



NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI
DELEGATURA W KATOWICACH

LKA.410.16.2.2024

Pan
Paweł Cochur
Naczelnik Urzędu Skarbowego
Urząd Skarbowy w Rybniku
plac Armii Krajowej 3
44-200 Rybnik

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 w Rybniku, plac Armii Krajowej 3, 44-200 Rybnik ¹
Kierownik jednostki kontrolowanej	Paweł Cochur, Naczelnik Urzędu Skarbowego w Rybniku ² , od 29 lutego 2024 r. W okresie objętym kontrolą, funkcję Naczelnika Urzędu ³ poprzednio pełniła Barbara Kwiatkowska, od 16 września 2021 r. do 28 lutego 2024 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 ⁴
Jednostka przeprowadzająca kontrolę	Najwyższa Izba Kontroli Delegatura w Katowicach
Kontrolerzy	1. Renata Gigoń, główny specjalista kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr LKA/144/2024 z 1 lipca 2024 r. 2. Jerzy Horodecki, główny specjalista kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr LKA/138/2024 z 25 czerwca 2024 r.

(akta kontroli str.1-6)

¹ Dalej: Urząd, Urząd Skarbowy.

² Dalej: Naczelnik, Naczelnik Urzędu.

³ Dalej: Były Naczelnik, Były Naczelnik Urzędu.

⁴ Dz. U. z 2022 r. poz. 623, dalej: ustawa o NIK.

II. Ocena ogólna⁵ kontrolowanej działalności

OCENA OGÓLNA

Urząd analizował zeznania podatkowe w celu typowania podatników do przeprowadzania dalszych czynności weryfikacyjnych oraz prowadził analizy, otrzymanych z Ministerstwa Finansów⁶, za pośrednictwem Izby Administracji Skarbowej⁷, list typowań podatników korzystających z ulgi termomodernizacyjnej. Wyniki tych analiz były niezwłocznie przekazywane do dalszych czynności weryfikacyjnych. Czynności sprawdzające w zakresie ulgi termomodernizacyjnej prowadzone były na podstawie art. 272 pkt 2 w związku z art. 274 §1 pkt 2 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja Podatkowa⁸ oraz obowiązujących w Urzędzie uregulowań, za wyjątkiem sześciu czynności sprawdzających podjętych przed wszczęciem postępowania w sprawie stwierdzenia nadpłaty, których nie zaewidencjonowano w Zintegrowanym Systemie Zarządzania Ryzykiem⁹. Zdecydowana większość objętych badaniem czynności weryfikacyjnych w zakresie ulgi termomodernizacyjnej dotyczyła przekroczenia limitu ulgi, w kilku przypadkach odliczono wydatki na termomodernizację od podatku zamiast od dochodu. Urząd nie występował do Wojewódzkiego Funduszu Ochrony Środowiska i Gospodarki Wodnej¹⁰ ani do innych instytucji w celu pozyskania danych o wypłaconym przez Fundusz dofinansowaniu (dotacjach) do przedsięwzięć termomodernizacyjnych podatnikom, którzy korzystali z odliczenia z tytułu ulgi termomodernizacyjnej i jednocześnie nie korzystali podczas czynności sprawdzających z możliwości wynikającej z art. 275 § 1 O.p., tj. zwrócenia się do podatnika o przedłożenie dokumentów potwierdzających otrzymanie z WFOŚiGW dofinansowania do przedsięwzięcia termomodernizacyjnego, co było działaniem nierzetelnym. Powyższe znacznie bowiem utrudniało 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. W trakcie kontroli pozyskano informację, że 11 z 22 podatników objętych czynnościami sprawdzającymi otrzymało przed zakończeniem ww. czynności dofinansowanie z Funduszu w łącznej kwocie 158,0 tys. zł. Urząd podejmował czynności sprawdzające wobec niewielkiej liczby podatników korzystających z ulgi termomodernizacyjnej (1,4%), pomimo że skuteczność tych czynności była znaczna, gdyż nieprawidłowości stwierdzono w 291 na 296 przypadków (98,3%). W okresie objętym kontrolą nie wystąpiły przypadki wszczęcia postępowań podatkowych z urzędu, natomiast były prowadzone postępowania o stwierdzenie nadpłaty wszczynane po złożeniu korekt zeznań podatkowych wraz z wnioskami o stwierdzenie nadpłaty. Urząd każdorazowo weryfikował nadpłaty podatku i w terminie dwóch miesięcy dokonywał zwrotów nadpłaconych podatków, niemniej jednak w dwóch przypadkach zwrotu dokonano przed złożeniem wniosków o stwierdzenie nadpłaty, co było niezgodne z art. 77 § 1 pkt. 6 lit. a. O.p. W czterech przypadkach zwrotu dokonano niezgodnie z § 1 pkt 3 decyzji z dnia 5 listopada 2021 r. Naczelnika Urzędu Skarbowego nr 8/2021 w sprawie realizacji zwrotów nadpłat i zwrotów podatków w celu zapobiegania procederom bezpodstawnych przeksięgowowań i bezprawnych zwrotów, tj. przed

⁵ Najwyższa Izba Kontroli formułuje ocenę ogólną jako ocenę pozytywną, ocenę negatywną albo ocenę w formie opisowej.

⁶ Dalej MF.

⁷ Dalej IAS.

⁸ Dz.U.2023, poz. 2383 . ze zm; zwana dalej O.p.

⁹ Dalej ZISAR.

¹⁰ Dalej WFOŚiGW.lub Fundusz.

otrzymaniem dokumentów stwierdzających nadpłaty podatków bądź określających kwoty zwrotów podatków.

III. Opis ustalonego stanu faktycznego oraz oceny cząstkowe¹¹ kontrolowanej działalności

OBSZAR

1. Typowanie podatników do objęcia działaniami weryfikacyjnymi

Opis stanu faktycznego

1.1. Ulga termomodernizacyjna została wprowadzona od 2019 r. zmianami ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych¹² oraz ustawy z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne¹³. Po raz pierwszy mogli skorzystać z niej podatnicy PIT i PPL¹⁴ oraz podatnicy PPE¹⁵ w 2020 r. w rozliczeniu rocznym za 2019 r.

W zeznaniach rocznych za lata 2022-2023, podatnicy odliczyli z tytułu ulgi termomodernizacyjnej, na zasadach określonych w ustawie o PIT, łącznie 206 524,2 tys. zł, w tym:

- 125 508,5 tys. zł w zeznaniach za 2022 r. (6 555 podatników)¹⁶,
- 81 015,7 tys. zł w zeznaniach za 2023 r. (4 407 podatników).

Łącznie za ww. okres, z ulgi skorzystało 3,9% liczby podatników PIT, którzy dokonali rozliczenia za lata 2022-2023¹⁷, w tym odpowiednio: 4,7% za 2022 r. i 3,1% za 2023 r.

W zeznaniach rocznych za lata 2022-2023, z odliczeń z tytułu ulgi termomodernizacyjnej na zasadach określonych w ustawie o PPE, skorzystało 150 podatników PPE (formularz PIT-28), którzy odliczyli łącznie 3 784,1 tys. zł, w tym:

- 89 podatników za 2022 r., tj. 1,6% (2 413,3 tys. zł)¹⁸,
- 61 podatników za 2023 r., tj. 0,9% (1 370,8 tys. zł).

Z tej formy odliczenia skorzystało łącznie 1,3% podatników PPE, którzy złożyli rozliczenia za ww. lata¹⁹, odpowiednio: 1,6% za 2022 r.²⁰ i 0,9% za 2023 r.

(Akta kontroli str. 7,26-27)

Liczba podatników PIT i PPL oraz kwota odliczeń z tytułu ulgi termomodernizacyjnej w zeznaniach podatkowych za lata 2022-2023, w podziale na poszczególne formularze zeznań podatkowych, przedstawiała się następująco:

- Formularz PIT- 36 - ulgę wykazało łącznie 1 497 podatników. Kwota odliczenia wyniosła ogółem 29 800,6 tys. zł, w tym: 950 podatników za 2022 r., tj. 5,9%, kwota

¹¹ Oceny cząstkowe to oceny działalności w poszczególnych obszarach badań kontrolnych. Ocena cząstkowa może być sformułowana jako ocena pozytywna, ocena negatywna albo ocena w formie opisowej.

¹² Dz.U. 2024, poz. 226, ze zm., dalej ustawa o PIT. Zmiana wprowadzająca ulgę Dz.U. 2018, poz. 2246.

¹³ Dz.U. 2024, poz. 776 ze zm., dalej ustawa o PPE. Zmiana wprowadzająca ulgę Dz.U. 2028, poz. 2246.

¹⁴ Podatnicy rozliczający podatek na zasadach określonych w ustawie o PIT (odliczenia od dochodu).

¹⁵ Podatnicy rozliczający podatek na zasadach określonych w ustawie o PPE (odliczenia od przychodu).

¹⁶ W 2021 r. z odliczenia z tytułu ulgi termomodernizacyjnej skorzystało 10 500 podatników, co stanowiło 7,7% podatników, którzy dokonali rozliczenia za ten rok. Kwota odliczenia wyniosła 200 348,6 tys. zł (dane zaprezentowano w celach porównawczych).

¹⁷ Rozliczenia na podstawie ustawy o PIT dokonywano na formularzach PIT-36, PIT-36L (podatek liniowy, dalej PPL) oraz PIT-37.

¹⁸ W 2021 r. z odliczenia z tytułu ulgi termomodernizacyjnej skorzystało 40 podatników, co stanowiło 0,9% podatników którzy dokonali rozliczenia za ten rok. Kwota odliczenia wyniosła 802,2 tys. zł (dane zaprezentowano w celach porównawczych).

¹⁹ Rozliczenia roczne dokonywano na formularzu PIT-28.

²⁰ 0,9% za 2021 r.

odliczenia 20 268,0 tys. zł; 547 podatników za 2023 r., tj. 3,7%, kwota odliczenia 9 532,6 tys. zł²¹,

- Formularz PIT-36L - ulgę wykazało łącznie 144 podatników. Kwota odliczenia wyniosła ogółem 4 376,3 tys. zł, w tym: 95 podatników za 2022 r., tj. 4,4%, kwota odliczenia 3 234,9 tys. zł; 49 podatników za 2023 r., tj. 2,2%, kwota odliczenia 1 141,4 tys. zł²²,
- Formularz PIT-37 - ulgę wykazało łącznie 9 321 podatników. Kwota odliczenia wyniosła ogółem 172 347,3 tys. zł, w tym: 5 510 podatników za 2022 r., tj. 4,6%, kwota odliczenia 102 005,6 tys. zł; 3 811 podatników za 2023 r., tj. 3,1%, kwota odliczenia 70 341,7 tys. zł²³.

