



NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI  
DELEGATURA WE WROCŁAWIU

LWR.410.19.2.2024

**Pani  
Barbara Szypuła  
Naczelnik  
Pierwszego Urzędu Skarbowego  
we Wrocławiu**

Pierwszy Urząd Skarbowy  
we Wrocławiu  
ul. Ks. Czesława Klimasa 34  
50-515 Wrocław

# WYSTĄPIENIE POKONTROLNE

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

# I. Dane identyfikacyjne

|                                     |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                               |
|-------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Jednostka kontrolowana              | Pierwszy Urząd Skarbowy we Wrocławiu <sup>1</sup> , ul. Ks. Czesława Klimasa 34, 50-515 Wrocław.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              |
| Kierownik jednostki kontrolowanej   | Pani Barbara Szypuła, Naczelnik Pierwszego Urzędu Skarbowego we Wrocławiu <sup>2</sup> , od dnia 1 listopada 2021 r.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          |
| Zakres przedmiotowy kontroli        | <ol style="list-style-type: none"><li>1. Typowanie podatników do objęcia działaniami weryfikacyjnymi.</li><li>2. Weryfikacja prawidłowości skorzystania z ulgi termomodernizacyjnej w toku czynności sprawdzających.</li><li>3. Weryfikacja prawidłowości skorzystania z ulgi termomodernizacyjnej w toku postępowania podatkowego.</li></ol>                                                                                                                 |
| 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   | Artykuł 2 ust. 1 ustawy z dnia 23 grudnia 1994 r. o Najwyższej Izbie Kontroli <sup>3</sup> .                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                  |
| Jednostka przeprowadzająca kontrolę | Najwyższa Izba Kontroli<br>Delegatura we Wrocławiu                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                            |
| Kontrolerzy                         | <ol style="list-style-type: none"><li>1. Pan Mirosław Perłowski, główny specjalista kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr LWR/101/2024 z dnia 2 lipca 2024 r.</li><li>2. Pan Grzegorz Fikus, główny specjalista kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr LWR/97/2024 z dnia 1 lipca 2024 r.</li><li>3. Pan Dominik Kosenda, specjalista kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr LWR/121/2024 z dnia 30 sierpnia 2024 r.</li></ol> |

(akta kontroli: tom I, str. 1-4)

<sup>1</sup> Dalej: Urząd.

<sup>2</sup> Dalej: Naczelnik.

<sup>3</sup> Dz. U. z 2022 r. poz. 623; dalej: ustawa o NIK.

## II. Ocena ogólna<sup>4</sup> kontrolowanej działalności

### OCENA OGÓLNA

Urząd prawidłowo typował podatników do analizy w zakresie weryfikacji zasadności skorzystania z ulgi termomodernizacyjnej. Wykorzystywano również wyniki analiz przekazane przez organy zwierzchnie. W badanym okresie przeprowadzono czynności sprawdzające podatników korzystających z ulgi termomodernizacyjnej, dla łącznie 418 spraw, w wyniku weryfikacji których kwota dokonanych ustaleń wynosiła łącznie 525,1 tys. zł. W okresie objętym kontrolą przeprowadzono jedno, wszczęte z urzędu, postępowanie podatkowe w sprawie określenia wysokości zobowiązania podatkowego w podatku dochodowym od osób fizycznych, w którym weryfikowano prawidłowość odliczenia ulgi termomodernizacyjnej. Prowadzono też 159 spraw, zainicjowanych przez podatników, dotyczących stwierdzenia nadpłaty, obejmujących prawidłowość odliczenia ww. ulgi.

Stwierdzone w wyniku kontroli nieprawidłowości dotyczyły m.in.: [1] 68 dniowej zwłoki w podjęciu działań weryfikacyjnych w przypadku trzech z 20 objętych badaniem spraw, co było działaniem nierzetelnym; [2] nierzetelnego dokumentowania przeprowadzanych czynności sprawdzających w 26 zbadanych sprawach; [3] nie sporządzania adnotacji z przebiegu czynności sprawdzających, co było wymagane m.in. art. 177 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa<sup>5</sup>, w przypadku 22 spraw dotyczących czynności sprawdzających, w których podatników wzywano telefonicznie m.in. do złożenia stosownych dokumentów; [4] nierzetelnego prowadzenia spraw, szczególnie w przedmiocie gromadzenia materiału dowodowego z zakresu czynności sprawdzających pod kątem prawidłowości skorzystania z ulgi termomodernizacyjnej; [5] niedostosowania do aktualnej struktury organizacyjnej, przyjętych w Urzędzie procedur wewnętrznych oraz stosowanej praktyki w zakresie prowadzenia czynności sprawdzających oraz postępowań w sprawie stwierdzenia nadpłaty; [6] zakończenia dwóch z 14 objętych badaniem postępowań podatkowych bez ich umorzenia decyzją wydaną na podstawie art. 208 § 1 OP, pomimo że żądanie przez podatnika stwierdzenia nadpłaty stało się bezprzedmiotowe; [7] nie sporządzenia stosownej adnotacji z przebiegu czynności, co było wymagane m.in. art. 177 § 1 OP, w przypadku 12 z 14 objętych badaniem postępowań o stwierdzenie nadpłaty, w których kontakt z podatnikiem nawiązywano telefonicznie; [8] nie w pełni rzetelnego prowadzenia czynności przygotowawczych w jednej sprawie, poprzedzających wszczęcie postępowania podatkowego, w związku z wystąpieniem do niewłaściwego organu o przekazanie kserokopii dokumentów niezbędnych do wszczęcia tego postępowania.

<sup>4</sup> Najwyższa Izba Kontroli formułuje ocenę ogólną jako ocenę pozytywną, ocenę negatywną albo ocenę w formie opisowej.

<sup>5</sup> Dz. U. z 2023 r. poz. 2383, ze zm.; dalej: OP.

### III. Opis ustalonego stanu faktycznego oraz oceny cząstkowe<sup>6</sup> kontrolowanej działalności

OBSZAR

#### 1. Typowanie podatników do objęcia działaniami weryfikacyjnymi

Opis stanu faktycznego

1.1. W okresie objętym kontrolą, liczba podatników, którzy dokonali odliczenia wydatków na realizację przedsięwzięcia termomodernizacyjnego, sukcesywnie malała, wynosząc odpowiednio: 4 040 w 2021 r.<sup>7</sup>, 3 511 w 2022 r.<sup>8</sup> oraz 2 348 w 2023 r.<sup>9</sup>. Tendencja spadkowa wystąpiła również w kwotach odliczonej ulgi, wynosząc: 91 275,1 tys. zł w 2021 r.<sup>10</sup>, 84 309,9 tys. zł w 2022 r.<sup>11</sup> oraz 50 154,2 tys. zł w 2023 r.<sup>12</sup>. Liczba podatników podatku dochodowego od osób fizycznych<sup>13</sup>, którzy skorzystali z odliczenia wydatków na realizację przedsięwzięcia termomodernizacyjnego wyniosła 3 966 w 2021 r., 3 325 w 2022 r. oraz 2 256 w 2023 r., co stanowiło odpowiednio: 4,2%, 3,6% oraz 2,2% liczby podatników tego podatku, którzy dokonali rozliczenia<sup>14</sup>. Podatnicy zryczałtowanego podatku od przychodów ewidencjonowanych<sup>15</sup>, którzy dokonali odliczenia wydatków na termomodernizację w liczbie 74 w 2021 r., 186 w 2022 r. i 92 w 2023 r., stanowili odpowiednio 0,7%, 1,4% i 0,6% liczby wszystkich podatników, którzy dokonali takiego odliczenia<sup>16</sup>.

(akta kontroli: tom I, str. 54-61, 85-88)

1.2. Urząd nie otrzymał z Ministerstwa Finansów<sup>17</sup>, od Szefa Krajowej Administracji Skarbowej<sup>18</sup> czy też od Dyrektora Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu<sup>19</sup> wytycznych lub procedur dotyczących prowadzenia analiz spraw podatników korzystających z ulgi termomodernizacyjnej. W Urzędzie nie przyjęto również wewnętrznych regulacji w tym zakresie. Ministerstwo Finansów przekazało Standardy dotyczące prowadzenia postępowań podatkowych w zakresie dotyczącym wyjaśnień i wezwań podatników z czerwca 2017 r. oraz odpowiedź z 17 kwietnia 2024 r. na

<sup>6</sup> Oceny cząstkowe to oceny działalności w poszczególnych obszarach badań kontrolnych. Ocena cząstkowa może być sformułowana jako ocena pozytywna, ocena negatywna albo ocena w formie opisowej.

<sup>7</sup> W tym dokonujący rozliczenia na formularzu PIT-36: 664 podatników, PIT-36L: 338 podatników, PIT-37: 2 964 podatników oraz PIT-28: 74 podatników.

<sup>8</sup> W tym dokonujący rozliczenia na formularzu PIT-36: 663 podatników, PIT-36L: 162 podatników, PIT-37: 2 500 podatników oraz PIT-28: 186 podatników.

<sup>9</sup> W tym dokonujący rozliczenia na formularzu PIT-36: 390 podatników, PIT-36L: 88 podatników, PIT-37: 1 778 podatników oraz PIT-28: 92 podatników.

<sup>10</sup> W tym dokonanych w rozliczeniach na formularzu PIT-36: 15 170,7 tys. zł, PIT-36L: 10 135,1 tys. zł, PIT-37: 64 383,4 tys. zł oraz PIT-28: 1 585,9 tys. zł.

<sup>11</sup> W tym dokonanych w rozliczeniach na formularzu PIT-36: 16 132,9 tys. zł, PIT-36L: 5 243,3 tys. zł, PIT-37: 57 607,8 tys. zł oraz PIT-28: 5 325,9 tys. zł.

<sup>12</sup> W tym dokonanych w rozliczeniach na formularzu PIT-36: 8 218,6 tys. zł, PIT-36L: 2 431,8 tys. zł, PIT-37: 37 046,8 tys. zł oraz PIT-28: 2 457,0 tys. zł.

<sup>13</sup> Składających deklaracje PIT-36, PIT-36L oraz PIT-37.

<sup>14</sup> 93 945 w 2021 r., 92 032 w 2022 r. oraz 102 353 w 2023 r.

<sup>15</sup> Rozliczających się na formularzu PIT-28.

<sup>16</sup> 9 929 w 2021 r., 12 904 w 2022 r. i 15 189 w 2023 r.

<sup>17</sup> Dalej: MF.

<sup>18</sup> Dalej: SKAS.

<sup>19</sup> Dalej: DIAS.

petycję dotyczącą postępowania w sprawie nadpłat podatku. Ponadto w Urzędzie przyjęto Wewnętrzną procedurę postępowania P-023/I – „Obsługa deklaracji w zakresie podatku dochodowego”. Powyższe dokumenty miały zastosowanie do wszystkich spraw podatkowych.

(akta kontroli: tom I, str. 168-188, 203-225, 277-281)

W Urzędzie wyodrębniono trzy komórki organizacyjne Pionu Kontroli, odpowiedzialne za prowadzenie analiz podatników, w tym w zakresie stosowania ulgi termomodernizacyjnej, tj.: Pierwszy Dział Czynności Analitycznych i Sprawdzających (SKA-1)<sup>20</sup>, Drugi Dział Czynności Analitycznych i Sprawdzających (SKA-2)<sup>21</sup> oraz Referat Czynności Analitycznych i Sprawdzających (SKA-3)<sup>22</sup>. Do ich zadań należało m.in. pozyskiwanie informacji mogących mieć wpływ na powstanie obowiązku podatkowego, typowanie podmiotów do czynności sprawdzających, kontroli podatkowej i postępowań podatkowych oraz dokonywanie czynności sprawdzających. Dział SKA-1 dodatkowo był zobowiązany do badania zasadności zwrotu podatków.

