



NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI
DELEGATURA W KATOWICACH

LKA.410.16.3.2024

Pan
Piotr Kwieciński
Naczelnik Urzędu Skarbowego
w Tarnowskich Górach
ul. Opolska 23
42-600 Tarnowskie Góry

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 Tarnowskich Górach ¹
Kierownik jednostki kontrolowanej	Piotr Kwieciński, Naczelnik Urzędu, od 1 marca 2020 r.
Zakres przedmiotowy kontroli	<ol style="list-style-type: none">1. Typowanie podatników do objęcia działaniami weryfikacyjnymi2. 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	<ol style="list-style-type: none">1. Beata Pękuł, Główny specjalista kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr LKA/150/2024 z 3 lipca 2024 r.2. Nina Poloczek, Specjalista kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr LKA/158/2024 z 16 lipca 2024 r.

(akta kontroli str.1-5)

¹ Dalej: „Urząd” lub „US”.

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 typowania podatników do przeprowadzenia czynności weryfikacyjnych, dotyczących prawidłowości rozliczenia ulgi termomodernizacyjnej. Weryfikował również wszystkich podatników dokonujących odliczenia ulgi termomodernizacyjnej wykazanych w analizach otrzymanych z Ministerstwa Finansów⁴ lub Izby Administracji Skarbowej w Katowicach⁵.

Podejmowane przez Urząd czynności sprawdzające wobec podatników korzystających z ulgi termomodernizacyjnej dotyczyły 3,2% wszystkich podatników, którzy skorzystali z tej ulgi w objętej kontrolą. Skuteczność tych czynności była na poziomie 48,7% - nieprawidłowości stwierdzono w 95 na 195 przypadków.

Sposób weryfikacji dokumentacji w trakcie czynności sprawdzających, był zgodny z obowiązującymi w Urzędzie procedurami, w szczególności w zakresie opisu przyczyn odstąpienia od dalszej weryfikacji i zapobiegał przedawnieniu się spraw. Jednakże w 15 na 20 badanych przypadków, Urząd ograniczył zakres czynności sprawdzających w stosunku do podatników wykazujących odliczenia wydatków na termomodernizację w kwotach przewyższających określony limit (53,0 tys. zł) jedynie do ich wezwania celem złożenia korekty zeznań, nie korzystając tym samym z możliwości wynikających z art. 275 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa⁶, tj. zwrócenia się do podatnika w trakcie czynności sprawdzających o przedłożenie dokumentów potwierdzających zasadność skorzystania i prawidłowość rozliczenia ulgi termomodernizacyjnej oraz o przedłożenie dokumentów potwierdzających otrzymanie dofinansowania z Wojewódzkiego Funduszu Ochrony Środowiska i Gospodarki Wodnej w Katowicach⁷, co było działaniem nierzetelnym. Ponadto, w żadnej z 20 badanych spraw, Urząd nie występował do WFOŚiGW ani do innych instytucji, w tym ochrony środowiska z zapytaniem o dane niezbędne do zweryfikowania prawidłowości korzystania z ulgi. Urząd nie weryfikował tym samym rzetelnie zeznań podatkowych pod kątem prawidłowości doliczeń z tytułu utraty prawa do ulgi czy też zwrotu poniesionych a uprzednio odliczonych wydatków.

Postępowania podatkowe, które wszczynano na wniosek stron, prowadzone były zgodnie z przepisami art. 165 § 1 i 3 i art. 77 § 1 pkt 6a O.p.

Urząd, w trakcie postępowań podatkowych, nie występował do WFOŚiGW ani do innych instytucji, w tym ochrony środowiska z zapytaniem o udostępnienie danych niezbędnych do weryfikacji prawidłowości skorzystania z ulgi termomodernizacyjnej, jednakże każdorazowo weryfikował prawidłowość wysokości wykazanej przez danego podatnika kwoty nadpłaty podatku na podstawie dokumentów uzyskanych bezpośrednio od podatnika.

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

⁴ Dalej: MF.

⁵ Dalej: IAS.

⁶ Tj. Dz. U. z 2023 r., poz. 2383, dalej: O.p.

⁷ Dalej: WFOŚiGW.

III. Opis ustalonego stanu faktycznego oraz oceny cząstkowe⁸ kontrolowanej działalności

OBSZAR

1. Typowanie podatników do objęcia działaniami weryfikacyjnymi

Opis stanu faktycznego

1.1. Za lata 2022-2023⁹ w US Tarnowskie Góry odliczenie wydatków poniesionych, zgodnie z art. 26h ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych¹⁰ na realizację przedsięwzięcia termomodernizacyjnego¹¹ w zeznaniach podatkowych, wykazało ogółem 6 177 podatników¹² na łączną kwotę 114 037,2 tys. zł, w tym:

- za 2022 r. – 3 724 podatników na kwotę 69 885,1 tys. zł,
- za 2023 r. – 2 453 podatników na kwotę 44 152,1 tys. zł, w tym wg formularzy:
 - PIT-36 - 965 podatników na kwotę 18 629,2 tys. zł¹³,
 - PIT-36L - 144 podatników na kwotę 3 879,4 tys. zł¹⁴,
 - PIT-37 - 4 926 podatników na kwotę 88 295,4 tys. zł¹⁵,
 - PIT-28 - 142 podatników na kwotę 3 233,2 tys. zł¹⁶.

Spośród podatników podatku dochodowego od osób fizycznych składających zeznania na formularzu PIT-36, PIT-36L oraz PIT-37 za 2022 r., dokonanie wydatków na termomodernizację wykazało odpowiednio: 628 (7,6%), 110 (4,9%) oraz 2 902 (5,1%) podatników, a za 2023 r. odpowiednio: 337 (4,9%), 34 (1,4%) oraz 2 024 (3,3%) podatników¹⁷. Natomiast na formularzu PIT-28 z takiego odliczenia za 2022 r. skorzystało 84 podatników (1,6%), a za 2023 r. 58 podatników (1,0%) podatników zryczałtowanego podatku od przychodów ewidencjonowanych.

W 2022 r. w porównaniu do 2021 r., liczba podatników ogółem¹⁸ wykazujących wydatki na termomodernizację zmniejszyła się o 676 (o 15,7%)¹⁹, co dotyczyło podatników składających zeznania na formularzu PIT-36 – spadek o 10 (1,6%), PIT-36L – spadek o 72 (o 39,6%) oraz PIT-37 – spadek o 594 (o 17,0%).

Kwota wykazanych odliczeń w tym okresie zmniejszyła się ogółem o 7 362,2 tys. zł (o 9,8%)²⁰, w tym wynikająca z formularzy: PIT-36L – spadek o 1 828,8 tys. zł (o 38,4%) i PIT-37 – spadek o 5 568,3 tys. zł (o 9,5%). W przypadku PIT-36 nastąpił wzrost kwoty odliczeń o 34,9 tys. zł (o 0,3%).

⁸ 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.

⁹ Za 2021 r. odliczenie wydatków poniesionych na realizację przedsięwzięcia termomodernizacyjnego w zeznaniach podatkowych PIT wykazało 4 349 podatników na łączną kwotę 75 915,0 tys. zł.

¹⁰ T.j. Dz. U z 2024 r., poz. 226 ze zm., zwana dalej: „ustawą o PIT”.

¹¹ Dalej: Termomodernizacja.

¹² 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.

¹³ W 2021 r. odliczenia dokonało 638 podatników na kwotę 11 977,6 tys. zł.

¹⁴ W 2021 r. odliczenia dokonało 182 podatników na kwotę 4 764,8 tys. zł.

¹⁵ W 2021 r. odliczenia dokonało 3 496 podatników na kwotę 58 485,2 tys. zł.

¹⁶ W 2021 r. odliczenia dokonało 33 podatników na kwotę 689,2 tys. zł.

