwiększenia zobowiązania podatkowego w wyniku czynności sprawdzających oraz w wyniku przeprowadzonego postępowania podatkowego wszczętego po tych czynnościach ulegała wahaniom i wyniosła w 2019 r. 799 tys. zł, w 2020 r. 903,2 tys. zł, w 2021 r. 9 677,3 tys. zł, w 2022 r. 1 329,4 tys. zł, a w 2023 r. 384,3 tys. zł.

W okresie objętym kontrolą, liczba podatników, którzy w zeznaniu podatkowym wykazali odliczenie od dochodu z tytułu darowizn przekazanych na cele kultu religijnego wyniosła w 2019 r. 135 340, w 2020 r. 175 704, w 2021 r. 174 046, w 2022 r. 141 154 i w 2023 r. 154 886. W 2019 r. przeprowadzono czynności sprawdzające wobec 2 394 podatników wykazujących przedmiotowe odliczenie, w 2020 r. wobec 2 724, w 2021 r. wobec 2 642, a w 2022 r. wobec 2 418 podatników, natomiast w 2023 r. liczba ta spadła do 1 244 podatników (o 48% w porównaniu do 2019 r.). W tym samym roku odnotowano spadek liczby podatników, wobec których, w wyniku czynności sprawdzających stwierdzono nieprawidłowości. W sytuacji, gdy w 2019 r. liczba ta wyniosła 393, w 2020 r. 480, w 2021 r. 521, a w 2022 r. 363, to w 2023 r. stwierdzono nieprawidłowości wobec 157 podatników. W wyniku czynności sprawdzających, a także postępowań podatkowych wszczętych po tych czynnościach dokonano zwiększenia zobowiązania podatkowego w 2019 r. o 187,9 tys. zł, w 2020 r. o 233,8 tys. zł, w 2021 r. o 1 424,6 tys. zł, w 2022 r. o 183,3 tys. zł oraz w 2023 r. o 111,5 tys. zł.

Liczba podatników, którzy w zeznaniu podatkowym wykazali odliczenia od dochodu z tytułu darowizn przekazanych na działalność charytatywno – opiekuńczą kościołów kształtowała się na poziomie 23 182 w 2019 r., 24 305 w 2020 r., 24 129 w 2021 r., 20 605 w 2022 r. i 24 597 w 2023 r. Systematycznie malała liczba podatników, wobec których przeprowadzano czynności sprawdzające, w zakresie odliczenia od dochodu ww. darowizn z 751 w 2019 r., przez 595 w 2020 r., 484 w 2021 r., 461 w 2022 r. do 311 w 2023 r. Odnotowano ponadto spadek w 2022 r. i 2023 r. liczby podatników, wobec których, w wyniku czynności sprawdzających w zakresie opisanych wyżej odliczeń od dochodu, stwierdzono nieprawidłowości. W 2019 r. liczba ta wyniosła 165, w 2020 r. 148, w 2021 r. 168, by w latach 2022 – 2023 spaść odpowiednio do 90 i 56 podatników. Podobny spadek nastąpił w odniesieniu do kwoty zwiększenia zobowiązania podatkowego, wynikającego z nieprawidłowości stwierdzonych w wyniku czynności sprawdzających oraz przeprowadzonego postępowania podatkowego wszczętego po ww. czynnościach. Kwota ta wyniosła 124,5 tys. zł w 2019 r., 138 7 tys. zł w 2020 r., w 2021 r. wzrosła do 1 240,4 tys. zł, by następnie spaść do 46,5 tys. w 2022 r. i 52,6 tys. zł w 2023 r.

W okresie objętym kontrolą, liczba podatników, którzy w zeznaniu podatkowym wykazali odliczenie od dochodu z tytułu ulgi rehabilitacyjnej wyniosła 1 288 966 w 2019 r., 1 301 457 w 2020 r., 1 317 440 w 2021 r., 812 675 w 2022 r. oraz 1 006 687 w 2023 r. Stopniowo malała również liczba podatników w stosunku do których przeprowadzono czynności sprawdzające w zakresie wskazanego odliczenia od dochodu. W 2019 r. czynności te przeprowadzono wobec 16 033 podatników,