(akta kontroli: tom I, str. 5-40, 54-70)

Urząd prowadził czynności analityczne w zakresie prawidłowości odliczania ulgi termomodernizacyjnej oraz przekroczenia jej kwotowego limitu w wysokości 53,0 tys. zł. Do analiz kierowano sprawy wskazane przez DIAS oraz wykazane przez podatników kwoty zwrotów powyżej limitu określonego przez Naczelnika. Limity te zostały określone na kwoty: 18,0 tys. zł w okresie od 13 maja 2021 r. do 5 marca 2023 r., 22,0 tys. zł w okresie od 6 marca do 16 kwietnia 2023 r. oraz 25,0 tys. zł od 17 kwietnia 2023 r. do dnia zakończenia kontroli<sup>23</sup>. Jak wyjaśniła Naczelnik, wykazy podatników do analiz były generowane głównie z wykazu zwrotów oczekujących (P2B), z systemu e-Orus oraz z wykazów otrzymanych z MF i DIAS. Najczęściej zidentyfikowanymi potencjalnymi nieprawidłowościami w wyniku prowadzonych analiz był brak tytułu prawnego do nieruchomości, której dotyczyła termomodernizacja, przekroczenie limitu kwotowego na podatnika oraz brak kwalifikowalności wydatków. Dokonane analizy pozwoliły na zdiagnozowanie potencjalnych nieprawidłowości w zakresie przekroczenia limitu kwotowego ulgi oraz wyboru podatników z grupy największego ryzyka.

(akta kontroli: tom I, str. 41-52, 62-70, 267-276 330-341; tom II, str. 1-284)

Liczba podatników dokonujących odliczenia ulgi termomodernizacyjnej, którzy zostali skierowani do weryfikacji<sup>24</sup> przez komórki prowadzące czynności analityczne wyniosła: 235 w 2021 r.<sup>25</sup>, 120 w 2022 r.<sup>26</sup>, 366 w I półroczu 2023 r.<sup>27</sup> oraz 84

---

<sup>20</sup> Dalej: Dział SKA-1.

<sup>21</sup> Dalej: Dział SKA-2.

<sup>22</sup> Dalej: Dział SKA-3.

<sup>23</sup> Tj. do 18 września 2024 r.

<sup>24</sup> Tj. do czynności sprawdzających, kontroli podatkowej lub postępowań podatkowych.

<sup>25</sup> W tym 43 rozliczających się na formularzu PIT-36, 12 – na formularzu PIT-36L, 177 – na formularzu PIT-37 oraz trzech na formularzu PIT-28.

<sup>26</sup> W tym 28 rozliczających się na formularzu PIT-36, 11 – na formularzu PIT-36L, 80 – na formularzu PIT-37 oraz jeden na formularzu PIT-28.

<sup>27</sup> W tym 71 rozliczających się na formularzu PIT-36, 18 – na formularzu PIT-36L, 269 – na formularzu PIT-37 oraz ośmiu na formularzu PIT-28.

w I półroczu 2024 r.<sup>28</sup> Wykazana przez podatników łączna wysokość ulgi termomodernizacyjnej wyniosła 6 672,5 tys. zł w 2021 r., 3 531,0 tys. zł w 2022 r., 6 859,5 tys. zł w 2023 r. oraz 2 114,1 tys. zł w I połowie 2024 r. Natomiast dokonane przez podatników zwroty będące skutkiem przeprowadzonej przez Urząd weryfikacji (wynik tzw. ustaleń) osiągnęły poziom 19,7 tys. zł w 2021 r., 55,4 tys. zł w 2023 r. oraz 13,7 tys. zł w I połowie 2024 r. W 2022 r. ustaleń w tym zakresie nie odnotowano. Naczelnik wyjaśniła, że spadek liczby spraw w I półroczu 2024 r. w porównaniu do I półrocza 2023 r. skierowanych do dalszej weryfikacji wynikał z tego, że w 2023 r. prowadzona była akcja intensyfikacji działań na zlecenie Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu<sup>29</sup>, w ramach której zlecono m.in. weryfikacje odliczeń w ramach ulgi termomodernizacyjnej.

(akta kontroli: tom I str. 81-84, 347-351)

**1.3.** W dniach: 18 listopada 2022 r., 12 maja 2023 r. oraz 7 lipca 2023 r., Urząd otrzymał od IAS listy podatników, wytypowanych do badania pod kątem przekroczenia limitu ulgi termomodernizacyjnej, w wysokości 53,0 tys. zł.

Typowanie podatników w liczbie 325 do listy z dnia 12 maja 2023 r. wykonała IAS (tzw. „Intensyfikacja”), a do dwóch pozostałych list w liczbie 42<sup>30</sup> - Izba Administracji Skarbowej w Bydgoszczy<sup>31</sup> (tzw. MZA 2022 i MZA 2023). Urząd przeprowadził analizy pod kątem przekroczenia limitu kwotowego przedmiotowej ulgi wszystkich 42 spraw z list IAS w Bydgoszczy oraz 107 z listy IAS<sup>32</sup> – łącznie 149 podatników<sup>33</sup>.

W odniesieniu do pozostawionych bez rozpoznania 218 spraw wytypowanych przez IAS, Naczelnik wyjaśniła, że otrzymany wykaz podatników w ramach intensyfikacji działań został w pierwszej kolejności zweryfikowany, w wyniku czego znaczna część podmiotów została wyeliminowana ze względu na zdublowane załączniki PIT-O oraz kierując się ekonomią postępowania, w stosunku do części podatników nie podjęto czynności analitycznych i sprawdzających.

Łączna kwota zastosowanej ulgi w przeanalizowanych sprawach wyniosła 10 743,1 tys. zł<sup>34</sup>. Ustalenia dokonane w toku dalszej weryfikacji, przyniosły efekty w wysokości 456,0 tys. zł<sup>35</sup>.

(akta kontroli: tom I, str. 89-90, 112-131, 359-365)

**1.4.** W badanym okresie zidentyfikowano trzy sprawy dokonanych doliczeń z tytułu utraty prawa do ulgi termomodernizacyjnej<sup>36</sup> w łącznej kwocie 9,0 tys. zł. Dotyczyło to przypadków dokonania doliczenia do dochodu w błędnej pozycji zeznań podatkowych. W powyższych sprawach wezwano podatników do złożenia korekty

<sup>28</sup> W tym 20 rozliczających się na formularzu PIT-36, sześciu – na formularzu PIT-36L, 54 – na formularzu PIT-37 oraz czterech na formularzu PIT-28.

<sup>29</sup> Dalej: IAS.

<sup>30</sup> W tym na kolejnych listach odpowiednio w liczbach 11 i 31.

<sup>31</sup> Dalej: IAS w Bydgoszczy.

<sup>32</sup> Pozostawiając bez rozpoznania 218 spraw.

<sup>33</sup> W 2022 r.: PIT 37 – ośmiu podatników. W 2023 r.: PIT-36 – 28 podatników, PIT-36L – sześciu podatników, PIT 37 – 101 podatników, PIT-28 – sześciu podatników.

<sup>34</sup> W 2022 r.: PIT 37 – 368,8 tys. zł. W 2023 r.: PIT-36 – 1 991,9 tys. zł, PIT-36L – 506,2 tys. zł, PIT 37 – 7 342,4 tys. zł, PIT-28 – 533,8 tys. zł.

<sup>35</sup> W 2022 r.: PIT 37 – 34,3 tys. zł. W 2023 r.: PIT-36 – 78,9 tys. zł, PIT-36L – 40,1 tys. zł, PIT 37 – 276,1 tys. zł, PIT-28 – 26,6 tys. zł.

<sup>36</sup> Wszystkie dotyczyły 2022 r., w tym dwa dokonane na formularzu PIT-36, a jeden na formularzu PIT-37.

zeznania podatkowego, a w dwóch z tych przypadków dodatkowo zweryfikowano oświadczenia o skorzystaniu, bądź niekorzystaniu z jakiegokolwiek formy dofinansowania do ponoszonych wydatków. Doliczenia do dochodu – jak wyjaśniła Naczelnik – były weryfikowane tylko w sytuacji, gdy stwierdzono, że podatnik wykazał doliczenie w niewłaściwej pozycji zeznania, gdyż w zeznaniach rocznych ustawodawca nie wyodrębnił do tego specjalnych rubryk. Brak było zatem możliwości zidentyfikowania wykazu takich podatników z raportów.

Badaniem objęto próbę 20 spraw (tj. cztery z 42 spraw objętych badaniem przez Urząd z list IAS w Bydgoszczy oraz 16 ze 107 objętych badaniem przez Urząd z list IAS), w których zastosowano ulgę termomodernizacyjną na łączną kwotę 1 876,8 tys. zł. Stwierdzono, że we wszystkich zbadanych sprawach analizą objęto przekroczenie limitu ulgi na kwotę 869,8 tys. zł. W wyniku podjętych przez Urząd niezwłocznych działań weryfikacyjnych, w odniesieniu ww. spraw, uzyskano 90,9 tys. zł efektów w postaci wpłat podatników. Analizy spraw przekazanych przez IAS w Bydgoszczy przeprowadzono zgodnie z wyznaczonymi terminami<sup>37</sup>, natomiast dla listy IAS taki termin nie został wskazany. Analizy w tych sprawach zostały podjęte w terminie od jednego do 11 dni, a w trzech przypadkach – 68 dni, licząc od daty otrzymania ww. listy, co zostało szerzej opisane w sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości*. Dokonując analiz postępowało zgodnie z procedurami wewnętrznymi. Naczelnik wyjaśniła, że Urząd nie występował do Wojewódzkiego Funduszu Ochrony Środowiska i Gospodarki Wodnej we Wrocławiu<sup>38</sup> o informacje dotyczące, przekazanych podatnikom dotacji na realizację przedsięwzięcia termomodernizacyjnego. W wyniku weryfikacji zwrotów nadpłat, w których wykazano odliczenia ulgi termomodernizacyjnej, każdorazowo podatnicy składali oświadczenia o korzystaniu/niekorzystaniu z dofinansowania (w odliczeniu ulgi termomodernizacyjnej podatnicy uwzględniali otrzymane dofinansowania). Naczelnik wskazała również, że zdecydowana większość podatników uzyskuje dofinansowanie z WFOŚiGW przed terminem złożenia zeznania za poprzedni rok i od razu rozliczając zeznanie obniżają kwotę wydatków o uzyskaną dotację.

(akta kontroli: tom I, str. 89-90, 112-131 359-365)

Z pozyskanych w toku kontroli informacji z WFOŚiGW wynikało, że w ramach objętej badaniem próby kontrolnej, dotację związaną z przeprowadzaniem przedsięwzięcia termomodernizacyjnym otrzymali podatnicy w sześciu badanych sprawach. We wszystkich tych przypadkach podatnicy przekazali Urzędowi dowody poniesionych wydatków na realizację tego przedsięwzięcia, przy czym w trzech przypadkach poziom udokumentowanych wydatków pokrywał zarówno wykazaną ulgę termomodernizacyjną, jak i otrzymaną dotację z WFOŚiGW<sup>39</sup>. W pozostałych trzech sprawach podatnicy przekazali do Urzędu dokumentację potwierdzającą poniesienie wydatków do wysokości wykazanej ulgi.

