



NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI
DELEGATURA W KRAKOWIE

LKR.410.15.2.2024

Elżbieta Matusz
Naczelnik Urzędu Skarbowego
Urząd Skarbowy w Oświęcimiu
ul. Plebańska 2
32-600 Oświęcim

WYSTĄPIENIE POKONTROLNE

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

I. Dane identyfikacyjne

Jednostka kontrolowana	Urząd Skarbowy w Oświęcimiu, ul. Plebańska 2, 32-600 Oświęcim (dalej: <i>US</i> lub <i>Urząd</i>)
Kierownik jednostki kontrolowanej	Elżbieta Matusz, Naczelnik Urzędu Skarbowego w Oświęcimiu, od 24 marca 2024 r. (dalej: <i>Naczelnik US</i> lub <i>Naczelnik Urzędu</i>). W okresie objętym kontrolą funkcję kierownika jednostki poprzednio pełnili: Zofia Kwaśna, Naczelnik Urzędu Skarbowego w Oświęcimiu, od 1 marca 2022 r. do 23 marca 2024 r. Paweł Kacorzyk, Naczelnik Urzędu Skarbowego w Oświęcimiu, od 1 marca 2017 r. do 28 lutego 2022 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	Justyna Pikiewicz, specjalista kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr LKR/92/2024 z 27 czerwca 2024 r.

(akta kontroli str. 1-5)

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

II. Ocena ogólna² kontrolowanej działalności

OCENA OGÓLNA

Naczelnik Urzędu co do zasady prawidłowo weryfikował zasadność skorzystania przez podatników z ulgi termomodernizacyjnej.

Prowadzono czynności analityczne mające na celu wytypowanie podatników do sprawdzenia prawidłowości skorzystania z ulgi termomodernizacyjnej. Realizowano również taką weryfikację na podstawie wskazań Izby Administracji Skarbowej w Krakowie (dalej: *IAS*) i Ministerstwa Finansów (dalej: *MF*). Prawidłowo i rzetelnie Urząd prowadził postępowania podatkowe oraz większość czynności sprawdzających, których celem było zbadanie zasadności skorzystania przez podatników z ulgi. W okresie objętym kontrolą rosła skuteczność działań weryfikacyjnych w porównaniu do 2021 r., kiedy liczba spraw, w których stwierdzono nieprawidłowości, stanowiła 11% wszystkich spraw, a w latach następnych kolejno: 12% w 2022 r., 21% w 2023 r. i 11% w I półroczu 2024 r. Jednocześnie kwoty ustalone do zapłaty w wyniku prowadzonych czynności zostały wpłacone w całości w latach 2022-2023 oraz w 70,5% w I półroczu 2024 r.

NIK pozytywnie ocenia przyjętą przez Urząd zasadę prowadzenia czynności z wykorzystaniem składanych przez podatników dokumentów, w tym potwierdzających tytuł własności budynku, którego dotyczyły odliczone wydatki, faktur dokumentujących wydatki oraz oświadczeń i dokumentów dotyczących ewentualnego dofinansowania przedsięwzięć termomodernizacyjnych. Zastrzeżenia NIK dotyczą przede wszystkim braku konsekwencji Urzędu w przypadku tych działań. Na 48 zbadanych spraw w sześciu (12,5%) NIK stwierdziła nieprawidłowości polegające na niewezwaniu lub niewyegzekwowaniu od podatników dokumentów pozwalających ustalić fakty związane z dofinansowaniem wydatków podlegających odliczeniu. Równocześnie kontrola NIK wykazała, że w jednym przypadku podatnik nie uwzględnił w rozliczeniu dotacji w wysokości 3 tys. zł otrzymanej z Narodowego Funduszu Ochrony Środowiska i Gospodarki Wodnej (dalej: *NFOŚiGW*), skutkującej zawyżeniem kwoty ulgi, co jednak zostało skorygowane w toku niniejszej kontroli.

NIK jako niewłaściwe ocenia brak systematycznej analizy i monitorowania prawidłowości dokonanych doliczeń do dochodu, będących skutkiem uzyskania zwrotu odliczonych wydatków. Zaledwie w jednym przypadku (na 11 zbadanych) Urząd rzetelnie i bez zbędnej zwłoki zweryfikował prawidłowość doliczenia.

NIK zwraca także uwagę na celowość pozyskiwania na etapie prowadzonych analiz (typowań) danych o udzielonym dofinansowaniu do realizacji przedsięwzięć termomodernizacyjnych bezpośrednio od dotacjodawców. Wzmocni to adekwatność typowania oraz umożliwi dokonanie właściwej weryfikacji prawidłowości zastosowania ulgi na etapie prowadzenia czynności sprawdzających lub postępowań.

NIK pozytywnie ocenia podjęcie w trakcie kontroli działań m.in. w zakresie weryfikacji doliczenia do dochodu/przychodu kwot z tytułu utraty prawa do ulgi termomodernizacyjnej, a także wystąpienie do dotacjodawców o dane dot. udzielonego przez nich dofinansowania do przedsięwzięć termomodernizacyjnych. Wskazane jest jednak systemowe i konsekwentne podejście do badania ulgi termomodernizacyjnej, zwłaszcza wobec rosnącej kwoty ujawnionych w wyniku czynności sprawdzających nieprawidłowości. W 2023 r., w porównaniu do 2022 r., kwota ta wzrosła z 18,7 tys. zł do 74,3 tys. zł, a w I półroczu 2024 r., w porównaniu do I półrocza 2023 r., z 13,6 tys. zł do 24,3 tys. zł.

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

III. Opis ustalonego stanu faktycznego oraz oceny częstkowe³ kontrolowanej działalności

OBSZAR

1. Typowanie podatników do objęcia działaniami weryfikacyjnymi

Opis stanu
faktycznego

1.1. Według stanu na 31 grudnia 2022 r. liczba podatników podatku dochodowego PIT⁴ i PPL⁵ wyniosła łącznie 127 208, w tym 73 537 podatników dokonało rozliczenia za dany rok na formularzach PIT-36, PIT-36L i PIT-37. Spośród tych osób 4 188 wykazało odliczenie wydatków na termomodernizację, z czego:

- 3 614 podatników PIT-37, co stanowiło 5,6% wszystkich podatników w tej grupie (64 181);
- 521 podatników PIT-36, co stanowiło 6,7% wszystkich podatników w tej grupie (7 816);
- 53 podatników PIT-36L, co stanowiło 3,4% wszystkich podatników w tej grupie (1 540).

Kwota odliczonej ulgi termomodernizacyjnej wyniosła 73 188,9 tys. zł, z tego w przypadku podatników PIT-37 61 667,8 tys. zł, w przypadku podatników PIT-36: 10 023,9 tys. zł, a podatników PIT-36L: 1 497,2 tys. zł.

W tym samym roku liczba podatników podatku dochodowego PPE⁶ wyniosła 6 279, w tym 4 814 podatników dokonało rozliczenia za dany rok na formularzu PIT-28. Spośród tych osób 67 wykazało odliczenie wydatków na termomodernizację za dany rok. Kwota odliczonej ulgi termomodernizacyjnej wyniosła 1 440,1 tys. zł.

Według stanu na 31 grudnia 2023 r. liczba podatników podatku dochodowego PIT i PPL wyniosła łącznie 126 506, w tym 80 509 podatników dokonało rozliczenia za dany rok na formularzach PIT-36, PIT-36L i PIT-37. Spośród tych osób 3 059 wykazało odliczenie wydatków na termomodernizację, z czego:

- 2 700 podatników PIT-37, co stanowiło 3,8% wszystkich podatników w tej grupie (71 335);
- 328 podatników PIT-36, co stanowiło 4,4% wszystkich podatników w tej grupie (7 509);
- 31 podatników PIT-36L, co stanowiło 1,9% wszystkich podatników w tej grupie (1 665).

Kwota odliczonej ulgi termomodernizacyjnej wyniosła 50 249,0 tys. zł, przy czym w przypadku podatników PIT-37 wyniosła 43 228,3 tys. zł, w przypadku podatników PIT-36: 6 325,9 tys. zł, a podatników PIT-36L: 694,8 tys. zł.

W tym samym roku liczba podatników podatku dochodowego PPE wyniosła 7 237, w tym 5 586 podatników dokonało rozliczenia za dany rok na formularzu PIT-28. Spośród tych osób 40 wykazało odliczenie wydatków na termomodernizację za dany rok. Kwota odliczonej ulgi termomodernizacyjnej wyniosła 794,0 tys. zł.

Dla porównania, według stanu na 31 grudnia 2021 r., liczba podatników podatku dochodowego PIT i PPL wyniosła łącznie 127 820, w tym 76 247 podatników

³ Oceny częstkowe to oceny działalności w poszczególnych obszarach badań kontrolnych. Ocena częstkowa może być sformułowana jako ocena pozytywna, ocena negatywna albo ocena w formie opisowej.

⁴ Podatnicy płacący podatek dochodowy od osób fizycznych – regulowany ustawą z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych; Dz. U. z 2024 r. poz. 226, ze zm. (dalej: *upof*).

⁵ Podatnicy płacący podatek liniowy – podatek dochodowy od dochodów z pozarolniczej działalności gospodarczej lub działów specjalnych produkcji rolnej wynoszący 19% podstawy obliczenia podatku, o którym mowa w art. 30c *upof*.

⁶ Podatnicy płacący podatek dochodowy w formie ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych – regulowany ustawą 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. (dalej: *urof*).

dokonało rozliczenia za dany rok na formularzach PIT-36, PIT-36L i PIT-37. Spośród tych osób 5 016 wykazało odliczenie wydatków na termomodernizację, z czego:

- 4 331 podatników PIT-37, co stanowiło 6,5% wszystkich podatników w tej grupie (66 801);
- 572 podatników PIT-36, co stanowiło 7,9% wszystkich podatników w tej grupie (7 200);
- 113 podatników PIT-36L, co stanowiło 5,0% wszystkich podatników w tej grupie (2 246).

Kwota odliczonej ulgi termomodernizacyjnej wyniosła 88 467,2 tys. zł, przy czym w przypadku podatników PIT-37 wyniosła 74 652,6 tys. zł, w przypadku podatników PIT-36: 10 852,5 tys. zł, a podatników PIT-36L: 2 962,0 tys. zł.

W tym samym roku liczba podatników podatku dochodowego PPE wyniosła 5 555, w tym 4 379 podatników dokonało rozliczenia za dany rok na formularzu PIT-28. Spośród tych osób 26 wykazało odliczenie wydatków na termomodernizację za dany rok. Kwota odliczonej ulgi termomodernizacyjnej wyniosła 431,8 tys. zł.

(akta kontroli str. 558-559)

1.2. Jak wyjaśniła Naczelnik Urzędu, w przypadku prowadzenia analiz dotyczących podatników korzystających z ulgi termomodernizacyjnej w 2022 r., 2023 r. i w I półroczu 2024 r. stosowano w Urzędzie:

- *Regulamin organizacyjny Urzędu Skarbowego w Oświęcimiu*, nadany przez Dyrektora IAS (dalej: *DIAS w Krakowie*)⁷, wyznaczający m.in. zadania jednostek US oraz ich kierowników;
- Instrukcję nr 3 Naczelnika Urzędu Skarbowego w Oświęcimiu z 9 listopada 2021 r. w sprawie zasad postępowania z korektami deklaracji, z których wynika nadpłata podatku (dalej: *Instrukcja nr 3*);
- Wytyczne do czynności sprawdzających Ministra Finansów z września 2021 r. (dalej: *Wytyczne do czynności sprawdzających*); dokument zawierał m.in. wskazania w zakresie najczęściej realizowanych zagadnień w trakcie czynności sprawdzających dotyczące m.in. podatków PIT, PPL i PPE, w tym ulgi termomodernizacyjnej; każdy rozdział kończył się tzw. *dobrymi praktykami*, wśród których wskazano *korzystanie w celu weryfikacji ulg podatkowych z raportów w zakresie podatników, którzy wykazali odliczenie ulgi termomodernizacyjnej*;
- Wytyczne do organizacji prac urzędów w zakresie obsługi zeznań podatkowych dla podatku dochodowego od osób fizycznych z grudnia 2022 r.; dokument zawierał wskazania m.in. w zakresie obsługi zeznań podatkowych, obsługi nadpłat z zeznań podatkowych oraz informacje o zmianach przepisów prawa mających wpływ na prawidłowość obsługiowanych zeznań podatkowych za rok 2022;
- *Politykę zarządzania procesem analitycznym w Krajowej Administracji Skarbowej* z kwietnia 2019 r., opisującą system oraz krajowe procedury działania w zakresie zarządzania ryzykiem zewnętrznym i prowadzenia analizy ryzyka;

⁷ Regulamin wprowadzono obowiązującymi kolejno: zarządzeniem nr 101 DIAS w Krakowie z 30 grudnia 2021 r. w sprawie nadania Urzędowi Skarbowemu w Oświęcimiu Regulaminu organizacyjnego, zarządzeniem nr 28 DIAS w Krakowie z 21 kwietnia 2022 r. w sprawie nadania Urzędowi Skarbowemu w Oświęcimiu Regulaminu organizacyjnego oraz zarządzeniem nr 100 DIAS w Krakowie z 30 grudnia 2022 r. w sprawie nadania Urzędowi Skarbowemu w Oświęcimiu Regulaminu organizacyjnego.

- wskazania przekazane do Urzędu wraz z analizami udostępnionymi przez MF za pośrednictwem systemu komputerowego WRO-System⁸ Moduł Zarządzania Analizami (dalej: MZA).

Naczelnik dodała, że w prowadzonych analizach wykorzystywano również opracowaną przez Urząd tabelę, określającą dane każdorazowo podlegające uwzględnieniu w procesie analiz/czynności sprawdzających wobec podatników korzystających z ulgi termomodernizacyjnej (dalej: *Tabela weryfikacyjna*). Tabela odnosiła się do warunków ustawowych korzystania ulgi, a jej stosowanie poleciła pracownikom Kierownik Działu Czynności Analitycznych i Sprawdzających (dalej: *Dział SKA-1*) w 2021 r.