(akta kontroli str.7, 26-27)

W rozliczeniach rocznych za lata 2021 – 2023 spadła liczba podatników PIT i PPL korzystających z odliczeń z tytułu ulgi termomodernizacyjnej oraz wysokość odliczanych ulg. Spadek liczby podatników korzystających z ulgi rok do roku wyniósł 37,6% (2022/2021) i 32,8% 2023/2022, natomiast spadek kwoty odliczeń wyniósł, odpowiednio 37,4% (2022/2021) i 35,5% (2023/2022). Według poszczególnych formularzy podatkowych, spadek liczby podatników PIT korzystających z ulgi oraz wysokość dokonanych odliczeń z tego tytułu kształtowały się następująco:

- PIT-36 – spadek o 20,4% liczby podatników i odpowiednio o 14,4% kwoty odliczeń (2022/2021) oraz 42,4% i odpowiednio 53,0% (2023/2022),
- PIT-36L – spadek o 42,1% liczby podatników i odpowiednio o 34,0% kwoty odliczeń (2022/2021) oraz 48,4% i odpowiednio 64,7% (2023/2022),
- PIT-37 – spadek o 39,7% liczby podatników i odpowiednio 40,6% kwoty odliczeń (2022/2021) oraz 30,8% o odpowiednio 31,0% (2023/2022).

W stosunku do 2021 r. wzrosła o 122,5% liczba podatników PPE korzystających z odliczenia z tytułu ulgi termomodernizacyjnej, którzy złożyli rozliczenie za 2022 r., a także wzrosła o 200,8% kwota odliczeń z tytułu ulgi termomodernizacyjnej. W rozliczeniach za kolejny, tj. 2023 r., w porównaniu do 2022 r., wystąpiła tendencja spadkowa, odpowiednio o 31,5% i 43,2%.

(akta kontroli str. 2, 26-27)

1.2. Zgodnie z regulaminem organizacyjnym Urzędu²⁴, komórką właściwą do przeprowadzania analiz podatników oraz typowania podmiotów do czynności sprawdzających, kontroli podatkowej i postępowań podatkowych m.in. w zakresie weryfikacji ulgi termomodernizacyjnej był Pierwszy Dział Czynności Analitycznych i Sprawdzających – SKA-1²⁵. Minister Finansów²⁶ i Dyrektor Izby Administracji Skarbowej²⁷ nie przekazali do stosowania w Urzędzie procedur lub wytycznych w zakresie prowadzenia analiz danych o podatnikach korzystających z ulgi termomodernizacyjnej. Jak wskazał Naczelnik, do prowadzenia analiz w celu wytypowania do dalszej weryfikacji podatników korzystających z ulgi

²¹ W rozliczeniach za 2021 r. z ulgi termomodernizacyjnej skorzystało 1 193 podatników, tj. 8,0% podatników rozliczających się na tym formularzu. Kwota odliczenia wyniosła 23 666,7 tys. zł (dane zaprezentowano w celach porównawczych).

²² W rozliczeniach za 2021 r. z ulgi termomodernizacyjnej skorzystało 164 podatników, tj. 5,1% podatników rozliczających się na tym formularzu. Kwota odliczenia wyniosła 4 900,0 tys. zł (dane zaprezentowano w celach porównawczych).

²³ W rozliczeniach za 2021 r. z ulgi termomodernizacyjnej skorzystało 9 143 podatników, tj. 7,8% podatników rozliczających się na tym formularzu. Kwota odliczenia wyniosła 171 781,9 tys. zł (dane zaprezentowano w celach porównawczych).

²⁴ Regulamin organizacyjny wprowadzony Zarządzeniem Nr 89/2019 z dnia 30 października 2019 roku Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Katowicach, obowiązywał od 1 listopada 2019 roku do 22 lutego 2023 roku; Regulamin Organizacyjny wprowadzony Zarządzeniem Nr 28/2022 z dnia 23 lutego 2022 roku Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Katowicach obowiązuje od 23 lutego 2022 r.

²⁵ Dalej SKA-1.

²⁶ Dalej MF.

²⁷ Dalej DIAS.

termomodernizacyjnej, Urząd korzystał z Wytycznych MF do organizacji prac urzędów skarbowych w zakresie procesu obsługi zeznań podatkowych dla podatku dochodowego od osób fizycznych za 2021 rok i za 2022 rok oraz Wytycznych do czynności sprawdzających z września 2021 r. Powyższe dokumenty zawierały m.in. informacje dotyczące: weryfikacji zeznań podatkowych pod względem formalnym i rachunkowym, trybu postępowania z zeznaniami błędnymi, źródeł danych i rodzajów raportów, które mogły być wykorzystane również do analiz. Naczelnik Urzędu wyjaśnił, że w okresie objętym kontrolą nie opracowano i nie wdrożono własnych wewnętrznych procedur dotyczących weryfikacji zasadności i prawidłowości korzystania z ulg podatkowych, w tym z ulgi termomodernizacyjnej. Urząd przeprowadzał analizy własne podatników korzystających z ulgi termomodernizacyjnej, w wyniku których typowane były czynności weryfikacyjne w obszarach, gdzie istniało duże prawdopodobieństwo nieprawidłowości. Do przeprowadzonych analiz pracownicy wykorzystywali centralne i lokalne bazy danych, w tym: system PoltaxPlus, aplikację e-ORUS, pozwalającą na generowanie raportów weryfikujących ulgę termomodernizacyjną, Ewidencję Ksiąg Wieczystych. W latach 2022 - 2024 (I półrocze) działania weryfikacyjne podejmowane były: w ramach akcji PIT²⁸, w zakresie nadpłat wynikających ze złożonych korekt zeznań podatkowych z odliczeniem ulgi termomodernizacyjnej oraz wobec podatników, którzy przekroczyli limit odliczenia z tytułu ulgi²⁹. W I półroczu 2024 r., po zakończeniu obsługi zeznań podatkowych dla podatku dochodowego od osób fizycznych za 2023 r., Urząd przystąpił do realizacji działań zmierzających do zwiększenia zakresu weryfikacji zasadności i prawidłowości skorzystania z ulgi termomodernizacyjnej. W celu zidentyfikowania podatników, którzy dokonali odliczenia ulgi na budowę budynku mieszkalnego³⁰ lub na lokal mieszkalny, Urząd zgłosił w dniu 13 czerwca 2024 r. do CSD³¹ opracowanie skryptu pozwalającego na generowanie w wybranym okresie raportu podatników, którzy odliczyli wydatki na ulgę termomodernizacyjną wraz z adresami zamieszkania.

(akta kontroli str. 7- 8, 14-18, 21 28- 192, 195-198, 323-340, 766)

W latach 2022-2024 (I półrocze) Urząd wytypował, w wyniku czynności analitycznych, do dalszych czynności weryfikacyjnych 93 podatników korzystających z ulgi termomodernizacyjnej³², tj.:

²⁸ Wstępna formalno-rachunkowa weryfikacja zeznań podatkowych.

²⁹ Zgodnie z art. 26h ust.3 ustawy o PIT kwota odliczenia nie może przekroczyć 53.000 zł w odniesieniu do wszystkich realizowanych przedsięwzięć termomodernizacyjnych w poszczególnych budynkach, których podatnik jest właścicielem lub współwłaścicielem.

³⁰ Zgodnie z art. 26h ust.1 ustawy o PIT odliczenia wydatków na materiały budowlane, urządzenia i usługi, związane z realizacją przedsięwzięcia termomodernizacyjnego w tym budynku może dokonać podatnik będący właścicielem lub współwłaścicielem budynku mieszkalnego. Zgodnie z art. 2 pkt. 2 ustawy z dnia 21 listopada 2008 r. o wspieraniu termomodernizacji i remontów oraz centralnej ewidencji emisyjności budynków przedmiotem przedsięwzięcia termomodernizacyjnego są działania polegające na:

- a) ulepszeniu, w wyniku którego następuje zmniejszenie zapotrzebowania na energię dostarczaną na potrzeby ogrzewania i podgrzewania wody użytkowej oraz ogrzewania do budynków mieszkalnych, budynków zbiorowego zamieszkania oraz budynków stanowiących własność jednostek samorządu terytorialnego służących do wykonywania przez nie zadań publicznych,
- b) ulepszeniu, w wyniku którego następuje zmniejszenie strat energii pierwotnej w lokalnych sieciach ciepłowniczych oraz zasilających je lokalnych źródłach ciepła, jeżeli budynki wymienione w lit. a, do których dostarczana jest z tych sieci energia, spełniają wymagania w zakresie oszczędności energii, określone w przepisach prawa budowlanego, lub zostały podjęte działania mające na celu zmniejszenie zużycia energii dostarczanej do tych budynków,
- c) wykonanie przyłącza technicznego do scentralizowanego źródła ciepła, w związku z likwidacją lokalnego źródła ciepła, w wyniku czego następuje zmniejszenie kosztów pozyskania ciepła dostarczanego do budynków wymienionych w lit. a,
- d) całkowita lub częściowa zamiana źródeł energii na źródła odnawialne lub zastosowanie wysokosprawnej kogeneracji.

³¹ Centralny Service Desk.