(akta kontroli: tom I, str. 132-142)

<sup>37</sup> Przypadającymi na dzień 28 kwietnia 2023 r. – lista z 18 listopada 2022 r. oraz na dzień 30 października 2023 r. – lista z 7 lipca 2023 r.

<sup>38</sup> Dalej: WFOŚiGW.

<sup>39</sup> Podatnicy mieli obowiązek udokumentowania wydatków wyłącznie do wysokości wykazanej ulgi termomodernizacyjnej.

Stwierdzone  
nieprawidłowości

W działalności kontrolowanej jednostki w przedstawionym wyżej zakresie stwierdzono następującą nieprawidłowość: trzy sprawy z listy typowań IAS otrzymanej przez Urząd w dniu 12 maja 2023 r., zbadanych w ramach próby 20 podatników, nie zostały objęte bezzwłoczną analizą. Została ona przeprowadzona dopiero w dniu 19 lipca 2023 r., tj. po upływie 68 dni, co było działaniem nierzetelnym. Naczelnik wyjaśniła, że informacja o dokonanych ustaleniach i uszczupleniach podatkowych jakie wystąpiły były raportowane do IAS w cyklach dwutygodniowych. Większość podatników, których wytypowano, byli wzywani telefonicznie do złożenia korekt rozliczeń oraz do przedłożenia dokumentów potwierdzających prawo do ulgi termomodernizacyjnej. Wobec wskazanych trzech podatników próby wezwania były w maju 2023 r., jednak z uwagi na brak kontaktu lub brak reakcji, w lipcu 2023 r. zostali oni ponownie wezwani. Wydłużony czas analiz wynikał również z dużej liczby przedłożonych dokumentów, które były weryfikowane w ramach podjętych czynności. Dopiero po przedłożeniu dokumentów dokonywano z podatnikiem ustaleń w jakim zakresie powinny zostać złożone korekty zeznań. W celu jak najszybszego wykonania zadania wzywano podatników telefonicznie.

(akta kontroli: tom I, str. 112-131, 330-341; tom II, str. 1-284)

OCENA CZĄSTKOWA

W badanym okresie Urząd prawidłowo typował podatników do analizy w zakresie weryfikacji prawidłowości skorzystania z ulgi termomodernizacyjnej. Analizą objęto również typowania z list typowań IAS oraz IAS w Bydgoszczy. W wyniku podjętych przez Urząd działań weryfikacyjnych, w odniesieniu do poddanych kontroli 20 spraw, uzyskano 90,9 tys. zł efektów w postaci wpłat podatników z tytułu niewłaściwego zastosowania ulgi termomodernizacyjnej. Stwierdzona w wyniku kontroli nieprawidłowość dotyczyła 68 dniowej zwłoki w podjęciu działań weryfikacyjnych w przypadku trzech z 16 objętych badaniem spraw z listy typowań IAS, co było działaniem nierzetelnym.

OBSZAR

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

Opis stanu  
faktycznego

**2.1.** W Urzędzie nie opracowano wewnętrznych procedur dotyczących czynności sprawdzających dedykowanych zagadnieniu ulgi termomodernizacyjnej. W badanym okresie obowiązywały ogólne procedury dotyczące prowadzenia czynności sprawdzających, wprowadzone w dniu 22 grudnia 2016 r., tj.: P-008/2 – „Zasady weryfikacji rozliczeń w ramach czynności sprawdzających” oraz P-023/1 – „Obsługa deklaracji w zakresie podatku dochodowego”. Powyższe procedury, nie zostały dostosowane do aktualnej struktury organizacyjnej Urzędu, a także wypracowanej praktyki w zakresie prowadzenia czynności sprawdzających oraz postępowań w sprawie stwierdzenia nadpłaty, o czym szerzej w sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości*.

Naczelnik wyjaśniła, że Urząd nie otrzymał z MF, od SKAS lub od DIAS innych wytycznych lub procedur, poza opracowanymi przez MF Wytycznymi do czynności sprawdzających, które przekazane zostały do wykorzystania służbowego we wrześniu 2021 r.

(akta kontroli: tom I str. 5-40, 54-70, 143-188)



## 2.2. Prowadzeniem czynności sprawdzających w Urzędzie zajmował się Dział SKA-2.

(akta kontroli: tom I, str. 5-40, 54-70)

**2.3. Czynności sprawdzające prawidłowości skorzystania z ulgi termomodernizacyjnej** przez podatników przeprowadzone były w każdym roku okresu objętego kontrolą. W 2021 r. liczba przeprowadzonych czynności sprawdzających podmiotów korzystających z ulgi termomodernizacyjnej wynosiła 199<sup>40</sup>, łączna kwota wykazanej ulgi termomodernizacyjnej poddana weryfikacji (wykazana w zeznaniach podatkowych) wynosiła w tych przypadkach 6 056,6 tys. zł<sup>41</sup>. Ponadto stwierdzono nieprawidłowości w przypadku sześciu prowadzonych czynności sprawdzających<sup>42</sup>, a kwota ustaleń<sup>43</sup> (w zakresie ulgi termomodernizacyjnej) dokonanych w wyniku czynności sprawdzających wynosiła 19,7 tys. zł<sup>44</sup>.

W 2022 r. liczba przeprowadzonych czynności sprawdzających podmiotów korzystających z ulgi termomodernizacyjnej wynosiła 93<sup>45</sup>, a łączna kwota wykazanej ulgi termomodernizacyjnej poddana weryfikacji (wykazana w zeznaniach podatkowych) wynosiła w tych przypadkach 3 170,6 tys. zł<sup>46</sup>. Nieprawidłowości stwierdzono w przypadku siedmiu prowadzonych czynności sprawdzających<sup>47</sup>, a kwota ustaleń (w zakresie ulgi termomodernizacyjnej) dokonanych w wyniku czynności sprawdzających wynosiła 34,3 tys. zł<sup>48</sup>.

W 2023 r. liczba przeprowadzonych czynności sprawdzających podmiotów korzystających z ulgi termomodernizacyjnej wynosiła 292<sup>49</sup>, łączna kwota wykazanej ulgi termomodernizacyjnej poddana weryfikacji (wykazana w zeznaniach podatkowych) wynosiła w tych przypadkach 15 495,1 tys. zł<sup>50</sup>. Nieprawidłowości stwierdzono w przypadku 104 prowadzonych czynności sprawdzających<sup>51</sup>, a kwota ustaleń (w zakresie ulgi termomodernizacyjnej) dokonanych w wyniku czynności sprawdzających wynosiła 477,1 tys. zł<sup>52</sup>.

<sup>40</sup> Odnoszące się do formularzy: PIT-36 w 42 przypadkach; PIT-36L w 10 przypadkach; PIT-37 w 147 przypadkach. Nie przeprowadzono czynności sprawdzających w odniesieniu do formularzy PIT-28.

<sup>41</sup> W tym odnosząca się do formularzy: PIT-36: 1 378,0 tys. zł; PIT-36L: 288,6 tys. zł; PIT-37: 4 390,0 tys. zł.

<sup>42</sup> W tym odnoszących się do formularzy: PIT-36: jeden przypadek; PIT-36L: jeden przypadek; PIT-37: cztery przypadki.

<sup>43</sup> Zaniżenia zobowiązań podatkowych.

<sup>44</sup> W tym odnoszących się do formularzy: PIT-36L: 8,1 tys. zł; PIT-37: 11,6 tys. zł.

<sup>45</sup> Odnoszące się do formularzy: PIT-36 w 25 przypadkach; PIT-36L w siedmiu przypadkach; PIT-37 w 61 przypadkach. Nie przeprowadzono czynności sprawdzających w odniesieniu do formularzy PIT-28.

<sup>46</sup> W tym odnosząca się do formularzy: PIT-36: 796,3 tys. zł; PIT-36L: 173,1 tys. zł; PIT-37: 2 201,2 tys. zł.

<sup>47</sup> Wszystkie przypadki odnoszące się do formularzy PIT-37.

<sup>48</sup> Odnoszących się do formularza PIT-37.

<sup>49</sup> Odnoszące się do formularzy: PIT-36 w 65 przypadkach; PIT-36L w sześciu przypadkach; PIT-37 w 215 przypadkach; PIT-28 w sześciu przypadkach. Wszystkie przeprowadzone czynności sprawdzających w 2023 r. przeprowadzone zostało w I półroczu tego roku.

<sup>50</sup> W tym odnosząca się do formularzy: PIT-36: 3 140,3 tys. zł; PIT-36L: 506,2 tys. zł; PIT-37: 11 314,8 tys. zł; PIT-28: 533,8 tys. zł.

<sup>51</sup> W tym odnoszących się do formularzy: PIT-36: 19 przypadków; PIT-36L: sześć przypadków; PIT-37: 73 przypadki; PIT-28: sześć przypadków.

<sup>52</sup> W tym odnoszących się do formularzy: PIT-36: 80,9 tys. zł; PIT-36L: 40,1 tys. zł; PIT-37: 329,5 tys. zł; PIT-28: 26,6 tys. zł

W I półroczu 2024 r. liczba przeprowadzonych czynności sprawdzających podmiotów korzystających z ulgi termomodernizacyjnej wynosiła 33<sup>53</sup>, łączna kwota wykazanej ulgi termomodernizacyjnej poddana weryfikacji (wykazana w zeznaniach podatkowych) wynosiła w tych przypadkach 905,0 tys. zł<sup>54</sup>. Nieprawidłowości stwierdzono w przypadku czterech prowadzonych czynności sprawdzających<sup>55</sup>, a kwota ustaleń (w zakresie ulgi termomodernizacyjnej) dokonanych w wyniku czynności sprawdzających wynosiła 13,7 tys. zł<sup>56</sup>.

Naczelnik wyjaśniła m.in., że spadek liczby przeprowadzonych przez Urząd czynności sprawdzających podmiotów korzystających z ulgi termomodernizacyjnej ze 199 w 2021 r. do 93 w 2022 r. (tj. o 53,3%), wynikał z faktu, że nie wszystkie ulgi były rokrocznie weryfikowane w takim samym stopniu. Czynności sprawdzające są głównie dokonywane w ramach weryfikacji wykazanej przez podatników dużej kwoty zwrotu lub w ramach złożonej korekty podatnika wraz z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty lub gdy Urząd otrzymuje typowania do czynności sprawdzających z MF lub od DIAS. Ponadto wskazała, że w 2022 r. weszły w życie przepisy tzw. „Polskiego Ładu”, a następnie w trakcie roku zostały uchylone. Sytuacja ta wiązała się ze znaczną liczbą interesantów przychodzących do Urzędu oraz telefonów od podatników, którzy mieli problemy ze swoimi rozliczeniami. Przepisy wprowadziły bardzo dużo zmian, zarówno w sposobie wyliczania zaliczek na podatek, samego podatku, ale też wprowadzały kilka nowych ulg. W odniesieniu do wzrostu czynności sprawdzających podmiotów korzystających z ulgi termomodernizacyjnej z 93 w 2022 r. do 292 w 2023 r. (tj. wzrost o 214,0%), Naczelnik wskazała, że przyczyną tego stanu było m.in. zlecenie przesłane przez IAS dotyczące intensyfikacji działań w ramach którego zlecono m.in. weryfikacje odliczeń w ramach ulgi termomodernizacyjnej.

