



NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI
DELEGATURA W KRAKOWIE

LKR.410.15.1.2024

Pan
Rafał Juśkiewicz
Naczelnik
Drugiego Urzędu Skarbowego Kraków

Drugi Urząd Skarbowy Kraków
ul. Krowoderskich Zuchów 2
31-272 Kraków

WYSTĄPIENIE POKONTROLNE

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

I. Dane identyfikacyjne

Jednostka kontrolowana	Drugi Urząd Skarbowy Kraków, ul. Krowoderskich Zuchów 2, 31-272 Kraków (dalej: <i>Urząd</i> lub <i>US</i>)
Kierownik jednostki kontrolowanej	Rafał Juśkiewicz, Naczelnik, od 1 lutego 2024 r. do nadal (dalej: <i>NUS</i>). W okresie objętym kontrolą funkcję kierownika jednostki poprzednio pełnili: Paweł Jas, Naczelnik Urzędu Skarbowego, od 1 marca 2017 r. do 28 lutego 2022 r.; Tomasz Janeczek, Naczelnik Urzędu Skarbowego, od 1 marca 2022 r. do 3 stycznia 2024 r. Joanna Sadowska, Naczelnik Urzędu Skarbowego, od 4 do 31 stycznia 2024 r.
Zakres przedmiotowy kontroli	1. Typowanie podatników do objęcia działaniami weryfikacyjnymi. 2. Weryfikacja prawidłowości skorzystania z ulgi termomodernizacyjnej w toku czynności sprawdzających. 3. Weryfikacja prawidłowości skorzystania z ulgi termomodernizacyjnej w toku postępowania podatkowego.
Okres objęty kontrolą	Od 1 stycznia 2022 r. do 30 czerwca 2024 r., z wykorzystaniem dowodów sporządzonych przed lub po tym okresie oraz danych za okresy wcześniejsze lub późniejsze mające bezpośredni związek z badanym zagadnieniem.
Podstawa prawna podjęcia kontroli	art. 2 ust. 1 ustawy z dnia 23 grudnia 1994 r. o Najwyższej Izbie Kontroli ¹
Jednostka przeprowadzająca kontrolę	Najwyższa Izba Kontroli Delegatura w Krakowie
Kontroler	Paweł Karbownik, specjalista kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr LKR/91/2024 z 25 czerwca 2024 r. (akta kontroli str. 1-3)

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

II. Ocena ogólna² kontrolowanej działalności

OCENA OGÓLNA

Działania US w zakresie weryfikacji zasadności i prawidłowości skorzystania przez podatników z ulgi termomodernizacyjnej były niewystarczające.

Urząd nie prowadził z własnej inicjatywy czynności analitycznych w stosunku do podatników korzystających z ulgi termomodernizacyjnej, posługując się typowaniami otrzymanymi z Ministerstwa Finansów. Ponadto US nie pozyskiwał danych w zakresie dofinansowania przedsięwzięć termomodernizacyjnych, m.in. od NFOŚiGW i WFOŚiGW, możliwych do wykorzystania w szczególności przy typowaniu podmiotów do czynności sprawdzających. Urząd nie prowadził również bieżącej analizy i monitorowania prawidłowości dokonanych doliczeń do dochodu, będących skutkiem uzyskania przez podatników zwrotu odliczonych wydatków.

Urząd realizował czynności sprawdzające wobec podmiotów korzystających z ulgi termomodernizacyjnej, przy czym w żadnej z badanych 20 spraw nie zostały one przeprowadzone w pełni rzetelnie, a także naruszały art. 272 pkt 3 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa³. Na potwierdzenie prawa do ulgi US nie żądał od podatników odpowiednich dokumentów ani nie pozyskiwał ich od innych podmiotów, w szczególności dotacjodawców w zakresie dofinansowania do przedsięwzięć termomodernizacyjnych. Zaledwie w jednej ze skontrolowanych spraw Urząd wezwał podatnika do przedstawienia dokumentów, które umożliwiały weryfikację własności nieruchomości, jej oddania do użytkowania oraz rodzaju wydatków poniesionych na przedsięwzięcie termomodernizacyjne.

Badanie 15 spraw podjętych przez US w związku ze złożeniem przez podatników wniosków o stwierdzenie nadpłaty wykazało, że w większości przypadków (dziewięć) Urzędowi przedłożono faktury VAT potwierdzające zasadność składanego wniosku oraz podano numery KW umożliwiające potwierdzenie własności nieruchomości. Stwierdzone nieprawidłowości w tych sprawach dotyczyły w szczególności przedłożenia Urzędowi faktury VAT wystawionej na podatnika niebędącego współwłaścicielem nieruchomości (w dwóch sprawach dotyczących tego samego podatnika) oraz nieweryfikowania kwestii własności nieruchomości (w sześciu sprawach).

III. Opis ustalonego stanu faktycznego oraz oceny cząstkowej⁴ kontrolowanej działalności

OBSZAR

1. Typowanie podatników do objęcia działaniami weryfikacyjnymi

Opis stanu faktycznego

1.1. W roku 2022 w Urzędzie liczba podatników podatku dochodowego od osób fizycznych (dalej: *PIT*), podatku dochodowego od dochodów z pozarolniczej działalności gospodarczej lub działów specjalnych produkcji rolnej (dalej: *PPL* lub *podatek liniowy*) oraz w zryczałtowanym podatku dochodowym (dalej: *PPE* lub *ryczałt od przychodów ewidencjonowanych*) wyniosła 124 238, w tym 75 230 podatników dokonało rozliczenia za dany rok na formularzach PIT-36, PIT-36L, PIT-37 i PIT-28. Spośród tych osób 4 065 wykazało odliczenie wydatków na termomodernizację, z tego:

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

³ Dz. U. z 2023 r. poz. 2383, ze zm.; dalej: O.p.

⁴ 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.

- 3 154 podatników PIT-37, tj. 5,8% wszystkich podatników w tej grupie (54 768), wykazało odliczenie na kwotę 58 233,2 tys. zł;
- 649 podatników PIT-36, tj. 7,2% wszystkich podatników w tej grupie (9 042), wykazało odliczenie na kwotę 12 537,0 tys. zł;
- 131 podatników PIT-36L, tj. 4,0% wszystkich podatników w tej grupie (3 263), wykazało odliczenie na kwotę 3 575,5 tys. zł;
- 131 podatników PIT-28, tj. 1,6% wszystkich podatników w tej grupie (8 157), wykazało odliczenie na kwotę 2 925,3 tys. zł.

W roku 2023 w Urzędzie liczba podatników podatku PIT, PPL oraz PPE wyniosła 127 863 podatników, w tym 84 616 podatników dokonało rozliczenia za dany rok na formularzach PIT-36, PIT-36L, PIT-37 i PIT-28. Spośród tych osób 2 748 wykazało odliczenie wydatków na termomodernizację, z tego:

- 2 246 podatników PIT-37, tj. 3,5% wszystkich podatników w tej grupie (63 358), wykazało odliczenie na kwotę 37 765,7 tys. zł;
- 355 podatników PIT-36, tj. 4,1% wszystkich podatników w tej grupie (8 602), wykazało odliczenie na kwotę 6 181,5 tys. zł;
- 85 podatników PIT-28, tj. 0,9% wszystkich podatników w tej grupie (9 572), wykazało odliczenie na kwotę 1 890,2 tys. zł;
- 62 podatników PIT-36L, tj. 2,0% wszystkich podatników w tej grupie (3 084), wykazało odliczenie na kwotę 1 328,6 tys. zł.

W zeznaniach podatkowych za 2022 r. liczba podatników, którzy wykazali odliczenie wydatków na termomodernizację za ten rok, spadła w stosunku do roku 2021. I tak, w przypadku formularzy: PIT-36 – z 9,4% do 7,2%, PIT-36L – z 5,9% do 4,0%, PIT-37 – z 7,0% do 5,8%. Natomiast w przypadku formularzy PIT-28 złożonych za 2022 r. udział podatników, którzy wykazali odliczenie wydatków na termomodernizację za ten rok, wzrósł z 0,9% w 2021 r. do 1,6%.

W zeznaniach podatkowych za 2023 r. liczba podatników, którzy wykazali odliczenie wydatków na termomodernizację za ten rok, spadła w stosunku do roku 2022. I tak, rok do roku, w przypadku formularzy: PIT-36 – z 7,2% do 4,1%, PIT-36L – z 4,0% do 2,0%, PIT-37 – z 5,8% do 3,5%. Spadek udziału podatników, którzy wykazali odliczenie wydatków na termomodernizację za ten rok, odnotowano również w przypadku formularzy PIT-28: z 1,6% złożonych za 2022 r. do 0,9%.

(akta kontroli str. 6-17, 551, 555)

1.2. W US nie opracowano i nie wdrożono wewnętrznych procedur dotyczących prowadzenia analiz danych o podatnikach korzystających z ulgi termomodernizacyjnej.

W latach 2022–2024 (I połowa) w Urzędzie funkcjonowały trzy komórki czynności analitycznych i sprawdzających, które w Regulaminie Organizacyjnym Urzędu miały przypisane te same zadania. NUS wyjaśnił, że *typowaniem do czynności sprawdzających, kontroli podatkowych i postępowań podatkowych zajmuje się m.in. jedna z komórek czynności analitycznych i sprawdzających (SKA-3), która w okresie obejmującym kontrolę nie prowadziła analiz w przedmiocie prawidłowości skorzystania z ulgi termomodernizacyjnej i nie kierowała wniosków do czynności sprawdzających, kontroli podatkowych i postępowań podatkowych, co opisano w sekcji Stwierdzone nieprawidłowości.*

(akta kontroli str. 6-17, 27-154, 665-669)

1.3. W okresie 2022–2024 (I połowa) Urząd otrzymał z MF i Izby Administracji Skarbowej w Krakowie (dalej: IAS) trzy wykazy wytypowanych podatników, w tym dwa na platformie analitycznej MZA⁵, w celu weryfikacji odliczonej ulgi termomodernizacyjnej, tj.:

- raport dotyczący analizy nieprawidłowości w rozliczeniu ulgi termomodernizacyjnej za lata 2019-2021, udostępniony na platformie analitycznej MZA, pn. „Ulga termomodernizacyjna 2019-2021”⁶. Analiza dotyczyła podatników, którzy w latach 2019-2021 przekroczyli limit odliczenia wydatków z tytułu ulgi termomodernizacyjnej. Raport wskazywał osiem podmiotów, na podstawie analizy nieprawidłowości z szacowaną kwotą uszczupień powyżej 3 000,00 zł;
- raport dotyczący analizy nieprawidłowości w rozliczeniu ulgi termomodernizacyjnej za lata 2019-2021, udostępniony przez IAS poza platformą analityczną MZA, pn. „Nieprawidłowości w rozliczeniu ulgi termomodernizacyjnej 2019-2021”⁷. Analiza dotyczyła podatników, którzy w latach 2019-2021 przekroczyli limit odliczenia wydatków z tytułu ulgi termomodernizacyjnej. Raport wskazywał 13 podmiotów, na podstawie analizy nieprawidłowości z szacowaną kwotą uszczupień w przedziale 500,00 zł – 3 000,00 zł;
- raport dotyczący analizy nieprawidłowości w rozliczeniu ulgi termomodernizacyjnej za lata 2019-2022, udostępniony na platformie analitycznej MZA, pn. „Ulga termomodernizacyjna 2019-2022”⁸. Raport dotyczył podatników, którzy w latach 2019-2022 przekroczyli limit odliczenia wydatków z tytułu ulgi termomodernizacyjnej, i wytypowano w nim 35 podmiotów.

