



WICEPREZES
NAJWYŻSZEJ IZBY KONTROLI
Michał Jędrzejczyk

KB.F.410.4.3.2024

Pan
Andrzej Domański
Minister Finansów
Ministerstwo Finansów
ul. Świętokrzyska 12
00-916 Warszawa

WYSTĄPIENIE POKONTROLNE

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

I. Dane identyfikacyjne

Jednostka kontrolowana	Ministerstwo Finansów, ul. Świętokrzyska 12, 00-916 Warszawa
Kierownik jednostki kontrolowanej	Andrzej Domański, Minister Finansów od 13 grudnia 2023 r. W okresie objętym kontrolą funkcję kierownika jednostki poprzednio pełnili: – Andrzej Kosztowniak, Minister Finansów od 27 listopada 2023 r. do 13 grudnia 2023 r. – Magdalena Rzeczkowska, Minister Finansów od 26 kwietnia 2022 r. do 27 listopada 2023 r. – Mateusz Morawiecki, Prezes Rady Ministrów, Minister Cyfryzacji, wykonujący obowiązki Ministra Finansów od 9 lutego 2022 r. do 26 kwietnia 2022 r.; – Tadeusz Kościński, Minister Finansów od 26 października 2021 r. do 9 lutego 2022 r.;
Zakres przedmiotowy kontroli	1) Działalność analityczna Ministerstwa Finansów w zakresie korzystania przez podatników z ulgi termomodernizacyjnej 2) Nadzór nad procesem weryfikacji przez urzędy skarbowe prawidłowości skorzystania z ulgi termomodernizacyjnej
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 ¹
Jednostka przeprowadzająca kontrolę	Najwyższa Izba Kontroli Departament Budżetu i Finansów
Kontrolerzy	1. Jolanta Balcerkiewicz, główny specjalista kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr KBF/62/2024 z 2 lipca 2024 r. 2. Katarzyna Smagała, główny specjalista kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr KBF/65/2024 z 2 lipca 2024 r. 3. Emilia Załuska, doradca ekonomiczny, upoważnienie do kontroli nr KBF/63/2024 z 2 lipca 2024 r.

(akta kontroli: tom I str.1-3)

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

II. Ocena ogólna² kontrolowanej działalności

OCENA OGÓLNA

W Ministerstwie Finansów prowadzono ograniczone analizy dotyczące korzystania przez podatników z ulgi termomodernizacyjnej. Minister Finansów podejmował działania w celu zapewnienia jednolitego stosowania przepisów regulujących korzystanie z tej ulgi oraz sprawował doraźny nadzór nad procesem weryfikacji przez jednostki KAS prawidłowości rozliczenia ulgi termomodernizacyjnej.

Podatnicy podatku dochodowego od osób fizycznych w zeznaniach podatkowych za lata 2021-2023 odliczyli od dochodów/przychodów wydatki na realizację przedsięwzięcia termomodernizacyjnego w łącznej kwocie 26 978 160 tys. zł. Najwięcej w 2021 r. – 11 471 779 tys. zł i w 2022 r. – 9 154 377 tys. zł. W 2023 r. kwota odliczeń wyniosła 6 352 004 tys. zł i była niższa o 44,6% niż w 2021 r. oraz o 30,6% niż w 2022 r. Odliczenia wydatków w deklaracjach za 2023 r. wykazało 356,6 tysięcy podatników (641,1 tys. za 2021 r. oraz 478,2 tys. osób za 2022 r.).

W Ministerstwie Finansów prowadzono działania analityczne w celu zidentyfikowania podatników, którzy nieprawidłowo rozliczyli ulgę termomodernizacyjną w latach 2019-2022, ale jedynie pod kątem przekroczenia limitu odliczenia określonego w art. 26h ust. 2 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (dalej: ustawa o PIT)³. Organy podatkowe zakończyły wynikiem pozytywnym przeprowadzone czynności sprawdzające wobec 3806 podmiotów, co stanowiło 99,1% podatników wytypowanych centralnie do weryfikacji, oraz ujawniły z tego tytułu uszczuplenia podatkowe na łączną kwotę 15,4 mln zł. W Ministerstwie Finansów monitorowano efekty podjętych przez podległe jednostki działań z wykorzystaniem narzędzia informatycznego *Moduł Zarządzania Analizami*.

W latach 2022-2023 i I półroczu 2024 r. w Ministerstwie Finansów nie identyfikowano podmiotów, które mogły w sposób nierzetelny realizować obowiązki wynikające z art. 26h ust. 5 i ust. 8 oraz ust. 9 ustawy o PIT, w szczególności w przypadku otrzymania dofinansowania do przedsięwzięcia termomodernizacyjnego ze środków Narodowego Funduszu Ochrony Środowiska i Gospodarki Wodnej (NFOŚiGW) lub wojewódzkich funduszy ochrony środowiska i gospodarki wodnej (WFOŚiGW). Analizę ryzyka w kierunku podwójnego finansowania środków (nierozliczenia przez podatników w zeznaniach podatkowych zrefundowanych wydatków wcześniej odliczonych) Ministerstwo Finansów rozpoczęło dopiero w połowie 2024 r., ale w ograniczonym zakresie dotyczącym beneficjentów Programu Priorytetowego Mój Prąd.

Organy Krajowej Administracji Skarbowej nie dysponowały usystematyzowanym dostępem do informacji o beneficjentach programów prośrodowiskowych realizowanych przez NFOŚiGW i WFOŚiGW – dotacjach i umorzonych pożyczkach – potrzebnych do weryfikacji prawidłowości stosowania ulgi termomodernizacyjnej. Ministerstwo Finansów podejmowało próby pozyskania tych danych zgromadzonych w systemach informatycznych instytucji ochrony środowiska, ale nie były one skuteczne.

Pomimo zidentyfikowania w październiku 2021 r. bariery prawnej w pozyskiwaniu przez organy Krajowej Administracji Skarbowej danych od wojewódzkich funduszy ochrony środowiska i gospodarki wodnej (z uwagi na ich status prawny samorządowych osób prawnych), w Ministerstwie Finansów nadal trwały prace legislacyjne nad nowelizacją ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej

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

³ Dz. U. z 2024 r. poz. 226, ze zm.

Administracji Skarbowej (dalej: ustawy o KAS)⁴, rozpoczęte ponownie w związku z zakończeniem kadencji i powołaniem nowej Rady Ministrów oraz obowiązującą zasadą dyskontynuacji.

NIK zwraca uwagę, że nieprzewidzenie w zeznaniach podatkowych pozycji dedykowanej wykazywaniu doliczeń, o których mowa w art. 26h ust. 8 i ust. 9 ustawy o PIT utrudnia przeprowadzanie analiz ryzyka prawidłowości rozliczania ulgi termomodernizacyjnej pod kątem naruszenia wyżej wymienionego przepisu, a tym samym ustalenie skutków finansowych dla dochodów z podatku dochodowego od osób fizycznych z tytułu funkcjonowania ulgi i ubytku dochodów dla budżetu państwa.

Zdaniem NIK prezentowane, w objaśnieniach podatkowych z 30 marca 2023 r. dotyczących form wsparcia przedsięwzięcia termomodernizacyjnego w podatku dochodowym od osób fizycznych, stanowisko Ministerstwa Finansów odnoszące się do sposobu rozliczenia zwróconych wydatków wcześniej odliczonych – dopuszczające możliwość skorygowania uprzednio złożonego zeznania jest nieprawidłowe. Ustawodawca jednoznacznie wskazał w art. 26h ust. 8 ustawy o PIT, że podatnik, który otrzymał zwrot odliczonych wydatków na realizację przedsięwzięcia termomodernizacyjnego po roku, w którym dokonał odliczeń – jest obowiązany doliczyć kwoty poprzednio odliczone do dochodu za rok podatkowy, w którym ten zwrot otrzymał.

Dane wykazane w *Załączniku do Sprawozdania Finansowego Programu Czyste Powietrze – wydatki ujęte w zeznaniach podatkowych z tytułu podatkowej ulgi termomodernizacyjnej, administrowanej przez Ministerstwo Finansów (za lata 2020-2023)* o liczbie podatników, którzy skorzystali z ulgi termomodernizacyjnej i kwotach wydatków odliczonych w zeznaniach podatkowych z tytułu tej ulgi były zgodne z danymi wygenerowanymi z hurtowni danych SPR.

Minister Finansów sprawował nadzór nad urzędami skarbowymi weryfikującymi poprawność odliczenia w rozliczeniach rocznych podatników wydatków z tytułu realizacji przedsięwzięcia termomodernizacyjnego.

Naczelnicy urzędów skarbowych weryfikowali odliczone wydatki w ramach ulgi termomodernizacyjnej najczęściej w toku czynności sprawdzających. W efekcie przeprowadzonych czynności sprawdzili poprawność mniej niż 10% odliczonych przez podatników w rozliczeniach rocznych wydatków na przedsięwzięcia termomodernizacyjne, tj. w 2021 r. było to 4% wydatków, w 2022 r. – 5,1% a w 2023 r. – 9%. Ustalono, że niezgodnie z zasadami określonymi w przepisach dotyczących ulgi termomodernizacyjnej podatnicy odliczyli w 2023 r. – 7,5% zweryfikowanych wydatków, podczas gdy w 2022 r. – 4,1%, a w 2021 r. – 3,7%. W I półroczu 2024 r. organy podatkowe stwierdziły nieprawidłowości w odniesieniu do 4,3% zweryfikowanych wydatków poniesionych na realizację przedsięwzięcia termomodernizacyjnego. Podatnicy skorygowali swoje rozliczenia roczne.

Poprawność odliczeń z tytułu ulgi termomodernizacyjnej, naczelnicy urzędów skarbowych sprawdzali również w toku postępowań podatkowych. Takie postępowania podatkowe najczęściej były wszczynane przez podatnika w efekcie złożenia korekty rozliczenia rocznego wraz z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty. W przeprowadzonych postępowaniach zostało sprawdzonych w 2023 r. 2% odliczonych wydatków z tytułu realizowanego przedsięwzięcia termomodernizacyjnego, podczas gdy w 2022 r. – 1,3%, a w 2021 r. – 0,6%. Organy podatkowe stwierdziły nieprawidłowości w poszczególnych latach 2021-2023 r. oraz w I półroczu 2024 r. w zakresie ponad 1% zweryfikowanych wydatków.

⁴ Dz. U. z 2023 r. poz. 615, ze zm.

W latach 2022-2023 i w I półroczu 2023 r. wojewódzkie sądy administracyjne (WSA) wydały osiem orzeczeń po rozpatrzeniu skarg podatników na decyzje organów podatkowych kwestionujących prawidłowość odliczeń z tytułu ulgi termomodernizacyjnej. Orzeczenia były w większości korzystne dla organów podatkowych.

III. Opis ustalonego stanu faktycznego oraz oceny cząstkowe⁵ kontrolowanej działalności

OBSZAR	1. Działalność analityczna Ministerstwa Finansów w zakresie korzystania przez podatników z ulgi termomodernizacyjnej
Opis stanu faktycznego	1.1. Liczba podatników, którzy w zeznaniach podatkowych za lata 2021-2023 wykazali odliczenia od dochodów/przychodów wydatków na realizację przedsięwzięcia termomodernizacyjnego wyniosła: 641,1 tys. w 2021 r., 478,2 tys. w 2022 r. i 356,6 tys. w 2023 r.⁶, z tego: – podatników podatku dochodowego od osób fizycznych, którzy rozliczają się na zasadach ogólnych, według skali podatkowej oraz według stawki liniowej: 632,3 tys. w 2021 r., 461,8 tys. w 2022 r., 346,1 tys. w 2023 r., co stanowiło odpowiednio 2,7%, 2,0%, 1,4% ww. podatników składających deklaracje⁷; – podatników zryczałtowanego podatku od przychodów ewidencjonowanych: 8,8 tys. w 2021 r., 16,4 tys. w 2022 r., 10,5 tys. w 2023 r., co stanowiło odpowiednio 0,6%, 0,9%, 0,5% podatników, którzy korzystali z takiej formy opodatkowania, składających deklaracje⁸. Natomiast za lata 2021-2023 kwota odliczenia od dochodu wydatków na realizację przedsięwzięcia termomodernizacyjnego wyniosła łącznie 26 978 160 tys. zł (11 471 779 tys. zł w 2021 r., 9 154 377 tys. zł w 2022 r., 6 352 004 tys. zł w 2023 r.), z tego wykazana: – w zeznaniach o wysokości osiągniętego dochodu (poniesionej straty) za rok podatkowy⁹: 11 284 094 tys. zł w 2021 r., 8 759 318 tys. zł w 2022 r., 6 117 156 tys. zł w 2023 r.; – w zeznaniach podatkowych o wysokości uzyskanego przychodu, wysokości dokonanych odliczeń i należnego ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych za rok¹⁰: 187 685 tys. zł w 2021 r., 395 058 tys. zł w 2022 r., 234 848 tys. zł w 2023 r. Najczęściej z ulgi termomodernizacyjnej korzystali podatnicy rozliczający się według skali podatkowej (95% w 2021 r. i 2023 r. oraz 93% w 2022 r. ogółu podatników korzystających z ulgi). (akta kontroli: tom I str. 221-226) 1.2. W okresie objętym kontrolą pracownicy Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy w porozumieniu z Departamentem Analiz Krajowej Administracji Skarbowej Ministerstwa Finansów opracowali dwie analizy centralne dotyczące

⁵ Oceny cząstkowe to oceny działalności w poszczególnych obszarach badań kontrolnych. Ocena cząstkowa może być sformułowana jako ocena pozytywna, ocena negatywna albo ocena w formie opisowej.

