



NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI
DEPARTAMENT BUDŻETU I FINANSÓW

KBf.410.4.1.2024

Pani
Aneta Czupryńska
Naczelnik Urzędu Skarbowego Warszawa-Bielany
ul. Skalmierska 5
01-844 Warszawa

WYSTĄPIENIE POKONTROLNE

P/24/008 Działania Krajowej Administracji Skarbowej w zakresie weryfikacji zasadności i prawidłowości skorzystania z ulgi termomodernizacyjnej

I. Dane identyfikacyjne

Jednostka kontrolowana	Urząd Skarbowy Warszawa-Bielany, ul. Skalbmierska 5, 01-844 Warszawa
Kierownik jednostki kontrolowanej	Aneta Czupryńska, Naczelnik Urzędu Skarbowego Warszawa-Bielany, od 19 marca 2024 r. W okresie objętym kontrolą funkcję kierownika jednostki poprzednio pełnili: Iwona Płochocka, Naczelnik Urzędu Skarbowego Warszawa-Bielany, od 17 października 2022 r. do 18 marca 2024 r. Monika Majk-Tomczak, Naczelnik Urzędu Skarbowego Warszawa-Bielany, od 1 marca 2022 r. do 16 października 2022 r. Beata Rocka-Grobarczyk, Naczelnik Urzędu Skarbowego Warszawa-Bielany, od 1 marca 2017 r. do 28 lutego 2022 r.
Zakres przedmiotowy kontroli	1) Typowanie podatników do objęcia działaniami weryfikacyjnymi 2) Weryfikacja prawidłowości skorzystania z ulgi termomodernizacyjnej w toku czynności sprawdzających 3) Weryfikacja prawidłowości skorzystania z ulgi termomodernizacyjnej w toku postępowania podatkowego
Okres objęty kontrolą	Od 1 stycznia 2022 r. do 30 czerwca 2024 r. z wykorzystaniem dowodów sporządzonych przed lub po tym okresie oraz danych za okresy wcześniejsze lub późniejsze mające bezpośredni związek z badanym zagadnieniem
Podstawa prawna podjęcia kontroli	Art. 2 ust. 1 ustawy z dnia 23 grudnia 1994 r. o Najwyższej Izbie Kontroli ¹
Jednostka przeprowadzająca kontrolę	Najwyższa Izba Kontroli Departament Budżetu i Finansów
Kontrolerzy	Sławomir Sońta, główny specjalista kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr KBF/44/2024 z 25 czerwca 2024 r. Joanna Haus, Specjalista kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr KBF/70/2024 z 17 lipca 2024 r.

(akta kontroli str.1-4)

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

II. Ocena ogólna² kontrolowanej działalności

OCENA OGÓLNA

Naczelnik Urzędu Skarbowego Warszawa-Bielany w kontrolowanym okresie na ogół w należyty sposób prowadził działania analityczne, czynności sprawdzające oraz postępowania podatkowe na wniosek podatnika mające na celu weryfikację zasadności skorzystania przez podatników z ulgi termomodernizacyjnej, tj. zgodnie z ustawą z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa oraz wytycznymi Ministerstwa Finansów i Izby Administracji Skarbowej w Warszawie.

Uzasadnienie oceny ogólnej

Naczelnik Urzędu monitorował rozliczenia podatników wykazujących odliczenia ulgi termomodernizacyjnej analizując raporty z systemu e-Orus, raporty z Modułu Zarządzania Analizami udostępnione przez Ministerstwo Finansów oraz informacje przekazane przez Urząd Celno-Skarbowy w Warszawie.

Urząd wykorzystał wyniki analiz otrzymanych z Ministerstwa Finansów (dalej: Ministerstwo, MF) w 2022 r. i 2023 r. w zakresie ulgi termomodernizacyjnej. Wobec 27 podatników wytypowanych do weryfikacji przez Ministerstwo, którzy korzystając z ulgi mogli przekroczyć jej limit, zostały przeprowadzone czynności sprawdzające potwierdzające przekroczenie limitu ulgi i określające uszczuplenie w podatkach w kwocie 251 tys. zł. Czynności sprawdzające zostały zakończone w wyznaczonych przez Ministerstwo terminach.

W 2022 r. w Urzędzie nie prowadzono działań analitycznych mających na celu wytypowanie podatników do weryfikacji prawidłowości skorzystania z ulgi termomodernizacyjnej. Większość działań została podjęta w Urzędzie w 2023 r. oraz I półroczu 2024 r. z wykorzystaniem raportów z systemu e-Orus zawierających wykaz podatników, którzy skorzystali z ulgi termomodernizacyjnej w latach 2019-2022.

Naczelnik Urzędu, w toku prowadzonych czynności analitycznych nie występował do Wojewódzkiego Funduszu Ochrony Środowiska i Gospodarki Wodnej w Warszawie (dalej: WFOŚiGW, Fundusz) w celu uzyskania informacji, czy podatnicy otrzymali wsparcie finansowe na realizację przedsięwzięć termomodernizacyjnych.

Spośród 10 zbadanych spraw (wytypowanych przez Urząd do weryfikacji) w jednej sprawie do czynności sprawdzających, w wyniku błędu pracownika dokonującego czynności analitycznych, skierowano podatnika z powodu przekroczenia limitu ulgi termomodernizacyjnej, podczas gdy faktycznie tego limitu nie przekroczył.

W jednej sprawie Naczelnik Urzędu (po zakończeniu czynności sprawdzających) skierował do podatnika, wezwanie do złożenia korekty zeznania podatkowego bądź wyjaśnień, po 14 miesiącach od powzięcia informacji o zawyżeniu przez niego odliczonej ulgi termomodernizacyjnej.

Czynności sprawdzające były podejmowane: na wyraźne wskazania MF w Module Zarządzania Analizami (dalej: MZA), w ramach realizacji tzw. *Kalendarza analiz* oraz w ramach wskazań własnych – raportów dotyczących ulgi termomodernizacyjnej.

W żadnej ze zbadanych spraw dotyczących czynności sprawdzających Naczelnik Urzędu nie występował do WFOŚiGW w celu uzyskania informacji, czy podatnicy otrzymali wsparcie finansowe na realizację przedsięwzięć termomodernizacyjnych potrzebne do zweryfikowania wysokości odliczanej przez nich ulgi. Tym samym nie ustalił, czy podatnicy otrzymali dofinansowanie z WFOŚiGW na realizację przedsięwzięcia termomodernizacyjnego.

Działanie takie oraz brak procedur wewnętrznych w tym obszarze powodowały, iż w ocenie NIK czynności te były niewystarczające dla rzetelnej oceny poprawności składanych zeznań podatkowych.

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

Spośród 23 zbadanych spraw, w ośmiu stwierdzono nieprawidłowości natury formalnej, które nie miały wpływu na ustalenia w zakresie prawa do skorzystania przez podatnika z ulgi termomodernizacyjnej, polegające na:

- niezgodności dat wprowadzonych do Zintegrowanego Systemu Zarządzania Ryzykiem (dalej: ZISAR) z faktycznym zakończeniem czynności sprawdzających wynikającym z adnotacji o zakończeniu tych czynności (w czterech sprawach);
- opieszałości w rejestrowaniu w ZISAR zakończonych czynności sprawdzających (w czterech sprawach).

Badanie próby 15 spraw o stwierdzenie nadpłaty, wszczętych na wnioski podatników korzystających z ulgi termomodernizacyjnej wykazało, że postępowania zostały przeprowadzone zgodnie z ustawą z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (dalej: Ordynacja podatkowa)³, a nadpłaty zwrócone w terminach określonych w ww. ustawie (w art. 77 §1 pkt 6 oraz art. 140 §1 i 2).

