



NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI

Delegatura w Katowicach

LKA.410.16.1.2024

Pani
Kariona Adamek-Bienia
Naczelnik
Drugiego Urzędu Skarbowego
w Gliwicach
ul. Młodego Hutnika 2
44-100 Gliwice

WYSTĄPIENIE POKONTROLNE

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

I. Dane identyfikacyjne

Jednostka kontrolowana	Drugi Urząd Skarbowy w Gliwicach, 44-100 Gliwice, ul. Młodego Hutnika 2 ¹
Kierownik jednostki kontrolowanej	Kariona Adamek-Bienia, Naczelnik Drugiego Urzędu Skarbowego w Gliwicach, od 16 maja 2020 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 ² .
Jednostka przeprowadzająca kontrolę	Najwyższa Izba Kontroli Delegatura w Katowicach
Kontrolerzy	1. Izabela Pilarek, główny specjalista kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr LKA/152/2024 z 9 lipca 2024 r. 2. Damian Majewski, starszy inspektor kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr LKA/137/2024 z 25 czerwca 2024 r.

(akta kontroli T. I str.1-5)

¹ Dalej: II US Gliwice lub Urząd

² Dz. U. z 2022 r. poz. 623, dalej: ustawa o NIK

II. Ocena ogólna³ kontrolowanej działalności

OCENA OGÓLNA

Urząd systematycznie prowadził działania analityczne w celu wytypowania podatników do przeprowadzenia wobec nich czynności weryfikacyjnych dotyczących prawidłowości rozliczenia ulgi termomodernizacyjnej. W ramach ww. działań analitycznych w sposób rzetelny wykorzystywano m.in. listy typowań podatników otrzymane z Ministerstwa Finansów⁴ i od Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Katowicach⁵.

Czynności sprawdzające wobec podatników korzystających z ulgi termomodernizacyjnej prowadzone były systematycznie, zasadniczo zgodnie z obowiązującymi w Urzędzie procedurami. Stwierdzono jednakże, w trzech na 40 badanych przypadków, że nie ujęto faktu przeprowadzenia czynności sprawdzających w systemie ZISAR⁶, co było niezgodne z Wytycznymi MF w tym zakresie. Ponadto, w jednym z 20 badanych przypadków, Urząd błędnie ustalił kwotę ulgi termomodernizacyjnej, poprzez jej zawyżenie o 3,8 tys. zł.

Skuteczność podejmowania przez Urząd czynności sprawdzających była znaczna, gdyż nieprawidłowości stwierdzono w 131 na 147 przypadków (89,1%) jednak czynności sprawdzające podjęto wobec niewielkiej liczby podatników korzystających z ulgi termomodernizacyjnej (1,5%).

Urząd nie występował do Wojewódzkiego Funduszu Ochrony Środowiska i Gospodarki Wodnej w Katowicach⁷ oraz do innych instytucji, w tym ochrony środowiska, jak np. Narodowego Funduszu Ochrony Środowiska i Gospodarki Wodnej w Warszawie⁸, w celu pozyskania danych o dofinansowaniu (dotacjach) do przedsięwzięć termomodernizacyjnych wypłaconym przez Fundusz podatnikom, którzy korzystali z odliczenia z tytułu ulgi termomodernizacyjnej i jednocześnie nie korzystał z możliwości wynikającej z art. 275 § 1 ustawy z 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa⁹, tj. zwrócenia się do podatnika w trakcie czynności sprawdzających (w 20 badanych przypadkach) o przedłożenie dokumentów potwierdzających zasadność skorzystania i prawidłowość rozliczenia ulgi termomodernizacyjnej, co było działaniem nierzetelnym. Utrudniało to, na etapie czynności sprawdzających, jednoznaczną identyfikację podatników, którzy mieli prawo do odliczenia niższych od wykazanych w zeznaniach kwot wydatków z tytułu ulgi termomodernizacyjnej z uwagi na ich refundację, bądź identyfikację podatników, u których powstał obowiązek wykazania w dochodach/przychodach otrzymanych z Funduszu kwot dofinansowania.

Nie wystąpiły przypadki wszczęcia postępowań podatkowych z urzędu, prowadzone były natomiast postępowania o stwierdzenie nadpłaty wszczynane po złożeniu korekt zeznań podatkowych wraz z wnioskami o stwierdzenie nadpłaty. Postępowania podatkowe mające na celu sprawdzenie zasadności skorzystania przez podatników z ulgi termomodernizacyjnej, zostały przeprowadzone zgodnie z przepisami O.p. Urząd każdorazowo weryfikował prawidłowość wysokości wykazanej przez danego podatnika kwoty nadpłaty podatku, dokonując następnie jej zwrotu w terminach zgodnych z przepisami O.p.

³ Najwyższa Izba Kontroli formułuje ocenę ogólną jako ocenę pozytywną, ocenę negatywną albo ocenę w formie opisowej.

⁴ Dalej MF.

⁵ Zwany dalej: „DIAS”.

⁶ Zintegrowany System Zarządzania Ryzykiem.

⁷ Dalej WFOŚiGW lub Fundusz.

⁸ Zwany dalej: „NFOŚiGW”.

⁹ Dz. U. z 2023 r. poz. 2383, ze zm.; zwana dalej: „O.p.”.

III. Opis ustalonego stanu faktycznego oraz oceny częściowej¹⁰ kontrolowanej działalności

OBSZAR

1. Typowanie podatników do objęcia działaniami weryfikacyjnymi

Opis stanu faktycznego

1.1. Zgodnie z art. 26h ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych¹¹, podatnik będący właścicielem lub współwłaścicielem budynku mieszkalnego jednorodzinnego ma prawo odliczyć od podstawy obliczenia podatku¹² wydatki poniesione w roku podatkowym na materiały budowlane, urządzenia i usługi związane z realizacją przedsięwzięcia termomodernizacyjnego w tym budynku, określone w przepisach wydanych na podstawie art. 26h ust. 10 (tj. w rozporządzeniu Ministra Inwestycji i Rozwoju z 21 grudnia 2018 r. w sprawie określenia wykazu rodzajów materiałów budowlanych, urządzeń i usług związanych z realizacją przedsięwzięć termomodernizacyjnych¹³), które zostanie zakończone w okresie trzech kolejnych lat, licząc od końca roku podatkowego, w którym poniesiono pierwszy wydatek.

Za lata 2022-2023¹⁴, w II US Gliwice odliczenie wydatków poniesionych na realizację przedsięwzięcia termomodernizacyjnego w zeznaniach podatkowych PIT, wykazało ogółem 5862 podatników¹⁵ na łączną kwotę 121 208,4 tys. zł, w tym:

- za 2022 r. - 3454 podatników na kwotę 72 805,6 tys. zł,

- za 2023 r. - 2408 podatników na kwotę 48 402,8 tys. zł.

Spośród podatników podatku dochodowego od osób fizycznych składających zeznania na formularzu PIT-36, PIT-36L oraz PIT-37 za 2022 r., z odliczenia wydatków na realizację przedsięwzięcia termomodernizacyjnego skorzystało odpowiednio: 569 (5,1%), 80 (3,9%) oraz 2 742 (3,3%) podatników a za 2023 r. odpowiednio: 332 (3,2%), 42 (1,9%) oraz 1 987 (2,3%) podatników. Z kolei na formularzu PIT-28 z takiego odliczenia za 2022 r. skorzystało 63 (1,3%), a za 2023 r. 47 (0,8%) podatników zryczałtowanego podatku od przychodów ewidencjonowanych¹⁶.

W 2022 r., w porównaniu do 2021 r., liczba podatników ogółem¹⁷ korzystających z ulgi termomodernizacyjnej zmniejszyła się o 624 (o 15,3%)¹⁸, co dotyczyło podatników składających zeznania na formularzu PIT-36L – spadek o 61 (o 43,3%) oraz PIT-37 – spadek o 652 (o 19,2%). W przypadku formularza PIT-36 nastąpił wzrost o 51 podatników (o 9,8%), a formularza PIT-28 wzrost o 38 (o 152%). Kwota wykazanych

¹⁰ 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.

¹¹ Dz. U. z 2024 r. poz. 226, ze zm.; zwana dalej: „ustawą o PIT”.

¹² Ustalonej zgodnie z art. 26 ust. 1 lub art. 30c ust. 2 ustawy o PIT.

¹³ Dz. U. z 2023 r. poz. 273; zwane dalej: „rozporządzeniem zawierającym katalog materiałów budowlanych podlegających odliczeniu w ramach ulgi”.

¹⁴ Za 2021 r. odliczenie wydatków poniesionych na realizację przedsięwzięcia termomodernizacyjnego w zeznaniach podatkowych PIT wykazało 4 078 podatników na łączną kwotę 79 574,9 tys. zł.

¹⁵ Podatnicy podatku dochodowego od osób fizycznych składający za lata 2022 – 2023 deklaracje PIT-36, PIT-36L, PIT-37 oraz podatnicy zryczałtowanego podatku od przychodów ewidencjonowanych rozliczających się na formularzu PIT-28.

¹⁶ Spośród podatników podatku dochodowego od osób fizycznych składających zeznania na formularzu PIT-36, PIT-36L oraz PIT-37 za 2021 r. z odliczenia wydatków na realizację przedsięwzięcia termomodernizacyjnego skorzystało odpowiednio 518 (4,9%), 141 (4,7%) oraz 3 394 (4,1%) podatników. Na formularzu PIT-28 za 2021 r. z takiego odliczenia skorzystało 25 (0,7%) podatników zryczałtowanego podatku od przychodów ewidencjonowanych.

¹⁷ Podatnicy składający deklaracje na formularzach PIT-36, PIT-36L, PIT-37 i PIT-28.

¹⁸ W 2022 r. ogółem 3 454, a w 2021 r. 4 078.

odliczeń w tym okresie zmniejszyła się ogółem o 6 769,3 tys. zł (o 8,5%)¹⁹, w tym wynikająca z formularzy PIT-36L – spadek o 1 374,3 tys. zł (o 35,9%) i PIT-37 – spadek o 8 171,1 tys. zł (o 12,7%). W przypadku PIT-36 nastąpił wzrost kwoty odliczeń o 1 769,9 tys. zł (o 16,3%), a PIT-28 wzrost o 1 006,2 tys. zł (o 167,9%).

W 2023 r., w porównaniu do 2022 r., liczba podatników ogółem korzystających z ulgi termomodernizacyjnej zmniejszyła się o 1 046 (o 30,3%)²⁰, co dotyczyło podatników składających zeznania na wszystkich ww. formularzach, tj. PIT-36 – spadek o 237 (o 41,7%), PIT-36L – spadek o 38 (o 47,5%), PIT-37 – spadek o 755 (o 27,5%), PIT-28 – spadek o 16 (o 25,4%). Kwota wykazanych odliczeń w tym okresie zmniejszyła się ogółem o 24 402,7 tys. zł (o 33,5%)²¹, w tym wynikająca z formularzy: PIT-36 – spadek o 6 161,1 tys. zł (o 48,8%), PIT-36L – spadek o 1 376,4 tys. zł (o 56%), PIT-37 – spadek o 16 396,2 tys. zł (o 29,2%) i PIT-28 – spadek o 469 tys. zł (o 29,2%).

(akta kontroli T. I str.83-84)

1.2. MF, Szef Krajowej Administracji Skarbowej²² ani DIAS nie przekazali do Urzędu żadnych wytycznych oraz procedur określających sposób prowadzenia analiz dotyczących podatników korzystających z odliczenia ulgi termomodernizacyjnej. W Urzędzie nie wypracowano i nie wdrożono własnych wewnętrznych procedur dotyczących prowadzenia analiz danych w tym zakresie. Pracownicy Urzędu realizujący proces analityczny kierowali się głównie przepisami ustawy o PIT, rozporządzeniem zawierającym katalog materiałów budowlanych podlegających odliczeniu w ramach ulgi, a także wydanymi przez MF:

- wytycznymi do organizacji prac urzędów skarbowych w zakresie procesu obsługi zeznań podatkowych dla podatku dochodowego od osób fizycznych za 2021 r. i za 2022 r.,
- wytycznymi do czynności sprawdzających z września 2021 roku,
- objaśnieniami podatkowymi „Formy wsparcia przedsięwzięcia modernizacyjnego w podatku dochodowym od osób fizycznych” z 16 września 2019 r. i 30 marca 2023 r.

