



NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI
DELEGATURA W WARSZAWIE

LWA.410.14.2.2024

Pan
Sylwester Kiełbiowski
Naczelnik Urzędu Skarbowego
w Sochaczewie
ul. Władysława Grabskiego 4
96-500 Sochaczew

WYSTĄPIENIE POKONTROLNE

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

I. Dane identyfikacyjne

Jednostka kontrolowana	Urząd Skarbowy w Sochaczewie ¹ , ul. Władysława Grabskiego 4, 96-500 Sochaczew
Kierownik jednostki kontrolowanej	Sylwester Kiełbiowski, Naczelnik Urzędu Skarbowego w Sochaczewie ² , od 26 lutego 2022 r. W okresie objętym kontrolą funkcję kierownika jednostki poprzednio pełniła: Izabela Gołębiowska, Naczelnik Urzędu Skarbowego w Sochaczewie, od 15 maja 2018 r. do 25 lutego 2022 r.
Zakres przedmiotowy kontroli	Prawidłowość i rzetelność działań urzędów skarbowych wobec podatników korzystających z wybranych odliczeń i zwolnień w PIT.
Okres objęty kontrolą	Lata 2019-2023 z wykorzystaniem dowodów sporządzonych 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 ³ .
Jednostka przeprowadzająca kontrolę	Najwyższa Izba Kontroli Delegatura w Warszawie
Kontroler	Piotr Nowak, główny specjalista kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr LWA/93/2024 z 20 czerwca 2024 r. (akta kontroli str.1-12)

¹ Dalej: Urząd lub US.

² Dalej: Naczelnik lub NUS.

³ Dz. U. z 2022 r. poz. 623, dalej: ustawa o NIK.

II. Ocena ogólna⁴ kontrolowanej działalności

OCENA OGÓLNA

Działania Urzędu wobec podatników korzystających z wybranych odliczeń i zwolnień w PIT objętych kontrolą, poza pojedynczymi nieprawidłowościami, były prowadzone prawidłowo i rzetelnie.

Weryfikację prawidłowości odliczeń i zwolnień w PIT prowadzono w Dziale Czynności Analitycznych i Sprawdzających⁵ oraz w Referacie Podatków Dochodowych i Podatku od Towarów i Usług oraz Podatków Majątkowych i Sektorowych⁶, gdzie zadania w tym zakresie przypisano poszczególnym pracownikom. Taka organizacja pracy Urzędu w połączeniu ze stale zmniejszającą się liczbą pracowników realizujących te zadania uniemożliwiła: [1] właściwe podejmowanie czynności sprawdzających PIT-39 bezpośrednio po upływie trzech lat od końca roku podatkowego, w którym nastąpiło odpłatne zbycie nieruchomości lub praw majątkowych; [2] prowadzenie czynności analitycznych i typowanie do czynności sprawdzających odliczeń od dochodu z tytułu darowizn przekazanych na działalność charytatywno-opiekuńczą Kościołów (wynikających z odrębnych ustaw) wykazanych w PIT-37, w celu oszacowania prawdopodobieństwa niezgodnego z prawem korzystania przez podatników z tych odliczeń. W przypadku pozostałych odliczeń i zwolnień w PIT-37 objętych kontrolą typowanie podatników do czynności sprawdzających odbywało się w oparciu o prawdopodobieństwo i skalę występowania nieprawidłowości.

Wszystkie objęte szczegółowym badaniem czynności sprawdzające przeprowadzono prawidłowo i rzetelnie, poza trzema uchybieniami polegającymi na nieprzywołaniu daty sporządzenia adnotacji oraz w jednym przypadku przywołania niewłaściwej podstawy prawnej dokonanego odliczenia – nie rzutującej na prawidłowość dokonanego rozstrzygnięcia. Czynności sprawdzające prowadzono na podstawie art. 272 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa⁷, sporządzając z nich adnotacje (art. 177 O.p.).

III. Opis ustalonego stanu faktycznego

OBSZAR

Prawidłowość i rzetelność działań urzędów skarbowych wobec podatników korzystających z wybranych odliczeń i zwolnień w PIT

Opis stanu faktycznego

1. W strukturze organizacyjnej Urzędu, w poszczególnych latach 2019-2023, zadania z zakresu ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych⁸ realizowały SKA-1 oraz SPV.

Czynności analityczne i sprawdzające dotyczące prawidłowości korzystania przez podatników dokonujących rozliczeń w PIT na formularzach PIT-37 i PIT-39 z odliczeń i zwolnień prowadził Dział SKA-1. W latach 2019-2023 zatrudniał

⁴ Najwyższa Izba Kontroli formułuje ocenę ogólną jako ocenę pozytywną, ocenę negatywną albo ocenę w formie opisowej.

⁵ Do 16 kwietnia 2023 r. Dział Czynności Analitycznych i Sprawdzających (SKA-1) od 17 kwietnia 2023 r. do 31 grudnia 2023 r. Pierwszy Referat Czynności Analitycznych i Sprawdzających (SKA-1), dalej: SKA-1.

⁶ Do 31 października 2019 r. Referat Orzecznictwa (SPV), od 1 listopada 2019 r. Referat Podatków Dochodowych i Podatku od Towarów i Usług oraz Podatków Majątkowych i Sektorowych (SPV), dalej: SPV.

⁷ Dz. U. z 2023 r. poz. 2383 ze zm., dalej O.p.

⁸ Dz. U. z 2024 r. poz. 226 ze zm.; dalej: ustawa o PIT.

odpowiednio 10, 10, 11, 11 i ośmiu pracowników. W tym zadania związane z weryfikacją odliczeń i zwolnień w PIT przypisano ośmiu pracownikom w 2019 r. i 2020 r., dziewięciu w 2021 r. i 2022 r., sześciu w 2023 r. Rzeczywiście czynności te realizowało siedmiu pracowników w 2019 r. i 2021 r., sześciu w 2020 r. i 2022 r., pięciu w 2023 r., którzy poza zadaniami z zakresu PIT realizowali zadania w zakresie innych podatków, w tym podatku dochodowego od osób prawnych. Nad prawidłowością rozliczeń PIT-39 nadzór sprawował jeden pracownik SKA-1, który realizował również inne zadania, w tym przeprowadzał analizy oświadczeń majątkowych, udzielał informacji podatnikom z zakresu zryczałtowanego podatku dochodowego. Czynności analityczne oraz czynności sprawdzające były realizowane przez tych samych pracowników.

Postępowania podatkowe w zakresie PIT prowadził Referat SPV, który w latach 2019-2021 zatrudniał siedmiu pracowników, a w 2022-2023 sześciu. Zadania z zakresu PIT przypisano odpowiednio sześciu pracownikom w 2019 r., 2022 r. i 2023 r., pięciu w 2020 r., siedmiu w 2021 r. Rzeczywiście realizowało je pięciu pracowników w 2019 r. i 2020 r., trzech w 2021 r., czterech w 2022 r., dwóch w 2023 r., którzy poza zadaniami z zakresu PIT realizowali zadania w zakresie innych tytułów podatkowych (szerzej w sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości pkt 1*). (akta kontroli tom I str. 3-5, 13-40, 47-52)

Zakresy obowiązków, odpowiedzialności i uprawnień pracowników SKA-1, poza dokonywaniem czynności analitycznych i sprawdzających w zakresie PIT, przewidywały inne czynności, w tym dokonywanie czynności sprawdzających w zakresie innych podatków. Zakresy czynności pracowników SPV m.in. obejmowały prowadzenie postępowań podatkowych w zakresie podatków dochodowych i podatku od towarów i usług oraz podatków majątkowych i sektorowych. (akta kontroli tom I str. 53-190, 297-298)

W Urzędzie, w okresie objętym kontrolą, identyfikowano co roku potrzeby szkoleniowe w zakresie odliczeń i zwolnień objętych niniejszą kontrolą NIK, które zgłaszano Dyrektorowi Izby Administracji Skarbowej w Warszawie⁹. Urząd w tym zakresie zgłosił potrzeby szkoleniowe m.in. komórki SKA-1 i SPV w:

- 2019 r. nt.: Wykorzystanie narzędzi informatycznych służących do obsługi hurtowni danych WHTAX, SPR z elementami analizy; Typowanie do kontroli – zasady prowadzenia analiz; Budowanie portfolio podatnika – efektywna współpraca z instytucjami zewnętrznymi w pozyskaniu informacji o podatniku oraz analiza posiadanych danych; Opodatkowanie nieruchomości zbytych przed upływem pięciu lat od daty nabycia w podatku dochodowym od osób fizycznych; Wyłączenia, zwolnienia i odliczenia w podatku dochodowym od osób fizycznych; Optymalizacja opodatkowania w podatku dochodowym od osób fizycznych; Wyłączenia, zwolnienia i ulgi w podatku od spadków i darowizn; Podatek dochodowy od osób fizycznych w orzecznictwie;
- 2020 r. nt.: Opodatkowanie nieruchomości zbytych przed upływem pięciu lat od daty nabycia w podatku dochodowym od osób fizycznych; Wyłączenia, zwolnienia i ulgi w podatku od spadków i darowizn; Optymalizacja podatkowa w podatku dochodowym od osób fizycznych; Podatek dochodowy od osób fizycznych;
- 2021 r. nt.: Zastosowanie JPK w czynnościach sprawdzających; Opodatkowanie nieruchomości zbytych przed upływem pięciu lat od daty nabycia w podatku dochodowym od osób fizycznych; Obsługa e-Deklaracji w systemie SPED i POLTAX;

⁹ Dalej: DIAS.