³² Poniższe dane wykazano na podstawie czynności sprawdzających zarejestrowanych w systemach e-ORUS i ZISAR PLUS. Ewidencjonowanie czynności sprawdzających w systemie e-ORUS funkcjonowało do 31 grudnia 2021 roku. System e-ORUS z uwagi na brak kryterium wyszukiwania: ulga termomodernizacyjna nie pozwala na wyodrębnienie czynności sprawdzających w zakresie weryfikacji ulgi termomodernizacyjnej. Ewidencjonowanie czynności sprawdzających w systemie ZISAR PLUS funkcjonuje natomiast od 1 stycznia 2022 roku. Od 1 lipca 2022 roku w ZISAR PLUS w zakładce Inne ustalenia Urząd rozpoczął odnotowywanie weryfikowanych ulg, w tym ulgi termomodernizacyjnej. Urząd nie dysponuje innymi zbiorczymi ewidencjami,

- pięciu podatników w 2022 r., łączna kwota odliczeń 95,7 tys. zł, w tym: dwóch PIT- 36 (29,9 tys. zł) , trzech PIT-36L (65,8 tys. zł)³³;
- 79 podatników w 2023 r., łączna kwota odliczeń 3 329,6 tys. zł w tym: ośmiu PIT- 36 (335,8 tys. zł), 69 PIT-37 (2 934,8 tys. zł) oraz dwóch PIT-28 (59,0 tys. zł);
- dziewięciu podatników w 2024 r. (I półrocze), łączna kwota odliczeń 558,9 tys. zł, w tym: jednego PIT-36 (53,0 tys. zł), ośmiu PIT-37 (505,9 tys. zł).

Analogicznie, w I półroczu 2023 r. Urząd wytypował do kontroli 21 podatników, którzy odliczyli wydatki z tytułu ulgi termomodernizacyjnej w łącznej wysokości 932,8 tys. zł, w tym: dwóch podatników PIT-36 (148,9 tys. zł) oraz 19 podatników PIT-37 (783,9 tys. zł).

Kwoty ustaleń w wyniku ww. czynności weryfikacyjnych wyniosły:

- 6,9 tys. zł w 2021 r. (w całości PIT-37);
- 137,0 tys. zł w 2023 r., w tym PIT-36 ustalenia 27,7 tys. zł, PIT-37 107,2 tys. zł, PIT-28 2,1 tys. zł;
- 40,6 tys. zł w 2024 r. (I półrocze), w tym PIT-36 ustalenia 4,9 tys. zł i PIT-37 35,7 tys. zł. Analogicznie, w I półroczu 2023 kwota ustaleń wyniosła 38,5 tys. zł, w tym PIT-36 15,5 tys. zł i PIT-37 23,0 tys. zł.

(akta kontroli str. 18-19, 193)

Jak wyjaśnili Naczelnik Urzędu i Kierownik SKA-1, w 2022 r. weryfikacja podatników korzystających z odliczenia w ramach ulgi termomodernizacyjnej odbyła się w ramach akcji PIT oraz w związku ze złożonymi przez podatników korektami zeznań podatkowych. Ponadto, Kierownik SKA-1 wskazała, że w 2022 r. zadaniem priorytetowym pracowników komórki były działania związane z wdrożeniem „Polskiego Ładu”³⁴ i „Niskich Podatków”³⁵.

(akta kontroli str. 314, 316, 321)

1.3. Urząd w latach 2022-2024 (I półrocze), otrzymał za pośrednictwem Modułu Zarządzania Analizami³⁶ od MF i IAS w Katowicach wyniki działań analitycznych przeprowadzonych na poziomie MF zawierające listy z podatnikami, którzy w zeznaniach podatkowych wykazali kwotę wykorzystanej ulgi termomodernizacyjnej wyższą niż limit przysługującej ulgi oraz podatników wytypowanych wg innych kryteriów, którzy zostali zweryfikowani również w zakresie ulgi termomodernizacyjnej. W każdym przypadku przeprowadzone zostały czynności sprawdzające, i tak:

- w 2022 r. Urząd otrzymał listę 20 podatników składających zeznania na formularzach PIT-37, dla których łączna wartość wykazanej ulgi wyniosła 963,9 tys. zł. Kwota ustaleń dokonanych w wyniku przeprowadzonych czynności sprawdzających wyniosła 82,9 tys. zł,

- w 2023 r. Urząd otrzymał łącznie do weryfikacji 109 podatników³⁷, w tym 101 rozliczających się na formularzu PIT 37 i ośmiu na PIT-36, dla których łączna wartość wykazanej ulgi wyniosła odpowiednio 4 526,6 tys. zł i 422,2 tys. zł Kwota ustaleń

zestawieniami pozwalającymi na wyodrębnienie podejmowanych czynności sprawdzających w zakresie ulgi termomodernizacyjnej.

³³ W 2021 Urząd wytypował w wyniku czynności analitycznych do dalszych czynności weryfikacyjnych 48 podatników, łączna kwota odliczeń wyniosła 355,2 tys. zł, z tego czterech złożyło zeznania na formularzu PIT-36, wykazując kwotę odliczenia 113,9 tys. zł, dwóch PIT-36L (27,8 tys. zł), 41 podatników na formularzu PIT-37 (160,5 tys. zł) oraz jednego na formularzu PIT-28, który odliczył z tytułu ulgi 53 tys. zł. Dane zaprezentowano w celach statystycznych.

³⁴ Plan odbudowy polskiej gospodarki po pandemii „COVID-19”.

³⁵ Nowe rozwiązania, które obniżają oraz upraszczają i stabilizują system podatkowy, które weszły w życie 1 lipca 2022 r.

³⁶ Dalej MZA.

³⁷ W tym w lipcu wytypowano 89 podatników wykazujących odliczenie z tytułu ulgi termomodernizacyjnej powyżej wyznaczonego limitu, pozostali podatnicy zostali wytypowani wg innych kryteriów.

dokonanych w wyniku przeprowadzonych czynności sprawdzających wyniosła 241,9 tys. zł oraz 44,3 tys. zł,

- w 2024 r. (I półrocze) Urząd otrzymał listę 18 podatników w tym 17 rozliczających się na formularzu PIT-37 i jednego na formularzu PIT-36, dla których łączna wartość wykazanej ulgi wyniosła, odpowiednio 439,9 tys. zł i 63,1 tys. zł, z czego wobec 18 wszczęte zostały czynności sprawdzające - w toku.

Analogicznie w I półroczu 2023 r., Urząd otrzymał listę 26 podatników, w tym 24 rozliczających się na formularzu PIT-37 i dwóch na formularzu PIT-36, dla których łączna wartość wykazanej ulgi wyniosła, odpowiednio 794,9 tys. zł i 64,6 tys. zł.

W 2021 r. MF i IAS nie wytypowały do weryfikacji podatników w zakresie ulgi termomodernizacyjnej.

(akta kontroli str. 194, 299-310)

1.4. Urząd nie dysponował danymi o liczbie podatników, którzy w związku z utratą prawa do skorzystania z ulgi termomodernizacyjnej, w zeznaniach podatkowych za 2022 r. i 2023 r. doliczyli do dochodu uprzednio odliczone kwoty wydatków na realizację przedsięwzięcia termomodernizacyjnego oraz danymi o wysokości kwot doliczeń do dochodu z tego tytułu. Jak wyjaśnił Naczelnik Urzędu, konstrukcja zeznań podatkowych 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. Kwoty doliczeń z tego tytułu wykazywane są w zeznaniach podatkowych składanych na formularzach PIT-36 i PIT-37 w pozycji, w której wykazywane są dochody z innych tytułów³⁸. Ponadto, w zeznaniach PIT-36L i PIT-28 wartość doliczeń do dochodu (przychodu) uprzednio odliczonych wydatków na realizację przedsięwzięcia termomodernizacyjnego podlega wykazaniu w przychodach z pozarolniczej działalności gospodarczej. Powyższe skutkuje brakiem możliwości wyodrębnienia i co się z tym wiąże, dalszej weryfikacji kwot doliczeń w związku z utratą prawa do ulgi termomodernizacyjnej bez udziału podatnika. Naczelnik wskazał, że Urząd nie występował do WFOŚiGW o dane podmiotów, którzy otrzymali dofinansowanie poniesionych wydatków na realizację przedsięwzięcia termomodernizacyjnego. Urząd nie zawarł porozumienia z WFOŚiGW w sprawie przekazywania takich danych. Naczelnik wyjaśnił, że nie był uprawniony do zawarcia regionalnego porozumienia o współpracy w tym zakresie, dlatego w trakcie kontroli NIK zwrócił się pismem z dnia 8 lipca 2024 r. UNP:2401-24-173455 do DIAS w Katowicach o zawarcie takiego porozumienia, a następnie rozdystrybuowanie otrzymanych danych na poszczególne jednostki organizacyjne Krajowej Administracji Skarbowej³⁹.

(akta kontroli str. 8-9, 20-24, 199-200)

Szczegółowym badaniem objęto 20 przeprowadzonych przez Urząd w okresie objętym kontrolą analiz podatników, którzy odliczyli w złożonych zeznaniach z tytułu ulgi termomodernizacyjnej wydatki w łącznej kwocie 2 379,5 tys. zł⁴⁰. W badanych przypadkach ustalono, że:

³⁸ m.in. należności z tytułu członkostwa w rolniczej spółdzielni produkcyjnej lub innej spółdzielni zajmującej się produkcją rolną, zasiłki pieniężne z ubezpieczenia społecznego świadczenia wypłacone z Funduszu Pracy oraz Funduszu Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych, stypendia, należności z tytułu praktyk absolwenckich oraz inne odliczone uprzednio ulgi jak wycofanie ze spółdzielni mieszkaniowej wkładu mieszkaniowego lub budowlanego wniesionego przed 1 stycznia 1992 r., całkowitej zmiany przeznaczenia lokalu lub budynku z mieszkaniowego na użytkowy, zaistnienia zdarzeń dotyczących utraty prawa do ulgi z tytułu budownictwa wielorodzinnego na wynajem, otrzymania w całości lub części uprzednio odliczonych od dochodu kwot z tytułu darowizny, składki na ubezpieczenie społeczne itp.

³⁹ Dalej KAS.

⁴⁰ Dobór celowy spośród spraw o największych kwotach wykazanych odliczeń skierowanych do dalszych czynności weryfikacyjnych. Trzy rozliczenia PIT-36 i 17 rozliczeń PIT-37.

- Urząd podejmował czynności analityczne po zakończeniu składania zeznań rocznych przez podatników⁴¹ lub po otrzymaniu list typowań z MF⁴²,
- przyczyną podjęcia czynności analitycznych było przekroczenie limitu wydatków z tytułu ulgi termomodernizacyjnej,
- w badanych sprawach wysokość potencjalnych nieprawidłowości, w związku z przekroczeniem limitu wydatków z tytułu ulgi, wyniosła łącznie 1 213,5 tys. zł,
- we wszystkich przypadkach po zakończeniu czynności analitycznych niezwłocznie rozpoczynano czynności sprawdzające,
- w 19 sprawach, podczas dalszych czynności sprawdzających, stwierdzono zawyżenie kwoty odliczenia i konieczność zapłaty podatku łącznie w wysokości 136,1 tys. zł,
- w żadnym przypadku Urząd nie zwracał się do WFOŚiGW ani innych instytucji o informacje dotyczące przekazanych dotacji na realizację przedsięwzięcia termomodernizacyjnego.

