



NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI
DELEGATURA W ZIELONEJ GÓRZE

LZG.410.9.2.2024

Iwona Ciołkowska
Naczelnik Urzędu Skarbowego w Nowej Soli
ul. Staszica 1
67-100 Nowa Sól

WYSTĄPIENIE POKONTROLNE

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

I. Dane identyfikacyjne

Jednostka kontrolowana	Urząd Skarbowy w Nowej Soli (dalej: <i>Urząd</i> lub <i>US</i>), ul. Staszica 1, 67-100 Nowa Sól
Kierownik jednostki kontrolowanej	Iwona Ciołkowska, Naczelnik Urzędu Skarbowego w Nowej Soli, od dnia 20 lutego 2024 r. W okresie objętym kontrolą funkcję kierownika jednostki poprzednio pełnili: Renata Pawłowicz, Naczelnik Urzędu Skarbowego w Nowej Soli, od dnia 29 grudnia 2017 r. do 19 lutego 2024 r.
Zakres przedmiotowy kontroli	Prawidłowość i rzetelność działań urzędów skarbowych wobec podatników korzystających z wybranych odliczeń i zwolnień w PIT.
Okres objęty kontrolą	Lata 2019-2023 z wykorzystaniem dowodów sporządzonych przed tym okresem oraz danych za okresy wcześniejsze mające bezpośrednio związek z badanym zagadnieniem.
Podstawa prawna podjęcia kontroli	Art. 2 ust. 1 ustawy z dnia 23 grudnia 1994 r. o Najwyższej Izbie Kontroli ¹
Jednostka przeprowadzająca kontrolę	Najwyższa Izba Kontroli Delegatura w Zielonej Górze
Kontroler	Anna Huziej, główny specjalista kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr LZG/50/2024 z 11 czerwca 2024 r. (akta kontroli str. 1-3)

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

Przeprowadzone badania prób zastosowanych odliczeń od podatku, będących przedmiotem kontroli, wykazanych w deklaracji PIT-37, objętych czynnościami sprawdzającymi Urzędu, zweryfikowanymi w sposób pozytywny, jak i zakwestionowanymi przez US, wykazały co do zasady prawidłowe jego postępowanie. Podatników wzywano do przedłożenia dokumentów źródłowych (poza pięcioma przypadkami), dokonania stosownej korekty oraz ewentualnego zwrotu nienależnie pobranej nadpłaty (poza jednym przypadkiem). Korzystano w tym celu m.in. z odpowiednich dedykowanych skryptów informatycznych. Weryfikowano przesłanki do odliczeń (poza dwoma przypadkami), sprawdzano zachowanie obowiązujących limitów odliczeń oraz zasadność poniesionych wydatków z punktu widzenia występowania ich w katalogu wydatków podlegających odliczeniu.

Liczba przeprowadzonych czynności sprawdzających najczęściej oscylowała w granicach 1,5%-0,5% w przypadku podatników korzystających z większości ulg. Ich niewielka liczba uzasadniona była niskim ryzykiem powstania nieprawidłowości, co potwierdziły m.in. przeprowadzone w toku kontroli czynności sprawdzające, niskie lub bardzo niskie kwoty odliczeń, ekonomika prowadzenia czynności, jak również wieloletnie funkcjonowanie ulg, których zasad odliczeń podatnicy zdążyli już się „nauczyć” oraz koncentracja uwagi US na nowo uchwalonych ulgach (np. termomodernizacyjna, „na zabytki” i inne).

Przeprowadzone w toku kontroli badanie próby zeznań podatkowych PIT-39³ objętych czynnościami sprawdzającymi wykazało prawidłowe postępowanie Urzędu, w szczególności w zakresie sposobu rozliczenia ulgi oraz terminowości.

Pracownikom Urzędu zapewniono udział w 20 szkoleniach w tematyce objętej kontrolą, z których większość, tj. 12 osób z 17, faktycznie zajmujących się weryfikacją zwolnień i odliczeń w PIT, podniosło swoje kwalifikacje poprzez uczestnictwo w wymiarze - nawet - 12 szkoleń.

III. Opis ustalonego stanu faktycznego

Opis stanu faktycznego

1. Urząd był przygotowany pod względem organizacyjnym i kadrowym do realizacji zadań związanych z weryfikacją odliczeń i zwolnień w PIT i identyfikowania nieprawidłowości w tym obszarze.

W latach 2019-2023 zadania związane z prowadzeniem czynności analitycznych i czynności weryfikacyjnych w zakresie prawidłowości korzystania, przez podatników dokonujących rozliczeń w PIT na formularzach PIT-37 i PIT-39, ze zwolnień i odliczeń w tym podatku (czynności sprawdzających i postępowania podatkowego - orzecznictwa) były realizowane w następujących komórkach organizacyjnych: Dział Czynności Analitycznych i Sprawdzających (dalej: SKA)⁴, Referat Podatków Dochodowych i Podatku od Towarów i Usług oraz Podatków Majątkowych i Sektorowych (dalej: SPV) i Dział Obsługi Bezpośredniej (dalej: SOB)⁵.

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

³ 27 zeznań podatkowych.

⁴ W okresie od 01.10.2021 r. do 01.03.2022 r. był to Referat Czynności Analitycznych i Sprawdzających.

⁵ Od 01.02.2019 r.

Do zadań SKA należało m.in.: pozyskiwanie informacji mogących mieć wpływ na powstanie obowiązku podatkowego, w tym o wydatkach i wartości mienia zgromadzonego przez podatnika; zarządzanie ryzykiem zewnętrznym, w tym identyfikowanie zagrożeń mogących mieć wpływ na prawidłowość wypełniania obowiązków podatkowych i celnych; typowanie podmiotów do czynności sprawdzających, kontroli podatkowej i postępowań podatkowych; dokonywanie czynności sprawdzających; badanie zasadności zwrotu podatków.

Do zadań SPV należało m.in.: prowadzenie postępowań podatkowych (w tym w sprawach określania wysokości przychodu/dochodu, wysokości zobowiązania podatkowego, ustalania zobowiązań podatkowych).

Do zadań SOB należało m.in.: dokonywanie czynności weryfikacyjnych deklaracji, wniosków i informacji składanych przez podatników i płatników; przyjmowanie, ewidencjonowanie, weryfikacja pod względem formalnym dokumentów podlegających księgowaniu w szczególności m.in. deklaracji podatkowych⁶.

(akta kontroli str. 4-204)

W SKA, w latach 2019-2023⁷, zatrudnionych było łącznie odpowiednio: 12, 11, 8, 11 i 11 pracowników (w tym jeden kierownik). Liczba pracowników, którym przypisano zadania w zakresie prowadzenia czynności analitycznych i weryfikacyjnych prawidłowości korzystania przez podatników dokonujących rozliczeń w PIT na formularzu PIT-37 i PIT-39 ze zwolnień i odliczeń w tym podatku wynosiła siedem w każdym roku. Liczba pracowników faktycznie przeprowadzających ww. czynności wynosiła siedem -w latach 2019-2021; sześć – w 2022 r. i cztery w 2023 r.

(akta kontroli str.205-206, 318)

Pracownikom ww. komórki organizacyjnej przypisano w zakresach czynności zadania polegające na dokonywaniu czynności sprawdzających m.in. w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych.

(akta kontroli str. 207-278)

W SPV zatrudnionych było łącznie siedmiu pracowników w 2019 r.; sześciu w 2020 r. i pięciu w latach 2021-2023), w tym jeden kierownik. Liczba pracowników, którym przypisano zadania w zakresie prowadzenia postępowań podatkowych w zakresie PIT wynosiła trzech w latach 2019-2021 i czterech w latach 2020-2023. Natomiast liczba pracowników faktycznie wykonujących ww. czynności wynosiła czterech w 2019 r. i trzech w latach 2020-2023.

(akta kontroli str. 205-206, 318)

Pracownikom ww. komórki organizacyjnej przypisano w zakresach czynności zadania polegające na prowadzeniu postępowań podatkowych m.in. w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych.

(akta kontroli str. 279-315)

W SOB zatrudnionych było łącznie w analizowanym okresie odpowiednio: 11, 11, 10, 11 i 10 pracowników w tym jeden kierownik. Żadnemu z pracowników nie przypisano zadań w zakresie prowadzenia czynności analitycznych i weryfikacyjnych prawidłowości korzystania przez podatników dokonujących rozliczeń w PIT na formularzu PIT-37 i PIT-39 ze zwolnień i odliczeń w tym podatku, natomiast czynności te faktycznie wykonywał jeden pracownik.

(akta kontroli str. 205-206, 318)

⁶ Regulamin organizacyjny wprowadzony zarządzeniem numer 61/2020 Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Zielonej Górze z dnia 10.09.2020 r. zmieniającego Regulamin organizacyjny Urzędu Skarbowego w Nowej Soli.

⁷ Stan na dzień 31.12. każdego roku.

W toku kontroli NIK zakres czynności pracownika przeprowadzającego czynności sprawdzające został uzupełniony o stosowne zapisy w tym zakresie (prowadzenie czynności sprawdzających w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych i prawnych).

(akta kontroli str.316-317)

W latach 2019-2023 pracownikom zapewniono możliwość udziału w 20 szkoleniach⁸ dotyczących tematyki PIT, w tym m.in.: zmian w przepisach prawa podatkowego, opodatkowania nieruchomości zbytych przed upływem pięciu lat od daty nabycia w podatku dochodowym od osób fizycznych, Nowy Ład, Polski Ład (podatki – ulgi w Polskim Ładzie, opodatkowanie małżonków, osób samotnych, ulgi 4+, ulgi na zabytki i terminale, formy opodatkowania w PIT, Polski Ład – studium przypadku), niskie podatki – zmiany w PIT, omówienie wybranych zmian przepisów mających wpływ na rozliczenia podatkowe za 2022 r., ulga dla seniora, ulga 4+, na powrót oraz zmiany w uldze rehabilitacyjnej, wyłączenia zwolnienia i odliczenia w PIT (w tym m.in. ulga rehabilitacyjna, darowizny odliczane na podstawie art. 26 ust. 1 pkt 9 oraz na podstawie odrębnych przepisów, wpłaty na IKZE). Spośród 20 ww. szkoleń 16 przeprowadzili pracownicy US (Naczelnik, Zastępca Naczelnika, kierownicy lub pracownicy poszczególnych komórek organizacyjnych), trzy szkolenia były zorganizowane przez Krajową Szkołę Skarbowości⁹ (uczestniczyło w nich dwóch pracowników), a jedno szkolenie odbyło się w formie e-learningu. Czas trwania szkoleń prowadzonych przez pracowników Urzędu wynosił od 40 minut do dwóch godzin, a szkolenia organizowane przez Krajową Szkołę Skarbowości od dwóch do trzech dni.

(akta kontroli str. 319-320, 468-474)

W latach 2019-2023 weryfikacją zwolnień i odliczeń w PIT (w tym prowadzeniem postępowań podatkowych w tym zakresie) zajmowało się łącznie 17 osób, a liczba szkoleń w ww. zakresie, w których uczestniczyły te osoby wynosiła od jednego do 12¹⁰.

(akta kontroli str.321-322)

W zakresie innych form kształcenia/podnoszenia kwalifikacji zawodowych przez pracowników Zastępca Naczelnika Justyna Koperska¹¹ wskazała, że w latach 2021-2022 odbywały się różnego rodzaju webinaria organizowane przez Ministerstwo Finansów, mające na celu przybliżenie pracownikom zmian wprowadzonych w ramach Polskiego Ładu, dotyczące również ulg i zwolnień będących przedmiotem kontroli. Nie gromadzono jednak informacji dotyczących pracowników, którzy wzięli udział w tych webinariach.

Ponadto Zastępca Naczelnika US Justyna Koperska wskazała, że pracownicy prowadzący czynności sprawdzające na bieżąco aktualizowali swoją wiedzę w ramach samokształcenia korzystając z dostępnych informacji zamieszczanych w Systemie Informacji Celno-Skarbowej EUREKA, na stronie podatki.gov.pl; w Centralnej Bazie Wiedzy Serwisu Centrum Kompetencyjnego Postępowań

⁸ W 2019 r. – 3, w 2020 r. – 3; w 2021 r. – 2; w 2022 r. – 8; w 2023 r. – 4.

⁹ Szkolenia w temacie: Podatek dochodowy od osób fizycznych; Opodatkowanie nieruchomości zbytych przed upływem 5 lat od daty nabycia w podatku dochodowym od osób fizycznych (szkolenie online) – w szkoleniach tych uczestniczył pracownik Działu Obsługi Bezpośredniej; Wyłączenia, zwolnienia i odliczenia w PIT (w tym m.in.: ulga rehabilitacyjna, wpłaty na IKZE, darowizny, ulga prorodzinna) – w szkoleniu tym uczestniczył Kierownik Działu Czynności Analitycznych i Sprawdzających.

¹⁰ 1 szkolenie – 3 osoby, 2 szkolenia – 1 osoba, 3 szkolenia – 2 osoby, 5 szkoleń – 1 osoba, 6 szkoleń – 3 osoby, 7- szkoleń – 2 osoby, 9 szkoleń – 1 osoba, 10 szkoleń – 2 osoby, 12 szkoleń – 2 osoby.

¹¹ Zastępcy Naczelnika podlegał: Dział Obsługi Bezpośredniej, Dział Czynności Analitycznych i Sprawdzających oraz Referat Podatków Dochodowych i Podatku od Towarów i Usług oraz Podatków Majątkowych i Sektorowych.

Podatkowych, w systemach informacji prawnej oraz Centralnej Bazie Orzeczeń Sądów Administracyjnych. Dodatkowo w latach 2021-2023 pracownicy US wspierali infolinię Krajowej Informacji Skarbowej. W związku z tym, jako konsultanci wykonujący to zadanie przechodzili szereg szkoleń online m.in. z zakresu ulg i odliczeń. Pracownicy świadczący pracę jako konsultanci, dzielili się otrzymanymi materiałami w ramach ww. szkoleń z innymi pracownikami Urzędu.

(akta kontroli str. 323-325, 438-569)

Zastępca Naczelnika US Justyna Koperska wskazała, że w ramach identyfikacji potrzeb szkoleniowych podejmowano m.in. następujące działania:

- ✓ zgłaszano pracowników na szkolenia organizowane przez Krajową Szkołę Skarbowości;
- ✓ pismem z dnia 4 lutego 2020 r. przekazano Dyrektorowi Izby Administracji Skarbowej (dalej: IAS) arkusz badania potrzeb szkoleniowych na 2020 r. i zgłoszono szkolenie w temacie: *Opodatkowanie nieruchomości zbytych przed upływem 5 lat od daty nabycia w podatku dochodowym od osób fizycznych w orzecznictwie, aktualna wykładnia przepisów* (temat zgłoszony przez Dział Czynności Analitycznych i Sprawdzających);
- ✓ w 2021 r. przekazano Dyrektorowi IAS ankietę dotyczącą badania potrzeb szkoleniowych, w której zgłoszono zapotrzebowanie na szkolenia w następujących tematach:
 - wyłączenia, zwolnienia i odliczenia w podatku dochodowym od osób fizycznych,
 - opodatkowanie nieruchomości zbytych przed upływem 5 lat od daty nabycia w podatku dochodowym od osób fizycznych,
 - podatek dochodowy od osób fizycznych,
 - zmiany w podatku dochodowym od osób fizycznych wchodzące w życie w 2021 i 2022 r.,
 - zmiany w podatkach dochodowych Polski Ład,
- ✓ w 2022 r. Naczelnik US zgłosił Dyrektorowi IAS w Zielonej Górze chęć udziału w szkoleniu, prowadzonym przez trenerów i komórki IAS, w zakresie zmian w podatku dochodowym w 2022 r. w tym wprowadzonych ustawą Polski Ład (temat szkolenia zaproponowany przez IAS).

(akta kontroli str. 323-325, 438-569)

Zastępca Naczelnika Urzędu Justyna Koperska wskazała, że wykorzystywane w US systemy informatyczne (POLTAXPlus, e-ORUS oraz Moduł Zarządzania Analizami¹² dalej; MZA na Platformie Analitycznej) w pewnym stopniu wspierają weryfikowanie prawidłowości korzystania przez podatników z odliczeń i zwolnień (w tym typowanie podatników PIT do czynności sprawdzających dotyczących prawidłowości korzystania z wybranych ulg i odliczeń).

POLTAXPlus posiada funkcjonalności umożliwiające kontrolę między formularzową zeznań PIT-37 w zakresie wspólnego rozliczenia¹³ w sytuacji złożenia przez jednego z małżonków zeznania PIT-36L oraz kontrolę kwot przenoszonych z załączników¹⁴, która wykrywa nieprawidłowości nie tylko w zakresie błędów rachunkowych i innych omyłek w zakresie kwot przenoszonych ulg z załącznika PIT/O i PIT-D do zeznania, ale również przypadki, gdy np. kwota wykazanych w załączniku darowizn określonych w art. 26 ust. 1 pkt 9 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych przekracza limit wynikający z ustawy. Kontrola formularzowa w POLTAXPlus obejmuje również

¹² Od 2022 r.