(akta kontroli str. 6-17, 531-550)

Na podstawie analiz otrzymanych z MF i IAS, w latach 2022–2023 do weryfikacji skierowano wszystkich wytypowanych 56 podatników dokonujących odliczenia ulgi termomodernizacyjnej na formularzach PIT-36 i PIT-37 i przeprowadzono w stosunku do nich czynności sprawdzające.

(akta kontroli str. 730-1044)

W 2022 r. przeprowadzono czynności sprawdzające w stosunku do 21 podatników, z tego:

- jednego podatnika, który złożył zeznanie roczne na formularzu PIT-36, wykazując kwotę ulgi w wysokości 63,3 tys. zł, w przypadku którego w wyniku weryfikacji dokonano ustaleń na kwotę 2,2 tys. zł;
- 20 podatników, którzy złożyli zeznanie na formularzu PIT-37, wykazując łącznie kwotę ulgi w wysokości 1 407,1 tys. zł, w przypadku których w wyniku weryfikacji dokonano ustaleń na kwotę 48,2 tys. zł.

W 2023 r. przeprowadzono czynności sprawdzające w stosunku do 35 podatników, z tego:

- ośmiu podatników, którzy złożyli zeznanie roczne na formularzu PIT-36, wykazując kwotę ulgi w wysokości 698,7 tys. zł, w przypadku których w wyniku weryfikacji dokonano ustaleń na kwotę 23,7 tys. zł;
- 27 podatników, którzy złożyli zeznanie na formularzu PIT-37, wykazując łącznie kwotę ulgi w wysokości 2 410,2 tys. zł, w przypadku których w wyniku weryfikacji dokonano ustaleń na kwotę 112,2 tys. zł.

⁵ Moduł Zarządzania Analizami.

⁶ Pismo IAS z 6 grudnia 2022 r. (za pismem Departamentu Ryzyka Podatkowego MF z 18 listopada 2022 r.).

⁷ Pismo IAS z 5 lipca 2023 r.

⁸ Pismo IAS z 5 lipca 2023 r. (za pismem Departamentu Analiz Krajowej Administracji Skarbowej MF z 3 lipca 2023 r.).

W wyniku przeprowadzenia ww. czynności sprawdzających, nie skierowano wniosków do kontroli podatkowej i postępowania podatkowego.

(akta kontroli str. 6-17, 612, 614)

1.4. Zgodnie z art. 26h ust. 8 i art. 45 ust. 3a upof⁹ oraz art. 11 ust. 1 i 2 i art. 21 ust. 2a urof¹⁰, podatnik który skorzystał z odliczenia, a po roku, w którym tego dokonał, otrzymał zwrot odliczonych wydatków, jest obowiązany doliczyć do dochodu (za rok, w którym otrzymał zwrot) odliczone uprzednio kwoty. Obowiązek zwrotu odliczonych kwot występuje także w przypadku niezrealizowania przedsięwzięcia termomodernizacyjnego w terminie trzech kolejnych lat (licząc od końca roku podatkowego, w którym poniesiono pierwszy wydatek). W przypadku takiego zdarzenia podatnik ma obowiązek „zwrotu ulgi” w zeznaniu składanym za rok, w którym upłynął trzyletni termin.

NUS wyjaśnił, że US nie posiadał *informacji o liczbie podatników (a tym samym kwocie doliczeń – dopisek NIK), którzy w związku z utratą prawa do skorzystania z ulgi termomodernizacyjnej, w zeznaniach podatkowych za lata 2022–2023 doliczyli do dochodu uprzednio odliczone kwoty wydatków na realizację przedsięwzięcia termomodernizacyjnego.* Według NUS, *ustalenie powyższych danych nie jest możliwe z uwagi na fakt, iż zeznania podatkowe nie zawierają odrębnej pozycji dot. wyłącznie doliczeń do dochodu uprzednio odliczonych kwot wydatków na realizację przedsięwzięcia termomodernizacyjnego. Ponadto w ramach czynności analitycznych nie odnotowywano odrębnie informacji o doliczeniach do dochodu przez podatników w związku z utratą prawa do skorzystania z ulgi.*

(akta kontroli str. 665-669)

1.5. W wyniku badania 20 spraw wybranych spośród podmiotów o największych kwotach wykazanych odliczeń, wytypowanych w wyniku czynności analitycznych przekazanych przez MF w MZA, stwierdzono:

- a) 16 spraw dotyczyło odliczenia od dochodu ulgi termomodernizacyjnej w zeznaniach rocznych złożonych na formularzach PIT-37, natomiast cztery – na formularzach PIT-36;
- b) 20 podatników wykazało odliczenie z tytułu ulgi termomodernizacyjnej łącznie na kwotę 1 914 115,73 zł, z czego w przypadku 15 podatników czynności sprawdzające wykazały uszczuplenie podatku dochodowego na łączną kwotę 93 894,00 zł, w stosunku do pięciu podatników przeprowadzone czynności sprawdzające nie wykazały uszczupień;
- c) wszystkie stwierdzone nieprawidłowości dotyczyły przekroczenia limitu wydatków podlegających odliczeniu w ramach ulgi termomodernizacyjnej;
- d) wszystkie czynności sprawdzające zostały przeprowadzone w terminach przewidzianych w MZA, tj. w przypadku raportu „Ulga termomodernizacyjna 2019-2021” do 28 kwietnia 2023 r., a w przypadku raportu „Ulga termomodernizacyjna 2019-2022” – do 30 października 2023 r.;
- e) w żadnym przypadku US nie wystąpił do dotacjodawców, w szczególności do NFOŚiGW¹¹ i WFOŚiGW¹², o informacje dotyczące udzielenia dofinansowania na przedsięwzięcia termomodernizacyjne, co przedstawiono w sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości*.

(akta kontroli str. 735-774)

⁹ Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2024 r. poz. 226, ze zm.).

¹⁰ Ustawa z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (Dz. U. z 2024 r. poz. 776, ze zm.).

¹¹ Narodowy Fundusz Ochrony Środowiska i Gospodarki Wodnej.

¹² Wojewódzki Fundusz Ochrony Środowiska i Gospodarki Wodnej w Krakowie.

NUS wyjaśnił, że Urząd nie występował do żadnych podmiotów udzielających dofinansowania na realizację przedsięwzięcia termomodernizacyjnego w celu uzyskania informacji o podatnikach, którzy uzyskali zwrot poniesionych i odliczonych wydatków w ramach ulgi termomodernizacyjnej.

(akta kontroli str. 665-669)

1.6. NIK w ramach prowadzonej kontroli pozyskał z WFOŚiGW w Krakowie dane dotyczące udzielonego w okresie od 1 stycznia 2019 r. do 30 czerwca 2024 r. dofinansowania na realizację przedsięwzięć termomodernizacyjnych w stosunku do podatników, których sprawy zostały poddane badaniu w ramach ww. próby kontrolnej, w tym również w stosunku do małżonków podatników, w przypadku złożenia wspólnego zeznania rocznego. Na 20 zbadanych spraw, o których mowa w pkt. 1.5. wystąpienia, w siedmiu przypadkach wystąpiono z wnioskiem do WFOŚiGW o dofinansowanie przedsięwzięć termomodernizacyjnych i w sześciu przypadkach dofinansowanie w tym zakresie zostało udzielone (w pięciu beneficjentami byli podatnicy, a w jednym małżonek podatnika), natomiast w jednym – podatnik nie wystąpił z wnioskiem o płatność do 30 czerwca 2024 r.¹³

Dofinansowanie z WFOŚiGW w badanych sprawach zostało udzielone w latach 2021–2024 (I połowa) na łączną kwotę 130 322,20 zł, na rzecz:

- MP¹⁴ (podatnika) w 2021 r. na kwotę 22 491,00 zł i w 2022 r. na kwotę 25 200,00 zł na dofinansowanie ogrzewania elektrycznego, instalacji grzejnikowo-podłogowej, ocieplenia ścian zewnętrznych;
- PC¹⁵ (małżonka podatnika, podatnik EC) w 2022 r. na kwotę 8 456,08 zł, na dofinansowanie ocieplenia ścian zewnętrznych, ocieplenia stropu pod poddaszem nieogrzewanym i stolarki okiennej;
- PS¹⁶ (podatnika) w 2023 r. na kwotę 19 947,00 zł, na dofinansowanie kotłowni gazowej, instalacji centralnego ogrzewania i ciepłej wody użytkowej, stolarki okiennej i stolarki drzwiowej;
- JS¹⁷ (podatnika) w 2023 r. na kwotę 19 400,00 zł, na dofinansowanie pompy ciepła powietrze woda o podwyższonej klasie efektywności energetycznej;
- TB¹⁸ (podatnika) w 2023 r. na kwotę 6 817,20 zł, na dofinansowanie montażu kotła gazowego oraz instalacji centralnego ogrzewania i ciepłej wody użytkowej oraz w 2024 r. na 8 010,98 zł na dofinansowanie stolarki okiennej i stolarki drzwiowej;
- LK¹⁹ (podatnika) w 2024 r. na kwotę 20 000,00 zł na dofinansowanie kotła gazowego kondensacyjnego, instalacji centralnego ogrzewania i ciepłej wody użytkowej, ocieplenia przegród budowlanych, stolarki okiennej i stolarki drzwiowej.

