



NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI

Delegatura w Kielcach

LKI.410.8.1.2025

Pani
Ewa Małkowska
Naczelnik Pierwszego Urzędu
Skarbowego w Kielcach
ul. Wróbla 17
25-661 Kielce

WYSTĄPIENIE POKONTROLNE

P/25/008 Działania Ministra Finansów i Krajowej Administracji Skarbowej w zakresie weryfikacji zasadności i prawidłowości skorzystania z ulgi termomodernizacyjnej (umowa z Międzynarodowym Bankiem Odbudowy i Rozwoju a Skarbem Państwa)

I. Dane identyfikacyjne

Jednostka kontrolowana	Pierwszy Urząd Skarbowy w Kielcach, ul. Wróbla 17, 25-661 Kielce (dalej: US lub Urząd).
Kierownik jednostki kontrolowanej	Ewa Małkowska, Naczelnik US od 27 lutego 2024 r. W okresie od 1 czerwca 2022r. do 26 lutego 2024 r. Naczelnikiem US był Michał Kletowski.
Zakres przedmiotowy kontroli	1. Typowanie podatników do objęcia działaniami weryfikacyjnymi. 2. Weryfikacja skorzystania przez podatników z ulgi termomodernizacyjnej w toku czynności sprawdzających. 3. Weryfikacja skorzystania przez podatników z ulgi termomodernizacyjnej w toku postępowań podatkowych.
Okres objęty kontrolą	Od 1 stycznia 2024 r. do 30 czerwca 2025 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 ¹
Jednostka przeprowadzająca kontrolę	Najwyższa Izba Kontroli Delegatura w Kielcach.
Kontrolerzy	1. Arkadiusz Pawlik, specjalista kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr LKI/70/2025 z 23 czerwca 2025 r. 2. Karol Pokora, specjalista kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr LKI/62/2025 z 18 czerwca 2025 r.

(akta kontroli str. 1-5)

¹ Dz. U. z 2022 r. poz. 623, dalej: ustawa o NIK.

II. Ocena ogólna² kontrolowanej działalności

OCENA OGÓLNA

Urząd był organizacyjnie przygotowany do właściwej realizacji zadań związanych z weryfikacją zasadności i prawidłowości korzystania przez podatników z ulgi termomodernizacyjnej. Pracownicy US weryfikowali zeznania podatkowe w celu wytypowania podatników do czynności sprawdzających, w tym także niezwłocznie i w określonych terminach w odniesieniu do podatników wskazanych przez Ministerstwo Finansów (dalej: MF). Nie prowadzono innych własnych analiz w tym zakresie. Czynności związane ze sprawdzaniem prawidłowości korzystania z ww. ulgi realizowano w oparciu o przepisy prawa i obowiązujące wytyczne i w związku z tym nie opracowano żadnych wewnętrznych procedur. Nie uzyskiwano również danych w zakresie dofinansowania przedsięwzięć termomodernizacyjnych, zarówno od instytucji związanych z ochroną środowiska, jak i innych podmiotów. W analizowanej próbie 30 spraw stwierdzono, iż w Urzędzie rzetelnie realizowano czynności sprawdzające wobec podmiotów korzystających z ulgi termomodernizacyjnej, za wyjątkiem jednej ze spraw, w której podatnik nie złożył wymaganego oświadczenia czy korzystał z dofinansowania ze środków NFOŚiGW, WFOŚiGW³ lub innych dotacjodawców, a Urząd nie podjął rzetelnych i prawidłowych działań w celu uzyskania informacji, czy takie dofinansowanie podatnik otrzymał. Prowadzone przez Urząd działania sprawdzające były skuteczne i nie zachodziła potrzeba wszczynania postępowań lub kontroli podatkowej wobec podatników korzystających z rozliczenia ulgi termomodernizacyjnej. Postępowania o stwierdzenie nadpłaty, wszczynane po złożeniu korekt zeznań podatkowych wraz z wnioskami o stwierdzenie nadpłaty, zostały przeprowadzone zgodnie z przepisami ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa⁴ (dalej: O.p.), co zweryfikowano w badanej próbie 15 spraw. Urząd każdorazowo weryfikował prawidłowość wykazanej przez podatników kwoty nadpłaty podatku, dokonując następnie ich zwrotu w ustawowym terminie.

III. Opis ustalonego stanu faktycznego

OBSZAR

1. Typowanie podatników do objęcia działaniami weryfikacyjnymi.

Opis stanu faktycznego

Zgodnie z art. 26h ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych⁵ (dalej: ustawa o PIT), podatnik będący właścicielem lub współwłaścicielem budynku mieszkalnego jednorodzinnego ma prawo odliczyć od podstawy obliczenia podatku wydatki poniesione w roku podatkowym na materiały budowlane, urządzenia i usługi związane z realizacją przedsięwzięcia termomodernizacyjnego w tym budynku, które zostanie zakończone w okresie trzech kolejnych lat, licząc od końca roku podatkowego, w którym poniesiono pierwszy wydatek.

1. Odliczenie wydatków na realizację przedsięwzięcia termomodernizacyjnego za 2024 r. wykazało 1951 podatników (1,66% wszystkich podatników, którzy

² Najwyższa Izba Kontroli formułuje ocenę ogólną jako ocenę pozytywną, ocenę negatywną albo ocenę w formie opisowej.

³ Fundusz Ochrony Środowiska i Gospodarki Wodnej, odpowiednio: Narodowy i Wojewódzki.

⁴ Dz. U. z 2025 r. poz. 111, ze zm.

⁵ Dz. U. z 2025 r. poz. 163, ze zm.

dokonali rozliczenia), z czego: 1881 według skali podatkowej⁶, 30 stosujących podatek liniowy⁷ oraz 40 rozliczających się zryczałtowanym podatkiem (dalej: ryczałt)⁸. Ogółem odliczyli oni 34 997,4 tys. zł wydatków na termomodernizację, w tym według poszczególnych form opodatkowania odpowiednio: 33 431,3 tys. zł (1,79%), 703 tys. zł (0,98%) i 863,1 tys. zł (0,44%)⁹.

W porównaniu do 2023 r. liczba podatników korzystających z ulgi termomodernizacyjnej (dalej: ulga) oraz kwota wykazanych odliczeń zmniejszyły się (odpowiednio o: 260 i 4147,8 tys. zł), pomimo że ogólna liczba podatników była na zbliżonym poziomie.

(akta kontroli str. 8)

2. W Urzędzie nie opracowano własnych wewnętrznych procedur dotyczących prowadzenia analiz danych o podatnikach korzystających z ulgi mających na celu wytypowanie podmiotów do kontroli.

(akta kontroli str. 293-295)

Zarówno Naczelnik Urzędu, jak i Kierownik Drugiego Działu Czynności Analitycznych i Sprawdzających (dalej: SKA-2) wyjaśniły: *Pracownicy Urzędu realizujący proces analityczny kierowali się głównie:*

- przepisami ustawy o PIT;
- rozporządzeniem Ministra Inwestycji i Rozwoju z 21 grudnia 2018 r. w sprawie określenia wykazu rodzaju materiałów budowlanych, urządzeń i usług związanych z realizacją przedsięwzięć termomodernizacyjnych¹⁰;
- wytycznymi MF do czynności sprawdzających z września 2021 r.;
- objaśnieniami podatkowymi „Formy wsparcia przedsięwzięcia termomodernizacyjnego w podatku dochodowym od osób fizycznych” z 30 marca 2023 r.;
- wyjaśnieniami i odpowiedziami na zapytania z MF, Departamentów Orzecznictwa Podatkowego lub Poboru Podatków;
- interpretacjami Krajowej Informacji Skarbowej oraz wszelkimi innymi wyjaśnieniami dostępnymi w prasie fachowej.