(akta kontroli str.416-435, 771-773)

Z informacji uzyskanych z WFOŚiGW, w odpowiedzi na pismo skierowane przez kontrolerów 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, 15 otrzymało dofinansowanie⁴³ do przedsięwzięć termomodernizacyjnych na kwotę łączną 256,2 tys. zł, z czego 13 podatników⁴⁴ otrzymało dofinansowanie na łączną kwotę 208,4 tys. zł przed zakończeniem czynności analitycznych.

(akta kontroli str. 690-743)

Stwierdzone
nieprawidłowości

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

OCENA CZĄSTKOWA

Urząd, systematycznie analizował zeznania podatkowe w celu typowania podatników do przeprowadzania dalszych czynności weryfikacyjnych, a wyniki tych analiz niezwłocznie były kierowane do dalszych czynności sprawdzających. Otrzymane od MF za pośrednictwem IAS listy typowań podatników były niezwłocznie analizowane, a następnie przekazywane do dalszych czynności sprawdzających. Podczas prowadzonych analiz Urząd nie występował o dane do WFOŚiGW, ani do innych instytucji, w celu zbadania zasadności skorzystania z ulgi, jak również sprawdzenia obowiązku opodatkowania uprzednio odliczonych, a zwróconych podatnikowi kwot wydatków na przedsięwzięcia termomodernizacyjne.

⁴¹ Dziesięć analiz własnych.

⁴² Dziesięć analiz otrzymanych z typowań MF.

⁴³ W ramach programu PP Czyste Powietrze.

⁴⁴ Sprawy nr: KCS/242733/002869/2023 czynności analityczne zakończono 18 lipca 2023 r. dofinansowanie wypłacono 21 czerwca 2023 r.; KCS/242733/000219/2023 czynności zakończono 11 stycznia 2023 r. dofinansowanie wypłacono 12 maja 2020 r.; KCS/242733/002643/2023 czynności zakończono 19 czerwca 2023 r. dofinansowanie wypłacono 6 października 2022 r.; KCS/242733/004881-4882/2024 czynności zakończono 14 czerwca 2024 r. dofinansowanie wypłacono 24 maja 2022 r. i 10 maja 2023 r.; KCS/242733/000215/2023 czynności zakończono 4 stycznia 2023 r. dofinansowanie wypłacono 19 lutego 2021 r.; KCS/242733/003102/2023 czynności zakończono 4 sierpnia 2023 r. dofinansowanie wypłacono 9 listopada 2022 r. i 15 lutego 2023 r.; KCS/242733/001691-92/2023 oraz KCS/242733/001694/2023 czynności zakończono 4 maja 2023 r. dofinansowanie wypłacono 2 grudnia 2020 r.; KCS/242733/003040/2023 czynności zakończono 17 lipca 2023 r. dofinansowanie wypłacono 26 kwietnia 2023 r.; KCS/242733/000213/2023 czynności zakończono 4 stycznia 2023 r. dofinansowanie wypłacono 10 listopada 2020 r.; KCS/242733/002652/2023 czynności zakończono 29 czerwca 2023 dofinansowanie wypłacono 25 marca 2022 r.; KCS/242733/004887/2024 czynności zakończono 14 czerwca 2024 dofinansowanie wypłacono 4 grudnia 2023 r.; KCS/242733/002904/2023 czynności zakończono 18 lipca 2023 dofinansowanie wypłacono 28 października 2022 r.; KCS/242733/004883/2024 czynności zakończono 14 czerwca 2024 dofinansowanie wypłacono 6 października 2022 r.

OBSZAR	2. Weryfikacja prawidłowości skorzystania z ulgi termomodernizacyjnej w toku czynności sprawdzających
Opis stanu faktycznego	2.1. W Urzędzie w latach 2022-2024 (I półrocze), obowiązywały następujące procedury dotyczące prowadzenia i ewidencjonowania czynności sprawdzających: – wytyczne w zakresie obsługi procesu czynności sprawdzających w systemie ZISAR II z grudnia 2021 roku, – wytyczne w zakresie obsługi procesu czynności sprawdzających w ZISAR ze stycznia 2024 roku, – wytyczne MF do czynności sprawdzających z września 2021 r., – podręczniki użytkownika ZISAR z dnia 12 stycznia 2021 r. wersja 7.3, z dnia 18 listopada 2021 r. wersja 8,1, z dnia 3 listopada 2022 r. wersja 8.3 oraz z dnia 2 października 2023 r. wersja 8.10, – wytyczne MF, DIAS⁴⁵, wyjaśnienia MF, wyjaśnienia i zalecenia DIAS⁴⁶ W styczniu 2024 r. Departament Nadzoru nad Kontrolami KAS uruchomił dla wszystkich pracowników Portal Czynności Sprawdzających. Na portalu udostępnione zostały m.in. komunikaty i ogłoszenia, komplet informacji oraz wytyczne dla komórek czynności sprawdzających. Narzędzie to było wykorzystywane w realizacji bieżących zadań przez pracowników komórek sprawdzających. W okresie objętym kontrolą, w Urzędzie nie opracowano i nie wdrożono własnych wewnętrznych procedur dotyczących prowadzenia i ewidencjonowania czynności sprawdzających. (akta kontroli str. 72-99, 201, 205, 212-285, 643-662, 667-689) 2.2. Zgodnie z zapisami w Regulaminie Organizacyjnym Urzędu, komórką odpowiedzialną za prowadzenie czynności sprawdzających, m.in. w zakresie weryfikacji ulgi termomodernizacyjnej, był dział SKA-1. Do zadań pracowników tej komórki należało m.in. przeprowadzanie czynności sprawdzających w tym w zakresie spełnienia warunków do skorzystania z ulg i zwolnień podatkowych. (akta kontroli str. 100, 107, 111, 205-206) 2.3. W latach 2022-2024 (I półrocze), łączna liczba czynności sprawdzających przeprowadzonych w Urzędzie wobec podatników korzystających z ulgi termomodernizacyjnej wyniosła 296, kwota ujawnionych uszczupień 546,7 tys. zł, z czego wpłacono/wyegzekwowano 525,6 tys. zł, i tak według formularzy: - PIT-36 - przeprowadzono 25 czynności, w tym w toku 23 czynności stwierdzono uszczuplenia w kwocie 76,9 tys. zł, z czego wyegzekwowano 58,6 tys. zł, - PIT-36L - przeprowadzono 3 czynności (w 2022 r.) i nie stwierdzono uszczupień, - PIT-37 - przeprowadzono 266 czynności, we wszystkich stwierdzono uszczuplenia w kwocie 467,8 tys. zł, z czego wyegzekwowano 465,0 tys. zł,

⁴⁵ Wytyczne z 8 stycznia 2024 r. nr 2401-ICK-1.4022.1.2024.3; z dnia 29 czerwca 2023 r. DOP8.8012.43.2023.

⁴⁶ Z dnia 13 maja 2020 r. nr 2401-ION_027.147.2023.3; z dnia 21 lutego 2023 r. DOP2.8222.42.2022.WAZ; z dnia 11 sierpnia 2023 r. nr DOP2.8223.24.2023.WAZ; z dnia 11 sierpnia 2023 r. nr DOP2.8222.16.2023.WAZ; z dnia 11 maja 2023 r. nr DNK12.8622.83.2023; z dnia 12 maja 2024 r. nr DOP2.8223.21.2024; z dnia 15 września 2023 r. nr 2401-ICK-1.4022.73.2023.1.

- PIT-28 - przeprowadzono 2 czynności (w 2023 r.), we wszystkich stwierdzono uszczuplenia w kwocie 2,0 tys. zł, z czego wyegzekwowano 2,0 tys. zł.

Liczba przeprowadzonych w 2022 r. czynności sprawdzających w porównaniu do 2021 r. zmniejszyła się z 48 do 5, tj. o 43 i nie ujawniono uszczupień (w 2021 r. uszczuplenia wyniosły 6,9 tys. zł), natomiast w 2023 r. przeprowadzono 277 czynności sprawdzających, tj. o 272 więcej niż w 2022 r., a kwota stwierdzonych uszczupień wyniosła 506,1 tys. zł.

W I półroczu 2024 r. liczba przeprowadzonych czynności wyniosła 14 i była niższa w porównaniu do I połowy 2023 r. o 67, natomiast kwota ujawnionych uszczupień wyniosła 40,6 tys. zł i była niższa o 121,1 tys. zł.

Z kwoty 506,1 tys. z stwierdzonych w 2023 r. uszczupień wyegzekwowano 492,7 tys. zł, tj. 97,4%, natomiast z uszczupień w kwocie 40,6 tys. zł ujawnionych w I półroczu 2024 r. wpłacono lub wyegzekwowano 32,9 tys. zł, tj. 81,0%.

(akta kontroli str. 479-480)

W sprawie egzekwowania kwoty 21,1 tys. zł niewpłaconych uszczupień stwierdzonych w toku przeprowadzonych czynności sprawdzających w latach 2023-2024 (I półrocze), Naczelnik wyjaśnił, że kwota 7,7 tys. zł została objęta postępowaniem upominawczym i wpłacona w lipcu 2024 r., natomiast kwota 13,4 tys. zł zaległości dotyczy podatnika, wobec którego toczy się postępowanie restrukturyzacyjne⁴⁷.