¹⁷ Spośród podatników podatku dochodowego od osób fizycznych składających zeznania na formularzu PIT-36, PIT-36L oraz PIT-37 za 2021 r., dokonanie wydatków na termomodernizację wykazało odpowiednio: 638 (8,6%), 182 (5,3%) oraz 3 496 (6,0%) podatników.

¹⁸ Podatnicy składający deklaracje na formularzach PIT-36, PIT-36L, PIT-37.

¹⁹ W 2022 r. ogółem 3 454, a w 2021 r. 4 078.

²⁰ Kwota odliczeń ogółem w 2022 r. wyniosła 66 863,4 tys. zł, a w 2021 r. wyniosła 75 225,6 tys. zł.

W 2023 r. w porównaniu do 2022 r., liczba podatników ogółem wykazujących dokonanie wydatków na termomodernizację zmniejszyła się o 1 245 (o 34,2%)²¹, co dotyczyło podatników składających zeznania na formularzach: PIT-36 – spadek o 291 (o 46,3%), PIT-36L – spadek o 76 (o 69,1%), PIT-37 – spadek o 878 (o 30,3%). Kwota wykazanych odliczeń, w tym okresie, zmniejszyła się ogółem o 24 922,8 tys. zł (o 36,7%)²², w tym wynikająca z formularzy: PIT-36 – spadek o 5 393,8 tys. zł (o 4,9%), PIT-36L – spadek o 1 990,6 tys. zł (o 67,8%), PIT-37 – spadek o 7 538,4 tys. zł (o 33,1%).

(akta kontroli str. 253-254)

1.2. Ministerstwo Finansów²³, Szef Krajowej Administracji Skarbowej²⁴, jak i Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Katowicach²⁵, 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 Ministra Inwestycji i Rozwoju z dnia 21 grudnia 2018 r. w sprawie określenia wykazu rodzajów materiałów budowlanych, urządzeń i usług związanych z realizacją przedsięwzięć termomodernizacyjnych²⁶, a także wydanymi przez MF i Szefa KAS, ogólnymi:

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

(akta kontroli str. 24-64, 235-236)

Zgodnie z Regulaminem organizacyjnym Urzędu, stanowiącym załącznik do zarządzenia nr 30/2022 Dyrektora IAS w Katowicach z dnia 29 lutego 2022 r., typowanie podmiotów do czynności sprawdzających, kontroli podatkowej i postępowania podatkowych oraz dokonywanie czynności sprawdzających w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych i podatku dochodowego od osób prawnych przypisano do zakresu działania Pierwszego Działu Czynności Analitycznych i Sprawdzających – SKA-1.

(akta kontroli str. 170-183)

Jak wyjaśnił Naczelnik Urzędu: „(...) Biorąc pod uwagę bardzo duży zakres spraw objętych podatkiem dochodowym od osób fizycznych, ich terminowość, nie sposób zrealizować kompleksowo wszystkich zagadnień. Czynności sprawdzające prowadzone przez pracowników w zakresie ulgi termomodernizacyjnej były poprzedzone czynnościami analitycznymi, które nie były sporządzane jako odrębna analiza. Czynności analityczne były inicjowane:

²¹ W 2023 r. ogółem 2 395, a w 2022 r. 3 640.

²² Kwota odliczeń ogółem w 2023 r. wyniosła 42 940,6 tys. zł, a w 2022 r. wyniosła 67 863,4 tys. zł.

²³ Dalej: „MF”.

²⁴ Dalej: „Szef KAS”.

²⁵ Dalej: „DIAS”.

²⁶ Dz. U. z 2023 r., poz. 273. Dalej: „Rozporządzenie Ministra Inwestycji i Rozwoju”.

- złożoną przez podatnika korektą zwiększającą nadpłatę – w takim przypadku rozpoczęcie czynności analitycznych następowało z datą otrzymania informacji o takowej korekcie z działu SB (dział odpowiedzialny za wprowadzanie deklaracji do systemu POLTAX);
- zeznaniami ze statusem poprawności „błędny” – w takim przypadku rozpoczęcie czynności analitycznych następowało z datą otrzymania błędnej deklaracji bądź informacji o takowej z działu SOB;
- stwierdzeniem nieścisłości/nieprawidłowości w uldze termomodernizacyjnej w trakcie prowadzenia innych czynności sprawdzających (np. wobec innego podatnika, w innym zakresie np. sprzedaż nieruchomości – weryfikacja PIT-39 – w takim przypadku rozpoczęcie czynności analitycznych następowało z datą zakończenia czynności sprawdzających z innego zakresu;
- „akcją zeznań PIT” – wygenerowanie raportu z systemu POLTAX – „Raport o podmiotach na podstawie pozycji złożonych dokumentów” – gdzie wskazano pozycję „nadpłata”, „łączna kwota zwrotu” powyżej 100.000,00 zł – raporty wykonane w dniach 22 marca 2023 r. i 11 kwietnia 2023 r. (zeznanie za 2022 r.) oraz 6 marca 2024 r., 8 kwietnia 2024 r. i 15 maja 2024 r. W tym przypadku analizowano ulgę termomodernizacyjną pod kątem przekroczenia limitu 53,0 tys. zł – datą rozpoczęcia czynności analitycznych była data wykonania wydruku.

(akta kontroli str. 212-213, 380)

W wyniku przeprowadzonych w Urzędzie , w latach 2022-2023 i I półroczu 2024 r. czynności analitycznych, do przeprowadzenia czynności sprawdzających skierowano łącznie 102 zeznania podatkowe²⁷, w których podatnicy wykazali do odliczenia ulgę termomodernizacyjną w kwocie łącznej 2 192,1 tys. zł, dokonując ustaleń podatkowych²⁸ na kwotę łączną 51,3 tys. zł, w tym:

- w 2022 r.: 26 zeznań podatkowych z wykazaną ulgą w kwocie 417,9 tys. zł - ustalenia podatkowe na kwotę 20,0 tys. zł;
- w 2023 r.: 60 zeznań podatkowych z wykazaną ulgą w kwocie 1 374,0 tys. zł - ustalenia podatkowe na kwotę 21,3 tys. zł;
- w 2024 r. (I pół.): 16 zeznań podatkowych z wykazaną ulgą w kwocie 400,2 tys. zł - ustalenia podatkowe na kwotę 10,0 tys. zł.

(akta kontroli str. 255)

1.3. W okresie od 22 listopada 2022 r. do 26 marca 2024 r., Urząd otrzymał z MF lub DIAS za pośrednictwem aplikacji MZA (Rejestr typowań w ZISARPLUS) trzy analizy (listy typowań) podatników, którzy przekroczyli limit odliczeń wydatków z tytułu ulgi termomodernizacyjnej (53,0 tys. zł), obejmujące łącznie 52 wskazania, z których Urząd zweryfikował wszystkich, poprzez konfrontację danych przekazanych przez te organy z danymi zawartymi w systemie informatycznym PoltaxPlus²⁹.

(akta kontroli str. 242-252)

W wyniku przeprowadzonych, w latach 2022–2023 i I półroczu 2024 r. czynności sprawdzających, dotyczących ww. podatników, którzy wykazali w zeznaniach podatkowych wydatki na termomodernizację w kwocie łącznej 4 308,9 tys. zł,

²⁷ Bez typowania MZA.

²⁸ Zaniżenie kwoty podatku do wpłaty lub zawyżenie kwoty nadpłaty podatku.