⁶ Hurtownia danych podatkowych SPR według stanu na dzień 10 października 2024 r.

⁷ Formularze podatkowe PIT-36, PIT-36S, PIT-36L, PIT-36LS, PIT-37.

⁸ Formularze podatkowe PIT-28, PIT-28S.

⁹ Formularze podatkowe PIT-36, PIT-36S, PIT-36L, PIT-36LS, PIT-37.

¹⁰ Formularze podatkowe PIT-28, PIT-28S.

ulgi termomodernizacyjnej: Analizę nieprawidłowości w zakresie rozliczenia ulgi termomodernizacyjnej za lata 2019-2021 oraz Analizę nieprawidłowości w zakresie rozliczenia ulgi termomodernizacyjnej za lata 2019-2022. W wyniku badań zidentyfikowano podmioty, które przekroczyły limit odliczenia wydatków z tytułu ulgi (53 tys. zł). W celu podjęcia czynności wyjaśniających przekazano listy typowań odpowiednio 752 i 3090 podatników (poprzez Moduł Zarządzania Analizami) do właściwych urzędów skarbowych. Informacje o rozdysponowaniu wytypowanych podmiotów przekazano 18 listopada 2022 r. i 3 lipca 2023 r. za pośrednictwem izb administracji skarbowej¹¹.

W Ministerstwie Finansów analizowano efekty podjętych przez podległe jednostki działań. Czynności weryfikacyjne przeprowadzone wobec 741 z 752 podmiotów, wytypowanych do badania w wyniku analizy za lata 2019-2021, zakończono wynikiem pozytywnym (98,5%), a wobec ośmiu podatników wynikiem negatywnym. Działania wobec trzech podmiotów nie zostały zakończone¹². Ujawniono uszczuplenia na łączną kwotę 4151,4 tys. zł wobec szacowanych uszczupień na kwotę 4032 tys. zł.

W przypadku drugiej analizy za lata 2019-2022, działania weryfikacyjne przeprowadzone wobec 3065 podatników zakończono wynikiem pozytywnym (99,2%) i wobec ośmiu podmiotów wynikiem negatywnym. Pozostałych 17 spraw było w toku¹³. Ujawniono uszczuplenia na łączną kwotę 11 291,3 tys. zł wobec kwoty szacowanej na etapie analizy centralnej w wysokości 13 197,2 tys. zł.

(akta kontroli: tom I str. 4-14, 49-55)

Dyrektor Departamentu Analiz Krajowej Administracji Skarbowej podał, że w toku analizy nieprawidłowości w zakresie rozliczenia ulgi termomodernizacyjnej wykorzystywano dane deklarowane przez podatników podatku dochodowego od osób fizycznych w zeznaniach o wysokości osiągniętego dochodu (lub poniesionej straty). W trakcie analizy korzystano z danych zawartych w Centralnej Hurtowni Danych oraz hurtowni SPR. Źródłem danych w hurtowniach jest w dużej mierze system POLTAX.

(akta kontroli: tom I str. 17-19)

15 lipca 2024 r. Departament Analiz Krajowej Administracji Skarbowej uzyskał z Izby Administracji Skarbowej w Warszawie dane pochodzące z NFOŚiGW dotyczące osób fizycznych, które w 2023 r. otrzymały dotację ze środków Programu Priorytetowego Mój Prąd. Według stanu na 4 października 2024 r. proces analityczny tych danych nie został zakończony.

(akta kontroli: tom I str. 52-59)

- 1.3. Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Katowicach, w której strukturach funkcjonowało Centrum Kompetencyjne Optymalizacji Procesów Biznesowych, w piśmie do Ministerstwa Finansów z 10 maja 2021 r. wskazał na potrzebę nawiązania współpracy z NFOŚiGW oraz z wojewódzkimi funduszami ochrony środowiska i gospodarki wodnej, aby pozyskać zbiorcze informacje o beneficjentach, dotacjach oraz umorzonych pożyczkach udzielanych w ramach realizowanych przez wymienione jednostki programów w celu usprawnienia weryfikacji prawidłowości stosowania ulgi termomodernizacyjnej. Przywołał art. 26h ust. 8 ustawy o PIT stanowiący, że podatek, który po roku, w którym dokonał odliczeń, otrzymał zwrot odliczonych wydatków na realizację

¹¹ Przy pismach DRP3.8923.37.2022 oraz DAK3.8923.26.2023.

¹² Dane na dzień 4 października 2024 r.

¹³ Jw.

przedsięwzięcia termomodernizacyjnego, jest obowiązany doliczyć odpowiednio kwoty poprzednio odliczone do dochodu za rok podatkowy, w którym otrzymał ten zwrot. Zauważył, że organy podatkowe weryfikując prawidłowość odliczeń z tytułu ulgi termomodernizacyjnej zmuszone są do bazowania w pierwszej kolejności na kwotach wskazanych przez podatników w zeznaniach, a następnie ich oświadczeniach złożonych w ramach czynności sprawdzających, gdyż z uwagi na zwolnienie przedmiotowe w art. 21 ust. 1 pkt 129a ustawy o PIT instytucje ochrony środowiska nie mają obowiązku składania informacji PIT-11 o wypłaconych świadczeniach i tym samym urzędy skarbowe nie dysponują konkretnymi informacjami o uzyskanych przez podatników przychodach.

Podał, że w przypadku zainicjowania współpracy z instytucjami ochrony środowiska zasadnym jest rozważenie potrzeby późniejszego zautomatyzowania procesów elektronicznej wymiany informacji celem szybszego pozyskiwania danych oraz zwiększenia efektywności organów KAS.

(akta kontroli: tom I str. 101-104)

W odpowiedzi z 16 września 2021 r. Zastępca Dyrektora Departamentu Nadzoru nad Kontrolami poinformował, że prowadzi prace w zakresie pozyskania danych i ich udostępnienia w systemie informatycznym Lunetka.

(akta kontroli: tom I str. 108)

Dnia 29 czerwca 2021 r. Zastępca Dyrektora Departamentu Nadzoru nad Kontrolami Ministerstwa Finansów zwrócił się do Prezesa Zarządu NFOŚiGW o rozpoczęcie współpracy dotyczącej usystematyzowanego pozyskiwania informacji o beneficjentach, dotacjach oraz umorzonych pożyczkach udzielonych w ramach programów prośrodowiskowych realizowanych przez NFOŚiGW oraz WFOŚiGW.

W 2021 r. przedstawiciele Departamentu Nadzoru nad Kontrolami Ministerstwa Finansów i NFOŚiGW odbyli pięć spotkań roboczych w zakresie prawnych i technicznych aspektów udostępniania danych. W trakcie prowadzonych prac, mających na celu przekazanie organom KAS w drodze teletransmisji danych zgromadzonych w zbiorach wojewódzkich funduszy ochrony środowiska i gospodarki wodnej, napotkano problem braku podstawy prawnej do żądania udostępnienia danych.

(akta kontroli: tom I str. 91-93, 106-107, 109-110)

Dnia 7 grudnia 2021 r., w związku z trwającymi pracami w Ministerstwie Finansów nad projektem nowelizacji ustawy o KAS, Zastępca Dyrektora Departamentu Nadzoru nad Kontrolami zwróciła się do Departamentu Organizacji i Współpracy Międzynarodowej Krajowej Administracji Skarbowej (obecnie Departamentu Organizacji Krajowej Administracji Skarbowej) o dodanie do katalogu podmiotów wymienionych w art. 46 ust. 1 i 2 ustawy o KAS „samorządowych osób prawnych”. W uzasadnieniu zgłoszonego projektu zmiany ustawy wskazała między innymi, że dotychczasowe pominięcie w tym katalogu samorządowych osób prawnych uniemożliwia pozyskiwanie danych między innymi z wojewódzkich funduszy ochrony środowiska i gospodarki wodnej, jako podmiotów wypłacających środki finansowe podmiotom korzystającym z ulgi termomodernizacyjnej, jednocześnie uniemożliwia systemową weryfikację prawidłowości skorzystania z tej ulgi.

(akta kontroli: tom I str. 176-177)

W październiku 2021 r. dalsze prowadzenie rozmów z przedstawicielami NFOŚiGW i WFOŚiGW zostało przekazane do byłego Departamentu Analiz, obecnie Departamentu Analiz Krajowej Administracji Skarbowej.

Dyrektor Departamentu Analiz Krajowej Administracji Skarbowej wyjaśnił, że (...) w wyniku podjętych decyzji o zmianie systemu informatycznego za pośrednictwem którego dane z NFOŚiGW i WFOŚiGW miałyby być udostępniane KAS, tj. Wro-System, działania związane z pozyskaniem danych, miały być realizowane na etapie wdrażania opisanej wyżej normy prawnej [art. 46 ustawy o KAS]. Brak podstawy prawnej i konieczność modyfikacji systemów informatycznych NFOŚiGW i WFOŚiGW uniemożliwia bowiem pozyskanie danych (...)

(akta kontroli: tom I str. 26-32, 92, 109)

Dyrektor Departamentu Nadzoru nad Kontrolami podała, że do Departamentu Nadzoru nad Kontrolami nie wpłynęły pisma od DIAS [dyrektorów izb administracji skarbowej] dotyczące zgłoszenia problemu braku precyzyjnej podstawy prawnej, umożliwiającej występowanie przez podległe jednostki do wojewódzkich funduszy ochrony środowiska i gospodarki wodnej (...) o udzielenie informacji w sprawie przyznanego podatnikom dofinansowania do przedsięwzięć termomodernizacyjnych. Nie otrzymaliśmy również pism DIAS, informujących o przypadkach odmowy przekazania przez instytucje prośrodowiskowe informacji (...).

Podała także, że Departament nie posiada informacji, na podstawie jakich przepisów pozyskiwały dane [z NFOŚiGW lub WFOŚiGW] poszczególne organy podatkowe ani nie prowadził w tym zakresie analiz. Organy podatkowe prowadzą korespondencję z NFOŚiGW i WFOŚiGW bezpośrednio.

(akta kontroli: tom I str. 93, 170-174)

Ministerstwo Finansów podjęło działania zmierzające do wprowadzenia zmian w art. 46 ustawy o KAS, rozszerzenia katalogu podmiotów zobowiązanych do współdziałania z organami Krajowej Administracji Skarbowej o „samorządowe osoby prawne”. Powyższa zmiana została uwzględniona w projekcie ustawy o zmianie ustawy o KAS. Projekt ustawy był przedmiotem uzgodnień wewnątrzresortowych w Ministerstwie Finansów, a w styczniu 2023 r. Minister Finansów przekazał do Przewodniczącego Zespołu ds. Programowania Prac Rządu wniosek o zgłoszenie projektu ustawy do wykazu prac legislacyjnych i programowych Rady Ministrów wraz z projektem OSR. W związku z powołaniem nowej Rady Ministrów, 19 grudnia 2023 r. nastąpiło uruchomienie nowego wykazu prac legislacyjnych i programowych Rady Ministrów. Oznacza to, że w związku z zakończeniem kadencji i powołaniem nowej Rady Ministrów oraz obowiązującą zasadą dyskontynuacji, prace nad projektem ustawy o zmianie ustawy o KAS oraz niektórych innych ustaw, które były prowadzone w latach 2022-2023, zostały zakończone.

(akta kontroli: tom I str. 93-94, 111-129)

Dyrektor Departamentu Organizacji Krajowej Administracji Skarbowej Ministerstwa Finansów wystąpił do dyrektorów izb administracji skarbowych, Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej i Dyrektora Krajowej Szkoły Skarbowości (5 kwietnia 2024 r.) oraz właściwych departamentów Ministerstwa Finansów (9 maja 2024 r.) z prośbą o przedstawienie propozycji zmian legislacyjnych do ustawy o KAS. Dnia 27 maja 2024 r. Dyrektor Departamentu Nadzoru nad Kontrolami zgłosił między innymi propozycję dodania do katalogu podmiotów wymienionych w art. 46 ust. 1 i 2 ustawy o KAS „samorządowych osób prawnych” oraz zmianę art. 46 ust. 1 ww. ustawy poprzez wykreślenie sformułowania „w sprawach indywidualnych”.

(akta kontroli: tom I str. 131-167)

- 1.4. Dnia 18 kwietnia 2024 r. podpisana została przez Ministra Finansów umowa pożyczki Nr 9310-PL między Rzeczpospolitą Polską a Międzynarodowym Bankiem Odbudowy i Rozwoju (dalej także: Bank Światowy) pn. *Program Czyste Powietrze przez ekologiczne źródła ogrzewania w sektorze mieszkaniowym*. Według umowy, Bank zgadza się pożyczyć Polsce kwotę 250 mln euro w celu zapewnienia pomocy w finansowaniu programu Czyste Powietrze. Kredytobiorca będzie realizował program za pośrednictwem Ministerstwa Finansów w odniesieniu do części programu dotyczącej zachęt podatkowych oraz Ministerstwa Klimatu i Środowiska, przez NFOŚiGW, w odniesieniu do części programu dotyczącej dotacji.

(akta kontroli: tom I str. 258-274)

Ulga termomodernizacyjna polega na odliczeniu od podstawy obliczenia podatku wydatków do wysokości 53 tys. zł poniesionych na realizację przedsięwzięcia termomodernizacyjnego w budynku mieszkalnym jednorodzinnym. Odliczenia dokonuje się w zeznaniu za rok podatkowy, w którym poniesiono wydatek. Odliczeniu nie podlegają wydatki w części, w jakiej zostały sfinansowane (dofinansowane) ze środków NFOŚiGW lub WFOŚiGW lub zwrócone podatnikowi w jakiejkolwiek formie.