W bieżącym monitorowaniu zasadności skorzystania z ulgi, równocześnie z raportami nadsyłanymi przez Moduł Zarządzania Analizami (MZA), w Urzędzie korzystano z programu PoltaxPlus oraz e-Orus. W ramach weryfikacji rocznych rozliczeń podatkowych (w tym ulgi termomodernizacyjnej) w celu dalszego prowadzenia czynności, kierowane były zeznania błędne rachunkowo lub merytorycznie. W dziale czynności sprawdzających w zakresie podatków dochodowych, podjęto praktykę wzywania podatników do dokonywania korekt błędnych rozliczeń oraz do przedłożenia dokumentacji potwierdzającej uprawnienia do zastosowania ulgi termomodernizacyjnej. Taka praktyka została również podjęta przy weryfikacji złożonych przez podatników korekt rozliczeń podatkowych, z odliczeniem ulgi.

(akta kontroli str. 287-295)

⁶ Dane z formularzy PIT-36, PIT-36S, PIT-37.

⁷ Dane z formularzy PIT-36L i PIT-36LS.

⁸ PIT-28.

⁹ W nawiasie każdorazowo podano procent liczby podatników, którzy wykazali odliczenie wydatków na termomodernizację w odniesieniu do wszystkich podatników, którzy dokonali rozliczenia w danej formie opodatkowania.

¹⁰ Dz. U. z 2023 r. poz. 273, ze zm.

W okresie objętym kontrolą typowaniem podmiotów do czynności sprawdzających, kontroli podatkowej i postępowań podatkowych zajmował się Pierwszy Dział Czynności Analitycznych i Sprawdzających (dalej: SKA-1). Weryfikację i czynności sprawdzające odnoszące się do ulgi przeprowadzał SKA- 2. Do jego zadań należało m.in. dokonywanie czynności sprawdzających, badanie zasadności zwrotu podatków, wymiana informacji podatkowych. Prowadzeniem postępowań podatkowych zajmował się Dział Podatków Dochodowych i Podatku od Towarów i Usług (dalej: SPV), a prowadzeniem kontroli podatkowej zajmował się Referat Kontroli Podatkowej (dalej: SKP). W okresie objętym kontrolą nie było zmian na stanowiskach kierowników SKA-1, SKA-2, SPV i SKP.

W latach 2024-2025 (I półrocze) bezpośredni nadzór sprawowali:

- nad SKA-1: do 9 października 2024 r. Pierwszy Zastępca Naczelnika, a od 10 października 2024 r. Naczelnik Urzędu¹¹;
- nad SKA-2: do 1 czerwca 2025 r. Pierwszy Zastępca Naczelnika, a od 2 czerwca 2025 r. Drugi Zastępca Naczelnika¹²;
- nad SPV: Drugi Zastępca Naczelnika¹³;
- nad SKP: do 9 października 2024 r. Pierwszy Zastępca Naczelnika, a od 10 października 2024 r. Drugi Zastępca Naczelnika¹⁴.

(akta kontroli str. 5, 13-16, 20)

Naczelnik Urzędu wyjaśniła, że przyczyną odnoszącą się do wszystkich przeszerzegowań, były zmiany personalne i konieczność optymalizacji procesu zarządzania przez kierownictwo.

Odnosząc się szczegółowo do SKA-2 podała: *Po zmianie na stanowisku I Zastępcy Naczelnika z dniem 30 września 2024 roku nowy I Zastępca Naczelnika przejął do nadzoru zadania komórki SKA-2 (dotychczas nadzorowanej przez poprzednika). Kilumiesięczna obserwacja nadzoru komórek SKA-2 i SKA-3 realizujących czynności sprawdzające w zakresie podatku VAT i podatków dochodowych przez różnych Zastępców, specjalizujących się w określonych dziedzinach oraz ich obciążenia pracą, pozwoliła na dojście do wniosku, że zasadnym będzie przydzielenie zadań ww. komórek jednemu Zastępcy tj. II Zastępcy Naczelnika, który dysponuje wiedzą i doświadczeniem w pracy uwzględniającej ww. podatki i który dotychczas w nadzorze miał mniejszą (w stosunku do I Zastępcy) ilość komórek.*

(akta kontroli str. 287-292)

W komórkach czynności analitycznych i sprawdzających oraz komórkach kontroli podatkowej US zatrudnionych było odpowiednio 38 i cztery osoby (wg stanu na 31 grudnia 2023 r.), 40 i pięć osób (na 30 czerwca 2024 r.), 39 i pięć osób (na 31 grudnia 2024 r.) oraz 38 i pięć osób (na 30 czerwca 2025 r.), przy czym czynności analityczne i sprawdzające w zakresie korzystania przez podatników z ulgi termomodernizacyjnej prowadziło 11 pracowników.

(akta kontroli str. 9)

¹¹ Tj. do 27 września 2024 r. Bożena Królik, od 30 września do 9 października 2024 r. Renata Czerwińska, a od 10 października 2024 r. Ewa Małkowska.

¹² Tj. do 27 września 2024 r. Bożena Królik, od 30 września 2024 r. do 1 czerwca 2025 r. Renata Czerwińska, a od 2 czerwca 2025 r. Monika Mendala.

¹³ Tj. do 24 stycznia 2024 r. Bożena Mucha, a od 6 marca 2024 r. Monika Mendala.

¹⁴ Tj. do 27 września 2024 r. Bożena Królik, od 30 września do 9 października 2024 r. Renata Czerwińska, a od 10 października 2024 r. Monika Mendala.

Jako przyczyny zmniejszenia o dwie osoby stanu zatrudnienia w komórkach czynności analitycznych i sprawdzających (pomiędzy 30 czerwca 2024 r. a 30 czerwca 2025 r.) Naczelnik US podała, iż w przypadku jednej z osób był to powrót do poprzedniej komórki z czasowego przeniesienia do komórki SKA-3¹⁵. Drugiego z pracowników przeniesiono do innej komórki na jego uzasadniony wniosek. W ocenie Naczelnik zmniejszenie stanu zatrudnienia (faktycznie o jedną osobę) nie wpłynęło na jakość wykonywanych zadań, na co wskazują m.in. osiągnięte wskaźniki. *Czynności sprawdzające w I półroczu 2025 r. w stosunku do pozostałych grup (w tym rozliczających ulgę termomodernizacyjną) zostały zrealizowane na dobrym poziomie, na co wskazuje wzrostowa dynamika ilości czynności i dokonanych ustaleń. W przypadku zagrożenia niewykonania zadań w komórce SKA-2, (a takie nie zostały mi zgłoszone przez Kierownika, Zastępcę Naczelnika) bądź znacznych opóźnień w realizowaniu zadań nie wykluczam (w miarę możliwości kadrowych) zasilenia komórki SKA-2.*

(akta kontroli str. 287-292)

W okresie 2024-2025 (I półrocze), jak oświadczyły Kierownik SKA-1 i Kierownik SKA-2, *Urząd nie prowadził własnych analiz typujących podatników do czynności sprawdzających/kontroli podatkowej/postępowań podatkowych w zakresie weryfikacji ulgi. Od 2024 r. jest nowa wersja kontroli między formularzami podatkowymi w PoltaxPlus¹⁶, która w trakcie obsługi złożonych rocznych zeznań podatkowych typuje podatników przekraczających limit odliczeń ulgi.*

(akta kontroli str. 296, 331-332)