(akta kontroli T. I str. 14-15, T. II str. 318)

W okresie objętym kontrolą, prowadzeniem czynności analitycznych oraz typowaniem podmiotów do weryfikacji rozliczenia w zakresie ulgi termomodernizacyjnej zajmowały się nw. komórki Urzędu:

- Referat Czynności Analitycznych i Sprawdzających SKA-2, (w okresie od 1 stycznia 2022 roku do 28 lutego 2023 roku),
- Dział Kontroli Podatkowej, Czynności Analitycznych i Sprawdzających SKP [1]²³ (w okresie od 1 marca 2023 roku do 30 czerwca 2024 roku).

Dział SKP [1] został utworzony z połączenia dwóch komórek, tj. Działu Kontroli Podatkowej oraz Referatu Czynności Analitycznych i Sprawdzających²⁴, i liczył 17 pracowników, z czego sześciu zajmowało się obsługą PIT. Do zadań tej komórki, poza czynnościami analitycznymi należało m.in.:

- pozyskiwanie informacji mogących mieć wpływ na powstanie obowiązku podatkowego,

¹⁹ Kwota odliczeń ogółem w 2022 r. wyniosła 72 805,6 tys. zł, a w 2021 r. wyniosła 79 574,9 tys. zł.

²⁰ W 2023 r. ogółem 2 408, a w 2022 r. 3 454.

²¹ Kwota odliczeń ogółem w 2023 r. wyniosła 48 402,8 tys. zł, a w 2022 r. wyniosła 72 805,6 tys. zł.

²² Dalej: „Szef KAS”.

²³ Zwany dalej SKP [1].

²⁴ Zmiana organizacyjna została wprowadzona zarządzeniem nr 55/2023 Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Katowicach z dnia 28 lutego 2023 roku zmieniającym zarządzenie w sprawie nadania Regulaminu organizacyjnego Drugiego Urzędu Skarbowego w Gliwicach.

- dokonywanie czynności sprawdzających,
- orzecznictwo w zakresie kar porządkowych,
- analizowanie oświadczeń o stanie majątkowym, z wyłączeniem oświadczeń majątkowych pracowników,
- obsługa systemów wymiany informacji podatkowych,
- wymiana informacji podatkowych.

(akta kontroli T. I str.17-18, 33-63)

Urząd przeprowadzał analizy własne, w wyniku których typowane były czynności weryfikacyjne w obszarach gdzie istniało duże prawdopodobieństwo wystąpienia nieprawidłowości.

Naczelnik Urzędu wyjaśniła, że weryfikacja prawidłowości korzystania przez podatników z ulgi termomodernizacyjnej odbywała się głównie w toku tzw. akcji PIT²⁵ - analizy prowadzono w oparciu o dostępne informacje bazodanowe²⁶ (np. POLTAXPlus, eKW²⁷), raporty „W.B.R.4.18.D Zestawienie zwrotów – oczekujące z odpisów”, dla kwot zwrotów podatku powyżej 20 tys. zł, dotyczących zeznań rocznych PIT-37. W trakcie prowadzonej analizy Urząd weryfikował, jakie zjawiska wygenerowały tak znaczne zwroty PIT i w przypadku stwierdzenia, że podatnik skorzystał z ulgi termomodernizacyjnej, sprawdzeniu podlegał limit wydatków do odliczenia wynikający z art. 26h ust. 2 ustawy o PIT, tj. czy kwota wydatków wykazana przez podatnika w zeznaniach podatkowych nie przekraczała 53 tys. zł w odniesieniu do wszystkich realizowanych przedsięwzięć termomodernizacyjnych oraz czy podatnik był właścicielem lub współwłaścicielem budynku mieszkalnego jednorodzinnego, co do którego mogła być zastosowana ulga.

Analizy odnośnie ulgi termomodernizacyjnej prowadzono również w związku ze stwierdzonymi w zeznaniach innymi nieprawidłowościami np. w zakresie ulgi dla seniorów, a także w sytuacji pojawienia się w systemie POLTAXPlus sygnałów o podwyższonych kosztach uzyskania przychodów.

Poszerzone działania weryfikacyjne, w zakresie nadpłat podatku wynikających ze złożonych korekt zeznań podatkowych z odliczeniem ulgi termomodernizacyjnej, Urząd podejmował po złożeniu przez podatnika wniosku o stwierdzenie nadpłaty, w ramach prowadzonych postępowań podatkowych, poprzez wzywanie podatników do przedłożenia dokumentów potwierdzających zasadność skorzystania z ulgi.

(akta kontroli T. I str. 16-17, 19, T. II str. 318)

W wyniku przeprowadzonych w Urzędzie czynności analitycznych, w okresie od 2022 r. do 2024 r. (I półrocze), skierowano do przeprowadzenia czynności sprawdzających łącznie 174 podatników²⁸, którzy wykazali do odliczenia ulgę termomodernizacyjną, w kwocie łącznej 4 119,4 tys. zł, dokonując ustaleń podatkowych²⁹ na kwotę łączną 211 tys. zł (dotyczących podatników składających PIT-36: 64,5 tys. zł, PIT-36L: 6,5 tys. zł, PIT-37: 140 tys. zł)³⁰, w tym:

²⁵ Wstępna formalno-rachunkowa weryfikacja zeznań podatkowych.

²⁶ Informacje wynikające głównie ze składanych w organie podatkowym deklaracji podatkowych i załączników do nich - Załącznik PIT „O”.

²⁷ Elektroniczne księgi wieczyste.

²⁸ Poniższe dane wykazano na podstawie czynności sprawdzających zarejestrowanych w systemach e-ORUS, ZISAR Plus Biblioteka Akt, SZD - System Zarządzania Dokumentami.

²⁹ Zaniżenie kwoty podatku do wpłaty lub zawyżenie kwoty nadpłaty podatku.

³⁰ W 2021 r.: 78 podatników, ulga w kwocie 1 904,6 tys. zł ustalenia podatkowe na kwotę 16,1 tys. zł (w całości PIT-37). Według poszczególnych formularzy zeznań podatkowych było to: PIT-36: 19 podatników, z wykazaną

- w 2022 r., liczba podatników skierowanych do czynności weryfikacyjnych³¹ zmniejszyła się do 30, kwota ulgi wyniosła 512,1 tys. zł, a kwota ustaleń podatkowych 7,2 tys. zł (w całości PIT-37)³²,

- w 2023 r., w porównaniu do poprzednich lat, wzrosła zarówno liczba podatników skierowanych do czynności weryfikacyjnych: 114, z wykazaną przez nich ulgą w kwocie 2 615,6 tys. zł, jak i kwota dokonanych ustaleń podatkowych: 165,9 tys. zł³³ (podatnicy składający PIT-36: 64,5 tys. zł, PIT-36L: 6,5 tys. zł, PIT-37 94,9 tys. zł),

- w I półroczu 2024 r., w porównaniu do I półrocza 2023 r., zmniejszyła się liczba podatników skierowanych do czynności weryfikacyjnych do 30³⁴, z wykazaną przez nich ulgą w kwocie 991,7 tys. zł³⁵, jak i kwotą dokonanych ustaleń podatkowych: 37,9 tys. zł³⁶³⁷ (w całości PIT-37).

(akta kontroli T. I str. 85)

Naczelnik Urzędu wyjaśniła, że wpływ na poziom weryfikacji odliczeń związanych z ulgą termomodernizacyjną w ramach czynności analitycznych i sprawdzających miały m.in. szeroki zakres obowiązków pracowników komórki SKP[1], wielorakość występujących ulg podatkowych i ich wieloaspektowość, niewielkie ryzyko nieprawidłowości przy wykorzystaniu ulgi termomodernizacyjnej, potrzeba wykonywania rozbudowanych czynności ewidencyjnych wymaganych przez systemy do obsługi czynności sprawdzających, przebudowa (w 2022 r.) systemu podatkowego w podatku dochodowym od osób fizycznych związana z „Polskim Ładem”³⁸ i „Niskimi podatkami”³⁹, a także ograniczony zasób kadrowy komórki SKP [1]. Naczelnik Urzędu nadmieniała również, że najwięcej podatników skorzystało z ulgi termomodernizacyjnej w 2021 r. (około 4% podatników), a w kolejnych latach zainteresowanie ulgą wśród podatników spadło prawie dwukrotnie (w 2023 r. niewiele ponad 2%) - co miało wpływ na liczbę przeprowadzanych weryfikacji prawidłowości jej wykorzystania.

(akta kontroli T. II str. 300-305)

1.3. Do 2 stycznia 2024 r. Urząd otrzymywał z MF lub DIAS analizy (listy typowań) podatników korzystających z odliczenia ulgi termomodernizacyjnej do dalszej weryfikacji, za pośrednictwem aplikacji MZA⁴⁰. Od 3 stycznia 2024 r., MF wdrożyło wersję produkcyjną Rejestru Typowań w systemie ZISAR⁴¹ Plus, co spowodowało,

ulgą w kwocie 573,2 tys. zł, PIT-36L: osiem podatników, z ulgą w kwocie 318,6 tys. zł, PIT-37: 48 podatników, z ulgą w kwocie 956,3 tys. zł, PIT-28: trzech podatników, z ulgą w kwocie 56,5 tys. zł.

³¹ To jest do czynności sprawdzających, postępowań podatkowych.

³² Według poszczególnych formularzy zeznań podatkowych było to: PIT-36: dwóch podatników, z wykazaną ulgą w kwocie 6,5 tys. zł, PIT-37: 26 podatników, z ulgą w kwocie 444,2 tys. zł, PIT-28: dwóch podatników, z ulgą w kwocie 61,4 tys. zł.

³³ Według poszczególnych formularzy zeznań podatkowych było to: PIT-36: dziewięciu podatników, z wykazaną ulgą w kwocie 217,9 tys. zł, PIT-36L: trzech podatników, z ulgą w kwocie 103,3 tys. zł, PIT-37: 100 podatników, z ulgą w kwocie 2 235,6 tys. zł, PIT-28: dwóch podatników, z ulgą w kwocie 58,8 tys. zł.

³⁴ W I półroczu 2023 r. - 83 podatników.

³⁵ W I półroczu 2023 r. wykazywana przez weryfikowanych podatników ulga wynosiła 1 850,1 tys. zł.

³⁶ W I półroczu 2023 r. kwota dokonanych ustaleń podatkowych wyniosła 79,7 tys. zł.

³⁷ Według poszczególnych formularzy zeznań podatkowych było to: PIT-36: dwóch podatników, z wykazaną ulgą w kwocie 26 tys. zł, PIT-36L: jeden podatnik, z ulgą w kwocie 41,7 tys. zł, PIT-37: 26 podatników, z ulgą w kwocie 881,7 tys. zł, PIT-28: jeden podatnik, z ulgą w kwocie 42,3 tys. zł.

³⁸ Plan odbudowy polskiej gospodarki po pandemii „COVID-19”.

³⁹ Nowe rozwiązania, które obniżają oraz upraszczają i stabilizują system podatkowy, które weszły w życie 1 lipca 2022 r.

⁴⁰ Moduł Zarządzania Analizami.

⁴¹ Zintegrowany System Zarządzania Ryzykiem.

że wyniki podjętych działań zarejestrowanych w tym systemie były automatycznie pobierane przez Urząd za pomocą aplikacji MZA⁴².

(akta kontroli T. I str. 20, T. II str. 274-294)

W okresie od 2022 r. do 2024 r. (I półrocze)⁴³, spośród otrzymanych z MF oraz DIAS pięciu list zawierających 60 wytypowanych podatników korzystających z odliczenia ulgi termomodernizacyjnej, komórki Urzędu prowadzące czynności analityczne zweryfikowały wszystkich poprzez konfrontację danych przekazanych przez te organy z danymi zawartymi w systemie informatycznym Poltax2BPlus⁴⁴.