(akta kontroli: tom I, str. 54-70, 89, 91)

Czynności sprawdzające w kontrolowanym okresie prowadzono zarówno w wyniku analiz własnych, jak i na podstawie analiz przeprowadzonych przez IAS w Bydgoszczy oraz IAS. W 2022 r. przeprowadzenie czynności sprawdzających oparte na typowaniu zewnętrznym dotyczyło ośmiu podmiotów (8,6%). W 2023 r. dotyczyło 141 podmiotów (48,3%). Naczelnik wskazała, że najczęstsze nieprawidłowości przy odliczaniu ulgi termomodernizacyjnej przez podatników dotyczyły: braku tytułu prawnego do nieruchomości, przekroczenia limitu na podatnika, odliczania towaru/materiału niewykazanego w stosownych rozporządzeniach, np. klimatyzacja oraz wykazanie ulgi w trakcie budowy budynku mieszkalnego.

(akta kontroli, tom I str. 54-70, 89, 91, 111, 330-341)

**2.4.** Badaniem objęto czynności sprawdzające przeprowadzone w kontrolowanym okresie w łącznie 26 sprawach (w tym 20 dotyczących podatku dochodowego PIT i podatku liniowego PPL ze 412 spraw objętych przez Urząd czynnościami

<sup>53</sup> Odnoszące się do formularzy: PIT-36 w 11 przypadkach; PIT-36L w jednym przypadku; PIT-37 w 21 przypadkach. Nie przeprowadzono czynności sprawdzających w odniesieniu do formularzy PIT-28.

<sup>54</sup> W tym odnosząca się do formularzy: PIT-36: 402,6 tys. zł; PIT-36L: 11,1 tys. zł; PIT-37: 491,3 tys. zł.

<sup>55</sup> W tym odnoszących się do formularzy: PIT-36: jeden przypadek; PIT-37: trzy przypadki.

<sup>56</sup> W tym odnoszących się do formularzy: PIT-36: 4,6 tys. zł; PIT-37: 9,1 tys. zł.

sprawdzającymi oraz sześć z sześciu spraw dotyczących ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych PPE<sup>57</sup>). Łączna kwota ustaleń Urzędu dotyczących uszczupleń należnego podatku ustalona w wyniku zbadanych czynności sprawdzających wyniosła 245,5 tys. zł. We wszystkich zbadanych sprawach podatnicy złożyli korekty zeznań podatkowych uwzględniających w całości ustalenia Urzędu i uregulowali należne zobowiązania podatkowe<sup>58</sup>, w związku z czym nie wszczynano w tych sprawach kontroli podatkowych lub postępowań podatkowych. Najczęściej stwierdzaną przez Urząd nieprawidłowością w objętych badaniem sprawach było przekroczenie przez podatnika dostępnego limitu ulgi termomodernizacyjnej.

Naczelnik wyjaśniła, że w toku czynności sprawdzających nie przeprowadzano oględzin w celu pozyskania materiału dowodowego dla weryfikacji prawidłowości skorzystania z ulgi termomodernizacyjnej, a pracownicy Urzędu w trakcie czynności wykorzystywali jedynie wezwania do udokumentowania ulgi oraz potwierdzenia tytułu prawnego do nieruchomości. Zastępca Naczelnika oraz Kierownik Działu SKA-2 wskazali, że otrzymywane od podatników dokumenty były wystarczające do zweryfikowania prawidłowości skorzystania z ulgi.

(akta kontroli: tom I, str. 54-70, 85-88; tom III, str. 1-459; tom IV, str. 1-172)

Naczelnik wyjaśniła także, że w przypadkach, w których ustalono w wyniku przeprowadzonych czynności sprawdzających, że podatnik skorzystał z ulgi niezgodnie z przepisami i nie wyraził zgody na złożenie korekty zeznania podatkowego, sprawę kierowano do prowadzenia postępowania podatkowego celem wydania decyzji. W badanym okresie wystąpił jeden taki przypadek. Przedmiotowe postępowanie podatkowe poprzedziły czynności sprawdzające, jednakże z uwagi na brak skorzystania przez podatnika z prawa do złożenia korekty deklaracji, wszczęte zostało z urzędu postępowanie podatkowe w zakresie weryfikacji rozliczenia podatku dochodowego. W kontrolowanym okresie nie wystąpiły przypadki weryfikacji prawidłowości skorzystania z ulgi termomodernizacyjnej w toku kontroli podatkowej.

(akta kontroli: tom I, str. 54-70)

Dokumentowanie prowadzonych czynności sprawdzających nie było rzetelne. W 26 objętych badaniem sprawach, w żadnym przypadku nie sporządzono np. protokołu z czynności sprawdzających zgodnie z wymaganiami wewnętrznej procedury P-008/2 – „Zasady weryfikacji rozliczeń w ramach czynności sprawdzających” (określonych w pkt 5.4, na str. 6), bądź innego dokumentu wewnętrznego spełniającego warunki określone w ww. postanowieniach obowiązującej procedury, tj. dokumentu odnoszącego się do przeprowadzonych czynności sprawdzających, który w sposób wyczerpujący, jednoznaczny i pozostawiający ślad rewizyjny wskazywałby na to, co i w jaki sposób wykonano oraz

<sup>57</sup> Wszystkie sprawy w badanym okresie związane z przeprowadzonymi czynnościami sprawdzającymi dotyczącymi tej formy rozliczania podatkowego.

<sup>58</sup> Łączna wpłacona kwota na dzień 30 sierpnia 2024 r. wynosiła: 193,6 tys. zł. W jednej zbadanej sprawie podatnik objęty został układem ratalnym w związku z czym w trakcie czynności kontrolnych zobowiązanie podatkowe nie było jeszcze w całości uregulowane (pozostała kwota należności głównej: 9,7 tys. zł). W czterech przypadkach (trzech dot. PIT, PPE i jednym dot. podatku PPE) czynności sprawdzające, zakończone złożeniem przez podatnika korekty deklaracji, przeprowadzone zostały przed przekazaniem zadeklarowanego pierwotnie zwrotu podatku wynikającego z nieprawidłowego zastosowania ulgi termomodernizacyjnej, w związku z czym nie wystąpiła konieczność uregulowania zobowiązania podatkowego w tym zakresie (dotyczyło to kwoty: 42,2 tys. zł).

stwierdzono/ustalono przeprowadzając czynności sprawdzające, o czym szerzej w sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości*.

Ponadto w przypadku prowadzenia czynności sprawdzających, w których kontakt z podatnikiem nawiązywano telefonicznie (m.in. celem sprawdzenia zasadności skorzystania z ulgi, w tym przedłożenia dokumentów, poinformowania o zasadności złożenia korekty deklaracji), nie sporządzano stosownej adnotacji o przebiegu tych czynności, zgodnie z art. 177 § 1 OP, a także zgodnie z wymaganiami sformułowanymi w Standardach dotyczących Wyjaśnień i wezwań MF i SKAS z czerwca 2017 r., Wytycznych do czynności sprawdzających MF i SKAS z września 2021 r. oraz wymaganiami wewnętrznej procedury postępowania P-008/2 – „Zasady weryfikacji rozliczeń w ramach czynności sprawdzających”. Nieprawidłowości w tym zakresie dotyczyły objętych badaniem 16 z 17 spraw dotyczących podatku PIT, PPL oraz sześciu spraw dotyczących podatku PPE, w których podatników wzywano wyłącznie telefonicznie, o czym szerzej w sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości*.

(akta kontroli: tom I, str. 330-341; tom III, str. 1-459; tom IV, str. 1-172)

W toku prowadzenia czynności sprawdzających nie występowało do WFOŚiGW o dane niezbędne do zweryfikowania prawidłowości skorzystania z ulgi termomodernizacyjnej. Naczelnik, wyjaśniła m.in., że Urząd nie miał wątpliwości co do składanych w tym zakresie oświadczeń podatników. Wskazała ponadto, że występowanie z zapytaniem o dofinansowanie w każdym przypadku jest pracochłonne i kosztowne, niemniej planowane jest podjęcie działań kompleksowych w tym zakresie.

Z informacji o udzielonych dotacjach na realizację przedsięwzięć termomodernizacyjnych pozyskanych<sup>59</sup> od WFOŚiGW wynikało, że w ramach objętej badaniem próby kontrolnej dotację związaną z przeprowadzaniem przedsięwzięciem termomodernizacyjnym otrzymali podatnicy w trzech badanych sprawach. W dwóch przypadkach otrzymana dotacja nie miała wpływu na możliwości uzyskania ulgi termomodernizacyjnej z uwagi na poniesione koszty przedsięwzięcia, znacząco przewyższające środki otrzymanej dotacji. Natomiast w jednym przypadku w rezultacie prowadzonych czynności sprawdzających podatek wycofał się z zamiaru skorzystania z ulgi termomodernizacyjnej (składając korekty deklaracji podatkowych).

(akta kontroli: tom I, str. 132-142, 330-341; tom III, str. 1-459; tom IV, str. 1-172)

Czynności sprawdzające w zakresie weryfikacji prawidłowości skorzystania z ulgi termomodernizacyjnej przez podatników były prowadzone niejednolicie w odniesieniu do poszczególnych spraw, szczególnie w zakresie gromadzenia materiału dowodowego, o czym szerzej w sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości*.

(akta kontroli: tom I, str. 330-341, 352-358; tom III, str. 1-459; tom IV, str. 1-172)

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

1. Obowiązujące w Urzędzie wewnętrzne procedury postępowania P-008/2 – „Zasady weryfikacji i rozliczeń w ramach czynności sprawdzających” oraz P-023/1 – „Obsługa deklaracji w zakresie podatku dochodowego”, wprowadzone przez

<sup>59</sup> Przez Najwyższą Izbę Kontroli na podstawie art. 29 ust. 1 pkt 2 lit. f ustawy o NIK.

Naczelnika w dniu 16 grudnia 2016 r., nie były dostosowane do aktualnej struktury organizacyjnej Urzędu, a także wypracowanej praktyki w zakresie prowadzenia czynności sprawdzających oraz postępowań w sprawie stwierdzenia nadpłaty.

Naczelnik wyjaśniła, że niedostosowanie do aktualnej struktury organizacyjnej wewnętrznych procedur wynikało z trwającego procesu budowy struktury Urzędu, która cały czas się rozwija i zmienia. Ponadto wskazała, że w najbliższym czasie planowane jest wprowadzenie nowej procedury wewnętrznej dotyczącej postępowania w zakresie weryfikacji rozliczeń podatkowych uwzględniającej powyższą problematykę oraz aktualną strukturę Urzędu.

(akta kontroli: tom I, str. 5-40, 143-188, 330-341)

2. Badanie 26 spraw (20 spraw dotyczących podatku PIT, PPL i sześciu spraw dotyczących podatku PPE) wykazało, że przeprowadzone czynności sprawdzające nie zostały rzetelnie udokumentowane. W żadnym przypadku nie sporządzono np. protokołu z czynności sprawdzających zgodnie z wymaganiami procedury P-008/2 (pkt 5.4, str. 6), bądź innego dokumentu wewnętrznego spełniającego warunki określone w postanowieniach tej procedury. Rzetelne udokumentowanie przeprowadzonych czynności sprawdzających winno w sposób wyczerpujący, jednoznaczny i pozostawiający ślad rewizyjny wskazywać na to, co i w jaki sposób wykonano oraz stwierdzono/ustalono w wyniku podjętych czynności.