Według regulacji zawartych w art. 26h ust. 8 i art. 45 ust. 3a ustawy o PIT oraz art. 11 ust. 1 i 2 i art. 21 ust. 2a ustawy z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne¹⁴, jeśli podatnik skorzystał z odliczenia, a po roku, w którym tego dokonał, otrzymał zwrot odliczonych wydatków, to jest on obowiązany doliczyć do dochodu/przychodu (za rok, w którym otrzymał zwrot) zrefundowane odliczone uprzednio kwoty. Obowiązek zwrotu odliczonych kwot występuje także w przypadku niezrealizowania przedsięwzięcia termomodernizacyjnego w terminie trzech kolejnych lat (licząc od końca roku podatkowego, w którym poniesiono pierwszy wydatek). W przypadku takiego zdarzenia podatnik ma obowiązek „zwrotu ulgi” w zeznaniu składanym za rok, w którym upłynął trzyletni termin (art. 26h ust. 9 ustawy o PIT).

Kwotę odliczenia od dochodu/przychodu wydatków na realizację przedsięwzięcia termomodernizacyjnego podatnicy wykazują w formularzu PIT/O *Informacja o odliczeniach od dochodu (przychodu) i od podatku*: w części B Odliczenia od dochodu (przychodu) w pozycji 6¹⁵. PIT/O stanowi załącznik do zeznań podatkowych PIT-36, PIT-36L, PIT- 37 lub PIT-28.

Doliczenia kwot poprzednio odliczonych w ramach tzw. ulgi termomodernizacyjnej, podatnicy dokonują (na przykładzie zeznań za 2022 r.):

- w zeznaniu PIT-36(30) – w części E. Dochody/straty ze źródeł przychodów, odpowiednio: podatnik w części E.1, a małżonek w części E.2., w wierszu *Inne źródła, niewymienione w wierszach od 1 do 10, (w tym, emerytury – renty z zagranicy)*,
- w zeznaniu PIT-36L(19) – w części E. Dochody/straty ze źródeł przychodów,
- w zeznaniu PIT-37(29) – w części D. Dochody/straty ze źródeł przychodów, odpowiednio: podatnik w części D.1, a małżonek w części D.2., w wierszu *Inne źródła, niewymienione w wierszach od 1 do 4*,

¹⁴ Dz. U. z 2024 r. poz. 776.

¹⁵ W 2023 r. w poz. 6 Ulga termomodernizacyjna (art. 26h ustawy), poprzednio w latach 2019-2022 w poz. 6 *Wydatki na realizację przedsięwzięcia termomodernizacyjnego*.

- w zeznaniu PIT28(25) – w części D. Przychody podatnika objęte ryczałtem.

W konsekwencji powyżej wskazane wiersze zeznań podatkowych, np. dla PIT-37(29) *Inne źródła, niewymienione w wierszach od 1 do 4*, mogą obejmować nie tylko przypadki zwrotu odliczonych uprzednio od dochodu wydatków w ramach ulgi termomodernizacyjnej, lecz każdej innej ulgi obowiązującej w podatku dochodowym od osób fizycznych.

Ze względu na brak w zeznaniach podatkowych odrębnej pozycji dla doliczeń do dochodu/przychodu kwot określonych w art. 26h ust. 8 i ust. 9 ustawy o PIT nie można ustalić łącznej kwoty dokonanych przez podatników w poszczególnych latach ww. doliczeń. Wobec tego nie można ustalić łącznej kwoty odliczeń i doliczeń z tytułu ulgi termomodernizacyjnej w danym roku podatkowym, a w konsekwencji skutków finansowych z tytułu tej ulgi dla dochodów z podatku dochodowego od osób fizycznych, w tym ubytku dochodów dla budżetu państwa.

Zastępca Dyrektora Departamentu Podatków Dochodowych podała, że *Jedną z podstawowych zasad podatku dochodowego od osób fizycznych, obok powszechności opodatkowania, jest samoopodatkowanie (...)* Samoopodatkowanie oznacza, że każdy podatnik tego podatku jest obowiązany do obliczenia należnego podatku dochodowego za rok podatkowy, dokonując jego rocznego rozliczenia. Podatnik powinien obliczyć podatek należny prawidłowo, nie tylko pod względem formalnym, ale także rzetelnie. W tym celu podatnik jest obowiązany w zeznaniu podatkowym wykazać wszystkie uzyskane w danym roku przychody. Podatnik ma również prawo do skorzystania z preferencji i ulg podatkowych, do których na podstawie przepisów o podatku PIT jest uprawniony.

(...) Obowiązujące formularze zeznań podatkowych, służą przede wszystkim podatnikom do prawidłowego rozliczenia rocznego podatku PIT przy zastosowaniu zasady samoopodatkowania i umożliwiają podatnikom takie rozliczenie. Należy wyjaśnić, że ich konstrukcja stanowi kompromis pomiędzy oczekiwaniami podatników, sprowadzających się do możliwie jak najprostszych formularzy (z jak najmniejszą liczbą pozycji do wypełnienia), a pozyskaniem przez organy podatkowe minimum informacji, umożliwiających sprawdzenie poprawności rozliczenia rocznego.

Dlatego też wzory formularzy podatkowych nie zawierają informacji, które są zbędne lub nadmiarowe, a za takie należy uznać podawanie przez podatnika bardzo szczegółowych danych (w odrębnych, dodatkowych pozycjach zeznania) dotyczących tego, czy podatnik zwrócił ulgę termomodernizacyjną, a jeśli zwrócił, to kiedy odliczył zwracane kwoty, oraz w jakiej wysokości dokonał doliczenia. Tym bardziej, że obowiązek doliczenia obejmuje także inne ulgi, z których podatnik korzystał, a następnie utracił do nich prawo (...)

Urząd skarbowy ma możliwość i narzędzia służące weryfikacji każdego zeznania podatkowego w ramach czynności sprawdzających. Jeśli urząd skarbowy ma jakiegokolwiek wątpliwości co do prawidłowości złożonego zeznania, to ma możliwość poproszenia podatnika o przedstawienie dokumentów źródłowych stanowiących podstawę jego sporządzenia i o ewentualne wyjaśnienia. Ma to zastosowanie w każdym przypadku, także dotyczącym korzystania przez podatnika z preferencji i ulg, w tym ulgi termomodernizacyjnej (...) z doświadczenia wiemy, że każda zmiana formularzy zeznań podatkowych, która wiązałaby się z rozszerzeniem ich objętości, w sytuacji gdy dane te nie są niezbędne do rozliczenia rocznego, spotkałaby się z negatywnym odbiorem społecznym, jako przejaw nadmiernego fiskalizmu.

Z tych też względów nie przewidujemy wprowadzenia zmian w formularzach, o których mowa w Państwa wystąpieniu. Jednocześnie zauważamy, że następczy zwrot ulgi (poprzez doliczenie w zeznaniu) nie zmienia wysokości ulgi, z której podatnik skorzystał w roku podatkowym, w którym stosował zwolnienia. Nie wpływa zatem na dane statystyczne zbierane przez Ministerstwo Finansów i publikowane w corocznych informacjach dotyczących rozliczenia podatku dochodowego od osób fizycznych.

NIK podziela pogląd, że urzędy skarbowe w razie wątpliwości co do prawidłowości złożonego zeznania mają możliwość w ramach czynności sprawdzających wezwania podatnika o przedstawienie dokumentów źródłowych stanowiących podstawę jego sporządzenia i o ewentualne wyjaśnienia. Natomiast nie można się zgodzić, że wyodrębnienie pozycji w formularzu dedykowanej wyłącznie dla doliczeń z tytułu ulgi termomodernizacyjnej spotkałoby się z negatywnym odbiorem społecznym. Zdaniem NIK, przewidzenie w formularzach takiej pozycji skróciłoby podatnikom czas na poszukiwanie miejsca na dokonanie rozliczenia z tytułu utraty części albo całości ulgi. Ułatwiłoby także organom podatkowym przeprowadzenie analizy prawidłowości stosowania ulgi termomodernizacyjnej (np. porównywanie danych wykazanych przez podatnika z danymi pobranymi z instytucji udzielających dofinansowania).

Należy zauważyć, że w konstrukcję ulgi termomodernizacyjnej wpisany został przez ustawodawcę mechanizm zarówno odliczeń jak i doliczeń do podstawy obliczenia podatku. (Podatnik, dopóki nie otrzyma dotacji na realizację przedsięwzięcia termomodernizacyjnego z instytucji ochrony środowiska ma prawo /do kwoty limitu/ dokonać odliczeń poniesionych wydatków na to przedsięwzięcie w zeznaniu za rok podatkowy, w którym poniesiono wydatki. Natomiast 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.)

Ponadto należy zauważyć, że dane statystyczne publikowane przez Ministerstwo Finansów w corocznych informacjach dotyczących rozliczenia podatku dochodowego od osób fizycznych nie w pełni obrazują skutki dla państwa funkcjonowania ulgi termomodernizacyjnej w systemie podatkowym, gdyż prezentowane są jedynie dane o kwocie odliczeń od dochodów/przychodów podatników wydatków na realizację przedsięwzięcia termomodernizacyjnego. Dopiero prezentacja kwot odliczeń i doliczeń, o których mowa w art. 26h ustawy o PIT, przedstawiałaby pośrednio obraz ubytku dochodów z podatku dochodowego od osób fizycznych, w tym dochodów dla budżetu państwa.

(akta kontroli: tom I str. 195-204, 291-292)

W Ministerstwie Finansów opracowano wzór raportu dla Banku Światowego pn. *Załącznik do Sprawozdania Finansowego Programu Czyste Powietrze – wydatki ujęte w zeznaniach podatkowych z tytułu podatkowej ulgi termomodernizacyjnej, administrowanej przez Ministerstwo Finansów.*

Zastępca Dyrektora Departamentu Współpracy Międzynarodowej podał, że projekt sprawozdania został zaproponowany przez Bank Światowy. W lutym 2022 r. nastąpiły ostateczne uzgodnienia między Bankiem Światowym i Ministerstwem Finansów dotyczące zawartości tabeli oraz prezentacji danych. Założeniem ze strony Ministerstwa Finansów było dostosowanie sprawozdania do systemów informatycznych administracji skarbowej tak, aby nie dokonywać zbędnych przeliczeń, które obciążałyby pracowników (co zwiększałoby koszty

obsługi pożyczki) i mogły powodować powstawanie błędów. Należy pamiętać, że założeniem było zatem jego maksymalne uproszczenie i dostosowanie do systemów informacyjnych. Z punktu widzenia pożyczkobiorcy, realizacja ulgi termomodernizacyjnej nie stanowi podstawy do wnioskowania o środki z pożyczki z Banku Światowego. Ma jedynie – na poziomie danych zagregowanych – informować Bank o zainteresowaniu podatników tą formą preferencji podatkowej oraz wykazywać kwotę ubytku przychodów po stronie budżetu państwa.

We wzorze sprawozdania przewidziano prezentację następujących danych: rok, za który została wykazana ulga termomodernizacyjna, liczba podatników (w tysiącach) oraz wydatki odliczone w zeznaniach podatkowych z tytułu podatkowej ulgi termomodernizacyjnej za dany rok i kumulatywnie od 1 stycznia 2020 roku (kwoty w milionach PLN).

Zastępca Dyrektora Spraw Międzynarodowych w szczególności podał, że Departament Podatków Dochodowych Ministerstwa Finansów dysponuje danymi z zeznań za dany rok podatkowy w zakresie kwoty odliczonych wydatków na realizację przedsięwzięcia termomodernizacyjnego oraz liczby podatników korzystających z tej preferencji (...). Z ulgi podatkowej korzystają podatnicy, dokonując rozliczenia podatku dochodowego za dany rok podatkowy. Informacje zawarte w zeznaniach podatkowych gromadzone są w systemach informatycznych urzędów skarbowych. Przy sporządzaniu raportów z bazy danych podatkowych, generowane są aktualne dane na dzień ich wykonywania (tj. uwzględniają korekty zeznań podatkowych złożonych do momentu pobierania danych).

Udostępnione dane nie zawierają natomiast informacji o kwotach doliczonych w związku z utratą prawa do skorzystania z ulgi. W zeznaniach podatkowych brak jest informacji (pozycji formularza) odpowiadającej tylko temu doliczeniu (...).

(akta kontroli: tom I str. 240-257)

Dane w Załączniku do Sprawozdania Finansowego Programu Czyste Powietrze – wydatki ujęte w zeznaniach podatkowych z tytułu podatkowej ulgi termomodernizacyjnej, administrowanej przez Ministerstwo Finansów dotyczące odliczeń od dochodów/przychodów wydatków na realizację przedsięwzięć termomodernizacyjnych wynikają z zeznań podatkowych i korekt tych zeznań złożonych przez podatników podatku dochodowego od osób fizycznych za lata 2020-2023 i były zgodne z danymi wygenerowanymi z hurtowni danych SPR według stanu na 10 października 2024 r. Wydatki odliczone w zeznaniach podatkowych z tytułu ulgi termomodernizacyjnej wyniosły: 7780 mln zł w 2020 r., 11 472 mln zł w 2021 r., 9154 mln zł w 2022 r., 6352 mln zł w 2023 r. Odliczenie wydatków na termomodernizację wykazało: 469 tys. podatników w 2020 r., 641 tys. w 2021 r., 478 tys. w 2022 r., 357 tys. w 2023 r.

(akta kontroli: tom I str. 221-227, 295-297)

W hurtowni danych SPR znajdują się informacje zawarte w deklaracjach podatkowych pochodzące z systemów informatycznych urzędów skarbowych PoltaxPlus. Przy sporządzaniu raportów z hurtowni SPR generowane są aktualne dane na dzień ich wykonania (uwzględniają korekty zeznań podatkowych złożonych do momentu pobrania danych). W raportach uwzględniane są korekty zeznań podatkowych, które wpłynęły do systemu PoltaxPlus do czasu pobrania danych. Pobranie danych z baz PoltaxPlus odbywa się raz na dobę.