Ww. podatnicy (60), skorzystali z odliczenia ulgi termomodernizacyjnej w kwocie łącznej 1 852,4 tys. zł, przy czym Urząd dokonał ustaleń podatkowych na kwotę 238 tys. zł (podmioty składające PIT-36: 52 tys. zł, PIT-37 186 tys. zł)⁴⁵, w tym:

- w 2022 r.: dziewięciu podatników, którzy złożyli PIT-37, ulga w kwocie 276 tys. zł, ustalenia podatkowe na kwotę 55,6 tys. zł,
- w 2023 r.: 47 podatników, ulga w kwocie 1 518,7 tys. zł, ustalenia podatkowe na kwotę 179,4 tys. zł (PIT-36: 52 tys. zł, PIT-37: 127,4 tys. zł)⁴⁶,
- w I półroczu 2024 r.: czterech podatników, którzy złożyli PIT-37, ulga w kwocie 57,7 tys. zł, ustalenia podatkowe na kwotę 3 tys. zł.

(akta kontroli T. I str. 20, 86, T. II str. 274-294)

1.4. Zgodnie z art. 26h ust. 8 i art. 45 ust. 3a ustawy o PIT oraz art. 11 ust. 1 i 2 i art. 21 ust. 2a ustawy z 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne⁴⁷, jeśli podatnik skorzystał z odliczenia, a po roku, w którym tego dokonał, otrzymał zwrot odliczonych wydatków, to był on obowiązany doliczyć do dochodu (za rok, w którym otrzymał zwrot) odliczone uprzednio kwoty. Obowiązek zwrotu odliczonych kwot występował także w przypadku niezrealizowania przedsięwzięcia termomodernizacyjnego w terminie trzech kolejnych lat (licząc od końca roku podatkowego, w którym poniesiono pierwszy wydatek). W przypadku takiego zdarzenia podatnik miał obowiązek „zwrotu ulgi” w zeznaniu składanym za rok, w którym upłynął trzyletni termin.

W okresie objętym kontrolą, w Urzędzie nie analizowano i nie weryfikowano prawidłowości doliczeń do dochodu w związku z utratą przez podatnika prawa do odliczenia ulgi termomodernizacyjnej.

Naczelnik Urzędu wyjaśniła, że: „Formularze podatkowe (PIT-28, PIT-36, PIT-36L i PIT-37 oraz załącznik PIT/O) nie przewidują dodatkowej pozycji, w której podatnicy mogliby podawać doliczenia do dochodu w związku z utratą prawa do skorzystania z ulgi termomodernizacyjnej. (...) Wartość otrzymanego dofinansowania lub dotacji do uprzednio odliczonych wydatków z tytułu ulgi termomodernizacyjnej winna być wykazana przykładowo w zeznaniu podatkowym PIT-37 o wysokości uzyskanego

⁴² Pismo MF z 1 grudnia 2023 r., znak: DAK2.042.4.2023.

⁴³ W 2021 r. Urząd nie otrzymał z MF oraz DIAS do wykorzystania analiz dotyczących podmiotów korzystających z odliczenia ulgi termomodernizacyjnej.

⁴⁴ Dane pochodzące ze złożonych przez podatników deklaracji podatkowych.

⁴⁵ Według poszczególnych formularzy zeznań podatkowych było to: PIT-36: 19 podmiotów, z wykazaną ulgą w kwocie 573,2 tys. zł, PIT-36L: osiem podmiotów, z ulgą w kwocie 318,6 tys. zł, PIT-37: 48 podmiotów, z ulgą w kwocie 956,3 tys. zł, PIT-28: trzy podmioty, z ulgą w kwocie 56,5 tys. zł.

⁴⁶ Według poszczególnych formularzy zeznań podatkowych było to: PIT-36: 12 podmiotów, z wykazaną ulgą w kwocie 374,5 tys. zł, PIT-37: 35 podmiotów, z ulgą w kwocie 1 144,2 tys. zł.

⁴⁷ Dz. U. z 2024 r., poz. 776, ze zm.

przychodu w ramach tak zwanych „innych źródeł”. (...) Co należy podkreślić, w ramach tychże „innych źródeł” w składanych zeznaniach wykazaniu podlegają także przychody – przykładowo – z tytułu m.in.: należności z tytułu członkostwa w rolniczej spółdzielni produkcyjnej lub innej spółdzielni zajmującej się produkcją rolną (...), zasiłków pieniężnych z ubezpieczenia społecznego, należności za pracę przypadających tymczasowo aresztowanym lub skazanym, świadczeń wypłaconych z Funduszy: Pracy oraz Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych, stypendiów, świadczeń integracyjnych i motywacyjnej premii integracyjnej, (...).

Co więcej w przychodach z „innych źródeł” wykazywane są również uprzednio odliczone ulgi od dochodu lub podstawy obliczenia podatku, które należy zwrócić, przykładowo: wycofanie ze spółdzielni mieszkaniowej wkładu mieszkaniowego lub budowlanego, wniesionego od 1 stycznia 1992 roku, całkowita zmiana przeznaczenia lokalu lub budynku z mieszkalnego na użytkowy, otrzymanie zwrotu uprzednio odliczonych wydatków, (...).

Zatem, wykorzystując jedynie informacje zawarte w systemach bazodanowych KAS pozyskanie danych dotyczących kwoty doliczeń do dochodu związanych z ulgą termomodernizacyjną oraz podatników, którzy w związku z utratą prawa do ulgi termomodernizacyjnej dokonali w zeznaniach podatkowych tych doliczeń, nie jest praktycznie możliwe. Konstrukcja zeznań podatkowych czy to PIT-37, PIT-36, PIT-36L, jak również PIT-28 nie pozwala w sposób jednoznaczny na dokonanie przyporządkowania kwot doliczeń do dochodu (przychodu) uprzednio odliczonych wydatków na realizację przedsięwzięcia termomodernizacyjnego w powiązaniu z jedną pozycją zeznania.

Jak wcześniej wskazano, sposób ujęcia przedmiotowych doliczeń w pozycji źródeł przychodów pod nazwą „inne źródła” w przypadku składanych zeznań PIT-37 oraz PIT-36 nie wskazuje w sposób jednoznaczny, że kwota wskazanego przychodu w tym źródle odpowiada wyłącznie wartości dokonanych doliczeń do dochodu (przychodu) uprzednio odliczonych wydatków na realizację przedsięwzięcia termomodernizacyjnego, gdyż obejmuje znacznie szerszy zakres uzyskanych przez podatnika przychodów podlegających opodatkowaniu. Podobnie rzecz się ma z zeznaniami PIT 36 i 36L, gdzie wartość doliczeń do dochodu (przychodu) uprzednio odliczonych wydatków na realizację przedsięwzięcia termomodernizacyjnego podlega wykazaniu w przychodach z pozarolniczej działalności gospodarczej.”

(akta kontroli T. I str.20-23)

Zgodnie z art. 26h ust. 5 pkt 1 ustawy o PIT, odliczeniu nie podlegają wydatki w części w jakiej zostały sfinansowane (dofinansowane) ze środków m.in. WFOŚiGW lub zwrócone podatnikowi w jakiejkolwiek formie.

Urząd, na etapie czynności analitycznych, nie zwracał się do WFOŚiGW oraz do innych instytucji, w tym ochrony środowiska, jak np. NFOŚiGW, w celu pozyskania danych o podatnikach, którzy otrzymali zwrot poniesionych i odliczonych wydatków na realizację przedsięwzięcia termomodernizacyjnego.

W piśmie z 4 września 2024 r., DIAS zwrócił się do WFOŚiGW o udostępnienie danych o wypłaconych w latach 2019 r. – 2023 r. dofinansowaniach do przedsięwzięć termomodernizacyjnych oraz zaznaczył, że ww. dane po otrzymaniu powinny zostać niezwłocznie przekazane urządowi skarbowym.

(akta kontroli T. II str. 385, 492-496)

Szczegółowe badanie 20 przeprowadzonych w Urzędzie analiz dotyczących zeznań podatkowych⁴⁸, w związku z weryfikacją prawidłowości skorzystania z ulgi termomodernizacyjnej, z najwyższą kwotą wykazanych odliczeń z tytułu tej ulgi w okresie objętym kontrolą⁴⁹, wykazało, że:

- czynności analityczne podejmowano w dniu wytypowania podmiotu do takich czynności; przyczyną ich podjęcia było głównie występowanie nadpłaty podatku w kwocie przekraczającej 20 tys. zł lub złożenie korekty zeznania z wykazanym odliczeniem ulgi termomodernizacyjnej;
- w 10 na 20 badanych spraw Urząd stwierdził nieprawidłowości w kwocie łącznej 48,4 tys. zł⁵⁰, wynikające głównie z przekroczenia limitu odliczenia ulgi termomodernizacyjnej lub braku tytułu prawnego potwierdzającego własność/współwłasność budynku mieszkalnego jednorodzinnego;
- wszystkie sprawy przekazano do dalszych czynności sprawdzających w dniu zakończenia czynności analitycznych; w przypadku dwóch⁵¹ na 20 badanych spraw wymienionych w pkt 1.4 wystąpienia oraz jednej⁵² na 20 badanych spraw wymienionych w pkt 2.4 przeprowadzone czynności sprawdzające nie zostały odnotowane w systemie ZISAR Plus, co opisano w obszarze 2 w sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości* (pkt 1);
- w żadnym z badanych przypadków, Urząd nie występował do WFOŚiGW oraz do innych instytucji, w tym ochrony środowiska, jak np. NFOŚiGW, o informacje dotyczące przekazanych dotacji na realizację przedsięwzięcia termomodernizacyjnego.

(akta kontroli T. I str. 23-24, 89-315, T. II str. 402-421)

Z informacji uzyskanych z WFOŚiGW, w odpowiedzi na pismo skierowane na podstawie art. 29 ust. 1 pkt 2 lit. f ustawy o NIK wynikało, że spośród badanej próby 20 podatników objętych przez Urząd czynnościami analitycznymi, ośmiu⁵³ otrzymało w badanym okresie dofinansowanie do przedsięwzięć termomodernizacyjnych na kwotę łączną 158 tys. zł, z czego czterech podatników⁵⁴ otrzymało dofinansowanie na łączną kwotę 76,4 tys. zł przed zakończeniem czynności analitycznych. W odniesieniu do dwóch z ww. czterech podatników⁵⁵, Urząd dokonał weryfikacji otrzymanego przez nich dofinansowania z WFOŚiGW w trakcie prowadzonego później postępowania

⁴⁸ 19 podmiotów, które złożyły PIT-37, w tym 15 za 2022 r. i cztery za 2023 r. oraz jeden podmiot, który złożył PIT-28 za 2022 r.

⁴⁹ Badane sprawy dotyczyły odliczeń z tytułu ulgi termomodernizacyjnej w kwocie łącznej 1 036 tys. zł, co stanowiło 25,1% łącznej kwoty analizowanych przez Urząd w latach 2022-2024 (I półrocze), odliczeń z tytułu tej ulgi w kwocie (4 119,4 tys. zł).

⁵⁰ Zmniejszenie kwoty nadpłaty podatku o 41,9 tys. zł i zwiększenie kwoty podatku do zapłaty o 6,5 tys. zł.

⁵¹ Sprawy nr: 2413-SKP1.4031.382.2024 oraz 2413-SKP1.4031.197.2024.

⁵² Sprawa nr: 2413-SKP1.4031.94.2024.

⁵³ Sprawy nr: KCS/241333/000883/2023 – kwota 13 tys. zł, KCS/241333/002500/2023 – kwota 18,9 tys. zł, KCS/241333/00/2999/2023 – kwota 19,4 tys. zł, KCS/241333/002981/2023 – kwota 28,8 tys. zł, KCS/241333/001342/2023 – kwota 20,9 tys. zł, KCS/241333/001911/2024 – kwota 23,1 tys. zł, 2413-SKP1.4031.220.2024 – kwota 14,5 tys. zł, SKP1.4031.306.2024 – kwota 19,4 tys. zł.

⁵⁴ Sprawy nr: KCS/241333/00/2999/2023, czynności analityczne zakończono 25 września 2023 r., dofinansowanie w kwocie 19,4 tys. zł, wypłacono 29 marca 2023 r., nr KCS/241333/00/1911/2024, czynności analityczne zakończono 21 maja 2024 r., dofinansowanie w kwocie 23,1 tys. zł, wypłacono 5 lutego 2024 r. (KCS/241333/001911/2024), nr 2413-SKP1.4031.220.2024, czynności analityczne zakończono 26 marca 2024 r., dofinansowanie w kwocie 14,5 tys. zł, wypłacono 1 sierpnia 2023 r., nr 2413-SKP1.4031.306.2024, czynności analityczne zakończono 22 kwietnia 2024 r., dofinansowanie w kwocie 19,4 tys. zł, wypłacono 16 maja 2023 r.

