



NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI

Delegatura w Łodzi

LLO.410.15.2.2024

Pani
Joanna Gniewaszewska - Durska
Urząd Skarbowy w Piotrkowie Trybunalskim
ul. Wronia 65
97-300 Piotrków Trybunalski

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 Piotrkowie Trybunalskim, ul. Wronia 65, 97-300 Piotrków Trybunalski (dalej: US lub Urząd).
Kierownik jednostki kontrolowanej	Joanna Gniewaszewska - Durska, Naczelnik Urzędu Skarbowego w Piotrkowie Trybunalskim. ¹ (akta kontroli str. 3)
Zakres przedmiotowy kontroli	1. Typowanie podatników do objęcia działaniami weryfikacyjnymi 2. Weryfikacja prawidłowości skorzystania z ulgi termomodernizacyjnej w toku czynności sprawdzających. 3. Weryfikacja prawidłowości skorzystania z ulgi termomodernizacyjnej w toku postępowania podatkowego.
Okres objęty kontrolą	Od 1 stycznia 2022 r. do 30 czerwca 2024 r., z wykorzystaniem dowodów sporządzonych przed lub po tym okresie oraz danych za okresy wcześniejsze lub późniejsze mające bezpośredni związek z badanym zagadnieniem.
Podstawa prawna podjęcia kontroli	Art. 2 ust. 1 ustawy z dnia 23 grudnia 1994 r. o Najwyższej Izbie Kontroli ²
Jednostka przeprowadzająca kontrolę	Najwyższa Izba Kontroli Delegatura w Łodzi
Kontroler	1. Mateusz Fajst - Świącicki, doradca ekonomiczny, upoważnienie do kontroli nr LLO/83/2024 z 1 lipca 2024 r. 2. Michał Dudkiewicz, doradca ekonomiczny, upoważnienie do kontroli nr LLO/84/2024 z 1 lipca 2024 r. (akta kontroli str. 1-2)

¹ Dalej: Naczelnik US

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

II. Ocena ogólna³ kontrolowanej działalności

OCENA OGÓLNA

W okresie objętym kontrolą, w trakcie prowadzonych postępowań podatkowych, Urząd systematycznie oraz zgodnie z przepisami ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa⁴ dokonywał weryfikacji prawidłowości skorzystania przez podatników z ulgi termomodernizacyjnej. Urząd rzetelnie podejmował również czynności analityczne i sprawdzające przewidziane w tej ustawie weryfikując prawidłowość wykazywanych kwot przedmiotowej ulgi. Co więcej US wywiązywał się terminowo ze wszystkich poleceń podjęcia czynności sprawdzających podatników wskazywanych przez Izbę Administracji Skarbowej⁵ lub Ministerstwo Finansów⁶.

W trakcie prowadzonych postępowań podatkowych Urząd występował do innych podmiotów, w szczególności do Wojewódzkiego Funduszu Ochrony Środowiska i Gospodarki Wodnej w Łodzi⁷ w celu pozyskania informacji niezbędnych do weryfikacji prawidłowości skorzystania z ulgi termomodernizacyjnej.

III. Opis ustalonego stanu faktycznego oraz oceny cząstkowej⁸ kontrolowanej działalności

OBSZAR

1. Typowanie podatników do objęcia działaniami weryfikacyjnymi.

Opis stanu faktycznego

1.1. W latach 2021⁹ – 2023 liczba podatników PIT i PPL wyniosła w US odpowiednio¹⁰: 139 357 w 2021 r., 129 775 w 2022 r. oraz 129 565 w 2023 r., w tym podatników, którzy dokonali rozliczenia za dany rok na formularzach PIT-36, PIT-36L i PIT-37, odpowiednio: 83 796, 75 281 i 87 802. Liczba podatników PPE wyniosła w analogicznym okresie: 5 513 w 2021 r., 6 379 w 2022 r. i 6 897 w 2023 r., w tym podatników, którzy dokonali rozliczenia za dany rok na formularzu PIT-28, odpowiednio: 5 194, 5 581 i 6 072.

Odliczenie ulgi termomodernizacyjnej¹¹ ogółem wykazało 8 093 (2,02%)¹² podatników. Liczba ta w latach 2021 – 2023 nieznacznie malała wynosząc odpowiednio: 3 248 (2,33%), 2 657 (2,00%) i 2 188 (1,68%), z czego wg poszczególnych formularzy zeznań podatkowych wykazało odliczenie wydatków na realizację przedsięwzięcia termomodernizacyjnego:

- PIT-36, PIT-36L i PIT-37 – 7 924 (3,2%) podatników i liczba ta nieznacznie malała, odpowiednio 3 222 (3,84%), 2 571 (3,41%) i 2 131 (2,42%);
- PIT-28 – 169 (1,00%) podatników i liczba ta najpierw ponad trzykrotnie wzrosła a następnie zmalała, odpowiednio 26 (0,05%), 86 (1,54%) i 57 (0,09%).

W okresie 2021 – 2023 liczba podatników podatku dochodowego od osób fizycznych składających deklaracje PIT-36, PIT-36L, PIT-37 korzystających z odliczenia wydatków na realizację przedsięwzięcia termomodernizacyjnego wg poszczególnych formularzy przedstawiała się następująco:

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

⁴ Dz. U. z 2023 r. poz. 2383 ze zm., dalej: ustawa Ordynacja podatkowa.

⁵ Dalej IAS.

⁶ Dalej MF.

⁷ Dalej WFOŚiGW.

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 Dane za 2021 r., w całym wystąpieniu pokontrolnym zaprezentowane zostały w celach porównawczych.

¹⁰ Wg stanu na 31 grudnia danego roku.

¹¹ Dalej: ulga.

¹² Dane procentowe podane wzg. podatników, którzy dokonali rozliczenia za dany rok na formularzach PIT-36, PIT-36L, PIT-37 i PPE.

