



NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI
DELEGATURA W RZESZOWIE

LRZ.410.15.1.2024

Pan
Bogdan Selwa
Naczelnik Pierwszego Urzędu Skarbowego
w Rzeszowie
ul. Podwisłocze 42
35-309 Rzeszów

WYSTĄPIENIE POKONTROLNE

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

I. Dane identyfikacyjne

Jednostka kontrolowana	Pierwszy Urząd Skarbowy w Rzeszowie ¹ ul. Podwisłocze 42, 35-309 Rzeszów
Kierownik jednostki kontrolowanej	Bogdan Selwa, Naczelnik Pierwszego Urzędu Skarbowego w Rzeszowie ² , od 25 lipca 2018 r.
Zakres przedmiotowy kontroli	1. Typowanie podatników do objęcia działaniami weryfikacyjnymi. 2. Weryfikacja prawidłowości skorzystania z ulgi termomodernizacyjnej w toku czynności sprawdzających. 3. Weryfikacja prawidłowości skorzystania z ulgi termomodernizacyjnej w toku postępowania podatkowego.
Okres objęty kontrolą	Od 1 stycznia 2022 r. do 30 czerwca 2024 r., z wykorzystaniem dowodów sporządzonych przed lub po tym okresie oraz danych za okresy wcześniejsze lub późniejsze mające bezpośredni związek z badanym zagadnieniem.
Podstawa prawna podjęcia kontroli	Art. 2 ust. 1 ustawy z dnia 23 grudnia 1994 r. o <i>Najwyższej Izbie Kontroli</i> ³
Jednostka przeprowadzająca kontrolę	Najwyższa Izba Kontroli Delegatura w Rzeszowie
Kontrolerzy	1. Marek Wójtowicz, główny specjalista kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr LRZ/82/2024 z dnia 26 czerwca 2024 r. 2. Paulina Wojtowicz-Maryjka, inspektor kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr LRZ/83/2024 z dnia 26 czerwca 2024 r.

(akta kontroli, str. 3-7)

¹ Dalej: US lub Urząd.

² Dalej: Naczelnik.

³ Dz. U. z 2022 r. poz. 623, dalej: ustawa o *NIK*.

II. Ocena ogólna⁴ kontrolowanej działalności

OCENA OGÓLNA

W ocenie Najwyższej Izby Kontroli Naczelnik prawidłowo weryfikował zasadność skorzystania przez podatników z ulgi termomodernizacyjnej.

Uzasadnienie oceny ogólnej

Urząd systematycznie i zgodnie z obowiązującymi procedurami prowadził działania analityczne w zakresie typowania podatników do objęcia czynnościami weryfikacyjnymi dotyczącymi prawidłowości rozliczenia ulgi termomodernizacyjnej. W sposób rzetelny wykorzystano również wyniki analiz otrzymane z Ministerstwa Finansów⁵, a wskazanych podatników skierowano do dalszej weryfikacji.

Czynności sprawdzające wobec podatników korzystających z ulgi termomodernizacyjnej prowadzone były systematycznie, zgodnie z przepisami ustawy *Ordynacja podatkowa*⁶ i obowiązującymi w US procedurami. Objęto nimi 151 podatników, którzy w zeznaniach podatkowych wykazali ulgę w łącznej wysokości 7785,4 tys. zł. W wyniku tych czynności US stwierdził zaniżenie zobowiązań podatkowych⁷ na kwotę 107,4 tys. zł.

Postępowania podatkowe mające na celu sprawdzenie zasadności skorzystania przez podatników z ulgi termomodernizacyjnej zostały przeprowadzone zgodnie z przepisami O.p. Objęto nimi 219 podatników, którzy wykazali ulgę w wysokości 3659 tys. zł.

US nie występował do Wojewódzkiego Funduszu Ochrony Środowiska i Gospodarki Wodnej w Rzeszowie⁸ o informacje dotyczące przekazanych dotacji na realizację przedsięwzięć termomodernizacyjnych, gdyż w ocenie Naczelnika ryzyko nieprawidłowości w rozliczaniu przez podatników otrzymanych dofinansowań było małe.

III. Opis ustalonego stanu faktycznego oraz oceny częstkowej⁹ kontrolowanej działalności

OBSZAR

1. Typowanie podatników do objęcia działaniami weryfikacyjnymi

Opis stanu faktycznego

1.1.

W latach 2022-2023 – 4987 podatników dokonało odliczenia wydatków na realizację przedsięwzięcia termomodernizacyjnego, z tego: 926 podatników, którzy dokonali rozliczenia wg formularza zeznań podatkowych PIT-36, 133 – PIT-36L, 3769 – PIT-37 oraz 159 – PIT-28¹⁰.

Łączna kwota odliczonej ulgi termomodernizacyjnej wyniosła 60 201 tys. zł, z tego: 12 747 tys. zł wg formularza zeznań podatkowych PIT-36, 2670 tys. zł – PIT-36L, 42 569 tys. zł – PIT-37 oraz 2215 tys. zł – PIT-28¹¹.

⁴ Najwyższa Izba Kontroli formułuje ocenę ogólną jako ocenę pozytywną, ocenę negatywną albo ocenę w formie opisowej.

⁵ Zwane dalej MF.

⁶ Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. *Ordynacja podatkowa* (Dz. U. z 2023 r., poz. 2383) – zwana dalej O.p.

⁷ Zwane dalej ustaleniami.

⁸ Zwany dalej WFOŚiGW.

