



NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI
DELEGATURA WE WROCŁAWIU

LWR.410.17.3.2024

**Pani
Joanna Szczygielska
Naczelnik Urzędu Skarbowego
Wrocław-Krzyki**

Urząd Skarbowy Wrocław-Krzyki
ul. Sztabowa 100
53-310 Wrocław

WYSTĄPIENIE POKONTROLNE

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

I. Dane identyfikacyjne

Jednostka kontrolowana	Urząd Skarbowy Wrocław-Krzyki ¹ , ul. Sztabowa 100, 53-310 Wrocław.
Kierownik jednostki kontrolowanej	Joanna Szczygielska, Naczelnik Urzędu Skarbowego Wrocław-Krzyki ² , od 1 listopada 2021 r. W okresie objętym kontrolą funkcję kierownika jednostki poprzednio pełnił Grzegorz Czyżycki, Naczelnik Urzędu Skarbowego Wrocław-Krzyki, od 1 marca 2017 r. do 31 października 2021 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	Artykuł 2 ust. 1 ustawy z dnia 23 grudnia 1994 r. o Najwyższej Izbie Kontroli ³ .
Jednostka przeprowadzająca kontrolę	Najwyższa Izba Kontroli Delegatura we Wrocławiu
Kontrolerzy	1. Mariusz Orawczak, główny specjalista kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr LWR/103/2024 z 5 lipca 2024 r. 2. Agnieszka Potyrała, starszy inspektor kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr LWR/104/2024 z 5 lipca 2024 r.

(akta kontroli: tom I, str. 1-4)

¹ Dalej: Urząd lub US Krzyki.

² Dalej: Naczelnik Urzędu lub Naczelnik.

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

II. Ocena ogólna⁴ kontrolowanej działalności

OCENA OGÓLNA

Urząd był przygotowany pod względem organizacyjnym do realizacji zadań związanych z weryfikacją odliczeń i zwolnień w PIT⁵ i identyfikowania nieprawidłowości w tym obszarze. Jednakże działania US Krzyki wobec podatników korzystających z wybranych odliczeń i zwolnień w PIT nie były w każdym przypadku w pełni prawidłowe i rzetelne. NIK zauważa przy tym, że z przedkładanych Dyrektorowi Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu⁶ informacji, wynikało stale zwiększające się obciążenie pracą poszczególnych pracowników Urzędu i zwiększanie zakresu ich obowiązków, przy niezapewnionej pełnej obsadzie etatowej Urzędu.

W ograniczonym zakresie prowadzono czynności sprawdzające wobec podatników w celu weryfikacji wybranych odliczeń i zwolnień w PIT, a odnośnie do części zeznań podatkowych PIT-37⁷, polegały one w głównej mierze na weryfikacji formalnej i rachunkowej złożonych deklaracji. Opierały się one przy tym na dokumentach i zasobach informatycznych dostępnych w Urzędzie. Nie zapewniono w pełni rzetelnej realizacji zadań prowadzących do kompletnej weryfikacji prawidłowości korzystania przez podatników PIT z wybranych ulg i odliczeń, co stwierdzono na przykładzie: [1] dwóch spraw, spośród 30 zbadanych zeznań podatkowych PIT-39, w których podatnicy wykazali dochód zwolniony z PIT na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych⁸, w których nie podejmowano działań mających na celu sprawdzenie zasadności skorzystania z przedmiotowego zwolnienia lub wysokości wykazanej ulgi mieszkaniowej; [2] jednej sprawy, w której podczas przeprowadzonych czynności sprawdzających przyjęto nieprawidłowy kurs EURO przy przeliczeniu wartości nabytej przez podatnika nieruchomości; a także [3] 11 spraw spośród 49 zbadanych zeznań podatkowych PIT-37, w których podatnicy skorzystali z odliczenia od dochodu z tytułu darowizn lub wydatków na cele rehabilitacyjne, a pomimo prowadzenia czynności sprawdzających z ich udziałem, nie zażądano dokumentów potwierdzających prawo do przedmiotowego odliczenia od dochodu. Ponadto w 12 wystosowanych do podatników wezwaniach nie zawarto wszystkich ustawowo wymaganych elementów, a w przypadku wzywania telefonicznego podatników do złożenia dokumentów czy wyjaśnień nie potwierdzano tego stosowną adnotacją. Nierzetelnie ewidencjonowano również czynności sprawdzające w systemach informatycznych Urzędu.

Czynności sprawdzające w zakresie korzystania przez podatników z odliczeń i preferencyjnych sposobów opodatkowania prowadzono w oparciu o własne analizy, a od II połowy 2022 r. także na podstawie typowań z Departamentu Analiz Krajowej Administracji Skarbowej⁹ otrzymanych poprzez Platformę Analityczną z Modułem Zarządzania Analizami¹⁰.

W każdym z kontrolowanych lat Urząd osiągnął założoną przez DIAS wartość miernika, określającą kwotę ustaleń dokonanych w toku czynności sprawdzających (z udziałem i bez udziału podatnika) prowadzonych w Urzędzie.

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

⁵ Podatek dochodowy od osób fizycznych.

⁶ Dalej: DIAS.

⁷ W których: wykazano odliczenia od dochodu z tytułu darowizn przekazanych na działalność charytatywno-opiekuńczą kościołów (wynikających z odrębnych ustaw) lub skorzystano z preferencyjnego opodatkowania wspólnie ze zmarłym małżonkiem.

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

⁹ Dalej: KAS.

¹⁰ Dalej: MZA.

III. Opis ustalonego stanu faktycznego kontrolowanej działalności

OBSZAR

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

Opis stanu faktycznego

1. Urząd był przygotowany pod względem organizacyjnym do realizacji zadań związanych z weryfikacją odliczeń i zwolnień w PIT i identyfikowania nieprawidłowości w tym obszarze. Organizacja US Krzyki została określona w Regulaminie Organizacyjnym¹¹ nadanym przez DIAS na podstawie zarządzenia Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 1 marca 2017 r. w sprawie organizacji Krajowej Informacji Skarbowej, izby administracji skarbowej, urzędu skarbowego, urzędu celno-skarbowego i Krajowej Szkoły Skarbowości oraz nadania im statutów¹². Zadania związane z prowadzeniem czynności analitycznych i czynności weryfikacyjnych prawidłowości korzystania przez podatników dokonujących rozliczeń w PIT przypisano w Urzędzie do Drugiego Działu Czynności Analitycznych i Sprawdzających¹³. Należały do nich m.in.: dokonywanie czynności sprawdzających, badanie zasadności zwrotu podatków, zarządzanie ryzykiem zewnętrznym, w tym identyfikowanie obszarów zagrożeń mogących mieć wpływ na prawidłowość wypełniania obowiązków podatkowych i celnych oraz prowadzenie rejestru ryzyka w tym zakresie.

W ww. Regulaminie Organizacyjnym nie zostały ujęte wszystkie zadania nałożone na komórkę czynności analitycznych i sprawdzających zarządzeniem MF w sprawie organizacji KAS. W załączniku nr 8 tego zarządzenia (§ 2 ust. 12 pkt 1 lit. a-d) wskazano zadania tej komórki, do których powinno m.in. należeć typowanie podmiotów do czynności sprawdzających, kontroli podatkowej i postępowań podatkowych. W tej sprawie uwzględniono argumenty Naczelnik, która wyjaśniła, że typowanie oparte na różnych źródłach informacji przypisane zostało komórce SKA-3 oraz, że wszystkie komórki SKA-1, SKA-2, SKA-3¹⁴ w zakresie swoich obowiązków mają przypisane pozyskiwanie informacji mogących mieć wpływ na powstanie obowiązku podatkowego i objęcie czynnościami sprawdzającymi.

(akta kontroli: tom I, str. 11, 237-412, 720)

Stan osobowy SKA-2 wynosił: w 2019 r. – 16 osób, w 2020 r. – 17 osób, w latach 2021-2023 po 18 osób. W wykonywanie zadań związanych z weryfikacją odliczeń i zwolnień w PIT i identyfikowaniem nieprawidłowości w tym obszarze zaangażowanych było w kolejnych latach 2019-2023 odpowiednio: 14, 15, 13, 13 i 13 pracowników SKA-2, w tym kierownik tego Działu.

Jednocześnie osobom, które realizowały zadania związane z weryfikacją prawidłowości korzystania z odliczeń i zwolnień w podatku dochodowym od osób

¹¹ Zarządzenie nr 153/2017 DIAS z dnia 27 listopada 2017 r., zarządzenie nr 59/2019 DIAS z dnia 29 października 2019 r., zarządzenie nr 10/2020 DIAS z dnia 17 stycznia 2020 r., zarządzenie nr 97/2020 DIAS z dnia 8 lipca 2020 r., zarządzenie nr 133/2020 DIAS z dnia 12 sierpnia 2020 r., zarządzenie nr 26/2021 DIAS z dnia 28 stycznia 2021 r., zarządzenie nr 91/2021 DIAS z dnia 2 sierpnia 2021 r., zarządzenie nr 28/2022 DIAS z dnia 31 stycznia 2022 r., zarządzenie nr 56/2022 DIAS z dnia 12 maja 2022 r., zarządzenie DIAS nr 92/2022 z dnia 7 października 2022 r., zarządzenie nr 148/2022 DIAS z dnia 22 grudnia 2022 r.

¹² Dz. Urz. MF z 2023 r. poz. 61, ze zm.; dalej: zarządzenie MF w sprawie organizacji KAS.

¹³ Dalej: SKA-2 lub Dział.

¹⁴ Strukturę Urzędu tworzą komórki organizacyjne zwane pionami w ramach których funkcjonują działy lub referaty. W Pionie Kontroli funkcjonują m.in. Pierwszy Dział Czynności Analitycznych i Sprawdzających (SKA-1), Drugi Dział Czynności Analitycznych i Sprawdzających (SKA-2) oraz Trzeci Dział Czynności Analitycznych i Sprawdzających (SKA-3).

fizycznych przydzielono też inne zadania związane z rozliczaniem zeznań podatkowych (bez ich wyodrębnienia).

Zakresy obowiązków pracowników ww. Działu były ogólne i dotyczyły wszystkich tytułów podatkowych.

Kierownik SKA-2 wyjaśniła, że do zadań związanych z weryfikacją formalno-rachunkową zaangażowani byli pracownicy innych komórek Urzędu, w szczególności pracownicy Działu Obsługi Bezpośredniej, z powodu bardzo dużej liczby zeznań podatkowych do obsłużenia.

(akta kontroli: tom I, str. 11, 418-518, 691, 720, 732)

Na podstawie danych z systemów informatycznych Urzędu (systemów, w których ewidencjonowano czynności sprawdzające, np. e-ORUS) oraz metryk spraw postępowań podatkowych ustalono, iż liczba pracowników przeprowadzających czynności analityczne dotyczące zwolnień i odliczeń PIT, w tym dokonujących typowania czynności sprawdzających lub kontroli podatkowej oraz weryfikacji prawidłowości rozliczeń PIT, była większa niż wykazana przez kierownika SKA-2. Pierwszy Zastępca Naczelnika¹⁵ wyjaśnił, iż w różnych okresach, np. związanych ze składaniem deklaracji komórka SKA-2 była wspomagana przez pracowników innych działów, w tym Dział Podatków Dochodowych i Podatku od Towarów i Usług¹⁶, oraz SKA-3 w dokonywaniu typowania do czynności sprawdzających.