w 2020 r. 14 876, w 2021 r. 12 450, w 2022 r. 8 970 oraz w 2023 r. wobec 5 172 podatników (porównaniu do 2019 r. nastąpił spadek o 67,7%). Podobna tendencja spadkowa wystąpiła w zakresie liczby podatników, wobec których, w wyniku czynności sprawdzających stwierdzono nieprawidłowości, która w 2019 r. wyniosła 4 903 w 2019 r., w 2020 r. 4 463, w 2021 r. 3 870, w 2022 r. 2 472 oraz w 2023 r. 1 504. Kwota zwiększenia zobowiązania podatkowego, w wyniku czynności sprawdzających oraz przeprowadzonego w ich wyniku postępowania wyniosła 4 385,2 tys. zł w 2019 r., 1 975,9 tys. zł w 2020 r., 9 865,7 tys. zł w 2021 r. 1 523,6 tys. zł w 2022 r. i 965,8 tys. zł w 2023 r.

W okresie objętym kontrolą, liczba podatników, którzy w zeznaniu podatkowym wykazali odliczenie od dochodu z tytułu wpłat dokonanych na IKZE wyniosła w 2019 r. 164 193, w 2020 r. 184 537, w 2021 r. 209 119, w 2022 r. 191 166, a w 2023 r. 204 906 osób. Na zbliżonym poziomie utrzymywała się liczba podatników, wobec których przeprowadzono czynności sprawdzające, w zakresie przedmiotowego odliczenia od dochodu, która w 2019 r. wyniosła 4 084, w 2020 r. 5 183, w 2021 r. 4 492, w 2022 r. 4 327 osób. Wyjątek stanowił 2023 r., gdy liczba takich podatników spadła do 2 810. W podobny sposób kształtowała się liczba podatników, wobec których, w wyniku czynności sprawdzających, stwierdzono nieprawidłowości. W 2019 r. było 554 takich podatników, w 2020 r. 494, w 2021 r. 642, w 2022 r. 563, a w 2023 r. 191. Kwota zwiększenia wysokości zobowiązania podatkowego w wyniku czynności sprawdzających oraz postępowania podatkowego wszczętego po tych czynnościach wyniosła w 2019 r. 507,5 tys. zł, w 2020 r. 332,2 tys. zł, w 2021 r. 1 658,3 tys. zł, w 2022 r. 702,2 tys. zł oraz w 2023 r. 267,8 tys. zł.

W okresie objętym kontrolą, liczba podatników, którzy w zeznaniu podatkowym dokonali odliczenia od podatku kwot z tytułu ulgi na dzieci kształtowała się na poziomie 3 351 055 w 2019 r., 3 419 720 w 2020 r., 3 462 308 w 2021 r., 2 261 318 w 2022 r. i 2 578 275 w 2023 r. Liczba podatników, wobec których dokonano czynności sprawdzających, w zakresie ww. odliczenia wyniosła ona w 2019 r. 110 605, w 2020 r. 93 809, w 2021 r. 102 970, w 2022 r. 93 972, natomiast w 2023 r. zmalała do 33 414 osób. Podobna tendencja spadkowa wystąpiła w zakresie liczby podatników, wobec których, w wyniku ww. czynności stwierdzono nieprawidłowości. W 2019 r. wyniosła ona 43 094, w 2020 r. 36 856, w 2021 r. 37 760, w 2022 r. 33 188, natomiast w 2023 r. 12 049 podatników. Kwota zwiększenia zobowiązania podatkowego ustalonego w wyniku czynności sprawdzających oraz postępowania podatkowego wszczętego po tych czynnościach wyniosła w 2019 r. 37 909,6 tys. zł, w 2020 r. 32 147,5 tys. zł, w 2021 r. 36 468,5 tys. zł, w 2022 r. 39 072,1 tys. zł natomiast w 2023 r. i 11 250,2 tys. zł.

W kontrolowanych latach liczba podatników, którzy w zeznaniu podatkowym wybrali sposób opodatkowania wspólnie z małżonkiem wyniosła w 2019 r. 6 680 432, w 2020 r. 6 759 650, w 2021 r. 6 720 084, w 2022 r. 6 866 338 i w 2023 r. 7 195 550 osób. Spośród ww. podatników, w 2019 r. przeprowadzono czynności sprawdzające wobec 36 479 z nich, w 2020 r. wobec 31 636, w 2021 r. wobec 29 006, w 2022 r. wobec 29 902 podatników, natomiast w 2023 r. wobec 10 165 podatników. W 2023 r. w porównaniu do 2019 r. odnotowano spadek liczby podatników wobec których przeprowadzono czynności sprawdzających o 72,1%. W wyniku tych czynności stwierdzono nieprawidłowości w przypadku 10 128 podatników w 2019 r., 9 689 w 2020 r., 9 302 w 2021 r., 8 576 w 2022 r. i 3 201 w 2023 r. Kwota zwiększenia zobowiązania podatkowego dokonanego w wyniku czynności sprawdzających oraz przeprowadzonego w ich następstwie postępowania podatkowego wyniosła w 2019 r. 9 801,1 tys. zł, w 2020 r. 8 695,4 tys. zł, w 2021 r. 26 125,6 tys. zł, w 2022 r. 23 831,8 tys. zł i w 2023 r. 9 708,1 tys. zł.

