



NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI

Departament Budżetu i Finansów

KBF.410.4.1.2025

Pani
Anna Nejman
Naczelnik Urzędu Skarbowego
Warszawa-Wawer
ul. Mycielskiego 21
04-379 Warszawa

WYSTĄPIENIE POKONTROLNE

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

I. Dane identyfikacyjne

| | |
|-------------------------------------|---|
| Jednostka kontrolowana | Urząd Skarbowy Warszawa-Wawer, ul. Ludwika Mucińskiego 21, 04-379 Warszawa (dalej: Urząd, US) |
| Kierownik jednostki kontrolowanej | Anna Nejman, Naczelnik Urzędu Skarbowego Warszawa-Wawer, od 10 marca 2022 r. (dalej: Naczelnik Urzędu) |
| Zakres przedmiotowy kontroli | 1) Typowanie podatników do objęcia działaniami weryfikacyjnymi. 2) Weryfikacja skorzystania przez podatników z ulgi termomodernizacyjnej w toku czynności sprawdzających. 3) Weryfikacja skorzystania przez podatników z ulgi termomodernizacyjnej w toku postępowań podatkowych. |
| Okres objęty kontrolą | Od 1 stycznia 2024 r. do 30 czerwca 2025 r., z wykorzystaniem dowodów sporządzonych przed lub po tym okresie oraz danych za okresy wcześniejsze lub późniejsze mające bezpośredni związek z badanym zagadnieniem. |
| Podstawa prawna podjęcia kontroli | Art. 2 ust. 1 ustawy z dnia 23 grudnia 1994 r. o Najwyższej Izbie Kontroli ¹ |
| Jednostka przeprowadzająca kontrolę | Najwyższa Izba Kontroli Departament Budżetu i Finansów |
| Kontroler | Sławomir Sońta, główny specjalista kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr KBF/41/2025 z 13 czerwca 2025 r. |

(akta kontroli str. 1-3)

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

II. Ocena ogólna² kontrolowanej działalności

W Urzędzie systematycznie prowadzono własne działania analityczne mające na celu wytypowanie podatników korzystających z ulgi termomodernizacyjnej do dalszej weryfikacji. Wykorzystywano listy typowań podmiotowych otrzymane z Ministerstwa Finansów (dalej: MF) oraz z Izby Administracji Skarbowej w Warszawie (dalej: IAS) sporządzone przez Naczelnika Mazowieckiego Urzędu Celno-Skarbowego w Warszawie (dalej: Naczelnika MUCS), lecz w ograniczonym zakresie.

W 50 sprawach (w tym w 14 objętych szczegółowym badaniem), w których według wskazań Naczelnika MUCS istniało podejrzenie przekroczenia limitu ulgi termomodernizacyjnej oraz odliczenia wydatków zrefundowanych ze środków Narodowego Funduszu Ochrony Środowiska i Gospodarki Wodnej (NFOŚiGW) lub Wojewódzkiego Funduszu Ochrony Środowiska i Gospodarki Wodnej w Warszawie (WFOŚiGW), organ podatkowy nie zweryfikował na podstawie wymaganych dokumentów zasadności skorzystania z ulgi. Czynności ograniczono do wezwania podatnika celem złożenia korekty zeznania podatkowego w związku z przekroczeniem limitu odliczenia ulgi oraz przyjęcia korekt deklaracji.

Naczelnik Urzędu w toku działań analitycznych nie występował do NFOŚiGW oraz WFOŚiGW w celu uzyskania danych o podatnikach, którzy otrzymali wsparcie na sfinansowanie przedsięwzięć termomodernizacyjnych.

W 16 na 30 czynności sprawdzających objętych szczegółowym badaniem przez NIK stwierdzono, że przeprowadzono je prawidłowo. Organ podatkowy sprawdził tytuł prawny do budynku, w którym zrealizowano przedsięwzięcie termomodernizacyjne, czy rodzaj odliczonych wydatków mieści się w katalogu określonym w rozporządzeniu Ministra Inwestycji i Rozwoju z dnia 21 grudnia 2018 r. w sprawie wykazu materiałów budowlanych, urządzeń i usług związanych z realizacją przedsięwzięć termomodernizacyjnych³, poprawność udokumentowania wydatków i źródła ich finansowania.

Organ podatkowy prawidłowo i rzetelnie weryfikował nadpłaty podatku oraz terminowo dokonał zwrotów nadpłaconego podatku. W kontrolowanym okresie przeprowadzono cztery postępowania podatkowe wszczęte na wniosek podatnika o stwierdzenie nadpłaty w związku ze złożeniem korekty zeznania w wyniku skorzystania z ulgi termomodernizacyjnej. Zostały one rozstrzygnięte bez wydania decyzji na podstawie art. 75 § 4 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa⁴ (dalej: ustawa Ordynacja podatkowa lub Op).

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

³ Dz. U. z 2025 r. poz. 1128.

⁴ Dz. U. z 2025 r. poz. 111, ze zm.

III. Opis ustalonego stanu faktycznego oraz oceny cząstkowe⁵ kontrolowanej działalności

OBSZAR 1. Typowanie podatników do objęcia działaniami weryfikacyjnymi

Opis stanu faktycznego

Spośród 101 677 podatników, którzy dokonali rozliczeń za 2024 r., 989 podatników ogółem wykazało odliczenie wydatków na realizację przedsięwzięcia termomodernizacyjnego za 2024 r. na kwotę 20 392,9 tys. zł, z tego dokonujących rozliczenia według:

- skali podatkowej (PIT⁶) – 897 podatników na kwotę 18 075,9 tys. zł,
- podatku liniowego (PPL⁷) – 38 podatników na kwotę 1 014,9 tys. zł,
- zryczałtowanego podatku od przychodów ewidencjonowanych (PPE⁸) – 54 podatników na kwotę 1 302 tys. zł.

Spośród 101 677 podatników podatku dochodowego od osób fizycznych ogółem składających deklaracje za 2024 r., z odliczenia wydatków na realizację przedsięwzięcia termomodernizacyjnego skorzystał 1% podatników. Relacja ta dla podmiotów dokonujących rozliczenia według skali podatkowej, podatku liniowego oraz zryczałtowanego podatku od przychodów ewidencjonowanych – wyniosła odpowiednio: 1,1%, 0,8%, 0,3%.

Liczba podatników korzystających z ulgi termomodernizacyjnej oraz kwota wykazanych odliczeń za 2024 r. zmniejszyły się w porównaniu do wykonania za 2023 r.⁹ odpowiednio o 15,5% i 14,9%.

(akta kontroli str. 30)

Działalność analityczna Urzędu obejmowała zagadnienia dotyczące korzystania przez podatników z ulgi termomodernizacyjnej.

Podstawowe założenia zarządzania procesem analitycznym w ramach zarządzania ryzykiem zewnętrznym w KAS zostały określone przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej w *Polityce zarządzania procesem analitycznym w Krajowej Administracji Skarbowej* (kwiecień 2019 r.).