(akta kontroli: tom I, str. 11, 691, 720, 732)

W okresie objętym kontrolą przeprowadzono 41 szkoleń (w 2019 r. – dwa szkolenia, w 2020 r. – siedem szkoleń, w 2021 r. – osiem szkoleń, w 2022 r. – 12 szkoleń oraz w 2023 r. – 12 szkoleń), w tym:

- sześć szkoleń udostępniono w Systemie Zdalnej Edukacji Resortu Finansów Atena3¹⁷ (platforma e-learningowa), ogółem uczestniczyło w nich 12 osób;
- 26 szkoleń przeprowadziła Izba Administracji Skarbowej we Wrocławiu¹⁸, w tym siedem w formie on-line oraz 19 stacjonarnie, łącznie uczestniczyły w nich 72 osoby;
- pięć szkoleń zorganizowała Krajowa Szkoła Skarbowości¹⁹, w tym dwa w formie on-line (jedno wspólnie z IAS) oraz trzy stacjonarnie, uczestniczyło w nich łącznie 11 osób;
- cztery szkolenia zorganizowało Ministerstwo Finansów w formie on-line, w którym uczestniczyło 19 osób.

Z-ca Naczelnika wyjaśnił, iż szkolenia prowadzone przez IAS i KSS trwały zazwyczaj do ośmiu godzin.

Łącznie w szkoleniach uczestniczyło w następujących latach:

- 2019 r. – pięć osób z SPV;
- 2020 r. – 14 osób, w tym dziewięć z SKA-2 i pięć z SPV;
- 2021 r. – 14 osób, w tym pięć osób z SKA-2 i dziewięć z SPV;
- 2022 r. – 41 osób, w tym 13 z SKA-2 i 28 z SPV;
- 2023 r. – 40 osób, w tym 19 z SKA-2 i 21 z SPV.

¹⁵ Dalej: Z-ca Naczelnika.

¹⁶ Dalej: SPV.

¹⁷ Platforma Szkoleniowa Resortu Finansów (aktualnie Atena3), której administratorem jest Krajowa Szkoła Skarbowości, szkolenia odbywały się on-line, w przypadku szkoleń fakultatywnych wymagana była zgoda Naczelnika Urzędu, następnie przekazywana do koordynatora w Izbie Administracji Skarbowej we Wrocławiu.

¹⁸ Dalej: IAS.

¹⁹ Dalej: KSS.

Szkolenia obejmowały m.in.: funkcjonalność rejestru typowań w systemie ZISAR PLUS²⁰, obsługę Modułu Czynności sprawdzające w systemie ZISAR II, efektywne przeszukiwanie zasobów sieci dla celów prowadzonych czynności służbowych, ZISAR – moduł czynności sprawdzające, wybrane zagadnienia z podatku dochodowego od osób fizycznych.

Pracownicy SKA-2 wzięli udział w szkoleniach z obsługi systemu ZISAR:

- w 2021 r. odbyły się dwa szkolenia zorganizowane przez DIAS: jedno z zakresu obsługi Modułu Analiza w systemie ZISAR II, drugie pt. „ZISAR II moduł Czynności sprawdzające”, w których uczestniczyło po jednej osobie;
- w 2022 r. odbyło się jedno szkolenie zorganizowane przez DIAS pt. „ZISAR – moduł czynności sprawdzające”, w którym uczestniczyły trzy osoby;
- w 2023 r. odbyło się jedno szkolenie zorganizowane przez KSS pt. „Funkcjonalność Rejestru Typowań w systemie ZISAR PLUS”, w którym uczestniczyła jedna osoba.

Łącznie przeszkolono w badanym okresie sześciu pracowników SKA-2, co stanowiło 46,2% stanu osobowego tej komórki organizacyjnej w 2023 r.

(akta kontroli: tom I, str. 519-522, 727-730; tom III, str. 561- 563)

Naczelnik Urzędu wyjaśniła, iż w okresie objętym kontrolą odbywały się w spotkaniach kierownictwa Urzędu, podczas których przekazywane były informacje z narad z DIAS i Ministerstwa Finansów. Omawiane były kwestie merytoryczne, najnowsze kierunki orzecznictwa sądów administracyjnych i Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (TSUE), a także interpretacje przepisów prawa. Spotkania te obejmowały wszystkich pracowników SKA-2 oraz SPV realizujących zadania orzecznictwa w zakresie podatku PIT, jednakże ich nie dokumentowano.

(akta kontroli: tom I, str. 11, 519-522, 729-730)

Z-ca Naczelnika wyjaśnił, iż w kontrolowanym okresie identyfikowano potrzeby szkoleniowe pracowników w zakresie podatku PIT w Indywidualnym Programie Rozwoju Zawodowego (dokument ten był sporządzany w programie Qasystent, a obecnie w systemie SYKAP dla każdego pracownika, co dwa lata po dokonaniu oceny okresowej) oraz poprzez coroczne ankiety potrzeb szkoleniowych pracowników KAS sporządzane dla KSS przez kierownika jednostki.

(akta kontroli: tom I, str. 519-522, 730)

Systemem informatycznym wspierającym realizację zadań związanych z weryfikacją zeznań podatkowych była aplikacja e-ORUS²¹, czyli rozwiązanie stanowiące podsystem aplikacji POLTAX²² ds. obsługi niestandardowych raportów, przeznaczone do obsługi przez pracowników merytorycznych. Aplikacja ta umożliwiała pobieranie danych i obsługę raportów, pozwalała wytypować (według określonych kryteriów) zeznania podatkowe do czynności sprawdzających (i zweryfikowania w zakresie prawidłowości zastosowanych zwolnień lub odliczeń). Na podstawie raportów przygotowanych w aplikacji e-ORUS wytypowano m.in. zeznania podatkowe, w których zastosowano odliczenie na dziecko, które uzyskało dochód powyżej kwoty 3 091,00 zł oraz zeznania podatkowe, w których zastosowano ulgę na jedno dziecko, a dochód rodziców przekroczył 112,0 tys. zł i 56,0 tys. zł, które poddano czynnościom sprawdzającym.

²⁰ System ZISAR II od 3 stycznia 2022 r. wspierał działalność komórek organizacyjnych realizujących zadania z zakresu czynności sprawdzających. Umożliwia obsługę procesu rejestrowania czynności sprawdzających.

²¹ Aplikacja e-ORUS działała od 2007 r.

²² Aplikacja POLTAX działała od 1995 r.

Naczelnik wyjaśniła, że od 31 grudnia 2021 r. Urząd nie posiada narzędzi wspierających weryfikację prawidłowości zastosowanych zwolnień i odliczeń; jedyną możliwość weryfikacji prawidłowości pod względem rachunkowym daje system POLTAX PLUS, który służy do ewidencjonowania zeznań podatkowych – po wprowadzeniu i zatwierdzeniu zeznania podatkowego w systemie istnieje możliwość sprawdzenia dokumentu pod względem formalnym (pozycje dokumentu, załączniki) oraz rachunkowym. Od drugiego półrocza 2022 r. typowanie do czynności sprawdzających wspomaga informatycznie Ministerstwo Finansów. Początkowo przez Moduł Zarządzania Analizami, gdzie umieszczono listy typowań, a następnie. rejestr typowań został przeniesiony do Zintegrowanego Systemu Zarządzania Ryzykiem²³. W stosunku do wytypowanych w ten sposób osób prowadzono czynności sprawdzające.

(akta kontroli: tom I, str. 11, 543-544, 727-730)

W okresie objętym kontrolą Naczelnik kierował do DIAS informacje bądź przedstawiał problemy związane z weryfikacją objętych kontrolą NIK zwolnień i odliczeń w PIT w ramach czynności analitycznych, sprawdzających oraz w prowadzonych postępowaniach podatkowych w przedmiotowym zakresie. Jak wyjaśniła Naczelnik, problemy związane z weryfikacją zeznań podatkowych rozstrzygano oraz wymieniano doświadczenia na odbywających się w aplikacji TEAMS telekonferencjach w zakresie rozliczeń PIT organizowanych były przez Ministerstwo Finansów – wskazano na nich istotne zagadnienia związane z akcją PIT oraz rozstrzygano zagadnienia i wyjaśniano pytania zgłaszane ze strony urzędów skarbowych; w przypadku problemów związanych z interpretacją przepisów podatkowych zwracano się do IAS (Wydział Podatków Dochodowych) o pomoc lub wskazanie sposobu postępowania (brak dokumentacji w tym zakresie).

(akta kontroli: tom I, str. 519-522)

2. W latach 2019-2023 do Urzędu zostało złożonych łącznie 2 564 zeznań podatkowych PIT-39, w których wykazana została tzw. „ulga mieszkaniowa”²⁴, w tym: 501 dotyczyło transakcji za 2019 r., 435 za 2020 r., 605 za 2021 r., 524 za 2022 r. oraz 499 za 2023 r.

Łączna kwota przychodów za okres objęty kontrolą z tytułu odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych, o których mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit a-c ustawy o PIT, wyniosła 778 987,5 tys. zł²⁵, a dochodów 369 544,3 tys. zł²⁶.

W 1921 zeznaniach podatkowych PIT-39²⁷ wykazano dochód zwolniony na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o PIT na łączną kwotę 336 043,8 tys. zł (w tym w: 2019 r. – 43 646,3 tys. zł, 2020 r. – 47 807,3 tys. zł, 2021 r. – 71 356,1 tys. zł, 2022 r. – 86 258,9 tys. zł, 2023 r. – 86 975,2 tys. zł).

(akta kontroli: tom I, str. 413, 733)

²³ Moduł Czynności Sprawdzających w systemie ZISAR II działał od 3 stycznia 2022 r.

²⁴ Art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o PIT stanowi, iż dochody z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych, o których mowa w art. 30e tej ustawy, w wysokości, która odpowiada iloczynowi tego dochodu i udziału wydatków poniesionych na własne cele mieszkaniowe w przychodzie z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych, jeżeli poczynawszy od dnia odpłatnego zbycia, nie później niż w okresie trzech lat od końca roku podatkowego, w którym nastąpiło odpłatne zbycie, przychód uzyskany ze zbycia tej nieruchomości lub tego prawa majątkowego został wydatkowany na własne cele mieszkaniowe; udokumentowane wydatki poniesione na te cele uwzględnia się do wysokości przychodu z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych.

²⁵ W tym: 113 861,8 tys. zł w 2019 r., 118 305,6 tys. zł w 2020 r., 174 791,0 tys. zł w 2021 r., 184 046,6 tys. zł w 2022 r. oraz 187 982,5 tys. zł w 2023 r.

²⁶ W tym: 49 258,0 tys. zł w 2019 r., 55 672,7 tys. zł w 2020 r., 79 862,6 tys. zł w 2021 r., 90 862,1 tys. zł w 2022 r. oraz 93 888,9 tys. zł w 2023 r.