- 2022 r. nt.: Podatek dochodowy od osób fizycznych – orzecznictwo; Typowanie do kontroli – zasady prowadzenia analiz; ZISAR – moduł wyszukiwania; Opodatkowanie nieruchomości zbytych przed upływem pięciu lat od daty nabycia w podatku dochodowym od osób fizycznych; Wyłączenia, zwolnienia i odliczenia w podatku dochodowym od osób fizycznych; ZISAR – Moduł Analizy; ZISAR – Moduł Czynności Sprawdzających; ZISAR – Moduł Wyszukiwarka;
- 2023 r. nt.: Podatek dochodowy od osób fizycznych; Opodatkowanie nieruchomości zbytych przed upływem pięciu lat od daty nabycia w podatku dochodowym od osób fizycznych; Wyłączenia, zwolnienia i odliczenia w podatku dochodowym od osób fizycznych; Optymalizacja opodatkowania w podatku dochodowym od osób fizycznych; Wykorzystanie arkuszy kalkulacyjnych w tworzeniu analiz i sprawozdawczości; Wykorzystanie narzędzi informatycznych służących do obsługi hurtowni danych z elementami analizy – obszar analiz podatkowych; ZISAR – Moduł Analizy; ZISAR – Moduł Czynności Sprawdzających; ZISAR – Moduł Wyszukiwarka.

Spośród zgłoszonych powyższych potrzeb szkoleniowych, zaspokojone zostały jedynie szkolenia z 2023 r. pn.: PIT; ZISAR – Moduł Wyszukiwarka; ZISAR – Moduł Analizy; Funkcjonalność Rejestru Typowań w Systemie ZISAR PLUS; Szkolenia dotyczące pomocy publicznej wynikającej z zeznań rocznych oraz sposób wprowadzania danych do SHRiMP. Pracownicy SKA-1 uczestniczyli w siedmiu webinarium oraz w innych szkoleniach organizowanych przez Urząd, jednak nt. nie dotyczących odliczeń i zwolnień w PIT. Podobnie pracownicy SPV nie uczestniczyli w szkoleniach z zakresu odliczeń i zwolnień w PIT. Na platformie ATENA, niektórzy pracownicy SKA-1 i SPV odbyli szkolenia pn. Kompendium wiedzy podatkowej dla pracowników urzędów skarbowych.

(akta kontroli tom I str. 191-267, 292-293)

Naczelnik wyjaśnił, że poszczególne komórki organizacyjne, w tym SKA i SPV, otrzymywały z Izby Administracji Skarbowej w Warszawie¹⁰ wykazy tematów szkoleń. Na podstawie otrzymanych wykazów dokonywali wyboru interesujących ich szkoleń i przekazywali do DIAS. Uczestnictwo pracowników SKA-1 i SPV w szkoleniach z zakresu odliczeń i zwolnień w PIT w latach 2019-2023 było uzależnione od DIAS, który jest odpowiedzialny za organizację i realizację szkoleń (art. 25 ust. 1 pkt 9 ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej¹¹). Każdy pracownik SKA-1 i SPV nabywał niezbędną wiedzę i umiejętności w ramach samokształcenia, bieżącego śledzenia zmian przepisów oraz wytycznych, a także korzystając z doświadczenia i wiedzy współpracowników.

(akta kontroli tom I str. 47-48, 299)

Do weryfikacji prawidłowości korzystania przez podatników PIT z odliczeń i zwolnień (w tym typowania podatników PIT do czynności sprawdzających dotyczących prawidłowości korzystania z wybranych ulg i odliczeń), Urząd wykorzystywał następujące systemy: e-ORUS - generowanie i pobieranie właściwych raportów, np. w zakresie ulg oraz ewidencjonowania czynności sprawdzających; Poltax Plus – przeglądanie i przetwarzania danych podatników; Hurtownia SPR – program generujący różnego rodzaju zestawienia danych na podstawie systemu Poltax Plus; Serce (CRP KEP) – główny system do pobierania danych osobowych i rejestracyjnych podatników; CRCM (CZM) – centralny rejestr służący do pozyskiwania danych majątkowych podatników; Podatnik360 –

¹⁰ Dalej: IAS.

¹¹ Dz. U. z 2023 r. poz. 615 ze zm.; dalej: ustawa o KAS.

system służący do przeglądania danych podatników z zakresu rozliczeń i składanych deklaracji.

W latach 2019-2023 Urząd nie przekazywał do DIAS pism zawierających informacje bądź problemy związane z weryfikacją objętych kontrolą NIK odliczeń i zwolnień w PIT w ramach czynności analitycznych, sprawdzających oraz w prowadzonych postępowaniach podatkowych w przedmiotowym zakresie, gdyż takich nie zidentyfikowano. (akta kontroli tom I str. 48-49, 298-299)

2. Za lata 2019-2023 do Urzędu wpłynęło odpowiednio: 151, 175, 217, 149, 119 zeznań PIT-39, w tym z wykazaniem dochodem zwolnionym¹² na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o PIT odpowiednio: 88, 112, 168, 97, 82. 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 o PIT, wykazana w zeznaniach PIT-39 za poszczególne lata objęte kontrolą wynosiła: 16 606 868,90 zł, w tym łączna kwota dochodów 6 823 035,57 zł (41,1% przychodów); 23 766 973,82 zł, w tym dochodów 10 774 044,19 zł (45,3%); 38 423 758,39 zł, w tym dochodów 24 612 379,87 zł (64,1%); 24 853 808,62 zł, w tym dochodów 11 054 466,94 zł (44,5%); 25 221 240,95 zł, w tym dochodów 10 575 758,62 zł (41,9%). Kwota dochodów zwolnionych w łącznej kwocie dochodów za poszczególne lata stanowiła odpowiednio: 5 359 394,22 zł (78,5%), 9 307 454,87 zł (86,4%), 23 587 029,53 zł (95,8%), 9 822 635,79 zł (88,9%), 9 762 801,30 zł (92,3%).

(akta kontroli tom I str. 48-49, 268-269)

3. Urząd, wobec podatników PIT-39 wykazujących dochód zwolniony, przeprowadził za poszczególne lata 2019-2023 czynności sprawdzające w zakresie prawidłowości skorzystania z ulgi mieszkaniowej (art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o PIT), odpowiednio w 92,0% (81/88), 35,7% (40/112), 3,0% (5/168), 6,2% (6/97), 0,0% (0/82). Wszystkie dokonane czynności sprawdzające przeprowadzono z udziałem¹³ podatnika, stwierdzając nieprawidłowości odpowiednio wobec 49 z 81, 21 z 40, jednego z pięciu, żadnego z sześciu. Zwiększenia wysokości zobowiązania podatkowego dokonano w 2019 r. w 21 z 81 czynności sprawdzających o kwotę 118 927,00 zł, w 2020 r. w dziewięciu z 40 o 103 551,00 zł, w 2021 r. w jednej z pięciu o 4 756,00 zł.

(akta kontroli tom I str. 49, 270, 333-335)

4. W zakresie prawidłowości korzystania przez podatników z ulgi mieszkaniowej, Urząd wskazał na zdiagnozowane ryzyko przedmiotowe polegające na nieuprawnionym lub nieprawidłowym korzystaniu z przedmiotowego zwolnienia. W reakcji na to ryzyko, czynnościami sprawdzającymi obejmowano wszystkie zeznania PIT-39, bez względu na wykazanie bądź nie ulgi mieszkaniowej. Urząd nie prowadził żadnych badań analitycznych z obszaru ryzyk dotyczących podatników korzystających z ulgi mieszkaniowej nieprowadzących działalności gospodarczej, pod kątem możliwości występowania niezgodnego z prawem stosowania zwolnienia podatkowego, o którym mowa w art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o PIT. Wszystkie czynności sprawdzające PIT-39 przeprowadzono z typowania własnego. Czynności analityczne i sprawdzające w zakresie przychodów z odpłatnego zbycia nieruchomości, w tym w części dotyczącej weryfikacji prawidłowości korzystania przez podatników PIT z ulgi mieszkaniowej na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o PIT były prowadzone w Urzędzie przez jednego pracownika, który

¹² Tzw. ulgą mieszkaniową.

