

NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI

Delegatura w Bydgoszczy

LBY.410.14.2.2024

Maciej Zgoliński
Naczelnik
Drugiego Urzędu Skarbowego w Toruniu
ul. Mazowiecka 63
87-100 Toruń

WYSTĄPIENIE POKONTROLNE

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

I. Dane identyfikacyjne

Jednostka kontrolowana	Drugi Urząd Skarbowy w Toruniu ¹ , ul. Mazowiecka 63, 87-100 Toruń
Kierownik jednostki kontrolowanej	Maciej Zgołiński, Naczelnik Drugiego Urzędu Skarbowego w Toruniu ² (akta kontroli str. 7-9)
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 ³
Jednostka przeprowadzająca kontrolę	Najwyższa Izba Kontroli Delegatura w Bydgoszczy
Kontrolerzy	Andrzej Grzymysławski, główny specjalista kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr LBY/101/2024 z 11 lipca 2024 r. Justyna Wierzbicka, inspektor kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr LBY/100/2024 z 8 lipca 2024 r. Grzegorz Piotrowski, doradca ekonomiczny, upoważnienie do kontroli nr LBY/99/2024 z 3 lipca 2024 r. (akta kontroli str. 1-6)

¹ Dalej: „Urząd” lub „US”.

² Od 1 lutego 2024 r.; dalej: „Naczelnik” lub „Organ podatkowy”. Poprzednio w całym okresie kontrolowanym, do 31 stycznia 2024 r. Naczelnikiem był Michał Kaczyński.

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

II. Ocena ogólna⁴ kontrolowanej działalności

OCENA OGÓLNA

W okresie objętym kontrolą w Urzędzie systematycznie weryfikowano zeznania podatkowe w celu wytypowania podatników dokonujących odliczeń wydatków termomodernizacyjnych do przeprowadzenia czynności sprawdzających. W objętych kontrolą sprawach w każdym przypadku podejmowano i rzetelnie prowadzono analizy danych podatników, w tym także wskazanych przez Ministerstwo Finansów⁵ i Izbę Administracji Skarbowej w Bydgoszczy⁶ oraz niezwłocznie kierowano sprawy do dalszych czynności weryfikacyjnych.

W Urzędzie prawidłowo i skutecznie prowadzono czynności sprawdzające mające na celu weryfikację zasadności skorzystania przez podatników z ulgi termomodernizacyjnej. Stosowano obowiązujące przepisy ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa⁷ oraz postępowano zgodnie z wewnętrznymi procedurami. Weryfikacja prawa podatnika do skorzystania z ulgi termomodernizacyjnej każdorazowo odbywała się na podstawie odpowiednio zgromadzonej dokumentacji źródłowej.

Postępowania podatkowe w przedmiocie stwierdzenia nadpłaty, w związku z m.in. korzystaniem z ulgi termomodernizacyjnej, prowadzono w 12 na 15 badanych spraw prawidłowo. W trzech przypadkach naruszano wymogi odnoszące się do terminu podejmowanych czynności lub podejmowano działania w nieprawidłowej kolejności. Urząd do 5 lipca 2024 r. nie występował do Wojewódzkiego Funduszu Ochrony Środowiska i Gospodarki Wodnej w Toruniu⁸ o dane na temat przekazanych podatnikom dofinansowaniach na przedsięwzięcia termomodernizacyjne. Informacje z tego źródła mogłyby być istotnym uzupełnieniem środków dowodowych służących weryfikacji prawidłowości rozliczeń z tytułu ulgi termomodernizacyjnej. Należy jednak zauważyć, że w badanych czynnościach sprawdzających i postępowaniach, w których Urząd dokonywał ustaleń w oparciu o inne dowody, w tym przekazaną przez podatników dokumentację i oświadczenia, pozyskane przez NIK z WFOŚiGW informacje nie wskazywały na nieprawidłowości w przedmiotowych rozliczeniach.

III. Opis ustalonego stanu faktycznego oraz oceny częściowej⁹ kontrolowanej działalności

OBSZAR

1. Typowanie podatników do objęcia działaniami weryfikacyjnymi

Opis stanu faktycznego

1.1. W latach 2021-2023 z ulgi termomodernizacyjnej skorzystało¹⁰ odpowiednio: 3 293, 2 862 i 1 905 podatników podatku dochodowego od osób fizycznych

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

⁵ Dalej: „MF”.

⁶ Dalej: „IAS”.

⁷ Dz. U. z 2023 r. poz. 2383, ze zm.; dalej: „Ordynacja podatkowa”.

⁸ Dalej: „WFOŚiGW”.

⁹ Oceny częściowe to oceny działalności w poszczególnych obszarach badań kontrolnych. Ocena częściowa może być sformułowana jako ocena pozytywna, ocena negatywna albo ocena w formie opisowej.

¹⁰ Tj. wykazało odliczenie wydatków na realizację przedsięwzięcia termomodernizacyjnego.

(PIT¹¹ i PPL¹²) pozostających we właściwości miejscowej Urzędu, dokonując odliczeń w kwotach łącznie: 68 339,8 tys. zł; 62 179,2 tys. zł i 40 497,5 tys. zł, na formularzach:

– PIT-36 odpowiednio: 537, 615 i 305 podatników, co stanowiło 4,0%, 4,2% i 2,2% ogółu podatników rozliczających się na ww. formularzu; łączna wartość wykazanych odliczeń ww. ulgi w poszczególnych latach wyniosła 11 797,6 tys. zł, 13 822,8 tys. zł i 6,706,3 tys. zł;

– PIT-37 odpowiednio: 2 572, 2 141 i 1 543 podatników, co stanowiło 2,6%, 2,3% i 1,5% ogółu podatników rozliczających się na ww. formularzu; łączna wartość wykazanych odliczeń ww. ulgi w poszczególnych latach wyniosła 50 670,6 tys. zł, 44 741,8 tys. zł i 32 033 tys. zł;

– PIT-36L odpowiednio: 184, 106 i 57 podatników, co stanowiło 4,6%, 4,0% i 2,1% ogółu podatników rozliczających się na ww. formularzu; łączna wartość wykazanych odliczeń ww. ulgi w poszczególnych latach wyniosła 5 871,6 tys. zł, 3 614,5 tys. zł i 1 758,3 tys. zł.

W latach 2021-2023 z ulgi termomodernizacyjnej korzystało odpowiednio 42, 120 i 72 podatników zryczałtowanego podatku dochodowego od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne¹³, co stanowiło: 0,6%, 1,4% i 0,8% wszystkich podatników opłacających podatek w tej formie. Łączna wartość odliczeń z tytułu ww. ulgi, wykazana w zeznaniach PIT-28 za lata 2021-2023 wynosiła odpowiednio: 1 013,1 tys. zł, 3 157,7 tys. zł i 1 692,2 tys. zł.

Łączna liczba podatników korzystających z ulgi termomodernizacyjnej w latach 2022 i 2023 wynosiła odpowiednio 2 862 i 1 905 osób, co stanowiło 86,9% i 57,8% podatników korzystających z tej ulgi w 2021 r. (3 293 osoby).

(akta kontroli str. 10-11)

1.2. Do prowadzenia analiz dotyczących ulgi termomodernizacyjnej w Urzędzie miały zastosowanie:

– „Polityka zarządzania procesem analitycznym w Krajowej Administracji Skarbowej” z kwietnia 2019 r.¹⁴, zgodnie z którą urzędy skarbowe były odpowiedzialne m.in. za gromadzenie informacji i danych pod kątem identyfikacji i analiz ryzyka (pkt 2.4.2), wnioskowanie o wszczęcie identyfikacji ryzyka (pkt 2.4.3), prowadzenie analiz ryzyka na poziomie lokalnym (pkt 3.1)¹⁵, a także, pełnienie funkcji pomocniczego właściciela ryzyka¹⁶, w sytuacji powierzenia takiego zadania (pkt 3.6.2);

– „Wytyczne do czynności sprawdzających” z września 2021 r.¹⁷, w których, w części dotyczącej podatku dochodowego od osób fizycznych, w punkcie VI „Odliczenia od dochodu i podatku” były określone zasady korzystania z ulgi termomodernizacyjnej oraz dokonywania doliczeń w przypadku otrzymania zwrotu wydatków;

¹¹ Podatek dochodowy od osób fizycznych regulowany jest ustawą z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2024 r. poz. 226, ze zm., dalej: „ustawa o pdof”); dalej w opisach w wystąpieniu z ww. podatku (jako odrębną kategorię, zdefiniowaną w następnym przypisie) wyłączono podatek liniowy; pozostałe przypadki (rozliczane na formularzach PIT-36 i PIT-37) określono łącznie jako PIT.