Podatnicy MP i EC zostali wytypowani przez MF do weryfikacji w ramach raportu „Ulga termomodernizacyjna 2019-2022”. W stosunku do ww. podatników US przeprowadził czynności sprawdzające tzw. uproszczone, wyłącznie pod kątem przekroczenia limitu ulgi, które zakończyły się złożeniem korekt deklaracji zgodnie z ustaleniami dokonanymi w ich toku, nie pozyskując innych dowodów, co przedstawiono w sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości*.

(akta kontroli str. 540-550, 687-728, 763-764, 769-770, 894-904, 916-926)

¹³ Umowa z 7 października 2022 r.

¹⁴ Umowa z 26 sierpnia 2020 r.

¹⁵ Umowa z 28 października 2020 r.

¹⁶ Umowa z 5 stycznia 2021 r.

¹⁷ Umowa z 14 marca 2023 r.

¹⁸ Umowa z 11 stycznia 2022 r. oraz z 15 listopada 2023 r.

¹⁹ Umowa z 18 października 2022 r.

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

1. US nie przeprowadzał własnych analiz w zakresie podatników korzystających z odliczenia z tytułu ulgi termomodernizacyjnej.

NUS wyjaśnił, że typowaniem do czynności sprawdzających, kontroli podatkowych i postępowań podatkowych zajmowała się jedna z komórek czynności analitycznych (SKA-3²⁰), która w okresie objętym kontrolą nie prowadziła analiz w przedmiocie prawidłowości skorzystania z ulgi termomodernizacyjnej i nie kierowała wniosków do czynności sprawdzających, kontroli podatkowych i postępowań podatkowych. Spowodowane to było brakiem zidentyfikowanych czynników ryzyka wskazujących na potencjalne nieprawidłowości. Komórka ta zajmowała się przede wszystkim weryfikacją analiz przesyłanych przez różne izby administracji skarbowej i centra kompetencyjne oraz przesyłane raporty potencjalnych błędów za pośrednictwem wprowadzonej w kwietniu 2022 roku centralnej Platformy Analitycznej MZA. Wszelkie analizy były prowadzone przez SKA-1 w trakcie czynności sprawdzających na podstawie zapisów procedur wewnętrznych, typowań MF umieszczonych w MZA oraz przesłanych przez IAS.

(akta kontroli str. 665-669)

W ocenie NIK, zaniechanie prowadzenia własnej działalności analitycznej dotyczącej zasadności i prawidłowości korzystania przez podatników z ulgi termomodernizacyjnej było działaniem nierzetelnym.

Zgodnie z § 2 ust. 12 pkt 1 lit. a-c załącznika nr 8 do zarządzenia Ministra Finansów z dnia 5 lutego 2019 r. w sprawie organizacji Krajowej Informacji Skarbowej, izby administracji skarbowej, urzędu skarbowego, urzędu celno-skarbowego i Krajowej Szkoły Skarbowości oraz nadania im statutów²¹, do zadań komórki organizacyjnej Urzędu ds. czynności analitycznych i sprawdzających należy m.in. pozyskiwanie informacji mogących mieć wpływ na powstanie obowiązku podatkowego, w tym o wydatkach i wartości mienia zgromadzonego przez podatnika; zarządzanie ryzykiem zewnętrznym, w tym identyfikowanie obszarów zagrożeń mogących mieć wpływ na prawidłowość wypełniania obowiązków podatkowych i celnych, a także typowanie podmiotów do czynności sprawdzających, kontroli podatkowej i postępowań podatkowych.

Działalność analityczna na poziomie US powinna polegać na prowadzeniu analiz podmiotowych ryzyka²², polegających na rozpoznawaniu podmiotów, których zachowanie stanowi bądź może stanowić materializację ryzyka, również w obszarze ulgi termomodernizacyjnej.

NIK wskazuje, że w pismach MF oraz IAS informujących o udostępnieniu raportów typowań z analizy nieprawidłowości w rozliczaniu ulgi termomodernizacyjnej za lata 2019-2021 i 2019-2022 określono całościowo obszar ryzyka dotyczący tej ulgi. Dotyczyło to nie tylko limitu wydatków na przedsięwzięcia termomodernizacyjne możliwych do odliczenia w ramach ulgi, ale także pozostałych zasad skorzystania z niej, określonych w odpowiednich przepisach, w tym:

- możliwości odliczania wydatków tylko na istniejące budynki;

²⁰ Trzeci Referat Czynności Analitycznych i Sprawdzających.

²¹ Dz. Urz. MF z 2023 r. poz. 61, ze zm.

²² *Polityka zarządzania procesem analitycznym w Krajowej Administracji Skarbowej*, MF Departament Analiz, kwiecień 2019 r., str. 29 (rozdz. 3. Analiza ryzyka; pkt 3.1. Rodzaje analiz).

- prawa do skorzystania z ulgi wyłącznie dla właścicieli lub współwłaścicieli nieruchomości;
- braku możliwości odliczenia wydatków w części, w jakiej zostały dofinansowane ze środków funduszy ochrony środowiska i gospodarki wodnej lub zwrócone podatnikowi w jakiejkolwiek formie.

Przekroczenie limitu ulgi możliwej do odliczenia było kryterium przyjętym do analizy przez IAS w Bydgoszczy, na zlecenie MF. Nie oznacza to jednak, że US na poziomie lokalnym nie powinien prowadzić własnych analiz, wykorzystując dostępne zasoby danych.

(akta kontroli str. 532-550)

Ponadto informacje pozyskane przez NIK z WFOŚiGW wskazują, że spośród wybranych do kontroli 55²³ przypadków w 13²⁴ udzielono dofinansowania na przedsięwzięcia termomodernizacyjne, co mogło mieć wpływ na kwotę rozliczonej ulgi. Ponieważ Urząd nie pozyskiwał danych w tym zakresie, istniało ryzyko niewłaściwego rozliczenia przez podatników ulgi termomodernizacyjnej w złożonych zeznaniach podatkowych. Równocześnie NIK zwraca uwagę, że w siedmiu przypadkach spośród tych 13 spraw dofinansowanie z WFOŚiGW zostało udzielone później niż prowadzone czynności sprawdzające. Zatem prawidłowość rozliczenia w ramach ulgi termomodernizacyjnej dofinansowań udzielonych w 2023 r. i I połowie 2024 r. winna być przedmiotem weryfikacji US w 2024 r. lub kolejnych latach.

(akta kontroli str. 687-728)

2. W przypadku 20 spraw wybranych do badania w toku kontroli NIK, US w ramach czynności sprawdzających nie dokonał rzetelnej weryfikacji, pozwalającej na pełne ustalenie stanu faktycznego w zakresie niezbędnym do stwierdzenia zgodności z deklaracją podatkową. W szczególności, Urząd nie wystąpił do podatników o przedłożenie oświadczeń lub dokumentów potwierdzających własność nieruchomości, poniesienie wydatków na przedsięwzięcia termomodernizacyjne²⁵, czy uzyskanie dofinansowania na wydatki objęte ulgą termomodernizacyjną. Nie miał również informacji od dotacjodawców, w tym od WFOŚiGW czy NFOŚiGW, czy w sprawach poddanych czynnościom sprawdzającym udzielono dofinansowania na realizację przedsięwzięć termomodernizacyjnych.

Było to działanie nierzetelne i niezgodne z art. 272 pkt 3 O.p., zobowiązującym do dokonywania czynności sprawdzających, mających na celu m.in. ustalenie stanu faktycznego w zakresie niezbędnym do stwierdzenia zgodności z przedstawionymi dokumentami. Tymczasem zgodnie z art. 26h ust. 5 pkt 1 upof, odliczeniu nie podlegają wydatki w części, w jakiej zostały sfinansowane (dofinansowane) ze środków NFOŚiGW lub wojewódzkich funduszy ochrony środowiska i gospodarki wodnej lub zwrócone podatnikowi w jakiejkolwiek formie. Powyższe działanie naruszało także Wytyczne do czynności sprawdzających Ministra Finansów z września 2021 r. (dalej: *Wytyczne do czynności sprawdzających*)²⁶.

(akta kontroli str. 381-458)

²³ Dotyczyło to łącznie 80 podatników i małżonków podatników.

²⁴ Sprawy szczegółowo opisane w pkt. 1.6., 2.5. i 3.4. niniejszego wystąpienia.

²⁵ Określone w rozporządzeniu Ministra Inwestycji i Rozwoju z dnia 21 grudnia 2018 r. w sprawie określenia wykazu rodzajów materiałów budowlanych, urządzeń i usług związanych z realizacją przedsięwzięć termomodernizacyjnych (Dz. U. z 2023 r. poz. 273); dalej: *rozporządzenie MliR ws. wykazu*.

²⁶ Rozdz. Podatek dochodowy od osób fizycznych (PIT), pkt VI Odliczenia od dochodu i podatku, str. 45.

NUS wyjaśnił, że nie występowało do żadnych podmiotów udzielających dofinansowania na realizację przedsięwzięcia termomodernizacyjnego w celu uzyskania informacji o podatnikach, którzy uzyskali zwrot poniesionych i odliczonych wydatków w ramach ulgi termomodernizacyjnej. W przedmiotowej sprawie nie stwierdzono wysokiego ryzyka, ponieważ w trakcie czynności sprawdzających proszono podatników o udzielenie informacji, czy korzystali z dofinansowania wydatków na termomodernizację i ewentualnie przedłożenie dokumentów potwierdzających wysokość otrzymanego dofinansowania. US nie otrzymał również żadnych informacji o niewywiązywaniu się podatników z obowiązku złożenia korekt zeznań rocznych w związku ze zwrotem poniesionych i odliczonych wydatków w ramach ulgi termomodernizacyjnej.

NIK zauważa, że w przypadku 20 zbadanych spraw, w dokumentacji US nie stwierdzono żadnych adnotacji o żądaniu od podatników informacji lub dokumentów. Tymczasem zgodnie z art. 126 i art. 177 § 1 O.p., jedną z zasad działania organów podatkowych jest zasada pisemności postępowania, czego wyrazem jest m.in. obowiązek utrwalania w aktach w formie adnotacji czynności, z których nie sporządza się protokołu, a które mają znaczenie dla sprawy lub toku postępowania. Obowiązek sporządzenia adnotacji z każdej czynności, z uwzględnieniem przepisów O.p. oraz wartości dowodowej, wskazywały także Wytoczne do czynności sprawdzających (Wstęp, str. 7-8).

