



NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI
Delegatura w Zielonej Górze

LZG.410.10.1.2025

Pan
Tomasz Telicki
Naczelnik
Pierwszego Urzędu Skarbowego
w Poznaniu
ul. Dolna Wilda 80
61-501 Poznań

WYSTĄPIENIE POKONTROLNE

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

I. Dane identyfikacyjne

| | |
|-------------------------------------|---|
| Jednostka kontrolowana | Pierwszy Urząd Skarbowy w Poznaniu (dalej jako: <i>Urząd</i> lub <i>US</i>). |
| Kierownik jednostki kontrolowanej | Naczelnikiem Pierwszego Urzędu Skarbowego w Poznaniu (dalej jako: <i>Naczelnik US</i>) jest od 21 maja 2024 r. Tomasz Telicki. Od 1 lutego 2022 r. do 20 maja 2024 r. Naczelnikiem Urzędu była Ewa Link-Petrykowska. |
| Zakres przedmiotowy kontroli | <ol style="list-style-type: none">1. Typowanie podatników do objęcia działaniami weryfikacyjnymi.2. Weryfikacja skorzystania przez podatników z ulgi termomodernizacyjnej w toku czynności sprawdzających.3. Weryfikacja skorzystania przez podatników z ulgi termomodernizacyjnej w toku postępowań podatkowych. |
| Okres objęty kontrolą | Od 1 stycznia 2024 r. do 30 czerwca 2025 r., w 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 Zielonej Górze. |
| Kontrolerzy | Andrzej Misa, główny specjalista kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr LZG/51/2025 z 9 czerwca 2025 r. Rajmund Aszkowski, doradca ekonomiczny, upoważnienie do kontroli nr LZG/77/2025 z 26 września 2025 r. |

(akta kontroli str. 1-6)

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

II. Ocena ogólna² kontrolowanej działalności

OCENA OGÓLNA

Naczelnik US prowadził czynności analityczne mające na celu wytypowanie podatników do weryfikacji skorzystania z ulgi termomodernizacyjnej. Były one podejmowane w ramach typowania własnego, a także w ramach tzw. *akcji PIT*. W Urzędzie rzetelnie wykorzystywano również wyniki analiz otrzymanych z Izby Administracji Skarbowej w zakresie ww. ulgi w okresie objętym kontrolą.

Systematycznie realizowano czynności sprawdzające wobec podmiotów korzystających z ulgi, podejmując je w następstwie zarówno ww. analiz własnych, jak i, przede wszystkim, list typowań otrzymanych izby administracji skarbowej z wykorzystaniem *Modułu Zarządzania Analizami*. Czynności sprawdzające wobec podatników korzystających z ulgi termomodernizacyjnej prowadzone były systematycznie, zasadniczo zgodnie z obowiązującymi w Urzędzie procedurami. Pozytywnie należy ocenić sprawne ich prowadzenie (średni okres prowadzenia czynności objętych badaniem wyniósł 18 dni) oraz fakt, że w ich wyniku w każdym przypadku podatnicy złożyli korektę zeznania podatkowego, w związku z czym nie zachodziła konieczność wszczynania kontroli podatkowej lub postępowania podatkowego.

Jako nierzetelne, w ocenie NIK, należy uznać jednak prowadzenie czynności sprawdzających w oparciu o niekompletnie zgromadzone dokumenty niezbędne do stwierdzenia zasadności i prawidłowości skorzystania przez podatników z ulgi termomodernizacyjnej. Nie weryfikowano bowiem czy podatnik korzystający z ulgi był właścicielem/współwłaścicielem budynku mieszkalnego jednorodzinne (tj. w 20% badanych spraw), a także czy wynikały one z faktur wystawionych przez podatników VAT niekorzystających ze zwolnienia od tego podatku oraz czy odliczone wydatki poniesiono na materiały, urządzenia i usługi wymienione zostały w rozporządzeniu MliR³ (tj. w odpowiednio 33,3% oraz 36,7% badanych spraw). Ponadto w 40% badanych spraw nie weryfikowano czy podatnik prawidłowo rozliczył wydatki, które zostały sfinansowane (dofinansowane) ze środków Narodowego Funduszu Ochrony Środowiska i Gospodarki Wodnej lub wojewódzkich funduszy ochrony środowiska i gospodarki wodnej lub zwrócone podatnikowi w jakiegokolwiek formie.

W okresie objętym kontrolą przeprowadzono cztery postępowania podatkowe, których przedmiotem była weryfikacja prawidłowości skorzystania z ulgi termomodernizacyjnej.

Na podstawie szczegółowej kontroli wszystkich ww. postępowań podatkowych stwierdzono, że zostały one przeprowadzone prawidłowo i rzetelnie.

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

³ Rozporządzenie Ministra Inwestycji i Rozwoju z dnia 21 grudnia 2018 r. w sprawie określenia wykazu rodzajów materiałów budowlanych, urządzeń i usług związanych z realizacją przedsięwzięć termomodernizacyjnych (Dz. U. z 2025 r. poz. 1128), dalej jako: *rozporządzenie MliR*.

III. Opis ustalonego stanu faktycznego

OBSZAR

1. Typowanie podatników do objęcia działaniami weryfikacyjnymi

Opis stanu faktycznego

1.1. Za 2024 r. odliczenie wydatków na realizację przedsięwzięcia termomodernizacyjnego zadeklarowało łącznie 3285 podatników (co stanowiło 1,58% ogółu podatników, którzy dokonali rozliczenia za ten rok). Ww. podatnicy rozliczali się według:

- ✓ skali podatkowej – 3109 (tj. 1,75% ogółu podatników, którzy dokonali rozliczenia według skali podatkowej),
- ✓ podatku liniowego – 77 (tj. 1,05% ogółu podatników, którzy dokonali rozliczenia według podatku liniowego),
- ✓ zryczałtowanego podatku od przychodów ewidencjonowanych – 99 (tj. 0,43% ogółu podatników, którzy dokonali rozliczenia według tej formy opodatkowania).

W związku z powyższym łączna zadeklarowana kwota wydatków na termomodernizację wyniosła 61 064,8 tys. zł⁴, z tego według poszczególnych form opodatkowania:

- ✓ skali podatkowej – 56 688,3 tys. zł,
- ✓ podatku liniowego – 2 124,5 tys. zł,
- ✓ zryczałtowanego podatku od przychodów ewidencjonowanych – 2 251,9 tys. zł.

W 2024 r. z ulgi termomodernizacyjnej skorzystało o 340 podatników mniej niż w roku poprzednim (w 2023 r. z ulgi skorzystało 3625 osób). Natomiast kwota odliczonych wydatków na przedsięwzięcie termomodernizacyjne zmalała o 5 510,9 tys. zł (w 2023 r. kwota ta wyniosła 66 575,7 tys. zł).

(akta kontroli str. 72)

1.2. Podstawowe założenia zarządzania procesem analitycznym w ramach zarządzania ryzykiem zewnętrznym w jednostkach Krajowej Administracji Skarbowej (dalej jako: KAS) zostały określone przez Szefa KAS w *Polityce zarządzania procesem analitycznym w Krajowej Administracji Skarbowej* (kwiecień 2019 r.). Dokument ten określał zasady prowadzenia działań przez poszczególne kategorie jednostek KAS, które zostały zobowiązane również do ewidencjonowania danych przydatnych pod kątem identyfikacji, analizy i oceny ryzyka, w tym w dostępnych systemach IT.

W Urzędzie nie opracowano własnych wewnętrznych procedur dotyczących prowadzenia analiz danych o podatnikach korzystających z ulgi termomodernizacyjnej.

