



NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI
DELEGATURA W ZIELONEJ GÓRZE

LZG.410.9.1.2024

Pan
Tomasz Czuczejko
Dyrektor Izby Administracji Skarbowej
w Zielonej Górze

ul. Gen. Wł. Sikorskiego 2
65-454 Zielona Góra

WYSTĄPIENIE POKONTROLNE

Zmienione zgodnie z treścią Uchwały Zespołu Orzekającego Komisji Rozstrzygającej w Najwyższej Izbie Kontroli Nr KPK-KPO.441.219.2024 z dnia 18 grudnia 2024 r.

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

I. Dane identyfikacyjne

Jednostka kontrolowana	Izba Administracji Skarbowej w Zielonej Górze; ul. gen. W. Sikorskiego 2, 65-454 Zielona Góra
Kierownik jednostki kontrolowanej	Tomasz Czuczejko, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Zielonej Górze (dalej: <i>Dyrektor</i>), od 24 stycznia 2024 r. W okresie objętym kontrolą funkcję kierownika jednostki poprzednio pełnił Adam Andrzejewski, Dyrektor w okresie 1 marca 2017 r. do 23 stycznia 2024 r.
Zakres przedmiotowy kontroli	1. Działalność analityczna, prognostyczna i badawcza oraz analiza ryzyka w obszarze PIT dotycząca zjawiska niezgodnego z prawem korzystania przez podatników z wybranych odliczeń i zwolnień w tym podatku. 2. Nadzór nad działalnością urzędów skarbowych w zakresie weryfikacji 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 bezpośredni związek z badanym zagadnieniem.
Podstawa prawna podjęcia kontroli	Art. 2 ust. 1 ustawy z dnia 23 grudnia 1994 r. o Najwyższej Izbie Kontroli ¹
Jednostka przeprowadzająca kontrolę	Najwyższa Izba Kontroli Delegatura w Zielonej Górze
Kontroler	Beata Jakubowska, doradca prawny, upoważnienie do kontroli nr LZG/51/2024 z 12 czerwca 2024 r.

(akta kontroli str. 1)

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

II. Ocena ogólna² kontrolowanej działalności

OCENA OGÓLNA

Najwyższa Izba Kontroli ocenia pozytywnie działalność kontrolowanej jednostki w zbadanym zakresie.

Uzasadnienie oceny ogólnej

IAS prowadziła czynności analityczne w odniesieniu do wykazywanych w zeznaniach, złożonych przez podatników PIT, odliczeń i zwolnień. Skutkiem tych działań było przekazanie danych wytypowanych podmiotów do właściwych miejscowo urzędów skarbowych celem zweryfikowania zidentyfikowanych nieprawidłowości. W toku kontroli stwierdzono rozpoznanie i zakończenie 85% przekazanych urzędom przypadków/podmiotów (spośród 1.066), czego wynikiem było ustalone uszczuplenie w łącznej wysokości 1.329,9 tys. zł.

W każdym badanym roku, Izba osiągnęła określony w Kierunkach działania i rozwoju KAS, miernik czynności sprawdzających określony jako kwota efektów finansowych³ ustalonych w toku czynności sprawdzających ogółem dla województwa, bez podziału na obszary, których dotyczą⁴. IAS systematycznie, co najmniej kwartalnie, monitorowała wartość tych mierników.

W celu zapewnienia optymalnego poziomu obciążenia pracą poszczególnych urzędów skarbowych województwa lubuskiego, Dyrektor IAS powoływał Zespół do przeprowadzenia badania obciążenia pracą urzędów skarbowych w ramach dostępnych etatów, wynikających z planów finansowych Ministerstwa Finansów, uwzględniając ich specyfikę, zróżnicowanie i występujące zmienne (zasięg terytorialny, ogólna liczba i struktura podatników). W tym celu uwzględnił również analizy przeprowadzone na poziomie centralnym w 2021 r.

Dyrektor IAS realizował politykę szkoleniową w Izbie w oparciu o Instrukcję określającą zasady przeprowadzania identyfikacji i analizy potrzeb szkoleniowych oraz planowania, organizowania, oceny jakości i efektywności szkoleń.

Celem realizacji tych zadań Dyrektor IAS powoływał Zespół do spraw analizy potrzeb szkoleniowych. Ponad siedmiuset pracowników lubuskiego IAS uczestniczyło w 36 szkoleniach centralnych, regionalnych i wewnętrznych, w tym zaplanowanych, jak i wynikających z bieżących potrzeb, w szczególności dotyczących zmian w przepisach podatkowych, w ramach których poruszane były również zagadnienia dotyczące ulg, odliczeń i zwolnień w PIT.

IAS podejmował szereg działań mających na celu zapewnienie jednolitego stosowania przepisów prawa podatkowego, w tym w zakresie odliczeń i zwolnień w PIT.

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

³ Wyrażona w milionach złotych.

⁴ Weryfikacja rozliczeń i przeciwdziałanie uszczupleniom w podatku PIT nie podlegała osobnemu badaniu.

III.Opis ustalonego stanu faktycznego oraz oceny cząstkowe⁵ kontrolowanej działalności

OBSZAR	1. Działalność analityczna, prognostyczna i badawcza oraz analiza ryzyka w obszarze PIT dotycząca zjawiska niezgodnego z prawem korzystania przez podatników z wybranych odliczeń i zwolnień w tym podatku
Opis stanu faktycznego	1.1.1. Liczba podatników z terenu województwa lubuskiego, którzy złożyli PIT-37 za lata 2019-2023 wyniosła odpowiednio: 475.485; 511.999; 530.690; 495.525 oraz 564.797. Na przestrzeni pięciu lat nastąpił więc wzrost o 89.312 podatników (19 %). Podatnicy, którzy złożyli PIT-37, wykazali łącznie przychód w wysokości odpowiednio: 17.925.355.077; 19.796.819.784; 22.321.239.266; 24.277.486.599 oraz 30.120.768.395 zł. Na przestrzeni pięciu lat nastąpił więc wzrost wykazanego przychodu o 12.195.413.318 zł (68 %). Podatnicy wykazali łącznie dochód w wysokości odpowiednio: 17.191.424.525; 18.784.992.552; 21.258.945.976; 23.169.716.303 oraz 28.957.934.475 zł. Na przestrzeni pięciu lat nastąpił więc wzrost wykazanego dochodu o 11.766.509.950 zł (68 %). Liczba podatników, którzy dokonali odliczenia od dochodu wykazane w części B załącznika PIT/O wyniosła odpowiednio: 78.090 (16,4% ogółu „podatników PIT-37”); 88.036 (17,2%); 90.996 (17,14%); 86.420 (17,4%) oraz 96.305 (17,05%). Na przestrzeni pięciu lat nastąpił więc wzrost o 18.215 podatników, którzy dokonali odliczeń (23%). Kwota zaś odliczeń od dochodu wyniosła odpowiednio: 224.524.362; 318.637.528; 376.855.820; 268.350.378 oraz 281.395.092 zł. Na przestrzeni pięciu lat nastąpił więc wzrost odliczeń o 56.870.730 zł (25%). Liczba podatników, którzy dokonali odliczenia od podatku wykazane w części C załącznika PIT/O wyniosła odpowiednio: 90.897; 91.852; 92.987; 60.463 oraz 68.470. Na przestrzeni pięciu lat nastąpił więc spadek liczby podatników, którzy dokonali odliczeń o 22.427 (25%). Kwota odliczeń razem od podatku wyniosła odpowiednio: 126.732.960; 126.315.808; 130.322.665; 83.880.640 oraz 95.627.737 zł. Na przestrzeni pięciu lat nastąpił więc spadek kwoty odliczeń o 31.105.223 zł (24%). Liczba podatników, którzy dokonali odliczenia od podatku z tytułu ulgi na dzieci wyniosła odpowiednio: 92.654; 94.295; 95.159; 69.868 oraz 75.800. Na przestrzeni pięciu lat nastąpił więc spadek liczby podatników korzystających z ww. ulgi o 16.584 osób (18%). Kwota odliczeń z tytułu ulgi na dzieci wyniosła odpowiednio: 149.987.405; 152.933.443; 155.008.805; 125.076.559 oraz 133.871.412 zł. Na przestrzeni pięciu lat nastąpił więc spadek o 16.115.993 zł (11%).

(akta kontroli str. 2)

⁵ Oceny cząstkowe to oceny działalności w poszczególnych obszarach badań kontrolnych. Ocena cząstkowa może być sformułowana jako ocena pozytywna, ocena negatywna albo ocena w formie opisowej.

1.1.2. Liczba podatników z terenu województwa, którzy złożyli PIT-39 za lata 2019-2023 wyniosła odpowiednio: 2.637; 2.437; 2.818; 2.230 oraz 2.223. Na przestrzeni pięciu lat nastąpił więc spadek o 414 podatników (17%).

Łączna kwota przychodów z tytułu odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych, o których mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a-c ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (...)⁶, (dalej: *ustawa o PIT*), wyniosła odpowiednio: 326.377.182; 338.795.449; 575.175.277; 392.321.985 oraz 424.689.693 zł. Na przestrzeni pięciu lat nastąpił więc wzrost kwoty przychodów o 98.312.511 zł (30%).

Łączna kwota dochodów z ww. tytułu wyniosła odpowiednio: 159.696.266; 162.183.610; 230.097.094; 199.355.182 oraz 210.938.417 zł. Na przestrzeni pięciu lat nastąpił więc wzrost kwoty dochodów o 51.242.151 zł (32%).

Liczba podatników, którzy w zeznaniu PIT-39 wykazali dochód zwolniony na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o PIT, wyniosła odpowiednio: 1.775; 1.684; 2.099; 1.574 oraz 1.581. Na przestrzeni pięciu lat nastąpił więc spadek ww. liczby podatników o 194 (11%).

Kwota razem dochodu zwolnionego wyniosła odpowiednio: 137.517.495; 143.805.164; 210.272.917; 178.770.560 oraz 190.423.388 zł. Na przestrzeni pięciu lat nastąpił więc wzrost o 52.905.893 zł zwolnionego dochodu (38%).

(akta kontroli str. 3)

1.2.1. W zakresie odliczeń i zwolnień w PIT w CRR Departament Analiz MF zidentyfikował grupę obszarów ryzyk: 20. Grupa OR dotyczących obliczania podatku dochodowego od osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej (PIT, PPR, PPW), w której zidentyfikowano obszary 20.3 Ulgi (odliczenia) oraz 20.4 Zwolnienia.