W okresie objętym kontrolą, liczba podatników, którzy wybrali sposób opodatkowania przewidziany dla osób samotnie wychowujących dzieci wyniosła 472 930 w 2019 r.,

478 101 w 2020 r., 491 398 w 2021 r., 495 476 w 2022 r. i 513 774 w 2023 r. Analogicznie do innych odliczeń i zwolnień w PIT objętych kontrolą w 2023 r. nastąpił spadek liczby podatników, wobec których przeprowadzono czynności sprawdzające, dotyczące prawidłowości skorzystania z ulgi. Liczba ta w 2019 r. wyniosła 9 753, w 2020 r. 8 243, w 2021 r. 8 383, w 2021 r. 9 309 by w 2023 r. osiągnąć poziom 3 660. Spadek wystąpił także w zakresie liczby podatników, wobec których, w wyniku czynności sprawdzających, dotyczących skorzystania z ulgi stwierdzono nieprawidłowości. W 2019 r. było ich 3 080, w 2020 r. 2 897, w 2021 r. 3 058, w 2022 r. 2 789, a w 2023 r. 995. Kwota zwiększenia zobowiązania podatkowego w wyniku czynności sprawdzających oraz w wyniku prowadzonego postępowania podatkowego wszczętego po tych czynnościach wyniosła 4 549,3 tys. zł w 2019 r., 5 581,6 tys. zł w 2020 r., 5 686,3 tys. zł w 2021 r., 5 837,1 tys. zł w 2022 r. oraz 2 972,0 tys. zł w 2023 r.

Analiza powyższych danych dla całego kraju dotyczących m.in. liczby czynności sprawdzających przeprowadzonych przez urzędy skarbowe wobec podatników w zakresie objętych kontrolą NIK odliczeń i zwolnień w PIT²⁷ wykazała, że w latach 2019-2023 istotnie zmniejszyła się liczba podatników wobec których przeprowadzono czynności sprawdzające, korzystających z ww. odliczeń i zwolnień w PIT, przy jednoczesnym zwiększeniu się lub utrzymywaniu na wysokim poziomie liczby podatników korzystających z ww. ulg i zwolnień, co zostało szerzej opisano w sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości*.

(akta kontroli str. 14-15, 504-524)

2.3 Szef KAS na podstawie art. 7 ust. 3 ustawy o KAS określał corocznie kierunki działania i rozwoju Krajowej Administracji Skarbowej (KAS), wskazując w nich cele do osiągnięcia, wskaźniki ich pomiaru oraz zasady składania przez DIAS raportów z realizacji kierunków działania i rozwoju KAS. Wskazano w nich m.in. takie kierunki działania jak:

- *Pobór i egzekucja należności podatkowych i niepodatkowych budżetu państwa przez organy podatkowe i celne,*
- *Zapewnienie stabilnych finansów publicznych,*
- *Wzmocnienie zdolności organizacji do skutecznej realizacji zadań.*

W dokumentach tych dla kierunku *Pobór i egzekucja należności podatkowych i niepodatkowych budżetu państwa przez organy podatkowe i celne* wskazano m.in. jako cel *Efektywny proces czynności sprawdzających*, dla którego miernikiem była *Kwota ustaleń dokonanych w toku czynności sprawdzających, przeprowadzonych z udziałem podatnika* (na lata 2019-2020). Dla kierunku *Wzmocnienie zdolności organizacji do skutecznej realizacji zadań* określono cel *Poprawa skuteczności i efektywności działania pionu kontroli KAS* wskazując miernik pomiaru celu jako *Efektywność realizacji czynności sprawdzających (w 2021 r.)* oraz *Kwota ustaleń dokonanych w toku czynności sprawdzających (w 2022 r. i 2023 r.)*.