¹² Podatek dochodowy od dochodów z pozarolniczej działalności gospodarczej lub działań specjalnych produkcji rolnej wynoszący 19% podstawy obliczenia podatku; podatek o którym mowa w art. 30c ustawy o pdof, dalej: „PPL” lub „podatek liniowy”; właściwy jest tu formularz PIT-36L.

¹³ Dalej: „podatek zryczałtowany” lub „PPE”; właściwy jest tu formularz PIT-28.

¹⁴ Opracowana przez Departament Analiz Ministerstwa Finansów.

¹⁵ Wskazano (pkt. 3.1), że na poziomie lokalnym prowadzone są analizy podmiotowe ryzyka (tj. rozpoznanie podmiotów, których zachowanie stanowi bądź może stanowić materializację ryzyka), związane z zaplanowanymi działaniami doraźnymi urzędu.

¹⁶ Tj. podmiotu, któremu powierzono istotne zadania na szczeblu centralnym, a wśród nich także zadania związane z zapewnieniem poprawności działania procesu analitycznego.

¹⁷ Opracowane przez Departament Nadzoru nad Kontrolami Ministerstwa Finansów.

– opracowane w Urzędzie: 1) „Procedura postępowania w sprawie wprowadzenia instrukcji określającej kryteria weryfikacji zeznań rocznych o wysokości osiągniętego przychodu, dochodu (poniesionej straty) za dany rok podatkowy oraz deklaracji złożonych przez płatnika w Drugim Urzędzie Skarbowym w Toruniu” z 3 marca 2022 r.¹⁸; 2) „Procedura w sprawie weryfikacji zeznań rocznych o wysokości osiągniętego przychodu, dochodu (poniesionej straty) za dany rok podatkowy oraz deklaracji złożonych przez płatnika w Drugim Urzędzie Skarbowym w Toruniu” z 9 marca 2023 r.¹⁹; 3) „Procedura postępowania w sprawie wprowadzenia instrukcji określającej kryteria weryfikacji zeznań rocznych o wysokości osiągniętego przychodu, dochodu (poniesionej straty) za dany rok podatkowy oraz deklaracji złożonych przez płatnika w Drugim Urzędzie Skarbowym w Toruniu” z 14 lutego 2024 r.²⁰. W powyższych procedurach był określony obowiązek dokonywania czynności sprawdzających zeznań podatkowych m.in. w zakresie weryfikacji poprawności dokonanych odliczeń od podstawy opodatkowania wydatków poniesionych na realizację przedsięwzięcia termomodernizacyjnego.

Ponadto, w latach 2020-2024 w Urzędzie stosowano przekazywane przez Ministerstwo Finansów wytyczne i objaśnienia dotyczące problematyki związanej ze stosowaniem ulgi termomodernizacyjnej²¹.

(akta kontroli str. 184-322)

W okresie objętym kontrolą strukturę organizacyjną Urzędu określały kolejno trzy regulaminy organizacyjne²². W dokumentach tych działania w zakresie:

- pozyskiwania informacji mogących mieć wpływ na powstanie obowiązku podatkowego, w tym o wydatkach i wartości mienia zgromadzonego przez podatnika;
- zarządzania ryzykiem zewnętrznym, w tym identyfikowanie obszarów zagrożeń mogących mieć wpływ na prawidłowość wypełnienia obowiązków podatkowych i celnych;
- typowania podmiotów do czynności sprawdzających, kontroli podatkowej lub celno-skarbowej i postępowań podatkowych;

przypisano Pierwszemu i Drugiemu Referatowi Czynności Analitycznych i Sprawdzających²³. Pierwsza z ww. komórek realizowała zadania m.in. wobec osób fizycznych prowadzących działalność gospodarczą i rozliczających najem, a druga, względem osób nieosiągających dochodów z ww. źródeł.

(akta kontroli str. 51-144)

W latach 2022-2024 (I półrocze) w Urzędzie prowadzono analizy dotyczące prawidłowości korzystania przez podatników z ulgi termomodernizacyjnej, zarówno

¹⁸ Nr 0417-SWW.020.1.2022.8; procedura uchyliła procedurę nr SWS.020.1.2021.8 z 15 lutego 2021 r.

¹⁹ Nr 0417-SWW.020.1.2023.1; procedura uchyliła procedurę nr 0417-SWW.020.1.2022.8 z 3 marca 2022 r.

²⁰ Nr 0417-SWW.020.1.2024.2; procedura uchyliła procedurę nr 0417-SWW.020.1.2023.1 z 9 marca 2023 r.

²¹ Określone w pismach z: 2 marca i 15 lipca 2020 r. (o numerach DPP7.8223.17.2020.JQP i DPP7.8223.35.2020.WAZ), 5, 18, 19 i 22 marca oraz 22 kwietnia i 18 czerwca 2021 r. (o numerach, odpowiednio: DOP2.8222.13.2021.WAZ, DOP2.8222.14.2021.WAZ, DOP2.8222.8.2021.WAZ, DOP2.8222.12.2021.WAZ, DOP2.8222.15.2021.WAZ, DOP2.8222.29.2021.WAZ), 17 października 2022 r. (nr DOP2.8222.25.2021.WAZ i nr DOP2.8223.32.2022.CQBH), 3 lipca i 11 sierpnia 2023 r. (o numerach: DOP2.8222.14.2023.BBFF, DOP2.8222.16.2023.WAZ, DOP2.8223.24.2023.WAZ) oraz 12 maja 2024 r. (nr DOP2.8223.21.2024).

²² Pierwszy, stanowiący załącznik do zarządzenia Nr 98/2021 Dyrektora IAS z 30 sierpnia 2021 r. (obowiązujący do 23 października 2022 r., z jedną zmianą); drugi, stanowiący załącznik do zarządzenia Nr 106/2022 Dyrektora IAS z dnia 21 października 2022 roku (obowiązujący od 24 października do 3 grudnia 2022 r.); trzeci stanowiący załącznik do zarządzenia Nr 151/2022 Dyrektora IAS z dnia 30 grudnia 2022 roku (obowiązujący od 1 stycznia 2023 r.).

²³ Komórki pod tą nazwą funkcjonowały do 31 grudnia 2022 r., od 1 stycznia 2023 r. ww. zadania realizowały Pierwszy i Drugi Dział Czynności Analitycznych i Sprawdzających. Dalej odpowiednio: „SKA-1”, „SKA-2”.

na podstawie typowań dokonanych przez Urząd²⁴, jak i danych otrzymanych z MF/IAS.

Typowania/analizy Urzędu w ww. okresach objęły odpowiednio:

- 557, 245 i 674 podatników PIT;
- 173, 11 i 107 podatników PPL;
- 41 (w 2022 r.) i 120 (w I półroczu 2024 r.) podatników PPE.

Kryteriami typowania z wykorzystaniem baz danych PoltaxPlus i raportów otrzymanych z MF/IAS były: wykazanie w zeznaniu odliczenia wydatków termomodernizacyjnych, przekroczenie obowiązującego limitu tego odliczenia.