¹³ Czynności sprawdzające, w których podatnik brał czynny udział, dostarczał dokumenty źródłowe, składał wyjaśnienia, etc.

proceedził również inne czynności sprawdzające w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych. (akta kontroli tom I str. 48-49, 271)

Naczelnik wyjaśnił, że brak prowadzenia analizy ryzyka, dotyczącej ulgi mieszkaniowej, wynika z faktu, że bez wezwania podatnika do złożenia wyjaśnień oraz przedłożenia niezbędnych dokumentów, trudno będzie cokolwiek stwierdzić na podstawie danych będących w posiadaniu Urzędu. Dlatego też do ustalenia prawidłowości rozliczenia zastosowanej ulgi mieszkaniowej konieczne jest wezwanie podatnika do przedłożenia niezbędnych dokumentów już w toku czynności sprawdzających, poprzedzonych czynnościami analitycznymi bez konieczności prowadzenia analizy ryzyka. Zbędne byłoby sporządzenie analizy podmiotowej ryzyka tylko po to, aby trafiła ona do pracownika, który i tak będzie obowiązany do wezwania podatnika w celu przeprowadzenia czynności. Brak jakichkolwiek badań analitycznych wynika również z faktu, iż obecnie zdiagnozowane ryzyko w zakresie ulgi mieszkaniowej tj.: *20.4.1 – Nieuprawnione lub nieprawidłowe korzystanie ze zwolnień przedmiotowych*, jest wystarczające, a podczas prowadzonych czynności sprawdzających nie wystąpiły przypadki skutkujące koniecznością identyfikacji nowego ryzyka. Tym samym Urząd nie sporządzał wniosków o identyfikację ryzyka do DIAS. (akta kontroli tom I str. 297-299, 304-309, 326-332)

5. Czynności sprawdzające w zakresie opodatkowania przychodów z odpłatnego zbycia nieruchomości, w tym w części dotyczącej weryfikacji prawidłowości korzystania przez podatników PIT z ulgi mieszkaniowej, prowadzono na podstawie Wytycznych do czynności sprawdzających Ministerstwa Finansów z września 2021 r., Instrukcji nr 6/1/2017 Naczelnika Urzędu Skarbowego w Sochaczewie o przebiegu postępowania w zakresie opodatkowania przychodów/dochodów z odpłatnego zbycia nieruchomości lub praw majątkowych obowiązującej od 1 czerwca 2017 r.¹⁴ oraz Komunikatu nr 9/2022 Naczelnika Urzędu Skarbowego w Sochaczewie z dnia 20 lipca 2022 r. w sprawie możliwości odstąpienia od przeprowadzania czynności sprawdzających w odniesieniu do wniosków o stwierdzenie nadpłaty, w wyniku złożenia których powstała nadpłata w podatku dochodowym przy jednoczesnym wykorzystaniu systemów informatycznych m. in.: CRCM (CZM)¹⁵, e-ORUS, Poltax Plus, Hurtowni SPR, Serce (CRP KEP), Podatnik360.

Wyznaczony pracownik SKA-1 był zobowiązany do niezwłocznego wprowadzenia do systemu CZM (§ 14 Instrukcji 6/1/2017) wpływających do Urzędu aktów notarialnych, dokonania ich weryfikacji, w tym przekazania do czynności sprawdzających (§ 15 i § 16 ww. Instrukcji). Pracownik ds. opodatkowania sprzedaży nieruchomości sporządzał w terminie do 31 lipca danego roku w systemie POLTAX raport o podatnikach (§ 17 ust. 3 Instrukcji 6/1/2017), którzy za poprzedni rok podatkowy złożyli zeznanie podatkowe z wykazanymi przychodami/dochodami lub podatkiem ze sprzedaży nieruchomości. Czynności sprawdzające, wbrew § 17 ust. 1 Instrukcji 6/1/2017, nie były podejmowane bezpośrednio po upływie dwóch lat od końca roku podatkowego, w którym nastąpiło odpłatne zbycie (szerzej w sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości pkt 2*).

(akta kontroli tom I str. 48-49, 280-291, 310-319)

Badaniem szczegółowym objęto 30 zeznań PIT-39 za lata 2019-2023 z wykazaną ulgą mieszkaniową, tj. dochodem zwolnionym na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o PIT, w tym 15, w których stwierdzono nieprawidłowości oraz 15, w których nie stwierdzono nieprawidłowości. W każdym badanym przypadku

¹⁴ Dalej: Instrukcji 6/1/2017

¹⁵ Do którego wprowadzane są akty notarialne i postanowienia sądu.

wezvano podatnika do okazania dokumentów źródłowych, których potwierdzone kopie pozostawiono w aktach czynności. Rozliczeń ulgi mieszkaniowej dokonano zgodnie z obowiązującymi w tym zakresie regulacjami prawnymi (art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o PIT), w tym badano prawidłowość liczenia terminów na wydatkowanie środków na własne cele mieszkaniowe oraz we wszystkich badanych przypadkach badano wydatki pod kątem uznania ich za wydatki poniesione na własne cele mieszkaniowe - art. 21 ust. 25 pkt 1 i pkt 2 oraz ust. 28 ustawy o PIT. Wszystkie objęte szczegółowym badaniem czynności sprawdzające przeprowadzono na podstawie art. 272 O.p. sporządzając z nich adnotacje (art. 177 O.p.). (akta kontroli tom I str. 333-337, 382-457)

6. Za lata 2019-2023 do Urzędu złożono 199 054 zeznania podatkowe PIT-37, na łączną kwotę przychodu 11 109 876 092 zł i dochodu 10 579 971 010 zł, w tym 65 219 zeznań złożono z załącznikiem PIT/O – Informacji o odliczeniach od dochodu (przychodu) i od podatku. W załączniku PIT/O odliczenia od dochodu w części B wykazało 25 837 podatników na kwotę 132 471 612 zł, w tym z tytułu: przekazanych darowizn organizacjom pożytku publicznego 2525 na kwotę 1 542 707 zł, na cele kultu religijnego 504 na kwotę 545 502 zł, wynikających z odrębnych ustaw 156 na kwotę 213 542 zł; wydatków na cele rehabilitacyjne oraz wydatków związanych z ułatwieniem wykonywania czynności życiowych 10 679 na kwotę 31 379 551 zł; wpłat na indywidualne konto zabezpieczenia emerytalnego¹⁶ 1040 na kwotę 4 535 410 zł. Odliczenia od podatku w załączniku PIT/O w części C wykazało 39 382 podatników na kwotę 54 486 025 zł, w tym z tytułu ulgi na dzieci 51 192 na kwotę 82 039 810 zł.

(akta kontroli tom II str. 94-95)

7. Za lata 2019-2023 do Urzędu wpłynęło odpowiednio 11 969, 22 236, 22 238, 18 074, 19 742 zeznań PIT-37 z wykazanymi odliczeniami/ulgami, w tym odpowiednio:

- a) 501, 512, 513, 506, 493 z odliczeniem od dochodu darowizn przekazanych organizacjom na prowadzenie przez nie działalności pożytku publicznego w sferze zadań publicznych, o których mowa w art. 26 ust. 1 pkt 9 lit. a ustawy o PIT, gdzie czynnościami sprawdzającymi objęto 21 (0,8%) spośród 2525 podatników (przeprowadzając wszystkie czynności z udziałem podatnika), nie dokonując zwiększenia wysokości zobowiązania podatkowego;
- b) 86, 115, 114, 86, 103 z odliczeniem od dochodu z tytułu darowizn przekazanych na cele kultu religijnego, o którym mowa w art. 26 ust. 1 pkt 9 lit. b ustawy o PIT, gdzie czynnościami sprawdzającymi objęto czterech (0,8%) spośród 504 podatników (przeprowadzając wszystkie czynności z udziałem podatnika), nie dokonując zwiększenia wysokości zobowiązania podatkowego;
- c) 37, 34, 29, 23, 33 z odliczeniem od dochodu z tytułu darowizn przekazanych na działalność charytatywno-opiekuńczą Kościołów (wynikających z odrębnych ustaw), wobec których Urząd nie przeprowadził żadnych czynności sprawdzających;
- d) 2546, 2583, 2569, 1524, 1457 z odliczeniem od dochodu z tytułu wydatków na cele rehabilitacyjne oraz wydatków związanych z ułatwieniem wykonywania czynności życiowych, gdzie czynnościami sprawdzającymi objęto 139 (1,3%) spośród 10 679 podatników (przeprowadzając wszystkie czynności z udziałem podatnika),

¹⁶ Dalej: IKZE.

zwiększając wysokość zobowiązania podatkowego 19 podatnikom o łączną kwotę 9 152 zł;