(akta kontroli str. 6-31, 47-149, 1494)

Prowadzeniem analiz dotyczących podatników korzystających z ulgi termomodernizacyjnej oraz typowaniem podmiotów do weryfikacji odliczenia w ramach czynności sprawdzających, kontroli podatkowej lub postępowania podatkowego zajmował się Dział SKA-1 – komórka podległa bezpośrednio Zastępcy Naczelnika Urzędu. Zgodnie z *Regulaminem organizacyjnym* US, do zadań Działu SKA-1 należało m.in.:

- dokonywanie czynności sprawdzających,
- badanie zasadności zwrotu podatków,
- wydawanie postanowień w sprawach przedłużenia terminu zwrotu podatku,
- weryfikacja zasadności nadpłat podatków w sprawach wszczynanych na wniosek strony,
- kierowanie do właściwej komórki orzecznictwa wniosków o wszczęcie postępowań podatkowych.

Zgodnie z *Regulaminem organizacyjnym* US pewne zadania z zakresu analizy realizował także Referat Czynności Analitycznych i Sprawdzających (SKA-2)⁹, jednak – jak wyjaśniła Naczelnik Urzędu – Referat ten nie prowadził analizy podmiotów w zakresie zasadności i prawidłowości korzystania przez podatników z ulgi termomodernizacyjnej.

Instrukcja nr 3 regulowała zadania związane ze złożonymi przez podatników korektami. Korekty w zakresie podatków dochodowych były, po ich przyjęciu, przekazywane do Działu SKA-1. Do pracowników Działu należało m.in. dokonywanie weryfikacji, czy korekta została złożona na wezwanie czy dobrowolnie, po kontroli podatkowej lub po kontroli celno-skarbowej, oraz czy z korekty wynika zobowiązanie podatkowe w kwocie mniejszej niż zadeklarowano w uprzednio złożonej deklaracji lub nadpłata w kwocie większej niż zadeklarowana w uprzednio złożonej deklaracji (nadpłata).

(akta kontroli str. 6-31)

W okresie objętym kontrolą realizowano w Urzędzie zadania wynikające z własnych analiz i typowania dotyczące podatników korzystających z ulgi termomodernizacyjnej.

W 2022 r. kontynuowano czynności weryfikacyjne względem 28 podatników korzystających z ulgi termomodernizacyjnej, wybranych na podstawie typowania z 10 listopada 2021 r., dokonanego przez Dział SKA-1, uwzględniającego wartości

⁸ W celu swobodnego korzystania z danych przekazanych przez podatników w plikach JPK_VAT, MF od 24 kwietnia 2017 r. udostępniło aplikację WRO-System, która obejmowała m.in. moduły WRO-JPK Analizer (moduł ten umożliwiał generowanie plików zawierających dane z rejestrów zakupów i sprzedaży podmiotów zawartych w przesyłanych danych JPK) oraz Moduł Zarządzania Analizami.

⁹ Zadania polegające m.in. na pozyskiwaniu informacji mogących mieć wpływ na powstanie obowiązku podatkowego, w tym o wydatkach i wartości mienia zgromadzonego przez podatnika; zarządzaniu ryzykiem zewnętrznym, w tym identyfikowanie obszarów zagrożeń mogących mieć wpływ na prawidłowość wypełniania obowiązków podatkowych i celnych, a także typowaniu podmiotów do czynności sprawdzających, kontroli podatkowej i postępowań podatkowych oraz sporządzaniu planów kontroli.

zadeklarowanych wydatków na realizację przedsięwzięcia termomodernizacyjnego¹⁰, przy założeniu określonego progu tej wartości. Jak wyjaśniła Kierownik Działu SKA-1, uzyskany raport zawierał ponad 1 600 pozycji, dlatego podjęto decyzję o wytypowaniu do czynności co 15. pozycję uzyskując pulę 106 podmiotów.

W 2024 r. Urząd sporządził raport dotyczący zwrotów podatku dochodowego wykazanych przez podatników w zeznaniach podatkowych PIT-37, PIT-36 i PIT-36L za 2023 r. Do zestawienia przyjęto podmioty z kwotą zwrotu wykazanego w zeznaniu powyżej 20 tys. zł. Kierownik Działu SKA-1 w dniu 17 maja 2024 r. skierowała podmioty występujące na tej liście do dalszej analizy – w przypadku ulgi termomodernizacyjnej pod kątem przekroczenia limitu. Spośród siedmiu podmiotów korzystających z ulgi termomodernizacyjnej, do 30 czerwca 2024 r., skierowano do przeprowadzenia czynności sprawdzających dwa. Naczelnik wyjaśniła, że w przypadku pozostałych pięciu podatników, na podstawie analizy dostępnych w Urzędzie informacji, ustalono że nie doszło do przekroczenia limitu ulgi termomodernizacyjnej; ewentualna decyzja o przeprowadzeniu czynności sprawdzających zostanie podjęta w późniejszym terminie.

W latach 2022-2024 (I półrocze) w Urzędzie prowadzono również indywidualne analizy (weryfikacje) złożonych przez podatników wniosków o stwierdzenie nadpłaty wraz z korektami zeznań podatkowych. Jak wyjaśniła Naczelnik Urzędu, w przypadkach stwierdzenia, że kwota nadpłaty powstała m.in. na skutek uwzględnienia przez podatnika odliczeń od dochodu z tytułu ulgi termomodernizacyjnej, w każdym przypadku prowadzono czynności sprawdzające.

Kierownik Działu SKA-1 wyjaśniła ponadto, że w przypadku każdego z powyższych typowań brano pod uwagę ryzyko podatkowe związane z wysokością odliczanej ulgi termomodernizacyjnej oraz fakt nierozliczenia otrzymanego dofinansowania (dotacji). Ryzyka te ustalono na podstawie analizy raportów z e-ORUS na podstawie odpowiednich pozycji załącznika PIT/O do zeznań za 2019 i 2020, czy też analizy własnej na podstawie przeprowadzonych czynności w zakresie otrzymanych przez podatników dotacji. Kierując podmioty do analizy i dalej do czynności sprawdzających brano pod uwagę potencjalne nieprawidłowości polegające na przekroczeniu limitu wydatków (53 tys. zł na podatnika), wykazaniu w zeznaniu podatkowym odliczenia przez podatnika i współmałżonka wydatku potwierdzonego tym samym dokumentem, odliczenia wydatku z faktury wystawionej przez podatnika niebędącego czynnym podatnikiem podatku od towarów i usług, odliczenia wydatku pomimo niezakończenia budowy budynku jednorodzinnego, czy odliczenia wydatku nieujętego w załączniku do rozporządzenia Ministra Inwestycji i Rozwoju z 21 grudnia 2018 r. w sprawie określenia wykazu rodzaju materiałów budowlanych, urządzeń i usług związanych z realizacją przedsięwzięć termomodernizacyjnych¹¹. Brano także pod uwagę brak tytułu prawnego do nieruchomości, której miało dotyczyć odliczenie, brak pomniejszenia kwoty odliczonych wydatków o kwotę otrzymanego dofinansowania w danym roku podatkowym, a także brak doliczenia do dochodu dofinansowania w roku otrzymania dotacji.

(akta kontroli str. 6-31, 47-201, 528-531, 1494)

W wyniku własnych analiz do przeprowadzenia czynności weryfikacyjnych (czynności sprawdzających, kontroli podatkowej lub postępowań podatkowych) skierowano:

1. W 2022 r.: 105 podmiotów, z czego trzech podatników składających PIT-36 i 102 składających PIT-37. Suma kwot ulgi termomodernizacyjnej wykazanych w zeznaniach podatkowych ww. 105 podmiotów wynosiła 1 659,4 tys. zł, z czego

¹⁰ Wartości pola 31 (podatnik) i 32 (małżonek) załącznika PIT/O za 2020 r.

¹¹ Dz. U. z 2023 r. poz. 273 (dalej: rozporządzenie MiiR ws. wykazu).

- 58,3 tys. zł w PIT-36 oraz 1 601,1 tys. zł w PIT-37. Kwota ustaleń dokonanych w wyniku przeprowadzonych czynności sprawdzających (WUSZ¹²) dot. ulgi termomodernizacyjnej wyniosła 5,1 tys. zł i w całości pochodziła z PIT-37.
2. W 2023 r.: 106 podmiotów (15 podatników składających PIT-36, dwóch PIT-36L, 88 składających PIT-37 i jeden składający PIT-28), w tym w I półroczu 84 podmioty (dziewięciu podatników składających PIT-36 i 75 składających PIT-37). Suma kwot ulgi termomodernizacyjnej wykazanych w ww. 106 zeznaniach podatkowych wynosiła 2 004,4 tys. zł, z czego 409,9 tys. zł w PIT-36, 38,5 tys. zł w PIT-36L, 1 533,4 tys. zł w PIT-37 oraz 22,6 tys. zł w PIT-28, a w I półroczu suma kwot ww. ulgi wynosiła 1 520,1 tys. zł, z czego 238,1 tys. zł w PIT-36 i 1 282 tys. zł w PIT-37. Kwota WUSZ wyniosła 6,6 tys. zł i w całości pochodziła z PIT-37, w tym w I półroczu 4,1 tys. zł.
 3. W I półroczu 2024 r.: 58 podmiotów, z czego pięciu podatników składających PIT-36, jeden PIT-36L, 49 składających PIT-37 i trzech składających PIT-28. Suma kwot ulgi termomodernizacyjnej wykazanych w zeznaniach podatkowych wyniosła 1 101,3 tys. zł, z czego 60,4 tys. zł w PIT-36, 53 tys. zł w PIT-36L, 917,5 tys. zł w PIT-37 oraz 70,4 tys. zł w PIT-28. Kwota WUSZ wyniosła 15,6 tys. zł i w całości pochodziła z PIT-37.

Dla porównania, w 2021 r. do czynności weryfikacyjnych skierowano 418 podmiotów (78 podatników składających PIT-36, 15 składających PIT-36L, 321 składających PIT-37 i czterech składających PIT-28). Suma kwot ulgi termomodernizacyjnej wykazanych w zeznaniach podatkowych objętych badaniem wynosiła 11 693,5 tys. zł, z czego 2 567,2 tys. zł w PIT-36, 586,1 tys. zł w PIT-36L, 8 497,1 tys. zł w PIT-37 oraz 43,1 tys. zł w PIT-28. Kwota WUSZ wyniosła 97,4 tys. zł, z czego 9,3 tys. zł z PIT-36, 10,1 tys. zł z PIT-36L oraz 78,0 tys. zł z PIT-37.

Jak wyjaśniła Kierownik Działu SKA-1, ze względu na skalę stwierdzonych w 2021 r. nieprawidłowości, w kolejnych latach – poza wnioskami o nadpłatę – nie prowadzono własnych analiz i czynności skutkujących skierowaniem podmiotu do czynności sprawdzających czy postępowania podatkowego. Z przeprowadzonych w 2021 r. ok. 280 czynności sprawdzających w zakresie ulgi termomodernizacyjnej (podjętych na podstawie własnych analiz, bez postępowań podatkowych z wniosków o stwierdzenie nadpłaty) tylko w 32 (11%) przypadkach stwierdzono nieprawidłowości, w wyniku których podatnicy złożyli korekty zeznań podatkowych.
(akta kontroli str. 146-160, 560-563)

1.3. W 2022 r. i 2023 r. US otrzymał dwa typowania przekazane przez MF za pośrednictwem DIAS w Krakowie. Liczba podmiotów wytypowanych do weryfikacji na podstawie danych otrzymanych z tych raportów wyniosła:

- w 2022 r.: 13 podmiotów, z czego jeden podatnik składający PIT-36 i 12 składających PIT-37; kwota ulgi termomodernizacyjnej wykazana w zeznaniach podatkowych wyniosła 94,5 tys. zł (PIT-36) oraz 673,0 tys. zł (PIT-37); kwota WUSZ w wyniku przeprowadzonych czynności sprawdzających wyniosła 0 zł (PIT-36) oraz 18,2 tys. zł (PIT-37);
- w 2023 r.: 21 podmiotów, z czego sześciu podatników składających PIT-36 i 15 składających PIT-37; kwota ulgi termomodernizacyjnej wykazana w zeznaniach podatkowych wyniosła 315,0 tys. zł (PIT-36) oraz 1 459,4 tys. zł (PIT-37); kwota WUSZ wyniosła 12,9 tys. zł (PIT-36) oraz 45,3 tys. zł (PIT-37).

W 2021 r. oraz w I półroczu 2024 r. nie przekazano do Urzędu żadnych typowań.

W grudniu 2022 r. DIAS w Krakowie przekazał Urzędowi raport z analizy nieprawidłowości w rozliczeniu ulgi termomodernizacyjnej za lata 2019-2021.

¹² Wartość (kwota) uszczuplenia, tj. uszczerbek finansowy, który powstaje na skutek uchylania się przez podatnika/płatnika od zapłaty części lub całości wymaganej należności podatkowej.

Autorem analizy była Izba Administracji Skarbowej w Bydgoszczy¹³. W wyniku analizy stwierdzono przypadki przekroczenia limitu odliczenia wydatków z tytułu ulgi termomodernizacyjnej. Zaproponowano w ww. raporcie przeprowadzenie czynności sprawdzających. Informacje o wynikach przeprowadzonych działań należało wprowadzić w module MZA na bieżąco, niezwłocznie po ich zakończeniu, przy czym nie później niż do 17 kwietnia 2023 r.

Urząd przeprowadził czynności sprawdzające w odniesieniu do wszystkich 13 wytypowanych podatników objętych ww. typowaniem (sześciu podatników z szacowaną kwotą uszczupień powyżej 3 tys. zł i pozostałych siedmiu wytypowanych podatników).

W lipcu 2023 r. przekazano do US raport z analizy nieprawidłowości w rozliczeniu ulgi termomodernizacyjnej za lata 2019-2022. Autorem analizy była Izba Administracji Skarbowej w Bydgoszczy¹⁴. W wyniku analizy stwierdzono przypadki przekroczenia limitu odliczenia wydatków z tytułu ulgi termomodernizacyjnej. DIAS w Krakowie zalecił stosowanie zawartych w raporcie wytycznych podczas analizy nieprawidłowości. Zaproponowano w ww. zakresie przeprowadzenie czynności sprawdzających, jednak ostateczną decyzję o sposobie weryfikacji pozostawiono właściwemu organowi podatkowemu. Informacje o wynikach przeprowadzonych działań należało wprowadzić w module MZA na bieżąco, niezwłocznie po ich zakończeniu, przy czym nie później niż do 23 października 2023 r.