- PIT-36 - ogółem liczba podatników, którzy dokonali rozliczenia w ww. okresie wyniosła 23 228 (odpowiednio: 7 361, 8 144 i 7 723) z czego odliczenie wydatków na ulgę wykazało ogółem 1 145, odpowiednio 434 (5,9%), 423 (5,2%) i 288 (3,7%) a kwota odliczenia wykazana w formularzu wyniosła ogółem 23 142,4 tys. zł, odpowiednio: 8 470,2 tys. zł, 9 345,1 tys. zł i 5 327,1 tys. zł.
- PIT-36L - ogółem liczba podatników, którzy dokonali rozliczenia w ww. okresie wyniosła 6 546 (odpowiednio: 2 689, 1 865 i 1 992) z czego odliczenie wydatków na ulgę wykazało ogółem 201, odpowiednio: 112 (4,2%), 56 (3%) i 33 (1,7%) a kwota odliczenia wykazana w formularzu wyniosła ogółem 5 929,0 tys. zł, odpowiednio: 3 365,9 tys. zł, 1 621,4 tys. zł i 941,7 tys. zł.
- PIT-37 - łączna liczba podatników, którzy dokonali rozliczenia w ww. okresie wyniosła 217 105 (odpowiednio 73 746, 65 272 oraz 78 087) z czego odliczenie wydatków na ulgę wykazało ogółem 6 581, odpowiednio: 2 676 (3,6%), 2 092 (3,2%) i 1 813 (2,3%) a kwota odliczenia wykazana w formularzu wyniosła ogółem 119 254,5 tys. zł, odpowiednio: 45 820,1 tys. zł, 40 903,7 tys. zł i 32 530,7 tys. zł.

Kwota wydatków odliczona w US na ulgę w okresie 2021 – 2023 ogółem wyniosła 152 261,6 tys. zł, odpowiednio: 58 279,2 tys. zł, 53 896,2 tys. zł i 40 086,2 tys. zł, z czego: w zakresie podatników, którzy dokonali rozliczenia za dany rok na formularzach PIT-36, PIT-36L, PIT-37 wyniosła ogółem 148 325,8 tys. zł, odpowiednio: 57 656,2 tys. zł, 51 870,1 tys. zł i 38 799,5 tys. zł, a podatników, którzy dokonali rozliczenia za dany rok na formularzu PIT-28 wyniosła ogółem 4 196,3 tys. zł, odpowiednio 622,9 tys. zł, 2 286,7 tys. zł i 1 286,7 tys. zł.

(akta kontroli str.: 29-36, 91-98)

1.2. W okresie objętym kontrolą w US nie opracowano odrębnych wewnętrznych procedur w zakresie prowadzenia analiz dotyczących podatników korzystających z ulgi termomodernizacyjnej.

W okresie objętym kontrolą w Urzędzie obowiązywały procedury wewnętrzne określone w Decyzjach Naczelnika US w sprawie weryfikacji korekt zeznań podatkowych: Nr 17/2019¹³ oraz Nr 11/2022.¹⁴ Ponadto, Naczelnik US ustalił, Decyzją nr 2/2023,¹⁵ procedury wewnętrzne w sprawie postępowania podczas realizacji zadań związanych z obsługą zeznań podatkowych podatników podatku dochodowego oraz, Decyzją Nr 8/2023,¹⁶ procedurę weryfikacji korekt zeznań podatkowych w podatku dochodowym od osób fizycznych, zryczałtowanym podatku dochodowym od przychodów ewidencjonowanych oraz w podatku dochodowym od osób prawnych.

W okresie objętym kontrolą, zarówno MF, Szef KAS oraz Dyrektor IAS nie przekazywali do US wytycznych lub procedur w zakresie prowadzenia analiz dotyczących podatników korzystających z ulgi termomodernizacyjnej.

(akta kontroli str.: 4-14, 53-58, 189-247)

W zakresie prowadzenia analiz oraz czynności sprawdzających dotyczących podatników korzystających z ulgi termomodernizacyjnej, Urząd realizował ogólne procedury przekazane do stosowania przez MF pn. *Wytyczne do czynności sprawdzających MF z września 2021 roku.*

¹³ Z dnia 31 października 2019 r.

¹⁴ Z dnia 21 grudnia 2022 r.

¹⁵ Z dnia 19 stycznia 2023 r.

¹⁶ Z dnia 24 lutego 2023 r.

Jak wyjaśniła Naczelnik US, w trakcie prowadzenia czynności analitycznych i sprawdzających w odniesieniu do podatników korzystających z ulgi termomodernizacyjnej, w Urzędzie korzystano również, w szczególności, z:

- objaśnień podatkowych dotyczących nowych preferencji w podatku dochodowym od osób fizycznych wspierających przedsięwzięcia termomodernizacyjne zamieszczonych na stronie podatki.gov.pl;
- wyjaśnień i odpowiedzi na zapytania z MF, Departamentów Orzecznictwa Podatkowego lub Poboru Podatków;
- interpretacji Krajowej Informacji Skarbowej;
- wszelkich innych wyjaśnień dostępnych w prasie fachowej.

Do bieżącego monitorowania zasadności skorzystania przez podatników z ulgi termomodernizacyjnej, równocześnie z raportami nadsyłanymi poprzez Moduł Zarządzania Analizami (MZA), w US korzystano także z programu PoltaxPlus i e-Orus.

(akta kontroli str.: 4-14, 53-58)

W latach 2022 – 2024 (I poł.) następujące komórki organizacyjne US zajmowały się prowadzeniem analiz dotyczących podatników korzystających z ulgi oraz typowaniem podmiotów do weryfikacji rozliczenia w ramach czynności sprawdzających, kontroli podatkowej lub postępowania podatkowego¹⁷:

- Drugi Dział Czynności Analitycznych i Sprawdzających (SKA-2);
- Dział Obsługi Bezpośredniej (SOB), który na etapie obsługi złożonych zeznań ujawniał wątpliwości co do ich poprawności merytorycznej i na bieżąco przekazywał sprawy do SKA-2.