¹³ Reguła ZW2.

¹⁴ Reguła ZS1.

weryfikację wysokości ulgi na pierwsze dziecko¹⁵ oraz kontrolę odliczeń wykazanych w PIT/O do wysokości limitów¹⁶. Stwierdzone rozbieżności stanowią podstawę do dodatkowej weryfikacji zeznania przez osobę obsługującą je w systemie, a w uzasadnionych przypadkach do podejmowania wobec podatników czynności sprawdzających. Systemem wspierającym typowanie podatników do czynności sprawdzających jest eORUS¹⁷, z którego generowane są raporty według zadanych parametrów, umożliwiające weryfikację prawidłowości korzystania z ulg i odliczeń.

W MZA zamieszczane są podmioty wytypowane do czynności sprawdzających przez poszczególne departamenty Ministerstwa Finansów (dalej: MF) lub IAS i przesyłane do realizacji przez poszczególne urzędy. W kontrolowanym okresie US otrzymał do weryfikacji łącznie 50 rekordów¹⁸. Otrzymane typowania były podstawą do przeprowadzenia wobec podatników czynności sprawdzających we wskazanym terminie oraz odnotowania ich wyników w MZA.

W kontrolowanym okresie nie kierowano do Dyrektora IAS w Zielonej Górze informacji ani nie przedstawiano problemów związanych z weryfikacją objętych kontrolą NIK zwolnień i odliczeń w PIT w ramach czynności analitycznych, sprawdzających oraz w prowadzonych postępowaniach podatkowych w przedmiotowym zakresie. Zastępca Naczelnika US wskazała, że: *Ewentualne bieżące problemy mogły być przez kierownika SKA¹⁹ omawiane na cyklicznych spotkaniach organizowanych przez Izbę Administracji Skarbowej w Zielonej Górze dla kierowników komórek czynności analitycznych i sprawdzających w urzędach skarbowych.*

(akta kontroli str. 323-437)

2. Liczba podatników, którzy złożyli zeznania podatkowe PIT-39 za poszczególne lata objęte kontrolą (tj. lata 2019-2023) była zbliżona i wynosiła odpowiednio: 203, 206, 239, 208 i 207.

Łączna kwota przychodów i dochodów 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 fizycznych²⁰ (dalej: *ustawa o PIT*) wynosiła za poszczególne lata odpowiednio: przychód 17.307,8 tys. zł (dochód – 7.938,2 tys. zł); przychód 19.853,8 tys. zł (dochód – 11.426,1 tys. zł); przychód 34.840,4 tys. zł (dochód – 18.779,4 tys. zł); przychód 30.597,5 tys. zł (dochód – 17.411,4 tys. zł) i przychód 36.315,4 tys. zł (dochód – 17.508,5 tys. zł). W 2023 r. przychód wzrósł w stosunku do 2019 r. o 19.007,6 tys. zł (tj. o 109,8%), a dochód w tym samym okresie wzrósł o 9.570,3 tys. zł (tj. o 120,6%).

Liczba podatników, którzy w zeznaniu PIT-39 za lata 2019-2023 wykazali dochód zwolniony na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o PIT i kwota razem dochodu zwolnionego wynosiła odpowiednio: 133 (dochód zwolniony – 6.648,3 tys. zł); 141 (10.109,6 tys. zł); 179 (16.924,2 tys. zł); 130 (15.766,8 tys. zł); 149 (15.717,5 tys. zł). Liczba podatników, którzy wykazali w zeznaniu PIT-39 dochód zwolniony wzrosła ze 133 w 2019 r. do 149 w 2023 r. (tj. o 12%); a kwota dochodu zwolnionego w tym okresie wzrosła o 9.069,2 tys. zł (tj. o 136,4%).

(akta kontroli str. 570)

¹⁵ Reguła DW1.

¹⁶ Reguła LW1.

¹⁷ Otwarte niestandardowe Raporty US POLTAX.

¹⁸ W tym 3 rekordy w zakresie odliczania ulgi na dzieci przez dwoje rodziców za 2021 r., 8 rekordów dotyczących nieprawidłowości w zakresie odliczania ulgi na wychowanie dzieci za lata podatkowe 2019-2022, 39 rekordów w zakresie ulgi prorodzinnej za 2022 r. (w tym 7 dotyczących przekroczenia limitu dochodu).

¹⁹ Dział Czynności Analitycznych i Sprawdzających.

²⁰ Dz.U. z 2024 r. poz. 226 ze zm.

3. Za 2019 r. 133 podatników wykazało kwotę dochodu zwolnionego z PIT na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o PIT. Wobec 17 podatników (tj. 12,8% korzystających z ww. ulgi) przeprowadzono czynności sprawdzające (w tym w 14 przypadkach z udziałem podatnika). W czterech przypadkach (23,5% przeprowadzonych czynności sprawdzających) stwierdzono nieprawidłowości: w dwóch przypadkach zbycie nieruchomości nie podlegało opodatkowaniu - podatnik wycofał PIT-39; w dwóch przypadkach skierowano do Referatu Kontroli Podatkowej - wnioski o kontrolę, ponieważ podatnik nie rozliczył dokonanych transakcji sprzedaży lokali w ramach prowadzonej przez siebie działalności gospodarczej. Kontrole nie zostały jeszcze zakończone.

Za 2020 r. 141 podatników wykazało kwotę dochodu zwolnionego z PIT na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o PIT. Wobec 8 podatników (tj. 5,7%) przeprowadzono czynności sprawdzające (w tym w 7 przypadkach z udziałem podatnika). W trzech przypadkach (37,5% przeprowadzonych czynności sprawdzających) stwierdzono nieprawidłowości, jednak nie skutkowały one zwiększaniem wysokości zobowiązania podatkowego (w dwóch przypadkach sprzedaż nieruchomości nie podlegała opodatkowaniu, w jednym przypadku wykazano podatek w kwocie wyższej od należnej). W ww. przypadkach złożono korekty PIT-39 wraz z wnioskami o stwierdzenie nadpłaty, które zostały rozpatrzone pozytywnie.

Za 2021 r. 179 podatników wykazało kwotę dochodu zwolnionego z PIT na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o PIT. Wobec jednego podatnika (tj. 0,6%) przeprowadzono czynności sprawdzające z jego udziałem i stwierdzono nieprawidłowość, która nie skutkowała jednak zwiększaniem wysokości zobowiązania podatkowego (wykazano podatek w kwocie wyższej od należnej). Podatnik złożył korektę PIT-39 wraz z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty, który został rozpatrzony pozytywnie.

Za 2022 r. 130 podatników wykazało kwotę dochodu zwolnionego z PIT na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o PIT. Wobec jednego podatnika (tj. 0,8%) przeprowadzono czynności sprawdzające z jego udziałem i nie stwierdzono nieprawidłowości.

Za 2023 r. 149 podatników wykazało kwotę dochodu zwolnionego z PIT na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o PIT. Wobec żadnego z podatników nie przeprowadzono czynności sprawdzających.

(akta kontroli str. 571, 573-592)

Zastępca Naczelnika Urzędu Skarbowego Justyna Koperska wyjaśniła, że: weryfikacja prawidłowości zastosowania dochodu zwolnionego, o którym mowa w ww. przepisie może nastąpić po zakończeniu wskazanego w nim trzyletniego okresu na wydatkowanie uzyskanego dochodu na własne cele mieszkaniowe. Podejmowanie przez organ czynności w zakresie zeznań za lata 2021, 2022 i 2023 byłoby zatem przedwczesne, dopiero po zakończeniu odpowiednio roku 2024, 2025 i 2026, zostaną podjęte czynności sprawdzające w zakresie zeznań PIT-39 za ww. lata podatkowe, w których wykazano dochód zwolniony.

Przeprowadzone pojedyncze przypadki czynności sprawdzających przed upływem 3-letniego terminu, za lata 2021-2022, wynikają z sytuacji, gdy o weryfikację prawidłowości zastosowanej ulgi poprosił sam podatnik (gdy zakończył wydatkowanie wcześniej niż przed upływem terminu ustawowego).

Zastępca Naczelnika Justyna Koperska dodała, że obecnie wyznaczony pracownik komórki SKA prowadzi czynności sprawdzające wobec podatników w zakresie ulgi mieszkaniowej wykazanej przez podatników w zeznaniach PIT-39 za 2019 r. oraz

w niewielkim zakresie za 2020 r. (przypadki, w których o szybszą weryfikację poprosił podatnik lub skorzystał z ulgi w 2019 i 2020 r. wówczas weryfikowano jednocześnie oba lata podatkowe). Odsetek przeprowadzonych czynności sprawdzających wobec zeznań PIT-39 za 2019 r. stale rośnie, a jego wartość planowana na koniec roku przekracza 50%.

(akta kontroli str. 647-665)

Z przedłożonego zestawienia dotyczącego liczby zeznań PIT-39 za 2018 oraz zakończonych czynności sprawdzających i postępowań podatkowych dot. ww. zeznań, wynikało że za 2018 r. czynnościami sprawdzającymi w zakresie art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o PIT objęto 132 ze 188 złożonych zeznań (tj. 70%), z czego 99 (tj. 52,7%) z udziałem podatnika. Nieprawidłowości stwierdzono w 55 przypadkach (41,6% przeprowadzonych czynności sprawdzających), z których w 35 dokonano zwiększenia zobowiązania podatkowego. W ww. zakresie wydano 13 decyzji, a kwota zwiększenia zobowiązania podatkowego na skutek przeprowadzonych czynności sprawdzających i postępowań podatkowych wyniosła 259,6 tys. zł.

(akta kontroli str. 666)

Tożsame wyjaśnienia w powyższym zakresie złożyła Kierownik Działu Czynności Analitycznych i Sprawdzających Grażyna Maciejewska, która ponadto wskazała, że: w trakcie trwania kontroli zakończono weryfikację łącznie 18 zeznań PIT-39 za lata 2019-2023.

(akta kontroli str. 666)

W okresie od 9 lipca 2024 r. do 9 sierpnia 2024 r.²¹ zakończono czynności sprawdzające dotyczące:

- ✓ 10 zeznań PIT-39 za 2019 r. – w dwóch przypadkach stwierdzono nieprawidłowości skutkujące zwiększeniem zobowiązania podatkowego łącznie o kwotę 17 tys. zł (w jednym przypadku przychód ze sprzedaży nieruchomości winien zostać wykazany jako przychód z pozarolniczej działalności gospodarczej – podatnik złożył stosowną korektę; w jednym przypadku złożono wniosek o wszczęcie postępowania podatkowego z uwagi na brak reakcji na wezwania Urzędu);
- ✓ dwóch zeznań za 2020 r. – w jednym przypadku stwierdzono nieprawidłowość skutkującą zwiększeniem zobowiązania podatkowego o kwotę 5,5 tys. zł (przychód ze sprzedaży nieruchomości winien zostać wykazany jako przychód z pozarolniczej działalności gospodarczej – podatnik złożył stosowną korektę);
- ✓ czterech zeznań za 2021 r. – w jednym przypadku stwierdzono nieprawidłowość skutkującą zwiększeniem zobowiązania podatkowego o kwotę 7,2 tys. zł (przychód ze sprzedaży nieruchomości winien zostać wykazany jako przychód z pozarolniczej działalności gospodarczej – podatnik złożył stosowną korektę);
- ✓ jednego zeznania za 2022 r. – stwierdzono nieprawidłowość, która nie skutkowałą zwiększeniem zobowiązania podatkowego (przychód ze sprzedaży nieruchomości winien zostać wykazany jako przychód z pozarolniczej działalności gospodarczej – podatnik złożył stosowną korektę);
- ✓ jednego zeznania za 2023 r. – stwierdzono nieprawidłowość, która nie skutkowałą zwiększeniem zobowiązania podatkowego (przychód ze sprzedaży nieruchomości winien zostać wykazany jako przychód

²¹ Czynności sprawdzające po zakończeniu badania próby w toku kontroli.

z pozarolniczej działalności gospodarczej – podatnik złożył stosowną korektę).

(akta kontroli str. 690-693)

4. Zastępca Naczelnika Urzędu Skarbowego Justyna Koperska wskazała, że w zakresie odliczeń i zwolnień w PIT w Centralnym Rejestrze Ryzyk Departament Analiz Ministerstwa Finansów zidentyfikował grupę obszarów ryzyk numer 20, dotyczącą obliczania podatku dochodowego od osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej. W grupie tej zidentyfikowano następujące obszary:

- ✓ 20.3 Ulgi (odliczenia), w którym zidentyfikowano ryzyka:
 - 20.3.1 Nieprawidłowe odliczenia od dochodu,
 - 20.3.2 Nieprawidłowe odliczenia od podatku,
- ✓ 20.4 Zwolnienia, w którym zidentyfikowano ryzyka:
 - nieuprawnione lub nieprawidłowe korzystanie ze zwolnień przedmiotowych,
 - nieuprawnione lub nieprawidłowe korzystanie ze zwolnień podmiotowych.

Do każdego z ww. ryzyk na poziomie centralnym stworzono Arkusze Opisu Ryzyka (dalej: AOR), w których opisano mechanizmy nieprawidłowości, w odniesieniu do podatku dochodowego od osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej.

(akta kontroli str. 323-437, 703-835)

W zakresie korzystania przez podatników z ulgi mieszkaniowej na poziomie centralnym zidentyfikowano ryzyko 20.4.1 „Nieuprawnione lub nieprawidłowe korzystanie ze zwolnień przedmiotowych” i ustalono jego poziom dla IAS. Według AOR z dnia 22 marca 2024 r.²² dla IAS w Zielonej Górze ww. ryzyko oceniono jako średnie, prawdopodobieństwo tego ryzyka określono jako bardzo wysokie (68,3%), a następstwa oceniono jako niskie (50,9 tys. zł)²³. Najczęściej występujące nieprawidłowości w zakresie PIT-39 dotyczą:

- ✓ korzystania ze zwolnienia z opodatkowania dochodów ze sprzedaży nieruchomości pomimo nieponoszenia wydatków na cel mieszkaniowy,
- ✓ traktowania przez podatników jako wydatków, o których mowa w art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych wydatków, które nie spełniają warunków do skorzystania ze zwolnienia.

(akta kontroli str. 799-835)

W związku z ryzykiem dotyczącym nieprawidłowego korzystania przez podatników ze zwolnienia, o którym mowa w art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o PIT, w US sporządzano i analizowano raporty o podatnikach korzystających z tego zwolnienia w danym roku podatkowym²⁴ oraz podejmowano czynności sprawdzające wobec wytypowanych podmiotów. Raporty te były sporządzane przed rozpoczęciem weryfikacji zeznań za dany rok podatkowy. Raporty dotyczące PIT-39 za 2019 r. zostały sporządzone 25 października 2023 r.; a za 2020 r. – 1 lipca 2024 r. W przypadku stwierdzenia nieprawidłowości podatnik zobowiązany był do złożenia stosownej korekty, a w przypadku jej niezłożenia sprawę kierowano do postępowania podatkowego.

²² Data wpisu do rejestru ryzyka.

²³ W arkuszu oceny ryzyka z dnia 09.03.2021 r., 17.03.2022 r., nie oceniono tego ryzyka dla IAS w Zielonej Górze.

²⁴ Raporty z systemu eORUS: Wykaz złożonych dokumentów PIT-39 za poszczególne lata oraz wykaz dokumentów według pola formularza PIT-39, sporządzany według kwoty dochodu zwolnionego wykazanego przez podatników. Raporty te zawierały m.in. następujące dane: data złożenia i wprowadzenia zeznania, kwota dokumentu – wysokość zobowiązania, wysokość dochodu zwolnionego, nazwisko i imię podatnika.

W okresie objętym kontrolą z US nie kierowano do Dyrektora IAS wniosków o wszczęcie identyfikacji ryzyka lub przeglądu zidentyfikowanego ryzyka w zakresie korzystania przez podatników z ulgi mieszkaniowej, ponieważ jak wskazała Zastępca Naczelnika US Justyna Koperska nie zidentyfikowano nowych zjawisk, niebezpiecznych zachowań podatników, skutkujących naruszeniem norm prawa, które wymagałyby kierowania takich wniosków.

(akta kontroli str. 323-437, 849-851)

Zastępca Naczelnika Urzędu Justyna Koperska wskazała, że w okresie objętym kontrolą prowadzono samodzielnie udokumentowane analizy zeznań PIT-39 (w oparciu o raporty z systemu eORUS: wykaz złożonych dokumentów PIT-39 za poszczególne lata oraz wykaz PIT-39 według kwoty dochodu zwolnionego wykazanego przez podatników) pod kątem możliwości występowania niezgodnego z prawem stosowania zwolnienia podatkowego, o którym mowa w art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o PIT. Na podstawie analiz typowano podatników korzystających z ulgi mieszkaniowej do czynności sprawdzających, a w przypadku ich nieskuteczności do postępowania podatkowego lub kontroli podatkowej.

