



NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI

Delegatura w Zielonej Górze

LZG.410.10.2.2025

Pan Maciej Hodura
Naczelnik Urzędu Skarbowego
w Lesznie
ul. Adama Mickiewicza 7
64-100 Leszno

WYSTĄPIENIE POKONTROLNE

P/25/0008 - 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).

NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI
Delegatura w Zielonej Górze
ul. Podgórna 9a, 65-213 Zielona Góra
tel. 48684106600, lzg@nik.gov.pl

I. Dane identyfikacyjne

Jednostka kontrolowana	Urząd Skarbowy w Lesznie, ul. Adama Mickiewicza 7, 67-100 Leszno (dalej: <i>US</i> lub <i>Urząd</i>).
Kierownik jednostki kontrolowanej	Maciej Hodura - Naczelnik Urzędu Skarbowego w Lesznie (dalej: <i>Naczelnik US</i>) od 29 lipca 2020 r.
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 2021 r. do 30 czerwca 2025 r., z wykorzystaniem dowodów sporządzonych przed lub po tym okresie oraz danych za okresy wcześniejsze lub późniejsze mające bezpośredni związek z badanym zagadnieniem.
Podstawa prawna podjęcia kontroli	Art. 2 ust. 1 ustawy z dnia 23 grudnia 1994 r. o Najwyższej Izbie Kontroli ¹ .
Jednostka przeprowadzająca kontrolę	Najwyższa Izba Kontroli Delegatura w Zielonej Górze.
Kontroler	Dariusz Obierzyński, główny specjalista kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr LZG/59/2025 z dnia 10 czerwca 2025 r. (akta kontroli str. 1-2, 3-3A)

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

II. Ocena ogólna² kontrolowanej działalności

OCENA OGÓLNA

Urząd prowadził w ograniczonym zakresie działania analityczne w celu wytypowania podatników do przeprowadzenia wobec nich czynności weryfikacyjnych dotyczących prawidłowości rozliczenia ulgi termomodernizacyjnej. W ramach ww. działań analitycznych wykorzystywano m.in. listy typowań podatników otrzymywane z Ministerstwa Finansów i od Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu, natomiast nie pozyskiwano danych z NFOŚiGW³ i WFOŚiGW⁴ o środkach (dotacjach, pożyczkach) przekazanych podatnikom na realizację przedsięwzięć termomodernizacyjnych.

W strukturze organizacyjnej US zadania objęte kontrolą przypisano konkretnym komórkom organizacyjnym, a pracownicy, którym powierzono te obowiązki posiadali odpowiednie doświadczenie i przeszkolenie.

Czynności sprawdzające wobec podatników korzystających z ulgi termomodernizacyjnej prowadzone były systematycznie, zasadniczo zgodnie z obowiązującymi w Urzędzie procedurami. Nieprawidłowości w tym zakresie dotyczyły długotrwałości tych postępowań⁵, a także jednostkowego przypadku braku rzetelnej weryfikacji czy podatnik prawidłowo rozliczył wydatki, które zostały sfinansowane (dofinansowane) ze środków NFOŚiGW lub WFOŚiGW albo zwrócone podatnikowi w jakiegokolwiek formie.

Postępowania o stwierdzenie nadpłaty na wniosek podatnika dotyczące ulgi termomodernizacyjnej prowadzone były zgodnie z obowiązującymi przepisami Kwoty stwierdzonych nadpłat wynikających z korzystania z ulgi termomodernizacyjnej zwrócono podatnikom zgodnie z terminami określonymi w przepisach.

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

³ Narodowy Funduszu Ochrony Środowiska i Gospodarki Wodnej.

⁴ Wojewódzki Funduszu Ochrony Środowiska i Gospodarki Wodnej.

⁵ W przypadku 11 spośród 30 zbadanych spraw czynności sprawdzające trwały od 62 dni do 227 dni.