²⁹ Dane pochodzące ze złożonych przez podatników deklaracji podatkowych.

dokonano ustaleń podatkowych³⁰ na kwotę 134,6 tys. zł (podatnicy składający PIT-36: 10,5 tys. zł, PIT-36L 3,3 tys. zł, PIT-37 120,5 tys. zł)³¹, w tym:

- w 2022 r. - 17 zeznań podatkowych podatników składających PIT-37 z wykazaną ulgą w kwocie 1 356,1 tys. zł - ustalenia podatkowe na kwotę 39,2 tys. zł;
- w 2023 r. - 27 zeznań podatkowych podatników z wykazaną ulgą w kwocie 2 424,0 tys. zł - ustalenia podatkowe na kwotę 76,3 tys. zł³² (PIT-36: trzech zeznań podatkowych podatników z kwotą ulgi 274,3 tys. zł - ustalenia na kwotę 5,2 tys. zł, PIT-37: 24 zeznania podatkowe podatników z kwotą ulgi 2 149,7 tys. zł - ustaleniami 71,0 tys. zł);
- w 2024 r. (I półrocze) – osiem zeznań podatkowych podatników z wykazaną ulgą w kwocie 528,8 tys. zł – ustalenia podatkowe w kwocie 19,1 tys. zł³³ (PIT-36: jedno zeznanie podatkowe podatnika z kwotą ulgi 76,6 tys. zł, ustalenia podatkowe na kwotę 5,3 tys. zł, PIT-36L: jedno zeznanie podatkowe podatnika z kwotą ulgi 70,2 tys. zł, ustalenia podatkowe na kwotę 3,3 tys. zł; PIT-37: sześć zeznań podatkowych podatników z kwotą ulgi 382,0 tys. zł, ustalenia podatkowe na kwotę 10,5 tys. zł.

(akta kontroli str. 256)

Naczelnik US wyjaśnił, że: „Do przekazanych list typowań podatników w zakresie ulgi termomodernizacyjnej otrzymanych od MF lub IAS za pośrednictwem aplikacji MZA (Rejestr typowań w ZISARPLUS) nie prowadzono w SKA-1 udokumentowanych analiz. System MZA daje możliwość wydruku analizy dokonanej przez MF. Kryterium typowania podmiotów do czynności była kwota limitu odliczenia (przekroczenie kwoty 53 000,00 zł). Wytypowani podatnicy przez MF lub IAS byli przez nas weryfikowani poprzez porównanie danych przekazanych przez te organy z danymi zawartymi w systemie informatycznym POLTAX Plus (dane z deklaracji podatkowych). Czynności weryfikacyjne polegające na wezwaniu podatników do korekty zeznań prowadzone wobec podatników z MZA są zaewidencjonowane w systemie ZISAR PLUS moduł Czynności Sprawdzające.”

(akta kontroli str. 238)

1.4. 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, na mocy 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 fizyczne³⁴.

Jak wskazał Naczelnik Urzędu, Urząd nie dysponował danymi o liczbie podatników, którzy w związku z utratą prawa do skorzystania z ulgi w zeznaniach podatkowych za 2022 i 2023 rok doliczyli do dochodu uprzednio odliczone kwoty wydatków na realizację przedsięwzięcia termomodernizacyjnego, w tym opłacających podatek według skali podatkowej, 19% stawki podatku oraz opłacających ryczałt od

³⁰ Wg stanu na dzień 30 czerwca 2024 r.

³¹ Według poszczególnych formularzy zeznań podatkowych było to: PIT-36: cztery z wykazaną ulgą w kwocie 350,9 tys. zł, PIT-36L: jeden z ulgą w kwocie 70,2 tys. zł, PIT-37: 47 z ulgą w kwocie 3 887,8 tys. zł.

³² Wg formularzy: PIT-36: trzy z kwotą ulgi 274,3 tys. zł - ustalenia na kwotę 5,2 tys. zł, PIT-37: 24 z kwotą ulgi 2 149,7 tys. zł - ustaleniami 71,0 tys. zł.

³³ Wg formularzy: PIT-36 jeden z kwotą wykazanej ulgi 76,6 tys. zł – ustalenia na kwotę 5,3 tys. zł, PIT-36L jeden z wykazaną ulgą w kwocie 70,2 tys. zł – ustalenia na kwotę 3,3 tys. zł i PIT-37 sześć z wykazaną kwotą ulgi 382,0 tys. zł, ustalenia podatkowe na kwotę 10,5 tys. zł.

³⁴ Dz. U. z 2024 r., poz. 776, ze zm.

przychodów ewidencjonowanych. Urząd nie dysponował również danymi o kwotach doliczeń do dochodu w związku z utratą prawa do skorzystania z ulgi.

Naczelnik Urzędu wyjaśnił, że: „Zeznania PIT-37, PIT-36, PIT-36L i PIT-28 nie przewidują pozycji, w której podatnicy mogliby uwzględnić doliczenia do dochodu kwot otrzymanych środków finansowych z innych instytucji w związku z poniesionym dodatkiem termomodernizacyjnym a odliczonym w ramach ulgi podatkowej. Podatnik wartość otrzymanego dofinansowania lub dotacji do uprzednio odliczonych wydatków z tytułu ulgi termomodernizacyjnej winien wykazać w zeznaniu podatkowym jako dochód w ramach tak zwanych „innych źródeł”. W pozycji „inne źródła” podatnicy wykazują m.in.: należności z tytułu członkostwa w rolniczej spółdzielni produkcyjnej lub innej spółdzielni zajmującej się produkcją rolną, (...), zasiłki pieniężne z ubezpieczenia społecznego, należności za pracę przypadających tymczasowo aresztowanym lub skazanym, świadczenia wypłaconych z Funduszy: Pracy oraz Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych, stypendia, świadczenia integracyjne i motywacyjna premia integracyjna, (...).

W przychodach z „innych źródeł” wykazywane są również uprzednio odliczone ulgi od dochodu lub podstawy obliczenia podatku, które należy zwrócić, np.: wycofanie ze spółdzielni mieszkaniowej wkładu mieszkaniowego lub budowlanego, wniesionego od 1 stycznia 1992 roku, całkowitej zmiany przeznaczenia lokalu lub budynku z mieszkalnego na użytkowy, otrzymania zwrotu uprzednio odliczonych wydatków, (...). Ze względu na obszerny zakres pozycji „inne źródła” brak jest możliwości stwierdzenia w sposób jednoznaczny, że wykazane kwoty w „innych źródłach” dotyczą doliczeń do dochodu (przychodu) uprzednio odliczonych wydatków na realizację przedsięwzięcia termomodernizacyjnego. Weryfikacja doliczeń wykazywanych przez podatników, praktycznie możliwa jest jedynie z wykorzystaniem informacji pozyskanej z Funduszu czy też innej instytucji – wydaje się, że metoda doboru losowego w takim zakresie cechuje się małą trafnością. Podobnie jest w przypadku zeznań PIT36L, gdzie wartość doliczeń do dochodu (przychodu) uprzednio odliczonych wydatków na realizację przedsięwzięcia termomodernizacyjnego podlega wykazaniu w przychodach z pozarolniczej działalności gospodarczej.

(akta kontroli str. 239-240)

Urząd nie występował do WFOŚiGW, ani do innych instytucji, w tym z zakresu ochrony środowiska z zapytaniem o dane podatników, którzy otrzymali dofinansowanie poniesionych wydatków na termomodernizację.

Naczelnik US wyjaśnił, że „W trakcie prowadzonych czynności weryfikacyjnych zeznań z dokumentami źródłowymi opieraliśmy się na składanych oświadczeniach podatników w zakresie otrzymanego dofinansowania. Mając na uwadze szeroki zakres prowadzonych czynności sprawdzających oraz zadań komórki SKA-1 w Urzędzie nie podejmowano działań zmierzających do potwierdzenia składanych oświadczeń podatników.”

Zdaniem Naczelnika US: „Zasadnym byłoby zawarcie takiego porozumienia przez Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach. Z naszej wiedzy wynika, że Naczelnik Urzędu Skarbowego w Rybniku zwrócił się z wnioskiem do Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach o zawarcie takiego porozumienia. Nadmieniam, że Wojewódzki Fundusz Ochrony Środowiska i Gospodarki Wodnej nie jest jedyną instytucją, która przyznaje i wypłaca dofinansowanie do inwestycji termomodernizacyjnych – zajmują się tym tematem również urzędy gmin, miast.”

