



NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI
DELEGATURA WE WROCŁAWIU

LWR.410.19.1.2024

**Pan
Tomasz Zając
Naczelnik Urzędu Skarbowego
w Oleśnicy**

Urząd Skarbowy w Oleśnicy
ul. Lwowska 34-38
56-400 Oleśnica

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 Oleśnicy ¹ , u. Lwowska 34-38, 56-400 Oleśnica.
Kierownik jednostki kontrolowanej	Pan Tomasz Zając, Naczelnik Urzędu Skarbowego w Oleśnicy ² , od 1 listopada 2019 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	Artykuł 2 ust. 1 ustawy z dnia 23 grudnia 1994 r. o Najwyższej Izbie Kontroli ³ .
Jednostka przeprowadzająca kontrolę	Najwyższa Izba Kontroli Delegatura we Wrocławiu
Kontrolerzy	1. Pan Adrian Tomasik, starszy inspektor kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr LWR/102/2024 z 3 lipca 2024 r. 2. Pani Maria Ossowska, główny specjalista kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr LWR/113/2024 z 31 lipca 2024 r.

(akta kontroli: tom I, str. 1-2)

¹ Dalej: Urząd lub US.

² Dalej: Naczelnik.

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

II. Ocena ogólna⁴ kontrolowanej działalności

OCENA OGÓLNA

Urząd prawidłowo typował podatników do analizy w zakresie weryfikacji zasadności skorzystania z ulgi termomodernizacyjnej. Do tego celu wykorzystywano również wyniki analiz przekazane przez organy zwierzchnie. Naczelnik systematycznie podejmował czynności sprawdzające wobec podatników. W badanym okresie przeprowadzono czynności sprawdzające w zakresie zasadności i prawidłowości skorzystania z ulgi termomodernizacyjnej łącznie dla 405 spraw. W wyniku przeprowadzenia tych czynności w 65 sprawach stwierdzono nieprawidłowości w zakresie wykazanej ulgi termomodernizacyjnej na łączną kwotę 165,3 tys. zł, która została wyegzekwowana.

Stwierdzone w wyniku kontroli nieprawidłowości dotyczyły m.in.: **[1]** zwłoki od 105 dni do 302 dni w podjęciu pierwszych czynności w sprawie (tj. działań weryfikacyjnych) w przypadku trzech z ośmiu wytypowanych podatników do analizy przez Ministerstwo Finansów⁵, co było działaniem nierzetelnym; **[2]** przyjęcia w Urzędzie procedury na podstawie nie obowiązującego Regulaminu organizacyjnego Urzędu z 2021 r.⁶; **[3]** nie przypisania wszystkich faktycznie realizowanych zadań Pierwszemu Referatowi Czynności Analitycznych i Sprawdzających⁷, a następnie Działowi Czynności Analitycznych i Sprawdzających⁸ w obowiązujących w badanym okresie regulaminach Urzędu; **[4]** nie rejestrowania spraw w ramach dokonywanych czynności sprawdzających zgodnie z instrukcją kancelaryjną⁹; **[5]** nie ewidencjonowania dokumentów z przeprowadzanych czynności w systemach teleinformatycznych; **[6]** nie sporządzania stosownej adnotacji z przebiegu czynności, co było wymagane m.in. art. 177 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa¹⁰, w przypadkach w których podatników wzywano telefonicznie m.in. do złożenia stosownych dokumentów.

III. Opis ustalonego stanu faktycznego oraz oceny cząstkowej¹¹ kontrolowanej działalności

OBSZAR

1. Typowanie podatników do objęcia działaniami weryfikacyjnymi

Opis stanu faktycznego

1.1. W kontrolowanym okresie według poszczególnych formularzy zeznań podatkowych¹² odliczenia wydatków na realizację przedsięwzięcia termomodernizacyjnego ogółem wykazało 4 360 podatników, z tego: 635 – PIT-36, 166 – PIT-36L, 3429 – PIT-37, 130 – PIT-28¹³.

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

⁵ Dalej: MF.

⁶ Zarządzenie nr 17/2021 Dyrektora Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu z dnia 28 stycznia 2021 r. w sprawie nadania regulaminu organizacyjnego Urzędu Skarbowego w Oleśnicy; dalej: Regulamin z 2021 r.

⁷ Dalej: Referat SKA-1.

⁸ Dalej: Dział SKA-1.

⁹ Zarządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 28 lutego 2017 r. w sprawie wprowadzenia instrukcji kancelaryjnej izb administracji skarbowej, urzędów skarbowych i urzędów celno-skarbowych oraz instrukcji w sprawie organizacji (...), następnie zarządzenie Ministra Finansów z dnia 23 sierpnia 2022 r. zmieniające zarządzenie w sprawie wprowadzenia instrukcji kancelaryjnej izb administracji skarbowej, urzędów skarbowych i urzędów celno-skarbowych oraz instrukcji w sprawie organizacji (...); dalej: instrukcja kancelaryjna.

¹⁰ Dz. U. z 2023 r. poz. 2383, ze zm.; dalej: OP.

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

¹² PIT-36, PIT-36L, PIT-37, PIT-28.

¹³ Liczba podatników za dany rok według formularzy zeznań podatkowych wynosiła odpowiednio: w formularzu PIT-36 w 2021 r. – 248, w 2022 r. – 244, w 2023 r. – 143; w formularzu PIT-36L w 2021 r. – 83, w 2022 r. – 54,

Łączna kwota odliczonej ulgi termomodernizacyjnej wyniosła 90 600,1 tys. zł, z tego według formularza zeznań podatkowych: 14 078,0 tys. zł (PIT-36), 5 124,8 tys. zł (PIT-36L), 68 353,1 tys. zł (PIT-37) oraz 3 044,2 tys. zł (PIT-28)¹⁴. Liczba podatników podatku dochodowego korzystających z ulgi termomodernizacyjnej według złożonych formularzy PIT wynosiła: w 2021 r. – 1818, w 2022 r. – 1469 (mniej w stosunku do poprzedniego roku o 349, tj. 19,2%) oraz w 2023 r. – 1073 (mniej w stosunku do poprzedniego roku o 396, tj. 26,96%). Kwota odliczeń za dany rok wynosiła odpowiednio: w 2021 r. – 36 855,4 tys. zł, w 2022 r. – 32 233,7 tys. zł (mniej w stosunku do roku poprzedniego o 4 621,7 tys. zł, tj. 12,54%) oraz w 2023 r. – 21 511,0 tys. zł (mniej w stosunku do roku poprzedniego o 10 722,7 tys. zł, tj. 33,27%). Łącznie w latach 2021-2023 kwota odliczeń wynosiła 90 600,1 tys. zł.

(akta kontroli: tom II, str. 41-49)

1.2. W Urzędzie w Pionie Kontroli i Orzecznictwa wyodrębniono Dział SKA-1 odpowiedzialny za prowadzenie analiz podatników, w tym w zakresie stosowania ulgi termomodernizacyjnej.

W okresie objętym kontrolą Departament Analiz MF przekazał do Urzędu podstawowe założenia zarządzania procesem analitycznym w ramach zarządzania ryzykiem zewnętrznym w Krajowej Administracji Skarbowej¹⁵, które zostały określone w opracowaniu pn. „Polityka Zarządzania Procesem Analitycznym w KAS”¹⁶.

W opracowaniu tym identyfikowanie i zarządzanie niepożądanymi zachowaniami podzielono ze względu na rodzaj obowiązków podatkowych których dotyczyły. Wyszczególniono następujące typy ryzyka: [1] Rejestracyjny¹⁷, [2] Składanie deklaracji¹⁸, [3] Deklaratoryjny¹⁹, [4] Płatności²⁰, [5] Pozostałe²¹.