⁵⁵ Sprawy nr: 2413-SKP1.4031.220.2024, czynności analityczne zakończono 26 marca 2024 r., dofinansowanie w kwocie 14,5 tys. zł, wypłacono 1 sierpnia 2023 r., nr 2413-SKP1.4031.306.2024, czynności analityczne zakończono 22 kwietnia 2024 r., dofinansowanie w kwocie 19,4 tys. zł, wypłacono 16 maja 2023 r.

podatkowego, w stosunku do jednego⁵⁶ – jak wynika z wyjaśnień Naczelnika Urzędu – zostanie podjęta analiza uwzględniająca kwoty dofinansowania wypłaconego przez WFOŚiGW, a w przypadku stwierdzenia zasadności prowadzenia dalszej weryfikacji podjęte zostaną czynności sprawdzające określone w art. 275 § 1 O.p., a w ostatnim z czterech przypadków⁵⁷, stosowne czynności mogą być podjęte dopiero w 2025 r., gdyż dofinansowanie z WFOŚiGW zostało wypłacone 5 lutego 2024 r.

Spośród czterech badanych przypadków dofinansowania z WFOŚiGW, które miało miejsce po zakończeniu czynności analitycznych, dwa dotyczyły dofinansowania otrzymanego w 2023 r. i dwa w 2024 r.

(akta kontroli T.II str. 296-297)

Stwierdzone
nieprawidłowości

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

OCENA CZĄSTKOWA

Urząd systematycznie prowadził działania analityczne w celu typowania podatników do przeprowadzenia czynności weryfikacyjnych, a wyniki tych analiz niezwłocznie były kierowane do dalszych czynności sprawdzających. Dotyczyło to również list typowań podatników otrzymanych z MF i DIAS. Urząd nie występował do WFOŚiGW oraz do innych instytucji, w tym ochrony środowiska, jak np. NFOŚiGW, o informacje dotyczące przekazanych dotacji na realizację przedsięwzięcia termomodernizacyjnego.

OBSZAR

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

Opis stanu
faktycznego

2.1. W zakresie prowadzenia i ewidencjonowania czynności sprawdzających, prowadzonych wobec podatników korzystających z ulgi termomodernizacyjnej, w latach 2022 – 2024 (I półrocze), w Urzędzie obowiązywały nw. wytyczne i pisma:

- podręczniki użytkownika systemu ZISAR (wydane przez MF): z 12 stycznia 2021 r. wersja 7.3, z 18 listopada 2021 r. wersja 8.1, z dnia 20 września 2022 r. wersja 8.3, z 2 października 2023 r. wersja 8.10,
- wytyczne MF: w zakresie obsługi modułu ANALIZA systemu ZISAR II z 5 lutego 2021 r.; do czynności sprawdzających z września 2021 r.; w zakresie obsługi procesu czynności sprawdzających w systemie ZISAR II z 9 grudnia 2021 r. oraz ze stycznia 2024 r.; w zakresie obsługi Modułu Zarządzania Analizami (MZA),
- wyjaśnienia MF i DIAS⁵⁸, objaśnienia podatkowe MF z dnia 16 września 2019 r. i 30 marca 2023 r. „Formy wsparcia przedsięwzięcia termomodernizacyjnego w podatku dochodowym od osób fizycznych”.

⁵⁶ Sprawa nr KCS/241333/00/2999/2023, czynności analityczne zakończono 25 września 2023 r., dofinansowanie w kwocie 19,4 tys. zł, wypłacono 29 marca 2023 r.

⁵⁷ Sprawa nr KCS/241333/00/1911/2024, czynności analityczne zakończono 21 maja 2024 r., dofinansowanie w kwocie 23,1 tys. zł, wypłacono 5 lutego 2024 r.

⁵⁸ pisma MF: z dnia 02.03.2020 r. znak: DPP7.8223.17.2020.JQP, z 03.11.2020 r. znak: DPP7/DOP.8223.35.2020.WAZ, z dnia 15.03.2021 r. znak: DOP2.8222.13.2021.WAZ, z dnia 18.03.2021 r. znak: DOP2.8222.14.2021.WAZ, z dnia 22.03.2021 r. znak: DOP2.8222.12.2021.WAZ, z dnia 22.04.2021 r. znak: DOP2.8222.15.2021.WAZ, z dnia 18.06.2021 r. znak: DOP2.8222.29.2021.WAZ, z dnia 30.06.2022 r. znak: DNK12.8621.10.2022, z dnia 17.10.2022 r. znak: DOP2.8222.25.2021.WAZ, z dnia 17.10.2022 r. znak: DOP2.8223.32.2022.CQBH, z dnia 06.04.2023 r. znak: DNK12.8621.10.2022, z dnia 03.07.2023 r. znak:

W Urzędzie nie opracowano i nie wdrożono wewnętrznych procedur dotyczących ewidencjonowania i prowadzenia czynności sprawdzających wobec podatników korzystających z ulgi termomodernizacyjnej.

(akta kontroli T. I str.24-25, 82)

2.2. W okresie objętym kontrolą, prowadzeniem czynności sprawdzających w zakresie ulgi termomodernizacyjnej zajmowały się następujące komórki Urzędu:

- w okresie od 1 stycznia 2022 r. do 28 lutego 2023 r. - Referat Czynności Analitycznych i Sprawdzających SKA-2,
- w okresie od 1 marca 2023 r. do 30 czerwca 2024 r. - Dział Kontroli Podatkowej, Czynności Analitycznych i Sprawdzających SKP[1].

(akta kontroli T. I str. 25-27)

2.3. W okresie 2022-2024 (I półrocze), Urząd przeprowadził 147 czynności sprawdzających⁵⁹, w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych, wobec podmiotów korzystających z ulgi termomodernizacyjnej w kwocie łącznej 3 822,7 tys. zł, w tym w poszczególnych latach⁶⁰:

- 2022 r. - cztery czynności dotyczące odliczeń ulgi w kwocie 55,5 tys. zł,
- 2023 r. – odpowiednio 123 czynności, 3 163,8 tys. zł,
- I półrocze 2024 r. – odpowiednio 20 czynności, 603,4 tys. zł⁶¹.

Liczba czynności sprawdzających przeprowadzonych w 2023 r. w porównaniu do 2022 r. wzrosła o 119 (o 2 975%), natomiast w 2022 r. w odniesieniu do 2021 r. zmniejszyła się o 12 (o 75%), a w I półroczu 2024 r. do I półrocza 2023 r. o 20 (o 50%).

(akta kontroli T. I str.87)

Spośród 9940 podatników, którzy w zeznaniach podatkowych za 2021 r., 2022 r. i 2023 r. wykazali odliczenie wydatków na termomodernizację⁶², Urząd w latach 2022-2024 (I półrocze), objął w tym zakresie czynnościami sprawdzającymi 147 podatników (1,5%).

(akta kontroli T. I str. 83-84, 87)

Wyjaśnienia Naczelnika Urzędu dotyczące czynników wpływających na poziom weryfikacji odliczeń związanych z ulgą termomodernizacyjną przedstawiono w pkt 1.2 niniejszego wystąpienia. Naczelnik Urzędu wyjaśniła również, że Urząd w swoich działaniach kierował się „Planem działalności” sporządzonym na podstawie „Planu działalności IAS w Katowicach”, w którym określony został m.in. wymagany do osiągnięcia przez Urząd w danym roku poziom wskaźnika „Kwota ustaleń dokonanych w toku czynności sprawdzających”. Tym samym, w toku niniejszej kontroli ustalono,

DOP2.8222.14.2023.BBFF, z dnia 03.07.2023 r. znak: DOP8.8020.15.2021, z dnia 11.08.2023 r. znak: DOP2.8222.16.2023.WAZ, z dnia 11.08.2023 r. znak :DOP2.8223.24.2023.WAZ, z dnia 23.11.2023 r. znak: DAK1.0723.8.2023, z dnia 01.12.2023 r. znak: DAK2.042.4.2023, z dnia 12.05.2024 r. znak: DOP2.8223.21.2024 oraz pisma DIAS: w Szczecinie z dnia 24.10.2022 r. znak: 3201-ION.027.178.2022.5 i w Katowicach z dnia 26.01.2024 r. znak: 2401-ICR.033.13.2024.2.

⁵⁹ Czynności sprawdzające przeprowadzone na podstawie art. 272 pkt 2 w związku z art. 274 §1 pkt 2 O.p.

⁶⁰ W 2021 r., Urząd przeprowadził 16 czynności sprawdzających podmiotów korzystających z ulgi termomodernizacyjnej w kwocie łącznej 600,9 tys. zł.

⁶¹ W I półroczu 2023 r., Urząd przeprowadził 40 czynności sprawdzających, w wyniku których zweryfikowano prawidłowość odliczenia ulgi termomodernizacyjnej w kwocie łącznej 1 045,8 tys. zł.

⁶² Podatnicy, którzy dokonali rozliczenia na formularzach PIT-36, PIT-36L, PIT-37 i PIT-28.

że typując podmioty do czynności kontrolnych, Urząd miał na względzie jak największe prawdopodobieństwo stwierdzenia nieprawidłowości.

(akta kontroli T. II str. 300-305, 371-378)

W 131 na 147 czynności sprawdzających (89,1%), przeprowadzonych w latach 2022-2024 (I półrocze)⁶³, stwierdzono nieprawidłowości w odliczaniu ulgi termomodernizacyjnej, skutkujące uszczupleniami podatkowymi w kwocie 446,4 tys. zł, w tym w:

- w 2022 r. – cztery czynności z uszczupleniami w kwocie 7,2 tys. zł (w całości dotyczyły podmiotów rozliczających się na formularzu PIT-37);
- w 2023 r. – 110 czynności z uszczupleniami w kwocie 400,1 tys. zł (PIT-36: 115,7 tys. zł, PIT-36L: 6,5 tys. zł, PIT-37: 277,9 tys. zł);
- w I półroczu 2024 r. – 17 czynności z uszczupleniami w kwocie 39,1 tys. zł (w całości PIT-37).

(akta kontroli T. I str. 87)

W 2023 r. w porównaniu do 2022 r., kwota ujawnionych uszczupień podatkowych, powstałych wskutek nieprawidłowego odliczania ulgi termomodernizacyjnej, wzrosła o 392,9 tys. zł (o 5 480,2%), zaś w 2022 r. w odniesieniu do 2021 r. zmniejszyła się o 1,6 tys. zł (o 18,3%), a w I półroczu 2024 r., w odniesieniu do I półrocza 2023 r.⁶⁴, o 94,5 tys. zł (70,8%).

Z uszczupień podatkowych ujawnionych w wyniku ww. czynności sprawdzających, przeprowadzonych w latach 2022 r. – 2024 r. (I półrocze), w kwocie 446,4 tys. zł, wpłacono lub wyegzekwowano 390,9 tys. zł (87,6%).

(akta kontroli T. I str. 87)

Najczęściej ujawniane przez Urząd nieprawidłowości stwierdzone w toku czynności sprawdzających prowadzonych wobec podatników korzystających z ulgi termomodernizacyjnej dotyczyły przekroczenia limitu wydatków podlegających odliczeniu od dochodu.

(akta kontroli T. I str. 28, 87)

2.4. Szczegółowym badaniem objęto 20 czynności sprawdzających⁶⁵ przeprowadzonych w okresie od 2022 r. do I półrocza 2024 r., w wyniku których Urząd ustalił zaniżenie podatku należnego lub zawyżenie kwoty zwrotu podatku przez podatnika w łącznej wysokości 163,3 tys. zł⁶⁶. Objęte badaniem czynności sprawdzające dotyczyły podatników podatku PIT w tym: cztery rozliczenia złożone na formularzu PIT-36 - kwota ustaleń wyniosła 51 tys. zł i 16 rozliczeń złożonych na formularzu PIT-37 - kwota ustaleń wyniosła 112,3 tys. zł. W wyniku szczegółowej analizy stwierdzono, że:

- wszystkie badane czynności sprawdzające Urząd przeprowadził w oparciu o art. 272 pkt 2 w zw. z art. 274 § 1 pkt 2 O.p.,

⁶³ W 2021 r. w wyniku czterech przeprowadzonych czynności sprawdzających stwierdzono nieprawidłowości w kwocie łącznej 8,8 tys. zł, z czego wpłacono lub wyegzekwowano zero.