²⁷ Dotyczących w: 2019 r. – 353 podatników, 2020 r. – 315 podatników, 2021 r. – 441 podatników, 2022 r. – 421 podatników, 2023 r. – 391 podatników.

3. Przeprowadzono czynności sprawdzające w kontrolowanym okresie w stosunku do 458 deklaracji złożonych przez 2 564 podatników, którzy w zeznaniach podatkowych PIT-39, w związku z odpłatnym zbyciem nieruchomości przed upływem pięciu lat skorzystali ze zwolnienia dochodu od opodatkowania w trybie art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o PIT. W ramach czynności sprawdzających przeprowadzono weryfikację zeznań podatkowych z udziałem podatnika w 64 przypadkach, z czego w 40 stwierdzono nieprawidłowości. W wyniku czynności sprawdzających dokonano zwiększenia wysokości zobowiązania podatkowego w 2022 r. u trzech podatników na łączną kwotę 4,5 tys. zł.

(akta kontroli: tom I, str. 413, 733)

4. Ryzyka w zakresie korzystania przez podatników z ulgi mieszkaniowej zostały w KAS zidentyfikowane na poziomie krajowym i były umieszczone w Rejestrze Ryzyk Zintegrowanego System Zarządzania Ryzykiem ZISAR. Było to ryzyko 20.4.1. *Nieuprawnione lub nieprawidłowe korzystanie ze zwolnień przedmiotowych*, zidentyfikowane dla grup obszaru ryzyka dotyczących obliczania podatku dochodowego od osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej. W okresie objętym kontrolą ryzyko 20.4.1 ocenione zostało przez Urząd jako niskie (zarówno w zakresie prawdopodobieństwa wystąpienia nieprawidłowości, jak i skutków). Nie kierowano do DIAS wniosków o wszczęcie identyfikacji nowego ryzyka, nie wnioskowano również o dokonanie przeglądu ww. zidentyfikowanego ryzyka. Jak wyjaśnił Z-ca Naczelnika, w toku prac Urzędu nie stwierdzono nowych zjawisk, zmian czy tendencji, które wymagałoby inicjowania takiego wniosku.

(akta kontroli: tom I, str. 542, 550-553, 569)

Czynności sprawdzające w zakresie weryfikacji przez Urząd ulgi mieszkaniowej prowadzono w oparciu o własne typowania. Nie określono w Urzędzie odrębnych, wewnętrznych kryteriów doboru, czy też kryteriów typowania do takich czynności sprawdzających. Jak wyjaśnił Z-ca Naczelnika, w okresie objętym kontrolą nie było w Urzędzie narzędzi do analizy składanych zeznań podatkowych pod kątem możliwości występowania niezgodnego z prawem stosowania zwolnienia z art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o PIT. Ze względu na duże obciążenie pracą i zadaniami do wykonania w akcji zeznań (udzielanie wyjaśnień, informacji, wspieranie podatników w prawidłowym wypełnianiu i składaniu zeznań) działania Urzędu koncentrowały się w głównej mierze na sprawdzeniu poprawności składanych zeznań podatkowych (w zakresie poprawności pod względem formalnym i rachunkowym zweryfikowane zostały wszystkie zeznania), a weryfikacja ulgi mieszkaniowej dotyczyła tylko niektórych, wybranych przypadków. Ponadto Z-ca Naczelnika wyjaśnił, że dopiero od II połowy 2022 r. KAS posiada Platformę Analityczną z Modułem Zarządzania Analizami²⁸, której właścicielem jest Departament Analiz Ministerstwa Finansów, i na której udostępniane są wyniki analiz służące do weryfikacji i obsługi rozbieżności przekazywanych w listach typowań. Dotychczas nie otrzymano poprzez MZA typowań dotyczących weryfikacji zasadności stosowania zwolnienia określonego w art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o PIT.

(akta kontroli: tom I, str. 546-547)

5. W okresie objętym kontrolą obowiązywały następujące wytyczne/procedury Ministerstwa Finansów obejmujące zagadnienia prowadzenia czynności sprawdzających w zakresie weryfikacji zwolnienia z PIT na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o PIT:

²⁸ Dalej: MZA.

- *Wytyczne do organizacji prac urzędów skarbowych w zakresie obsługi zeznań podatkowych dla podatku dochodowego od osób fizycznych*, wprowadzane corocznie po zakończeniu kolejnych lat podatkowych, określające postępowanie urzędów skarbowych w zakresie realizacji zadań w procesie obsługi zeznań rocznych (i ich korekt) z tytułu podatku PIT, obejmujące m.in. zagadnienia prowadzenia czynności sprawdzających w zakresie zwolnienia z PIT na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o PIT;
- *Wytyczne do czynności sprawdzających*, obowiązujące od września 2021 r., zawierające podstawowe informacje na temat prowadzenia czynności sprawdzających w podziale na poszczególne podatki – opracowanie to zastąpiło poprzednio obowiązujące wytyczne *Czynności sprawdzające*, obowiązujące od maja 2017 r.;
- *Standardy dotyczące wyjaśnień i wezwań*, obowiązujące od czerwca 2017 r., które wytyczały kierunki w standardach obsługi podatników w zakresie dokonywania wezwań oraz uzyskiwania wyjaśnień, w tym w szczególności standardów telefonicznego kontaktu z podatnikiem bądź przy użyciu innych środków łączności (np. e-mailowo);
- *Wytyczne w zakresie obsługi procesu czynności sprawdzających w systemie ZISAR II*, wprowadzone w grudniu 2021 r., które zawierały opis podstawowych, istotnych zagadnień związanych z obsługą systemu ZISAR II w związku z wykonywanymi czynnościami sprawdzającymi – moduł *Czynności Sprawdzające* systemu ZISAR II wspierał działania komórek organizacyjnych Urzędu realizujących zadania z zakresu czynności sprawdzających umożliwiając przede wszystkim obsługę procesu rejestrowania czynności sprawdzających, o których mowa w dziale V ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa²⁹ i ich przebiegu.

Poza ww. dokumentami Naczelnik Urzędu wprowadził wewnętrzne procedury postępowania: P-002-2020/1 (zatwierdzoną 20 lutego 2020 r.) oraz P-003/1 (zatwierdzoną 12 lutego 2021 r.) dotyczące obsługi zeznań rocznych w podatku dochodowym od osób fizycznych, które określały reguły postępowania w zakresie realizacji zadań w procesie obsługi zeznań podatkowych (i ich korekt) z tytułu podatku dochodowego od osób fizycznych oraz eliminowanie zagrożeń związanych z nieprawidłową obsługą tych zeznań. Wprowadzone zasady dotyczyły wszystkich pracowników Urzędu oraz określały sposób realizacji części zadań Naczelnika dotyczących wymiaru podatków.

Powyższe wytyczne i procedury nie określały częstotliwości przeprowadzania czynności sprawdzających, w tym z wykorzystaniem określonych systemów informatycznych.

(akta kontroli: tom I, str. 13, 16-170, 213-236, 698-713)

Przeprowadzono szczegółowe badanie 30 zeznań podatkowych PIT-39 spośród objętych czynnościami sprawdzającymi za lata 2019-2023, w których wykazano odliczenia od dochodu z tytułu ulgi mieszkaniowej, o której mowa w art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o PIT. Badanie wykazało, że:

- odnośnie do wszystkich zeznań podatkowych prowadzono czynności sprawdzające z których sporządzono stosowne adnotacje;

²⁹ Dz. U. z 2023 r. poz. 2383, ze zm.; dalej: O.p.

- podatników wzywano w formie telefonicznej lub pisemnej do okazania dokumentów źródłowych w przypadku ich braku i/lub złożenia korekty zeznania podatkowego;
- w 10 sprawach podatnicy załączyli dokumenty źródłowe wraz z zeznaniem podatkowym;
- w 10 sprawach wezwano w formie pisemnej nie zawierało istotnych i wymaganych elementów, o czym szerzej w sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości*;
- w 10 sprawach wezwano podatnika telefonicznie, z czego sporządzono adnotacje, które nie zawierały jednak wymaganych elementów, o czym szerzej w sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości*;
- prawidłowo rozliczono ulgę mieszkaniową przez zwolnienie od podatku dochodów z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych w wysokości, która odpowiada iloczynowi tego dochodu i udziału poniesionych na własne cele mieszkaniowe w przychodzie z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych, z wyjątkiem jednej sprawy, w której pomimo prowadzenia czynności sprawdzających przyjęto nieprawidłowy kurs EURO, o czym szerzej w sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości*;
- prawidłowo zweryfikowano sposób liczenia terminów na wydatkowanie środków poniesionych na własne cele mieszkaniowe lub nabytych w drodze spadku;
- rzetelnie sprawdzono wydatki pod kątem uznania ich za wydatki poniesione na własne cele mieszkaniowe, z wyjątkiem dwóch spraw, w których pomimo prowadzenia czynności sprawdzających z udziałem podatnika nie zażądano dokumentacji potwierdzającej, iż wydatki dotyczyły nowo zakupionej nieruchomości, o czym szerzej w sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości*;
- prawidłowo zweryfikowano trzyletni termin na wydatkowanie przychodu ze zbycia na własne cele mieszkaniowe oraz termin zbycia nieruchomości nabytych w drodze spadku;
- w 25 przypadkach wprowadzono sprawy w module *Czynności Sprawdzające* systemu ZISAR II lub odnotowano je w aplikacji e-ORUS, a w pięciu przypadkach czynności sprawdzających nie odnotowano, jednak we wszystkich tych sprawach, w zakładce „przebieg czynności”, w systemie ZISAR II nie wykazywano zdarzeń związanych z prowadzonymi czynnościami, z czego w siedmiu przypadkach błędnie wskazano datę rozpoczęcia czynności sprawdzających, o czym szerzej w sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości*.

(akta kontroli: tom III, str. 1-460, 755)

6. W okresie objętym kontrolą 574 123 podatników złożyło do Urzędu zeznanie podatkowe PIT-37, w tym: 99 677 w 2019 r., 109 873 w 2020 r., 115 957 w 2021 r., 120 655 w 2022 r., 127 961 w 2023 r. Przychód podatników, którzy w tym okresie złożyli PIT-37 wyniósł łącznie 37 548 121,3 tys. zł, a dochód 35 309 692,6 tys. zł.

Spośród 574 123 podatników, którzy złożyli zeznanie podatkowe PIT 37:

- 421 518 to podatnicy rozliczający się indywidualnie,
- 136 760 to podatnicy, którzy złożyli zeznania podatkowe wspólnie z małżonkiem,
- 701 to podatnicy rozliczający się w sposób przewidziany dla wdów i wdowców,
- 15 144 to podatnicy rozliczający się w sposób przewidziany dla osób samotnie wychowujących dzieci.

Do zeznań podatkowych PIT-37 za badany okres 75 949 podatników załączyło PIT/O – informacje o odliczeniach od dochodu (przychodu) i od podatku, na łączną kwotę odliczeń od dochodu 206 440,9 tys. zł.