⁹ 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.

¹⁰ Liczba podatników, którzy wykazali odliczenie wydatków na termomodernizację w formularzu PIT-36 w 2021 r. – 676, w 2022 r. – 577 i w 2023 r. – 349; w formularzu PIT-36L w 2021 r. – 187, w 2022 r. – 83 i w 2023 r. – 50; w formularzu PIT-37 w 2021 r. – 3152, w 2022 r. – 2138 i w 2023 r. – 1631 oraz w formularzu PIT-28 w 2021 r. – 49 w 2022 r. – 97 i w 2023 r. – 62.

¹¹ Kwota odliczeń wydatków na termomodernizację wg poszczególnych formularzy podatkowych wynosiła: w formularzu PIT-36 w 2021 r. – 11 446 tys. zł, w 2022 r. – 10 878 tys. zł oraz w 2023 r. – 1869 tys. zł; w formularzu PIT-36L w 2021 r. – 3873 tys. zł, w 2022 r. – 1455 tys. zł oraz w 2023 r. – 1215 tys. zł oraz w formularzu PIT-37

W kolejnych latach liczba podatników, którzy wykazali odliczenie wydatków na termomodernizację wg poszczególnych formularzy podatkowych wynosiła:

- PIT-36: w 2021 r. – 676 (3,7% ogółu), w 2022 r. – 577 (2,8%) i w 2023 r. – 349 (1,8%),
- PIT-36L: w 2021 r. – 187 (3,9%), w 2022 r. – 83 (2,8%) i w 2023 r. – 50 (1,6%),
- PIT-37: w 2021 r. – 3152 (3,1%), w 2022 r. – 2138 (2,2%) i w 2023 r. – 1631 (1,5%),
- PIT-28: w 2021 r. – 49 (0,7%), w 2022 r. – 97 (1%) i w 2023 r. – 62 (0,6%).

W porównaniu do poprzednich okresów liczba podatników korzystających z ulgi oraz kwota wykazanych odliczeń za 2022 r. i 2023 r. malała¹².

(akta kontroli, str. 43-44)

1.2.

W okresie objętym kontrolą w US obowiązywały procedury zarządzania procesem analitycznym w ramach zarządzania ryzykiem zewnętrznym w Krajowej Administracji Skarbowej¹³, które zostały określone w *Polityce Zarządzania Procesem Analitycznym w KAS*, opracowanej w Departamencie Analiz MF w kwietniu 2019 r. oraz grudniu 2021 r.

W Centralnym Rejestrze Ryzyka nie sformułowano odrębnego ryzyka związanego z korzystaniem z odliczenia ulgi termomodernizacyjnej. Objęte kontrolą sprawy mieściły się w następujących grupach (obszarach) ryzyka:

- 16.3.1. Grupa OR dotyczących obliczenia PIT/PPL¹⁴. Nieprawidłowe odliczenie od dochodu,
- 18.3.1. Grupa OR dotyczących obliczenia dochodów ryczałtowych przedsiębiorcy (PPE, KP). Nieprawidłowe odliczenie od przychodu,
- 20.3.1. Grupa OR dotyczących obliczenia podatku dochodowego od osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej (m.in. PIT, PPR, PPW, PPE). Nieprawidłowe odliczenie od dochodu.

US nie otrzymał z MF, Szefa KAS oraz Dyrektora Izby Administracji Skarbowej¹⁵ innych wytycznych lub procedur w zakresie prowadzenia analiz dotyczących podatników korzystających z ulgi termomodernizacyjnej.

W Urzędzie nie opracowano i nie wdrożono własnych wewnętrznych procedur dotyczących prowadzenia ww. analiz.

Z wyjaśnień Naczelnika wynika, że w US stosowano procedury, które zostały ustalone ustnie przez zastępcę Naczelnika nadzorującego realizację zadania z Kierownikiem Drugiego Działu Czynności Analitycznych i Sprawdzających.

Prowadzeniem analiz dotyczących podatników korzystających z ulgi termomodernizacyjnej, typowaniem podatników do weryfikacji rozliczenia w ramach czynności sprawdzających, kontroli podatkowej oraz postępowania podatkowego w US zajmował się Drugi Dział Czynności Analitycznych i Sprawdzających w Drugim Pionie Kontroli.

Urząd – w ramach prowadzonych analiz – systematycznie weryfikował dane z zeznań podatkowych w celu wytypowania podatników korzystających z ulgi

w 2021 r. – 49 087 tys. zł, w 2022 r. – 34 000 tys. zł oraz w 2023 r. – 8569 tys. zł oraz PIT-28 w 2021 r. – 647 tys. zł, w 2022 r. – 1454 tys. zł oraz w 2023 r. – 761 tys. zł.

¹² Liczba podatników, którzy wykazali odliczenie wydatków na termomodernizację w 2021 r. wynosiła 4064, w 2022 r. – 2895 (mniej w stosunku do roku poprzedniego o 1169, tj. 28,8%) oraz w 2023 r. – 2092 (mniej w stosunku do roku poprzedniego o 803, tj. 27,7%). Kwota odliczenia ulgi termomodernizacyjnej w 2021 r. wynosiła 65 053 tys. zł, w 2022 r. – 47 787 tys. zł (mniej w stosunku do roku poprzedniego o 17 266 tys. zł, tj. o 26,5%) oraz w 2023 r. – 12 414 tys. zł. (mniej w stosunku do roku poprzedniego o 35 373 tys. zł, tj. o 74%).