- e) 173, 199, 238, 195, 235 z odliczeniem od dochodu z tytułu wpłat na IKZE, gdzie czynnościami sprawdzającymi objęto 15 (1,4%) z 1040 podatników (przeprowadzając wszystkie czynności z udziałem podatnika), nie dokonując zwiększenia wysokości zobowiązania podatkowego;
- f) 8842, 8991, 9047, 5900, 6602 z odliczeniem od podatku z tytułu ulgi na dzieci, gdzie czynnościami sprawdzającymi objęto 825 (2,1%) z 39 382 podatników (przeprowadzając wszystkie czynności z udziałem podatnika), zwiększając wysokość zobowiązania podatkowego 499 podatnikom o łączną kwotę 564 208 zł;
- g) 8306, 8409, 8352, 8493, 8938 z tytułu wspólnego opodatkowania z małżonkiem zgodnie z wnioskiem, o którym mowa w art. 6 ust. 2 ustawy o PIT, gdzie czynnościami sprawdzającymi objęto 325 (0,8%) z 42 498 podatników (przeprowadzając wszystkie czynności z udziałem podatnika), zwiększając wysokość zobowiązania podatkowego 81 podatnikom o łączną kwotę 115 443 zł;
- h) 93, 108, 136, 88, 98 z tytułu wspólnego opodatkowania z małżonkiem zgodnie z wnioskiem, o którym mowa w art. 6a ust. 1 ustawy o PIT, gdzie czynnościami sprawdzającymi objęto dziewięciu (1,7%) z 523 podatników (przeprowadzając wszystkie czynności z udziałem podatnika), zwiększając wysokość zobowiązania podatkowego czterem podatnikom o łączną kwotę 2927 zł;
- i) 1140, 1155, 1199, 1185, 1210 z tytułu opodatkowania przewidzianego dla osób samotnie wychowujących dzieci, gdzie czynnościami sprawdzającymi objęto 49 (0,8%) z 5889 podatników (przeprowadzając wszystkie czynności z udziałem podatnika), zwiększając wysokość zobowiązania podatkowego ośmiu podatnikom o łączną kwotę 11 745 zł.
(akta kontroli tom II str. 385-389)

8. W zakresie: odliczenia od dochodu darowizn przekazanych organizacjom na prowadzenie przez nie działalności pożytku publicznego w sferze zadań publicznych, o którym mowa w art. 26 ust. 1 pkt 9 lit. a ustawy o PIT; odliczenia od dochodu z tytułu darowizn przekazanych na cele kultu religijnego, o którym mowa w art. 26 ust. 1 pkt 9 lit. b ustawy o PIT; odliczenia od dochodu z tytułu darowizn przekazanych na działalność charytatywno-opiekuńczą Kościołów (wynikających z odrębnych ustaw); odliczenia od dochodu z tytułu wydatków na cele rehabilitacyjne oraz wydatki związane z ułatwieniem wykonywania czynności życiowych; odliczenia od dochodu z tytułu wpłat na IKZE; odliczenia od podatku z tytułu ulgi na dzieci; wspólnego opodatkowania z małżonkiem zgodnie z wnioskiem, o którym mowa w art. 6 ust. 2 ustawy o PIT oraz o którym mowa w art. 6a ust. 1 ustawy o PIT; opodatkowania przewidzianego dla osób samotnie wychowujących dzieci, zidentyfikowano, przyjęto i wpisano do CRR ryzyko nr 20.3.1 - Nieprawidłowe odliczenie od dochodu oraz nr 20.3.2 - Nieprawidłowe odliczenie od podatku. W Urzędzie, w toku realizowanych zadań nie zidentyfikowano innych ryzyk poza dotychczas zidentyfikowanymi i tym samym nie kierowano do Dyrektora IAS wniosków o wszczęcie identyfikacji lub przegląd zidentyfikowanego ryzyka. Typowania podmiotów do czynności sprawdzających dokonywano na podstawie wewnętrznych raportów (głównie z aplikacji e-Orus), które były generowane przez kierownika SKA-1 i przekazywane pracownikowi w celu podjęcia dalszych czynności analitycznych lub sprawdzających. W pierwszej kolejności do czynności sprawdzających kierowano głównie zeznania podatkowe PIT-37 z największą wartością szacunkowego uszczuplenia.

Za okres objęty kontrolą nie dokonano żadnego typowania podmiotów do czynności sprawdzających z tytułu darowizn przekazanych na działalność charytatywno-opiekuńczą Kościołów - wynikających z odrębnych ustaw (szerzej w sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości pkt 3*).

(akta kontroli tom II str. 5-6, 77-78, 91-92)

W zakresie nieprowadzenia w Urzędzie podmiotowych analiz ryzyka na poziomie lokalnym, dotyczących podatników rozliczających się na podstawie PIT-37 Naczelnik wyjaśnił, że nie były prowadzone z uwagi na brak takiej konieczności i celowości. Co do zasady Polityka Zarządzania Procesem Analitycznym¹⁷ z kwietnia 2019 r. przewiduje możliwość i upoważnia urzędy skarbowe do prowadzenia lokalnych analiz ryzyka – *„na poziomie lokalnym prowadzone są analizy podmiotowe ryzyka związane z pozaplanowymi działaniami doraźnymi urzędu”*. Poza tym PZPA *„określa podstawowe założenia zarządzania procesem analitycznym w ramach zarządzania ryzykiem zewnętrznym w KAS oraz ujednolica cały proces analityczny w ramach zarządzania ryzykiem zewnętrznym na każdym szczeblu organizacyjnym KAS”*. PZPA nie nakłada tym samym na urzędy skarbowe obowiązku stosowania w każdym przypadku podmiotowych analiz ryzyka. Podmiotowe analizy ryzyka były bowiem i są prowadzone nadal jednak w odniesieniu do innego typu podmiotów, głównie w związku z uzyskanymi informacjami sygnałnymi czy typowaniami z MF i IAS. Prawdopodobieństwo wystąpienia ryzyka w zakresie odliczenia ulg wykazanych w załączniku PIT-O jest co najwyżej średnie. Brak celowości wynika z faktu, że bez wezwania podatnika do złożenia wyjaśnień oraz przedłożenia niezbędnych dokumentów, w analizie podmiotowej trudno będzie cokolwiek stwierdzić na podstawie danych będących w posiadaniu urzędu. Dlatego też do ustalenia prawidłowości rozliczenia zastosowanych ulg koniecznym jest wezwanie podatnika do przedłożenia niezbędnych dokumentów już w toku czynności sprawdzających poprzedzonych czynnościami analitycznymi bez konieczności prowadzenia analizy ryzyka. Warto wyjaśnić, że brak podmiotowych analiz ryzyka w zakresie m.in. odliczeń w podatku dochodowym nie rodzi żadnych skutków, ponieważ finalnie i tak są prowadzone czynności sprawdzające kończące się stwierdzeniem nieprawidłowości lub ich brakiem. Efekt ten może zostać osiągnięty wyłącznie w toku czynności sprawdzających, bowiem podmiotowa analiza ryzyka przesądza zazwyczaj o tym, czy dana sprawa trafi do czynności sprawdzających, kontroli podatkowej czy ewentualnie zostanie odłożona ad acta. Nadmienić należy także, że potencjalne uszczuplenie z tytułu odliczonych ulg dotyczących PIT-37, które są objęte niniejszą kontrolą, nie stanowią znaczących wpływów, co tym bardziej uzasadnia brak potrzeby stosowania podmiotowych analiz ryzyka w tym zakresie. Typowanie podmiotów do czynności analitycznych, w tym sprawdzających lub postępowania podatkowego odbywa się na podstawie raportów generowanych każdorazowo z systemu (najczęściej e-Orus). Generowane raporty stanowiły jedynie podstawę do dokonania odpowiedniej weryfikacji podmiotów pod względem wywiązania się z obowiązków podatkowych, w tym złożenia korekty przez podatników.