Darowizny w okresie objętym kontrolą, odliczone od dochodu wykazane w części B załącznika PIT/O przekazało łącznie 75 949 podatników na łączną kwotę 206 440,9 tys. zł, w tym w szczególności 54 232 podatników na:

- organizacje pożytku publicznego – 23 421 podatników na kwotę 17 756,6 tys. zł;
- na cele kultu religijnego – 5 026 podatników na kwotę 7 880,3 tys. zł;
- na działalność charytatywno-opiekuńczą kościołów (wynikających z odrębnych ustaw) – 932 podatników na kwotę 1 777,7 tys. zł;
- na cele rehabilitacyjne oraz związane z ułatwianiem wykonywania czynności życiowych – 14 789 podatników na kwotę 51 553,7 tys. zł;
- z tytułu wpłat na IKZE³⁰ – 10 064 podatników na kwotę 53 427,7 tys. zł.

Darowizny, odliczone od dochodu wykazane w części C załącznika PIT/O przekazało łącznie 72 125 podatników na łączną kwotę 104 536,4 tys. zł.

Z tytułu ulgi na dzieci wykazanej w zeznaniu podatkowym PIT 37 łącznie skorzystało: 92 594 podatników³¹, w tym:

- na jedno dziecko – 49 608 podatników,
- na dwoje dzieci – 36 817 podatników,
- na troje dzieci – 5 370 podatników,
- na czworo i więcej dzieci – 799 podatników.

Kwota odliczeń z tytułu ulgi na dzieci w okresie kontroli wyniosła łącznie 145 088,4 tys. zł, w tym: 25 318,1 tys. zł w 2019 r., 27 692,3 tys. zł w 2020 r., 28 956,3 tys. zł w 2021 r., 31 293,8 tys. zł w 2022 r. i 31 827,9 tys. zł w 2023 r.

(akta kontroli: tom I, str. 414-416)

7. W latach 2019-2023 w US Krzyki:

- w 243 przypadkach przeprowadzono czynności sprawdzające, z czego w 10 z udziałem podatnika spośród 23 421 podatników, którzy w zeznaniach podatkowych PIT-37 wykazali odliczenie od dochodu z tytułu 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;
- w 16 przypadkach przeprowadzono czynności sprawdzające polegające na kontroli formalno-rachunkowej, z czego pięć z udziałem podatnika spośród 5 026 podatników, którzy w zeznaniu podatkowym PIT-37 wykazali odliczenie 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;
- w 55 przypadkach przeprowadzono czynności sprawdzające polegające na kontroli formalno-rachunkowej spośród 932 podatników, którzy w zeznaniu podatkowym PIT-37 wykazali odliczenie od dochodu z tytułu darowizn

³⁰ Indywidualne Konto Zabezpieczenia Emerytalnego.

³¹ Liczba podatników, którzy dokonali odliczenia to dane zebrane z poz. 49 i 50 zał. PIT/O, natomiast liczba podatników, którzy odliczyli 1,2,3,4 i więcej dzieci to dane z poz. 48 zał. PIT/O.

przekazanych na działalność charytatywno-opiekuńczą kościołów (wynikających z odrębnych ustaw);

- w 180 przypadkach przeprowadzono czynności sprawdzające, z czego w 34 z udziałem podatnika spośród 14 789 podatników, którzy w zeznaniu podatkowym PIT-37 wykazali odliczenie od dochodu z tytułu wydatków na cele rehabilitacyjne oraz wydatki związane z ułatwieniem wykonywania czynności życiowych;
- w 122 przypadkach przeprowadzono czynności sprawdzające, z czego w 12 z udziałem podatnika spośród 10 064 podatników, którzy w zeznaniu podatkowym PIT-37 wykazali odliczenie od dochodu z tytułu wpłat na IKZE;
- w 1 321 przypadkach przeprowadzono czynności sprawdzające, z czego w 727 z udziałem podatnika spośród 92 594 podatników, którzy w zeznaniu podatkowym PIT-37 wykazali odliczenie od podatku z tytułu ulgi na dzieci;
- w 663 przypadkach przeprowadzono czynności sprawdzające, z czego w 140 z udziałem podatnika spośród 136 760 podatników, którzy w zeznaniu podatkowym PIT-37 wybrali sposób opodatkowania wspólnie z małżonkiem zgodnie z wnioskiem, o którym mowa w art. 6 ust. 2 ustawy o PIT;
- nie przeprowadzono czynności sprawdzającej odnośnie do żadnego spośród 701 podatników, którzy w zeznaniu podatkowym PIT-37 wybrali sposób opodatkowania wspólnie z małżonkiem zgodnie z wnioskiem, o którym mowa w art. 6a ust. 1 ustawy o PIT;
- w 336 przypadkach przeprowadzono czynności sprawdzające, z czego w 47 z udziałem podatnika spośród 15 144 podatników, którzy w zeznaniu podatkowym PIT-37 wybrali sposób opodatkowania przewidziany dla osób samotnie wychowujących dzieci.

Naczelnik wyjaśniła, iż sprawdzenie formalnej poprawności zeznania podatkowego odnosiło się do każdego dokumentu i poprzedzało zatwierdzenie zeznania w systemie POLTAX; w celu zweryfikowania formalnej poprawności zeznania pracownicy SKA-2 przed zatwierdzeniem zeznania w systemie sprawdzali m.in.: czy zeznanie zostało sporządzone na właściwym formularzu, czy wypełniono wszystkie obowiązkowe pozycje, czy zeznanie zostało podpisane lub złożone przez właściwą osobę, czy dołączono wszystkie załączniki, czy prawidłowo wskazano okres za jaki składane jest zeznanie podatkowe.

W 663 przypadkach, w wyniku podjętych czynności sprawdzających dokonano zwiększenia wysokości zobowiązania podatkowego z tytułu:

- darowizn przekazanych organizacjom na prowadzenie przez nie działalności pożytku publicznego w sferze zadań publicznych, o której mowa w art. 26 ust. 1 pkt 9 lit. a ustawy o PIT, w trzech przypadkach na łączną kwotę 1,8 tys. zł;
- darowizn przekazanych na cele kultu religijnego, o którym mowa w art. 26 ust. 1 pkt 9 lit. b ustawy o PIT, w jednym przypadku na kwotę 0,6 tys. zł;
- wydatków na cele rehabilitacyjne oraz wydatki związane z ułatwieniem wykonywania czynności życiowych w 11 przypadkach na łączną kwotę 15,0 tys. zł (z czego w czterech przypadkach w wyniku przeprowadzonego postępowania podatkowego);
- wpłat na IKZE w jednym przypadku na kwotę 5,3 tys. zł;
- ulgi na dzieci w 545 przypadkach na łączną kwotę 646,4 tys. zł (z czego w 15 przypadkach w wyniku przeprowadzonego postępowania podatkowego);

- opodatkowania wspólnie z małżonkiem zgodnie z wnioskiem, o którym mowa w art. 6 ust. 2 ustawy o PIT, w 82 przypadkach na łączną kwotę 406,8 tys. zł;
- opodatkowania przewidzianego dla osób samotnie wychowujących dzieci w 20 przypadkach na łączną kwotę 84,9 tys. zł.

(akta kontroli: tom I, str. 529-530; tom II, str. 1-10)

8. Ryzyka w zakresie korzystania przez podatników z odliczeń i preferencyjnych sposobów opodatkowania zostały w KAS zidentyfikowane na poziomie krajowym i były umieszczone w Rejestrze Ryzyk Zintegrowanego System Zarządzania Ryzykiem ZISAR. Były to ryzyka: 20.3.1. *Nieprawidłowe odliczenia od dochodu*, 20.3.2. *Nieprawidłowe odliczenia od podatku* oraz 20.1.2. *Nieuprawnione skorzystanie z preferencyjnej formy rozliczania się*, zidentyfikowane dla grup obszaru ryzyka dotyczących obliczania podatku dochodowego od osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej. W okresie objętym kontrolą ryzyko 20.3.1 ocenione zostało przez US Krzyki jako niskie, z wyjątkiem okresu od marca do września 2021 r, kiedy ocenione zostało jako średnie; ryzyko 20.3.2 ocenione zostało jako niskie, z wyjątkiem okresu od marca 2021 r. do czerwca 2022 r., kiedy ocenione zostało jako średnie; ryzyko 20.1.2 ocenione zostało jako niskie.

Nie kierowano do DIAS wniosków o wszczęcie identyfikacji nowego ryzyka w zakresie korzystania przez podatników z odliczeń i preferencyjnych sposobów opodatkowania. Nie wnioskowano również o dokonanie przeglądu ww. zidentyfikowanych ryzyk. Jak wyjaśnił Z-ca Naczelnika, w toku prac Urzędu nie stwierdzono nowych zjawisk, zmian czy tendencji, które wymagałyby inicjowania takiego wniosku.

(akta kontroli: tom I, str. 542-543, 545-546, 554-572)

Czynności sprawdzające w zakresie korzystania przez podatników z odliczeń i preferencyjnych sposobów opodatkowania prowadzono w oparciu o własne typowania. Nie określono w Urzędzie odrębnych, wewnętrznych kryteriów doboru, czy też kryteriów typowania do takich czynności sprawdzających. Jak wyjaśnił Z-ca Naczelnika, w okresie objętym kontrolą nie było w Urzędzie narzędzi do analizy składanych zeznań podatkowych pod kątem możliwości występowania niezgodnego z prawem stosowania ulg i odliczeń; podstawą działań były raporty sporządzane w aplikacji e-ORUS, które to raporty dotyczyły głównie odliczeń od podatku z tytułu ulgi na dzieci oraz wyboru opodatkowania innego niż indywidualne, w przypadku gdy jeden z małżonków prowadził działalność gospodarczą opodatkowaną zryczałtowanym podatkiem dochodowym lub podatkiem liniowym (przesłanka wykluczająca wspólne opodatkowanie). Na podstawie tworzonych raportów sporządzano wykaz zeznań podatkowych, które następnie analizowano i na tej podstawie wybierano zeznania podatkowe do czynności sprawdzających; analiza obejmowała cały raport dotyczący złożonych w danym okresie zeznań. Kierownik SKA-2 wyjaśniła, że z uwagi na coroczną, dużą liczbę błędnych zeznań podatkowych, podstawową zasadą przyjętą w Urzędzie była weryfikacja zasadności korzystania przez podatników z odliczeń i preferencyjnych sposobów opodatkowania w trakcie czynności związanych z obsługą i poprawą tych błędnych zeznań (niezależnie od rodzaju stwierdzonych błędów); podobnie w przypadku zeznań podatkowych bez błędów, z których wynikała kwota nadpłaty powyżej 10 tys. zł oraz korekt deklaracji podatkowych z wykazaną nadpłatą (wnioski o stwierdzenie nadpłaty), w przypadkach gdy podatnik korzystał z ulg lub/i preferencyjnego sposobu rozliczenia, weryfikowano poprawność ich zastosowania; prawidłowość zastosowania ulg i preferencyjnego rozliczenia badano również w przypadku próby

losowej 100 szt. zeznań podatkowych za dany rok podatkowy, którym dokonano auto-zwrotu³² nadpłat z PIT-37, bez względu na kwotę nadpłaty.