(akta kontroli str. 14-34, 512-594)

Naczelnik wskazał, że mimo iż Organowi podatkowemu znane były potencjalne ryzyka dotyczące ulgi termomodernizacyjnej²⁵, to możliwości raportowania w tym zakresie były ograniczone wyłącznie do podatników, którzy z ulgi skorzystali oraz tych, którzy przekroczyli ustawowy limit odliczenia. W związku z tym, na etapie typowania możliwe było stwierdzenie nieprawidłowości wyłącznie w zakresie przekroczenia limitu odliczenia oraz wyselekcjonowanie do czynności sprawdzających podmiotów z tego obszaru ryzyka. W pozostałych przypadkach wskazanie obszaru ryzyka i potencjalnych nieprawidłowości było możliwe po przeprowadzeniu czynności sprawdzających z udziałem podatnika i po przedłożeniu wszystkich dokumentów źródłowych.

(akta kontroli str. 512-517)

W wyniku przeprowadzonych w Urzędzie typowań/analiz do dalszych czynności weryfikacyjnych skierowano w latach 2021-2024 (I półrocze) odpowiednio:

- 16, 12, 28 i cztery zaznania PIT-36, z kwotami wykazanej ulgi w wysokości łącznie: 672,2 tys. zł, 490,9 tys. zł, 1 519,1 tys. zł i 199 tys. zł;
- 39, 15, 10 i 19 zeznań PIT-36L, z kwotami ulgi w wysokości łącznie: 1 426,5 tys. zł, 540,4 tys. zł, 610,5 tys. zł i 866,2 tys. zł;
- 133, 29, 149 i 49 zeznań PIT-37, z kwotami ulgi w wysokości łącznie: 4 450,2 tys. zł, 728,1 tys. zł, 3 794 tys. zł i 1 326,6 tys. zł;
- osiem, siedem, dwa i sześć zeznań PIT-28, z kwotami ulgi w wysokości łącznie: 195 tys. zł, 224,3 tys. zł, 76,9 tys. zł i 238,9 tys. zł.

Kwoty uszczupień ujawnionych w wyniku ww. czynności weryfikacyjnych wyniosły odpowiednio:

- 8,6 tys. zł, 12,3 tys. zł, 20,7 tys. zł i 5,2 tys. zł (PIT-36);
- 4,4 tys. zł, 10,4 tys. zł, 37,1 tys. zł i 12,8 tys. zł (PIT-36L);
- 34,4 tys. zł, 39,8 tys. zł, 101,2 tys. zł i 52,8 tys. zł (PIT-37);
- 4,4 tys. zł, 1,6 tys. zł, 2,3 tys. zł i 11,4 tys. zł (PIT-28).

(akta kontroli str. 12)

²⁴ W wyniku których wygenerowano łącznie 15 raportów (sześć w 2022 r., cztery w 2023 r. i pięć w I półroczu 2024 r.).

²⁵ Do najważniejszych obszarów ryzyka, mogących wystąpić w przypadku korzystania z ulgi termomodernizacyjnej Naczelnik zaliczył:

- brak prawa do skorzystania z ulgi (np.: skorzystanie z ulgi w trakcie budowy budynku mieszkalnego jednorodzinnego), skorzystanie z ulgi przez właściciela lokalu mieszkalnego w budynku wielorodzinnym, brak aktu własności nieruchomości;
- skorzystanie z ulgi przez małżonka, niebędącego właścicielem nieruchomości;
- odliczenie wydatków nieobjętych rozporządzeniem Ministra Inwestycji i Rozwoju z 21 grudnia 2018 r.;
- dokonanie odliczenia w innym okresie rozliczeniowym niż poniesienie wydatków termomodernizacyjnych;
- przekroczenie ustawowego limitu odliczenia.

1.3. W okresie objętym kontrolą do Urzędu wpłynęły z MF/IAS wyniki trzech analiz/typowań łącznie 26 podatników dokonujących odliczenia ulgi termomodernizacyjnej. Dwie analizy z 2022 r.²⁶ dotyczyły ogółem sześciu podatników, w tym trzech rozliczających się na formularzu PIT-36 (łączna kwota wykazanej ulgi 207,7 tys. zł) i trzech na formularzu PIT-37 (łączna kwota wykazanej ulgi 191,5 tys. zł). W 2023 r. wpłynęła jedna analiza²⁷, w której wskazano ogółem 20 podatników, z czego trzech rozliczających się na formularzu PIT-36 (łączna kwota wykazanej ulgi 235,1 tys. zł) oraz 17 rozliczających się na formularzu PIT-37 (łącznie 1 454,3 tys. zł wykazanej ulgi). W każdym z ww. przypadków podstawą typowania była suma wykazanych w zeznaniach kwot wydatków poniesionych na przedsięwzięcia termomodernizacyjne, przekraczająca limit odliczeń, wynoszący 53 tys. zł.

Czynnościami sprawdzającymi w Urzędzie objęto prawidłowość odliczeń dokonanych przez wszystkich ww. podatników, a kwoty uszczupień ujawnionych w wyniku tych czynności w latach 2022-2023 wyniosły odpowiednio: 19,3 tys. zł i 9,2 tys. zł w przypadku zeznań PIT-36 oraz 9,1 tys. zł i 44,5 tys. zł w przypadku zeznań PIT-37.

(akta kontroli str. 13-34)

1.4. W Urzędzie nie było zbiorczych danych dotyczących liczby podatników²⁸, którzy w związku z otrzymaniem zwrotu wydatków poniesionych na realizację przedsięwzięcia termomodernizacyjnego w zeznaniach podatkowych za 2022 r. i 2023 r. doliczyli do dochodu uprzednio odliczone kwoty ww. wydatków oraz, danych dotyczących łącznych kwot ww. doliczeń.

(akta kontroli str. 147-152, 512-517)

Naczelnik wskazał w wyjaśnieniach m.in., że „(...) art. 26h ust. 8 ustawy o pdof nałożył na podatników obowiązek doliczenia do dochodu kwot uprzednio odliczonych od dochodu w roku podatkowym, w którym otrzymano dotację. Nie został wskazany jednak sposób doliczenia ani konkretna pozycja w zeznaniu podatkowym, w którym doliczenie to należy wykazać. Rekomendowane jest wykazanie dotacji w „Innych źródłach przychodu”, jednakże pozycje tych nie zawierają zeznania PIT-36L i PIT-28. W zeznaniach tych kwoty doliczane są do przychodów/dochodów, zatem weryfikacja doliczenia musi być poprzedzona zbadaniem podatkowej księgi przychodów i rozchodów (PIT-36L) lub księgi przychodów (PIT-28). Niektórzy podatnicy w zeznaniu PIT-36L dokonują doliczenia w pozycji „utrata prawa do odliczeń z tytułu ulg inwestycyjnych”. W praktyce, podatnicy bardzo różnie wykazują kwotę dotacji: doliczają kwotę do przychodu/dochodu np. ze stosunku pracy, z pozarolniczej działalności gospodarczej lub jako inne źródła. Natomiast w zeznaniach PIT-37 i PIT-36 najczęściej dokonują doliczenia w pozycji „inne źródła”, jednakże te dochody stanowią otwarty katalog źródeł przychodów (w pozycji tej należy wykazać np. dochód ze sprzedaży samochodu przed upływem 6 m-cy od jego zakupu, należności z tytułu członkostwa w rolniczej spółdzielni produkcyjnej, zasiłki pieniężne z ubezpieczenia społecznego, stypendia, świadczenia wypłacane z Funduszy, itp.) i nie można bez czynności weryfikacyjnych jednoznacznie sprawdzić jakie to źródło. Dlatego wyraportowanie pełnych i prawidłowych danych dotyczących doliczenia lub nie przez podatników do dochodu dotacji nie jest możliwe. Weryfikacja odbywa się w sposób losowy, przy okazji weryfikacji skorzystania z odliczenia od dochodu ulgi termomodernizacyjnej.”

(akta kontroli str. 512-517)

²⁶ Dyspozycja z Departamentu Ryzyka Podatkowego Ministerstwa Finansów z 18 listopada 2022 r., a także przekazane roboczo typowanie z IAS w Bydgoszczy.