(akta kontroli str. 525-535)

Z wyjaśnienia Naczelnika w sprawie przyczyn zmniejszenia liczby przeprowadzonych czynności sprawdzających w 2022 r. w porównaniu do 2021 r. oraz zwiększenia tej liczby w 2023 r. o 272 w porównaniu do 2022 r. (pięć postępowań) wynika, że nie można porównywać danych za lata 2021 i 2022, ponieważ nie obejmują one wszystkich czynności sprawdzających związanych z ulgą termomodernizacyjną. Spowodowane to było, jak wyjaśnił Naczelnik, tym, że *informacje dotyczące przeprowadzonych czynności sprawdzających w okresie 2021-2024 (I półrocze) Urząd wykazał na podstawie czynności zarejestrowanych w systemach e-ORUS i ZISAR PLUS. Urząd ewidencjonował wszystkie przeprowadzone czynności sprawdzające w systemie e-ORUS do 31 grudnia 2021 r. System e-Orus z uwagi na brak kryterium wyszukiwania: ulga termomodernizacyjna nie pozwala na wyodrębnienie czynności sprawdzających w zakresie weryfikacji ulgi termomodernizacyjnej. Od 1 stycznia 2022 r., Urząd rozpoczął ewidencjonowanie przeprowadzonych czynności sprawdzających w systemie ZISAR PLUS, a od 1 lipca 2022 r. Urząd rozpoczął odnotowywanie w zakładce Inne ustalenia Informacji o weryfikowanych ulgach, w tym w uldze termomodernizacyjnej. Przedstawione dane o czynnościach sprawdzających w latach 2021-2022 nie obejmują zatem wszystkich przeprowadzonych przez Urząd czynności w zakresie ulgi termomodernizacyjnej. Urząd nie dysponuje innym narzędziem – raportem pozwalającym na wygenerowanie wprost informacji o liczbie czynności sprawdzających w zakresie ulgi termomodernizacyjnej. (...) Urząd podejmował szereg działań w postaci różnorodnych czynności sprawdzających. Liczba przeprowadzonych czynności sprawdzających w podatkach dochodowych wyniosła: w 2021 r. – 2 625, w 2022 r. – 2 106, w 2023 t. – 2 260, w I połowie 2024 r. – 2 362. Dokumentacja dotycząca przeprowadzonych czynności sprawdzających w latach 2021, 2022 przekazana została do archiwum zakładowego. Z uwagi na znaczny upływ czasu zadaniem niezwykle trudnym jest dostęp i przygotowanie informacji dotyczących weryfikacji ulgi termomodernizacyjnej w latach 2021-2022.*

⁴⁷ Układ został zatwierdzony przez Sąd Rejonowy w Gliwicach 18 kwietnia 2024 r.

W całym 2023 r. Urząd w ZISAR PLUS w zakładce Inne ustalenia rejestrował informacje o wszystkich weryfikowanych ulgach, w tym uldze termomodernizacyjnej. Przedstawione w zestawieniach dane za 2023 r. obejmują zatem wszystkie przeprowadzone przez Urząd czynności w zakresie ulgi termomodernizacyjnej.

W sprawie przyczyny zmniejszenia o 67 liczby czynności sprawdzających w I półroczu 2024 r. w porównaniu do I półrocza 2023 r., Naczelnik wyjaśnił, że w I półroczu 2024 r. weryfikacja skorzystania przez podatników z ulgi termomodernizacyjnej odbywała się w toku akcji PIT oraz w zakresie nadpłat wynikających ze złożonych korekt zeznań podatkowych z odliczeniem ulgi termomodernizacyjnej. W czerwcu 2024 r. podjęte zostały kolejne czynności sprawdzające wobec podmiotów, które przekroczyły limit odliczenia w zakresie ulgi, zarówno na podstawie otrzymanych analiz centralnych jak i własnych. Na dzień sporządzenia niniejszego pisma Urząd zakończył 91 czynności w zakresie ulgi termomodernizacyjnej z kwotą uszczuplenia 175,6 tys. zł. W I półroczu 2024 r. Urząd w pierwszej kolejności przystąpił do czynności w zakresie weryfikacji odliczenia ulgi prorodzinnej u podatników, którzy w złożonych zeznaniach podatkowych dokonali odliczenia ulgi na to samo dziecko z przekroczeniem limitu ulgi oraz weryfikacji skorzystania z ulgi na powrót.

(akta kontroli str. 413-415)

W toku czynności sprawdzających, prowadzonych wobec podatników korzystających z ulgi termomodernizacyjnej, najczęściej stwierdzane nieprawidłowości dotyczyły przekroczenia limitu odliczenia w zakresie ulgi.

(akta kontroli str. 201, 208)

Jak wyjaśnił Naczelnik, czynności sprawdzające prawidłowość skorzystania z ulgi termomodernizacyjnej prowadzone były na podstawie:

- dokonywanych przez Urząd analiz i typowania podmiotów do weryfikacji w zakresie skorzystania z ulgi termomodernizacyjnej,
- raportów przekazywanych przez MF za pośrednictwem IAS w Katowicach zawierających podmioty wytypowane do weryfikacji złożonych przez nie zeznań podatkowych, w tym w zakresie wykorzystania ulgi termomodernizacyjnej.

(akta kontroli str. 206-208)

2.4. Szczegółowym badaniem objęto 22 czynności sprawdzające⁴⁸, przeprowadzone w okresie od 2022 r. do I półrocza 2024 r., w wyniku których Urząd ustalił należny podatek w wysokości 160,5 tys. zł. Spośród objętych badaniem czynności sprawdzających, 20 dotyczyło podatników PIT, w tym: cztery rozliczeń złożonych na formularzach PIT-36 - kwota ustaleń wyniosła 44,9 tys. zł, a 16 rozliczeń na formularzach PIT-37 - kwota ustaleń 113,6 tys. zł. Dwie czynności sprawdzające obejmowały podatników PPE (rozliczenia na formularzu PIT-28), kwota ustaleń wyniosła 2,0 tys. zł. W wyniku szczegółowej analizy stwierdzono że:

- wszystkie badane czynności sprawdzające przeprowadzono na podstawie przepisów ustawy O.p. (z wyłączeniem art. 275 § 1 O.p.) oraz zgodnie z wytycznymi MF,
- w żadnym przypadku nie przeprowadzono oględzin w celu pozyskania materiału dowodowego dla weryfikacji prawidłowości ustalenia ulgi termomodernizacyjnej,
- w 19 przypadkach nieprawidłowości polegały na odliczeniu wydatków z tytułu ulgi termomodernizacyjnej, w wysokości wyższej od limitu, w dwóch przypadkach podatnicy odliczyli wydatki od podatku zamiast od dochodu, a w jednym przypadku podatnik nie dołączył do zeznania podatkowego załącznika PIT/O,

⁴⁸ Dobór celowy czynności sprawdzające obejmujące podatników PIT i PPL o największych kwotach dokonanych przez Urząd ustaleń oraz wszystkie czynności obejmujące podatników PPE. Kwota wykazanej ulgi przez podatników wyniosła 905,4 tys. zł.

- za każdym razem podatnicy objęci czynnościami, sprawdzającymi składali korekty rozliczeń podatkowych, uwzględniające w całości wyniki ustaleń Urzędu w kwocie 160,5 tys. zł, co nie stwarzało konieczności wszczęcia kontroli podatkowej lub postępowania podatkowego,
- w 21 przypadkach podatnicy wpłacili zaniżoną kwotę podatku, w wysokości 149,0 tys. zł, natomiast niezapłacona kwota 11,5 tys. zł, objęta była postępowaniem restrukturyzacyjnym, prowadzonym wobec podatnika,
- w żadnej z badanych spraw Urząd nie zwracał się do WFOŚiGW ani do innych instytucji, 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 potwierdzających otrzymanie dofinansowania z WFOŚiGW, co opisano w sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości*.

(akta kontroli str.481- 524, 771-773)

Z informacji uzyskanych z WFOŚiGW, na podstawie art. 29 ust. 1 pkt 2 lit. f ustawy o NIK wynikało, że spośród badanej próby 22 czynności sprawdzających, 12 dotyczyło podatników, którzy otrzymali dofinansowanie do przedsięwzięć termomodernizacyjnych na kwotę łączną 166,0 tys. zł, z czego 11⁴⁹ podatników otrzymało dofinansowanie na łączną kwotę 158,0 tys. zł przed zakończeniem czynności sprawdzających, a jeden⁵⁰ otrzymał dofinansowanie w wysokości 8,0 tys. zł po zakończeniu czynności sprawdzających, tj. w 2023 r. Powyższe mogło skutkować powstaniem u tych podatników obowiązku wykazania otrzymanego dofinansowania z Funduszu w przychodach kolejnych lat podatkowych, po roku w którym skorzystano z ulgi lub pomniejszeniem kwoty odliczenia z tytułu ulgi termomodernizacyjnej.

(akta kontroli str. 690-703, 710-711, 744-755)

Stwierdzone
nieprawidłowości

W działalności kontrolowanej jednostki, w przedstawionym wyżej zakresie stwierdzono nieprawidłowość, polegającą na niewystępowaniu do WFOŚiGW ani do innych instytucji o przekazanie danych do weryfikacji prawidłowości korzystania z ulgi, przy równoczesnym niekorzystaniu z możliwości zwracania się do podatników w trybie art. 275 § 1 O.p. o przedłożenie dokumentów potwierdzających otrzymanie dofinansowania z WFOŚiGW, co było działaniem nierzetelnym.

Stwierdzono, że w żadnym przypadku, z objętych badaniem 22 czynności sprawdzających, Urząd nie wystąpił do WFOŚiGW oraz innych instytucji, o przekazanie danych o wypłaconych dofinansowaniach do przedsięwzięć termomodernizacyjnych. Natomiast z informacji pozyskanych od WFOŚiGW, wynikało, że 11 podatników objętych czynnościami sprawdzającymi otrzymało przed zakończeniem ww. czynności dofinansowanie z Funduszu w łącznej kwocie 158,0 tys. zł. Jednocześnie Urząd nie korzystał z możliwości wynikającej z art. 275 § 1 O.p. zgodnie z którym organ podatkowy może zwrócić się do podatnika o okazanie dokumentów lub o złożenie fotokopii posiadanych dokumentów. W analizowanych

⁴⁹ KCS/242733/000219/2023 czynności zakończono 6 lutego 2023 r. dofinansowanie wypłacono 12 maja 2020 r.; KCS/242733/002822/2023 czynności zakończono 24 lipca 2023 r. dofinansowanie wypłacono 31 maja 2023 r.; KCS/242733/003124/2023 czynności zakończono 17 sierpnia 2023 r. dofinansowanie wypłacono 4 marca 2022 r.; KCS/242733/003251/2023 czynności zakończono 29 sierpnia 2023 r. dofinansowanie wypłacono 11 maja 2022 r.; KCS/242733/002900/2023 czynności zakończono 28 lipca 2023 r. dofinansowanie wypłacono 30 maja 2023 r.; KCS/242733/002905/2023 czynności zakończono 31 lipca 2023 r. dofinansowanie wypłacono 20 stycznia 2022 r. i 13 marca 2023 r.; KCS/242733/003115/2023 czynności zakończono 17 sierpnia 2023 r. dofinansowanie wypłacono 4 lutego 2022 r.; KCS/242733/004881/2024 czynności sprawdzające zakończono 26 czerwca 2024 r. dofinansowanie wypłacono 24 maja 2022 r.; KCS/242733/000215/2023 czynności sprawdzające zakończono 6 lutego 2023 r. dofinansowanie wypłacono 19 lutego 2021 r.; KCS/242733/001691/2023 czynności sprawdzające zakończono 24 maja 2023 r. dofinansowanie wypłacono 2 grudnia 2020 r.; KCS/242733/000213/2023 czynności sprawdzające zakończono 6 lutego 2023 r. dofinansowanie wypłacono 10 listopada 2020 r.