Urząd przeprowadził czynności sprawdzające w odniesieniu do wszystkich 21 wytypowanych podatników objętych ww. typowaniem.

(akta kontroli str. 6-145, 525-529, 564, 963-984, 1494)

1.4. Zgodnie z art. 26h ust. 8 i art. 45 ust. 3a upof oraz art. 11 ust. 1 i 2 i art. 21 ust. 2a urof, 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.

W Urzędzie nie identyfikowano podatników zobowiązanych do doliczenia do dochodu kwot z tytułu utraty prawa do ulgi termomodernizacyjnej, np. wskutek otrzymania dofinansowania do wydatków na przedsięwzięcia termomodernizacyjne. Tym samym w toku kontroli niemożliwe było ustalenie liczby wszystkich podatników, którzy w deklaracjach podatkowych za 2022 r. i 2023 r. doliczyli do dochodu uprzednio odliczone kwoty wydatków na realizację przedsięwzięcia termomodernizacyjnego, w związku z otrzymaną dotacją, ani sumy kwot takiego doliczenia.

Naczelnik Urzędu wyjaśniła m.in., że przyczyną takiego stanu rzeczy jest konstrukcja zeznania podatkowego (deklaracji), w którym nie wyodrębniono pozycji pozwalającej jednoznacznie zidentyfikować i wyłonić podatników, którzy – w związku z utratą prawa

¹³ Raport przekazano wraz z pismem DIAS w Krakowie z 6 grudnia 2022 r., skierowanym do naczelników urzędów skarbowych w Małopolsce, w związku z pismem Departamentu Ryzyka Podatkowego MF z 18 listopada 2022 r. Departament (za pośrednictwem WRO-System moduł MZA) przekazał do poszczególnych urzędów skarbowych listę typowań wynikającą z analizy nieprawidłowości w rozliczeniu ulgi termomodernizacyjnej za lata 2019-2022.

¹⁴ Raport przekazano wraz z pismem DIAS w Krakowie z 5 lipca 2023 r., skierowanym do naczelników urzędów skarbowych w Małopolsce, w związku z pismem Departamentu Analiz Krajowej Administracji Skarbowej MF z 3 lipca 2023 r. Departament (za pośrednictwem WRO-System moduł MZA) przekazał do poszczególnych urzędów skarbowych listę typowań wynikającą z analizy nieprawidłowości w rozliczeniu ulgi termomodernizacyjnej za lata 2019-2022.

do skorzystania z ulgi – doliczyli do dochodu uprzednio odliczone kwoty wydatków na realizację przedsięwzięcia termomodernizacyjnego. Ewentualne doliczenia w związku z utratą prawa do skorzystania z ulgi podatnicy wykazują w zeznaniach podatkowych np. w PIT-37 w wierszu 5., w poz. 76. (*Przychód z innych źródeł...*), gdzie wykazują przychody z różnych źródeł (...). Możliwość ustalenia listy podatników zobowiązanych do doliczenia do dochodu uprzednio odliczonych kwot wydatków nie daje również bezpośrednie wykorzystanie danych, np. z PIT-11, w którym pola 90-94 służą wykazaniu przychodów z innych źródeł niż podane w wierszach powyżej, a ich liczba może być większa niż jeden. Wykazanie w zeznaniu w pozostałych przychodach kwoty większej niż wynikająca z PIT-11 nie wskazuje bezpośrednio na fakt wykazania w poz. zeznania otrzymanego dofinansowania.

(akta kontroli str. 171-191, 207-226, 267-334, 632-713)

W dniu 17 sierpnia 2021 r. Urząd wytypował do czynności weryfikacyjnych ośmiu podatników korzystających z ulgi termomodernizacyjnej, którzy otrzymali w 2020 r. dotację na cele związane z realizacją przedsięwzięć termomodernizacyjnych w 2019 r. Podstawą sporządzenia zestawienia były informacje pozyskane przez pracowników Działu SKA-1 w ramach czynności sprawdzających, w toku których stwierdzono obowiązek doliczenia kwoty otrzymanej dotacji w zeznaniach za 2020 r. Z dokumentacji prowadzonej przez Urząd wynikało, że:

- w 2021 r. czynności zmierzające do ustalenia dokonanego doliczenia podjęto w odniesieniu do dwóch podatników, przy czym w przypadku jednego, mimo braku reakcji na wezwanie do złożenia korekty zeznania za 2020 r., US nie podjął czynności aż do 2024 r.;
- w przypadku trzech podatników Urząd sprawdził ujęcie dofinansowania w deklaracji w II półroczu 2024 r.;
- w przypadku trzech podatników US nie udokumentował przeprowadzenia weryfikacji dotyczącej doliczenia dofinansowania otrzymanego w 2020 r.

Powyższe ustalenia opisano szerzej w sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości*.

W wyniku podjętych czynności Urząd stwierdził, że czterej podatnicy ujęli otrzymane dofinansowanie w zeznaniach za 2020 r., a pozostałych czterech podatników po wezwaniu do korekty deklaracji za 2020 r. złożyło wyjaśnienia na temat przyczyny niedoliczenia kwoty dofinansowania w deklaracji (trzech pomniejszyło kwotę odliczanych wydatków o kwotę otrzymanej dotacji, a jeden poinformował, że ostatecznie nie otrzymał dofinansowania). Naczelnik Urzędu wyjaśniła, że poza przypadkami ujętymi w zestawieniu z 2021 r. oraz przypadkami zweryfikowanymi w ramach czynności sprawdzających, których próbę przedłożono kontrolerowi, nie dokonywano weryfikacji dotyczących doliczeń. Naczelnik podkreśliła przy tym, że analiza tego materiału potwierdza fakt dopełniania przez podatników obowiązku w sprawie doliczenia do dochodu zwrotu odliczonych wydatków na realizację przedsięwzięcia termomodernizacyjnego *i takie też wnioski wyciągano na bieżąco weryfikując przedmiotową ulgę, stąd też nie ewidencjonowano oddzielnie spraw, gdzie obowiązek taki miałby wystąpić, bo prawdopodobnie nie wystąpił. Zauważyć jednocześnie należy, że wśród przeprowadzonych czynności w zakresie weryfikacji odliczenia ulgi termomodernizacyjnej nie stwierdzono przypadków niezrealizowania przedsięwzięcia termomodernizacyjnego, które nie zostałyby zakończone w okresie 3 kolejnych lat, licząc od końca roku podatkowego, w którym poniesiono pierwszy wydatek*. Naczelnik dodała, że w związku z obciążeniem pracowników realizacją wszystkich istotnych zadań, nie kontynuowano prowadzenia zainicjowanej w 2021 r. ewidencji podatników zobowiązanych do dokonywania doliczeń, uznając za bardziej efektywne podejście wystąpienie o konieczne informacje do dotacodawców.

(akta kontroli str. 207-226, 267-334, 532-535, 632-713)

1.5. Na podstawie szczegółowego badania 20 podmiotów skierowanych do czynności weryfikacyjnych w związku z analizami własnymi US oraz analizami przekazanym przez DIAS w Krakowie¹⁵ ustalono, że:

- łączna kwota odliczenia, tj. wykazanej przez podatników ulgi termomodernizacyjnej (przed korektą uwzględniającą ustalenia Urzędu), wynosiła 1 398,3 tys. zł; kwota WUSZ związana z zastosowaniem ulgi termomodernizacyjnej wyniosła 44,3 tys. zł;
- w toku prowadzonej przez Urząd weryfikacji stwierdzono nieprawidłowości w 16 sprawach, z czego w 15 przypadkach przekroczono limit wydatków podlegających odliczeniu w ramach ulgi termomodernizacyjnej, a w jednym wydatki zostały odliczone przez osobę niebędącą właścicielem nieruchomości; nieprawidłowości dotyczyły kwoty 380,3 tys. zł;
- poza trzema przypadkami¹⁶ opisanymi dalej w sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości*, kwestie związane z dofinansowaniem wydatków na przedsięwzięcia termomodernizacyjne Urząd ustalił na podstawie oświadczeń oraz dokumentów złożonych przez podatnika; siedmiu podatników oświadczyło, że nie otrzymało dofinansowania, a 10 przedstawiło na potwierdzenie otrzymania dofinansowania stosowne dokumenty;
- w trzech przypadkach¹⁷ w ramach czynności sprawdzających ustalono obowiązek doliczenia przez podatnika do dochodu/przychodu otrzymanej dotacji (dofinansowania) na cele związane z realizacją przedsięwzięć termomodernizacyjnych, przy czym Urząd zweryfikował zrealizowanie tego obowiązku w II półroczu 2024 r. (w trakcie kontroli NIK), co szerzej opisano w sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości*;
- w dwóch przypadkach, dotyczących typowania przekazanego przez DIAS w Krakowie w lipcu 2023 r.¹⁸, czynności sprawdzające zakończono po terminie wskazanym przez DIAS (23 października 2023 r.); Naczelnik Urzędu wyjaśniła, że termin zakończenia sprawy wynikał m.in. z potrzeby dosłania dokumentów przez podatników oraz konieczności realizowania przez pracowników Urzędu szeregu innych pilniejszych spraw; ponadto – zgodnie z pismem DIAS – we wskazanym terminie w MZA należało zamieścić informację zwrotną z rezultatów podjętych czynności, a nie wynik zakończonych czynności; w ww. sprawach informacje zwrotne na bieżąco uzupełniano w MZA, aż do ostatecznego zakończenia spraw w listopadzie 2023 r., dlatego IAS w Krakowie nie musiała w tych sprawach interweniować.
- w trzech przypadkach¹⁹ nie wykorzystano *Tabeli weryfikacyjnej*; Naczelnik Urzędu wyjaśniła, że stosowanie Tabeli wynikało z polecenia ustnego i samo jej niezłączenie nie powodowało nieprawidłowości dokonanej analizy;
- dla wytypowania podmiotów do weryfikacji korzystano z bazy e-ORUS. W trakcie weryfikacji zasadności i prawidłowości skorzystania z ulgi termomodernizacyjnej korzystano z następujących baz danych: Poltax Plus – badanie zgodności wykazanych danych w zeznaniach, w tym z informacjami PIT-11 od płatnika

¹⁵ Wyboru dokonano metodą niestatystyczną – dobór na podstawie osądu kontrolera spośród spraw o największych kwotach wykazanych odliczeń. Badaniem objęto sześć spraw podjętych w 2022 r. w wyniku typowania własnego z 2021 r., jedną sprawę podjętą w wyniku sporządzenia raportu z 2024 r. (dot. zwrotów podatku dochodowego wykazanych w zeznaniach za 2023 r.), jedną sprawę podjętą w wyniku wniosku o stwierdzenie nadpłaty, osiem spraw podjętych w wyniku typowania przekazanego przez DIAS w Krakowie 6 grudnia 2022 r. oraz cztery sprawy podjęte w wyniku typowania przekazanego przez DIAS w Krakowie 5 lipca 2023 r.

¹⁶ Sprawy o numerach: 1220-SKA-1.4031.32.2022, 1220-SKA-1.4031.39.2022, 1220-SKA-1.4031.711.2024

¹⁷ Sprawy o numerach: 1220-SKA-1.4031.32.2022, 1220-SKA-1.4031.35.2022 oraz 1220-SKA-1.4031.703.2022.

¹⁸ Sprawy o numerach: 1220-SKA-1.4031.194.2023 oraz 1220-SKA-1.4031.198.2023

¹⁹ Sprawy o numerach: 1220-SKA-1.4031.5.246.2022, 1220-SKA-1.4031.198.2023 oraz 1220-SKA-1.4031.711.2024

podatku dochodowego; WRO-System JPK_VAT – potwierdzenie dokonania sprzedaży, spełnienie warunków dla odliczenia ulgi, weryfikacja danych w JPK_VAT wystawcy faktury; przeglądarka-ekw.ms.gov.pl oraz Rejestr gruntów – potwierdzenia tytułu do nieruchomości i pozostałych danych dotyczących nieruchomości; CEIDG – ustalenie warunków prowadzonej działalności gospodarczej;

- w każdym przypadku przeprowadzono czynności sprawdzające, przy czym nie kierowano sprawy do dalszej weryfikacji, w tym kontroli podatkowej czy postępowania podatkowego;
- 16 podatników złożyło korekty zeznań stosownie do ustaleń Urzędu, przy czym w jednym przypadku²⁰ korekta nie dotyczyła ulgi termomodernizacyjnej. W pozostałych czterech przypadkach Urząd nie wzywał do złożenia korekty.

(akta kontroli str. 207-226, 267-334, 538-557, 716-984)

1.6. Urząd nie występował do dotacjodawców (w szczególności do WFOŚiGW, NFOŚiGW, itp.) o informacje dotyczące udzielonego dofinansowania na realizację przedsięwzięcia termomodernizacyjnego dla podmiotów dokonujących odliczenia z tytułu ulgi termomodernizacyjnej.

Naczelnik Urzędu wyjaśniła m.in., że w okresie objętym kontrolą Urząd nie występował do dotacjodawców o indywidualne ani zbiorcze informacje nt. udzielonych dofinansowań do przedsięwzięć termomodernizacyjnych, natomiast występowano do podatników o przedłożenie dokumentów potwierdzających otrzymanie dofinansowania lub złożenie oświadczenia o otrzymaniu lub nieotrzymaniu dofinansowania. Wzięto pod uwagę fakt, że w wyniku przeprowadzonej znacznej liczby czynności w zakresie ulgi termomodernizacyjnej za 2019 r. i 2020 r. nie stwierdzono istotnych nieprawidłowości w zakresie dotacji lub innych form dofinansowania otrzymywanych przez podatników, czy nieprawidłowości, które mogłyby wskazywać na występowanie w tej części wysokiego ryzyka.

(akta kontroli str. 207-226)

W trakcie kontroli NIK, 9 września 2024 r. Urząd wystąpił do potencjalnych dotacjodawców (NFOŚiGW, WFOŚiGW oraz ośmiu miast i gmin z terenu powiatu oświęcimskiego²¹) o udzielenie informacji o osobach fizycznych z terenu powiatu oświęcimskiego, które otrzymały dofinansowanie/dotację z tytułu wydatków poniesionych na realizację przedsięwzięcia termomodernizacyjnego w latach 2019-2023. Zwrócono się o przekazanie wykazu osób, przedmiotu oraz kwoty dofinansowania. Urząd jako podstawę prawną żądania przedstawił art. 82b Ordynacji podatkowej w związku z art. 26h ust. 1 i ust. 8 upof oraz art. 11 urof.