¹³ Zwana dalej: KAS.

¹⁴ Podatek liniowy - podatek dochodowy od dochodów z pozarolniczej działalności gospodarczej lub działów specjalnych produkcji rolnej wynoszący 19% podstawy obliczenia podatku, o którym mowa w art. 30c ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2024 r., poz. 226, ze zm.).

¹⁵ Zwany dalej DIAS.

termomodernizacyjnej do czynności sprawdzających i postępowań podatkowych i sporządzał raporty z baz danych w zakresie wydatków na realizację przedsięwzięcia termomodernizacyjnego. Po wygenerowaniu raportów w zakresie odliczeń ulgi termomodernizacyjnej wykonywano czynności analityczne polegające na sprawdzeniu:

- czy nie nastąpiła zmiana miejsca zamieszkania podatnika,
- czy podatnik nie wystąpił w innym raporcie, np. przy okazji skorzystania z innej ulgi,
- czy podatnik nie był wcześniej wzywany do weryfikacji zeznań podatkowych,
- czy podatnik sam nie złożył korekty zeznania w zakresie ulgi termomodernizacyjnej.

Jako kryterium prowadzonych analiz przyjęto kwotę odliczenia, limit przysługującej ulgi oraz czas realizacji przedsięwzięcia termomodernizacyjnego. W 2021 r. przyjęto kryterium kwoty odliczenia powyżej 35 tys. zł, w 2022 r. – powyżej 40 tys. zł i w latach 2023-2024 – powyżej 53 tys. zł. Ponadto we wskazanych latach przy analizach uwzględniano przekroczenie limitu przysługującej ulgi w wysokości 53 tys. zł¹⁶. Dodatkowo w latach 2023-2024 uwzględniano wymóg realizacji przedsięwzięć w terminie trzech kolejnych lat¹⁷.

Potwierdzenie wykonania ww. działań było odnotowywane pod wygenerowanymi raportami wraz z informacją o ilości podatników, których poddano analizie.

W latach 2022-2024 (I półrocze) analizą objęto 468 zeznań podatkowych, z tego: PIT – 462, PPL – jeden oraz PPE – pięć.

Do prowadzenia analiz w US wykorzystywano systemy komputerowe: MINIPOLTAX, POLTAX, e-ORUS i ZISAR. Dokonane analizy pozwoliły na zdiagnozowanie potencjalnych nieprawidłowości polegających na przekroczeniu limitu odliczenia i czasu realizacji przedsięwzięcia oraz wybór podatników z grupy największego ryzyka.

Liczba podatników skierowanych do dalszej weryfikacji: w 2021 r. wynosiła 80, w 2022 r. – 102, w 2023 r. – 49 oraz w 2024 r. (I półrocze) – 145. Łączna kwota rozliczonej ulgi przez tych podatników w 2021 r. wynosiła 3600 tys. zł, w 2022 r. – 4889 tys. zł, w 2023 r. – 2990 tys. zł oraz w 2024 r. (I półrocze) – 8512 tys. zł. Kwoty ustaleń dokonanych przez US w toku czynności sprawdzających, kontroli podatkowych i postępowań podatkowych przeprowadzonych wobec wskazanych podatników w 2021 r. wynosiły 7,6 tys. zł, w 2022 r. – 52,9 tys. zł oraz w 2023 r. – 46,9 tys. zł.

(akta kontroli, str. 8-33, 45-105)

1.3.

Departament Analiz KAS MF – w latach 2022-2024 (I półrocze) – przekazał do US (poprzez Moduł Zarządzania Analizami) dwie „listy typowań” dotyczące analizy nieprawidłowości w rozliczeniu ulgi termomodernizacyjnej¹⁸. Autorem przedmiotowych analiz była Izba Administracji Skarbowej w Bydgoszczy¹⁹. IAS w Bydgoszczy wytypowała 11 podatników²⁰ na łączną kwotę odliczonej ulgi 565 tys. zł²¹.

¹⁶ Kwota odliczenia nie może przekroczyć 53 tys. zł w odniesieniu do wszystkich przedsięwzięć termomodernizacyjnych realizowanych przez podatnika.

¹⁷ Okres realizacji przedsięwzięcia termomodernizacyjnego nie może przekraczać trzech lat, licząc od końca roku, w którym poniesiono pierwszy wydatek na jego realizację.

¹⁸ W dniu 18 listopada 2022 r. i 3 lipca 2023 r.

¹⁹ Dalej: IAS w Bydgoszczy.

²⁰ W 2022 r.: PIT-36 – jeden podatnik i PIT-37 – jeden podatnik. W 2023 r.: PIT-36 – dwóch podatników i PIT-37 – siedmiu podatników.

²¹ W 2022 r.: PIT-36 – 83 tys. zł i PIT-37 – 29 tys. zł. W 2023 r.: PIT-36 – 140 tys. zł i PIT-37 – 313 tys. zł.

Wszyscy podatnicy wskazani przez MF zostali przez Urząd skierowani do dalszej weryfikacji, z tego do czynności sprawdzających dziewięciu, a dwóch do kontroli podatkowej. Kwota ustaleń dokonanych przez US w toku tych czynności wyniosła 69 tys. zł²².

(akta kontroli, str.106-111)

1.4.