⁵⁰ KCS/242733/003216/2023 otrzymał dofinansowanie 16 listopada 2023 r. Ustalono, że podatnik nie wykazał ww. kwoty w zeznaniu podatkowym za 2023 r. w przychodach/dochodach z innych źródeł.

przypadkach umożliwiłoby to Urzędowi pozyskanie bezpośrednio od podatnika informacji o otrzymanym przez niego dofinansowaniu do przedsięwzięcia termomodernizacyjnego i zweryfikowanie prawidłowości dokonanego odliczenia ulgi bez konieczności zwracania się z zapytaniem w tej sprawie do WFOŚiGW.

Powyższe mogło skutkować u wszystkich ww. podatników zmniejszeniem kwoty wydatków, które podatnik miał prawo odliczyć w ramach ulgi bądź obowiązkiem wykazania w dochodach/przychodach, w kolejnych latach podatkowych, po roku w którym skorzystano z ulgi, otrzymanych kwot dotacji z WFOŚiGW.

(akta kontroli str. 481-524, 538-544, 690-755, 756-761)

Naczelnik Urzędu wskazał, że zdecydowanie skuteczniejszym narzędziem pozwalającym na uzyskanie danych i informacji o podmiotach, które uzyskały dofinansowanie z WFOŚiGW jest zawarcie regionalnego porozumienia o współpracy, które określi zasady przekazywania danych i informacji oraz ureguluje kwestie techniczne współpracy, a także wyznaczy osoby odpowiedzialne za przebieg współpracy. Z tego powodu Urząd nie podjął decyzji o wystąpieniu do WFOŚiGW we własnym imieniu.

W sprawie niekorzystania z możliwości, określonej w art. 275 § 1 O.p., żądania dokumentów od podatnika, dotyczących ewentualnego otrzymania dofinansowania przedsięwzięcia termomodernizacyjnego z WFOŚiGW, Naczelnik wyjaśnił, że (...) *Urząd prowadził czynności sprawdzające w zakresie ulgi termomodernizacyjnej w obszarze gdzie istnieje prawdopodobieństwo najszybszego przeprowadzenia skutecznych (pozytywnych) czynności sprawdzających, tj. uzyskania największych kwot uszczupień. (...) Weryfikacja ulgi termomodernizacyjnej w oparciu o dane ze składanych zeznań w związku z otrzymaniem dotacji do uprzednio odliczonych wydatków na realizację przedsięwzięć termomodernizacyjnych, ustalenie kwot doliczeń z w/w tytułu oraz w oparciu o dokumenty potwierdzające poniesione wydatki jest działaniem bardziej czasochłonnym i nie jest możliwe bez pełnej weryfikacji zeznania bez udziału podatnika. Do czynności tych Urząd przystąpi niezwłocznie po uzyskaniu w ramach zawartego porozumienia danych o podmiotach, które otrzymały dofinansowanie z WFOŚiGW w Katowicach.*

(akta kontroli str. 445, 447, 767-769)

W kwestii doliczeń do przychodów/dochodów uzyskanych z WFOŚiGW dotacji na przedsięwzięcia termomodernizacyjne, Kierownik SKA-1 wyjaśniła, że działania weryfikacyjne były podejmowane przez Urząd w trakcie akcji PIT oraz wobec podatników, którzy przekroczyli limit odliczenia w zakresie ulgi. Urząd prowadził wtedy czynności sprawdzające w obszarze gdzie istnieje prawdopodobieństwo najszybszego przeprowadzenia skutecznych czynności, tj. uzyskania kwoty największych uszczupień. Weryfikacja ulgi termomodernizacyjnej w oparciu o dane ze składanych zeznań w związku z otrzymaniem dotacji do uprzednio odliczonych wydatków na realizację przedsięwzięć termomodernizacyjnych i ustalenie kwot doliczeń z ww. tytułu jest działaniem bardziej czasochłonnym oraz nie jest możliwe bez udziału podatnika. Kierownik SKA-1 oświadczyła, że po zawarciu przez DIAS regionalnego porozumienia z WFOŚiGW, na podstawie którego będzie możliwe otrzymywanie informacji o kwotach przyznanych dotacji na przedsięwzięcia termomodernizacyjne, Urząd niezwłocznie przystąpi do weryfikacji prawidłowości dokonanych przez podatników doliczeń.

(akta kontroli str. 762-765)

Zdaniem NIK, brak działania ze strony Urzędu w przedmiocie pozyskiwania danych z WFOŚiGW, przy jednoczesnym zaniechaniu korzystania 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., skutkowały utrudnieniami w identyfikacji podatników, którzy mieli prawo do odliczenia mniejszych kwot wydatków z tytułu ulgi termomodernizacyjnej niż te, które wykazali w złożonych przez siebie zeznaniach podatkowych, bądź identyfikacji podatników u których powstał obowiązek wykazania w dochodach/przychodach otrzymanych z Funduszu kwot dofinansowania do wydatków, które uprzednio odliczyli w ramach ulgi termomodernizacyjnej. Naczelnik Urzędu w toku kontroli zwrócił się do DIAS w Katowicach o zawarcie porozumienia z WFOŚiGW, na podstawie którego Urząd otrzymywałby informacje o wypłaconych przez WFOŚiGW dotacjach, co szczegółowo opisano w obszarze pierwszym wystąpienia.

OCENA CZĄSTKOWA

Czynności sprawdzające prowadzone były na podstawie art. 272 pkt 2 w związku z art. 274 §1 pkt 2 O.p. oraz zgodnie z obowiązującymi wytycznymi, a kwoty stwierdzonych uszczupień były na bieżąco egzekwowane przez Urząd. W toku czynności sprawdzających Urząd nie korzystał z możliwości zwrócenia się do podatnika w trybie art. 275 § 1 O.p. o przedłożenie dokumentów potwierdzających prawo do ulgi, jak również nie występował do WFOŚiGW ani do innych instytucji, o dane niezbędne do takiej weryfikacji – tym samym nierzetelnie weryfikował zeznania podatkowe pod kątem prawidłowości doliczeń z tytułu utraty prawa do ulgi, czy też zwrotu poniesionych, a uprzednio odliczonych wydatków.

OBSZAR

3. Weryfikacja prawidłowości skorzystania z ulgi termomodernizacyjnej w toku postępowania podatkowego

Opis stanu faktycznego

3.1. W latach 2022 - 2024 (I półrocze) w Urzędzie nie prowadzono zakończonych decyzją postępowań podatkowych, których przedmiotem była weryfikacja prawidłowości odliczeń wydatków na realizację przedsięwzięcia termomodernizacyjnego, natomiast prowadzone były postępowania o stwierdzenie nadpłaty na wniosek podatnika.

(akta kontroli str. 295-297)

3.2. Łącznie w badanym okresie prowadzone były 54 postępowania o stwierdzenie nadpłaty, w trakcie których poddano weryfikacji wykazaną ulgę termomodernizacyjną, w łącznej kwocie 1 437,3 tys. zł (w jednym postępowaniu⁵¹ - w 2023 r., zakwestionowano część wydatków i po złożonej korekcie zeznania zwrócono podatnikowi niższą od wnioskowanej kwotę nadpłaty o 0,6 tys. zł). W poszczególnych latach wartości te kształtowały się następująco:

- w 2022 r. kwota zweryfikowanej w 18 postępowaniach ulgi wyniosła 502,1 tys. zł,
- w 2023 r. kwota zweryfikowanej ulgi w 20 postępowaniach wyniosła 501,4 tys. zł,
- w I półroczu 2024 r. kwota zweryfikowanej ulgi w 16 postępowaniach wyniosła 433,8 tys. zł.

W 2022 r. nastąpiło zmniejszenie liczby postępowań o 55, w porównaniu do 2021 r. (73 postępowania), a kwoty zweryfikowanej ulgi o 1 216,2 tys. zł, natomiast w 2023 r. liczba postępowań, w porównaniu do 2022 r., była wyższa o dwa, a kwota zweryfikowanej ulgi niższa o 0,7 tys. zł. W I półroczu 2024 r. liczba przeprowadzonych

⁵¹ 2427-SKA-1.4031.1543.2023.

postępowań była wyższa o pięć, w porównaniu do I półrocza 2023 r., a kwota zweryfikowanej ulgi o 178,2 tys. zł.

(akta kontroli str. 295-297)

Kierownik SKA-1 wskazała, że w okresie objętym kontrolą nie wystąpiły okoliczności warunkujące konieczność wszczynania postępowań podatkowych z uwagi na fakt, że wszystkie nieprawidłowości w zakresie skorzystania przez podatników z ulgi termomodernizacyjnej zostały wyjaśnione i skorygowane w toku prowadzonych czynności sprawdzających.