W pierwszej kolejności analizą były obejmowane zeznania PIT-39, w których kwota dochodu zwolnionego na podstawie art. 21 pkt 131 ustawy o PIT przekracza 20 tys. zł. Pozostałe zeznania, w których wykazano dochód do opodatkowania (w tym zwolniony poniżej ww. kwoty) lub stratę są typowane przez zespół składający się z kierownika komórki SKA i wyznaczonego pracownika tej komórki oraz Zastępcę Naczelnika – na podstawie decyzji Naczelnika Urzędu Skarbowego numer 18/2023 z dnia 28 listopada 2023 r. w sprawie przeprowadzania czynności sprawdzających z zakresu opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych dochodów z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych przed upływem 5 lat. Zgodnie z ww. decyzją Zespół ustala zeznania, które należy objąć czynnościami sprawdzającymi uwzględniając ryzyko wystąpienia nieprawidłowości oraz możliwości kadrowe Urzędu. Liczba wytypowanych do zweryfikowania w ramach czynności sprawdzających zeznań PIT-39 za dany rok podatkowy nie może być mniejsza niż 50% wszystkich zeznań złożonych za dany rok. Ustalenia Zespołu w zakresie typowania zeznań dokumentowane są protokołem odrębnie dla każdego roku podatkowego²⁵.

W ww. decyzji określono również warunki odstąpienia od czynności sprawdzających (m.in. w sytuacji, gdy kwota dochodu zwolnionego nie przekracza 20 tys. zł; podatnik nie złożył zeznania pomimo wezwania, a szacowana kwota zobowiązania podatkowego nie przekracza 200 zł;

(akta kontroli str. 323-437)

We wcześniejszym okresie Naczelnik US wydał trzy decyzje w sprawie odstąpienia od przeprowadzenia czynności z zakresu opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych dochodów z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych przed upływem pięciu lat od ich nabycia:

- decyzja numer 28/2918 z dnia 16 listopada 2018 r. (dotyczyła zbycia w 2014 r.) – wprowadzająca możliwość odstąpienia od czynności sprawdzających w sytuacji gdy kwota przychodu nie przekracza 7 tys. zł;
- decyzja numer 17/2020 z dnia 22 października 2020 r. (dotyczyła zbycia w 2015 r.) – wprowadzająca możliwość odstąpienia od czynności sprawdzających w sytuacji gdy kwota przychodu nie przekracza 15 tys. zł;

²⁵ Ostatni protokół sporządzono za 2018 r.

gdy podatnik nie złożył zeznania mimo wezwania, a szacunkowa kwota zobowiązania podatkowego nie przekracza 100 zł;

- decyzja numer 9/2021 z dnia 13 lipca 2021 r. (dotycząca zbycia w latach 2015-2017) wprowadzająca możliwość odstąpienia od czynności sprawdzających w sytuacji gdy kwota przychodu nie przekracza 20 tys. zł; gdy podatnik nie złożył zeznania mimo wezwania, a szacunkowa kwota zobowiązania podatkowego nie przekracza 100 zł.

(akta kontroli str. 852-854)

Liczba czynności sprawdzających dotyczących weryfikacji ulgi mieszkaniowej, za lata 2019-2021 - z typowania US - wynosiła odpowiednio: dziesięć (łącznie liczba czynności sprawdzających 17, w siedmiu przypadkach podatnicy przedłożyli dokumenty dotyczące weryfikacji ulgi mieszkaniowej bez wezwania US), cztery (łącznie liczba czynności sprawdzających osiem, w czterech przypadkach podatnicy przedłożyli dokumenty dotyczące weryfikacji ulgi mieszkaniowej bez wezwania US) i jednego podatnika. Za 2022 r. przeprowadzono czynności sprawdzające w stosunku do jednego podatnika, który przedłożył dokumenty dotyczące weryfikacji ulgi mieszkaniowej bez wezwania US. Za 2023 r. nie przeprowadzano czynności sprawdzających w tym zakresie.

IAS ani inne jednostki nie typowały podmiotów do przeprowadzania czynności sprawdzających w zakresie weryfikacji ulgi mieszkaniowej²⁶.

(akta kontroli str. 572)

5. Urząd rzetelnie prowadził czynności sprawdzające wobec podatników korzystających z ulgi mieszkaniowej (sposób prowadzenia czynności opisano poniżej) W dniu 24 października 2019 r. Ministerstwo Finansów Departament Poboru Podatków skierował do Naczelników Urzędów Skarbowych pismo²⁷, będące upomnieniem z powodu zbyt późnej weryfikacji rozliczeń podatkowych z tytułu odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych. W piśmie tym wskazano m.in., że:

- co do zasady czynności sprawdzające oraz postępowania podatkowe winny być w miarę możliwości wszczynane przez organy podatkowe niezwłocznie po dniu 30 kwietnia następnego roku podatkowego lub w terminie trzech lat od końca roku podatkowego, w którym nastąpiło odpłatne zbycie,
- nieprawidłową praktyką stosowaną przez organy podatkowe przy prowadzeniu postępowań podatkowych za poszczególne lata w stosunku do danego podatnika, jest również rozpatrywanie spraw pojedynczo, wyłącznie według kryterium, jakim jest kolejność wpływu zeznań rocznych PIT-39 do urzędu, bez kompleksowego zbadania wszystkich spraw podatnika w tym samym czasie.

W piśmie tym przypomniano również, o terminowym wprowadzaniu danych z aktów notarialnych, co powinno w znacznej mierze przyspieszyć analizę oraz wszczynanie postępowań podatkowych, a w rezultacie znacznie ograniczyć wszczynanie ich tuż przed upływem terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego.

(akta kontroli str. 348-350)

Ponadto od września 2021 r. obowiązywały Wytyczne do czynności sprawdzających zatwierdzone przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej (dalej: KAS), w których jako dobrą praktykę wskazano korzystanie w celu weryfikacji ulg podatkowych

²⁶ Ministerstwo Finansów, inna jednostka organizacyjna KAS.

²⁷ DPP.4.8622.179.2019.

z raportów w zakresie podatników, którzy w złożonych zeznaniach PIT-39 wykazali kwotę dochodu zwolnionego celem ustalenia wywiązania się przez nich z obowiązków wynikających z art. 30 e ustawy o PIT oraz podatników, którzy mimo ciążącego obowiązku nie złożyli zeznań PIT.

(akta kontroli str. 351-395)

W dniu 28 listopada 2023 r. Naczelnik US wydał decyzję²⁸ w sprawie przeprowadzania czynności sprawdzających z zakresu opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych dochodów z tytułu odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych przed upływem pięciu lat. W ww. decyzji określono m.in. przesłanki odstąpienia od czynności sprawdzających, zespół typujący zeznania do czynności sprawdzających. Stosownie do postanowień ww. zarządzenia liczba wytypowanych do zweryfikowania w ramach czynności sprawdzających zeznań PIT-39 za dany rok podatkowy nie może być mniejsza niż 50% wszystkich zeznań złożonych za dany rok podatkowy.

(akta kontroli str. 429-430)

Dane dotyczące liczby podatników, którzy w zeznaniu PIT-39 wykazali kwotę dochodu zwolnionego z PIT na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o PIT i liczba podatników w stosunku do których przeprowadzono czynności sprawdzające w tym zakresie zostały przedstawione w pkt 3 niniejszego wystąpienia pokontrolnego.

W toku kontroli badaniem objęto 27 zeznań podatkowych PIT-39 (w przypadku, których czynności zakończono do dnia przeprowadzenia badania tj. 27 czerwca 2024 r.) i ustalono m.in., że:

- w ośmiu badanych przypadkach wezwano podatników do okazania dokumentów źródłowych, w odniesieniu do pozostałych 19 przypadków ustalono, że:
 - w dwunastu przypadkach podatnicy przedłożyli dokumenty źródłowe bez wezwania (w tym w pięciu przypadkach w związku ze złożoną korektą PIT-39 i wykazaną nadpłatą);
 - w trzech przypadkach podatnicy przedłożyli dokumenty źródłowe dotyczące PIT-39 za 2019 r. w związku z prowadzeniem czynności sprawdzających za poprzedni rok;
 - w dwóch przypadkach podatnika nie wzywano do przedłożenia dokumentów źródłowych, bowiem w toku czynności sprawdzających za 2018 r. ustalono, że podatnik zmarł (w związku z powyższym skierowano do Referatu Podatków Dochodowych i Podatku od Towarów i Usług oraz Podatków Majątkowych i Sektorowych wniosek o przeprowadzenie postępowania podatkowego w zakresie odpowiedzialności spadkobierców za zobowiązania podatkowe spadkodawcy w związku z przychodem uzyskanym z odpłatnego zbycia nieruchomości);
 - w dwóch przypadkach czynności sprawdzające przeprowadzono m.in. na podstawie danych z Centralnego Rejestru Czynności Majątkowych (ustalono, kiedy podatnicy nabyli inną nieruchomość);
- w 16 przypadkach prawidłowo rozliczono ulgę mieszkaniową; w pozostałych 11 przypadkach ustalono, że:
 - w dwóch przypadkach stwierdzono, że zbycie nieruchomości nie podlegało opodatkowaniu – podatnicy wycofali PIT-39;
 - w pięciu przypadkach podatnicy złożyli korekty PIT-39 wraz z wnioskami o stwierdzenie nadpłaty;

²⁸ Decyzja numer 18/2023

- w dwóch przypadkach skierowano do Referatu Podatków Dochodowych i Podatku od Towarów i Usług oraz Podatków Majątkowych i Sektorowych wnioski o przeprowadzenie postępowania podatkowego w zakresie odpowiedzialności za zobowiązania podatkowe spadkodawcy w związku z przychodem uzyskanym z odpłatnego zbycia nieruchomości przed upływem pięciu lat, licząc od końca roku podatkowego, w którym nastąpiło nabycie;
 - w dwóch przypadkach skierowano do Referatu Kontroli Podatkowej wnioski o kontrolę z uwagi na fakt, że podatnik nie rozliczył dokonanych transakcji sprzedaży lokalu w ramach prowadzonej przez siebie działalności gospodarczej (podatnicy nabywali od dewelopera lokale mieszkalne do wykończenia, ponosili nakłady w celu ich zbycia z zyskiem, a później sprzedawali). Czynności te były podejmowane w każdym z kolejnych nabywanych lokali.
- 18 przypadkach prawidłowo zbadano sposób liczenia terminów na wydatkowanie środków poniesionych na własne cele mieszkaniowe; w dwóch przypadkach skierowano wnioski o wszczęcie postępowania podatkowego, w dwóch przypadkach skierowano wnioski o kontrolę, w pięciu przypadkach zbycie nieruchomości nie podlegało opodatkowaniu;
- w trzech przypadkach, w których nastąpiło zbycie nieruchomości lub praw majątkowych nabytych w drodze spadku lub po ustaniu małżeńskiej wspólności majątkowej prawidłowo zbadano sposób liczenia terminów;
- w 18 przypadkach prawidłowo zbadano wydatki pod kątem uznania ich za wydatki poniesione „na własne cele mieszkaniowe”, w pięciu przypadkach zbycie nieruchomości nie podlegało opodatkowaniu, w dwóch przypadkach skierowano wnioski o przeprowadzenie postępowania podatkowego, a w dwóch przypadkach skierowano wnioski o kontrolę.

(akta kontroli str. 573-592)

6. Podstawowe wartości zawarte w zeznaniach podatkowych PIT-37 za lata 2019-2023, w tym w zakresie wybranych odliczeń (ulg) w PIT kształtowały się następująco:

- a) liczba podatników, którzy złożyli PIT-37 wynosiła odpowiednio: 39.799; 42.973, 44.354, 40.130, 47.519 (liczba podatników, którzy złożyli za 2023 r. zeznanie PIT-37 wzrosła w stosunku liczby podatników, którzy złożyli zeznanie PIT-37 za 2019 r. o 7.720 tj. o 19,4%), w tym:
 - ✓ PIT-37 indywidualnie złożyło odpowiednio: 24.326; 27.449; 29.094; 24.953; 31.311 podatników;
 - ✓ PIT-37 wspólnie z małżonkiem złożyło odpowiednio: 14.136; 14.142; 13.862; 13.810 i 14.762 podatników;
 - ✓ PIT-37 w sposób przewidziany dla wdów i wdowców złożyło odpowiednio: 102, 140, 137, 97 i 121 podatników;
 - ✓ PIT-37 w sposób przewidziany dla osób samotnie wychowujących dzieci złożyło odpowiednio: 1.235; 1.242; 1.260; 1.270 i 1.325 podatników;
- b) przychód razem podatników, którzy złożyli PIT-37 wynosił odpowiednio: 1.396.563,9 tys. zł; 1.553.048,9 tys. zł; 1.755.258 tys. zł; 1.858.291,7 tys. zł; 2.374.408,1 tys. zł (przychód razem za 2023 r. wzrósł w stosunku do przychodu razem za 2019 r. o 977.844,2 tys. zł tj. o 70%);
- c) dochód razem podatników, którzy złożyli PIT-37 wynosił odpowiednio: 1.340.802,7 tys. zł; 1.474.757,2 tys. zł; 1.673.689,3 tys. zł; 1.774.216,9 tys. zł; 2.286.984,6 tys. zł (dochód razem za 2023 r. wzrósł w stosunku do dochodu razem za 2019 r. o 946.181,9 tys. zł tj. o 70,6%);

- d) liczba podatników, którzy dokonali odliczenia od dochodu wykazane w części B załącznika PIT/O wynosiła odpowiednio: 7.326; 7.909; 8.396; 7.249; 8.312 (liczba podatników, którzy dokonali ww. odliczenia za 2023 r. wzrosła w stosunku do liczby podatników, którzy dokonali tego odliczenia za 2019 r. o 986 tj. o 13,5%);
- e) kwota odliczeń razem od dochodu wynosiła odpowiednio: 21 333,9 tys. zł; 28 417,6 tys. zł; 32 788,7 tys. zł; 21 691 tys. zł i 24 383,7 tys. zł (odliczenia od dochodu za 2023 r. były wyższe od odliczeń za 2019 r. o 3.049,8 tys. zł tj. o 14,3%);
- f) liczba podatników, którzy dokonali odliczenia darowizn przekazanych organizacjom pożytku publicznego i kwota odliczeń z tego tytułu wynosiła odpowiednio: 306 podatników (kwota odliczeń – 163,7 tys. zł); 397 (198,3 tys. zł); 599 (297,5 tys. zł); 571 (334,7 tys. zł); 488 (385 tys. zł);
- g) liczba podatników, którzy dokonali odliczenia darowizn przekazanych na cele kultu religijnego (kwota odliczeń z tego tytułu) wynosiła odpowiednio: 167 (147,9 tys. zł); 228 (199,4 tys. zł); 242 (229,2 tys. zł); 168 (205,4 tys. zł); 214 (253,9 tys. zł);
- h) liczba podatników, którzy dokonali odliczenia darowizn wynikających z odrębnych ustaw (kwota odliczeń darowizn wynikających z odrębnych ustaw) wynosiła odpowiednio: 44 (54,1 tys. zł); 35 (27,2 tys. zł); 40 (37,1 tys. zł); 29 (17 tys. zł); 19 (12,7 tys. zł);
- i) liczba podatników, którzy dokonali odliczeń wydatków na cele rehabilitacyjne oraz wydatków związanych z ułatwieniem wykonywania czynności życiowych (kwota odliczeń z tego tytułu) wynosiła odpowiednio: 5.966 (15.843,7 tys. zł); 6.000 (16.063,9 tys. zł); 6.178 (16.849,4 tys. zł); 3.913 (10.901,2 tys. zł); 4.900 (13.813,5 tys. zł);
- j) liczba podatników, którzy dokonali odliczeń z tytułu wpłat na IKZE (kwota odliczeń z tego tytułu) wynosiła odpowiednio: 147 (508,4 tys. zł); 158 (590,3 tys. zł); 176 (708 tys. zł); 162 (645,3 tys. zł); 153 (760,9 tys. zł);
- k) liczba podatników, którzy dokonali odliczenia od podatku wykazane w części C załącznika PIT/O (kwota odliczeń razem od podatku) wynosiła odpowiednio: 7.720 (10.762,6 tys. zł); 7.828 (10.740,5 tys. zł); 7.727 (10.753,4 tys. zł); 4.825 (6.538,5 tys. zł); 5.601 (7.480,5 tys. zł). Liczba podatników, którzy dokonali odliczenia za 2023 r. była niższa od liczby podatników, którzy dokonali odliczenia za 2019 r. o 2.119 (tj. o 27,4%); natomiast kwota odliczeń była niższa o 3.282,1 tys. zł (tj. o 30,5%);
- l) liczba podatników, którzy dokonali odliczenia od podatku z tytułu ulgi na dzieci (kwota odliczeń z tytułu ulgi na dzieci) wynosiła odpowiednio: 7.686 (12.243,7 tys. zł); 7.789 (12.386,3 tys. zł); 7.704 (12.254,3 tys. zł); 4.814 (7.833,9 tys. zł); 5.584 (9.007,1 tys. zł). Liczba podatników, którzy skorzystali z tej ulgi za 2023 r. była niższa w stosunku do 2019 r. o 2.102; a kwota odliczenia zmniejszyła się o 3.236,6 tys. zł (tj. o 26,4%).