(akta kontroli tom II str. 5-6, 74-75)

Urząd, czynności sprawdzające PIT-37 za lata 2019-2023, przeprowadził głównie w wyniku własnych typowań, odpowiednio w ilości i zakresie: 21 - odliczenia od dochodu darowizn przekazanych organizacjom na prowadzenie przez nie działalności pożytku publicznego w sferze zadań publicznych (art. 26 ust. 1 pkt 9 lit. a ustawy o PIT); cztery - odliczenia od dochodu darowizn przekazanych na cele kultu religijnego (art. 26 ust. 1 pkt 9 lit. b ustawy o PIT); 139 - odliczenia od

¹⁷ Dalej: PZPA.

dochodu z tytułu wydatków na cele rehabilitacyjne oraz wydatki związane z ułatwieniem wykonywania czynności życiowych (art. 26 ust. 1 pkt 6 ustawy o PIT); 15 - odliczenia od dochodu z tytułu wpłat na IKZE (art. 26 ust. 1 pkt 2b ustawy o PIT); 825 - odliczenia od podatku z tytułu ulgi na dzieci¹⁸ (art. 27f ustawy o PIT); wspólnego opodatkowania z małżonkiem 325 - zgodnie z wnioskiem¹⁹ (art. 6 ust. 2 ustawy o PIT) oraz dziewięć - zgodnie z art. 6a ust. 1 ustawy o PIT; 49 - przewidzianego dla osób samotnie wychowujących dzieci (art. 6 ust. 4c, 4d oraz następne ustawy o PIT). Natomiast Urząd nie przeprowadził żadnych czynności sprawdzających wobec 156 podatników, którzy wykazali odliczenie od dochodu z tytułu darowizn (art. 26 ust. 6b ustawy o PIT) przekazanych na działalność charytatywno-opiekuńczą Kościołów (szerzej w sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości pkt 4*). (akta kontroli tom I str. 320, tom II str. 6-7, 28-41, 48)

DIAS nie wytypował podmiotów, wg właściwości miejscowej Urzędu, do weryfikacji prawidłowości odliczeń/ulg zadeklarowanych w PIT-37. W ramach przeprowadzonych czynności sprawdzających, 45 czynności w zakresie odliczenia od podatku ulgi na dzieci oraz cztery w zakresie wspólnego opodatkowania małżonków (art. 6 ust. 2 ustawy o PIT) przeprowadzono z typowania wykazanego w MZA²⁰. (akta kontroli tom II str. 6-7)

9. W Urzędzie, za okres objęty kontrolą, do prowadzenia czynności sprawdzających w zakresie odliczeń/ulg, stosowano Wytyczne Ministra Finansów odpowiednio z maja²¹ 2017 r. i z września²² 2021 r.; Komunikaty Naczelnika Urzędu Skarbowego w Sochaczewie w sprawie obowiązku lub możliwości odstąpienia²³ od przeprowadzenia czynności sprawdzających w odniesieniu do zeznań podatkowych składanych w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych i prawnych nr 11/2017 z 31.05.2017 r., nr 2/2020 z 07.02.2020 r., 9/2022 z 20.07.2022 r., nr 6/2023 z 21.02.2023 r., nr 16/2023 z 11.09.2023 r. oraz Instrukcję nr 7/1/2017 Naczelnika Urzędu Skarbowego w Sochaczewie z dnia 1 czerwca 2017 r. w sprawie prowadzenia czynności sprawdzających w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych²⁴, a także Instrukcję Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Warszawie nr 132/2022 z dnia 29 lipca 2022 r. w sprawie prowadzenia analizy ryzyka, typowania podmiotów do kontroli i czynności sprawdzających oraz postępowania z informacjami sygnalnymi²⁵. Przedmiotowe uregulowania odnosiły się do sposobu, zakresu i procedury przeprowadzania czynności sprawdzających, w tym w zakresie objętym badaniem NIK. W § 6 ust. 7 Instrukcji DIAS nr 132/2022 wskazano m.in., iż przy planowaniu działań należy kierować się również ekonomiką i efektywnością postępowania. Zgodnie z § 8 ust. 1 powołanej Instrukcji DIAS, Urząd prowadzi analizy podmiotowe, indywidualne lub grupowe w zakresie ryzyka występowania nieprawidłowości podatkowych, a analiza ryzyka podmiotu prowadzona jest w szczególności przy wykorzystaniu danych z dostępnych w urzędzie systemów informatycznych i aplikacji wspomagających, poprzez opisanie uzyskanych wyników i wniosków końcowych na podstawie

¹⁸ W tym 45 z wytypowania w MZA.

¹⁹ W tym czterech z wytypowania w MZA.

²⁰ Urząd podjął i przeprowadził czynności wobec wszystkich wytypowanych w MZA podatników, tj. 45 podatników w zakresie odliczenia od podatku ulgi na dzieci oraz czterech w zakresie wspólnego opodatkowania małżonków (art. 6 ust. 2 ustawy o PIT).

²¹ Pn. „Czynności sprawdzające”.

²² Pn. „Wytyczne do czynności sprawdzających”.

²³ Z uwagi na interes ekonomiczny oraz usprawnienie pracy Urzędu.

²⁴ Dalej: Instrukcja NUS nr 7/1/2017.

²⁵ Dalej: Instrukcji DIAS nr 132/2022.

zgromadzonych informacji, wraz z propozycją dalszych działań. W Części IV Instrukcji nr 7/1/2017 pkt 1 ppkt 4 lit. c wskazano, że czynnościami sprawdzającymi z udziałem podatnika obejmuje się deklaracje i zeznania, gdy podatnik korzysta z ulg i odliczeń i zgodnie z pkt 1 ppkt 6 podatnika wzywa się do okazania dokumentów, na podstawie których sporządzono deklarację, porównując stan faktyczny z obowiązującymi przepisami. Dalej w pkt 2 ppkt 5 i ppkt 6 ww. Instrukcji wskazano, że zakres oraz terminy wykonania czynności sprawdzających zatwierdzone są przez nadzorującego komórkę Zastępcę Naczelnika, na podstawie raportów z ustalonymi parametrami, na podstawie których nastąpi kwalifikacja do czynności sprawdzających. Czynnościami sprawdzającymi w szczególności należy objąć odliczenia dokonywane przez podatników w danym roku podatkowym, nierozliczenie wszystkich dochodów oraz należy wykonać raporty w zakresie podatników, którzy w danym roku podatkowym posiadali obowiązek PPL, PPE, KP i złożyli zeznanie PIT-37 wybierając wspólne rozliczenie z małżonkiem, zmarłym małżonkiem, w sposób przewidziany dla osób samotnie wychowujących dzieci; skorzystali z ulgi prorodzinnej, a dzieci złożyły własne zeznania wykazując dochód; dokonali wspólnego opodatkowania z małżonkiem a posiadają umowy zmieniające ustawową wspólność – rozdzielną majątkową; skorzystali z ulgi prorodzinnej na pierwsze dziecko a dochody przekroczyły kwotę 112 000 zł, bądź 56 000 zł (pkt 2 ppkt 8). Stosując się do powyższych uregulowań, w Urzędzie prowadzono czynności sprawdzające w szczególności określone w pkt 2 ppkt 8 ww. Instrukcji. Czynności sprawdzające objęte szczegółowym badaniem (pkt 9.1. do 9.8. niniejszego wystąpienia), przeprowadzono na podstawie art. 272 O.p., sporządzając z nich adnotacje (art. 177 O.p.). Czynności, w wyniku których stwierdzono nieuzasadnione lub nieuprawnione skorzystanie z ulgi, albo niepoprawne jej rozliczenie, zakończyły się złożeniem przez poszczególnych podatników korekty zeznania w całości uwzględniającej nieprawidłowości stwierdzone w toku czynności sprawdzających.

(akta kontroli tom I str. 339-380, tom II str. 7-8, 42-69, 100-175, 181-374)

9.1. Badanie szczegółowe 15 czynności sprawdzających²⁶ dotyczących odliczenia od dochodu darowizn przekazanych organizacjom na prowadzenie przez nie działalności pożytku publicznego w sferze zadań publicznych, o których mowa w art. 26 ust. 1 pkt 9 lit. a ustawy o PIT, wykazało zasadność skorzystania z tej ulgi i poprawność jej rozliczenia. We wszystkich badanych przypadkach wezwano podatników do okazania dokumentów źródłowych. Przedłożone dowody przekazania darowizny na rachunek płatniczy obdarowanego lub rachunek w banku obdarowanego, potwierdzały zasadność przesłanek przedmiotowych i podmiotowych, uprawniających do odliczenia darowizny. Darowizny przekazano na cele określone w art. 4 ustawy z dnia 24 kwietnia 2003 r. o działalności pożytku publicznego i wolontariacie²⁷, znajdujące się w sferze zadań publicznych, na rzecz organizacji wymienionych w art. 3 ust. 2-3 ustawy o OPP. Kwota odliczonych darowizn nie przekroczyła 6% dochodu. W jednej adnotacji nie przywołano daty jej sporządzenia (szerzej w sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości pkt 5*). (akta kontroli tom II str. 42-45)

9.2. Badanie szczegółowe wszystkich czterech czynności sprawdzających w zakresie wykazanych odliczeń od dochodu darowizn przekazanych na cele

²⁶ Urząd w przeprowadzonych czynnościach sprawdzających dotyczących odliczenia od dochodu darowizn przekazanych organizacjom na prowadzenie przez nie działalności pożytku publicznego w sferze zadań publicznych, o których mowa w art. 26 ust. 1 pkt 9 lit. a ustawy o PIT, nie zakwestionował zasadności skorzystania z ulgi lub poprawności jej rozliczenia.