Kierownik SKA-1 dodała ponadto, że efektem powyższego jest *analizowanie podmiotów korzystających z tego odliczenia już na etapie obsługi złożonych rocznych zeznań podatkowych (na bieżąco) oraz w trakcie rutynowych czynności podejmowanych przez pracowników SKA-2 przy obsłudze zeznań.* Dodała, że wykazy podatników wytypowane centralnie i otrzymane przez Urząd na platformie MZA zawierały do weryfikacji tylko osiem podmiotów¹⁷, co potwierdza, że przyjęty przez Urząd sposób typowania podmiotów korzystających z rozliczenia w ramach ulgi, czyli analiza, a następnie przeprowadzenie czynności, już z udziałem podatnika, bezpośrednio przez komórkę SKA-2 jest prawidłowa i kompletna. *Prowadzenie przez komórkę SKA-1 analiz dotyczących błędów ujawnionych w trakcie czynności sprawdzających z udziałem podatników, nie prowadziłoby do wytypowania potencjalnych podmiotów do czynności sprawdzających ponieważ, bez udziału podatników, tylko na podstawie złożonego zeznania wraz z odliczeniem, niemożliwym jest ocenienie prawidłowości skorzystania z ulgi bez oceny dokumentów źródłowych.*

(akta kontroli str. 331-332)

Naczelnik Urzędu w złożonych wyjaśnieniach w pełni podzieliła stanowisko Kierownik SKA-1.

(akta kontroli str. 328-330)

Zgodnie ze złożonymi wyjaśnieniami pracownika zastępującego Kierownik SKA-1, w Urzędzie nie dokonywano oceny ryzyka w zakresie zasadności i prawidłowości korzystania przez podatników z ulgi, gdyż podatnicy ci nie znajdowali się w grupie największego ryzyka. Analizę w zakresie prawidłowości

¹⁵ Czynności sprawdzające w zakresie podatku VAT nie obejmujące ulgi termomodernizacyjnej.

¹⁶ System informatyczny Poltax Plus wykorzystywany był do rozliczeń m.in. zeznań podatkowych PIT. Po wprowadzeniu przez pracownika Urzędu danych z wersji papierowej/elektronicznej zeznania rocznego podatnika, który skorzystał z ulgi termomodernizacyjnej do tego systemu, mógł się w nim pojawić komunikat dotyczący ewentualnego przekroczenia limitu odliczenia ulgi. Z PoltaxPlus można wygenerować raport o podatnikach, którzy przekroczyli limit odliczenia ulgi.

¹⁷ Dwa z trzech wykazów opisanych w punkcie 1.3. niniejszego wystąpienia pokontrolnego (pozycje 1 i 3).

skorzystania z tej ulgi prowadził SKA-2 w ramach weryfikacji i obsługi złożonych zeznań rocznych.

(akta kontroli str. 333)

Kierownik SKA-1 oświadczyła, że *nie wykonywano raportów typujących podatników w zakresie przekroczenia limitu odliczeń ulgi z systemów informatycznych, np. e-ORUS (...). Podczas przetwarzania danych ze złożonych zeznań podatkowych typowani są podatnicy przekraczający limit ulgi. Ponadto, w ramach weryfikacji rocznych rozliczeń podatkowych, do dalszego prowadzenia czynności, kierowane były zeznania błędne rachunkowo lub merytorycznie. (...) przyjęto praktykę wzywania podatników do dokonywania korekt błędnych rozliczeń oraz do przedłożenia dokumentacji potwierdzającej uprawnienia do zastosowania ulgi. Weryfikacją taką zostały objęte wszystkie złożone przez podatników korekty rozliczeń podatkowych.*

(akta kontroli str. 296)

Zgodnie z art. 26h ust. 5 ustawy o PIT, odliczeniu nie podlegają wydatki w części, w jakiej zostały:

- 1) sfinansowane (dofinansowane) ze środków Narodowego Funduszu Ochrony Środowiska i Gospodarki Wodnej lub wojewódzkich funduszy ochrony środowiska i gospodarki wodnej lub zwrócone podatnikowi w jakiejkolwiek formie;
- 2) zaliczone do kosztów uzyskania przychodów, odliczone od przychodu na podstawie ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym lub uwzględnione przez podatnika w związku z korzystaniem z ulg podatkowych w rozumieniu Ordynacji podatkowej.

Podatnik, który po roku, w którym dokonał odliczeń, otrzymał zwrot odliczonych wydatków na realizację przedsięwzięcia termomodernizacyjnego, jest obowiązany doliczyć odpowiednio kwoty poprzednio odliczone do dochodu za rok podatkowy, w którym otrzymał ten zwrot (art. 26h ust. 8 ustawy o PIT).

Urząd w okresie 2024-2025 (I półrocze) nie otrzymał oraz nie uzyskiwał z NFOŚiGW oraz WFOŚiGW żadnych danych o środkach (dotacjach i pożyczkach) przekazanych podatnikom na realizację przedsięwzięć termomodernizacyjnych w kierunku wyszukania podatników niewypełniających obowiązków przewidzianych w art. 26h ust. 5 i ust. 8 ustawy o PIT. Ponadto Urząd nie występował do innych podmiotów o dane niezbędne do weryfikacji prawidłowości korzystania/skorzystania z ulgi.

(akta kontroli str. 21)

Zastępca Naczelnika, sprawująca do 27 września 2024 r. nadzór nad SKA-2, wyjaśniła, że wystąpienie do innych podmiotów byłoby zasadne w przypadku poddania w wątpliwość wiarygodności oświadczenia złożonego przez podatnika.

(akta kontroli str. 226-230)

Zastępca Naczelnika, nadzorująca SKA-2 od 30 września 2024 r. do 1 czerwca 2025 r., wyjaśniła, że pracownik prowadzący czynności przyjmował oświadczenie podatnika za wystarczające. Dodatkowo weryfikacja odbywa się na bieżąco, tj. za rok, w którym dokonano wydatku. Częściowy zwrot kosztów dokonywany jest przez wskazane fundusze w późniejszym terminie niż przeprowadzana przez Urząd weryfikacja. Zatem występowanie o te informacje podczas czynności sprawdzających byłoby działaniem przedwczesnym.

(akta kontroli str. 231-234)

Zdaniem NIK, usystematyzowane dane o beneficjentach programów prośrodowiskowych realizowanych przez NFOŚiGW, WFOŚiGW i inne podmioty, dotyczące środków przekazanych przez te podmioty podatnikom na

przedsięwzięcia termomodernizacyjne, mogłyby służyć do analizy i typowania podatników do czynności sprawdzających.

3. W latach 2024-2025 (I półrocze) Urząd, na platformie analitycznej MZA, otrzymał z Departamentu Analiz Krajowej Administracji Skarbowej Ministerstwa Finansów (za pośrednictwem IAS) wykazy wytypowanych podatników, w celu weryfikacji odliczonej ulgi, tj.:

1. *Analizę nieprawidłowości w podatku PIT w zakresie odliczenia ulgi termomodernizacyjnej za lata 2019-2022 z 25 września 2024 r. z wyznaczonym terminem realizacji działań do 31 grudnia 2024 r.*¹⁸ W dokumencie tym określono kryteria typowania. Wynikało z nich, że dane z deklaracji PIT-36 i PIT-37 za lata 2019-2022 zostały powiązane z załącznikiem PIT/0 Część B „Wydatki na realizację przedsięwzięcia termomodernizacyjnego”, w którym podatnicy wykazali kwoty, których suma wynosi więcej niż limit im przysługującej ulgi, tj. 53 tys. zł. Z uzyskanej puli danych odrzucono rekordy dotyczące m.in. zmarłych podatników oraz podatników we właściwości naczelników urzędów skarbowych województw: lubelskiego, łódzkiego, podlaskiego oraz pomorskiego (podatnicy ci zostali ujęci w analizach regionalnych);