⁶⁴ W I półroczu 2023 r. łączna kwota uszczupień podatkowych wyniosła 133,6 tys. zł, z czego: PIT-36: 0,9 tys. zł, PIT-36L: 6,5 tys. zł, PIT-37: 126,2 tys. zł.

⁶⁵ Dobór celowy czynności sprawdzających w badanym okresie obejmował podatników PIT o największych kwotach ustaleń dokonanych przez Urząd. Kwota odliczeń przez podatników z tytułu ulgi termomodernizacyjnej wyniosła 524,8 tys. zł.

⁶⁶ W badanym zakresie i okresie podatnicy PPE nie składali zeznań.

- w jednym⁶⁷ na 20 przypadków, czynności sprawdzające nie zostały zaewidencjonowane w systemie ZISAR, co opisano w *sekcji Stwierdzone nieprawidłowości*,
- w żadnym przypadku Urząd nie przeprowadził oględzin w celu pozyskania materiału dowodowego dla weryfikacji prawidłowości ustalenia ulgi termomodernizacyjnej,
- w 19 przypadkach podatnicy, którzy zostali objęci czynnościami sprawdzającymi, złożyli korekty rozliczeń podatkowych uwzględniające w całości wyniki ustaleń Urzędu w kwocie 163,3 tys. zł, co skutkowało brakiem potrzeby wszczęcia kontroli podatkowej lub postępowania podatkowego, a w jednym przypadku podatnik wycofał korektę zeznania podatkowego,
- w jednym przypadku Urząd, ustalając kwotę wydatków do odliczenia na realizację przedsięwzięcia termomodernizacyjnego za 2022 r., nie uwzględnił poniesionych już przez podatnika wydatków w kwocie 3,8 tys. zł⁶⁸, które odliczył w zeznaniu podatkowym za 2020 r., co opisano w *sekcji Stwierdzone nieprawidłowości*,
- w 17 przypadkach nieprawidłowości polegały na odliczeniu wydatków z tytułu ulgi termomodernizacyjnej w kwocie wyższej od przysługującego limitu, po jednym przypadku: podatnik w pierwotnym zeznaniu błędnie skorzystał z odliczenia wydatków od podatku zamiast od dochodu, podatnik błędnie uwzględnił wydatki na instalację fotowoltaiczną w innych ulgach, podatnik nieprawidłowo wykazał ulgę, po czym wycofał błędnie złożoną korektę zeznania za 2022 r.,
- w 15 przypadkach podatnicy wpłacili należny podatek w wysokości 99,8 tys. zł, w czterech przypadkach podatnicy otrzymali mniejszy zwrot z korekty zeznania w wysokości 34,1 tys. zł, a w jednym przypadku podatnik złożył pismo o wycofanie złożonej korekty,
- w żadnej z badanych spraw Urząd nie zwracał się do WFOŚiGW oraz do innych instytucji, w tym ochrony środowiska, jak np. NFOŚiGW, z prośbą o przekazanie danych do weryfikacji prawidłowości korzystania z ulgi, jak również nie zwracał się do podatników w trybie art. 275 §1 O.p. o przedłożenie dokumentów dotyczących ulgi, co opisano w *sekcji Stwierdzone nieprawidłowości*.

(akta kontroli T. I str. 23-24, T. II str. 296-297, 422-461, 492-496)

Z informacji uzyskanych z WFOŚiGW na podstawie art. 29 ust. 1 pkt 2 lit. f ustawy o NIK wynikało, że spośród badanej próby 20 czynności sprawdzających, sześć dotyczyło podatników, którzy otrzymali dofinansowanie do przedsięwzięć termomodernizacyjnych na kwotę łączną 129,3 tys. zł, z czego czterech⁶⁹ podatników otrzymało dofinansowanie na łączną kwotę 93,5 tys. zł przed zakończeniem czynności sprawdzających, a dwóch⁷⁰ otrzymało dofinansowanie w wysokości 35,8 tys. zł po zakończeniu czynności sprawdzających, tj. w 2023 r. Powyższe mogło skutkować powstaniem obowiązku u tych podatników wykazania otrzymanego dofinansowania z Funduszu w przychodach kolejnych lat podatkowych po roku, w którym skorzystano z ulgi lub pomniejszeniem kwoty odliczenia z tytułu ulgi

⁶⁷ Sprawa nr 2413-SKP[1].4031.94.2024.

⁶⁸ KCS/241333/002458/2023 – PIT/O informacja o odliczeniach od dochodu/przychodu od podatku za 2020 rok.

⁶⁹ KCS/241333/002455/2023 czynności zakończono 31 lipca 2023 r. dofinansowanie w kwocie 18 tys. zł wypłacono 16 maja 2023 r., KCS/241333/002781/2023 czynności zakończono 12 września 2023 r. dofinansowanie w kwocie 30 tys. zł wypłacono 11 maja 2023 r. (data pierwszej wypłaty), 8 września 2023 r. (data ostatniej wypłaty), KCS/241333/002460/2023 czynności zakończono 11 października 2023 r. dofinansowanie w kwocie 32 tys. zł wypłacono 17 grudnia 2021 r., KCS/241333/002483/2023 czynności zakończono 1 sierpnia 2023 r. dofinansowanie w kwocie 13,5 tys. zł wypłacono 3 kwietnia 2023 r.

⁷⁰ KCS/241333/002657/2023 czynności zakończono 29 sierpnia 2023 r. dofinansowanie wypłacono 4 października 2023 r. i KCS/241333/000883/2023 czynności zakończono 22 marca 2023 r., dofinansowanie wypłacono 6 czerwca 2023 r. Ustalono, że w obu przypadkach, podatnik nie wykazał ww. kwot w zeznaniu podatkowym za 2023 r. w przychodach/dochodach z innych źródeł.

termomodernizacyjnej. Ustalono, że w przypadku sześciu ww. podatników, nie miało miejsca wskazanie w zeznaniu podatkowym „w innych źródłach” kwoty otrzymanej dotacji. Jak wynika z wyjaśnień Naczelnika Urzędu, wobec tych podatników, zostanie podjęta analiza uwzględniająca kwoty dofinansowania wypłaconego przez WFOŚiGW, a w przypadku stwierdzenia zasadności prowadzenia dalszej weryfikacji podjęte zostaną czynności sprawdzające określone w art. 275 § 1 O.p.

(akta kontroli T. II str.379-380, 383-384, 386-401)

Stwierdzone
nieprawidłowości

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

1. Urząd w ramach prowadzonych czynności sprawdzających nie występował do WFOŚiGW, oraz do innych instytucji, w tym ochrony środowiska, jak np. NFOŚiGW, w celu pozyskania danych o wypłaconym przez Fundusz dofinansowaniu (dotacjach) do przedsięwzięć termomodernizacyjnych podatnikom, którzy korzystali z odliczenia z tytułu ulgi termomodernizacyjnej, jak również (w 20 badanych przypadkach) nie zwracał się do tych podatników w trybie art. 275 O.p. o przedłożenie dokumentów dotyczących ulgi (w tym dotyczących ewentualnego dofinansowania z WFOŚiGW), co było działaniem nierzetelnym. Pozyskanie tych danych było bowiem istotne dla ustalenia czy podatnik, który skorzystał z odliczenia z tytułu ulgi termomodernizacyjnej, uzyskał również dofinansowanie do przedsięwzięcia termomodernizacyjnego z WFOŚiGW, gdyż zgodnie z art. 26h ust. 5 pkt 1 ustawy o PIT, odliczeniu nie podlegają wydatki w części w jakiej zostały sfinansowane (dofinansowane) m.in. ze środków Funduszu.

Urząd nie występował również do DIAS o zawarcie stosownego porozumienia z WFOŚiGW.

(akta kontroli T. I str. 23-24, 28, 316-574, T. II str. 309-311, 422-461, 492-496)

Naczelnik Urzędu wyjaśniła, że: „...proces uzyskiwania dotacji, przynajmniej z WFOŚiGW, przebiega wieloetapowo i rozłożony jest w czasie. W pierwszej kolejności składany jest przez potencjalnego beneficjenta wniosek o dofinansowanie planowanego przedsięwzięcia termomodernizacyjnego w ramach programu „Czyste powietrze”, następnie następuje realizacja inwestycji, a dopiero na koniec odbywa się rozliczenie tej inwestycji i otrzymanie dotacji. Mając na uwadze, że cykle inwestycyjne mogą być długotrwałe – na co wskazuje także okres, w jakim może być rozliczana ulga termomodernizacyjna – zbyt szybkie od wprowadzenia tej ulgi (a pierwsze zeznania z odliczeniami wpłynęły w 2020 r.) wystąpienie do Funduszu o dane podatników, którzy otrzymali dotację, mogłoby nie być wystarczająco skuteczne – bo procesy inwestycyjne mogły jeszcze trwać, a ich rozliczenie w formie dotacji nie nastąpiło, mimo że wydatki zostały odliczone w ramach ulgi termomodernizacyjnej i nie było do tego przeszkód. Z tego względu przyjęto, że najlepszym momentem na pozyskanie danych będzie zakończenie pierwszego okresu trzyletniego funkcjonowania ulgi oraz zakończenie przedsięwzięć termomodernizacyjnych i wówczas wystąpienie do Dyrektora Izby o podpisanie porozumienia z Funduszem w celu pozyskania danych o beneficjentach dotacji z poziomu regionalnego. Podpisywanie takiego porozumienia z każdym z 35 Naczelników Urzędów Skarbowych byłoby bardzo uciążliwe – przede wszystkim dla Funduszu. Na wniosek jednego z Naczelników Urzędu – wnioski każdego z 35 Naczelników byłyby niecelowe – Dyrektor⁷¹ ma przystąpić do zawierania takiego porozumienia.”

⁷¹ DIAS w Katowicach.

Naczelnik Urzędu wyjaśniła również, że weryfikacja doliczeń wykazywanych przez podatników z tytułu otrzymania zwrotu poniesionych i odliczonych wydatków na realizację przedsięwzięcia termomodernizacyjnego, np. z WFOŚiGW, byłaby możliwa jedynie z wykorzystaniem informacji pozyskanej z tego Funduszu, gdyż każda inna metoda wymagałaby doboru losowego próby podatników mających podlegać weryfikacji, co skutkowałoby małą trafnością doboru.

(akta kontroli T. I str. 23-24)

Zastępca Naczelnika Urzędu, odnosząc się do kwestii pozyskania danych dotyczących dofinansowań do inwestycji termomodernizacyjnych z WFOŚiGW, wyjaśnił, że o takie dane Urząd nie wnioskował, gdyż: „Otrzymywaliśmy wcześniej sygnały o trudnościach w tym zakresie. Mamy wątpliwości natury prawnej czy moglibyśmy takie dane pozyskać. Zgodnie z art. 400 ust. 2 ustawy z dnia 27 kwietnia 2001 r. Prawo ochrony środowiska⁷² wojewódzkie fundusze ochrony środowiska i gospodarki wodnej są samorządowymi osobami prawnymi w rozumieniu art. 9 pkt 14 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych. Nie są natomiast wojewódzkimi samorządowymi jednostkami organizacyjnymi, o których mowa w art. 8 ust. 1 ustawy z dnia 5 czerwca 1998 r. o samorządzie województwa (art. 400 ust. 3 Prawa Ochrony Środowiska). Badając możliwość pozyskania ww. danych z WFOŚiGW przeanalizowaliśmy następujące przepisy (...):

- art. 82b § 1 Ordynacji podatkowej – Organy administracji rządowej i samorządowej oraz państwowe i samorządowe jednostki organizacyjne są obowiązane współdziałać, nieodpłatnie udostępniać informacje w sprawach indywidualnych oraz udzielać pomocy organom podatkowym przy wykonywaniu zadań określonych w ustawie - po pierwsze samorządowa osoba prawna nie została wymieniona w katalogu podmiotów obowiązanych do przekazywania informacji w tym trybie, po drugie stosowanie tego przepisu w czynnościach sprawdzających jest niedozwolone z uwagi na treść art. 280 Ordynacji podatkowej (...),

- art. 46 ust. 1 ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej - Organy administracji rządowej i samorządowej, państwowe osoby prawne oraz państwowe i samorządowe jednostki organizacyjne są obowiązane współdziałać z organami KAS, nieodpłatnie udostępniać organom KAS informacje w sprawach indywidualnych oraz udzielać im pomocy, w tym pomocy technicznej, przy wykonywaniu ich zadań - samorządowa osoba prawna nie została wymieniona w katalogu podmiotów obowiązanych do przekazywania informacji w tym trybie.”