(akta kontroli str. 240, 503-505)

Szczegółowe badanie 20 przeprowadzonych w Urzędzie analiz, w związku z weryfikacją prawidłowości skorzystania z ulgi termomodernizacyjnej, dotyczących zeznań podatkowych³⁵, z najwyższą kwotą wykazanych odliczeń z tytułu tej ulgi w okresie objętym kontrolą³⁶, wykazało, że:

- czynności analityczne podejmowano w dniu wytypowania podatnika do takich czynności; przyczyną ich podjęcia było przekroczenie limitu ulgi możliwej do odliczenia³⁷ i złożenie korekty zeznania z wykazanym odliczeniem ulgi termomodernizacyjnej;
- 19 spraw przekazano do dalszych czynności weryfikacyjnych w dniu zakończenia czynności analitycznych, w przypadku jednej, sprawa została odłożona a/a na etapie analizy z uwagi na błędne wytypowanie w MF w Module Zarządzania Analizami. Na skutek czynności sprawdzających w przypadku 11 zeznań podatkowych stwierdzono uszczuplenie w należnym podatku w łącznej kwocie 46,8 tys. zł, wynikające głównie z przekroczenia limitu odliczenia ulgi termomodernizacyjnej;
- w żadnym z badanych przypadków Urząd nie występował do WFOŚiGW ani do innych instytucji, w tym ochrony środowiska z zapytaniem o informacje dotyczące przekazanych dotacji na realizację przedsięwzięcia termomodernizacyjnego, co wynikało z przyczyn opisanych wcześniej w wystąpieniu pokontrolnym. Natomiast o złożenie oświadczenia przez podatników dotyczącego ewentualnego skorzystania z dofinansowania przedsięwzięć termomodernizacyjnych na etapie czynności sprawdzających Urząd wystąpił w czterech³⁸ przypadkach spośród 20 zbadanych.

(akta kontroli str. 259-313)

Z informacji uzyskanych z WFOŚiGW, w odpowiedzi na pismo skierowane na podstawie art. 29 ustawy o NIK wynikało, że spośród badanej próby 20 zeznań podatkowych objętych przez Urząd czynnościami analitycznymi, siedmiu³⁹ podatników otrzymało w badanym okresie dofinansowanie do przedsięwzięć termomodernizacyjnych na kwotę łączną 137,0 tys. zł.

(akta kontroli str. 387-390)

Naczelnik Urzędu poinformował, że: *„Przekazaną listę podatników, którzy otrzymali dofinansowanie do przedsięwzięć termomodernizacyjnych z Wojewódzkiego Funduszu Ochrony Środowiska i Gospodarki Wodnej w Katowicach przeanalizowałem i ustaliłem, że w stosunku do 14 podatników⁴⁰ WFOŚiGW dofinansował przedsięwzięcie termomodernizacyjne:*

- w stosunku do 11 podatników po zakończeniu czynności analitycznych zostaną podjęte czynności sprawdzające, czy dofinansowanie dotyczy wydatków odliczonych

³⁵ 17 którzy złożyli PIT-37, w tym jedno za 2021 r. (analiza w 2022 r.), pięć za 2023 r. (analiza w 2023 r.) i 11 za 2022 r. (dwie analizy w 2022 r. i dziewięć analiz za 2023 r.); dwóch, którzy złożyli PIT-36 za 2021 r. (analiza w 2023 r.) i jeden który złożył PIT-36L (analiza w 2023 r.).

³⁶ Badane sprawy dotyczyły odliczeń z tytułu ulgi termomodernizacyjnej w kwocie łącznej 1 270,5 tys. zł, co stanowiło 20,6% łącznej kwoty analizowanych przez Urząd w latach 2022-2024 (I półrocze), odliczeń z tytułu tej ulgi w kwocie 6,154,0 tys. zł.

³⁷ 53,0 tys. zł na jednego podatnika.

³⁸ Nr sprawy z ZISAR: 1385/2023, 1730/2023, 1454/2023, 3596/2023.

³⁹ Nr sprawy z ZISAR: 4439/2023 – kwota 10,0 tys. zł, 4462/2023 – kwota 19,4 tys. zł, 4423/2023 – kwota 18,0 tys. zł, 6288/2022 – kwota 35,5 tys. zł, 4338/2023 – kwota 17,6 tys. zł, 4351/2023 – kwota 18,0 tys. zł i 4465/2023 – kwota 18,5 tys. zł.

⁴⁰ Przypisek kontrolera: Siedmiu podatników z obszaru analiz, sześciu z obszaru czynności sprawdzających i dwóch z obszaru postępowań podatkowych – z tego dwóch podatników zdublowało się w obszarze analiz i czynności sprawdzających.

w ramach ulgi termomodernizacyjnej. Podatnicy zostaną wezwani do weryfikacji dokumentów źródłowych.

- w stosunku do 3 podatników nie zostaną podjęte dalsze czynności - tj. w stosunku do:

1. (...) - czynności opisane powyżej pod sprawą w ZISAR 5105/2022,
2. (...) Agnieszka⁴¹ - podatniczka dokonując odliczenia ulgi termomodernizacyjnej wykazała kwotę pomniejszoną o dofinansowanie (w trakcie prowadzonych czynności sprawdzających przedłożyła wniosek o dofinansowanie oraz złożyła oświadczenie o dofinansowaniu),
3. (...) Aleksandra⁴² - podatniczka w zeznaniu za 2023 rok tj. w roku otrzymania dofinansowania, w „innych źródłach” wykazała i opodatkowała otrzymane dofinansowanie z WFOŚiGW w kwocie 37.000,00 zł.”

(akta kontroli str. 500-503)

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.

Urząd zweryfikował wszystkich podatników dokonujących odliczenia ulgi termomodernizacyjnej z otrzymanych analiz z MF lub IAS. W żadnym z badanych przypadków Urząd nie występował do WFOŚiGW ani do innych instytucji, w tym ochrony środowiska 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 w latach 2022-2023 i w I półroczu 2024 r. w Urzędzie obowiązywały procedury wskazane w następujących dokumentach:

- „Wytyczne do czynności sprawdzających” z września 2021 r., opracowane przez Departament Nadzoru nad Kontrolami Ministerstwa Finansów⁴³;
- „Wewnętrzna procedura postępowania w zakresie odmiejszczenia czynności sprawdzających dla Urzędów Skarbowych woj. Śląskiego” z listopada 2021 r., a następnie z czerwca 2024 r., opracowana przez IAS w Katowicach⁴⁴;

⁴¹ Nr sprawy z ZISAR: 1487/2022.

⁴² Nr sprawy z ZISAR: 1471/2024.

⁴³ Przekazane przy piśmie Ministerstwa Finansów znak DNK 12.8621.17.2020 z dnia 8 września 2021 r.

⁴⁴ Przekazane przy pismach Izby Administracji Skarbowej w Katowicach: znak 2401-ICK.4022.295.2021.1 UNP: 2401-21-256181 z dnia 30 listopada 2021 r. i znak 2401-ICK-1.033.257.2024.2 UNP:2401-24-156608 z dnia 21 czerwca 2024 r.