2. *Informację o przekazanej analizie (MZA-ZISAR) – weryfikację poprawności skorzystania przez podatników z ulgi termomodernizacyjnej z 5 listopada 2024 r. z wyznaczonym terminem 31 marca 2025 r.*¹⁹ W dokumencie tym określono kryteria typowania. Wynikało z nich, że ustalono pulę podatników, którzy w ramach ww. ulgi skorzystali z programu „Mój prąd” w latach 2022-2023, uwzględnili jednocześnie wartość dotacji otrzymanej od NFOŚiGW lub dokonali odliczenia ulgi w wysokości 53 tys. zł lub 106 tys. zł, zaś wartość inwestycji wskazana we wnioskach do ww. programu była niższa;

3. *Informację o przekazanej analizie (MZA-ZISAR) – weryfikację poprawności skorzystania przez podatników z ulgi termomodernizacyjnej za lata 2019-2023 z 23 grudnia 2024 r. z wyznaczonym terminem 23 maja 2025 r.*²⁰ Z dokumentu tego wynikało, że w wyniku analizy stwierdzono przypadki podatników, którzy w rozliczeniach za lata 2019-2023 skorzystali z ulgi termomodernizacyjnej i przekroczyli limit przysługującej na podatnika ulgi, tj. 53 tys. zł.

(akta kontroli str. 260-286, 297-324)

Powyższe wykazy dotyczyły 11 podatników (odpowiednio: czterech, trzech i czterech), którzy zostali poddani przez Urząd weryfikacji. Ulga wykazana przez tych podatników wyniosła 980,5 tys. zł²¹ (odpowiednio: 398 tys. zł, 159 tys. zł i 423,5 tys. zł).

W wyznaczonych terminach Urząd zakończył czynności weryfikacyjne wobec 10 podatników.

W odniesieniu do trzech podatników, tj. wszystkich wynikających z wykazu otrzymanego 5 listopada 2024 r. nie stwierdzono żadnych nieprawidłowości. Zgodnie z otrzymaną analizą podatnicy ci mogli dokonać w deklaracjach za lata 2022-2023 odliczeń z tytułu ulgi termomodernizacyjnej w kwocie wyższej niż wynika to z danych otrzymanych kwot dotacji w ramach programu *Mój Prąd*,

¹⁸ Opracowana przez DIAS w Łodzi, pełniącego funkcję Pomocniczego Właściciela Ryzyka (PWR) we współpracy z DIAS w Lublinie.

¹⁹ Opracowana przez Departament Analiz KAS we współpracy z DIAS w Łodzi.

²⁰ Opracowana przez pracowników Wydziału Automatyzacji Procesów oraz pracownika IAS w Bydgoszczy.

²¹ W kwocie tej ujęto także zeznania podatkowe złożone przez współmałżonków podatników poddanych weryfikacji nie zawsze ujęte w przekazanych przez MF analizach.

tj. w ramach ulgi skorzystali z programu *Mój Prąd* i uwzględnili jednocześnie wartość dotacji otrzymanej z NFOŚiGW lub dokonali odliczenia ulgi w pełnej wysokości, choć wartość inwestycji wskazana we wnioskach do programu *Mój Prąd* była niższa. Wszyscy ci podatnicy rozliczyli ulgę w pełnej wysokości (łącznie: 159 tys. zł²²). Przeprowadzone czynności sprawdzające wobec tych podatników wykazały, że wartość rozliczonej ulgi i kwota otrzymanego dofinansowania nie przekroczyły wartości inwestycji.

W przypadku pozostałych siedmiu podatników²³, wobec których zakończono czynności sprawdzające każdorazowo wykazano nieprawidłowości i stwierdzono ustalenia podatkowe. Podatnicy ci rozliczyli ulgę termomodernizacyjną w łącznej wysokości 727,6 tys. zł²⁴. W wyniku przeprowadzonych przez Urząd czynności weryfikacyjnych i sprawdzających oraz złożonych przez podatników korekt zeznań podatkowych łączna wysokość ulgi wyniosła 426,9 tys. zł²⁵, tj. 300,7 tys. zł mniej.

W związku z tym, że podatnicy dokonali korekt rozliczeń podatkowych nie skierowano wniosków do kontroli podatkowej lub postępowania podatkowego.

W wyniku podjętych działań ustalenia podatkowe w zakresie ulgi wyniosły łącznie 32,7 tys. zł.

W stosunku do jednego podatnika prowadzone są dalsze czynności w zakresie rozliczeń rocznych za lata 2020-2023, w tym ulgi. Podatnik w PIT-36 za 2022 r. rozliczył 40,9 tys. zł, a za 2023 r. – 53 tys. zł. Pracownicy Urzędu wzywali podatnika celem złożenia wyjaśnień telefonicznie (7 stycznia i 27 lutego 2025 r.) oraz pisemnie: 12 marca 2025 r. (podatnik nie odebrał pisma, zwrot do Urzędu 4 kwietnia 2025 r.), 20 czerwca 2025 r. (odebrała żona podatnika 24 czerwca 2025 r.) i 17 lipca 2025 r. Pomimo tego podatnik nie zgłosił się do Urzędu.

(akta kontroli str. 297-324)

Jak wyjaśniła Kierownik SKA-2, w stosunku do ww. podatnika w celu zakończenia czynności sprawdzających podjęta zostanie próba dostarczenia wezwania przez pracownika Urzędu, rozważone zostanie nałożenie mandatu karnego, a przy braku skutków zostanie przekazany do SPV wniosek o wszczęcie postępowania podatkowego.

(akta kontroli str. 325-327)

Wszystkie podjęte czynności weryfikacyjne widoczne są w systemie ZISAR²⁶ i platformie analitycznej MZA, a tym samym dostępne zarówno dla MF jak i IAS w Kielcach.

(akta kontroli str. 297-324)

Stwierdzone
nieprawidłowości

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

OCENA CZĄSTKOWA

Najwyższa Izba Kontroli ocenia pozytywnie działalność kontrolowanej jednostki w zbadanym zakresie. NIK zauważa jednak, że nie uzyskiwano danych

²² PIT-36, PIT-36L i PIT-37.

²³ Czterech z wykazu otrzymanego we wrześniu 2024 r. i trzech z wykazu otrzymanego w grudniu 2024 r.

²⁴ 640,3 tys. zł (PIT-37 - sześciu podatników) i 90,3 tys. zł (PIT-28 - jeden podatnik).

²⁵ 351,2 tys. zł (PIT-37) i 53 tys. zł (PIT-28).

²⁶ ZISAR – Zintegrowany System Zarządzania Ryzykiem. W systemie tym ewidencjonowane są m.in. czynności sprawdzające.

w zakresie dofinansowania przedsięwzięć termomodernizacyjnych, zarówno od instytucji związanych z ochroną środowiska, jak i innych podmiotów. Dane te mogłyby stanowić podstawę do analizy i typowania podatników do czynności sprawdzających.