W toku prowadzonych czynności US dokonywał weryfikacji rozliczenia całości zeznania podatkowego (w tym ulgi termomodernizacyjnej, jeśli taka wystąpiła) w celu ewentualnego dalszego prowadzenia czynności weryfikacyjnych. Do dalszych czynności weryfikacyjnych kierowane były zeznania podatkowe błędne rachunkowo lub merytorycznie, w których nie wykazano wszystkich przychodów lub błędnie zastosowano ulgi i odliczenia. Czynności w powyższym zakresie dokumentowane były, w szczególności, w formie notatek służbowych lub zapisów w bazie danych, jako komentarz do sprawy.

Naczelnik US wyjaśniła, że czynności analityczne dotyczące ulgi termomodernizacyjnej prowadzone były również centralnie przez Departament Analiz Krajowej Administracji Skarbowej MF.

(akta kontroli str.: 4-14, 26-27, 189-267)

Łączna liczba podmiotów skierowana do weryfikacji w 2021 r., 2022 r. 2023 r. i w I półroczu 2024 r. wyniosła 224¹⁸, odpowiednio: 34¹⁹, 83²⁰, 94²¹ i 13²².

¹⁷Zgodnie z Zarządzeniem nr 65/2019 Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Łodzi z dnia 28 listopada 2019 r. w sprawie nadania Regulaminu Organizacyjnego Urzędu Skarbowego w Piotrkowie Trybunalskim z późn. zmianami.

¹⁸ Z czego: PIT-36 19; PIT-36L 8, PIT-37 193 i PIT-28 4.

¹⁹ Z czego: PIT-36 5; PIT-36L 0, PIT-37 26 i PIT-28 3.

²⁰ Z czego: PIT-36 8; PIT-36L 3, PIT-37 71 i PIT-28 1.

²¹ Z czego: PIT-36 2; PIT-36L 5, PIT-37 87 i PIT-28 0.

²² Z czego: PIT-36 4; PIT-36L 0, PIT-37 9 i PIT-28 0.

Kwota ogółem wykazanej ulgi, której dotyczyły przekazane wnioski wyniosła 5 039,3 tys. zł²³, odpowiednio 713,3 tys. zł²⁴, 1 785,8 tys. zł²⁵, 2 243,1 tys. zł²⁶ i 297,1 tys. zł²⁷.

Kwota ustaleń dokonanych w toku przeprowadzonych czynności sprawdzających, kontroli podatkowych i postępowań podatkowych wyniosła łącznie 918,4 tys. zł²⁸, odpowiednio: 29,0 tys. zł²⁹, 81,1 tys. zł³⁰, 737,2 tys. zł³¹ i 71,1 tys. zł³².

(akta kontroli str.: 91-98)

1.3. W okresie 2022 r – I. półrocze 2024 r. US otrzymał dwa wyniki analiz (listy typowań) od MF³³ i jeden od IAS³⁴ uwzględniające podatników korzystających z ulgi termomodernizacyjnej, w stosunku do których należało podjąć czynności wyjaśniające. Typowania w powyższym zakresie zamieszczone zostały na Platformie Analitycznej w Module Zarządzania Analizami (MZA) oraz w Rejestrze Typowań w Zintegrowanym Systemie Zarządzania Ryzykiem. Łączna liczba wskazanych podatników dokonujących odliczenia ulgi termomodernizacyjnej wskazanych w ww. analizach wyniosła 152, odpowiednio: zero w 2021 r., cztery w 2022 r., 21 w 2023 r. oraz 127 w 2024 r.

Wg stanu na dzień 30 czerwca 2024 r. do prowadzenia czynności sprawdzających skierowano i zakończono weryfikację 26³⁵ spraw. Weryfikacja przeprowadzona została w terminach zgodnych z wymaganiami określonymi przez MF oraz IAS. Łączna kwota wykazanej ulgi w zweryfikowanych wnioskach wyniosła 1 603,5 tys. zł. Ogółem kwota dokonanych ustaleń wyniosła 246,8 tys. zł,

(akta kontroli str.: 4-14, 26-35, 91-98, 248-267)

1.4. W Urzędzie, do czasu rozpoczęcia kontroli NIK, nie analizowano w odrębnych czynnościach sprawdzających lub postępowaniach podatkowych prawidłowości doliczeń do dochodu w związku z utratą prawa do odliczenia ulgi termomodernizacyjnej.

Naczelnik US wyjaśniła, że na podstawie składanych zeznań rocznych brak jest możliwości ustalenia liczby podatników dokujących doliczeń z tytułu np. nienależnie pobranej ulgi termomodernizacyjnej lub dofinansowania. Kwota doliczenia wykazywana [jest] w zeznaniu podatkowym w pozycji np. inne źródła. Formularze zeznań podatkowych nie zawierają dodatkowych pozycji, w których należałoby wykazywać niesłusznie dokonane jakiegokolwiek odliczenia. A pod pozycją „inne źródła” mieści się szeroki katalog przychodów m.in. zasiłki chorobowe, środki wypłacane przez urzędy pracy, wynagrodzenia za prace przy zbiorach, zwrot z ZUS odliczonych składek zdrowotnych”.

²³ Z czego: PIT-36 509,5 tys. zł; PIT-36L 230,0 tys. zł; PIT-37 4 196,9 tys. zł i PIT-28 102,9 tys. zł.

²⁴ Z czego: PIT-36 165,6 tys. zł; PIT-36L 0 zł; PIT-37 467,2 tys. zł i PIT-28 80,5 tys. zł.

²⁵ Z czego: PIT-36 174,4 tys. zł; PIT-36L 89,6 tys. zł; PIT-37 1 499,4 tys. zł i PIT-28 22,4 tys. zł.

²⁶ Z czego: PIT-36 59,8 tys. zł; PIT-36L 140,4 tys. zł; PIT-37 2 042,9 tys. zł i PIT-28 0 zł.

²⁷ Z czego: PIT-36 109,7 tys. zł; PIT-36L 0 zł; PIT-37 187,4 tys. zł i PIT-28 0 zł.