III. Opis ustalonego stanu faktycznego oraz oceny częściowej⁴ kontrolowanej działalności

OBSZAR

1. Typowanie podatników do objęcia działaniami weryfikacyjnymi

Opis stanu faktycznego

Z ulgi termomodernizacyjnej skorzystało:

- za 2021 r. – 3 050 podatników ogółem, z tego według złożonych formularzy: PIT-36 – 514, PIT-36L – 240, PIT-37 – 2 246 oraz PIT-28 – 50 podatników;
- za 2022 r. – 2 630 podatników ogółem, z tego według złożonych formularzy: PIT-36 – 469, PIT-36L – 160, PIT-37 – 1 844 oraz PIT-28 – 157 podatników;
- za 2023 r. – 1 684 podatników ogółem, z tego według złożonych formularzy: PIT-36 – 241, PIT-36L – 66, PIT-37 – 1 273 oraz PIT-28 – 104 podatników.

Podatnicy dokonali odliczenia wydatków związanych z ulgą termomodernizacyjną za lata 2022-2023 w kwocie 93 407,1 tys. zł, z tego według złożonych formularzy: PIT-36 – 15 771,3 tys. zł, PIT-36L – 6 652,6 tys. zł, PIT-37 – 63 999,3 tys. zł oraz PIT-28 – 6 984 tys. zł. W poszczególnych latach kwota odliczeń wyniosła:

- za 2021 r. – 65 687,3 tys. zł, z tego według złożonych formularzy: PIT-36 – 11 124,1 tys. zł, PIT-36L – 6 807,8 tys. zł, PIT-37 – 46 489,2 tys. zł oraz PIT-28 – 1 266,2 tys. zł;
- za 2022 r. – 58 567,1 tys. zł, z tego według złożonych formularzy: PIT-36 – 10 866,3 tys. zł, PIT-36L – 4 812,8 tys. zł, PIT-37 – 38 545,3 tys. zł oraz PIT-28 – 4 342,8 tys. zł;
- za 2023 r. – 34 840 tys. zł, z tego według złożonych formularzy: PIT-36 – 4 905 tys. zł, PIT-36L – 1 839,8 tys. zł, PIT-37 – 25 454 tys. zł oraz PIT-28 – 2 641,3 tys. zł.

Skala odliczeń ulgi termomodernizacyjnej w Urzędzie w latach 2022-2023 była niewielka. Z ulgi termomodernizacyjnej skorzystało:

- za 2021 r. 3 000 (1,7%) podatników podatku dochodowego od osób fizycznych, tj. składających deklaracje PIT-36, PIT-36L, PIT-37 (dalej: podatnicy PIT i PPL) oraz 50 (0,3%) podatników zryczałtowanego podatku od przychodów ewidencjonowanych, tj. rozliczających się na formularzu PIT-28 (dalej: podatnicy PPE);
- za 2022 r. 2 473 (1,4%) podatników PIT i PPL oraz 157 (0,8%) podatników PPE;
- za 2023 r. 1 580 (0,8%) podatników PIT i PPL oraz 104 (0,4%) podatników PPE.

³ Dz. U. z 2023 r. poz. 2383.

⁴ Oceny częściowe to oceny działalności w poszczególnych obszarach badań kontrolnych. Ocena częściowa może być sformułowana jako ocena pozytywna, ocena negatywna albo ocena w formie opisowej.

Liczba podatników korzystających z ulgi oraz kwota wykazanych odliczeń za 2022 i 2023 rok malała w porównaniu do 2021 r.

(akta kontroli str.32-40)

W kontrolowanym okresie w Urzędzie prowadzono działania analityczne typujące podatników do weryfikacji zasadności i prawidłowości skorzystania przez nich z ulgi termomodernizacyjnej, które – jak stwierdziła Zastępca Naczelnika Urzędu Skarbowego Warszawa-Bielany (dalej: Zastępca NUS) – miały charakter uzupełniający do dyspozycji wydanych przez MF oraz Izbę Administracji Skarbowej (dalej: IAS).

W Urzędzie obowiązywały procedury i wytyczne w zakresie prowadzenia analiz opracowane w MF oraz IAS.

Podstawowe założenia zarządzania procesem analitycznym w ramach zarządzania ryzykiem zewnętrznym w KAS zostały określone w *Polityce zarządzania procesem analitycznym w Krajowej Administracji Skarbowej (kwiecień 2019 r.)*, opracowanej przez MF i stosowanej w Urzędzie.

Objaśnienia podatkowe z 13 września 2019 r. dotyczą nowych preferencji podatkowych wspierających przedsięwzięcia termomodernizacyjne na gruncie przepisów ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych⁵ oraz ustawy z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne⁶.

IAS skierowała do urzędów skarbowych *Opracowanie analityczne* (13 lutego 2024 r.) dotyczące możliwości wystąpienia nieprawidłowości przy zastosowaniu przez podatników form wsparcia przedsięwzięcia termomodernizacyjnego w podatku PIT.

Ministerstwo Finansów, Departament Orzecznictwa Podatkowego skierowało do jednostek Krajowej Administracji Skarbowej (dalej: KAS) wyjaśnienia w związku ze zgłaszanymi wątpliwościami w sprawie odliczania poniesionych wydatków, czy też doliczania do dochodu zwróconych kwot wydatków poniesionych na przedsięwzięcie termomodernizacyjne.

(akta kontroli str.15-16, 31)

Prowadzeniem analiz dotyczących rozliczeń podatników korzystających z ulgi termomodernizacyjnej oraz typowaniem podmiotów do weryfikacji rozliczenia w ramach czynności sprawdzających zajmowały się komórki czynności analitycznych i sprawdzających w Pionie Kontroli Urzędu, tj. Pierwszy Dział Czynności Analitycznych i Sprawdzających (dalej: Dział SKA-1) oraz Drugi Dział Czynności Analitycznych i Sprawdzających (dalej: Dział SKA-2).

W kontrolowanym okresie – jak podała Zastępca NUS – prowadzono standardowe działania analityczne i weryfikacyjne wobec podatników, którzy korzystali z ulgi termomodernizacyjnej z wykorzystaniem systemu e-ORUS oraz Poltax Plus, przyjmując kryterium (do podjęcia czynności sprawdzających) przekroczenia limitu ulgi termomodernizacyjnej.

Potencjalną nieprawidłowością przy odliczeniach ulgi termomodernizacyjnej możliwą do zidentyfikowania na poziomie typowania podatnika do działań weryfikacyjnych było przekroczenie limitu ulgi.

Podatnicy korzystający z ulgi termomodernizacyjnej – w ocenie Zastępcy NUS – nie znajdują się w grupie największego ryzyka, ponieważ skala stwierdzonych w toku czynności sprawdzających nieprawidłowości jest niewielka w porównaniu do zakresu działań Urzędu.

Nie opracowano i nie stosowano żadnych szczególnych procedur w odniesieniu do tej grupy podatników, ponieważ nie było takiej konieczności. Korzystano z wytycznych

⁵ Dz. U. z 2024 r. poz. 226, ze zm., dalej: ustawa o PIT.

⁶ Dz. U. z 2024 r. poz. 77, dalej ustawa o ryczałcie.

i wyjaśnień MF i IAS oraz dobrych praktyk dotyczących czynności analitycznych i sprawdzających.