Urząd otrzymał z MF z Departamentu Orzecznictwa Podatkowego za pośrednictwem IAS wyjaśnienia w sprawie skorzystania przez podatników z ulgi termomodernizacyjnej w związku ze zgłaszanymi wątpliwościami w sprawie odliczania poniesionych wydatków, czy też doliczania do dochodu zwróconych kwot wydatków poniesionych na przedsięwzięcie termomodernizacyjne, np.: w sprawie możliwości skorzystania z ulgi przez małżonków pomiędzy którymi istnieje ustrój wspólności majątkowej, czy też przez małżonków na montaż urządzenia w budynku będącym odrębnym majątkiem jednego z nich; możliwości skorzystania z ulgi przy zakupie wraz z montażem różnych urządzeń (np. wielofunkcyjnego systemu klimatyzacji z funkcją ogrzewania zasilanego energią elektryczną), możliwości dziedziczenia ulgi termomodernizacyjnej; sposobu odliczenia kwoty ulgi nieznajdującej pokrycia w rocznym dochodzie podatnika. Obowiązywały *Objaśnienia podatkowe* Ministra Finansów z 30 marca 2023 r. i 30 czerwca 2025 r. dotyczące formy wsparcia przedsięwzięcia termomodernizacyjnego w podatku dochodowym od osób fizycznych.

(akta kontroli str. 31)

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

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

⁸ PIT-28.

⁹ Liczba podatników – 1 170, kwota odliczonych wydatków na termomodernizację – 23 961,4 tys. zł.

W Urzędzie nie opracowano własnych wewnętrznych procedur dotyczących prowadzenia analiz danych o podatnikach korzystających z ulgi termomodernizacyjnej mających na celu wytypowanie podmiotów do kontroli, ponieważ – jak stwierdził Naczelnik Urzędu – nie było takiej potrzeby. Typowanie podmiotów do czynności sprawdzających odbywało się według dotychczas wypracowanych zasad i dobrych praktyk oraz wskazań, wytycznych i wyjaśnień MF i IAS.

(akta kontroli str. 4, 14-15)

Prowadzeniem analiz dotyczących podatników korzystających z ulgi termomodernizacyjnej oraz typowaniem podmiotów do weryfikacji rozliczenia w ramach czynności sprawdzających, kontroli podatkowych lub postępowania podatkowego zajmował się Drugi Dział Czynności Analitycznych i Sprawdzających (dalej: SKA-2), nadzorowany do 15 grudnia 2024 r. przez I Zastępcę Naczelnika Urzędu (w Pionie Kontroli Urzędu), a w wyniku dokonanych zmian organizacyjnych – od 16 grudnia 2024 r. przez II Zastępcę Naczelnika Urzędu (w utworzonym Pionie Kontroli i Orzecznictwa Urzędu). Ww. zmiany organizacyjne, na wniosek Naczelnika Urzędu (z 6 listopada 2024 r.), wprowadzono zarządzeniem nr 168/2024 Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Warszawie z dnia 20 listopada 2024 r. w sprawie nadania Urzędowi Skarbowemu Warszawa-Wawer regulaminu organizacyjnego. We wniosku wskazano, że tworząc nowe piony podległe zastępcom naczelnika uwzględniono procesy zachodzące między poszczególnymi zadaniami oraz optymalizację nadzoru i współpracy między realizującymi je komórkami. Powyższa zmiana miała na celu optymalizację procesów zarządczych i zwiększenie koncentracji naczelnika na kluczowych zadaniach w zakresie funkcjonowania całej jednostki jak również efektywne i skuteczne organizowanie pracy, wdrażanie nowych rozwiązań w szczególności w zakresie priorytetowych zadań i wyznaczanych celów przez DIAS. W kontrolowanym okresie nie zlikwidowano i nie zmniejszono ilości komórek czynności analitycznych i sprawdzających lub komórek kontroli podatkowej oraz nie było zmian kadrowych na stanowiskach kierowników ww. komórek.

W SKA-2 zatrudnionych było na koniec: 2023 r. – 11 osób, czerwca 2024r. – 11 osób, 2024 r. – dziewięć osób, czerwca 2025 r. – 11 osób. Ulgą termomodernizacyjną zajmowało się od czterech do pięciu pracowników.

(akta kontroli str. 4, 15-16, 33)

W komórkach czynności analitycznych i sprawdzających oraz w komórkach kontroli podatkowej zatrudnienie utrzymywało się na podobnym poziomie i wynosiło według stanu na koniec: 2023 r. – 37 osób, czerwca 2024 r. – 38 osób, 2024 r. – 37 osób oraz na koniec czerwca 2025 r. – 39 osób, z tego w komórkach czynności analitycznych i sprawdzających odpowiednio 34, 33, 32 i 34 osoby.

(akta kontroli str. 32)

W Urzędzie – jak podała Naczelnik Urzędu – przeprowadzono własne analizy dotyczące podatników korzystających z ulgi termomodernizacyjnej mające na celu wytypowanie podatników do dalszej weryfikacji. Analizą objęto podatników, którzy skorzystali z ulgi w latach 2023 i 2024. Polegały one na sporządzeniu (zgodnie z dyspozycją IAS zawartą w *Kalendarzu raportów*¹⁰) dwóch raportów

¹⁰ Kalendarz raportów: na II kwartał 2024 r. (znak sprawy: 1401-ICR-1.4020.87.2023.127.NL) z 11 czerwca 2024 r. z sugerowanym terminem sporządzenia raportu – 27 września 2024 r. oraz na II kwartał 2025 r. (znak sprawy: 1401-ICR.4020.23.2025.108.NL) z 24 marca 2025 r. z sugerowanym terminem raportu – od 5 maja do 31 czerwca 2025 r.

z systemu e-Orus) o podatnikach, którzy dokonali odliczenia wydatków na przedsięwzięcie termomodernizacyjne i skierowaniu do czynności sprawdzających tych, którzy:

- za 2023 r. odliczyli ulgę w kwocie 53 tys. zł (raport z 25 września 2024 r.),
- za 2024 r. odliczyli ulgę w kwocie 53 tys. zł oraz wykazali nadpłatę w zeznaniach podatkowych powyżej 10 tys. zł (raport z 6 czerwca 2025 r.).

Przed podjęciem czynności sprawdzających weryfikowano właściwość miejscową podatnika (w systemie SERCE), sprawdzono w aplikacji KARTA 2, czy podatnik nie pozostaje w zainteresowaniu innego organu podatkowego.

Naczelnik Urzędu podał, że typując podmioty do czynności sprawdzających kierowano się możliwościami realizacyjnymi, kadrowymi Urzędu.

Czynności analityczne zostały udokumentowane raportami z e-Orus, a w 2025 r. *Raportem z analizy ryzyka* z 25 czerwca 2025 r. (zgodnie z dyspozycją IAS w sprawie rejestrowania w systemie ZISAR analiz bazodanowych, jako podmiotowych analiz ryzyka). Czynności analityczne polegające na sprawdzeniu:

- właściwości miejscowej podatnika,
 - czy podatnik nie pozostaje w zainteresowaniu innego organu podatkowego,
- przeprowadzono z wykorzystaniem systemów informatycznych i nie zostały one w sposób formalny udokumentowane, ponieważ – jak podał Naczelnik Urzędu – były to czynności obowiązkowe, podejmowane wobec każdego wytypowanego do weryfikacji podatnika, zaś dane te są dostępne w funkcjonujących w Urzędzie systemach.