Do 26 września 2024 r. Urząd otrzymał odpowiedzi od czterech gmin – trzy przekazały wykazy, a jedna zobowiązała się do przekazania wykazu po 29 września 2024 r.

Uzupełniając wyjaśnienia, Naczelnik wskazała, że podejmując decyzję o wystąpieniu z zapytaniem wzięto pod uwagę zakres zadań Działu SKA-1, ekonomikę postępowania oraz okoliczności uzyskiwania dotacji przez podatników. Nie zawsze w roku poniesienia wydatku osoby realizujące przedsięwzięcie termomodernizacyjne występowały z wnioskiem i otrzymywały dofinansowanie, a okres przedawnienia biegnie od roku otrzymania dofinansowania, a nie poniesienia wydatku. Istotne było również to, że podatnicy mogli występować o dofinansowanie przedsięwzięcia termomodernizacyjnego do kilku podmiotów (dotacjodawców) lub w kilku okresach, dlatego jako bardziej efektywne uznano zebranie przez Urząd w jednym czasie informacji nt. większej liczby podatników. Pozwoliło to na uniknięcie kilkukrotnych wystąpień do tych samych dotacjodawców i na odpowiednie wytypowanie podmiotów

²⁰ Sprawa nr 1220-SKA-1.4031.711.2024.

²¹ Gminy Brzeszcze, Chelmek, Kęty, Osiek, Polanka Wielka, Przeciszów, Zator oraz Miasto Oświęcim.

do czynności sprawdzających. Dodała, że nie rozważano koncepcji pozyskiwania od dotacjodawców danych o podatnikach poprzez ewentualne zawarcie porozumienia, np. z WFOŚiGW, bowiem porozumienia z instytucjami zewnętrznymi, dotyczące m.in. współpracy w danym obszarze, są zawierane tylko przez DIAS w Krakowie.

(akta kontroli str. 1372-1426)

Z informacji przedstawionych NIK przez WFOŚiGW w Krakowie²² wynikało, że Fundusz udzielił dofinansowania 15 podatnikom spośród 48 zbadanych w ramach prób opisanych w pkt. 1.5., 2.4. oraz 3.3. wystąpienia. W siedmiu przypadkach informacje uzyskane przez Urząd od podatników pokrywały się z danymi z WFOŚiGW w Krakowie. W dwóch przypadkach²³ podatnicy otrzymali dofinansowanie na inne przedsięwzięcie termomodernizacyjne. W pięciu przypadkach²⁴ podatnicy, którzy oświadczyli, że nie otrzymali dofinansowania/zwrotu wydatków albo wskazali dofinansowanie z innego źródła, otrzymali dofinansowanie z WFOŚiGW w Krakowie w kolejnych latach. W jednym przypadku²⁵ kwota środków otrzymanych przez podatnika w okresie objętym kontrolą była niższa niż kwota dofinansowania wynikająca z dokumentów przedstawionych przez podatnika Urzędowi i uwzględnionych w odliczeniu. W jednym przypadku²⁶ podatnicy uwzględnili dofinansowanie w kwocie odpowiadającej kwocie środków otrzymanych od WFOŚiGW, przy czym nie wskazali tego źródła dofinansowania.

(akta kontroli str. 1427-1444)

Stwierdzone
nieprawidłowości

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

1. Spośród 11 przypadków, w których Urząd powziął informację o konieczności doliczenia przez podatników do przychodu/dochodu dofinansowania otrzymanego na wydatki odliczone w ramach ulgi termomodernizacyjnej, w siedmiu przypadkach weryfikację prawidłowości tego doliczenia przeprowadzono opieszale, tj. po ponad roku, dwóch i trzech latach. Dotyczyło to następujących spraw:
 - czterech z ośmiu przypadków objętych typowaniem z 17 sierpnia 2021 r., opisanym w pkt. 1.4. wystąpienia (raport pod sprawą nr 1220-SKA-1.4020.2.14.2021); celem typowania było zweryfikowanie, czy wyznaczeni podatnicy doliczyli do przychodu/dochodu dofinansowanie otrzymane w 2020 r. na wydatki odliczone w ramach ulgi termomodernizacyjnej w 2019 r.; w przypadku podatników ujętych w raporcie pod poz. 2, 4, 6 i 7²⁷ Urząd podjął czynności weryfikacyjne dopiero 23 i 31 lipca 2024 r. (w trakcie kontroli NIK), wzywając podatników do złożenia korekty deklaracji za 2020 r., w związku z niewykazaniem w niej uzyskanego dofinansowania; w przypadku ostatniego z ww. podatników pierwsze wezwanie do korekty deklaracji wystosowano wprawdzie 31 listopada 2021 r., jednak Urząd nie podjął działań wobec braku reakcji ze strony podatnika; w sierpniu 2024 r. Urząd zweryfikował złożenie oświadczeń w ww. czterech przypadkach;

²² Informacje uzyskano w toku kontroli, na podstawie art. 29 ust. 1 pkt 2 lit. f ustawy o NIK.

²³ Podatnicy weryfikowani w ramach sprawy nr 1220-SKA-1.4031.61.2022 (tu: obok dofinansowania wskazanego w dokumentach przekazanych Urzędowi) oraz sprawy nr 1220-SKA-1.4031.4.11.2023.

²⁴ Podatnicy weryfikowani w ramach sprawy nr 1220-SKA-1.4031.5.423.2022, sprawy nr 1220-SKA-1.4031.697.2022, sprawy nr 1220-SKA-1.4031.702.2022, sprawy nr 1220-SKA-1.4031.4.341.2023 oraz sprawy nr 1220-SKA-1.4031.1.409.2024.

²⁵ Podatnik weryfikowany w ramach sprawy nr 1220-SKA-1.4031.28.2022.

²⁶ Podatnik weryfikowany w ramach sprawy nr 1220-SKA-1.4031.39.2022.

²⁷ Podatnicy weryfikowani w ramach spraw o numerach, odpowiednio: 1220-SKA-1.4031.809.2024, 1220-SKA-1.4031.808.2024, 1220-SKA-1.4031.807.2024 i 1220-SKA-1.4031.806.2024.

- trzech przypadków wybranych do badania szczegółowego opisanego w pkt. 1.5. wystąpienia (wśród 20 badanych spraw były to jedyne, w których stwierdzono otrzymanie dofinansowania w kolejnym roku); z dokumentów przedstawionych przez podatników w toku prowadzonych czynności sprawdzających wynikało, że zobowiązani byli doliczyć otrzymane dofinansowanie w kolejnych deklaracjach; w dwóch przypadkach: sprawy nr 1220-SKA-1.4031.32.2022 oraz 1220-SKA-1.4031.35.2022 dotyczyło to dofinansowania otrzymanego w 2021 r. (do ujęcia w deklaracji składanej w 2022 r.); w jednym przypadku: sprawy nr 1220-SKA-1.4031.703.2022 dotyczyło to dofinansowania otrzymanego w 2022 r. (do ujęcia w deklaracji składanej w 2023 r.); Urząd zweryfikował doliczenie w ww. trzech sprawach w trakcie kontroli NIK; doliczenia dokonane w pierwszych dwóch sprawach potwierdzono w lipcu 2024 r. – podatnicy uwzględnili je w zeznaniach złożonych 7 i 17 marca 2022 r.; w trzeciej sprawie Urząd 31 lipca 2024 r. poinformował podatnika o konieczności złożenia korekty deklaracji za 2022 r., w związku z niewykazaniem w niej uzyskanego w tym roku dofinansowania; na podstawie zgromadzonych przez Urząd dokumentów (potwierdzenie otrzymania dotacji uzupełniono w sierpniu 2024 r.) ustalono, że otrzymane w 2022 r. dofinansowanie w wys. 6 tys. zł nie powoduje obowiązku doliczenia, ponieważ suma wydatków podatnika na przedsięwzięcie termomodernizacyjne wyniosła 71 tys. zł, a w latach 2020- 2021 odliczył on już wydatki na maksymalną kwotę 53 tys. zł.

Powyższe przypadki NIK ocenia jako działanie nierzetelne i dodatkowo niespełniające wymogów art. 125 § 1 *Ordynacji podatkowej*. Zgodnie z tym przepisem, organy podatkowe powinny prowadzić sprawę wnikliwie i szybko, posługując się możliwie najprostszymi środkami prowadzącymi do jej załatwienia.

(akta kontroli str. 207-226, 267-334, 632-774, 1372-1389, 1455-1471)

Naczelnik Urzędu wyjaśniła m.in., że *zasady prowadzenia czynności sprawdzających nie zostały sformalizowane w przepisach ustawy Ordynacja podatkowa. Weryfikacja prawidłowości rozliczeń podatkowych może być zatem dokonywana w okresie 5 lat, czyli w okresie do przedawnienia zobowiązania podatkowego. Prawdopodobne jest również, że pracownik prowadzący sprawę zweryfikował prawidłowość doliczenia dofinansowania do przychodów bez utrwalenia tego faktu w odrębnej adnotacji i bez zakładania nowej sprawy z uwagi na ekonomikę działań, a fakt formalnego przeprowadzenia czynności w trakcie kontroli NIK i niestwierdzenie w tych sprawach nieprawidłowości, tylko potwierdza powyższą tezę.*

Naczelnik podkreśliła również, że pracownicy prowadzący wskazane sprawy realizowali równolegle inne pilne i istotne sprawy, dotyczące nie tylko PIT, ale i podatku dochodowego od osób prawnych oraz podatku od towarów i usług, w tym m. in. zadania związane z wprowadzeniem nowych przepisów Polskiego Ładu, dotyczące analizy zwrotów VAT i JPK_VAT, czynności sprawdzające w zakresie rozliczenia dochodów zagranicznych, zadania związane z przeprowadzaniem postępowań mandatowych z zakresu wykroczeń skarbowych, czy w zakresie obsługi infolinii w ramach Multikanałowego Centrum Komunikacji (eMCeK). W 2022 r. wdrażano także w pełnym wymiarze program ZISAR, służący do ewidencjonowania czynności sprawdzających, a wymagający większego zaangażowania pracowników z uwagi na obszerne ilości wprowadzanych danych. Z kolei w 2023 r. uruchomienie składania zeznań poprzez e-deklaracje wymagało zaangażowania w promocję nowego kanału składania deklaracji oraz instruktaż dla podatników.

(akta kontroli str. 207-226, 267-334, 1372-1389, 1445-1454, 1494)

NIK zwraca uwagę, że nieweryfikowanie doliczeń na bieżąco, zwłaszcza wobec pojawiających się kolejnych, istotnych zadań, zwiększa ryzyko przedawnienia ewentualnych roszczeń w tym zakresie i może skutkować istotnym wzrostem przypisanych podatnikowi odsetek, a – co za tym idzie – pogłębiać nieufność obywateli do organów podatkowych.

2. Spośród 11 przypadków, w których Urząd powziął informację o konieczności doliczenia przez podatników do przychodu/dochodu dofinansowania otrzymanego na wydatki odliczone w ramach ulgi termomodernizacyjnej w trzech sprawach do zakończenia kontroli NIK nie udokumentowano przeprowadzenia czynności sprawdzających w zakresie doliczenia dofinansowania otrzymanego w 2020 r., co uniemożliwiło potwierdzenie faktycznej daty dokonania czynności przez Urząd. Dotyczyło to trzech z ośmiu przypadków objętych typowaniem z 17 sierpnia 2021 r., opisanym w pkt. 1.4. wystąpienia: podatnicy ujęci w raporcie pod poz. 1, 3 i 8 zestawienia.

Powyższe przypadki NIK ocenia jako działanie nierzetelne i niezgodne z art. 126 i art. 177 § 1 *Ordynacji podatkowej*. Jedną z zasad działania organów podatkowych jest zasada pisemności postępowania, czego wyrazem jest m.in. obowiązek utrwalania w aktach w formie adnotacji czynności organu, z których nie sporządza się protokołu, a które mają znaczenie dla sprawy lub toku postępowania. Obowiązek sporządzenia adnotacji z każdej czynności, z uwzględnieniem przepisów *Ordynacji* oraz wartości dowodowej wskazywały także *Wytyczne do czynności sprawdzających* (Wstęp – str. 7 i 8).

(akta kontroli str. 6-31, 632-713, 1455-1471, 1494)

Naczelnik potwierdziła, że w przypadku ww. spraw trudno wskazać datę dokonania weryfikacji, lecz należy przyjąć, że nastąpiło to najpóźniej we wrześniu 2021 r., po upływie terminu na złożenie zeznania za 2020 r. i po zakończeniu obsługi systemowej wszystkich zeznań. Ponadto wskazała, że w toku analizy stwierdzono, że podatnicy prawidłowo opodatkowali kwotę otrzymanego w 2020 r. dofinansowania – wykazując ją w pozycji Przychód podatnika z innych źródeł w zeznaniu PIT-37 za 2020 rok – w związku z czym nie prowadzono dalszych czynności sprawdzających w niniejszym zakresie.

(akta kontroli str. 1372-1389)

3. W trzech sprawach (spośród 20 zbadanych), podjętych w wyniku przeprowadzenia własnych analiz i typowań, Urząd nie wystąpił lub nie wyegzekwował od podatników oświadczeń i dokumentów potwierdzających uzyskanie dofinansowania na wydatki objęte ulgą termomodernizacyjną.

Było to działanie nierzetelne i nie spełniało wymogów określonych w art. 272 pkt 3 *Ordynacji podatkowej* w zw. z art. 275 § 1 tej ustawy oraz art. 26h ust. 5 pkt 1 upof, zobowiązującymi do dokonywania czynności sprawdzających, mających na celu m.in. ustalenie stanu faktycznego w zakresie sfinansowania (dofinansowania) odliczonych wydatków ze środków NFOŚiGW, wojewódzkich funduszy ochrony środowiska i gospodarki wodnej lub w innej formie. Naruszało także *Wytyczne do czynności sprawdzających* (str. 45) i odbiegało od przyjętej w Urzędzie praktyki, zgodnie z którą weryfikując prawo do zastosowania ulgi badano pokrycie wydatków ze środków dotacji (dofinansowania) na podstawie pisemnego oświadczenia podatnika nt. uzyskania bądź nieuzyskania dofinansowania oraz – w przypadku jego otrzymania – kopii dokumentów potwierdzających udzielone dofinansowanie.