US nie posiadał danych w zakresie liczby podatników, którzy w związku z utratą prawa do skorzystania z ulgi²³ doliczyli do dochodów uprzednio odliczone kwoty wydatków na realizację przedsięwzięć termomodernizacyjnych oraz kwot dokonanych przez nich doliczeń.

Na etapie czynności analitycznych w US nie weryfikowano prawidłowości doliczeń do dochodu (w związku z utratą prawa do odliczenia ulgi termomodernizacyjnej) wynikających z otrzymania przez podatnika dofinansowania na realizację tego przedsięwzięcia lub przekroczenia trzyletniego okresu wyznaczonego na jego realizację.

Naczelnik wyjaśnił, że:

– formularze podatkowe PIT-28, PIT-36, PIT-36L i PIT-37 nie zawierają odrębnej pozycji doliczenia do dochodów/przychodów z tytułu utraty prawa do odliczenia ulgi termomodernizacyjnej lub zwrotu poniesionych wydatków

– zwrot ulgi w postaci doliczenia, w przypadku podatników opłacających podatek według skali podatkowej na formularzach PIT-36 i PIT-37, ujmuje się w wierszu zeznań „inne źródła”; natomiast w przypadku podatników opłacających ryczałt od przychodów ewidencjonowanych oraz według 19% stawki, zwrot ulgi następuje poprzez doliczenie uprzednio odliczonych kwot do dochodu/przychodu w formularzach PIT-28 i PIT-36L,

– w związku z tym, że w wierszu zeznań „inne źródła” podatnicy mogą wykazać inne przychody niż w PIT-11 (np. emerytury zagraniczne, przychody wymienione w art. 29 ust.1 ustawy o podatku dochodowym), jak również zwrot innych ulg, zwrot kwot odliczonych od dochodu albo podstawy opodatkowania (np. darowizny, składki na ubezpieczenia społeczne) nie było możliwości przeprowadzenia analiz doliczeń do dochodu z tytułu utraty prawa do odliczenia ulgi termomodernizacyjnej,

– opłacający ryczałt od przychodów ewidencjonowanych (PIT-28) – brak możliwości sporządzenia raportu lub skryptu; podatnik, który dokonał odliczeń od przychodu, a następnie otrzymał zwrot odliczonych kwot w zeznaniu podatkowym składanym za rok podatkowy, w którym otrzymał ten zwrot, dolicza odpowiednio kwoty uprzednio odliczone do przychodu.

Ponadto Naczelnik wskazał, że: nie weryfikowaliśmy prawidłowości dokonanego doliczenia w zakresie utraty ulgi termomodernizacyjnej, gdyż w stosunku do podatników opłacających podatek według skali podatkowej i opłacających ryczałt od przychodów ewidencjonowanych brak było możliwości przeprowadzenia analiz, natomiast u podatników opłacających podatek wg 19% stawki za 2023 r. wygenerowany raport nie zawierał żadnych podmiotów, a za 2022 r. przeprowadzona

²² W 2022 r.: PIT-36 – 27 tys. zł i PIT-37 – 9 tys. zł. W 2023 r.: PIT-36 – 10 tys. zł i PIT-37 – 23 tys. zł.

²³ Jeśli podatnik skorzystał z odliczenia ulgi na realizację przedsięwzięcia termomodernizacyjnego, a po roku, w którym tego dokonał, otrzymał zwrot odliczonych wydatków, to jest on obowiązany doliczyć do dochodu (za rok, w którym otrzymał zwrot) odliczone uprzednio kwoty. Obowiązek zwrotu odliczonych kwot występuje także w przypadku niezrealizowania przedsięwzięcia termomodernizacyjnego w terminie trzech kolejnych lat (licząc od końca roku podatkowego, w którym poniesiono pierwszy wydatek). W przypadku takiego zdarzenia podatnik ma obowiązek „zwrotu ulgi” w zeznaniu składanym za rok, w którym upłynął trzyletni termin. Art. 26h ust. 8 i art. 45 ust. 3a ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz art. 11 ust. 1 i 2 i art. 21 ust. 2a ustawy z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (Dz. U. z 2024 r., poz. 77).

analiza wykazała, że doliczenie nie dotyczy ulgi termomodernizacyjnej, gdyż podatnik nie korzystał z odliczenia.

(akta kontroli, str. 117-121)

Szczegółowym badaniem objęto 20 analiz przeprowadzonych przez US w okresie objętym kontrolą – w związku z weryfikacją prawidłowości skorzystania z ulgi termomodernizacyjnej, wybranych spośród spraw o największych kwotach odliczeń skierowanych do dalszych czynności weryfikacyjnych. W wyniku przeprowadzonego badania ustalono, że:

- dokonując analiz w US postępowano zgodnie z przyjętymi procedurami,
- zbadane sprawy dotyczyły odliczeń na kwotę 1348,6 tys. zł,
- czynności analityczne podejmowano niezwłocznie po wygenerowaniu raportu,
- przyczyną podjęcia analiz była weryfikacja wysokości odliczonej ulgi oraz czasu realizacji przedsięwzięcia termomodernizacyjnego,
- w wyniku przeprowadzonych przez US analiz wytypowano sprawy, w których mogły występować potencjalne nieprawidłowości i wszystkie sprawy niezwłocznie kierowano do przeprowadzenia czynności sprawdzających,
- dla żadnej z analizowanych spraw US nie występował do WFOŚiGW w celu pozyskania informacji dotyczących przekazanych dotacji na realizację przedsięwzięcia termomodernizacyjnego,
- nie wystąpiły przypadki odłożenia sprawy ad acta, pomimo że nie wystąpiono do WFOŚiGW o informację w sprawie zwrotu wydatków na realizację przedsięwzięcia.