W tych obszarach zidentyfikowano ryzyka:

- 20.3.1 Nieprawidłowe odliczenia od dochodu
- 20.3.2 Nieprawidłowe odliczenia od podatku
- 20.4.1 Nieuprawnione lub nieprawidłowe korzystanie ze zwolnień przedmiotowych
- 20.4.2 Nieuprawnione lub nieprawidłowe korzystanie ze zwolnień podmiotowych

Żadne z ww. ryzyk nie zostało ocenione w latach 2019-2023 na poziomie wysokim dla IAS w Zielonej Górze. Do każdego z ww. ryzyk stworzono na poziomie centralnym Arkusze Opisu Ryzyka (dalej: *AOR*), w których opisano mechanizmy nieprawidłowości, w odniesieniu do podatku dochodowego od osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej:

- ryzyko 20.3.1

Najczęściej pojawiające się nieprawidłowościami stwierdzono m.in. w zakresie:

- podatników dokonujących odliczeń darowizn, o których mowa w art. 26 ust. 1 pkt 9 ustawy o PIT w kwocie przewyższającej 6% dochodu;
- korzystania z ulgi na nabycie nowych technologii przez podatników nieprowadzących pozarolniczej działalności gospodarczej;
- korzystania z innych odliczeń od podstawy opodatkowania, nie przewidzianych w ustawie o podatku dochodowym osób fizycznych;
- korzystania ze zwolnienia z opodatkowania dochodów ze sprzedaży nieruchomości, pomimo nieponoszenia wydatków na cel mieszkaniowy;

⁶ Dz. U. z 2024 r. poz. 226, ze zm.

- traktowania przez podatników jako wydatków o których mowa w art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o PIT, i innych wydatków nie spełniających warunków do skorzystania z ulgi;
- złożenia zeznania podatkowego z wykazaną kwotą pomniejszającą dochód z tytułu odliczenia ulgi na rehabilitację, mimo braku uprawnień do skorzystania z ulgi;
- korzystania z ulgi prorodzinnej przez podatników niespełniających kryteriów określonych w art. 27f ustawy o PIT;
- korzystania z ulgi internetowej przez okres dłuższy niż 2 lata;
- odliczania kwoty wpłaty na indywidualne konto zabezpieczenia emerytalnego w kwocie przewyższającej kwotę określoną w przepisach o indywidualnych kontach zabezpieczenia emerytalnego;
- odliczanie ulgi przez podatników, którzy korzystali z innej pomocy państwa na realizację przedsięwzięcia termomodernizacyjnego, np. poprzez dotacje z programów realizowanych przez NFOŚiGW, w zakresie wydatków sfinansowanych z tych dotacji oraz nie doliczania otrzymanych kwot zwrotu (za rok, w którym otrzymali zwrot);
- nie doliczanie w przypadku niezrealizowania przedsięwzięcia termomodernizacyjnego w terminie trzech kolejnych lat (licząc od końca roku podatkowego, w którym poniesiono pierwszy wydatek), kwot zastosowanych ulg w zeznaniu składanym za rok, w którym upłynął trzyletni termin.

- ryzyko 20.3.2

Do typowych czynników ryzyka zakwalifikowano celowe lub omyłkowe naruszenia przepisów art. 21 ust. 1 oraz art. 26 ust. 1 ustawy o PIT:

- brak dowodów potwierdzających prawo do dokonanych odliczeń,
- błędna kwalifikacja darowizn,
- odliczenie należnych składek zdrowotnych, które nie zostały zapłacone,
- odliczenie składek zdrowotnych zapłaconych do ZUS, których podstawę wymiaru stanowi dochód (przychód) zwolniony od podatku na podstawie ustawy o PIT lub składek, których podstawę wymiaru stanowi dochód, od którego na podstawie przepisów Ordynacji podatkowej zaniechano poboru podatku,
- odliczenie składek zdrowotnych zapłaconych do zagranicznych systemów ubezpieczeniowych, których podstawę wymiaru stanowi dochód (przychód) zwolniony od podatku na podstawie umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, których stroną jest Polska,
- odliczenie składek zdrowotnych zapłaconych w innym państwie niż państwo UE lub EOG bądź Szwajcarii,
- odliczenie składek zdrowotnych odliczonych w innym niż Polska państwie członkowskim UE lub w innym państwie należącym do EOG albo w Szwajcarii od dochodu (przychodu) albo podatku osiągniętego w tym państwie,
- odliczenie składek zdrowotnych z przekroczeniem obowiązującego limitu (7,75% podstawy wymiaru składki),
- skorzystanie z ulgi na to samo dziecko przez obojga rodziców,
- skorzystanie z ulgi na pełnoletnie dziecko, które nie spełnia wymogu „uczenia się” bądź przekroczyło limit dochodów,
- skorzystanie z ulgi na jedno dziecko przez rodziców, których dochody przekroczyły limit,
- skorzystanie z ulgi abolicyjnej w przypadku gdy przychód opodatkowany za granicą nie mieści się w żadnej z kategorii dochodów objętych ulgą,

lub skorzystanie z ulgi abolicyjnej w przypadku uzyskania przychodów w krajach i na terytoriach stosujących szkodliwą konkurencję podatkową.

- ryzyko 20.4.1

Sprzedaż nieruchomości przez podmiot będący osobą fizyczną przed upływem 5 lat, zadeklarowanie przeznaczenia przychodu z tej sprzedaży na własne cele mieszkaniowe, a następnie celem udokumentowania wydatków przedłożenie faktur wystawionych na siebie przez swoją firmę budowlaną. Zakup materiałów jest zarazem kosztem uzyskania przychodu prowadzonej działalności, a zarazem może stanowić jako wydatek mieszkaniowy. Ewentualnie przeznacza materiały zakupione na firmę do własnych celów mieszkalnych i wystawia fakturę na wykonaną usługę.

Błędne zakwalifikowanie przychodów zwolnionych na podstawie art. 21 ustawy o PIT – renty, odszkodowania, odprawy, ubezpieczenia, zasiłki, dotacje, diety, stypendia i inne.

Błędna kwalifikacja dochodów (art. 2 i 9 ustawy o PIT) oraz niedochowanie warunków zwolnienia z podatku od spadku i darowizn otrzymanej darowizny (art. 3-4, 4a ustawy z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn⁷).

Błędne zakwalifikowanie wydatków przeznaczonych na cele mieszkaniowe.

- ryzyko 20.4.2

Nieznajomość przepisów prawa podatkowego bądź ich błędna interpretacja w celu osiągnięcia korzyści majątkowej.

PZPA przekazano Naczelnikom US do wiadomości i wykorzystania służbowego. Omawiano ten dokument w trakcie spotkań z pracownikami urzędów skarbowymi w dniach 31 maja 2019 oraz 11 lipca 2019 r.

(akta kontroli str. 17-20, 28-51)

1.2.2. W trakcie corocznej akcji PIT Ministerstwo Finansów sporządzało wytyczne w ramach tzw. *akcji*, w wyniku których wskazywano m.in.: „Dla zeznań podatkowych (...), które zostały uznane za nieprawidłowe w zakresie formalnym i rachunkowym pracownicy komórki obsługi bezpośredniej i przetwarzania danych odpowiedzialni za wprowadzenie dokumentów do systemu informatycznego tworzą odrębne paczki, które należy zatwierdzić a następnie sporządzić z nich raporty z POLTAXPLUS. Sporządzony raport należy przekazać do komórki rachunkowości oraz do komórek, w zakresie których są podejmowane czynności sprawdzające i analityczne, w celu dalszej obsługi.”

W ramach akcji PIT urzędy skarbowe otrzymywały doraźnie listy podmiotów m.in. wykazujących ulgi, do weryfikacji lub podjęcia stosownych czynności.

Ponadto, zgodnie z Wytycznymi do czynności sprawdzających urząd skarbowy powinien prowadzić monitoring ciągłości i terminowości składania zeznań. Wytyczne wskazują szereg przykładów dobrych praktyk służących poprawnej weryfikacji m.in. korzystania z ulg podatkowych. Wskazano, że czynności sprawdzające w tym zakresie można prowadzić m.in.:

- w trakcie akcji zeznań – dla złożonych dokumentów ze statusem błędny,
- w oparciu o weryfikację informacji otrzymywanych za pośrednictwem aplikacji WAIPB,

⁷ Dz. U. z 2024 r. poz. 596 ze zm.

- w oparciu o wyniki raportów generowanych z dostępnych systemów np. z aplikacji eORUS:
 - wykaz odliczeń - ulga na dzieci PIT/O,
 - wykaz odliczenia - np. Internet 3 lata,
 - wykaz wyłudzenia zwrotów w PDOF za rehabilitację.

Uzupełniając ww. działania urzędów skarbowych IAS przekazywała wytypowane przez siebie podmioty, w wyniku prowadzonych podmiotowych analiz ryzyka, do podjęcia stosownych działań.

(akta kontroli str. 20, 52-58)

1.2.3. Arkusz Oceny Ryzyka zawierał m.in. istotne informacje o ryzyku oraz wynikające z nich wnioski. Dyrektor IAS wyjaśnił, że: *jak wskazuje PZPA dokonywany przez właściciela ryzyka (lub pomocniczego właściciela ryzyka) wpis do CRR poprzedzony jest przeprowadzeniem analizy przedmiotowej ryzyka zakończonej sporządzeniem AOR, które są zapisywane w utworzonym w systemie ZISAR Rejestrze AOR (stanowi on integralną część CRR).*

(akta kontroli str. 20, 28-51)

1.2.4. Porównanie, analiza i ocena danych z podległych US nie była dokonywana w podziale na obszary tematyczne. Komórka ICR weryfikowała jakość uzupełnianych informacji w systemie e-ORUS, a od 2020 r. w systemie ZISAR. Ocena dotyczyła jakości wprowadzonych danych i efektywności działania US, ocenianej przez pryzmat ilości działań i ich efektów finansowych tj. WUSZ (wartość uszczupień). Działania te były realizowane poprzez pobór i analizę danych wynikających ze sprawozdania MF-9Ps.

(akta kontroli str. 20-21)

1.3.1. Informacje dotyczące otrzymanych z MF analiz, w wyniku których wytypowani zostali podatnicy charakteryzujący się wysokim ryzykiem nieprawidłowości w zakresie niezgodnego z prawem korzystania z wybranych odliczeń i zwolnień w PIT, podlegających dalszej weryfikacji, przedstawiono poniżej:

- pismem z 17.12.2019 r. przekazano do Urzędów Skarbowych woj. lubuskiego (właściwych dla zidentyfikowanych podmiotów) wyniki analizy MF dotyczącej stosowania odliczeń od podatku składki na ubezpieczenie zdrowotne w zeznaniach rocznych PIT-37 za 2018 r.;
- w ramach akcji PIT w 2020 r. (dot. zeznań za 2019 r.) otrzymano pisma MF zawierające wykazy podmiotów wykazujących ulgę dla młodych do objęcia weryfikacją (pismo z 12.02.2020 r. oraz pismo z 2.03.2020 r.);
- w trakcie akcji PIT w 2021 r. (dot. zeznań za 2020 r.) otrzymano z MF informację o udostępnieniu raportu w HDSPR dot. ulgi dla młodych podatników (pismo z 10.02.2021 r.) oraz skrypt wychytujący podmioty nieprawidłowo wykazujące ulgę prorodzinną (pismo z 19.02.2021 r.);
- za pismem MF z 24.08.2022 r. otrzymano wyniki analizy MF dot. podmiotów obywateli Ukrainy wykazujących w zeznaniu za 2021 r. ulgę na dzieci. Za pismem MF z 18.11.2022 r. otrzymano wyniki analizy MF dot. nieprawidłowości w zakresie rozliczenia ulgi termomodernizacyjnej za lata 2019-2021;
- za pismem MF z 03.02.2023 r. otrzymano wyniki analizy MF dot. zeznań podatkowych ze „starymi ulgami mieszkaniowymi” za 2021 r. Za pismem MF z 3.07.2023 r. otrzymano wyniki analizy MF dot. nieprawidłowości w zakresie rozliczenia ulgi termomodernizacyjnej za lata 2019-2022. Za pismem MF

z 19.12.2023 r. otrzymano wyniki analizy MF dot. ulgi prorodzinnej za lata 2019-2022.