²⁷ Dz. U. z 2024 r. poz. 1491; dalej: ustawa o OPP.

kultu religijnego za lata podatkowe 2019-2023, o których mowa w art. 26 ust. 1 pkt 9 lit. b ustawy o PIT, potwierdziło zasadność skorzystania z tej ulgi i poprawność jej rozliczenia. Wszyscy podatnicy, w wyniku ich wezwania, przedłożyli dowody przekazania darowizny na rachunek płatniczy obdarowanego lub rachunek w banku obdarowanego. Potwierdzono zasadność przesłanek przedmiotowych i podmiotowych, uprawniających do odliczenia wykazanych darowizn, które przekazano na cele kultu religijnego ze wskazaniem danej parafii katolickiej. Kwota odliczonych darowizn nie przekroczyła 6% dochodu. (akta kontroli tom II str. 46-47)

9.3. Badanie szczegółowe 15 czynności sprawdzających za lata 2019-2023, w których uznano zasadność skorzystania z odliczenia i poprawność rozliczenia wydatków na cele rehabilitacyjne oraz wydatków związanych z ułatwieniem wykonywania czynności życiowych, o których mowa w art. 26 ust. 1 pkt 6 ustawy o PIT oraz 15, w których zakwestionowano zasadność z jej skorzystania lub poprawność jej rozliczenia wykazało, że we wszystkich badanych przypadkach wzywano podatników do okazania dokumentów źródłowych, zbadano uprawnienia podatnika do skorzystania z odliczenia oraz zweryfikowano kwotę odliczenia mieszczącą się w limicie wydatków objętych badaniem. Poprawnie zweryfikowano, czy poniesione i odliczone wydatki mieszczą się w katalogu wydatków podlegających odliczeniu (art. 26 ust. 7a – 7g ustawy o PIT). Kwestionowanie zasadności skorzystania z ulgi lub poprawności jej rozliczenia, w 15 objętych badaniem czynnościach sprawdzających, wynikało z braku udokumentowania (czterech z 15 badanych) lub niepełnego udokumentowania (11 z 15 badanych) przez podatnika prawa do zadeklarowanego odliczenia. W dwóch adnotacjach nie przywołano daty ich sporządzenia i w jednej z nich wskazano niewłaściwą podstawę prawną dokonanego odliczenia (szerzej w sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości pkt 5*). (akta kontroli tom II str. 49-55)

9.4. Badanie szczegółowe 10 spośród 15 przeprowadzonych przez Urząd²⁸ czynności sprawdzających w zakresie odliczenia od dochodu wpłat na IKZE dokonanych przez podatnika w roku podatkowym, do wysokości określonej w przepisach o indywidualnych kontach zabezpieczenia emerytalnego, o których mowa w art. 26 ust. 1 pkt 2b ustawy o PIT, za lata 2019-2023, wykazało, że we wszystkich badanych przypadkach wzywano podatników do okazania dokumentów źródłowych. Stwierdzono, że odliczone wpłaty na IKZE nie przekraczają kwoty przyjętej na dany rok (stosownie do art. 13a ust. 1 ustawy z dnia 20 kwietnia 2004 r. o indywidualnych kontach emerytalnych oraz indywidualnych kontach zabezpieczenia emerytalnego²⁹) oraz że podatnik dysponuje właściwymi dowodami potwierdzającymi poniesienie odliczonego wydatku. (akta kontroli tom II str. 56-57)

9.5. Badanie szczegółowe 10 czynności sprawdzających dotyczących odliczenia od podatku ulgi na dzieci, o której mowa w art. 27f ustawy o PIT, za lata 2019-2023, w których uznano zasadność skorzystania z przedmiotowej ulgi i poprawność jej rozliczenia oraz 10, w których zakwestionowano zasadność z jej skorzystania lub poprawność jej rozliczenia wykazało, że we wszystkich badanych przypadkach wzywano podatników do okazania dokumentów źródłowych. Prawidłowo weryfikowano dokumentację potwierdzającą uprawnienia lub ich brak do skorzystania z ulgi na dzieci (również w przypadku utrzymania dzieci pełnoletnich); kryterium osiąganego dochodu określonego w art. 27f ust. 2 ustawy o PIT w sytuacji odliczenia ulgi na jedno dziecko;

²⁸ W toku tych czynności sprawdzających nie zakwestionowano zasadności skorzystania z ulgi lub poprawności jej rozliczenia.

²⁹ DZ. U. z 2024 r. poz. 707; dalej ustawa o IKE/IKZE.

wysokość odliczeń do kwoty obowiązującego limitu. W sprawach objętych badaniem nie zidentyfikowano sytuacji przejmowania opieki nad dzieckiem na przestrzeni miesiąca. Zasadnie zakwestionowano skorzystanie z ulgi i poprawność jej rozliczenia w 10 objętych badaniem czynnościach sprawdzających, które było wynikiem przekroczenia dochodów rodzica wychowującego jedno dziecko (pięć z 10 badanych); zadeklarowania odliczenia ulgi przez oboje rodziców w pełnej wysokości (dwa z 10 badanych); bezpodstawnego odliczenia ulgi na dorosłe dziecko (jeden z 10 badanych) oraz na dziecko, które urodziło się w roku następnym po roku podatkowym, w którym zadeklarowano odliczenie (jeden z 10 badanych); przychody dziecka przekroczyły dwunastokrotność kwoty renty socjalnej w wysokości obowiązującej w grudniu roku podatkowego (jeden z 10 badanych).
(akta kontroli tom II str. 58-60)

9.6. Badanie szczegółowe 10 czynności sprawdzających dotyczących wspólnego opodatkowania małżonków, o którym mowa w art. 6 ust. 2 ustawy o PIT, za lata 2019-2023, w których uznano zasadność skorzystania ze wspólnego opodatkowania małżonków oraz 10, w których zakwestionowano zasadność skorzystania i poprawność rozliczenia wykazało, że we wszystkich badanych przypadkach wzywano podatników do okazania dokumentów źródłowych. Poprawnie zweryfikowano istnienie związku małżeńskiego podatników pozostających we wspólności majątkowej przez cały rok podatkowy z uwzględnieniem istnienia przesłanek negatywnych wspólnego rozliczenia małżonków. Kwestionowanie zasadności skorzystania ze wspólnego opodatkowania małżonków w 10 objętych badaniem czynnościach sprawdzających, wynikało z prowadzenia przez małżonka działalności gospodarczej opodatkowanej zryczałtowanym podatkiem – ryczałt od przychodów ewidencjonowanych (cztery z 10 badanych) oraz ustanowionej rozdzielczości majątkowej między małżonkami (sześć z 10 badanych).

(akta kontroli str. 61-63)

9.7. Badanie szczegółowe pięciu czynności sprawdzających dotyczących zeznań podatkowych PIT-37 za lata 2019-2023, w których uznano zasadność skorzystania ze wspólnego opodatkowania z małżonkiem zgodnie z wnioskiem z art. 6a ust. 1 ustawy o PIT oraz czterech, w których zakwestionowano zasadność skorzystania lub poprawność rozliczenia wykazało, że we wszystkich badanych przypadkach: wzywano żyjącego podatnika do okazania dokumentów źródłowych, prawidłowo zweryfikowano istnienie związku małżeńskiego podatników pozostających we wspólności majątkowej w sytuacji przewidzianej w powołanym powyżej przepisie ustawy o PIT. Kwestionowanie zasadności skorzystania ze wspólnego opodatkowania, w czterech objętych badaniem czynnościach sprawdzających, wynikało z braku udokumentowania zadeklarowanego prawa (jeden z czterech badanych) albo śmierć małżonka nastąpiła w innym roku podatkowym, niż rok skorzystania ze wspólnego opodatkowania (trzy z czterech badanych).

(akta kontroli tom II str. 64-66)

9.8. Badanie szczegółowe 10 czynności sprawdzających w zakresie opodatkowania przewidzianego dla osób samotnie wychowujących dzieci za lata 2019-2023, w których uznano zasadność wyboru opodatkowania oraz 10, w których zakwestionowano zasadność i poprawność rozliczenia wykazało, że we wszystkich badanych przypadkach wzywano podatników do okazania dokumentów źródłowych. Poprawnie zweryfikowano istnienie przesłanek umożliwiających rozliczenie w sposób przewidziany dla osoby samotnie wychowującej dziecko (w tym pełnoletnie), a także istnienie przesłanek negatywnych rozliczenia się jako osobie samotnie wychowującej dziecko.

Kwestionowanie zasadności skorzystania z powyższego opodatkowania, w 10 objętych badaniem czynnościach sprawdzających, wynikało z prowadzenia działalności gospodarczej opodatkowanej podatkiem zryczałtowanym (ryczałt od przychodów ewidencjonowanych) lub liniowym (osiem z 10 badanych), braku posiadania dziecka (jeden z 10 badanych), uzyskania przez dziecko dochodów w łącznej wysokości przekraczającej dwunastokrotność kwoty renty socjalnej określonej w ustawie o rencie socjalnej w wysokości obowiązującej w grudniu roku podatkowego (jeden z 10 badanych art. 6 ust. 4e ustawy o PIT).