Kierownik Działu SKA-1 wyjaśniła, że ryzyka funkcjonujące w KAS są monitorowane na bieżąco i cyklicznie dokonywany jest proces ich przeglądu przez właściciela ryzyka w systemie ZISAR²². Wskazała również, że bez zaznaczenia (określenia) ryzyka system ten nie pozwoli zakończyć sprawy.

Urząd nie otrzymał z MF, od Szefa Krajowej Administracji Skarbowej²³ czy też od Dyrektora Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu²⁴ wytycznych lub procedur dotyczących prowadzenia analiz spraw podatników korzystających z ulgi termomodernizacyjnej. W Urzędzie nie przyjęto również wewnętrznych regulacji w tym zakresie. W badanym okresie MF przekazało wytyczne: do czynności sprawdzających z września 2021 r. oraz do organizacji prac urzędów skarbowych

w 2023 r. – 29; w formularzu PIT- 37 w 2021 r. – 1451, w 2022 r. – 1117, w 2023 r. – 861; w formularzu PIT-28 w 2021 r. – 36, w 2022 r. – 54, w 2023 r. – 40.

¹⁴ Kwota odliczeń za dany rok według formularzy zeznań podatkowych wynosiła odpowiednio: w formularzu PIT-36 w 2021 r. – 5219,7 tys. zł, w 2022 r. – 5869,1 tys. zł, w 2023 r. – 2989,2 tys. zł; w formularzu PIT-36L w 2021 r. – 2458,1 tys. zł, w 2022 r. – 1729,1 tys. zł, w 2023 r. – 937,6 tys. zł; w formularzu PIT- 37 w 2021 r. – 28392,4 tys. zł, w 2022 r. – 23274,7 tys. zł, w 2023 r. – 16 686,0 tys. zł; w formularzu PIT-28 w 2021 r. – 785,2 tys. zł, w 2022 r. – 1360,8 tys. zł, w 2023 r. – 898,2 tys. zł.

¹⁵ Dalej: KAS.

¹⁶ W kwietniu 2019 r.

¹⁷ Związany z realizacją obowiązku rejestrowania się dla celów podatkowych, prawdziwością i poprawnością danych rejestracyjnych podmiotów oraz aktualizacją tych danych.

¹⁸ Związany z wypełnianiem obowiązku składania deklaracji podatkowych (zeznań, informacji, sprawozdań finansowych itp.).

¹⁹ Związany z obliczaniem i deklarowaniem danych dotyczących rozliczeń podatkowych w deklaracjach podatkowych, zeznaniach, informacjach, sprawozdaniach finansowych itp.

²⁰ Związany z wypełnianiem obowiązku dokonywania płatności zobowiązań podatkowych i celnych.

²¹ W skład, którego wchodzi ryzyka celne i akcyzowe.

²² Zintegrowany System Zarządzania Ryzykiem. W systemie tym nie sformułowano ryzyka związanego z korzystaniem z odliczenia ulgi termomodernizacyjnej.

²³ Dalej: SKAS.

²⁴ Dalej: DIAS.

w zakresie obsługi zeznań podatkowych dla podatku dochodowego od osób fizycznych za 2021 r. oraz za 2022 r.

W okresie objętym kontrolą obowiązywały wewnętrzne procedury, tj.: [1] P-007/2²⁵ od dnia 2 listopada 2016 r. do dnia 1 listopada 2021 r.; [2] P-007/3²⁶ od dnia 2 listopada 2021 r. do dnia 3 lutego 2022 r.; [3] P-007/4²⁷ od dnia 4 lutego 2022 r. do dnia 20 marca 2023 r.; [4] P-007/5²⁸ od dnia 21 marca 2023 r.²⁹ Przedmiotowe procedury stosowano do analizy w tym dokonywania nadpłat w podatkach dochodowych oraz innych odliczeń od dochodu i podatku. Procedura P-007/4 obowiązująca w Urzędzie od dnia 4 lutego 2022 r. została uregulowana na podstawie nie obowiązującego Regulaminu z 2021 r., co zostało opisane w sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości*.

Na podstawie sporządzonego raportu z systemu informatycznego POLTAX Plus do czynności sprawdzających typowano podatników z wykazanymi nadpłatami³⁰, które obejmowały również podatników dokonujących odliczenia ulgi termomodernizacyjnej. W badanym okresie analizami dotyczącymi podatników korzystających z ulgi termomodernizacyjnej oraz typowaniem podmiotów do weryfikacji odliczenia zajmował się Dział SKA-1, utworzony z dniem 15 października 2022 r., wcześniej jako Referat SKA-1. Wykonywane ww. zadania przez Dział SKA-1 oraz Referat SKA-1 nie zostały określone w Regulaminie Urzędu³¹, o czym szerzej w sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości*.

Ponadto po utworzeniu w strukturach organizacyjnych Urzędu Działu SKA-1 nie ustalono zakresu obowiązków, uprawnień i odpowiedzialności dla kierownika tej komórki, o czym szerzej w sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości*.

W ramach prowadzonych analiz Urząd systematycznie weryfikował dane z zeznań podatkowych w celu wytypowania podatników korzystających z ulgi do czynności sprawdzających sporządzając raporty z baz danych w tym: POLTAX Plus.

Wygenerowane raporty obejmowały podatników z wykazaniem odliczeniem ulgi termomodernizacyjnej na podstawie m.in. procedur Urzędu. W przeprowadzonych analizach przyjęto następujące kryteria: [1] przekroczenie limitu ulgi, [2] wykazanie adresu zamieszkania w lokalach mieszkalnych, [3] wykazanie nadpłat przekraczających przyjęte limity. Do przeprowadzenia analiz Urząd wykorzystywał aplikację *Skrypciarz*. W latach 2022-2024 (I półrocze) podczas prowadzonych analiz stwierdzono nieprawidłowości w zakresie: odliczenia ulgi termomodernizacyjnej powyżej przysługującego limitu oraz braku prawa do odliczenia ulgi (lokal/budynek). Prowadzone analizy pozwalały wybrać do badania podmioty z grupy największego ryzyka.

Liczba podatników korzystających z odliczenia ulgi termomodernizacyjnej w wyniku przeprowadzonych czynności analitycznych skierowana do przeprowadzenia

²⁵ „Procedura w sprawie prawidłowej realizacji zadań oraz wzmocnienia kontroli nad obiegiem dokumentów stanowiących podstawę dokonywania zwrotów/nadpłat z bieżących rachunków bankowych Urzędu Skarbowego w Oleśnicy”.

²⁶ „Procedura w sprawie prawidłowej realizacji zadań oraz wzmocnienia kontroli nad obiegiem dokumentów stanowiących podstawę dokonywania zwrotów/nadpłat/nienależnych wpłat w Urzędzie Skarbowym w Oleśnicy”.

²⁷ „Procedura w sprawie prawidłowej realizacji zadań oraz wzmocnienia kontroli nad obiegiem dokumentów stanowiących podstawę dokonywania zwrotów/nadpłat/nienależnych wpłat w Urzędzie Skarbowym w Oleśnicy”, dalej: procedura P-007/4.

²⁸ „Procedura w sprawie prawidłowej realizacji zadań oraz wzmocnienia kontroli nad obiegiem dokumentów stanowiących podstawę dokonywania zwrotów/nadpłat/nienależnych wpłat w Urzędzie Skarbowym w Oleśnicy”.