W sprawie nr 1220-SKA-1.4031.32.2022, w odpowiedzi na wezwanie z 20 stycznia 2022 r., w którym US żądał dokumentów potwierdzających

ewentualnie otrzymane dofinansowanie na realizację przedsięwzięcia termomodernizacyjnego w formie kserokopii, podatnik złożył 26 stycznia 2022 r. oświadczenie o otrzymaniu dotacji w wysokości 10 tys. zł oraz fakturę z adnotacją o sfinansowaniu części wydatku w kwocie 5 tys. zł z budżetu gminy. W ramach czynności sprawdzających podatnik przedstawił kopie faktur na łączną kwotę 72,3 tys. zł. W zeznaniu za 2020 r. odliczono ulgę w wysokości 62,3 tys. zł (zeznanie wspólne małżonków).

Naczelnik Urzędu wyjaśniła, że nie wyegzekwowano od podatnika kopii dokumentów dotyczących otrzymanego dofinansowania uznając, że wystarczającym materiałem dowodowym dla ustalenia prawidłowości rozliczeń podatkowych w tym zakresie za 2020 r. jest wskazanie przez podatnika w oświadczeniu trzech źródeł dofinansowania z przywołaniem ich wysokości oraz dokonanie pomniejszenia wydatków wynikających z faktur o kwoty dofinansowania otrzymanego w 2020 r.

W sprawie nr 1220-SKA-1.4031.39.2022 w odpowiedzi na wezwanie z 20 stycznia 2022 r. podatnik złożył 6 lutego 2022 r. jedynie oświadczenie, mimo iż US żądał – w przypadku otrzymanego dofinansowania – dokumentów w tej sprawie w formie kserokopii. Jednocześnie przedstawione oświadczenie nie zawierało precyzyjnych informacji na temat dofinansowania. Podatnik oświadczył, że otrzymał dofinansowanie ze środków unijnych, które zostało w zeznaniu odjęte od kwoty poniesionych wydatków. Nie wskazał przy tym programu dofinansowania oraz wysokości i daty otrzymanej kwoty. W ramach czynności sprawdzających podatnik przedstawił kopie faktur na łączną kwotę 22,1 tys. zł. W zeznaniu za 2020 r. odliczono ulgę w wysokości 18,4 tys. zł.

Naczelnik Urzędu wyjaśniła, że za wystarczający materiał dowodowy dla prawidłowości rozliczeń podatkowych w tym zakresie uznano wskazanie przez podatnika w oświadczeniu faktu otrzymania dofinansowania i dokonanie pomniejszenia wydatków wynikających z faktur o kwoty dofinansowania.

W sprawie nr 1220-SKA-1.4031.711.2024 nie występowało do podatnika o oświadczenie ani dokumenty potwierdzające uzyskanie dofinansowania na wydatki objęte ulgą termomodernizacyjną. W tym przypadku, prowadząc czynności nie skorzystano z Tabeli weryfikacyjnej. W ramach czynności sprawdzających podatnik przedstawił kopie faktur na łączną kwotę 54 tys. zł. W zeznaniu za 2020 r. odliczono ulgę w wysokości 53 tys. zł.

Naczelnik Urzędu wyjaśniła, że głównym przedmiotem czynności sprawdzających w tej sprawie była ulga na zabytki i dodatkowo zweryfikowano ulgę termomodernizacyjną w zakresie potwierdzenia wydatku fakturą VAT oraz potwierdzeniem zapłaty.

(akta kontroli str. 6-31, 207-226, 267-334, 716-734, 775-804, 1494)

NIK zwraca uwagę, iż działania Urzędu w powyższych sprawach wskazują na niekonsekwencję i nierówne traktowanie podatników w toku prowadzonych czynności sprawdzających. Podjęte działania i zaniechania w żądaniu przez US określonych dokumentów niezbędnych do weryfikacji prawidłowości odliczenia ulgi nie sprzyjają wzbudzaniu zaufania do organów podatkowych.

OCENA CZĄSTKOWA

Urząd prowadził z własnej inicjatywy typowanie podatników korzystających z ulgi termomodernizacyjnej oraz prowadził czynności sprawdzające w wyniku analiz (raportów) przekazanych przez MF i IAS w Krakowie. Weryfikując prawidłowość zastosowania ulgi, wykorzystywano m.in. Tabelę weryfikacyjną, dotyczącą istotnych kryteriów skorzystania z tej ulgi. NIK pozytywnie ocenia wykorzystywanie takiego

narzędzia. Jednocześnie zauważyć należy, że niewprowadzenie go w formie obowiązującej procedury mogło mieć wpływ na ujawnione w toku kontroli pojedyncze przypadki niewykorzystania Tabeli weryfikacyjnej.

Stwierdzone nieprawidłowości dotyczyły braku systematycznej analizy i monitorowania prawidłowości dokonanych doliczeń do dochodu, będących skutkiem uzyskania przez podatników zwrotu odliczonych wydatków. Zaledwie w jednym przypadku (na 11 zbadanych) Urząd bezzwłocznie zweryfikował doliczenie, rzetelnie to dokumentując. W pozostałych przypadkach US zrealizował czynności opieszale (siedem spraw) albo nie odnotował dokonania tych czynności, co nie pozwoliło ustalić faktycznej daty ich podjęcia (trzy sprawy).

NIK pozytywnie ocenia żądanie przez Urząd od podatników dokumentów potwierdzających otrzymanie dotacji (dofinansowania) na realizację przedsięwzięć termomodernizacyjnych, jednakże w próbie 20 spraw stwierdzono trzy przypadki (15% zbadanych) odstępstw od przyjętego sposobu weryfikacji, co NIK oceniła jako nierzetelne.

OBSZAR

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

Opis stanu faktycznego

2.1. Naczelnik Urzędu wyjaśniła, że w 2022 r., 2023 r. i w I półroczu 2024 r., w zakresie prowadzenia czynności sprawdzających, stosowano w Urzędzie regulacje wynikające z Ordynacji podatkowej (dział V czynności sprawdzające), art. 26h upof oraz rozporządzenia MliR ws. wykazu, a także Wytyczne do czynności sprawdzających oraz Instrukcję nr 3. Dodała również, że w przypadkach budzących wątpliwości co do zasadności odliczenia wydatków z tytułu termomodernizacji, pracownicy Urzędu kierowali się także interpretacjami podatkowymi i rekomendacjami przekazywanymi przez MF (Departament Orzecznictwa Podatkowego).

Czynności sprawdzające ewidencjonowano w wykorzystywanym przez Urząd systemie kancelaryjnym – System Zarządzania Dokumentacją (SZD) oraz w Zintegrowanym Systemie Zarządzania Ryzykiem (ZISAR II)²⁸, przy czym czynności sprawdzające prowadzone w związku ze złożonym wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty, wynikającej m.in. z zastosowanego odliczenia z tytułu ulgi termomodernizacyjnej, ewidencjonowano w systemie SZD oraz w systemie Poltax Plus. W tym zakresie stosowano również zasady wprowadzone na podstawie:

- pisma DIAS w Krakowie z 13 grudnia 2021 r., informującego o obowiązku rejestrowania wszystkich czynności sprawdzających w systemie ZISAR-II od 3 stycznia 2022 r.;
- pisma Zastępcy Szefa Krajowej Administracji Skarbowej z 3 lipca 2023 r., zgodnie z którym ewidencjonowanie rezultatów czynności w zakresie weryfikacji nadpłat od 1 sierpnia 2023 r. miało odbywać się z wykorzystaniem formularza NAD-WE lub ZOB-O.

W ramach „dobrej praktyki” podsumowanie ustaleń poczynionych w toku prowadzenia czynności sprawdzających odnotowywano w dokumencie pn. *Analiza*.

Zastępca Naczelnika wyjaśniła, że celem było zapewnienie czytelności procesu prowadzenia czynności sprawdzających oraz pełne zobrazowanie ustaleń. Ułatwiała również pracownikom ustalenia z przełożonym dalszego kierunku prowadzenia sprawy.

(akta kontroli str. 6-31, 47-149, 202-206, 1445-1454, 1494)

²⁸ Wcześniej czynności sprawdzające rejestrowano w aplikacji e-ORUS. Pełne wdrożenie ZISAR II uruchomiono z początkiem 2022 r.

2.2. Prowadzeniem czynności sprawdzających wobec podatników korzystających z odliczenia ulgi termomodernizacyjnej w latach 2022-2023, i w I półroczu 2024 r. zajmował się Dział SKA-1. Wyznaczeni pracownicy w ramach czynności sprawdzających określonych w Dziale V Ordynacji podatkowej zobowiązani byli zweryfikować poprawność złożonej korekty deklaracji oraz zasadność żądania stwierdzenia nadpłaty. W określonych przypadkach można było odstąpić od przeprowadzenia czynności sprawdzających²⁹. Wówczas jednak pracownik zobowiązany był od przeprowadzenia czynności analitycznych na podstawie dostępnych informacji i dokumentów, np. analiza z wykorzystaniem danych dostępnych we WRO-SYSTEM, analiza deklaracji i odliczeń za poprzednie okresy rozliczeniowe, analiza uprzednio przeprowadzonych czynności sprawdzających.

(akta kontroli str. 6-31, 47-149)

2.3. Dane dotyczące czynności sprawdzających wobec podmiotów korzystających z ulgi termomodernizacyjnej, realizowanych w ramach postępowań prowadzonych w związku ze złożonym wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty, opisano w pkt. 3.2. wystąpienia. Liczba czynności sprawdzających oraz kwoty ustaleń dokonanych w ramach pozostałych spraw kształtowały się następująco:

- w 2022 r. przeprowadzono 39 czynności sprawdzających, z czego wobec trzech podatników składających PIT-36 i 36 składających PIT-37; nie prowadzono czynności wobec podatników składających deklaracje na formularzach PIT-36L oraz PIT-28; suma kwot ulgi termomodernizacyjnej wykazanych w zeznaniach podatkowych objętych czynnościami wynosiła 1 067,4 tys. zł, z czego 151,8 tys. zł w PIT-36 i 915,6 tys. zł w PIT-37; w przypadku 11 czynności stwierdzono nieprawidłowości, z czego jedną u podatnika składającego PIT-36 i 10 u podatników składających PIT-37; kwota WUSZ dokonanych w toku przeprowadzonych czynności sprawdzających wyniosła 13,2 tys. zł i w całości pochodziła z PIT-37; kwoty wynikające z ustaleń zostały wpłacone przez podatników w całości;
- w 2023 r. przeprowadzono 42 czynności sprawdzających, z czego wobec 11 podatników składających PIT-36, jednego podatnika składającego PIT-36L, 29 składających PIT-37 i jednego składającego PIT-28; suma kwot ulgi termomodernizacyjnej wykazanych w zeznaniach podatkowych objętych czynnościami wynosiła 2 508,1 tys. zł, z czego 430,4 tys. zł w PIT-36, 19,5 tys. zł w PIT-36L, 2 035,6 tys. zł w PIT-37 oraz 22,6 tys. zł w PIT-28; w przypadku 22 czynności stwierdzono nieprawidłowości, z czego pięć u podatników składających PIT-36 i 17 u podatników składających PIT-37; suma kwot WUSZ wyniosła 70,2 tys. zł (12,9 tys. zł z PIT-36 i 57,3 tys. zł z PIT-37); kwoty wynikające z ustaleń zostały wpłacone w całości;
- w I półroczu 2024 r. przeprowadzono 12 czynności sprawdzających, z czego wobec jednego podatnika składającego PIT-36, jednego podatnika składającego PIT-36L, dziewięciu składających PIT-37 i jednego składającego PIT-28; suma kwot ulgi termomodernizacyjnej wykazanych w zeznaniach podatkowych objętych czynnościami wynosiła 383,9 tys. zł, z czego 14,9 tys. zł w PIT-36,

²⁹ Było to dopuszczalne ze względu na dużą czasochłonność oraz niską efektywność, np. gdy dla podatku dochodowego od osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej wykazano kwotę do zapłaty niższą niż wynikało z deklaracji uprzednio złożonej, a podatnik dokonał zapłaty (w całości lub części) podatku w kwocie wynikającej z poprzedniej deklaracji) lub kwotę nadpłaty wyższą niż poprzednio zadeklarowana – jednak różnica kwoty do zapłaty/nadpłaty nie przekraczała 3 tys. zł albo w przypadku stwierdzenia, że w złożonej korekcie deklaracji wykazano różnicę w kwocie do zapłaty niższą lub kwotę nadpłaty wyższą niż wynikało to z uprzednio złożonej deklaracji za ten okres rozliczeniowy, jednak podatnik nie wykazał w zeznaniu ulg lub odliczeń z innych tytułów niż składki na ubezpieczenie społeczne lub zdrowotne, wynikające z informacji przekazanych przez płatnika, kwoty przychodu/dochodu wykazane w korekcie są zgodne z kwotami wynikającymi z informacji przekazanych przez płatnika oraz brak wpłat do uprzednio złożonej deklaracji – w podatku dochodowym od osób fizycznych.

53,0 tys. zł w PIT-36L, 291,4 tys. zł w PIT-37 i 24,6 tys. zł w PIT-28; w przypadku sześciu czynności stwierdzono nieprawidłowości, z czego jedną u podatnika składającego PIT-36L i pięć u podatników składających PIT-37; suma kwot WUSZ wyniosła 15,6 tys. zł i w całości pochodziła z PIT-37; według stanu na 24 września 2024 r. na poczet tych ustaleń wpłacono 11 tys. zł.

Dla porównania, w 2021 r. liczba przeprowadzonych czynności sprawdzających wyniosła 204, z czego wobec 43 podatników składających PIT-36, 12 podatników składających PIT-36L i 149 składających PIT-37.

Suma kwot ulgi termomodernizacyjnej wykazanych w zeznaniach podatkowych objętych czynnościami wyniosła 7 329,9 tys. zł, z czego 1 621,9 tys. zł w PIT-36, 464,2 tys. zł w PIT-36L i 5 243,8 tys. zł w PIT-37.