(akta kontroli str. 199-210, 218-219, 224-228)

Zadania związane z prowadzeniem analiz dotyczących podatników korzystających z ulgi termomodernizacyjnej oraz typowaniem podmiotów do weryfikacji rozliczenia w ramach czynności sprawdzających, kontroli podatkowej lub postępowania podatkowego zostały przypisane Trzeciemu Referatowi Czynności Analitycznych i Sprawdzających (Dział Czynności Analitycznych i Sprawdzających⁵) w Pionie Kontroli Urzędu (§ 17 ust. 5 *Regulaminu Organizacyjnego US*). W okresie objętym kontrolą pracę analityczną oraz związaną z typowaniem podmiotów korzystających z ulgi termomodernizacyjnej

⁴ Kwoty deklarowane przez podatników, a nie odliczone.

⁵ W okresie objętym kontrolą nie było zmian na stanowisku Kierownika Działu.

ww. referatu wspomagali pracownicy Drugiego Referatu Czynności Analitycznych i Analiz.

(akta kontroli str. 8-46, 92)

Liczba pracowników zatrudnionych w komórkach czynności analitycznych i sprawdzających Urzędu w okresie od 2023 do I półrocza 2025 r. stopniowo malała, tj. z 55 osób zatrudnionych na koniec 2023 r., przez 54 osoby zatrudnione na koniec I półrocza 2024 r. i 53 osoby zatrudnione na koniec 2024 r. do 51 osób według stanu na koniec I półrocza 2025 r., przy czym w komórkach faktycznie zajmujących się sprawami dotyczącymi ulgi termomodernizacyjnej (tj. referaty Drugi i Trzeci Czynności Analitycznych i Analiz) liczba pracowników pozostawała w zasadzie bez zmian i wynosiła:

- ✓ w Drugim Referacie Czynności Analitycznych i Sprawdzających – 14 osób (z wyjątkiem stanu zatrudnienia na koniec 2024 r. – 13 osób), przy czym w okresie od stycznia do września 2024 r. jeden pracownik Drugiego Referatu Czynności Analitycznych i Sprawdzających pełnił dyżur w zakresie obsługi infolinii eMcEk, a od 1 października 2024 r. do czasu prowadzenia kontroli NIK wykonywał wyłącznie zadania w zakresie obsługi infolinii eMcEk;
- ✓ w Trzecim Referacie Czynności Analitycznych i Sprawdzających – osiem osób (z wyjątkiem stanu zatrudnienia na koniec 2023 r. – dziewięć osób, przy czym jeden pracownik był zatrudniony na zastępstwo pracownika pozostającego na długotrwałej absencji).

Stan zatrudnienia w powyższym okresie w komórkach kontroli podatkowej Urzędu był stabilny i oprócz końca 2023 r., w którym zatrudnionych było ośmiu pracowników, według stanu na koniec I półrocza 2024 i 2025 r. oraz na koniec 2024 r., wynosił dziewięciu pracowników.

Naczelnik US w piśmie skierowanym do Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Poznaniu (dalej jako: *Dyrektor IAS*) wnioskował o zwiększenie etatów w Urzędzie (treść pisma została opisana w pkt 2.4. niniejszego wystąpienia pokontrolnego).

(akta kontroli str. 73-76)

W zakresie zmian kadrowych na stanowiskach nadzorujących komórki czynności analitycznych i sprawdzających oraz kontroli podatkowej, Naczelnik Urzędu wyjaśnił: *W dniu 27.09.2024 r. odwołano Zastępcę Naczelnika pionu kontroli (...). Zmiana ta była podyktowana koniecznością osobistego nadzoru nad Pionem Kontroli. W dniu 9.05.2025 r. w to miejsce powołano Zastępcę Naczelnika Pionu Kontroli (...).*

(akta kontroli str. 83-103)

Postanowieniem z 22 stycznia 2024 r. Dyrektor IAS zwrócił się do Wojewódzkiego Funduszu Ochrony Środowiska i Gospodarki Wodnej w Poznaniu (dalej jako: *WFOŚiGW w Poznaniu*) o udostępnienie danych beneficjentów pomocy finansowej przyznanej w latach 2021-2023 na realizację programów termomodernizacyjnych celem zapewnienia działania procesu analitycznego w zakresie weryfikacji prawidłowości dokonanych odliczeń od dochodu. WFOŚiGW w Poznaniu nie udzielił żądanych informacji, wnosząc o uchylenie ww. postanowienia (zażalenie z 30 stycznia 2024 r.). Dyrektor IAS 6 marca 2024 r. utrzymał w mocy zaskarżone postanowienie, na które WFOŚiGW w Poznaniu wniósł skargę⁶ do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu (dalej jako: *WSA*).

⁶ Pismo z 4 kwietnia 2024 r.

W wyroku⁷ z 27 czerwca 2024 r. WSA oddalił przedmiotową skargę, wskazując w uzasadnieniu m.in., że: „... z uwagi na konieczność zapewnienia poprawności działania procesu analitycznego w KAS, prowadzi działania w zakresie weryfikacji prawidłowości dokonanych odliczeń od dochodu wydatków na realizację przedsięwzięcia termomodernizacyjnego na podstawie art. 26h ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych⁸ (dalej jako: updof). W tym celu niezbędne jest pozyskanie od Funduszu wnioskowanych danych podatników, które wykorzystane zostaną, zgodnie z art. 45 ust. 1 ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej⁹ (dalej jako: ustawa o KAS), w działaniach analitycznych, stosownie do art. 25 ust. 1 pkt 10 ww. ustawy i zleconych mu zadań dotyczących podatków, zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 1 i 10 ustawy o KAS.”

(akta kontroli str. 64-71)

Naczelnik US dysponował wiedzą o ww. sporze pomiędzy IAS – WFOŚiGW i w związku z powyższym nie zwracał się do WFOŚiGW o przedmiotowe dane beneficjentów. Po orzeczeniu WSA, IAS przesłał US listy typowań oparte m.in. na danych z Funduszu, co stanowiło podstawę analizy i prowadzenia czynności sprawdzających wobec wskazanych podatników – co opisano w pkt 1.3. niniejszego wystąpienia.

(akta kontroli str. 64-71)

W I półroczu 2025 r. w Drugim Referacie Czynności Analitycznych i Podatkowych US sporządzono w *aplikacji e-ORUS* raport podatników, którzy w złożonych zeznaniach podatkowych za lata 2021-2023 skorzystali z odliczenia ulgi termomodernizacyjnej w wysokości równej lub większej niż 40,0 tys. zł. Sporządzony w ten sposób raport zawierał 1101 pozycji.

Do przeprowadzenia czynności sprawdzających zakwalifikowano grupę podatników, którzy złożyli zeznania podatkowe za lata 2021-2023, rozliczając się wspólnie z małżonkiem, gdzie obydwójce małżonkowie skorzystali w danym roku z odliczenia ulgi termomodernizacyjnej i przynajmniej jeden z małżonków odliczył maksymalną kwotę odliczenia, tj. 53,0 tys. zł.

Do przeprowadzenia ww. analizy wykorzystano aplikacje *e-ORUS system POLTAX*. Łącznie czynnościami sprawdzającymi, w ramach analizy przeprowadzonej w I półroczu 2025 r., zostało objętych dziesięć zeznań podatkowych. Żadna z ww. spraw nie została przekazana do kontroli podatkowej lub do postępowania podatkowego, a łączna kwota ustaleń dokonana w wyniku ww. analizy wyniosła 0,1 tys. zł.