²⁹ Dalej: procedury.

³⁰ Od dnia 21 marca 2023 r. dla PIT-37 lub PIT-36 powyżej 25,0 tys. zł w przypadku podmiotów nieprowadzących działalności gospodarczej oraz z nadpłatami z PIT-36, PIT-36L oraz CIT-8 przekraczającymi 50,0 tys. zł w przypadku podmiotów prowadzących działalność gospodarczą. W okresie od dnia 1 stycznia 2022 r. do dnia 20 marca 2023 r. kwoty te stanowiły obejmowały odpowiednio 12,0 tys. zł i 30,0 tys. zł.

³¹ Zarządzenia nr: 17/2021, 82/2021, 19/2022, 102/2022, 130/2022, 12/2023, 75/2023 Dyrektora Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu z dnia 28 stycznia 2021 r. w sprawie nadania regulaminu organizacyjnego Urzędu Skarbowego w Oleśnicy, dalej: Regulaminy Urzędu.

czynności weryfikacyjnych³² wynosiła w badanym okresie 350, tj. odpowiednio: w 2021 r. – 94; w 2022 r. – 96; w 2023 r. – 128; w 2024 (I półrocze) – 32. Łączna kwota rozliczonej ulgi przez wymienionych podatników w 2021 r. wynosiła 3038,8 tys. zł, w 2022 r. – 2721,9 tys. zł, w 2023 r. – 3201,5 tys. zł oraz w 2024 r. (I półrocze) – 919,1 tys. zł. Kwoty ustaleń dokonanych przez Urząd w toku czynności sprawdzających przeprowadzonych wobec wskazanych podatników w 2021 r. wynosiły 4,6 tys. zł, w 2022 r. – 51,7 tys. zł, w 2023 r. – 22,9 tys. zł oraz w 2024 r. (I półrocze) – 22,1 tys. zł.

(akta kontroli: tom I, str. 4-539; tom II, str. 41-105)

1.3. W latach 2022-2024 (I półrocze) do Urzędu przekazane zostały dwie „Listy typowań”³³, które dotyczyły analizy nieprawidłowości w zakresie rozliczenia ulgi termomodernizacyjnej za lata 2019-2022. Autorem przedmiotowych analiz była Izba Administracji Skarbowej w Bydgoszczy. Łącznie wytypowano dziewięciu podatników³⁴ na kwotę ulgi 788,0 tys. zł³⁵ z oszacowaną kwotą uszczupień 38,4 tys. zł³⁶. Naczelnik wyjaśnił, że w Urzędzie nie ma osobnego działu/referatu zajmującego się czynnościami analitycznymi, pracownicy Działu SKA-1 zajmują się zarówno czynnościami analitycznymi jak i sprawdzającymi. W przekazanych listach wskazano sugerowany tryb postępowania, tj. czynności sprawdzające, jednak decyzje o sposobie weryfikacji wytypowanych podatników pozostawiono w kompetencji Urzędu.

W przesłanej w 2022 r. listy, w przypadku jednego podatnika Urząd wprowadzając korektę zeznania PIT-37 za 2020 r. nie unieważnił pierwszej wersji załącznika PIT/OD. Wobec powyższego uznano, że typowanie nie było prawidłowe. Natomiast w przypadku listy przekazanej w 2023 r. wobec ośmiu podatników podjęto czynności sprawdzające z czego: siedem zakończono, a jedno postępowanie pozostało w toku z uwagi na utrudniony kontakt z podatnikiem. W przypadku trzech z ośmiu wytypowanych podatników do czynności weryfikacyjnych, analizy w tych sprawach zostały podjęte w terminie od 105 do 302 dni³⁷, licząc od daty otrzymania listy, co zostało szerzej opisane w sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości*. Kwota ustaleń dokonanych przez Urząd w toku tych czynności wyniosła 19,2 tys. zł³⁸.

(akta kontroli: tom II, str. 76-105)

1.4. W kontrolowanym okresie Urząd nie posiadał danych w zakresie liczby podatników³⁹, na których ciążył obowiązek prawny⁴⁰, zwrotu ulgi poprzez doliczenie do dochodów odliczone uprzednio kwoty na realizację przedsięwzięcia

³² Czynności sprawdzających, kontroli podatkowej, postępowań podatkowych.

³³ Dalej: listy.

³⁴ W 2022 r. PIT-37 – jeden podatnik. W 2023 r. według formularza: PIT-36 – dwóch podatników, PIT-37 – sześciu podatników.

³⁵ W 2022 r. PIT-37 na kwotę 75,1 tys. zł. W 2023 r. według formularza PIT-36 na kwotę 181,6 tys. zł, PIT-37 na kwotę 531,3 tys. zł.

³⁶ W 2022 r. na kwotę 3,7 tys. zł, a w 2023 r. na kwotę 34,7 tys. zł.

³⁷ Tj. pierwsze udokumentowane czynności.

³⁸ PIT-36 – 3,7 tys. zł, PIT-37 – 15,5 tys. zł.

³⁹ Formularze podatkowe PIT-28, PIT-36, PIT-36L oraz PIT-37 nie przewidują odrębnych pozycji do wykazywania doliczeń do dochodów/przychodów ulgi termomodernizacyjnej. Zwrot tej ulgi w postaci doliczeń ujmuje się w poz. „inne źródła”, tak jak zwrot każdej innej ulgi obowiązującej w systemie podatkowym (np. ulgi rehabilitacyjnej).

⁴⁰ Jeżeli podatnik skorzystał z odliczenia, 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. Zgodnie z art. 26h ust. 8 i art. 45 ust. 3a ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2024 r. poz. 226, ze zm.) 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. 776, ze zm.).

termomodernizacyjnego. Naczelnik wyjaśnił, że mając na uwadze powyższe brak jest możliwości sporządzenia raportu dotyczącego podatników dokonujących doliczeń.

W Urzędzie analizowano prawidłowość doliczeń do dochodu w związku z utratą prawa do odliczenia ulgi termomodernizacyjnej w przypadku podatników, którzy podczas czynności sprawdzających złożyli oświadczenie o otrzymanym dofinansowaniu. Liczba podatników⁴¹ ustalona została w ramach czynności sprawdzających, którzy w zeznaniach za lata 2022-2023 doliczyli uprzednio odliczone kwoty wydatków.

Łączna kwota doliczeń za lata 2022-2023 wynosiła 54,4 tys. zł⁴². Naczelnik wyjaśnił, że w stosunku do podatników, u których podczas czynności sprawdzających dotyczących ulgi termomodernizacyjnej stwierdzono otrzymane w późniejszym okresie (niż wykazane ulgi) dofinansowania do termomodernizacji, prowadzone były czynności weryfikacyjne pod kątem prawidłowego doliczenia do dochodu otrzymanego dofinansowania. Działania te prowadzone były na podstawie raportu dotyczącego podatników, którzy odliczyli ulgę w latach wcześniejszych.

W badanym okresie nie występowało do Wojewódzkiego Funduszu Ochrony Środowiska i Gospodarki Wodnej we Wrocławiu⁴³ w zakresie pozyskania danych o podatnikach, którzy otrzymali zwrot poniesionych i odliczonych wydatków. Naczelnik wyjaśnił, że w trakcie prowadzonych czynności sprawdzających podatnicy byli pytani o występowanie o dofinansowanie w związku z poniesionymi wydatkami dotyczącymi ulgi termomodernizacyjnej oraz informowani, że w przypadku otrzymania dofinansowania mają obowiązek zweryfikowania wykazanego odliczenia bądź doliczenia do przychodu w zeznaniu podatkowym za rok, w którym otrzymali dofinansowanie. Ponadto wskazał, że dofinansowanie z programów podatnicy otrzymują w następnych latach, stąd też w ocenie Naczelnika celowe jest, aby weryfikacja z ewentualnym wykorzystaniem informacji od podmiotu zewnętrznego (np. WFOŚiGW) następowała w dłuższym okresie czasu od skorzystania przez podatnika z ulgi.