Zastępca Naczelnika US Justyna Koperska wskazała, że: *Urząd nie dysponuje narzędziami informatycznymi umożliwiającymi sporządzenie zestawień o oczekiwany przez NIK przekroju danych. Powyższe wielkości uzyskano w oparciu o Skrypty opracowane przez pracowników Centrum Informatyki Resortu Finansów, na podstawie danych z bazy Urzędu, według stanu na dzień 3 lipca 2024 r.*

(akta kontroli str. 593-594)

7. Skala i efekty czynności sprawdzających podejmowany wobec podatników PIT korzystających z wybranych do kontroli ulg podatkowych przedstawiała się następująco:

7.1. Liczba podatników, którzy w zeznaniach podatkowych PIT-37 za lata 2019-2023, wykazali odliczenie 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 wynosiła odpowiednio: 306, 397, 597, 571 i 489. Czynności sprawdzające przeprowadzono odpowiednio wobec: czterech (tj. 1,3% podatników, którzy wykazali odliczenie z tego tytułu), pięciu (tj. 1,2%), dwóch (tj. 0,3%), pięciu (tj. 0,9%) i jednego (tj. 0,2%) podatnika. Wszystkie czynności sprawdzające przeprowadzono z udziałem podatnika.

Liczba podatników, wobec których w wyniku czynności sprawdzających stwierdzono nieprawidłowości wynosiła odpowiednio: dwóch, trzech, jeden i jeden²⁹. Liczba podatników, w przypadku których dokonano zwiększenia wysokości zobowiązania podatkowego i kwota zwiększenia wynosiła odpowiednio: dwóch podatników (łącznie kwota zwiększenia 1,8 tys. zł); trzech podatników (0,2 tys. zł); jednego podatnika (0,2 tys. zł); jeden podatnik (1,6 tys. zł)³⁰.

(akta kontroli str. 598)

Zastępca Naczelnika Urzędu Skarbowego Justyna Koperska wyjaśniła, że: przyczyną podejmowania niewielkiej liczby czynności w ww. zakresie lub ich braku, mogła być niewielka liczba podatników korzystających z tego odliczenia, jak również niewysokie kwoty zastosowanych ulg i niewielkie ryzyko nieprawidłowości w kontekście wysokości potencjalnych uszczupleń. Po weryfikacji odliczonych w okresie kontrolowanym kwot ustaliliśmy, że odliczenia powyżej 2.000 zł deklarowało: w 2019 r. – 24 podatników, w 2020 r. – 19, w 2021 r. – 37, w 2022 r. – 38, a w 2023 r. – 51.

W lipcu 2024 r. Zastępca Naczelnika zleciła SOB podjęcie czynności w tym obszarze w zakresie najwyższych kwot odliczonych ulg. W związku z tym wytypowano i wysłano do podatników wezwania (czynnościami objęto dziesięć zeznań), w celu weryfikacji prawidłowości odliczenia ww. darowizn. W wyniku zakończonych, wg stanu na dzień sporządzenia niniejszych wyjaśnień, czynności dotyczących sześciu darowizn, nie stwierdzono nieprawidłowości, a w pozostałych sprawach czynności sprawdzające są kontynuowane.

Zastępca Naczelnika wskazała, że wynik zakończonych w ww. zakresie czynności potwierdza fakt, że ww. odliczenia nie wiążą się z wysokim ryzykiem powstania nieprawidłowości, zatem podejmowanie czynności wobec większej grupy podatników korzystających z tego odliczenia byłoby sprzeczne z ekonomią prowadzenia czynności. W szczególności w sytuacji konieczności podejmowania przez organ czynności w zakresie wielu innych ulg i zwolnień podatkowych, które w okresie kontrolowanym zostały wprowadzone do ustawy o PIT.

(akta kontroli str. 668-673)

7.2. Liczba podatników, którzy w zeznaniach podatkowych PIT-37 za lata 2019-2023, 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 wynosiła odpowiednio: 167, 228, 244, 168 i 214. Czynności sprawdzające przeprowadzono za lata 2019-2021 odpowiednio wobec: jednego (tj. 0,6%), trzech (tj. 1,3%) i czterech podatników (tj. 1,6%). Nie przeprowadzono czynności sprawdzających za lata 2022-2023. W wyniku przeprowadzonych czynności sprawdzających stwierdzono

²⁹ W wyniku czynności sprawdzających za 2023 r. nie stwierdzono nieprawidłowości.

³⁰ Za 2023 r. nie dokonano zwiększenia zobowiązania podatkowego. Kwoty zwiększenia zobowiązania wykazano zgodnie z danymi zawartymi w systemach e-ORUS i ZISAR – według pola WUSZ=kwota ustaleń w czynnościach sprawdzających do zeznania PIT-37.

nieprawidłowości łącznie u dwóch podatników (kwota zwiększenia zobowiązania podatkowego wynosiła 0,1tys. zł).

(akta kontroli str. 599)

Zastępca Naczelnika Urzędu Skarbowego Justyna Koperska w odniesieniu do liczby czynności sprawdzających i braku tych czynności za lata 2022-2023 wyjaśniła, że: przyczyną powyższego mogła być niewielka liczba podatników korzystających z tego odliczenia, jak również niewysokie kwoty zastosowanych ulg i niewielkie ryzyko nieprawidłowości w kontekście wysokości potencjalnych uszczupleń. Po weryfikacji odliczonych w kontrolowanym okresie kwot ustalono, że odliczenia powyżej 2.000 zł deklarowało: w 2019 r. – 21 podatników, w 2020 r. – 23, w 2021 r. – 33, w 2022 r. – 43, a w 2023 r. – 56.

W lipcu 2024 r. Zastępca Naczelnika zleciła SOB podjęcie czynności w tym obszarze w zakresie najwyższych kwot odliczonych ulg i wysłano do 16 podatników (10 zeznań) wezwania w sprawie dokonanych przez podatników odliczeń darowizn na cele kultu religijnego.

Według stanu na dzień sporządzenia niniejszych wyjaśnień, zakończono sześć czynności (w jednym przypadku stwierdzono zawyżenie kwoty odliczonej darowizny za 2019 r. o 500 zł i uszczuplenie w wys. 89,00 zł - podatnik złożył korektę i wpłacił zaległość, a w pięciu przypadkach nie stwierdzono nieprawidłowości, a w pozostałych sprawach czynności sprawdzające są kontynuowane.

(akta kontroli str. 647-665)

7.3. Liczba podatników, którzy w zeznaniu podatkowym PIT-37 za lata 2019-2023 wykazali odliczenie od dochodu z tytułu darowizn przekazanych na działalność charytatywno-opiekuńczą Kościołów (wynikających z odrębnych ustaw) wynosiła odpowiednio: 44, 35, 40, 29 i 19. Nie przeprowadzono czynności sprawdzających w zakresie weryfikacji prawidłowości skorzystania z ww. odliczenia.

(akta kontroli str. 600)

Zastępca Naczelnika Urzędu Skarbowego Justyna Koperska wyjaśniła, że: przyczyną niepodejmowania w okresie kontrolowanym czynności w ww. zakresie mogła być niewielka liczba podatników korzystających z tego odliczenia, jak również niewysokie kwoty zastosowanych ulg i niewielkie ryzyko nieprawidłowości w zakresie wysokości potencjalnych uszczupleń. Wartość odliczonych ulg wynosiła w okresie kontrolowanym najczęściej od kilkudziesięciu złotych do kilkuset złotych. A zatem zważywszy, że było to odliczenie od dochodu kwota potencjalnych uszczupleń była niewielka. W jednostkowych przypadkach były to kwoty rzędu kilku tysięcy złotych.

Jednocześnie Zastępca Naczelnika wskazała, że w lipcu 2024 r. zleciła pracownikom SOB podjęcie czynności w tym obszarze w zakresie najwyższych kwot odliczonych ulg za lata 2019-2021. Podjęte dotąd przez US czynności wykazały, że:

- w jednym przypadku podatnik w zeznaniu PIT-37 za 2020 r. wykazał odliczenie z tytułu darowizn wynikających z odrębnych ustaw w kwocie 6,1 tys. zł. W PIT/O wskazał natomiast jako organizacje obdarowane: Fundację Pomocy Dzieciom i Osobom Chorym Kawalek Nieba oraz Fundację Wielka Orkiestra Świątecznej Pomocy, a zatem odliczenie z art. 26 ust. 1 pkt 9 lit a ustawy o PIT. Ponieważ ww. darowizny są ograniczone 6% limitem, który w przypadku podatnika został przekroczony (wynosił 3.422,99 zł), wezwano do złożenia korekty zeznania.

- w jednym przypadku podatnik wykazał odliczenie z tyt. darowizn wynikających z odrębnych ustaw w wys. 3,9 tys. zł. W PIT/O natomiast wskazał jako organizację obdarowaną: Szpital Średzki Serca Jezusowego Sp. z o.o. w Środzie Wielkopolskiej, a więc również, nie jest to darowizna na rzecz kościelnej osoby prawnej (udziały w ww. Spółce posiadają: Powiat Średzki i Gmina Środa Wlkp.). W związku

z powyższym wezwano podatnika do przedłożenia dokumentów potwierdzających przekazaną darowiznę celem jej weryfikacji. Dotychczas Urząd nie otrzymał żądanych dokumentów, czynności sprawdzające są kontynuowane.

Zastępca Naczelnika wskazała również, że z ustaleń Urzędu wynika, że najczęściej popełnianym przez podatników błędem, jest wykazywanie jako darowizn wynikających z odrębnych ustaw innego rodzaju odliczeń, tj. darowizn na rzecz organizacji prowadzących działalność pożytku publicznego (jak w ww. przypadkach), oraz ulgi na cele rehabilitacyjne, którą wykazuje się w sąsiednim wierszu załącznika PIT/O. Ta druga nieprawidłowość wynika z przeanalizowanych przez nas korekt, w których podatnicy eliminowali z zeznania ww. odliczenie i wykazywali ulgę na cele rehabilitacyjne w tej samej kwocie.

Ponadto Zastępca Naczelnika wskazała, że konstrukcja ww. ulgi (np. w art. 55 ust. 7 ustawy z dnia 17 maja 1989 roku o stosunku Państwa do Kościoła Katolickiego w Rzeczypospolitej Polskiej³¹) wymaga, aby darczyńca oprócz wpłaty na rachunek bankowy i pokwitowania od kościelnej osoby prawnej, posiadał wystawione przez obdarowaną w okresie dwóch lat od przekazania darowizny sprawozdanie o przeznaczeniu darowizny na działalność charytatywno-opiekuńczą tej kościelnej osoby prawnej. Zatem czynności sprawdzające w zakresie wybranych zeznań z odliczonymi ww. darowiznami za lata 2022-2023, zostaną podjęte po upływie ww. 2-letniego terminu.

(akta kontroli str. 651-665)

7.4. Liczba podatników, którzy w zeznaniu podatkowym PIT-37 za lata 2019-2023 wykazali odliczenie od dochodu z tytułu wydatków na cele rehabilitacyjne oraz wydatków związanych z ułatwieniem wykonywania czynności życiowych wynosiła odpowiednio: 5.966; 6.000; 6.178; 3.913 i 4.900. Liczba podatników, wobec których przeprowadzono czynności sprawdzające w zakresie ww. odliczeń wynosiła odpowiednio: 30 (tj. 0,5%), 63 (tj. 1%), 42 (tj. 0,7%), 57 (tj. 1,5%) i 13 (tj. 0,3%). Liczba podatników, wobec których w wyniku czynności sprawdzających stwierdzono nieprawidłowości wynosiła odpowiednio: dwóch, trzech, dwóch, trzech i jeden. Liczba podatników, w przypadku których dokonano zwiększenia wysokości zobowiązania podatkowego i kwota zwiększenia wynosiła odpowiednio: dwóch (kwota zwiększenia 0,4 tys. zł); trzech (3,1 tys. zł); dwóch (2,1 tys. zł); dwóch (30,5 tys. zł) i jeden (8,6 tys. zł)³².

(akta kontroli str. 601)

Zastępca Naczelnika Urzędu Skarbowego Justyna Koperska wyjaśniła, że: czynności sprawdzające w ww. obszarze są podejmowane w niewielkich rozmiarach, ponieważ:

- w wyniku czynności podjętych w ww. zakresie liczba i kwota stwierdzonych nieprawidłowości nie były wysokie,
- prowadzone, na przestrzeni wielu lat obowiązywania tej ulgi, czynności wykazały, że bardzo często występującą nieprawidłowością było niezgodne z przepisem art. 26 ust. 7a pkt 14 ustawy o PIT, stosowanie przez podatników odliczenia z tyt. używania samochodu osobowego dla potrzeb związanych z koniecznym przewozem na niezbędne zabiegi leczniczo-rehabilitacyjne – w wysokości nieprzekraczającej w roku podatkowym kwoty 2 280 zł. W praktyce podatnicy stosowali odliczenie ww. kwoty każdorazowo, gdy posiadali orzeczenie i samochód, lecz nie posiadali dowodów potwierdzających, że wykorzystywali go do potrzeb wskazanych w ww.

³¹ tj. Dz.U. z 2023 r. poz. 1966.

³² Kwotę zwiększenia wykazano zgodnie z danymi zawartymi w systemach e-ORUS i ZISAR – wg pola WUSZ=kwota ustaleń w czynnościach sprawdzających do zeznania PIT-37.

przepisie. Od 1 stycznia 2018 r. ustawodawca znowelizował brzmienie ww. przepisu, w taki sposób, aby poszerzyć krąg osób uprawnionych do tego rodzaju odliczenia oraz jego zakres. W wyniku nowelizacji podatnicy zyskali możliwość odliczenia wszelkich kosztów związanych z użytkowaniem samochodu osobowego (np. dojazdu na zakupy), nie musieli już posiadać dokumentów potwierdzających zlecenie i odbycie niezbędnych zabiegów leczniczo-rehabilitacyjnych. W związku z powyższym ryzyko występowania ww. nieprawidłowości zostało wyeliminowane,

- w wyniku weryfikacji kwot dokonanych odliczeń ustaliliśmy, że odliczenia w kwotach wyższych niż 10.000 zł były w zeznaniach za lata 2019-2023 dokonywane przez odpowiednio: 41, 43, 53, 41 i 56 podatników. W związku z powyższym poleciłam komórce SKA (dział czynności analitycznych i sprawdzających), aby do końca bieżącego roku podjęte zostały czynności sprawdzające wobec wytypowanych z ww. grupy podatników.

(akta kontroli str. 651-665)

7.5. Liczba podatników, którzy w zeznaniach podatkowych PIT-37 za lata 2019-2023 wykazali **odliczenie od dochodu z tytułu wpłat na IKZE** wynosiła odpowiednio: 147, 158, 176, 162 i 153. Czynności sprawdzające w zakresie odliczenia od dochodu z tego tytułu przeprowadzono – łącznie wobec 11 podatników - odpowiednio: jednego podatnika (w 2019 – 0,7% i 2020 r. – 0,6%) oraz trzech podatników (w 2021 – 1,7%, 2022 – 1,9% i 2023 r. – 2%). W jednym przypadku (za rok 2019) stwierdzono nieprawidłowość i zwiększono zobowiązanie podatkowe o 0,2 tys. zł³³. Za lata 2020-2023 nie stwierdzono nieprawidłowości.