W przypadku 25 czynności stwierdzono nieprawidłowości, z czego pięć u podatników składających PIT-36, jedną u podatnika składającego PIT-36L i 19 u podatników składających PIT-37. Suma kwot WUSZ wyniosła 96,1 tys. zł (6,1 tys. zł z PIT-36, 10,1 tys. zł z PIT-36L i 79,9 tys. zł z PIT-37). Kwoty wynikające z ustaleń zostały wpłacone w całości.

(akta kontroli str. 566-572)

W latach 2022-2024 (I półrocze) zmniejszyła się względem roku 2021 liczba podmiotów skierowanych w wyniku własnych analiz do przeprowadzenia czynności weryfikacyjnych³⁰ oraz liczba czynności sprawdzających prowadzonych wobec podmiotów korzystających z ulgi termomodernizacyjnej.

W 2022 r. w porównaniu do 2021 r. zmniejszyła się liczba czynności sprawdzających wobec podmiotów korzystających z ulgi termomodernizacyjnej o 56,6% (z 320 czynności w 2021 r. do 139 w 2022 r.), z czego liczba czynności sprawdzających w ramach spraw realizowanych w trybie art. 75 § 3 Ordynacji podatkowej (postępowania podatkowe ws. nadpłat) zmniejszyła się o 13,8% (ze 116 czynności w 2021 r. do 100 w 2022 r.), a liczba czynności sprawdzających w pozostałych sprawach zmniejszyła się o 80,9% (z 204 czynności w 2021 r. do 39 w 2022 r.).

Naczelnik US wyjaśniła, że przyczyną spadku była z jednej strony skala stwierdzonych w 2021 r. nieprawidłowości (w 11% przypadków stwierdzono nieprawidłowości, w wyniku których podatnicy złożyli korekty zeznań podatkowych), a z drugiej dostępne zasoby kadrowe (pracownicy Działu SKA-1 realizują szeroki zakres zadań). Z tego względu – poza wnioskami o nadpłatę – nie prowadzono własnych analiz i czynności skutkujących skierowaniem podmiotu do czynności sprawdzających. Z kolei na spadek liczby spraw realizowanych w trybie art. 75 § 3 Ordynacji podatkowej organ podatkowy nie ma wpływu, bowiem postępowania te prowadzone są na wniosek podatnika.

W 2022 r. w porównaniu do 2021 r. zmniejszyła się także kwota ujawnionych w wyniku czynności sprawdzających nieprawidłowości o 81,9% (ze 103,6 tys. zł w 2021 r. do 18,7 tys. zł w 2022 r.), z czego w ramach postępowań podatkowych ws. nadpłat kwota ujawnionych w wyniku czynności nieprawidłowości zmniejszyła się o 26,7% (z 7,5 tys. zł w 2021 r. do 5,5 tys. zł w 2022 r.), a w przypadku czynności sprawdzających w pozostałych sprawach kwota ta zmniejszyła się o 86,3% (z 96,1 tys. zł w 2021 r. do 13,2 tys. zł w 2022 r.).

³⁰ W 2021 r. łączna liczba podmiotów skierowanych do czynności weryfikacyjnych w wyniku analiz własnych wyniosła 418, natomiast w latach 2022-2023 odpowiednio 105 i 106 podmiotów, co stanowiło ok. 25% względem 2021 r. W I półroczu 2024 r. skierowano do czynności weryfikacyjnych 58 podmiotów, co stanowiło ok. 14% liczby podmiotów skierowanych w 2021 r. i ok. 55% liczby podmiotów skierowanych w latach 2022-2023.

Naczelnik US wyjaśniła, że zmniejszona kwota ujawnionych nieprawidłowości w ramach postępowań podatkowych ws. nadpłat jest wynikiem nieznacznego zmniejszenia ilości prowadzonych postępowań (mniejsza ilość wniosków podatników o stwierdzenie nadpłaty z tytułu termomodernizacji), jak również mniejszej ilości i wartości stwierdzonych, popełnionych przez podatników błędów w odliczeniu ulgi termomodernizacyjnej, przez co w większości przypadków stwierdzano zasadność wnioskowanych przez podatników nadpłat.

W przypadku pozostałych czynności sprawdzających znaczenie miała liczba przeprowadzonych czynności sprawdzających, ale także *mniejsza ilość i wartość stwierdzonych nieprawidłowości w zakresie przedmiotowej ulgi* – w 2021 r. na 1 przeprowadzoną czynność przypadało 0,47 tys. zł (96,1 tys. zł kwoty ustaleń: 204 czynności), a w 2022 na 1 przeprowadzoną czynność przypadało 0,34 tys. zł (13,2 tys. zł kwoty ustaleń: 39 czynności). Do powyższego mogła przyczynić się również większa świadomość podatników co do zasad stosowania przedmiotowej ulgi, m.in. w wyniku prowadzonych przez administrację skarbową szkoleń dla podatników (również pracowników Urzędu) oraz wyjaśnień i objaśnień podatkowych w sprawie ulgi termomodernizacyjnej zamieszczonych na stronie www.podatki.gov.pl.

W 2022 r. nie prowadzono czynności sprawdzających wobec podatników składających deklaracje na formularzach PIT-36L oraz PIT-28.

Naczelnik wyjaśniła, że powodem było przede wszystkim skoncentrowanie się na podatnikach rozliczających się na formularzu PIT-37 oraz konieczność realizacji innych, pilnych zadań. Jednocześnie obowiązku przeprowadzania czynności sprawdzających w każdym tytule podatkowym, rodzaju formularza i rodzaju odliczeń podatkowych nie przewidywały regulacje zewnętrznych, czy wewnętrzne. Naczelnik nie wykluczyła przeprowadzenia czynności w powyższym zakresie w okresie późniejszym, do czasu przedawnienia zobowiązania podatkowego za dany okres rozliczeniowy.

W 2023 r. w porównaniu do 2022 r. liczba czynności sprawdzających wobec podmiotów korzystających z ulgi termomodernizacyjnej zmniejszyła się o 2,9% (ze 139 w 2022 r. do 135 czynności w 2023 r.), przy czym w przypadku postępowań podatkowych ws. nadpłat liczba czynności zmniejszyła się o 7,0% (ze 100 w 2022 r. do 93 czynności w 2023 r.), a liczba czynności sprawdzających w pozostałych sprawach wzrosła o 7,7% (z 39 czynności w 2022 r. do 42 w 2023 r.).

Naczelnik US wyjaśniła, że przyczyna takiego stanu rzeczy jest podobna, jak w przypadku poprzedniego roku. Minimalny wzrost liczby czynności sprawdzających w pozostałych sprawach spowodowany był m.in. prowadzeniem czynności sprawdzających w wyniku typowania przekazanego przez MF lub IAS. W 2023 r. z tego typowania przeprowadzono 22 czynności w zakresie PIT-37 oraz sześć w zakresie PIT-36.

Jednocześnie w 2023 r. w porównaniu do 2022 r. wzrosła kwota ujawnionych w wyniku czynności sprawdzających nieprawidłowości o 297,3% (z 18,7 tys. zł do 74,3 tys. zł), przy czym wpływ na to miał wzrost kwoty nieprawidłowości ujawnionych w wyniku czynności sprawdzających przeprowadzonych w pozostałych sprawach – wzrost o 531,8% (z 13,2 tys. zł do 70,2 tys. zł). W przypadku czynności sprawdzających realizowanych w ramach postępowań podatkowych ws. nadpłat kwota ujawnionych nieprawidłowości zmniejszyła się o 25,5% (z 5,5 tys. zł do 4,1 tys. zł).

Również w tym przypadku jako przyczynę zmian Naczelnik US wskazała działania prowadzone w wyniku typowania przekazanego przez MF lub IAS w Krakowie.

(akta kontroli str. 566-572, 1372-1389)

2.4. Na podstawie szczegółowego badania 24 spraw obejmujących prowadzenie czynności sprawdzających w okresie objętym kontrolą³¹, ustalono że:

- łączna kwota wykazanej przez podatników ulgi termomodernizacyjnej (przed korektą) wynosiła 1 517,4 tys. zł,
- w 18 sprawach Urząd stwierdził nieprawidłowości w zakresie odliczenia ulgi termomodernizacyjnej, z czego w 12 przypadkach przekroczono limit wydatków podlegających odliczeniu, w dwóch przypadkach dokonano wielokrotnego odliczenia tego samego wydatku, w jednym przypadku odliczono wydatek nieujęty w rozporządzeniu MliR ws. wykazu, w jednym przypadku (dot. jednej faktury) podatnik odliczył kwotę zakupu od sprzedawcy niebędącego podatnikiem VAT, w jednym przypadku podatnik odliczył wydatek zrealizowany przez zakończeniem budowy budynku, w jednym przypadku podatnik odliczył wydatki poniesione przez małżonka niebędącego właścicielem nieruchomości, w jednym przypadku podatnik odliczył kwotę, która została sfinansowana (dofinansowana) ze środków NFOŚiGW; łączna kwota stwierdzonych nieprawidłowości dotyczących ulgi termomodernizacyjnej (kwota główna, bez odsetek) wyniosła 627,8 tys. zł;
- w ramach czynności sprawdzających badano stan faktyczny m.in. na podstawie dokumentów potwierdzających własność lub współwłasność nieruchomości, których dotyczyły odliczone wydatki oraz faktur potwierdzających wydatek na przedsięwzięcie termomodernizacyjne. Faktury weryfikowano również we WRO-System (JPK VAT); Naczelnik Urzędu wyjaśniła, że w przypadku weryfikacji faktur w plikach JPK sprzedawców we WRO-System kierowano się ekonomiką działań i weryfikowano faktury o wartości powyżej 3 tys. zł, oraz obostrzeniami związanymi z dostępem do danych we WRO-System; każdorazowo dostęp do plików JPK podatników spoza właściwości Urzędu Skarbowego w Oświęcimiu wymagał bowiem wnioskowania i akceptacji kierownika w systemie; *w niektórych przypadkach mogło dojść też do sytuacji nieodnotowania przez pracownika faktu sprawdzenia faktury w JPK lub sytuacji, w której podatnik rezygnował z odliczenia;*
- w żadnym przypadku nie występowało o dane dotyczące uzyskania dofinansowania wydatków na przedsięwzięcia termomodernizacyjne bezpośrednio do dotaciodawców; kwestie związane z dofinansowaniem wydatków na przedsięwzięcia termomodernizacyjne Urząd ustalił na podstawie oświadczeń oraz dokumentów złożonych przez podatnika; w dziewięciu sprawach podatnicy oświadczyli, że nie otrzymali dofinansowania, a w 10 sprawach przedstawili na potwierdzenie otrzymania dofinansowania stosowne dokumenty; w pięciu sprawach nie odebrano oświadczenia ani dokumentów w sprawie dofinansowania, przy czym w trzech przypadkach związane to było z rezygnacją z odliczenia za rok, którego miałyby dotyczyć dofinansowanie³², natomiast dwa przypadki opisano w sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości*³³;
- w jednym przypadku nieprecyzyjnie ustalono przedmiot wydatku w odniesieniu do katalogu wydatków wymienionych w załączniku do rozporządzenia MliR ws. wykazu, co opisano szerzej w sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości*;
- w wyniku przeprowadzonych czynności w 19 sprawach złożono korektę deklaracji zgodną z ustaleniami dokonanymi w toku czynności sprawdzających,

³¹ Wyboru dokonano metodą niestatystyczną – dobór na podstawie osądu kontrolera spośród spraw o największych kwotach WUSZ. Badaniem objęto 17 spraw w zakresie podatku PIT (cztery z PIT-36 i 13 z PIT-37), trzy sprawy w zakresie podatku PPL (PIT-36L) i cztery (wszystkie) sprawy w zakresie podatku PPE (PIT-28).

³² Sprawy nr 1220-SKA-1.4031.1.409.2024, 1220-SKA-1.4031.4.182.2024 oraz 1220-SKA-1.4031.4.215.2024.

³³ Sprawy o numerach: 1220-SKA-1.4031.4.209.2024 oraz 1220-SKA-1.4031.711.2024 (sprawa badana również w ramach obszaru 1 i tam opisana).

przy czym jedna korekta nie dotyczyła odliczenia ulgi termomodernizacyjnej, a jedna korekta została złożona wskutek ponownego podjęcia czynności sprawdzających³⁴;

- w wyniku przeprowadzonych czynności ustalono należny podatek w łącznej wysokości 71,9 tys. zł³⁵, który został wpłacony w całości; w pięciu na 24 sprawy objęte próbą wpłaty dokonano po wysłaniu przez Urząd upomnienia; poza tym nie było konieczne podejmowanie czynności windykacyjnych ani egzekucyjnych;
- nie wystąpiły przypadki, w których konieczne było wszczęcie kontroli podatkowej lub postępowania podatkowego ze względu na brak realizacji obowiązków przez podatnika; w dwóch przypadkach – stosownie do postanowień § 3 ust. 14 Instrukcji nr 3 – przekazano sprawy do Referatu Podatków Dochodowych i Podatku od Towarów i Usług (dalej: *Dział SPV*), w związku z wycofaniem przez podatnika wniosku o stwierdzenie nadpłaty;
- wyniki czynności sprawdzających odnotowywano w Analizach, Karcie ustaleń czynności sprawdzających i rejestrowano w systemie ZISAR lub – w przypadku spraw w zakresie stwierdzenia nadpłaty – w dokumencie pn. *Analiza do wniosku w sprawie stwierdzenia nadpłaty* i rejestrowano w systemie Poltax Plus.

(akta kontroli str. 6-31, 227-266, 538-557, 985-1172, 1494)

W ramach przeprowadzanych czynności sprawdzających Urząd nie dokonywał oględzin w celu pozyskania materiału dowodowego dla weryfikacji prawidłowości ustalenia ulgi termomodernizacyjnej.