(akta kontroli str. 381-458, 665-669, 735-945)

Z danych pozyskanych przez NIK z WFOŚiGW w Krakowie wynikało, że w przypadku dwóch podatników, spośród 20 wybranych do próby wskazanej w pkt. 1.5. wystąpienia, Fundusz udzielił dofinansowania w okresie wcześniejszym niż prowadzone przez US czynności sprawdzające, a Urząd nie miał informacji w tym zakresie, tj.:

- podatnikowi MP w 2021 r. na kwotę 22 491,00 zł i w 2022 r. na kwotę 25 200,00 zł na ogrzewanie elektryczne, instalację grzejnikowo-podłogową, ocieplenie ścian zewnętrznych;
NUS wyjaśnił w tej sprawie, że czynności sprawdzające były prowadzone tylko w związku z przekroczeniem limitu dot. ulgi termomodernizacyjnej i miały charakter uproszczony, bez pozyskiwania dokumentów źródłowych. W związku z powyższym Urząd nie miał możliwości weryfikacji prawidłowości odliczenia dofinansowania.
- małżonkowi podatnika PC (podatnik EC) w 2022 r. na kwotę 8 456,08 zł na ocieplenie ścian zewnętrznych, ocieplenie stropu pod poddaszem nieogrzewanym i stolarki okiennej.

NUS wyjaśnił w tej sprawie, że czynności sprawdzające prowadzono (...) w związku przekroczeniem limitu dot. ulgi termomodernizacyjnej (CS uproszczone – bez dokumentów źródłowych). Podatnik w pierwotnych zeznaniach za ww. okres wykazał odliczenie z tyt. ulgi termomodernizacyjnej w łącznej kwocie 87.221,57 zł. Jego żona, w zeznaniach indywidualnych wykazała odliczenie z tyt. ulgi termomodernizacyjnej w łącznej kwocie 88.089,18 zł. W wyniku czynności sprawdzających zostały złożone korekty zeznań za 2020 – 2022 rok (...), w których skorygowano odliczenia z tyt. termomodernizacji w następujący sposób: E(...) C(...) (występująca na zeznaniach jako podatnik) skorygowała kwotę odliczeń termomodernizacyjnych do łącznej wysokości 42.520 zł, natomiast P(...) C(...) (występujący na zeznaniach jako małżonek podatnika) usunął odliczenia z tyt. termomodernizacji całkowicie. Biorąc powyższe pod uwagę w wyniku weryfikacji dofinansowania nie stwierdziliśmy nieprawidłowości.

(akta kontroli str. 687-728, 1817-1838)

NIK zwraca uwagę, że w powyższych dwóch przypadkach Urząd, pomimo prowadzenia czynności sprawdzających w zakresie ulgi termomodernizacyjnej, nie ustalił, czy pozyskane dofinansowanie zostało rozliczone w zeznaniach podatkowych.

OCENA CZĄSTKOWA

Najwyższa Izba Kontroli ocenia negatywnie działalność kontrolowanej jednostki w badanym zakresie. Urząd nie prowadził z własnej inicjatywy czynności analitycznych w stosunku do podatników korzystających z ulgi termomodernizacyjnej. Ponadto nie pozyskiwał danych w zakresie dofinansowania przedsięwzięć termomodernizacyjnych, m.in. od NFOŚiGW i WFOŚiGW, możliwych do wykorzystania w szczególności przy typowaniu podmiotów do czynności sprawdzających. Równocześnie czynności sprawdzające wobec podmiotów wytypowanych przez MF prowadzone były w ograniczonym zakresie i nie dawały pełnej informacji na temat zasadności i prawidłowości odliczenia ulgi termomodernizacyjnej. Urząd nie prowadził również bieżącej analizy i monitorowania prawidłowości dokonanych doliczeń do dochodu, będących skutkiem uzyskania przez podatników zwrotu odliczonych wydatków.

OBSZAR

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

Opis stanu faktycznego

2.1. W okresie objętym kontrolą w US nie opracowano i nie wdrożono procedur / wytycznych w zakresie prowadzenia analiz dotyczących ulgi termomodernizacyjnej. Analizy zeznań rocznych, w tym ulgi termomodernizacyjnej, w US prowadzono przede wszystkim w oparciu o następujące dokumenty:

- *procedurę nr 1/2022 z dnia 21 lipca 2022 r. w sprawie obsługi zeznań rocznych za 2021 rok,*
- *procedurę nr 1/2023 z dnia 18 kwietnia 2023 r. w sprawie obsługi zeznań rocznych za 2022 rok,*
- *procedurę nr 2/2024 z dnia 11 marca 2024 r. w sprawie obsługi zeznań rocznych²⁷,*

w których określono kwotę nadpłaty obligującą do przeprowadzenia czynności sprawdzających, tj. przekraczającą kwotę 35 tys. zł dla 2021 r. oraz kwotę 45 tys. zł dla 2022 i 2023 r., przy czym jako podstawę do przeprowadzenia czynności sprawdzających w stosunku do zeznań rocznych mających na celu wstępną ocenę ryzyka w zakresie wykazanej nadpłaty podatku dochodowego przez SKA-1 określono kwotę 35 tys. zł dla 2021 r. i 2023 r. oraz 45 tys. zł dla 2022 r.

Jednocześnie w latach 2022–2024 (I połowa) w US obowiązywały następujące dokumenty:

- *procedura nr 5/2021 r. z 27 października 2021 r. w sprawie obiegu korekt zeznań rocznych, wg której czynności sprawdzające przeprowadzane są również w przypadku korekt z nadpłatą większą niż 5 tys. zł;*
- *Wytyczne do czynności sprawdzających z września 2021 r., przygotowane przez MF;*
- *zarządzenie nr 5 Dyrektora IAS w Krakowie z dnia 23 lutego 2024 r. w sprawie wprowadzenia Procedury przeprowadzania czynności sprawdzających przez naczelników urzędów skarbowych na obszarze województwa małopolskiego,*

²⁷ Procedura nie określała terminu jej obowiązywania.

niezależnie od terytorialnego ich działania (z wyłączeniem Małopolskiego Urzędu Skarbowego w Krakowie).

(akta kontroli str. 6-17, 154-197, 368-458)

2.2. W okresie objętym kontrolą w US prowadzeniem czynności sprawdzających w zakresie ulgi termomodernizacyjnej zajmowała się komórka SKA-1, która dokonywała analizy dokumentów przesłanych przez podatników w trakcie obligatoryjnych czynności sprawdzających prowadzonych w przypadku nadpłat powyżej kwot określonych w procedurach wewnętrznych. Dodatkowo SKA-1 na podstawie własnych wrywkowych typowań oraz zleconych przez MF w MZA dokonywała czynności sprawdzających w zakresie ulgi termomodernizacyjnej.

(akta kontroli str. 6-17, 154-155, 531, 665-669)

2.3. W 2022 r. US przeprowadził łącznie 52 czynności sprawdzające wobec podatników korzystających z ulgi termomodernizacyjnej w ramach PIT i PPL, w których wyniku stwierdzono nieprawidłowości skutkujące kwotą ustaleń w wysokości 42,4 tys. zł. Uszczuplenia według poszczególnych formularzy podatkowych wynosiły odpowiednio:

- PIT-36 – 6,2 tys. zł, w wyniku przeprowadzenia 13 czynności sprawdzających;
- PIT-36L – 0,0 tys. zł, w wyniku przeprowadzenia jednych czynności sprawdzających;
- PIT-37 – 36,2 tys. zł, w wyniku przeprowadzenia 38 czynności sprawdzających.

Nie przeprowadzano czynności sprawdzających w stosunku do podatników objętych PPE.

W 2023 r. US przeprowadził łącznie 114 czynności sprawdzające wobec podatników korzystających z ulgi termomodernizacyjnej w ramach PIT i PPL, w których wyniku stwierdzono nieprawidłowości skutkujące kwotą ustaleń w wysokości 261,4 tys. zł. Uszczuplenia według poszczególnych formularzy podatkowych wynosiły odpowiednio:

- PIT-36 – 27,2 tys. zł, w wyniku przeprowadzenia 14 czynności sprawdzających;
- PIT-36L – 14,6 tys. zł, w wyniku przeprowadzenia 13 czynności sprawdzających;
- PIT-37 – 219,6 tys. zł, w wyniku przeprowadzenia 87 czynności sprawdzających.

Nie przeprowadzano czynności sprawdzających w stosunku do podatników objętych PPE.

W porównaniu do 2021 roku, w 2022 i 2023 r. liczba czynności sprawdzających oraz kwota ujawnionych nieprawidłowości wobec podmiotów korzystających z ulgi termomodernizacyjnej sukcesywnie wzrastała.

W 2022 roku w stosunku do 2021 roku, w ujęciu względnym, wzrosła liczba przeprowadzonych czynności o 2,0%, natomiast kwota ujawnionych nieprawidłowości wzrosła 106-krotnie.

Z kolei w 2023 roku w stosunku do 2022 roku, w ujęciu względnym, wzrosła liczba przeprowadzonych czynności o 119,2%, natomiast kwota ujawnionych nieprawidłowości wzrosła o 616,5%.

Według NUS, wzrost liczby czynności sprawdzających w poszczególnych latach spowodowany był realizacją zadań wynikających z obowiązujących w Urzędzie procedur, z typowań MF i IAS, a główną przyczyną wzrostu ujawnionych uszczupleń było przekroczenie limitu wydatków termomodernizacyjnych podlegających odliczeniu w zeznaniach rocznych.

(akta kontroli str. 665-672)

2.4. Szczegółowym badaniem objęto dokumentację dotyczącą 20 czynności sprawdzających dotyczących podatników korzystających z ulgi termomodernizacyjnej o największych kwotach dokonanych przez Urząd ustaleń, przeprowadzonych w trybie określonym w art. 275 O.p. w okresie objętym kontrolą, w tym 18 zeznań podatkowych w zakresie PIT (16 złożonych na formularzu PIT-37 i dwóch złożonych na formularzu PIT-36), jednego w zakresie PPL (złożonego na formularzu PIT-36L) oraz jednego w zakresie PPE (złożonego na formularzu PIT-28).