Naczelnik wyjaśniła, że protokołów z czynności sprawdzających nie sporządzano z uwagi na proklienckie podejście do obsługi podatników. Sporządzanie protokołu ma, w ocenie Naczelnik, sens w sytuacji gdy dokument ten miałby być dowodem w ewentualnym postępowaniu podatkowym. W prostych sprawach, gdy kontakt z podatnikiem pozwalał załatwić sprawę, dokonywano adnotacji, która z kolei nie miała sformalizowanej formy. Naczelnik przedstawiła ponadto do złożonych wyjaśnień statystykę obciążenia pracowników Działu SKA-2, wskazując, że komórka ta zajmuje się podatkami bezpośrednimi, przy czym corocznie wzrasta liczba dokumentów do obsłużenia.

NIK, zauważając trudności związane z obciążeniem pracowników Urzędu, wskazuje że w celach kontrolnych, sprawozdawczych lub informacyjnych Urząd winien starannie dokumentować przebieg prowadzonych czynności sprawdzających. W ocenie NIK, mając w szczególności na uwadze, wewnętrzne wymogi dotyczące szczegółowego dokumentowania przebiegu czynności sprawdzających, dokumentowanie takie winno być każdorazowo prowadzone. Uciążliwość prowadzenia dokumentacji w tym zakresie, także potencjalnie wpływająca na skalę i możliwości prowadzenia czynności sprawdzających nie może być usprawiedliwieniem zaniechania rzetelnego dokumentowania, w sposób przejrzysty i jasny zarówno dla podatnika, jak również dla organów kontroli.

(akta kontroli: tom I, str. 143-167, 330-341, 344-346; tom III, str. 1-459; tom IV, str. 1-172)

3. Badanie 16 z 17 spraw dotyczących podatku PIT, PPL oraz sześciu spraw dotyczących podatku PPE, w których podatników wzywano telefonicznie, w celu zweryfikowania zasadności skorzystania z ulgi, wykazało, że w żadnym w tych przypadków nie sporządzano stosownej adnotacji o przebiegu rozmowy, co było

wymagane art. 177 § 1 OP. Zgodnie z postanowieniami wskazanego przepisu, czynności organu podatkowego, z których nie sporządza się protokołu, a które mają znaczenie dla sprawy lub toku postępowania, utrwała się w aktach w formie adnotacji podpisanej przez pracownika dokonującego tych czynności. Obowiązek w tym zakresie wskazany został również w Standardach dotyczących wyjaśnień i wezwań MF/SKAS z czerwca 2017 r., Wytycznych do czynności sprawdzających MF/SKAS z września 2021 r. oraz wymaganiach wewnętrznej procedury postępowania P-008/2 – „Zasady weryfikacji rozliczeń w ramach czynności sprawdzających”.

Naczelnik wyjaśniła m.in., że sprawy odnotowuje się w formie adnotacji, która z kolei nie ma sformalizowanej formy. Przybiera to formę odnotowania na deklaracji, opisu w tabeli z wykazem spraw do załatwienia czy tylko wpisem do odpowiedniego systemu gdzie odnotowywane są czynności sprawdzające. Na etapie dokonywanych wezwań w ramach czynności sprawdzających pracownik odznacza do kogo dzwonił, gdy podatnik złoży korektę rozliczenia, czynności są odnotowywane w systemie. Sporządzanie odrębnych adnotacji do przeprowadzanych rozmów z uwagi na znaczną liczbę podatników, którzy byli wzywani, a także z uwagi na znaczne obciążenie pracowników Urzędu nie wpływa, w ocenie Naczelnik, na skuteczność czynności sprawdzających. Naczelnik przedstawiła ponadto do złożonych wyjaśnień statystykę obciążenia pracowników.

NIK, zauważając trudności związane z obciążeniem pracowników Urzędu, nie podziela stanowiska zaprezentowanego w wyjaśnieniach. Należy podkreślić, że w celach kontrolnych Urząd winien starannie dokumentować przebieg czynności prowadzonych w ramach czynności sprawdzających (w szczególności rozmów telefonicznych z podatnikiem). Uciążliwość prowadzenia dokumentacji w tym zakresie, także potencjalnie wpływająca na skalę i możliwości prowadzenia czynności sprawdzających nie może być usprawiedliwieniem zaniechania dokumentowania przebiegu sprawy zgodnie z wymogami przepisów OP, a także potwierdzających je wytycznych organów zwierzchnich. Wskazać także należy, że odnotowywanie przeprowadzenia rozmów telefonicznych w dokumentacji pomocniczej czy sprawozdawczej nie wypełnia wymogów określonych w art. 177 § 1 OP, a przeprowadzone rozmowy telefoniczne w dużej mierze determinowały dalszy przebieg czynności sprawdzających, zatem miały one istotne znaczenie dla sprawy.

(akta kontroli: tom I, str. 143-167, 203-266, 330-341, 344-346; tom III, str. 1-459; tom IV, str. 1-172)

4. Badanie 26 spraw (w tym 20 spraw dotyczących podatku PIT, PPL i sześciu spraw dotyczących podatku PPE) z zakresu czynności sprawdzających pod kątem weryfikacji prawidłowości skorzystania z ulgi termomodernizacyjnej przez podatników, wykazało, że sprawy te były prowadzone niejednolicie, szczególnie w zakresie gromadzenia materiału dowodowego, co było działaniem nierzetelnym, tj.:

✓ w przypadku dwóch spraw podatników, wobec których prowadzono czynności sprawdzające w wyniku typowania własnego w związku z zadeklarowaną nadpłatą podatku, zgromadzono dokumentację potwierdzającą zarówno tytuł prawny do

nieruchomości, faktury dokumentujące wydatki na termomodernizację<sup>60</sup> jak i oświadczenie o niekorzystaniu z form dofinansowania przedsięwzięcia;

✓ w przypadku czterech spraw podatników, wobec których prowadzono czynności sprawdzające w wyniku typowania przeprowadzonego przez IAS („Intensyfikacja”) zgromadzono dokumentację potwierdzającą zarówno tytuł prawny do nieruchomości, faktury dokumentujące wydatki na termomodernizację jak i oświadczenie o niekorzystaniu z form dofinansowania przedsięwzięcia;

✓ w przypadku siedmiu spraw podatników, wobec których prowadzono czynności sprawdzające w wyniku typowania przeprowadzonego przez IAS („Intensyfikacja”) zgromadzono dokumentację potwierdzającą zarówno tytuł prawny do nieruchomości, faktury dokumentujące wydatki na termomodernizację<sup>61</sup>, jednak nie uzyskano oświadczenia o niekorzystaniu z form dofinansowania przedsięwzięcia;

✓ w przypadku jednej sprawy podatnika, wobec którego prowadzono czynności sprawdzające w wyniku typowania przeprowadzonego przez IAS („Intensyfikacja”) zgromadzono faktury dokumentujące wydatki na termomodernizację, jednak nie uzyskano dokumentacji potwierdzającej tytuł prawny do nieruchomości oraz nie uzyskano oświadczenia o niekorzystaniu z form dofinansowania przedsięwzięcia;

✓ w przypadku ośmiu spraw podatników, wobec których prowadzono czynności sprawdzające w wyniku typowania przeprowadzonego przez IAS („Intensyfikacja”), nie zgromadzono żadnej dodatkowej dokumentacji związanej z ulgą termomodernizacyjną, poza korektą deklaracji złożoną przez podatnika;

✓ w przypadku jednej sprawy podatnika, wobec którego prowadzono czynności sprawdzające w wyniku typowania przeprowadzonego przez IAS w Bydgoszczy („MZA/2022”), zgromadzono faktury dokumentujące wydatki na termomodernizację, jednak nie uzyskano dokumentacji potwierdzającej tytuł prawny do nieruchomości oraz nie uzyskano oświadczenia o niekorzystaniu z form dofinansowania przedsięwzięcia;

✓ w przypadku trzech spraw podatników, wobec których prowadzono czynności sprawdzające w wyniku typowania przeprowadzonego przez IAS w Bydgoszczy („MZA/2022” oraz „MZA/2023”) nie zgromadzono żadnej dodatkowej dokumentacji związanej z ulgą termomodernizacyjną, poza korektą deklaracji złożoną przez podatnika.

Naczelnik wyjaśniła, że istota czynności sprawdzających polega w głównej mierze na eliminowaniu błędów i omyłek związanych z dokonywanymi przez podatników rozliczeniami podatków. Organy podatkowe nie są zobowiązane do przeprowadzania czynności sprawdzających wobec każdego podatnika, płatnika lub inkasenta. W tym względzie mają one charakter wybiórczy, a ich zastosowanie zostało pozostawione do oceny organowi podatkowemu. Czynności do podatników w ramach prowadzonej weryfikacji w akcji intensyfikacja działań miały na celu przede wszystkim doprowadzenie do złożenia korekt przez podatników błędnych rozliczeń w związku z przekroczeniem limitu ulgi. Działania te były prowadzone głównie w trakcie „akcji

<sup>60</sup> W jednym przypadku nie zgromadzono wszystkich faktur dokumentujących wysokość ulgi do dostępnego limitu.

<sup>61</sup> W dwóch przypadkach nie zgromadzono wszystkich faktur dokumentujących wysokość ulgi do dostępnego limitu.

zeznać”, więc w okresie wzmożonej ilości pracy. W sytuacji, gdy pojawiały się możliwości poszerzenia weryfikacji o inne elementy wzywano także do przedłożenia dokumentów, na podstawie których było wykazane odliczenie podatkowe. Dodała także, że w związku z tym, że podatnicy mają różne sytuacje, które mogą budzić wątpliwości co do prawidłowości dokonania odliczenia, do każdej sprawy starano się podejść indywidualnie. Najważniejszym celem było sporządzenie przez podatnika korekty rozliczenia. W przypadku, gdy podatnik nie przedłożył dokumentów, na podstawie których było dokonane odliczenie, a złożona korekta była poprawna i nie wynikała z niej nadpłata, odstępowano od prowadzenia dalszych czynności z uwagi na znaczne liczby podatników do weryfikacji.

Naczelnik wyjaśniła ponadto, że w sprawach dotyczących czynności sprawdzających przeprowadzonych w wyniku typowania zewnętrznego przekazanego przez DIAS początkowo w przypadku tych weryfikacji wzywano do korekt z uwagi na przekroczenie limitu ulgi (działania w trakcie akcji PIT), bez weryfikacji dokumentów. Jednak w związku z dalszą weryfikacją podjęto decyzję by w miarę możliwości weryfikować dokumenty uprawniające do odliczeń.