(akta kontroli: tom II, str. 58-106)

Badanie 20 spraw analiz przeprowadzonych w Urzędzie w związku z weryfikacją prawidłowości skorzystania z ulgi termomodernizacyjnej, wykazało, że:

- czynności analityczne podejmowano po wygenerowaniu raportu,
- przyczyną podjęcia analiz było odliczenie ulgi termomodernizacyjnej powyżej przysługującego limitu,
- nie występowało do WFOŚiGW,
- nie wystąpiły przypadki odłożenia sprawy *ad acta*,
- stwierdzono nieprawidłowości w pięciu przypadkach, które zakończyły się złożeniem korekty zeznania podatkowego na kwotę 3,7 tys. zł,
- wszystkie analizy przekazano do czynności sprawdzających, które zostały zakończone adnotacją.

Z pozyskanych w toku kontroli informacji z WFOŚiGW wynikało, że w ramach objętej badaniem próby kontrolnej, dotację związaną z przeprowadzaniem przedsięwzięciem termomodernizacyjnym otrzymali podatnicy w siedmiu badanych sprawach. We wszystkich tych przypadkach podatnicy przekazali Urzędowi dowody poniesionych wydatków na realizację tego przedsięwzięcia.

Badanie wykazało przypadki nieprzestrzegania zasad prowadzenia czynności sprawdzających wynikających z OP, nie w pełni rzetelnego przeprowadzania i dokumentowania tych czynności oraz niewłaściwego rejestrowania podejmowanych

⁴¹ Pięciu podatników, w tym: trzech za 2022 r. i dwóch za 2023 r.

⁴² Za 2022 r. kwota doliczenia wynosiła 16,5 tys. zł, za 2023 r. – 37,9 tys. zł.

⁴³ Dalej: WFOŚiGW.

działań w systemach informatycznych, co opisano w sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości*.

(akta kontroli: tom II, str. 123-266)

Stwierdzone
nieprawidłowości

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

1. W przypadku trzech z ośmiu wytypowanych podatników do czynności weryfikacyjnych (z listy przekazanej w 2023 r.), pierwsze czynności w sprawie, tj. analizy w tych sprawach, zostały podjęte po upływie od 105 do 302 dni od otrzymania listy, co było działaniem nierzetelnym.

Naczelnik wyjaśnił, że pracownicy Działu SKA-1 prowadzą czynności sprawdzające jednocześnie w wielu obszarach. Ze względu więc na duże obciążenie pracą podatnicy wzywani byli do czynności sprawdzających systematycznie.

(akta kontroli: tom II, str. 76-100, 674-706)

2. Obowiązująca w Urzędzie od dnia 4 lutego 2022 r. Procedura P-007/4 została wydana w oparciu o nie obowiązujący Regulamin z 2021 r. We wskazanej procedurze w treści jako dokumenty związane wskazano m.in. Regulamin z 2021 r., w sytuacji gdy od dnia 1 lutego 2022 r. obowiązywał Regulamin nadany zarządzeniem nr 19/2022 Dyrektora Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu z dnia 31 stycznia 2022 r. w sprawie nadania regulaminu organizacyjnego Urzędu Skarbowego w Oleśnicy.

Naczelnik wyjaśnił, że wprowadzenie procedury jest procesem wielodniowym, realizowanym w Urzędzie i poza – opinia radcy prawnego wymagana przed zatwierdzeniem procedury – a tym samym jej treść została przygotowana na podstawie Regulaminu z 2021 r.

(akta kontroli: tom I, str. 426-538; tom II str. 267-278, 674-706)

3. Zgodnie z załącznikiem nr 8⁴⁴ do zarządzenia Ministra Finansów z dnia 5 lutego 2019 r. w sprawie organizacji Krajowej Informacji Skarbowej, izby administracji skarbowej, urzędu skarbowego, urzędu celno-skarbowego i Krajowej Szkoły Skarbowości oraz nadania im statutów⁴⁵, do zadań w pionie kontroli czynności analitycznych i sprawdzających SKA należy m.in.: 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 oraz sporządzanie planów kontroli. Zadania te nie zostały przypisane Działowi SKA-1 ani Referatowi SKA-1 w obowiązujących w badanym okresie Regulaminach Urzędu, pomimo ich faktycznego wykonywania przez te komórki.

Naczelnik wyjaśnił, że w Regulaminach Urzędu zadania komórki czynności analitycznych i sprawdzających określone wskazanym powyżej zarządzeniem Ministra Finansów podzielono pomiędzy dwie komórki organizacyjne, tj. Dział SKA-1 oraz Referat Czynności Analitycznych i Sprawdzających SKA-2. Zadania nie ujęte w Dziale SKA-1 przypisano Referatowi SKA-2, z uwagi na fakt, że umieszczono tam wyszkolonego pracownika, który wcześniej zajmował się analizą ryzyka, typowaniem do kontroli podatkowej i skarbowej oraz planowaniem kontroli w zlikwidowanym Wieloosobowym Stanowisku ds. Analiz i Planowania.

(akta kontroli: tom II, str. 267-278, 674-706)

⁴⁴ Pn. Statut Urzędu Skarbowego.

⁴⁵ Dz. Urz. MF z 2023 r. poz. 61.

4. Po utworzeniu z dniem 15 października 2022 r. w strukturach organizacyjnych Urzędu Działu SKA-1 nie ustalono zakresu obowiązków, uprawnień i odpowiedzialności dla Kierownika Działu SKA-1, co było niezgodne z § 29 Regulaminu Organizacyjnego Urzędu z dnia 14 października 2022 r. i kolejnych Regulaminach Urzędu. Zakres obowiązków dla Kierownika Działu SKA-1 został ustalony w toku kontroli NIK, tj. w dniu 23 lipca 2024 r.

Naczelnik wyjaśnił, że m.in. brak ustalonego nowego zakresu czynności dla Kierownika Działu SKA-1, na dzień zmiany związany był z dużą liczbą zadań i koniecznością realizacji obowiązków priorytetowych, związanych z przedmiotem zadań Urzędu, a także dotyczących szeregu spraw pracowniczych.

(akta kontroli: tom I, str. 540-547; tom II, str.267-278)

5. Badanie 20 spraw przeprowadzonych przez Urząd analiz w zakresie weryfikacji prawidłowości skorzystania z ulgi termomodernizacyjnej, wykazało że:

✓ w ośmiu przypadkach nie udokumentowano w formie adnotacji dokonanego wezwania telefonicznego na podstawie art. 160 OP⁴⁶ w zw. z art. 159 § 1 i 1a OP, co było wymagane art. 177 § 1 OP. Podatników wzywano telefonicznie, w celu zweryfikowania zasadności skorzystania z ulgi i w żadnym w tych przypadków nie sporządzano stosownej adnotacji o przebiegu rozmowy.

Naczelnik wyjaśnił, m.in., że brak sporządzania adnotacji z rozmowy telefonicznej wynikał z bardzo dużego obciążenia pracą, zwłaszcza w akcji PIT.