²⁷ Dyspozycja z Departamentu Analiz KAS (z 3 lipca 2023 r.), przekazana przez Dyrektora IAS w Bydgoszczy.

²⁸ W tym, opłacających podatek według skali podatkowej, podatek liniowy (19%) oraz ryczałt od przychodów ewidencjonowanych.

W okresie objętym kontrolą w Urzędzie:

- weryfikowano prawidłowość doliczeń wydatków poniesionych na realizację przedsięwzięcia termomodernizacyjnego w ramach czynności sprawdzających dotyczących odliczeń tych wydatków na podstawie przedkładanych przez podatników dowodów źródłowych dotyczących otrzymanego dofinansowania przedsięwzięcia termomodernizacyjnego lub oświadczeń podatników o nieotrzymaniu takiego dofinansowania²⁹;
- nie występowano do WFOŚiGW w celu pozyskania danych o podatnikach, którzy otrzymali zwrot poniesionych i odliczonych wydatków na realizację przedsięwzięcia termomodernizacyjnego³⁰.

(akta kontroli str. 512-517)

Naczelnik wskazał w wyjaśnieniach, że:

- do czasu rozpoczęcia kontroli przez NIK nie występował do Funduszu w ww. sprawie, „(...) z uwagi na wątpliwości wynikające z podstawy prawnej żądania, które są ogólne i nie odnoszą się bezpośrednio do przepisów związanych z realizacją przedsięwzięcia termomodernizacyjnego i dokonanyymi przez Fundusz zwrotami poniesionych wydatków”;
- nie zawarł żadnych porozumień z WFOŚiGW w tej sprawie i nie jest organem ustawowo uprawnionym do zawierania tego typu porozumień.

(akta kontroli str. 147-152)

W wyniku badania 20 analiz przeprowadzonych w Urzędzie w związku z weryfikacją prawidłowości skorzystania z ulgi termomodernizacyjnej, skierowanych do dalszych czynności weryfikacyjnych³¹, ustalono, że:

- w objętych analizami zeznaniach kwoty wykazanych ulg wynosiły od 35 tys. zł do 98,5 tys. zł;
- czynności analityczne podejmowano w związku z wykonywaniem przez Urząd raportów o podmiotach dokonujących odliczeń wydatków termomodernizacyjnych lub otrzymaniem od MF/IAS typowań dotyczących takich podmiotów;
- powyższe czynności podejmowano w czasie od jednego do 25 dni (w jednym przypadku) od otrzymania informacji z MF/IAS;
- analiz dokonywano zgodnie z wytycznymi MF i wewnętrznymi procedurami;
- nie występowano do WFOŚiGW o informacje dotyczące dotacji przekazanych podatnikom na realizację przedsięwzięć termomodernizacyjnych;
- w wyniku analiz, w dziesięciu przypadkach stwierdzono potencjalne nieprawidłowości w kwotach od 30,6 tys. zł do 46,4 tys. zł (łącznie 382,2 tys. zł), dotyczące przekroczenia limitu ulgi;

²⁹ W Urzędzie nie było zbiorczych danych dotyczących liczby czynności sprawdzających, w ramach których weryfikowano prawidłowość doliczeń wydatków termomodernizacyjnych oraz danych, dotyczących łącznych kwot tych doliczeń objętych sprawdzeniem.

³⁰ Wniosek w tym zakresie skierowano do WFOŚiGW w Toruniu 5 oraz 18 lipca 2024 r., w trakcie kontroli NIK. Naczelnik wskazał, że w odpowiedzi na ww. wniosek, „(...) Wojewódzki Fundusz Ochrony Środowiska i Gospodarki Wodnej w Toruniu przekazał wykaz umów i osób fizycznych z terenu powiatu toruńskiego, którym w latach 2020-2023 udzielono dofinansowania w ramach Programu Priorytetowego Czyste Powietrze, obejmujący 69 stron i 4.414 wierszy. Zestawienie nie zawiera wykazu osób fizycznych z miasta Torunia pozostających we właściwości miejscowej tut. Organu podatkowego, z uwagi na problemy w rozdzieleniu beneficjentów na pozostających we właściwości miejscowej działania Pierwszego i Drugiego Urzędu Skarbowego w Toruniu. Dopiero po przekazaniu przez tut. Organ podatkowy wykazu ulic objętych zasięgiem terytorialnym przekazanie danych zostanie zrealizowane.”.

³¹ Tj. analiz przeprowadzonych w okresie objętym kontrolą, dobranych spośród spraw o najwyższych kwotach odliczeń.

- w każdym przypadku przekazano sprawę do dalszych czynności weryfikacyjnych (sprawdzających) w dniu zakończenia czynności analitycznych (wytypowania podmiotu).

(akta kontroli str. 596-615)

Wśród badanych 20 podatników objętych analizami, rozliczających ulgę termomodernizacyjną, sześciu uzyskało dofinansowanie w ramach programu „Czyste powietrze”, co ustalono w oparciu o dane przekazane NIK przez WFOŚiGW. W powyższych przypadkach podejmowane w Urzędzie czynności dotyczyły weryfikacji rozliczeń za lata poprzedzające uzyskanie ulgi. Ponadto, ze względu na znaczącą wartość przedsięwzięć termomodernizacyjnych, fakt otrzymania dofinansowania nie stanowił o naruszeniu przez podatników art. 26h ust. 8 ustawy o pdof³².

(akta kontroli str. 387-388, 469-473, 623-637)

Stwierdzone
nieprawidłowości

W działalności Urzędu w przedstawionym wyżej zakresie nie stwierdzono nieprawidłowości

OCENA CZĄSTKOWA

W okresie objętym kontrolą w Urzędzie systematycznie weryfikowano zeznania podatkowe w celu wytypowania podatników dokonujących odliczeń wydatków termomodernizacyjnych do przeprowadzenia czynności sprawdzających. W objętych kontrolą sprawach w każdym przypadku podejmowano i rzetelnie prowadzono analizy danych podatników, w tym także wskazanych przez MF/IAS oraz niezwłocznie kierowano sprawy do dalszych czynności weryfikacyjnych. Nie występowało do WFOŚiGW o dane dotyczące dofinansowań wypłaconych na rzecz podatników korzystających z ulgi termomodernizacyjnej, a prawidłowość dokonywania przez podatników doliczeń otrzymanych dotacji weryfikowano w ramach czynności sprawdzających dotyczących odliczeń wydatków termomodernizacyjnych.

OBSZAR

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

Opis stanu
faktycznego

2.1 W latach 2022-2024 (I półrocze) w Urzędzie czynności sprawdzające rozliczenia podatników korzystających z ulgi termomodernizacyjnej regulowały w szczególności procedury wskazane w pkt. 1.2 w obszarze pierwszym niniejszego wystąpienia.

Ponadto do Urzędu wpłynęło szereg pism z Ministerstwa Finansów, za pośrednictwem Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy, dotyczących problematyki związanej ze stosowaniem ulgi termomodernizacyjnej³³.

(akta kontroli str. 145-149, 153-322)

Jak podał Naczelnik Urzędu pracownicy realizujący czynności sprawdzające w zakresie ulgi termomodernizacyjnej korzystali również pomocniczo z rozstrzygnięć Krajowej Informacji Skarbowej, wynikających z interpretacji przepisów prawa podatkowego.

(akta kontroli str. 149)

Wśród ww. uregulowań znajdowały się trzy procedury opracowane w Urzędzie (przytoczone odpowiednio w pkt 1.2, wystąpienia) określające zasady i zakres

³² Wartość wydatków na przedsięwzięcie termomodernizacyjne przekraczała kwotę maksymalną dochodu podlegającego odliczeniu, tj. 53 tys. zł, a dofinansowanie refundowało część wydatków nierozliczonych w ramach ulgi termomodernizacyjnej.