(akta kontroli str. 78, 88-92)

Ponadto czynności sprawdzające podjęte w ramach weryfikacji prawidłowości korzystania z ulgi termomodernizacyjnej zostały przeprowadzone w ramach tzw. *akcji PIT* wobec:

- ✓ dziesięciu podatników w 2024 r. (w tym: ośmiu rozliczających się według skali podatkowej oraz po jednym opodatkowanych podatkiem liniowym lub ryczałtem),
- ✓ 30 podatników w I półroczu 2025 r. (w tym: 28 rozliczających się według skali podatkowej oraz dwóch opodatkowanych ryczałtem).

Łączna kwota wykazanej ulgi objęta weryfikacją wyniosła:

- ✓ w 2024 r. – 813,5 tys. zł; natomiast kwota ustaleń dokonana w wyniku przeprowadzonych czynności sprawdzających – 45,0 tys. zł,

⁷ Sygn. akt I SA/Po 259/24.

⁸ Dz. U. z 2025 r. poz. 163, ze zm.

⁹ Dz. U. z 2025 r. poz. 1131, ze zm.

- ✓ w I półroczu 2025 r. – 1643,0 tys. zł; natomiast kwota ustaleń dokonana w wyniku przeprowadzonych czynności sprawdzających – 40,7 tys. zł.

(akta kontroli str. 79, 89-90)

1.3. W 2024 r. i w I półroczu 2025 r. Urząd otrzymał łącznie osiem list typowań związanych z rozliczeniem ulgi termomodernizacyjnej obejmującej 95 spraw. Ww. listy, dotyczące lat 2019-2023, zostały przekazane Urzędowi przez Izbę Administracji Skarbowej w:

- ✓ Poznaniu (trzy listy obejmujące 60 spraw),
- ✓ Bydgoszczy (dwie listy obejmujące 22 sprawy),
- ✓ Łodzi (jedna lista obejmująca dziewięć spraw),
- ✓ Lublinie (dwie listy obejmujące cztery sprawy).

Kryterium typowania podmiotów stanowiło przede wszystkim przekroczenie limitu odliczenia (w każdym z ośmiu list). Listy typowań otrzymane z IAS w Poznaniu były oparte na danych otrzymanych z WFOŚiGW w Poznaniu oraz z Urzędu Miasta Poznania (program „KAWKA BIS”).

Łączna kwota wykazanej ulgi termomodernizacyjnej wykazana w ww. listach typowań wyniosła 9237,0 tys. zł. Wobec wszystkich podatników wskazanych w ww. listach podjęto działania weryfikacyjne (tj. czynności sprawdzające), w wyniku których łączna kwota ustaleń podatkowych wyniosła 230,0 tys. zł¹⁰.

Według stanu na 3 września 2025 r. czynności sprawdzające zostały zakończone w 88 sprawach (siedem spraw pozostawało w toku, przy czym w każdej z nich do podatników wystosowano wezwania w związku z prowadzonymi czynnościami sprawdzającymi, a w przypadku braku wywiązania się przez podatnika z nałożonego obowiązku planowane było dalsze procedowanie w trybie określonym w art. 262 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa¹¹, tj. celem ukarania karą porządkową).

W 87 sprawach czynności sprawdzające zakończono wynikiem pozytywnym (tj. stwierdzeniem ustaleń podatkowych).

Wyniki wszystkich czynności weryfikacyjnych zostały zaewidencjonowane w systemie ZISAR, do którego wgląd miała Izba Administracji Skarbowej w Poznaniu.

(akta kontroli str. 104-109)

Stwierdzona
nieprawidłowość

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

OCENA CZĄSTKOWA

Najwyższa Izba Kontroli ocenia pozytywnie działalność kontrolowanej jednostki w zbadanym obszarze.

OBSZAR

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

Opis stanu
faktycznego

2.1. W okresie objętym kontrolą w Urzędzie, w zakresie prowadzenia czynności sprawdzających, obowiązywały opracowane przez Ministerstwo Finansów

¹⁰ We wszystkich wskazanych sprawach, w wyniku podjętych przez organ podatkowy działań, podatnicy złożyli korekty zeznań podatkowych, w wyniku czego nie zachodziła konieczność procedowania spraw w ramach kontroli podatkowej lub postępowania podatkowego.

¹¹ Dz. U. z 2025 r. poz. 111, ze zm. (dalej jako: *ustawa Ordynacja podatkowa*).

Wytyczne do czynności sprawdzających. Ww. dokument został przekazany do wykorzystania służbowego przez jednostki KAS we wrześniu 2021 r.

Ponadto Dyrektor IAS przekazywał Urzędowi pisma celem wykorzystania służbowego m.in. w zakresie weryfikacji ulgi termomodernizacyjnej.

(akta kontroli str. 54-63, 220-223)

Jak wynika z wyjaśnień Naczelnika Urzędu: *W okresie objętym kontrolą nie opracowano własnych procedur dotyczących prowadzenia czynności sprawdzających wobec podatników korzystających z ulgi termomodernizacyjnej. Czynności sprawdzające w zakresie weryfikowania przedmiotowej ulgi prowadzone były w sposób usystematyzowany i ciągły zapewniający realizację zadań, w tym wykonanie mierników. Czynności w tym zakresie prowadzone były w oparciu o trzy źródła:*

- *typowanie własne – tryb postępowania w zakresie weryfikacji zasadności i prawidłowości skorzystania z odliczenia ulgi termomodernizacyjnej określony został 15.01.2025 r. i dotyczył zeznań złożonych za lata 2021-2023; grupa podatników objętych czynnościami wybrana została na podstawie sporządzonego w aplikacji e-ORUS raportu;*
- *weryfikacja prawidłowości korzystania przez podatników z ulgi w trakcie akcji zeznań dla dokumentów ze statusem „błędny”; działanie wynikające z Wytycznych do Czynności Sprawdzających z września 2021r.;*
- *typowanie MZA – realizacja przekazanych rekordów w raportach sporządzonych m.in. przez Izbę Administracji Skarbowej w Poznaniu.*

(akta kontroli str. 83-109)

Procedury dotyczące ewidencjonowania czynności sprawdzających realizowanych w Urzędzie zostały określone w opracowanych przez Ministerstwo Finansów Wytycznych w zakresie obsługi procesu czynności sprawdzających w Zintegrowanym Systemie Zarządzania Ryzykiem (ZISAR) oraz Zaleceniach do postępowania z dokumentacją w Urzędach Skarbowych przy pełnym wdrożeniu Systemu Zarządzania Dokumentami¹² (SZD).

(akta kontroli str. 49-53)

Prowadzenie czynności sprawdzających stanowiło zadanie Działu Czynności Analitycznych i Sprawdzających¹³ w Pionie Kontroli Urzędu (§ 17 ust. 1 pkt 4 Regulaminu Organizacyjnego US).

Prowadzeniem czynności sprawdzających wobec podatników korzystających z ulgi modernizacyjnej zajmowali się pracownicy Drugiego Referatu Czynności Analitycznych i Sprawdzających Urzędu.

(akta kontroli str. 7-46)

Pracownicy Urzędu korzystali z różnych form kształcenia w zakresie weryfikacji rozliczenia przez podatników z ulgi termomodernizacyjnej, tj. poprzez szkolenia on-line, szkolenia wewnętrzne, jak i analizę materiałów szkoleniowych oraz webinary organizowane przez Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Poznaniu i Ministerstwo Finansów.

Na przełomie października i listopada 2024 r. pracownicy wykonujący zadania w obszarze ulgi termomodernizacyjnej¹⁴, za pośrednictwem systemu SZD, otrzymali materiały szkoleniowe (prezentacja) w celu zapoznania. Prezentacja

¹² Opracowanie z czerwca 2022 r.

¹³ Dział realizował swoje zadania poprzez cztery referaty Czynności Analitycznych i Sprawdzających.