(akta kontroli T. II str.316-317)

W kwestii niewystępowania do podatników, w trybie art. 275 § 1 O.p., o przedstawienie dokumentów Z-ca Naczelnika wyjaśnił: „Prowadząc czynności sprawdzające, zobowiązani jesteśmy do stosowania zasad klientocentryczności. Klientocentryczność jest jednym z głównych kierunków działania zapisanym w dokumencie pt. „Kierunki działania i rozwoju MF KAS na lata 2021-2024” (dokument wprowadzony zarządzeniem Ministra Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej z dnia 23 grudnia 2020 r. w sprawie określenia Kierunków działania i rozwoju Krajowej Administracji Skarbowej na lata 2021 – 2024 (Dz. U. MFFiPR z 2020 r. poz. 34) oraz istotnym elementem niezbędnym do budowy architektury procesów MF i KAS, która wymaga spojrzenia na organizacje oraz zachodzące w niej procesy z punktu widzenia klienta i jego potrzeb. Jednym z celów klientocentryczności są działania w zakresie odbiurokratyzowania systemu podatkowego, w tym żądania od podatników przedstawienia dokumentów, w przypadku kiedy nie zachodzi ryzyko

⁷² Dz. U. z 2024 r. poz. 54, ze zm.

nadużyć lub oszustw podatkowych. W zdecydowanej większości prowadzonych przez nas czynności sprawdzających podejmowaliśmy telefoniczny kontakt z podatnikiem. W trakcie rozmów telefonicznych ustalane były z podatnikami wszystkie okoliczności związane z możliwością skorzystania z ulgi termomodernizacyjnej – podejmowane były tematy rodzaju inwestycji, wysokości poniesionych wydatków czy też otrzymanych dofinansowań. Przed podjęciem czynności sprawdzających, w trakcie analizy weryfikowane były takie przesłanki jak limit wydatków czy prawo własności budynku mieszkalnego. (...) W trakcie prowadzonych czynności sprawdzających nie zidentyfikowaliśmy podwyższonego ryzyka, np. że podatnik mógłby dysponować fakturami, które nie dokumentują rzeczywistych zdarzeń gospodarczych czy też, że dokonane odliczenie w ramach ulgi termomodernizacyjnej nie dotyczy nie jest faktycznie związane z inwestycją termomodernizacyjną. Zatem fakt, iż każdorazowo nie zwracaliśmy się do podatnika z żądaniem przedłożenia dokumentów, w trybie art. 275 Ordynacji podatkowej, nie świadczy o niezbadaniu czy też niepełnym zbadaniu ustawowych przesłanek do skorzystania z ulgi termomodernizacyjnej, a jest wynikiem klientocentrycznego podejścia do klienta związanego z odbiurokratyzowaniem podejmowanych czynności i wyrazem realizacji, szeroko rozumianej, zasady zaufania do klienta, wyrażonej w art. 121 Ordynacji podatkowej.”

(akta kontroli T. II str.309-311)

NIK nie podziela twierdzeń zawartych w wyżej przedstawionych wyjaśnieniach gdyż:

- pomimo, że proces pozyskania dotacji z WFOŚiGW przebiega wieloetapowo i jest rozłożony w czasie, możliwe jest pozyskanie informacji o dofinansowaniu udzielonym podatnikowi w trakcie realizacji inwestycji, co pozwoliłoby uniknąć sytuacji, która miała miejsce w badanej próbie czynności sprawdzających, kiedy to czterech⁷³ podatników pozyskało dofinansowanie przed wszczęciem czynności sprawdzających o czym Urząd nie wiedział,
- z wyjaśnień Naczelnika Urzędu wynikało, że pierwsze zeznania z odliczeniami ulgi termomodernizacyjnej wpłynęły do Urzędu w 2020 r. (dotyczyły wydatków poniesionych w 2019 r.), co po uwzględnieniu trzyletniego okresu na realizację przedsięwzięcia termomodernizacyjnego (licząc od końca roku podatkowego, w którym podatnik poniósł pierwszy wydatek) wskazuje na możliwość zwrócenia się do WFOŚiGW o udostępnienie danych od 2023 r. – czego nie uczyniono,
- kontrolowana jednostka wskazała na trudności w pozyskaniu danych z WFOŚiGW z uwagi na wątpliwości natury prawnej, jednakże w dniu 4 września DIAS zwrócił się do WFOŚiGW o udostępnienie danych o udzielonym podatnikom dofinansowaniu do przedsięwzięć termomodernizacyjnych w latach 2019-2023, co wskazuje na możliwość zwrócenia się o pozyskanie takich danych.

(akta kontroli T. I str. 23-24, 348-367, 405-414, 452-479, 504-514, T. II str. 296-297, 385)

Jednoczesne niekorzystanie z możliwości bezpośredniego zwrócenia się do podatnika o przedłożenie w trakcie czynności sprawdzających dokumentów/oświadczeń dot. dofinansowania z WFOŚiGW w trybie art. 275 § 1 O.p., zgodnie z którym w sytuacji korzystania przez podatnika z ulgi podatkowej, organ podatkowy może zwrócić się do niego o okazanie dokumentów lub o złożenie fotokopii posiadanych dokumentów, których posiadania przez podatnika, w określonym czasie,

⁷³ Sprawy nr: KCS/241333/002455/2023 czynności zakończono 31 lipca 2023 r. dofinansowanie w kwocie 18 tys. zł wypłacono 16 maja 2023 r., KCS/241333/002781/2023 czynności zakończono 12 września 2023 r. dofinansowanie w kwocie 30 tys. zł wypłacono 11 maja 2023 r. (data pierwszej wypłaty), 8 września 2023 r. (data ostatniej wypłaty), KCS/241333/002460/2023 czynności zakończono 11 października 2023 r. dofinansowanie w kwocie 32 tys. zł wypłacono 17 grudnia 2021 r., KCS/241333/002483/2023 czynności zakończono 1 sierpnia 2023 r. dofinansowanie w kwocie 13,5 tys. zł wypłacono 3 kwietnia 2023 r.

wymaga przepis prawa⁷⁴, skutkowało niemożnością zidentyfikowania podatników, którzy mieli prawo do odliczenia mniejszych kwot wydatków z tytułu ulgi termomodernizacyjnej niż te, które wykazali w złożonych przez siebie zeznaniach podatkowych, bądź niemożnością zidentyfikowania podatników, u których powstał obowiązek wykazania w dochodach/przychodach otrzymanych z Funduszu kwot dofinansowania do wydatków, które uprzednio odliczyli w ramach ulgi termomodernizacyjnej.

Pełna weryfikacja dokumentacji dotyczącej zasadności skorzystania z ulgi termomodernizacyjnej odbywała się dopiero w ramach postępowań podatkowych wszczynanych w związku ze złożeniem przez podatnika wniosku o stwierdzenie nadpłaty i korekty zeznania podatkowego.

Zdaniem NIK, podejmowanie przez Urząd czynności sprawdzających jedynie na podstawie telefonicznego kontaktu z podatnikiem, celem ustalenia wszystkich okoliczności związanych z możliwością skorzystania przez niego z ulgi termomodernizacyjnej, w tym otrzymanych przez niego dofinansowań m.in. z WFOŚiGW, jest działaniem niewystarczającym, świadczącym o niepełnym zweryfikowaniu przez Urząd ustawowych przesłanek do skorzystania z ulgi.

W sytuacji gdy z przeprowadzonych analiz prawnych wynikało, prawdopodobne wystąpienie problemów z pozyskaniem danych z WFOŚiGW, Urząd mógł podjąć próbę pozyskania stosownych dokumentów bezpośrednio od podatnika. Potwierdzają to wyjaśnienia Naczelnika Urzędu, z których wynikało, że w przypadkach stwierdzonego otrzymania dofinansowania z WFOŚiGW oraz zasadności prowadzenia dalszej weryfikacji, podjęcie czynności sprawdzające w trybie art. 275 § 1 O.p.

Skuteczność podejmowania przez Urząd czynności sprawdzających była znaczna, gdyż nieprawidłowości stwierdzono w 131 na 147 przypadków (89,1%) jednak czynności sprawdzające podjęto wobec niewielkiej liczby podatników korzystających z ulgi termomodernizacyjnej (1,5%).

2. W przypadku jednej⁷⁵ z 20 badanych spraw przedstawionych w pkt 2.4 wystąpienia i dwóch⁷⁶ z 20 badanych spraw z pkt 1.4 wystąpienia^{77,78}, nie ujęto czynności sprawdzających w systemie ZISAR, co było niezgodne z pkt 3 Wytocznych MF z 9 grudnia 2021 r. do czynności sprawdzających, zgodnie z którym do systemu ZISAR należy wprowadzić wszystkie czynności sprawdzające wynikające z Działu V O.p.

Wymienione sprawy zostały odnotowane jedynie w systemie SZD.

(akta kontroli T. I str.170-187, 305-309, 502-503)

⁷⁴ Zgodnie z art. 70 § 1 O.p., zobowiązanie podatkowe przedawnia się z pływem 5 lat licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku, w związku z czym, podatnik ma obowiązek przechowywać dokumentację przez okres 5 lat licząc od końca roku podatkowego, w którym upłynął termin płatności podatku.

⁷⁵ Sprawa nr: 2413-SKP1.4031.94.2024.

⁷⁶ Sprawy nr: 2413-SKP1.4031.382.2024 oraz 2413-SKP1.4031.197.2024.

⁷⁷ Wszystkie badane sprawy przekazano do dalszych czynności sprawdzających w dniu zakończenia czynności analitycznych.

⁷⁸ W dwóch z trzech ww. spraw Urząd rozpoczął czynności sprawdzające po złożeniu przez podatników korekt zeznań podatkowych z wykazanymi nadpłatami podatku dochodowego związanymi z odliczeniami wydatków z tytułu ulgi termomodernizacyjnej, a w jednej sprawa została zainicjowana przez podatnika poprzez złożenie zeznania podatkowego wraz z fakturami dokumentującymi poniesione wydatki na przedsięwzięcie termomodernizacyjne.

Jak wyjaśnił Zastępca Naczelnika Urzędu, przyczyną niezaewidencjonowania czynności sprawdzających w systemie ZISAR Plus było przeoczenie spowodowane natłokiem obowiązków (sprawy prowadzono w okresie akcji PIT za 2023 r.).

(akta kontroli T. II str. 311-312)

3. Urząd błędnie ustalił w jednej⁷⁹ na 20 badanych spraw dotyczących czynności sprawdzających, kwotę pozostającą do odliczenia z tytułu ulgi termomodernizacyjnej za 2022 rok poprzez jej zawyżenie o 3,8 tys. zł. Zgodnie z art. 26h ust. 2 ustawy o PIT, kwota odliczenia z tytułu ulgi termomodernizacyjnej nie może przekroczyć 53 tys. zł w odniesieniu do wszystkich realizowanych przez podatnika przedsięwzięć termomodernizacyjnych w poszczególnych budynkach, których podatnik jest właścicielem lub współwłaścicielem. W dniu 21 lipca 2023 r. Urząd, wezwał podatnika do złożenia korekty zeznania PIT-37 za 2022 r., jednakże nie uwzględnił w limicie wydatków (53 tys. zł) kwoty wydatków na przedsięwzięcie termomodernizacyjne poniesionych wcześniej przez podatnika, tj. w 2020 r. w kwocie 3,8 tys. zł⁸⁰. W zeznaniach podatkowych za lata 2020, 2021 i 2022, podatnik wykazał do odliczenia wydatki w kwocie łącznej 103 tys. zł, w tym w poszczególnych latach odpowiednio: 3,8 tys. zł, 47,7 tys. zł i 51,5 tys. zł. Urząd wzywając podatnika do złożenia korekty zeznania PIT-37 za 2022 r. określił kwotę zawyżonego przez podatnika odliczenia w wysokości 46,2 tys. zł⁸¹ (podatnik zgodnie z tym złożył korektę zeznania), zamiast 50 tys. zł⁸², gdyż nie uwzględnił kwoty odliczenia dokonanego za 2020 r. w wysokości 3,8 tys. zł.