OBSZAR	2. Weryfikacja skorzystania przez podatników z ulgi termomodernizacyjnej w toku czynności sprawdzających
Opis stanu faktycznego	1. W Urzędzie obowiązywały w 2024 r. i w I półroczu 2025 r. opracowane przez Ministerstwo Finansów: – <i>Wytyczne do czynności sprawdzających z września 2021 r.;</i> – <i>Wytyczne w zakresie obsługi czynności sprawdzających w systemie ZISAR II z grudnia 2021 r.,</i> które wykorzystywano do weryfikowania skorzystania przez podatników z ulgi termomodernizacyjnej w toku czynności sprawdzających. (akta kontroli str. 22-120, 155) W US nie opracowano własnych wewnętrznych procedur dotyczących prowadzenia czynności sprawdzających wobec podatników korzystających z ulgi. (akta kontroli str. 22-23, 155) Zarówno Naczelnik Urzędu jak i Kierownik SKA-2 wyjaśniły m.in.: (...) <i>nie opracowano własnej wewnętrznej procedury (...) ponieważ wprowadzone wytyczne do czynności sprawdzających oraz obowiązujące przepisy prawa i objaśnienia podatkowe MF, w mojej ocenie wyczerpują regulacje niezbędne do weryfikacji odliczeń w ramach ulgi.</i> (akta kontroli str. 222-225, 287-292) W Urzędzie obowiązywały w okresie objętym kontrolą następujące procedury dotyczące ewidencjonowania czynności sprawdzających: – instrukcja nr 2604/4/2023 Naczelnika US z 31 marca 2023 r. w sprawie zasad postępowania z wnioskami o stwierdzenie nadpłaty oraz korektami deklaracji²⁷; – instrukcja nr 2604/5/2024 Naczelnika US z 8 listopada 2024 r. w sprawie zasad postępowania z wnioskami o stwierdzenie nadpłaty oraz korektami deklaracji. (akta kontroli str. 22-23, 146-155) SKA-2 zajmował się prowadzeniem czynności sprawdzających wobec podatników korzystających z ulgi. (akta kontroli str. 13-16) Odnosząc się do udziału pracowników Urzędu w szkoleniach dotyczących weryfikacji skorzystania przez podatników z ulgi, Naczelnik US podała m.in.: <i>W szkoleniach (...) brali udział pracownicy SKA-2: - Ł. w szkoleniu „Wyłączenia, zwolnienia i odliczenia w podatku dochodowym od osób fizycznych”. Szkolenie stacjonarne w dniach 20-31.05.2023 r. organizowane przez Filię Krajowej Szkoły Skarbowości w Otwocku obejmujące m.in. odliczenie wydatków ulgi termomodernizacyjnej przez małżonków. - S. w szkoleniu „Ulgi i odliczenia – ulga termomodernizacyjna, IP-Box i badawczo-rozwojowa, na robotyzację (sposoby weryfikowania) – orzecznictwo, interpretacje”. Szkolenie on-line 29-31.07.2024 r. na platformie MS Teams organizowane przez Krajową Szkołę Skarbowości; - 11 pracowników uczestniczyło w webinarze 24.10.2024 r. organizowanym przez Departament Orzecznictwa Podatkowego MF pt. „Ulga termomodernizacyjna”. Ponadto pracownicy Urzędu mają dostęp (m. in. w zakresie ulgi</i>

²⁷ Instrukcja ta przestała obowiązywać z dniem 8 listopada 2024 r.

termomodernizacyjnej) do systemu informacyjnego EUREKA obejmującego interpretacje indywidualne i ogólne, wiążące informacje, objaśnienia podatkowe, broszury informacyjne, odpowiedzi na interpelacje, odpowiedzi na pytania mediów, wybrane orzeczenia sądów oraz do informacji zamieszczanych na stronach MF.

(akta kontroli str. 156-158)

2. W 2023 r. Urząd przeprowadził 55 czynności sprawdzających wobec podatników korzystających z ulgi, w tym 51 odnoszących się do skali podatkowej, dwie do podatku liniowego oraz dwie do ryczału. Łączna kwota wykazanej ulgi poddana weryfikacji (wykazana w zeznaniach podatkowych) wyniosła 2770,4 tys. zł, z tego 2631,4 tys. zł odnosiło się do skali podatkowej, 90 tys. zł do podatku liniowego, a 48,9 tys. zł do ryczału. Kwota ujawnionych uszczupień ogółem w wyniku przeprowadzonych czynności sprawdzających wyniosła 138 tys. zł. Uszczuplenia według poszczególnych form opodatkowania wyniosły odpowiednio:

- skala podatkowa – 129,6 tys. zł, w wyniku przeprowadzenia 40 czynności sprawdzających;
- podatek liniowy – 6,4 tys. zł, w wyniku przeprowadzenia dwóch czynności sprawdzających;
- ryczałt – 2 tys. zł, w wyniku przeprowadzenia dwóch czynności sprawdzających.

W 2024 r. Urząd przeprowadził 216 czynności sprawdzających wobec podatników korzystających z ulgi, w tym 200 odnoszących się do skali podatkowej, siedem do podatku liniowego oraz dziewięć do ryczału. Łączna kwota wykazanej ulgi poddana weryfikacji (wykazana w zeznaniach podatkowych) wyniosła 8003 tys. zł, z tego 7528,1 tys. zł odnosiło się do skali podatkowej, 236 tys. zł do podatku liniowego, a 238,9 tys. zł do ryczału. Kwota ujawnionych uszczupień ogółem w wyniku przeprowadzonych czynności sprawdzających wyniosła 168,7 tys. zł. Uszczuplenia według poszczególnych form opodatkowania wyniosły odpowiednio:

- skala podatkowa – 223,9 tys. zł, w wyniku przeprowadzenia 97 czynności sprawdzających;
- podatek liniowy – 19,4 tys. zł, w wyniku przeprowadzenia pięciu czynności sprawdzających;
- ryczałt – 12,2 tys. zł, w wyniku przeprowadzenia siedmiu czynności sprawdzających.

W I półroczu 2025 r. Urząd przeprowadził 211 czynności sprawdzających wobec podatników korzystających z ulgi termomodernizacyjnej, w tym 207 odnoszących się do skali podatkowej, dwie do podatku liniowego oraz dwie do ryczału. Łączna kwota wykazanej ulgi poddana weryfikacji (wykazana w zeznaniach podatkowych) wyniosła 9002,7 tys. zł, z tego 8898,7 tys. zł odnosiło się do skali podatkowej, 53 tys. zł do podatku liniowego, a 51 tys. zł do ryczału. Kwota ujawnionych uszczupień ogółem w wyniku przeprowadzonych czynności sprawdzających wyniosła 269 tys. zł. Uszczuplenia według poszczególnych form opodatkowania wyniosły odpowiednio:

- skala podatkowa – 256,8 tys. zł, w wyniku przeprowadzenia 127 czynności sprawdzających;
- podatek liniowy – 10,4 tys. zł, w wyniku przeprowadzenia dwóch czynności sprawdzających;
- ryczałt – 1,8 tys. zł, w wyniku przeprowadzenia dwóch czynności sprawdzających.

W 2024 r. w porównaniu do 2023 r. liczba czynności sprawdzających wzrosła o 292,7%, a kwota ujawnionych nieprawidłowości o 22,2%.

W I półroczu 2025 r. w porównaniu do I półrocza 2024 r. liczba czynności sprawdzających wzrosła o 32,7%, a kwota ujawnionych nieprawidłowości o 32,1%.

(akta kontroli str. 10)

Naczelnik Urzędu wyjaśniła: *Znaczny wzrost czynności w 2024 r. w stosunku do 2023 r. wiązał się z wprowadzeniem na początku 2024 r. nowej wersji kontroli międzyformularzowej w PoltaxPlus. W trakcie obsługi rocznych rozliczeń podatkowych za 2023 r., poprawiona usługa generowała zeznania podatników, którzy w rozliczeniu za 2023 r. korzystali z odliczenia ulgi powyżej limitu (system poprawnie sumował odliczenia za lata 2019-2023).*

Również w I półroczu 2025 r., w porównaniu do I półrocza 2024 r. wzrost stwierdzonych nieprawidłowości, w zakresie ulgi, w głównej mierze wiązał się z przekroczeniem limitu odliczeń (6 lat obowiązywania ulgi). Podatnicy coraz częściej przekraczają określony limit wydatków, w tym np. podejmują kolejne (inne) przedsięwzięcie termomodernizacyjne nie uwzględniając w limicie odliczeń z poprzednich lat innych przedsięwzięć termomodernizacyjnych.