- „Wytyczne w zakresie obsługi procesu czynności sprawdzających w systemie ZISAR II” z grudnia 2021 r. i stycznia 2024 r., opracowane przez Departament Nadzoru nad Kontrolami Ministerstwa Finansów⁴⁵;
- Decyzja Naczelnika US w sprawie obsługi korekt deklaracji PIT, CIT złożonych pomiędzy 1 stycznia a 31 grudnia 2023 r., z których wynika nadpłata⁴⁶;
- Decyzja Naczelnika US w sprawie obsługi korekt deklaracji PIT, CIT złożonych pomiędzy 1 stycznia a 31 grudnia 2024 r., z których wynika nadpłata⁴⁷;
- Procedura Naczelnika US w sprawie obsługi korekt deklaracji/zeznań podatkowych skutkujących powstaniem nadpłaty w US w Tarnowskich Górach⁴⁸;
- Decyzja Naczelnika US w sprawie obsługi korekt deklaracji/zeznań podatkowych złożonych w 2023 roku a skutkujących powstaniem nadpłaty w podatku dochodowym⁴⁹;
- Decyzja Naczelnika US w sprawie obsługi korekt deklaracji/zeznań podatkowych złożonych w 2024 roku a skutkujących powstaniem nadpłaty w podatku dochodowym⁵⁰.

(akta kontroli str.8-9, 24-169,184-205)

W okresie objętym kontrolą Naczelnik US nie opracował i nie wdrożył własnych wewnętrznych procedur dotyczących prowadzenia czynności sprawdzających wobec podatników korzystających z ulgi termomodernizacyjnej.

2.2. W okresie objętym kontrolą w US czynności sprawdzające wobec podatników korzystających z ulgi termomodernizacyjnej prowadzone były przez Pierwszy Dział Czynności Analitycznych i Sprawdzających SKA-1⁵¹, podlegający Zastępcy Naczelnika ds. Obsługi Podatnika i Kontroli. Zgodnie z Regulaminem Organizacyjnym US w Tarnowskich Górach⁵² do zadań Działu SKA-1 należało w szczególności:

- pozyskiwanie informacji mogących mieć wpływ na powstanie obowiązku podatkowego, w tym o wydatkach i wartości mienia zgromadzonego przez podatnika;
- zarządzanie ryzykiem zewnętrznym, w tym identyfikowanie obszarów zagrożeń mogących mieć wpływ na prawidłowość wypełniania obowiązków podatkowych i celnych;
- typowanie podmiotów do czynności sprawdzających, kontroli podatkowej i postępowań podatkowych;
- dokonywanie czynności sprawdzających w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych i podatku dochodowego od osób prawnych;
- badanie zasadności zwrotu podatków bezpośrednich.

(akta kontroli str. 170, 173, 178)

⁴⁵ Przekazane przy pismach Izby Administracji Skarbowej w Katowicach: znak 2401-ICK.041.195.2021.4 UNP: 2401-21-273673 z dnia 20 grudnia 2021 r. i znak 2401-ICR.033.5.2024.1 UNP: 2401-24-009426 z dnia 11 stycznia 2024 r.

⁴⁶ Decyzja Nr 11/2023 z dnia 1 sierpnia 2023 r.

⁴⁷ Decyzja Nr 4/2024 z dnia 29 marca 2024 r.

⁴⁸ Procedura nr 2/2018 z dnia 1 września 2018 r.

⁴⁹ Decyzja nr 5/2023 z dnia 15 marca 2023 r.

⁵⁰ Decyzja nr 3/2024 z dnia 29 marca 2024 r.

⁵¹ Dalej: Dział SKA-1

⁵² Załącznik do zarządzenia Nr 30/2022 Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 23 lutego 2022 r. Tekst ujednolicony obejmujący zmiany wprowadzone zarządzeniami Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Katowicach Nr 115/2022 z dnia 21 października 2022 r. i Nr 12/2023 z dnia 11 stycznia 2023 r.

2.3. Liczba czynności sprawdzających w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych przeprowadzonych wobec podatników korzystających z ulgi termomodernizacyjnej w latach 2022-2023 i w I półroczu 2024 r. ukształtowała się na poziomie 195 czynności sprawdzających, w związku z którymi ujawniono uszczuplenia w ogólnej kwocie 258,5 tys. zł. Liczba czynności sprawdzających oraz kwoty uszczupień w ww. okresie w podziale na poszczególne formularze, tj. PIT-36, PIT 36L, PIT-37 i PIT-28 kształtowały się następująco: 20 i 20,8 tys. zł, 8 i 9,4 tys. zł, 167 i 228,4 tys. zł, 0 i 0 zł.

Naczelnik US wyjaśnił, że „(...) *stosunkowo nieduża liczba weryfikacji wynika z dużego obciążenia komórek organizacyjnych szeroką gamą zadań. (...) Ilość przewidzianych prawem ulg, zwolnień i odliczeń wymusza weryfikację składanych deklaracji i zeznań w wielu aspektach. Zwiększenie natężenia prowadzonych czynności i ich ilości następuje w sytuacjach ujawnienia konkretnych nieprawidłowości popełnianych przez Podatników w większej skali, gdzie ryzyko wystąpienia konkretnego błędu staje się wyraźnie większe od innych nieprawidłowości występujących na co dzień w rozliczeniach Podatników. W latach 2021-2023 nie wystąpiły zdarzenia wskazujące na wzrost ryzyka nieprawidłowości przy stosowaniu ulgi termomodernizacyjnej. (...) zdecydowana ilość prowadzonych czynności nakierowana jest na doprowadzenie składanych przez Podatników zeznań i deklaracji do statusu ‘Poprawny’. (...) Weryfikacja wszystkich błędnych zeznań jest priorytetowym zadaniem komórki czynności sprawdzających (...) co wymuszają ustawowe terminy, których Urząd musi dochować.*”

W 2022 r. w porównaniu do 2021 r. liczba czynności sprawdzających wobec podatników korzystających z ulgi termomodernizacyjnej zmniejszyła się o 12, przy jednoczesnym wzroście kwoty ustaleń o 8,5 tys. zł. W 2023 r. w porównaniu do 2022 r. liczba czynności sprawdzających wobec ww. podatników i dokonanych ustaleń wzrosła odpowiednio o 122 i 208,6 tys. zł, natomiast w przypadku porównania I półrocza 2024 r. do I półrocza 2023 r. liczba czynności sprawdzających i kwota ustaleń zmniejszyły się odpowiednio o 59 i 51,0 tys. zł.

Naczelnik US wyjaśnił, że „*Czynności sprawdzające wobec podmiotów korzystających z ulgi termomodernizacyjnej były uzależnione od czynników takich jak ilość wpływu korekt zwiększających kwotę nadpłaty a wynikających z zastosowania tej ulgi, ilość zeznań błędnych. Są to czynniki zewnętrzne, w zakresie których Urząd nie ma wpływu, ani pod kątem ilości ani pod kątem zastosowanych kwot.*” Naczelnik wyjaśnił także, że przyczynami przeprowadzenia mniejszej liczby czynności sprawdzających w 2022 r. były zmiany kadrowe w komórce SKA-1, nowe systemy informatyczne, których wdrożenie wymagało czasu oraz zadania wynikające ze zmian przepisów podatkowych – „Polski Ład⁵³” oraz „Niskie Podatki⁵⁴”. Odnośnie do zmniejszenia liczby podmiotów skierowanych, w wyniku czynności analitycznych, do czynności weryfikacyjnych w zakresie ulgi termomodernizacyjnej w I półroczu 2024 r. w porównaniu do I półrocza 2023 r. Naczelnik US wyjaśnił, że wynika to z faktu odejścia pracownika w styczniu 2024 r. z komórki SKA-1, wpływu większej liczby korekt zwiększających kwotę nadpłaty w innym zakresie niż ulga termomodernizacyjna, zmniejszonej liczby podatników korzystających z ulgi termomodernizacyjnej.

Nadto, Naczelnik US wyjaśnił, że „*Czynności sprawdzające prawidłowość skorzystania z ulgi termomodernizacyjnej nie były prowadzone wg przyjętego z góry schematu, procedury, wytycznych. Były one podejmowane na bieżąco w wyniku: -*

⁵³ Plan odbudowy polskiej gospodarki po pandemii „COVID-19”.