(akta kontroli str. 602)

Zastępca Naczelnika Urzędu Skarbowego Justyna Koperska wyjaśniła, że: czynności sprawdzające w ww. obszarze są podejmowane w niewielkich rozmiarach, ponieważ zeznania z odliczoną ww. ulgą są w pierwszej kolejności weryfikowane pod kątem ewentualnego przekroczenia limitu odliczenia, określonego w przepisach ustawy o indywidualnych kontach zabezpieczenia emerytalnego. W tym celu pracownicy US sporządzają raporty o podatnikach z systemu POLTAXPlus, którzy w pozycji załącznika PIT/O przeznaczonej do wpisywania odliczenia z tyt. wpłat na IKZE, wykazywali kwotę wyższą niż limit odliczenia dla danego roku podatkowego. Czynności były podejmowane przez US wobec podatników, którzy pojawiali się na ww. raporcie. Dodatkowo odliczenie z tytułu wpłat na IKZE było przez tut. US weryfikowane w sytuacji wystąpienia znacznej nadpłaty w PIT-37 u podatników, którzy dokonywali ww. odliczenia. W wyniku przeprowadzonych w tym zakresie czynności w ramach weryfikacji nadpłat, nie stwierdzaliśmy jednak nieprawidłowości. Powyższe wskazuje, że podejmowanie czynności wobec większej grupy podatników korzystających z ww. sposobu odliczenia, byłoby zbędne i sprzeczne z ekonomią prowadzenia czynności.

(akta kontroli str. 651-665)

7.6. W latach 2019-2023 liczba podatników, którzy w zeznaniu podatkowym PIT-37 wykazali **odliczenie od podatku z tytułu ulgi na dzieci** wynosiła odpowiednio: 7.686, 7.789, 7.704, 4.814 i 5.584. Czynności sprawdzające w zakresie ww. ulgi przeprowadzono odpowiednio wobec: 79 (tj. 1%), 95 (tj. 1,2%), 59 (tj. 0,8%), 123 (tj. 2,6%) i 29 (tj. 0,5%) podatników. Liczba podatników, wobec których w wyniku czynności sprawdzających stwierdzono nieprawidłowości wynosiła odpowiednio: 31, 43, 29, 58 i 20. Liczba podatników, w przypadku których dokonano zwiększenia

³³ Kwotę zwiększenia wykazano zgodnie z danymi zawartymi w systemach e-ORUS i ZISAR – wg pola WUSZ=kwota ustaleń w czynnościach sprawdzających do zeznania PIT-37.

wysokości zobowiązania podatkowego i kwota zwiększenia wynosiła odpowiednio: 31 (kwota zwiększenia 15,5 tys. zł); 43 (16,3 tys. zł); 29 (11,5 tys. zł) 58 (35,3 tys. zł) i 20 (3,5 tys. zł)³⁴.

(akta kontroli str. 603)

Zastępca Naczelnika Urzędu Skarbowego Justyna Koperska wyjaśniła, że: przyczyną powyższego jest m.in. podejmowanie czynności sprawdzających w oparciu o dedykowane skrypty z systemu e-ORUS oraz funkcjonalności systemu POLTAXPlus, przy pomocy których ustalano dane podatników, u których mogły wystąpić nieprawidłowości, (tj. wykaz dzieci które wystąpiły na PIT/O – własne zeznanie – dochód; wykaz dzieci wg PIT/O błędny PESEL; kontrola zgodności między dokumentami (reguła DW1) – kontrola możliwości odliczenia ulgi na jedno dziecko). Na podstawie ww. raportów wzywaliśmy podatników do korekt zeznań w sytuacji, gdy nie zostały spełnione warunki odliczenia, tj. np. przekroczenie limitu dochodu przez pełnoletnie dziecko, lub przekroczenie przez rodzica lub rodziców limitu dochodów przy rozliczaniu ulgi na jedno dziecko.

Dodatkowo w okresie objętym kontrolą Urząd otrzymywał do realizacji w ramach czynności sprawdzających informacje o nieprawidłowościach w odliczaniu ww. ulgi, na skutek typowania przez MF lub inne jednostki KAS, m.in. za pośrednictwem MZA. Nieprawidłowości te dotyczyły m.in. odliczania ulgi na dzieci przez dwoje rodziców za 2021 r., przekroczenia limitu dochodu za 2022 r.

W związku z powyższymi czynnościami obejmowano te zeznania, w których ryzyko wystąpienia nieprawidłowości zostało zidentyfikowane w oparciu o ww. narzędzia oraz w wyniku typowań, na podstawie analiz przeprowadzonych w MF.

Dodatkowo prawidłowość rozliczenia ulgi na dzieci była przez US weryfikowana w sytuacji wystąpienia znacznej nadpłaty w PIT-37, związanej m.in. z odliczeniem ulgi na dzieci. W wyniku przeprowadzonych w tym zakresie czynności w ramach weryfikacji nadpłat, nie stwierdzono jednak nieprawidłowości.

W ocenie Zastępcy Naczelnika prawidłowym działaniem Urzędu było skupienie się na weryfikacji tych zeznań, w których odliczenie ulgi na dziecko mogło być nieprawidłowe.

(akta kontroli str. 647-665)

7.7. Liczba podatników, którzy w zeznaniu podatkowym PIT-37 za lata 2019-2023 wybrali sposób opodatkowania wspólnie z małżonkiem zgodnie z wnioskiem, o którym mowa w art. 6 ust. 2 ustawy o PIT wynosiła odpowiednio: 14.136, 14.142, 13.862, 13.810 i 14.762. Czynności sprawdzające przeprowadzono wobec odpowiednio: 34 (tj. 0,2%); 41 (tj. 0,3%); 146 (tj. 1%), 35 (tj. 0,2%) i 13 podatników (tj. 0,1%). Liczba podatników, wobec których w wyniku czynności sprawdzających stwierdzono nieprawidłowości wynosiła odpowiednio: 23, 33, 32, 23 i 13. Liczba podatników, w przypadku których dokonano zwiększenia wysokości zobowiązania podatkowego i kwota zwiększenia wynosiła odpowiednio: 10 (kwota zwiększenia 10,3 tys. zł), 13 (10,6 tys. zł); 20 (17,5 tys. zł); 14 (39 tys. zł) i siedmiu (16,1 tys. zł)³⁵.

(akta kontroli str. 604)

Zastępca Naczelnika Urzędu Skarbowego Justyna Koperska wyjaśniła, że: niewielka liczba czynności sprawdzających w ww. zakresie w stosunku do ogółu podatników korzystających z ww. formy rozliczenia związana jest z faktem, że typowanie podatników do czynności sprawdzających w ww. zakresie następowało

³⁴ Kwoty zwiększenia zobowiązania podatkowego wykazano zgodnie z danymi zawartymi w systemach e-ORUS i ZISAR – wg pola WUSZ=kwota ustaleń w czynnościach sprawdzających do zeznania PIT-37.

³⁵ Kwotę zwiększenia wykazano zgodnie z danymi zawartymi w systemach e-ORUS i ZISAR – wg pola WUSZ=kwota ustaleń w czynnościach sprawdzających do zeznania PIT-37.

w oparciu o dedykowane skrypty z systemu e-ORUS, przy pomocy których ustalano dane podatników, u których mogły wystąpić nieprawidłowości, tj.:

- wykaz osób fizycznych PIT-37/36 nie indywidualnie z PPL, PPE, KP, zmarły, dzieci (raport pomocniczy w celu sprawdzenia ograniczeń do wspólnego rozliczania się osób fizycznych, mających inne obowiązki podatkowe lub wspólnie ze zmarłym małżonkiem lub wspólnie z dzieckiem);
- wykaz osób fizycznych wspólne PIT-37, PIT-36 Umowa małżeńska CZM (raport pomocniczy wykonywany w celu weryfikacji ograniczenia do wspólnego rozliczania się osób fizycznych mających umowę małżeńską w zakresie rozdzielnosci majątkowej według systemu Czynności Majątkowe).

Na podstawie ww. raportów wzywano podatników do korekt zeznań w sytuacji, gdy nie zostały spełnione warunki odliczenia, tj. opodatkowanie jednego z małżonków w formie liniowej lub zryczałtowanego podatku (art. 6 ust. 8 ustawy o PIT) lub na podstawie zawartej umowy majątkowej małżeńskiej stwierdzono, że między małżonkami nie istniała przez cały rok wspólność majątkowa (art. 6 ust. 2). W związku z powyższymi czynnościami obejmowano tylko te zeznania, w których występowało ryzyko ww. nieprawidłowości.

Dodatkowo uprawnienie do wspólnego rozliczenia było przez US weryfikowane w sytuacji wystąpienia znacznej nadpłaty w podatku, związanej ze wspólnym rozliczeniem w przypadku, gdy jeden z małżonków uzyskał wysokie dochody (w II progu skali), a drugi nie uzyskał żadnych, lub nie przekraczające I progu podatkowego. W wyniku przeprowadzonych w tym zakresie czynności w ramach weryfikacji nadpłat, nie stwierdzono jednak nieprawidłowości. Powyższe wskazuje na to, że podejmowanie czynności wobec większej grupy podatników korzystających z ww. sposobu odliczenia, również wobec tych, którzy nie wystąpili na ww. skryptach, mogłoby być sprzeczne z ekonomiką prowadzenia czynności.

Ponadto na przestrzeni lat objętych kontrolą ustawodawca dokonał nowelizacji przepisów, która umożliwiła większej liczbie osób skorzystanie ze wspólnego rozliczenia, stąd ryzyko nieprawidłowości dodatkowo zmniejszyło się.

(akta kontroli str.647-665)

7.8. W latach 2019-2023 liczba podatników, którzy w zeznaniu podatkowym PIT-37 wybrali **sposób opodatkowania wspólnie z małżonkiem zgodnie z art. 6a ust. 1 ustawy o PIT** wynosiła odpowiednio: 102, 140, 137, 97 i 121. Czynności sprawdzające dotyczące prawidłowości skorzystania z tej ulgi przeprowadzono w stosunku do jednego podatnika za 2019 r. (tj. 0,1%) i trzech podatników za 2020 r. (tj. 2,1%), natomiast za lata 2021-2023 nie przeprowadzano czynności sprawdzających w tym zakresie. We wszystkich przypadkach zakwestionowano zasadność skorzystania z tej ulgi. W wyniku czynności sprawdzających dokonano zwiększenia zobowiązania podatkowego za 2020 r. u trzech podatników w łącznej kwocie 1,6 tys. zł.

(akta kontroli str. 605)

Zastępca Naczelnika US Justyna Koperska wskazała, że: przyczyną powyższego było m.in. to, że:

- pierwotna weryfikacja poprawności ww. sposobu rozliczenia następuje podczas wprowadzania zeznania do systemu POLTAXPlus. W przypadku wystąpienia nieprawidłowości, zeznanie przekazywane jest do czynności sprawdzających, celem wezwania podatnika do złożenia odpowiedniej korekty. Weryfikacja w ww. zakresie, już na etapie przyjmowania zeznania umożliwiała ustalenie

podatników, których małżonek zmarł wcześniej niż w roku podatkowym, a chcieli skorzystać z opodatkowania w ww. preferencyjnej formie.

- podatników typowano do czynności sprawdzających w oparciu o dedykowane skrypty z systemu e-ORUS. Na ich podstawie ustalano dane podatników, u których mogły wystąpić nieprawidłowości w rozliczeniu ze zmarłym małżonkiem. Po analizie ww. skryptów wzywano podatników do korekt zeznań w sytuacji, gdy nie zostały spełnione wynikające z ustawy o PIT warunki odliczenia. W związku z powyższymi czynnościami sprawdzającymi obejmowano tylko te zeznania, w których występowało ryzyko ww. nieprawidłowości.

Ponadto na skutek nowelizacji przepisów wprowadzonych w ramach Polskiego Ładu najczęstsze nieprawidłowości występujące w rozliczeniu wspólnie ze zmarłym małżonkiem, na podstawie wcześniej obowiązujących przepisów (przed 2021r.), przestały występować. Ustawodawca zmienił ww. przepisy w taki sposób, że umożliwił wspólne rozliczenie większej grupie podatników. Stąd ryzyko wystąpienia nieprawidłowości uległo dodatkowemu zmniejszeniu, i to może być przyczyną braku czynności w ww. zakresie za lata 2021-2023 (brak nieprawidłowości na skryptach).

(akta kontroli str. 647-655)

7.9. Liczba podatników, którzy w zeznaniach podatkowych PIT-37 za lata 2019-2023 wybrali sposób opodatkowania przewidziany dla osób samotnie wychowujących dzieci wynosiła odpowiednio: 1.235, 1.242, 1.261, 1.270 i 1.325. Czynności sprawdzające przeprowadzono wobec odpowiednio: 16 (tj. 1,3%); ośmiu (tj. 0,6%); 13 (tj. 0,1%), trzech (tj. 0,2%) i czterech podatników (tj. 0,3%). Liczba podatników, wobec których w wyniku czynności sprawdzających stwierdzono nieprawidłowości wynosiła odpowiednio: 16, 7, 11, dwóch i trzech. Liczba podatników, w przypadku których dokonano zwiększenia wysokości zobowiązania podatkowego i kwota zwiększenia wynosiła odpowiednio: dziewięciu (kwota zwiększenia 4 tys. zł), czterech (7,2 tys. zł); siedmiu (3,9 tys. zł); dwóch (6,7 tys. zł) i jednego (3,7 tys. zł)³⁶.

(akta kontroli str. 606)

Zastępca Naczelnika US Justyna Koperska wskazała, że: przyczyną powyższego jest fakt, że typowanie podatników do czynności sprawdzających w ww. zakresie następowało w oparciu o dedykowany skrypt z systemu e-ORUS, przy pomocy którego ustalaliśmy dane podatników, u których mogły wystąpić nieprawidłowości (tj. wykaz osób fizycznych PIT-37/36 nie indywidualnie z PPL, PPE, KP, zmarły, dzieci – raport pomocniczy w celu sprawdzenia ograniczeń do wspólnego rozliczania się osób fizycznych, mających inne obowiązki podatkowe lub wspólnie ze zmarłym małżonkiem lub z dzieckiem. Raport identyfikuje podatników, którzy złożyli PIT-37/36 za dany rok podatkowy i posiadają obowiązki podatkowe na ryczałt, podatek liniowy lub kartę pokładową).

Na jego podstawie US wzywał do korekty zeznań podatników, którzy nie spełnili warunków odliczenia, tj. opodatkowanie osoby samotnie wychowującej dzieci lub jej dziecka w formie liniowej lub zryczałtowanego podatku (art. 6 ust. 4 w zw. z ust. 8 ustawy o PIT). W związku z powyższymi czynnościami obejmowaliśmy tylko te zeznania, w których występowało ryzyko ww. nieprawidłowości.

Ponadto Zastępca Naczelnika wskazała, że przy weryfikacji tej ulgi korzystano z raportu o dzieciach, które wystąpiły na PIT/O, a uzyskały w roku podatkowym dochód i złożyły zeznanie podatkowe. W przypadku stwierdzenia, że podatnik oprócz ulgi prorodzinnej, rozliczył się jako osoba samotnie wychowująca, a dochody dziecka

³⁶ Kwotę zwiększenia wykazano zgodnie z danymi zawartymi w systemach e-ORUS i ZISAR – wg pola WUSZ=kwota ustaleń w czynnościach sprawdzających do zeznania PIT-37.

przekroczyły limit określony w ustawie o PIT, podatnik był wzywany do złożenia stosownej korekty zeznania.

Zastępca Naczelnika wskazała również, że niewielka liczba przeprowadzonych w ww. zakresie czynności sprawdzających wynikała z faktu, że czynnościami tymi obejmowano tylko te zeznania, w których występowało ryzyko wystąpienia ww. nieprawidłowości.

(akta kontroli str. 647-665)

W odniesieniu do danych zawartych w punktach od 7.1. do 7.9. Zastępca Naczelnika Urzędu Skarbowego Justyna Koperska wskazała, że dane dotyczące liczby czynności sprawdzających zostały ustalone w oparciu o dane zawarte w systemach informatycznych: e-ORUS (do końca 2021 r.) i ZISAR (od 01.01.2022 r.). Zasady ewidencjonowania czynności w tych systemach oraz ich funkcjonalności przez większość kontrolowanego okresu (a w niektórych przypadkach nadal) nie przewidywały obowiązkowych pól, które byłyby pomocne przy sporządzaniu załączonych zestawień. Czasem pracownik pisał informacje w tym zakresie w uwagach. Jednak dane pozyskane na tej podstawie nie oddają w sposób kompletny skali weryfikacji objętych kontrolą ulg. Dopiero w przypadku czynności rozpoczętych po 01.07.2022 r. w ZISAR pojawiły się znaczniki dla części ulg objętych zakresem kontroli, tj. ulga na dzieci, ulga rehabilitacyjna, ulga na IKZE. Pozostałe z objętych zakresem kontroli ulg lub preferencyjnych sposobów opodatkowania do dnia dzisiejszego nie mają własnego znacznika.