(akta kontroli tom II str. 67-69)

10. Analizy z zakresu zadań związanych z weryfikacją zasadności i poprawności korzystania przez podatników z ulg podatkowych w PIT były prowadzone na podstawie głównie raportów generowanych z aplikacji e-Orus, które stanowiły jedynie podstawę do dokonania odpowiedniej weryfikacji podmiotów pod względem wywiązania się z obowiązków podatkowych, w tym złożenia korekty przez podatnika. Przeprowadzone czynności sprawdzające były ewidencjonowane w aplikacji e-Orus, a od 2022 r. w aplikacji ZISAR. Urząd, w toku realizowanych zadań za lata 2019-2023 nie zidentyfikował nowych problemów związanych z weryfikacją zasadności i prawidłowości korzystania przez podatników z objętych kontrolą zwolnień i odliczeń w PIT oraz problemów związanych z interpretacją przepisów prawa, a także barier organizacyjno-kadrowych w wykonywaniu ww. zadań. Nie przekazywał do DIAS pism w przedmiotowym zakresie. (akta kontroli tom II str. 7-8, 75-76, 179-374)

11. W zakresie realizacji zadań związanych z weryfikacją zwolnień i odliczeń w PIT, objętych kontrolą NIK, w ramach Planu działalności IAS, dla Urzędu ustalono za poszczególne lata 2019-2023 trzy mierniki:

- Czas trwania postępowań podatkowych wszczętych na wniosek podatnika, wykonanie/plan odpowiednio za 2019-2023 wynosiło: 18,5/13 (142,3%); za 2020 r. brak danych dot. wykonania; 35,5/24 (147,9%); 10/20 (50%); 13/20 (65%).
- Realizacja należności publiczno-prawnych, wykonanie/plan odpowiednio za 2019-2023 wynosiło w tys. zł 185 853/210 719 (88,2%); za 2020 r. brak danych dot. wykonania; 245 625/240 060 (102,3%); 327 551/264 094 (124,0%); 692 581/410 361 (168,8%).
- Kwota ustaleń dokonanych w toku czynności sprawdzających, wykonanie/plan odpowiednio za 2019-2023 wynosiło w tys. zł 8008,3/1265,7 (632,7%); 4462,9/4177,3 (106,8%); 5158,1/2744,6 (187,9%); 4474/4080 (109,7%); 9342/6066 (154,0%).

(akta kontroli tom II str. 13-27, 379-380)

W zakresie niewykonania miernika dotyczącego czasu trwania postępowań podatkowych wszczętych na wniosek podatnika za 2019 r. i 2021 r. Naczelnik wyjaśnił, że niewykonanie tego miernika wynikało z niektórych postępowań podatkowych, które z uwagi na ich złożony zakres i przedmiot były prowadzone przez długi okres. Natomiast w zakresie niewykonania miernika dotyczącego realizacji należności publiczno-prawnych za 2019 r. Naczelnik wskazał, że z uwagi na odległy okres oraz zmiany kadrowe w tutejszym Urzędzie, trudno wyjaśnić przyczyny takiego stanu rzeczy. Brak danych dotyczących miernika czasu trwania postępowań podatkowych wszczętych na wniosek podatnika oraz realizacji należności publiczno-prawnych za 2020 r., wynika z braku możliwości jego pozyskania z Hurtowni SPR i WHTAX. (akta kontroli tom II str. 379-380)

Stwierdzone
nieprawidłowości

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

1. W strukturze organizacyjnej Urzędu nie zapewniono, jak również NUS nie wystąpił do DIAS o zapewnienie odpowiedniej liczby pracowników lub właściwego podziału zakresu czynności pracownikom, w celu zapewnienia:
 - a) podejmowania czynności sprawdzających PIT-39 bezpośrednio po upływie trzech lat od końca roku podatkowego, w którym nastąpiło odpłatne zbycie nieruchomości lub praw majątkowych, o czym mowa w pkt 2 poniżej;
 - b) prowadzenia czynności sprawdzających w zakresie odliczenia od dochodu z tytułu darowizn przekazanych na działalność charytatywno-opiekuńczą Kościołów (wynikających z odrębnych ustaw), o czym mowa w pkt 4 poniżej.

Ilość pracowników w SKA-1 Urzędu rzeczywiście realizujących m.in. czynności analityczne i sprawdzające PIT-37 i PIT-39 (SKA-1) z roku na rok malała, z siedmiu w 2019 r. do pięciu w 2023 r. Z tego nad prawidłowością rozliczeń PIT-39 nadzór sprawował jeden pracownik SKA-1, który realizował również inne zadania. Spowodowało to brak systematycznego podejmowania czynności sprawdzających PIT-39 bezpośrednio po upływie trzech lat od końca roku podatkowego, w którym nastąpiło odpłatne zbycie nieruchomości lub praw majątkowych oraz brak przeprowadzenia za okres pięciu kolejnych lat 2019-2023, jakiejkolwiek czynności sprawdzającej w zakresie odliczeń od dochodu darowizn przekazanych na działalność charytatywno-opiekuńczą Kościołów - wynikających z odrębnych ustaw (PIT-37). (akta kontroli tom I str. 47, 52, 297-298, tom II str. 6)

Naczelnik wyjaśnił, że mniejsza liczba pracowników realizujących w 2023 r. czynności analityczne i sprawdzające w zakresie odliczeń i zwolnień w PIT-37 i PIT-39 wynikała z konieczności zapewnienia prawidłowej oraz terminowej realizacji wszystkich zadań nałożonych na Urząd. Stąd też przesunięcia pracowników w ramach Urzędu w okresie spiętrzenia zadań w danym referacie/dziale, skutkowały wewnętrzną rotacją pracowników i zwiększonym obciążeniem osób pozostających w komórce. W 2023 r. do SKA-1 oddelegowanych było dwóch pracowników (jeden w okresie od 1 marca do 31 maja 2023 r. i drugi od 1 czerwca do 31 sierpnia 2023 r.). Liczba osób rzeczywiście realizujących zadania objęte kontrolą w 2023 r. była uzależniona od liczby i rodzaju zadań do realizacji, zmian kadrowych w urzędzie, jak również wewnętrznego podziału obowiązków w komórce. (akta kontroli tom I str. 297-298, tom II str. 74-75)

Na pytanie, dlaczego w strukturze organizacyjnej Urzędu (SKA-1) nie zapewniono odpowiedniej liczby pracowników lub właściwego doboru zakresu czynności pracowników i dlaczego Naczelnik nie zgłosił do DIAS przedmiotowych barier, Naczelnik m.in. wyjaśnił, że pozyskanie nowych etatów jest bardzo trudne. IAS zmniejszyła/ograniczyła liczbę etatów w Urzędzie oraz zlecała dodatkowe zadania. Ponadto wzrosła liczba innych czynności do wykonania przez Urząd związanych m.in. z ewidencjonowaniem wszystkich czynności sprawdzających w systemie ZISAR Plus, co jest bardzo absorbujące i spowodowało wzrost tej pracochłonności o około 150%. (akta kontroli tom II str. 179-180, 378-379)

2. Nie podejmowano systematycznie czynności sprawdzających w zakresie opodatkowania przychodów z dokonanego w 2019 r. odpłatnego zbycia nieruchomości wobec siedmiu³⁰ z 15 objętych szczegółowym badaniem

³⁰ Sprawa: KCS/142844/001060/2024 – w dniu 4 grudnia 2023 r. sporządzono raport deklaracji/wniosku, a w dniu 15 grudnia 2023 r. wezwano podatnika; KCS/142844/001374/2024 – w

zeznań PIT-39 za lata 2019-2023, z wykazaną ulgą mieszkaniową (art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o PIT), którą zakwestionowano w całości lub w części co do zasadności jej skorzystania i poprawności rozliczenia. Czynności te podjęto po upływie 10 miesięcy, w tym cztery po upływie roku, od daty upływu trzyletniego okresu wydatkowania uzyskanego przychodu na cele mieszkaniowe. Podobnie wobec 18 z 20 podatników³¹ PIT-39 za 2019 r., w okresie od dnia 1 stycznia 2023 r. do 7 sierpnia 2024 r., nie podjęto czynności sprawdzających. Stanowiło to naruszenie § 17 Instrukcji nr 6/1/2017, zgodnie z którym (przy uwzględnieniu obowiązującego od 1 stycznia 2019 r. trzyletniego okresu wydatkowania uzyskanego przychodu na cele mieszkaniowe), czynności sprawdzające powinny być podejmowane bezpośrednio po upływie trzech lat od końca roku podatkowego, w którym nastąpiło odpłatne zbycie nieruchomości lub praw majątkowych.