(akta kontroli str. 762-764)

3.3. Szczegółowym badaniem objęto 15⁵² postępowań w sprawie stwierdzenia nadpłaty, w których podatnicy wykazali kwotę odliczenia z tytułu ulgi termomodernizacyjnej w wysokości 712,4 tys. zł. W wyniku szczegółowej analizy stwierdzono, że:

- postępowania wszczynano po złożeniu przez podatnika korekty zeznania i wniosku o stwierdzenie nadpłaty, co było zgodne z art. 75 § 3 i 165 § 1 i 3 O.p.,
- w sześciu przypadkach po złożeniu korekty deklaracji podatkowej, a przed złożeniem wniosku o stwierdzenie nadpłaty Urząd przeprowadzał czynności sprawdzające, które nie były ujmowane w systemie ZISAR⁵³, co przedstawiono w sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości*,
- w toku postępowań o stwierdzenie nadpłaty Urząd nie dokonywał oględzin w celu pozyskania materiału dowodowego dla weryfikacji prawidłowości ustalenia ulgi termomodernizacyjnej,
- w żadnym przypadku Urząd nie wystąpił do WFOŚiGW ani do innej instytucji o dane niezbędne do weryfikacji prawidłowości skorzystania z ulgi,
- podstawą weryfikacji były: przedłożone przez podatników faktury i dowody zapłaty potwierdzające poniesione wydatki, akty notarialne lub wypisy z Księgi Wieczystej, dokumentujące własność lub współwłasność budynków mieszkalnych, oraz oświadczenia na okoliczność:
 - poniesienia z własnych środków wydatków na termomodernizację,
 - braku odliczenia ww. wydatków w ramach innych ulg,
 - zakończenia przedsięwzięcia w okresie trzech kolejnych lat od końca roku podatkowego, w którym poniesiono pierwszy wydatek,
- postępowania w sprawie stwierdzenia nadpłaty zgodnie z art. 75 § 4 O.p. nie kończyły się wydaniem decyzji,
- w jednym przypadku Urząd zakwestionował wydatek, który nie mieścił się 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 termomodernizacyjnych⁵⁴, zawierającym katalog materiałów budowlanych podlegających odliczeniu w ramach ulgi i po złożonej korekcie przez podatnika zwrócił podatek w wysokości niższej o 0,6 tys. zł,
- w 13 przypadkach zwrotu nadpłaty dokonywano zgodnie z art. 77 § 1 pkt 6 lit. a, tj. w terminie dwóch miesięcy od dnia złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty wraz ze skorygowanym zeznaniem, tj. w terminie od 6 do 58 dni. W dwóch

⁵² Dobór celowy po pięć postępowań z 2022 r.; 2023 r. i I półrocza 2024 r. spośród najwyższych kwot nadpłaty.

⁵³ Zintegrowany System Zarządzania Ryzykiem.

⁵⁴ Dz. U. z 2023 r., poz. 273.

przypadkach zwrotu nadpłaty dokonano przed złożeniem wniosku, co dalej przedstawiono w sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości*,

- w 11 badanych przypadkach zwrotu nadpłaty dokonano po jej akceptacji przez Kierownika SKA-1. W pozostałych czterech przypadkach zwrotu nadpłaty dokonano przed jej akceptacją, co przedstawiono dalej w sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości*.

Jak wskazał Naczelnik Urzędu, podczas prowadzonych postępowań o stwierdzenie nadpłaty, Urząd nie dostrzegł potrzeby zweryfikowania zgodności stanu faktycznego z danymi wynikającymi ze złożonych korekt zeznań podatkowych i przedłożonych dokumentów w toku oględzin.

(akta kontroli str.445, 447-478, 771-773)

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, dwa postępowania dotyczyły podatników, którzy otrzymali dofinansowanie w łącznej kwocie 50,0 tys. zł do przedsięwzięć termomodernizacyjnych w ramach programu PP Czyste Powietrze. Przedsięwzięcia dofinansowane z WFOŚiGW były tożsame z wydatkami na przedsięwzięcia termomodernizacyjne odliczanymi w ramach ulgi. Dofinansowania z WFOŚiGW w obydwóch⁵⁵ przypadkach, nastąpiły po zakończeniu postępowania podatkowego, w związku z powyższym Urząd nie miał podstaw do zakwestionowania prawidłowości złożonych korekt zeznań podatkowych za ubiegłe lata podczas prowadzonych postępowań.

(akta kontroli str. 690-703, 538-544, 756-761)

3.4. W sprawie prowadzenia w latach 2022-2024 (I półrocze) analiz realizacji zadań związanych z weryfikacją prawidłowości skorzystania z ulgi termomodernizacyjnej Naczelnik wyjaśnił że prowadził analizy prawidłowości realizacji zadań wykonywanych przez poszczególne komórki organizacyjne. Analizy te dokonywane były przede wszystkim pod kątem wykonywania podstawowych zadań Urzędu oraz realizacji mierników opisujących te zadania. Jednym z mierników centralnych (ustalonych przez Ministerstwo Finansów) był miernik badający efektywność czynności sprawdzających, tj. „Kwota ustaleń dokonanych w toku czynności sprawdzających”. Realizacja tego miernika analizowana była na bieżąco, po to by, w razie niesatysfakcjonujących wyników, móc jak najszybciej podjąć odpowiednie działania zaradcze. Ponieważ jednak wykonanie wspomnianego miernika przez Urząd było na zadowalającym poziomie, do tej pory nie zaistniała potrzeba podejmowania działań naprawczych. Podstawowym błędem popełnianym przez podatników w ramach ulgi termomodernizacyjnej było przekroczenie przysługującego limitu w kwocie 53,0 tys. zł. Zgodnie z wyjaśnieniami Naczelnika, wszyscy podatnicy (rozliczający się w US Rybnik), którzy ten limit przekroczyli wzywani byli do czynności sprawdzających. O kolejności wezwań, decydowała wysokość potencjalnego uszczuplenia. W pierwszej kolejności wzywano tych, którzy limit przekroczyli w sposób znaczny, w dalszej tych, którzy kwotę limitu przekroczyli w mniejszym stopniu (np. o tysiąc złotych). Ponadto Naczelnik wskazał, że analizował również możliwość podejmowania innych działań związanych z ulgą termomodernizacyjną. Na regionalnym spotkaniu Naczelników Urzędów Skarbowych, które odbyło się w dniu 14 czerwca 2024 roku w Urzędzie Skarbowym w Raciborzu, przedstawił propozycję dodatkowych działań w zakresie tej ulgi, tj. podjęcie czynności sprawdzających w celu zweryfikowania czy podatnicy nie dokonywali odliczeń wydatków ponoszonych na

⁵⁵ Sprawa 2427-SKA-1.1.4031.80.2022 zakończenie postępowania 19 sierpnia 2022 r. podatnik otrzymał dofinansowanie 8 marca 2023 r.; sprawa 2427-SKA-1.4031.59.2024 zakończone postępowanie 31 stycznia 2024 r. podatnik otrzymał dofinansowanie 22 lipca 2024 r.

etapie budowy domu bądź modernizacji lokalu mieszkalnego. Pismem z 20 czerwca 2024 r. przekazał do DIAS w Katowicach informację o dodatkowych działaniach mających na celu zwiększenie wpływów należności budżetowych w II półroczu 2024 roku. W informacji jako pozycję numer 1 wskazano: podjęcie czynności sprawdzających w zakresie prawidłowości skorzystania z ulgi termomodernizacyjnej.

(akta kontroli str. 311-313)

Naczelnik nie zgłaszał do DIAS problemów związanych z weryfikacją prawidłowości korzystania z ulgi termomodernizacyjnej, w ramach czynności sprawdzających, kontroli podatkowych, postępowań podatkowych, jak również występowania barier organizacyjno-kadrowych w wykonywaniu zadań wobec podatników dokonujących odliczeń wydatków poniesionych na realizację przedsięwzięcia termomodernizacyjnego, z uwagi na brak zidentyfikowania takich barier.

(akta kontroli str. 296)

3.5. W okresie objętym kontrolą w Urzędzie nie były przeprowadzane kontrole lub audyty przez MF i IAS, których zakres obejmował zagadnienia odliczeń wydatków na przedsięwzięcie termomodernizacyjne, będące przedmiotem kontroli.

(akta kontroli str. 296)

Stwierdzone
nieprawidłowości

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

1. Sześć czynności sprawdzających, przeprowadzonych na podstawie art. 272 pkt 3 O.p., w związku ze złożonymi korektami zeznań podatkowych w zakresie ulgi termomodernizacyjnej, nie zostało ujętych w systemie ZISAR, co było niezgodne z wytycznymi w zakresie obsługi procesu czynności sprawdzających z dnia 9 grudnia 2021 r.

W sprawach 2427-SKA-1.4031.8.2022⁵⁶; 2427-SKA-1.4031.9.2022⁵⁷; 2427-SKA-1.4031.72.2022⁵⁸; 2427-SKA-1.4031.78.2022⁵⁹; 2427-SKA-1.4031.80.2022⁶⁰ i 2427-SKA-1.4031.118.2024⁶¹, Urząd rozpoczął czynności sprawdzające po złożeniu przez podatników korekt z wykazanymi nadpłatami podatku dochodowego związanymi z odliczeniami wydatków z tytułu ulgi termomodernizacyjnej ale przed złożeniem wniosku o stwierdzenie nadpłaty. Czynności polegały na wezwaniu podatnika do przedłożenia dokumentów potwierdzających poniesione wydatki i prawa własności lub współwłasności do budynku mieszkalnego oraz weryfikacji przedłożonych przez podatników ww. dokumentów. Jak wyjaśniła Kierownik SKA-1, powyższych czynności nie rejestrowano w systemie ZISAR, a także nie sporządzano kart czynności sprawdzających. Zgodnie z art. 165 § 1 i 3 O.p. oraz pismami z dnia 24 stycznia 2020 r. DIAS⁶² i z dnia 27 listopada 2020 r., Zastępcy Dyrektora Departamentu Orzecznictwa Podatkowego⁶³, postępowanie ws. stwierdzenia nadpłaty wszczyna się na wniosek podatnika o stwierdzenie nadpłaty. Zgodnie z objaśnieniami do formularza NAD-WE (weryfikacja nadpłaty), przekazanymi pismem z dnia 3 lipca 2023 r., Podsekretarza Stanu Zastępcy Szefa KAS⁶⁴, czynności sprawdzające mogą być prowadzone przez Urząd tylko do momentu złożenia przez podatnika wniosku, który wszczyna postępowanie o stwierdzenie nadpłaty. Od momentu złożenia

⁵⁶ Czynności sprawdzające 17 lutego 2022 r. oraz 1, 2 marca 2022 r., wpływ wniosku 4 marca 2022 r.

⁵⁷ Czynności sprawdzające 15 lutego 2022 r., wpływ wniosku 7 marca 2022 r.

⁵⁸ Czynności sprawdzające 14, 15 czerwca 2022 r., wpływ wniosku 20 czerwca 2022 r.