Według NIK, Urząd w przypadku podejmowania czynności sprawdzających wobec podatników korzystających z ulgi termomodernizacyjnej zobowiązany jest do przeprowadzenia ich każdorazowo w pełnym możliwym zakresie, uzyskując wszelkie możliwe informacje i dokumenty dotyczące poniesionych przez podatnika wydatków (także w latach poprzednich), dowody na posiadanie tytułu prawnego do nieruchomości, informacje (w tym od innych organów/podmiotów) o udzielonych dofinansowaniach do prowadzonych przedsięwzięć termomodernizacyjnych oraz wszelkie inne dowody pozwalające na kompletną, rzetelną i prawidłową weryfikację kwoty odliczenia w ramach ulgi termomodernizacyjnej. Wskazać należy, że aby dokonać weryfikacji kwoty odliczenia w ramach ulgi termomodernizacyjnej organ podatkowy musi być pewny, że podatnikowi przysługuje prawo do skorzystania z tej ulgi. Limit w uldze można weryfikować dopiero w sytuacji, gdy podatnik spełni wszystkie wymagane ustawą warunki do jej zastosowania. Tak więc Naczelnik, w ramach czynności sprawdzających w pierwszej kolejności powinien zweryfikować spełnianie warunków wymienionych w art. 26h ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych<sup>62</sup> i art. 11 ustawy z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne<sup>63</sup>. Weryfikacja ta jest możliwa wyłącznie w oparciu o pozyskane w toku czynności sprawdzających dokumenty i dowody źródłowe. Natomiast limit i ewentualnie okres, w którym podatnik rozliczył ulgę winny być badane dopiero w przypadku prawa podatnika do skorzystania z ulgi.

NIK zauważa, że opisane powyżej w punkcie 2 i 3 nieprawidłowości dotyczące rzetelnego dokumentowania przebiegu prowadzonych czynności sprawdzających powodowały, że w zbadanych sprawach nie było możliwe pełne odtworzenie przebiegu tych czynności, w tym jednoznaczne stwierdzenie powodów, dla których w

---

<sup>62</sup> Dz. U. z 2024 r. poz. 226, ze zm.

<sup>63</sup> Dz. U. z 2024 r. poz. 776, ze zm.



konkretnej sprawie przyjęto dany sposób postępowania, także dotyczący sposobu gromadzenia i oceny dowodów.

(akta kontroli: tom I, str. 330-341, 352-358; tom III, str. 1-459; tom IV, str. 1-172)

**OCENA CZĄSTKOWA**

W badanym okresie przeprowadzono czynności sprawdzające podatników korzystających z ulgi termomodernizacyjnej, dla łącznie 418 spraw, w wyniku weryfikacji których kwota dokonanych ustaleń wynosiła łącznie 525,1 tys. zł. Czynności te prowadzone były, zarówno w wyniku przeprowadzonych analiz własnych, jak i analiz oraz typowań przekazanych z IAS oraz IAS w Bydgoszczy. Stwierdzone w wyniku kontroli nieprawidłowości dotyczyły: **[1]** nierzetelnego dokumentowania przeprowadzanych czynności sprawdzających w 26 zbadanych sprawach; **[2]** nie sporządzania adnotacji z przebiegu czynności, co było wymagane m.in. art. 177 § 1 OP, w przypadku 22 spraw, w których podatników wzywano telefonicznie celem zweryfikowania zasadności skorzystania z ulgi termomodernizacyjnej; **[3]** nierzetelnego prowadzenia spraw, szczególnie w przedmiocie gromadzenia materiału dowodowego z zakresu czynności sprawdzających pod kątem prawidłowości skorzystania z ulgi termomodernizacyjnej; **[4]** niedostosowania do aktualnej struktury organizacyjnej, przyjętych w Urzędzie procedur wewnętrznych oraz stosowanej praktyki w zakresie prowadzenia czynności sprawdzających oraz postępowań w sprawie stwierdzenia nadpłaty.

**OBSZAR**

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

**Opis stanu faktycznego**

**3.1.** W badanym okresie w jednym przypadku postępowanie podatkowe<sup>64</sup> zostało wszczęte z Urzędu<sup>65</sup>. W pozostałych 159 sprawach prowadzono postępowania w sprawie stwierdzenia nadpłaty dotyczące weryfikacji prawidłowości odliczenia ulgi termomodernizacyjnej.

(akta kontroli: tom I, str. 54-70; tom V, str. 1-444; tom VI, str. 1-361)

**3.2.** W latach 2022-2024 (I półrocze) Urząd przeprowadził ww. postępowania, których przedmiotem była weryfikacja prawidłowości skorzystania z ulgi termomodernizacyjnej względem 160 podatników, z tego: 18 podatników, którzy dokonali rozliczenia na podstawie formularza zeznań podatkowych PIT-36, 21 – PIT-36L, 114 – PIT-37 oraz siedem podatników – PIT-28. Łączna kwota wykazanej ulgi termomodernizacyjnej poddana weryfikacji (wykazana w zeznaniach podatkowych) wyniosła 3 677,1 tys. zł, z tego: 418,1 tys. zł według formularza zeznań podatkowych PIT-36, 552,5 tys. zł – PIT-36L, 2 479,5 tys. zł – PIT-37 oraz 227,0 tys. zł – PIT-28.

W kolejnych latach badanego okresu kwota wykazanej ulgi termomodernizacyjnej poddana weryfikacji (wykazana w zeznaniach podatkowych) wyniosła:

✓ PIT-36: w 2021 r. – 4,6 tys. zł, w 2022 r. – 103,1 tys. zł, w 2023 r. – 133,8 tys. zł i w 2024 r. (I półrocze) – 181,2 tys. zł;

<sup>64</sup> Postępowanie tzw. wymiarowe.

<sup>65</sup> Postępowanie to poprzedziły czynności sprawdzające, jednakże z uwagi na brak skorzystania przez podatnika z prawa do złożenia korekty deklaracji podatkowej zaistniała konieczność wszczęcia z Urzędu tego postępowania.

✓ PIT-36L: w 2021 r. – 60,0 tys. zł, w 2022 r. – 58,5 tys. zł, w 2023 r. – 318,8 tys. zł i w 2024 r. (I półrocze) – 175,2 tys. zł;

✓ PIT-37: w 2021 r. – 512,9 tys. zł, w 2022 r. – 532,0 tys. zł, w 2023 r. – 1 238,4 tys. zł i w 2024 r. (I półrocze) – 709,1 tys. zł;

✓ PIT-28: w 2021 r. – 38,4 tys. zł, w 2022 r. – 35,7 tys. zł, w 2023 r. – 47,7 tys. zł i w 2024 r. (I półrocze) – 143,6 tys. zł.

Kwota ustaleń dokonanych w wyniku jednego postępowania podatkowego w sprawie określenia wysokości zobowiązania podatkowego w podatku dochodowym od osób fizycznych, wynikająca z decyzji Naczelnika, wyniosła 43,0 tys. zł.

W 2022 r. – w porównaniu do 2021 r. – liczba postępowań wobec podatników korzystających z ulgi termomodernizacyjnej zmniejszyła się o jedno postępowanie (2,8%). W 2023 r. – w porównaniu do 2022 r. – liczba ta zwiększyła się o 39 postępowań (111,4%). Różnice te wynikały z liczby złożonych przez podatników wniosków o stwierdzenie nadpłaty.

Jak wskazano powyżej przeprowadzone postępowania zostały wszczęte na podstawie wniosków podatników o stwierdzenie nadpłaty i zakończone bez wydania decyzji (zgodnie z art. 75 § 4 OP), z wyjątkiem jednego postępowania tzw. wymiarowego, wszczętego z urzędu po przeprowadzeniu czynności sprawdzających. W pozostałych przypadkach działania Urzędu sprowadzały się do prowadzenia czynności sprawdzających, w wyniku których podatnicy złożyli korekty deklaracji i uwzględnili w całości ustalenia Urzędu lub Urząd zaakceptował złożone korekty deklaracji podatników po weryfikacji wybranych dokumentów pozyskanych od podatników.

W okresie objętym kontrolą nie przeprowadzano kontroli podatkowych.

(akta kontroli: tom I, str. 81-84; tom V, str. 1-444; tom VI, str. 1-361)

**3.3. Badanie 14 postępowań o stwierdzenie nadpłaty na łączną kwotę 497,9 tys. zł, wszczętych przez Urząd na podstawie wniosków podatników wykazało, że:**

✓ w sześciu sprawach podatnicy złożyli korektę deklaracji bez kompletu niezbędnych dokumentów, natomiast w jednej sprawie złożone dokumenty były kompletne. W wyniku interwencji telefonicznej pracowników Urzędu podatnicy uzupełnili stosowne dokumenty. W trakcie przeprowadzonych postępowań Urząd dokonał weryfikacji prawidłowości rozliczenia ulgi termomodernizacyjnej. Weryfikacji dokonano na podstawie przedstawionych przez podatników dokumentów wymaganych do ustalenia uprawnień do ulgi. We wszystkich badanych postępowaniach - zgodnie z art. 75 § 4 OP - Naczelnik uznał, że skorygowane zeznania nie budzą wątpliwości, dlatego dokonał zwrotu nadpłaty bez wydania decyzji;

✓ w siedmiu sprawach, w których w wyniku weryfikacji korekty deklaracji Urząd stwierdził nieprawidłowości<sup>66</sup> (w trzech przypadkach – brak tytułu prawnego podatnika do uzyskania ulgi termomodernizacyjnej (budynek w trakcie budowy), a w czterech przypadkach stwierdzono, że zakupy dokonane przez podatnika w ramach zrealizowanej inwestycji termomodernizacyjnej nie wpisywały się w katalog materiałów budowlanych, urządzeń i usług podlegających odliczeniu od

---

<sup>66</sup> Na łączną wartość 45,7 tys. zł.

dochodu/przychodu w ramach ulgi termomodernizacyjnej), podatnicy zostali telefonicznie powiadomieni o możliwości złożenia korekty do zeznania podatkowego, nieuwzględniającej ulgi termomodernizacyjnej. Złożenie stosownych korekt zakończyło postępowanie podatkowe.

W przypadku ww. siedmiu postępowań (w których Urząd stwierdził nieprawidłowości) poprzez interakcję z podatnikami doprowadzono do sytuacji, w której podatnik wycofał się ze złożonego żądania (korekta doprowadzająca do niewykazywania w deklaracji ulgi termomodernizacyjnej). W tych sprawach nie wydawano decyzji na podstawie art. 208 § 1 OP, pomimo że żądanie przez podatnika stwierdzenia nadpłaty, złożone w formie pisemnego wniosku, stawało się bezprzedmiotowe, co opisano w sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości*.

NIK zauważył, że w sześciu z objętych badaniem 14 spraw, podatnicy złożyli wyłącznie korekty deklaracji bez osobnego wniosku o stwierdzenie nadpłaty. Przedmiotowe postępowania prowadzone były przez Urząd w trybie uproszczonym (postępowania o stwierdzenie nadpłaty) oraz były rozpatrywane merytorycznie (poprzez ocenę prawidłowości zastosowania ulgi termomodernizacyjnej, nie zaś w drodze poszukiwania uzupełnień formalnych). Fakt niezłożenia formalnego wniosku o stwierdzenie nadpłaty wraz z korektą deklaracji nie był zatem w tej mierze rozstrzygający, bowiem jak wynikało z przedłożonej dokumentacji sprawy, intencja podatników była dla Urzędu znana i nie budziła wątpliwości (o czym świadczyło rozpatrywanie sprawy w sposób merytoryczny).

Ponadto w przypadku dwóch z 14 poddanych badaniu postępowań podatnicy nie przedstawili oświadczenia o braku korzystania z dofinansowania na przedsięwzięcie termomodernizacyjne. Naczelnik wyjaśniła, że odstąpiono od uzyskania wskazanego oświadczenia z uwagi na fakt, że z przedłożonych faktur wynikało, że materiał wykazany w ramach nadpłaty, tj. klimatyzacja nie podlega odliczeniu. Po uznaniu argumentacji Urzędu podatnicy złożyli korekty w ramach których wrócili do pierwotnego zeznania.