W związku z powyższym dane w ww. punktach obrazują liczby czynności sprawdzających *jakie udało nam się ustalić do dnia sporządzenia niniejszej odpowiedzi, lecz w zakresie dot. PIT będą odbiegać od rzeczywistej liczby czynności oraz kwot dokonanych ustaleń.*

(akta kontroli str. 595-597)

Ponadto w odniesieniu do liczby czynności sprawdzających przeprowadzonych w odniesieniu do ulg i odliczeń wskazanych w punktach od 7.1. do 7.9. Zastępca Naczelnika Justyna Koperska wskazała, że:

- ulgi objęte kontrolą funkcjonują w przepisach ustawy o PIT od wielu lat. Wprowadzane przez ustawodawcę nowelizacje przepisów rozszerzają krąg beneficjentów tych ulg lub doprecyzowują treść przepisów. Powyższe skutkuje zmniejszaniem się ryzyka wystąpienia nieprawidłowości w zakresie ww. ulg, które wcześniej wymagały podjęcia czynności sprawdzających;
- duża liczba zadań, które są realizowane w komórce SKA (przy nie zmienionym składzie osobowym), w tym związanych z wprowadzeniem do przepisów ustawy o PIT szeregu nowych ulg i zwolnień, które wymagają zweryfikowania i mogą generować dużo wyższe uszczuplenia podatkowe, powoduje, że pracownicy są angażowani w pilniejsze i bardziej priorytetowe zadania. Natomiast zadania, które nie wiążą się z dużym ryzykiem nieprawidłowości, w szczególności nie powodują uszczupleń lub powodują je w niewielkim stopniu, są nadal realizowane, ale odsetek przeprowadzonych czynności w stosunku do złożonych zeznań jest niższy.

Jednocześnie Zastępca Naczelnika wskazała, że Urząd nie ma ustalonej minimalnej liczby czynności sprawdzających do przeprowadzenia w zakresie ww. ulg. Przykładami nowych ulg i zwolnień, które w objętym kontrolą okresie zostały wprowadzone do ustawy o PIT i wymagają weryfikowania są m.in.:

- ulga termomodernizacyjna wprowadzona od 1 stycznia 2019 r. w ramach, której podatnicy mogą odliczyć od podstawy opodatkowania kwotę poniesionych wydatków na ww. cel w wys. 53 tys. zł. W okresie od 2021

- r. do końca I półrocza 2024 r. przeprowadzono tylko w zakresie PIT-37, 110 czynności sprawdzających, stwierdzając w 51 przypadkach nieprawidłowości na łączną kwotę 849,1 tys. zł;
- zwolnienie dla osób młodych poniżej 26 r.ż. (obowiązujące od 1 sierpnia 2019 r.) oraz zwolnienia wprowadzone z dniem 1 stycznia 2022 r. dla pracujących seniorów, rodzin 4+, z tytułu ulgi na powrót, polegające na zwolnieniu z opodatkowania przychodów podatników, spełniających warunki do zastosowania ww. ulg do kwoty 85.528 zł. Z moich szacunków wynika, że w zakresie samej ulgi dla seniora za 2022 r. przeprowadzono ponad 60 czynności sprawdzających, które wykazały znaczne uszczuplenia. Natomiast do weryfikacji w zakresie ulgi dla seniora za 2023 r. Urząd otrzymał z MZA 94 rekordy;
 - z dniem 1 stycznia 2022r. do ustawy o PIT została wprowadzona również ulga na zabytki oraz tzw. ulga dla klasy średniej, która pomimo uchylecia jej w połowie roku podatkowego, skutkowała obowiązkiem naliczania podczas akcji PIT za 2022 r. hipotetycznego podatku należnego (HPN), który musiał być weryfikowany przez urzędy skarbowe;
 - z dniem 1 stycznia 2022 r. na skutek nowelizacji ustawy o PIT podatnicy nie mogą już odliczać od podatku składki zdrowotnej, jednak podczas rozliczeń za lata 2022-2023 zdarzało się, że odliczali składkę zdrowotną np. od dochodu (wraz ze składką społeczną) lub w inny sposób próbowali odliczyć ją w zeznaniu.

Wprowadzenie m.in. ww. zmian wymagało od tut. urzędu racjonalizacji podejmowanych działań, aby wykorzystać posiadane zasoby ludzkie do bardziej priorytetowych zadań związanych z weryfikacją nowych ulg, które wiążą się z dużo wyższym ryzykiem nieprawidłowości, z uwagi na znaczne kwoty dokonywanych odliczeń lub stosowanych zwolnień, a także dużą ilość błędów popełnianych przez podatników stosujących nowe przepisy.

Ponadto Zastępca Naczelnika wskazała, że niższy odsetek przeprowadzonych czynności lub ich brak w przypadku zeznań za rok 2023 r. związany jest również ze specyfiką organizacji pracy w komórce SKA, gdzie od 15 lutego, wraz z początkowym terminem na składanie zeznań podatkowych, rozpoczyna się akcja czynności sprawdzających związanych z rozliczeniami PIT za rok poprzedni, która trwa do lipca-sierpnia. W tym okresie pracownicy głównie zajmują się czynnościami sprawdzającymi związanymi z weryfikacją nadpłat w celu ich terminowego zwrotu, czynnościami sprawdzającymi zeznań błędnych i budzących wątpliwości, analizą wniosków o stwierdzenie nadpłat oraz realizacją innych terminowych czynności zleconych przez MF i IAS. W miesiącach wrzesień-październik pracownicy realizujący zadania w obszarze PIT analizują oświadczenia majątkowe. Najczęściej dopiero w IV kwartale i na początku roku następnego intensywnie analizują skrypty i raporty własne i wzywają podatników do czynności sprawdzających. Dlatego też odsetek przeprowadzonych czynności za 2023 r. będzie jeszcze ulegał zwiększeniu.

Również w zakresie wcześniejszych lat podatkowych, objętych kontrolą, możliwe jest nadal (do czasu przedawnienia zobowiązań podatkowych) przeprowadzenie czynności, w sytuacji, gdy na podstawie udostępnionych Urzędowi nowych narzędzi lub typowań centralnych zajdzie konieczność ich podjęcia, ponieważ wystąpi ryzyko nieprawidłowości.

Jednocześnie Zastępca Naczelnika wskazała, że ww. ulgi są w Urzędzie również weryfikowane, jeżeli są rozliczane na formularzu PIT-36 (nieobjętym kontrolą NIK). Nieuprawnione skorzystanie np. ze wspólnego rozliczenia w przypadku podatnika

uzyskującego wysokie dochody z pozarolniczej działalności gospodarczej wiąże się z wyższym ryzykiem nieprawidłowości i wyższym uszczupleniem niż na PIT-37.

Zastępca Naczelnika zwróciła również uwagę na dużą i rosnącą z roku na rok liczbę czynności sprawdzających, które są w tut. urzędzie przeprowadzane, a także rosnącą kwotę ustaleń dokonanych na skutek tych czynności, przykładowo:

- w 2022 r. przeprowadzono w podatku PIT (w tym również działalność gospodarczą) 2.150 czynności z kwotą uszczupień na poziomie 1.911,4 tys. zł. Łączna liczba czynności we wszystkich podatkach wyniosła 3.318 szt., a kwota uszczupień 3.427 tys. zł;
- w 2023 r. liczba czynności w podatku PIT (wraz z działalnością) wyniosła 2.536 szt. z kwotą uszczupień 21.119 tys. zł. Łączna liczba czynności we wszystkich podatkach wyniosła 4.216 szt., a kwota uszczupień 25.956,2 tys. zł;
- w 2024 r. (stan na dzień 20 sierpnia) liczba czynności w podatku PIT (wraz z działalnością) wyniosła 1.639 szt. z kwotą uszczupień 1.926,6 tys. zł. Łączna ilość czynności we wszystkich podatkach wyniosła jak dotąd 2.684 szt., a kwota uszczupień 4.615,8 tys. zł.

Powyższe dane wskazują, że działania podejmowane przez Urząd w obszarze czynności sprawdzających (pomimo niewielkiej liczby czynności w obszarach objętych kontrolą NIK) przynoszą efekty finansowe w postaci stwierdzanych uszczupień. Prowadzenie działań skierowanych wobec podmiotów nieprawidłowo wywiązujących się z obowiązków podatkowych i generujących wysokie ryzyko nieprawidłowości oraz uszczuplenia jest w mojej ocenie kierunkiem prawidłowym. Taka organizacja pracy umożliwia bowiem optymalne wykorzystanie zasobów ludzkich i zabezpieczenie prawidłowości funkcjonowania jednostki i realizacji wielu innych zadań, do których jest powołana.

(akta kontroli str. 647-667)

8. W odniesieniu do zidentyfikowanych ryzyk w zakresie korzystania przez podatników z odliczeń i zwolnień w PIT będących przedmiotem kontroli Zastępca Naczelnika Urzędu wskazała, że w Centralnym Rejestrze Ryzyk Ministerstwo Finansów Departament Analiz zidentyfikował grupę obszarów ryzyk numer 20, dotyczących obliczania podatku dochodowego od osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej, w tym m.in. PIT. W grupie tej zidentyfikowano obszary 20.3 ulgi (odliczenia) i 20.4 zwolnienia. W zakresie ulg i odliczeń w PIT-37 zidentyfikowano następujące ryzyka:

- ryzyko 20.3.1 nieprawidłowe odliczenia od dochodu. W Arkuszu Oceny Ryzyka z dnia 1 grudnia 2018 r. wskazano, że w IAS w Zielonej Górze występuje małe prawdopodobieństwo zaistnienia tego zdarzenia i niewielki negatywny wpływ na oceniany obszar. Według Arkusza Oceny Ryzyka (wpis do rejestru ryzyka z dnia 9 marca 2021 r.) dla IAS w Zielonej Górze, ryzyko średnie, prawdopodobieństwo średnie (2,8%), ocena następstw niskie (144,5 tys. zł). Według Arkusza Oceny Ryzyka (wpis do rejestru ryzyka z dnia 12 stycznia 2024 r.) dla IAS w Zielonej Górze, ryzyko wysokie, prawdopodobieństwo bardzo wysokie (83,5%), ocena następstw średnie (828 tys. zł). Najczęściej występujące nieprawidłowości dotyczyły m.in.:
 - odliczenia przez podatników darowizn, o których mowa w art. 26 ust. 1 pkt 9 ustawy o PIT w kwocie przekraczającej 6% dochodu,
 - błędnego kwalifikowania darowizn,
 - odliczenia ulgi rehabilitacyjnej, mimo braku uprawnień do korzystania z niej,

- odliczenia wpłaty na indywidualne konto zabezpieczenia emerytalnego w kwocie wyższej niż limit określony w przepisach,
 - brak dowodów potwierdzających prawo do dokonania odliczeń lub ich nieprawidłowe udokumentowanie;
- ryzyko 20.3.2. nieprawidłowe odliczenia od podatku. W Arkuszu Oceny Ryzyka z dnia 1 grudnia 2018 r. wskazano, że w IAS w Zielonej Górze występuje małe prawdopodobieństwo zaistnienia tego zdarzenia i niewielki negatywny wpływ na oceniany obszar. Według Arkusza Oceny Ryzyka (wpis do rejestru ryzyka z dnia 9 marca 2021 r.) dla IAS w Zielonej Górze, ryzyko średnie, prawdopodobieństwo średnie (2,8%), ocena następstw niskie (144,5 tys. zł). Według Arkusza Oceny Ryzyka (wpis do rejestru ryzyka z dnia 27 czerwca 2024 r.) dla IAS w Zielonej Górze, ryzyko wysokie, prawdopodobieństwo bardzo wysokie (78,8%), ocena następstw niskie (665,3 tys. zł). Do typowych czynników ryzyka należą celowe lub omyłkowe naruszenia przepisów ustawy o PIT, np.:
- skorzystanie z ulgi na dziecko przez oboje rodziców w pełnej wysokości,
 - skorzystanie z ulgi na pełnoletnie dziecko, które nie kontynuuje nauki lub jego dochody przekroczyły limit określony w przepisach,
 - skorzystanie z ulgi na jedno dziecko przez podatników, którzy nie spełniali kryterium dochodowego określonego w przepisach.

(akta kontroli str. 323-437, 703-798)

W związku ze zidentyfikowanymi ryzykami w Urzędzie sporządzano i analizowano raporty o podatnikach korzystających z ulg (odliczeń, zwolnień, preferencji) oraz podejmowano czynności sprawdzające wobec wytypowanych podatników. W przypadku stwierdzenia nieprawidłowości podatników wzywano do złożenia stosownej korekty, a w przypadku jej niezłożenia kierowano sprawę do postępowania podatkowego.

(akta kontroli str. 323-437)

W okresie objętym kontrolą Urząd nie kierował do Dyrektora IAS wniosków o wszczęcie identyfikacji ryzyka lub przeglądu zidentyfikowanego ryzyka w zakresie ww. ulg i odliczeń, ponieważ jak wskazała Zastępca Naczelnika US Justyna Koperska nie zidentyfikowano nowych zjawisk, niebezpiecznych zachowań podatników skutkujących naruszeniem norm prawa, które wymagałyby kierowania takich wniosków.

(akta kontroli str. 323-437)

W okresie objętym kontrolą Urząd prowadził samodzielne udokumentowane analizy składanych zeznań PIT-37 pod kątem możliwości występowania niezgodnego z prawem stosowania ulg i obliczeń objętych kontrolą i typował podatników do czynności sprawdzających, a w przypadku ich nieskuteczności do postępowania podatkowego. Analizy te były dokonywane w oparciu m.in. o raporty:

- ✓ z systemu eORUS:
 - *wykaz osób fizycznych PIT-37 nie indywidualnie z PPL, PPE, KP, zmarły, dzieci* – raport pomocniczy w celu sprawdzenia ograniczeń do wspólnego rozliczania się osób fizycznych, mających inne obowiązki podatkowe lub wspólnie ze zmarłym małżonkiem/z dzieckiem. Raport identyfikuje podatników, którzy złożyli PIT-37 za dany rok podatkowy i posiadają obowiązki podatkowe na ryczałt, podatek liniowy lub kartę podatkową;
 - *wykaz osób fizycznych wspólne PIT-37 Umowa małżeńska CZM* – raport pomocniczy wykonywany w celu weryfikacji ograniczenia do wspólnego

rozliczania się osób fizycznych mających umowę o rozdzielności majątkowej;

- *wykaz dzieci, które wystąpiły na PIT-O – własne zeznanie-dochód* – wykaz podatników, którzy w zeznaniach wykazali ulgę prorodzinną, a dziecko rozliczyło się samodzielnie i wykazało dochód przekraczający limit określony w przepisach;
- *wykaz dzieci wg PIT/O błędny PESEL* – wykaz błędnych numerów PESEL wprowadzonych w załącznikach do zeznań – PIT-O.

✓ z systemu POLTAX:

- kontrola zgodności między dokumentami (reguła DW1) – kontrola możliwości odliczenia ulgi na jedno dziecko,
- raport o podmiotach na podstawie pozycji złożonych dokumentów, sporządzane dla potrzeb odliczania poszczególnych ulg.

(akta kontroli str. 323-437)

Liczba czynności sprawdzających za lata 2019 – 2023 na skutek typowania Naczelnika Urzędu Skarbowego dotyczących weryfikacji prawidłowości skorzystania z:

- 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 wynosiła odpowiednio: cztery, pięć, cztery, pięć i jeden,
- odliczenia od dochodu z tytułu darowizn przekazanych na cele kultu religijnego, o którym mowa w art. 26 ust. 1 pkt 9 lit. b ustawy o PIT wynosiła odpowiednio: jeden, trzy, dwa³⁷,
- odliczenia od dochodu z tytułu wydatków na cele rehabilitacyjne oraz wydatki związane z ułatwieniem wykonywania czynności życiowych wynosiła odpowiednio: 30, 63, 42, 57 i 13,
- odliczenia od dochodu z tytułu wpłat na IKZE wynosiła odpowiednio: jeden, jeden, trzy, trzy, trzy,
- odliczenia od podatku z tytułu ulgi na dzieci wynosiła odpowiednio: 71, 87, 48, 76 i 29,
- opodatkowania wspólnie z małżonkiem zgodnie z wnioskiem, o którym mowa w art. 6 ust. 2 ustawy o PIT wynosiła odpowiednio: 34, 41, 146, 35 i 13,
- opodatkowania wspólnie z małżonkiem zgodnie z wnioskiem, o którym mowa w art. 6a ust. 1 ustawy o PIT wynosiła odpowiednio: jeden i trzy³⁸,
- opodatkowania przewidzianego dla osób samotnie wychowujących dzieci wynosiła odpowiednio: 16, osiem, 13, trzy i cztery.

Za lata 2019-2023 nie przeprowadzano czynności sprawdzających dotyczących weryfikacji prawidłowości skorzystania z odliczenia od dochodu z tytułu darowizn przekazanych na działalność charytatywno-opiekuńczą Kościołów (wynikających z odrębnych ustaw).

Liczba czynności sprawdzających dotyczących weryfikacji prawidłowości skorzystania z odliczenia od podatku z tytułu ulgi na dzieci za lata 2019-2023 na skutek typowania innych jednostek (raporty udostępniane przez MF na platformie analitycznej – moduł MZA) wynosiła odpowiednio: osiem, osiem, 11 i 47³⁹. Za lata 2019-2023 nie przeprowadzano czynności sprawdzających na skutek typowania innych jednostek w zakresie pozostałych ww. ulg i odliczeń.