Dyrektorzy izb administracji skarbowej, zobowiązani zostali do przekazywania do Szefa KAS raportów z realizacji kierunków działania i rozwoju KAS. Za pomocą raportów Szef KAS monitorował stopień realizacji celów przez IAS i US.

W rocznych kierunkach działania i rozwoju KAS nie wyznaczono dla IAS i US odrębnych celów i mierników do osiągnięcia, dotyczących wyłącznie weryfikacji

²⁷ Podatników, którzy w zeznaniu PIT-39 wykazali kwotę dochodu zwolnionego z PIT na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o PIT (ulga mieszkaniowa), wybrali sposób opodatkowania wspólnie z małżonkiem oraz przewidziany dla osób samotnie wychowujących dzieci, dokonali odliczenia od podatku kwot z tytułu ulgi na dzieci, odliczenia od dochodu z tytułu ulgi rehabilitacyjnej, z tytułu darowizn (przekazanych organizacjom na prowadzenie przez nie działalności pożytku publicznego, na cele kultu religijnego i na działalność charytatywno-opiekuńczą) oraz z tytułu wpłat dokonanych na IKZE.

rozliczeń w podatku PIT, w tym w zakresie odliczeń i zwolnień w PIT, w szczególności z tytułu ulgi mieszkaniowej, wspólnego opodatkowania małżonków, w sposób przewidziany dla osób samotnie wychowujących dzieci, odliczeń darowizn na rzecz OPP, na cele kultu religijnego, darowizn na cele kościelnej działalności charytatywno-opiekuńczej, ulgi rehabilitacyjnej, ulgi z tytułu wpłat na IKZE, ulgi na dzieci.

Szef KAS wyjaśnił, że zawarty w *Kierunkach działania* wskaźnik: *Kwota ustaleń dokonanych w toku czynności sprawdzających* zawierał w sobie m.in. wyniki czynności sprawdzających prowadzonych w zakresie weryfikacji odliczeń i zwolnień w PIT. Wyjaśnił, że czynności sprawdzające są procedurą najmniej sformalizowaną i ich celem jest bieżąca, wstępna weryfikacja prawidłowości deklarowanych przez podatników zobowiązań podatkowych. Czynności te poprzedzone są analizą ryzyka, tak aby działania ukierunkować na obszary najbardziej zagrożone nieprawidłowościami podatkowymi. Umożliwia to podejmowanie działań wobec wytypowanych podatników, wobec których zachodzi podejrzenie niewywiązywania się z przepisów prawa podatkowego. Działania te podejmowane są w różnych grupach obszarów o różnych tytułach podatkowych (np. PIT, CIT, VAT).

(akta kontroli str. 14-15, 17-24, 438-502, 625-630)

Dyrektor Departamentu Analiz KAS oświadczył, że zgodnie z art. 25 ust. 1 pkt 1 ustawy o KAS bezpośredni nadzór nad działalnością naczelników urzędów skarbowych (z wyłączeniem zakresów jednoznacznie zastrzeżonych do kompetencji Szefa KAS) należy do podstawowych zadań właściwego dyrektora izby administracji skarbowej. Badanie zasadności stosowania ulg oraz dokonywania odliczeń wraz z określeniem narzędzia reakcji na ryzyka w tym obszarze należy do kompetencji naczelników urzędów skarbowych. Działania nadzorcze w tym zakresie prowadzi dyrektor izby administracji skarbowej. Szef KAS natomiast w ramach realizacji swoich obowiązków prowadzi monitoring i nadzór nad działalnością dyrektorów izb administracji skarbowej w tym obszarze. Działania weryfikacyjne takie jak m.in. kontrole podatkowe, czynności sprawdzające podejmowane są w oparciu o wcześniejszą analizę ryzyka, tak aby działania ukierunkować na obszary najbardziej zagrożone nieprawidłowościami podatkowymi. Umożliwia to podejmowanie odpowiedniej procedury weryfikacyjnej wobec wytypowanych podatników, u których zachodzi uzasadnione podejrzenie niewywiązywania się z przepisów prawa podatkowego. Działania te podejmowane są w różnych obszarach tematycznych i w różnych tytułach podatkowych (np. PIT, CIT, VAT), w związku z tym nie wyznaczono IAS dodatkowych celów i zadań w zakresie weryfikacji wyłącznie ww. ulg i preferencji w podatku dochodowym.