Dodatkowo w jednym przypadku ww. oświadczenie zostało złożone tylko przez współmałżonka podatnika, co opisano w sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości*.

Przeprowadzone badanie wykazało również, że w 12 z 14 postępowań, z przeprowadzonej rozmowy telefonicznej z podatnikiem nie sporządzono adnotacji; – co opisano w sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości*.

W badanych postępowaniach nie dokonywano oględzin w celu pozyskania materiału dowodowego dla weryfikacji prawidłowości rozliczenia ulgi termomodernizacyjnej. Urząd uznał przedłożone przez podatników dokumenty za wiarygodne.

(akta kontroli: tom V, str. 1-444)

Ponadto badaniem objęto postępowanie podatkowe wszczęte z Urzędu w dniu 8 listopada 2021 r.<sup>67</sup> i zakończone wydaniem stosownej decyzji<sup>68</sup> w dniu 23 sierpnia 2022 r.<sup>69</sup> (trwające 301 dni). W wyniku przeprowadzonego postępowania, uznano, że

<sup>67</sup> W sprawie nr 0229-SPV.4102.273.2021.

<sup>68</sup> Data doręczenia decyzji organu I instancji – 6 września 2022 r.

<sup>69</sup> Ostateczna decyzja Urzędu została wydana 5 marca 2024 r., po otrzymaniu wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu w tej sprawie.

podatnicy zrealizowali inwestycję termomodernizacyjną (październik 2020 r.) w toku niezakończonych (zdaniem Urzędu) procesu budowlanego, tj. przed złożeniem zawiadomienia o zakończeniu budowy/wniosku o pozwolenie na użytkowanie (9 kwietnia 2021 r.). W wyniku złożonego w dniu 14 września 2022 r. przez podatników odwołania<sup>70</sup> od ww. decyzji, DIAS po jego rozpatrzeniu, w dniu 29 listopada 2022 r. wydał decyzję<sup>71</sup> na podstawie art. 233 § 1 OP, utrzymującą w mocy decyzję organu I instancji. Następnie w dniu 18 stycznia 2023 r. do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu<sup>72</sup> wpłynęła skarga podatników, wskutek rozpatrzenia której WSA w wyroku z dnia 7 września 2023 r. na podstawie art. 145 § 1 pkt 1 lit. a i c oraz art. 135 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi<sup>73</sup>, uchylił decyzje organów I i II instancji. W toku prowadzenia tego postępowania w Urzędzie rzetelnie informowano stronę o przyczynach niezłatwienia sprawy w terminie i wyznaczeniu nowego terminu załatwienia sprawy.

(akta kontroli: tom VI, str. 1-242, 265-323, 357-361)

W trakcie trwania czynności przygotowawczych do wszczęcia ww. postępowania podatkowego w dniu 21 maja 2021 r., celem potwierdzenia braku możliwości uzyskania przez podatników ulgi termomodernizacyjnej, w związku z przekonaniem Urzędu o prowadzeniu przez podatników inwestycji (dotyczącej termomodernizacji) w budynku pozostającym w procesie inwestycyjnym, Naczelnik wystąpiła do Urzędu Gminy w Kobierzycach o przekazanie kserokopii decyzji o pozwoleniu na budowę budynku mieszkalnego tych podatników oraz zgłoszenia ich obiektu budowlanego do użytkowania (odbioru). Wskutek przekazania przez Urząd Gminy w Kobierzycach zgodnie z właściwością wniosku Naczelnika, Starosta Powiatu Wrocławskiego<sup>74</sup> w dniu 7 czerwca 2021 r. przekazał do Urzędu kserokopie decyzji nr 691/2018 z dnia 12 marca 2018 r. zatwierdzającą projekt budowlany podatników.

W dniu 23 czerwca 2021 r. Naczelnik wystąpił do Powiatowego Inspektora Nadzoru Budowlanego w Powiecie Wrocławskim<sup>75</sup> o „zgłoszenie obiektu budowlanego do użytkowania (odbioru)”, a następnie w dniu 21 października 2021 r., w związku z nieuzyskaniem odpowiedzi Naczelnik ponownie wystąpił do PINB w tej sprawie. W dniu 26 października 2021 r. PINB przekazał do Urzędu zawiadomienie o zakończeniu budowy złożone przez podatników w dniu 9 kwietnia 2021 r.

Naczelnik wyjaśniła, że czynności poprzedzające wydanie postanowienia o wszczęciu postępowania podatkowego były istotne z uwagi na zasady wynikające z OP, tj. m. in. zasadę legalności, równości, praworządności, budowania zaufania do organów podatkowych oraz szybkości postępowania.

W wyniku skierowania zapytania przez Naczelnik w przedmiotowej sprawie do niewłaściwego organu, pozyskiwanie dokumentów przez Urząd trwało pięć miesięcy, o czym szerzej w sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości*.

<sup>70</sup> Data wpływu do DIAS – 22 września 2022 r.

<sup>71</sup> Data doręczenia – 16 grudnia 2022 r.

<sup>72</sup> Dalej: WSA.

<sup>73</sup> Dz. U. z 2024 r. poz. 935, ze zm.

<sup>74</sup> Dalej: Starosta.

<sup>75</sup> Dalej: PINB.

(akta kontroli: tom VI, str. 243-265, 324-356)

**3.4.** W badanym okresie systematycznie prowadzono analizy dotyczące podatników korzystających z ulgi termomodernizacyjnej w zakresie przekroczenia limitu ulgi powyżej 53,0 tys. zł oraz wszystkich zwrotów nadpłat powyżej kwoty ustalonej przez Naczelnika (od 18,0 tys. zł do 25,0 tys. zł.). W większości nadpłat, które zgodnie ze stosownymi decyzjami były weryfikowane występował właśnie ten rodzaj ulgi. W wyniku analiz i weryfikacji ujawniono błędy w rozliczeniach takie jak: przekroczenie limitu, odliczanie materiałów niepodlegających odliczeniu, korzystanie z ulgi w trakcie budowy domu, a nie w trakcie modernizacji, korzystanie z ulgi bez tytułu prawnego do modernizowanego budynku.

Naczelnik wyjaśniła, że występujące błędy, ich częstotliwość, a także kwoty uszczupień po czynnościach weryfikacyjnych w zakresie ulgi termomodernizacyjnej, nie wskazywały na konieczność zgłaszania, że ulga ta jest źródłem poważnych nadużyć lub wymaga zmian legislacyjnych. Ponadto Naczelnik wskazała, że bardzo duże obciążenie Urzędu było wielokrotnie podnoszone na spotkaniach oraz na telekonferencjach z DIAS. Wysyłane także były wiadomości e-mailowe wskazujące na bardzo obciążone obszary. W wyniku tych działań w 2024 r. pozyskano dziewięć dodatkowych etatów, z czego dwa zostały przekazane do Działu SKA-2, który zajmuje się m.in. ulgą termomodernizacyjną.

(akta kontroli: tom I, str. 62-70, 93-102)

**3.5.** W Urzędzie nie przeprowadzono zewnętrznych kontroli lub audytów, których zakres obejmował weryfikację zasadności i prawidłowości skorzystania z ulgi termomodernizacyjnej.

(akta kontroli: tom I, str. 62-70)

Stwierdzone  
nieprawidłowości

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

**1.** Badanie 14 postępowań dotyczących stwierdzenia nadpłaty wykazało, że w przypadku dwóch postępowań wszczętych na podstawie złożonych przez podatników (zamierzających skorzystać z ulgi termomodernizacyjnej) wniosków o stwierdzenie nadpłaty wraz z korektami deklaracji, z których to wynikała nadpłata, organ podatkowy poprzez interakcję z podatnikiem doprowadził do sytuacji, w której podatnik *de facto* wycofał się ze złożonego wniosku (składając kolejną korektę deklaracji do stanu wynikającego z pierwotnej deklaracji, bez zastosowania ulgi termomodernizacyjnej). W sprawach tych nie wydawano decyzji na podstawie art. 208 § 1 OP, pomimo że żądanie przez podatnika stwierdzenia nadpłaty stało się bezprzedmiotowe.

Naczelnik wyjaśniła, że decyzje nie były wydawane z uwagi na odstępianie od prowadzenia czynności weryfikacyjnych. Wskazała, że jeżeli podatnik złoży korektę zeznania wraz z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty, to takie zeznanie traktowane było jako poprawne. Dopiero jeżeli w ramach prowadzonych czynności stwierdzone zostały nieprawidłowości przeprowadzana była z reguły rozmowa telefoniczna z podatnikiem w ramach której przedstawiane jest stanowisko Urzędu. Jeżeli argumenty przedstawione przez Urząd podatek uznał za zasadne, tj. wycofał się z odliczenia, to takie zeznanie było w dalszym ciągu rozpatrywane w ramach

czynności weryfikacyjnych. Niewydawanie decyzji wynikało z faktu, że podatnicy nie kwestionowali stwierdzonych przez organ podatkowy nieprawidłowości.

NIK wskazuje, że w orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego, punktem odniesienia w postępowaniu, wszczętym po złożeniu wniosków o stwierdzenie nadpłaty podatku, może być jedynie deklaracja podatkowa, a nie korekta tej deklaracji. Do czasu zaakceptowania przez organ podatkowy deklaracji korygującej w obrocie prawnym pozostaje uprzednio złożona przez podatnika deklaracja<sup>76</sup>. Powyższe oznacza, że pierwotne wykazanie, a następnie „wyzerowanie” nadpłaty należy w istocie traktować jako wycofanie wniosku o stwierdzenie nadpłaty, bowiem w czasie interakcji podatnika z organem podatkowym w obrocie pozostaje pierwotna deklaracja, która finalnie nie podlega zmianom. To jednak implikuje stwierdzenie, że wycofanie się przez podatnika ze złożonej korekty oznacza konieczność wydania przez organ podatkowy decyzji na podstawie art. 208 § 1 OP, gdyż postępowanie o stwierdzenie nadpłaty staje się bezprzedmiotowe. Zgodnie z art. 75 § 4 OP, jeżeli prawidłowości skorygowanego zeznania (deklaracji) nie budzi wątpliwości, organ podatkowy zwraca nadpłatę bez wydawania decyzji stwierdzającej nadpłatę. W takim przypadku wywołuje ona skutki prawne. Zatem jeżeli po przeprowadzeniu postępowania w sprawie stwierdzenia nadpłaty, organ podatkowy nie ma wątpliwości co do prawidłowości skorygowanego zeznania (w tym kolejnej korekty), wówczas zwraca nadpłatę bez wydawania decyzji stwierdzającej nadpłatę. W każdym pozostałym przypadku postępowanie tzw. nadpłatowe winno zakończyć się poprzez wydanie stosownej decyzji, co do zasady poprzez merytoryczne rozpatrzenie wniosku podatnika. W przypadku jednak, gdy dochodzi do modyfikacji żądania przez podatnika, popartej złożeniem kolejnej korekty deklaracji, przez co w istocie dochodzi do rezygnacji żądania stwierdzenia nadpłaty (wynikającej z odstąpienia od zamiaru skorzystania z ulgi termomodernizacyjnej), to postępowanie takie powinno być umorzone z uwagi na bezprzedmiotowość na podstawie art. 208 § 1 OP.