✓ w pięciu przypadkach nie wezwano podatników do usunięcia braków formalnych, w związku ze złożeniem w toku czynności sprawdzających oświadczeń o otrzymanych dotacjach oraz ustroju wspólności majątkowej małżeńskiej w formie e-maila, w sytuacji, gdy zgodnie z art. 168 § 1 i 3 OP oświadczenia takie winny być złożone na adres do doręczeń elektronicznych lub za pośrednictwem konta w systemie teleinformatycznym organu podatkowego oraz podpisane przez wnoszącego.

Naczelnik wyjaśnił, że wychodząc naprzeciw oczekiwaniom podatników w związku z elektroniczną usługą przyjęto dokumenty za pośrednictwem e-mail. Taki sposób pracy został niejako wymuszony podczas pandemii COVID-19 i nawet po jej zakończeniu wypracowane metody działania są stosowane, gdyż pozwalają na szybsze, bez kosztowe, czyli oszczędne załatwienie sprawy.

✓ w 12 sprawach z przebiegu czynności uprzedzenia podatników o odpowiedzialności za złożenie fałszywych zeznań zgodnie z art. 180 § 3 OP, przed odebraniem oświadczenia o odpowiedzialności karnej za składanie fałszywych zeznań, nie sporządzono stosownej adnotacji w dokumentacji sprawy o pouczeniu, co było wymagane m.in. art. 177 § 1 OP.

Naczelnik wyjaśnił, że brak sporządzenia w ww. przypadkach adnotacji o pouczeniu o odpowiedzialności karnej podatników wynikało z dużego obciążenia pracą.

✓ w 14 przypadkach pracownicy Urzędu nie rejestrowali spraw w ramach dokonywanych czynności sprawdzających zgodnie z instrukcją kancelaryjną w Bibliotece Akt lub w systemie SZD. Zgodnie m.in. z § 42 instrukcji kancelaryjnej, prowadzący rejestruje sprawę wraz z rejestracją pierwszego pisma która tej sprawy dotyczy. We wskazanych przypadkach sprawy nie zostały zarejestrowane.

Naczelnik wyjaśnił, że zgodnie z wytycznymi nie ewidencjonujemy czynności sprawdzających w SZD, chyba że zachodzi potrzeba wysłania pisma wychodzącego.

⁴⁶ W sprawach uzasadnionych ważnym interesem adresata lub gdy stan sprawy tego wymaga, wezwania można dokonać telegraficznie lub telefonicznie albo przy użyciu innych środków łączności, z podaniem danych wymienionych w art. 159 § 1 i 1a OP.

Wskazał, że w SZD ewidencjonowana jest wyłącznie korespondencja wychodząca/przychodząca. Przebieg czynności odnotowany jest w systemie ZISAR.

NIK wskazuje, że we wszystkich ww. sprawach były pisma przychodzące podatników, a w systemie ZISAR rejestruje się karty ustaleń czynności sprawdzających, a nie sprawy.

✓ w trzynastu przypadkach czynności sprawdzające nie zostały zaewidencjonowane w systemie ZISAR.

Naczelnik wyjaśnił, że nie wszystkie czynności sprawdzające zostały zaewidencjonowane w systemie ZISAR ze względu na bardzo duże obciążenie pracą.

(akta kontroli: tom II, str. 1-421, 674-706; tom III, str. 105-165)

OCENA CZĄSTKOWA

Urząd prawidłowo typował podatników do analizy w zakresie weryfikacji zasadności skorzystania z ulgi termomodernizacyjnej. Do tego celu wykorzystywano również wyniki analiz przekazane przez organy zwierzchnie. Naczelnik systematycznie podejmował czynności sprawdzające wobec podatników, a doliczenia w związku z utratą prawa do skorzystania z ulgi analizowano na podstawie oświadczeń. Stwierdzone w wyniku kontroli nieprawidłowości dotyczyły m.in.: [1] zwłoki od 107 do 302 dni w podjęciu pierwszych czynności w sprawie (tj. działań weryfikacyjnych) w przypadku trzech z ośmiu wytypowanych podatników do analizy przez MF co było działaniem nierzetelnym; [2] przyjęcia w Urzędzie procedury na podstawie nie obowiązującego Regulaminu z 2021 r.; [3] nie przypisania wszystkich faktycznie realizowanych zadań Referatowi SKA-1 a następnie Działowi SKA-1, w obowiązujących w badanym okresie Regulaminach Urzędu; [4] nie rejestrowania spraw w ramach dokonywanych czynności sprawdzających zgodnie z instrukcją kancelaryjną; [5] nie sporządzenia stosownej adnotacji z przebiegu czynności, co było wymagane m.in. art. 177 § 1 OP, w przypadkach w których podatników wzywano telefonicznie celem zweryfikowania zasadności skorzystania z ulgi termomodernizacyjnej.

OBSZAR

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

Opis stanu faktycznego

2.1. W Urzędzie nie opracowano wewnętrznych procedur dotyczących czynności sprawdzających dedykowanych zagadnieniu ulgi termomodernizacyjnej. Czynności sprawdzające podatników korzystających z tego rodzaju ulgi, prowadzono w oparciu:

- ✓ opracowane przez MF Wytyczne do czynności sprawdzających, które przekazano do wykorzystania służbowego przez jednostki KAS we wrześniu 2021 r.,
- ✓ opracowane przez MF Wytyczne w zakresie obsługi procesu czynności sprawdzających w systemie ZISAR II z 9 grudnia 2021 r. i z 13 grudnia 2021 r.,
- ✓ opracowane przez MF objaśnienia do formularza NAD-WE oraz objaśnienia do zaktualizowanej części formularza ZOB-O wprowadzonego w systemie POLTAX Plus z dnia 3 lipca 2023 r.,
- ✓ opracowane przez MF Wytyczne do organizacji urzędów skarbowych w zakresie obsługi zeznań podatkowych dla podatku dochodowego od osób fizycznych za 2021 r. oraz 2022 r.
- ✓ procedury wewnętrzne.

Naczelnik wyjaśnił, że procedury wewnętrzne P-007/2-5 dotyczyły prawidłowej realizacji zadań oraz wzmocnienia kontroli nad obiegiem dokumentów stanowiących podstawę dokonywania zwrotów/ nadpłat/ nienależnych wpłat w Urzędzie. Głównym

celem obowiązujących procedur było stworzenie obiegu dokumentów zapewniającego kontrolę nad zwrotami kwot z kont Urzędu. Procedury te nie precyzują procesu prowadzenia czynności sprawdzających, czy procedowania wniosków o stwierdzenie nadpłaty. To zadanie jest realizowane w oparciu o przepisy OP, właściwych ustaw podatkowych, wytycznych i pism Ministerstwa Finansów. Zdaniem Naczelnika wewnętrzne procedury postępowania nie muszą zawierać przepisów powszechnie obowiązującego prawa, w tym OP. Przepisy te stosowane są przez pracowników wprost.