(akta kontroli str. 52-76)

1.3.2. Realizując polecenia MF – centrów kompetencyjnych IAS prowadził działania realizowane przez Wydział Zarządzania Ryzykiem, Kontroli Podatkowej, Kontroli Celno-Skarbowej i Nadzoru nad Czynnościami Sprawdzającymi oraz Współpracy Międzynarodowej (Wydział ICKRM) wynikające z treści pisma przekazującego analizę.

Dyrektor IAS wyjaśnił, że „do 2022 r., tj. przed wdrożeniem Modułu Zarządzania Analizami (MZA)⁸, listy podatników były dystrybuowane do właściwych naczelników urzędów skarbowych zgodnie z zaleceniem do przeprowadzenia pogłębionej analizy lub bezpośrednio do czynności sprawdzających/kontroli podatkowej.

Rozwiązanie funkcjonujące obecnie, wprowadzone w 2022 r., zakładające bezpośrednią dystrybucję analiz z poziomu centralnego do urzędów skarbowych, za pośrednictwem MZA do Rejestru Typowań systemu ZISAR, nie wymaga dodatkowego zaangażowania izb administracji skarbowej. Poszczególne rekordy zawierające dane podmiotów są ładowane do MZA i automatycznie migrowane do Rejestru Typowań ZISAR we właściwym dla podmiotu urzędzie skarbowym, który pobiera typowania z Rejestru Typowań i podejmuje właściwe w sprawie czynności (najczęściej czynności sprawdzające). Przekazywane do urzędu skarbowego rekordy zawierają wskazanie proponowanego sposobu realizacji: analiza, czynności sprawdzające, lub kontrola. Realizacja zadania odbywa się na poziomie lokalnym. Ustalenia związane z podjęciem działań są odnotowywane w Systemie ZISAR i automatycznie umieszczane w raportach systemu ARANEA - celem zapewnienia stałego nadzoru nad realizacją zadań na poziomie regionalnym oraz centralnym”.

(akta kontroli str. 21-22)

W odniesieniu do odstępstw od uregulowań PZPA w przyjętym sposobie postępowania Dyrektor IAS wyjaśnił: *Polityka Zarządzania Procesem Analitycznym została przekazana do stosowania za pismem Sekretarza Stanu Szefa Krajowej Administracji Skarbowej z 15.04.2019 r.⁹ Następnie Departament Ryzyka Podatkowego Ministerstwa Finansów pismem z 25 maja 2022 r.¹⁰, poinformował o wdrożeniu pilotażowym MZA, a pismem z 22.12.2022 r.¹¹ zobowiązał dyrektorów izb administracji skarbowych w kraju do dystrybuowania wyników analiz regionalnych prowadzonych w obszarze swojej właściwości miejscowej przez MZA. MZA działa w sposób wskazany w piśmie z 19 czerwca 2024 r.¹², tj. listy typowań są automatycznie migrowane do właściwych jednostek KAS – urzędów skarbowych lub urzędów celno-skarbowych. Zatem brak jest możliwości badania listy typowań brutto na poziomie izby administracji skarbowej i stworzenia na jej podstawie listy typowań netto, o czym mowa w PZPA. Wraz z wdrożeniem MZA nie wprowadzono stosownych zmian w Polityce Zarządzania Procesem Analitycznym, lecz Ministerstwo Finansów*

⁸ MZA służy do weryfikacji i obsługi rozbieżności przekazywanych w Listach typowań (wykaz podmiotów wytypowanych w analizie). Narzędzie zapewnia obsługę w postaci elektronicznej List typowań od momentu udostępniania w MZA po wypełnienie Informacji zwrotnych i przekazanie do MF.

⁹ Nr DPA1.031.2018.

¹⁰ Nr DRP3.8920.15.2022.

¹¹ Nr DRP3.8920.25.2022.

¹² Nr 0801-IWW.090.3.2024.

informowało w trakcie okresowych spotkań, że trwają prace nad aktualizacją dokumentu.

(akta kontroli str. 83a)

1.4. Do IAS nie wpłynęły wnioski US o wszczęcie identyfikacji ryzyka dotyczące wybranych odliczeń i zwolnień w PIT, jak również zgłoszenia lub informacje w tym zakresie.

(akta kontroli str. 22)

1.5. IAS w Zielonej Górze prowadziła czynności analityczne w odniesieniu do wykazywanych przez podatników PIT w zeznaniach odliczeń i zwolnień. Działalność analityczna obejmowała dane z zeznań podatkowych. Analizy sporządzone przez IAS w tym zakresie dotyczyły:

- nieprawidłowego odliczenia od podatku w latach 2019-2022;
- ulgi dla seniora 2022 r.;
- nieprawidłowego odliczenia od podatku w 2023 r.;
- ulgi IKZE – 2019 r., 2020 r., 2021 r.

Dyrektor IAS dodatkowo wskazał, że US województwa lubuskiego prowadziły działania związane z analizami prowadzonymi na poziomie centralnym przez MF oraz we współpracy z innymi IAS (w Łodzi i Bydgoszczy). Analizy dotyczyły np.:

- ulgi termomodernizacyjnej,
- nieprawidłowości w odliczaniu strat,
- ulgi prorodzinnej,
- ulgi abolicyjnej,
- darowizn na cele kształcenia zawodowego,
- ulgi internetowej,
- darowizn na odbudowę Pałacu Saskiego, Pałacu Brühla, kamienicy przy ul. Królewskiej w Warszawie.

(akta kontroli str. 81, 271-278)

W wyniku analiz prowadzonych przez Izbę w ww. zakresach stwierdzono, że istnieje prawdopodobieństwo wystąpienia nieprawidłowości w odliczeniach wykazywanych w rozliczeniach podatkowych przez podatników województwa lubuskiego. Z tego powodu przekazano wytypowane podmioty do właściwych miejscowo urzędów skarbowych celem zweryfikowania zidentyfikowanych nieprawidłowości. Zaproponowany przez IAS tryb działań w sprawach to czynności sprawdzające.

W zakresie efektów działań analitycznych urzędów skarbowych Dyrektor IAS poinformował, że według stanu na 2 września 2024 r. *w żadnej z ww. analiz nie zakończono wszystkich przekazanych rekordów*, tj. rozpatrzenia spraw objętych analizą podmiotów. W dwóch analizach nie upłynął jeszcze termin realizacji:

- nieprawidłowe odliczenia od podatku w zeznaniach za 2023 r. – ulgi inne – termin: 30.09.2024 r.
- IKZE – 2019-2021, termin: 31.10.2024 r.

W sprawach, w których upłynął termin realizacji, brak zakończenia sprawy wynika najczęściej z faktu, iż podatnicy nie odbierają wezwań Urzędu (konieczność wysłania kolejnego wezwania) lub Urząd oczekuje na dokumenty lub wyjaśnienia, do złożenia których zobowiązał podatnika. Według stanu na dzień 6 września br. odnotowano zakończenie 85% spośród wszystkich przekazanych w analizach rekordów (913 spośród 1.066 przekazanych).

W 362 sprawach stwierdzono, że nie wystąpiło uszczuplenie, lecz było

to spowodowane w części przypadków faktem, że podatnik złożył korektę rozliczenia przed podjęciem działań przez właściwy dla podmiotu US (a po sporządzeniu analizy przez IAS), zatem, skoro korekta spowodowana była inicjatywą podatnika a nie działaniem organów KAS, brak jest możliwości przypisania WUSZ.

W pozostałych sprawach, na podstawie informacji zwrotnych urzędów skarbowych, uszczuplenie ustalone w wyniku powyższych analiz Izby wynosiło na dzień 6 września br. - 1.329, 9 tys. zł.

(akta kontroli str. 280-281)

Stwierdzone
nieprawidłowości

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

OCENA CZĄSTKOWA

IAS prowadziła czynności analityczne w odniesieniu do wykazywanych w zeznaniach, złożonych przez podatników PIT, odliczeń i zwolnień. Skutkiem tych działań było przekazanie wytypowanych podmiotów do właściwych miejscowo urzędów skarbowych celem zweryfikowania zidentyfikowanych nieprawidłowości.

W toku kontroli stwierdzono rozpoznanie i zakończenie 85% przekazanych urzędom przypadków/podmiotów (spośród 1.066), czego wynikiem było ustalone uszczuplenie w łącznej wysokości 1.329,9 tys. zł.

Izba przekazywała wyniki diagnoz dokonanych przez MF Departament Analiz KAS Naczelnikom urzędów skarbowych, które wspólnie analizowano i omawiano w trakcie spotkań z pracownikami urzędów, co NIK ocenia pozytywnie.

OBSZAR

2. Nadzór nad działalnością urzędów skarbowych w zakresie weryfikacji wybranych odliczeń i zwolnień w PIT

Opis stanu
faktycznego

2.1. Liczba podatników PIT, którzy złożyli zeznania PIT-37 i PIT-39 za lata 2019 – 2023 wynosiła odpowiednio: 478.122 w 2019 r.; 514.436 w 2020 r.; 533.508 w 2021 r.; 497.755 w 2022 r. oraz 567.020 w 2023 r. Na przestrzeni pięciu lat nastąpił więc wzrost liczby podatników o 88.898 (19%).

Wymienieni podatnicy złożyli w kolejnych latach odpowiednio: 400.092; 435.731; 456.179; 419.350 oraz 485.204 zeznań. Oznacza to, że nastąpił na przestrzeni pięciu lat wzrost o 85.112 zeznań (21%).

Największa liczba podatników znajdowała się we właściwości US w Gorzowie Wlkp. (odpowiednio wzrost z: 94.185 w 2019 r. do 112.443 w 2023 r.) oraz w II US w Zielonej Górze (odpowiednio wzrost z: 71.873 w 2019 r. do 86.237 w 2023 r.).

Najmniejsza liczba podatników znajdowała się we właściwości US we Wschowie (odpowiednio wzrost z: 18.120 w 2019 r. do 21.183 w 2023 r.) oraz US w Słubicach (odpowiednio wzrost z: 20.639 w 2019 r. do 24.707 w 2023 r.).