Z raportu z 25 września 2024 r. (sporządzonego w terminie określonym przez IAS w *Kalendarzu raportów*) obejmującego 1163 pozycji (podatników, którzy skorzystali z ulgi w 2023 r.) wytypowano do czynności sprawdzających 40¹¹ podatników, którzy wykazali (wraz z małżonkiem) w zeznaniach podatkowych łącznie ulgę w kwocie 2 542,8 tys. zł. Wobec nich czynności sprawdzające zostały zakończone, z tego w 13 przypadkach z wynikiem pozytywnym, tj. stwierdzono uszczuplenia podatkowe w kwocie 64,2 tys. zł.

Z raportu z 6 czerwca 2025 r. (sporządzonego w terminie określonym przez IAS w *Kalendarzu raportów*) zwierającego 1 023 pozycje (podatników, którzy skorzystali z ulgi w 2024 r.) do czynności sprawdzających skierowano 22¹² podatników, którzy wykazali (wraz z małżonkiem) w zeznaniach podatkowych ulgę w kwocie 1 322,2 tys. zł oraz najwyższe kwoty nadpłat. Wobec nich do dnia zakończenia kontroli NIK nie podjęto czynności sprawdzających ze względu – jak podał Kierownik SKA-2 – na spiętrzenie bieżących spraw oraz objęcie priorytetem spraw będących w toku i zostaną one podjęte w IV kwartale 2025 r.

W ramach prowadzonych analiz własnych nie zidentyfikowano potencjalnych nieprawidłowości dotyczących ulgi termomodernizacyjnej, w tym przekroczenia limitu ulgi oraz przypadków, w których skorzystano z ulgi bez pomniejszenia kwoty o wartość wsparcia finansowego z NFOŚiGW i WFOŚiGW. Naczelnik Urzędu stwierdził, że możliwą do zidentyfikowania nieprawidłowością jest przekroczenie limitu ulgi i według tego kryterium zostały sporządzone analizy centralne udostępnione poprzez platformę MZA.

W kontrolowanym okresie w Urzędzie nie prowadzono analiz podmiotowych pod względem naruszenia przepisów 26h ust. 5 i ust. 8 ustawy z dnia 26 lipca

¹¹ Wytypowano z listy 40 kolejnych podatników, z których każdy odliczył ulgę w kwocie 53 tys. zł.

¹² 22 podatników, z których każdy odliczył ulgę w kwocie 53 tys. zł i wykazał najwyższą nadpłatę.

1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (dalej: ustawy o PIT)¹³, tj. nie identyfikowano podmiotów, które nie pomniejszyły kwoty odliczonych wydatków o wartość otrzymanego dofinansowania do przedsięwzięcia termomodernizacyjnego z instytucji ochrony środowiska lub nie doliczyły do dochodu/przychodu otrzymanych środków z tych instytucji. Organ podatkowy nie występował do NFOŚiGW oraz WFOŚiGW o informacje niezbędne do przeprowadzenia takich analiz oraz nie podejmował innych działań w kierunku wyszukania podatników niewypełniających obowiązków przewidzianych w art. 26h ust 5 i ust. 8 ustawy o PIT.

(akta kontroli str. 4-5, 17-19, 35-64, 65, 425-426-428, 450-451)

Na etapie typowania podatników do weryfikacji nie pozyskiwano i nie analizowano ww. danych, ponieważ – jak stwierdził Naczelnik Urzędu – ze względu na liczbę podatników, było to niemożliwe. Zapytania w tej sprawie były kierowane do ww. instytucji wobec podmiotów względem których prowadzono czynności sprawdzające. Ponadto, w toku prowadzonych czynności sprawdzających pozyskiwano od podatników oświadczenia o otrzymanych dotacjach /pożyczkach lub o braku takiego dofinansowania, a uzyskane z tych instytucji odpowiedzi potwierdzały rzetelność składanych przez podatników oświadczeń – nie stwierdzono przypadku złożenia oświadczenia niezgodnego ze stanem faktycznym. W przypadku, gdy złożone przez podatnika oświadczenie byłoby niezgodne z pozyskanymi z ww. instytucji informacjami, wówczas, czynności zostałyby wznowione z uwagi na ujawnienie nowych okoliczności w sprawie. (...) Czynności analityczne i sprawdzające składają się na jeden proces. Etap typowania podmiotów i etap czynności sprawdzających mają wspólny mianownik, którym jest komórka merytoryczna SKA-2 realizująca oba te zadania. Takie rozwiązanie jest najbardziej optymalne i umożliwia wykonywanie wielu zadań wynikających ze struktury organizacyjnej i regulaminu organizacyjnego Urzędu, przy uwzględnieniu obsady kadry pracowniczej, a także daje możliwość osiągnięcia wyznaczonych przez IAS mierników dotyczących uszczupień podatkowych. Urząd w podejmowanych wobec podatników rozliczających ulgę termomodernizacyjną działaniach stosował się do rekomendacji IAS, a przyjętą metodykę postępowania dostosował do wszystkich okoliczności związanych z realizacją innych zadań i towarzyszących im do osiągnięcia celów.

(akta kontroli str. 5, 18-19, 428)

Zdaniem NIK brak informacji o wsparciu finansowym przedsięwzięć termomodernizacyjnych z funduszy ochrony środowiska wskazuje na możliwość zawężenia kryteriów przy typowaniu podmiotów do weryfikacji zasadności skorzystania przez nich z ulgi, a w konsekwencji do wzrostu ryzyka nieujawnienia otrzymanego dofinansowania i uszczuplenia podatków.

W Urzędzie nie analizowano również danych o wykazanych w zeznaniach podatkowych doliczeniach do dochodu, o których mowa w art. 26h ust. 5 i ust. 8 ustawy o PIT, ponieważ - według wyjaśnień Naczelnika Urzędu – brak było możliwości pozyskania takich danych na etapie czynności analitycznych, gdyż zeznania podatkowe nie zawierały odrębnej pozycji dotyczącej wyłącznie doliczeń do dochodu uprzednio odliczonych wydatków termomodernizacyjnych. Ustaleń w tym zakresie można dokonać dopiero w toku prowadzonych czynności sprawdzających.

(akta kontroli str. 18-19, 428)

W Urzędzie wykorzystywano wyniki analiz centralnych z MF i IAS.

¹³ Dz. U. z 2025 r. poz. 163, ze zm.