Analizowanie i typowanie podmiotów do weryfikowania zasadności i prawidłowości skorzystania z ulgi termomodernizacyjnej na poziomie Urzędu polegało na:

- sprawdzeniu poprawności wprowadzonych do Poltax Plus dokumentów (deklaracji, korekt i załączników) oraz właściwości miejscowej podatników, którzy według raportu z e-Orus (z 17 października 2023 r. za okres od 2019 do 2022 roku, obejmującego również podatników z raportu sporządzonego wg tzw. *Kalendarza analiz*) przekroczyli limit ulgi termomodernizacyjnej oraz skierowaniu do czynności sprawdzających tych podatników, u których nie stwierdzono błędów przy wprowadzaniu dokumentów do Poltax Plus, tj. tych wobec których istniało podejrzenie zawyżenia ulgi termomodernizacyjnej, mogące skutkować uszczupleniem środków publicznych;
- weryfikacji wniosków o stwierdzenie nadpłaty złożonych przez podatników, którzy skorzystali z ulgi termomodernizacyjnej i skierowaniu do przeprowadzenia postępowania podatkowego.

(akta kontroli str.5-6, 14-20, 31, 41)

Raport z 17 października 2023 r. sporządzony przez Dział SKA-2 zawierał wykaz podatników, którzy odliczyli ulgę termomodernizacyjną za okres od 2019 do 2022 roku w kwocie 53 tys. zł i wyższej.

(akta kontroli str.31, 42-45)

Dział SKA-1, zgodnie z dyspozycją IAS zawartą w piśmie z 14 lutego 2023 r. dotyczącą tzw. *Kalendarza analiz* sporządził raport (16 października 2023 r.) zawierający wykaz 115 podatników, którzy skorzystali x-razy z ulgi termomodernizacyjnej za okres od 2020 do 2022 roku. Jednym z tematów objętych *Kalendarzem analiz* była ulga termomodernizacyjna. Realizacja zadania w ramach *Kalendarza analiz* polegała na sporządzeniu raportu według kryterium – *zeznania podatkowe za lata 2020-2022, w których wykazano odliczenie ulgi termomodernizacyjnej (bez ograniczenia kwotowego)*, a następnie wytypowanie podmiotów do weryfikacji zasadności i prawidłowości skorzystania z ww. ulgi. Dobór próby podmiotów oraz termin realizacji tego zadania był uzależniony od możliwości realizacyjnych Urzędu.

(akta kontroli str.14, 46-51)

Czynności analityczne polegające na sprawdzeniu poprawności wprowadzonych do Poltax Plus deklaracji i korekt oraz właściwości miejscowej podatników nie zostały w sposób formalny udokumentowane w formie papierowej i informatycznej, przez co nie można było w toku kontroli NIK określić faktycznego terminu rozpoczęcia, zakończenia tych czynności, bądź skierowania sprawy do weryfikacji zasadności odliczenia przez podatnika ulgi termomodernizacyjnej.

Dokumentami potwierdzającym typowanie przez Urząd podmiotów do przeprowadzenia czynności sprawdzających – jak stwierdziła Naczelnik Urzędu – był raport z e-Orus z 17 października 2023 r. oraz zestawienia/wykazy podatników z adnotacjami kierownika SKA2 oraz wskazanych przez niego pracowników dokonujących czynności analitycznych. Czynności analityczne trwały od następnego dnia po sporządzeniu raportu, tj. od 18 października do dnia podjęcia czynności sprawdzających, tj. do dnia sporządzenia wezwania podatnika. Czynności analityczne polegające na sprawdzeniu poprawności wprowadzonych do Poltax Plus deklaracji i korekt oraz właściwości miejscowej podatników nie zostały w sposób formalny udokumentowane. Były to bowiem standardowe działania podejmowane w każdym przypadku, przed podjęciem czynności sprawdzających, tj. przed sporządzeniem wezwania. Powyższe czynności analityczne wykonywano z wykorzystaniem systemów informatycznych, stąd też dodatkowe ich dokumentowanie było bezcelowe, a czynności te musiały być wykonane każdorazowo z uwagi na przepisy Ordynacji podatkowej zobowiązujące organ podatkowy do prowadzenia czynności sprawdzających wobec podmiotów objętych właściwością miejscową oraz

z konieczności wyeliminowania błędów wynikających z (ewentualnego) nieprawidłowego wprowadzenia dokumentacji do systemu. Ponadto, zarówno na poziomie centralnym jak i lokalnym nie było sformalizowanych procedur i wytycznych nakazujących naczelnikom urzędów skarbowych dodatkowe dokumentowanie ww. czynności.

W związku z powyższymi wyjaśnieniami kontrolerzy NIK przyjęli, że czynności analityczne mogły być przeprowadzone w okresie od następnego dnia po sporządzeniu wydruku z e-ORUS do dnia podjęcia czynności sprawdzających, tj. do dnia sporządzenia wezwania podatnika.

(akta kontroli str.52-60, 240, 245-246)

W wyniku przeprowadzonych czynności analitycznych do weryfikacji w trybie czynności sprawdzających skierowano:

- w 2023 r. – 73 podatników (54, którzy dokonali rozliczenia na formularzu PIT-37, ośmiu na PIT-36L, siedmiu na PIT-36 oraz czterech na PIT-28), z wykazaną przez nich ulgą w kwocie 3 673,5 tys. zł, a kwota stwierdzonych uszczupień w podatkach w toku przeprowadzonych czynności sprawdzających wyniosła 168,1 tys. zł;
- w I półroczu 2023 r. – dwóch podatników, którzy dokonali rozliczenia na formularzu PIT-37z wykazaną przez nich ulgą w kwocie 60,8 tys. zł, a kwota stwierdzonych uszczupień wyniosła 3,2 tys. zł;
- w I półroczu 2024 r. – 38 podatników (24, którzy dokonali rozliczenia na formularzu PIT-37, pięciu na PIT-36, pięciu na PIT-36L i czterech na PIT-28), z wykazaną przez nich ulgą w kwocie 1 932 tys. zł, a kwota uszczupień wyniosła 98,7 tys. zł.

W 2022 r. na poziomie Urzędu nie prowadzono czynności analitycznych i nie typowano podmiotów do weryfikacji zasadności i prawidłowości skorzystania z ulgi termomodernizacyjnej.

Zastępca NUS wskazała, że większość takich działań była podejmowana w 2023 roku i wynikało to z charakterystyki ulgi. Ulga termomodernizacyjna została wprowadzona w 2019 r., a rok 2023 był rokiem, w którym można było objąć działaniami kompleksowymi wszystkie trzy lata obowiązywania ulgi. W 2022 r. pojawiły się także wskazania centralne przesłane poprzez MZA, a w 2023 r. ulga ta znalazła się w tzw. *Kalendarzu analiz*. Należy również zauważyć, że ulga termomodernizacyjna była jedną z wielu ulg, z których mógł skorzystać podatnik i nie stanowiła odliczenia, które w sposób priorytetowy winno być monitorowane przez urzędy skarbowe. Dotychczas dokonane w trybie czynności sprawdzających ustalenia (dotyczące ulgi termomodernizacyjnej) nie wskazywały na znaczne uszczuplenia budżetu państwa, a w przypadku stwierdzenia nieprawidłowości podatnicy korzystali z trybu autokorekty, co w efekcie skutkowało wyegzekwowaniem prawidłowego rozliczenia bez konieczności wszczynania postępowania podatkowego.

(akta kontroli str.61, 244-245)

Departament Analiz Krajowej Administracji Skarbowej Ministerstwa Finansów przekazał Urzędowi poprzez MZA *Listę Typowań* – wykaz 27 podatników (w 2022 r. – dziewięciu podatników oraz w 2023 r. 18 podatników), którzy przekroczyli limit ulgi termomodernizacyjnej, wskazując czynności sprawdzające, jako sugerowany tryb dalszego postępowania oraz termin zamieszczenia w MZA informacji zwrotnej o rezultatach podjętych czynności.

Jak podała Zastępca NUS, analiza była kompletna i nie przeprowadzono dodatkowych czynności analitycznych, a przed podjęciem czynności ustalono, że we wprowadzonych do Poltax Plus dokumentach podatników nie nastąpiły zmiany np. wynikające ze złożonej przez podatnika korekty deklaracji skutkujące wyegzekwowaniem prawidłowego rozliczenia bez konieczności wszczynania czynności sprawdzających.