W wyniku przeprowadzonego badania stwierdzono, że:

- a) łączne kwoty ustaleń dokonanych przez US w przypadku zeznań podatkowych złożonych na poszczególnych formularzach wynosiły odpowiednio: PIT-37 – 154 519,00 zł, PIT-36 – 14 701,00 zł, PIT-36L – 7 015,00 zł oraz PIT-28 – 0,00 zł;
- b) najczęściej występującą nieprawidłowością stwierdzoną przez US w trakcie czynności sprawdzających było przekroczenie limitu ulgi termomodernizacyjnej;
- c) w żadnym przypadku US nie występował do WFOŚiGW lub innych dotacjodawców o dane niezbędne do zweryfikowania prawidłowości korzystania z ulgi termomodernizacyjnej, co przedstawiono w sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości*;
- d) w wyniku czynności sprawdzających wszyscy podatnicy złożyli korekty rozliczeń podatkowych, zgodnie z ustaleniami Urzędu (tj. kwotą WUSZ), łącznie na kwotę 176 235,00 zł, a tym samym nie było podstaw do wszczęcia kontroli podatkowej i postępowania podatkowego w tym zakresie. US odzyskał kwotę należności głównej w wysokości 176 132,63 zł (co stanowiło 99,94% dokonanych ustaleń), w efekcie podjęcia następujących działań:
 - w wyniku czynności sprawdzających ośmiu podatników wpłaciło należny podatek (należność główną) w wysokości zgodnej z ustaleniami Urzędu, tj. na łączną kwotę 92 201,00 zł;
 - w przypadku czterech podatników dokonano ustaleń na łączną kwotę 30 143,00 zł, z czego w czterech przypadkach kwoty niezrealizowanych zwrotów z pierwszej wersji zeznań podatkowych pokryły stwierdzone uszczuplenia;
 - czterech podatników, w stosunku do których poczyniono ustalenia na łączną kwotę 36 017,00 zł, dokonało częściowo wpłat własnych na łączną kwotę 20 461,31 zł, natomiast kwotę uszczupleń w wysokości 9 701,46 zł uzyskano w wyniku postępowań windykacyjnych (w przypadku jednego podatnika pozostało do dopłaty 0,23 zł) a kwotę 37,87 zł – w wyniku czynności egzekucyjnych;
 - dwóch podatników, pomimo złożenia korekt deklaracji zgodnej z ustaleniami Urzędu, nie dokonało wpłat własnych w celu uregulowania powstałej zaległości podatkowej. W przypadku jednego z nich, w stosunku do którego poczyniono ustalenia na kwotę 6 448,00 zł, podjęto czynności windykacyjne i uzyskano w ich wyniku wpłatę w wysokości 4 523,00 zł oraz prześięgowano nadpłatę z PIT-37 za 2022 r. na kwotę 1 822,86 zł (niedopłata w wysokości 102,14 zł). Z kolei w przypadku drugiego podatnika, z kwotą ustaleń w wysokości 6 751,00 zł, podjęto czynności windykacyjne i egzekucyjne, w wyniku których uzyskano odpowiednio 6 713,13 zł oraz 37,87 zł;
- e) w stosunku do sześciu podatników, wobec których podjęto czynności windykacyjne, jak również egzekucyjne wobec jednego z nich, postępowania w tym zakresie były prowadzone na bieżąco.

Ponadto, jak wyjaśnił NUS, w latach objętych kontrolą US w ramach czynności sprawdzających nie dokonywał oględzin w celu weryfikacji prawidłowości korzystania z ulgi termomodernizacyjnej, natomiast wykorzystywał dostępne w przeglądarce Elektroniczne Księgi Wieczyste linki do zdjęć działek podatników (Geoportal) oraz mapy.

W latach 2022-2024 (I połowa) w wyniku prowadzonych czynności sprawdzających w zakresie ulgi termomodernizacyjnej US nie przekazywał spraw w celu wszczęcia kontroli podatkowej oraz postępowania podatkowego.

(akta kontroli str. 6-17, 531, 618, 665-669, 1401-1407, 1421-1816)

2.5. NIK w ramach prowadzonej kontroli pozyskała z WFOŚiGW dane dotyczące udzielonego w okresie od 1 stycznia 2019 r. do 30 czerwca 2024 r. dofinansowania na realizację przedsięwzięć termomodernizacyjnych w stosunku do podatników, których sprawy zostały poddane badaniu w ramach próby kontrolnej, w tym również w stosunku do małżonków podatników, w przypadku złożenia wspólnego zeznania rocznego. Na 20 zbadanych spraw wskazanych w pkt. 2.4. wystąpienia w czterech przypadkach wystąpiono z wnioskiem do WFOŚiGW o dofinansowanie przedsięwzięć termomodernizacyjnych i w trzech przypadkach dofinansowanie w tym zakresie zostało udzielone (beneficjentami byli podatnicy), natomiast w jednym – podatnik nie wystąpił z wnioskiem o płatność do 30 czerwca 2024 r.²⁸

Dofinansowanie z WFOŚiGW w badanych sprawach zostało udzielone w latach 2021–2024 (I połowa) na łączną kwotę 51 053,11 zł, w tym na rzecz:

- MS²⁹ (podatnika) w 2022 r. na kwotę 8 312,00 zł oraz w 2023 r. na kwotę 10 080,00 zł na dofinansowanie kotła gazowego kondensacyjnego, instalacji centralnego ogrzewania i ciepłej wody użytkowej, mikroinstalacji fotowoltaicznej, ocieplenia przegród budowlanych – ściany zewnętrzne/przegrody pionowe;
- MK³⁰ (podatnika) w 2023 r. na kwotę 14 830,71 zł oraz w 2024 r. 5 000,00 zł, na dofinansowanie kotła gazowego kondensacyjnego, instalacji centralnego ogrzewania i ciepłej wody użytkowej, mikroinstalacji fotowoltaicznej, ocieplenia przegród budowlanych – dach/stropodach/strop, podłoga na gruncie/strop nad piwnicą, stolarka okienna.

W odniesieniu do dofinansowania otrzymanego przez podatnika MS w 2022 r., NUS wyjaśnił, że w wyniku przeprowadzonych czynności sprawdzających *zostały złożone korekty zeznań wspólnych, w których całkowicie zrezygnowano z odliczenia ulgi termomodernizacyjnej (...).*

(akta kontroli str. 687-728, 1817-1838)

Stwierdzone
nieprawidłowości

W działalności kontrolowanej jednostki w przedstawionym wyżej zakresie stwierdzono następującą nieprawidłowość:

W przypadku 20 spraw wybranych do badania w toku kontroli NIK, US w ramach czynności sprawdzających nie dokonał rzetelnej weryfikacji, pozwalającej na pełne ustalenie stanu faktycznego w zakresie niezbędnym do stwierdzenia zgodności z deklaracją podatkową. W szczególności, Urząd nie wystąpił do podatników o przedłożenie oświadczeń lub dokumentów potwierdzających własność nieruchomości, poniesienie wydatków na przedsięwzięcia termomodernizacyjne określone w rozporządzeniu MliR ws. wykazu, czy uzyskanie dofinansowania na wydatki objęte ulgą termomodernizacyjną. Nie miał również informacji od dotychczasodawców, w tym od WFOŚiGW czy NFOŚiGW, czy w sprawach poddanych

²⁸ Umowa z 6 lipca 2021 r., podatnik GK.

²⁹ Umowa z 17 sierpnia 2021 r.

³⁰ Umowa z 16 listopada 2021 r.

czynnościom sprawdzającym udzielono dofinansowania na realizację przedsięwzięć termomodernizacyjnych. Tylko w jednej sprawie³¹ US wystąpił o przedłożenie dokumentów poświadczających m.in. własność nieruchomości oraz dokonanie wydatków na przedsięwzięcie termomodernizacyjne.

Było to działanie nierzetelne i niezgodne z art. 272 pkt 3 O.p., zobowiązującym do dokonywania czynności sprawdzających, mających na celu m.in. ustalenie stanu faktycznego w zakresie niezbędnym do stwierdzenia zgodności z przedstawionymi dokumentami. Tymczasem zgodnie z art. 26h ust. 5 pkt 1 upof, odliczeniu nie podlegają wydatki w części, w jakiej zostały sfinansowane (dofinansowane) ze środków NFOŚiGW lub wfośigw lub zwrócone podatnikowi w jakiejkolwiek formie. Powyższe działanie naruszało także Wytyczne do czynności sprawdzających³².

Z danych pozyskanych przez NIK z WFOŚiGW w Krakowie wynikało, że w przypadku jednego podatnika, spośród 20 wybranych do próby wskazanej w pkt. 2.4. wystąpienia, Fundusz udzielił dofinansowania w okresie wcześniejszym niż prowadzone przez US czynności sprawdzające, a Urząd nie posiadał informacji w tym zakresie, tj. podatnikowi MS, który otrzymał dofinansowanie w 2022 r. na kwotę 8 312,00 zł na kocioł gazowy kondensacyjny, instalację centralnego ogrzewania i ciepłej wody użytkowej, mikroinstalację fotowoltaiczną, ocieplenie przegród budowlanych – ściany zewnętrzne/przegrody pionowe.

NUS wyjaśnił w tej sprawie, że zostały złożone korekty zeznań wspólnych, w których całkowicie zrezygnowano z odliczenia ulgi termomodernizacyjnej (...).

(akta kontroli str. 687-728, 1513-1838)

OCENA CZĄSTKOWA

Urząd realizował czynności sprawdzające wobec podmiotów korzystających z ulgi termomodernizacyjnej, przy czym w żadnej z badanych 20 spraw nie zostały one przeprowadzone w pełni rzetelnie, a także naruszały art. 272 pkt 3 O.p. Na potwierdzenie prawa do ulgi US nie żądał od podatników odpowiednich dokumentów ani nie pozyskiwał ich od innych podmiotów, w szczególności dotychczasowców w zakresie dofinansowania do przedsięwzięć termomodernizacyjnych. Zaledwie w jednej na 20 skontrolowanych spraw Urząd wezwał podatnika do przedstawienia dokumentów, które umożliwiały weryfikację własności nieruchomości, jej oddania do użytkowania oraz rodzaju wydatków poniesionych na przedsięwzięcie termomodernizacyjne. W żadnym ze skontrolowanych 20 przypadków Urząd nie ustalił, czy podatnik (małżonek podatnika) otrzymał dofinansowanie wydatków na przedsięwzięcie termomodernizacyjne.