⁵⁴ Nowe rozwiązania, które obniżają oraz upraszczają i stabilizują system podatkowy, które weszły w życie 1 lipca 2022 r.

złożenia przez podatnika błędnych zeznań, - (...) korekty zeznania zwiększającej kwotę nadpłaty oraz okresowo w wyniku otrzymanego zlecenia/typowania przez MF lub DIAS.”

(akta kontroli str. 11, 377-382)

2.4. W latach 2022 – I półrocze 2024 r. w US przeprowadzono łącznie 195 czynności sprawdzających dot. podatników, korzystających z ulgi termomodernizacyjnej, na łączną kwotę ustaleń wynoszącą 258,5 tys. zł. Do szczegółowej analizy wybrano 20⁵⁵ spośród ww. czynności sprawdzających⁵⁶, przeprowadzonych w ramach podatku PIT i PPL, tj. 10,3%, na łączną kwotę ustaleń wynoszącą 112,8 tys. zł, tj. 43,6%, z tego 19 z zakresu podatku PIT i jedną z zakresu podatku PPL. Kwoty ustaleń w poszczególnych zbadanych sprawach wahały się od 3,4 tys. zł do 10,7 tys. zł, średnio 5,6 tys. zł. W czterech przypadkach⁵⁷, tj. 20%, czynności sprawdzające przeprowadzono zgodnie z art. 275 § 1 O.p., z którego wynika, że w sytuacji skorzystania przez podatnika z przysługujących mu ulg podatkowych, organ podatkowy może zwrócić się do niego o okazanie dokumentów lub złożenie fotokopii dokumentów, których posiadania przez podatnika, w określonym czasie, wymaga przepis prawa⁵⁸ oraz wewnętrznymi procedurami przytoczonymi w pkt. 2.1 wystąpienia. W jednym przypadku podatnik bez wezwania złożył korektę rezygnując z ulgi termomodernizacyjnej. W przypadku pozostałych 15 spraw, podatnicy zostali wezwani w charakterze strony do złożenia korekty zeznania rocznego w związku z przekroczeniem limitu 53,0 tys. zł ulgi termomodernizacyjnej, jednakże Urząd nie zażądał dokumentów potwierdzających prawo do zastosowanej ulgi, o czym szerzej w sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości*.

Czynności organu podatkowego, z których nie sporządzano protokołu, a miały znaczenie dla sprawy utrwalano zgodnie z przepisem art. 177 w związku z art. 280 O.p. Najczęściej występującą nieprawidłowością (w 15 na 20 zbadanych przypadków) było przekroczenie kwoty limitu możliwej do odliczenia na jednego podatnika, tj. kwoty 53,0 tys. zł. W pozostałych przypadkach (po jednym) stwierdzono, odliczenie ulgi na dom w budowie, brak aktu własności do nieruchomości, na którą odliczono ulgę podatkową, odliczenie wydatków na materiały budowlane, urządzenia i usługi nie wymienione w rozporządzeniu Ministra Inwestycji i Rozwoju, odliczenie ulgi z faktur nie dotyczących danego roku podatkowego, skorygowanie zeznania za 2020 r. w trakcie czynności sprawdzających za 2021 r. W przypadku zbadanych spraw, w żadnej nie występowano do WFOŚiGW ani do innych instytucji, w tym ochrony środowiska z zapytaniem o dane niezbędne do zweryfikowania prawidłowości korzystania z ulgi. O złożenie oświadczenia przez podatników dotyczącego ewentualnego skorzystania z dofinansowania przedsięwzięć termomodernizacyjnych Urząd nie wystąpił w żadnym spośród 15 ww. przypadków, o czym szerzej w sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości*. We wszystkich 20 zbadanych przypadkach podatnicy podczas trwania czynności sprawdzających złożyli korekty

⁵⁵ W badanym okresie, czynności sprawdzające Urzędu nie dotyczyły PPE.

⁵⁶ 18 którzy złożyli PIT-37, w tym trzy za 2020 r. (dwie analizy w 2020 r. i jedna w 2023 r.), sześć za 2021 r. (trzy analizy w 2022 r. i trzy analizy w 2023 r.), dziewięć za 2022 r. (analizy w 2023 r.); jeden , który złożył PIT-36 za 2022 r. (analiza w 2023 r.) i jeden , który złożył PIT-36L za 2021 r. (analiza w 2022 r.). Wszystkie zarejestrowane w systemie ZISAR.

⁵⁷ Nr sprawy z ZISAR: 1385/2023, 4244/2022, 5531/2023, 5105/2022.

⁵⁸ 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.

rozliczeń podatkowych uwzględniając w całości ustalenia dokonane przez US i wpłacili należny podatek.

(akta kontroli str. 260, 262-264, 291, 293, 307, 316-376)

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 zeznań podatkowych objętych przez Urząd czynnościami sprawdzającymi, sześciu⁵⁹ podatników otrzymało w badanym okresie dofinansowanie do przedsięwzięć termomodernizacyjnych na łączną kwotę 110,6 tys. zł. Wyjaśnienia Naczelnika odnośnie sposobu wykorzystania tej informacji zamieszczono w punkcie 1.4. niniejszego wystąpienia.

W przeprowadzonych czynnościach sprawdzających US nie dokonywał oględzin w celu pozyskania materiału dowodowego dla weryfikacji prawidłowości ustalenia ulgi termomodernizacyjnej. Jak wyjaśnił Naczelnik US „*Weryfikacja złożonego zeznania przez Podatnika prowadzona w ramach czynności sprawdzających na doprowadzić do ustalenia prawidłowego i zgodnego z przepisami prawnymi rozliczenia podatku i jest prowadzona w sposób najmniej obciążający Stronę, w jak najkrótszym czasie. Procedura oględzin jest procedurą czasochłonną i musi być przeprowadzona w miejscu zamieszkania (posiadania mienia) Podatnika, co automatycznie związane jest z ingerencją Urzędu w 'mir' domowy i najczęściej odbierana jest przez Podatników negatywnie jako nadużycie uprawnień Urzędu. Oględziny prowadzone są w sprawach niejasnych i skomplikowanych gdzie uwidocznił się spór prawny pomiędzy Podatnikiem a Urzędem i gdzie sama weryfikacja dokumentów jest już niewystarczająca – w postępowaniach kontrolnych i podatkowych. Etap czynności sprawdzających z założenia ma doprowadzić do jak najszybszego wyjaśnienia sprawy i złożenia przez Stronę dobrowolnej korekty – z tego względu, z reguły nie dokonuje się na tym etapie oględzin.*”

(akta kontroli str. 378, 381-382)

Stwierdzone
nieprawidłowości

W działalności kontrolowanej jednostki, w przedstawionym wyżej zakresie stwierdzono następującą nieprawidłowość:

Ograniczenie czynności sprawdzających, w przypadku podatników wykazujących skorzystanie z ulgi termomodernizacyjnej powyżej określonego limitu (53,0 tys. zł) w 15 przypadkach⁶⁰ na 20 badanych, jedynie do wezwania do złożenia korekty zeznań poprzez zmniejszenie kwoty wykazanej ulgi, z pominięciem możliwości weryfikacji merytorycznej dokonanych odliczeń zgodnie z art. 275 § 1 O.p. W szczególności, w trakcie prowadzenia czynności sprawdzających, nie występowało każdorazowo do podatników z żądaniem przedłożenia: dokumentów potwierdzających prawo do zastosowanej ulgi, oświadczenia dotyczącego ewentualnego skorzystania z dofinansowania przedsięwzięć termomodernizacyjnych m.in. z WFOŚiGW, mogących stanowić podstawę do weryfikacji prawidłowości skorzystania z ulgi, a tym samym nie zapewniono bieżącej, rzetelnej weryfikacji zeznań podatkowych.