Spośród 27 ww. podatników, trzech wykazało ulgę na dwóch formularzach, stąd do czynności sprawdzających skierowano:

- w 2022 r. – 11 podatników (dziewięciu, którzy dokonali rozliczenia na formularzu PIT-37 jeden na PIT-36 i jeden na PIT-28), z wykazaną przez nich ulgą w kwocie 164 tys. zł, a kwota uszczupień w podatkach ustalona w toku przeprowadzonych czynności sprawdzających wyniosła 104 tys. zł;
- w 2023 r. – 19 podatników (14, którzy dokonali rozliczenia na formularzu PIT-37 oraz pięciu na PIT-36) z ulgą w kwocie 1 577 tys. zł, a kwota uszczupień wyniosła 147 tys. zł.

Czynności sprawdzające zostały zakończone w wyznaczonych przez MF terminach, tj. do 28 kwietnia 2023 r. i 30 października 2023 r.

(akta kontroli str. 18-19, 31, 62-89)

20 sierpnia 2024 r. przekazano kontrolerom NIK pismo Dyrektora IAS (dalej: DIAS) z 3 kwietnia 2024 r. (skierowane do Urzędu) z załączonym opracowaniem analitycznym (sporządzonym przez Naczelnika Mazowieckiego Urzędu Celno-Skarbowego w Warszawie) dotyczącym możliwości wystąpienia nieprawidłowości przy zastosowaniu przez podatników formy wsparcia przedsięwzięcia termomodernizacyjnego, celem rozważenia podjęcia czynności sprawdzających, w zakresie wykrycia przypadków zawyżenia ulgi termomodernizacyjnej. Ww. opracowanie zawierało listę 80 podmiotów objętych właściwością miejscową Naczelnika Urzędu, wobec których istniało podejrzenie zawyżenia ulgi termomodernizacyjnej. Dodatkowo, DIAS zobowiązał Naczelnika Urzędu do przekazania informacji zwrotnej zawierającej wyłącznie informacje o trafności typowań (do dnia 15 lipca 2024 r.). Natomiast w przypadku błędnego typowania polecił wskazanie kryterium, o które należy uzupełnić ewentualną przyszłą analizę.

Naczelnik Urzędu odpowiadając DIAS na ww. pismo 6 sierpnia 2024 r. (z opóźnieniem) stwierdziła, że wskazane podmioty zostały w większości objęte czynnościami sprawdzającymi. Przeprowadzone dotychczas czynności wskazują, że typowania są trafne i zawierają prawidłowe kryteria. Działania w zakresie weryfikacji prawidłowości zastosowania ww. ulgi wobec wskazanych podmiotów będą przez Urząd kontynuowane. W części przypadków, pomimo pozytywnego wyniku czynności, nie odnotowano wysokości uszczuplenia podatkowego (dalej: WUSZ), ponieważ podatnicy składając korektę zeznania podatkowego korygują wartość odliczenia w taki sposób, że zostaje ono rozdzielone na każdego ze współmałożników (w granicach obowiązującego limitu).

Zastępca NUS wskazała, że ww. opracowanie analityczne stanowiło uzupełnienie materiału będącego podstawą do wytypowania podmiotów korzystających z ulgi termomodernizacyjnej, które należało objąć czynnościami sprawdzającymi na równi z raportem z e-Orus i danymi znajdującymi się w MZA. W wyniku porównania danych zawartych w raporcie z e-Orus oraz MZA ustalono bowiem, że część podmiotów występuje także w sporządzonej przez Urząd Celno-Skarbowy w Warszawie analizie. Obecnie czynności pozostają w toku. Z uwagi na obszerny materiał analityczny, zawierający 80 podmiotów wskazanych do objęcia czynnościami sprawdzającymi informacja zwrotna do IAS została udzielona z opóźnieniem.

(akta kontroli str.90-108)

W kontrolowanym okresie nie analizowano prawidłowości doliczeń do dochodu w związku z utratą prawa do odliczenia ulgi termomodernizacyjnej – jak stwierdziła Zastępca NUS – z uwagi na to, że doliczenie do dochodu skutkuje zwiększeniem podstawy opodatkowania – tym samym działania w tym zakresie byłyby nieekonomiczne. Zasadne jest podejmowanie działań wobec podatników, którzy takiego doliczenia nie zastosowali, a byli do tego zobowiązani przepisami prawa. Brak jest jednak algorytmów pozwalających na wytypowanie tego rodzaju podmiotów w wyniku analiz oraz możliwości pozyskania danych na podstawie systemu, w którym znajdują się dane wynikające ze złożonych przez podatników zeznań podatkowych (Poltax Plus) – co wynika z charakterystyki składanych deklaracji. Doliczenia do dochodu dokonywane przez podatników mogą mieć różne źródła i nie ma możliwości

zidentyfikowania doliczeń związanych wyłącznie z dopłatami z WFOŚiGW. Zatem ustaleń w zakresie liczby podatników i kwoty doliczeń do dochodu (w związku z dopłatami z WFOŚiGW) można dokonać dopiero w toku przeprowadzonych czynności sprawdzających, badając dokumentację zgromadzoną w konkretnej sprawie.

W przypadku, gdyby ustalono w toku czynności sprawdzających, że podatnik nie dokonał doliczenia i zgodnie z obowiązującymi przepisami nie skorzystał z autokorekty sprawa byłaby przekazana do komórki postępowania podatkowego celem wydania decyzji określającej zobowiązanie podatkowe. W badanym okresie nie stwierdzono tego rodzaju spraw.

Naczelnik Urzędu wskazała, że w wyniku prowadzonych działań nie stwierdzono konieczności występowania do WFOŚiGW w celu pozyskania danych o podatnikach, którzy otrzymali zwrot poniesionych i odliczonych wydatków. Nie zawierano również porozumień z Funduszem, ponieważ Naczelnik Urzędu nie posiada kompetencji oraz uprawnień do zawierania porozumień z organami zewnętrznymi. Stąd też przyjęto dobre praktyki polegające na tym, że w toku czynności sprawdzających zwracano się do podatników o złożenie oświadczenia odnośnie otrzymanego dofinansowania, a ewentualna komunikacja z WFOŚiGW mogłaby nastąpić w przypadku, gdyby złożone oświadczenie budziło wątpliwości np. gdyby stwierdzono, że w przeszłości podatnik złożył wyjaśnienia czy oświadczenia niezgodne ze stanem faktycznym.

Dodatkowo, należy mieć na uwadze, że Ordynacja podatkowa ogranicza prawo organu podatkowego do weryfikacji rozliczeń podatników jedynie okresem przedawnienia zobowiązania, co w praktyce oznacza, że organ podatkowy ma możliwość zbadania m.in. prawa podatnika do zastosowanych ulg i odliczeń w okresie pięciu lat licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku. Tym samym w przypadku pozyskania przez urząd skarbowy informacji, które mogą mieć wpływ na wysokość zadeklarowanego przez podatnika zobowiązania podatkowego, organ podatkowy ma możliwość podjęcia działań w tym zakresie w trybie czynności sprawdzających, kontroli podatkowej czy też postępowania podatkowego.

(akta kontroli str. 19-20)

Szczegółowym badaniem objęto 20 spraw dotyczących odliczenia ulgi termomodernizacyjnej w kwocie 1707,9 tys. zł, wybranych według osądu kontrolera spośród spraw o najwyższych kwotach wykazanych odliczeń skierowanych do dalszych czynności weryfikacyjnych, z tego:

- 10 spraw, podatników – wytypowanych przez Urząd (z raportu z 17 października 2023 r.);
- 10 spraw z *Listy Typowań* (pięć spraw z 22 września 2022 r. i pięć z 20 czerwca 2023 r.).