(akta kontroli: tom II, str. 267-706)

2.2. Prowadzeniem czynności sprawdzających w Urzędzie zajmował się Referat SKA-1, a następnie Dział SKA-1.

(akta kontroli: tom II, str. 267-706)

2.3. W latach 2021-2024 (I półrocze) Urząd prowadził czynności sprawdzające prawidłowości skorzystania z ulgi termomodernizacyjnej w każdym roku. W 2021 r. liczba przeprowadzonych czynności sprawdzających podmiotów korzystających z tego rodzaju ulgi wyniosła 94⁴⁷, a łączna kwota wykazanej ulgi termomodernizacyjnej poddanej weryfikacji (wykazanej w zeznaniach podatkowych), wyniosła 3 038,8 tys. zł⁴⁸. W 2022 r. liczba przeprowadzonych czynności sprawdzających podmiotów korzystających z ulgi termomodernizacyjnej wynosiła 97⁴⁹, a weryfikacji poddano kwotę 2 796,9 tys. zł⁵⁰. W 2023 r. objęto czynnościami sprawdzającymi 182 podmioty⁵¹, a weryfikacji poddano kwotę 6 961,5 tys. zł⁵² wykazanej w zeznaniach podatkowych ulgi. Natomiast w I półroczu 2024 r. czynnościami sprawdzającymi objęto 32 podmioty⁵³ na łączną kwotę wykazanej ulgi termomodernizacyjnej w wysokości 919,1 tys. zł⁵⁴.

Nieprawidłowości stwierdzono w przypadku 65 przeprowadzonych czynności sprawdzających, a kwota ustaleń (w zakresie ulgi termomodernizacyjnej) dokonanych w wyniku tych czynności wynosiła 165,3 tys. zł.

Kwoty dokonanych ustaleń w wyniku czynności sprawdzających zostały wpłacone lub wyegzekwowane w pełnej wysokości.

Najczęściej stwierdzone podczas czynności sprawdzających nieprawidłowości dotyczyły: przekroczenia limitu ulgi⁵⁵, braku posiadania tytułu prawnego do budynku mieszkalnego⁵⁶ oraz wystawionej przez podatnika faktury VAT nie korzystającego ze zwolnienia od tego podatku⁵⁷.

⁴⁷ Z tego: 21 na podstawie formularza PIT-36, siedem – formularza PIT-36L, 62 – formularza PIT-37, czterech – formularza PIT-28.

⁴⁸ Z której kwota 779,4 tys. zł odnosiła się do formularza PIT-36, kwota 289,5 tys. zł do formularza PIT-36L, kwota 1 886,6 tys. zł do formularza PIT-37, a kwota 83,3 tys. zł do formularza PIT-28.

⁴⁹ Z tego: 11 na podstawie formularza PIT-36, jeden – formularza PIT-36L, 82 – formularza PIT-37, a trzy formularza PIT-28.

⁵⁰ Z której kwota 273,6 tys. zł odnosiła się do formularza PIT-36, kwota 37,8 tys. zł odnosiła się do formularza PIT-36L, kwota 2 382,5 tys. zł odnosiła się do formularza PIT-37, kwota 103,0 tys. zł odnosiła się do formularza PIT-28.

⁵¹ Z tego 13 na podstawie formularza PIT-36, dwa – formularza PIT-36L, 166 – formularza PIT-37 oraz jeden – formularza PIT-28.

⁵² Z której kwota 541,6 tys. zł odnosiła się do formularza PIT-36, kwota 97,9 tys. zł do formularza PIT-36L, kwota 6 314,0 tys. zł do formularza PIT-37, a kwota 8,0 tys. zł do formularza PIT-28.

⁵³ Z tego: trzy na podstawie formularza PIT-36, 28 formularza PIT-37, jeden na podstawie formularza PIT-28.

⁵⁴ Z której kwota 90,2 tys. zł odnosiła się do formularza PIT-36, kwota 792,7 tys. zł do formularza PIT-37, a kwota 36,2 tys. zł do formularza PIT-28.

⁵⁵ W liczbie jeden w 2022 r. i liczbie 29 w 2023 r.; w 2021 r. i w I półroczu 2024 r. Urząd nie stwierdził takich nieprawidłowości.

⁵⁶ W liczbie jeden w 2021 r., w liczbie dziewięć w 2022 r., w liczbie osiem w 2023 r. i w liczbie dwa w I półroczu 2024 r.

⁵⁷ W liczbie po jednej w 2021 r., w 2022 r. i w I półroczu 2024 r. oraz w liczbie trzy w 2023 r.

W 2022 r. w porównaniu do 2021 r. wzrosła o trzy (4,3%) liczba czynności sprawdzających wobec podmiotów korzystających z ulgi termomodernizacyjnej, natomiast kwota ujawnionych nieprawidłowości zmniejszyła się o 241,9 tys. zł (8,0%). Natomiast w 2023 r. w porównaniu do 2022 r. wzrosła o 85 (87,6%) liczba czynności sprawdzających wobec podmiotów korzystających z ulgi termomodernizacyjnej, a kwota ujawnionych nieprawidłowości wzrosła o 4 164, 6 tys. zł (148,9%).

Naczelnik wyjaśnił, że w 2022 r. prowadzone były czynności sprawdzające w zakresie ulgi termomodernizacyjnej po raz trzeci (pierwszy raz do zeznań złożonych w 2020 r. za 2019 r., drugi raz do zeznań złożonych w 2021 r. za 2020 r. oraz trzeci raz do zeznań złożonych w 2022 r. za 2021 r.). Z roku na rok liczba podatników korzystających z przedmiotowej ulgi wzrastała i dlatego wzrosła liczba czynności sprawdzających. Wyjaśnił również, że czynności sprawdzające dotyczące prawidłowości korzystania z ulgi termomodernizacyjnej prowadzono systematycznie, na podstawie: sporządzanych raportów z POLTAX Plus obejmujących podatników z wykazaniem odliczeniem ulgi termomodernizacyjnej, przekroczenia limitu ulgi i wykazania adresu zamieszkania w lokalach mieszkalnych. Jednocześnie przedmiotowe czynności prowadzono na zlecenie MF oraz na zlecenie DIAS w wyniku monitoringu obejmującego dodatkowe wpływy budżetowe w 2023 r., w tym dotyczące ulgi termomodernizacyjnej.

(akta kontroli: tom II, str. 267-706)

2.4. Badanie 30 przeprowadzonych czynności sprawdzających (w tym 22 w zakresie podatku PIT, PPL oraz osiem w zakresie podatku PPE), dotyczące podatników korzystających z ulgi termomodernizacyjnej w wysokości 82,6 tys. zł, wykazało, że: [1] w przeprowadzonych czynnościach sprawdzających podatnicy złożyli korekty rozliczeń podatkowych i wpłacili należny podatek; [2] nie występowało do WFOŚiGW o dane niezbędne do zweryfikowania prawidłowości korzystania z ulgi, [3] w przeprowadzonych przez Urząd czynnościach sprawdzających nie dokonywano oględzin w celu pozyskania materiału dowodowego dla weryfikacji prawidłowości ustalenia ulgi termomodernizacyjnej. We wszystkich zbadanych sprawach podatnicy złożyli korekty zeznań podatkowych uwzględniających w całości ustalenia Urzędu i uregulowali należne zobowiązania podatkowe, w związku z czym nie wszczynano w tych sprawach kontroli podatkowych lub postępowań podatkowych.

Naczelnik wyjaśnił, że zgromadzone dokumenty i ustalone fakty w toku czynności sprawdzających nie budziły wątpliwości, dlatego nie wystąpiła konieczność dokonywania oględzin.

Przeprowadzone badanie 30 spraw wykazało, że nie we wszystkich z nich przestrzegano zasad prowadzenia czynności sprawdzających określonych w OP, a po ich zakończeniu nie zarejestrowano spraw w systemach teleinformatycznych, o czym szerzej w sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości*.