Powyższe skutkowało odliczeniem przez podatnika (po złożeniu przez niego korekty zeznania podatkowego⁸³) wydatków z tytułu ulgi termomodernizacyjnej za 2022 r., w nieprawidłowej kwocie, tj. 5,3 tys. zł⁸⁴ zamiast 1,5 tys. zł⁸⁵ - nastąpiło jej zawyżenie o 3,8 tys. zł.

(akta kontroli T. I str. 434-451)

Jak wyjaśnił Z-ca Naczelnika Urzędu, czynności sprawdzające KCS/241333/002458/2023 obarczone były błędem, polegającym na nieuwzględnieniu w limicie wydatków (53 tys. zł) kwoty wydatków na przedsięwzięcie termomodernizacyjne poniesionych przez podatnika w 2020 r. w kwocie 3,8 tys. zł. Wyjaśnił również, że: *Przyczyną błędu był nieprawidłowy odczyt danych z systemu POLTAXPlus (dotyczący lat poprzednich) przez pracownika dokonującego weryfikacji. W dniu 27.08.2024 r. podjęliśmy działania zmierzające do wyeliminowania błędu – skontaktowaliśmy się z podatnikiem, poinformowaliśmy go o zaistniałej sytuacji i oczekujemy na złożenie korekty PIT-37 za 2022 r. w której podatnik wykaże prawidłową wartość odliczenia w wysokości 1.550,00 zł (potencjalne uszczuplenie w podatku wyniesie 451,00 zł bez odsetek (3.755,00 zł x 12%)).*

(akta kontroli T. II str.308-309)

OCENA CZĄSTKOWA

Urząd podejmował czynności sprawdzające wobec niewielkiej liczby podatników korzystających z ulgi termomodernizacyjnej (1,5%), jednakże skuteczność tych czynności była znaczna, gdyż nieprawidłowości stwierdzono w 131 na 147 przypadków (89,1%).

⁷⁹ Sprawa nr KCS/241333/002458/2023.

⁸⁰ PIT/O – informacja o odliczeniach od dochodu/przychodu i od podatku za 2020 r.

⁸¹ (47,7tys. zł +51,5 tys. zł) – 53 tys. zł = 46,2 tys. zł.

⁸² (3,8 tys. zł + 47,7tys. zł +51,5 tys. zł) – 53 tys. zł = 50 tys. zł.

⁸³ W dniu 27 lipca 2023 r.

⁸⁴ 53 tys. zł – 47,7 tys. zł = 5,3 tys. zł.

⁸⁵ 53 tys. zł – (47,7 tys. zł +3,8 tys. zł) = 1,5 tys. zł.

Urząd nie zwracał się do podatnika w trybie art. 275 § 1 O.p. o przedłożenie dokumentów potwierdzających zasadność skorzystania i prawidłowość rozliczenia ulgi termomodernizacyjnej, jak również nie występował do WFOŚiGW oraz do innych instytucji, w tym ochrony środowiska, jak np. NFOŚiGW o dane niezbędne do takiej weryfikacji. Tym samym Urząd nie weryfikował rzetelnie zeznań podatkowych pod kątem prawidłowości doliczeń z tytułu utraty prawa do ulgi czy też zwrotu poniesionych a uprzednio odliczonych wydatków.

W trzech na 40 badanych przypadkach, czynności sprawdzające nie były ewidencjonowane w systemie ZISAR Plus. Ponadto, w jednym na 20 badanych przypadków Urząd błędnie ustalił kwotę ulgi termomodernizacyjnej pozostającej do odliczenia, poprzez jej zawyżenie o 3,8 tys. zł.

OBSZAR

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

Opis stanu faktycznego

3.1. Urząd wszczynał postępowanie podatkowe w związku ze złożeniem przez podatnika na podstawie art. 75 § 1 i § 3 O.p. korekty zeznania podatkowego, z którego wynikała nadpłata podatku z tytułu odliczenia od dochodu wydatków na realizację przedsięwzięcia termomodernizacyjnego. Wszczęcie postępowania podatkowego, zgodnie z art. 165 § 1 i 3 O.p., następowało z dniem złożenia przez podatnika wniosku o stwierdzenie nadpłaty w podatku dochodowym.

(akta kontroli T. I str. 29, T. II str. 1-247)

W ramach prowadzonych postępowań podatkowych, w zakresie nadpłat podatku wynikających ze złożonych korekt zeznań podatkowych z odliczeniem ulgi termomodernizacyjnej, Urząd wzywał podatników do przedłożenia dokumentów:

- potwierdzających własność lub współwłasność budynku mieszkalnego (np. akt notarialny nabycia nieruchomości w postaci budynku mieszkalnego jednorodzinnego, decyzja w sprawie podatku od nieruchomości, umowa darowizny),
- faktur wystawionych przez czynnych podatników VAT na wydatki poniesione w związku z realizacją przedsięwzięcia termomodernizacyjnego,
- dotyczących otrzymanych dotacji w związku z realizowanym przedsięwzięciem termomodernizacyjnym, bądź złożenia oświadczenia o nieotrzymaniu dotacji np. z WFOŚiGW.

(akta kontroli T. I str. 16-17, 19)

3.2. W okresie 2022-2024 (I półrocze), Urząd przeprowadził 115 postępowań podatkowych⁸⁶, których przedmiotem była weryfikacja prawidłowości skorzystania z ulgi termomodernizacyjnej w kwocie łącznej 2 149,2 tys. zł⁸⁷, w tym w poszczególnych latach:

- 2022 r. - 27 postępowań dotyczących odliczeń ulgi w kwocie 456,7 tys. zł,
- 2023 r. – 70 postępowań; 1 246,5 tys. zł,
- I półrocze 2024 r. – 18 postępowań 446 tys. zł⁸⁸.

⁸⁶ Postępowania zakończone.

⁸⁷ W 2021 r., przeprowadzono 65 postępowań podatkowych w wyniku których zweryfikowano prawidłowość odliczenia ulgi termomodernizacyjnej w kwocie łącznej 1 303,7 tys. zł.

⁸⁸ W I półroczu 2023 r., Urząd przeprowadził 62 postępowania podatkowe, w wyniku których zweryfikowano prawidłowość odliczenia ulgi termomodernizacyjnej w kwocie łącznej 1 080,3 tys. zł.

Liczba postępowań podatkowych przeprowadzonych w 2023 r. w porównaniu do 2022 r. wzrosła o 43 (o 159,3%), natomiast w 2022 r. w odniesieniu do 2021 r. zmniejszyła się o 38 (o 58,5%), a w I półroczu 2024 r. do I półrocza 2023 r. o 44 (o 71%).

(akta kontroli T. I str.88)

Spośród 9940 podatników, którzy w zeznaniach podatkowych za 2021 r., 2022 r. i 2023 r. wykazali odliczenie wydatków na termomodernizację⁸⁹, Urząd w okresie 2022-2024 (I półrocze), objął w tym zakresie postępowaniami podatkowymi⁹⁰ 115 podatników (1,2%).

(akta kontroli T. I str. 83-84, 88)

Naczelnik Urzędu wyjaśniła, że: „...postępowania podatkowe w zakresie ulgi termomodernizacyjnej prowadzone były w naszym urzędzie jedynie na wnioski podatników o stwierdzenie nadpłaty w podatku dochodowym od osób fizycznych. Ilość złożonych wniosków o stwierdzenie nadpłaty, co do zasady, nie jest związana z działalnością urzędu, a jest wynikiem działań samych podatników. Nie wszczynaliśmy postępowań podatkowych związanych z ulgą termomodernizacyjną z urzędu...”

(akta kontroli T. II str. 304)

W czterech ze 115 postępowań podatkowych (3,5%), przeprowadzonych w okresie 2022-2024 (I półrocze)⁹¹, stwierdzono nieprawidłowości w odliczaniu ulgi termomodernizacyjnej, skutkujące zmniejszeniem wnioskowanej kwoty nadpłaty podatku o 4,4 tys. zł⁹², w tym w:

- w 2023 r. – o 1,7 tys. zł (jedno postępowanie),
- w I półroczu 2024 r. - o 2,7 tys. zł (trzy postępowania).

(akta kontroli T. I str. 88)

W 2023 r. w porównaniu do 2022 r., kwota zawyżonej, wnioskowanej nadpłaty podatku dochodowego, powstała wskutek nieprawidłowego odliczania ulgi termomodernizacyjnej, wzrosła o 1,7 tys. zł⁹³, a w I półroczu 2024 r. w odniesieniu do I półrocza 2023 r. o 1 tys. zł (o 58,8%), natomiast w 2022 r., w odniesieniu do 2021 r., zmniejszyła się do zera.

(akta kontroli T. I str. 88)

3.3. Badanie próby 15 postępowań podatkowych, przeprowadzonych w okresie 2022 r. – 2024 r. (I półrocze), których przedmiotem była weryfikacja prawidłowości odliczeń wydatków na realizację przedsięwzięcia termomodernizacyjnego w kwocie łącznej 388,4 tys. zł, w tym czterech (wszystkich) ze stwierdzonymi nieprawidłowościami i 11 o najwyższych kwotach odliczeń z tytułu ww. ulgi⁹⁴, wykazało, że:

⁸⁹ Podatnicy, którzy dokonali rozliczenia na formularzach PIT-36, PIT-36L, PIT-37 i PIT-28.

⁹⁰ Postępowania podatkowe zakończone.

⁹¹ W 2021 r. w trzech postępowaniach podatkowych stwierdzono nieprawidłowości w kwocie łącznej 7,4 tys. zł.

⁹² W wyniku przeprowadzonych postępowań podatkowych, nie doszło do wyegzekwowania kwot dokonanych ustaleń, gdyż stwierdzone przez Urząd nieprawidłowości polegały na zmniejszeniu wnioskowanej kwoty nadpłaty podatku.

⁹³ W 2022 r., w Urzędzie nie było postępowań podatkowych, ze stwierdzeniem nieprawidłowości w odliczaniu ulgi termomodernizacyjnej.

⁹⁴ W tym dziewięciu dotyczących zeznań podatkowych za 2022 r. i dwóch za 2021 r.

- postępowania podatkowe wszczynano zgodnie z art. 165 § 1 i 3 O. p., tj. po złożeniu przez podatnika wniosku o stwierdzenie nadpłaty,
- postępowania podatkowe wszczynano w dniu zakończenia czynności sprawdzających,
- postępowania podatkowe trwały od trzech do 59 dni⁹⁵ (w przypadku wydania decyzji o umorzeniu postępowania od 52 do 59 dni, a w przypadku stwierdzenia nadpłaty bez wydania decyzji, od trzech do 40 dni), co było zgodne z art. 139 § 1 O.p.; nie stwierdzono nieuzasadnionych przerw w toku prowadzonych postępowań,
- wszystkie podmioty, które złożyły wnioski o stwierdzenie nadpłaty, były wzywane przez Urząd do przedłożenia dokumentów uprawniających do skorzystania z ulgi, w tym tytułów prawnych do nieruchomości i faktur dokumentujących poniesione wydatki, a także dokumentów potwierdzających skorzystanie z dofinansowania,
- w trzech na 15 badanych spraw, postępowania podatkowe kończyły się wydaniem decyzji o umorzeniu postępowania, w związku z wycofaniem przez podatnika wniosku o stwierdzenie nadpłaty, a w pozostałych 12 stwierdzeniem nadpłaty bez wydania decyzji,
- stwierdzone w czterech na 15 badanych spraw nieprawidłowości dotyczyły braku tytułu prawnego do budynku mieszkalnego, odliczania wydatków niewymienionych w rozporządzeniu zawierającym katalog materiałów budowlanych podlegających odliczeniu w ramach ulgi, albo odliczania wydatków, które zostały podatnikowi zwrócone przez gminę z tytułu udzielonego dofinansowania do przedsięwzięcia termomodernizacyjnego i skutkowały zawyżeniem wnioskowanej nadpłaty podatku⁹⁶ o 4,4 tys. zł⁹⁷,
- zwrot nadpłaty podatku dochodowego następował po zakończeniu postępowania podatkowego⁹⁸ - od ośmiu do 53 dni od dnia złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty, co było zgodne z art. 77 § 1 pkt 6 lit. a O.p.,
- opis dokonanych ustaleń w decyzjach o umorzeniu postępowania podatkowego był zgodny ze zgromadzonym materiałem dowodowym,
- nie wystąpiły przypadki postępowań, w których DIAS wydał decyzję na podstawie art. 233 § 2 O.p. i przekazał sprawę do ponownego rozpatrzenia,
- w żadnym przypadku Urząd nie wystąpił do WFOŚiGW oraz do innych instytucji, w tym ochrony środowiska, jak np. NFOŚiGW o dane niezbędne do weryfikacji prawidłowości skorzystania z ulgi,
- w prowadzonych postępowaniach podatkowych nie dokonywano oględzin w celu pozyskania materiału dowodowego dla weryfikacji prawidłowości ustalenia ulgi termomodernizacyjnej.