Liczba pracowników faktycznie¹³ wykonujących czynności sprawdzające w urzędach skarbowych województwa lubuskiego wynosiła odpowiednio: 66 w 2019 i 2020 r., 58 w 2021 i 2022 r. oraz 2023 r. Oznacza to, że na przestrzeni pięciu lat nastąpił spadek liczby pracowników o sześciu (9%).

¹³ Dane zawierają liczbę pracowników, którzy w danym roku prowadzili czynności sprawdzające w zakresie odliczeń i zwolnień w PIT, w tym osoby, które realizowały te zadania tylko okresowo. Ponadto pracownicy wykonują również inne zadania (mieszczące się w ich zakresach obowiązków tj.: analiza oświadczeń majątkowych, czynności sprawdzające w pozostałym zakresie, udzielanie informacji podmiotom do tego uprawnionym), czynności sprawdzające dotyczące PIT-37 i PIT-39 są jednym z wielu zadań realizowanych przez tych pracowników

Najwięcej pracowników zatrudniał II US w Zielonej Górze, tj. odpowiednio: 11 - w latach 2019-2022 oraz 13 - w 2023 r. W I US w Zielonej Górze: 11 - w 2019 i 2020 r., a w roku 2021 - 3 oraz w 2022 i 2023 - 4. W US w Gorzowie Wlkp. w całym okresie objętym kontrolą zatrudniano 8 pracowników.

Najmniej pracowników zatrudniał US we Wschowie - jednego oraz US w Słubicach - dwóch.

Liczba zeznań przypadających na jednego pracownika urzędu skarbowego w kolejnych latach objętych kontrolą wynosiła odpowiednio: 92.606; 101.644; 116.024; 102.662 oraz 117.231, Na przestrzeni pięciu lat nastąpił więc wzrost o 24.625 zeznań (27%).

Najwięcej zeznań przypadało na jednego pracownika US we Wschowie (z 14.677 w 2019 r. do 17.383 w 2023 r.) oraz US w Żarach (z 11.289 w 2019 r. do 14.119 w 2023 r.). Najmniej zaś w US w Krośnie Odrz. (z 3.863 w 2019 r. do 4.840 w 2023 r.) oraz w Sulęcinie (z 4.299 w 2019 r. do 5.120 w 2023 r.).

(akta kontroli str. 4)

2.2. W IAS nie prowadzono udokumentowanych szczegółowych analiz w zakresie adekwatności liczby pracowników zajmujących się weryfikacją prawidłowości zeznań rocznych PIT w ramach czynności sprawdzających do liczby złożonych zeznań.

W odniesieniu do przygotowania urzędów skarbowych pod względem organizacyjnym, merytorycznym i kadrowym do realizacji zadań związanych z weryfikacją wybranych odliczeń i zwolnień w PIT i identyfikowania nieprawidłowości w tym obszarze Dyrektor IAS zwrócił uwagę, że organizacja urzędu skarbowego w zakresie przyporządkowania ilości pracowników do poszczególnych komórek, przydziału zadań pracownikom oraz rozmieszczenia komórek i pracowników w budynkach urzędów należy do kompetencji naczelnika urzędu skarbowego. Wskazał na art. 28 ust. 4 ustawy o KAS, zgodnie z którym naczelnik urzędu skarbowego wykonuje swoje zadania przy pomocy urzędu skarbowego. Jest więc odpowiedzialny za przygotowanie organizacyjne kierowanego urzędu do prawidłowej realizacji zadań, w tym dotyczących weryfikacji prawidłowości korzystania przez podatników z odliczeń i zwolnień w podatku PIT. Naczelnik urzędu skarbowego organizując pracę w kierowanym przez siebie urzędzie może wystąpić do dyrektora izby administracji skarbowej o wprowadzenie zmian organizacyjnych np. w zakresie łączenia lub podziału komórek organizacyjnych, czy innego podziału zadań, w zależności od specyfiki urzędu, zasobów kadrowych i lokalowych.

Wobec powyższego, IAS prowadził analizy w zakresie organizacji urzędów skarbowych tylko w związku z wnioskami naczelników dotyczących zmian w regulaminach organizacyjnych. Jako przykład Dyrektor IAS wskazał wniosek Naczelnika Drugiego Urzędu Skarbowego w Zielonej Górze z 18 listopada 2019 r. na utworzenie w pionie kontroli dwóch komórek czynności analitycznych i sprawdzających, tj. Pierwszego Działu Czynności Analitycznych i Sprawdzających (SKA-1) i Drugiego Działu Czynności Analitycznych i Sprawdzających (SKA-2). Dyrektor IAS zaakceptował proponowane zmiany.

(akta kontroli str. 119-123, 126-129)

Decyzją Dyrektora IAS nr 4/2018 z dnia 8 stycznia 2018 r. powołany został Zespół do przeprowadzenia badania obciążenia pracą urzędów skarbowych województwa lubuskiego celem przygotowania propozycji podziału dostępnych

etatów, który działał do czasu zakończenia kontroli NIK¹⁴. Zespół, na podstawie badania za lata 2017 – 2018, wypracował „Wyniki pomiaru obciążenia pracą US”. Badanie to dało obraz obciążenia jednostek, który w kolejnych badaniach nie ulegał radykalnej zmianie i miało to przełożenie na etatyzację urzędów skarbowych od połowy 2019 r. Następnie Zespół tą samą metodą dokonał pomiaru za rok 2019, które miało przełożenie na rok 2020. Pomiar ten nie wniósł istotnych zmian w etatyzacji.

W 2021 r. rozpoczęły się badania centralne oparte na metodzie zbliżonej do przyjętej w województwie lubuskim. Badania te również były wykorzystywane przez Dyrektora IAS do bieżącej oceny obciążenia urzędów skarbowych, a dodatkowo dawały informację o średnim obciążeniu lubuskich urzędów skarbowych na tle kraju.

W roku 2022 powołany w IAS Zespół do przeprowadzenia badania obciążenia pracą urzędów skarbowych woj. lubuskiego ponowił prace, biorąc pod uwagę dane za 2021 rok. Wyniki średniego obciążenia w dalszym ciągu były zbliżone do poprzednich.

(akta kontroli str. 130-133, 134-138)

Dyrektor IAS dodatkowo wskazał, że analizy prowadzone na szczeblu IAS nie uszczegóławiają zadań realizowanych przez urzędy w tak drobiazgowym podziale jak prowadzenie weryfikacji prawidłowości rozliczania się podatników z odliczeń i zwolnień w podatku PIT, między innymi z tego powodu, że urzędy skarbowe województwa lubuskiego są bardzo zróżnicowane w zakresie np.: zasięgu terytorialnego, ogólnej liczby podatników będących we właściwości urzędu, struktury podatników w poszczególnych podatkach (w tym liczby podatników podatku PIT, co ma wpływ na ilość składanych zeznań rocznych), realizacji wyznaczonych zadań, obsady etatowej. *Metodologia badań, przy uwzględnieniu powyższych aspektów, opierała się na zbadaniu ilości dokumentów do obsługi w urzędach skarbowych, dokonaniu ich „wagowania” (czyli obliczenia ilości etatu niezbędnego do obsługi) oraz przełożenia procentowych wyników na dostępne w planie etaty. Celem analiz było doprowadzenie do adekwatności etatów do obciążenia pracą w poszczególnych urzędach województwa, przy uwzględnieniu wymienionych wyżej zmiennych (na przykład: jeżeli urząd obsługiwał 10% dokumentów danego typu w skali województwa, a dostępnych było 960 etatów – otrzymywał 96 etatów do planu).*

(akta kontroli str. 119-121)

2.3. Liczba etatów dla IAS w Zielonej Górze wynikała z planu finansowego Ministerstwa Finansów, a badania obciążenia pracą, pozwalały Dyrektorowi IAS rozdzielić właściwie etaty na podległe mu urzędy. Ustalanie planu etatów dla poszczególnych urzędów należało do zadań Pionu Personalnego IAS i prowadzone było na podstawie pomiarów dokonanych przez Zespół do przeprowadzenia badania obciążenia pracą US. Jak wyjaśnił Dyrektor IAS: *na bieżąco prowadził pomiary obciążenia i aby zapewnić równomierny podział etatów, analizował na bieżąco wyniki badań lokalnych oraz centralnych i dostosowywał plan etatów poszczególnych jednostek, niwelując ewentualne dysproporcje.*

¹⁴ W składzie zmienionym decyzjami Dyrektora IAS: nr 12/2020 z dnia 14 lutego 2020 r., nr 61/2021 z dnia 30 lipca 2021 r., nr 83/2021 z dnia 4 listopada 2021 r., nr 94/2021 z dnia 14 grudnia 2021 r., nr 99/2022 z dnia 8 listopada 2022 r.

Dyrektor IAS nie decydował natomiast o podziale etatów w ramach komórek organizacyjnych urzędów, w tym realizujących zadania w zakresie czynności sprawdzających. O podziale decydowali naczelnicy urzędów odpowiadali za etatyzację poszczególnych komórek organizacyjnych w ramach przydzielonej liczby etatów.

(akta kontroli str. 119-121)

Zgodnie z art. 25 ust. 1 pkt 9 ustawy o KAS do zadań dyrektora izby administracji skarbowej należy również realizacja polityki szkoleniowej w izbie administracji skarbowej.

W IAS w Zielonej Górze badanie potrzeb szkoleniowych odbywało się zgodnie z Instrukcją I-KAS/047 z 3 stycznia 2019 r., a następnie 10 lutego 2020 r., określającą zasady organizacji i przeprowadzania szkoleń w Izbie Administracji Skarbowej w Zielonej Górze. Instrukcja określa zasady przebiegu procesu szkolenia i organizacji działań w procesie szkolenia w IAS, w szczególności zasady przeprowadzania identyfikacji i analizy potrzeb szkoleniowych oraz planowania, organizowania, oceny jakości i efektywności szkoleń z wyłączeniem szkoleń z zakresu BHP oraz PPOŻ dla pracowników i funkcjonariuszy Izby.

(akta kontroli str. 139-151, 283-285)

Identyfikację i analizę potrzeb szkoleniowych, w tym identyfikowanych w podległych US, przeprowadzano w celu ustalenia obszarów wymagających uzupełnienia wiedzy i umiejętności zatrudnionych. Uwzględniano przy tym m.in.:

- indywidualne programy rozwoju zawodowego pracowników;
- indywidualne potrzeby szkoleniowe funkcjonariuszy/pracowników;
- wnioski kierowników komórek organizacyjnych;
- zapisy w arkuszach ocen szkoleń wcześniej zrealizowanych;
- wnioski z przeprowadzonych kontroli i audytów;
- zmiany w przepisach prawa.