(akta kontroli: tom II, str. 267-706)

Stwierdzone
nieprawidłowości

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

Badanie 30 spraw przeprowadzonych czynności sprawdzających wykazało, że:

✓ w 13 przypadkach pracownicy Urzędu nie zarejestrowali spraw w ramach dokonywanych czynności sprawdzających zgodnie z instrukcją kancelaryjną, w Bibliotece akt lub systemie SZD. Zgodnie m.in. z § 42 instrukcji kancelaryjnej, prowadzący rejestruje sprawę wraz z rejestracją pierwszego pisma, która tej sprawy dotyczy.

Naczelnik wyjaśnił, że w Urzędzie nie ewidencjonowano czynności sprawdzających w systemie SZD, chyba że zachodziła potrzeba wysłania pisma wychodzącego.

Ponadto wskazał, że: „w SZD ewidencjonujemy wyłącznie korespondencję wychodzącą/przychodzącą”. Przebieg czynności odnotowany jest w systemie ZISAR (bądź we wcześniejszym okresie w e-Orus). Wskazał również, że SZD, a wcześniej w Bibliotece Akt, rejestracji podlegały wnioski o stwierdzenie nadpłaty jako pisma przychodzące.

NIK wskazuje, że w systemie ZISAR rejestruje się karty ustaleń czynności sprawdzających, a nie sprawy. We wszystkich ww. sprawach były pisma przychodzące.

✓ w 23 przypadkach Urząd zastosował wezwania podatników na podstawie art. 160 OP w zw. z art. 159 § 1 i 1a OP, co nie zostało udokumentowane w aktach sprawy w formie adnotacji, czym naruszono art. 177 § 1 OP. Podatników wzywano telefonicznie, w celu zweryfikowania zasadności skorzystania z ulgi i w żadnym w tych przypadków nie sporządzano stosownej adnotacji o przebiegu rozmowy.

Naczelnik wyjaśnił, że zgodnie z zaleceniami w pierwszej kolejności, jeżeli organ podatkowy dysponuje numerem telefonu podatnika bądź np. adresem e-mail stosowane są ww. wezwania. W każdym przypadku dane wymienione w art. 160 OP w zw. 159 § 1 i 1a OP zostały przekazane podatnikom.

✓ w jednym przypadku czynności sprawdzające nie zostały zaewidencjonowane w systemie ZISAR.

Naczelnik wyjaśnił, że sprawa nie została zaewidencjonowana w systemie ZISAR z uwagi na bardzo duże obciążenie pracowników.

(akta kontroli: tom II, str. 470-535, 674-706; tom III, str. 1-104)

OCENA CZĄSTKOWA

W badanym okresie przeprowadzono czynności sprawdzające w zakresie zasadności i prawidłowości skorzystania z ulgi termomodernizacyjnej łącznie dla 405 spraw. Urząd w wyniku przeprowadzonych czynności w 65 sprawach stwierdził nieprawidłowości w zakresie wykazanej ulgi termomodernizacyjnej w łącznej kwocie 165,3 tys. zł, która została wyegzekwowana i zapłacona. Czynności te prowadzone były zarówno w wyniku przeprowadzonych analiz własnych, jak i analiz oraz list przez organy zwierzchnie. Stwierdzone w wyniku kontroli nieprawidłowości dotyczyły m.in.: [1] nie rejestrowania spraw w ramach dokonywanych czynności sprawdzających zgodnie z instrukcją kancelaryjną; [2] nie sporządzenia stosownej adnotacji z przebiegu czynności, co było wymagane m.in. art. 177 § 1 OP, w przypadkach w których kontakt z podatnikiem nawiązywano telefonicznie na podstawie art. 160 OP.

OBSZAR

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

Opis stanu faktycznego

3.1. Podstawą wszczynanych postępowań podatkowych, których przedmiotem była weryfikacja skorzystania z ulgi termomodernizacyjnej, było żądanie strony doręczone organowi podatkowemu. W badanym okresie Urząd nie prowadził postępowań podatkowych w podatku dochodowym od osób fizycznych wszczętych w wyniku czynności: analitycznych, sprawdzających oraz po kontroli podatkowej. W wyniku tych czynności oraz kontroli nie było podstaw do wszczęcia takich postępowań.

(akta kontroli: tom II, str.106-112, 602-706)

3.2. W latach 2022-2024 (I półrocze) Urząd przeprowadził i zakończył postępowania podatkowe, których przedmiotem była weryfikacja prawidłowości skorzystania z ulgi

termomodernizacyjnej względem 105 podatników⁵⁸, z tego: dziewięciu na podstawie PIT-36, pięciu – PIT-36L, 83 – PIT-37 oraz ośmiu – PIT-28⁵⁹.

Łączna kwota odliczonej ulgi termomodernizacyjnej wyniosła 2 357,7 tys. zł, z tego według formularza zeznań podatkowych: 218,5 tys. zł (PIT-36), 227,2 tys. zł (PIT-36L), 1 717,5 tys. zł (PIT-37) oraz 194,5 tys. zł (PIT-28)⁶⁰.

Kwota odliczeń za 2021 r. i 2022 r. utrzymała się na tym samym poziomie, tj. wynikająca z rozliczeń 26 podatników. W 2023 r. w porównaniu do 2022 r. liczba postępowań zwiększyła się o 12 (46,2%), następnie w 2024 r. (I półrocze) zmalała o 23 (60,5%). Różnice te były spowodowane liczbą złożonych wniosków przez podatników o stwierdzenie nadpłaty i zakończona w sposób określony w art. 75 § 4 OP.

(akta kontroli: tom II, str. 602-603)

3.3. Badanie 15 postępowań podatkowych wszczętych na podstawie wniosków podatników o stwierdzenie nadpłaty wykazało, że postępowania te nie zostały przeprowadzone w sposób zgodny z przepisami OP, co opisano w sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości*. Postępowania podatkowe trwały od dwóch do 60 dni, co było zgodne z art. 139 OP.

W toku przeprowadzonych postępowań Urząd 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 OP – Naczelnik uznał, że skorygowane zeznania nie budzą wątpliwości, dlatego dokonał zwrotu nadpłaty bez wydania decyzji.

(akta kontroli: tom II, str. 644-673)

3.4. W badanym okresie systematycznie prowadzono analizy dotyczące podatników korzystających z ulgi termomodernizacyjnej w zakresie przekroczenia limitu ulgi. W wyniku analiz i weryfikacji ujawniono błędy w rozliczeniach takie jak: przekroczenie limitu, korzystanie z ulgi po zakończeniu budowy, korzystanie z ulgi bez tytułu prawnego do modernizowanego budynku.

Naczelnik wyjaśnił, że czynności sprawdzające wobec podatników korzystających z ulgi termomodernizacyjnej prowadzone były pierwszy raz do zeznań podatkowych składanych za 2019 r. W tym celu wykorzystywany był skrypt Ulga Termomodernizacyjna dostępny w aplikacji Skrypciarz. Obok wskazanego skryptu sporządzonego w 2022 r., w 2023 r. i I półroczu 2024 r. sporządzano także raporty z systemu informatycznego POLTAX Plus. Typowania obejmowały również podatników, którzy dokonywali odliczenia ulgi termomodernizacyjnej.

(akta kontroli: tom II, str. 322-327, 674-706)

W badanym okresie Naczelnik nie zgłaszał do DIAS problemów związanych z weryfikacją prawidłowości korzystania z ulgi termomodernizacyjnej w ramach czynności sprawdzających/kontroli podatkowych/postępowań podatkowych.

⁵⁸ Liczba podatników wynosiła odpowiednio: w 2021 – 26, w 2022 r. – 38, w 2023 – 26, w 2024 (I półrocze) – 15.