³⁷ Za lata 2022 i 2023 nie przeprowadzano czynności sprawdzających.

³⁸ Nie przeprowadzano czynności sprawdzających w tym zakresie za lata 2021-2023.

³⁹ Za 2023 r. nie przeprowadzono czynności sprawdzających w tym zakresie na skutek typowania innych jednostek.

Za lata 2019-2023 nie przeprowadzano czynności sprawdzających dotyczących weryfikacji prawidłowości skorzystania z ww. ulg na skutek typowania DIAS.

(akta kontroli str. 607-609)

9. Sposób prowadzenia czynności sprawdzających wobec podatników korzystających z wybranych przez NIK do kontroli odliczeń w PIT przedstawiono w punktach od I do IX

Od września 2021 r. obowiązywały zatwierdzone przez Szefa KAS wytyczne „Wytyczne do czynności sprawdzających”, w których jako dobrą praktykę w celu weryfikacji prawidłowości korzystania z ulg podatkowych wskazano korzystanie m.in. z raportów w zakresie: podatników, którzy w złożonych zeznaniach wykazali ulgę prorodziną na to samo dziecko, podatników, którzy w złożonych zeznaniach podatkowych skorzystali z odliczenia ulgi prorodzinnej na jedno dziecko przy przekroczeniu kryterium dochodowego, podatników dokonujących wspólnego rozliczenia z małżonkiem, w sytuacji zawarcia umowy wprowadzającej ustrój rozdzielności majątkowej.

(akta kontroli str.355-395)

Ponadto w kontrolowanym okresie NUS wydawał decyzje, na podstawie których wprowadzono obligatoryjnie czynności sprawdzające wobec podatników PIT, którzy deklarowali nadpłatę w do zwrotu powyżej kwoty określonej w tych decyzjach⁴⁰.

(akta kontroli str. 431-436)

Badanie zeznań PIT-37 objętych czynnościami sprawdzającymi:

I. 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

W toku kontroli badaniem objęto 17 zeznań PIT-37⁴¹ za lata 2019-2023, w których wykazano odliczenie od dochodu z tytułu darowizn przekazanych organizacjom pożytku publicznego objętych czynnościami sprawdzającymi, w tym: 10 zeznań⁴², które zostały pozytywnie zweryfikowane przez pracowników Urzędu tzn. uznano zasadność skorzystania z tej ulgi i poprawność jej rozliczenia (łączna kwota odliczonych darowizn wynosiła 7,2 tys. zł) oraz siedem zeznań⁴³, w których zakwestionowano poprawność rozliczenia ulgi z tego tytułu i w konsekwencji została złożona przez podatnika korekta zeznania lub wszczęte postępowanie podatkowe (podatnicy w zeznaniach wykazali odliczenia w łącznej kwocie 25,1 tys. zł, a po korektach kwota odliczeń wynosiła 10,4 tys. zł). W wyniku badania ww. 17 zeznań, ustalono, że:

✓ w 14 przypadkach US wezwał podatnika do przedłożenia dokumentów źródłowych (11 podatników przedłożyło wymagane dokumenty, a trzech podatników zrezygnowało z odliczenia darowizny), natomiast w trzech przypadkach podatnicy nie zostali wezwani do okazania dokumentów źródłowych tylko do złożenia korekty zeznania w związku odliczeniem kwoty przekraczającej limit 6% dochodu, określony w art. 26 ust. 1 pkt 9 ustawy o PIT;

✓ w 11 przypadkach prawidłowo zbadano przesłanki do odliczenia darowizny, w trzech przypadkach podatnicy zrezygnowali z odliczenia darowizny, a w trzech

⁴⁰ Decyzje z dnia 27.02.2020 r. i 31.03.2020 r. – kwota 12 tys. zł; 22.03.2023 r. – 15 tys. zł.

⁴¹ Wszystkie objęte czynnościami sprawdzającymi.

⁴² Za 2019 r. – 2; za 2020 r. – 2, za 2021 r. – 1, za 2022 r. – 4, za 2023 r. – 1.

⁴³ Za 2019 r. – 2, za 2020 r. – 3, za 2021 r. – 1, za 2022 r. – 1, za 2023 r. – 0.

przypadkach US nie badał przesłanek uprawniających do odliczenia darowizny, co opisano również w sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości*.

✓ wszystkie objęte badaniem darowizny zostały przekazane w formie pieniężnej, w jedenastu przypadkach podatnicy okazali dowód przekazania darowizny, w trzech przypadkach podatnicy nie okazali takiego dokumentu, ponieważ zrezygnowali z odliczenia darowizny, a w trzech przypadkach (opisanych powyżej) US nie żądał okazania dowodu przekazania darowizny, co opisano również w sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości*.

(akta kontroli str. 610-615)

Zastępca Naczelnika US Justyna Koperska⁴⁴ wskazała, że: (...) *podstawą i celem przeprowadzonych w ww. sprawach czynności było wyeliminowanie nieprawidłowości związanych z przekroczeniem przez podatników limitu odliczenia z tytułu darowizn, wynoszącego 6% dochodu uzyskanego w danym roku podatkowym. Cel czynności został zrealizowany, bowiem podatnicy złożyli korekty zeznań eliminując stwierdzone przez organ nieprawidłowości (...).*

(akta kontroli str. 647-655)

Zdaniem NIK Urząd realizując czynności sprawdzające w odniesieniu do zastosowanego odliczenia nie powinien ograniczać się jedynie do badania zachowania obowiązujących limitów odliczeń, ale w pierwszej kolejności powinien skoncentrować swoją uwagę na zbadaniu istnienia samego uprawnienia do odliczenia, co dopiero w dalszej kolejności winno determinować konieczność weryfikacji innych obowiązków podatnika.

(akta kontroli str. 610-615)

✓ w 11 przypadkach darowizny nie przekraczały 6% dochodu, w trzech przypadkach podatnicy zrezygnowali z odliczenia darowizny, a w trzech przypadkach podatnicy zostali wezwani do złożenia korekty zeznania z uwagi na fakt, że darowizny przekroczyły 6% dochodu. Natomiast w jednym przypadku darowizna nie przekraczała ww. limitu, ale podatnik odliczył łącznie kwotę 1,6 tys. zł, podczas gdy kwota 0,6 tys. zł była przekazana na rzecz osoby fizycznej. Podatnik złożył korektę zeznania i odliczył darowiznę w prawidłowej wysokości tj. 1 tys. zł. Efektem złożonych przez podatników korekt było zmniejszenie nadpłat łącznie o kwotę 1 tys. zł.

(akta kontroli str. 610-615)

II. 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

W toku kontroli badaniem objęto osiem zeznań PIT-37⁴⁵ za lata 2019-2023, w których wykazano 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, z których sześć zostało pozytywnie zweryfikowanych przez pracowników Urzędu tzn. uznano zasadność skorzystania z tej ulgi i poprawność jej rozliczenia (łączna kwota odliczenia wynosiła 13,2 tys. zł), a w dwóch przypadkach zakwestionowano poprawność rozliczenia darowizny i w konsekwencji została złożona przez podatnika korekta zeznania (odliczona przez podatników darowizna wynosiła 3,1 tys. zł; a po korekcie dokonanej w wyniku czynności sprawdzających – 2,4 tys. zł). W wyniku badania ww. ośmiu zeznań, ustalono, że:

✓ we sześciu przypadkach podatników wezwano do okazania dokumentów źródłowych i przedłożyli oni dowody przekazania darowizny, z których

⁴⁴ Zastępcy Naczelnika podlegał Dział Czynności Analitycznych i Sprawdzających.

⁴⁵ Wszystkie objęte czynnościami sprawdzającymi.

wynikało, że darowizny te zostały przekazane na cele kultu religijnego (np. na utrzymanie Kościoła lub na rzecz Parafii), a w dwóch przypadkach podatnicy nie byli wezwani do okazania ww. dokumentów.

(akta kontroli str. 616-617)

Zastępca Naczelnika US Justyna Koperska⁴⁶ wskazała, że: (...) *podstawą i celem przeprowadzonych w ww. sprawach czynności było wyeliminowanie nieprawidłowości związanych z przekroczeniem przez podatników limitu odliczenia z tytułu darowizn, wynoszącego 6% dochodu uzyskanego w danym roku podatkowym. Cel czynności został zrealizowany, bowiem podatnicy złożyli korekty zeznań eliminując stwierdzone przez organ nieprawidłowości (...).*

(akta kontroli str. 647-655)

Zdaniem NIK Urząd realizując czynności sprawdzające w odniesieniu do zastosowanego odliczenia nie powinien ograniczać się jedynie do badania zachowania obowiązujących limitów odliczeń, ale w pierwszej kolejności powinien skoncentrować swoją uwagę na zbadaniu istnienia samego uprawnienia do odliczenia, co dopiero w dalszej kolejności winno determinować konieczność weryfikacji innych obowiązków podatnika.

- ✓ w sześciu przypadkach odliczona darowizna nie przekraczała limitu 6% dochodu, określonego w art. 26 ust. 1 pkt 9 ustawy o PIT, natomiast w dwóch przypadkach podatnicy zostali wezwani do złożenia korekty zeznania z uwagi na fakt, że odliczona kwota przekraczała ww. limit. Efektem złożonych przez podatników korekt było zmniejszenie nadpłat łącznie o kwotę 125 zł.

(akta kontroli str. 616-617)

III. Nie przeprowadzano czynności sprawdzających w zakresie weryfikacji prawidłowości skorzystania z odliczenia od dochodu z tytułu darowizn przekazanych na działalność charytatywno – opiekuńczą Kościołów (wynikających z odrębnych ustaw), co opisano w pkt 7.3. niniejszego wystąpienia pokontrolnego.

(akta kontroli str. 600)

IV. Odliczenia od dochodu z tytułu wydatków na cele rehabilitacyjne oraz wydatków związanych z ułatwieniem wykonywania czynności życiowych

W toku kontroli badaniem objęto 26 zeznań PIT-37 za lata 2019-2023, w których wykazano odliczenie od dochodu z tytułu wydatków na cele rehabilitacyjne oraz wydatków związanych z ułatwieniem wykonywania czynności życiowych, w tym: 15 zeznań⁴⁷ (łącznie kwota odliczenia 40,6 tys. zł), które zostały pozytywnie zweryfikowane przez pracowników Urzędu, tzn. uznano zasadność skorzystania z tej ulgi i poprawność jej rozliczenia oraz 11 zeznań⁴⁸, odpowiednio: dwa, trzy, dwa, trzy i jedno, w których zakwestionowano zasadność skorzystania z tej ulgi lub poprawność jej rozliczenia i w konsekwencji została złożona przez podatnika korekta zeznania (podatnicy wykazali odliczenia w łącznej kwocie 73,2 tys. zł; po korektach odliczona wyniosła łącznie: 46,8 tys. zł) i ustalono m.in., że:

- ✓ we wszystkich przypadkach wezwano podatnika do przedłożenia dokumentów źródłowych;
- ✓ we wszystkich przypadkach badano czy z odliczenia skorzystał uprawniony podatnik, w dwóch przypadkach stwierdzono, że podatnik odliczył wydatki na używanie samochodu, jednak nie przedstawił dokumentów potwierdzających

⁴⁶ Zastępcy Naczelnika podlegał Dział Czynności Analitycznych i Sprawdzających.

⁴⁷ Po 3 za każdy rok.

⁴⁸ Wszystkie, w których zakwestionowano prawidłowość odliczenia ulgi lub zasadność skorzystania z niej.

posiadanie samochodu; natomiast w jednym przypadku podatnik nie posiadał orzeczenia, o którym mowa w art. 26 ust. 7 d pkt 1 ustawy o PIT, uprawniającego do skorzystania z ww. ulgi;

- ✓ w 25 przypadkach nie przekroczono kwoty wydatków objętych limitem, natomiast w jednym przypadku podatnik wykazał odliczenie wydatków na używanie samochodu osobowego w kwocie 4 560 zł, podczas gdy limit wynosił 2.280 zł. W związku z powyższym podatnik złożył korektę zeznania i wykazał odliczenie w prawidłowej wysokości⁴⁹; w czterech przypadkach zawyżono kwoty odliczenia wydatków na leki (odliczono wydatki, które nie wynikają ze wskazań lekarskich, a tym samym nie podlegają odliczeniu). Podatnicy złożyli korekty zeznań, w wyniku których ulga zmniejszyła się łącznie o kwotę 3,1 tys. zł;
- ✓ każdorazowo badano czy poniesione i odliczone wydatki mieszczą się w katalogu wydatków podlegających odliczeniu, w jednym przypadku stwierdzono, że odliczony wydatek nie mieści się w katalogu wydatków podlegających odliczeniu. Podatnik złożył korektę zeznania;
- ✓ w jednym przypadku stwierdzono nienależnie pobraną nadpłatę w kwocie 70 zł, którą podatnik zwrócił wraz z należnymi odsetkami.

(akta kontroli str. 618-626)

V. Odliczenia od dochodu z tytułu wpłat na Indywidualne Konta Zaopatrzenia Emerytalnego (dalej: IKZE)

Badanie 11 spraw podatników⁵⁰ (dziesięć zeznań podatkowych, w których wykazano odliczenie od dochodu z tytułu wpłat na IKZE, które zostały pozytywnie zweryfikowane przez pracowników Urzędu tzn. uznano zasadność skorzystania z tej ulgi i poprawność jej rozliczenia (łączna kwota odliczenia: 91,9 tys. zł) i jednego zeznania, w którym zakwestionowano zasadność skorzystania z ulgi lub poprawność jej rozliczenia (podatnik wykazał odliczenie w kwocie 1,2 tys. zł; po korekcie: 0 zł) objętych czynnościami sprawdzającymi wykazało m.in., że:

- ✓ we wszystkich przypadkach wezwano podatnika do okazania dokumentów źródłowych;
- ✓ w przypadku zeznań pozytywnie zweryfikowanych potwierdzono, że odliczone wpłaty nie przekraczają kwoty określonej w art. 13 a ust. 1 ustawy o indywidualnych kontach emerytalnych i indywidualnych kontach zabezpieczenia emerytalnego z dnia 20 kwietnia 2004 r.⁵¹, a podatnicy dysponują dowodami potwierdzającymi poniesienie wydatku;
- ✓ w przypadku zeznania zakwestionowanego przez US podatnik po otrzymaniu wezwania do przedłożenia dokumentów potwierdzających dokonane wpłaty złożył korektę zeznania bez wykazania wpłat na IKZE⁵².

(akta kontroli str. 627-629)

⁴⁹ Nadpłata z błędnego zeznania nie została wypłacona.

⁵⁰ Wszystkie objęte czynnościami sprawdzającymi za kontrolowany okres.

⁵¹ Tj. Dz.U. z 2024 r. poz. 707.

⁵² Podatnik w zeznaniu PIT-37 za 2019 r. nie wykazał odliczenia wpłat na IKZE. W dniu 21.03.2021 r. podatnik złożył korektę zeznania i wykazał odliczenie w kwocie 1.200 zł i powstała nadpłata 224 zł. W dniu 06.04.2021 r. podatnik złożył kolejną korektę i usunął odliczenie wpłat na IKZE, a tym samym powrócił do pierwotnej nadpłaty w kwocie 11 zł.