Spośród ww. 15 przypadków zeznań podatkowych, objętych przez Urząd czynnościami sprawdzającymi, w żadnym przypadku podatnicy nie złożyli oświadczenia o niekorzystaniu z dofinansowania przedsięwzięcia termomodernizacyjnego, podczas gdy pięciu⁶¹ z nich otrzymało w okresie objętym

⁵⁹ Nr sprawy z ZISAR: 4354/2023 – kwota 17,7 tys. zł, 6289/2022 – kwota 15,3 tys. zł, 4356/2023 – kwota 18,5 tys. zł, 4352/2023 – kwota 17,7 tys. zł, 5105/2022 – kwota 22,8 tys. zł, 4465/2023 – kwota 18,5 tys. zł.

⁶⁰ Nr sprawy z ZISAR: 4463/2023, 4410/2023, 4354/2023, 133/2023, 6289/2022, 6283/2022, 4356/2023, 6333/2022, 4352/2023, 4415/2023, 6285/2022, 4348/2023, 4422/2023, 4461/2023, 4465/2023.

⁶¹ Nr sprawy z ZISAR: 4354/2023, 6289/2022, 4356/2023, 4352/2023, 4465/2023.

kontrolą dofinansowanie do przedsięwzięć termomodernizacyjnych na kwotę łączną 110,6 tys. zł, z tego w czterech przypadkach⁶² w okresie wcześniejszym niż przeprowadzone przez Urząd czynności sprawdzające.

US nie żądając w trakcie czynności sprawdzających dokumentów źródłowych, oświadczeń o otrzymanym dofinansowaniu do przedsięwzięcia termomodernizacyjnego, jak również nie występując do WFOŚiGW o dane dotyczące dofinansowania, nie mógł rzetelnie zweryfikować czy wydatki na przedsięwzięcia odliczone w ramach ulgi termomodernizacyjnej nie zostały przed ich odliczeniem lub już po, dofinansowane z Programu Czyste Powietrze. Wówczas, wydatki takie nie podlegałyby odliczeniu w ramach ulgi podatkowej lub wymagałyby doliczenia w zeznaniu podatkowym za rok, w którym dofinansowanie miało miejsce, zgodnie z przepisem art. 26h ust. 8 i art. 45 ust. 3a ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych⁶³.

(akta kontroli str. 260, 262-264, 291, 293, 307, 316-376, 392, 398-400, 419, 423-432, 439-462)

Naczelnik US wyjaśnił, że „(...) Weryfikacja, bez udziału podatnika, w zakresie ustalenia czy podatnik otrzymał dofinansowanie w ramach kwot dokonanych odliczeń w zeznaniu jest praktycznie niemożliwa – nawet po otrzymaniu informacji z Funduszu. W trakcie prowadzonych czynności weryfikacyjnych zeznań z dokumentami źródłowymi opieraliśmy się na składanych oświadczeniach podatników w powyższym zakresie, natomiast w przypadku czynności podjętych na podstawie typowania MF w zakresie przekroczenia limitu odliczeń nie weryfikowano merytorycznej poprawności dokonanych odliczeń i nie pobierano oświadczeń podatników dot. otrzymania dofinansowania bądź zwrotu poniesionych wydatków. W przypadku przekroczenia limitu odliczeń celem podjętych czynności było skorygowanie zeznań w zakresie ograniczenia odliczeń ulgi termomodernizacyjnej do limitu. Mając na uwadze szeroki zakres prowadzonych czynności sprawdzających oraz zadań komórki SKA-1 w Urzędzie nie podejmowano działań zmierzających do potwierdzenia składanych oświadczeń podatników.”

(akta kontroli str. 378, 381)

Nadto Naczelnik US wyjaśnił, że „Departament Analiz Krajowej Administracji Skarbowej Ministerstwa Finansów wytypował podatników do weryfikacji biorąc pod uwagę kryterium przekroczenia limitu odliczeń tj. 53.000,00 zł. Decyzję o sposobie weryfikacji wytypowanych podmiotów pozostawiono w kompetencji właściwego organu podatkowego. Ze względu na ograniczony czas wyznaczony przez MF na dokonanie weryfikacji podjąłem decyzję, iż należy kontynuować działania w kierunku zapoczątkowanym analizą centralną - czyli przede wszystkim zweryfikować fakt przekroczenia limitu odliczeń wydatków z tytułu ulgi termomodernizacyjnej. Mając na uwadze ograniczone zasoby osobowe i inne zadania podlegające realizacji w komórce SKA- 1, podjęte działania miały na celu jak najszybszą realizację otrzymanej „Listy typowań” dając jednocześnie podatnikom swobodę dobrowolnej korekty zeznań podatkowych. Rozpoczęcie czynności sprawdzających w jak najmniej uciążliwej dla Podatnika formie daje zawsze możliwość ich rozszerzenia w momencie ujawnienia kolejnych nieprawidłowości lub wpływu do Urzędu informacji, które na to wskazują.

⁶² Nr sprawy z ZISAR: 4354/2023 czynności sprawdzające we wrześniu 2023 r., dofinansowanie w kwietniu 2023 r.; 6289/2022 czynności sprawdzające w styczniu 2023 r, dofinansowanie w 2021 r. i marcu 2023 r.; 4352/2023 czynności sprawdzające we wrześniu 2023 r., dofinansowanie w kwietniu 2023 r.; 4465/2023 czynności sprawdzające w 2023 r., dofinansowanie w 2022 r.

⁶³ Dz. U. z 2024 r., poz. 226, ze zm.

W prowadzonych sprawach z zakresu przekroczenia limitu 53.000,00 zł odliczeń ulgi termomodernizacyjnej nie proszono podatników o złożenie oświadczeń dot. otrzymania dofinansowania inwestycji termomodernizacyjnej, bądź zwrotu poniesionych na ten cel wydatków ze względu na formę podjętych czynności, których celem było przede wszystkim wyeliminowanie już stwierdzonego błędu czyli faktu przekroczenia limitu odliczenia. Podjęte czynności nie zakładały pełnej weryfikacji zeznania w zakresie ulgi termomodernizacyjnej.

(akta kontroli str. 500-503)

Z wyjaśnień Naczelnika Urzędu wynikało, że decyzja o sposobie weryfikacji wytypowanych podmiotów leżała w kompetencji organu podatkowego, w związku z czym zdaniem NIK Urząd dla sprawdzenia zasadności korzystania i prawidłowości rozliczenia ulgi termomodernizacyjnej mógł korzystać z możliwości wynikających z art. 275 § 1 O.p.

OCENA CZĄSTKOWA

Urząd przeprowadzając czynności sprawdzające postępował zgodnie z ogólnymi wytycznymi w sprawie przeprowadzania tych czynności. Podejmowane przez Urząd czynności sprawdzające wobec podatników korzystających z ulgi termomodernizacyjnej obejmowały 3,2% wszystkich podatników, którzy skorzystali z tej ulgi w okresie objętym kontrolą. W przypadku 20 zbadanych spraw, w żadnej nie występowało do WFOŚiGW, ani do innych instytucji, w tym ochrony środowiska z zapytaniem o dane niezbędne do zweryfikowania prawidłowości korzystania z ulgi, a w 15 na 20⁶⁴ badanych przypadków nie skorzystano z możliwości zwrócenia się do podatnika w trybie art. 275 § 1 O.p. o przedłożenie m.in. dokumentów potwierdzających otrzymanie dofinansowania z WFOŚiGW – tym samym nie weryfikowano rzetelnie zeznań podatkowych 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 postępowań podatkowych

Opis stanu faktycznego

3.1. Badanie próby wszystkich trzech postępowań podatkowych skutkujących ustaleniami podatkowymi, przeprowadzonych w okresie 2022-2024 (I półrocze) wykazało, że powodem ich prowadzenia było złożenie przez podatników korekty zeznań podatkowych, z których wynikała nadpłata podatku z tytułu odliczenia od dochodu wydatków na termomodernizację. 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 str. 214-231)

Jak wyjaśnił Naczelnik US, w Urzędzie nie prowadzono postępowań podatkowych „wszczętych z urzędu” w zakresie ulgi termomodernizacyjnej „ze względu na brak przesłanek do takowego wszczęcia. W przypadku odnotowania nieprawidłowości w zeznaniu bądź wytypowania podatnika do weryfikacji w zakresie przedmiotowej ulgi w pierwszej kolejności prowadzono czynności sprawdzające, w wyniku których podatnik zgadzał się z ustaleniami Urzędu i dokonywał korekty zeznania. Nie odnotowano przypadku, w którym podatnik nie zgodził się z ustaleniami i odmówił złożenia korekty.”