³³ M. in.: pismo z 2 marca 2020 r. nr DPP7.8223.17.2020.JQP; pismo z 22 kwietnia 2021 r. nr DOP2.8222.15.2021.WAZ; pismo z 17 października 2022 r. nr DOP2.8223.32.2022.CQBH; pismo z 11 sierpnia 2023 r. nr DOP2.8222.16.2023.WAZ.

weryfikacji zeznań rocznych podatników podatku dochodowego od osób fizycznych za dany rok podatkowy.

Naczelnik Urzędu wyjaśnił, że w każdej z ww. procedur wskazano na obowiązek dokonywania czynności sprawdzających zeznań podatkowych m.in. w zakresie weryfikacji poprawności dokonanych odliczeń od podstawy opodatkowania wydatków poniesionych na realizację przedsięwzięcia termomodernizacyjnego, bowiem ulga termomodernizacyjna była jedną z wielu preferencji podatkowych, z których mogli skorzystać podatnicy i podlegała weryfikacji na takich samych zasadach jak pozostałe ulgi podatkowe. Dodatkowo 8 kwietnia 2021 r. przygotowano również wzór adnotacji z czynności sprawdzających do wykorzystania służbowego przez pracowników.

(akta kontroli str. 149, 296-322)

2.2 Prowadzenie czynności sprawdzających w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych należało w strukturze organizacyjnej Urzędu do komórek SKA-1 i SKA-2. Tak, jak wskazano to w pkt 1.2 obszaru pierwszego niniejszego wystąpienia, pierwszy z ww. referatów realizował działania w szczególności wobec osób fizycznych prowadzących działalność gospodarczą i rozliczających najem, a drugi względem osób, które nie prowadzą działalności i nie osiągają ww. dochodu. Do zadań ww. komórek należały m.in. działania weryfikujące: terminowość składania deklaracji, zeznań i informacji; prawidłowość danych zawartych w tych dokumentach, spełnienie warunków do skorzystania z ulg i zwolnień podatkowych, zasadność wykazywanych w zeznaniach nadpłat, zasadność składanych korekt deklaracji podatkowych.

(akta kontroli str. 52-145)

Na podstawie przedłożonych sprawozdań MF-9Ps ustalono, że w Urzędzie przeprowadzono ogółem: 14 710 czynności sprawdzających w 2022 r., w tym 31³⁴ w zakresie ulgi termomodernizacyjnej (0,21%), 17 005 czynności sprawdzających w 2023 r., w tym 33³⁵ w zakresie ulgi termomodernizacyjnej (0,19%) oraz 9 678 czynności sprawdzających w 2024 r. (I półrocze) – z czego 41³⁶ w zakresie przedmiotowej ulgi (0,42%)³⁷.

(akta kontroli str. 35, 37-50)

Czynności sprawdzające, w okresie objętym kontrolą, w zakresie podatku dochodowego przeprowadzono ogółem wobec 105 podmiotów korzystających z ulgi termomodernizacyjnej, z czego 31 w 2022 r., 33 w 2023 r. oraz 41 w I połowie 2024 r. Kwota ujawnionych uszczupień ogółem wyniosła 83,2 tys. zł i przedstawiała się następująco dla poszczególnych formularzy i we wskazanych wyżej okresach:

- PIT-36 odpowiednio: 7,6 tys. zł, 2,0 tys. zł oraz 5,2 tys. zł;
- PIT-36L odpowiednio: 8,6 tys. zł, 13,1 tys. zł oraz 12,8 tys. zł;
- PIT-37 odpowiednio: 6,4 tys. zł, 7,8 tys. zł oraz 5,4 tys. zł;
- PIT-28 odpowiednio: 1,6 tys. zł, 1,3 tys. zł oraz 11,4 tys. zł.

³⁴ Osiem w zakresie podatku PIT-36, osiem w zakresie podatku PIT-36L, dziewięć w zakresie podatku PIT-37 oraz sześć w zakresie podatku PIT-28.

³⁵ Trzy w zakresie podatku PIT-36, dwie w zakresie podatku PIT-36L, 27 w zakresie podatku PIT-37 oraz jedna w zakresie podatku PIT-28.

³⁶ Cztery w zakresie podatku PIT-36, 19 w zakresie podatku PIT-36L, 12 w zakresie podatku PIT-37 oraz sześć w zakresie podatku PIT-28.

³⁷ Dla porównania, z ulgi termomodernizacyjnej korzystało w PIT i PPL ogółem 2 862 podatników w rozliczeniu za 2022 r., 1 905 podatników za 2023 r., a w PPE odpowiednio 120, 72 podatników. Zaznaczyć należy, że powyższe porównanie może mieć charakter wyłącznie orientacyjny, gdyż czynności sprawdzające dotyczą okresów wcześniejszych niż lata, w których zostały przeprowadzone, ponadto mogą obejmować wiele lat.

W porównaniu do 2021 r.³⁸ liczba czynności sprawdzających w zakresie ulgi termomodernizacyjnej jak i kwoty ustaleń dokonanych w wyniku tych czynności uległy zmniejszeniu w 2022, 2023 oraz w I półroczu 2024 r.

(akta kontroli str. 35)

Naczelnik Urzędu podał, że na relatywnie niewielką ilość czynności sprawdzających względem podatników korzystających z ulgi termomodernizacyjnej w stosunku do wszystkich przeprowadzonych czynności sprawdzających w 2022 i 2023 roku oraz w I półroczu 2024 roku wpływ miało kilka czynników. W wyniku licznie przeprowadzonych czynności sprawdzających w zakresie ulgi termomodernizacyjnej w 2021 r. nie stwierdzono znaczących nieprawidłowości. Kwota ustalonych w toku czynności sprawdzających nieprawidłowości w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych nie przekroczyła 1% ustaleń z wszystkich pozostałych czynności sprawdzających w tym podatku. W związku z tym, ta preferencja podatkowa nie została zaliczona do grupy ryzyka związanego ze znacznymi nieprawidłowościami podatkowymi. Ponadto, został wprowadzony obowiązek ewidencjonowania czynności sprawdzających w Zintegrowanym Systemie Zarządzania Ryzykiem (ZISAR), który – z uwagi na rozbudowane moduły - wymagał znacznie więcej czasu na rejestrację czynności niż wcześniej funkcjonujące systemy, co miało odzwierciedlenie w ogólnej liczbie przeprowadzonych czynności sprawdzających. Dodatkowo, od 1 stycznia 2022 r. wprowadzone zostały liczne zmiany prawa podatkowego w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych tzw. „Polski Ład”, a w kolejnych miesiącach następne („Niskie Podatki”, „Podatki 2.0”), które w znaczący sposób wpłynęły na pracę komórek czynności sprawdzających.

(akta kontroli str. 458-463, 619-622)

2.3 Badaniem objęto akta 30³⁹ czynności sprawdzających w zakresie podatku PIT, PPL oraz PPE, przeprowadzonych na podstawie art. 275 Ordynacji podatkowej, dotyczących podatników korzystających z ulgi termomodernizacyjnej. Wytypowane zostały one przez Urząd w oparciu m. in. o raporty z bazy POLTAX⁴⁰ czy korekty zeznań podatkowych. Podstawami podjęcia decyzji o przeprowadzeniu czynności sprawdzających były m. in.: weryfikacja poprawności wykazania odliczenia z tytułu ulgi termomodernizacyjnej, złożona przez podatnika korekta zeznania wraz z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty oraz przekroczony, przysługujący podatnikowi limit odliczenia.

(akta kontroli str. 396-455)

Czynności sprawdzające przeprowadzono zgodnie z przepisami Ordynacji podatkowej oraz wewnętrznymi procedurami Urzędu. We wszystkich 30 analizowanych sprawach czynności sprawdzające w zakresie złożonych zeznań oraz korekt Urząd przeprowadzał opierając się na dokumentach źródłowych, które pozyskano w wyniku wezwań skierowanych wcześniej do podatników i złożonych przez nich wyjaśnień. Z przeprowadzonych czynności sprawdzających sporządzono adnotacje z czynności sprawdzających (25 przypadków) oraz notatki z przebiegu weryfikacji prawa podatnika do skorzystania z ulgi (pięć przypadków).