Naczelnik Urzędu wyjaśniła, że *w miarę możliwości, dostępności i aktualności danych w zasobach internetowych weryfikowano dostępne zdjęcia w google.maps. Poza tym uznano, że zebrane materiały dowodowe w poszczególnych sprawach są wystarczające dla potwierdzenia prawa do ulgi.*

(akta kontroli str. 1445-2454)

Stwierdzone
nieprawidłowości

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

1. W sprawie nr 1220-SKA-1.4031.4.209.2024 Urząd nie wezwał podatnika do złożenia wszystkich dokumentów potwierdzających prawo do zastosowania ulgi termomodernizacyjnej, w tym oświadczenia lub dokumentów potwierdzających otrzymanie dofinansowania takich wydatków w 2022 r.

Było to działanie nierzetelne i nie spełniało wymogów określonych w art. 272 pkt 3 *Ordynacji podatkowej* w zw. z art. 275 § 1 tej ustawy oraz art. 11 ust. 1 i 2 urof, zobowiązującymi do dokonywania czynności sprawdzających, mających na celu m.in. ustalenie stanu faktycznego w zakresie sfinansowania (dofinansowania) odliczonych wydatków ze środków NFOŚiGW, WFOŚiGW lub w innej formie. Naruszało także *Wytyczne do czynności sprawdzających* (str. 45) oraz § 3 ust. 1 *Instrukcji nr 3*. Powyższe zaniechanie odbiegało ponadto od przyjętej w Urzędzie praktyki, zgodnie z którą weryfikując prawo do zastosowania ulgi badano pokrycie wydatków ze środków dotacji (dofinansowania) na podstawie pisemnego oświadczenia podatnika na temat ewentualnego uzyskania dofinansowania oraz – w przypadku jego otrzymania – na podstawie kopii dokumentów potwierdzających udzielone dofinansowanie.

Czynności sprawdzające prowadzono w związku z korektą deklaracji za 2022 r. złożoną przez podatnika 5 kwietnia 2024 r. oraz wnioskiem o stwierdzenie

³⁴ Sprawa nr 1220-SKA-1.4031.4.209.2024.

³⁵ Kwota nie obejmuje wpłaty w wyniku zakwestionowania ulgi na zabytki w ramach sprawy nr 1220-SKA-1.4031.711.2024. Uwzględnia natomiast kwotę wpłaconą w wyniku sprawy nr 1220-SKA-1.4031.868.2024, podjętej w trakcie kontroli NIK.

nadpłaty podatku PPE za 2022 r. z 15 kwietnia 2024 r. Urząd wezwał podatnika (10 kwietnia 2024 r.) do złożenia wraz z wnioskiem jedynie dokumentu potwierdzającego prawo własności lub współwłasności budynku jednorodzinnego, na który poniesiono wydatki. Prowadząc czynności nie skorzystano również z Tabeli weryfikacyjnej. W wyniku czynności sprawdzających nie stwierdzono nieprawidłowości i potwierdzono zasadność złożonego w sprawie wniosku, przyznając do zwrotu kwotę 1,3 tys. zł (wyplacono 29 kwietnia 2024 r.). W trakcie kontroli NIK, 1 sierpnia 2024 r., Urząd ponownie podjął czynności sprawdzające (sprawa 1220-SKA-1.4031.868.2024), w wyniku których podatnik 6 sierpnia 2024 r. złożył korekty PIT-28 za lata 2020, 2021 i 2022. Przyczyną korekty za 2022 r. było nieuwzględnienie w rozliczeniu otrzymanego dofinansowania w wysokości 3 tys. zł. W wyniku korekty zmniejszono wysokość nadpłaty za 2022 r. o 255 zł (wplacone przez podatnika 14 sierpnia 2024 r.)³⁶.

Wyjaśniając przyczynę niezadania ww. dokumentów, Naczelnik podała, że analizując odliczenie od przychodu ulgi termomodernizacyjnej wzięto *pod uwagę fakt nieprzekroczenia limitu możliwej do odliczenia wysokości ulgi oraz posiadanie tytułu do nieruchomości uprawniające do skorzystania z ulgi*.

(akta kontroli str. 6-31, 267-524, 538-557, 985-1000, 1494)

2. W sprawie nr 1220-SKA-1.4031.194.2023 Urząd nie zweryfikował, czy wydatek odliczony w ramach ulgi termomodernizacyjnej dotyczy rodzajów materiałów budowlanych, urządzeń i usług określonych w załączniku do rozporządzenia MliR ws. wykazu.

Było to działanie nierzetelne i niezgodne z art. 272 pkt 3 Ordynacji podatkowej w zw. z art. 26h ust. 1 upof, a także załącznikiem do rozporządzenia MliR ws. wykazu (pkt 1 ppkt 1 oraz pkt 2 ppkt 5). Przepisy te zobowiązują organ podatkowy do dokonywania czynności sprawdzających, mających na celu m.in. ustalenie stanu faktycznego w zakresie odliczenia wydatków na określone materiały budowlane, urządzenia i usługi, związane z realizacją przedsięwzięcia termomodernizacyjnego. Wskazane rozporządzenie zawierało zamknięty katalog materiałów, urządzeń i usług, w ramach którego ujęto m.in. materiały budowlane wykorzystywane do docieplenia przegród budowlanych, płyt balkonowych oraz fundamentów wchodzące w skład systemów dociepleń lub wykorzystywane do zabezpieczenia przed zawilgoceniem, a także usługi docieplenia przegród budowlanych lub płyt balkonowych lub fundamentów.

Podatnik w korekcie zeznania PIT-37 za 2020 r. w rozliczeniu ulgi termomodernizacyjnej uwzględnił fakturę VAT nr 7/02/2020/D z dnia 24 lutego 2020 r. na kwotę 49 tys. zł dokumentującą *wykonanie elewacji i docieplenia poddasza*. Urząd nie zweryfikował, jaka część ww. wydatku dotyczyła realizacji przedsięwzięcia termomodernizacyjnego w zakresie zgodnym z rozporządzeniem MliR w sprawie wykazu.

Naczelnik wyjaśniła, że oceny *spełnienia warunku odliczenia w ramach ulgi dotyczącego przedmiotowego wydatku dokonano na podstawie analizy dostępnego w google maps zdjęcia budynku z 2021 r., doświadczenia życiowego oraz analizy cen podobnego rodzaju usług, które wskazały, iż przedmiotem ww. faktury było wykonanie docieplenia ścian i poddasza*.

³⁶ Korekta zeznania za 2021 r. dotyczyła błędnie odliczonego wydatku na przedsięwzięcie termomodernizacyjne, poniesionego w 2020 r. na kwotę 1 887,41 zł (WUSZ 161 zł). Korekta zeznania za 2020 r. dotyczyła uwzględnienia poniesionego w tym roku, błędnie odliczonego w 2021 r.

W trakcie kontroli NIK, po wezwaniu przez Urząd, podatnik złożył 10 września 2024 r. oświadczenie, w którym wyjaśnił, że docieplenie dotyczyło budynku i poddasza.

(akta kontroli str. 207-226, 267-524, 805-813, 1001-1016, 1372-1389)

NIK zwraca uwagę na konieczność weryfikacji przedmiotu wydatku w przypadkach budzących wątpliwości co do jego zgodności z przepisami rozporządzenia MliR ws. wykazu. Zasadne jest wówczas potwierdzenie prawa do ulgi na podstawie innego dowodu (np. oświadczenia podatnika, umowy lub zamówienia precyzującego przedmiot wydatku), zwłaszcza w sytuacji, gdy czynności sprawdzające prowadzone są i tak z udziałem podatnika (składane są oświadczenia, kopie dokumentów), a także gdy wartość wydatku jest znaczna. W badanym przypadku kwota wynikająca z faktury stanowiła ponad 90% limitu odliczenia.

OCENA CZĄSTKOWA

Urząd systematycznie i rzetelnie – z wyjątkiem dwóch spraw, w których NIK stwierdziła nieprawidłowości – realizował czynności sprawdzające wobec podmiotów korzystających z ulgi termomodernizacyjnej. NIK pozytywnie ocenia zakres żądanych od podatnika dokumentów. Na potwierdzenie prawa do ulgi podatnicy przedkładali w szczególności dokumenty potwierdzające własność lub współwłasność nieruchomości, których dotyczyły odliczone wydatki, faktury potwierdzające wydatek oraz dokumenty potwierdzające otrzymanie lub nieotrzymanie dofinansowania (zwrotu) wydatku na przedsięwzięcie termomodernizacyjne. NIK pozytywnie ocenia także skuteczność prowadzonych czynności, w wyniku których Urząd w 18 sprawach na 24 zbadane (75%) stwierdził nieprawidłowości, a podatnicy wpłacili całość ustalonego w wyniku czynności podatku w łącznej wysokości 71,9 tys. zł. Zastrzeżenia NIK dotyczyły trzech spraw na 24 zbadane (12,5%), w których:

- w dwóch przypadkach nie odebrano oświadczenia ani dokumentów ws. dofinansowania przedsięwzięcia termomodernizacyjnego, przy czym w jednej w wyniku ponownie podjętych w trakcie kontroli NIK czynności ustalono potrzebę zmniejszenia wysokości uprzednio potwierdzonej przez Urząd kwoty nadpłaty;
- w jednej sprawie Urząd nie zweryfikował przedmiotu odliczonego wydatku pod kątem katalogu rodzajów materiałów budowlanych, urządzeń i usług określonych w załączniku do rozporządzenia MliR ws. wykazu, pomimo wątpliwości co do jego zasadności.

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

Opis stanu faktycznego

3.1. W kontrolowanym okresie Urząd wszczął dwa postępowania podatkowe w zakresie korzystania z ulgi termomodernizacyjnej, zakończone wydaniem przez Naczelnika US decyzji:

- z 8 kwietnia 2022 r., wydanej po wszczęciu postępowania podatkowego z urzędu, w konsekwencji uprzednio przeprowadzonych czynności sprawdzających;
- z 15 lutego 2023 r., wydanej po wszczęciu postępowania na wniosek podatnika o stwierdzenie nadpłaty.

W pozostałych przypadkach podstawą prowadzenia przez Urząd spraw (postępowań) wobec podatników korzystających z ulgi termomodernizacyjnej były złożone przez nich wnioski o stwierdzenie nadpłaty. Sprawy te rozstrzygano bez wydawania decyzji, na podstawie art. 75 § 4 Ordynacji podatkowej, jeżeli:

- przeprowadzona przez Urząd weryfikacja wniosku podatnika o nadpłatę oraz skorygowanego zeznania (deklaracji) potwierdziła zasadność nadpłaty;

- w wyniku weryfikacji wniosku Urząd stwierdzał inną kwotę nadpłaty niż wskazana przez podatnika, a ten – zgadzając się z dokonanyymi przez Urząd ustaleniami – składał kolejną korektę.

W tych przypadkach skutki prawne wywoływała prawidłowo sporządzona korekta/korekta zgodna z ustaleniami Urzędu. Natomiast jeżeli podatnik wycofywał złożony wniosek i korektę, postępowanie umarzano i obowiązywało poprzednie, niezmienione zeznanie.

Naczelnik Urzędu wyjaśniła, że w kontrolowanym okresie nie było spraw przekazanych do ponownego rozpatrzenia, w których DIAS wydał decyzję na podstawie art. 233 § 2 Ordynacji podatkowej³⁷.

(akta kontroli str. 202-206)

Prowadzeniem postępowań podatkowych zajmował się Dział SPV, a sprawami z wniosków o stwierdzenie nadpłaty Dział SKA-1.

(akta kontroli str. 202-206)

3.2. Liczba przeprowadzonych spraw, w tym postępowań podatkowych, oraz kwoty ustaleń dokonanych w toku spraw, których przedmiotem była weryfikacja prawidłowości skorzystania z ulgi termomodernizacyjnej (niezależnie od roku, którego dotyczyło weryfikowane zeznanie), kształtowały się następująco:

- w 2022 r. przeprowadzono 101 spraw, z czego wobec trzech podatników składających PIT-36 i 98 składających PIT-37; nie prowadzono postępowań wobec podatników składających deklaracje na formularzach PIT-36L oraz PIT-28; suma kwot wykazanej ulgi termomodernizacyjnej poddanej weryfikacji (wskazana w zeznaniach) wynosiła 1 812,8 tys. zł, z czego 58,3 tys. zł w PIT-36 i 1 754,5 tys. zł w PIT-37; w przypadku sześciu postępowań stwierdzono nieprawidłowości – wszystkie dotyczyły podatników składających PIT-37; kwota WUSZ w zakresie ulgi termomodernizacyjnej, dokonanych w przeprowadzonych postępowaniach wyniosła 8,6 tys. zł i w całości pochodziła z PIT-37; kwoty wynikające z ustaleń zostały przez podatników wpłacone w całości;
- w 2023 r. przeprowadzono 94 sprawy, z czego wobec 10 podatników składających PIT-36, dwóch składających PIT-36L i 82 składających PIT-37; nie prowadzono postępowań wobec podatników składających deklaracje na formularzu PIT-28; suma kwot ulgi termomodernizacyjnej poddanej weryfikacji wynosiła 1 791,9 tys. zł, z czego 294,5 tys. zł w PIT-36, 72,0 tys. zł w PIT-36L i 1 425,4 tys. zł w PIT-37; w przypadku siedmiu postępowań stwierdzono nieprawidłowości – w jednym postępowaniu dotyczącym podatnika składającego PIT-36L i sześciu składających PIT-37; kwota WUSZ ustalona w wyniku przeprowadzonych postępowań wyniosła 14,2 tys. zł (10,1 tys. zł z PIT-36L i 4,1 tys. zł z PIT-37); kwoty wynikające z ustaleń zostały wpłacone w całości;
- w I półroczu 2024 r. przeprowadzono 45 postępowań, z czego wobec czterech podatników składających PIT-36, 39 składających PIT-37 i dwóch składających PIT-28. Nie prowadzono postępowań wobec podatników składających deklaracje na formularzu PIT-36L; suma kwot ulgi termomodernizacyjnej poddanej weryfikacji wynosiła 717,4 tys. zł, z czego 45,5 tys. zł w PIT-36, 626,1 tys. zł w PIT-37 i 45,8 tys. zł w PIT-28; w jednym postępowaniu, dotyczącym podatnika składającego PIT-37, stwierdzono nieprawidłowości;

³⁷ Zgodnie z tym przepisem, organ odwoławczy może uchylić w całości decyzję organu pierwszej instancji i przekazać sprawę do ponownego rozpatrzenia przez ten organ, jeżeli rozstrzygnięcie sprawy wymaga uprzedniego przeprowadzenia postępowania dowodowego w całości lub w znacznej części. Przekazując sprawę, organ odwoławczy wskazuje okoliczności faktyczne, które należy zbadać przy ponownym rozpatrzeniu sprawy.

kwota WUSZ w wyniku tego postępowania wyniosła 8,7 tys. zł i została wpłacona w całości.