Naczelnik Urzędu dodała ponadto, że łączna kwota ustaleń dokonanych w toku czynności sprawdzających w I półroczu 2025 r. stanowiła kwotę 12,78 mln (w tym z tytułu weryfikacji ulgi 269 tys. zł) i był to najlepszy wynik wśród 15 US woj. świętokrzyskiego. Osiągnięcie bardzo dobrych wyników również w pozostałych obszarach (realizacja wskaźników centralnych) dało Urzędowi w ww. okresie pierwszą lokatę.

(akta kontroli str. 287-291)

Odpowiadając na pytanie, jakie najczęściej nieprawidłowości stwierdzał organ podatkowy w toku czynności sprawdzających prowadzonych wobec podatników korzystających z ulgi, Naczelnik US wskazała m.in.: (...) – *odliczenie wydatków udokumentowanych fakturami wystawionymi przez podmiot korzystający ze zwolnienia z podatku VAT; - odliczenie poniesionych wydatków w zawyżonej kwocie to jest bez uwzględnienia otrzymanego dofinansowania; - odliczenie materiałów niepodlegających zwolnieniu; - odliczenie ulgi w wysokości przekraczającej dopuszczalny limit 53 tys. zł; brak dokumentu potwierdzającego własność lub współwłasność budynku mieszkalnego; - brak dokumentu potwierdzającego odbiór nowopowstałego domu; - brak faktur potwierdzających poniesione wydatki; - podwójne odliczenie tej samej faktury (...).*

(akta kontroli str. 156-158)

3. Szczegółowym badaniem objęto dokumentację 30 czynności sprawdzających dotyczących podatników korzystających z ulgi²⁸ o największych kwotach dokonanych przez Urząd ustaleń, przeprowadzonych w trybie określonym w art. 275 O.p. w okresie objętym kontrolą, w tym 26 zeznań podatkowych w zakresie PIT (22 złożonych na formularzu PIT-37²⁹ i czterech złożonych na formularzu PIT-36³⁰), dwóch w zakresie PPL (złożonych na formularzu PIT-36L³¹) oraz dwóch w zakresie PPE (złożonych na formularzu PIT-28³²).

Łączne kwoty ustaleń dokonanych przez US w przypadku zeznań podatkowych złożonych na poszczególnych formularzach wynosiły odpowiednio: PIT-37 – 777,6 tys. zł, PIT-36 – 124,4 tys. zł, PIT-36L – 154,4 tys. zł oraz PIT-28 – 76,6 tys. zł. Najczęściej występującą nieprawidłowością stwierdzoną przez Urząd w trakcie czynności sprawdzających było przekroczenie limitu ulgi³³.

²⁸ Łączna kwota wykazanej ulgi poddana czynnościom sprawdzającym to 2633,5 tys. zł.

²⁹ Łączna kwota wykazanej ulgi poddana czynnościom sprawdzającym to 1881,6 tys. zł.

³⁰ Łączna kwota wykazanej ulgi poddana czynnościom sprawdzającym to 311,1 tys. zł.

³¹ Łączna kwota wykazanej ulgi poddana czynnościom sprawdzającym to 260,5 tys. zł.

³² Łączna kwota wykazanej ulgi poddana czynnościom sprawdzającym to 180,3 tys. zł.

³³ Nieprawidłowość ta została stwierdzona w wyniku 28 czynności sprawdzających.

Wszystkie objęte analizą czynności sprawdzające zostały prawidłowo, zgodnie ze stanem faktycznym, zarejestrowane w systemie ZISAR II.

W trakcie wszystkich analizowanych czynności sprawdzających rzetelnie zweryfikowano:

- czy podatnik był właścicielem lub współwłaścicielem budynku mieszkalnego jednorodzinnego, na który ponosił i odliczał w zeznaniu podatkowym wydatki związane z realizacją przedsięwzięcia termomodernizacyjnego;
- czy odliczone przez podatnika wydatki poniesione w roku podatkowym na materiały budowlane, urządzenia i usługi, związane z realizacją przedsięwzięcia termomodernizacyjnego zostały wymienione w rozporządzeniu Ministra Inwestycji i Rozwoju w sprawie określenia wykazu rodzajów materiałów budowlanych, urządzeń i usług związanych z realizacją przedsięwzięć termomodernizacyjnych;
- czy wydatki zostały udokumentowane fakturami wystawionymi przez podatników podatku od towarów i usług niekorzystających ze zwolnienia od tego podatku.

W trakcie wszystkich analizowanych czynności sprawdzających nie dokonywano oględzin w celu uzyskania materiału dowodowego dla weryfikacji prawidłowości ustalenia ulgi.

(akta kontroli str. 160-221)

Kierownik SKA-2 wyjaśniła m.in.: (...) *Takiego typu czynności podejmowane byłyby jedynie w przypadku uzasadnionej wątpliwości co do wykonania prac termomodernizacyjnych. Takich przypadków wśród weryfikowanych spraw nie stwierdziliśmy.*

(akta kontroli str. 222-225)

W trzech przypadkach czynności sprawdzające trwały co najmniej 245 dni³⁴.

(akta kontroli str. 174-175, 206-207, 210-211)

Kierownik SKA-2 wyjaśniła m.in.: (...) *Wydłużony czas prowadzenia czynności sprawdzających wobec wymienianych spraw spowodowany był: utrudnionym kontaktem z podatnikiem tj. brak telefonu, zastępcze doręczanie wezwań, przedłożenie niekompletnej dokumentacji, ponawianie wezwań. Z uwagi na znaczną wielozadaniowość pracowników SKA-2, komórka musi ustalać priorytety w wykonywaniu swoich obowiązków, biorąc pod uwagę terminy czy finansowe konsekwencje opóźnień. Przyjęty tryb procedowania wymusza pozostawianie spraw, w których zainicjowano kontakt z podatnikiem do czasu spływu żądanej korespondencji i dokumentacji. Do sprawy powraca się w odpowiednim cyklu czasowym. Jeżeli podatnik (tak jak w opisywanych przypadkach) nie współpracuje z organem czas załatwienia się wydłuża. Są to jednak sytuacje jednostkowe.*

(akta kontroli str. 222-225)

W każdym analizowanym przypadku pracownicy Urzędu zwracali się do podatników, aby przedłożyli oświadczenia czy korzystali lub nie korzystali z dofinansowania ze środków NFOŚiGW, WFOŚiGW lub innych dotacjodawców. Podatnicy w 20 przypadkach³⁵ złożyli w Urzędzie oświadczenia, że korzystali z dofinansowania ze środków NFOŚiGW. W 16 przypadkach załączyli do tych

³⁴ W przypadku sprawy 2604-SKA-2.4031.2588.2024 było to 245 dni, w przypadku sprawy 2604-SKA-2.4031.1834.2024 – 259 dni, a w przypadku sprawy 2604-SKA-2.4031.2444.2024 – 285 dni.