(akta kontroli str. 616-618)

Wśród nieprawidłowości najczęściej stwierdzanych, w sprawach objętych badaniem, Urząd wskazywał: przekroczenie limitu odliczenia w odniesieniu do wszystkich realizowanych przedsięwzięć termomodernizacyjnych w poszczególnych budynkach,

³⁸ Liczba przeprowadzonych czynności sprawdzających ogółem wynosiła 123.

³⁹ Dobranych celowo, o największych kwotach dokonanych przez Urząd ustaleń.

⁴⁰ Tj. system informatyczny obsługujący obszar zagadnień związanych z systemem podatkowym.

których podatnik był właścicielem lub współwłaścicielem, tj. kwotę 53,0 tys. zł, podatnik nie był właścicielem lub współwłaścicielem budynku mieszkalnego jednorodzinnego, na który ponosił i odliczał w zeznaniu podatkowym wydatki związane z realizacją przedsięwzięcia termomodernizacyjnego oraz inne m. in.: brak możliwości skorzystania z ulgi termomodernizacyjnej (budynek nie mieścił się w definicji budynku mieszkalnego jednorodzinnego w myśl art. 5a pkt 18b ustawy o pdof) czy wydatki z ulgi termomodernizacyjnej poniesione były w trakcie budowy.

(akta kontroli str. 396-455)

Do 5 lipca 2024 r. Urząd nie występował WFOŚiGW o dane niezbędne do zweryfikowania prawidłowości korzystania z ulgi.

Jak podał Naczelnik Urzędu powodem powyższego były wątpliwości wynikające z podstawy prawnej żądania, które są ogólne i nie odnoszą się bezpośrednio do przepisów związanych z realizacją przedsięwzięcia termomodernizacyjnego i dokonanych przez WFOŚiGW zwrotami poniesionych wydatków. Ponadto wskazał, że w toku prowadzonych czynności sprawdzających na podstawie art. 275 Ordynacji podatkowej, w każdym przypadku weryfikowano, czy podatnik uzyskał i prawidłowo rozliczył dofinansowanie, o którym mowa w art. 26 h ust. 8 ustawy o PIT. Podatnicy składali oświadczenia o przyznaniu bądź braku dofinansowania oraz przedkładali dokumenty potwierdzające kwoty uzyskanych dotacji.

(akta kontroli str. 145, 150-151, 338-346, 595)

W badanych sprawach nie stwierdzono niezgodności pomiędzy deklaracjami składanymi przez podatników a informacjami otrzymanymi przez NIK od WFOŚiGW.

(akta kontroli str. 464-468, 616-618)

W wyniku przeprowadzonych czynności sprawdzających, we wszystkich badanych sprawach, podatnicy złożyli korekty rozliczeń podatkowych. Nie było przypadków kwestionowania dokonanych przez Urząd ustaleń, a należny podatek został wpłacony ogółem na kwotę 67,5 tys. zł.

(akta kontroli str. 396-455)

W ramach przeprowadzonych czynności sprawdzających nie dokonywano oględzin, o których mowa w art. 276 §1 Ordynacji podatkowej w celu pozyskania materiału dowodowego dla weryfikacji prawidłowości ustalenia ulgi termomodernizacyjnej.

Jak podał Naczelnik Urzędu podatnicy korzystający z odliczenia ulgi termomodernizacyjnej, w stosunku do których prowadzono czynności sprawdzające, przedstawiali wszystkie niezbędne dokumenty do weryfikacji: akty notarialne, faktury VAT potwierdzające zakup wymienionych materiałów oraz usług wraz z potwierdzeniami opłacenia poniesionych wydatków, decyzji potwierdzającej zakończenie budowy z Inspektoratu Nadzoru Budowlanego oraz informacji w zakresie uzyskanego dofinansowania z programów takich jak „Czyste powietrze”, czy „Mój prąd”, jak również złożonych protokołów potwierdzających podłączenie lub odbiór instalacji. Okoliczności te nie budziły wątpliwości Organu podatkowego, zatem nie było potrzeby korzystania z instytucji oględzin lokalu. W toku przeprowadzonych czynności sprawdzających nie stwierdzono żadnego przypadku, w którym podatnik chciałby wyludzić kwotę ulgi, nie ponosząc żadnych wydatków termomodernizacyjnych. Biorąc pod uwagę nieznaczne nieprawidłowości w stosowaniu ulgi termomodernizacyjnej, niezasadne było delegowanie pracowników na oględziny budynków mieszkalnych, które byłyby bardzo czasochłonne i związane ze znacznymi kosztami (koszty delegacji, przejazdów, paliwa, itp.) oraz ograniczeniami logistycznymi – na terenie własności miejscowej Organu

podatkowego pozostaje dziewięć gmin, dojazd do niektórych miejscowości bez samochodu służbowego byłby niemożliwy, a w latach 2021-2022 Organ podatkowy dysponował tylko jednym samochodem służbowym (w 2023 roku przyznano jeszcze jeden samochód – głównie do dyspozycji komórek karnych – skarbowych i nabyć sprawdzających). W konsekwencji powyższych okoliczności, delegowanie pracowników na prowadzenie oględzin uznano za merytorycznie i ekonomicznie niezasadne.

(akta kontroli str. 396-460, 616-618)

W badanych czynnościach sprawdzających nie było przypadków przekazania sprawy do wszczęcia kontroli czy postępowań podatkowych.

(akta kontroli str. 396-455)

Stwierdzone
nieprawidłowości

W działalności Urzędu w przedstawionym wyżej zakresie nie stwierdzono nieprawidłowości

OCENA CZĄSTKOWA

W Urzędzie prawidłowo i skutecznie prowadzono czynności sprawdzające mające na celu weryfikację zasadności skorzystania przez podatników z ulgi termomodernizacyjnej. Stosowano obowiązujące przepisy ustawy Ordynacja podatkowa oraz postępowano zgodnie z wewnętrznymi procedurami. Weryfikacja prawa podatnika do skorzystania z ulgi termomodernizacyjnej każdorazowo odbywała się na podstawie dokumentacji źródłowej, przedłożonej na wezwanie organu i była dokumentowana w postaci adnotacji lub notatek z przeprowadzonych czynności sprawdzających. Urząd do dnia rozpoczęcia kontroli NIK, tj. 5 lipca 2024 r. nie występował do WFOŚiGW o dane niezbędne do weryfikacji prawidłowości skorzystania z ulgi.

OBSZAR

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

Opis stanu
faktycznego

3.1 Do 31 grudnia 2022 r. prowadzenie postępowań podatkowych należało do zadań Działu i Referatu Podatków Dochodowych i Podatku od Towarów i Usług, przy czym ww. dział prowadził postępowania po kontrolach podatkowych, a referat – postępowania z wyłączeniem wszczętych po kontrolach podatkowych. W kolejnym okresie objętym kontrolą odpowiednie zadania przypisano Pierwszemu i Drugiemu Referatowi Podatków Dochodowych i Podatku od Towarów i Usług. Postępowania weryfikujące wnioski o stwierdzenie nadpłaty, w zakresie objętym kontrolą, realizowały SKA-1 i SKA-2.

(akta kontroli str. 51-145)

Naczelnik wskazał, że w okresie objętym kontrolą z urzędu nie wszczęto żadnego postępowania podatkowego względem podatników korzystających z ulgi termomodernizacyjnej. Postępowania podatkowe prowadzone były wyłącznie na wniosek podatników w trybie art. 75 Ordynacji podatkowej i rozstrzygane bezdecyzyjnie na podstawie art. 75 §4 Ordynacji podatkowej.

Wyjaśniający wskazał ponadto, że w przypadku ustalenia w toku czynności sprawdzających nieprawidłowości, których podatnik nie wyeliminuje w korekcie zeznania podatkowego, sprawy takie – w zależności od tego czy podatnik prowadził pozarolniczą działalność gospodarczą czy nie, będą kierowane do kontroli podatkowej lub orzecznictwa podatkowego.