¹⁴ Tj. Drugi Referat Czynności Analitycznych i Sprawdzających oraz Drugi Dział Podatków Dochodowych i Podatku od Towarów i Usług.

została przekazana pismem¹⁵ przez Izbę Administracji Skarbowej w Poznaniu. Wszyscy pracownicy (tj. 19 osób) potwierdzili zapoznanie się z materiałami szkoleniowymi.

W dniu 18 stycznia 2022 r. Kierownik Drugiego Referatu Czynności Analitycznych i Sprawdzających Urzędu, za pośrednictwem aplikacji *Microsoft Teams*, przeprowadziła szkolenie w temacie *Polski Ład*, którym objęci byli wszyscy pracownicy Urzędu wykonujący zadania w obszarze ulgi termomodernizacyjnej (tj. 19 pracowników). Jednym z omawianych tematów były ulgi i odliczenia w podatku dochodowym, w tym ulga termomodernizacyjna. Ww. szkolenie zostało uzupełnione o materiały do samokształcenia, które przekazane zostały również wszystkim pracownikom Urzędu.

W 2023 r. pracownicy Izby Administracji Skarbowej w Poznaniu prowadzili w ramach cyklicznie organizowanych webinarów (za pośrednictwem aplikacji *Microsoft Teams*), szkolenia w zakresie aspektów prawno-podatkowych, w tym także zagadnień dotyczących rozliczenia ulgi termomodernizacyjnej. Pracownicy Urzędu mieli również możliwość korzystania z *Systemu Informacji Celno-Skarbowej EUREKA*, który stanowi kompleksową bazę materiałów informacyjnych na temat podatków i cła, w której gromadzone są materiały zawierające aktualne stanowisko resortu finansów dotyczące interpretacji i stosowania przepisów prawa podatkowego i celnego. W ww. webinarach uczestniczyli wszyscy pracownicy Urzędu (tj. 277 osób).

Ponadto za pośrednictwem systemu SZD pracownicy Urzędu otrzymywali objaśnienia w zakresie ulgi termomodernizacyjnej¹⁶, z którymi zapoznawali się pracownicy urzędu prowadzący czynności w przedmiotowym zakresie.

(akta kontroli str. 110-133)

2.2. W okresie od 2023 r. do końca I półrocza 2025 r. liczba czynności sprawdzających oraz kwoty ustaleń dokonanych w wyniku ich przeprowadzenia wobec podmiotów korzystających z ulgi termomodernizacyjnej przedstawiały się następująco:

- w 2023 r. przeprowadzono 92 czynności sprawdzające, poddając weryfikacji wykazaną w zeznaniach łącznie kwotę ulgi termomodernizacyjnej 5277,3 tys. zł; w wyniku 78 czynności ujawniono uszczuplenia ogółem 235,0 tys. zł¹⁷;
- w 2024 r. przeprowadzono 14 czynności sprawdzających, poddając weryfikacji wykazaną w zeznaniach łącznie kwotę ulgi termomodernizacyjnej 1086,8 tys. zł; w wyniku wszystkich 14 czynności ujawniono uszczuplenia ogółem 75,9 tys. zł¹⁸;

¹⁵ Nr 3001-IPP.141.858.2024.51 z dnia 30 października 2024 r.

¹⁶ 1/ Pismo MF Nr DPP7.0723.25.2019.WAZ z 12 września 2019 r. – objaśnienia podatkowe dot. stosowania przepisów o uldze termomodernizacyjnej zawartej w ustawie o PIT; 2/ pismo MF Nr DPP7.8223.17.2020.JQP z 2 marca 2020 r. – odpowiedź na pismo Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej w sprawie dot. wątpliwości interpretacyjnych związanych z ulgą termomodernizacyjną; 3/ pismo MF Nr DPP7/DOP.8223.35.2020.WAZ z 3 listopada 2020 r. – odpowiedź na pismo Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej w sprawie dot. wątpliwości interpretacyjnych związanych z ulgą termomodernizacyjną; 4/ pismo MF Nr DOP2.8222.29.2021.WAZ z 18 czerwca 2021 r. – dot. odliczenia od dochodu zwróconych kwot wydatków poniesionych na przedsięwzięcie termomodernizacyjne; 5/ pisma MF z 19 października 2022 r. dot. ulgi termomodernizacyjnej; 6/ pismo MF Nr DOP2.8222.42.2022.WAZ z 21.02.2023r. - wyjaśnienia dot. ulgi termomodernizacyjnej.

¹⁷ W tym u podatników rozliczających się według: - skali podatkowej: 213,7 tys. zł, - podatku liniowego: 19,0 tys. zł, - ryczałtu: 2,4 tys. zł.

¹⁸ W tym u podatników rozliczających się według: - skali podatkowej: 68,3 tys. zł, - podatku liniowego: 7,5 tys. zł, - ryczałtu: 0,1 tys. zł.

- w I półroczu 2024 r. przeprowadzono trzy czynności sprawdzające, poddając weryfikacji wykazaną w zeznaniach łącznie kwotę ulgi termomodernizacyjnej 231,8 tys. zł; w wyniku wszystkich trzech czynności ujawniono uszczuplenia ogółem 2,7 tys. zł¹⁹;
- w I półroczu 2025 r. przeprowadzono 64 czynności sprawdzające, poddając weryfikacji wykazaną w zeznaniach łącznie kwotę ulgi termomodernizacyjnej 3944,5 tys. zł; w wyniku 53 czynności ujawniono uszczuplenia ogółem 134,4 tys. zł²⁰.

(akta kontroli str. 77-79)

W 2024 r. w porównaniu z rokiem 2023 w Urzędzie uległa zmniejszeniu liczba czynności sprawdzających podejmowanych wobec podmiotów korzystających z ulgi termomodernizacyjnej (tj. z 92 do 14) oraz kwota ujawnionych nieprawidłowości (tj. z 235,0 tys. zł do 75,9 tys. zł).

Natomiast w I półroczu 2025 r. w porównaniu z I półroczem 2024 r. liczba zrealizowanych w ww. zakresie czynności sprawdzających wzrosła (tj. z 3 do 64). Wzrosła również kwota ujawnionych nieprawidłowości z (tj. z 2,7 tys. zł do 134,4 tys. zł).

Z wyjaśnień Naczelnika US wynika, że: *Przyczyną takiego stanu jest przesunięcie realizacji zadań na przełomie roku, co jest uwarunkowane terminem i liczbą przekazanych spraw do realizacji np. na Platformie Analitycznej w MZA. Przykładowo 29 października 2024 r. oraz 19 grudnia 2024 r. wpłynęły raporty zawierające łącznie 30 rekordów z terminem realizacji na 2025 rok. Przeniesienie ostatecznej realizacji zadania na rok 2025 spowodował, że efekty działań zostały zaliczone do tego okresu.*

(akta kontroli str. 77-79, 213-217)

Najczęściej stwierdzaną nieprawidłowością przez organ podatkowy, w wyniku przeprowadzonych czynności sprawdzających, było przekroczenie limitu ulgi.