²⁸ Z czego: PIT-36 41,5 tys. zł; PIT-36L 53,0 tys. zł; PIT-37 823,9 tys. zł i PIT-28 0,0 tys. zł.

²⁹ Z czego: PIT-36 0 zł; PIT-36L 0 zł; PIT-37 29,0 tys. zł i PIT-28 0 zł.

³⁰ Z czego: PIT-36 15,8 tys. zł; PIT-36L 0 zł; PIT-37 65,3 tys. zł i PIT-28 0 zł.

³¹ Z czego: PIT-36 -13,8 tys. zł; PIT-36L 53,0 tys. zł; PIT-37 670,4 tys. zł i PIT-28 0 zł.

³² Z czego: PIT-36 11,9 tys. zł; PIT-36L 0 zł; PIT-37 59,2 tys. zł i PIT-28 0 zł.

³³ Znak: UNP:1001-22-134303 z 30 listopada 2022 r. w którym przekazano 4 rekordy z terminem wykonania do 28 kwietnia 2023 r. oraz UNP:1001-23-082952 z dnia 3 lipca 2023 r., w którym przekazano 21 rekordów z terminem wykonania do 30 października 2023 r.

³⁴ Znak: UNP:1001-24-088373 z dnia 14 czerwca 2024 r. (typowanie DIAS), w którym przekazano 127 rekordów. Zgodnie z poleceniem IAS w Łodzi, termin na podjęcie, prowadzenie i ewentualne zakończenie działań w ramach niniejszej analizy został wyznaczony na 30 września 2024 r.

³⁵ Spośród 25 typowań umieszczonych w module MZA – w przypadku jednego podatnika wszczęte zostały dwie sprawy. Wszystkie sprawy zakończone w 2023 r.

W toku prowadzonych działań analitycznych Urząd nie występował do innych podmiotów, w tym WFOŚiGW, w celu pozyskania informacji niezbędnych do weryfikacji prawidłowości skorzystania z ulgi termomodernizacyjnej. Informacje w powyższym zakresie Urząd pozyskiwał natomiast w trakcie prowadzonych postępowań podatkowych (szerzej w pkt. 3.4 Wystąpienia pokontrolnego).

Naczelnik US wyjaśniła, że w każdym przypadku US informował podatników o konieczności przedłożenia dokumentów potwierdzających zasadność skorzystania z ulgi termomodernizacyjnej oraz o tym, że nie podlegała odliczeniu ta część wydatków, która została dofinansowana z dotacji np. w ramach Programu Czyste Powietrze. Dotyczyło to zarówno wezwań telefonicznych jak i tych kierowanych w formie papierowej lub elektronicznej. Naczelnik US wyjaśniła również, że „podatnicy, w trakcie prowadzonych czynności, przedstawiają faktury potwierdzające ponoszone wydatki, na których zawarta jest również informacja/adnotacja instytucji o kwocie dofinansowania. Taki zapis na fakturze ma na celu wyeliminowanie przypadków wielokrotnego skorzystania z dofinansowania na podstawie tych samych faktur. Zatem brak adnotacji na fakturze świadczy o braku dofinansowania i wydatki z takiej faktury podlegają odliczeniu w całości”.

(akta kontroli str.: 4-14, 59-68)

W toku kontroli, NIK wystąpiła³⁶ WFOŚiGW o dane dotyczące udzielonych dotacji podatników objętych szczegółowym badaniem w ramach wszystkich prób badawczych, tj. próby analiz, czynności sprawdzających i postępowań podatkowych. Na podstawie odpowiedzi udzielonej przez WFOŚiGW w Łodzi ustalono, że 13 podatników poddanych szczegółowym badaniom przez NIK otrzymało dofinansowanie w ramach Programu „Czyste Powietrze”. Na podstawie badania dokumentacji składanej przez ww. podatników, kontrola NIK wykazała, że US dokonał prawidłowej weryfikacji przedłożonych deklaracji pod kątem dofinansowania otrzymanego przez podatników.

(akta kontroli str.: 21-25, 59-65)

Stwierdzone
nieprawidłowości

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

OCENA CZĄSTKOWA

W okresie objętym kontrolą Urząd systematycznie weryfikował zeznania w celu wytypowania podatników do przeprowadzenia czynności sprawdzających lub postępowań podatkowych. Ponadto US wywiązywał się terminowo ze wszystkich poleceń podjęcia czynności sprawdzających podatników wskazywanych przez IAS lub MF.

OBSZAR

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

Opis stanu
faktycznego

2.1. W Urzędzie nie opracowano i nie wdrożono odrębnych wewnętrznych procedur dotyczących prowadzenia czynności sprawdzających wobec podatników korzystających z ulgi. W trakcie realizacji ww. zadań opierano się na procedurach opisanych szerzej w pkt 1.2 Wystąpienia pokontrolnego.

³⁶ Dane uzyskane w trybie art. 29 ust. 1 pkt 2 lit. f ustawy o NIK.

(akta kontroli str.: 4-14)

2.2. Za prowadzenie czynności sprawdzających wobec podatników korzystających z ulgi w US odpowiadała komórka Drugiego Działu Czynności Analitycznych i Sprawdzających (SKA-2)³⁷

(akta kontroli str.: 4-14, 189-247)

2.3. W latach 2021 – 2024 (I poł.) w US przeprowadzono 224 czynności sprawdzające, w tym 212 w zakresie podatku PIT (193 w ramach PIT-37 oraz 19 w ramach PIT-36), osiem w zakresie podatku PPL oraz cztery w zakresie podatku PPE.

Spśród 224 przypadków, w których przeprowadzono czynności sprawdzające, w 65 sprawach (29%) US stwierdził nieprawidłowości, a łączna kwota ustaleń wyniosła 918,4 tys. zł, w tym 865,4 tys. zł (94%) w zakresie podatku PIT (823,9 tys. zł w PIT-37 oraz 41,5 tys. zł w PIT-36) oraz 53,0 tys. zł (6%) w zakresie podatku PPL. Urząd nie stwierdził nieprawidłowości w zakresie podatku PPE.