(akta kontroli str. 145, 150)

3.2 W 2021 r. Urząd prowadził⁴¹ 11 postępowań podatkowych (na kwotę ulg 230,6 tys. zł), w tym trzy w PIT (59,1 tys. zł), sześć w PPL (132,2 tys. zł) i dwa w PPE (39,3 tys. zł). W 2022 r. liczba prowadzonych postępowań wzrosła o 100% do 22 (a kwota ulg o 161,7% do 603,4 tys. zł), z czego 12 w PIT (310,8 tys. zł, wzrost o 425,9%), sześć w PPL (na 172,2 tys. zł, wzrost o 30,3%) i cztery w PPE (120,4 tys. zł, wzrost o 206,4%). W 2023 r. prowadzono ogółem 32 postępowania, co stanowiło wzrost o 45,5% (na kwotę ulg 726 tys. zł, tj. o 20,3% większą względem roku poprzedniego), w tym 22 postępowania w PIT (na kwotę 377,3 tys. zł, wzrost o 21,4%), siedem w PPL (264,3 tys. zł, wzrost o 53,5%) i trzy w PPE (84,4 tys. zł, spadek o 29,9%). W pierwszym półroczu 2024 r. prowadzono 26 postępowań, tj. o 23,8% więcej niż w analogicznym okresie roku poprzedniego (na kwotę ulgi 596,8 tys. zł, tj. o 32,3% większą niż w I połowie 2023 r.), z czego 23 postępowania w PIT (na 492 tys. zł, wzrost o 52,2%), dwa w PPL (na 51,8 tys. zł, spadek o 59,5%) i jedno w PPE (na 53 tys. zł, w I połowie 2023 r. nie prowadzono takich spraw).

Prowadzone postępowania dotyczyły wniosków o stwierdzenie nadpłaty, nie skutkowały one ustaleniem nieprawidłowości w wymiarze finansowym⁴².

(akta kontroli str. 36)

3.3 W związku z brakiem możliwości doboru postępowań podatkowych wszczynanych w następstwie kontroli podatkowych lub czynności sprawdzających, szczegółowemu badaniu poddano 15 postępowań wszczynanych na wniosek podatnika o stwierdzenie nadpłaty, które odnosiły się do rozliczenia ulgi termomodernizacyjnej⁴³ (wyłącznie lub wraz z innymi ulgami). Wszystkie ww. sprawy potwierdziły zasadność wniosku, zatem postępowania nie kończyły się decyzjami, a czynnościami materialno-technicznymi, tj. zwrotem nadpłaty (zgodnie z art. 75 §4 Ordynacji podatkowej).

Badane postępowania trwały od 1 do 61 dni licząc między datą złożenia wniosku a terminem akceptacji nadpłaty⁴⁴. Czas prowadzenia postępowań zależał w większości przypadków od szybkości dostarczenia przez podatnika dokumentacji niezbędnej do weryfikacji wniosku. W dwóch przypadkach, w których wraz z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty złożono komplet dokumentacji, weryfikacja trwała jednak odpowiednio 54 oraz 61 dni, co opisano dalej w sekcji stwierdzone nieprawidłowości.

Ustalono, że w toku badanych postępowań analizowano w szczególności: tytuł prawny do nieruchomości; charakter budynku objętego przedsięwzięciem, w tym fakt prowadzenia przedsięwzięcia po ukończeniu budowy; wydatki na przedsięwzięcie, zarówno pod względem okresu ich poniesienia, ich rodzajów, miejsca montażu nabytych elementów, wysokości i udokumentowanej płatności.

Ponadto w sprawach gromadzone oświadczenia potwierdzające nieuzyskanie dofinansowania na przedsięwzięcie termomodernizacyjne lub dokumenty potwierdzające wartość uzyskanego wsparcia⁴⁵. Podatnicy prowadzący działalność gospodarczą składali także oświadczenia o nierozliczeniu kosztów przedsięwzięcia w ramach prowadzonej działalności.

⁴¹ Dane wg zakończonych postępowań w danym okresie.

⁴² Tj. kwot uszczuplenia.

⁴³ Na łączną kwotę wykazanych ulg 385,6 tys. zł.

⁴⁴ Orzec od 9 do 61 dni licząc między złożeniem wniosku a przekazaniem nadpłaty podatnikowi.

⁴⁵ Podatnicy wykazali uzyskanie dofinansowania w sześciu na badanych 15 przypadków, przy czym w trzech przypadkach były to środki z WFOŚiGW w ramach programu Czyste Powietrze (w jednym przypadku łącznie z innymi formami wsparcia), a w pozostałych przypadkach, środki z NFOŚiGW w ramach programu „Mój Prąd”. Informacje pozyskane przez NIK z WFOŚiGW nie wskazały na żaden inny przypadek przekazanego dofinansowania, a wskazane w informacji kwoty wsparcia były zgodne z wykazanymi przez podatników.

W badanych postępowaniach nie stwierdzano nieprawidłowości kwotowych w rozliczeniach podatników, jednak w wyniku weryfikacji następowały przypadki, gdy w następstwie pytań i wskazań pracowników Urzędu, podatnicy składali korekty wniosków (oraz odpowiednio zeznań), w wyniku których zmniejszeniu ulegała kwota nadpłaty⁴⁶.

(akta kontroli str. 347-379)

W badanych postępowaniach nie prowadzono oględzin weryfikujących prawidłowość ustalenia ulgi termomodernizacyjnej. Ustaleń dokonywano w oparciu o przedłożone dokumenty w zestawieniu z dostępnymi dla Urzędu bazami danych o nieruchomościach, w szczególności księgami wieczystymi i ewidencją gruntów i budynków. Wyjaśnienia odnoszące się do przyczyn nieprzeprowadzenia oględzin przytoczono w pkt 2.3 obszaru drugiego niniejszego wystąpienia.

(akta kontroli str. 456-460, 616-618)

3.4 W okresie objętym kontrolą, w toku kontroli funkcjonalnej (przeprowadzonej przez Urząd wewnętrznie), analizie poddano czynności sprawdzające prawidłowość odliczeń od dochodu w związku z ulgą termomodernizacyjną. Badaniu poddano 10 losowo wybranych spraw z okresu od 1 czerwca 2023 r. do 31 marca 2024 r. Weryfikacją objęto zarówno zeznania i dokumenty przedkładane przez podatnika, jak i zakres podejmowanych czynności sprawdzających, ustalenia poczynione w ich toku oraz prawidłowość ich dokumentowania. Powyższe czynności, zakończone informacją z 24 maja 2024 r., nie wykazały nieprawidłowości.

(akta kontroli str. 149-150, 323-328)

W Urzędzie zidentyfikowano jedno zagadnienie utrudniające weryfikację prawidłowości skorzystania z ulgi termomodernizacyjnej. W toku czynności sprawdzających stwierdzono problemy z ustaleniem statusu budynków, w których dokonywano termomodernizacji. Dotyczyło to przypadków, gdy budynek został wybudowany wiele lat temu (nawet 30, czy 40 lat temu), opłacany był podatek od nieruchomości, budynek był ujęty w księdze wieczystej, a podatnik nie posiadał dokumentu potwierdzającego zakończenie budowy. Zwrócono się 24 sierpnia 2022 r. w tej sprawie z wnioskiem o zajęcie stanowiska do Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy. W odpowiedzi 24 lutego 2023 r. uzyskano stanowisko z Ministerstwa Finansów, potwierdzające, że zarówno ze względów celowościowych, jak i z zasad prowadzenia i dokumentowania czynności określonych w Ordynacji podatkowej, możliwe jest skorzystanie z ulgi nawet w przypadku braku powyższego dokumentu, gdy z pozostałych zgromadzonych dowodów w postępowaniu będzie wynikało, że budynek mieszkalny jednorodzinny spełnia swoją funkcję.