(akta kontroli str. 729-738)

Analiza raportów z realizacji rocznych Kierunków działania KAS za lata 2019-2023 r. wykazała, że wskaźnik „Kwota ustaleń dokonanych w toku czynności sprawdzających” został osiągnięty. Na 31 grudnia 2019 r. wartość miernika wyniosła 3 556,2 mln zł, przy planowanej kwocie co najmniej 1 279,9 mln zł, na 31 grudnia 2020 r. wyniosła 5 044,9 mln zł (zaplanowano 3 184,6 mln zł), na 31 grudnia 2021 r. – 6 321 mln zł (plan 2 548 mln zł), na 31 grudnia 2022 r. – 88 176 mln zł, podczas gdy zaplanowano 3 311 mln zł, a na 31 grudnia 2023 r. – 7 623 mln zł (przy planowanej kwocie 5 384 mln zł).

(akta kontroli str. 843-935, 977)

2.4. W okresie objętym kontrolą, Szef KAS w ramach nadzoru przekazywał do IAS i US następujące zalecenia dotyczące weryfikacji prawidłowości rozliczeń podatników, w tym korzystających z odliczeń i zwolnień w PIT:

- wytyczne *Czynności sprawdzające* (z maja 2017 r.) i *Wytyczne do czynności sprawdzających* (z września 2021 r.), będące m.in. wynikiem zmian

organizacyjnych i legislacyjnych, które nastąpiły wraz z wejściem w życie ustawy o KAS i spowodowały, że weryfikacja rozliczeń podatkowych w znacznej mierze odbywała się w trakcie czynności sprawdzających. W *Wytycznych* z września 2021 r. zawarto m.in. informacje na temat czynności sprawdzających w podziale na poszczególne podatki, w tym w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych (PIT) m.in. w zakresie weryfikacji prawidłowości sporządzenia zeznania podatkowego, odliczeń od dochodu i podatku, w tym z tytułu wpłat na indywidualne konto zabezpieczenia emerytalnego IKZE, ulgi rehabilitacyjnej, darowizn na cele kultu religijnego, działalności pożytku publicznego, ulgi prorodzinnej (na pierwsze dziecko, na drugie dziecko, na trzecie dziecko, na czwarte i każde kolejne dziecko). W *wytycznych* wskazano również przykłady dobrych praktyk, takie jak m.in.: prowadzenie kampanii edukacyjnej w środowiskach osób niepełnosprawnych w zakresie ulgi rehabilitacyjnej, korzystanie w celu weryfikacji ulg podatkowych z raportów w zakresie podatników, którzy m.in. w zeznaniach podatkowych wykazali ulgę prorodziną na to samo dziecko, wykazujących odliczenia od podatku ulgi prorodzinnej przy jednoczesnym złożeniu przez dziecko zeznania, w którym wykazało dochód podlegający opodatkowaniu podatkiem PIT, którzy skorzystali z ulgi na jedno dziecko przy jednoczesnym przekroczeniu kryterium dochodowego uprawniającego do skorzystania z ulgi, podatników, którzy skorzystali z odliczenia darowizn wynikających z odrębnych ustaw, podatników dokonujących wspólnego rozliczenia z małżonkiem, którzy jednocześnie zawarli umowę o rozdzielnosci majątkowej, podatników w zakresie przekroczenia limitu wpłat na IKZE,

- *wytyczne w zakresie obsługi procesu czynności sprawdzających w systemie ZISAR II* (z grudnia 2021 r.) zawierające opis podstawowych, istotnych zagadnień związanych z obsługą systemu ZISAR II wspierającego działalność komórek organizacyjnych w US, w związku z wykonywanymi czynnościami sprawdzającymi (m.in. wprowadzono kartę czynności sprawdzających umożliwiającą zapis przebiegu realizowania poszczególnych czynności, a po zakończeniu czynności sprawdzających jej wygenerowanie i wydrukowanie),
- *wytyczne do organizacji prac urzędów skarbowych w zakresie procesu obsługi zeznań podatkowych dla podatku dochodowego od osób fizycznych.* W *wytycznych* przedstawiono m.in. procedury, jakie powinni przyjąć pracownicy urzędów skarbowych w realizacji zadań związanych z obsługą zeznań rocznych z tytułu podatku dochodowego od osób fizycznych (PIT), w tym m.in.: terminy realizacji zadań dla komórek organizacyjnych urzędów, katalog zadań w zakresie prawidłowego przebiegu realizacji procesu obsługi zeznań podatkowych (korekt). W *wytycznych* za 2022 r. wskazano ponadto podstawowe zmiany w przepisach prawa, które miały wpływ na rozliczenia w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych w 2022 r.
- *wytyczne w sprawie automatycznej akceptacji złożonych zeznań PIT-37 i PIT-38* (m.in. warunki akceptacji, zalecenia dla pracowników w związku z zakończeniem procesu automatycznej akceptacji zeznań, konieczności dodatkowej weryfikacji przed automatyczną akceptacją poprawności wprowadzenia do Poltax Plus identyfikatorów PESEL dzieci w załącznikach PIT/O za 2021 r., by zapewnić poprawność tych danych w uldze na dzieci w zeznaniach PIT-37 oraz PIT-36 za 2022 r. automatycznie akceptowanych).