Z informacji o udzielonych dotacjach na realizację przedsięwzięć termomodernizacyjnych pozyskanych od WFOŚiGW wynika, że dane w tym zakresie wykazane przez podatników w trakcie objętych badaniem analiz były zbieżne w zakresie otrzymanych i rozliczonych dofinansowań.

W wyjaśnieniu dotyczącym przyczyn niewystępowania do WFOŚiGW – w zakresie pozyskania informacji o podatnikach, którzy otrzymali dofinansowanie na realizację przedsięwzięć termomodernizacyjnych – Naczelnik wyjaśnił, że:

- *beneficjenci, składając wnioski do WFOŚiGW o udzielenie dofinansowania w formie dotacji [...], w składanych wnioskach – czy to w formie oświadczenia, czy dodatkowych zapisów – byli informowani, że w sytuacji otrzymania dofinansowania mają obowiązek pomniejszenia odliczenia czy skorygowania rozliczonej ulgi termomodernizacyjnej,*
- *podatnicy w złożonych zeznaniach podatkowych wykazywali wydatki już pomniejszone o kwotę dofinansowania,*
- *podczas weryfikacji podatnicy okazywali dokumenty uprawniające ich do zastosowania ulgi, jak również dokumenty dotyczące otrzymanych dotacji,*
- *część podatników, która nie pomniejszyła wydatków o dotację (próg dochodowy) składała oświadczenia o braku otrzymania dofinansowania do prowadzonej inwestycji.*

Ponadto Naczelnik wskazał, że w związku z powyższym US stwierdził znikomy stopień ryzyka w tym zakresie i nie występował do WFOŚiGW w celu pozyskania tych danych.

(akta kontroli, str. 122-170)

Stwierdzone
nieprawidłowości

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

OCENA CZĄSTKOWA

Naczelnik rzetelnie prowadził czynności analityczne mające na celu wytypowanie podatników do weryfikacji prawidłowości skorzystania z ulgi termomodernizacyjnej.

Działania analityczne – w zakresie weryfikacji zasadności i prawidłowości korzystania przez podatników z ulgi termomodernizacyjnej – były prowadzone zgodnie z przyjętymi procedurami. Działania te pozwoliły na wytypowanie podatników do weryfikacji prawidłowości skorzystania z ulgi oraz zidentyfikowanie potencjalnych nieprawidłowości. US rzetelnie wykorzystywał wyniki analiz otrzymane z MF. Wskazane przez MF sprawy poddawał analizie oraz kierował do czynności sprawdzających i kontroli podatkowych, a informacje z rezultatów podjętych czynności przekazywał zgodnie z wyznaczonym przez MF terminem. Brak analiz doliczeń, w związku z utratą prawa do skorzystania z ulgi, wynikał z braku możliwości sporządzenia raportów lub skryptów w tym zakresie, co było niezależne od US.

OBSZAR

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

Opis stanu faktycznego

2.1.

Czynności sprawdzające podatników korzystających z ulgi termomodernizacyjnej US prowadził w oparciu o przekazane we wrześniu 2021 przez MF²⁴ *Wytyczne do czynności sprawdzających*. Innych wytycznych z MF, Szefa KAS lub DIAS w tym zakresie US nie otrzymał. Nie opracowywano również własnych wewnętrznych procedur dotyczących prowadzenia czynności sprawdzających wobec podatników korzystających z ulgi termomodernizacyjnej.

W wyjaśnieniu Naczelnik podał m.in., że: *od momentu wejścia w życie przepisów w zakresie odliczeń od dochodów wydatków związanych z modernizacją US otrzymywał z Departamentu Orzecznictwa Podatkowego MF rekomendacje, wyjaśnienia i objaśnienia dotyczące ulgi termomodernizacyjnej. Ponadto MF udostępniło ogólnopolski program EUREKA – System Informacji Celno-Skarbowej, w którym zamieszczane są indywidualne interpretacje podatkowe, wyjaśnienia i stanowiska MF, m.in. w zakresie ulg podatkowych, w tym ulgi termomodernizacyjnej.*

(akta kontroli, str.171-214)

2.2.

Prowadzeniem czynności sprawdzających (tak samo jak analizami) wobec podatników korzystających z ulgi termomodernizacyjnej w US zajmował się Drugi Dział Czynności Analitycznych i Sprawdzających w Drugim Pionie Kontroli.

(akta kontroli, str. 8-33, 45-47)

2.3.

Czynności sprawdzające prawidłowość skorzystania z ulgi termomodernizacyjnej w US prowadzono systematycznie, z własnej inicjatywy (w drugim półroczu każdego roku) oraz na zlecenie MF²⁵.

W 2022 r. US przeprowadził 102 czynności sprawdzające w zakresie podatku dochodowego wobec podatników korzystających z ulgi termomodernizacyjnej (co stanowiło 3,6% ogółu podatników korzystających z tej ulgi), w tym wg formularzy PIT-36 – siedem i PIT-37 – 95.

²⁴ Przekazane przy piśmie Ministerstwa Finansów znak DNK12.8621.17.2020 z dnia 8 września 2021 r.

²⁵ Po jednym zleceniu w każdym roku.