W kontrolowanym okresie Urząd otrzymał z MF (poprzez MZA) trzy analizy (listy typowań) zawierające wykaz 19 podatników, którzy przekroczyli limit ulgi termomodernizacyjnej, z tego w analizie z:

- 25 września 2024 r. (znak sprawy: DAKT1.8923.61.2024) wskazano czterech podatników – wobec wszystkich zakończono czynności sprawdzające (podatnicy odliczyli ulgę w kwocie 366 tys. zł), z tego w trzech sprawach ujawniono uszczuplenia podatkowe na kwotę 19 tys. zł;
- 19 grudnia 2024 r. (DAK3.8923.30.2024) wskazano 14 podatników – wobec wszystkich zakończono czynności sprawdzające (podatnicy odliczyli ulgę w kwocie 1 378 tys. zł), z tego we wszystkich sprawach ujawniono uszczuplenia podatkowe na kwotę 74 tys. zł;
- 31 stycznia 2025 r. (DAK3.8923.30.2025) wskazano jednego podatnika – wobec podatnika, który odliczył ulgę w kwocie 72 tys. zł ujawniono uszczuplenie podatkowe w kwocie 4 tys. zł.

W czwartej analizie z MF z 29 października 2024 r. (DAKT3.8923.33.2024) wskazano pięciu podatników, którzy skorzystali z programu *Mój Prąd* w latach 2022-23 lub dokonali odliczenia ulgi w kwocie 53 tys. zł lub 106 tys. zł – wobec czterech zakończono czynności sprawdzające (podatnicy odliczyli ulgę w kwocie 201 tys. zł), z tego w trzech sprawach ujawniono uszczuplenia podatkowe na kwotę 8 tys. zł; w toku pozostaje jedna sprawa.

Według Naczelnika Urzędu ww. sprawa nie została zakończona z uwagi na utrudniony kontakt z podatnikiem. Zakończenie sprawy jest uzależnione od nawiązania kontaktu z podatnikiem, który nie podejmuje korespondencji pod adresem rejestracyjnym. Wysłano kolejne wezwanie na inny adres, który płatnik wykazał w PIT-11 za 2024 r. przesłanym do Urzędu Skarbowego w Ciechanowie .
(akta kontroli str. 20, 66-88)

Urząd otrzymał 3 kwietnia 2024 r. z IAS opracowanie analityczne sporządzone przez Naczelnika MUCS zawierające listę 86 podmiotów objętych właściwością miejscową Naczelnika Urzędu Skarbowego Warszawa-Wawer, wobec których istniało podejrzenie zawyżenia ulgi termomodernizacyjnej oraz ryzyko odliczenia przez nich wydatków, których nie ponieśli, gdyż zostały im zrefundowane, a odliczeniu podlegają tylko te wydatki, których ciężar ekonomiczny ponosi podatnik. DIAS przekazał ww. opracowanie „celem rozważenia podjęcia czynności sprawdzających w zakresie wykrycia przypadków zawyżenia ulgi termomodernizacyjnej oraz wyegzekwowania złożenia odpowiednich korekt zeznań podatkowych (w tym formularzy PIT-O) odnośnie ulg termomodernizacyjnych.” DIAS zobowiązał Naczelnika Urzędu do przekazania odpowiedzi zwrotnej zawierającej wyłącznie informacje o trafności typowań (do dnia 15 lipca 2024 r.).

W Informacji zwrotnej do IAS z 10 lipca 2024 r. Zastępca Naczelnika Urzędu podał, że z listy 86 podmiotów, „72 podmioty to trafne typowania, u których stwierdzono zawyżenie ulgi termomodernizacyjnej.”

(akta kontroli str. 19, 89-101)

W powyższej sprawie Naczelnik Urzędu podał, że spośród 86 podmiotów wskazanych w ww. opracowaniu analitycznym, czynności sprawdzające przeprowadzono wobec 50 podatników. Wobec 14 podmiotów nie podjęto działań ze względu na wcześniej przeprowadzone czynności sprawdzające (11 spraw), zmianę właściwości miejscowej (1), złożenie przez podatnika korekty zeznania przed podjęciem czynności sprawdzających (1) oraz zgon podatnika (1). Natomiast wobec 22 podmiotów czynności nie zostały podjęte w badanym okresie, co było związane z koniecznością realizacji priorytetowych, terminowych zadań o wyższym poziomie ryzyka, takich jak analizy JPK, MZA,

analizy bazodanowe, obsługa zwrotów podatkowych, realizacja spraw zagrożonych przedawnieniem. Mając na uwadze, że opracowanie analityczne dotyczyło bieżących okresów, nie występowało ryzyko przedawnienia zobowiązań podatkowych i realizację pozostałych spraw przesunięto na późniejszy termin.

W wyniku czynności sprawdzających ujawniono uszczuplenia podatkowe w związku z przekroczeniem limitu odliczenia ulgi termomodernizacyjnej w 48 sprawach, na łączną kwotę 101,9 tys. zł. Nie stwierdzono uszczuplenia podatkowego w związku z odliczeniem wydatków, które zostały zrefundowane podatnikom, gdyż w trybie uproszczonym nie dokonywano weryfikacji tego rodzaju zdarzeń. Zastosowanie uproszczonej procedury pozwoliło jednak na skuteczne ograniczenie przypadków zawyżenia ulgi poprzez przekroczenie limitu ustawowego.

Naczelnik Urzędu nie występował do Naczelnika MUCS o ponowne sporządzenie opracowania analitycznego obejmującego kolejne lata, ponieważ nie było takiej konieczności. Typowania centralne są przekazywane cyklicznie do realizacji poprzez platformę MZA.

(akta kontroli str. 19, 425-426, 428-430)

Stwierdzone
nieprawidłowości

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

Organ podatkowy nie zweryfikował zasadności skorzystania przez podatników z ulgi termomodernizacyjnej w 50 sprawach, w których według wskazań Naczelnika MUCS istniało podejrzenie zawyżenia przez podatników limitu ulgi oraz ryzyko odliczenia przez nich zrefundowanych wydatków, a odliczeniu podlegały tylko te wydatki, których ciężar ekonomiczny poniósł podatnik.

(akta kontroli str. 19, 89-101, 428-430)

Naczelnik Urzędu wyjaśnił, że w ramach czynności sprawdzających nie dokonywano szczegółowej weryfikacji dokumentów źródłowych będących podstawą rozliczenia ulgi. Działania były prowadzone w trybie uproszczonym, zgodnie z *Wytycznymi w zakresie obsługi procesu czynności sprawdzających w Zintegrowanym Systemie Zarządzania Ryzykiem (ZISAR)* ze stycznia 2024 r. (pkt 5.1.5. Typ czynności – str. 14, 15) oraz *Wytycznymi w zakresie obsługi procesu czynności sprawdzających w Zintegrowanym Systemie Zarządzania Ryzykiem (ZISAR)* z marca 2025 r. (pkt 5.1.5. Typ czynności – str. 13, 14). Procedura ta zakładała analizę deklaracji podatkowych oraz danych zawartych w opracowaniu analitycznym IAS, bez konieczności żądania od podatników dokumentacji źródłowej. Zastosowane rozwiązanie wynikało z zasady celowości i ekonomiki działań – uproszczona weryfikacja pozwalała na szybkie i efektywne uzyskanie korekt zeznań podatkowych w sytuacjach, gdzie istniało prawdopodobieństwo zawyżenia odliczenia. Ustawa Ordynacja podatkowa w zakresie czynności sprawdzających uregulowanych w art. 272 nie zobowiązuje organów podatkowych do badania całości dokumentacji związanej z danymi wykazanymi przez podatnika w złożonych deklaracjach czy zeznaniach. Przeciwnie – z uwagi na swój szczególny charakter – stanowi narzędzie do wyrywkowej weryfikacji. Czynności sprawdzające mogą być prowadzone do wybranych elementów rozliczenia i w zależności od stwierdzonego ryzyka mogą, ale nie muszą w ich toku być weryfikowane dokumenty źródłowe. W tym przypadku biorąc pod uwagę ilość realizowanych spraw o większym priorytecie zasadne było przeprowadzenie czynności w taki sposób.