Szef KAS wyjaśnił, że celem *wytycznych* było zebranie podstawowych informacji na temat czynności sprawdzających w podziale na poszczególne podatki. Opisywały one zasady, dobre praktyki, propozycje działań lub rozwiązań. Przedmiotowe *wytyczne* nie są dokumentami, które narzucały na podległe jednostki organizacyjne KAS stopień/miernik realizacji czynności sprawdzających.

(akta kontroli str. 14-24, 306-437, 525-624)

W okresie objętym kontrolą, Szef KAS przekazywał ponadto do IAS i US pisma dotyczące:

- wyjaśnień mających na celu zapewnienie jednolitego stosowania przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, w tym w zakresie wybranych ulg i zwolnień m.in.:
 - z tytułu ulgi mieszkaniowej, o której mowa w art. 21 ust. pkt 131 ustawy o PIT (przekazano sześć pism),
 - ulgi prorodzinnej (cztery pisma),
 - ulgi rehabilitacyjnej (trzy pisma),
 - korzystania z preferencyjnego sposobu opodatkowania dochodów małżonków oraz osób samotnie wychowujących dzieci (cztery pisma),
 - ulgi z tytułu wpłat na IKZE (jedno pismo),
 - darowizn na cele kultu religijnego (jedno pismo)
- sposobu ewidencjonowania ulg podatkowych w systemie ZISAR/ZISAR PLUS w karcie czynności sprawdzających (wskazywano też stwierdzone przez Departament Nadzoru nad Kontrolami nieprawidłowości w ZISAR na kartach czynności sprawdzających),
- dostępnych raportów w hurtowni SPR umożliwiających zweryfikowanie błędów merytorycznych w złożonych przez płatników informacjach PIT-11 (25) i PIT-11 (26) za 2020 r., tj. z wykazaniem ulgi na młodych podatników, którzy 1 stycznia 2020 r. mieli ukończone 26 lat, a w przypadku potwierdzenia błędu wytyczne w zakresie podjęcia bezzwłocznych działań polegających na jego wyeliminowaniu, poprzez wystąpienie do płatników o skorygowanie błędów w złożonych PIT-11 za 2020 r.,
- sposobów postępowania w przypadku stwierdzenia złożonych informacji PIT-11 na niewłaściwym druku.

W okresie objętym kontrolą, Minister Finansów wydał ponadto cztery interpretacje ogólne dotyczące tzw. ulgi mieszkaniowej²⁸, o której mowa w art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o PIT.

(akta kontroli str. 384-437, 837-838)

W latach 2019-2023 nie kierowano do IAS i US wyjaśnień dotyczących weryfikacji odliczeń od dochodu darowizn przekazanych na OPP, na działalność charytatywną i opiekuńczą kościołów oraz (za wyjątkiem jednego pisma w każdej z ulg) na cele kultu religijnego i ulgi z tytułu wpłat na IKZE.