(akta kontroli str. 134-193)

2.3. Prawidłowość i rzetelność prowadzonych w Urzędzie czynności sprawdzających wobec podmiotów korzystających z ulgi termomodernizacyjnej została zbadana na podstawie szczegółowej kontroli akt 30 spraw o największych kwotach dokonanych przez Urząd ustaleń. Na podstawie ww. analizy stwierdzono w szczególności, że:

- łączna kwota ulgi termomodernizacyjnej poddana ww. czynnościom sprawdzającym wyniosła 2634,1 tys. zł i wynikała z następującego rodzaju formularza: PIT-36 w ośmiu przypadkach, PIT 37 w przypadkach oraz PIT-36L w jednym przypadku; kwota ogółem stwierdzonych przez organ podatkowy nieprawidłowości wyniosła 204,5 tys. zł²¹; polegały one w 96,7% na przekroczeniu przez podatnika limitu ulgi²²;
- w 21 przypadkach podmioty do czynności sprawdzających zostały wytypowane na podstawie wskazań innych Izb Administracji Skarbowej; w dziewięciu przypadkach – na podstawie typowania własnego;
- liczba dni prowadzonych w Urzędzie czynności sprawdzających wahała się od czterech do 41 dni; w jednym przypadku okres prowadzonych czynności sprawdzających wyniósł 84 dni, co wynikało z błędnej korekty zeznania

¹⁹ Ww. kwota dotyczy podatników rozliczających się według skali podatkowej.

²⁰ W tym u podatników rozliczających się według: - skali podatkowej: 132,1 tys. zł, - ryczałtu: 2,2 tys. zł.

²¹ Z czego najniższa kwota stwierdzonych przez organ podatkowy nieprawidłowości wyniosła 2628,00 zł, a najwyższa – 19451,00 zł.

²² W jednym przypadku podatnik błędnie odliczył wydatki poniesione na przedsięwzięcie termomodernizacyjne od podatku zamiast od przychodu/dochodu.

podatkowego złożonej przez podatnika i w związku z tym koniecznością złożenia kolejnej korekty;

- w toku czynności sprawdzających weryfikacją objęto: dwa okresy rozliczeniowe – w 16 przypadkach, trzy okresy rozliczeniowe – w ośmiu przypadkach, cztery okresy rozliczeniowe w czterech przypadkach oraz jeden i pięć okresów – po jednym przypadku;
- w 24 sprawach (tj. w 80% spraw objętych badaniem) weryfikowano czy podatnik był właścicielem lub współwłaścicielem budynku mieszkalnego jednorodzinnego, na który ponosił i odliczał w zeznaniu podatkowym wydatki związane z realizacją przedsięwzięcia termomodernizacyjnego, natomiast w pozostałych w sześciu sprawach²³ nie dokonywano takiej weryfikacji, co opisano również w dalszej części wystąpienia pokontrolnego w sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości*;
- w 20 sprawach (tj. w 66,7% spraw objętych badaniem) weryfikowano czy odliczone przez podatnika wydatki poniesione w roku podatkowym na materiały budowlane, urządzenia i usługi, związane z realizacją przedsięwzięcia termomodernizacyjnego zostały wymienione w rozporządzeniu Ministra Inwestycji i Rozwoju z dnia 21 grudnia 2018 r. w sprawie określenia wykazu rodzajów materiałów budowlanych, urządzeń i usług związanych z realizacją przedsięwzięć termomodernizacyjnych²⁴ (dalej jako: *rozporządzenie MliR*), natomiast w pozostałych dziesięciu sprawach²⁵ nie dokonywano takiej weryfikacji, co opisano również w dalszej części wystąpienia pokontrolnego w sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości*;
- w 19 sprawach (tj. w 63,3% spraw objętych badaniem) weryfikowano czy wydatki zostały udokumentowane fakturami wystawionymi przez podatników podatku od towarów i usług niekorzystających ze zwolnienia od tego podatku, natomiast w pozostałych jedenastu²⁶ sprawach nie dokonywano takiej weryfikacji, co opisano również w dalszej części wystąpienia pokontrolnego w sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości*;
- w 18 sprawach (tj. w 60% spraw objętych badaniem) weryfikowano czy podatnik prawidłowo rozliczył wydatki, które zostały sfinansowane (dofinansowane) ze środków Narodowego Funduszu Ochrony Środowiska i Gospodarki Wodnej lub wojewódzkich funduszy ochrony środowiska i gospodarki wodnej lub zwrócone podatnikowi w jakiegokolwiek formie²⁷, natomiast w pozostałych dwunastu sprawach²⁸ nie dokonywano takiej weryfikacji, co opisano również w dalszej części wystąpienia pokontrolnego w sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości*;

²³ Tj.: 3023-SKA2.4031.1.35.2025, 3023-SKA2.4031.1.34.2025, 3023-SKA2.4031.2.3.2025, 3023-SKA2.4031.1.29.2025, 3023-SKA2.4031.1.1015.2025 i 3023-SKA2.4031.1.308.2025)

²⁴ Dz. U. z 2025 r. poz. 1128.

²⁵ Tj.: 3023-SKA2.4031.1.41.2025, 3023-SKA2.4031.1.3012.2024, 3023-SKA2.4031.1.35.2025, 3023-SKA2.4031.1.34.2025, 3023-SKA2.4031.2.3.2025, 3023-SKA2.4031.1.32.2025, 3023-SKA2.4031.1.1379.2024.1, 3023-SKA2.4031.1.29.2025, 3023-SKA2.4031.1.1015.2025 oraz 3023-SKA2.4031.1.308.2025.

²⁶ J.w. oraz 3023-SKA2.4031.1.37.2025.

²⁷ Z tego w pięciu sprawach organ podatkowy (tj. Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Poznaniu) występował do WFOŚiGW o dane niezbędne do zweryfikowania prawidłowości korzystania z ulgi, a w pozostałych 13 sprawach Naczelnik US dysponował odpowiednimi dowodami (oświadczenie podatnika lub kserokopia umowy o sfinansowanie / dofinansowanie przedsięwzięcia).

²⁸ Tj.: 3023-SKA2.4031.1.41.2025, 3023-SKA2.4031.1.3012.2024, 3023-SKA2.4031.1.35.2025, 3023-SKA2.4031.1.34.2025, 3023-SKA2.4031.1.33.2025, 3023-SKA2.4031.2.3.2025, 3023-SKA2.4031.1.32.2025, 3023-SKA2.4031.1.1379.2024.1, 3023-SKA2.4031.1.3796.2024, 3023-SKA2.4031.1.29.2025, 3023-SKA2.4031.1.1015.2025 i 3023-SKA2.4031.1.308.2025.

- w każdej badanej sprawie, w wyniku przeprowadzonych czynności sprawdzających, podatnicy złożyli korekty rozliczeń podatkowych, uwzględniając w całości ustalenia organu podatkowego, w związku z czym nie zachodziła konieczność wszczęcia kontroli podatkowej lub postępowania podatkowego.

(akta kontroli str. 134-193)

W toku przeprowadzonych czynności sprawdzających nie korzystano z możliwości dokonywania oględzin mających na celu pozyskanie materiału dowodowego dla weryfikacji prawidłowości ustalenia ulgi termomodernizacyjnej (art. 276 ustawy Ordynacja podatkowa).

Naczelnik US wyjaśnił, że przepis art. 26h ust. 1 updog, dotyczący ulgi termomodernizacyjnej nie wymaga potwierdzenia wykonania prac w drodze fizycznych oględzin obiektu. Z kolei, zgodnie art. 276 Ordynacji podatkowej organ podatkowy może dokonać oględzin przedmiotów lub miejsc. W trakcie prowadzonych czynności sprawdzających żadna z procedowanych przez Naczelnika Urzędu sprawa nie wymagała zastosowania tego trybu. Podatnicy przedstawili stosowne dokumenty potwierdzające stan faktyczny, które nie budziły zastrzeżeń, podatnicy współpracowali, przedkładali wymagające dokumenty, a w razie potrzeby korygowali złożone zeznania podatkowe.

(akta kontroli str. 213-217)

Wszystkie objęte szczegółowym badaniem sprawy (czynności sprawdzające) kończyły się złożeniem korekty zeznania podatkowego, w związku z czym nie przekazywano ich do weryfikacji w ramach postępowania podatkowego.