Organ podatkowy nie weryfikował, czy podatnicy prawidłowo rozliczyli wydatki sfinansowane lub zrefundowane przez NFOŚiGW, WFOŚiGW bądź zwrócone w innej formie, gdyż wynikało to z przyjętej procedury uproszczonej, w której nie

przewidziano obowiązku pozyskiwania tego rodzaju danych zewnętrznych. Skoncentrował działania na przypadkach, gdzie potencjalne uszczuplenia były najbardziej prawdopodobne i możliwe do ujawnienia przy wykorzystaniu dostępnych danych.

Przeprowadzenie czynności w trybie uproszczonym nie pozbawia organu podatkowego możliwości zweryfikowania dokumentów źródłowych i zasadności skorzystania przez podatników z ulgi termomodernizacyjnej. Nie ma przeszkód aby ponownie dokonać czynności sprawdzających w tym samym zakresie co uprzednio, a jedynym ograniczeniem jest upływ terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego.

(akta kontroli str. 103-134, 428-430, 433-434)

W razie stwierdzenia, że deklaracja zawiera błędy rachunkowe lub inne oczywiste omyłki bądź że wypełniono ją niezgodnie z ustalonymi wymaganiami, organ podatkowy w zależności od charakteru i zakresu uchybień zwraca się do składającego deklarację o jej skorygowanie oraz złożenie niezbędnych wyjaśnień, wskazując przyczyny, z powodu których informacje zawarte w deklaracji poddaje się w wątpliwość (art. 274 § 1 pkt 2 ustawy Ordynacja podatkowa).

W Wytycznych do czynności sprawdzających Szefa Krajowej Administracji Skarbowej z września 2021 r. wskazano, że (...) Przepis art. 274 § 1 O.p. znajduje zastosowanie wyłącznie w przypadku stwierdzenia przez organ podatkowy uchybień formalnych w złożonej deklaracji podatkowej w postaci: błędów rachunkowych lub oczywistych omyłek bądź wypełnienia jej niezgodnie z wymaganiami. Określony w tym przepisie tryb nie służy do korygowania wadliwości deklaracji spowodowanych błędnym uwzględnieniem lub pominięciem w podstawie opodatkowania danych wynikających z określonych zdarzeń rzutujących na jej wielkość (...).

Zdaniem NIK, wskazanie przez Naczelnika MUCS podatników, którzy zawyżyli odliczoną ulgę termomodernizacyjną oraz wobec których istniało ryzyko odliczenia przez nich wydatków, których nie ponieśli, gdyż zostały im zrefundowane przez NFOŚiGW lub WFOŚiGW, zobowiązywało organ podatkowy do sprawdzenia, czy podatnicy spełnili warunki uprawniające do skorzystania z ulgi termomodernizacyjnej w trybie art. 275 § 1 ustawy Ordynacja podatkowa.

OCENA CZĄSTKOWA

W okresie objętym kontrolą Naczelnik Urzędu prowadził własne analizy mające na celu wytypowanie podmiotów korzystających z ulgi termomodernizacyjnej do dalszej weryfikacji, lecz w ograniczonym zakresie wykorzystał wyniki analiz otrzymanych z IAS (sporządzonych przez Naczelnika MUCS). Przeprowadzając czynności sprawdzające wobec 50 podatników wytypowanych przez Naczelnika MUCS nie zweryfikowano, czy podatnicy korzystający z ulgi termomodernizacyjnej spełnili warunki dla niej określone. Działania organu podatkowego ograniczyły się do wezwania podatnika do złożenia korekty zeznania ze względu na odliczenie wydatków na termomodernizację w kwocie wyższej od przysługującego limitu oraz przyjęcia korekty zeznania zmniejszającej odliczoną ulgę do kwoty 53 tys. zł.

Organ podatkowy nie pozyskiwał danych o środkach (dotacjach, pożyczkach) przekazanych podatnikom we właściwości Urzędu na realizację przedsięwzięć termomodernizacyjnych w celu zweryfikowania ryzyka wystąpienia przypadków odliczenia od podstawy opodatkowania wydatków sfinansowanych ze środków NFOŚiGW lub WFOŚiGW.

2. Weryfikacja skorzystania przez podatników z ulgi termomodernizacyjnej w toku czynności sprawdzających

Opis stanu faktycznego

Podstawowe założenia prowadzenia czynności sprawdzających w podziale na poszczególne podatki zostały ujęte w *Wytycznych do czynności sprawdzających Szefa Krajowej Administracji Skarbowej*, które przekazano do wykorzystania służbowego przez jednostki KAS we wrześniu 2021 r.¹⁴

Zasady rejestrowania czynności sprawdzających zostały określone przez MF w *Wytycznych w zakresie obsługi procesu czynności sprawdzających w Zintegrowanym Systemie Zarządzania Ryzykiem* (ze stycznia 2024 r. oraz z marca 2025 r.), w których wyróżniono typy czynności sprawdzających: uproszczone (przewidziane dla zdarzeń, w toku których nie jest weryfikowana dokumentacja źródłowa podatnika, np. niezłożenie deklaracji, błędy rachunkowe, niezgodności z raportami) oraz czynności rozszerzone, w trakcie których weryfikowana jest dokumentacja podatnika (ewidencje, dokumenty źródłowe, struktury JPK, itp.). O typie prowadzonych czynności decyduje użytkownik rozpoczynający prowadzenie czynności. Naczelnik Urzędu stwierdził, że wytyczne te mają zastosowanie do wszystkich czynności sprawdzających, w tym w zakresie ulgi termomodernizacyjnej.

W Urzędzie nie opracowano własnych wewnętrznych procedur dotyczących prowadzenia czynności sprawdzających wobec podatników korzystających z ulgi termomodernizacyjnej. Wykorzystywano w tym celu ww. uregulowania.

Czynności sprawdzające wobec podatników korzystających z ulgi termomodernizacyjnej prowadził Dział SKA-2 oraz ze względu na duże obciążenie pracą Działu SKA-2, dodatkowo zaangażowano w 2024 r. Trzeci Dział Czynności Analitycznych i Sprawdzających do realizacji uproszczonych czynności sprawdzających w zakresie przekroczenia limitu ulgi za 2023 r. w zeznaniach za 2023 r.