W poszczególnych latach kształtowało się to następująco:

W 2021 r. przeprowadzono 34 czynności sprawdzające, w tym 31 w zakresie podatku PIT, (26 w ramach PIT-37 oraz pięć w ramach PIT-36) oraz trzy w zakresie podatku PPE. W wyniku przeprowadzonych czynności, w czterech sprawach (12%) US stwierdził nieprawidłowości, wszystkie w PIT-37, a łączna kwota ustaleń wyniosła 29 tys. zł.

W 2022 r. przeprowadzono 83 czynności sprawdzające, w tym 79 dotyczyło podatku PIT (71 w ramach PIT-37 oraz osiem w ramach PIT-36), trzy dotyczyły podatku PPL oraz jedna podatku PPE. W wyniku przeprowadzonych czynności, w 14 sprawach (17%) US stwierdził nieprawidłowości, wszystkie w podatku PIT (10 w PIT-37 oraz cztery w PIT-36), w których łączna kwota ustaleń wyniosła 81,1 tys. zł, w tym 65,3 tys. zł (80%) w ramach PIT-37 oraz 15,8 tys. zł (20%) w ramach PIT-36.

W 2023 r. liczba przeprowadzonych czynności sprawdzających nieznacznie wzrosła w stosunku do roku 2022 i wyniosła 94, w tym 89 dotyczyło podatku PIT (87 w ramach PIT-37 oraz dwie w ramach PIT-36) oraz pięć w zakresie podatku PPL. W wyniku przeprowadzonych czynności w 46 sprawach (49%) Urząd stwierdził nieprawidłowości, w tym 45 w zakresie podatku PIT (44 w PIT-37 oraz jedna w PIT-36) oraz jedna w zakresie podatku PPL, w których łączna kwota ustaleń wyniosła 737,2 tys. zł, w tym 684,2 tys. zł (93%) w zakresie podatku PIT (670,4 tys. zł w PIT-37 oraz 13,8 tys. zł w PIT-36) oraz 53,0 tys. zł (7%) w zakresie podatku PPL.

W I kwartale 2024 r. przeprowadzono 13 czynności sprawdzających, wszystkie dotyczyły podatku PIT (dziewięć w PIT-37 oraz cztery w PIT-36). W wyniku przeprowadzonych czynności, w trzech sprawach (23%) US stwierdził nieprawidłowości na łączną kwotę 71,1 tys. zł.

(akta kontroli str.: 5-18, 29-36, 91-98)

Najczęstszymi nieprawidłowościami stwierdzanymi przez US w toku prowadzonych czynności sprawdzających w zakresie odliczania ulgi termomodernizacyjnej były: przekroczenie limitu odliczenia wydatków na przedsięwzięcie termomodernizacyjne, odliczenie ulgi termomodernizacyjnej łącznie z przyznaną dotacją, odliczenie ulgi przez oboje małżonków, przy własności nieruchomości tylko jednego z nich, odliczenia faktur wystawionych przez przedsiębiorcę zwolnionego z podatku VAT.

(akta kontroli str.: 4-14)

³⁷ Zgodnie z Zarządzeniem nr 65/2019 Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Łodzi z dnia 28 listopada 2019 r. w sprawie nadania Regulaminu Organizacyjnego Urzędu Skarbowego w Piotrkowie Trybunalskim z późn. zmianami.

2.4. W 17 z 22 szczegółowo zbadanych sprawach³⁸ (77%) US stwierdził nieprawidłowości, w tym w 16 przypadkach, w zakresie podatku PIT (15 w PIT-37 oraz jeden w PIT-36) oraz w jednym przypadku w zakresie podatku PPL. Łączna wartość ustaleń wyniosła 80,0 tys. zł.

W 11 przypadkach³⁹ czynności sprawdzające przeprowadzono na podstawie typowania przekazanego przez MF, w dziewięciu przypadkach⁴⁰ na skutek złożonych przez podatników korekt i wskazanych nadpłat, zaś w dwóch przypadkach⁴¹ czynności sprawdzające przeprowadzono w związku z wykazanymi w zeznaniach odliczeniami od podatku.

W toku szczegółowego badania dobranej próby ustalono, że czynności sprawdzające przeprowadzone były przez US zgodnie z przepisami ustawy Ordynacja podatkowa, natomiast w jednym przypadku⁴² stwierdzono niezgodność z wewnętrznymi procedurami, tj. zrealizowano zwrot nadpłaty podatku w wysokości 3 990,0 zł jedynie na podstawie złożonej przez podatnika korekty zeznania, bez wniosku o stwierdzenie nadpłaty o czym szerzej w sekcji „Stwierdzone nieprawidłowości”.

W przypadku wszystkich 17 zbadanych spraw, w których, wskutek czynności sprawdzających przeprowadzonych przez US stwierdzono nieprawidłowości, podatnicy złożyli korekty zeznań podatkowych uwzględniając w całości ustalenia US na łączną kwotę 80,0 tys. zł, w tym, w jednym przypadku⁴³ podatnik zobowiązany był do zapłacenia należnego podatku w kwocie 14,3 tys. zł. Podatnik zapłacił podatek, wraz z odsetkami, w łącznej kwocie 16,3 tys. zł.

(akta kontroli str.: 19-20, 37-58, 99-158, 202-204, 248-267)

W toku prowadzonych czynności sprawdzających Urząd nie występował do innych podmiotów, w tym WFOŚiGW, w celu pozyskania informacji niezbędnych do weryfikacji prawidłowości skorzystania z ulgi termomodernizacyjnej. Informacje w powyższym zakresie Urząd pozyskiwał natomiast w trakcie prowadzonych postępowań podatkowych (szerzej w pkt. 3.4 Wystąpienia pokontrolnego).