Dla porównania, w 2021 r. liczba przeprowadzonych postępowań podatkowych wyniosła 116, z czego wobec 15 podatników składających PIT-36, 97 składających PIT-37 i czterech składających PIT-28. Nie prowadzono postępowań wobec podatników składających deklaracje na formularzu PIT-36L.

Suma kwot ulgi termomodernizacyjnej poddanej weryfikacji w ramach tych postępowań wynosiła 1 527,5 tys. zł, z czego 246,5 tys. zł w PIT-36, 1 237,9 tys. zł w PIT-37 i 43,1 tys. zł w PIT-28.

W przypadku dziewięciu postępowań stwierdzono nieprawidłowości – wszystkie dotyczyły podatników składających PIT-37. Kwota WUSZ ustalona w wyniku tych postępowań wyniosła 7,5 tys. zł i została wpłacona w całości.

(akta kontroli str. 570-580)

3.3. Szczegółowym badaniem objęto 15 spraw, których przedmiotem była weryfikacja prawidłowości odliczeń wydatków na realizację przedsięwzięcia termomodernizacyjnego, w tym oba postępowania podatkowe zakończone decyzjami Naczelnika US i 13 spraw³⁸ z wniosków podatników o stwierdzenie nadpłaty. Łączna kwota wykazanej przez podatników ulgi w tych postępowaniach wyniosła 405,8 tys. zł, z czego w postępowaniach podatkowych 71,2 tys. zł, a w pozostałych sprawach 334,6 tys. zł.

Na podstawie szczegółowego badania dwóch postępowań podatkowych zakończonych decyzją, ustalono że:

- w postępowaniu wszczętym z urzędu ustalono, że budynek, którego dotyczyło odliczenie ulgi zastosowane przez podatnika, nie spełnia kryterium budynku mieszkalnego jednorodzinnego (w budynku wydzielono trzy lokale mieszkalne stanowiące odrębne nieruchomości); w związku z tym Naczelnik Urzędu określiła wysokość zobowiązania podatkowego i zobowiązała podatnika do uregulowania zaległości podatkowej wraz z odsetkami;
- w postępowaniu podatkowym wszczętym na podstawie wniosku podatnika o stwierdzenie nadpłaty ustalono, że budynek, którego dotyczyło odliczenie ulgi zastosowane przez podatnika, obejmuje również lokal użytkowy; w toku prowadzonej sprawy nie potwierdzono, że nieruchomość ta spełnia warunki zastosowania ulgi termomodernizacyjnej (tj. że powierzchnia lokalu użytkowego stanowi nie więcej niż 30% powierzchni całkowitej budynku mieszkalnego); w związku z powyższym Naczelnik Urzędu wydała decyzję odmawiającą stwierdzenia nadpłaty;
- oba postępowanie podatkowe wszczęto zgodnie z art. 165 Ordynacji podatkowej i w terminie nie dłuższym niż 3 miesiące od daty zakończenia czynności sprawdzających i przekazania sprawy do Działu SPV;
- w przypadku jednego postępowania podatkowego decyzja została wydana w ciągu miesiąca, licząc od dnia wszczęcia postępowania, a w drugim po upływie 374 dni³⁹, co wynikało głównie z konieczności zasięgnięcia informacji ze Starostwa Powiatowego w Oświęcimiu oraz Powiatowego Inspektoratu Nadzoru Budowlanego w Oświęcimiu (postępowanie zostało zawieszone na okres ponad 3 miesięcy); Kierownik Działu SPV, działając z upoważnienia Naczelnika Urzędu,

³⁸ Badaniem objęto wszystkie 11 spraw, w których Urząd stwierdził nieprawidłowości (cztery sprawy podjęte i zakończone w 2022 r., pięć w 2023 r. i dwie w 2024 r. – w tym jedna, w której nieprawidłowość stwierdzono w trakcie kontroli NIK) oraz dwie sprawy, w których nie stwierdzono nieprawidłowości – wyboru dokonano metodą niestatystyczną, dobór na podstawie osądu kontrolera (sprawy podjęte i zakończone w 2023 r.).

³⁹ Sprawa nr 1220-SPV.4102.13.2022.

informował stronę o przyczynach niezłażenia sprawy w terminie i wyznaczeniu nowego terminu złażenia sprawy;

- opis dokonanych ustaleń faktycznych w decyzji był spójny z dokumentacją dotyczącą przeprowadzonych dowodów (materiałem dowodowym);
- na poczet jednej z decyzji podatnicy wpłacili 3,1 tys. zł (nie było konieczne podejmowanie czynności windykacyjnych, ani egzekucyjnych); w drugim przypadku decyzja nie rodziła zobowiązań po stronie podatnika, ani Urzędu;
- nie wystąpiły przypadki, w których złożono skargę na decyzję Naczelnika Urzędu i wszczęto postępowanie przed sądami administracyjnymi.

(akta kontroli str. 227-266, 1285-1371, 1445-1454)

Na podstawie szczegółowego badania 13 spraw prowadzonych na podstawie wniosku o stwierdzenie nadpłaty, ustalono że:

- we wszystkich sprawach zwrotu nadpłaty dokonano w terminie ustawowym, tj. do dwóch miesięcy, licząc od dnia złożenia przez podatnika wniosku oraz prawidłowo sporządzonej korekty deklaracji;
- we wszystkich sprawach opis dokonanych ustaleń faktycznych ujęty w dokumencie pn. *Analiza do wniosku ws. stwierdzenia nadpłaty w podatku dochodowym od osób fizycznych* był spójny ze zgromadzonym materiałem dowodowym;
- w dwóch sprawach nie zażądano oświadczenia lub dokumentów ws. dofinansowania wydatków na przedsięwzięcie termomodernizacyjne, co opisano w sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości*⁴⁰;
- w wyniku przeprowadzonych spraw Urząd dokonał zwrotów na łączną kwotę 42,6 tys. zł, a podatnicy wpłacili łącznie 0,4 tys. zł. W jednym przypadku wpłata podatnika nastąpiła po wysłaniu upomnienia przez Urząd; poza tym nie było konieczne podejmowanie czynności windykacyjnych, ani egzekucyjnych.

(akta kontroli str. 227-266, 538-557, 1445-1454)

W żadnej ze spraw, w tym w ramach postępowań podatkowych, nie dokonywano oględzin w celu pozyskania materiału dowodowego dla weryfikacji prawidłowości ustalenia ulgi termomodernizacyjnej.

Zastępca Naczelnik US wyjaśniła, że za wystarczające uznano materiały dowodowe zebrane w sprawach oraz wykorzystywano ogólnodostępne informacje w Internecie.

(akta kontroli str. 1445-1454)

Naczelnik Urzędu wyjaśniła, że nieprawidłowościami stwierdzonymi w latach 2022-2024 (I półrocze) w toku weryfikacji prowadzonych przez Urząd, w tym postępowań podatkowych, były;

- przekroczenie limitu wydatków (53 tys. zł na podatnika),
- wykazanie w zeznaniu podatkowym odliczenia przez podatnika i współmałżonka wydatku potwierdzonego tym samym dokumentem,
- wykazanie w zeznaniu podatkowym odliczenia wydatku z faktury wystawionej przez podatnika niebędącego czynnym podatnikiem podatku od towarów i usług,
- wykazanie w zeznaniu podatkowym odliczenia wydatku, pomimo niezakończenia budowy budynku jednorodzinnego,
- wykazanie w zeznaniu podatkowym odliczenia wydatku, pomimo że zakupiony towar/usługa nie znajdował się w załączniku do rozporządzenia MliR ws. wykazu,
- brak tytułu prawnego do nieruchomości,

⁴⁰ Sprawy o numerach: 1220-SKA-1.4031.4.199.2023 oraz 1220-SKA-1.4031.4.209.2024 (sprawa badana również w ramach obszaru 2 i tam opisana).

- niepomniejszona kwota wydatkowania o otrzymane dofinansowanie w danym roku podatkowym,
 - brak doliczenia do dochodu dofinansowania w roku otrzymania dotacji.
- (akta kontroli str. 146-149, 202-206)

3.4. Naczelnik Urzędu wyjaśniła, że problemy pojawiające się w trakcie prowadzenia czynności sprawdzających w zakresie ulgi termomodernizacyjnej rozwiązywano na bieżąco w wyniku kontaktów telefonicznych z IAS, aktywnego uczestniczenia w prowadzonych online przez pracowników administracji skarbowej szkoleniach dla podatników i pracowników, czy też poszukiwania pojawiających się w tym zakresie interpretacji indywidualnych, jak również wyjaśnień i objaśnień podatkowych w sprawie ulgi termomodernizacyjnej zamieszczonych na stronie www.podatki.gov.pl. W związku z tym Naczelnik Urzędu nie zgłaszała do DIAS w Krakowie występowania problemów w zakresie weryfikacji prawidłowości skorzystania z ulgi termomodernizacyjnej.

(akta kontroli str. 202-206, 1372-1389)

3.5. W latach 2022-2024 (I półrocze) w Urzędzie nie były przeprowadzane przez IAS lub MF kontrole ani audyty, których zakres obejmowałby tematykę odliczeń wydatków na przedsięwzięcia termomodernizacyjne lub zagadnienia będące przedmiotem kontroli.

(akta kontroli str. 202-206)

Stwierdzone
nieprawidłowości

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

W sprawie nr 1220-SKA-1.4031.4.199.2023 Urząd nie wezwał podatnika do złożenia oświadczenia i dokumentów potwierdzających otrzymanie dofinansowania do wydatków odliczonych w ramach ulgi termomodernizacyjnej.

Było to działanie nierzetelne i nie spełniało wymogów określonych w art. 272 pkt 3 Ordynacji podatkowej w zw. z art. 275 § 1 tej ustawy oraz art. 26h ust. 5 pkt 1 upof, zobowiązującymi do dokonywania czynności sprawdzających, mających na celu m.in. ustalenie stanu faktycznego w zakresie sfinansowania (dofinansowania) odliczonych wydatków ze środków NFOŚiGW, WFOŚiGW lub w innej formie. Naruszało to także Wytyczne do czynności sprawdzających (str. 45) oraz § 3 ust. 1 Instrukcji nr 3, a ponadto odbiegało od przyjętej w Urzędzie praktyki, zgodnie z którą – weryfikując prawo do zastosowania ulgi – badano pokrycie wydatków ze środków dotacji (dofinansowania) na podstawie pisemnego oświadczenia podatnika oraz – w przypadku otrzymania dofinansowania – na podstawie kopii dokumentów potwierdzających jego otrzymanie.

Czynności sprawdzające prowadzono w związku z korektą deklaracji za 2021 r. złożoną przez podatnika 6 kwietnia 2023 r. oraz wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty podatku PIT za 2021 r. z 13 kwietnia 2023 r. W dniu 24 kwietnia 2023 r. Urząd wezwał podatnika do kontaktu z Urzędem, bez wskazania w piśmie, jakie dokumenty należy złożyć. Prowadząc czynności nie skorzystano z Tabeli weryfikacyjnej. W ramach czynności sprawdzających podatnik przedstawił kopie faktur na łączną kwotę 53,9 tys. zł, natomiast w zeznaniu za 2021 r. (po dodatkowej korekcie) odliczono ulgę w wysokości 43,6 tys. zł.

Zastępca Naczelnik wyjaśniła, że przyczyną nieprawidłowości było przeoczenie. Sprawa będzie zweryfikowana z wykorzystaniem danych, o które wystąpiono do dotacjodawców.

(akta kontroli str. 6-31, 1173-1192, 1372-1389, 1445-1454, 1494)

OCENA CZĄSTKOWA

Oba postępowania podatkowe zakończone wydaniem decyzji, które prowadzono wobec podatników dokonujących odliczenia ulgi termomodernizacyjnej, wszczęto bez zbędnej zwłoki, zgodnie z przepisami Ordynacji podatkowej. Wyniki postępowań nie budziły zastrzeżeń ze strony podatników – żadna z decyzji Naczelnika US nie została uchylona przez DIAS i przekazana do ponownego rozpatrzenia, nie składano także skarg do sądu. Na poczet wydanych decyzji i rozstrzygnięć podatnicy wpłacili łącznie 3,5 tys. zł, co stanowiło 100% ustalonych kwot podatku.

Co do zasady rzetelnie Urząd prowadził również sprawy z wniosków o stwierdzenie nadpłaty. NIK stwierdziła nieprawidłowość w dwóch sprawach na 15 zbadanych (13,3%), polegającą na niewezwaniu podatnika do złożenia oświadczenia i dokumentów potwierdzających otrzymanie dofinansowania do wydatków.

IV. Uwagi i wnioski

Uwagi Najwyższy Izba Kontroli nie formułuje uwag.

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

- Wnioski
1. Weryfikowanie prawidłowości doliczenia przez podatników do przychodu/dochodu dofinansowania otrzymanego na wydatki odliczone w ramach ulgi termomodernizacyjnej niezwłocznie po powzięciu przez Urząd informacji o konieczności takiego doliczenia.
 2. Rzetelne dokumentowanie prowadzonych czynności sprawdzających.
 3. Opracowanie zasad (modelu) weryfikacji prawidłowości doliczeń do dochodu/przychodu kwot z tytułu utraty prawa do ulgi termomodernizacyjnej.
 4. Konsekwentne pozyskiwanie od podatników oraz od dotacjodawców danych na temat uzyskiwanego przez podatników dofinansowania przedsięwzięć termomodernizacyjnych, w celu wykorzystania w ramach prowadzonych czynności sprawdzających oraz weryfikacji doliczeń.

V. Pozostałe informacje i pouczenia

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

Prawo zgłoszenia
zastrzeżeń

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

Kontroler

p.o. Dyrektor Delegatury
Najwyższej Izby Kontroli
w Krakowie

Justyna Pikiewicz
specjalista kontroli państwowej
/podpisano elektronicznie/

z up.

Mariusz Gorczyca
p.o. Wicedyrektor
/podpisano elektronicznie/