Raporty z hurtowni SPR generowane są na bieżąco. Nie ma możliwości wskazania stanu na określony dzień w przeszłości.

Do wygenerowania danych o odliczeniach dotyczących ulgi termomodernizacyjnej skorzystano z raportu: _PIT_PODATNIK_ZEZ_AGR Agregacja zeznań PIT – raport wygenerowany 11 października 2024 r. (stan na 10 października 2024 r.).

(akta kontroli: tom I str. 221-226, 236-239, 293-294)

Dyrektor Departamentu Współpracy Międzynarodowej wyjaśnił, że: *Dane statystyczne dotyczące podatku dochodowego od osób fizycznych gromadzone są na podstawie wielkości wykazywanych w informacjach, deklaracjach i zeznaniach składanych przez podatników i płatników tego podatku. Zakres posiadanych danych jest zgodny z zakresem prezentowanym w formularzach podatkowych (...).*

Podatnik, który utracił prawo do skorzystania z ulgi termomodernizacyjnej, może dokonać doliczenia w dwojaki sposób. W zeznaniach podatkowych brak jest bowiem informacji (pozycji formularza) dedykowanej tylko temu doliczeniu. Zgodnie z objaśnieniami podatkowymi Ministerstwa Finansów z 30 marca 2023 r. dotyczącymi form wsparcia przedsięwzięcia termomodernizacyjnego w podatku dochodowym od osób fizycznych [dalej także: Objaśnienia] „jeżeli po roku, w którym podatnik korzystał z ulgi termomodernizacyjnej, otrzymał zwrot odliczonych wydatków na realizację przedsięwzięcia termomodernizacyjnego, podatnik jest obowiązany uwzględnić ten zwrot w rozliczeniu ulgi termomodernizacyjnej poprzez doliczenie do dochodu (odpowiednio przychodu) kwot uprzednio odliczonych od dochodu (odpowiednio przychodu) albo złożenie korekty uprzednio złożonego zeznania, w którym podatnik zastosował ulgę.”¹⁶

Z uwagi na powyższe udostępnione dane nie zawierają informacji o kwotach doliczonych w związku z utratą prawa do skorzystania z ulgi. Jednakże, jak już wspomniano wcześniej, uwzględniają korekty zeznań podatkowych złożonych do momentu pobierania danych.

(akta kontroli: tom I str. 277-282)

Stwierdzone
nieprawidłowości

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

1. Departament Analiz Krajowej Administracji Skarbowej odpowiada za realizację w szczególności zadań związanych z działalnością analityczną, prognostyczną i badawczą oraz analizą ryzyka w odniesieniu do zjawisk występujących we właściwości KAS (z wyłączeniem zadań realizowanych przez Departament Kluczowych Podmiotów i Departament Nadzoru nad Kontrolami)¹⁷.

Zgodnie z Polityką Zarządzania Procesem Analitycznym w Krajowej Administracji Skarbowej¹⁸, funkcję centralnej jednostki analitycznej KAS pełni Departament Analiz Ministerstwa Finansów. Do głównych zadań tej jednostki należy między innymi: dokonywanie przeglądu zidentyfikowanych ryzyk, zarządzanie Centralnym Rejestrem Ryzyk, prowadzenie analiz podmiotowych, których celem jest stworzenie list typowań brutto, tj. list podmiotów wytypowanych pod kątem występowania naruszeń przepisów prawa znajdujących się we właściwości KAS, celem podjęcia dalszych działań.

W Centralnym Rejestrze Ryzyk ujęto następujące ryzyka:

¹⁶ Objaśnienia są dostępne pod adresem: <https://www.gov.pl/web/finanse/objasnienia-podatkowe-z-30-marca-2023-r-dot-formy-wsparcia-przedsiwziecia-termomodernizacyjnego-w-podatku-dochodowym-od-osob-fizycznych>

¹⁷ Zarządzenie Ministra Finansów w sprawie ustalenia regulaminu organizacyjnego Ministerstwa Finansów z dnia 31 stycznia 2022 r. (Dz. Urz. MF z 2023 r. poz. 78, ze zm.).

¹⁸ Dnia 15 kwietnia 2019 r. przekazaną przez Szefa KAS podległym jednostkom do stosowania.

- 16.3.1 Nieprawidłowe odliczenia od dochodu (16. Grupa obszarów ryzyk dotyczących obliczenia PIT/PPL, Obszar 16.3 Ulgi);
- 18.3.1 Nieprawidłowe odliczenia od przychodu (18. Grupa obszarów ryzyk dotycząca obliczenia dochodów ryczałtowych przedsiębiorcy /PPE, KP/, Obszar 18.3 Ulgi /odliczenia/);
- 20.3.1 Nieprawidłowe odliczenia od dochodu (20. Grupa obszarów ryzyk dot. obliczania dochodów podatku dochodowego od osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej, Obszar 20.3 Ulgi /odliczenia/).

W okresie objętym kontrolą NIK, w Izbie Administracji Skarbowej w Bydgoszczy w porozumieniu z pracownikami Departamentu Analiz Ministerstwa Finansów sporządzono jedynie listy typowań podatników, którzy przekroczyli limit odliczenia wydatków określony w art. 26h ust. 2 ustawy o PIT¹⁹.

Nieprawidłowością było nieanalizowanie, w okresie objętym kontrolą, prawidłowości rozliczenia przez podatników ulgi termomodernizacyjnej w zakresie obowiązków określonych w art. 26h ust. 5 i ust. 8 oraz ust. 9 ustawy o PIT.

Podejmowane w Ministerstwie Finansów próby uzyskania danych z NFOŚiGW i WFOŚiGW o przekazanych beneficjentom kwotach dotacji z programów prośrodowiskowych, potrzebnych organom KAS do weryfikacji podatników korzystających ulgi termomodernizacyjnej pod względem ryzyka niedoliczenia kwot zrefundowanych wcześniej odliczonych, były nieskuteczne. Pomimo zidentyfikowania w październiku 2021 r. bariery prawnej uniemożliwiającej pozyskiwanie danych z WFOŚiGW, w Ministerstwie Finansów, do zakończenia kontroli NIK, trwały prace legislacyjne nad rozszerzeniem katalogu podmiotów zobowiązanych do współdziałania z organami KAS o samorządowe osoby prawne.

Dyrektor Departamentu Analiz Krajowej Administracji Skarbowej wyjaśnił, że *Departament Analiz KAS, obsługujący realizację zadań własnych Szefa Krajowej Administracji Skarbowej w obszarze działalności analitycznej, prowadzi i prowadzi działania analityczne w różnych obszarach, w tym również w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych. Do wyłącznej kompetencji Departamentu DAK należy organizacja pracy analitycznej na poziomie centralnym uwzględniająca m.in. potrzeby zgłaszane przez Kierownictwo Resortu, które warunkują priorytetyzację kolejności realizacji szczegółowych tematów analiz centralnych. Biorąc pod uwagę należytą dbałość o jakość i efektywność procesu analitycznego w tym zakresie uwzględniane są różne aspekty m.in. czynniki makroekonomiczne, stopień realizacji budżetu państwa w poszczególnych obszarach dochodów państwa, zakres dostępnych i możliwych do pozyskania danych, dostępność zasobów ludzkich posiadających niezbędne kompetencje wymagane dla tematu analitycznego, etc.*

(akta kontroli: tom I str. 20-25, 42-48)

Dnia 30 września 2024 r. Dyrektor Departamentu Organizacji Krajowej Administracji Skarbowej wyjaśniła, że (...) *aktualnie trwają prace analityczne nad zgłoszonymi propozycjami zmian legislacyjnych do ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej, w tym nowelizacji art. 46 ustawy o KAS w zakresie rozszerzenia katalogu podmiotów zobowiązanych do współdziałania z organami Krajowej Administracji Skarbowej o samorządowe osoby prawne, w celu umożliwienia organom KAS pozyskiwania niezbędnych danych z wojewódzkich*

¹⁹ Analizę nieprawidłowości w zakresie rozliczenia ulgi termomodernizacyjnej za lata 2019-2021 oraz Analizę nieprawidłowości w zakresie rozliczenia ulgi termomodernizacyjnej za lata 2019-2022.

funduszy ochrony środowiska i gospodarki wodnej do weryfikacji prawidłowości korzystania przez podatników z ulgi termomodernizacyjnej. Propozycja dodania samorządowych osób prawnych do katalogu podmiotów wymienionych w art. 46 ust. 1 i 2 ww. ustawy zostanie ujęta w projekcie zmiany ustawy o KAS.

W zakresie przyczyn nieprzygotowania dotychczas projektu ustawy o zmianie ustawy o KAS wprowadzającego zmiany w art. 46 ww. ustawy oraz przyczyn nieposzerzenia katalogu podmiotów zobowiązanych do współdziałania z organami KAS o samorządowe osoby prawne informuję, że zgodnie z zasadą dyskontynuacji prac legislacyjnych Rady Ministrów, prace nad projektem ustawy o zmianie ustawy o KAS oraz niektórych innych ustaw, które były prowadzone w latach 2020-2023, zostały zakończone. W związku z powołaniem Rady Ministrów 19 grudnia 2023 r. nastąpiło uruchomienie nowego wykazu prac legislacyjnych i programowych Rady Ministrów i w związku z tym prace nad ustawą o zmianie ustawy o KAS musiały rozpocząć się od początku.

(akta kontroli: tom I str. 187-194)

NIK nie kwestionuje zasady dyskontynuacji, niemniej na rozwiązanie problemu braku jasnej podstawy prawnej do żądania udostępnienia danych zgromadzonych w zbiorach wojewódzkich funduszy ochrony środowiska i gospodarki wodnej organy KAS oczekują od 2021 r.

2. W Objaśnieniach podatkowych Ministerstwa Finansów z 30 marca 2023 r. w pkt 4.10 Zwrot ulgi podano, że: Jeżeli po roku, w którym podatnik korzystał z ulgi termomodernizacyjnej, otrzymał zwrot odliczonych wydatków na realizację przedsięwzięcia termomodernizacyjnego, podatnik jest obowiązany uwzględnić ten zwrot w rozliczeniu ulgi termomodernizacyjnej poprzez doliczenie do dochodu (odpowiednio przychodu) kwot uprzednio odliczonych od dochodu (odpowiednio przychodu) albo złożenie korekty uprzednio złożonego zeznania, w którym podatnik zastosował ulgę. W przypadku korekty podatnik musi się liczyć z ewentualnymi konsekwencjami w postaci odsetek, gdy korekta zostanie złożona po upływie terminu do rozliczenia podatku. Wybór sposobu uwzględnienia w zeznaniu (korekcie zeznania) otrzymanego zwrotu odliczonych wydatków na realizację przedsięwzięcia termomodernizacyjnego należy do podatnika. Podatnik może wybrać najbardziej korzystne dla siebie rozwiązanie.

Nieprawidłowością było wskazanie w powyższych Objaśnieniach alternatywy w postaci złożenia korekty za rok, w którym podatnik rozliczył ulgę termomodernizacyjną.

Zastępca Dyrektora Departamentu Podatków Dochodowych wyjaśniła, że Celem zamieszczenia w objaśnieniach podatkowych z 30 marca 2023 r. (...) fragmentu, o którym mowa w pytaniu było wskazanie podatnikowi różnych rozwiązań wynikających z otrzymania dotacji.

Zgodnie z przepisami ustawy Ordynacja podatkowa podatnik ma możliwość skorygowania uprzednio złożonej deklaracji, jeśli inne przepisy nie stanowią inaczej.

Natomiast w przepisach normujących ulgę termomodernizacyjną ustawodawca zawarł obowiązek doliczenia do dochodu (przychodu) „nienależnie” odliczonych uprzednio kwot, które w ramach odrębnych programów wsparcia termomodernizacji zostały zwrócone podatnikowi w jakiegokolwiek innej formie. Przy czym w przepisach normujących tę preferencję podatkową ustawodawca nie wykluczył możliwości złożenia korekty zeznania.

Zatem każde działanie podatnika, które skutkuje doliczeniem lub skorygowaniem zawyżonej (w związku z uzyskaniem dotacji) kwoty ulgi należy uznać za poprawne. W naszej ocenie podatnikowi przysługuje prawo do swobodnego kształtowania (w granicach obowiązującego prawa) swojej sytuacji prawnopodatkowej i wyboru najkorzystniejszego dla siebie rozwiązania.

(akta kontroli: tom I str. 212-218)

Zgodnie z art. 26h ust. 8 ustawy o PIT, 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. Należy podkreślić, że powyższy przepis nakłada na podatników obowiązek zachowania w określony sposób, tj. doliczyć kwoty, które zostały odliczone od dochodu za rok podatkowy, w którym miał miejsce zwrot. Art. 26h ust. 8 ustawy o PIT nie pozbawia podatnika prawa do złożenia korekty, w określonych przypadkach. Ustawodawca jednak nie wprowadził w ww. przepisie alternatywy w postaci złożenia korekty za rok, w którym podatnik rozliczył ulgę termomodernizacyjną. Powyższe nie wyklucza również złożenia przez podatnika korekty, ale dopiero w sytuacji, gdy podatnik uprzednio składając deklarację, za rok w którym nastąpił zwrot otrzymanych wydatków, uwzględnił ich wysokość np. w nieprawidłowej wysokości. Reasumując, należy wskazać, że pozostawienie podatnikowi wyboru skorzystania z dwóch alternatywnych sposobów możliwości rozliczenia zwróconych wydatków w obecnym stanie prawnym nie jest zasadne, bowiem daje możliwość szerokiej interpretacji przepisów, tam gdzie przepis prawa powinien być jednoznacznie interpretowany.