³⁵ Nr spraw: 2604-SKA-2.4031.538.2025; 2604-SKA-2.4031.847.2025; 2604-SKA-2.4031.6488.2024; 2604-SKA-2.4031.2588.2024; 2604-SKA-2.4031.399.2025; 2604-SKA-2.4031.6067.2024; 2604-SKA-2.4031.559.2025; 2604-SKA-2.4031.553.2025; 2604-SKA-2.4031.1599.2025; 2604-SKA-2.4031.744.2025; 2604-SKA-2.4031.1840.2024; 2604-SKA-2.4031.683.2025; 2604-SKA-2.4031.1555.2024; 2604-SKA-2.4031.3840.2024; 2604-SKA-2.4031.2444.2024; 2604-SKA-2.4031.486.2025; 2604-SKA-2.4031.1834.2024; 2604-SKA-2.4031.2404.2024; 2604-SKA-2.4031.2543.2024; 2604-SKA-2.4031.1666.2025.

oświadczeń dokumenty potwierdzające fakt otrzymania dofinansowania, w czterech takich dokumentów nie załączyli³⁶.

(akta kontroli str. 160-221)

Podatnicy w dziewięciu przypadkach złożyli w US oświadczenia, że nie korzystali z dofinansowania, o którym mowa powyżej³⁷.

Urząd nie wystąpił się do NFOŚiGW, WFOŚiGW lub innych dotacjodawców o udzielenie pisemnych informacji niezbędnych do zweryfikowania tych oświadczeń.

(akta kontroli str. 162-164, 168-169, 178-179, 182-183, 186-187, 194-195, 200-201, 220-221)

Kierownik SKA-2 wyjaśniła m.in.: (...) *Nie zwracano się do NFOŚiGW, WFOŚiGW lub innych podmiotów o udzielenie informacji, czy dany podatnik nie korzystał z dofinansowań z funduszy. Pracownik prowadzący czynności przyjął oświadczenie podatnika za wystarczające. Dodatkowo wskazuję, że weryfikacja ulgi odbywa się na bieżąco, tj. za rok, w którym dokonano wydatku. Częściowy zwrot kosztów dokonywany jest przez wskazane fundusze w późniejszym terminie niż przeprowadzana przez urząd weryfikacja. Zatem występowanie o te informacje podczas czynności sprawdzających byłoby działaniem przedwczesnym.*

(akta kontroli str. 222-225)

W 29 z 30 analizowanych spraw czynności sprawdzające przeprowadzono zgodnie z przepisami O.p. i wewnętrznymi procedurami.

(akta kontroli str. 160-221)

W trakcie czynności sprawdzających, nr sprawy: 2604-SKA-2.4031.607.2025, Urząd pismem z 26 lutego 2025 r. zwrócił się do podatnika, aby przedłożył oświadczenie, czy korzystał z dofinansowania ze środków NFOŚiGW, WFOŚiGW lub innych dotacjodawców. Podatnik nie złożył takiego oświadczenia. Urząd ponownie nie zwrócił się do niego w tej kwestii, nie wystąpił do dotacjodawców, w szczególności do NFOŚiGW i WFOŚiGW, o informacje dotyczące udzielenia dofinansowania na przedsięwzięcia termomodernizacyjne, co szerzej opisano w sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości*.

(akta kontroli str. 218-219)

W wyniku analizowanych czynności sprawdzających wszyscy podatnicy złożyli korekty rozliczeń podatkowych, zgodnie z ustaleniami Urzędu (tj. kwotą WUSZ), łącznie na kwotę 1333 tys. zł, a tym samym nie było podstaw do wszczęcia kontroli podatkowej i postępowania podatkowego w tym zakresie.

(akta kontroli str. 160-221)

Stwierdzona
nieprawidłowość

W działalności kontrolowanej jednostki w przedstawionym wyżej zakresie stwierdzono nieprawidłowość polegającą na nierzetelnym i nieprawidłowym przeprowadzeniu przez pracowników US czynności sprawdzających w ramach sprawy nr 2604-SKA-2.4031.607.2025. Dokonana przez nich weryfikacja w tej sprawie nie była bowiem wystarczająca do pełnego ustalenia i potwierdzenia stanu faktycznego ze złożoną przez podatnika deklaracją podatkową.

Urząd pismem z 26 lutego 2025 r. zwrócił się do podatnika, aby przedłożył oświadczenie, czy korzystał z dofinansowania ze środków NFOŚiGW, WFOŚiGW lub innych dotacjodawców. Podatnik nie złożył takiego oświadczenia. Pomimo

³⁶ Nr spraw: 2604-SKA-2.4031.1555.2024; 2604-SKA-2.4031.486.2025; 2604-SKA-2.4031.1834.2024; 2604-SKA-2.4031.1666.2025.

³⁷ Nr spraw: 2604-SKA-2.4031.5527.2024; 2604-SKA-2.4031.2237.2024; 2604-SKA-2.4031.6064.2024; 2604-SKA-2.4031.1105.2024; 2604-SKA-2.4031.2421.2024; 2604-SKA-2.4031.1846.2024; 2604-SKA-2.4031.670.2025; 2604-SKA-2.4031.2819.2025; 2604-SKA-2.4031.5566.2024.

tego pracownicy Urzędu nie wezwali ponownie podatnika do złożenia ww. dokumentu ani nie wystąpili do dotacjodawców o informację, czy podatnikowi udzielono dofinansowania na realizację przedsięwzięcia termomodernizacyjnego.

Było to działanie nierzetelne i niezgodne z art. 272 pkt 3 O.p., zobowiązującym do dokonywania czynności sprawdzających, mających na celu m.in. ustalenie stanu faktycznego w zakresie niezbędnym do stwierdzenia zgodności z przedstawionymi dokumentami. W związku z tym, działania pracowników Urzędu nie dały zapewnienia, że nie naruszono art. 26h ust. 5 pkt 1 ustawy o PIT, zgodnie z którym, odliczeniu nie podlegają wydatki w części, w jakiej zostały sfinansowane (dofinansowane) ze środków NFOŚiGW lub wojewódzkich funduszy ochrony środowiska i gospodarki wodnej lub zwrócone podatnikowi w jakiegokolwiek formie. Powyższe działanie naruszało także Wytyczne do czynności sprawdzających Ministra Finansów z września 2021 r.³⁸

(akta kontroli str. 26, 59-70, 218-219)

Kierownik SKA-2 i I Zastępca Naczelnika Urzędu³⁹ udzieliły wyjaśnień, z których wynikało, że po ponownym przeanalizowaniu sprawy odstąpiono od ponownego wezwania oraz wystąpienia do NFOŚiGW, WFOŚiGW lub innych podmiotów o udzielenie informacji, czy podatnik korzystał lub nie z dofinansowania. Posiadane przez Urząd informacje o wysokości poniesionych wydatków (tj. 105,9 tys. zł) oraz wysokość możliwego do otrzymania dofinansowania, w tym przypadku 42,4 tys. zł (40% poniesionych wydatków) pozwoliły odstąpić od tych czynności.

(akta kontroli str. 222-225, 231-234, 253-258)

Powyższe wyjaśnienia nie zasługują na uwzględnienie m.in. dlatego, że w przedmiotowej sprawie naruszono także Wytyczne do czynności sprawdzających Ministra Finansów z września 2021 r., które bezwzględnie zobowiązywały do podjęcia odpowiednich działań koniecznych do ustalenia stanu faktycznego.

OCENA CZĄSTKOWA

Najwyższa Izba Kontroli ocenia pozytywnie działalność kontrolowanej jednostki w zbadanym zakresie. Pozytywnej oceny nie zmienia fakt, że w jednej ze spraw, Urząd nie podjął rzetelnych i prawidłowych działań w celu uzyskania informacji, czy podatnik korzystał z dofinansowania ze środków NFOŚiGW, WFOŚiGW lub innych dotacjodawców przeznaczonych na inwestycje w ramach termomodernizacji.