Dyrektor Departamentu Analiz KAS (w odpowiedzi na pytanie skierowane do Szefa KAS) oświadczył, że Departament Orzecznictwa Podatkowego²⁹ w zakresie realizowanych zadań m.in. udziela organom podatkowym podległym Szefowi KAS wyjaśnień dotyczących stosowania przepisów prawa podatkowego, w tym w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych. Natomiast organy podatkowe, Krajowa Informacja Skarbowa³⁰, jak również izby administracji skarbowej (a za ich pośrednictwem podległe im urzędy skarbowe) w sytuacji, gdy mają wątpliwości w zakresie stosowania przepisów prawa podatkowego lub gdy zidentyfikują rozbieżności interpretacyjne występują do Departamentu DOP o ich wyjaśnienie. W takiej sytuacji w Departamencie DOP opracowywane jest stanowisko Ministerstwa Finansów w sprawie zgłaszanych wątpliwości, które przekazywane jest do KIS oraz IAS, celem ujednolicenia praktyki i orzecznictwa organów podatkowych w danym

²⁸ Dz. Urz. MF. F i PR z 31 marca 2021 poz. 31, z 7 września 2021 r. poz. 133, z 14 października 2021 poz. 145, Dz. Urz. MF z dnia 8 kwietnia 2022 poz. 5.

²⁹ Dalej DOP,

³⁰ Dalej KIS

zakresie w skali całego kraju. Najczęściej udzielane organom podatkowym wyjaśnienia są konsekwencją ich wystąpień w sprawie zajęcia stanowiska przez Ministerstwo Finansów w określonej sprawie, z uwagi na wątpliwości jakie pojawiają się w organach w związku z realizacją zadań. Zdarzają się również wyjaśnienia będące konsekwencją własnych inicjatyw podejmowanych przez Ministerstwo Finansów w związku z docierającymi z różnych źródeł sygnałami o potrzebie dokonania wyjaśnień. Zatem brak lub mała liczba pism z danego tematu/zagadnienia, w okresie objętym kontrolą, świadczy o tym, że na poziomie KIS oraz IAS (w tym podległych im urzędów) nie zidentyfikowano istotnych problemów ze stosowaniem określonych przepisów (ulgi z tytułu wpłaty na IKZE, czy odliczeń od dochodów darowizn przekazanych na działalność pożytku publicznego, na cele kultu religijnego oraz na działalność charytatywno-opiekuńczą kościelnych osób prawnych). Wyjaśnienia/wytyczne są kierowane bowiem do KIS oraz IAS w sytuacji wystąpienia takiej potrzeby.

(akta kontroli str. 729-738)

Stwierdzone
nieprawidłowości

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

W latach 2019-2023, Szef KAS nie realizował prawidłowo nadzoru nad realizacją zadań w zakresie czynności sprawdzających w odniesieniu do odliczeń i zwolnień w PIT. Pomimo posiadania informacji o zwiększeniu lub utrzymywaniu się na wysokim poziomie liczby podatników korzystających z odliczeń i zwolnień w PIT i jednocześnie zmniejszeniu liczby czynności sprawdzających, w ramach realizowanych działań nadzorczych, nie wskazywał na konieczność zwiększenia liczby i zakresu tych czynności w celu weryfikacji przez urzędy skarbowe prawidłowości dokonywanych przez podatników odliczeń.

Szef KAS wyjaśnił, że na zmniejszenie się w latach 2019-2023 liczby podatników, wobec których przeprowadzono czynności sprawdzające, a którzy skorzystali z ww. ulg i zwolnień, wpływ mogły mieć:

- wyniki analiz ryzyka, które ukierunkowały działania podejmowane przez pracowników podległych jednostek KAS na obszarach innych niż weryfikacja ulg, czyli na obszary obciążone największym ryzykiem występowania nieprawidłowości;
- prowadzone kampanie informacyjne mające na celu edukowanie podatników m.in. w zakresie prawidłowego korzystania z ulg i preferencji wynikających z przepisów podatkowych (podnoszące świadomość podatkową osób rozliczających się);
- wieloletni okres trwania możliwości korzystania przez podatników z ulg i odliczeń, co przełożyło się na wzrost wiedzy na temat prawidłowego zastosowania i rozliczania tych preferencji.

(akta kontroli str. 504-524, 1158-1169)

Najwyższa Izba Kontroli, dostrzegając wskazane przez Szefa KAS czynniki, które mogły mieć wpływ na spadek liczby czynności sprawdzających wobec podatników korzystających z odliczeń i zwolnień w PIT, wskazuje, że w okresie objętym kontrolą, nastąpił znaczący spadek liczby czynności sprawdzających w ww. zakresie (czasem przekraczający 90% w porównaniu do roku 2019 r.), nieadekwatny do liczby podatników korzystających z tych odliczeń i zwolnień, która w okresie objętym kontrolą wzrastała lub utrzymywała się systematycznie na wysokim poziomie.