(akta kontroli T. I str. 88 i T. II str. 1-247, 462-496)

Zgodnie z art. 198 § 1 O.p., Organ podatkowy może w razie potrzeby przeprowadzić oględziny. W odniesieniu do nieprzeprowadzania oględzin w postępowaniach podatkowych, Naczelnik Urzędu wyjaśniła, że: „...pełna weryfikacja możliwości skorzystania z ulgi termomodernizacyjnej przez podatników prowadzona była w ramach postępowań podatkowych wszczętych na wniosek podatnika

⁹⁵ Licząc od daty złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty do dnia wydania decyzji o umorzeniu postępowania lub wydania dokumentu „Stwierdzenie nadpłaty bez wydawania decyzji”.

⁹⁶ Nie wystąpiły przypadki zaniżenia kwoty podatku do wpłaty.

⁹⁷ W trzech decyzjach o umorzeniu postępowania - umorzono wnioskowaną kwotę nadpłaty podatku w kwocie 4,3 tys. zł, a w jednym przypadku stwierdzenia nadpłaty bez wydania decyzji - zmniejszono wnioskowaną kwotę nadpłaty podatku o 0,1 tys. zł w związku ze skorygowaniem przez podatnika pierwotnego wniosku o stwierdzenie nadpłaty.

⁹⁸ Data wydania dokumentu „stwierdzenie nadpłaty podatku dochodowego”.

o stwierdzenie nadpłaty w podatku dochodowym - wzywano do przedłożenia takich dokumentów jak np. tytuły prawne do nieruchomości, faktury dokumentujące poniesione wydatki czy też dokumenty potwierdzające skorzystanie z dofinansowania. Dokumenty przedkładane przez podatników były poddawane szczegółowej analizie i weryfikowane w bazach danych dostępnych urzędowi, tj. w bazie Serwis Ksiąg Wieczystych Ministerstwa Sprawiedliwości czy podatnik faktycznie w okresie, w którym poniósł wydatki na termomodernizację dysponował daną nieruchomością oraz w systemie WRO-SYSTEM (m.in. pliki JPK_VAT) czy faktury dokumentujące poniesienie wydatków termomodernizacyjnych zostały zaewidencjonowane i wykazane do opodatkowania przez danych sprzedawców. W tym zakresie nie stwierdziliśmy żadnych nieprawidłowości. W takich przypadkach, kierując się zasadami zaufania i szybkości postępowania, odstępowaliśmy od przeprowadzenia oględzin nieruchomości, w których zostały przeprowadzone przedsięwzięcia termomodernizacyjne. W postępowaniu podatkowym stosownie do art. 198 §1 O.p. organ podatkowy może w razie potrzeby przeprowadzić oględziny. Oględziny przeprowadza się tylko wtedy, gdy mogą mieć istotne znaczenie (być potrzebne) dla prowadzonego postępowania podatkowego.”

(akta kontroli T. II str. 300-305)

Z informacji uzyskanych z WFOŚiGW, w odpowiedzi na pismo skierowane na podstawie art. 29 ust. 1 pkt 2 lit. f ustawy o NIK wynikało, że spośród badanej próby 15 postępowań o stwierdzenie nadpłaty, pięć postępowań dotyczyło podatników, którzy otrzymali dofinansowanie w łącznej kwocie 81,3 tys. zł do przedsięwzięć termomodernizacyjnych w ramach programu PP Czyste Powietrze. Dofinansowanie z WFOŚiGW w czterech z pięciu przypadków (w kwocie 62,2 tys. zł) nastąpiło przed zakończeniem postępowania podatkowego⁹⁹ - Urząd dokonał weryfikacji w trakcie prowadzonego postępowania podatkowego na podstawie przedłożonych przez podatników dokumentów, w tym potwierdzenia otrzymanego dofinansowania z WFOŚiGW.

W jednym przypadku¹⁰⁰, otrzymanie dofinansowania nastąpiło po zakończeniu postępowania podatkowego, w związku z czym Urząd nie miał podstaw do zakwestionowania prawidłowości złożonej korekty zeznania podatkowego podczas prowadzonego postępowania.

Jak wynika z wyjaśnień Naczelnika Urzędu, wobec tego podatnika, zostanie podjęta analiza uwzględniająca kwoty dofinansowania wypłaconego przez WFOŚiGW, a w przypadku stwierdzenia zasadności prowadzenia dalszej weryfikacji podjęte zostaną czynności sprawdzające określone w art. 275 § 1 O.p.

(akta kontroli T.II str. 383-384)

3.4. W Urzędzie nie przeprowadzano analiz danych dotyczących podatników korzystających z ulgi termomodernizacyjnej, w szczególności o błędach popełnianych przez podatników, czy nieprawidłowościach ujawnionych w wyniku czynności sprawdzających i postępowań podatkowych, gdyż jak wyjaśniła Naczelnik Urzędu, stwierdzone w tym zakresie przez Urząd nieprawidłowości zdarzały się sporadycznie.

(akta kontroli T. I str. 31)

⁹⁹ Sprawa 2413-SKP1.4031.220.2024 zakończenie postępowania 22 maja 2024 r., podatnik otrzymał dofinansowanie 1 sierpnia 2023 r. w kwocie 14,5 tys. zł; Sprawa 2413-SKP1.4031.306.2024 zakończenie postępowania 15 maja 2024 r., podatnik otrzymał dofinansowanie 16 maja 2023 r. w kwocie 19,4 tys. zł; Sprawa 2413-SKP1.4031.326.2024 zakończenie postępowania 8 maja 2024 r., podatnik otrzymał dofinansowanie 24 kwietnia 2023 r. w kwocie 20 tys. zł; Sprawa 2413-SKP1.4031.775.2023 zakończenie postępowania 21 czerwca 2023 r., podatnik otrzymał dofinansowanie 10 maja 2023 r. w kwocie 8,3 tys. zł.

¹⁰⁰ Sprawa 2413-SKA-2.4031.1.47.2023 zakończenie postępowania 7 marca 2023 r., podatnik otrzymał dofinansowanie 15 maja 2023 r. w kwocie 19,1 tys. zł.

Naczelnik Urzędu nie zgłaszała do DIAS ewentualnego występowania: problemów związanych z weryfikacją prawidłowości korzystania z ulgi termomodernizacyjnej w ramach czynności sprawdzających czy postępowań podatkowych, jak również barier organizacyjno-kadrowych w wykonywaniu zadań wobec podatników dokonujących odliczeń wydatków poniesionych na realizację przedsięwzięcia termomodernizacyjnego, gdyż takie nie wystąpiły.

Naczelnik Urzędu wyjaśniła, że problemy dotyczące funkcjonowania urzędu omawiane były na cyklicznych naradach kadry kierowniczej wyższego szczebla z DIAS, a kwestia ulgi termomodernizacyjnej, nie stwarzała większych problemów, gdyż podatnicy w ramach czynności sprawdzających i postępowań podatkowych w sprawie stwierdzenia nadpłaty nie kwestionowali ustaleń Urzędu i składali korekty zeznań podatkowych, bądź też wycofywali wnioski o stwierdzenie nadpłaty.

(akta kontroli T. I str.31-32)

3.5. W Urzędzie nie przeprowadzano kontroli lub audytów dotyczących weryfikacji ulgi termomodernizacyjnej. Naczelnik Urzędu wyjaśniła, że od czasu wprowadzenia wersji produkcyjnej aplikacji ZISAR Plus w zakresie obsługi czynności sprawdzających, (tj. od 1 stycznia 2022 r.), MF oraz IAS prowadzą bieżący monitoring wprowadzanych danych, a ewentualne błędy korygowane są na bieżąco przez pracowników prowadzących konkretne sprawy bądź ich przełożonych.

(akta kontroli str.32)

Stwierdzone
nieprawidłowości

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

OCENA CZĄSTKOWA

Postępowania podatkowe dotyczące ulgi termomodernizacyjnej prowadzono zgodnie z przepisami O.p. Urząd wszczynał postępowania podatkowe po złożeniu przez podatnika korekty zeznania podatkowego i wniosku o stwierdzenie nadpłaty, co było zgodne z art. 75 § 1 i 3 oraz art. 165 § 1 i 3 O.p. Kwoty stwierdzonych nadpłat wynikających z korzystania z ulgi termomodernizacyjnej zwracano podatnikom zgodnie z terminami określonymi w ustawie O.p., tj. w ciągu dwóch miesięcy od dnia złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty wraz ze skorygowanym zeznaniem.

Urząd nie występował do WFOŚiGW oraz do innych instytucji, w tym ochrony środowiska, jak np. NFOŚiGW, o udostępnienie danych niezbędnych do weryfikacji prawidłowości skorzystania z ulgi termomodernizacyjnej, jednakże, w badanych przypadkach, w trakcie prowadzonych postępowań podatkowych, na podstawie przedłożonych przez podatników dokumentów, Urząd dokonał sprawdzenia prawidłowości uwzględnienia przez nich otrzymanego dofinansowania.

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. Zapewnienie podejmowania działań umożliwiających pozyskanie danych o przyznanych podatnikom dofinansowaniach do przedsięwzięć termomodernizacyjnych i rzetelne prowadzenie czynności sprawdzających.
2. Rejestrowanie wszystkich czynności sprawdzających w systemie ZISAR.

W związku z podjęciem przez Urząd działań w trakcie kontroli, zmierzających do korekty błędnego ustalenia kwoty ulgi termomodernizacyjnej pozostającej do odliczenia (zawyżenie o 3,8 tys. zł), Najwyższa Izba Kontroli odstępuje od formułowania wniosku pokontrolnego w tym zakresie.

V. Pozostałe informacje i pouczenia

Wystąpienie pokontrolne zostało sporządzone w dwóch egzemplarzach; jeden dla kierownika jednostki kontrolowanej, drugi do akt kontroli.

Prawo zgłoszenia
zastrzeżeń

Zgodnie z art. 54 ustawy o NIK, kierownikowi jednostki kontrolowanej przysługuje prawo zgłoszenia na piśmie umotywowanych zastrzeżeń do wystąpienia pokontrolnego, w terminie 21 dni od dnia jego przekazania. Zastrzeżenia zgłasza się do dyrektora Delegatury NIK w Katowicach. 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 14 dni od otrzymania wystąpienia pokontrolnego, o sposobie wykonania wniosków pokontrolnych oraz o podjętych działaniach lub przyczynach niepodjęcia tych działań.

W przypadku wniesienia zastrzeżeń do wystąpienia pokontrolnego, termin przedstawienia informacji liczy się od dnia otrzymania uchwały o oddaleniu zastrzeżeń w całości lub zmienionego wystąpienia pokontrolnego.

Katowice, dnia 27 września 2024 r.

Kontroler
Izabela Pilarek
Gł. specjalista kontroli państwowej

Najwyższa Izba Kontroli
Delegatura w Katowicach

.....