³⁸ Rozdział: Podatek dochodowy od osób fizycznych (PIT), pkt VI Odliczenia od dochodu i podatku, str. 45. Zapis zawarty na tej stronie zobowiązywał do tego, aby w toku prowadzonych czynności sprawdzających wezwać podatnika do udzielenia odpowiedzi, niezbędnych wyjaśnień lub zażądać dostarczenia dokumentów koniecznych do ustalenia stanu faktycznego i potwierdzających prawo do skorzystania z danej ulgi.

³⁹ W czasie prowadzenia sprawy 2604-SKA-2.4031.607.2025 sprawowała nadzór nad SKA-2.

OBSZAR 3. Weryfikacja skorzystania przez podatników z ulgi termomodernizacyjnej w toku postępowań podatkowych

Opis stanu
faktycznego

1. W okresie objętym kontrolą nie wszczęto z urzędu żadnego postępowania podatkowego wobec podatników korzystających z ulgi.

(akta kontroli str. 237)

Naczelnik Urzędu wyjaśniła, że postępowania podatkowe wszczyna SPV na wniosek SKA-2, gdy w wyniku czynności sprawdzających zostaną stwierdzone nieprawidłowości, a podatnik nie złoży korekty zeznania lub nie wycofa wniosku o stwierdzenie nadpłaty. W okresie od 1 stycznia 2024 r. do 30 czerwca 2025 r. dział SPV nie otrzymał takich wniosków od SKA-2.

(akta kontroli str. 11-12)

Kierownik SKA-2 wyjaśniła: *Ujawnione nieprawidłowości w odliczeniach ulgi zostały skorygowane poprzez złożenie korekty zeznań podatkowych. Zatem weryfikacja odliczenia ulgi została zakończona na etapie czynności sprawdzających i nie wystąpiły przesłanki do składania wniosków o wszczęcie postępowania podatkowego w tym zakresie.*

(akta kontroli str. 325-327)

2. W okresie objętym kontrolą Urząd przeprowadził na podstawie wniosków złożonych przez podatników 39 postępowań⁴⁰ dotyczących zwrotu nadpłaty w związku ze skorzystaniem przez podatnika z ulgi termomodernizacyjnej, zakończonych zwrotem nadpłaty bez wydawania decyzji stwierdzającej nadpłatę, tj. w trybie określonym w art. 75 § 4 O.p. Łączna wartość odliczonej ulgi wyniosła 978,7 tys. zł, a łączna wartość wnioskowanej kwoty nadpłaty 136,3 tys. zł.

(akta kontroli str. 259)

3. Z ww. postępowań przeprowadzonych przez Urząd szczegółowym badaniem objęto 15 (38%) o największej kwocie odliczenia⁴¹. We wszystkich przypadkach uznano zasadność składanych wniosków i dokonano zwrotu nadpłaty w łącznej kwocie 80,7 tys. zł.

W wyniku przeprowadzonego badania, stwierdzono, że:

- a) postępowania ws. stwierdzenia nadpłaty wszczynano zgodnie z art. 165 § 3 O.p., na podstawie złożonego przez podatnika wniosku wraz z korektą deklaracji;
- b) czynności sprawdzające trwały od 5 do 20 dni licząc od dnia złożenia przez podatnika korekty deklaracji wraz z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty (średnio 12 dni);
- c) w żadnym z przypadków prawidłowość skorygowania zeznania nie budziła wątpliwości i Urząd zwrócił nadpłatę bez wydawania decyzji;
- d) przed dokonaniem zwrotu nadpłaty Urząd rzetelnie zweryfikował skorzystanie przez podatnika z ulgi termomodernizacyjnej (každorazowo dokonano sprawdzenia i odnotowania rachunku bankowego w systemie POLTAX; ustalano przychody/dochody wykazane w zeznaniu rocznym, sposób rozliczenia, odliczenia od dochodu; analizowano przedłożone dokumenty m.in. potwierdzające prawo własności podatnika do nieruchomości, faktury VAT potwierdzające poniesione wydatki, oświadczenia podatnika, że nie korzystał z dofinansowania na realizację

⁴⁰ 27 w 2024 r. i 12 w I półroczu 2025 r.

⁴¹ Łączna kwota odliczeń z tytułu ulgi dla próby objętej badaniem to 570,6 tys. zł.

przedsięwzięcia termomodernizacyjnego lub o kwocie dofinansowania; sprawdzano dokonywanie przez podatnika odliczenia ulgi w złożonych zeznaniach za inne lata);

- e) wszystkich zwrotów nadpłat Urząd dokonał w terminie wynikającym z art. 77 § 1 pkt 6 lit. a O.p.⁴², średnio po 20 dniach od złożenia przez podatnika korekty deklaracji wraz z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty (od 8 do 42 dni).

(akta kontroli str. 238-252, 259)

W Urzędzie nie prowadzono żadnych analiz (zestawień) danych dotyczących podatników korzystających z ulgi termomodernizacyjnej, w szczególności o błędach popełnianych przez podatników, nieprawidłowościach ujawnionych w wyniku czynności sprawdzających. Wyjaśnienie w tym zakresie zostały opisane w obszarze 1. punkcie 2. na stronach 4 i 5 niniejszego wystąpienia pokontrolnego.

(akta kontroli str. 296)

Naczelnik Urzędu nie zgłaszała do Dyrektora IAS w Kielcach występowania:

- problemów związanych weryfikacją prawidłowości korzystania z ulgi termomodernizacyjnej w ramach czynności sprawdzających/kontroli podatkowych/postępowań podatkowych,
- barier organizacyjno-kadrowych w wykonywaniu zadań wobec podatników dokonujących odliczeń wydatków poniesionych na realizację przedsięwzięcia termomodernizacyjnego.

(akta kontroli str. 11-12)

W US nie przeprowadzono kontroli i audytów dotyczących przedsięwzięć termomodernizacyjnych.

(akta kontroli str. 6-7, 17-19)

Stwierdzone
nieprawidłowości

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

OCENA CZĄSTKOWA

Najwyższa Izba Kontroli ocenia pozytywnie działalność kontrolowanej jednostki w zbadanym zakresie.

⁴² Nadpłata podlega zwrotowi w terminie dwóch miesięcy od dnia złożenia wniosku wraz ze skorygowanym zeznaniem (deklaracją).

IV. Uwagi i wnioski

W związku ze stwierdzoną nieprawidłowością, Najwyższa Izba Kontroli, na podstawie art. 53 ust. 1 pkt 5 ustawy o NIK, przedstawia wniosek o prowadzenie czynności sprawdzających w sposób zapewniający ustalenie stanu faktycznego rzetelnie i zgodnie z art. 272 pkt 3 O.p. oraz Wytycznymi do czynności sprawdzających Ministra Finansów z września 2021 r.

Uwagi NIK nie formułuje uwag.

V. Pozostałe informacje i pouczenia

Wystąpienie pokontrolne sporządzono w postaci elektronicznej z użyciem kwalifikowanych podpisów elektronicznych.

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 Kielcach. 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 wykonania wniosków Zgodnie z art. 62 ustawy o NIK należy poinformować Najwyższą Izbę Kontroli, w terminie 14 dni od otrzymania wystąpienia pokontrolnego, o sposobie wykonania wniosku pokontrolnego oraz o podjętych działaniach lub przyczynach niepodjęcia tych działań.

W przypadku wniesienia zastrzeżeń do wystąpienia pokontrolnego, termin przedstawienia informacji liczy się od dnia otrzymania uchwały o oddaleniu zastrzeżeń w całości lub zmienionego wystąpienia pokontrolnego.

Kielce, września 2025 r.

Kontroler

Karol Pokora

specjalista kontroli państwowej

/podpisano elektronicznie/

Najwyższa Izba Kontroli

Delegatura w Kielcach

Dyrektor

Grzegorz Walendzik

/podpisano elektronicznie/