W sprawach wytypowanych przez Urząd stwierdzono, że:

- we wszystkich sprawach - czynności analityczne oraz czynności sprawdzające podjęto niezwłocznie, tj. w terminie do ośmiu dni od wskazania podmiotu do weryfikacji;
- w jednej sprawie (znak:1432-SKA2.4031.932.2023.8) do czynności sprawdzających, w wyniku nierzetelnie przeprowadzonych czynności analitycznych, skierowano podatnika z powodu przekroczenia limitu ulgi termomodernizacyjnej, podczas gdy faktycznie tego limitu nie przekroczył.

W sprawach z *Listy Typowań* stwierdzono:

- poprawność wprowadzonych do Poltax Plus dokumentów podatników i w konsekwencji możliwość przekroczenia przez podatników limitu ulgi termomodernizacyjnej;
- w sześciu sprawach – czynności analityczne oraz czynności sprawdzające podjęto niezwłocznie, tj. w terminie do 15 dni od wskazania podmiotu do weryfikacji;

- w jednej sprawie (ID 31540) czynności sprawdzające wszczęto po 30 dniach od wskazania podmiotu do weryfikacji (po przeprowadzeniu czynności analitycznych);
- w trzech sprawach (ID 76476, ID 76657, ID 76471) czynności sprawdzające zostały podjęte po 65 dniach od udostępnienia *Listy Typowań* na platformie MZA (po sprawdzeniu poprawności wprowadzonych do Poltax Plus danych);
- wszystkie postępowania zostały zakończone w terminach określonych przez IAS.

Naczelnik Urzędu, w toku prowadzonych czynności analitycznych nie występował do WFOŚiGW w celu uzyskania informacji, czy podatnicy otrzymali wsparcie finansowe na realizację przedsięwzięć termomodernizacyjnych, co może wskazywać na zawężenie kryteriów przy typowaniu podatników do weryfikacji prawidłowości skorzystania przez nich z ulgi termomodernizacyjnej, a w konsekwencji do wzrostu ryzyka nieujawnienia otrzymanego dofinansowania.

(akta kontroli str. 6, 20, 109-148 240, 243-244)

W kontrolowanym okresie stwierdzono jeden przypadek (przedstawiony na str. 11 Wystąpienia pokontrolnego), potwierdzony informacją uzyskaną przez Urząd z NFOŚiGW, że podatnik złożył nieprawdziwe oświadczenie dotyczące wsparcia finansowego na realizację przedsięwzięcia termomodernizacyjnego.

W jednej sprawie, po zakończeniu czynności sprawdzających, Naczelnik Urzędu skierował do podatnika, wezwanie do złożenia korekty zeznania podatkowego bądź wyjaśnień, po 14 miesiącach od powzięcia informacji o zawyżeniu przez niego odliczonej ulgi termomodernizacyjnej.

(akta kontroli str.150-191)

Stwierdzone
nieprawidłowości

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

1. Spośród 10 zbadanych spraw, w jednej (znak:1432-SKA2.4031.932.2023.8) do czynności sprawdzających, w wyniku nierzetelnie przeprowadzonych czynności analitycznych, skierowano podatnika z powodu przekroczenia limitu ulgi termomodernizacyjnej, podczas gdy faktycznie limitu nie przekroczył – w toku przeprowadzonych czynności analitycznych (od 18 do 23 października 2023 r.) w wyniku błędu pracownika (tzw. „przeoczenia”) nie skorygowano danych wprowadzonych do systemu Poltax Plus (nie anulowano załącznika PIT/OD przypisanego do zeznania podatkowego, pomimo złożenia przez podatnika 21 lutego 2023 r. korekty zeznania podatkowego za 2022 r. i rezygnacji z odliczenia ulgi), a podatnika objęto czynnościami sprawdzającymi (nie stwierdzając nieprawidłowości) – co w złożonych wyjaśnieniach potwierdziła kierownik Działu SKA-2.

(akta kontroli str.109, 114-118)

2. W jednej sprawie Naczelnik Urzędu (po zakończeniu czynności sprawdzających) skierował do podatnika, wezwanie do złożenia korekty zeznania podatkowego bądź wyjaśnień, po 14 miesiącach od powzięcia informacji o zawyżeniu przez niego odliczonej ulgi termomodernizacyjnej. W sprawie tej, pomimo pisemnego oświadczenia podatnika złożonego 26 stycznia 2023 r., że wydatki odliczone w zeznaniach podatkowych nie zostały dofinansowane z Funduszu Ochrony Środowiska i Gospodarki Wodnej oraz nie były zwrócone w jakiegokolwiek innej formie, Naczelnik Urzędu, na podstawie art. 82 §1 pkt 1 oraz §5 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa wystąpił (26 kwietnia 2023 r., tj. po zakończeniu czynności sprawdzających) do Narodowego Funduszu Ochrony Środowiska i Gospodarki Wodnej o informację, czy podatnik korzystał z dofinansowania w ramach programu *Czyste powietrze* lub *Mój prąd*. 8 maja 2023 r. uzyskano odpowiedź, że podatnik otrzymał (29 lipca 2021) wypłatę dofinansowania (5 tys. zł) w ramach programu *Mój prąd*, a 16 lipca 2024 r. Naczelnik Urzędu skierował do podatnika wezwanie do złożenia korekty zeznania podatkowego bądź wyjaśnień. Podatnik złożył korektę deklaracji 24 lipca 2024 r. (WUSZ wyniósł jeden tysiąc złotych).

(akta kontroli str.150-191)

Naczelnik Urzędu stwierdziła, że brak jest procedur wewnętrznych bądź zewnętrznych wyznaczających konkretne terminy w jakich należy rozpocząć czynności sprawdzające – jedyne ograniczenie wynika z kwestii ewentualnego przedawnienia zobowiązania podatkowego. Weryfikacja prawa podatników do skorzystania z ulgi termomodernizacyjnej jest jednym z wielu obszarów, którym zajmuje się komórka SKA2. Z uwagi na wysokie spiętrzenie zadań, w ramach zarządzania ryzykiem wewnętrznym konieczne jest ustalenie priorytetowych zadań. Do nich z pewnością należą zadania związane z weryfikacją zasadności wniosków o stwierdzenie nadpłaty, weryfikacją zasadności nadpłat wynikających ze złożonych zeznań (przed terminem zwrotu) – gdyż uchybienia w tym zakresie mogłyby wiązać się z koniecznością wypłaty ustawowych odsetek. Dodatkowo, urząd realizuje szereg wskazań centralnych (w tym np. analizy MZA), których realizacja jest okresowo monitorowana przez DIAS. Tym samym realizacja zadań związanych z prowadzeniem czynności sprawdzających na podstawie wewnętrznie wytworzonych przez urząd skarbowy analiz następuje przy uwzględnieniu czynników związanych z priorytetem zadań i możliwości realizacyjnych urzędu (i są to analizy o charakterze uzupełniającym do wskazań centralnych).

(akta kontroli str.149)

OCENA CZĄSTKOWA

Naczelnik Urzędu na ogół w należyty sposób prowadził czynności analityczne mające na celu weryfikację zasadności i prawidłowości skorzystania przez podatników z ulgi termomodernizacyjnej.

Naczelnik Urzędu monitorował podatników wykazujących odliczenia ulgi termomodernizacyjnej analizując raporty z systemu e-Orus, raporty z Modułu Zarządzania Analizami udostępnione przez Ministerstwo Finansów oraz informacje przekazane przez Urząd Celno-Skarbowy w Warszawie, a w uzasadnionych przypadkach kierował sprawy do czynności sprawdzających.