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

Opis stanu faktycznego

3.1. W latach 2022–2024 (I połowa) w Urzędzie nie wszczynano i nie prowadzono postępowań podatkowych wobec podatników korzystających z ulgi termomodernizacyjnej zakończonych wydaną decyzją w rozumieniu art. 207 O.p. Referat Postępowania Podatkowego (SPO-2) nie otrzymał żadnego wniosku będącego wynikiem czynności sprawdzających, analitycznych, kontroli podatkowej, czy brakiem stawiennictwa na wezwanie urzędu ws. przeprowadzenia postępowania podatkowego dotyczącego podatnika korzystającego z ulgi termomodernizacyjnej.

(akta kontroli str. 6-17, 618)

³¹ Nr 1228-SKA-1.4031.236.2023.

³² Rozdz. Podatek dochodowy od osób fizycznych (PIT), pkt VI Odliczenia od dochodu i podatku, str. 45.

3.2. W okresie objętym kontrolą US na podstawie wniosków złożonych przez podatników prowadził postępowania ws. zwrotu nadpłaty w związku ze skorzystaniem przez podatnika z ulgi termomodernizacyjnej, zakończone zwrotem nadpłaty bez wydawania decyzji stwierdzającej nadpłatę, tj. w trybie określonym w art. 75 § 4 O.p.

W roku 2022 Urząd przeprowadził łącznie 21 postępowań w przedmiotowym zakresie, które były wynikiem wykazanych przez podatników odliczeń wydatków na termomodernizację, tj. odpowiednio na formularzach: PIT-36 – w trzech przypadkach; PIT-36L – w jednym, PIT-37 – w 17. Nie odnotowano wniosku o stwierdzenie nadpłaty w związku z korektą deklaracji PIT-28.

Z kolei w roku 2023 Urząd przeprowadził łącznie 13 postępowań ws. zwrotu nadpłaty, które były wynikiem wykazanych przez podatników odliczeń wydatków na termomodernizację, tj. odpowiednio na formularzach: PIT-36L – w sześciu przypadkach, PIT-37 – w siedmiu. Nie odnotowano wniosku o stwierdzenie nadpłaty w związku z korektą deklaracji PIT-37 i PIT-28.

W I połowie 2024 r. US przeprowadził łącznie siedem postępowań w ww. zakresie, tj. odpowiednio na formularzach: PIT-36 – w dwóch przypadkach oraz PIT-37 – w pięciu. Nie odnotowano wniosku o stwierdzenie nadpłaty w związku z korektą deklaracji PIT-36L i PIT-28.

(akta kontroli str. 1048-1054)

3.3. Szczegółowym badaniem objęto 15 postępowań przeprowadzonych przez US na podstawie wniosków złożonych przez podatników ws. stwierdzenia nadpłaty w związku ze skorzystaniem przez podatników z ulgi termomodernizacyjnej. We wszystkich przypadkach Urząd uznał zasadność składanych wniosków oraz dokonał zwrotu środków na łączną kwotę 86 812,86 zł³³.

W wyniku przeprowadzonego badania stwierdzono, że:

- a) 14 wniosków o stwierdzenie nadpłaty zostało rozpatrzonych, a zwroty nadpłat zostały zrealizowane w terminie wynikającym z art. 77 § 1 pkt 6 lit. a O.p. W jednym przypadku US dokonał zwrotu nadpłaty 19 kwietnia 2022 r., tj. dwa dni przed złożeniem wniosku o stwierdzenie nadpłaty, w związku z pierwszą korektą deklaracji złożoną 12 marca 2022 r., a nie na podstawie drugiej korekty złożonej 14 czerwca 2022 r., w której podatnik wykazał niższą kwotę nadpłaty (wartość uszczuplenia: 43,00 zł), co opisano w sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości*;
- b) postępowania ws. stwierdzenia nadpłaty wszczynano zgodnie z art. 165 § 3 O.p., na podstawie złożonego przez podatnika wniosku wraz z korektą deklaracji;
- c) najkrótsze postępowanie z wniosku o stwierdzenie nadpłaty trwało 8 dni, a najdłuższe 59 dni, przyjmując za datę wszczęcia postępowania dzień doręczenia Urzędowi wniosku o stwierdzenie nadpłaty (art. 165 § 3 O.p.), a za datę jego zakończenia – dzień dokonania zwrotu środków na rachunek bankowy podatnika;
- d) nie nastąpiło przekroczenie terminu do zwrotu nadpłaty wynikającego z art. 77 § 1 pkt 6 lit. a O.p., a tym samym nie stwierdzono nieuzasadnionych przerw w toku prowadzonych w tym względzie postępowań;
- e) nie weryfikowano z rejestrem JPK_VAT faktur VAT złożonych w związku z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty, co przedstawiono w sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości*;

³³ Kwota zwrócona podatnikom bez uwzględnienia kwot, o które pomniejszono nadpłatę, na podstawie art. 77c O.p.

- f) na 15 zbadanych spraw³⁴:
- w dziewięciu³⁵ podatnicy przedstawili faktury VAT potwierdzające zasadność składanego wniosku;
 - w dwóch³⁶ podatnicy przedstawili faktury VAT wystawione na współmałżonka niebędącego współwłaścicielem nieruchomości, co opisano w sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości*;
 - w dziewięciu podano nr KW umożliwiające potwierdzenie własności nieruchomości na dzień złożenia wniosku, natomiast w sześciu³⁷ nie podano nr KW umożliwiającego potwierdzenie własności na dzień złożenia wniosku, a tym samym prawo do odliczenia ulgi termomodernizacyjnej nie zostało jednoznacznie dowiedzione przez podatnika, co przedstawiono w sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości*;
 - w 14³⁸ nie przedstawiono potwierdzeń dokonania przelewów za przedłożone faktury VAT, co przedstawiono w sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości*.

(akta kontroli str. 1045-1395)

3.4. NIK w ramach prowadzonej kontroli wystąpił do WFOŚiGW o przekazanie pisemnych informacji dotyczących udzielonego w okresie od 1 stycznia 2019 r. do 30 czerwca 2024 r. dofinansowania na realizację przedsięwzięć termomodernizacyjnych w stosunku do podatników, których sprawy zostały poddane badaniu w ramach próby kontrolnej opisanej w pkt. 3.3. wystąpienia, w tym również w stosunku do małżonków podatników, w przypadku złożenia wspólnego zeznania rocznego. Na 15 zbadanych spraw w czterech przypadkach wystąpiono z wnioskiem do WFOŚiGW o dofinansowanie przedsięwzięć termomodernizacyjnych³⁹ i we wszystkich tych przypadkach dofinansowanie w tym zakresie zostało im udzielone (w tym w dwóch beneficjentami byli podatnicy, a w kolejnych dwóch małżonkowie podatnika).

Dofinansowanie z WFOŚiGW w badanych sprawach zostało udzielone w latach 2021–2023 na łączną kwotę 86 877,50 zł, w tym na rzecz:

- RG⁴⁰ (podatnika) w 2022 r. i 2023 r. po 17 111,25 zł na dofinansowanie ocieplenia przegród budowlanych – ściany zewnętrzne/przegrody pionowe; NUS wyjaśnił, że *podatnik przedłożył faktury VAT dokumentujące poniesione wydatki (...) dotyczące: montażu kotła peletowego, montażu i dowozu kotła Viessmann oraz montażu instalacji fotowoltaicznej w łącznej kwocie 44.250 zł. Otrzymane przez podatnika dofinansowanie z WFOŚiGW nie obejmowało ww. wydatków uwzględnionych w ramach ulgi termomodernizacyjnej w 2021 r. W zeznaniu za 2022 rok podatnik nie odliczał*

³⁴ 1228-SKA-1.4031.832.2022, 1228-SKA-1.4031.655.2022, 1228-SKA-1.4031.621.2023, 1228-SKA-1.4031.679.2023, 1228-SKA-1.4031.596.2023, 1228-SKA-1.4031.410.2024, 1228-SKA-1.4031.244.2024, 1228-SKA-1.4031.184.2024, 1228-SKA-1.4031.988.2022, 1228-SKA-1.4031.353.2022, 1228-SKA-1.4031.1159.2023, 1228-SKA-1.4031.221.2023, 1228-SKA-1.4031.357.2024, 1228-SKA-1.4031.358.2024, 12-SKA-1.4031.977.2022.

³⁵ 1228-SKA-1.4031.832.2022, 1228-SKA-1.4031.655.2022, 1228-SKA-1.4031.621.2023, 1228-SKA-1.4031.679.2023, 1228-SKA-1.4031.596.2023, 1228-SKA-1.4031.410.2024, 1228-SKA-1.4031.244.2024, 1228-SKA-1.4031.184.2024, 1228-SKA-1.4031.988.2022,

³⁶ 1228-SKA-1.4031.357.2024, 1228-SKA-1.4031.358.2024.

³⁷ 1228-SKA-1.4031.655.2022, 1228-SKA-1.4031.621.2023, 1228-SKA-1.4031.596.2023, 1228-SKA-1.4031.410.2024, 1228-SKA-1.4031.353.2022, 1228-SKA-1.4031.221.2023.

³⁸ 1228-SKA-1.4031.832.2022, 1228-SKA-1.4031.655.2022, 1228-SKA-1.4031.621.2023, 1228-SKA-1.4031.679.2023, 1228-SKA-1.4031.410.2024, 1228-SKA-1.4031.244.2024, 1228-SKA-1.4031.184.2024, 1228-SKA-1.4031.988.2022, 1228-SKA-1.4031.353.2022, 1228-SKA-1.4031.1159.2023, 1228-SKA-1.4031.221.2023, 1228-SKA-1.4031.357.2024, 1228-SKA-1.4031.358.2024, 12-SKA-1.4031.977.2022.

³⁹ RG (podatnik) wystąpił z wnioskiem o dofinansowanie dwukrotnie, z tym że w przypadku pierwszej zawartej umowy odstąpiono od niej. Druga umowa z 30 listopada 2022 r.

⁴⁰ Umowa z 30 listopada 2022 r.

w ramach ulgi termomodernizacyjnej żadnych wydatków; za 2023 rok odliczył w ramach ulgi termomodernizacyjnej kwotę 8.750 zł, jednak Urząd nie prowadził czynności sprawdzających do tego okresu. Podatnik wykorzystał max kwotę odliczenia z tyt. Termomodernizacji, tj. 53.000 zł (44.250+8.750). W wyniku weryfikacji dofinansowania nie stwierdziliśmy nieprawidłowości.