Tym samym pracownik Urzędu ds. opodatkowania sprzedaży nieruchomości nierzetelnie wypełniał obowiązek wynikający z § 17 ust. 1 Instrukcji 6/1/2017 z uwzględnieniem obowiązującego trzyletniego okresu wydatkowania uzyskanego przychodu na cele mieszkaniowe. Po zmianie przepisu (obowiązującej od 1 stycznia 2019 r.) w zakresie terminu wydatkowania uzyskanego przychodu (art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o PIT) na cele mieszkaniowe z dwuletniego okresu na trzyletni, NUS nie dostosował treści zapisu § 17 Instrukcji nr 6/1/2017 do brzmienia zmienionego przepisu ustawy o PIT.

(akta kontroli tom I str. 287, 302-337)

Naczelnik wyjaśnił, że brak systematycznego podejmowania czynności sprawdzających wynika przede wszystkim z tego, że czynności sprawdzające w zakresie PIT-39 wykonuje wyłącznie jeden pracownik, który wykonuje również inne zadania z zakresu podatku dochodowego, które także są wymagalne i terminowe. Czynności sprawdzające w zakresie PIT-39 są czynnościami złożonymi, niekiedy bardzo skomplikowanymi, a w efekcie czasochłonnymi. Brak systematyczności w podejmowaniu czynności sprawdzających w zakresie opodatkowania przychodów z dokonanego odpłatnego zbycia nieruchomości wynikał głównie z braków kadrowych, które skutkują niewystarczającą liczbą pracowników. W związku z niepodjęciem na bieżąco czynności sprawdzających w zakresie PIT-39, w pierwszej kolejności zostanie dokonana aktualizacja Instrukcji nr 6/1/2017.

(akta kontroli tom I str. 327-330, tom II str. 74-76)

3. Za lata 2019-2023 nie przeprowadzono analizy danych podatników deklarujących w PIT-37 przekazanie darowizn na działalność charytatywno-opiekuńczą Kościołów – wynikających z odrębnych ustaw oraz nie sporządzono żadnego typowania podatników do przeprowadzenia czynności sprawdzających w tym zakresie, mimo zidentyfikowanego ryzyka nr 20.3.1 - Nieprawidłowe odliczenie od dochodu. Zgodnie z § 2 ust. 12 pkt 1 lit. b-c załącznika nr 8 Zarządzenia Ministra Finansów z dnia 5 lutego 2019 r. w sprawie organizacji Krajowej Informacji Skarbowej, izby administracji skarbowej, urzędu skarbowego, urzędu celno-skarbowego i Krajowej Szkoły Skarbowości oraz nadania im statutów, do zadań komórki czynności

dniu 15 marca 2024 r. sporządzono raport deklaracji/wniosku, a w dniu 14 marca 2024 r. wezwano telefonicznie podatnika; KCS/142844/001631/2024 – w dniu 15 kwietnia 2024 r. wezwano telefonicznie podatnika; KCS/142844/001145/2024 – w dniu 14 marca 2024 r. wezwano telefonicznie podatnika; KCS/142844/001146/2024 – w dniu 14 marca 2024 r. wezwano telefonicznie podatnika; KCS/142844/007173/2023 – w dniu 30 listopada 2023 r. telefonicznie wezwano podatnika; KCS/142844/007314/2023 - w dniu 10 listopada 2023 r. sporządzono raport deklaracji/wniosku.

³¹ Wobec których do dnia 7 sierpnia 2024 r. nie przeprowadzono czynności sprawdzających.

analitycznych i sprawdzających m.in. należy: zarządzanie ryzykiem zewnętrznym, w tym identyfikowanie obszarów zagrożeń mogących mieć wpływ na prawidłowość wypełniania obowiązków podatkowych i celnych, typowanie podmiotów do czynności sprawdzających, kontroli podatkowej i postępowań podatkowych.

(akta kontroli tom II str. 5-6, 91-92, 176-178)

Naczelnik wyjaśnił, że trudno jest wskazać na przyczyny niedokonania i niesporządzenia za lata 2019-2023 analizy danych oraz typowania do przeprowadzenia czynności sprawdzających wobec podatników deklarujących w PIT-37 odliczenie darowizn na działalność charytatywno-opiekuńczą Kościołów (wynikających z odrębnych ustaw). Brak jest możliwości ustalenia u źródła powodu takiego stanu rzeczy. Podatników którzy skorzystali z odliczenia tej ulgi było niewielu a kwoty tych odliczeń były na tyle niewielkie, aby się na nich koncentrować. Poza ulgami objętymi niniejszą kontrolą występuje szereg innych czynności w zakresie podatku dochodowego, które również muszą być realizowane. Z uwagi na powyższe oraz na fakt dużego obciążenia pracą przy jednoczesnych brakach kadrowych niektóre czynności objęte kontrolą w ogóle nie były realizowane.

(akta kontroli tom II str. 379)

4. Za okres kolejnych pięciu lat podatkowych (2019-2023), nie przeprowadzono żadnych czynności sprawdzających wobec 156 podatników deklarujących odliczenie od dochodu w łącznej kwocie 213 542 zł z tytułu darowizn przekazanych na działalność charytatywno-opiekuńczą Kościołów (wynikających z odrębnych ustaw), mimo zidentyfikowanego ryzyka nr 20.3.1 - Nieprawidłowe odliczenie od dochodu. Czynnościami sprawdzającymi w szczególności należało objąć odliczenia dokonywane przez podatników w danym roku podatkowym, zgodnie z częścią IV pkt 2 ppkt 8 lit. g) Instrukcji nr 7/1/2017, w tym przekazanych na działalność charytatywno-opiekuńczą Kościołów (wynikających z odrębnych ustaw), na podstawie dokonanej weryfikacji raportów, o których mowa w Wytycznych Ministra Finansów do czynności sprawdzających z września 2021 r. (str. 49-50). (akta kontroli tom I str. 276-277, tom II str. 5-6, 94-95)

Jako przyczynę nieprzeprowadzenia, za okres kolejnych pięciu lat podatkowych (2019-2023), żadnych czynności sprawdzających w zakresie odliczenia od dochodu z tytułu darowizn przekazanych na działalność charytatywno-opiekuńczą Kościołów (wynikających z odrębnych ustaw) Naczelnik wskazał na fluktuację pracowników oraz ich duże obciążenie innymi zadaniami służbowymi.

(akta kontroli tom II str. 6)

5. W trzech³² adnotacjach objętych szczegółowym badaniem (pkt 9.1. i 9.3), stwierdzono braki formalne polegające na nieprzywołaniu daty sporządzenia adnotacji oraz w jednej³³ z nich niezasadnego przywołania art. 26 ust. 7a pkt 12 ustawy o PIT przy jednoczesnym braku zadeklarowania w badanym zeznaniu odliczenia z tytułu poniesionych wydatków na leki.

(akta kontroli tom II str. 42-43, 49-50)

Naczelnik wyjaśnił, że brak przywołania w adnotacjach daty ich sporządzenia oraz przywołania w jednej z nich błędnej podstawy prawnej, wynikał najprawdopodobniej z przeoczenia bądź niewiedzy.

(akta kontroli tom II str. 6)

³² Nr sprawy.: 1428-SKA-1.4031.520.2020, 1428-SKA-1.4031.701.2021, KCS/142844/466/2022.

³³ Nr sprawy: KCS/142844/466/2022.

IV. 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. Zapewnienie odpowiedniej liczby pracowników lub dostosowanie zakresu czynności pracowników³⁴ SKA-1 do potrzeb realizowanych zadań w zakresie PIT-37 i PIT-39.
2. Zapewnienie systematycznego podejmowania czynności sprawdzających w PIT-39.
3. Dostosowanie treści § 17 Instrukcji nr 6/1/2017 Naczelnika Urzędu Skarbowego w Sochaczewie o przebiegu postępowania w zakresie opodatkowania przychodów/dochodów z odpłatnego zbycia nieruchomości lub praw majątkowych do zmienionego przepisu art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o PIT.
4. Sporządzanie analiz i typowanie podatników do czynności sprawdzających w zakresie odliczenia darowizn w PIT-37 przekazanych na działalność charytatywno-opiekuńczą Kościołów (wynikających z odrębnych ustaw) wraz z przeprowadzeniem czynności sprawdzających wobec wytypowanych podatników.
5. Podjęcie działań zapewniających poprawne sporządzanie adnotacji z przeprowadzania czynności sprawdzających.

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 dyrektora Delegatury NIK w Warszawie. 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 wyk
onania 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, dnia 16 października 2024 r.

Kontroler

Piotr Nowak

Główny specjalista kontroli
państwowej

/-/

.....
/podpisano elektronicznie/

Najwyższa Izba Kontroli
Delegatura w Warszawie
p.o. Dyrektor
Paweł Tołwiński

/-/

.....
/podpisano elektronicznie/

³⁴ Obecnie SKA.