Niemniej jednak, Naczelnik Urzędu nie występował do instytucji ochrony środowiska w celu pozyskania informacji o podatnikach, którzy otrzymali zwrot poniesionych i odliczonych wydatków termomodernizacyjnych, co mogło mieć wpływ na niezidentyfikowanie ryzyka związanego z nieujawnieniem otrzymanego dofinansowania.

OBSZAR

2. Weryfikacja prawidłowości skorzystania z ulgi termomodernizacyjnej w toku czynności sprawdzających

Opis stanu faktycznego

W kontrolowanym okresie w Urzędzie nie opracowano własnych wewnętrznych procedur dotyczących czynności sprawdzających w zakresie ulgi termomodernizacyjnej. Opierano się głównie na *Wytycznych do czynności sprawdzających*, opracowanych przez Ministerstwo Finansów, które przekazano tutajszemu Urzędowi do wykorzystania we wrześniu 2021 r.⁷

Czynności te prowadzono i ewidencjonowano w *Zintegrowanym Systemie Zarządzania Ryzykiem ZISAR* (dalej: ZISAR) na podstawie *Wytycznych Ministerstwa Finansów w zakresie obsługi procesu czynności sprawdzających w Zintegrowanym Systemie Zarządzania Ryzykiem ZISAR*.

Czynności sprawdzające wobec podatników korzystających z ulgi termomodernizacyjnej prowadził Dział SKA-2.

(akta kontroli str. 265-276)

W 2022 r. w Urzędzie przeprowadzono jedną czynność sprawdzającą prawidłowość skorzystania z ulgi termomodernizacyjnej, lecz nie odnotowano ustaleń w tym zakresie.

⁷ Przekazanie przy piśmie Ministerstwa Finansów znak DNK12.8621.17.2020 z dnia 8 września 2021 r.

Zastępca NUS wyjaśniła, że Urząd wykazał podatników, którzy skorzystali z ulgi termomodernizacyjnej i zostali objęci czynnościami sprawdzającymi. Poza tym podatnicy korzystający z ulgi termomodernizacyjnej zostali objęci czynnościami sprawdzającymi, które nie musiały mieć bezpośredniego związku z weryfikacją zastosowanej ulgi.

W wyniku przeprowadzonych przez Urząd w okresie od 1 stycznia 2023 r. do końca I kwartału 2024 r. 118 czynności sprawdzających, w ramach 87 czynności ujawniono nieprawidłowości na kwotę łączną: 413,0 tys. zł (2023 r.: 299,2 tys. zł, I półrocze 2024 r. 113,8 tys. zł).

Stwierdzone uszczuplenia w 2023 r. w kwocie ogółem: 299,2 tys. zł dotyczyły podatników rozliczających się na formularzach: PIT-37 (216,2 tys. zł) i PIT-36 (83,0 tys. zł). Wyplacono lub wyegzekwowano w 2023 r.: 284,0 tys. zł

Stwierdzone uszczuplenia w I półroczu 2024 r. w kwocie ogółem: 113,8 tys. zł dotyczyły podatników wykazujących ulgę na formularzach: PIT-37 (57,6 tys. zł), PIT-36L (36,8 tys. zł), PIT-28 (11,1 tys. zł) oraz PIT-36 (8,3 tys. zł). Wyplacono lub wyegzekwowano w I półroczu 2024 r. 100,8 tys. zł.

(akta kontroli str. 248-259)

Czynności sprawdzające były podejmowane: na wyraźne wskazanie MF (raporty MZA), w ramach realizacji tzw. *Kalendarza analiz*, w ramach wskazań własnych wewnętrznych – raportów, w których wykazano ulgę termomodernizacyjną.

Najczęściej zidentyfikowane przez Urząd w wyniku tych czynności nieprawidłowości dotyczyły: przekroczenia limitu ulgi, braku tytułu prawnego do nieruchomości, kwot odliczeń niemających pokrycia w fakturach, stosowania odliczeń do lokali mieszkalnych, odliczeń poza katalogiem wskazanym w Rozporządzeniu Ministra Inwestycji i Rozwoju, błędnego odliczenia kwoty dofinansowania od ulgi termomodernizacyjnej, bądź błędnego wykazania kwot dodatkowego dochodu związanego z dofinansowaniem, stosowania ulgi do inwestycji nie oddanej do użytkowania - braku decyzji odbioru budynku, odliczeń w ramach ulgi wydatków niezgodnych z rokiem ich poniesienia.

(akta kontroli str. 248-250)

Szczegółowym badaniem objęto akta 23 czynności sprawdzających dotyczących rozliczeń podatników korzystających z ulgi termomodernizacyjnej, wybrane według osądu kontrolera spośród spraw o najwyższych kwotach stwierdzonych ustaleń.

W sprawach tych Urząd dokonał ustaleń na kwotę łączną: 81,6 tys. zł, w tym: w 20 sprawach w zakresie podatku PIT, PPL w łącznej wysokości: 70,5 tys. zł i w trzech sprawach, w których wykazano ustalenia z zakresu podatku PPE w kwocie łącznej 11,1 tys. zł⁸.

W wyniku badania stwierdzono, że we wszystkich sprawach:

- podatnicy przekroczyli limit ulgi termomodernizacyjnej tj. kwotę 53 tys. zł w odniesieniu do realizowanych przedsięwzięć termomodernizacyjnych;
- czynności sprawdzające przeprowadzono zgodnie z przepisami ustawy Ordynacja podatkowa, na podstawie dokumentów przedłożonych przez podatników korzystających z ulgi (m.in. faktur potwierdzających poniesione wydatki, dokumentów potwierdzających zakończenie budowy budynku, aktu własności budynków, oświadczeń o skorzystaniu lub nieskorzystaniu z dofinansowania ze środków Funduszy Ochrony Środowiska i Gospodarki Wodnej);
- podatnicy złożyli korektę deklaracji uwzględniającą w całości ustalenia na kwotę 81,6 tys. zł. a następnie wpłacili należny podatek w wysokości ogółem: 68,3 tys. zł
- nie dokonywano oględzin ani nie wszczynano kontroli podatkowej lub postępowania podatkowego;

⁸ Dotyczy postępowań podatkowych podatników rozliczających się według formularza PIT-28, w których wykazano WUSZ.

- w żadnej z ww. spraw, w okresie objętym kontrolą, Naczelnik Urzędu nie występował do WFOŚiGW w celu uzyskania informacji, czy podatnicy otrzymali wsparcie finansowe na realizację przedsięwzięć termomodernizacyjnych potrzebne do zweryfikowania prawidłowości odliczenia przez nich ulgi. Tym samym nie ustalił, czy podatnicy otrzymali dofinansowanie z WFOŚiGW na realizację przedsięwzięcia termomodernizacyjnego.

Spośród 23 zbadanych spraw, w ośmiu stwierdzono nieprawidłowości natury formalnej, które nie miały wpływu na ustalenia w zakresie prawa do skorzystania przez podatnika z ulgi termomodernizacyjnej polegające na:

- niezgodności dat wprowadzonych do ZISAR z faktycznym zakończeniem czynności sprawdzających wynikającym z adnotacji o zakończeniu tych czynności (w trzech sprawach⁹);
- opieszałości w rejestrowaniu w ZISAR zakończenia czynności sprawdzających (w czterech sprawach¹⁰);
- w jednej sprawie¹¹ zarejestrowano w Systemie ZISAR zakończenie czynności sprawdzających pod datą złożenia przez podatnika korekty tj. 5 stycznia 2024 r., tj. zanim podatnik przedłożył wszystkie dokumenty potwierdzające prawo do skorzystania z ulgi. Faktycznie sprawę zakończono 22 lipca 2024 r. tj. po ponad sześciu miesiącach od złożenia przez podatnika korekty.