Dyrektor IAS wyjaśnił, że: *analiza potrzeb szkoleniowych uwzględniała zarówno potrzeby rozwojowe zatrudnionych, jak i cele oraz priorytety jednostek organizacyjnych.*

(akta kontroli str. 122-123)

W celu prawidłowej identyfikacji i analizy potrzeb szkoleniowych w Izbie, Dyrektor powoływał Zespół ds. analizy potrzeb szkoleniowych w IAS w Zielonej Górze. Od dnia 13 grudnia 2023 r. realizowana była decyzja Dyrektora IAS nr 123/2023 w sprawie powołania Zespołu ds. Analizy Potrzeb Szkoleniowych w IAS w Zielonej Górze. Szkolenia odbywały się zgodnie z opracowanymi przez Zespół i zatwierdzonymi przez Dyrektora IAS planami szkoleń.

(akta kontroli str. 154-155, 156-160)

Z uwagi na to, że system szkoleń obejmuje uczestnictwo w szkoleniach:

- centralnych (szkolenia organizowane zgodnie z polityką szkoleniową Szefa Krajowej Administracji Skarbowej realizowane przez KSS oraz szkolenia organizowane przez Szefa Służby Cywilnej);
- regionalnych (szkolenia organizowane przez IAS i prowadzone przez osoby zatrudnione w jednostce organizacyjnej lub spoza posiadające specjalistyczną wiedzę z określonej dziedziny oraz organizowane przez podmioty zewnętrzne);
- wewnętrznych (szkolenia organizowane w komórkach organizacyjnych przez bezpośredniego przełożonego lub osobę nadzorującą);

również planowanie szkoleń prowadzone było odrębnie dla poszczególnych rodzajów szkoleń.

Badanie potrzeb szkoleniowych *w ramach szkoleń centralnych* odbywało się w oparciu o System szkolenia kadr Krajowej Administracji Skarbowej. Jednostką badającą potrzeby, opracowującą Plan szkoleń centralnych kadr Krajowej Administracji Skarbowej oraz odpowiedzialną za organizację szkoleń na poziomie centralnym jest Krajowa Szkoła Skarbowości.

Badanie potrzeb szkoleniowych *w ramach szkoleń regionalnych* prowadzone jest corocznie w grudniu roku poprzedzającego na podstawie arkusza badania potrzeb szkoleniowych. Komórka obsługi szkoleń w IAS przekazuje naczelnikom urzędów arkusz badania potrzeb szkoleniowych na kolejny rok kalendarzowy w zakresie szkoleń regionalnych. Naczelnicy urzędów ustalają potrzeby szkoleniowe

w kierowanych urzędach, z uwzględnieniem dokonanych zgłoszeń potrzeb szkoleniowych do KSS lub Szefowi Służby Cywilnej i przekazują je do IAS. Na podstawie otrzymanych z urzędów skarbowych arkuszy badania potrzeb szkoleniowych, komórka obsługi szkoleń przygotowywała zestawienie regionalnych potrzeb szkoleniowych, które przekazywała przewodniczącemu Zespołu ds. analizy potrzeb szkoleniowych. Zespół dokonywał analizy zgłoszonych potrzeb szkoleniowych i na ich podstawie, uwzględniając możliwości finansowe i organizacyjne Izby, opracowywał corocznie Plan szkoleń regionalnych, stanowiący uzupełnienie szkoleń centralnych, który przedstawia Dyrektorowi do zatwierdzenia.

Badanie potrzeb szkoleniowych *w ramach szkoleń wewnętrznych* prowadzone było corocznie na początku roku przez bezpośrednich przełożonych. Bezpośredni przełożony sporządzał roczny plan szkoleń wewnętrznych danej komórki w oparciu o zidentyfikowane potrzeby szkoleniowe, który podlegał zaakceptowaniu przez kierowników działów i wydziałów. Bezpośredni przełożeni w urzędach skarbowych zapoznawali się z planem nadzorowanych pracowników. Naczelnicy US przekazywali kopie planów szkoleń wewnętrznych do komórki obsługi szkoleń w IAS.

(akta kontroli str. 122-123, 161-182)

W latach 2019-2023 zrealizowano 36 szkoleń, w ramach których poruszane były zagadnienia dotyczące ulg, odliczeń i zwolnień w PIT. Szkolenia dotyczyły m.in.:

- w 2019 roku: „Podatek dochodowy od osób fizycznych – opodatkowanie dochodów zagranicznych uzyskiwanych przez polskich rezydentów z pracy najemnej, emerytur i rent”;
- w 2022 roku: „Opodatkowanie podatkiem dochodowym dochodów zagranicznych uzyskiwanych przez polskich rezydentów (osoby fizyczne) z pracy najemnej, emerytur i rent”, „Zmiany w podatkach dochodowych wprowadzone w 2022 roku”;
- w 2023 roku: „Warsztaty z czynności sprawdzających”, „Warsztaty dla zastępców naczelników z czynności sprawdzających, kontroli podatkowej i wymiany międzynarodowej” (3 szkolenia).

Z 36 zrealizowanych szkoleń 7 zostało zaplanowanych. Pozostałe zostały zrealizowane poza planem, co wynikało m.in. z poleceń Ministerstwa Finansów, wdrożenia programu Polski Ład, konieczności przeszkolenia pracowników w związku ze zmianami w podatkach i orzecznictwie. Wszystkie szkolenia przeprowadzone zostały przez pracowników IAS w Zielonej Górze lub wytypowanych przez Krajową Szkołę Skarbowości specjalistów. Łącznie

w szkoleniach tych brało udział 765 pracowników urzędów skarbowych.

W odpowiedzi na pytanie o liczbę pracowników przeszkolonych w ramach poszczególnych US Dyrektor IAS wyjaśnił: *Z uwagi na art. 37 ustawy o KAS, zgodnie z którym w sprawach organizacyjno-finansowych izba administracji skarbowej wraz z podległymi urzędami skarbowymi oraz urzędami celno-skarbowymi stanowi jednostkę organizacyjną, której kierownikiem jest dyrektor izby administracji skarbowej, Izba prowadzi plan szkoleń regionalnych jako całość bez podziału na poszczególne urzędy skarbowe. Przygotowanie informacji o ilości pracowników przeszkolonych w podziale na poszczególne urzędy wiązałoby się z ogromną czasochłonnością i trudem. W tym celu należałoby przeanalizować każdą listę obecności (na listach najczęściej wymagane jest wskazanie imienia i nazwiska oraz stanowiska), aby przypasować poszczególnych pracowników do urzędów skarbowych, dlatego niestety nie jesteśmy w stanie przygotować oczekiwanej informacji.*

(akta kontroli str. 82, 123)

Dodatkowo Pion Kontroli, Cła i Audytu organizował spotkania i warsztaty z podległymi jednostkami, w trakcie których omawiane były sprawy bieżące oraz kwestie zgłoszone przez uczestników. Brak było zgłoszonych potrzeb dotyczących przygotowania pracowników do weryfikacji prawidłowości zeznań rocznych PIT. Jednak w trakcie warsztatów, od 2022 r. uczestnicy rozpatrywali sposób postępowania w realnych sprawach w trybie czynności sprawdzających, które wpłynęły do jednostek KAS województwa lubuskiego. Wśród tych spraw omawiane były m.in. zagadnienia dotyczące całości rozliczeń podatkowych podmiotu, w tym również w zakresie PIT. Spotkania takie z pracownikami i kierownikami komórek ds. czynności sprawdzających lub Zastępcami Naczelników Urzędów Skarbowych odbyły się w dniach: 20.04.2022 r., 10.08.2022 r., 18.11.2022 r., 19.01.2023 r., 27.01.2023 r., 26.06.2023 r., 28.09.2023 r., 18.12.2023 r.

(akta kontroli str. 123)

2.4. W IAS komórkami odpowiedzialnymi za zapewnienie jednolitego stosowania przepisów prawa podatkowego w zakresie wybranych odliczeń i zwolnień w PIT były zlokalizowane w Pionie Orzecznictwa oraz Poboru i Egzekucji: Dział Podatków Dochodowych oraz Podatków Majątkowych i Sektorowych (IOD) oraz Referat Nadzoru nad Orzecznictwem oraz Identyfikacji i Rejestracji Podatkowej (ION)¹⁵.

IAS zapewniała jednolite stosowanie przepisów prawa podatkowego w zakresie odliczeń i zwolnień w PIT poprzez:

- rozpatrywanie w postępowaniu odwoławczym środków zaskarżenia od aktów administracyjnych wydawanych przez naczelników urzędów skarbowych - analiza uchybień w tym zakresie za poszczególne kwartały 2019 r. do września 2021 r. była przekazywana w formie sprawozdania dla ION;
- przekazywanie wyjaśnień Ministerstwa Finansów do wiadomości i stosowania przez urzędy skarbowe;
- szkolenia dla pracowników urzędów skarbowych;

¹⁵ W okresie od połowy 2021 r. do lipca 2023 r. zadanie należało jedynie do właściwości IOD, której zakres został rozszerzony również o nadzór nad orzecznictwem.

- narady z Naczelnikami US, spotkania z Zastępcami Naczelników US, kierownikami i pracownikami zajmującymi się orzecznictwem, na których omawiano bieżące problemy z zakresu orzecznictwa również w PIT;
- od grudnia 2020 r. do 1 maja 2021 r. – pracownik IOD jako koordynator współpracy z KIS w ramach Akcji PIT w 2021 - nadzorował pracę 3 konsultantów w US woj. lubuskiego, którym na bieżąco przekazywał informacje o szkoleniach, materiały otrzymane z KIS, wyznaczał do obsługi zapytań mailowych oraz służył pomocą merytoryczną;
- koordynowanie i zapewnienie udziału pracownikom US województwa lubuskiego w cyklu webinarów online pt. „Podatkowy restart gospodarki – pakiet dla biznesu” 20,21, 28, 29 września 2021 r.
- bieżące wsparcie US woj. lubuskiego w zakresie zmian podatkowych wprowadzonych Polskim Ładem w ramach II linii wsparcia dla pracowników US - w I kwartał 2022 r. przez mailowe przekazywanie wyjaśnień;
- koordynację działań związanych z Niskimi Podatkami w US woj. lubuskiego – liderzy NP; szkolenia; livechaty; bieżące wsparcie US w zakresie zmian podatkowych Polskim Ładem w ramach II linii wsparcia dla pracowników US (mailowe przekazywanie wyjaśnień), raportowanie działań do KSS itd. (III kwartał 2022 r.);
- koordynowanie działań US zw. z akcją Twój e-PIT, w tym monitoring i nadzór nad prawidłowym wprowadzaniem i weryfikowaniem przez US PIT-11, PIT-11A, PIT-40A, PIT-8C; koordynacja działań zw. z HPN, analiza problemów zgłaszanych przez US, przekazywanie US wytycznych MF (I II kwartał 2023 r.);
- prowadzenie cyklicznej analizy orzecznictwa NSA i WSA dotyczącej rozstrzygnięć IAS, UCS, US woj. lubuskiego, obejmującej również zagadnienia dot. PIT, która jest przekazywana podległym jednostkom i komórkom orzecznictwa IAS.