W 2023 r. US przeprowadził 49 czynności sprawdzających w zakresie podatku dochodowego wobec podatników korzystających z ulgi termomodernizacyjnej (co stanowiło 2,4% ogółu podatników korzystających z tej ulgi), w tym wg formularzy PIT-36 – trzy i PIT-37 – 46.

Czynnościami sprawdzającymi nie objęto podatników rozliczających się wg formularzy PIT-36L i PIT-28.

W kolejnych latach kwota ustaleń²⁶ (w zakresie ulgi termomodernizacyjnej) dokonanych w wyniku przeprowadzonych czynności sprawdzających wynosiła:

- PIT-36: w 2021 r. – 0,3 tys. zł, w 2022 r. – 0,9 tys. zł i w 2023 r. – 5,9 tys. zł,
- PIT-37: w 2021 r. – 7,3 tys. zł, w 2022 r. – 52 tys. zł i w 2023 r. – 41 tys. zł.

W wyjaśnieniu dotyczącym zakresu przeprowadzonych czynności sprawdzających w poszczególnych latach Naczelnik podał m.in., że: liczba podatników rozliczających ulgę termomodernizacyjną objętych czynnościami sprawdzającymi wynikała z przyjętych do prowadzenia analiz kryteriów. Liczba ta wynikała z wysokości kwot rozliczonej ulgi, a nie liczby podatników, którzy z niej skorzystali. W latach 2022-2023 czynności sprawdzające w zakresie prawidłowości rozliczenia ulgi termomodernizacyjnej prowadzono w drugiej połowie roku, ze względu na trwające w pierwszym półroczu akcje rozliczenia zeznań podatkowych i prowadzone w tym zakresie czynności sprawdzające oraz prowadzenie czynności w stosunku do podatników, którzy złożyli wnioski o stwierdzenie nadpłaty podatku w związku z ulgą termomodernizacyjną. Z tych samych przyczyn nie prowadzono również czynności sprawdzających wobec podatników składających zeznania PIT-28 i PIT-36L.

W 2022 r. – w porównaniu do 2021 r. – liczba czynności sprawdzających wobec podatników korzystających z ulgi termomodernizacyjnej wzrosła o 22 (27,5%) oraz kwota wykazanej ulgi o 1194,9 tys. zł (33,2%). W 2023 r. w porównaniu do 2022 r. – liczba czynności sprawdzających zmniejszyła się o 53 (52%), a kwota wykazanej ulgi o 1805,4 tys. zł (37,7%).

Jak wyjaśnił Naczelnik, ww. różnice w liczbie czynności sprawdzających rozliczeń podatników korzystających z ulgi termomodernizacyjnej i kwot ujawnionych nieprawidłowości związane były z przyjętymi kryteriami typowania do tych czynności oraz liczbą podatników korzystających z tej ulgi.

Najczęstszymi nieprawidłowościami, jakie US stwierdził w toku czynności sprawdzających, były:

- przekroczenie limitu ulgi w kwocie 53 tys. zł,
- brak tytułu prawnego do budynku mieszkalnego,
- odliczenie wydatków na budynek mieszkalny w budowie.

(akta kontroli, str. 215, 257-260)

2.4.

Szczegółowym badaniem objęto 20 czynności sprawdzających w zakresie podatku PIT i PPL obejmujących ustalenia²⁷ w kwocie 75,7 tys. zł.

Czynności sprawdzające przeprowadzone zostały zgodnie z przepisami O.p. i obowiązującymi w US procedurami. Najczęściej stwierdzanymi przez US nieprawidłowościami było przekroczenie limitu przysługującej ulgi termomodernizacyjnej. Stwierdzone w tym zakresie nieprawidłowości wynosiły 38,7 tys. zł, co stanowiło 51,1% ogółu stwierdzonych przez US nieprawidłowości w badanych sprawach.

W toku czynności sprawdzających US nie występował do WFOŚiGW o dane dotyczące przyznanych i wypłaconych dofinansowań do zrealizowanych przez podatników przedsięwzięć termomodernizacyjnych. Weryfikacji prawidłowości

²⁶ Zaniżenia zobowiązań podatkowych.

²⁷ Zaniżenia zobowiązań podatkowych.

rozliczenia ulgi w tym zakresie US dokonał na podstawie przedłożonych przez podatników dokumentów potwierdzających otrzymane dofinansowania i oświadczeń podatników.

Z informacji o udzielonych dotacjach na realizację przedsięwzięć termomodernizacyjnych pozyskanych od WFOŚiGW wynika, że dane w tym zakresie – wykazane przez podatników w trakcie objętych badaniem czynności sprawdzających – były zbieżne w zakresie otrzymanych i rozliczonych dofinansowań. W wyniku przeprowadzonych czynności sprawdzających podatnicy złożyli korekty rozliczeń podatkowych uwzględniające w całości ustalenia US i wpłacili należny podatek w kwocie 75,7 tys. zł.

W badanych czynnościach sprawdzających US nie dokonywał oględzin w celu pozyskania materiału dowodowego dla weryfikacji prawidłowości rozliczenia ulgi termomodernizacyjnej. Uznano przedłożone przez podatników dokumenty za wiarygodne.

Naczelnik wyjaśnił m.in., że: *w ramach prowadzonych czynności nie dokonywaliśmy oględzin w celu pozyskania materiału dowodowego dla weryfikacji prawidłowości ustalenia ulgi termomodernizacyjnej z uwagi na to, iż okazane dokumenty pod względem ilości materiałów, przedmiotu transakcji nie budziły wątpliwości odnośnie poniesionych wydatków, był to okres pandemii oraz ze względu na ekonomikę prowadzonych czynności.*

W badanych sprawach nie wystąpiły okoliczności uzasadniające przekazanie ich do wszczęcia kontroli podatkowych i postępowań podatkowych.