Nie otrzymywano z IAS analiz lub konkretnych typowań do czynności sprawdzających. Od II połowy 2022 r. otrzymywano poprzez MZA typowania dotyczące weryfikacji poprawności korzystania przez podatników z ulg i odliczeń w podatku dochodowym, tj.:

- w sierpniu 2022 r. – trzy zestawienia z wynikami analiz dotyczących obywateli Ukrainy, w stosunku do których zidentyfikowano ryzyko nieprawidłowego odliczenia w zeznaniu podatkowym za 2021 r. ulgi na dzieci – zestawienia zawierały odpowiednio 42 rekordy wynikające z analizy odliczenia ulgi przez dwoje rodziców, 32 rekordy – przekroczenie dochodu dziecka, dwa rekordy – przekroczenie dochodu podatnika;
- w październiku 2022 r., czerwcu 2023 r. oraz lipcu 2024 r. – analizy nieprawidłowości w zakresie wspólnego opodatkowania współmałżonków z tytułu podatku dochodowego za odpowiednio 2020 r. i 2021 r., 2022 r. oraz 2023 r., które zawierały odpowiednio pięć, trzy oraz siedem rekordów;
- w grudniu 2023 r., marcu oraz kwietniu 2024 r. – analizy weryfikacji podatników dokonujących za lata 2019-2022 odliczeń z tytułu ulgi na wychowanie dzieci, których dochód lub dochód dzieci przekraczał próg uprawiający do ulgi – analizy te zawierały odpowiednio 19, 74 oraz 91 rekordów.

Odnosnie do wszystkich ujętych w powyższych analizach przypadków podjęto czynności sprawdzające.

(akta kontroli: tom I, str. 543-548, 573-583, 689-691)

9. W okresie objętym kontrolą obowiązywały wytyczne/procedury/polecenia Ministerstwa Finansów, opisane w pkt. 5 niniejszego wystąpienia pokontrolnego, które obejmowały zagadnienia prowadzenia czynności sprawdzających w zakresie weryfikacji prawidłowości korzystania przez podatników z ulg podatkowych.

(akta kontroli: tom I, str. 13, 16-170, 213-236, 698-713)

9.1. Przeprowadzono szczegółowe badanie 18 zeznań podatkowych PIT-37³³ spośród objętych czynnościami sprawdzającymi za lata 2019-2023, w których wykazano odliczenia od dochodu z tytułu 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. Badanie to wykazało, że:

- w 17 sprawach prowadzono czynności sprawdzające z udziałem podatników i wzywano ich do okazania dokumentów źródłowych i/lub złożenia korekty zeznania podatkowego, z wyjątkiem dwóch spraw, w których, pomimo prowadzenia czynności, nie zażądano od podatników dokumentów potwierdzających poniesienie wydatków tytułem przedmiotowej darowizny, o czym szerzej w sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości*; w jednej sprawie czynności sprawdzające polegały na weryfikacji formalnej i rachunkowej zeznania

³² Automatyczny, bez udziału pracowników urzędu skarbowego, zwrot m.in. nadpłat PIT-37 do kwoty 5,0 tys. zł z zeznań podatkowych złożonych przez usługę *Twój e-PIT*.

³³ W tym: 15 zeznań podatkowych, które zostały pozytywnie zweryfikowane przez pracowników Urzędu, tzn. uznano zasadność skorzystania z tej ulgi i poprawność jej rozliczenia oraz trzy zeznania podatkowe, w których zakwestionowano zasadność skorzystania z tej ulgi lub poprawność jej rozliczenia i w konsekwencji została złożona przez podatnika korekta zeznania.

podatkowego i opierały się na dokumentach i zasobach informatycznych dostępnych w Urzędzie;

- prawidłowo zbadano przesłanki uprawniające do odliczenia darowizny, w szczególności weryfikowano obdarowanych, czy prowadzą działalność pożytku publicznego w sferze zadań publicznych;
- we wszystkich przypadkach kwota odliczonych darowizn nie przekroczyła 6% dochodu darczyńcy, co było zgodne z art. 26 ust. 1 pkt 9 ustawy o PIT;
- w sprawach, w których prowadzono czynności sprawdzające z udziałem podatników, posiadali oni dowody przekazania darowizny na rachunek płatniczy obdarowanego lub rachunek w banku obdarowanego, z wyjątkiem ww. dwóch przypadków, w których nie zażądano dokumentów potwierdzających poniesienie wydatków; nie wystąpiły przypadki darowizny rzeczowej;
- zaewidencjonowano sprawy w module *Czynności Sprawdzające* systemu ZISAR II, jednak w zakładce *przebieg czynności*, nie wykazywano zdarzeń związanych z prowadzonymi czynnościami, a w czterech przypadkach błędnie wskazano datę rozpoczęcia czynności sprawdzających, o czym szerzej w sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości*.

(akta kontroli: tom II, str. 11-15, 67-123)

9.2. Przeprowadzono szczegółowe badanie 16 zeznań podatkowych PIT-37³⁴ spośród objętych czynnościami sprawdzającymi za lata 2019-2023, w których wykazano odliczenia od dochodu z tytułu darowizn przekazanych na cele kultu religijnego, o których mowa w art. 26 ust. 1 pkt 9 lit. b ustawy o PIT. Badanie to wykazało, że:

- w pięciu sprawach prowadzono czynności sprawdzające z udziałem podatników i wzywano ich do okazania dokumentów źródłowych i/lub złożenia korekty zeznania podatkowego, z wyjątkiem jednej sprawy, w której, pomimo prowadzenia czynności sprawdzających, nie zażądano od podatnika dokumentów potwierdzających poniesienie wydatków tytułem przedmiotowej darowizny, o czym szerzej w sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości*;
- w 11 sprawach czynności sprawdzające polegały na weryfikacji formalnej i rachunkowej zeznania podatkowego i opierały się na dokumentach i zasobach informatycznych dostępnych w Urzędzie;
- we wszystkich przypadkach kwota odliczonych darowizn nie przekroczyła 6% dochodu darczyńcy, co było zgodne z art. 26 ust. 1 pkt 9 ustawy o PIT;
- w sprawach, w których prowadzono czynności sprawdzające z udziałem podatników, były przedkładane dowody przekazania darowizny na rachunek płatniczy obdarowanego lub rachunek w banku obdarowanego z określonym celem na jaki darczyńca przekazuje mienie, z wyjątkiem ww. jednego przypadku, w którym nie zażądano dokumentów potwierdzających poniesienie wydatków; nie wystąpiły przypadki darowizny rzeczowej;
- zaewidencjonowano sprawy w module *Czynności Sprawdzające* systemu ZISAR II, jednak w zakładce *przebieg czynności* nie wykazywano zdarzeń związanych z prowadzonymi czynnościami, o czym szerzej w sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości*.

³⁴ W tym 15 zeznań podatkowych, które zostały pozytywnie zweryfikowane przez pracowników Urzędu oraz jedno zeznanie podatkowe, w którym zakwestionowano zasadność skorzystania z tej ulgi lub poprawność jej rozliczenia i w konsekwencji została złożona przez podatnika korekta zeznania.

(akta kontroli: tom II, str. 16-20, 67, 124-149)

9.3. Przeprowadzono szczegółowe badanie 15 zeznań podatkowych PIT-37³⁵ spośród objętych czynnościami sprawdzającymi za lata 2019-2023, w których wykazano odliczenia od dochodu z tytułu darowizn przekazanych na działalność charytatywno-opiekuńczą kościołów (wynikających z odrębnych ustaw). Badanie to wykazało, że:

- we wszystkich sprawach czynności sprawdzające ograniczały się do weryfikacji formalnej i rachunkowej zeznania podatkowego i opierały się na dokumentach i zasobach informatycznych dostępnych w Urzędzie; nie wzywano podatników do okazania dokumentów źródłowych;
- w jednym przypadku w zeznaniu rocznym nie podano danych pozwalających na identyfikację obdarowanego podmiotu, niezgodnie z art. 26 ust 6b ustawy o PIT, o czym szerzej w sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości*.

Naczelnik wyjaśniła, iż odliczenia z tytułu darowizn przekazanych na cele charytatywno-opiekuńcze nie były weryfikowane z udziałem podatników, gdyż nie zostali wytypowani do czynności weryfikujących złożone zeznania podatkowego, a ich liczba stanowiła znikomy odsetek zeznań złożonych w Urzędzie.

(akta kontroli: tom I, str. 731-732; tom II, str. 21-25, 67, 314-381)

9.4. Przeprowadzono szczegółowe badanie 26 zeznań podatkowych PIT-37³⁶ spośród objętych czynnościami sprawdzającymi za lata 2019-2023, w których wykazano odliczenia od dochodu z tytułu wydatków na cele rehabilitacyjne oraz wydatki związane z ułatwieniem wykonywania czynności życiowych. Badanie to wykazało, że:

- w 18 przypadkach wzywano podatników do okazania dokumentów źródłowych, w pozostałych ośmiu sprawach, pomimo prowadzenia czynności sprawdzających z udziałem podatnika, nie zażądano dokumentów potwierdzających prawo do przedmiotowego odliczenia od dochodu (w trzech przypadkach nie zbadano czy z odliczenia skorzystał uprawniony podatnik, w pięciu przypadkach nie potwierdzono wydatków podlegających odliczeniu), o czym szerzej w sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości*;
- w 23 przypadkach zbadano czy z odliczenia skorzystał uprawniony podatnik, w pozostałych trzech sprawach, pomimo prowadzenia czynności sprawdzających z udziałem podatnika, nie zażądano dokumentów potwierdzających uprawnienie podatnika;
- we wszystkich przypadkach odliczeń nie przekroczono kwot wydatków objętych limitem;
- w 21 przypadkach zbadano, iż poniesione i odliczone wydatki mieszczą się w katalogu wydatków podlegających odliczeniu, w pozostałych pięciu sprawach, pomimo prowadzenia czynności sprawdzających z udziałem podatnika, nie zażądano dokumentów;
- zaewidencjonowano sprawy w module *Czynności Sprawdzające* systemu ZISAR II, jednak w 24 sprawach, w zakładce *przebieg czynności*, nie wykazywano zdarzeń związanych z prowadzonymi czynnościami, a w dziewięciu przypadkach

³⁵ Wszystkie te zeznania zostały pozytywnie zweryfikowane przez pracowników Urzędu.

³⁶ W tym 15 zeznań podatkowych, które zostały pozytywnie zweryfikowane przez pracowników Urzędu oraz 11 zeznań podatkowych, w których zakwestionowano zasadność skorzystania z tej ulgi lub poprawność jej rozliczenia i w konsekwencji została złożona przez podatnika korekta zeznania.

błędnie wskazano datę rozpoczęcia czynności sprawdzających, o czym szerzej w sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości*.