(akta kontroli str. 123-125)

W IAS podejmowano również działania związane z zapewnieniem jednolitego stosowania przepisów podatkowych przez podatników w zakresie odliczeń i zwolnień w PIT poprzez wsparcie w latach 2019-2021 przez pracowników IOD Krajowej Informacji Skarbowej w akcji zeznań i udzielania odpowiedzi mailowych na pytania podatników z zakresu PIT.

Ponadto w 2022 r. pracownicy IAS w Zielonej Górze brali udział w akcji informacyjnej dla podatników w zakresie zmian w PIT wprowadzonych Polskim Ładem i Niskimi Podatkami, tj.:

- wspierali szkolenia dla przedsiębiorców organizowane we współpracy z PFR Portal, obsługując sesje pytań i odpowiedzi podczas webinarów i live chatów dla przedsiębiorców, emerytów/rencistów oraz osób prywatnych;
- prowadzili szkolenia on-line dla podatników stowarzyszonych w Stowarzyszeniu Księgowych w Polsce oddz. w Gorzowie oraz w Zrzeszeniu Gmin Województwa Lubuskiego;
- wspólnie z ZUS prowadzili szkolenia on-line oraz odpowiadali na pytania podatników na salach obsługi ZUS;
- brali udział w spotkaniach dla podatników organizowanych wspólnie z ZUS;
- odpowiadali na pytania podatników w lokalnym radiu.

Referat ION koordynował:

- w dniu 20 października 2023 r. szkolenie on-line „Najczęstsze błędy proceduralne w postępowaniach podatkowych zidentyfikowane na podstawie wyroków NSA z 2022 r. oraz nieprawidłowości stwierdzone w postępowaniach odwoławczych PIT i VAT w III kw. 2023”, w czasie którego Kierownik IOD omówił „Nieprawidłowości stwierdzone w postępowaniach odwoławczych PIT w III kw. 2023” (sprzedaż nieruchomości – wydatkowanie na własne cele mieszkaniowe) na podstawie przygotowanej prezentacji;
- naradę z Naczelnikami urzędów skarbowych w dniu 21 listopada 2023 r. (narady z odbywały się średnio dwa razy do roku, na których omawiano na bieżąco istotne kwestie, w tym również dotyczące PIT i Akcji Zeznania; przykładowe terminy: czerwiec i grudzień 2022 r., czerwiec i listopad 2023 r.).

(akta kontroli str. 123-125, 183-217)

Naczelnicy urzędów skarbowych nie zgłaszali w latach 2019-2023 problemów związanych ze stosowaniem prawa podatkowego w zakresie wybranych odliczeń i zwolnień w PIT. W okresie największych zmian w zakresie PIT, tj. 2022 r. urzędy skarbowe korzystały z tzw. II linii wsparcia dla pracowników US, w ramach której na bieżąco mailowo otrzymywały wyjaśnienia Ministerstwa Finansów. Urzędy skarbowe na bieżąco otrzymują do wiadomości i wykorzystania służbowego wyjaśnienia Ministerstwa Finansów w zakresie stosowania prawa, w tym w zakresie PIT.

(akta kontroli str. 125)

2.5. Czynności sprawdzające przeprowadzone na obszarze województwa lubuskiego w zakresie weryfikacji prawidłowości skorzystania przez podatników ze zwolnienia, o którym mowa w art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o PIT, przedstawiały się następująco:

- Liczba podatników, którzy w zeznaniu PIT-39 wykazali kwotę dochodu zwolnionego z PIT na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o PIT, w latach 2019-2023, wyniosła odpowiednio: 1.775; 1884; 2.099; 1.574 oraz 1.581. Na przestrzeni pięciu lat nastąpił więc spadek o 194 ww. podatników (11%);
- Liczba podatników, wobec których przeprowadzono czynności sprawdzające w zakresie art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o PIT wyniosła odpowiednio: 488; 222; 159; 125 oraz 27. Na przestrzeni pięciu lat nastąpił więc spadek o 461 podatników wobec, których przeprowadzono ww. czynności sprawdzające (94%);
- Liczba podatników, wobec których przeprowadzono czynności sprawdzające w zakresie art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o PIT - z udziałem podatnika - wyniosła odpowiednio: 521; 193; 122; 88 oraz 25. Na przestrzeni pięciu lat nastąpił więc spadek o 496 podatników (95%);
- Liczba podatników, wobec których, w wyniku czynności sprawdzających w zakresie art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o PIT stwierdzono nieprawidłowości wyniosła odpowiednio: 155; 63; 31; 22 oraz 8. Na przestrzeni pięciu lat nastąpił więc spadek o 147 podatników (95%);
- Liczba podatników, wobec których, w wyniku przeprowadzonego postępowania podatkowego wszczętego po czynnościach sprawdzających w zakresie art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o PIT, dokonano zwiększenia wysokości zobowiązania podatkowego wyniosła odpowiednio: 6; 2; 2; 3 oraz 1. Na przestrzeni pięciu lat nastąpił więc spadek o 5 podatników (83%);

- f. Kwota zwiększenia zobowiązania podatkowego, o których w pkt d) i e) wyniosła odpowiednio: 624.216; 244.359; 32.852; 134.895 oraz 116.300 zł. Na przestrzeni pięciu lat nastąpił więc spadek o 507.916 zł (81%).

(akta kontroli str. 5)

Czynności sprawdzające przeprowadzone na obszarze województwa lubuskiego w zakresie weryfikacji prawidłowości skorzystania przez podatników ze zwolnień i ulg w zeznaniu podatkowym PIT-37, przedstawiały się następująco:

- a. Liczba podatników, którzy w zeznaniu podatkowym PIT-37 wykazali odliczenie od dochodu z tytułu ulg ogółem, w okresie objętym kontrolą, wyniosła łącznie 1.624.601, tj. odpowiednio: 332.101; 339.094; 339.585; 296.188 oraz 317.633. Na przestrzeni pięciu lat nastąpił więc spadek o 14.468 (4%);
- b. Liczba podatników, wobec których przeprowadzono czynności sprawdzające w zakresie odliczenia ulg ogółem wyniosła łącznie 15.252, tj. odpowiednio: 3.349; 3.730; 3.659; 3.173 oraz 1.341. Na przestrzeni pięciu lat nastąpił więc spadek liczby czynności sprawdzających o (64%).
- c. Liczba podatników, wobec których przeprowadzono czynności sprawdzające w zakresie odliczenia ulg ogółem - z udziałem podatnika - wyniosła łącznie: 13.603, tj. odpowiednio: 3.127; 3.167; 3.568; 2.530 oraz 1.211. Na przestrzeni pięciu lat nastąpił więc spadek o 1.916 podatników (61%);
- d. Liczba podatników, wobec których, w wyniku czynności sprawdzających w zakresie odliczenia ulg ogółem stwierdzono nieprawidłowości wyniosła łącznie 8.078, tj. odpowiednio: 1.733; 1.999; 2.021; 2.530 oraz 920. Na przestrzeni pięciu lat nastąpił więc spadek o 813 podatników (47%);
- e. Liczba podatników, wobec których, w wyniku przeprowadzonego postępowania podatkowego wszczętego po czynnościach sprawdzających w zakresie odliczenia ulg dokonano zwiększenia wysokości zobowiązania podatkowego wyniosła łącznie 4.168, tj. odpowiednio: 1.132; 902; 754; 990 oraz 390. Na przestrzeni pięciu lat nastąpił więc spadek o 742 podatników (65%);
- f. Kwota zwiększenia zobowiązania podatkowego, o których w pkt d) i e) wyniosła łącznie: 6.090.057, tj. odpowiednio: 1.179.030; 1.868.156; 1.003.196; 1.421.613 oraz 618.062 zł. Na przestrzeni pięciu lat nastąpił więc spadek o 560.968 zł (48%).

(akta kontroli str. 6-13)

2.6. Liczba złożonych zeznań rocznych¹⁶ objętych czynnościami sprawdzającymi z udziałem podatnika za lata 2019-2023 we wszystkich US województwa lubuskiego wynosiła odpowiednio: 3.422 (1,3% ogółu złożonych zeznań rocznych); 3.394 (1,3%); 3.860 (1,5%); 2.722 (1,2%) oraz 1.255 (0,53%). Za 2023 r. nastąpił więc spadek - w stosunku do 2019 r. - o 2.139 zeznań objętych takimi czynnościami.

Liczba przeprowadzonych czynności sprawdzających z udziałem podatnika wynosiła odpowiednio: 3.649; 3.363; 3.693; 2.619 oraz 1.236. Za 2023 r. nastąpił więc spadek w stosunku do 2019 r. - o 2.413 czynności

Każdy z urzędów z terenu województwa przeprowadzał ww. czynności, przy czym najwyższy odsetek przeprowadzonych czynności sprawdzających z udziałem podatnika do ogólnej liczby złożonych zeznań wystąpił w US

¹⁶ Dotyczy zeznań PIT-37 oraz 39 mających status Z-Zatwierdzone.

w Gorzowie Wlkp. (2,7%) oraz w US we Wschowie (1,6%), najniższy zaś w US w Drezdenku (0,06%) oraz w US w Słubicach (0,25%).

Kwota uszczupień ustalona w wyniku czynności sprawdzających przeprowadzonych z udziałem podatnika wyniosła odpowiednio: 1.442.330; 2.082.970; 1.028.343; 1.454.683 oraz 677.424 zł. W odniesieniu do 2020 r., w którym ustalono najwyższą kwotę uszczupień – za 2023 r. nastąpił spadek ustalonej kwoty uszczupień o 1.405.546 zł.

Liczba złożonych zeznań rocznych objętych czynnościami sprawdzającymi bez udziału podatnika za lata 2019-2023 we wszystkich US województwa lubuskiego wynosiła odpowiednio: 89; 169; 401; 449 oraz 692. Za 2023 r. nastąpił więc wzrost o 603 zeznania roczne w odniesieniu do 2019 r..

W dwóch urzędach skarbowych nie przeprowadzono w żadnym z badanych lat czynności sprawdzających – bez udziału podatnika – złożonych zeznań rocznych, tj. w US w Świebodzinie oraz w Żaganiu.

A w dwóch urzędach, tj. w US w Krośnie Odrz. oraz w Żarach czynności sprawdzające zeznań dotyczyły jedynie roku – odpowiednio: 2021 oraz 2019 i ich liczba wyniosła: dwa oraz 13.