(akta kontroli str. 134-193)

2.4. Jak wynika z wyjaśnień Naczelnika Urzędu w sprawie ewentualnych problemów związanych z weryfikacją prawidłowości korzystania z ulgi termomodernizacyjnej oraz barier organizacyjno-kadrowych w wykonywaniu zadań z nią związanych: *W okresie objętym kontrolą nie zgłaszaliśmy problemów związanych z weryfikacją prawidłowości korzystania z ulgi termomodernizacyjnej w ramach czynności sprawdzających/kontroli podatkowych/postępowania podatkowych.*

W odniesieniu do barier organizacyjno-kadrowych w wykonywaniu zadań wobec podatników dokonujących odliczeń wydatków poniesionych na realizację przedsięwzięcia termomodernizacyjnego wyjaśniamy, że w związku z tym, że przedmiotowe odliczenie stanowi niewielki procent realizowanych zadań przez tutejszy organ podatkowy, kierując się zapewnieniem prawidłowej realizacji zadań, wykonaniem mierników i ewentualnym zagrożeniem ich realizacji w dniu 24.10.2023r., skierowaliśmy pismo do Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Poznaniu stanowiące wniosek o doetatyzowanie Urzędu.

Przekazując informację o wynikach realizacji sprawy zleconej przez Centrum Kompetencyjne ds. Nieujawnionych Źródeł Przychodów (IAS Gdańsku) w zakresie redukcji straty, w dniu 29 grudnia 2023 r. zwróciliśmy również uwagę na niewystarczające zasoby kadrowe.

W dniu 19 sierpnia 2024 r. przekazaliśmy do Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Poznaniu opinię w temacie wartości wag w badaniu obciążenia pracy. Dla realizacji rekordów MZA, które stanowią jedno ze źródeł procedowania spraw objętych kontrolą wskazano wagę 8, w wolumenie 1-10 argumentując to różnorodną tematyką przekazywanych spraw. Wskazano, że specyfika tematów sprowadza się każdorazowo do przeanalizowania sytuacji danego podatnika przed wcześniejszym wezwaniem co sprawia, że nie można przyjąć powtarzalności wezwania bez wcześniejszej analizy sprawy. Zwrócono uwagę, że podejmowane czynności

otrzymane przez ww. platformę charakteryzują się koniecznością obsługi wielu systemów, bezpośrednim kontaktem z podatnikiem, czasochłonnością i pracochłonnością oraz terminowością ich prowadzenia. Osoba prowadząca przedmiotowe czynności powinna znać przepisy prawa podatkowego, w tym linię orzeczniczą w procedowanym temacie.

(akta kontroli str. 83-103)

Ponadto Naczelnik US pismem z 18 lipca 2025 r. zwrócił się do Dyrektora IAS z prośbą o rozważenie możliwości wystąpienia do Ministerstwa Finansów z wnioskiem o zainicjowanie procedury zmiany rozporządzenia określającego wzory formularzy podatkowych w zakresie dotyczącym druków PIT-37, PIT-36, PIT-36L, PIT-28 oraz załącznika PIT/O. Wnioskowane zmiany dotyczyły m.in. wprowadzenia dodatkowych pozycji w zakresie wydatków na realizację przedsięwzięcia termomodernizacyjnego, które zwiększyłyby możliwości analityczne i uproszczenie typowania podatników do objęcia czynnościami sprawdzającymi.

(akta kontroli str. 211-212)

Typowanie podmiotów do przeprowadzenia czynności weryfikacyjnych odbywało się głównie centralnie (w szczególności przez Ministerstwo Finansów oraz Izby Administracji Skarbowej). Zestawienia najczęściej przesyłane były do Urzędu za pośrednictwem platformy MZA, a także innymi kanałami (np. SZD, pocztą elektroniczną).

Ponadto typowanie podmiotów do czynności sprawdzających odbywały się na bieżąco podczas przeprowadzania analiz informacji sygnałnych/donosów. Jeżeli analiza informacji sygnałnej/donosu wskazywała na potencjalne nieprawidłowości w zakresie rozliczeń podatkowych, wówczas po akceptacji Naczelnika US kierowane były do właściwych komórek organizacyjnych wnioski o przeprowadzenie czynności sprawdzających.

W sposób systematyczny w Urzędzie prowadzono analizy danych dotyczących podatników korzystających z ulgi termomodernizacyjnej. Analizy odbywały się w oparciu o dane centralne przesyłane za pośrednictwem platformy MZA oraz dostępnych systemów podczas typowania własnego podmiotów do czynności sprawdzających.

(akta kontroli str. 218-219, 224-228)

2.5. W okresie od 1 stycznia 2024 r. do 30 czerwca 2025 r. w Urzędzie nie przeprowadzono kontroli oraz audytu obejmujących tematykę odliczeń wydatków na realizację przedsięwzięcia termomodernizacyjnego.

(akta kontroli str. 47-48)

Stwierdzone
nieprawidłowości

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

Na podstawie analizy akt 30 spraw z przeprowadzonych w okresie od 1 stycznia 2024 r. do 30 czerwca 2025 r. czynności sprawdzających o największych kwotach dokonanych przez Urząd ustaleń, stwierdzono w szczególności, że:

- w sześciu sprawach²⁹ nie weryfikowano czy podatnik był właścicielem lub współwłaścicielem budynku mieszkalnego jednorodzinnego, na który ponosił i odliczał w zeznaniu podatkowym wydatki związane z realizacją przedsięwzięcia termomodernizacyjnego;

²⁹ Tj.: 3023-SKA2.4031.1.35.2025, 3023-SKA2.4031.1.34.2025, 3023-SKA2.4031.2.3.2025, 3023-SKA2.4031.1.29.2025, 3023-SKA2.4031.1.1015.2025 i 3023-SKA2.4031.1.308.2025)

- w dziesięciu sprawach³⁰ nie weryfikowano czy odliczone przez podatnika wydatki poniesione w roku podatkowym na materiały budowlane, urządzenia i usługi, związane z realizacją przedsięwzięcia termomodernizacyjnego zostały wymienione w rozporządzeniu MliR;
- w jedenastu³¹ sprawach nie weryfikowano czy wydatki zostały udokumentowane fakturami wystawionymi przez podatników podatku od towarów i usług niekorzystających ze zwolnienia od tego podatku;
- w dwunastu sprawach³² nie weryfikowano czy podatnik prawidłowo rozliczył wydatki, które zostały sfinansowane (dofinansowane) ze środków Narodowego Funduszu Ochrony Środowiska i Gospodarki Wodnej lub wojewódzkich funduszy ochrony środowiska i gospodarki wodnej lub zwrócone podatnikowi w jakiegokolwiek formie.

Czynności sprawdzające w ww. sprawach nie przeprowadzono w oparciu o kompletnie zgromadzone dokumenty niezbędne do stwierdzenia zasadności i prawidłowości skorzystania przez podatników z ulgi termomodernizacyjnej, co w ocenie NIK było działaniem nierzetelnym.