(akta kontroli str. 251-608)

Stwierdzone
nieprawidłowości

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

1. W żadnej ze zbadanych spraw Naczelnik Urzędu nie występował do WFOŚiGW w celu uzyskania informacji, czy podatnicy otrzymali wsparcie finansowe na realizację przedsięwzięć termomodernizacyjnych - potrzebnej do zweryfikowania prawidłowości odliczenia przez nich ulgi. Tym samym nie ustalił, czy podatnicy otrzymali dofinansowanie z WFOŚiGW na realizację przedsięwzięcia termomodernizacyjnego. NIK ustaliła na podstawie informacji uzyskanych w WFOŚiGW, że w jednej sprawie (4031.905.2023.14 (16)) podatnik skorzystał z dotacji Funduszu w kwocie: 13,5 tys. zł. Urząd po uzyskaniu od kontrolerów NIK tej informacji wznowił 2 września 2024 r. czynności sprawdzające. W wyniku podjętych przez Urząd działań, podatnik jeszcze w trakcie trwania kontroli dokonał korekty zeznania podatkowego i wpłacił wyliczoną kwotę (WUSZ – 0,1 tys. zł).

Zastępca NUS wskazała, że w wyniku prowadzonych działań nie stwierdzono konieczności występowania do WFOŚiGW w celu pozyskania danych o podatnikach, którzy otrzymali zwrot poniesionych i odliczonych wydatków. Nie zawierano również porozumień z Funduszem, ponieważ Naczelnik Urzędu nie posiada kompetencji oraz uprawnień do zawierania porozumień z organami zewnętrznymi. Stąd też przyjęto dobre praktyki polegające na tym, że w toku czynności sprawdzających zwracano się do podatników o złożenie oświadczenia odnośnie otrzymanego dofinansowania, a ewentualna komunikacja z WFOŚiGW mogłaby nastąpić w przypadku, gdyby złożone oświadczenie budziło wątpliwości

(akta kontroli str. 19-20, 510-531)

⁹ W sprawie: 4031.897.2023.13 (1) adnotację sporządzono 16 stycznia 2024 r. a czynności sprawdzające w ZISAR zamknięto: 25 lipca 2023 r., w sprawie 4031.198.2023.68 (15) adnotację sporządzono: 11 marca 2024 r. a czynności sprawdzające w ZISAR zamknięto: 12 lipca 2024 r., w sprawie 4031.198.2023.66 (20) adnotację sporządzono: 11 marca 2024 r. a czynności sprawdzające w ZISAR zamknięto: 12 lipca 2024 r.

¹⁰ W sprawie 4031.905.2023.1 (2) podatnik złożył korektę 31.10.2023 r., w sprawie 4031.905.2023.17 (11) podatnik złożył korektę 6 listopada 2023 r., w sprawie 4031.905.2023.14 (16) podatnik złożył korektę 9 listopada 2023 r., w sprawie 4031.905.2023.5 (6) podatnik złożył korektę 4 listopada 2023 r.,

¹¹ Dotyczy sprawy nr KCS/143244/01053/2023 (8),

2. Spośród 23 zbadanych spraw, w ośmiu stwierdzono nieprawidłowości formalne, które nie miały wpływu na ustalenia w zakresie prawa do skorzystania przez podatnika z ulgi termomodernizacyjnej, polegające na:
 - a) w trzech sprawach¹² zarejestrowano w Systemie ZISAR zakończenie czynności sprawdzających pod datą późniejszą od czterech do ponad sześciu miesięcy od daty faktycznego zakończenia tych czynności;
 - b) w czterech sprawach¹³, czynności sprawdzające zostały zarejestrowane w ZISAR po upływie ponad ośmiu miesięcy od daty złożenia przez podatników korekt deklaracji podatkowych, które wskazano w Systemie ZISAR jako sposób zakończenia czynności sprawdzających;
 - c) w jednej sprawie zarejestrowano w Systemie ZISAR zakończenie czynności sprawdzających pod datą złożenia przez podatnika korekty (5 stycznia 2024 r.), tj. zanim podatnik przedłożył wszystkie dokumenty potwierdzające prawo do skorzystania z ulgi. Faktycznie sprawę zakończono 22 lipca 2024 r. tj. po ponad sześciu miesiącach od złożenia przez podatnika korekty. Do tego czasu podatnik uzupełniał brakujące dokumenty. Przedłożenie przez podatnika dokumentów nie miało wpływu na wyliczoną (po korekcie) ulgę i wysokość uszczuplenia w kwocie: 6,4 tys. zł.

(akta kontroli str. 277-332, 370-379, 390-427, 448-462, 495-531, 567-580)

Sposób rejestracji zakończenia czynności sprawdzających w powyższych sprawach odbiegał od *Wytycznych Ministerstwa Finansów w zakresie obsługi procesu czynności sprawdzających w ZISAR*, zgodnie z którymi karty czynności sprawdzających powinny być prowadzone na bieżąco wraz z odnotowywaniem wszystkich zdarzeń. Natomiast pod datą zakończenia czynności sprawdzających powinna być wpisana data zakończenia pracy nad daną sprawą. Jeśli na okoliczność przeprowadzonych czynności został sporządzony protokół lub adnotacja, to za datę ich zakończenia należało uznać datę protokołu lub adnotacji.

(akta kontroli str. 265-276)

W kwestii rejestracji zakończenia czynności sprawdzających Zastępca NUS wyjaśniła, że złożenie przez podatnika korekty zeznania podatkowego wskazuje na osiągnięcie pozytywnego wyniku z przeprowadzenia czynności sprawdzających. Sporządzenie adnotacji ma jedynie charakter formalny. Ordynacja podatkowa nie reguluje terminu w jakim adnotacja z przeprowadzonych czynności sprawdzających winna być sporządzona, nie wynika to także z żadnych wewnętrznych procedur.

(akta kontroli str. 251-252, 259-264)

NIK zwraca uwagę, że zakończenie czynności sprawdzających w Systemie ZISAR powinno odpowiadać dacie faktycznego zakończenia pracy nad daną sprawą. Jeśli po złożeniu przez podatnika korekty nie kontynuowano czynności sprawdzających to niezwłocznie powinna być sporządzona adnotacja/protokół z przebiegu tych czynności. Tym samym data adnotacji nie powinna odbiegać czasowo od złożenia przez podatnika korekty, którą we wszystkich sprawach wskazywano jako sposób zakończenia tych czynności.

W zdecydowanej większości zbadanych spraw właśnie w taki sposób odnotowano zakończenie czynności sprawdzających. Precyzyjne zarejestrowanie w ZISAR zakończenia czynności sprawdzających umożliwia pozyskanie dokładnych danych i powinno być odnotowane na bieżąco.

¹² W sprawie: 4031.897.2023.13 (1) adnotację sporządzono 16 stycznia 2024 r. a czynności sprawdzające w ZISAR zamknięto: 25 lipca 2023 r., w sprawie 4031.198.2023.68 (15) adnotację sporządzono: 11 marca 2024 r. a czynności sprawdzające w ZISAR zamknięto: 12 lipca 2024 r., w sprawie 4031.198.2023.66 (20) adnotację sporządzono: 11 marca 2024 r. a czynności sprawdzające w ZISAR zamknięto: 12 lipca 2024 r.

¹³ W sprawie 4031.905.2023.1 (2) podatnik złożył korektę 20 listopada 2023 r., w sprawie 4031.905.2023.17 (11) podatnik złożył korektę 6 listopada 2023 r., w sprawie 4031.905.2023.14 (16) podatnik złożył korektę 9 listopada 2023 r., w sprawie 4031.905.2023.5 (6) podatnik złożył korektę 4 listopada 2023 r.,

Naczelnik Urzędu systematycznie, na ogół prawidłowo i skutecznie prowadził czynności sprawdzające mające na celu weryfikację zasadności skorzystania przez podatników z ulgi termomodernizacyjnej, zgodnie z zasadami określonymi w ustawie Ordynacja podatkowa.