(akta kontroli str. 14)

Dyrektor IAS wyjaśnił, iż *na bieżąco nadzorowano wykonanie miernika efektywności czynności sprawdzających*. Przy czym wskazał na jeden przypadek zwrócenia się (do US w Słubicach), w trakcie telekonferencji, o pisemne wyjaśnienia w sprawie niskiej liczby przeprowadzonych czynności sprawdzających. Naczelnik US w Słubicach wyjaśnił, że *przyczyną spadku kwoty ustaleń dokonanej w trakcie czynności sprawdzających oraz ilości w roku 2021 było zanotowanie w 2020 r. „złotego strzału”*. Podatnik składając zeznanie PIT-37 za 2019 r., wykazał kwotę do zwrotu 37.995.293,00 zł. Przeprowadzone czynności sprawdzające potwierdził zwrot w kwocie 2.215,00 zł. Odnotowano również spadek kwoty pomijając ww. zdarzenie o 512.319,40 zł (...). Analiza zdarzeń wskazała na znaczny spadek czynności sprawdzających w zakresie podatku od czynności cywilnoprawnych, spowodowany odmiennym ewidencjonowaniem zdarzeń w systemie CRCM w porównaniu do CZM. Kolejną składową spadku jest absencja pracowników spowodowana SARS-Cov2, praca zdalna z utrudnionym dostępem do aplikacji wykorzystywanych w czynnościach sprawdzających oraz brakiem dostępu do e-ORUS, długotrwałe zwolnienia lekarskie pracownika SKA.

(akta kontroli str. 81, 270)

Ponadto wyjaśnił, że *aktywność urzędów skarbowych monitorował wobec wszystkich czynności sprawdzających, objętych miernikiem wyznaczonym przez szefa KAS, a nie wyłącznie w odniesieniu do złożonych zeznań rocznych PIT-37 oraz PIT-39, które stanowiły wycinek prowadzonej działalności*. Mając na uwadze efektywność czynności sprawdzających naczelnicy urzędów skarbowych kierują się analizą ryzyka i w pierwszej kolejności wykonują czynności sprawdzające u tych podatników, u których ryzyko nieprawidłowości jest największe. Miernik Szefa KAS dotyczący czynności sprawdzających został wykonany.

O zakładanych i osiągniętych miernikach dotyczących czynności sprawdzających w pkt 2.7 i 2.8 wystąpienia pokontrolnego.

Dyrektor IAS nie wydawał własnych wytycznych i poleceń w sprawie prowadzenia czynności sprawdzających. W tej sprawie wyjaśnił, że *nie zidentyfikowano potrzeby kierowania osobnych pism, wytycznych i poleceń dotyczących prowadzenia czynności sprawdzających, z uwagi na fakt, że procedura czynności sprawdzających jest uregulowana przez przepisy ustawy Ordynacja*

podatkowa, a urzędy skarbowe nie zgłaszały w tym zakresie potrzeb oraz miernik efektywności czynności sprawdzających był każdorazowo wykonany.

Dane o wykonaniu miernika są pobierane według potrzeb i badany jest bieżący stan wykonania miernika oraz procent wykonania miernika w porównaniu do wartości założonej na koniec badanego okresu (kwartału, półrocza lub roku, jako że miernik efektywności czynności sprawdzających raportowany jest narastająco). Wyniki tego badania są każdorazowo omawiane w trakcie spotkań z przedstawicielami urzędów skarbowych województwa lubuskiego. Spotkania takie odbywały się przynajmniej oraz do roku, o czym w pkt 2.8 wystąpienia pokontrolnego.

(akta kontroli str. 81, 83a)

2.7. Miernik Szefa KAS dotyczący (ogółem) czynności sprawdzających dla IAS w Zielonej Górze, wyrażony w milionach złotych, w każdym badanym roku został osiągnięty (Cel: 4.8.: Poprawa skuteczności i efektywności działania pionu kontroli KAS; nazwa Wskaźnika: 4.8.1. Kwota ustaleń/efektów finansowych dokonanych w toku czynności sprawdzających¹⁷). I tak, w:

- 2019 r. zaplanowano osiągnięcie efektów finansowych w kwocie nie mniejszej niż 46,225 mln zł – osiągnięto 70,256 mln zł;
- 2020 r. planowano - nie mniej niż 63,69 mln zł – osiągnięto 101,7799 mln zł;
- 2021 r. planowano - nie mniej niż 51,00 mln zł – osiągnięto 2405,00 mln zł;
- 2022 r. planowano - nie mniej niż 65,00 mln zł – osiągnięto 120,22 mln zł;
- 2023 r. planowano - nie mniej niż 101 mln zł – osiągnięto 145,1 mln zł.

(akta kontroli str. 221-233, 234-269)

Dyrektor IAS obejmował nadzorem realizację przez podległe, poszczególne urzędy skarbowe wyznaczonych zadań, objętych miernikami Szefa KAS¹⁸, w tym miernikiem efektywności czynności sprawdzających. Miernik obejmował badaniem efektywność wszystkich prowadzonych przez urzędy skarbowe czynności sprawdzających, bez podziału na obszary, których dotyczą, tj. zakres weryfikacji rozliczeń i przeciwdziałania uszczupleniom w podatku PIT, w tym weryfikacji odliczeń i zwolnień nie podlegała osobnemu badaniu. Weryfikacja odliczeń i zwolnień w PIT była prowadzona w tej procedurze.

US województwa lubuskiego zrealizowały wyznaczone zadania i osiągnęły wyznaczone wartości mierników.

IAS systematycznie (kwartalnie) monitorował poziom osiąganych mierników przez podległe urzędy. Wyniki bieżące prezentowano urzędowi skarbowemu w czasie okresowych spotkań. Ponadto, urzędy miały dostęp do raportu umożliwiającego bieżącą samokontrolę wartości miernika w systemie ZISARPlus.

(akta kontroli str. 79-80)

2.8. W Kierunkach działania i rozwoju KAS (IAS i podległych US), w odniesieniu do działań w zakresie weryfikacji ulg i odliczeń w PIT, ujęto mierniki określone w zarządzeniach Szefa KAS, o czym w pkt 2.7 wystąpienia pokontrolnego. Wydział ICKRM miał udział w podziale wartości miernika efektywności czynności sprawdzających, określonego dla IAS, na poszczególne urzędy skarbowe województwa lubuskiego. Składał propozycje podziału w tym zakresie.

Realizacja planów była monitorowana na bieżąco. Ponadto, urzędy skarbowe

¹⁷ Systematyka nadana w 2023 r.

¹⁸ Zadania, cele i mierniki zostały określone w corocznych Zarządzeniach Szefa KAS.

miały dostęp do raportu umożliwiającego bieżącą samokontrolę wartości miernika w systemie ZISARPlus.

Dyrektor IAS poinformował, że *poza realizowanym nadzorem, w trakcie okresowych spotkań i warsztatów z podległymi jednostkami, każdorazowo omawiana jest bieżąca wartość miernika i cele do osiągnięcia w tym zakresie.* Spotkania takie z pracownikami i kierownikami komórek ds. czynności sprawdzających lub Zastępcami Naczelników US odbyły się w dniach:

- ✓ 2019 – 21 lutego 2019 r., 31 października 2019 r.
- ✓ 2020 – 10 lutego 2020 r., 29 lipca 2020 r.
- ✓ 2021 – 29 października 2021 r.
- ✓ 2022 – 20 kwietnia 2022 r., 10 sierpnia 2022 r., 18 listopada 2022 r.
- ✓ 2023 – 19 stycznia 2023 r., 27 stycznia 2023 r., 26 czerwca 2023 r., 28 września 2023 r., 18 grudnia 2023 r.

Ponadto w trakcie narad Dyrektora IAS z Naczelnikami US województwa lubuskiego, w których brał udział Naczelnik Wydziału ICKRM, prezentowano osiągnięte wartości mierników oraz wskazywano cele do osiągnięcia.

Wyznaczone cele i wartości mierników zostały osiągnięte.

(akta kontroli str. 286-349, 350)

2.9. W odpowiedzi na zapytania MF IAS w Zielonej Górze przekazała łącznie 12 informacji i wyjaśnień w sprawach związanych z weryfikacją wybranych odliczeń

i zwolnień w PIT dotyczących ulgi: prorodzinnej (2), termomodernizacyjnej (3), mieszkaniowej (1), uczniowskiej (1), IP BOX (1), B+R (3) oraz dla marynarzy (1).

Ponadto w powyższym zakresie, na podstawie Rekomendacji w zakresie poprawy jakości orzecznictwa w sprawach podatkowych, do MF zostały przekazywane pisma dotyczące:

- stosowania przepisów w zakresie ulgi określonej w art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o PIT;
- odliczenia od podatku ulgi na dzieci w kontekście nowo wprowadzonej w art. 21 ust. 1 pkt 148 ustawy o PIT, tzw. ulgi dla młodych¹⁹;
- stosowania przepisów art. 21 ust. 25 pkt 1 lit. d i lit. e w związku z art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o PIT, w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2009 r., w zakresie rodzajów wydatków poniesionych w szczególności na budowę, rozbudowę, nadbudowę, przebudowę lub remont własnego budynku mieszkalnego, jego części lub własnego lokalu mieszkalnego oraz rozbudowę, nadbudowę, przebudowę lub adaptację na cele mieszkalne własnego budynku niemieszkalnego, jego części, własnego lokalu niemieszkalnego lub własnego pomieszczenia niemieszkalnego²⁰;
- stosowania przepisów prawa podatkowego w przedmiocie opodatkowania dochodów z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych, o których mowa w art. 30e ustawy o PIT w kontekście zaliczenia spłaty kredytu zaciągniętego na nabycie lub budowę (rozbudowę itd.) nieruchomości i praw będących przedmiotem odpłatnego zbycia²¹;
- stosowania zwolnienia z art. 21 ust. 1 pkt 83 ustawy o PIT²²;

¹⁹ Pismo nr 0801-ION.027.159.2020

²⁰ Pismo nr 0801-ION.027.141.2019

²¹ Pismo nr 0801-ION.027.56.2019

²² Pismo nr 0801-ION.027.195.2019

- kwalifikacji wpłat dokonywanych deweloperowi przez nabywcę lokalu mieszkalnego na gruncie przepisów art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o PIT²³;
- zwolnienia, o którym mowa w art. 21 ust. 1 pkt 23c ustawy o PIT w kontekście możliwości złożenia do 1 czerwca 2020 r. zeznania podatkowego, na podstawie art. 15 zzz ustawy z dnia 2 marca 2020 r. o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych²⁴;
- wątpliwości i rozbieżności interpretacyjnych w zakresie stosowania przepisów art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o PIT, tj. zwolnienia od podatku dochodów uzyskanych z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych, o których mowa w art. 30e ustawy, w przypadku wydatkowania wartości przychodu uzyskanego ze sprzedaży (a nie konkretnych pieniędzy uzyskanych ze zbycia)²⁵.

(akta kontroli str. 218-220)

2.10. W okresie objętym kontrolą IAS ujęła w planie kontroli na 2019 r. kontrolę w US w Nowej Soli w zakresie prawidłowości postępowań podatkowych dotyczących dokonywania przez osoby fizyczne nieprowadzące działalności gospodarczej odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych związanych z nieruchomościami. Planowana kontrola została zrealizowana, ale jej zakres został poszerzony o weryfikację działań urzędu w zakresie nadzoru nad prawidłowością opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych przychodów i dochodów z tytułu odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych.