(akta kontroli: tom II, str. 26-30, 67, 382-678)

9.5. Przeprowadzono szczegółowe badanie 12 zeznań podatkowych PIT-37³⁷ spośród objętych czynnościami sprawdzającymi za lata 2019-2023, w których wykazano odliczenia od dochodu z tytułu wpłat na IKZE. Badanie to wykazało, że:

- we wszystkich sprawach prowadzono czynności sprawdzające z udziałem podatników, których wezwano do okazania dokumentów źródłowych i/lub złożenia korekty zeznania podatkowego;
- odliczane wpłaty dokonywane na IKZE nie przekraczały kwoty odpowiadającej, w przypadku osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej, 1,2-krotności przeciętnego prognozowanego wynagrodzenia miesięcznego w gospodarce narodowej na dany rok określonego w ustawie budżetowej lub ustawie o przewidywanym budżetowym lub w ich projektach, jeżeli odpowiednie ustawy nie zostały uchwalone (stosownie do art. 13a ust. 1 ustawy z dnia 20 kwietnia 2004 r. o indywidualnych kontach emerytalnych oraz indywidualnych kontach zaopatrzenia emerytalnego³⁸);
- we wszystkich przypadkach podatnicy dysponowali dowodami potwierdzającymi poniesienie wydatku;
- zaewidencjonowano sprawy w module *Czynności Sprawdzające* systemu ZISAR II, jednak w zakładce *przebieg czynności*, nie wykazywano zdarzeń związanych z prowadzonymi czynnościami, a w ośmiu przypadkach błędnie wskazano datę rozpoczęcia czynności sprawdzających, o czym szerzej w sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości*.

(akta kontroli: tom II, str. 31-35, 67, 150-175)

9.6. Przeprowadzono szczegółowe badanie 20 zeznań podatkowych PIT-37³⁹ spośród objętych czynnościami sprawdzającymi za lata 2019-2023, w których wykazano odliczenia od podatku z tytułu ulgi na dzieci. Badanie to wykazało, że:

- we wszystkich sprawach prowadzono czynności sprawdzające z udziałem podatników i jeżeli było to konieczne, wzywano ich do okazania dokumentów źródłowych i/lub złożenia korekty zeznania podatkowego;
- prawidłowo weryfikowano informacje potwierdzające uprawnienia do skorzystania z ulgi, w szczególności w przypadku odliczeń dokonywanych przez uprawnionych podatników z tytułu utrzymywania dzieci pełnoletnich – weryfikacji dokonywano na podstawie dokumentów przedstawionych przez podatników oraz dokumentów i zasobów informatycznych dostępnych w Urzędzie;
- w sytuacji odliczenia ulgi na jedno dziecko weryfikowano kryterium osiągniętego dochodu przez podatnika;

³⁷ W tym 11 zeznań podatkowych, które zostały pozytywnie zweryfikowane przez pracowników Urzędu oraz jedno zeznanie podatkowe, w którym zakwestionowano zasadność skorzystania z tej ulgi lub poprawność jej rozliczenia i w konsekwencji została złożona przez podatnika korekta zeznania.

³⁸ Dz. U. z 2024 r. poz. 707.

³⁹ W tym 10 zeznań podatkowych, które zostały pozytywnie zweryfikowane przez pracowników Urzędu oraz 10 zeznań podatkowych, w których zakwestionowano zasadność skorzystania z tej ulgi lub poprawność jej rozliczenia i w konsekwencji została złożona przez podatnika korekta zeznania.

- we wszystkich przypadkach weryfikowano prawidłowość wysokości odliczeń z tytułu ulgi na dzieci do wysokości limitu; nie stwierdzono przypadku przejmowania opieki na dzieckiem na przestrzeni miesiąca;
- zaewidencjonowano sprawy w module *Czynności Sprawdzające* systemu ZISAR II, jednak w 17 przypadkach, w zakładce *przebieg czynności*, nie wykazywano zdarzeń związanych z prowadzonymi czynnościami, a w siedmiu przypadkach błędnie wskazano datę rozpoczęcia czynności sprawdzających, o czym szerzej w sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości*.

(akta kontroli: tom II, str. 36-50, 67, 176-218)

9.7. Przeprowadzono szczegółowe badanie 20 zeznań podatkowych PIT-37⁴⁰ spośród objętych czynnościami sprawdzającymi za lata 2019-2023, w których skorzystano z preferencyjnego opodatkowania wspólnie z małżonkiem zgodnie z wnioskiem, o którym mowa w art. 6 ust. 2 ustawy o PIT. Badanie to wykazało, że:

- we wszystkich sprawach prowadzono czynności sprawdzające z udziałem podatników i wzywano ich do okazania dokumentów źródłowych i/lub złożenia korekty zeznania podatkowego; z tego w jednym przypadku wezwanie pisemne nie zawierało istotnych i wymaganych elementów, o czym szerzej w sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości*;
- weryfikowano istnienie związku małżeńskiego podatników pozostających we wspólności majątkowej przez cały rok podatkowy lub w sytuacji przewidzianej w art. 6 ust. 2 pkt 2 ustawy o PIT – na podstawie dokumentów przedstawionych przez podatników, w szczególności oświadczenia podatnika o pozostawaniu w związku małżeńskim oraz braku rozdzielności majątkowej w danym roku oraz dokumentów i zasobów informatycznych dostępnych w Urzędzie;
- weryfikowano istnienie przesłanek negatywnych wspólnego rozliczenia małżonków przy wykorzystaniu zasobów informatycznych dostępnych w Urzędzie i na tej podstawie w 11 przypadkach pracownicy Urzędu przeprowadzający czynności sprawdzające stwierdzili, że przynajmniej jeden z małżonków w ramach prowadzonej działalności gospodarczej podlegał opodatkowaniu podatkiem liniowym lub ryczałtem od przychodów ewidencjonowanych, co uniemożliwiało preferencyjne wspólne rozliczenie małżonków;
- zaewidencjonowano sprawy w module *Czynności Sprawdzające* systemu ZISAR II, jednak w zakładce *przebieg czynności*, nie wykazywano zdarzeń związanych z prowadzonymi czynnościami, z czego w dziewięciu przypadkach błędnie wskazano datę rozpoczęcia czynności sprawdzających, o czym szerzej w sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości*.

(akta kontroli: tom II, str. 51-56, 67, 219-264)

9.8. Przeprowadzono szczegółowe badanie 10 zeznań podatkowych PIT-37⁴¹ spośród objętych czynnościami sprawdzającymi za lata 2019-2023, w których skorzystano z preferencyjnego opodatkowania wspólnie z małżonkiem zgodnie z wnioskiem, o którym mowa w art. 6a ust. 1 ustawy o PIT. Badanie to wykazało, że:

- we wszystkich sprawach czynności sprawdzające polegały na weryfikacji formalnej i rachunkowej zeznania podatkowego i opierały się na dokumentach

⁴⁰ W tym 10 zeznań podatkowych, które zostały pozytywnie zweryfikowane przez pracowników Urzędu oraz 10 zeznań podatkowych, w którym zakwestionowano zasadność skorzystania z tej ulgi lub poprawność jej rozliczenia i w konsekwencji została złożona przez podatnika korekta zeznania.

⁴¹ Wszystkie zeznanie, które zostały pozytywnie zweryfikowane przez pracowników Urzędu.

oraz zasobach informatycznych dostępnych w Urzędzie; nie wzywano podatników do okazania dokumentów źródłowych;

- nie weryfikowano istnienia związku małżeńskiego podatników pozostających we wspólności majątkowej przez cały rok podatkowy lub w sytuacji przewidzianej w art. 6 ust. 2 pkt 2 ustawy o PIT.

Naczelnik wyjaśniła, że Urząd nie posiada systemu w którym gromadzone byłyby informacje, w zakresie weryfikacji warunku dotyczącego istnienia wspólności majątkowej, a notariusze nie są zobligowani do przekazywania aktów dotyczących zniesienia wspólności majątkowej – podatnicy wybierający sposób rozliczenia wspólnie z małżonkiem oświadczają, że istnieje między nimi wspólność majątkowa (zaznaczając odpowiedni checkbox w zeznaniu podatkowym), z pouczeniem o odpowiedzialności karnej. Z-ca Naczelnika wyjaśnił, że w systemie POLTAX znajduje się informacja o śmierci podatnika, a data zawarcia związku małżeńskiego i danych małżonka w aplikacji SERCE.

(akta kontroli: tom I, str. 722-723, 731-732; tom II, str. 57-61, 67, 679-720)

9.9. Przeprowadzono szczegółowe badanie 20 zeznań podatkowych PIT-37⁴² spośród objętych czynnościami sprawdzającymi za lata 2019-2023, w których skorzystano z preferencyjnego opodatkowania przewidzianego dla osób samotnie wychowujących dzieci. Badanie to wykazało, że:

- we wszystkich sprawach prowadzono czynności sprawdzające z udziałem podatników i wezwano ich do okazania dokumentów źródłowych i/lub złożenia korekty zeznania podatkowego; z czego w jednym przypadku wezwanie pisemne nie zawierało istotnych i wymaganych elementów, o czym szerzej w sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości*;
- weryfikowano istnienie przesłanek umożliwiających rozliczenie w sposób przewidziany dla osoby samotnie wychowującej dziecko na podstawie dokumentów przedstawionych przez podatników oraz dokumentów i zasobów informatycznych dostępnych w Urzędzie;
- sprawdzano istnienie przesłanek negatywnych rozliczenia się jako osoba samotnie wychowująca dziecko przy wykorzystaniu zasobów informatycznych dostępnych w Urzędzie – w wyniku tej weryfikacji w sześciu przypadkach pracownicy Urzędu przeprowadzający czynności sprawdzające stwierdzili, że podatnik w ramach prowadzonej działalności gospodarczej podlegał opodatkowaniu podatkiem liniowym lub ryczałtem od przychodów ewidencjonowanych, co uniemożliwiało preferencyjne rozliczenie się jako osoba samotnie wychowująca dziecko;
- zaewidencjonowano sprawy w module *czynności sprawdzające* systemu ZISAR II, jednak w zakładce *przebieg czynności*, nie wykazywano zdarzeń związanych z prowadzonymi czynnościami, z czego w dziewięciu przypadkach błędnie wskazano datę rozpoczęcia czynności sprawdzających, o czym szerzej w sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości*.

(akta kontroli: tom II, str. 62-67, 265-313)

10. W Urzędzie prowadzono analizy i rozpoznania dotyczące obszarów, które niosły za sobą ryzyko powstawania istotnych uszczupień podatków. Jak wyjaśnił Z-ca Naczelnika – na podstawie tych analiz podejmowane były decyzje o większym

⁴² W tym 10 zeznań podatkowych, które zostały pozytywnie zweryfikowane przez pracowników Urzędu oraz 10 zeznań podatkowych, w którym zakwestionowano zasadność skorzystania z tej ulgi lub poprawność jej rozliczenia i w konsekwencji została złożona przez podatnika korekta zeznania.

nacisku na czynności sprawdzające w określonym temacie, uwzględniając prawdopodobieństwo naruszenia przepisów, spodziewaną wysokość uszczuplenia podatkowego, stosunek uszczuplenia do koniecznych nakładów na przeprowadzenie czynności. Dodatkowo Z-ca Naczelnika wskazał, że analizy dotyczące objętych kontrolą NIK zwolnień i odliczeń w PIT były prowadzone na bieżąco, systematycznie, w tym w oparciu o realizowane czynności sprawdzające – skala nieprawidłowości dotyczących tych ulg ujawniona w toku czynności sprawdzających w stosunku do innych błędów/nieprawidłowości ujawnionych w podatku PIT była mała zarówno jeśli chodzi o liczbę czynności, w których stwierdzono uchybienia, jak i o efekt finansowy takich czynności, zwłaszcza jeśli chodzi o wartość uszczuplenia podatkowego na jedną czynność sprawdzającą; potwierdzone to było również niską oceną ryzyk zidentyfikowanych na poziomie krajowym w KAS związanych z wymienionymi ulgami/preferencyjnymi sposobami opodatkowania i w związku z powyższym bardziej efektywne i korzystne dla budżetu państwa było skoncentrowanie podejmowanych przez Urząd działań, przy określonych zasobach osobowych, na innych obszarach potencjalnych nieprawidłowości.