(akta kontroli str. 385)

⁶⁴ W jednym przypadku podatnik zrezygnował z ulgi.

3.2. W latach 2022-2023 i I półrocze 2024 r. Urząd przeprowadził 241 postępowań podatkowych⁶⁵, których przedmiotem była weryfikacja prawidłowości skorzystania z ulgi termomodernizacyjnej w kwocie łącznej 3 538,2 tys. zł, w tym w poszczególnych latach:

- w 2022 r. – 34 postępowania z wykazaną ulgą w kwocie 479,1 tys. zł,
- w 2023 r. – 133 postępowania z wykazaną ulgą w kwocie 1 907,8 tys. zł,
- w 2024 r. (I półrocze) – 74 postępowania z wykazaną ulgą w kwocie 1 151,3 tys. zł.

W żadnym przypadku przeprowadzone postępowanie nie zostało zakończone wydaniem decyzji podatkowej.

Liczba postępowań podatkowych przeprowadzonych w 2022 r. w porównaniu do przeprowadzonych w 2021 r. zmniejszyła się o 28, tj. (45,2%) natomiast przeprowadzonych w I półroczu 2024 r. w porównaniu do I półrocza 2023 r. zmniejszyła się o 30, tj. (o 28,8%⁶⁶). Wzrost o 99 postępowań (o 291,2%) odnotowano w 2023 r. w stosunku do roku 2022.

(akta kontroli str. 210)

W wyniku przeprowadzonych trzech z 241 postępowań, Urząd dokonał korekty wykazanych kwot wydatków termomodernizacyjnych na kwotę *per saldo* 8,9 tys. zł⁶⁷, co skutkowało zmniejszeniem wykazanych nadpłat podatku *per saldo* o 1,5 tys. zł⁶⁸, z tego:

- w jednym przypadku (w roku 2022) nie uznano wydatków poniesionych w 2018 r. w kwocie 9,3 tys. zł, co skutkowało zmniejszeniem kwoty nadpłaty o 1,6 tys. zł;
- w jednym przypadku (w roku 2022) w złożonej korekcie zeznania wykazano większe wydatki termomodernizacyjne niż wykazane w zeznaniu podatkowym o kwotę 1,8 tys. zł, co skutkowało zwiększeniem wykazanej nadpłaty o kwotę 0,3 tys. zł;
- w jednym przypadku (w I półroczu 2024 r.) dokonano odliczenia wydatków niewymienionych w rozporządzeniu Ministra Inwestycji i Rozwoju, co skutkowało zmniejszeniem wykazanej ulgi termomodernizacyjnej o kwotę 1,4 tys. zł i wykazanej nadpłaty o kwotę 0,2 tys. zł.

(akta kontroli str. 463)

3.3. Badanie próby trzech postępowań podatkowych, tj. wszystkich przeprowadzonych w okresie 2022 r. – 2023 r. i I półrocze 2024 r., które zakończyły się stwierdzeniem nieprawidłowości wykazanych wydatków termomodernizacyjnych wykazało, że:

- podatnicy składali korektę zeznania podatkowego, zgodnie z art. 75 § 1 i § 3 O.p i wnioski o stwierdzenie nadpłaty, którego złożenie, zgodnie z art. 165 § 1 i 3 O. p., wszczyła postępowanie podatkowe;
- postępowania podatkowe trwały od 28 do 36 dni⁶⁹, co było zgodne z art. 77 § 1 pkt 6a O.p.;

⁶⁵ Postępowania zakończone.

⁶⁶ W I półroczu 2023 r. 104 postępowania, kwota wykazanej ulgi 1 357,3 tys. zł. w I półroczu 2024 r. 74 postępowania, kwota wykazanej ulgi 1 151,3 tys. zł.

⁶⁷ Zmniejszenie ulgi o kwotę 10,7 tys. zł, zwiększenie ulgi o 1,8 tys. zł.

⁶⁸ Zmniejszenie nadpłaty o 1,8 tys. zł i zwiększenie nadpłaty o 0,3 tys. zł.

⁶⁹ Licząc od daty złożenia ostatecznego wniosku o stwierdzenie nadpłaty do dnia dokonania zwrotu nadpłaty.

- wszyscy podatnicy, którzy złożyli wnioski o stwierdzenie nadpłaty byli wzywani 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 żadnym z badanych przypadków, Urząd nie wystąpił do WFOŚiGW ani do innych instytucji, w tym ochrony środowiska z zapytaniem 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 str. 463)

Przyczyny odstąpienia od dokonywania oględzin w celu pozyskania materiału dowodowego dla weryfikacji prawidłowości ustalenia ulgi termomodernizacyjnej wskazano w pkt 2.4. niniejszego Wystąpienia.

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 czterech postępowań o stwierdzenie nadpłaty, trzy postępowania dotyczyły podatników, którzy otrzymali dofinansowanie w łącznej kwocie 40,2 tys. zł do przedsięwzięć termomodernizacyjnych w ramach programu PP Czyste Powietrze, co zostało uwzględnione przez Urząd w prowadzonych postępowaniach podatkowych.

(akta kontroli str. 389-391)

3.4. Prowadzone na bieżąco analizy dotyczące błędów popełnianych przez podatników, czy nieprawidłowości ujawnionych w wyniku czynności sprawdzających i postępowań podatkowych wskazywały, że polegały one głównie na przekroczeniu limitu odliczeń (informacje z MF lub IAS) oraz dokonywaniu odliczeń wydatków, które nie mieściły się w katalogu określonym w rozporządzeniu Ministra Inwestycji i Rozwoju. Analizy te nie były dokumentowane.

(akta kontroli str. 209)

Naczelnik Urzędu nie zgłaszał do DIAS występowania: ewentualnych 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.

Naczelnik Urzędu wyjaśnił, 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 str. 209)

3.5. W Urzędzie nie były prowadzone (przez IAS lub MF) kontrole/audyty których zakres obejmował zagadnienia dotyczące weryfikacji zasadności i prawidłowości skorzystania z ulgi termomodernizacyjnej.

(akta kontroli str. 209)

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 wszczywał postępowania podatkowe wobec podatników składających korekty zeznań podatkowych, z których wynikała nadpłata podatku z tytułu odliczenia od dochodu wydatków na termomodernizację. Zbadane sprawy wykazały, że postępowania podatkowe zostały zakończone przed upływem 36 dni od daty ich wszczęcia, a nadpłata została zwrócona w ustawowym terminie. Urząd nie występował do WFOŚiGW ani do innych instytucji, w tym ochrony środowiska z zapytaniem o udostępnienie danych niezbędnych do weryfikacji prawidłowości skorzystania z ulgi termomodernizacyjnej, jednakże uzyskiwał takie informacje bezpośrednio od podatników w trakcie prowadzonego postępowania podatkowego.

IV. Wniosek

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

Wniosek

Zapewnić podejmowanie działań umożliwiających pozyskanie danych o przyznanych podatnikom dofinansowaniach do przedsięwzięć termomodernizacyjnych i rzetelne prowadzenie czynności sprawdzających.

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
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 wniosku pokontrolnego 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

Nina Poloczek
Specjalista kontroli państwowej

Najwyższa Izba Kontroli
Delegatura w Katowicach