Jak wskazał Naczelnik, nie były zgłaszane inne problemy – w tym organizacyjne i kadrowe. Nie dokonywano analizy wewnętrznej w zakresie obciążenia pracą podległych pracowników realizujących zadania związane z weryfikacją prawidłowości skorzystania z ulgi termomodernizacyjnej.

(akta kontroli str. 145, 149-150, 329-337)

3.5 W Urzędzie w okresie objętym kontrolą nie były przeprowadzane audyty lub kontrole zewnętrzne w przedmiocie rozliczeń z tytułu ulgi termomodernizacyjnej.

(akta kontroli str. 349, 474)

⁴⁶ Przykładowo zmniejszenie nadpłaty następowało wskutek zmian wniosków wynikających z ustaleń, że: materiał nie był wbudowany w budynek objęty przedsięwzięciem (brama garażowa zamontowana w budynku wolnostojącym) lub ustalenia, że w jednym z dwóch lat objętych wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty brak było wydatków podlegających odliczeniu.

Stwierdzone
nieprawidłowości

W działalności Urzędu w przedstawionym wyżej zakresie stwierdzono następujące nieprawidłowości:

1. Dwa badane postępowania⁴⁷ dotyczące wniosków o stwierdzenie nadpłaty prowadzono odpowiednio przez 54 oraz 61 dni, pomimo że podatnicy wraz z wnioskiem przedłożyli komplet niezbędnych dokumentów. Naruszało to art. 139 § 2 Ordynacji podatkowej⁴⁸.

Ponadto za nierzetelne należy uznać zatwierdzenie nadpłaty w jednej z ww. spraw⁴⁹ ostatniego możliwego dnia dwumiesięcznego terminu na jej załatwienie, co groziło naruszeniem art. 77 §1 pkt 6 w zw. z art. 75 §3 Ordynacji podatkowej.

(akta kontroli str. 347-349, 362-363, 366-367, 389-394)

Naczelnik wyjaśnił m.in., że przyczyną rozpatrzenia i akceptacji ww. spraw tuż przed terminem dokonania zwrotu było znaczne obciążenie pracy komórki organizacyjnej realizującej ww. sprawy. Oba postępowania realizowano w okresie kwiecień – czerwiec, tj. podczas największego obciążenia zadaniami związanymi z obsługą zeznań podatkowych, w szczególności dotyczących działalności gospodarczej i najmu. Weryfikacja tych zeznań wymaga bardzo dużej liczby czynności, w tym wezwań i wyjaśnień. Zbiega się to także z innymi zadaniami ww. komórki, w tym rozpatrywaniem wniosków o stwierdzenie nadpłaty. Pomimo tego, w ww. sprawach zachowano termin określony w 77 §1 pkt 6 Ordynacji podatkowej.

(akta kontroli str. 471-472)

2. W jednej z badanych spraw⁵⁰ dokonano zwrotu podatnikowi wnioskowanej nadpłaty przed uzyskaniem kompletu dokumentów potwierdzających zasadność wniosku, a także przed sporządzeniem adnotacji z czynności sprawdzających oraz akceptacji nadpłaty⁵¹. Jakkolwiek w powyższej sprawie, nie niosło to za sobą negatywnych skutków⁵², dopuszczenie do ww. sytuacji stanowiło o braku rzetelności w prowadzeniu tej sprawy. Naruszało to także pkt 4.3 ppkt 18 Procedury postępowania w sprawie obiegu i kontroli elektronicznych dokumentów podatkowych obsługiwanych w systemie PÓLTAX PLUS w Drugim Urzędzie Skarbowym w Toruniu⁵³.

(akta kontroli str. 347-349, 360-361, 491-511)

Naczelnik wyjaśnił m.in., że pracownik prowadzący sprawę omyłkowo w systemie elektronicznym nie oznaczył dokumentu w sposób, który wstrzymuje uruchomienie zwrotu nadpłaty do czasu zakończenia czynności sprawdzających. Było to następstwem składania przez podatnika kilkukrotnych korekt zeznania. Wskutek powyższej pomyłki kolejny pracownik był przekonany, że weryfikacja nadpłaty została zakończona i należy dokonać jej zwrotu.

(akta kontroli str. 473-474)

OCENA CZĄSTKOWA

W okresie kontrolowanym Urząd nie wszczynał postępowań podatkowych dotyczących zasadności korzystania z ulgi termomodernizacyjnej, jednak badania

⁴⁷ [redacted] Na ogółem 15 badanych postępowań.

⁴⁸ Stanowi on, że niezwłocznie powinny być załatwiane sprawy, które mogą być rozpatrzone na podstawie dowodów przedstawianych przez stronę łącznie z żądaniem wszczęcia postępowania lub na podstawie faktów powszechnie znanych i dowodów znanych z urzędu organowi prowadzącemu postępowanie.

⁴⁹ 61 dnia od złożenia wniosku: sporządzano adnotację z czynności sprawdzających, zatwierdzono zwrot nadpłaty, jak i przekazano podatnikowi środki.

⁵⁰ [redacted] na kwotę nadpłaty 2,8 tys. zł.

⁵¹ Zwrotu dokonano 3 sierpnia 2022 r., podczas gdy podatnik uzupełnił część dokumentacji 19 sierpnia 2022 r. a czynności sprawdzające zakończono sporządzeniem adnotacji 23 sierpnia 2022 r. i tego dnia dokonano akceptacji kwoty do zwrotu.

⁵² Podatnik prawidłowo określił kwotę nadpłaty za badany rok.

⁵³ Procedura z dnia 29 kwietnia 2022 r. nr 0417-SWW.020.1.2022.12. Zobowiązywała one m.in. do oznakowania spraw dotyczących nadpłat podlegających weryfikacji.

przeprowadzane w obszarze drugim niniejszego wystąpienia wskazują, że nie było takiej potrzeby, gdyż zgodnie z art. 274 Ordynacji podatkowej, czynności sprawdzające każdorazowo zakończono stosownymi korektami zeznań. Badanie 15 postępowań, wszczynianych na wniosek podatników o stwierdzenie nadpłaty, w związku z m.in. korzystaniem z ulgi termomodernizacyjnej, prowadzono w 12 przypadkach prawidłowo. W trzech naruszano wymogi odnoszące się do terminu podejmowanych czynności lub podejmowano działania w nieprawidłowej kolejności. W badanych postępowaniach dokonywano prawidłowej oceny zasadności korzystania z ulgi termomodernizacyjnej, w oparciu o zgromadzone i kompletne dowody.

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	Najwyższa Izba Kontroli nie formułuje uwag.
Wniosek	Zwiększenie nadzoru w sprawach o stwierdzenie nadpłaty.

V. Pozostałe informacje i pouczenia

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

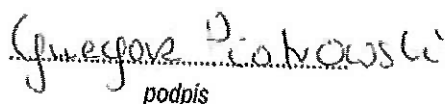
Prawo zgłoszenia zastrzeżeń	Zgodnie z art. 54 ustawy o NIK kierownikowi jednostki kontrolowanej przysługuje prawo zgłoszenia na piśmie umotywowanych zastrzeżeń do wystąpienia pokontrolnego, w terminie 21 dni od dnia jego przekazania. Zastrzeżenia zgłasza się do dyrektora Delegatury NIK w Bydgoszczy.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

Zgodnie z art. 62 ustawy o NIK należy poinformować Najwyższą Izbę Kontroli, w terminie 14 dni od otrzymania wystąpienia pokontrolnego, o wykonania wniosku pokontrolnego oraz o podjętych działaniach lub przyczynach niepodjęcia tych działań. W przypadku wniesienia zastrzeżeń do wystąpienia pokontrolnego, termin przedstawienia informacji liczy się od dnia otrzymania uchwały o oddaleniu zastrzeżeń w całości lub zmienionego wystąpienia pokontrolnego.

Bydgoszcz, 26 września 2024 r.

Kontroler

Grzegorz Piotrowski
doradca ekonomiczny


podpis

Najwyższa Izba Kontroli
Delegatura w Bydgoszczy

p.o. Dyrektor
Tomasz Sobiech


podpis