- KN⁴¹ (podatnika) w 2022 r. na kwotę 14 505,00 zł na dofinansowanie kotłowni gazowej, instalacji centralnego ogrzewania i ciepłej wody użytkowej, ocieplenie przegród budowlanych – dach/stropodach/strop pod nieogrzewanym poddaszem;

NUS wyjaśnił, że podatnik przedłożył faktury VAT dokumentujące poniesione wydatki związane z termomodernizacją (...) na łączną kwotę 54.526,31 zł. W odliczeniu uwzględniono kwotę 33.021,31 zł, tj. kwotę wydatków pomniejszoną o dofinansowanie z Urzędu Gminy w kwocie 7.000 zł oraz WFOŚiGW w kwocie 14.505 zł. W zeznaniach za 2022-2023 rok podatnik nie wykazał żadnych odliczeń. W wyniku weryfikacji dofinansowania nie stwierdziliśmy nieprawidłowości.

- BB⁴² (małżonek podatnika) w 2021 r. na kwotę 29 150,00 zł na dofinansowanie kotła gazowego kondensacyjnego, grzejników, stolarki okiennej i ocieplenia ścian zewnętrznych;

NUS wyjaśnił, że podatnik przedłożył faktury VAT dokumentujące poniesione wydatki związane z termomodernizacją (...) na łączną kwotę 84.152,51 zł. W odliczeniu uwzględniono kwotę limitu 53.000 zł (34.527,41 zł w 2019 r. i 18.472,59 zł). Kwota wydatków pomniejszona o dofinansowanie przekracza kwotę, którą podatnik mógł odliczyć w ramach ulgi termomodernizacyjnej. W wyniku weryfikacji dofinansowania nie stwierdziliśmy nieprawidłowości.

- KA⁴³ (małżonek podatnika) w 2021 r. na kwotę 9 000,00 zł, na dofinansowanie wentylacji mechanicznej z odzyskiem ciepła.

NUS wyjaśnił, że podatnik przedłożył faktury VAT dokumentujące poniesione wydatki związane z termomodernizacją (...). Dofinansowanie dotyczy faktury przedłożonej do 2020 r. nr FA/106/2020 na kwotę 19.918,44 zł „Montaż kompletnego systemu wentylacji mechanicznej z odzyskiem ciepła (...)” i dotyczy współmałżonka z kwestionariusza nr 11 i 12 – odliczona została kwota 10.918,44 zł, tj. pomniejszona o otrzymane dofinansowanie z WFOŚiGW w kwocie 9.000 zł. W wyniku weryfikacji dofinansowania nie stwierdziliśmy nieprawidłowości.

W ww. przypadkach, US nie wystąpił do WFOŚiGW w celu uzyskania informacji w zakresie udzielonego dofinansowania, co jednak nie miało wpływu na sprawy będące przedmiotem badania w ramach niniejszej próby.

(akta kontroli str. 687-728, 1817-1838)

3.5. W latach 2022-2024 (I połowa) w Urzędzie nie prowadzono kontroli lub audytu, których zakres obejmował tematykę odliczeń wydatków na przedsięwzięcia termomodernizacyjne.

(akta kontroli str. 6-17, 618)

⁴¹ Umowa z 7 maja 2021 r.

⁴² Umowa z 31 marca 2020 r.

⁴³ Umowa z 28 lutego 2020 r.

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

1. US na 15 zbadanych postępowań ws. stwierdzenia nadpłaty, w jednym przypadku⁴⁴ dokonał zwrotu nadpłaty 19 kwietnia 2022 r. z korekty deklaracji za 2020 r., tj. dwa dni przed złożeniem wniosku o stwierdzenie nadpłaty 21 kwietnia 2022 r., postępując w trybie art. 77 § 2 pkt 1 O.p., tj. w trybie przewidzianym dla składania korekt deklaracji za bieżący rok podatkowy w terminie składania zeznań, a tym samym niezgodnie z dyspozycją zawartą w art. 77 § 1 pkt 6 lit. a O.p.

NUS wyjaśnił, że zwrot nadpłaty z korekty PIT-37 za rok 2020 złożonej w dniu 17.03.2022 r. z wykazaną kwotą do zwrotu 4.032 zł został dokonany przez pracownika komórki Rachunkowości Podatkowej (SER) w dniu 19.04.2022 r. w kwocie 3.933 zł (zwrot pomniejszony o kwotę 99 zł otrzymanej przez podatnika z pierwotnego zeznania). Zgodnie z obowiązującym prawem wewnętrznym w DUSK, Procedura nr 5/2021 z dn. 27.10.2021 r. w sprawie obiegu korekt zeznań rocznych, korekty z nadpłatą poniżej 5.000 zł zwracane są przez dział SER bez czynności sprawdzających. (...) zwrot został dokonany bez udziału komórki czynności sprawdzających (SKA-1).

20.04.2022 r. pracownik SKA-1 wszczął czynności sprawdzające (mail do podatnika) w związku ze złożoną korektą zeznania za 2020 rok wzywając o uzupełnienie o wniosek o stwierdzenie nadpłaty, faktury dot. termomodernizacji oraz tytuł prawny do budynku. W efekcie przeprowadzonych czynności podatnik złożył kolejną korektę 14.06.2022 r. zmniejszając ulgę o kwotę 250 zł (WUSZ 43 zł) oraz dopłacił powstałą różnicę w zwrocie nadpłaty.

NIK zauważył, że zgodnie z § 1 ust. 1 Procedury nr 5/2021 r. z 27 października 2021 r. w sprawie obiegu korekt zeznań rocznych celem procedury jest uregulowanie zasad i trybu postępowania z korektami zeznań rocznych zapewniających terminową i prawidłową realizację zadań w zakresie ich obsługi, a w § 3 wskazano, że korektę zeznania złożonego przed upływem ustawowego terminu do jego złożenia uznaje się za jego ponowne złożenie i obsługuje tak jak zeznanie pierwotne (...). Jednocześnie w § 5 ust. 4 procedury określono, że pracownicy SOB-2 do paczki KOREKTY SER przyporządkowują pozostałe korekty zeznań, tj. z wykazaną nadpłatą mniejszą niż 5 tys. zł (...), które przekazują do przełożonego w celu zbiorczej akceptacji nadpłat.

Wobec powyższego, wyłącznie korekty bieżących zeznań rocznych składanych w ustawowym terminie do ich złożenia powinny podlegać zwrotowi na podstawie przyjętej w Urzędzie procedury, czyli w trybie art. 77 § 2 pkt 1 O.p., przewidzianym dla składania korekt deklaracji za ostatni rok podatkowy w ustawowym terminie do ich złożenia, a nie w trybie art. 77 § 1 pkt 6 lit. a O.p., przewidzianym dla zwrotów nadpłat w następstwie złożonych wniosków o stwierdzenie nadpłaty.

(akta kontroli str. 156-159, 1057, 1060, 1080-1082, 1145-1160)

2. US w żadnym spośród 15 zbadanych postępowań ws. stwierdzenia nadpłaty nie weryfikował faktur VAT złożonych w związku z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty z danymi ujętymi w rejestrze JPK_VAT, co stanowiło działanie nierzetelne i sprzeczne z dyspozycją art. 75 § 4 O.p.

NUS wyjaśnił m.in., że ujmowanie przez wystawców wystawianych faktur VAT w jednolitych plikach kontrolnych nie zostało uznane jako element ryzyka przy rozpatrywaniu wniosków. Długi okres funkcjonowania jednolitych plików kontrolnych oraz prowadzone od lat przez resort finansów analizy doprowadziły do minimalizacji nieprawidłowości w tym zakresie, jednocześnie w świadomości

⁴⁴ Nr 1228-SKA-1.4031.353.2022.

społecznej funkcjonuje przekonanie, spowodowane działaniami urzędów skarbowych, że nieujęcie w JPK VAT wystawionej faktury spotyka się z natychmiastową reakcją w formie powiadomienia centralnego lub wezwania dokonanego przez urząd skarbowy. Niemniej jednak w związku z otrzymanym pytaniem wyrywkowo (...) zweryfikowano faktury ujęte we wnioskach, potwierdzając ujęcie ich przez sprzedawców w swoich rozliczeniach. Dotyczy to spraw:

- 1228-SKA-1.4031.977.2022 oraz faktur: FA/2021/11/30/9, 184/2021, 34/07/2021
- 1228-SKA-1.4031.988.2022 oraz faktur: 19/10/2021/ZAL, 34/10/2021/ZAL, 16/10/2021/KON
- 1228-SKA-1.4031.1159.2023 oraz faktur: FS/6/08/2022, FS/31/08/2022
- 1228-SKA-1.4031.621.2021 oraz faktur: 472/09/2021, 723/12/2021
- 1228-SKA-1.4031.221.2023 oraz faktur: F/1/6/21, F/2/5/21, FVS/2/10/2021, 510/F/091/24/10/21.

NIK zwraca uwagę, że wprowadzony od 2016 r. JPK miał za zadanie m.in. ułatwić właściwym organom, w tym podatkowym, automatyczne porównywanie informacji i zestawianie ich z danymi otrzymanymi z innych źródeł. Plik ten przyspiesza i upraszcza analizowanie danych o operacjach gospodarczych, tak aby minimalizować konieczność przeprowadzania kontroli skarbowych. Fakt, iż wprowadzenie JPK zmniejszyło ryzyko nieprawidłowości, np. w postaci tzw. „pustych faktur”, nie powinien – w ocenie NIK – oznaczać rezygnacji z używania tego narzędzia w uzasadnionych przypadkach, a za takie należy uznać postępowania prowadzone przez US w sprawie wniosków o stwierdzenie nadpłat.

(akta kontroli str. 1076-1395, 1817-1838)

3. US na 15 zbadanych postępowań ws. stwierdzenia nadpłaty, w dwóch przypadkach⁴⁵ uwzględnił jako podstawę do stwierdzenia nadpłaty faktury VAT wystawione na podatnika niebędącego współwłaścicielem nieruchomości, co stanowiło naruszenie art. 26h ust. 1 O.p., oraz dokonał nienależnego zwrotu nadpłat 7 czerwca 2024 r. łącznie na kwotę 2 749,14 zł w związku ze złożonymi wnioskami o stwierdzenie nadpłaty z 27 kwietnia 2024 r. na 1 272,42 zł za 2020 r. i 1 476,22 zł za 2022 r.