(akta kontroli, str. 167-170, 171-175, 216-256)

Stwierdzone
nieprawidłowości

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

OCENA CZĄSTKOWA

US rzetelnie i skutecznie prowadził czynności sprawdzające mające na celu weryfikację zasadności skorzystania przez podatników z ulgi termomodernizacyjnej. Naczelnik systematycznie podejmował czynności sprawdzające wobec podatników korzystających z ulgi termomodernizacyjnej. Czynności sprawdzające zostały przeprowadzone zgodnie z przepisami O.p. i obowiązującymi w US procedurami. W badanej przez NIK próbie US nie występował podczas czynności sprawdzających do WFOŚiGW o informacje dotyczące przekazanych dotacji na realizację przedsięwzięć termomodernizacyjnych co nie wpłynęło na prawidłowość działań tym zakresie. Poprawność rozliczeń US zweryfikował na podstawie dokumentacji przedłożonej przez podatników i złożonych przez nich oświadczeń.

OBSZAR

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

Opis stanu
faktycznego

3.1.

Podstawą wszczęcia postępowań podatkowych, których przedmiotem była weryfikacja poprawności skorzystania z ulgi termomodernizacyjnej, były wnioski podatników o stwierdzenie nadpłaty w związku z rozliczeniem ulgi termomodernizacyjnej. US nie prowadził postępowań podatkowych wszczętych w wyniku czynności analitycznych, czynności sprawdzających i kontroli podatkowych.

W wyniku tych czynności i kontroli nie było podstaw uzasadniających wszczęcia takich postępowań.

(akta kontroli, str. 171-174)

3.2.

W latach 2022-2024 (I półrocze) US przeprowadził postępowania podatkowe, których przedmiotem była weryfikacja prawidłowości skorzystania z ulgi termomodernizacyjnej względem 219 podatników, z tego: 33 podatników, którzy dokonali rozliczenia wg formularza zeznań podatkowych PIT-36, 159 – PIT-37, 15 – PIT-36L oraz 12 – PIT-28²⁸. Łączna kwota wykazanej ulgi termomodernizacyjnej poddana weryfikacji (wykazana w zeznaniach podatkowych) wyniosła 3659 tys. zł, z tego: 590 tys. zł wg formularza zeznań podatkowych PIT-36, 2550 tys. zł – PIT-37, 326 tys. zł – PIT-36L oraz 193 tys. zł – PIT-28.

W kolejnych latach kwota wykazanej ulgi termomodernizacyjnej poddana weryfikacji (wykazana w zeznaniach podatkowych) wyniosła:

- PIT-36: w 2021 r. – 126 tys. zł, w 2022 r. – 282 tys. zł, w 2023 r. – 244 tys. zł i w 2024 r. (I półrocze) – 64 tys. zł,
- PIT-37: w 2021 r. – 929 tys. zł, w 2022 r. – 1113 tys. zł, w 2023 r. – 1059 tys. zł i w 2024 r. (I półrocze) – 378 tys. zł,
- PIT-36L: w 2021 r. – 41 tys. zł, w 2022 r. – 216 tys. zł, w 2023 r. – 110 tys. zł i w 2024 r. (I półrocze) – 0 zł,
- PIT-28: w 2021 r. – 33 tys. zł, w 2022 r. – 115 tys. zł, w 2023 r. – 66 tys. zł i w 2024 r. (I półrocze) – 12 tys. zł.

W 2022 r. – w porównaniu do 2021 r. – liczba postępowań podatkowych wobec podatników korzystających z ulgi termomodernizacyjnej wzrosła ogółem o 11 (12,2%). W 2023 r. – w porównaniu do 2022 r. – liczba ta zmniejszyła się o 16 (15,8%). Różnice te związane były z liczbą złożonych przez podatników wniosków o stwierdzenie nadpłaty.

W wyniku przeprowadzonych postępowań podatkowych, których przedmiotem była weryfikacja prawidłowości skorzystania z ulgi termomodernizacyjnej, US nie stwierdził nieprawidłowości.

Przeprowadzone postępowania podatkowe wszczęte zostały na podstawie wniosków podatników o stwierdzenie nadpłaty i zakończone bez wydania decyzji (w sposób określony w art. 75 §4 O.p.). Nie prowadzono postępowań podatkowych po przeprowadzeniu czynności sprawdzających i kontroli podatkowych, co było związane z tym, że podatnicy złożyli korekty deklaracji i uwzględnili w całości ustalenia US.

(akta kontroli, str. 171-175, 261)

3.3.

Kontrola 15 postępowań podatkowych wszczętych przez US na podstawie wniosków podatników o stwierdzenie nadpłaty wykazała, że postępowania te zostały przeprowadzone zgodnie z przepisami O.p. Trwały one od dwóch do 53 dni, co było zgodne z art. 139 § 1 i 2 O.p. W trakcie przeprowadzonych postępowań US dokonał weryfikacji prawidłowości rozliczenia ulgi termomodernizacyjnej. Weryfikacji dokonano na podstawie okazanych przez podatników dokumentów wymaganych do ustalenia uprawnień do ulgi. We wszystkich badanych postępowaniach – zgodnie z art. 75 § 4 O.p. – Naczelnik uznał, że skorygowane zeznania nie budzą wątpliwości, dlatego dokonał zwrotu nadpłaty bez wydania decyzji.