Stwierdzone
nieprawidłowości

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

1. W sprawie nr 1017-SKA-2.4031.125.2023 Urząd pozytywnie zweryfikował oraz dokonał zwrotu nadpłaty w wysokości 3 990 zł. w związku ze złożoną przez podatnika korektą deklaracji PT-36L za 2021 r. z uwagi na odliczenie ulgi termomodernizacyjnej, pomimo iż podatnik nie złożył do US wniosku o stwierdzenie ww. nadpłaty. Powyższe działanie było niezgodne z §2 Decyzji Naczelnika US z 24 lutego 2023 r. w sprawie weryfikacji korekt zeznań podatkowych w podatku dochodowym od osób fizycznych, zryczałtowanym podatku dochodowym od przychodów ewidencjonowanych oraz w podatku dochodowym od osób prawnych, w myśl którego złożenie wniosku o stwierdzenie nadpłaty wymagane było do nadpłat powyżej 3 000,0 zł.

(akta kontroli str.: 19-20, 37-58, 99-158, 202-204)

³⁸ Do próby wybrano 22 sprawy, w których przeprowadzono czynności sprawdzające i w których wykazano najwyższe kwoty ustaleń, w tym 17 spraw w zakresie podatku PIT (15 w ramach PIT-37 oraz dwie w ramach PIT-36), trzy w zakresie podatku PPL oraz dwie sprawy w zakresie podatku PPE.

³⁹ Sprawy nr: 1017-SKA-2.4031.428.2023, 1017-SKA-2.4031.423.2023, 1017-SKA-2.4031.424.2023, 1017-SKA-2.4031.425.2023, 1017-SKA-2.4031.459.2023, 1017-SKA-2.4031.440.2023, 1017-SKA-2.4031.439.2023, 1017-SKA-2.4031.438.2023, 1017-SKA-2.4031.435.2023, 1017-SKA-2.4031.431.2023, 1017-SKA-2.4031.430.2023

⁴⁰ Sprawy nr: 1017-SKA-2.4031.132.2021, 1017-SKA-2.4031.157.2021, 1017-SKA-2.4031.259.2021, 1017-SKA-2.4031.38.2022, 1017-SKA-2.4031.310.2022, 1017-SKA-2.4031.961.2022, 1017-SKA-2.4031.1042.2022, 1017-SKA-2.4031.125.2023, 1017-SKA-2.4031.170.2023

⁴¹ Sprawy nr: 1017-SKA-2.4031.25.2023, 1017-SKA-2.4031.106.2023

⁴² Sprawa nr 1017-SKA-2.4031.125.2023.

⁴³ Sprawa nr 1017-SKA-2.4031.25.2023

Naczelnik US wyjaśniła, że „w sprawie nr 1017-SKA-2.4031.125.2023 podatnik złożył niezbędne dokumenty potwierdzające odliczenie ulgi termomodernizacyjnej w związku z tym złożona korekta była prawidłowa i nie budziła wątpliwości (brak podstaw do odmowy stwierdzenia nadpłaty). Brak złożonego wniosku wynikał z przeoczenia pracownika, spowodowanego bardzo dużą ilością spraw związanych m. in. z trwającą akcją składania zeznań za 2022 r.”

(akta kontroli str.: 37-58)

OCENA CZĄSTKOWA

Urząd systematycznie podejmował czynności sprawdzające przewidziane w ustawie Ordynacja podatkowa, zarówno zgodnie z przepisami tej ustawy jak i przepisami materialnych ustaw podatkowych oraz procedurami, a także rzetelnie weryfikował prawidłowość wykazywanych kwot przez podatników w składanych deklaracjach podatkowych, m.in. uprzednio odliczonych w przypadku utraty prawa do ulgi.

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

Opis stanu faktycznego

3.1. Jako główne okoliczności wszczynania postępowań podatkowych związanych z weryfikacją prawidłowości skorzystania z ulgi termomodernizacyjnej Naczelnik US wskazała wnioski o stwierdzenie nadpłaty składane przez podatników oraz typowania działu SKA-2.⁴⁴

(akta kontroli str.: 4-14, 66-90)

3.2. W latach 2021 – 2024 (I poł.) US przeprowadził łącznie 90 postępowań podatkowych, odpowiednio: 22, 37, 25 i 6. Łączna kwota wykazanej ulgi poddana weryfikacji⁴⁵ w toku postępowań podatkowych wyniosła 1 763,9 tys. zł. W podziale na poszczególne lata kwota ta wzrosła w stosunku do roku 2021 a następnie utrzymywała się na podobnym poziomie⁴⁶ i wyniosła odpowiednio: 115,8 tys. zł, 790,5 tys. zł, 598,1 tys. zł oraz 259,5 tys. zł. W przypadku dwóch postępowań⁴⁷ US stwierdził nieprawidłowości. Łączna kwota ustaleń w ww. przypadkach wyniosła 5,4 tys. zł.⁴⁸ Pozostałe postępowania podatkowe zakończone zostały, w szczególności, w oparciu o przesłanki wynikające z art. 75 § 4 Ordynacji podatkowej.

Tylko w jednym przypadku⁴⁹ prowadzonego postępowania podatkowego doszło do konieczności wyegzekwowania kwoty dokonanych ustaleń w wysokości 0,4 tys. zł. W pozostałych przypadkach postępowania zostały przeprowadzone przed zwrotem nadpłaty.

(akta kontroli str.: 15-18, 29-36, 91-98, 159-188)

Najczęstszymi nieprawidłowościami stwierdzanymi przez US w toku prowadzonych postępowań podatkowych w zakresie odliczania ulgi były: Przekroczenie limitu odliczenia wydatków na przedsięwzięcie termomodernizacyjne, odliczenie ulgi termomodernizacyjnej łącznie z przyznaną dotacją, brak pozwolenia na użytkowanie budynku mieszkalnego, wykazywanie w rozliczeniach podatku dochodowego od osób

⁴⁴ Związane m.in. z przekroczeniem limitu kwotowego ulgi termomodernizacyjnej, braku uzyskania pozwolenia na użytkowanie budynku.