(akta kontroli str. 134-193)

Naczelnik US w powyższych sprawach wyjaśnił: *W odniesieniu do sześciu ww. kontrolowanych spraw informujemy, że nie zweryfikowano, czy podatnik był właścicielem lub współwłaścicielem budynku mieszkalnego jednorodzinny, na który ponosił i odliczał w zeznaniu podatkowym wydatki związane z realizacją przedsięwzięcia termomodernizacyjnego, z uwagi na to, że czynności sprawdzające w przedmiotowych sprawach obejmowały sprawdzenie formalnej poprawności zeznań podatkowych złożonych przez podatnika. Źródłem prowadzenia przedmiotowych czynności były raporty MZA dotyczące przekroczenia przez podatników przysługującego limitu odliczenia ulgi termomodernizacyjnej oraz weryfikacja poprawności sporządzenia zeznań odbywająca się w trakcie tzw. „akcji PIT”. We wskazanych sprawach podatnicy przekroczyli przysługujący limit odliczenia ulgi termomodernizacyjnej przez co złożyli zeznanie podatkowe formalnie błędnie. Determinowało to tryb prowadzenia czynności sprawdzających w oparciu o przepis art. 272 § 2 ustawy Ordynacja podatkowa wskazujący, że czynności sprawdzające obejmują sprawdzenie formalnej poprawności zeznań podatkowych złożonych przez podatnika. Przedmiotowe czynności nie były prowadzone w oparciu o przepisy, art. 272 § 3 ww. ustawy, który wskazuje, że czynności sprawdzające obejmują: ustalenie stanu faktycznego w zakresie niezbędnym do stwierdzenia zgodności z przedstawionymi dokumentami. W praktyce wezwanie do okazania dokumentów potwierdzających ulgę i porównanie danych z deklaracji z dokumentami.*

W dziesięciu ww. kontrolowanych sprawach nie weryfikowano, czy odliczone przez podatnika wydatki poniesione w roku podatkowym na materiały budowlane, urządzenia i usługi, związane z realizacją przedsięwzięcia termomodernizacyjnego zostały wymienione w rozporządzeniu MliR w sprawie wykazu rodzajów materiałów budowlanych, natomiast w jedenastu ww. sprawach nie zweryfikowano, czy wydatki zostały udokumentowane fakturami wystawionymi przez podatników podatku od towarów i usług niekorzystających ze zwolnienia od tego podatku. Przedmiotowe

³⁰ Tj.: 3023-SKA2.4031.1.41.2025, 3023-SKA2.4031.1.3012.2024, 3023-SKA2.4031.1.35.2025, 3023-SKA2.4031.1.34.2025, 3023-SKA2.4031.2.3.2025, 3023-SKA2.4031.1.32.2025, 3023-SKA2.4031.1.1379.2024.1, 3023-SKA2.4031.1.29.2025, 3023-SKA2.4031.1.1015.2025 oraz 3023-SKA2.4031.1.308.2025.

³¹ J.w. oraz 3023-SKA2.4031.1.37.2025.

³² Tj.: 3023-SKA2.4031.1.41.2025, 3023-SKA2.4031.1.3012.2024, 3023-SKA2.4031.1.35.2025, 3023-SKA2.4031.1.34.2025, 3023-SKA2.4031.1.33.2025, 3023-SKA2.4031.2.3.2025, 3023-SKA2.4031.1.32.2025, 3023-SKA2.4031.1.1379.2024.1, 3023-SKA2.4031.1.3796.2024, 3023-SKA2.4031.1.29.2025, 3023-SKA2.4031.1.1015.2025 i 3023-SKA2.4031.1.308.2025.

czynności sprawdzające prowadzone były w związku z otrzymaniem rekordów w raportach MZA dotyczące przekroczenia przez podatników przysługującego limitu odliczenia ulgi termomodernizacyjnej oraz weryfikacja poprawności sporządzenia zeznań odbywająca się w trakcie tzw. „akcji PIT”. We wskazanych sprawach podatnicy również przekroczyli przysługujący limit odliczenia ulgi termomodernizacyjnej składając formalnie błędnie zeznanie. Czynności sprawdzające w przedmiotowych sprawach prowadzone były w trybie przepisu art. 272 § 2 ww. ustawy i obejmowały sprawdzenie formalnej poprawności złożonych zeznań.

Wyjaśniamy, że w dwunastu ww. sprawach nie weryfikowano czy podatnik prawidłowo rozliczył wydatki, które zostały sfinansowane (dofinansowane) ze środków Narodowego Funduszu Ochrony Środowiska i Gospodarki Wodnej lub wojewódzkich funduszy ochrony środowiska i gospodarki wodnej lub zwrócone podatnikowi w jakiegokolwiek formie, z uwagi na to, że przedmiotem tych czynności była formalna weryfikacja złożonych zeznań podatkowych w związku z przekroczeniem przysługującego limitu odliczeń. W 25 sprawach nie wystąpiliśmy do NFOŚiGW, WFOŚiGW oraz jednostek samorządu terytorialnego o dane dotyczące otrzymania przez podatników dofinansowania z uwagi na przytoczony wyżej tryb prowadzenia czynności sprawdzających oraz posiadanie wiedzy o wystąpieniu Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Poznaniu o przedmiotowe informacje i uzyskanej odmowie.

Reasumując wyjaśniamy, że we wskazanych sprawach czynności sprawdzające prowadzone były w związku z przekroczeniem przez podatników limitu odliczenia ulgi termomodernizacyjnej. Zeznania podatkowe złożone zostały błędnie formalnie. W przedmiotowych sprawach czynności sprawdzające prowadzone były w trybie sprawdzenia formalnej poprawności zeznań podatkowych. Pozwoliło to usprawnić proces obsługi zeznań składanych w tzw. akcji PIT, co jest zadaniem priorytetowym urzędu skarbowego w pierwszej połowie roku. Czynności sprawdzające, o których mowa art. 272 Ordynacji podatkowej, mogą być prowadzone zarówno w formie sprawdzenia formalnej poprawności zeznania na podstawie art. 272 § 2, jak i w trybie określonym w § 3 ww. przepisu, tj. poprzez ustalenie stanu faktycznego w zakresie niezbędnym do stwierdzenia zgodności z przedstawionymi dokumentami. Zakres prowadzenia przedmiotowych czynności sprawdzających uwarunkowany został źródłem ich typowania oraz określoną nieprawidłowością.

(akta kontroli str. 218-219, 224-228)

W ocenie NIK, organ podatkowy, podejmując czynności sprawdzające wobec podatników korzystających z ulgi termomodernizacyjnej, zobowiązany jest do przeprowadzenia ich w pełnym zakresie, uzyskując w szczególności dokumenty dotyczące poniesionych przez podatnika wydatków, dowody na posiadanie tytułu prawnego do nieruchomości, informacje o dofinansowaniach do przedsięwzięć termomodernizacyjnych oraz wszelkie inne dowody pozwalające na kompletną, rzetelną i prawidłową weryfikację. Organ podatkowy musi być pewny, że podatnikowi przysługuje prawo do skorzystania ulgi. Limit i ewentualnie okres, w którym podatnik rozliczył ulgę, można weryfikować dopiero w sytuacji, gdy podatnik spełni wszystkie wymagane ustawą warunki do jej zastosowania.

NIK zauważa ponadto, że odmowa udzielenia żądanych przez Dyrektora IAS informacji miała miejsce na etapie prowadzenia analiz i typowania podmiotów do kontroli, a nie na etapie prowadzonych już czynności sprawdzających wobec konkretnego podatnika.