(akta kontroli: tom I, str. 330-341, 352-358; tom V, str. 1-444)

2. W przypadku 12 z 14 objętych badaniem postępowań o stwierdzenie nadpłaty, w których kontakt z podatnikiem nawiązywano telefonicznie, w tym celem sprawdzenia zasadności skorzystania z ulgi, przedłożenia dokumentów, poinformowania o zasadności złożenia korekty deklaracji, itp., nie sporządzano stosownej adnotacji o przebiegu tych czynności, co było wymagane art. 177 § 1 OP, a także wymaganiami sformułowanymi w Standardach dotyczących wyjaśnień i wezwań MF/SKAS z czerwca 2017 r.

Naczelnik wyjaśniła m.in., że w przypadku złożenia korekty zeznania, z którego wynika nadpłata, prowadzi się w trybie uproszczonym czynności weryfikacyjne pod kątem możliwości oddania nadpłaty bez wydawania decyzji. W pierwszej kolejności sprawdzane są dokumenty na podstawie których została sporządzona korekta oraz ocenia się jej zasadność. W przypadku, gdy złożona korekta oraz przedłożone dokumenty nie budzą wątpliwości sporządzana jest notatka z czynności weryfikacyjnych na podstawie której jest dokonywany zwrot. Stosowanie trybu uproszczonego do nadpłat pozwala na szybsze dokonanie zwrotu dla podatnika.

---

<sup>76</sup> Np. wyrok z dnia 17 marca 2015 r., sygn. akt I GSK 151/13, LEX nr 1773041.

Sporządzanie dodatkowych adnotacji z przebiegu czynności m.in. z wezwania telefonicznego do każdej korekty spowodowałoby znaczne wydłużenie terminu oczekiwania przez podatnika na zwrot. Ponadto z uwagi na znaczne obciążenie Urzędu sporządzanie dodatkowych adnotacji jest nieefektywne.

Ponadto do złożonych wyjaśnień, Naczelnik przedłożyła statystykę obciążenia pracowników.

NIK, zauważając trudności związane z obciążeniem pracowników Urzędu, wskazuje, że w celach m.in. kontrolnych Urząd winien starannie dokumentować przebieg czynności prowadzonych w ramach prowadzonych postępowań (w szczególności rozmów telefonicznych z podatnikiem). Uciążliwość prowadzenia dokumentacji w tym zakresie, także potencjalnie wpływająca na skalę i możliwości prowadzenia czynności sprawdzających nie może być usprawiedliwieniem zaniechania dokumentowania przebiegu sprawy zgodnie z wymogami przepisów OP, a także potwierdzających je wytycznych organów zwierzchnich, które prowadzone winno być w takich sposób, aby w szczególności dla podatnika, ale także dla organów kontroli przejrzystym i jasnym było co i w jaki sposób zostało przeprowadzone.

(akta kontroli: tom I, str. 203, 330-341; tom V, str. 1-444)

**3.** W odniesieniu do jednego postępowania w przedmiocie stwierdzenia nadpłaty nie pozyskano oświadczenia podatnika o niekorzystaniu z form dofinansowania przedsięwzięcia termomodernizacyjnego, co było działaniem nierzetelnym. Takie oświadczenie złożył tylko współmałżonek podatnika.

Naczelnik wyjaśniła, że w przypadku prowadzenia czynności weryfikacyjnych w związku ze złożoną korektą, z której wynika nadpłata, postępowanie było prowadzone jednolicie, jednak z uwagi na termin zwrotu odstąpiono od egzekwowania oświadczenia w przypadku podatnika. Analiza ryzyka nie pozwoliła na podjęcie decyzji o wydaniu postanowienia o wstrzymaniu zwrotu nadpłaty.

W ocenie NIK Urząd w przypadku podejmowania czynności w ramach postępowań podatkowych wobec podatników korzystających z ulgi termomodernizacyjnej, zobowiązany jest do przeprowadzenia ich każdorazowo w pełnym zakresie, uzyskując wszelkie możliwe informacje i dokumenty dotyczące poniesionych przez podatnika wydatków (także w latach poprzednich), w tym dowody dotyczące udzielonych dofinansowań do prowadzonych przedsięwzięć termomodernizacyjnych oraz wszelkie inne dowody pozwalające na kompletną, rzetelną i prawidłową weryfikację kwoty odliczenia w ramach ulgi termomodernizacyjnej. Aby dokonać weryfikacji kwoty odliczenia w ramach ulgi termomodernizacyjnej organ podatkowy musi być pewny, że podatnikowi przysługuje prawo do skorzystania z tej ulgi.

(akta kontroli: tom I, str. 330-341; tom V, str. 144-164)

**4.** Czynności przygotowawcze, poprzedzające wszczęcie w dniu 8 listopada 2021 r. postępowania podatkowego<sup>77</sup>, prowadzono nie w pełni rzetelnie. W związku z wystąpieniem w dniu 21 maja 2021 r. o przekazanie kserokopii dokumentów niezbędnych do wszczęcia postępowania podatkowego w tej sprawie do niewłaściwego organu (tj. Urzędu Gminy w Kobierzycach), proces pozyskiwania

---

<sup>77</sup> W sprawie nr 0229-SPV.4102.273.2021.

dokumentów (w efekcie otrzymanych od Starosty w dniu 11 czerwca 2021 r. oraz od PINB w dniu 26 października 2021 r.) przez Urząd trwał 137 dni.

Naczelnik wyjaśniła, że ze względu za adres położenia nieruchomości podatników pismo skierowano do Urzędu Gminy w Kobierzycach uwzględniając fakt, że urząd ten mógł być w posiadaniu wskazanych dokumentów z uwagi na procedury zgłoszenia niezbędne do prowadzenia gospodarstwa domowego w nieruchomości położonej w jego właściwości.

NIK wskazuje, że działania organu podatkowego nie mogą polegać na domniemywaniu posiadania przez inny organ dokumentów, które Urząd zobowiązany jest pozyskać dla rozstrzygnięcia prowadzonej sprawy, zwłaszcza w sytuacji gdy w przepisach prawa wymienia się organy odpowiedzialne za konkretne działania, jak w tym przypadku w trakcie procesu budowlanego. Zgodnie bowiem z art. 82 ust. 2 ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. Prawo budowlane<sup>78</sup>, organem administracji architektoniczno-budowlanej pierwszej instancji, jest starosta. Natomiast zgodnie z art. 54 ust. 1 Prawa budowlanego, do użytkowania obiektu budowlanego, na budowę którego wymagana jest decyzja o pozwoleniu na budowę albo zgłoszenie budowy, można przystąpić, po zawiadomieniu organu nadzoru budowlanego o zakończeniu budowy.

(akta kontroli: tom I, str. 330-341; tom VI, str. 243-265, 324-356)

#### OCENA CZĄSTKOWA

Postępowania dotyczące weryfikacji prawidłowości odliczenia ulgi termomodernizacyjnej, wszczynane były głównie na podstawie wniosków podatników dotyczących stwierdzenia nadpłaty. W latach 2022-2024 (I półrocze), w ramach przeprowadzonych postępowań w tym zakresie, poddano weryfikacji kwotę 3 677,1 tys. zł, z czego kwota dokonanych ustaleń wyniosła 43,0 tys. zł. Stwierdzone w wyniku kontroli nieprawidłowości dotyczyły m.in.: **[1]** zakończenia siedmiu z 14 objętych badaniem postępowań o stwierdzenie nadpłaty bez ich umorzenia decyzją wydaną na podstawie art. 208 § 1 OP, pomimo że żądanie przez podatnika stwierdzenia nadpłaty stało się bezprzedmiotowe; **[2]** nie sporządzenia stosownej adnotacji z przebiegu czynności, co było wymagane m.in. art. 177§1 OP, w przypadku 12 z 14 objętych badaniem postępowań o stwierdzenie nadpłaty, w których kontakt z podatnikiem nawiązywano telefonicznie; **[3]** nie w pełni rzetelnego prowadzenia czynności przygotowawczych w jednej sprawie, poprzedzających wszczęcie postępowania podatkowego, w związku z wystąpieniem do niewłaściwego organu o przekazanie kserokopii dokumentów niezbędnych do wszczęcia postępowania.

## IV. Uwagi i wnioski

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

#### Uwagi

NIK zwraca uwagę, że charakter, waga i skala stwierdzonych nieprawidłowości wskazują na potrzebę wzmocnienia przez Naczelnika działań podejmowanych w obszarze kontroli zarządczej, o której mowa w art. 68 ust. 1 i 2 ustawy z dnia

<sup>78</sup> Dz. U. z 2024 r. poz. 725, ze zm.; dalej: Prawo budowlane.



27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych<sup>79</sup>, w celu zapewnienia zgodnego z prawem, terminowego i efektywnego realizowania celów i zadań Urzędu.

Wnioski

1. Podjęcie działań zapewniających każdorazowe bezzwłoczne obejmowanie analizą spraw z zakresu prawidłowości stosowania ulgi termomodernizacyjnej, wytypowanych przez organy zwierzchnie.
2. Podjęcie działań mających na celu dostosowanie wewnętrznych procedur postępowania do aktualnej struktury organizacyjnej Urzędu, a także stosowanej praktyki w zakresie prowadzenia czynności sprawdzających oraz postępowań w sprawie stwierdzenia nadpłaty.
3. Podjęcie działań zapewniających rzetelne dokumentowanie przeprowadzanych wobec podatników czynności sprawdzających (także w ramach postępowań o stwierdzenie nadpłaty), w tym zgodnie z wymogami przepisów OP, wytycznych organów zwierzchnich, jak i wewnętrznych procedur postępowania.
4. Podjęcie działań mających na celu weryfikowanie prawidłowości skorzystania z ulgi termomodernizacyjnej w ramach czynności sprawdzających (także w przypadku postępowań o stwierdzenie nadpłaty) w pełnym zakresie, w szczególności w odniesieniu do kompletności gromadzonego materiału dowodowego, pozwalającego na potwierdzenie spełnienia wszystkich wymaganych warunków do jej zastosowania.
5. Podjęcie działań zapewniających wydawanie decyzji na podstawie art. 208 § OP, w przypadkach, w których żądanie przez podatnika stwierdzenia nadpłaty stało się bezprzedmiotowe z uwagi na wycofanie tego żądania przez podatnika.
6. Podjęcie działań zapewniających rzetelne prowadzenie czynności przygotowawczych przed wszczęciem postępowań podatkowych.
7. Rozważenie wprowadzenia wewnętrznych procedur dotyczących weryfikacji prawidłowości skorzystania przez podatników z ulgi termomodernizacyjnej w zakresie gromadzenia dowodów i dokumentowania przebiegu spraw.

## 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 we Wrocławiu. 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.

---

<sup>79</sup> Dz. U. z 2023 r. poz. 1270, ze zm.

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 wykorzystania uwag i wykonania wniosków pokontrolnych oraz o podjętych działaniach lub przyczynach niepodjęcia tych działań.

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

Wrocław, 30 września 2024 r.

Kontrolerzy:

Mirosław Perlowski  
Główny specjalista kontroli państwowej

Najwyższa Izba Kontroli  
Delegatura we Wrocławiu  
p.o. Dyrektor  
dr Marcin Kaliński

.....  
*podpis*

.....  
*podpis*

Grzegorz Fikus  
Główny specjalista kontroli państwowej

.....  
*podpis*

Dominik Kosenda  
Specjalista kontroli państwowej

.....  
*podpis*