OCENA CZĄSTKOWA

W latach 2021-2023 liczba podatników korzystających z ulgi termomodernizacyjnej i kwota wykazanych odliczeń wydatków na realizację przedsięwzięcia termomodernizacyjnego malała. W 2023 r. z ulgi skorzystało 356,6 tys. podatników, tj. o 25,4% mniej niż w 2022 r. i o 44,4% mniej niż w 2021 r. Kwota dokonanych odliczeń wydatków na realizację przedsięwzięcia termomodernizacyjnego zmniejszyła się z 11 471 779 tys. zł w 2021 r. i z 9 154 377 tys. zł w 2022 r. do 6 352 004 tys. zł w 2023 r.

Przeprowadzono dwie analizy centralne pod kątem przekroczenia ustawowego limitu odliczenia wydatków z tytułu ulgi i wytypowano do weryfikacji 752 podatników w 2022 r. i 3090 podmiotów w 2023 r. W wyniku dokonanych przez organy podatkowe czynności ujawniono uszczuplenia podatkowe na łączną kwotę 15,4 mln zł, co stanowiło 89,6% kwoty szacowanej na etapie analizy. W Ministerstwie Finansów analizowano rezultaty podjętych przez pracowników urzędów skarbowych działań z wykorzystaniem Modułu Zarządzania Analizami.

W okresie objętym kontrolą w Ministerstwie Finansów nie przeprowadzono analiz pod kątem naruszenia postanowień art. 26h ust. 5 i ust. 8 oraz ust. 9 ustawy o PIT.

Podjęte działania dotyczące uzyskania informacji z NFOŚiGW i WFOŚiGW o beneficjentach, dotacjach oraz umorzonych pożyczkach udzielanych w ramach realizowanych przez wymienione jednostki programów prośrodowiskowych w celu usprawnienia weryfikacji prawidłowości stosowania ulgi termomodernizacyjnej były nieskuteczne.

Pomimo zidentyfikowania w październiku 2021 r. bariery prawnej uniemożliwiającej pozyskiwanie danych z WFOŚiGW, w Ministerstwie Finansów dalej trwały prace legislacyjne nad nowelizacją ustawy o KAS, rozpoczęte ponownie w związku

z zakończeniem kadencji i powołaniem nowej Rady Ministrów oraz obowiązującą zasadą dyskontynuacji.

Prezentowane w Objasnieniach z 30 marca 2023 r. stanowisko Ministerstwa Finansów, odnoszące się do sposobu rozliczenia zwróconych wydatków wcześniej odliczonych, dopuszczające możliwość skorygowania uprzednio złożonego zeznania jest nieprawidłowe, gdyż ustawodawca jednoznacznie wskazał w art 26h ust. 8 ustawy o PIT, że 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.

NIK także zauważa, że brak odrębnej pozycji w deklaracjach podatkowych na wykazywanie kwot doliczonych do dochodu/przychodu oraz pozostawienie podatnikom swobody w sposobie ich wykazywania (składanie korekt deklaracji w zakresie kwot odliczonych, dodanie do dochodów/przychodów w roku, którym otrzymane zostało dofinansowanie) utrudnia organom KAS analizę ryzyka w obszarze prawidłowości dokonywania przez podatników odliczeń i doliczeń z tytułu ulgi.

Dane wykazane w *Załączniku do Sprawozdania Finansowego Programu Czyste Powietrze – wydatki ujęte w zeznaniach podatkowych z tytułu podatkowej ulgi termomodernizacyjnej, administrowanej przez Ministerstwo Finansów (za lata 2020-2023)* o liczbie podatników, którzy skorzystali z ulgi termomodernizacyjnej i kwotach wydatków odliczonych w zeznaniach podatkowych z tytułu podatkowej ulgi termomodernizacyjnej były zgodne z danymi wygenerowanymi z hurtowni danych SPR.

OBSZAR

2. Nadzór nad procesem weryfikacji przez urzędy skarbowe prawidłowości skorzystania z ulgi termomodernizacyjnej

Opis stanu faktycznego

2.1. Organy podatkowe pierwszej instancji weryfikowały prawidłowość i terminowość rozliczeń rocznych podatników w ramach czynności sprawdzających²⁰. Zadania te realizowały w oparciu o przekazane przez Ministerstwo Finansów „Wytyczne do czynności sprawdzających” (dalej: Wytyczne)²¹.

Ministerstwo Finansów nie kierowało do podległych jednostek dodatkowych wytycznych do czynności sprawdzających dotyczących weryfikacji korzystania z ulgi termomodernizacyjnej.

(akta kontroli: tom II str. 13, 16, 17, 25-109)

Ministerstwo Finansów monitorowało dane o prowadzonych czynnościach sprawdzających, które były ewidencjonowane w urzędach skarbowych od 13 grudnia 2021 r. w systemie ZISAR II (Moduł czynności sprawdzających)²² w oparciu o przekazane przez Ministerstwo Finansów „Wytyczne w zakresie

²⁰ Czynności o których mowa w dziale V ustawy z 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2023 r. poz. 2383 ze zm.), (dalej: Ordynacja podatkowa).

²¹ Wytyczne z września 2021 r. przekazane przez Sekretarza Stanu Szefa KAS pismem z 8 września 2021 r. znak: DNK12.8621.17.2020. dyrektorom izb administracji skarbowej

²² Moduł czynności sprawdzających w systemie ZISAR II został wdrożony częściowo 13 grudnia 2021 r. a pełne jego wdrożenie nastąpiło – 3 stycznia 2022 r. W systemie ZISAR II ewidencjonowano wszystkie czynności sprawdzające wynikające z Działu V Ordynacji podatkowej (z udziałem podatnika i bez udziału podatnika). W zakresie czynności sprawdzających prowadzonych od 1 lipca 2022 r. w systemie w karcie czynności sprawdzających odnotowywano dodatkowo informację o weryfikacji ulg podatkowych.

obsługi procesu czynności sprawdzających w systemie ZISAR II²³ oraz „Wytyczne w zakresie obsługi procesu czynności sprawdzających w Zintegrowanym Systemie Zarządzania Ryzykiem (ZISAR)”²⁴. Wszystkie działania wykonywane przez pracownika prowadzącego czynności miały być ewidencjonowane w systemie na bieżąco na kartach czynności sprawdzających. System umożliwiał monitorowanie liczby przeprowadzonych od 1 lipca 2022 r. czynności sprawdzających weryfikujących poprawność odliczeń w ramach ulg podatkowych w tym ulgi termomodernizacyjnej.

Wcześniej, tj. do końca 2021 r. urzędy skarbowe ewidencjonowały w aplikacji e-Orus wyłącznie wyniki przeprowadzonych czynności sprawdzających.

Ministerstwo Finansów przeprowadziło kontrolę ewidencjonowania w urzędach skarbowych w systemie ZISAR Plus ustaleń dokonanych w toku czynności sprawdzających. Wyniki kontroli Ministerstwa Finansów przedstawiono w dalszej części wystąpienia pokontrolnego.

(akta kontroli: tom II str. 13, 17, 104-190, 204-210, 212-218)

Poprawność odliczeń z tytułu ulgi termomodernizacyjnej weryfikowano najczęściej u podatników rozliczających się według skali podatkowej. Czynności sprawdzające wobec podatników rozliczających się w tej formie, w latach 2021-2023 oraz w I półroczu 2024 r. stanowiły prawie 80% wszystkich czynności, w których weryfikowano odliczenia wydatków termomodernizacyjnych.

W 2023 r. przeprowadzono 21,2 tys. czynności sprawdzających wobec podatników odliczających wydatki w ramach ulgi termomodernizacyjnej, tj. więcej niż w 2022 r. i w 2021 r. kiedy przeprowadzono 16,1 tys. i 18,3 tys. Liczba czynności sprawdzających z udziałem podatnika zakończonych stwierdzeniami przez organy podatkowe nieprawidłowościami w zakresie odliczonych w rozliczeniu rocznym wydatków na realizację przedsięwzięcia termomodernizacyjnego wzrosła. Organy podatkowe stwierdziły nieprawidłowości w 2023 r. w 10,4 tys. czynnościach sprawdzających, co stanowiło 49,1% czynności przeprowadzonych wobec podatników odliczających wydatki na termomodernizację budynku. W poprzednich latach nieprawidłowości ustalono w 4,7 tys. czynnościach sprawdzających z udziałem podatnika w 2022 r. i 4 tys. w 2021 r. Udział czynności zakończonych stwierdzeniem nieprawidłowości wyniósł 29,5% w 2022 r. i 21,7% w 2021 r.

Wzrosła także kwota stwierdzonych nieprawidłowości w odliczonych wydatkach z tytułu termomodernizacji z 16 650,7 tys. zł w 2021 r. i 18 962,4 tys. zł w 2022 r. do 42 700,1 tys. zł w 2023 r. Przeciętnie w toku jednej czynności sprawdzającej, organ podatkowy ustalał nieprawidłowość w kwocie 4,1 tys. w 2023 r., tj. na podobnym poziomie jak w latach poprzednich (w 2022 r. – 4 tys. zł i w 2021 r. – 4,2 tys. zł). Kwoty nieprawidłowości stanowiły 3,7% w 2021 r., 4,1% w 2022 r. i 7,5% w 2023 r. zweryfikowanych wydatków na przedsięwzięcie termomodernizacyjne w danym roku. Podatnicy wpłacili lub organy podatkowe wyegzekwowały w 2023 r. 19 574,3 tys. zł, tj. ponad dwukrotnie więcej niż w 2022 r. (8394,5 tys. zł) i czterokrotnie więcej niż w 2021 r. (4862,4 tys. zł).

²³ Wytyczne do ewidencjonowania danych z czynności sprawdzających w systemie przekazane przez Dyrektora Nadzoru nad Kontrolami w Ministerstwie Finansów do dyrektorów izb administracji skarbowej pismem z 9 grudnia 2021 r. znak: DNK12.8642.7.2021.

²⁴ Wytyczne do ewidencjonowania danych z czynności sprawdzających w systemie przekazane przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej do dyrektorów izb administracji skarbowej pismem z 10 stycznia 2024 r. znak: DNK12.8623.27.2023.

W I półroczu 2024 r. organy podatkowe przeprowadziły 9,1 tys. czynności sprawdzających z udziałem podatnika i zweryfikowały odliczone w rozliczeniach rocznych wydatki z tytułu realizacji przedsięwzięcia termomodernizacyjnego w kwocie 380 712 tys. zł. W porównaniu do analogicznego okresu roku poprzedniego organy podatkowe przeprowadziły o 2,5 tys. tj. o 21,6% takich czynności mniej, a zweryfikowały kwotę o 46 189,8 tys. zł, tj. o 13,8% wyższą z tytułu poniesionych wydatków na termomodernizację.

Organy podatkowe stwierdziły nieprawidłowości w I półroczu 2024 r. w toku 4,8 tys. czynności sprawdzających z udziałem podatnika na kwotę 16 344,9 tys. zł, podczas gdy w I półroczu 2023 r. w toku 4,7 tys. czynności na kwotę 19 501,6 tys. zł. Przeciętnie w toku jednej czynności sprawdzającej, organ podatkowy ustalał nieprawidłowość w kwocie 3,4 tys. zł w I półroczu 2024 r. i 4,2 tys. zł w I półroczu 2023 r. Podatnicy wpłacili lub organy podatkowe wyegzekwowały w I półroczu 2024 r. 6793,7 tys. zł, tj. o 1277,6 tys. zł (o 15,8%) mniej niż w tym okresie w roku poprzednim.

(akta kontroli: tom II str. 211)

- 2.2. Szef Krajowej Administracji Skarbowej sprawował ogólny nadzór nad sprawami podatkowymi w zakresie postępowań podatkowych. Działania były ukierunkowane na poprawę jakości orzecznictwa organów Krajowej Administracji Skarbowej, ujednolicenie i usprawnienie procesu orzekania w sprawach podatkowych. W tym celu Szef KAS zatwierdził i przekazał organom KAS do stosowania *Rekomendacje w zakresie poprawy jakości orzecznictwa sprawach podatkowych* (dalej: Rekomendacje)²⁵. Rekomendacje zakładały między innymi identyfikowanie obszarów problemowych związanych ze stosowaniem przepisów prawa podatkowego, a także wskazywanie rozbieżności w interpretacjach.

W ramach procedury przewidzianej w Rekomendacjach dyrektorzy jedenastu izb administracji skarbowej zidentyfikowali jeden obszar problemowy w uprawnieniu do skorzystania z ulgi termomodernizacyjnej przez podatników, którzy są właścicielami lub współwłaścicielami budynku mieszkalnego jednorodzinnego, jednak nie dysponują dokumentem stwierdzającym formalne zakończenie budowy. W Ministerstwie Finansów przeanalizowano zagadnienie i w celu ujednolicenia praktyki i orzecznictwa przekazano 21 lutego 2023 r.²⁶ organom podatkowym stanowisko. W ocenie Ministerstwa Finansów uprawnieni do ulgi termomodernizacyjnej są podatnicy którzy przedstawia „inny” dowód, z którego wynika, że budynek mieszkalny jednorodzinny jest użytkowany. O zakończeniu budowy świadczy spełnienie przez inwestora warunków przystąpienia do użytkowania budynku, a zatem złożenie zawiadomienia, o jakim mowa w art. 54 ust. 1 ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. Prawo budowlane²⁷, względnie wniosku o wydanie decyzji o pozwolenie na użytkowanie z art. 55 tej ustawy. Jednocześnie status budynku (każdego, bez względu na to kiedy został wybudowany) może być rozpatrywany nie tylko w oparciu o normy wynikające z prawa budowlanego, a również w oparciu o inne dowody, świadczące o użytkowaniu budynku przez podatnika np. zgłoszenie przez podatnika budynku dla celów podatku od nieruchomości, czy też przedłożenie przez podatnika decyzji w sprawie tego podatku.