OCENA CZĄSTKOWA

Systematycznie realizowano czynności sprawdzające wobec podmiotów korzystających z ulgi, podejmując je w następstwie zarówno ww. analiz własnych, jak i, przede wszystkim, list typowań otrzymanych izb administracji skarbowej

z wykorzystaniem *Modułu Zarządzania Analizami*. Na podstawie badania akt 30 czynności sprawdzających o największych kwotach ustaleń stwierdzono, że wszystkie czynności zostały przeprowadzone zgodnie z obowiązującymi przepisami oraz wewnętrznymi procedurami. Pozytywnie należy ocenić sprawne ich prowadzenie (średni okres prowadzenia czynności objętych badaniem wyniósł 18 dni) oraz fakt, że w ich wyniku w każdym przypadku podatnicy złożyli korektę zeznania podatkowego, w związku z czym nie zachodziła konieczność wszczęcia kontroli podatkowej lub postępowania podatkowego. Jako nierzetelne, w ocenie NIK, należy uznać jednak prowadzenie czynności sprawdzających w oparciu o niekompletnie zgromadzone dokumenty niezbędne do stwierdzenia zasadności i prawidłowości skorzystania przez podatników z ulgi termomodernizacyjnej. Nie weryfikowano bowiem czy podatnik korzystający z ulgi był właścicielem/współwłaścicielem budynku mieszkalnego jednorodzinnego (w sześciu przypadkach), czy odliczone przez podatnika wydatki zostały ujęte w przepisach prawa uprawniających do zastosowania ulgi, a także czy wynikały one z faktur wystawionych przez podatników VAT niekorzystających ze zwolnienia od tego podatku (odpowiednio w dziesięciu i jedenastu przypadkach). Ponadto w dwunastu sprawach nie weryfikowano czy podatnik prawidłowo rozliczył wydatki, które zostały sfinansowane (dofinansowane) ze środków Narodowego Funduszu Ochrony Środowiska i Gospodarki Wodnej lub wojewódzkich funduszy ochrony środowiska i gospodarki wodnej lub zwrócone podatnikowi w jakiegokolwiek formie.

OBSZAR

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

Opis stanu faktycznego

3.1. W okresie objętym kontrolą przyczyną wszczęcia postępowań podatkowych było w każdym przypadku złożenie przez podatnika wniosku o stwierdzenie nadpłaty w związku ze złożeniem korekty zeznania podatkowego w wyniku skorzystania z ulgi termomodernizacyjnej.

(akta kontroli str. 195-198)

3.2. W roku 2023 oraz w I półroczu 2025 r. nie przeprowadzono żadnych postępowań podatkowych, których przedmiotem była weryfikacja prawidłowości skorzystania z ulgi termomodernizacyjnej.

W 2024 r. przeprowadzono cztery postępowania podatkowe w powyższym zakresie, w tym jedno postępowanie w I półroczu 2024 r. Wszystkie postępowania dotyczyły podatników rozliczających się według skali podatkowej

W ich wyniku weryfikacji została poddana łączna kwota ulgi 85,5 tys. zł (w tym 13,4 tys. zł w I półroczu 2024 r.).

W toku przeprowadzonych postępowań nie stwierdzono żadnych nieprawidłowości.

(akta kontroli str. 80)

Odnosząc się do relatywnie niewielkiego zakresu postępowań podatkowych prowadzonych wobec podatników korzystających z ulgi termomodernizacyjnej, Naczelnik US wyjaśnił: *W okresie od 1 stycznia 2024 r. do 30 czerwca 2025 r. przeprowadzono 4 postępowania podatkowe wobec podatników korzystających z ulgi termomodernizacyjnej. Wszystkie z tych postępowań były prowadzone na*

wniosek podatników o stwierdzenie nadpłaty. (...) liczba złożonych wniosków nie jest zależna od organu podatkowego. Jeśli zaś chodzi o prowadzenie postępowań po przeprowadzonych czynnościach sprawdzających, to wszyscy podatnicy wezwani na weryfikację ulgi termomodernizacyjnej wywiązali się z obowiązku skorygowania zeznań podatkowych i nie było potrzeby wszczynania w tym zakresie postępowań z urzędu.

(akta kontroli str. 213-217)

3.3. W wyniku szczegółowego badania wszystkich czterech postępowań podatkowych przeprowadzonych od 1 stycznia 2024 r. do 30 czerwca 2025 r., zakończonych w sposób wskazany w art. 75 § 4 ustawy Ordynacja podatkowa stwierdzono w szczególności, że:

- wszystkie postępowania podatkowe zostały wszczęte na wniosek podatnika w związku ze złożeniem korekty zeznania podatkowego;
- prowadzone przez Urząd postępowania trwały od 15 do 33 dni;
- prowadzone postępowania podatkowe nie były przedłużane;
- w toku prowadzonych postępowań nie stwierdzono nieuzasadnionych przerw;
- w ramach prowadzonych postępowań nie występowało do NFOŚiGW, WFOŚiGW oraz innych podmiotów (w tym gmin) w celu pozyskania informacji niezbędnych do weryfikacji prawidłowości skorzystania z ulgi; w toku postępowań przyjmowano od podatników oświadczenia o niekorzystaniu z dofinansowania przedsięwzięcia termomodernizacyjnego;
- nie odnotowano przypadków niedotrzymania terminu załatwienia sprawy.

(akta kontroli str. 195-198)

W toku przeprowadzonych postępowań podatkowych nie korzystano z możliwości dokonywania oględzin mających na celu pozyskanie materiału dowodowego dla weryfikacji prawidłowości ustalenia ulgi termomodernizacyjnej (art. 198 § 1 Ordynacji podatkowej).

Naczelnik US wyjaśnił, że: (...) Organ podatkowy nie korzysta każdorazowo z tego środka dowodowego jeśli ma wystarczające materiały, aby rozstrzygnąć sprawę, a z taką sytuacją mieliśmy do czynienia w sprawach prowadzonych w tutejszym Urzędzie. Przesłanką do zastosowania oględzin jest potrzeba dokonania ustaleń dowodowych niezbędnych dla prawidłowego rozpatrzenia sprawy, ale jeśli w sprawie są inne wystarczające dowody, to takiego obowiązku nie ma.

Należy też nadmienić, iż przepis art. 26h updof, który stanowi o odliczaniu wydatków na termomodernizację, także nie odwołuje się do konieczności przeprowadzenia oględzin. Zaznaczyć należy, iż wszystkie warunki, które winny zostać spełnione przez podatnika, aby mógł zastosować ulgę termomodernizacyjną zostały zweryfikowane w ramach prowadzonych przez (...) Urząd (...) postępowań podatkowych. Tym samym w opinii tutejszego organu podatkowego nie było konieczności korzystania dodatkowo z regulacji art. 198 § 1 ustawy Ordynacja podatkowa.

(akta kontroli str. 213-317)

Stwierdzone
nieprawidłowości

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

OCENA CZĄSTKOWA

Najwyższa Izba Kontroli ocenia pozytywnie działalność kontrolowanej jednostki w zbadanym obszarze.

IV. Wniosek

W związku ze stwierdzoną nieprawidłowością, Najwyższa Izba Kontroli, na podstawie art. 53 ust. 1 pkt 5 ustawy o NIK, przedstawia następujący wniosek:

Wniosek

Rzetelne prowadzenie czynności sprawdzających w oparciu o kompletnie zgromadzone dokumenty niezbędne do stwierdzenia zasadności i prawidłowości skorzystania przez podatników z ulgi termomodernizacyjnej.

V. Pozostałe informacje i pouczenia

Wystąpienie pokontrolne zostało sporządzone w formie dokumentu elektronicznego.

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 NIK w Zielonej Górze.

Obowiązek
poinformowania
NIK o sposobie
wykonania wniosku

Zgodnie z art. 62 ustawy o NIK, należy poinformować Najwyższą Izbę Kontroli, w terminie 14 dni od otrzymania wystąpienia pokontrolnego, o sposobie wykonania wniosku 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.

Zielona Góra, dnia 29 września 2025 r.

Kontroler

Rajmund Aszkowski
doradca ekonomiczny

*/podpisano kwalifikowanym podpisem
elektronicznym/*

Najwyższa Izba Kontroli
Delegatura w Zielonej Górze
p.o. Wicedyrektor
Mariusz Kniat

*/podpisano kwalifikowanym podpisem
elektronicznym/*