⁵⁹ Liczba podatników za dany rok według formularzy zeznań podatkowych wynosiła odpowiednio: w formularzu PIT-36 w 2021 r. – brak, w 2022 r. – pięciu, w 2023 r. – dwóch; w 2024 r. (I półrocze) – dwóch; w formularzu PIT-36L w 2021 r. – dwóch, w 2022 r. – jeden, w 2023 r. – dwóch, w 2024 r. (I półrocze) – brak; w formularzu PIT-37 w 2021 r. – 20, w 2022 r. – 17, w 2023 r. – 33, w 2024 r. (I półrocze) – 13; w formularzu PIT-28 w 2021 r. – czterech, w 2022 r. – trzech, w 2023 r. – jeden, w 2024 r. (I półrocze) – brak.

⁶⁰ Kwota odliczeń za dany rok według formularzy zeznań podatkowych wynosiła odpowiednio: w formularzu PIT-36 w 2021 r. – brak, w 2022 r. – 103,8 tys. zł, w 2023 r. – 36,6 tys. zł, w 2024 r. (I półrocze) – 78,1 tys. zł; w formularzu PIT-36L w 2021 r. – 91,5 tys. zł, w 2022 r. – 37,8 tys. zł, w 2023 r. – 97,9 tys. zł, w 2024 r. (I półrocze) – brak; w formularzu PIT-37 w 2021 r. – 359,1 tys. zł, w 2022 r. – 308,3 tys. zł, w 2023 r. – 744,7 tys. zł, w 2024 r. (I półrocze) – 305,4 tys. zł; w formularzu PIT-28 w 2021 r. – 83,3 tys. zł, w 2022 r. – 103,1 tys. zł, w 2023 r. – 8,1 tys. zł, w 2024 r. (I półrocze) – brak.

(akta kontroli: tom II, str. 58-125)

3.5. W Urzędzie nie przeprowadzono zewnętrznych kontroli lub audytów, których zakres obejmował weryfikację zasadności i prawidłowości skorzystania z ulgi termomodernizacyjnej.

(akta kontroli: tom II, str. 58-125)

Stwierdzone
nieprawidłowości

W działalności kontrolowanej jednostki w przedstawionym wyżej zakresie stwierdzono następujące nieprawidłowości: Badanie 15 spraw wszczętych na podstawie wniosków podatników o stwierdzenie nadpłaty wykazało, że:

✓ w jednym przypadku wniosek o stwierdzenie nadpłaty został przesłany przez podatnika na adres e-mail pracownika Działu SKA-1. Zgodnie z art. 168 § 1 i 3 OP, podania utrwalone w postaci elektronicznej wnosi się na adres do doręczeń elektronicznych Urzędu lub za pośrednictwem konta w systemie teleinformatycznym organu podatkowego (...), a podanie wniesione na piśmie powinno być podpisane przez wnoszącego. W badanej sprawie organ nie wezwał podatnika do uzupełnienia braków formalnych (m.in. w zakresie potwierdzenie własnoręcznego podpisu), zgodnie z art. 169 § 1 OP.

Naczelnik wyjaśnił, że wychodząc naprzeciw oczekiwaniom podatników, w związku z elektronizacją usług, przyjęto dokument złożony za pośrednictwem e-maila. Taki sposób pracy został niejako wymuszony podczas pandemii COVID-19 i nawet po jej zakończeniu wypracowane metody działania są stosowane, gdyż pozwalają na szybkie, bezkosztowe czyli oszczędne załatwianie spraw.

✓ jedna sprawa nie została wprowadzona do systemu POLTAX Plus, co było niezgodne m.in. z wytycznymi MF z dnia 3 lipca 2023 r. w przedmiocie ewidencjonowania rezultatów czynności w zakresie weryfikacji nadpłat

Naczelnik wyjaśnił, że sprawa dotycząca wniosku o stwierdzenie nadpłaty została wprowadzona do systemu POLTAX Plus, na formularzu NAD-WE.

NIK wskazuje, że przeprowadzone badania kontrolne nie potwierdziły wprowadzenia ww. sprawy do systemu POLTAX Plus.

(akta kontroli: tom II, str. 536-706)

OCENA CZĄSTKOWA

Postępowania dotyczące weryfikacji prawidłowości odliczenia ulgi termomodernizacyjnej, wszczynane były głównie na podstawie wniosków podatników dotyczących stwierdzenia nadpłaty. W latach 2022-2024 (I półrocze), w ramach przeprowadzonych postępowań w tym zakresie, poddano weryfikacji kwotę wykazanej ulgi termomodernizacyjnej w wysokości 2 357,7 tys. zł. Stwierdzone w wyniku kontroli nieprawidłowości dotyczyły: **[1]** braku wezwania podatnika do uzupełnienia braków formalnych wniosku o stwierdzenie nadpłaty, czym naruszono art. 168 § 1 i 3 w zw. z art. 169 § 1 OP; **[2]** braku wprowadzenia dokumentu wymiarowego do systemu POLTAX Plus, w jednej sprawie.

IV. Uwagi i wnioski

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

Uwagi

NIK zwraca uwagę, że charakter, waga i skala stwierdzonych nieprawidłowości wskazują na potrzebę wzmocnienia przez Naczelnika działań podejmowanych w obszarze kontroli zarządczej, o której mowa w art. 68 ust. 1 i 2 ustawy z dnia

27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych⁶¹, w celu zapewnienia zgodnego z prawem, terminowego i efektywnego realizowania celów i zadań Urzędu.

Wnioski

1. Podjęcie działań zapewniających każdorazowe bezzwłoczne obejmowanie analizą spraw z zakresu prawidłowości stosowania ulgi termomodernizacyjnej, wytypowanych przez organy zwierzchnie.
2. Podjęcie działań mających na celu zapewnienie przyjmowania wewnętrznych procedur na podstawie obowiązujących Regulaminów.
3. Podjęcie działań mających na celu zapewnienie wykazania wszystkich zadań realizowanych przez Dział SKA-1 w Regulaminie.
4. Zapewnienie sporządzania adnotacji z przeprowadzonych czynności, w sytuacji wezwań podatników w trybie art. 160 OP.
5. Zapewnienie sporządzania adnotacji w toku przeprowadzanych czynności, w zakresie uprzedzenia podatnika o odpowiedzialności karnej za fałszywe zeznania.
6. Podjęcie działań w zakresie rzetelnego ewidencjonowania przeprowadzonych czynności w systemach teleinformatycznych.
7. Rejestrowanie spraw w ramach dokonywanych czynności sprawdzających zgodnie z instrukcją kancelaryjną.
8. Zapewnienie wzywania podatników do uzupełnienia braków formalnych składanych wniosków o stwierdzenie nadpłaty.
9. Rozważenie wprowadzenia wewnętrznych procedur dotyczących weryfikacji prawidłowości skorzystania przez podatników z ulgi termomodernizacyjnej w zakresie gromadzenia dowodów i dokumentowania przebiegu spraw.

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 we Wrocławiu. 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 21 dni od otrzymania wystąpienia pokontrolnego, o sposobie wykorzystania uwag i wykonania wniosków pokontrolnych oraz o podjętych działaniach lub przyczynach niepodjęcia tych działań.

⁶¹ Dz. U. z 2023 r. poz. 1270, ze zm.

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.

Wrocław, 30 września 2024 r.

Kontroler
Adrian Tomasik
Starszy inspektor kontroli państwowej

Najwyższa Izba Kontroli
Delegatura we Wrocławiu
p.o. Dyrektor
dr Marcin Kaliński

.....
podpis

.....
podpis