Niemniej w ośmiu sprawach stwierdzono nieprawidłowości formalne niemające wpływu na ustalenia w zakresie prawa do skorzystania przez podatnika z ulgi termomodernizacyjnej.

Naczelnik Urzędu w żadnej sprawie nie wystąpił do WFOŚiGW o informacje o podatnikach, którzy otrzymali zwrot poniesionych i odliczonych wydatków termomodernizacyjnych. Tym samym nie ustalił, czy podatnicy otrzymali dofinansowanie z WFOŚiGW na termomodernizację. Działanie takie oraz brak procedur wewnętrznych w tym obszarze powodowały, iż w ocenie NIK czynności te były niewystarczające dla rzetelnej oceny poprawności składanych zeznań podatkowych.

Ponadto w trakcie czynności kontrolnych ustalono, na podstawie informacji uzyskanych w WFOŚiGW, że w jednej spośród 23 spraw podatnik skorzystał z dotacji WFOŚiGW w kwocie: 13,5 tys. zł¹⁴, lecz nie wykazał jej w zeznaniu. Urząd dopiero po uzyskaniu od kontrolerów NIK tej informacji wznowił czynności sprawdzające skutkujące pomniejszeniem ulgi i w konsekwencji dopłatą przez podatnika 0,1 tys. zł.

OBSZAR

3. Weryfikacja prawidłowości skorzystania z ulgi termomodernizacyjnej w toku postępowań podatkowych

Opis stanu faktycznego

W kontrolowanym okresie nie wszczynano (z Urzędu) postępowań podatkowych wobec podatników korzystających z ulgi termomodernizacyjnej, ponieważ – jak podała NUS – żadna sprawa objęta czynnościami sprawdzającymi nie kwalifikowała się do tego rodzaju działań (podatnicy dokonywali autokorekty bądź nie stwierdzono nieprawidłowości).

W Urzędzie prowadzono natomiast postępowania podatkowe na wnioski podatników (o stwierdzenie nadpłaty), którzy w zeznaniu/korekcie zeznania podatkowego wykazali odliczenie związane z ulgą termomodernizacyjną.

W okresie objętym kontrolą przeprowadzono 37 takich postępowań (na wniosek podatnika, dotyczących ulgi w kwocie 1 021,2 tys. zł), w wyniku których nie stwierdzono żadnych nieprawidłowości, z tego:

- w 2022 r. – 6 postępowań (dotyczących ulgi w kwocie 165,9 tys. zł);
- w 2023 r. – 24 postępowania (699,9 tys. zł);
- w I półroczu 2023 r. – 16 postępowań (387 tys. zł);
- w I półroczu 2024 r. – 7 postępowań (155,4 tys. zł).

W 2021 r. przeprowadzono jedno postępowanie na wniosek podatnika dotyczące ulgi w kwocie 24,5 tys. zł.

W latach 2022-2023 wskazane wartości rosły, w porównaniu do poprzednich okresów. (akta kontroli str. 22, 25-26, 192-193)

Zbadano 15 postępowań podatkowych wszczętych na wniosek podatników o stwierdzenie nadpłaty w łącznej kwocie 113 tys. zł, którzy odliczyli ulgę termomodernizacyjną w łącznej kwocie 457,3 tys. zł.

Postępowania nie wykazały nieprawidłowości i trwały od sześciu do 86 dni, z tego:

- dziewięć postępowań trwało nie dłużej niż jeden miesiąc, a pięć – od 38 dni do dwóch miesięcy, tj. zgodnie z art. 77 §1 pkt 6 Ordynacji podatkowej;
- jedno postępowanie wszczęte 13 lutego 2023 r. (po wyznaczeniu nowego terminu załatwienia sprawy na 12 maja 2023 r., zgodnie z art. 140 §1 i 2 ww. ustawy) zostało zakończone 10 maja 2023 r., tj. po 86 dniach.

Nadpłaty zostały zwrócone bez wydania decyzji, w trybie art. 75 §4 ww. ustawy.

¹⁴ Dotyczy sprawy nr 4031.905.2023.14 (16)

W kontrolowanym okresie – jak stwierdziła Naczelnik Urzędu – nie dokonywano analiz błędów popełnianych przez podatników korzystających z ulgi termomodernizacyjnej ujawnionych w toku przeprowadzonych przez Urząd działań, ponieważ ustalenia dokonywane w toku czynności sprawdzających wskazywały, że podatnicy popełniają błędy związane z ulgą, które zostały już zidentyfikowane na poziomie DIAS oraz MF – co miało swoje odzwierciedlenie w różnego rodzaju pismach i wytycznych kierowanych do Urzędu. Niezależnie od tego, każdorazowo informacja o zidentyfikowanej nieprawidłowości jest umieszczana w *Karcie czynności sprawdzającej* tworzonej w Systemie ZISAR (system dedykowany do ewidencjonowania czynności sprawdzających). Poprzez tego rodzaju informacje zawarte w Systemie ZISAR istnieje możliwość stałego monitorowania błędów popełnianych przez podatników i dokonywania różnego rodzaju analiz zarówno na poziomie lokalnym, jak i centralnym.

Nie zgłaszano do DIAS także problemów związanych z weryfikacją prawidłowości korzystania z ulgi termomodernizacyjnej oraz barier organizacyjno-kadrowych w wykonywaniu zadań, ponieważ – jak stwierdziła Naczelnik Urzędu – takie ograniczenia nie wystąpiły.

W kontrolowanym okresie IAS i MF nie przeprowadzały w Urzędzie kontroli i audytów, których zakres obejmowałby zagadnienia będące przedmiotem kontroli.

(akta kontroli str. 23, 244-247)

Stwierdzone
nieprawidłowości

W działalności kontrolowanej jednostki w przedstawionym wyżej zakresie nie stwierdzono nieprawidłowości

OCENA CZĄSTKOWA

Najwyższa Izba Kontroli ocenia pozytywnie działania Urzędu w kontrolowanym zakresie.

Zbadane postępowania podatkowe wszczęte na wniosek podatnika zostały przeprowadzone zgodnie z ustawą Ordynacja podatkowa.

IV. Uwagi i wnioski

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

Wnioski

1. Rozważenie występowania do instytucji ochrony środowiska w celu pozyskania informacji o podatnikach, którzy otrzymali zwrot odliczonych i poniesionych wydatków termomodernizacyjnych.
2. Korygowanie i aktualizowanie danych wprowadzonych do systemu Poltax Plus w celu prawidłowego typowania podatników do dalszej weryfikacji.
3. Terminowe i zgodne ze stanem faktycznym rejestrowanie w systemie ZISAR czynności sprawdzających.
4. Rozważenie potrzeby wprowadzenia własnej instrukcji, komunikatu w sprawie obowiązku i zasad przeprowadzenia czynności analitycznych/sprawdzających w zakresie weryfikacji zasadności i prawidłowości skorzystania przez podatników z ulgi termomodernizacyjnej.

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 Departamentu Budżetu i Finansów. Prawo zgłaszania zastrzeżeń, zgodnie z art. 61b ust. 2 ustawy o NIK, nie przysługuje do wystąpienia pokontrolnego zmienionego zgodnie z treścią uchwały w sprawie zastrzeżeń.

Obowiązek
poinformowania
NIK o sposobie
wykorzystania uwag
i wykonania wniosków

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

Warszawa, 27 września 2024 r.

Kontroler
Sławomir Sońta
Główny specjalista kontroli
państwowej

Najwyższa Izba Kontroli
Departament Budżetu i Finansów
p.o. Dyrektor
Anna Wojcieszekiewicz

/Podpisano elektronicznie/

/Podpisano elektronicznie/