VI. Odliczenia od podatku z tytułu ulgi na dzieci

W toku kontroli badaniem objęto łącznie 20 zeznań podatkowych, w których podatnicy wykazali odliczenia od podatku z tytułu ulgi na dzieci, w tym: 10 zeznań⁵³, które zostały pozytywnie zweryfikowane przez pracowników Urzędu, tzn. uznano zasadność skorzystania z tej ulgi i poprawność jej rozliczenia (łączna kwota odliczeń wyniosła: 18,7 tys. zł) oraz 10 zeznań⁵⁴, w których zakwestionowano zasadność skorzystania z tej ulgi lub poprawność jej rozliczenia i w konsekwencji została złożona przez podatnika korekta zeznania (podatnicy wykazali odliczenia w łącznej kwocie 9,7 tys. zł; po korekcie kwota odliczenia wyniosła: 0 zł) i ustalono m.in., że:

- ✓ w 11 z 20 przypadków podatnicy zostali wezwani do przedłożenia dokumentów źródłowych, w dwóch przypadkach prawo do skorzystania z ulgi zweryfikowano na podstawie dostępnych danych, w tym z systemu PESEL (podatnik odliczył ulgę na dwoje małoletnich dzieci), natomiast w siedmiu przypadkach podatnicy zostali wezwani do korekty zeznania z uwagi na niespełnienie kryteriów do odliczenia ulgi określonych w ustawie o PIT;
- ✓ w sześciu przypadkach, w których ulga dotyczyła dzieci pełnoletnich, weryfikowano dokumentację potwierdzającą prawo do skorzystania z ulgi;
- ✓ w sytuacji odliczenia ulgi na jedno dziecko weryfikowano kryterium osiąganego dochodu określonego w art. 27 f ust. 2 ustawy o PIT. Spośród dziesięciu przypadków, w których odliczono ulgę na jedno dziecko: w trzech przypadkach podatnicy spełniali ww. kryterium dochodowe, a w siedmiu przypadkach podatnicy nie spełnili tego kryterium i zostali wezwani do złożenia stosownej korekty zeznania;
- ✓ w dwóch przypadkach odliczono ulgę na pełnoletnie dziecko, którego dochód przekroczył kwotę określoną w art. 6 ust. 4 pkt 3 ustawy o PIT⁵⁵; podatnicy złożyli korekty zeznania i zwrócili nienależnie pobrane kwoty;
- ✓ w jednym przypadku ulgę na dziecko odliczyło indywidualnie każde z rodziców. W wyniku czynności sprawdzających podatek, którego dokumentację objęto badaniem złożył korektę zeznania bez wykazania ulgi na dziecko;
- ✓ w dziesięciu przypadkach wysokości odliczeń z tytułu ulgi na dzieci nie przekroczyła limitu określonego w art. 27f ust. 2 ustawy o PIT, a w pozostałych 10 przypadkach zakwestionowano zasadność skorzystania z ulgi (podatnicy złożyli stosowne korekty);
- ✓ siedmiu spośród 10 podatników, którym zakwestionowano zasadność skorzystania z ulgi zwróciło nienależnie pobrane nadpłaty w łącznej kwocie 6,4 tys. zł wraz z odsetkami za zwłokę; natomiast w trzech przypadkach podatnikowi nie wypłacono nadpłaty przed przeprowadzeniem czynności sprawdzających.

(akta kontroli str. 634-638)

VII. Podatnicy, 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

W toku kontroli szczegółowym badaniem objęto łącznie 20 zeznań PIT-37 za lata 2019-2023, w których podatnicy rozliczyli się wspólnie zgodnie z wnioskiem, o którym mowa w art. 6 ust. 2 ustawy o PIT w tym: dziesięć zeznań⁵⁶ pozytywnie

⁵³ Po dwa za każdy rok objęty kontrolą.

⁵⁴ Po dwa za każdy rok objęty kontrolą.

⁵⁵ Dwa przypadki dotyczące ulgi na dzieci za 2019 r. - tj. z dnia 5 lipca 2019 r. (Dz.U. z 2019 r. poz. 1387)

⁵⁶ Po dwa za każdy rok objęty kontrolą.

zweryfikowanych przez pracowników Urzędu, tzn. uznano zasadność skorzystania z ulgi i poprawność jej rozliczenia oraz dziesięć zeznań⁵⁷, w których zakwestionowano zasadność skorzystania z tej ulgi lub poprawność jej rozliczenia i w konsekwencji została złożona przez podatnika korekta zeznania lub wszczęte postępowanie podatkowe zakończone wydaniem decyzji i ustalono, że:

- ✓ w żadnym przypadku nie wzywano podatników do przedłożenia dokumentów źródłowych. Weryfikacja zeznań była przeprowadzana na podstawie danych z systemu SeRCe, który umożliwia m.in. wyszukiwanie i przeglądanie danych rozszerzonych osoby fizycznej z rejestru PESEL i systemu POLTAX (system ewidencjonowania i przetwarzania danych o podatnikach),
- ✓ w przypadku zeznań uznanych za prawidłowe zweryfikowano istnienie związku małżeńskiego podatników przez cały rok podatkowy, nie wystąpiły sytuacje przewidziane w art. 6 ust. 2 pkt 2 ustawy o PIT,
- ✓ we wszystkich 20 przypadkach zweryfikowano istnienie negatywnych przesłanek wspólnego rozliczenia małżonków,
- ✓ przyczyną zakwestionowania dziesięciu zeznań było stosowanie przez jednego z małżonków przepisów o zryczałtowanym podatku dochodowym, a tym samym nie spełniono wymogu, o którym mowa w art. 6 ust. 8 pkt 1b ustawy o PIT. We wszystkich dziesięciu przypadkach podatnicy złożyli stosowne korekty i rozliczyli się indywidualnie. W związku z powyższym w ośmiu przypadkach podatnicy zwrócili nienależnie pobrane nadpłaty w łącznej kwocie 7 tys. zł wraz z odsetkami za zwłokę, a w dwóch przypadkach zmiana sposobu rozliczenia nie miała wpływu na zmianę wysokości nadpłaty.

(akta kontroli str. 630-633)

VIII. Podatnicy, którzy w zeznaniu podatkowym PIT-37 wybrali sposób opodatkowania wspólnie z małżonkiem zgodnie z wnioskiem, o którym mowa art. 6a ust. 1 ustawy o PIT.

Na podstawie badania czterech zeznań objętych czynnościami sprawdzającymi⁵⁸ ustalono m.in., że:

- ✓ w żadnym ze zbadanych przypadków nie wzywano podatnika do okazania dokumentów źródłowych, podatnicy w każdym przypadku zostali wezwani do złożenia korekty zeznania;
- ✓ w dwóch przypadkach stwierdzono, że wspólne rozliczenie nie było możliwe z uwagi wystąpienie przesłanki negatywnej, o której mowa w art. 6 ust. 8 pkt 1b ustawy o PIT;
- ✓ w dwóch przypadkach podatnik rozliczył się wspólnie z małżonkiem, który zmarł wcześniej niż w roku podatkowym⁵⁹ (dwa przypadki), a tym samym nie spełniono warunku określonego w art. 6a ust. 1 pkt 2 ustawy o PIT;
- ✓ w wyniku złożonych korekt stwierdzono pobranie nienależnej nadpłaty w kwocie 526 zł oraz powstanie niedopłaty w kwocie 521 zł. Ww. kwoty zostały przez podatników uregulowane. Natomiast w jednym przypadku kwota nadpłaty zmniejszyła się o 526 zł (z 628 zł do 102 zł)⁶⁰;

⁵⁷ Po dwa za każdy rok objęty kontrolą.

⁵⁸ Wszystkie zeznania objęte czynnościami sprawdzającymi w kontrolowanym okresie: za 2019 r. – jedno i za 2020 r. – trzy.

⁵⁹ 2010 i 2017 r.

⁶⁰ Podatnikowi wypłacono kwotę nadpłaty po korekcie.

- ✓ w jednym przypadku podatnik rozliczył się wspólnie ze zmarłym małżonkiem mimo wystąpienia przesłanki negatywnej określonej w art. 6 ust. 8 pkt 1b ustawy o PIT. W dniu 22 kwietnia 2020 r. podatnikowi wypłacono nadpłatę w kwocie 270 zł, a w dniu 31 sierpnia 2020 r. podatnik został wezwany do złożenia korekty zeznania, na które nie odpowiedział. Z dokonanej symulacji wynikało, że przy indywidualnym rozliczeniu żyjącego podatnika nie wystąpiłaby nadpłata ani niedopłata. Urząd nie podjął czynności mających na celu wyegzekwowanie złożenia korekty zeznania ani zwrotu nienależnie pobranej nadpłaty, a tym samym nie dochował należytej staranności w prowadzeniu czynności sprawdzających wobec tego podatnika, co opisano również w sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości*.

(akta kontroli str. 639-640)

Kierownik Działu Obsługi Bezpośredniej⁶¹ Bożena Lewandowska wyjaśniła, że: podatnik nie zareagował na wezwania Urzędu (z dnia 31 sierpnia 2020 r. i 9 października 2020 r.) do złożenia indywidualnych korekt rozliczeń. Powodem braku kolejnego wezwania była trwająca pandemia Covid oraz konieczność realizacji innych zadań należących do komórki organizacyjnej Urzędu. Nieobecności pracowników w tym okresie z powodu choroby oraz korzystanie przez pracowników z pracy zdalnej utrudniało realizację zadań służbowych.

(akta kontroli str. 698-699)

W dniu 21 sierpnia 2024 r. zostało wystosowane do podatnika kolejne wezwanie do złożenia indywidualnego rozliczenia. Do dnia zakończenia kontroli podatnik nie zareagował na wezwanie.

(akta kontroli str. 700-701)

Pandemia Covid nie stanowi uzasadnienia zaniechania przez Urząd na okres czterech lat czynności mających na celu złożenie przez podatnika korekty zeznania PIT-37 i zwrotu nienależnie pobranej nadpłaty.

IX. Podatnicy, którzy w zeznaniu podatkowym PIT-37 wybrali sposób opodatkowania przewidziany dla osób samotnie wychowujących dzieci

Na podstawie badania łącznie 20 zeznań PIT-37, w których podatnik skorzystał z rozliczenia przewidzianego dla osób samotnie wychowujących dzieci w tym: dziesięć zeznań pozytywnie zweryfikowanych przez pracowników Urzędu (tzn. uznano zasadność skorzystania z tej ulgi i poprawność jej rozliczenia)⁶² oraz dziesięć⁶³, w których zakwestionowano zasadność skorzystania z tej ulgi lub poprawność jej rozliczenia i w konsekwencji została złożona przez podatnika korekta zeznania lub wszczęte postępowanie podatkowe zakończone wydaniem decyzji i ustalono, że:

- ✓ w 13 przypadkach⁶⁴ podatnika wezwano do okazania dokumentów źródłowych; a w pozostałych siedmiu przypadkach korzystano z danych z systemu POLTAX (np. obowiązki podatkowe) i SeRCe (dostęp do bazy PESEL i stanu cywilnego podatników);
- ✓ w przypadku dziesięciu zeznań pozytywnie zweryfikowanych sprawdzono, istnienie przesłanek umożliwiających rozliczenie w sposób przewidziany dla

⁶¹ Pracownicy tego Działu przeprowadzili czynności sprawdzające w odniesieniu do tego zeznania.

⁶² Po dwa za każdy rok.

⁶³ Po dwa za każdy rok.

⁶⁴ We wszystkich przypadkach zeznań pozytywnie zweryfikowanych i trzech przypadkach zeznań, w przypadku których została zakwestionowana zasadność skorzystania z ulgi.

osoby samotnie wychowującej dziecko, na podstawie przedłożonych dokumentów oraz danych z systemu POLTAX i SeRCe,

- ✓ we wszystkich 20 przypadkach zweryfikowano istnienie przesłanek negatywnych rozliczenia w sposób przewidziany dla osób samotnie wychowujących dzieci:
 - w dziesięciu przypadkach nie stwierdzono przesłanek negatywnych dla takiego sposobu rozliczenia;
 - w dziesięciu przypadkach stwierdzono istnienie przesłanek negatywnych dla opodatkowania w sposób przewidziany dla osób samotnie wychowujących dzieci określonych w art. 6 ust. 8 ustawy o PIT (w sześciu przypadkach podatnik skorzystał z tej formy opodatkowania za 2020 r., a rozwód nastąpił w grudniu 2021 r., w trzech przypadkach stwierdzono, że rodzice sprawują nad dziećmi opiekę naprzemienną);
- ✓ we wszystkich zakwestionowanych przypadkach podatnicy złożyli korekty zeznań PIT-37 i uregulowali nienależnie pobrane nadpłaty w łącznej kwocie 14,8 tys. zł oraz niedopłatę w kwocie 3,2 tys. zł wraz z odsetkami za zwłokę.

(akta kontroli str. 641-646)

10. NUS nie zgłaszał do DIAS występowania:

- ✓ problemów związanych z weryfikacją zasadności i prawidłowości korzystania przez podatników z objętych kontrolą zwolnień i odliczeń w PIT w ramach czynności sprawdzających/postępowań podatkowych,
- ✓ problemów związanych z interpretacją przepisów prawa;
- ✓ barier organizacyjno-kadrowych w wykonywaniu zadania.

Ewentualne bieżące problemy mogły być przez kierownika SKA omawiane na cyklicznych spotkaniach organizowanych przez IAS dla kierowników komórek czynności analitycznych i sprawdzających. Jednak NUS nie posiada dokumentów w tym zakresie.

(akta kontroli str. 323-427)

Zastępca Naczelnika US Justyna Koperska wskazała, że ewentualne problemy związane z weryfikacją zasadności i prawidłowości korzystania przez podatników z objętych kontrolą zwolnień i odliczeń w PIT dotyczyły przypadków jednostkowych i były rozwiązywane na poziomie urzędu. Dlatego też nie wymagały zgłoszenia do Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Zielonej Górze. Problemy związane z interpretacją przepisów prawa pracownicy rozwiązywali we własnym zakresie analizując dostępne orzecznictwo i interpretacje indywidualne wydawane przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej w tożsamych stanach faktycznych, a także inne dostępne źródła informacji.

Natomiast bariery organizacyjno-kadrowe w wykonywaniu ww. zadania nie były zgłaszane ponieważ, w związku z trwającym w ostatnich latach ograniczaniem liczby etatów w US, problemy natury kadrowej były rozwiązywane poprzez zmiany organizacyjne wewnątrz Urzędu i przydzielanie niektórych zadań z obszaru czynności sprawdzających komórce SOB, w której po automatyzacji części jej zadań, pojawiła się możliwość realizacji innych, tj. m.in. wsparcie komórki SKA, przy weryfikacji niektórych rodzajów ulg objętych zakresem kontroli NIK.

(akta kontroli str. 849-851)

11. Minister Finansów, Szef Krajowej Administracji Skarbowej ani Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Zielonej Górze w latach 2019-2023 nie obejmowali

miernikami zadań urzędu związanych z weryfikacją objętych kontrolą NIK zwolnień i odliczeń w PIT.

W obszarze czynności sprawdzających w ww. okresie obowiązywał miernik wynikający celów i kierunków działania i rozwoju KAS pod nazwą: „Kwota ustaleń dokonanych w toku czynności sprawdzających”. Wartość tego miernika dla tut. US, była określana zarządzeniem Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Zielonej Górze, w planie działalności Urzędu Skarbowego w Nowej Soli na dany rok. W planie tym wskazywano kwotowo wartość uszczupień, która winna być przez tut. jednostkę osiągnięta w poszczególnych kwartałach danego roku we wszystkich podatkach, w tym również PIT. Kwota ustaleń dokonanych w toku czynności sprawdzających przeprowadzonych z udziałem podatników określona w planach działalności na poszczególne lata i kwota dokonanych ustaleń przedstawiała się następująco:

- ✓ 2019 r. – kwota zaplanowana $\geq$ 1.718 tys. zł; kwota zrealizowana – 4.386,2 tys. zł;
- ✓ 2020 r. – kwota zaplanowana $\geq$ 2.617 tys. zł; kwota wykonana – 3.612,4 tys. zł;
- ✓ 2021 r. – kwota zaplanowana $\geq$ 2.990 tys. zł; kwota wykonana – 3.686,2 tys. zł;
- ✓ 2022 r. – kwota zaplanowana $\geq$ 2.600 tys. zł; kwota wykonana – 25.956,2 tys. zł⁶⁵;
- ✓ 2023 r. – kwota zaplanowana $\geq$ 5.580 tys. zł; kwota wykonana – 3.427 tys. zł.

(akta kontroli str. 855-898)

Stwierdzone
nieprawidłowości

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

1. Urząd, w pięciu przypadkach, nie dochował należytej staranności i nie zbadał występowania przesłanek uprawniających podatników do skorzystania z odliczenia od dochodu z tytułu darowizn przekazanych na cele kultu religijnego, poprzez wezwanie do okazania dokumentów źródłowych.
2. W jednym przypadku Urząd przez okres czterech lat zaniechał działań mających na celu wyegzekwowanie od podatnika złożenia korekty zeznania i zwrotu nienależnie pobranej nadpłaty z tytułu nieuzasadnionego opodatkowania wspólnie ze (zmarłym) małżonkiem (270 zł).

IV. Wnioski

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

Wnioski

1. Podejmowanie kompleksowych czynności sprawdzających w stosunku do podatników, obejmujących w szczególności weryfikację przesłanek uprawniających do skorzystania z danego rodzaju odliczenia.
2. Egzekwowanie od podatników składania wymaganych dokumentów i zwrotu nienależnie pobranej nadpłaty.

⁶⁵ W tym dla jednego podatnika 18.522,3 tys. zł.

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.

Obowiązek
poinformowania
NIK o sposobie
wykonania wniosków

Zgodnie z art. 62 ustawy o NIK należy poinformować Najwyższą Izbę Kontroli, w terminie 30 dni od otrzymania wystąpienia pokontrolnego, o sposobie wykorzystania uwag i 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.

Zielona Góra, dnia 4 września 2024 r.

Kontroler
Anna Huziej
główny specjalista k.p.

*/podpisano kwalifikowanym
podpisem elektronicznym/*

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

*/podpisano kwalifikowanym
podpisem elektronicznym/*