Szef KAS nie wyjaśnił, czy w latach 2019-2023 zwracał się do podległych jednostek KAS o wyjaśnienie przyczyn ich niskiej aktywności w ww. zakresie i identyfikację barier. Wyjaśnił natomiast, że po analizie przekazanych przez dyrektorów izb

administracji skarbowej danych dotyczących ulg³¹ będących przedmiotem niniejszej kontroli NIK w ramach prowadzonego nadzoru, skierowano do dyrektorów izb administracji skarbowej pismo³² celem zwiększenia uwagi na aktywność podległych urzędów w przedmiotowym obszarze. W piśmie tym wskazano m.in., że w każdym obszarze nastąpił spadek liczby czynności sprawdzających, a największy dotyczył 2023 r. Poza tym, w niektórych izbach administracji skarbowej, za poszczególne lata, pracownicy podległych urzędów skarbowych przeprowadzili jedynie kilkadziesiąt, a nawet kilkanaście czynności sprawdzających.

NIK wskazuje, że w 2024 r. w trakcie kontroli NIK, zlecono dyrektorom izb wzmożenie nadzoru nad aktywnością urzędów skarbowych w obszarze czynności sprawdzających w zakresie weryfikacji ulg i odliczeń.

(akta kontroli str. 1158-1169)

OCENA CZĄSTKOWA

Nadzór nad działalnością izb administracji skarbowej i urzędów skarbowych w zakresie weryfikacji wybranych odliczeń i zwolnień w PIT sprawowany był prawidłowo, przy czym w latach 2019-2023 nadzór nad realizacją zadań w zakresie czynności sprawdzających w odniesieniu do odliczeń i zwolnień w PIT objętych niniejszą kontrolą NIK, nie był wystarczający. Odnotowano bowiem znaczny spadek liczby czynności sprawdzających, wobec podatników korzystających z odliczeń, w niektórych przypadkach przekraczający od 72% do 90% w porównaniu do roku 2019, przy jednoczesnym zwiększeniu się lub utrzymywaniu na wysokim poziomie, liczby podatników korzystających z ww. odliczeń i zwolnień.

W ramach nadzoru nad realizacją zadań w zakresie prawidłowości rozliczeń w PIT, do jednostek podległych KAS kierowano zalecenia i wytyczne w zakresie prowadzenia działań odnoszących się do weryfikacji prawidłowości odliczeń i zwolnień w PIT, w tym w ramach czynności sprawdzających oraz ujednolicenia stosowania przepisów ustawy o PIT. Szef KAS określił kierunki działania i rozwoju KAS, wskazując w nich cele do osiągnięcia i mierniki pomiaru, niemniej jednak miernik *Kwota ustaleń dokonanych w toku czynności sprawdzających*, odnosił się do wyników czynności sprawdzających obejmujących wszystkie tytuły podatkowe, w tym PIT, CIT i VAT.

W okresie objętym kontrolą, liczba pracowników przeszkolonych w ramach szkoleń centralnych w zakresie odliczeń i zwolnień w PIT, nie odpowiadała w pełni potrzebom w tym zakresie zgłoszonym przez podległe jednostki KAS. Szkolenia regionalne będące uzupełnieniem szkoleń centralnych, skierowane do pracowników, którzy nie wzięli udziału w szkoleniach centralnych, umożliwiły przeszkolenie pełnej liczby pracowników zgłoszonych przez te jednostki.

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

1. Dostosowanie PZPA do wymogów określonych w art. 25 ust. 1 pkt 10 ustawy o KAS – poprzez rozszerzenie obowiązku dokonywania analiz przedmiotowych na podmioty poziomu regionalnego oraz do faktycznie przyjętych rozwiązań informatycznych służących do przekazywania list typowań do podległych jednostek KAS – poprzez wprowadzenie alternatywnego trybu przekazywania wykazów podmiotów wytypowanych do działań bezpośrednio do urzędów skarbowych.

³¹ Przekazanych NIK przy piśmie z dnia 30 lipca 2024 r. (nr DKS3.0811.2.2024).

³² Pismo z dnia 5 sierpnia 2024 r. (nr DNK12.8621.12.2024)

2. Dokonywanie przeglądów ryzyk z zachowaniem częstotliwości określonej w PZPA.
3. Wzmoczenie nadzoru nad aktywnością podległych jednostek KAS w obszarze czynności sprawdzających w zakresie weryfikacji ulg i odliczeń 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/