⁵⁹ Czynności sprawdzające 22-23 czerwca 2022 r., wpływ wniosku 24 czerwca 2022 r.

⁶⁰ Czynności sprawdzające 9-10 czerwca 2022 r. oraz 7 lipca 2022 r., wpływ wniosku 18 sierpnia 2022 r.

⁶¹ Czynności sprawdzające 27 lutego 2024 r., wpływ wniosku 28 lutego 2024 r.

⁶² UNP:2401-20-016142.

⁶³ DOP8/DPP10.8012.45.2020.

⁶⁴ DOP8.8020.15.2021.

wniosku weryfikacja nadpłaty powinna odbywać się w trakcie ww. postępowania, a czynności sprawdzające prowadzone przed jego złożeniem powinny być zaewidencjonowane w systemie ZISAR - zgodnie z Wytocznymi w zakresie obsługi procesu czynności sprawdzających z dnia 9 grudnia 2021 r.

(akta kontroli str.345-358, 376-377, 449-458, 469-470, 557-545, 591-597,609-640, 676-677)

Jak wyjaśniła Kierownik SKA-1, w przypadku ujawnienia nadpłaty wynikającej ze złożonej korekty zeznania, podatnik zostaje wezwany do złożenia wyjaśnień oraz pouczonego o konieczności złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty. Ponadto w każdym przypadku podatnik zostaje wezwany do przedłożenia dokumentów w zakresie treści przedłożonego wniosku i korekty złożonego zeznania. Wszystkie podejmowane czynności Urząd dokumentuje w formie protokołu, a następnie nie mając wątpliwości, co do prawidłowości skorygowanej deklaracji, dokonuje zwrotu nadpłaty. Przyjęty sposób postępowania pozwala na szybką weryfikację i zwrot nadpłat. Ww. spraw nie zarejestrowano w systemie ZISAR.

(akta kontroli: 436-439)

NIK nie kwestionuje zasadności prowadzenia czynności sprawdzających po złożeniu przez podatnika korekty zeznania, a przed złożeniem wniosku o stwierdzenie nadpłaty. NIK nie neguje również faktu, że taki sposób postępowania pozwala na usprawnienie i przyśpieszenie procesu zwrotu nadpłaty, niemniej jednak czynności prowadzone przed złożeniem wniosku stanowią czynności sprawdzające, które zgodnie z wytycznymi MF powinny być ewidencjonowane w systemie ZISAR.

2. Dwóch zwrotów nadpłaty podatku z tytułu odliczenia ulgi termomodernizacyjnej na łączną kwotę 7,7 tys. zł spośród 15 badanych postępowań o stwierdzenie nadpłaty, dokonano przed złożeniem przez podatnika wniosku o stwierdzenie nadpłaty, co stanowiło naruszenie art.77 § 1 pkt 6 lit. a O.p., zgodnie z którym nadpłata podlega zwrotowi w terminie dwóch miesięcy od dnia złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty wraz ze skorygowanym zeznaniem.

Stwierdzono, że: w jednym przypadku Urząd zwrócił podatnikowi (nr sprawy 2427-SKA-1.4031.80.2022), w dniu 17 czerwca 2022 r., nadpłatę podatku dochodowego w wysokości 5,9 tys. zł, podczas gdy wniosek o stwierdzenie nadpłaty podatnik złożył w dniu 18 sierpnia 2022 r. oraz w drugim przypadku, że podatnikowi (nr sprawy 2427-SKA-1.4031.567.2024) Urząd zwrócił nadpłatę w wysokości 1,8 tys. zł w dniu 23 maja 2023 r., podczas gdy podatnik złożył wniosek w dniu 27 maja 2023 r.

(akta kontroli: 453-454, 471-472, 557-573, 651-657)

Jak wyjaśniła Kierownik Działu Rachunkowości, w ww. przypadkach realizacja nadpłaty nastąpiła systemowo, tj. przy użyciu generatora zwrotów, co było możliwe z powodu braku odpowiedniego wskaźnika blokującego taki sposób realizacji. Nieustawienie przedmiotowego wskaźnika wynikało z przeoczenia, w związku z masową realizacją nadpłat w trakcie trwającej akcji PIT.

(akta kontroli str. 440, 442-443)

3. W czterech na 15 badanych postępowań w sprawie stwierdzenia nadpłaty podatku dochodowego w związku z odliczeniem ulgi termomodernizacyjnej dokonano zwrotu podatku, w łącznej wysokości 35,6 tys. zł, przed zakończeniem postępowania, co stanowiło naruszenie § 1 pkt 3 decyzji z dnia 5 listopada 2021 r. Naczelnika Urzędu Skarbowego nr 8/2021 w sprawie realizacji zwrotów nadpłat i zwrotów podatków w celu zapobiegania procederom bezpodstawnych przeksięgowani i bezprawnych zwrotów oraz skutkowało w jednym przypadku zwrotem podatku w wysokości większej o 1,2 tys. zł niż zatwierdzono w wyniku postępowania.

W postępowaniach o zwrot nadpłaty:

- 2427-SKA-1.4031.78.2022 Urząd zwrócił nadpłatę podatku 11,2 tys. zł w dniu 6 lipca 2022 r., podczas gdy postępowanie zakończono i sporządzono pismo z akceptacją kwoty nadpłaty podatku w dniu 14 lipca 2022 r.;
- 2427-SKA-1.4031.80.2022 zwrot w wysokości 5,9 tys. zł w dniu 17 czerwca 2022 r., postępowanie zakończone i nadpłata zaakceptowana 19 sierpnia 2022 r.;
- 2427-SKA-1.4031.1268.2023 zwrot w wysokości 16,7 tys. zł w dniach 7 i 29 czerwca 2023 r., postępowanie zakończone i nadpłata zaakceptowana 28 lipca 2023 r.,
- 2427-SKA-1.4031.567.2024 zwrot w wysokości 1,8 tys. zł w dniu 23 maja 2024 r., postępowanie zakończone i nadpłata zaakceptowana 7 czerwca 2024 r.

Zgodnie z § 1 pkt 3 ww. decyzji, realizacja zwrotów podatków następuje w oparciu o dokumenty stwierdzające nadpłaty podatków bądź określające kwoty zwrotów podatków. Nierzetelna i niezgodna z obowiązującymi uregulowaniami weryfikacja aktualnego stanu zaawansowania postępowania, skutkowała zwrotem nadpłaty podatku podatnikowi 2427-SKA-1.4031.80.2022 w wysokości wyższej od zatwierdzonej w wyniku postępowania o 1,2 tys. zł. Podatnik w dniu 28 września 2022 r. zwrócił nadpłaconą kwotę podatku wraz z odsetkami za zwłokę.

(akta kontroli str.384-385, 453-454 457-458, 467-468, 471-472, 557-608, 651-657)

Jak wyjaśniła Kierownik Działu Rachunkowości, powodem zwrotu nadpłaty przed zakończeniem postępowania było przeoczenie daty złożenia korekty i wniosku oraz brak wskaźnika w systemie uniemożliwiającego tzw. zwrot systemowy. Ponadto Kierownik wskazała, że automatyzacja procesów dokonywania zwrotów powoduje przyspieszenie tempa ich realizacji. Jednakże proces ten nie odbywa się całkowicie bez udziału użytkownika końcowego systemu. Wymaga on stałego kontrolowania i uzupełniania danych m.in. przez wprowadzanie odpowiednich wskaźników, skutkujących wyłączeniem nadpłaty z automatycznej obsługi, celem umożliwienia ich weryfikacji. Ilość dokumentów i tempo ich obsługi wpłynęły na niedopatrzenia i popętnienie ww. błędów.

(akta kontroli str. 440, 443-444)

OCENA CZĄSTKOWA

Urząd wszczywał postępowania podatkowe po złożeniu przez podatnika deklaracji korygującej i wniosku o stwierdzenie nadpłaty, co było zgodne z art. 75 § 3 i 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. do dwóch miesięcy od dnia złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty wraz ze skorygowanym zeznaniem. Stwierdzono, że w trakcie ww. postępowań w dwóch przypadkach, tj. 13,3% badanej próby, zwrócono podatnikom nadpłaty przed złożeniem wniosku o stwierdzenie nadpłaty, co stanowiło naruszenie art. 77 § 1 pkt 6 lit. a O.p., a w czterech przypadkach, tj. 26,7% zwrócono nadpłatę przed zakończeniem postępowania, co stanowiło naruszenie § 1 pkt 3 Decyzji Naczelnika Urzędu nr 8/2021 z dnia 5 listopada 2021 r. Nie zaewidencjonowano sześciu czynności sprawdzających w systemie ZISAR, prowadzonych przed złożeniem wniosku o stwierdzenie nadpłaty. Urząd nie występował do WFOŚiGW ani do innych instytucji, o udostępnienie danych niezbędnych do weryfikacji prawidłowości skorzystania z ulgi termomodernizacyjnej.

IV. Wnioski

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

Wnioski

1. Wzmocnienie nadzoru nad dokonywaniem zwrotów nadpłat podatku, poprzez niedopuszczanie do zwrotu podatku przed akceptacją nadpłaty przez Kierownika SKA- 1 lub przed złożeniem przez podatnika wniosku o stwierdzenie nadpłaty.
2. Zapewnienie dokonywania rejestracji wszystkich czynności sprawdzających w systemie ZISAR.
3. Zapewnienie podejmowania działań umożliwiających pozyskanie danych o przyznanych podatnikom z WFOŚiGW dotacjach na przedsięwzięcia termomodernizacyjne w celu weryfikacji zasadności skorzystania z ulgi lub obowiązku wykazania otrzymanych kwot dotacji w dochodach/przychodach w zeznaniach podatkowych za kolejne lata.

V. Pozostałe informacje i pouczenia

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

Prawo zgłoszenia
zastrzeżeń

Zgodnie z art. 54 ustawy o NIK kierownikowi jednostki kontrolowanej przysługuje prawo zgłoszenia na piśmie umotywowanych zastrzeżeń do wystąpienia pokontrolnego, w terminie 21 dni od dnia jego przekazania. Zastrzeżenia zgłasza się do dyrektora Delegatury w 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
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

Jerzy Horodecki

Gł. specjalista kontroli państwowej

Najwyższa Izba Kontroli

Delegatura w Katowicach