NUS w przedmiotowej kwestii wyjaśnił, że w obu sprawach (...) odliczenie dotyczyło jednego podatnika. Po weryfikacji stwierdziliśmy, że podatnik nieprawidłowo dokonał odliczenia z uwagi na brak prawa własności do nieruchomości, co spowodowane było przeoczeniem przez pracownika prowadzącego czynności. Po stwierdzonym błędzie pracownik SKA-1 niezwłocznie wezwał podatnika do skorygowania odliczeń za 2020 i 2022 rok (nr czynności KCS/122835/003097/2024 i KCS/122835/003098/2024).

NIK zauważa, że czynności sprawdzające w tym względzie zostały przeprowadzone po dokonaniu nienależnego zwrotu nadpłaty, na co wskazują zapisy w systemie kancelaryjnym EZD, tj. 26 lipca 2024 r., w toku prowadzonej kontroli NIK.

(akta kontroli str. 1057, 1070, 1098-1101, 1325-1357, 1817-1838)

4. US na 15 zbadanych spraw, w sześciu przypadkach⁴⁶, z uwagi na brak podania nr KW przez wnioskodawcę, nie zweryfikował własności nieruchomości na dzień złożenia wniosku, a tym samym prawo do odliczenia ulgi termomodernizacyjnej nie zostało jednoznacznie dowiedzione, co stanowiło działanie nierzetelne

⁴⁵ Nr 1228-SKA-1.4031.357.2024, 1228-SKA-1.4031.358.2024. Obie sprawy dotyczyły tego samego podatnika.

⁴⁶ 1228-SKA-1.4031.655.2022, 1228-SKA-1.4031.621.2023, 1228-SKA-1.4031.596.2023, 1228-SKA-1.4031.410.2024, 1228-SKA-1.4031.353.2022, 1228-SKA-1.4031.221.2023.

i świadczące o nierównym traktowaniu podatników w toku prowadzonych weryfikacji, z uwagi na pozyskanie nr KW w pozostałych dziewięciu zbadanych sprawach.

NUS odnośnie do braku weryfikacji własności nieruchomości na dzień złożenia wniosku z uwagi na brak podania nr KW przez wnioskodawcę wyjaśnił, że *do weryfikacji własności wykorzystujemy dane zawarte w dostępnych systemach. Urząd ma również możliwość wyszukania księgi po danych identyfikacyjnych właściciela korzystając z Serwisu Ksiąg Wieczystych Ministerstwa Sprawiedliwości (<https://kwrf.mf.gov.pl>) oraz Geopotral2.*

I tak:

- *sprawa 1228-SKA-1.4031.596.2023 w Centralnym Rejestrze Czynności Majątkowych odnotowana jest umowa zakupu nieruchomości w 2021 roku*
- *sprawa 1228-SKA-1.4031.221.2023 w Systemie SZD posiadamy odnotowany akt notarialny dotyczący nabycia nieruchomości*
- *sprawa 1228-SKA-1.4031.410.2024 w Centralnym Rejestrze Czynności Majątkowych odnotowana jest umowa darowizny na rzecz podatnika*
- *sprawa 1228-SKA-1.4031.655.2022 oparto się na akcie notarialnym Rep. A nr 245/2023 z dnia 13.02.2023 r. – akt własności domu*
- *sprawa 1228-SKA-1.4031.621.2023 podatnik przedłożył decyzję w sprawie wymiaru zobowiązania pieniężnego na 2023 rok, w Systemie Rejestracji Centralnej adres został zgłoszony w 2017 roku, ponadto Urząd ustalił że podatnik jest właścicielem działki 514/7 zabudowanej budynkiem dla której prowadzona jest kw KR2P/00013825/5 – adres zgodny z adresem wskazanym na fakturze.*
- *sprawa 1228-SKA-1.4031.353.2022 przedłożono decyzję na budowę domu z dnia 12.10.1992 r. oraz zawiadomienie o oddaniu budynku do użytkowania z dnia 1.07.2003 r., ponadto w aktach sprawy jest przedłożony przez podatnika dokument – Zawiadomienie z Urzędu Miasta i Gminy Skąpa potwierdzający, że właścicielem działki 2149/2 2150/1, zabudowanej budynkiem mieszkalnym jest podatnik.*

NIK odnośnie do ww. przypadków zwraca uwagę, że w przedmiotowych sprawach US oparł się o dokumenty, które – ze względu na upływ czasu pomiędzy datą ich sporządzenia a złożeniem wniosku o stwierdzenie nadpłaty – mogły nie być aktualne, a od ich sporządzenia upłynęło nawet ponad 19 lat. Własność nieruchomości powinna być weryfikowana wg stanu na dzień złożenia wniosku, a fakt sprawdzenia powinien zostać udokumentowany w aktach, gdyż kwestia własności jest jednym z kluczowych warunków odliczenia od dochodu wydatków poniesionych na cele związane z ulgą termomodernizacyjną.

(akta kontroli str. 1080-1082, 1085-1086, 1089-1093, 1096-1097, 1102-1103, 1145-1160, 1194-1229, 1244-1282, 1306-1324, 1358-1370, 1817-1838)

5. US na 15 zbadanych spraw, w 11 przypadkach⁴⁷ nie zweryfikował, czy wszystkie przedłożone do rozliczenia faktury VAT zostały zapłacone przez podatnika, akceptując brak przedstawienia przez wnioskodawcę potwierdzeń dokonania zapłaty, co stanowiło działanie nierzetelne.

Zgodnie z art. 26h ust. 4 p.dof, jeżeli poniesione wydatki były opodatkowane podatkiem od towarów i usług, za kwotę wydatku uważa się wydatek wraz z podatkiem od towarów i usług, o ile podatek ten nie został odliczony na

⁴⁷ 1228-SKA-1.4031.832.2022, 1228-SKA-1.4031.621.2023, 1228-SKA-1.4031.679.2023, 1228-SKA-1.4031.244.2024, 1228-SKA-1.4031.184.2024, 1228-SKA-1.4031.988.2022, 1228-SKA-1.4031.353.2022, 1228-SKA-1.4031.221.2023, 1228-SKA-1.4031.357.2024, 1228-SKA-1.4031.358.2024, 1228-SKA-1.4031.977.2022.

podstawie ustawy o podatku od towarów i usług. Za datę poniesienia wydatku uważa się dzień wystawienia faktury.

NUS wyjaśnił w przedmiotowej kwestii, że zgodnie z art. 26h ust. 3 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych wysokość wydatków ustala się na podstawie faktur wystawionych przez podatnika podatku od towarów i usług (...) zaś stosownie do art. 26h ust. 4 (...) za datę poniesienia wydatku uważa się dzień wystawienia faktury. Data dokonania zapłaty nie ma zatem znaczenia dla prawa podatnika do skorzystania z ulgi.

W odniesieniu do powyższych wyjaśnień NIK zauważa, że wydatki, które podatnik rozlicza w ramach ulgi termomodernizacyjnej, powinny być poniesione, w świetle art. 26h ust. 1 upof. Warunkiem ich odliczenia jest zatem uregulowanie należności za nabyte materiały, urządzenia czy usługi.

(akta kontroli str. 1108-1193, 1244-1305, 1325-1357, 1371-1395, 1817-1838)

OCENA CZĄSTKOWA

W okresie objętym kontrolą Urząd nie prowadził postępowań podatkowych w odniesieniu do podatników dokonujących odliczenia ulgi termomodernizacyjnej, zakończonych wydaniem decyzji. Badanie 15 spraw podjętych przez US w związku ze złożeniem przez podatników wniosków o stwierdzenie nadpłaty wykazało, że w większości przypadków (dziewięć) Urzędowi przedłożono faktury VAT potwierdzające zasadność składanego wniosku oraz podano numery KW umożliwiające potwierdzenie własności nieruchomości. Stwierdzone nieprawidłowości w tych sprawach dotyczyły w szczególności przedłożenia Urzędowi faktury VAT wystawionej na podatnika niebędącego współwłaścicielem nieruchomości (w dwóch sprawach dotyczących tego samego podatnika) oraz nieweryfikowania kwestii własności nieruchomości (w sześciu sprawach).

4. Uwagi i wnioski

Uwagi Najwyższa Izba kontroli nie formułuje uwag.

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

1. Przeprowadzanie własnych analiz w zakresie podatników korzystających z odliczenia z tytułu ulgi termomodernizacyjnej.
2. Prowadzenie czynności sprawdzających w sposób pozwalający na ustalenie stanu faktycznego w zakresie niezbędnym dla stwierdzenia zgodności z deklaracjami podatkowymi.
3. Zweryfikowanie prawidłowości doliczenia do dochodu dofinansowania z WFOŚiGW otrzymanego przez podatników w 2023 r. i w I połowie 2024 r.
4. Zweryfikowanie prawidłowości odliczenia wydatków w części, w jakiej zostały sfinansowane (dofinansowane) ze środków WFOŚiGW w przypadku podatników MP i PC.
5. Sprawdzanie faktur VAT z rejestrem JPK_VAT w sprawach prowadzonych w związku z wnioskami o stwierdzenie nadpłaty.
6. Weryfikowanie własności nieruchomości w stosunku do podatników składających wnioski o stwierdzenie nadpłaty.
7. Weryfikowanie dokonania płatności dotyczących faktur VAT przedłożonych w związku z wnioskami o stwierdzenie nadpłaty.

5. Pozostałe informacje i pouczenia

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

Prawo zgłoszenia
zastrzeżeń

Zgodnie z art. 54 ustawy o NIK kierownikowi jednostki kontrolowanej przysługuje prawo zgłoszenia na piśmie umotywowanych zastrzeżeń do wystąpienia pokontrolnego, w terminie 21 dni od dnia jego przekazania. Zastrzeżenia zgłasza się do Dyrektora Delegatury w Krakowie. Prawo zgłaszania zastrzeżeń, zgodnie z art. 61b ust. 2 ustawy o NIK, nie przysługuje do wystąpienia pokontrolnego zmienionego zgodnie z treścią uchwały w sprawie zastrzeżeń.

Obowiązek
poinformowania
NIK o sposobie
wykorzystania uwag
i wykonania wniosków

Zgodnie z art. 62 ustawy o NIK należy poinformować Najwyższą Izbę Kontroli, w terminie 21 od otrzymania wystąpienia pokontrolnego, o sposobie 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.

Kraków, 30 września 2024 r.

p.o. Dyrektor
Delegatury Najwyższej Izby Kontroli
w Krakowie

z up.

Mariusz Gorczyca
p.o. Wicedyrektor
/podpisano elektronicznie/

Kontroler
Paweł Karbownik
specjalista kontroli państwowej
/podpisano elektronicznie/