W wyniku kontroli stwierdzono 14 nieprawidłowości, dotyczących min.:

- niedokonania weryfikacji ceny sprzedaży pod kątem zgodności z wartością rynkową;
- braku gromadzenia kompletnego materiału dowodowego oraz niepełnej analizy sprawy pod kątem ustalenia rezydencji podatkowej oraz właściwości miejscowej;
- braku jednolitej, pełnej informacji o przepisach mających zastosowanie w sprawie - dot. zrealizowania przez Urząd obowiązku wynikającego z art. 121 § 2 Ordynacji podatkowej (6 przypadków);
- wydania decyzji w ostatnim roku przed upływem terminu przedawnienia (5 przypadków);
- wielokrotnego przedłużenia terminu załatwienia sprawy z uwagi na konieczność przeanalizowania materiału dowodowego, w sytuacji gdy materiał dowodowy nie był obszerny i przy jednoczesnym braku innych czynności ze strony urzędu;
- zebrany w sprawie materiał dowodowy wskazywał, że odpłatne zbycie przedmiotowych lokali zostało dokonane w okolicznościach uzasadniających rozliczenie w ramach działalności gospodarczej, a nie na zasadach określonych w art. 30e ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

²³ Pismo nr 0801-ION.027.225.2020

²⁴ Pismo nr 0801-ION.027.129.2020 (Dz. U. poz. 374 ze zm.)

²⁵ Pismo nr 0801-ION.027.118.2021

Stwierdzono również 26 uchybień, m.in. w zakresie:

- niepełnej analizy pod kątem zakwalifikowania transakcji jako opodatkowanej w ramach działalności gospodarczej bądź jako zwolnionej z opodatkowania na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 28 updof;
- niespisania protokołu/adnotacji („analizy) z czynności sprawdzających (2 przypadki);
- w aktach sprawy brak dokumentów potwierdzających dokonanie weryfikacji wartości rynkowej, w protokole z czynności sprawdzających nie zawarto informacji w tym zakresie;
- błędnego zastosowania art. 22 ust. 6d updof poprzez zaliczenie do kosztów uzyskania przychodu kosztów umowy notarialnej darowizny rep. A 5744/2011 z 14 czerwca 2010 r. (1 przypadek),
- braku zgromadzenia kompletnego materiału dowodowego oraz niepełnej analizy sprawy pod kątem ustalenia rezydencji podatkowej oraz właściwości miejscowej;
- błędnego obliczenia wysokości dochodu zwolnionego od opodatkowania.

W związku ze stwierdzonymi błędami sformułowano 10 zaleceń odnoszących się do stwierdzonych nieprawidłowości i 14 – do uchybień. Ponadto, zalecono objęcie kontrolą funkcjonalną:

- terminowość przesyłania w formie papierowej i elektronicznej aktów notarialnych dotyczących odpłatnego zbycia nieruchomości;
- zakładania spraw w podatku PPR w aplikacji CZM;
- monitorowania podatników nieskładających zeznania PIT-39;
- przekazywania komórce ds. karnych skarbowych zawiadomień o naruszeniu prawa lub notatek o odstąpieniu w terminach wynikających z instrukcji;
- informowania podatnika w trakcie prowadzonego postępowania podatkowego o przepisach prawa mających zastosowanie w sprawie.

(akta kontroli str. 84-116)

2.11. Działalność naczelników US w obszarze weryfikacji wybranych odliczeń i zwolnień w PIT nie była przedmiotem audytu wewnętrznego.

Pytany o przyczyny Dyrektor IAS wyjaśnił: *zgodnie z art. 283 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych audyt wewnętrzny, przeprowadza się na podstawie rocznego planu audytu wewnętrznego. Kierownik komórki audytu wewnętrznego (dalej: KAW) w porozumieniu z kierownikiem jednostki przygotowuje na podstawie analizy ryzyka plan audytu. Przeprowadzając analizę ryzyka, KAW bierze pod uwagę w szczególności: zadania wynikające z planu działalności, a także wytyczne ministra kierującego działem, komitetu audytu, szczegółowe wytyczne Ministra Finansów oraz wyniki analizy zasobów osobowych komórki audytu wewnętrznego.*

*Plan audytu wewnętrznego zgodnie ze wzorem wskazanym przez Ministerstwo Finansów przygotowany jest w określonych przez MF **obszarach działalności jednostki, a nie w konkretnych tematach.** Proces weryfikacji i zwolnień PIT mieści się w obszarze orzecznictwa.*

Analiza ryzyka dla planów 2019-2023 została przeprowadzona przy wykorzystaniu metody delfickiej oraz metody matematycznej. Po uwzględnieniu wyników uzyskanych za pomocą metody delfickiej, metody matematycznej oraz znormalizowaniu oceny ryzyka dla każdego obszaru ryzyka, został wyznaczony ostateczny priorytet audytu.

Obszar orzecznictwo w 2019 r. został oceniony na poziomie średnim i nie został włączony do planu audytu. Jako wysokie wskazano następujące obszary: Pobór i egzekucja, Informatyka, Obsługa zgłoszeń celnych, Zarządzanie, Logistyka i usługi, Kontrola celno-skarbowa, Zwalczanie przestępczości ekonomicznej, Obsługa podatnika, Kontrola, cło i audyt. W tych obszarach koncentrowały się działania audytowe.

Obszar orzecznictwo w 2020 r. został oceniony na poziomie średnim. W ramach tego obszaru do planu audytu zostało przyjęte zadanie – czynności doradcze w obszarze Orzecznictwo UCS, w zakresie magazynu likwidacyjno-depozytowego. Jako wysokie wskazano następujące obszary: Zwalczanie przestępczości ekonomicznej UCS, Wsparcie IAS, Informatyka IAS, Kontrola celno-skarbowa UCS, Pobór i egzekucja US, Logistyka i usługi IAS, Zarządzanie IAS, Kontrola US, Kontrola, cło i audyt IAS, Analityka UCS. W tych obszarach koncentrowały się działania audytowe.

Obszar orzecznictwo w 2021 r. został oceniony na poziomie wysokim. W ramach tego obszaru do planu audytu po uwzględnieniu dodatkowo: przepisów prawnych dotyczących działania jednostki, wrażliwości analizowanych obszarów na powstawanie błędów i ich skutków oraz złożoność analizowanego środowiska, zostało przyjęte zadanie: Orzecznictwo w zakresie kar pieniężnych SENT – terminowość postępowań odwoławczych.

Obszar orzecznictwo w 2022 r. został oceniony na poziomie niskim i nie został włączony do planu audytu. Jako wysokie wskazano następujące obszary: Kontrola, Bezpieczeństwo i Ochrona informacji, Zadania scentralizowane, Logistyka i usługi, Pobór i egzekucja, Zwalczanie przestępczości ekonomicznej, Obsługa zgłoszeń celnych, Personalny. W tych obszarach koncentrowały się działania audytowe.

Obszar orzecznictwo w 2023 r. został oceniony na poziomie średnim i nie został włączony do planu audytu. Jako wysokie wskazano następujące obszary: Bezpieczeństwo i ochrona informacji, Zwalczanie przestępczości ekonomicznej, Personalny, Logistyka i usługi. W tych obszarach koncentrowały się działania audytowe.

(akta kontroli str. 81, 281-282)

Stwierdzone
nieprawidłowości
OCENA CZĄSTKOWA

W działalności kontrolowanej jednostki w przedstawionym wyżej zakresie nie stwierdzono nieprawidłowości

Izba w każdym badanym roku osiągnęła określony przez Szefa KAS w Kierunkach działania i rozwoju KAS miernik czynności sprawdzających, wskazany jako kwota²⁶ efektów dokonanych w toku czynności sprawdzających ogółem dla województwa, bez podziału na obszary, których dotyczą. IAS systematycznie, co najmniej kwartalnie, monitorował wartość zrealizowanych mierników.

W celu zapewnienia optymalnego poziomu obciążenia pracą poszczególnych urzędów skarbowych województwa lubuskiego Dyrektor IAS powoływał Zespół do przeprowadzenia badania obciążenia pracą urzędów skarbowych w ramach dostępnych etatów, wynikających z planów finansowych Ministerstwa Finansów, uwzględniającą ich specyfikę, zróżnicowanie i występujące zmienne (zasięg terytorialny, ogólna liczba i struktura podatników). W tym celu uwzględnił również analizy przeprowadzone na poziomie centralnym w 2021 r. Analizy zaś w zakresie samej organizacji wewnętrznej urzędów skarbowych odbywały się tylko w związku z wnioskami naczelników dotyczących zmian w regulaminach organizacyjnych (II US w Zielonej Górze).

²⁶ Wyrażona w milionach złotych.

Dyrektor IAS realizował politykę szkoleniową w Izbie w oparciu o Instrukcję określającą zasady przeprowadzania identyfikacji i analizy potrzeb szkoleniowych oraz planowania, organizowania, oceny jakości i efektywności szkoleń. Celem realizacji tych zadań Dyrektor IAS powoływał Zespół do spraw analizy potrzeb szkoleniowych. Ponad 700-set pracowników lubuskiego IAS uczestniczyło w 36 szkoleniach centralnych, regionalnych i wewnętrznych, w tym zaplanowanych, jak i wynikających z bieżących potrzeb, w szczególności zmian w przepisach podatkowych, w ramach których poruszane były również zagadnienia dotyczące ulg, odliczeń i zwolnień w PIT.

IAS podejmował szereg działań mających na celu zapewnienie jednolitego stosowania przepisów prawa podatkowego, w tym w zakresie odliczeń i zwolnień w PIT. W szczególności poprzez wsparcie w latach 2019-2021 przez pracowników IAS Krajowej Informacji Skarbowej w akcji zeznań i udzielania odpowiedzi mailowych na pytania podatników z zakresu PIT oraz akcji informacyjnej dla podatników w zakresie zmian w PIT wprowadzonych programem „Polski Ład (Niskie Podatki)” w 2022 r.

IV. Wniosek

W związku z niestwierdzeniem nieprawidłowościami Najwyższa Izba Kontroli nie formułuje uwag ani wniosków.

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 w Zielonej Górze. 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.

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.

Zielona Góra, dnia 16 października 2024 r.

Kontroler
Beata Jakubowska
Doradca prawny

Najwyższa Izba Kontroli
Delegatura w Zielonej Górze
p.o. Dyrektor
Andrzej Aleksandrowicz

/-/

/-/

Zmian w wystąpieniu pokontrolnym
dokonał:

Najwyższa Izba Kontroli
Delegatura w Zielonej Górze
p.o. Dyrektor
Andrzej Aleksandrowicz

*/podpisano kwalifikowanym podpisem
elektronicznym/*