W ramach sprawowanego nadzoru nad postępowaniami podatkowymi, Ministerstwo Finansów przekazało do jednostek KAS wytyczne związane

²⁵ W okresie objętym kontrolą obowiązywały jednostki KAS Rekomendacje w zakresie poprawy jakości orzecznictwa w sprawach podatkowych z lutego 2021 r. Rekomendacje zostały zaktualizowane w czerwcu 2024 r.

²⁶ Znak: DOP2.8222.42.2022.WAZ.

²⁷ Dz. U. z 2024 r., poz. 725, ze zm.

z gromadzeniem i oceną zebranego w postępowaniu podatkowym materiału dowodowego, zawiadomienia strony o możliwości wypowiedzenia się w sprawie zebranego materiału dowodowego, a także dotyczące nieterminowego załatwiania spraw oraz nieuzasadnionego przedłużania terminu załatwienia sprawy.

(akta kontroli: tom II str. 229-237, 239-303, 375-398, 541, 542)

Jednostki KAS były zobowiązane do sporządzania sprawozdań. Na podstawie *Rekomendacji* dyrektorzy izb administracji skarbowych gromadzili z podległych jednostek i przekazywali co pół roku do Ministerstwa Finansów dane o liczbie wydanych przez organy podatkowe decyzji według podatków, rozstrzygnięć organu II instancji oraz skarg, w tym skarg kasacyjnych (bez wskazywania konkretnych zagadnień).

W Ministerstwie Finansów przeprowadzano analizy sprawozdań izb administracji skarbowej oraz analizy orzeczeń sądów administracyjnych w zakresie powodów uchylania decyzji organów podatkowych. Wyniki analiz udostępniano podległym jednostkom. Od 2021 r. do końca czerwca 2024 r. sądy administracyjne nie wydały rozstrzygnięcia istotnego z punktu widzenia jednolitości orzecznictwa sądowego w zakresie ulgi termomodernizacyjnej.

Organy podatkowe pierwszej instancji prowadziły postępowania podatkowe, w ramach których weryfikowały prawidłowość odliczenia wydatków na przedsięwzięcie termomodernizacyjne wszczęte z urzędu, jak również inicjowane wnioskiem podatnika w sprawie stwierdzenia nadpłaty. Przeważały postępowania podatkowe wobec podatników rozliczających się według skali podatkowej (stanowiły one blisko 80% w latach 2022-2023 i nieco powyżej 80% postępowań w 2021 r. i I półroczu 2024 r.)

Naczelnicy urzędów skarbowych przeprowadzili w 2023 r. 7,1 tys. postępowań podatkowych, w ramach których zweryfikowali prawidłowość odliczonych wydatków w kwocie 126 905 tys. zł na przedsięwzięcie termomodernizacyjne. Liczba postępowań podatkowych była niższa niż w 2022 r. – o 0,2 tys., tj. o 2,8% i wyższa niż w 2021 r. – o 2,1 tys. zł, tj. o 41%. Kwota zweryfikowanych wydatków na termomodernizację w 2023 r. była wyższa o 4085,8 tys. zł, tj. o 3,3% niż w 2022 r. i o 57 439,8 tys. zł, tj. o 82,7% niż w 2021 r.

W I półroczu 2024 r. naczelnicy urzędów skarbowych przeprowadzili 3,3 tys. postępowań podatkowych i zweryfikowali odliczone w kwocie 63 301,4 tys. zł wydatki na przedsięwzięcie termomodernizacyjne. W analogicznym okresie 2023 r. przeprowadzili 5 tys. postępowań podatkowych i zweryfikowali wydatki na ten cel w kwocie 87 491,8 tys. zł.

Dyrektor Departamentu Orzecznictwo Podatkowego podała między innymi, że *większa liczba postępowań podatkowych przeprowadzonych w 2022 r. i 2023 r., mogła wynikać ze wzrostu świadomości podatników w zakresie przepisów prawa regulujących przedmiotową ulgę i ich właściwej interpretacji, do czego przyczyniły się m.in. wyjaśnienia/objaśnienia podatkowe, być może powodów należy upatrywać też w rosnącej świadomości podatników, co do możliwości skorzystania z ulgi termomodernizacyjnej, w powiązaniu z popularnością rządowych programów wsparcia tego typu inwestycji, np.: Czyste powietrze, Mój Prąd, Moje Ciepło, Stop Smog. Podatnicy, którzy ponieśli takie wydatki po upewnieniu się, że mogą skorzystać z ulgi, składali wnioski o stwierdzenie nadpłaty i korekty zeznań podatkowych w przypadku pominięcia w pierwotnym zeznaniu tego odliczenia. Natomiast w I półroczu 2024 r. liczba prowadzonych postępowań zmalała w porównaniu do I półrocza w 2023 r., ponieważ jak wskazują dyrektorzy izb prawdopodobną przyczyną jest fakt, że po*

pięciu latach stosowania ulgi podatnicy w większości skorzystali z niej w początkowych latach jej obowiązywania.

Przeważającą część postępowań podatkowych, organy podatkowe zakończyły bezdecyzyjnie²⁸. Nieprawidłowości w odliczeniu wydatków na termomodernizację, naczelnicy urzędów skarbowych stwierdzili w postępowaniach podatkowych stanowiących nie więcej niż 5% zakończonych postępowań (4,7% w 2021 r., 4,1% w 2022 r. 3,9% w 2023 r. oraz 3,5% w I półroczu 2023 r. i 5% w I półroczu 2024 r.). Naczelnicy urzędów skarbowych zakończyli w 2023 r. 279 postępowań podatkowych, stwierdzając nieprawidłowości w odliczeniu ulgi termomodernizacyjnej w kwocie 1525 tys. zł. Było to o 18 mniej takich postępowań podatkowych niż w 2022 r. i o 44 postępowania więcej niż w 2021 r. Kwota stwierdzonych nieprawidłowości w odliczeniu ulgi termomodernizacyjnej była w 2023 r. w porównaniu z 2022 r. niższa o 22,4 tys. zł, tj. o 1,4%, a w porównaniu z 2021 r. wyższa prawie dwukrotnie (o 728,3 tys. tj. o 91,4%).

Na podstawie decyzji podatkowej podatnicy wpłacili lub organy podatkowe wyegzekwowały w 2023 r. 212,5 tys. zł, tj. więcej o 32,5 tys. zł (o 18,1%) niż w 2022 r. i o 89,2 tys. zł (o 72,3%) niż w 2021 r. Stanowiło to 13,9% kwoty stwierdzonych w 2023 r. nieprawidłowości w zakresie odliczenia ulgi termomodernizacyjnej podczas gdy 11,6% w 2022 r. a 15,5% w 2021 r.

W I półroczu 2024 r. organy podatkowe pierwszej instancji zakończyły 166 postępowań podatkowych, stwierdzając nieprawidłowości w odliczonych wydatkach na przedsięwzięcie termomodernizacyjne w kwocie 818,2 tys. zł, tj. w porównaniu z analogicznym okresem 2023 r. o 9 postępowań mniej na kwotę nieprawidłowości niższą o 70,4 tys. zł (o 7,9%).

Na podstawie decyzji podatkowej podatnicy wpłacili lub organy podatkowe wyegzekwowały w I półroczu 2024 r. 73,1 tys. zł, o 5,6 tys. zł więcej niż w I półroczu 2023 r. Stanowiło to w I półroczu 2024 r. 8,9% (podobnie jak w I półroczu 2023 r.) kwoty nieprawidłowości w odliczonych wydatkach na termomodernizację.

Dyrektor Departamentu Orzecznictwa Podatkowego poinformowała, że skala dokonanych wpłat jest stosunkowo niska, gdyż w większości przypadków postępowania dotyczyły stwierdzenia nadpłaty, w związku z prowadzonymi postępowaniami podatkowymi, których przedmiotem była weryfikacja prawidłowości skorzystania z ulgi termomodernizacyjnej. Według danych izb administracji skarbowej w Gdańsku, Krakowie i Olsztynie, naczelnicy podległych urzędów skarbowych przeprowadzili w latach 2021-2023 r. oraz w I półroczu 2024 r. łącznie 197 postępowań podatkowych stwierdzając nieprawidłowości w odliczonych wydatkach na przedsięwzięcie termomodernizacyjne w kwocie 2206,1 tys. zł, ale tylko w 13 postępowaniach podatkowych podatnicy byli zobowiązani do wpłaty 71,7 tys. zł. Podatnicy wpłacili lub organy egzekucyjne wyegzekwowały 100% należnej kwoty.

(akta kontroli: tom II str. 431-436, 541, 542)

W toku prowadzonych postępowań podatkowych stwierdzano nieprawidłowości skutkujące zmniejszeniem odliczonych w rozliczeniu rocznym wydatków w ramach ulgi termomodernizacyjnej. W szczególności wyłączono wydatki:

- przekraczające limit (53 tys. zł),
- niewymienione w załączniku do rozporządzenia Ministra Inwestycji i Rozwoju z dnia 21 grudnia 2018 r. w sprawie określenia wykazu rodzajów materiałów

²⁸ Zgodnie z art. 75 § 4 Ordynacji podatkowej jeżeli prawidłowość skorygowanego zeznania (deklaracji) nie budzi wątpliwości, organ podatkowy zwraca nadpłatę bez wydawania decyzji stwierdzającej nadpłatę. W takim przypadku korekta wywołuje skutki prawne.

budowlanych, urządzeń i usług związanych z realizacją przedsięwzięć termomodernizacyjnych²⁹.

- udokumentowane fakturami wystawionymi przez podatnika podatku od towarów i usług korzystającego ze zwolnienia od tego podatku,
- poniesione przez podatników nieposiadających tytułu prawnego do budynku mieszkalnego, w którym prowadzono inwestycję,
- sfinansowane (dofinansowane) ze środków NFOŚiGW lub WFOŚiGW bądź zwrócone w innej formie.

Ponadto w trakcie prowadzonych czynności, organy podatkowe stwierdzały inne nieprawidłowości w odliczeniu wydatków termomodernizacyjnych polegające, między innymi na:

- odliczeniu wydatku udokumentowanego fakturą VAT w pełnej wysokości przez kilku właścicieli,
- odliczeniu wydatków na podstawie faktur wystawionych w latach poprzednich,
- nieprawidłowym udokumentowaniu wydatku (brak faktury VAT, wydatek poniesiony przez osoby inne niż podatnik).

(akta kontroli: tom II str. 433, 434)

W okresie od 1 stycznia 2021 r. do końca czerwca 2024 r., wojewódzkie sądy administracyjne rozpatrzyły skargi na decyzje organów podatkowych i wydały osiem orzeczeń (siedem korzystnych dla organów podatkowych), w tym:

- WSA w Łodzi³⁰ podzielił stanowisko organów podatkowych, że skarżący nie miał podstaw do skorzystania: z tzw. ulgi termomodernizacyjnej i nie mógł odliczyć od dochodu wydatków termomodernizacyjnych poniesionych w budynku jednorodzinnym będącym jeszcze w budowie. Także WSA w Szczecinie³¹ w dwóch sprawach i WSA w Gliwicach³² podzielił taki pogląd, że termomodernizować można wyłącznie budynek już istniejący.
- WSA w Kielcach³³ zauważył, że odliczeniu podlegają wydatki poniesione od 1 stycznia 2019 r. tj. po wprowadzeniu ulgi termomodernizacyjnej. Sąd odrzucił skargę ponieważ podatnik nie mógł skorzystać z możliwości odliczenia w ramach ulgi termomodernizacyjnej za 2019 r. wydatku poniesionego na podstawie faktury VAT z 2018 r.
- WSA w Lublinie³⁴ zauważył, że z przepisu ustawy o wspieraniu termomodernizacji i remontów jednoznacznie wynika, że ulga termomodernizacyjna przysługuje między innymi, gdy dochodzi do "ulepszenia" (w wyniku którego następuje zmniejszenie zapotrzebowania na energię dostarczaną na potrzeby ogrzewania do budynków mieszkalnych). Skarżący ponieśli wydatki na wykonanie całkowicie nowego, nieistniejącego wcześniej pomieszczenia, stanowiącego część obiektu budowlanego (budynku mieszkalnego) i nie dokonywali jego "ulepszenia" bowiem przedmiotem inwestycji nie była modernizacja tego budynku, lecz jego rozbudowa,
- WSA w Szczecinie³⁵ zauważył, że poniesiony wydatek dotyczył nieruchomości, która nie spełniała definicji lokalu/budynku, o którym mowa w ustawie Prawo budowlane,

²⁹ Dz. U. z 2023, poz. 273.

³⁰ Wyrok WSA w Łodzi - I SA/Łd 255/22.

³¹ Wyrok WSA w Szczecinie I SA/Sz 139/24 i I SA/Sz 140/24.

³² Wyrok WSA w Gliwicach I SA/Gl 1346/22.

³³ Wyrok WSA w Kielcach I SA/Ke 152/24.

³⁴ Wyrok WSA w Lublinie I SA/Lu 704/23.

³⁵ Wyrok WSA w Szczecinie I SA/Sz 662/21.