(akta kontroli: tom I, str. 717-718)

DIAS organizował cykliczne (co kwartał) narady z udziałem naczelników i kierowników urzędów skarbowych województwa dolnośląskiego w zakresie podatków dochodowych oraz podatku VAT, podczas których była możliwość zgłaszania wątpliwości i problemów zarówno formalnych, jak i merytorycznych związanych z interpretacją przepisów. Jak wyjaśnił Z-ca Naczelnika, w trakcie tych spotkań wymieniane były bieżące problemy i zagadnienia, ale także wyjaśniane wątpliwości i udzielane odpowiedzi na pytania urzędów skarbowych – Urząd brał czynny udział w tych spotkaniach i korzystał z możliwości zwracania się z zapytaniami; niemniej jednak z uwagi na jednoznaczność przepisów związanych z ulgami w podatku dochodowym od osób fizycznych nie zgłaszano do DIAS problemów związanych z weryfikacją zasadności i prawidłowości korzystania przez podatników z objętych kontrolą NIK zwolnień i odliczeń w PIT w ramach czynności sprawdzających, jak i postępowań podatkowych; nie było również przesłanek do zgłoszenia problemów związanych z interpretacją przepisów prawa w zakresie przedmiotowych ulg.

Naczelnik przedkładał DIAS własne analizy⁴³, w formie benchmarkingowej, w zakresie obciążenia pracą w Urzędzie przez pryzmat zadań poszczególnych komórek Urzędu w porównaniu z innymi dużymi urzędami skarbowymi w województwie dolnośląskim. Porównania te wynikały z odczuwalnego znacznego i stale zwiększającego się obciążenia pracą poszczególnych pracowników Urzędu i zwiększeniem ich zakresu obowiązków przy znacznym zmniejszeniu etatów. Jak wyjaśnił Z-ca Naczelnika, analizy te ujawniły we wszystkich obszarach znaczne wzrosty liczby zadań i spraw do załatwienia, co jednoznacznie przekładało się również na wzrost obciążenia pracą – braki kadrowe dotyczyły również niedoboru etatowego w czynnościach sprawdzających; proste przełożenie na znaczne obciążenie zadań weryfikacyjnych w ramach czynności sprawdzających miał wzrost liczby składanych deklaracji. Ponadto Z-ca Naczelnika wyjaśnił, że w ramach niwelowania niedoborów kadrowych DIAS sukcesywnie przydzielał Urzędowi nowe etaty, które były przydzielane również komórce SKA-2, jednak nadal występuje w tym zakresie niedobór pracowników.

⁴³ Analizy z: 12 kwietnia 2023 r. oraz 25 marca 2024 r. pn. „Porównanie dostępnych w US Wrocław-Krzyki danych dotyczących obciążeń między dużymi urzędami województwa dolnośląskiego”, obejmujące łącznie lata 2022-2023. W analizach tych wskazywano: liczbę czynnych podatników, liczbę czynności związanych z rejestracją, liczbę deklaracji złożonych elektronicznie, liczbę tytułów wykonawczych, liczbę wystawianych upomnień, liczbę wniosków i decyzji ulgowych, liczbę deklaracji PCC, SD, KP, liczbę czynności wykonanych w Dziale Rachunkowości Urzędu, liczbę obsługiwanych pism.

(akta kontroli: tom I, str. 718-719, 735-738)

W okresie objętym kontrolą nie informowano DIAS o nowych tzw. *case study* stanowiących przedmiot analiz przeprowadzonych przez Naczelnika, na podstawie których należałoby przeprowadzić analizę centralną z wykorzystaniem danych ogólnokrajowych lub które należałoby rozpropagować w całej organizacji. Z-ca Naczelnika wyjaśnił, że brak takich informacji wynikał z faktu, iż w związku z realizacją zadań własnych nie ujawniono nowych zjawisk, dla których należałoby przeprowadzić taką analizę centralną lub które należałoby rozpropagować w całej organizacji.

(akta kontroli: tom I, str. 720)

11. Zgodnie z kierunkami działania i rozwoju Krajowej Administracji Skarbowej⁴⁴ cele oraz planowane do osiągnięcia wartości mierników stopnia ich realizacji określone zostały w corocznym Planie działalności IAS, zatwierdzanym przez DIAS. Plan ten DIAS przekazywał podległym urzędom skarbowym celem podjęcia niezbędnych działań zapewniających realizację wyznaczonych wartości mierników. Szczegółowy podział wartości mierników pomiędzy urzędy skarbowe z obszaru województwa dolnośląskiego przedstawiał w poszczególnych latach okresu objętego kontrolą dokument pn. „Mierniki (dany rok) woj. dolnośląskie – cele do realizacji”.

W obszarze dotyczącym objętych kontrolą zwolnień i odliczeń PIT, w szczególności w obszarze czynności sprawdzających określony został dla urzędów skarbowych miernik stopnia realizacji celów, a także jego wartości planowane do osiągnięcia, tj. w Planie działalności IAS na kolejne lata 2021-2023 do oceny stopnia realizacji celu „Poprawa skuteczności i efektywności działania pionu kontroli KAS” wykorzystywano miernik określający kwotę ustaleń dokonanych w toku czynności sprawdzających. Miernik ten liczony był jako łączna kwota ustaleń dokonanych w toku wszystkich czynności sprawdzających (z udziałem i bez udziału podatnika) prowadzonych w urzędzie skarbowym.

Planowana dla US Krzyki wartość miernika, mierzona kwotą ustaleń dokonanych w toku czynności sprawdzających, na koniec każdego z lat 2021-2023 była ustalona jako większa lub równa: 9 018,0 tys. zł na koniec 2021 r., 16 313,0 tys. zł na koniec 2022 r. oraz 35 728,0 tys. zł na koniec 2023 r. Urząd osiągnął założone wartości miernika, tj. według stanu na dzień 31 grudnia wynoszące odpowiednio: w 2021 r. – 24 743,0 tys. zł (274,4% planu), w 2022 r. – 549 029,0 tys. zł (3 365,6% planu) oraz w 2023 r. – 68 802,0 tys. zł (192,6% planu).

(akta kontroli: tom I, str. 548, 584-677)

Stwierdzone
nieprawidłowości

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

1. W jednym przypadku na 30 zbadanych zeznań podatkowych PIT-39, w których podatnicy wykazali dochód zwolniony z PIT na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o PIT (ulga mieszkaniowa), podczas przeprowadzania czynności sprawdzających przyjęto nieprawidłowy kurs EURO do rozliczenia wartości nieruchomości nabytej w Hiszpanii, ustalając go niezgodnie z art. 11a ustawy o PIT. Przepis ten stanowi, iż EURO przelicza się na złote według kursu średniego walut obcych ogłoszonego przez Narodowy Bank Polski z ostatniego dnia roboczego poprzedzającego dzień uzyskania przychodu, poniesienia kosztu, wydatku lub zapłaty podatku wydatku lub zapłaty podatku. Przy przeliczeniu

⁴⁴ Kierunki działania i rozwoju KAS na poszczególne lata z okresu 2019-2023 określone zostały w zarządzeniach Szefa KAS odpowiednio: nr 40 z dnia 13 grudnia 2018 r., nr 73 z dnia 20 grudnia 2019 r., nr 135 z dnia 30 grudnia 2020 r., nr 67 z dnia 29 grudnia 2021 r. oraz nr 83 z dnia 29 grudnia 2022 r.

przyjęto kurs EURO z dnia 14 lipca 2022 r. w kwocie 4,8371 zł zamiast z dnia 14 lipca 2021 r. w kwocie 4,5904 zł, co spowodowało, iż zawyżono cenę nieruchomości o kwotę 75,9 tys. zł. Powyższe nie miało wpływu na wysokość zobowiązania podatku w PIT.

Kierownik SKA-2 wyjaśniła, że wynikało to z ustawienia błędnych parametrów przy wyszukiwaniu średniego kursu EURO na dzień 14 lipca 2021 r., gdzie przyjęto dzień 14 lipca 2022 r.

(akta kontroli: tom I str. 684-685; tom III, str. 330-429)

2. W dwóch przypadkach nie zapewniono rzetelnej realizacji zadań prowadzących do kompletnej weryfikacji prawidłowości korzystania przez podatników PIT z ulgi mieszkaniowej, w zakresie zgodnym z przyjętymi w Urzędzie zasadami oraz wytycznymi. W przypadku bowiem tych spraw, spośród 30 zbadanych zeznań podatkowych PIT-39, w których podatnicy wykazali dochód zwolniony z PIT na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o PIT, nie podjęto działań mających na celu sprawdzenie zasadności skorzystania z przedmiotowego zwolnienia lub wysokości wykazanej ulgi mieszkaniowej. Spowodowało to, że:

- a) wskutek niewyjaśnienia wszystkich okoliczności stanu faktycznego, w jednej sprawie przyjęto za prawidłowy podatek ze sprzedaży nieruchomości w kwocie 0,00 zł wykazany przez podatnika w korekcie zeznania PIT-39 za 2019 r. Z dokumentacji przedłożonej podczas kontroli NIK wynikało jednak, że w toku przeprowadzonych czynności sprawdzających nie ustalono, czy faktura oraz umowa dotycząca adaptacji poddasza odnosiła się do nowo wybudowanego budynku mieszkalnego wykazanego jako wydatek podlegający zaliczeniu do wydatków na własne cele mieszkaniowe podatnika. Przyjęto za uzasadnione wydatki na adaptację poddasza w kwocie 82,0 tys. zł zakładając, iż dotyczą nowo wybudowanego budynku, pomimo iż faktura nie została wystawiona na adres tej nieruchomości. Nie ustalono, dlaczego faktura wystawiona jest na inny adres niż nowo wybudowany budynek mieszkalny, jak również czy budynek ten ma poddasze. Nie ustalono też, czy nieruchomość wskazana na fakturze jest własnością podatnika.

Kierownik SKA-2 wyjaśniła, iż budynek posiadał poddasze zgodnie ze zdjęciem z maja 2022 r. pochodzącym z portalu Google Maps oraz w przedmiotowej sprawie dokument nie został uznany za wymagający weryfikacji w inny sposób.

(akta kontroli: tom I, str. 685-686; tom III, str. 84-149)

NIK nie zgadza się z powyższą argumentacją, gdyż wyżej przywołane zdjęcie nie stanowi potwierdzenia, że adaptacja poddasza dotyczyła tego budynku.