(akta kontroli str. 21, 102-134, 435-436, 439-449)

W Urzędzie w ramach dwóch szkoleń (w okresie 20-22 listopada 2024 r. oraz 23-24 czerwca 2025 r.) zorganizowanych przez Krajową Szkołę Skarbowości na platformie MS TEAMS przeszkolono 10 osób w zakresie weryfikacji skorzystania przez podatników z ulgi termomodernizacyjnej¹⁵.

(akta kontroli str. 21-22, 24-25)

W kontrolowanym okresie przeprowadzono 140 czynności sprawdzających w zakresie podatku dochodowego wobec podatników korzystających z ulgi termomodernizacyjnej, weryfikując wydatki poniesione na termomodernizację

¹⁴ Przekazane przy piśmie MF znak DNK12.8621.17.2020 z dnia 8 września 2021 r.

¹⁵ Tytuł szkolenia: *Ulgi i odliczenia – ulga termomodernizacyjna, IP-Box i badawczo-rozwojowa, na robotyzację (sposoby weryfikowania) – orzecznictwo, interpretacje*. Szkolenia zorganizowane przez Krajową Szkołę Skarbowości na platformie MS TEAMS w dniach 20-22 listopada 2024 r. oraz 23-24 czerwca 2025 r. i obejmowały zagadnienia dotyczące: definicji przedsięwzięcia termomodernizacyjnego, czasu jego trwania, przedmiotu ulgi i podmiotu uprawnionego do ulgi, rodzaju wydatków objętych ulgą, typu budynków dających prawo do ulgi, wysokości wydatków w ramach ulgi, ich dokumentowania oraz źródeł ich finansowania, momentu dokonania odliczenia, ujęcia ulgi w zeznaniu rocznym oraz zwrotu ulgi.

w kwocie 6 886,4 tys. zł i ujawniając uszczuplenia podatkowe w wysokości 261,6 tys. zł, z tego wobec podatników dokonujących rozliczenia według:

- skali podatkowej – przeprowadzono 134 czynności sprawdzające, weryfikując odliczenia w kwocie 6 557 tys. zł i ujawniając uszczuplenia podatkowe w kwocie 239,2 tys. zł,
- podatku liniowego – przeprowadzono pięć czynności sprawdzających, weryfikując odliczenia w kwocie 325,9 tys. zł i ujawniając uszczuplenia podatkowe w kwocie 22 tys. zł,
- ryczałtu – przeprowadzono jedną czynność sprawdzającą, na kwotę 3,5 tys. zł i ujawniając uszczuplenia podatkowe (dalej: WUSZ) w kwocie 0,4 tys. zł.

Liczba przeprowadzonych czynności sprawdzających wzrosła z 52 w 2023 r. do 95 w 2024 r. (o 82,7%), a kwota ujawnionych nieprawidłowości ze 106,7 tys. zł w 2023 r. do 131,6 tys. zł w 2024 r., tj. o 23,3%.

Liczba przeprowadzonych czynności sprawdzających wzrosła z 30 w I półroczu 2024 r. do 45 w I półroczu 2025 r. (o 50%), a kwota ujawnionych nieprawidłowości czterokrotnie, tj. z 27,8 tys. zł do 130 tys. zł.

(akta kontroli str. 135)

W ocenie Naczelnika Urzędu, wzrost liczby czynności sprawdzających był związany między innymi z typowaniami centralnymi (udostępnionymi na platformie MZA), terminarzem raportów opracowanym przez IAS oraz wskazaniem Naczelnika MUCS. Wzrost liczby czynności sprawdzających skutkował wzrostem kwoty stwierdzonych nieprawidłowości.

(akta kontroli str. 27)

Najczęstszymi nieprawidłowościami stwierdzanymi przez organ podatkowy w toku czynności sprawdzających prowadzonych wobec podatników korzystających z ulgi termomodernizacyjnej były – jak stwierdził Naczelnik Urzędu – odliczenie wydatku niewymienionego w katalogu wydatków podlegających odliczeniu (np. wymiana pokrycia dachowego); uwzględnienie w wydatkach faktur wystawionych przez podmioty korzystające ze zwolnienia z podatku od towarów i usług; odliczenie tych samych kwot z faktur przez obojga małżonków; brak tytułu własności do budynku, w którym została przeprowadzona termomodernizacja; odliczenie ulgi w roku innym, niż poniesiono wydatek; nieuwzględnienie otrzymanych dofinansowań; brak spełnienia wymogów budynku jednorodzinnego do odliczenia.

(akta kontroli str. 22)

Szczegółowym badaniem objęto akta 30 czynności sprawdzających dotyczących podatników korzystających z ulgi termomodernizacyjnej, o najwyższych kwotach dokonanych przez Urząd ustaleń (zweryfikowano ulgi w kwocie 2 378 tys. zł, WUSZ w kwocie 234,7 tys. zł), z tego w zakresie podatku:

- PIT – 28 spraw (zweryfikowano ulgi w kwocie 2 166 tys. zł, WUSZ – 212,7 tys. zł),
- PPL – dwie sprawy (na kwotę 212 tys. zł, WUSZ – 22 tys. zł).

Najczęściej ujawniane przez organ podatkowy nieprawidłowości to: przekroczenie limitu ulgi termomodernizacyjnej; brak tytułu własności do budynku, w którym została przeprowadzona termomodernizacja; odliczenie wydatku niewymienionego w katalogu wydatków podlegających odliczeniu (wymiana pokrycia dachowego); uwzględnienie w wydatkach faktur

wystawionych przez podmioty korzystające ze zwolnienia z podatku od towarów i usług.

(akta kontroli str. 136-137, 461)

W wyniku badania stwierdzono, że w 16 sprawach (spośród 30 zbadanych), w toku czynności sprawdzających organ podatkowy rzetelnie zweryfikował, czy podatnicy korzystający z ulgi termomodernizacyjnej spełnili wszystkie warunki dla niej określone, tj.: czy posiadali tytuł prawny do budynku; rodzaj odliczonych wydatków; poprawność dokumentowania wydatków; czas trwania przedsięwzięcia termomodernizacyjnego; wysokość wydatków i źródło ich finansowania; prawidłowość rozliczenia wydatków sfinansowanych, dofinansowanych ze środków NFOŚiGW lub WFOŚiGW lub zwróconych podatnikowi w jakiegokolwiek formie.

(akta kontroli str. 136, 138-212)

W 14 sprawach (spośród 30 zbadanych) dotyczących podatników wskazanych przez Naczelnika MUCS, wobec których istniało podejrzenie zawyżenia ulgi termomodernizacyjnej oraz ryzyko odliczenia przez nich wydatków, których nie ponieśli, gdyż zostały im zrefundowane przez NFOŚiGW i WFOŚiGW, działania organu podatkowego polegały na wezwaniu podatnika do złożenia korekty zeznania ze względu na odliczenie wydatków z tytułu ulgi w kwocie wyższej od przysługującego limitu oraz przyjęcia korekty zeznania zmniejszającej odliczoną ulgę do kwoty 53 tys. zł. Szerzej na ten temat w sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości*.