- WSA we Wrocławiu³⁶ w orzeczeniu niekorzystnym dla organów podatkowych zauważył, że do skorzystania z prawa do odliczenia od dochodu wydatków związanych z realizacją przedsięwzięcia termomodernizacyjnego nie jest konieczne, aby przed poniesieniem wydatków termomodernizacyjnych, zostało dokonane stosowne zgłoszenie, o którym stanowi art. 54 ust. 1 ustawy prawo budowlane. O zakończeniu procesu budowy budynku, jak zauważył Sąd może w szczególności świadczyć dokumentacja budowy oraz przystąpienie do użytkowania budynku przez podatnika.

(akta kontroli: tom II str. 436-438)

Prowadzenie spraw dotyczących interpretacji indywidualnych przepisów prawa podatkowego należy do zadań Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej³⁷ (dalej: KIS). Zgodnie z brzmieniem art. 14b § 1 Ordynacji podatkowej Dyktor KIS na wniosek zainteresowanego wydaje w jego indywidualnej sprawie, interpretacje przepisów prawa podatkowego. Zadania w zakresie realizowania zadań związanych z nadzorem i funkcjonowaniem KIS realizował Departament Orzecznictwa Podatkowego. Odpowiadał on również za realizację zadań Szefa KAS m.in. w zakresie:

- nadzoru nad jednolitym stosowaniem przepisów prawa podatkowego przez organy podatkowe oraz interpretacjami indywidualnymi,
- prowadzenia postępowań w sprawie: zmiany interpretacji indywidualnej, uchylecia interpretacji; indywidualnej na podstawie art. 14e § 1 pkt 2 i 3³⁸ Ordynacji podatkowej, w zakresie wystąpienia przesłanki wymienionej w art. 14b § 5b³⁹ tej ustawy.

W 2023 r. do Dyrektora KIS jako organu właściwego do prowadzenia spraw dotyczących interpretacji indywidualnych przepisów prawa podatkowego wpłynęły 262 wnioski. Dla porównania w latach 2021-2022, takich wniosków wpłynęło odpowiednio: 294, 225. W okresie od stycznia do czerwca 2024 r. wpłynęło 213 wniosków, tj. o 22,4% więcej niż w tym samym okresie roku poprzedniego.

W 2023 r. Dyktor KIS wydał 164 interpretacje indywidualne przepisów prawa podatkowego tj. o 4,1% mniej niż w 2022 r., w 2021 r. było tyle samo, co w 2023 r. W okresie od stycznia do czerwca 2024 r. wydał 118 interpretacji indywidualnych przepisów prawa podatkowego, tj. o 4,4% więcej niż w tym samym okresie roku poprzedniego.

Najczęściej przedmiotem interpretacji w ramach ulgi termomodernizacyjnej były wydatki na: dom będący w budowie, rodzaje materiałów budowlanych, urządzeń i usług, tytuł prawny na moment zastosowania ulgi, montaż pomp ciepła, klimatyzację z funkcją ogrzewania z pompą ciepła „powietrze-powietrze”, termomodernizację dachu, zakup i montaż instalacji fotowoltaicznej.

³⁶ Wyrok WSA we Wrocławiu I SA/Wr 128/23.

³⁷ Art. 22 ust. 1 pkt 2 ustawy o KAS.

³⁸ Szef KAS może z urzędu: uchylić wydaną interpretację indywidualną i umorzyć postępowanie w sprawie wydania interpretacji indywidualnej, jeżeli w dniu jej wydania istniały przesłanki odmowy wszczęcia postępowania w sprawie wydania interpretacji indywidualnej; uchylić wydaną interpretację indywidualną z uwagi na wystąpienie przesłanki wymienionej w art. 14b § 5b i odmówić, w drodze postanowienia, na które służy zażalenie, wydania interpretacji indywidualnej.

³⁹ Odmawia się, w drodze postanowienia, wydania interpretacji indywidualnej w zakresie tych elementów stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego, co do których istnieje uzasadnione przypuszczenie, że mogą: stanowić czynność lub element czynności określonej w art. 119a § 1 lub być przedmiotem decyzji wydanej z zastosowaniem środków ograniczających umowne korzyści, lub stanowić nadużycie prawa, o którym mowa w art. 5 ust. 5 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług.

Odsetek liczby odmów wydania interpretacji indywidualnych przepisów prawa podatkowego⁴⁰ w okresie od stycznia do czerwca 2024 r. wyniósł 38,5%, czyli więcej niż w tym samym okresie roku poprzedniego, kiedy wyniósł 32,2%. W 2023 r. wyniósł 30,2%. Dla porównania w latach 2021-2022 odsetek ten wyniósł odpowiednio: 32,3%, 36,9%.

Najistotniejsze przyczyny odmów wydania interpretacji indywidualnych to m.in.: niezpełnienie opisu stanu faktycznego/zdarzenia przyszłego w zakresie niezbędnym do wydania interpretacji indywidualnej lub niezpełnienia braków formalnych wniosku, złożenie wniosku przez osobę niemającą statusu zainteresowanego, o którym mowa w art. 14b § 1 Ordynacji podatkowej.

W okresie od stycznia do czerwca 2024 r. odsetek zaskarżonych do wojewódzkich sądów administracyjnych wydanych interpretacji wyniósł 1,7%, czyli więcej niż w tym samym okresie roku poprzedniego, kiedy wskaźnik ten wynosił 0,9%. W 2023 r. odsetek ten wyniósł 0,6%, a dla porównania w latach 2021-2022 odsetek ten wynosił odpowiednio: 4,3%, 1,8%.

W okresie od 1 stycznia 2021 r. do czerwca 2024 r., wojewódzkie sądy administracyjne rozpatrzyły skargi podatników na interpretacje indywidualne i wydały 12 orzeczeń, w tym cztery niekorzystne dla organu podatkowego, tj.:

- WSA w Lublinie⁴¹ stwierdził, że wnioskodawca miał prawo do skorzystania z ulgi termomodernizacyjnej na zakup i montaż urządzeń klimatyzacyjnych z opcją ogrzewania, jako, że te urządzenia przyczyniają się do zmniejszenia zapotrzebowania na energię oraz wykorzystują energię odnawialną wytworzona przez ogniwa fotowoltaiczne. Sąd uznał, że nie istnieje wymóg przeprowadzania audytu energetycznego dla skorzystania z ulgi.
- WSA w Warszawie⁴² zauważył, że zasadnicze wymagania dotyczące ulgi termomodernizacyjnej z art. 26h ust. 1 ustawy o- PIT odwołują się do pojęcia "zakończenia budowy", które powinno być interpretowane szeroko. Sąd uznał, że skarżąca spełniła warunki do skorzystania z ulgi termomodernizacyjnej, przeprowadzając montaż instalacji po dokonaniu zawiadomienia o zakończeniu budowy, a ulga dotyczyła wydatków poniesionych na już istniejący budynek.
- WSA w Gliwicach⁴³ stwierdził, że jedynie faktura końcowa może stanowić podstawę do skorzystania z ulgi. Ponadto podkreślił, że przepisy nie rozróżniają rodzaju faktur i że zaliczki udokumentowane fakturami są również wystarczające do odliczeń.
- WSA w Kielcach⁴⁴ zauważył, że art. 26h ust. 6 ustawy o PIT jasno wskazuje, że odliczenia dokonuje się w zeznaniu za rok, w którym poniesiono wydatki. W ocenie sądu, organ niezasadnie uzależnił prawo do odliczenia od zakończenia inwestycji oraz wystawienia faktury końcowej. Sąd podkreślił, że faktury zaliczkowe również dokumentują poniesione wydatki. Ponadto stwierdził, że organ nie dostrzegł znaczenia faktur zaliczkowych w kontekście odliczenia ulgi. Ustalając moment poniesienia wydatków, należy kierować się datą wystawienia faktury, a nie datą zakończenia prac.

Minister Finansów podejmował działania na wniosek Dyrektora KIS w sytuacji, zaistnienia wątpliwości w zakresie stosowania przepisów prawa podatkowego lub

⁴⁰ Liczba odmów wydania interpretacji indywidualnych przepisów prawa do liczby wniosków o wydanie takiej interpretacji.

⁴¹ Wyrok WSA w Lublinie – I SA/Lu 218/21.

⁴² Wyrok WSA w Warszawie – III SA/Wa 1179/21.

⁴³ Wyrok WSA w Gliwicach – I SA/Gl 1307/22.

⁴⁴ Wyrok WSA w Kielcach – I SA/Ke 545/22.

wątpliwości interpretacyjnej. W Departamencie Orzecznictwa Podatkowego opracowywane było stanowisko Ministerstwa Finansów w sprawie zgłaszanych kwestii, które przekazywane były do Dyrektora KIS, celem ujednolicenia praktyki i orzecznictwa organów podatkowych w danym zakresie w skali całego kraju.

W okresie kontrolowanym Departament Orzecznictwa Podatkowego przekazał stanowisko w sprawie 11 zagadnień zgłoszonych przez Dyrektora KIS. Wyjaśnienia w sprawie ulgi termomodernizacyjnej dotyczyły między innymi następujących tematów:

- sytuacji rozbudowy jednorodzinnego budynku mieszkalnego,
- konieczności doliczenia zwróconych kwot wydatków poniesionych na przedsięwzięcie termomodernizacyjne i wpływu tego doliczenia na wysokość przysługującego limitu odliczenia,
- wydatków poniesionych przez małżonka na montaż podajnika do pieca zainstalowanego w budynku będącym jego majątkiem odrębnym, w sytuacji, gdy poniesione wydatki z majątku wspólnego są udokumentowane fakturą wystawioną na drugiego współmałżonka,
- wydatków poniesionych na zakup paneli grzewczych IR (podczerwień) wraz z instalacją i niezbędnym osprzętem,
- konieczności doliczania do dochodu zwróconych kwot wydatków poniesionych na przedsięwzięcie termomodernizacyjne,
- realizacji przedsięwzięcia termomodernizacyjnego w budynku mieszkalnym położonym poza granicami Polski,
- sposobu odliczenia kwoty ulgi termomodernizacyjnej nieznajdującej pokrycia w rocznym dochodzie podatnika w kolejnych latach, na gruncie przepisów ustawy PIT.

Jednocześnie Dyrektor Departamentu Orzecznictwa Podatkowego wyjaśniła, że 2 razy w roku odbywają się narady z zastępcami dyrektorów izb administracji skarbowej do spraw orzecznictwa. W trakcie narad omawiane są m.in. zagadnienia, które budzą szczególne wątpliwości lub z uwagi na swoją istotność, czy uniwersalny charakter w ocenie biorących udział w naradzie, wymagają przedyskutowania w szerszym gronie. W razie zaistnienia potrzeby kwestie związane z ulgą termomodernizacyjną również mogą być przedmiotem takiej dyskusji. Ponadto (...) cyklicznie odbywają się spotkania kierownictwa departamentu DOP z w/w dyrektorami (poprzez aplikację Teams), podczas których dyrektorzy mają okazję przedstawić informacje o sprawach, którymi aktualnie zajmują się organy KAS. Temat ulgi termomodernizacyjnej nie był na nich dotychczas podnoszony.

(akta kontroli: tom II str. 233-430, tom III str. 1-62)

W Ministerstwie Finansów prowadzono prace nad projektem ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw, w którym zaproponowano usunięcie warunku dotyczącego zakończenia przedsięwzięcia termomodernizacyjnego w okresie 3 kolejnych lat, licząc od końca roku podatkowego, w którym poniesiono pierwszy wydatek. Propozycja usunięcia warunku była spowodowana brakiem możliwości jego weryfikacji. Trzyletni okres nie dotyczył uprawnienia podatnika do skorzystania w całości z ulgi termomodernizacyjnej, a jedynie „pojedynczego” przedsięwzięcia.

W projekcie zaproponowano ponadto przepis przejściowy gwarantujący prawo do odliczenia ulgi termomodernizacyjnej przez podatników uczestniczących

w tzw. Projekcie parasolowym⁴⁵, którzy dokonali zapłaty na rzecz gminy ale nie dostali faktury VAT ponieważ gmina, nie będąca podatnikiem VAT, nie mogła wystawić faktury VAT.

Podatnicy Ci będą uprawnieni do odliczenia ulgi termomodernizacyjnej począwszy od rozliczenia podatkowego za 2024 r. w oparciu o dowód wpłaty z 2024 r. lub lata wcześniejsze na rzecz jednostki samorządu terytorialnego, która realizuje projekt związany z instalowaniem odnawialnych źródeł energii (OZE)⁴⁶.

W dniu 1 sierpnia 2024 r., Minister Finansów skierował wniosek o wpisanie do wykazu prac legislacyjnych i programowych Rady Ministrów przedmiotowy projekt ustawy.

(akta kontroli: tom II str. 1-3, 232, 237, 238, 304-318)

- 2.3 W 2024 r. na etapie prac nad nowelizacją ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych w zakresie ulgi termomodernizacyjnej zaproponowano zmianę polegającą na objęciu wszystkich instytucji obowiązkiem cyklicznego przesyłania informacji do właściwego organu podatkowego o kwocie wypłaconej dopłaty/dotacji w ramach danego programu pomocowego. Propozycja przedstawiona przez Departament Orzecznictwa Podatkowego w Ministerstwie Finansów została pozytywnie odebrana, jednak przygotowanie zmian legislacyjnych musiało zostać poprzedzone oceną zasadności opartą na efektywności wprowadzenia nowych formularzy podatkowych.