²⁸ Liczba przeprowadzonych czynności sprawdzających podatników korzystających z ulgi termomodernizacyjnej, którzy wykazali odliczenie wydatków na termomodernizację w formularzu PIT-36 w 2021 r. – 10, w 2022 r. – siedem i w 2023 r. – trzy oraz w formularzu PIT-37 w 2021 r. – 70, w 2022 r. – 95 i w 2023 r. – 46.

W badanych postępowaniach nie dokonywano oględzin w celu pozyskania materiału dowodowego dla weryfikacji prawidłowości rozliczenia ulgi termomodernizacyjnej. US uznał przedłożone przez podatników dokumenty za wiarygodne.

W przypadku dziewięciu badanych postępowań podatnicy otrzymali dofinansowanie (w tym dwóch z WFOŚiGW²⁹ i siedmiu z NFOŚiGW³⁰) do zrealizowanych przedsięwzięć termomodernizacyjnych i rozliczoną ulgę pomniejszyli o te wartości³¹. Weryfikacji w tym zakresie US dokonał na podstawie przedłożonej przez podatnika dokumentacji potwierdzającej otrzymane dofinansowania lub oświadczeń podatników. W pozostałych sześciu przypadkach podatnicy nie otrzymali dofinansowań, co zostało potwierdzone ich oświadczeniami.

Z informacji WFOŚiGW o udzielonych dotacjach na realizację przedsięwzięć termomodernizacyjnych wynika, że dane w tym zakresie wykazane przez podatników w trakcie postępowań podatkowych były zbieżne w zakresie otrzymanych i rozliczonych dofinansowań³².

(akta kontroli, str. 167-170, 262-292)

3.4.

Naczelnik prowadził systematyczne analizy danych dotyczących podatników korzystających z ulgi termomodernizacyjnej, w tym dotyczące błędów popełnianych przez podatników i nieprawidłowości ujawnianych w wyniku czynności sprawdzających, kontroli podatkowych i postępowań podatkowych. Z analiz wynikało, że nieprawidłowości w 2021 r. US stwierdził w 0,06% rozliczeń poddanych czynnościom sprawdzającym, w 2022 r. – 0,12% i w 2023 r. – 0,75%.

Jak wyjaśnił Naczelnik, w związku z tym, że skala stwierdzonych nieprawidłowości w rozliczaniu ulgi termomodernizacyjnej była niewielka oraz nie wystąpiły problemy związane z weryfikacją prawidłowości jej rozliczania i problemy organizacyjno-kadrowe w wykonywaniu zadań w tym zakresie, nie kierowano do Dyrektora IAS zgłoszeń dotyczących tej ulgi.

(akta kontroli, str. 171-174, 262)

3.5.

W latach 2022-2024 (I półrocze) w US nie została przeprowadzona kontrola ani audyt (z IAS i MF) w zakresie weryfikacji i prawidłowości skorzystania z ulgi termomodernizacyjnej.

(akta kontroli, str. 171-175)

Stwierdzone
nieprawidłowości

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

OCENA CZĄSTKOWA

Urząd w sposób prawidłowy prowadził postępowania podatkowe mające na celu sprawdzenia zasadności skorzystania przez podatników z ulgi termomodernizacyjnej. Postępowania podatkowe zostały przeprowadzone zgodnie z przepisami O.p. W trakcie przeprowadzonych postępowań podatkowych US dokonał weryfikacji prawidłowości rozliczenia ulgi termomodernizacyjnej na podstawie przedłożonych przez podatników dokumentów potwierdzających poniesione wydatki i otrzymane dofinansowania oraz złożonych przez nich oświadczeń. W badanej przez NIK próbie postępowań podatkowych niewystępowanie do WFOŚiGW o informacje dotyczące

²⁹ 3,3 tys. zł i 3,7 tys. zł.

³⁰ Czterech po 3 tys. zł, jeden – 4 tys. zł i dwóch po 5 tys. zł

³¹ Podatnicy otrzymali dofinansowanie w tym samym roku, w którym dokonywali wydatków.

³² W badanych okresach rozliczeniowych dwóch podatników otrzymało dotacje z WFOŚiGW.

przekazanych dotacji na realizację przedsięwzięć termomodernizacyjnych nie wpłynęło na prawidłowość działań US tym zakresie.

Pozytywnie należy ocenić prowadzenie przez Naczelnika systematycznych analiz danych dotyczących podatników korzystających z ulgi termomodernizacyjnej, w tym dotyczących błędów popełnianych przez podatników i nieprawidłowości ujawnianych w wyniku czynności analitycznych, sprawdzających, kontroli podatkowych i postępowań podatkowych.

IV. Uwagi i wnioski

W związku z niestwierdzeniem nieprawidłowości Najwyższa Izba Kontroli nie formuje uwag i wniosków.

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 Rzeszowie. 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.

Rzeszów, 3 września 2024 r.

Kontrolerzy:

Marek Wójtowicz
Główny specjalista kontroli
państwowej

/-/

Paulina Wojtowicz-Maryjka
Inspektor kontroli państwowej

/-/

Najwyższa Izba Kontroli
Delegatura w Rzeszowie
p.o. Wicedyrektor
Witold Pałasz

/-/