W 14 ww. sprawach Naczelnik Urzędu (26 czerwca 2025 r., tj. po zakończeniu czynności sprawdzających) skierował do NFOŚiGW zapytanie, czy podatnicy otrzymali wsparcie finansowe na realizację przedsięwzięć termomodernizacyjnych. Według informacji uzyskanej z NFOŚiGW, trzech podatników otrzymało środki finansowe po 5 tys. zł i jeden – 7 tys. zł (w latach 2021-2022).

(akta kontroli str. 136, 213-361, 378-389, 452-460)

We wszystkich (30 zbadanych sprawach):

- Naczelnik US występował do NFOŚiGW oraz WFOŚiGW w celu uzyskania informacji o podatnikach, którzy otrzymali wsparcie finansowe na realizację przedsięwzięć termomodernizacyjnych, z tego w 14 (wskazanych przez Naczelnika MUCS) – po zakończeniu czynności sprawdzających, tj. 26 czerwca 2025 r.);
- podatnicy złożyli korekty rozliczeń podatkowych uwzględniające w całości ustalenia organu podatkowego na kwotę 234,7 tys. zł i wpłacili należny podatek,
- nie dokonywano oględzin, nie wszczynano kontroli podatkowej oraz postępowania podatkowego.

(akta kontroli str. 136, 138-361, 362-390)

Naczelnik Urzędu stwierdziła, że nie dokonywano oględzin, ponieważ uznano przedłożone przez podatników dokumenty za wystarczające do właściwej oceny merytorycznej sprawy.

(akta kontroli str. 426, 431)

W sprawie zapytań skierowanych do NFOŚiGW i WFOŚiGW Naczelnik Urzędu podał, że z odpowiedzi otrzymanej 18 lipca 2025 r. z NFOŚiGW wynika, że dofinansowanie wypłacono 14 podatnikom, spośród 49 wskazanych w zapytaniu (w tym czterem objętym badaniem). Urząd nie otrzymał (do dnia 16 września 2025 r.) odpowiedzi z WFOŚiGW. Naczelnik Urzędu zapewnił, że

w odniesieniu do wszystkich podatników objętych uproszczonymi czynnościami podjęcie czynności sprawdzające w zakresie pełnej weryfikacji dokumentacji źródłowej będącej podstawą skorzystania przez podatników z ulgi termomodernizacyjnej oraz wydatków sfinansowanych lub zrefundowanych przez NFOŚiGW i WFOŚiGW. Termin podjęcia tych czynności jest uzależniony od otrzymania odpowiedzi z WFOŚiGW. Po otrzymaniu odpowiedzi zostaną podjęte działania w możliwie jak najszybszym terminie, przy uwzględnieniu innych priorytetowych zadań takich jak analizy JPK, raporty MZA, realizacja zwrotów, nadpłat czy spraw przedawniających się.

(akta kontroli str. 437)

Stwierdzone
nieprawidłowości

W działalności kontrolowanej jednostki w przedstawionym wyżej zakresie stwierdzono, że organ podatkowy nie zweryfikował zasadności i prawidłowości skorzystania przez podatników z ulgi termomodernizacyjnej w 14 sprawach (spośród 30 zbadanych), w których według wskazań Naczelnika MUCS istniało podejrzenie przekroczenia limitu ulgi oraz ryzyko odliczenia przez nich zrefundowanych wydatków, a odliczeniu podlegały tylko te wydatki, których ciężar ekonomiczny poniósł podatnik. Nie zweryfikowano dokumentów źródłowych będących podstawą skorzystania przez podatników z ulgi termomodernizacyjnej, tj. nie sprawdzono tytułu prawnego do budynku, rodzaju odliczonych wydatków, poprawności dokumentowania wydatków, czasu trwania przedsięwzięcia termomodernizacyjnego, wysokości wydatków i źródła ich finansowania. W toku przeprowadzonych czynności sprawdzających nie sprawdzono, czy podatnicy korzystający z ulgi termomodernizacyjnej spełnili wszystkie warunki dla niej określone, co mogło skutkować nie ujawnieniem nienależnego odliczenia wydatków poniesionych na realizację przedsięwzięcia termomodernizacyjnego.

(akta kontroli str. 213-361)

Naczelnik Urzędu wskazał, „*że przekroczenie limitu ulgi stwierdzono na podstawie analizy danych zawartych w deklaracjach podatników, w opracowaniu analitycznym IAS, oraz liście wytypowanych podatników. Czynności sprawdzające obejmowały m.in.: wystosowanie wezwań do podatników o złożenie korekt, przyjęcie korekt deklaracji PIT, weryfikację zastosowania limitu ulgi termomodernizacyjnej zgodnie z art. 26h ustawy o PIT. Tak określony zakres działań umożliwił uzyskanie korekt i ujawnienie uszczupień podatkowych bez konieczności angażowania dodatkowych zasobów w badanie dokumentacji źródłowej. Nie dokonano pełnej weryfikacji zasadności i prawidłowości skorzystania z ulgi termomodernizacyjnej w oparciu o dokumentację źródłową, gdyż czynności prowadzone były w trybie uproszczonym. Procedura ta została przyjęta zgodnie z Wytycznymi w zakresie obsługi procesu czynności sprawdzających w Zintegrowanym Systemie Zarządzania Ryzykiem (ZISAR) ze stycznia 2024 r. (pkt 5.1.5. Typ czynności – str. 14, 15). Celem było szybkie i efektywne uzyskanie korekt zeznań w przypadkach, w których istniało duże prawdopodobieństwo zawyżenia odliczenia, przy jednoczesnym zapewnieniu racjonalnego wykorzystania zasobów urzędu i realizacji zadań priorytetowych. Mając na uwadze powyższe, należy wskazać, że działania Naczelnika Urzędu Skarbowego Warszawa-Wawer zostały przeprowadzone zgodnie z przekazanymi wytycznymi Ministerstwa Finansów oraz rekomendacjami Szefa KAS, w ramach przewidzianej procedury uproszczonej, zgodnie z Ordynacją podatkową. Przyjęty tryb postępowania umożliwił efektywne wykorzystanie dostępnych zasobów oraz równoczesną realizację innych zadań o wysokim priorytecie i znaczeniu terminowym, takich jak analizy JPK, MZA, obsługa zwrotów podatkowych, realizacja spraw zagrożonych przedawnieniem. Wdrożone rozwiązania pozwoliły na szybkie uzyskanie korekt zeznań podatkowych w zdecydowanej większości spraw oraz na*

ujawnienie uszczupień podatkowych w wysokości 101 947 zł. Brak pełnej weryfikacji dokumentacji źródłowej czy rozliczenia wydatków dofinansowanych przez NFOŚiGW i WFOŚiGW wynikał wyłącznie z charakteru przyjętej procedury uproszczonej i zaleceń organów nadrzędnych, a nie z zaniechania ze strony urzędu. Należy podkreślić, że przekazane opracowanie analityczne nie zawierało obligatoryjnych terminów realizacji ani obowiązku żądania dokumentów źródłowych od podatników. W konsekwencji decyzja o przesunięciu części spraw na późniejszy termin była w pełni uzasadniona i nie wiązała się z ryzykiem przedawnienia zobowiązań podatkowych. Podjęte czynności pozwoliły zatem osiągnąć zakładane cele w sposób zgodny z obowiązującymi procedurami, przy zachowaniu należytej staranności oraz racjonalnym gospodarowaniu zasobami i środkami urzędu.”