Jak podała Zastępca Dyrektora Departamentu Podatków Dochodowych, jednostki KAS powinny dysponować informacjami, które umożliwiają sprawdzenie czy podatnicy poprawnie wykonują obowiązki podatkowe lub prawidłowo korzystają z ulg podatkowych. W pierwszej kolejności należy zastanowić się w jaki sposób wypracować pozyskiwanie/przetwarzanie danych oraz jakie są możliwości ich przyjęcia i przetworzenia przez KAS, a co za tym idzie jak wielkie nakłady musi ponieść administracja skarbową, aby wdrożyć tego rodzaju rozwiązanie i w efektywny sposób móc z niego korzystać. Należy rozważyć różne opcjonalne rozwiązania i wybrać to, które będzie najbardziej korzystne dla wszystkich zainteresowanych. Dotychczas nie znamy stanowiska KAS na temat przyjęcia konkretnych rozwiązań. Bez tego nie sposób ocenić, czy potrzebne będzie przeprowadzenie procesu legislacyjnego, ani ewentualnego jego zakresu.

Rozważana jest ewentualność stworzenia informacji, w której wykazywane byłyby wszystkie przychody zwolnione od podatku. Dyskusja na ten temat odbywa się z inicjatywy Departamentu Podatków Dochodowych, w wyniku której powstała – co należy podkreślić – grupa robocza złożona z szeregowych pracowników, przedstawicieli pionu MF, jak i KAS. Celem roboczych spotkań jest dyskusja nad

⁴⁵ Wsparcie z funduszy unijnych polegające na dofinansowaniu do kosztów inwestycji m.in. w domową mikroinstalację fotowoltaiczną, pompę ciepła czy zakup magazynów energii, która cały ciężar organizacyjny, a także odpowiedzialność za prawidłową realizację a następnie monitoring, nakłada na poszczególne gminy zaangażowane w jego realizację. Zgodnie z założeniami, gmina odpowiada za nadzór nad realizacją projektu, rozliczenie finansowe z wykonawcą, ale również pozostaje formalnym właścicielem instalacji przez tzw. okres trwałości (czyli 5 lat od finansowego zakończenia inwestycji). W 5-letnim okresie trwałości mieszkańcy użytkują instalację, których właścicielem jest gmina. Po tym czasie własność przejdzie na beneficjentów ostatecznych, tj. mieszkańców.

⁴⁶ W związku z interpretacją ogólną Ministra Finansów (nr PT1.8101.1.2023 z dnia 2 maja 2024 r.) wydaną w następstwie orzeczenia Trybunału Sprawiedliwości UE 612/21, w którym Trybunał orzekł, że gmina nie jest podatnikiem VAT w ramach transakcji dotyczących instalowania odnawialnych źródeł energii na nieruchomościach należących do jej mieszkańców, jednostki samorządu terytorialnego nie wystawiły faktur VAT na wydatki poniesione przez osoby dokonujące przedsięwzięcia termomodernizacyjnego. Natomiast w odniesieniu do faktur VAT wystawionych wcześniej (sprzed interpretacji), tj. w 2024 r. i latach wcześniejszych jednostka samorządu terytorialnego, w związku z uczestnictwem podatnika w tzw. projekcie parasolowym skorygowała wcześniejsze rozliczenie podatku od towarów i usług (fakturę VAT).

zasadnością stworzenia nowych deklaracji, w których płatnik wykazywałby przychody podatnika zwolnione z opodatkowania. Zagadnienie to jest sprawą skomplikowaną i wrażliwą, wiąże się bowiem z koniecznością nałożenia dodatkowych obowiązków na płatników (podmioty gospodarcze), a także oznacza dodatkowe koszty obsługi takich deklaracji (zmiana systemów informatycznych, „koszty osobowe”). Ponadto nowe formularze dotyczące dochodów zwolnionych od opodatkowania tylko w pewnym niewielkim wycinku służyłyby rozliczeniu podatkowemu, stąd ewentualne konstruowanie ich w oparciu o przepisy podatkowe również wymaga pogłębionej analizy. Kolejna, i wydaje się, że najistotniejsza kwestia, to koszt stworzenia, wdrożenia i obsługi nowego systemu po stronie administracji skarbowej.

Odnosnie rozszerzenia informacji PIT-11 o świadczenia z NFOŚiGW i wojewódzkich funduszy ochrony środowiska, obejmujące w szczególności dotacje oraz kwoty umorzonych pożyczek, zwolnione od podatku na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 129a ustawy o PIT, Dyrektor Departamentu Nadzoru nad Kontrolami przywołując stanowisko Departamentu Podatków Dochodowych podał, że w informacji PIT-11 wykazywane są przychody (dochody) podlegające opodatkowaniu. Wyjątek stanowi zaledwie siedem zwolnień przedmiotowych wobec ponad 150 wymienionych w katalogu zwolnień określonym w art. 21 ust. 1 ustawy PIT. Obowiązek wykazania przychodów zwolnionych od podatku w informacji PIT-11 wynika wprost z przepisów ustawy PIT, tj. z art. 35 ust. 6 oraz art. 39 ust. 1 ustawy PIT. Lista tych zwolnień jest przemyślana i kompletna. Należy pamiętać, że informacja ma umożliwić roczne rozliczenie podatkowe. Stąd w informacji zawarte są informacje, które temu służą. Większość przychodów zwolnionych wykazywanych w części G informacji PIT-11 zostało enumeratywnie wskazanych w art. 39 ust. 1 ustawy PIT. Ewentualne rozszerzenie zakresu danych w części G informacji PIT-11 o przychody zwolnione, o których mowa w art. 21 ust. 1 pkt 129a ustawy PIT obejmujące świadczenia, w szczególności dotacje oraz kwoty umorzonych pożyczek otrzymane ze środków NFOŚiGW lub wojewódzkich funduszy ochrony środowiska, wymagałoby uprzedniej stosownej zmiany w ustawie PIT.

(akta kontroli: tom II str. 4-10, 219, 220, 223-228, 313)

- 2.4 Ministerstwo Finansów od 1 stycznia 2022 r. do 30 czerwca 2024 r. nie prowadziło zadań kontrolnych/audytowych w zakresie weryfikacji przez urzędy skarbowe prawidłowości korzystania z ulgi termomodernizacyjnej oraz sprawowanego nadzoru w tym zakresie przez izby administracji skarbowej w okresie 2022-2024 (I półrocze).

Dyrektor Departamentu Organizacji Krajowej Administracji Skarbowej podała, że planując działalność kontrolną nie jest możliwym objąć kontrolą wszystkich obszarów działalności jednostek organizacyjnych KAS, choćby ze względu na bardzo szeroki zakres zadań, a także ograniczone zasoby kadrowe i finansowe. W związku z powyższym koniecznym staje się dokonanie wyboru obszarów, które zostaną poddane kontroli. Wybór tematów do kontroli jest procesem, który rozpoczyna się poprzez identyfikację ryzyk przez komórki organizacyjne KAS Ministerstwa Finansów.

Propozycje tematów/obszarów do kontroli w zakresie weryfikacji prawidłowości skorzystania z ulgi termomodernizacyjnej nie były zgłaszane do planu kontroli w ww. okresie. Nie odnotowano również wniosków o przeprowadzenie kontroli doraźnych.

Ministerstwo Finansów sprawdziło prawidłowość ewidencjonowania w urzędach skarbowych w systemie ZISAR Plus ustaleń (także w zakresie ulg podatkowych w tym ulgi termomodernizacyjnej) dokonanych w toku czynności sprawdzających. Kontrolę przeprowadzono w dwóch urzędach skarbowych. Ponadto w jednym urzędzie skarbowym czynności kontrolne pozostawały w toku do dnia zakończenia kontroli NIK. W wyniku kontroli w dwóch urzędach skarbowych stwierdzono nieprawidłowości skutkujące błędnymi danymi sprawozdawczymi z czynności sprawdzających w systemie ZISAR Plus. Nieprawidłowości polegały na: zwłoce w sporządzaniu kart czynności sprawdzających, nieprawidłowym wskazaniu wyniku z czynności sprawdzających, dublowaniu kart czynności sprawdzających, nieprawidłowym podaniu wartości uszczuplenia ustalonego w efekcie czynności sprawdzających, zwłoce w ewidencjonowaniu w systemie ZISAR działań podjętych do spraw z wniosku o przeprowadzenie czynności sprawdzających. Stwierdzono również przypadki uchybień w efekcie nieodnotowania w zakładce inne ustalenia informacji o weryfikacji poprawności odliczeń z tytułu ulg podatkowych, ze wskazaniem rodzaju ulgi. Kontrolowany obszar oceniono pozytywnie z nieprawidłowościami w jednym urzędzie i negatywnie w drugim urzędzie skarbowym.

W zaleceniach skierowanych do Naczelników Urzędu, Minister Finansów wnioskował o tworzenie na bieżąco kart czynności i odnotowywanie na niej wszystkich działań przeprowadzonych w ramach czynności sprawdzających, unikanie dublowania kart z czynności sprawdzających, podawanie prawidłowej wartości uszczuplenia ustalonego w toku czynności, odnotowywanie w zakładce *Inne ustalenia* informacji o weryfikowanych odliczeniach z tytułu ulg podatkowych. Ministerstwo Finansów zaleciło także stałe monitorowanie poprawności ewidencjonowania czynności sprawdzających i eliminowanie na bieżąco stwierdzonych błędów i nieprawidłowości unikając edytowania kart po okresie sprawozdawczym. Szczególnym nadzorem według zaleceń Ministerstwa Finansów skierowanych do jednego z urzędów skarbowych powinni być objęci pracownicy z niewielkim doświadczeniem w obsłudze Modułu Czynności Sprawdzające w systemie ZISAR Plus, a nowozatrudnionym pracownikom powinny zostać zapewnione szkolenia. Naczelnicy skontrolowanych urzędów skarbowych poinformowali o działaniach podjętych w celu wyeliminowania stwierdzonych uchybień i nieprawidłowości.

(akta kontroli: tom II str. 490-540, 544-578)

Stwierdzone
nieprawidłowości

W działalności kontrolowanej jednostki w przedstawionym wyżej zakresie nie stwierdzono nieprawidłowości

OCENA CZĄSTKOWA

Minister Finansów rzetelnie sprawował nadzór nad obowiązującymi od 2019 r. przepisami uprawniającymi do odliczania wydatków na przedsięwzięcie termomodernizacyjne i zajął stanowisko na zgłoszony przez izby administracji skarbowej problem w zakresie uprawnienia do skorzystania z ulgi termomodernizacyjnej przez właścicieli lub współwłaścicieli budynku mieszkalnego jednorodzinne, mimo braku dokumentu potwierdzającego formalne zakończenie budowy. Minister Finansów udzielił także każdorazowo odpowiedzi na zgłoszone przez Krajową Informację Skarbową wątpliwości interpretacyjne.

Minister Finansów nadzorował weryfikację w urzędach skarbowych rozliczeń rocznych w zakresie prawidłowości skorzystania z ulgi termomodernizacyjnej. Naczelnicy urzędów skarbowych weryfikowali odliczone wydatki w ramach ulgi termomodernizacyjnej głównie w toku czynności sprawdzających. W latach 2021-

2023 w urzędach skarbowych przeprowadzono średnio w roku 18,5 tys. czynności sprawdzających z udziałem podatnika. W ramach tych czynności zweryfikowano wydatki podatnika na termomodernizację w kwocie średnio 27 tys. zł. W I półroczu 2024 r. zostało przeprowadzonych 9,1 tys. takich czynności i zweryfikowano przeciętnie 41,9 tys. zł z tytułu poniesionych przez podatnika wydatków na termomodernizację.

Postępowania podatkowe w większości przypadków były zainicjowane wnioskiem podatnika o stwierdzenie nadpłaty. Tylko niemal co 24 postępowanie podatkowe w latach 2021-2023 i co 20 postępowanie w I półroczu 2024 r. organy podatkowe zakończyły decyzją stwierdzającą nieprawidłowości w odliczeniu wydatków na termomodernizację. Kwota dokonanych przez organ podatkowy ustaleń wyniosła w jednym postępowaniu w latach 2021-2023 średnio 4,8 tys. zł, a w I półroczu 2024 r. – 4,9 tys. zł. Dotyczyła ona kwoty oczekiwanej przez podatnika nadpłaty i nie zobowiązywała podatnika do wpłaty dodatkowej należności. Liczba postępowań z kwotą do wpłaty była niewielka.

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 | W związku ze stwierdzoną nieprawidłowością Najwyższa Izba Kontroli, na podstawie art. 53 ust. 1 pkt 5 ustawy o NIK, zwraca uwagę na konieczność weryfikacji <i>Objaśnień podatkowych Ministerstwa Finansów z 30 marca 2023 r. Formy wsparcia przedsięwzięcia termomodernizacyjnego w podatku dochodowym od osób fizycznych</i> pod kątem dostosowania ich treści do obowiązujących przepisów. |
| Wnioski | <ol style="list-style-type: none">1. Podjęcie działań w celu systematycznego pozyskiwania danych o dotacjach z właściwych instytucji ochrony środowiska.2. Podjęcie działań umożliwiających uzyskanie danych o kwotach doliczeń wykazywanych przez podatników. |

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 Prezesa NIK. Prawo zgłaszania zastrzeżeń, zgodnie z art. 61b ust. 2 ustawy o NIK, nie przysługuje do wystąpienia pokontrolnego zmienionego zgodnie z treścią uchwały w sprawie zastrzeżeń.

Obowiązek
poinformowania
NIK o sposobie
wykorzystania uwag
i wykonania wniosków

Zgodnie z art. 62 ustawy o NIK należy poinformować Najwyższą Izbę Kontroli, w terminie 14 od otrzymania wystąpienia pokontrolnego, o sposobie wykorzystania uwag i wykonania wniosków pokontrolnych 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.

Warszawa, 15 października 2024 r.

Wiceprezes
Najwyższej Izby Kontroli
Michał Jędrzejczyk

/podpisano elektronicznie/