⁴⁵ Wykazana w zeznaniach podatkowych.

⁴⁶ Nie biorąc pod uwagę danych z połowy roku 2024.

⁴⁷ Jedno postępowanie w roku 2022 oraz jedno w 2023 r.

⁴⁸ 1,1 tys. zł. w 2022 r. oraz 4,3 tys. zł. w 2023 r.

⁴⁹ Sprawa nr 1017-SPV.4102.36.2022

fizycznych wydatków potwierdzonych fakturami zaliczkowymi, a nie fakturami końcowymi.

(akta kontroli str.: 4-14)

3.3. W 11 przypadkach,⁵⁰ spośród 16 objętych szczegółowym badaniem,⁵¹ postępowania były wszczynane na wniosek podatnika o stwierdzenie nadpłaty po złożonej korekcie zeznania podatkowego, w czterech przypadkach⁵² w wyniku przeprowadzonych przez US czynności sprawdzających⁵³ oraz w jednym przypadku⁵⁴ w wyniku złożonej korekty zeznania⁵⁵. Wszystkie zbadane postępowania wszczęto zgodnie z art. 165 Ordynacji podatkowej, z zachowaniem obowiązujących terminów.

Średni czas trwania zbadanych postępowań wyniósł 65 dni, najkrótsze postępowanie trwało 1 dzień⁵⁶, zaś najdłuższe 275 dni⁵⁷, w przypadku 11 spośród 16 zbadanych postępowań zakończyły się one w ciągu 30 dni od wszczęcia do doręczenia decyzji podatnikowi lub do zwrotu nadpłaty, w dwóch przypadkach było to 40 i 60 dni. W przypadku trzech postępowań czas trwania przekroczył 60 dni. Były to dwa postępowania trwające 275 dni oraz jedno trwające 163 dni⁵⁸. Wszystkie trzy postępowania były wszczynane po przeprowadzonych czynnościach sprawdzających. Dwa postępowania trwające 275 dni dotyczyły tego samego podatnika, postępowania te były czterokrotnie przedłużane, zgodnie z art. 140 § 1 i 2, art. 139 § 1, art. 216 § 1 i 2, art. 237 - Ordynacji podatkowej, a jako powód wskazano konieczność szczegółowej analizy zgromadzonego materiału dowodowego, przy czym każdorazowo, przed wyznaczeniem kolejnego terminu, wzywano podatnika do złożenia dodatkowych dokumentów i wyjaśnień. W przypadku postępowania podatkowego trwającego 163 dni, było on dwukrotnie, formalnie przedłużane na podstawie art. 139 § 1 ustawy Ordynacja Podatkowa, zaś jako przyczynę wskazano wystąpienie do WFOŚiGW w Łodzi o udzielenie dodatkowych informacji w przedmiotowej sprawie oraz konieczność zapewnienia podatnikowi czynnego udziału w toczącym się postępowaniu, tj. wypowiedzenia się w sprawie dowodów zebranych w postępowaniu podatkowym.

Nie stwierdzono, aby wydłużony czas tego postępowania był wynikiem braku należytej staranności pracowników US.

(akta kontroli str.: 159-188)

W przeprowadzonych postępowaniach podatkowych US nie dokonywał oględzin w celu pozyskania materiału dowodowego dla weryfikacji prawidłowości ustalenia ulgi termomodernizacyjnej. Jak wyjaśniła Naczelnik US „dla weryfikacji prawidłowości ustalenia ulgi termomodernizacyjnej jako materiał dowodowy pozyskano dokumentację fotograficzną”.

(akta kontroli str.: 4-14)

3.4. W trakcie prowadzonych w okresie objętym kontrolą, postępowań podatkowych, Urząd dwukrotnie⁵⁹ występował, w drodze postanowienia na podstawie

⁵⁰ Sprawy nr: 1017-SKA.4031.29.2021, 1017-SKA.4031.99.2021, 1017-SKA.4031.108.2021, 1017-SKA.4031.312.2021, 1017-SKA.4031.434.2022, 1017-SKA.4031.903.2022, 1017-SKA.4031.923.2022, 1017-SKA.4031.101.2023, 1017-SKA.4031.122.2023, 1017-SKA.4031.143.2023, 1017-SKA.4031.177.2023

⁵¹ Do badania wybrano 16 postępowań podatkowych, w których wykazano najwyższe kwoty ustaleń oraz najwyższymi wartościami dokonanych odliczeń.

⁵² Sprawy nr: 1017-SPV.4102.28.2022, 1017-SPV.4102.36.2022, 1017-SPV.4102.13.2023, 1017-SPV.4102.14.2023

⁵³ W których US zakwestionował możliwość odliczenia ulgi termomodernizacyjnej.

⁵⁴ Sprawa nr: 1017-SPV.4102.1005.2022

⁵⁵ US zweryfikował korektę zeznania bez wniosku podatnika o stwierdzenie nadpłaty.

⁵⁶ Sprawa nr 1017-SKA.4031.923.2022

⁵⁷ Sprawy nr: 1017-SPV.4102.13.2023, 1017-SPV.4102.14.2023

⁵⁸ Sprawa nr 1017-SPV.4102.36.2022

⁵⁹ W dniu 12.09.2023 r. oraz 15.12.2023 r.