(akta kontroli str. 426, 431-434)

Zgodnie z art. 275 § 1 Ordynacji podatkowej, jeżeli ze złożonej deklaracji wynika, że podatnik skorzystał z przysługujących mu ulg podatkowych, organ podatkowy może zwrócić się do niego o okazanie dokumentów lub o złożenie fotokopii dokumentów, których posiadania przez podatnika, w określonym czasie, wymaga przepis prawa.

Zdaniem NIK wskazanie przez IAS i Naczelnika MUCS podatników, wobec których istniało podejrzenie zawyżenia ulgi termomodernizacyjnej oraz ryzyko odliczenia przez nich zrefundowanych wydatków, (odliczeniu podlegały tylko te wydatki, których ciężar ekonomiczny poniósł podatnik), powinno skłonić Urząd do zweryfikowania prawidłowości odliczenia przez nich ulgi termomodernizacyjnej, tj. sprawdzenia, czy podatnicy korzystający z ulgi termomodernizacyjnej spełnili wszystkie warunki dla niej określone. Organ podatkowy, podejmując czynności sprawdzające wobec podatników korzystających z ulgi termomodernizacyjnej, zobowiązany jest do przeprowadzenia ich w pełnym zakresie, uzyskując w szczególności dokumenty dotyczące poniesionych przez podatnika wydatków, dowody na posiadanie tytułu prawnego do nieruchomości, informacje o dofinansowaniach do przedsięwzięć termomodernizacyjnych oraz wszelkie inne dowody pozwalające na kompletną, rzetelną i prawidłową weryfikację. Organ podatkowy musi być pewny, że podatnikowi przysługuje prawo do skorzystania ulgi. Limit i ewentualnie okres, w którym podatnik rozliczył ulgę, można weryfikować dopiero w sytuacji, gdy podatnik spełni wszystkie wymagane ustawą warunki do jej zastosowania.

OCENA CZĄSTKOWA

W okresie objętym kontrolą większość z 30 poddanych badaniu czynności sprawdzających, w zakresie weryfikacji prawidłowości skorzystania przez podatników z ulgi termomodernizacyjnej, organ podatkowy przeprowadził prawidłowo. W 14 sprawach (spośród 30 zbadanych), w których istniało podejrzenie zawyżenia przez podatników ulgi oraz ryzyko odliczenia przez nich zrefundowanych wydatków, działania organu podatkowego ograniczyły się do wezwania podatnika do złożenia korekty zeznania ze względu na odliczenie wydatków na termomodernizację w kwocie wyższej od przysługującego limitu oraz przyjęcia korekty zeznania zmniejszającej odliczoną ulgę do kwoty 53 tys. zł. Nie zweryfikowano zasadności skorzystania z ulgi termomodernizacyjnej, tj. nie sprawdzono na podstawie wymaganych przepisami dokumentów, czy podatnicy spełnili wszystkie warunki konieczne do skorzystania z tej preferencji podatkowej.

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

Opis stanu faktycznego

W kontrolowanym okresie nie wszczynano z urzędu postępowań podatkowych wobec podatników korzystających z ulgi termomodernizacyjnej, ponieważ – jak podał Naczelnik Urzędu – żadna sprawa objęta czynnościami sprawdzającymi nie kwalifikowała się do tego rodzaju działań (podatnicy dokonywali autokorekty bądź nie stwierdzono nieprawidłowości). Przeprowadzono natomiast cztery postępowania podatkowe na wnioski podatników o stwierdzenie nadpłaty, którzy w korekcie zeznania podatkowego wykazali odliczenie związane z ulgą termomodernizacyjną.

Badaniem objęto wszystkie cztery postępowania na wnioski podatników o stwierdzenie nadpłaty w kwocie 23,2 tys. zł, którzy odliczyli ulgę termomodernizacyjną w kwocie 128,6 tys. zł. W toku postępowań organ podatkowy nie stwierdził nieprawidłowości. Postępowania trwały dziewięć, 12, 16 i 35 dni. Przed dokonaniem zwrotu nadpłaty organ podatkowy zweryfikował prawidłowość rozliczenia ulgi termomodernizacyjnej. Nadpłaty zostały zwrócone bez wydania decyzji w trybie art. 75 §4 ustawy Ordynacja podatkowa.

W 2023 r. przeprowadzono dwa takie postępowania dotyczące odliczenia wydatków z tytułu ulgi termomodernizacyjnej w kwocie 54,5 tys. zł.

(akta kontroli str. 396-424)

Naczelnik Urzędu Skarbowego nie prowadził analiz realizacji zadań związanych z weryfikacją skorzystania przez podatników z ulgi termomodernizacyjnej (o błędach popełnianych przez podatników, nieprawidłowościach ujawnionych w toku czynności sprawdzających) i nie zgłaszał do DIAS występowania problemów oraz barier organizacyjno-kadrowych w tym zakresie. Ustalenia z czynności sprawdzających są na bieżąco ewidencjonowane w systemie ZISAR. W Urzędzie nie prowadzono kontroli i audytu (z IAS i MF) w zakresie ulgi termomodernizacyjnej.

(akta kontroli str. 28-29)

Stwierdzone nieprawidłowości

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

OCENA CZĄSTKOWA

Najwyższa Izba Kontroli ocenia pozytywnie działania Urzędu w kontrolowanym zakresie.

Zbadane postępowania podatkowe wszczęte na wniosek podatnika zostały przeprowadzone zgodnie z ustawą Ordynacja podatkowa. Przed dokonaniem zwrotu nadpłaty rzetelnie zweryfikowano skorzystanie przez podatnika z ulgi termomodernizacyjnej.

IV. Wnioski

W związku ze stwierdzonymi nieprawidłowościami, Najwyższa Izba Kontroli, na podstawie art. 53 ust. 1 pkt 5 ustawy o NIK wnosi o weryfikowanie w toku prowadzonych czynności sprawdzających, na podstawie dokumentacji źródłowej, czy podatnicy korzystający z ulgi termomodernizacyjnej spełnili wszystkie warunki dla niej określone i prawidłowo ją odliczyli.

V. Pozostałe informacje i pouczenia

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

Prawo zgłoszenia
zastrzeżeń

Zgodnie z art. 54 ustawy o NIK kierownikowi jednostki kontrolowanej przysługuje *prawo zgłoszenia* na piśmie umotywowanych zastrzeżeń do wystąpienia pokontrolnego, w terminie 21 dni od dnia jego przekazania. Zastrzeżenia zgłasza się do dyrektora Departamentu Budżetu i Finansów 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 dni 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, [data]

Kontroler

Sławomir Sońta
Główny specjalista kontroli
państwowej

podpis/podpisano elektronicznie

Najwyższa Izba Kontroli
Departament Budżetu i Finansów

Dyrektor
Anna Wojcieszekiewicz

podpis/podpisano elektronicznie