- b) wskutek niewyjaśnienia wszystkich okoliczności stanu faktycznego, w jednej sprawie przyjęto za prawidłowy podatek ze sprzedaży nieruchomości w kwocie 0,00 zł wykazany przez podatnika w korekcie zeznania podatkowego PIT-39 za 2020 r. Z dokumentacji przedłożonej podczas kontroli NIK wynikało jednak, że w toku przeprowadzonych czynności sprawdzających nie ustalono, czy faktura za komplet mebli w kwocie 23,6 tys. zł dotyczyła nowo zakupionego mieszkania wykazanego jako wydatek podlegający zaliczeniu do wydatków na własne cele mieszkaniowe podatnika. Przyjęto, iż wydatek za meble dotyczył nowo zakupionego mieszkania, pomimo iż na fakturze widniał inny adres. Nie ustalono w ramach czynności sprawdzających pod jakim adresem zostały zamontowane meble.

Kierownik SKA-2 wyjaśniła, iż faktura zawiera adres nabywcy, a nie adres towaru lub usługi – wskazany adres nie jest adresem mebli. W przedmiotowej

sprawie prowadzący czynności nie uznał za zasadne prowadzenie oględzin, czy wizji, ponieważ przedstawiony dokument nie budził wątpliwości.

(akta kontroli: tom I, str. 688-689; tom III, str. 184-281)

NIK nie kwestionuje, że zakupiono komplet mebli i faktura może zostać wystawiona na inny adres, natomiast stwierdza, że nie ustalono w jakim miejscu faktycznie zamontowano meble oraz czy adres nieruchomości wskazany na fakturze jest adresem, do którego podatnik w ogóle posiada tytuł prawny.

3. W 11 przypadkach nie zapewniono rzetelnej weryfikacji prawidłowości korzystania przez podatników PIT z wybranych ulg i odliczeń, w zakresie zgodnym z art. 272 pkt 3 i 4 O.p. W przypadku 11 spraw, spośród 49 zbadanych zeznań podatkowych PIT-37, w których podatnicy skorzystali z odliczenia od dochodu z tytułu darowizn lub wydatków na cele rehabilitacyjne, pomimo prowadzenia czynności sprawdzających z udziałem podatników nie zażądano od nich dokumentów potwierdzających prawo do przedmiotowego odliczenia od dochodu.

Z wyjaśnień prowadzących sprawy pracowników SKA-2 wynikało, że nie wzywano podatników do przedłożenia dokumentów dotyczących odliczeń od dochodu, ponieważ wykazane w załączniku PIT/0 dane dotyczące odliczeń i ich wysokość oraz dane obdarowanych nie budziły wątpliwości. Dodatkowo Z-ca Naczelnika wyjaśnił, odnośnie do ulgi rehabilitacyjnej, że brak wezwania podatników do okazania dokumentów źródłowych wynikał z różnego typu czynności sprawdzających – w przypadku błędnych zeznań podatkowych, podatnik jest wzywany do ich skorygowania, a jeżeli wysokość odliczeń budzi wątpliwości podatnik jest wzywany do przedłożenia dokumentów źródłowych.

(akta kontroli: tom I, str. 724-726; tom II, str. 68-71, 100-121, 124-126, 135-149, 382-386)

Zdaniem NIK niejednolite podejście do weryfikacji prawidłowości korzystania przez podatników PIT z ulg i odliczeń, bez jasnego określenia przyczyn wystąpienia różnic, rodzi istotne wątpliwości co do równości traktowania podatników w zakresie badania prawidłowego rozliczania tych ulg.

4. Pisemne wezwania skierowane do złożenia dokumentów lub/i korekty deklaracji, w trakcie 12 czynności sprawdzających (stanowiących 8,1% próby) nie zawierały istotnych i wymaganych elementów, w szczególności granicznego terminu spełnienia żądania czy też pouczenia o grożących sankcjach w przypadku nie zastosowania się do wezwania, co było niezgodne z art. 159 § 1 O.p. Przepis ten zobowiązuje bowiem do wskazania m.in.: terminu, do którego żądanie powinno być spełnione, albo dnia, godziny i miejsca zgłoszenia się osoby wzywanej lub jej pełnomocnika oraz skutków prawnych niezastosowania się do wezwania.

Kierownik SKA-2 wyjaśniła, że powodem powyższej nieprawidłowości było nadmierne obciążenie pracą.

(akta kontroli: tom I, str. 686-687; tom II, str. 219-222, 245-246, 265-268, 279; tom III, str. 48-56, 78-81, 137-148, 155, 162-164, 179, 560)

5. W 10 przypadkach, w których podatnika wzywano telefonicznie do złożenia dokumentów/wyjaśnień, nie sporządzono adnotacji na okoliczność ustaleń dokonanych z podatnikiem lub sporządzone adnotacje z rozmowy telefonicznej z podatnikiem nie zawierały wymaganych elementów, w szczególności treści przekazanego przez telefon wezwania lub granicznego terminu spełnienia żądania, co było niezgodne z obowiązującymi w Urzędzie *Standardami dotyczącymi wyjaśnień i wezwań*. Wynikało z nich, że w przypadku kontaktu

telefonicznego, w adnotacji należy przywołać treść przekazanego przez telefon wezwania wraz z wyznaczonym czasem oczekiwania na wykonanie przez podatnika żądanej czynności.

Kierownik SKA-2 wyjaśniła, że powodem powyższej nieprawidłowości było nadmierne obciążenie pracą.

(akta kontroli: tom I, str. 227, 686-687; tom III, str. 162, 208, 328-329, 426, 477, 482, 493, 507)

6. W jednym przypadku spośród 15 zeznań podatkowych PIT-37 objętych badaniem, w których wykazano odliczenia od dochodu z tytułu darowizn przekazanych na działalność charytatywno-opiekuńczą kościołów (wynikających z odrębnych ustaw) stwierdzono, iż pomimo weryfikacji formalnej i rachunkowej zeznania przez pracowników Urzędu nie znajdowały się w nim dane pozwalające na identyfikację obdarowanego, co było niezgodne z art. 26 ust 6b ustawy o PIT. W związku z powyższym do odliczenia podatku przyjęto nieprawidłowo wykazaną kwotę 4,8 tys. zł.

Z-ca Naczelnika wyjaśnił, iż nieprawidłowość nie została zauważona przez pracownika wprowadzającego deklarację, a system nie weryfikuje tego typu rozbieżności. Zapewnił, że sprawa zostanie przekazana do SPV celem podjęcia dalszych działań i ewentualnego wszczęcia postępowania podatkowego wobec spadkobierców.

(akta kontroli: tom I, str. 722; tom II, str. 314-320; tom III, str. 560)

7. W czterech przypadkach z 30 zbadanych zeznań podatkowych PIT-39, w których podatnicy wykazali dochód zwolniony z PIT na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o PIT, czynności sprawdzające nie były wprowadzone do systemu ZISAR II. Działanie to było niezgodne z zapisami obowiązujących *Wytycznych w zakresie obsługi procesu czynności sprawdzających w systemie ZISAR II*, które wskazywały, że do tego systemu powinny być wprowadzane wszystkie czynności sprawdzające wynikające z Działu V O.p.

Kierownika SKA-2 wyjaśniła, iż System ZISAR w 2022 r. stopniowo przystosowywano, sukcesywnie poprawiano i dodawano nowe funkcjonalności. Podczas obsługi systemu występowały trudności z zapisem czynności sprawdzających polegające na braku dostępności lub długotrwałym czasem zapisu wprowadzonych danych. Pracownicy zgłaszali w tym czasie liczne problemy w funkcjonowaniu systemu, m.in. poprzez zgłoszenia do Centralnego Service Desk. W związku z dużą liczbą usterek i utrudnień występujących w systemie ZISAR oraz problemów z dostępnością pracownicy odnotowywali informacje o przeprowadzanych czynnościach sprawdzających w uwagach przy deklaracji w aplikacji POLTAX PLUS.

(akta kontroli: tom I, str. 723, 755; tom III, str. 561-563)

8. Odnośnie do 140 spraw spośród 145 poddanych badaniu (96,7% próby), w których czynności sprawdzające zaewidencjonowano w module *Czynności Sprawdzające* systemu ZISAR II, w zakładce *przebieg czynności* tego modułu nie wykazywano zdarzeń związanych z prowadzonymi czynnościami, a w 55 przypadkach błędnie wskazano datę rozpoczęcia czynności sprawdzających, co było niezgodne z obowiązującymi *Wytycznymi w zakresie obsługi procesu czynności sprawdzających w systemie ZISAR II*, które wskazywały, że w zakładce „przebieg czynności” powinny być uwidocznione wszystkie zdarzenia związane z prowadzonymi czynnościami sprawdzającymi, a poprzez rozpoczęcie czynności

należy rozumieć pierwsze zdarzenie podjęte podczas czynności sprawdzających (np. kontakt telefoniczny z podatnikiem, wezwanie, itp.).

Jak wyjaśnił Z-ca Naczelnika, program ZISAR nadal jest programem nowym, a jednocześnie wymagającym bardzo szczegółowego uzupełniania danych; mogło zdarzyć się, iż pracownik pominął jakiś element w procesie uzupełniania danych. Z-ca Naczelnika wyjaśnił dodatkowo, że poddając analizie kwestię pojawienia się braków w zakresie wypełnienia kart czynności sprawdzających należy wziąć pod uwagę duże obciążenie pracą całego Urzędu, a w tym komórki SKA-2 – działania w tej komórce prowadzone są wielokierunkowo i w tym kontekście w czasie realizacji zadań pracownicy czynności sprawdzających muszą przyjmować zasadę priorytetowości zadań w oparciu o terminowość realizowanych działań wynikających z ustaw, w tym obsługę zwrotów nadpłat.

(akta kontroli: tom I, str. 723-724; tom II, str. 68-71, 124-126, 150-151, 176-178, 219-222, 265-268, 314-316, 382-385, 679-680; tom III, str. 560)

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 uwagi i wnioski:

Uwagi NIK nie formułuje uwag.

- Wnioski
1. Uwzględnianie w wysyłanych wezwaniach do podatników wymaganych ustawowo elementów.
 2. Prawidłowe przeliczanie transakcji z kwotami w walucie obcej.
 3. Zapewnienie odpowiedniego dokumentowania wezwań telefonicznych.
 4. Podjęcie działań organizacyjnych mających na celu zapewnienie rzetelnej weryfikacji prawidłowości korzystania przez podatników PIT z ulg i odliczeń.
 5. Zapewnienie systematycznego wprowadzania w systemie ZISAR II rzetelnych i kompletnych danych dotyczących prowadzonych czynności sprawdzających.
 6. Zwiększenie nadzoru nad kontrolą formalno-rachunkową zeznań rocznych, w których są wykazywane odliczenia i zwolnienia w PIT.

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 we Wrocławiu. 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
wykorzystania uwag
i wykonania wniosków

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

Wrocław, 30 października 2024 r.

Kontrolerzy
Mariusz Orawczak
Główny specjalista kontroli
państwowej

.....
podpis

Agnieszka Potyrała
Starszy inspektor kontroli państwowej

.....
podpis

Najwyższa Izba Kontroli
Delegatura we Wrocławiu
p.o. Dyrektor
Marcin Kaliński

.....
podpis