art. 45 ust. 1, ust. 3 i ust. 5, ust. 6 ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej⁶⁰, art. 216 ustawy Ordynacja podatkowa, art 5 ust. 1 lit f, art. 6 ust. 1 lit e i ust. 3 Rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2016/679 z dnia 27 kwietnia 2016 r. w sprawie ochrony osób fizycznych w związku z przetwarzaniem danych osobowych, z wnioskiem o udzielenie informacji dotyczących korzystania ze środków WFOŚiGW w zakresie programu „Czyste Powietrze”, sfinansowanej (dofinansowanej) inwestycji przedsięwzięcia termomodernizacyjnego w budynku mieszkalnym oraz w drodze wezwania do złożenia wyjaśnień⁶¹ na podstawie art. 82b §1 i 2 ordynacji podatkowej. Na ww. postanowienia Naczelnika US wniesione zostały przez WFOŚiGW zażalenia do DIAS⁶² w Łodzi wskazujące na niewłaściwą, zdaniem wnoszącego zażalenie, podstawę prawną wydanego postanowienia. W odniesieniu do postanowienia Naczelnika US z dnia 12 września 2023 r. DIAS w Łodzi, postanowieniem z dnia 28 listopada 2023 r., utrzymał w mocy zaskarżone postanowienie. 22 grudnia 2023 r. WFOŚiGW złożył skargę do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego na postanowienie DIAS z dnia 12 września 2023 r. wnosząc o wstrzymanie jego wykonania oraz uchylenie. Postanowieniem z dnia 6 lutego 2024 r. Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi wykonanie postanowienia DIAS w Łodzi zostało wstrzymane.

Wyrokiem Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi z dnia 12 kwietnia 2024 r. skarga WFOŚiGW na postanowienie Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Łodzi z dnia 28 listopada 2023 r. została oddalona.

Postanowienie Naczelnika US z dnia 15 grudnia 2023 r., w wyniku wniesionego przez WFOŚiGW zażalenia, zostało uchylone przez DIAS w Łodzi⁶³ z uwagi na fakt, iż było ono tożsame z pozostającym wówczas w obrocie prawnym postanowieniem tego organu wydanym w dniu 12 września 2023 r.

W odniesieniu o wezwania Naczelnika US do złożenia wyjaśnień z dnia 25 marca 2024 r. WFOŚiGW odmówił złożenia wyjaśnień wskazując, że wojewódzki fundusz nie został ujęty w katalogu podmiotów określonych w art. 82b §1 i 2 ordynacji podatkowej jako zobowiązany do przekazania danych wskazanych w wezwaniu Naczelnika US.

W następstwie ww. wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi, WFOŚiGW, w dniu 10 lipca 2024 r., złożył wyjaśnienia wskazane w wezwaniu US z dnia 25 marca 2024 r.

(akta kontroli str.: 4-14, 66-90, 272-235)

W okresie objętym kontrolą, w celu ustalenia potencjalnego dofinansowania przedsięwzięć termomodernizacyjnych realizowanych przez podatników, w toku prowadzonych postępowań podatkowych, Urząd pozyskał⁶⁴, informacje⁶⁵ w przedmiotowym zakresie od Narodowego Funduszu Ochrony Środowiska w Warszawie.

(akta kontroli str.: 4-14, 268-271)

3.5. W zakresie dokonywania, w okresie kontrolowanym, przez US analiz błędów popełnianych przez podatników, nieprawidłowości ujawnionych w wyniku czynności sprawdzających, kontroli i postępowań podatkowych, Naczelnik US wyjaśniła, że identyfikowaniem obszarów zagrożeń mogących mieć wpływ na prawidłowość

⁶⁰ Dz. U. z 2023 r. poz. 615.

⁶¹ W dniu 25.03.2024 r.

⁶² W dniu 19.09.2023 r. oraz w dniu 21.12.2023 r.

⁶³ W dniu 22.02.2024 r.

⁶⁴ Pismo z dnia 27.07.2023 r. oraz z dnia 18.08.2023 r.

⁶⁵ Potwierdzające braku dofinansowania przedsięwzięcia termomodernizacyjnego realizowanego przez podatnika.

wypełniania obowiązków podatkowych zajmowały się wszystkie komórki Urzędu. Ponadto, zgodnie z wyjaśnieniami Naczelnik US „od kilku lat coraz więcej analiz przekazywanych jest poprzez systemy informatyczne z Ministerstwa Finansów. Przyspiesza to pracę wszystkich urzędów skarbowych, ponieważ analizy wykonywane są centralnie, a nie przez 400 urzędów”.

Naczelnik US w okresie kontrolowanym nie zgłaszała również do DIAS problemów związanych z weryfikacją prawidłowości korzystania z ulgi termomodernizacyjnej w ramach czynności sprawdzających oraz prowadzonych przez US postępowań podatkowych wobec podatników dokonujących odliczeń wydatków poniesionych na realizację przedsięwzięcia termomodernizacyjnego, gdyż, w ocenie Naczelnik US, obowiązujące przepisy i wyjaśnienia MF w przedmiotowym zakresie były wystarczające.

(akta kontroli str.: 4-14, 66-90)

3.6. W latach 2022 – 2024 (I poł.) w US nie były przeprowadzone kontrole oraz audyty (z IAS lub MF), których zakres obejmował zagadnienia związane z ulgą.

(akta kontroli str.: 4-14)

Stwierdzone
nieprawidłowości

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

OCENA CZĄSTKOWA

W okresie objętym kontrolą Urząd systematycznie realizował postępowania podatkowe zgodnie z przepisami ustawy Ordynacja podatkowa oraz przepisami materialnych ustaw podatkowych, zgodnie z linią orzecniczą sądów administracyjnych i wykładnią MF.

W toku prowadzonych postępowań podatkowych Urząd występował do innych podmiotów, w tym do WFOŚiGW, w celu pozyskania informacji niezbędnych do weryfikacji prawidłowości skorzystania z ulgi termomodernizacyjnej.

IV. Uwagi i wnioski

Najwyższa Izba Kontroli nie formułuje uwag i wniosków pokontrolnych.

V. Pozostałe informacje i pouczenia

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

Prawo zgłoszenia
zastrzeżeń

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

Łódź, 26 września 2024 r.

Kontrolerzy
Mateusz Fajst-Święcki
Doradca ekonomiczny

/podpisano elektronicznie/

Michał Dudkiewicz
Doradca ekonomiczny

/podpisano elektronicznie/

Najwyższa Izba Kontroli
Delegatura w Łodzi
p.o. Dyrektora
Piotr Walczak

/podpisano elektronicznie/