III. Opis ustalonego stanu faktycznego oraz oceny cząstkowe⁶ kontrolowanej działalności

OBSZAR
Opis stanu
faktycznego

1. Typowanie podatników do objęcia działaniami weryfikacyjnymi

1.1. Zgodnie z art. 26h ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych⁷ (zwana dalej: *ustawa o PIT*), podatnik będący właścicielem lub współwłaścicielem budynku mieszkalnego jednorodzinnego ma prawo odliczyć od podstawy obliczenia podatku⁸ wydatki poniesione w roku podatkowym na materiały budowlane, urządzenia i usługi związane z realizacją przedsięwzięcia termomodernizacyjnego w tym budynku, określone w przepisach wydanych na podstawie art. 26h ust. 10 (tj. w rozporządzeniu Ministra Inwestycji i Rozwoju z 21 grudnia 2018 r. w sprawie określenia wykazu rodzaju materiałów budowlanych, urządzeń i usług związanych z realizacją przedsięwzięć termomodernizacyjnych⁹ (zwane dalej: *rozporządzeniem zawierającym katalog materiałów budowlanych podlegających odliczeniu w ramach ulgi*), które zostanie zakończone w okresie trzech kolejnych lat, licząc od końca roku podatkowego, w którym poniesiono pierwszy wydatek.

W latach 2023-2024 liczba podatników, którzy dokonali rozliczenia w *Urzędzie* za dany rok wynosiła odpowiednio 89 317 i 89 899. Za lata 2024-2025 w *US* odliczenie wydatków poniesionych na realizację przedsięwzięcia termomodernizacyjnego w zeznaniach podatkowych PIT, wykazało ogółem 2 304 podatników na łączną kwotę 40 444 tys. zł, w tym:

- za 2023 r. - 1 193 podatników na kwotę 21 298 tys. zł,
- za 2024 r. - 1 111 podatników na kwotę 19 146 tys. zł.

Spośród podatników podatku dochodowego od osób fizycznych składających zeznania za 2023 r., z odliczenia wydatków na realizację przedsięwzięcia termomodernizacyjnego skorzystało odpowiednio: 1 112 (93,3%) - skala podatkowa, 39 (3,3 %) - podatek liniowy i 42 (3,5%) - ryczałt.

W 2024 r. z ulgi termomodernizacyjnej skorzystało odpowiednio: 1 060 (95,4%) - skala podatkowa, 21 (1,9 %) - podatek liniowy i 30 (2,7%) - ryczałt.

(akta kontroli str. 227)

W okresie objętym kontrolą:

- zadania dotyczące pozyskiwania informacji mogących mieć wpływ na powstanie obowiązku podatkowego, zarządzania ryzykiem zewnętrznym, w tym identyfikowanie obszarów zagrożonych mogących mieć wpływ na prawidłowość wypełniania obowiązków podatkowych, typowania podmiotów do czynności sprawdzających, kontroli podatkowej i postępowań podatkowych oraz sporządzania planów kontroli, dokonywania czynności sprawdzających, analizy informacji dostępnych w ramach wymiany informacji podatkowych, w tym w systemach informatycznych wspomagających wymianę informacji i międzynarodową współpracę w sprawach podatkowych przypisane zostały do właściwości Drugiego Działu Czynności Analitycznych i Sprawdzających (dalej: *SKA-2*),
- zadania dotyczące prowadzenia kontroli podatkowej, prowadzenia postępowań w zakresie sprzeciwu przedsiębiorcy na działania organu kontroli, wnioskowania o zabezpieczenie wykonania zobowiązań podatkowych,

⁶ 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.

⁷ Dz. U. z 2025 r. poz. 163, ze zm.

⁸ Ustalonej zgodnie z art. 26 ust. 1 lub art. 30c ust. 2 *ustawy o PIT*.

⁹ Dz. U. z 2025 r. poz. 1128.

wydawania postanowień w sprawach przedłużenia terminu zwrotu podatku, orzecznictwa w zakresie kar porządkowych, przypisane zostały do Referatu Kontroli Podatkowej (dalej: SKP).

Bezpośredni nadzór nad ww. wymienionymi komórkami organizacyjnymi *Urzędu* przypisany został do Naczelnika Urzędu Skarbowego.

(akta kontroli str. 4-33)

1.2. Ministerstwo Finansów (dalej: MF), Szef Krajowej Administracji Skarbowej (dalej: Szef KAS) ani Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Poznaniu (dalej: DIAS) nie przekazywali do *Urzędu* żadnych wytycznych oraz procedur określających sposób prowadzenia analiz dotyczących podatników korzystających z odliczenia ulgi termomodernizacyjnej. W *Urzędzie* nie wypracowano i nie wdrożono własnych wewnętrznych procedur dotyczących prowadzenia analiz danych w tym zakresie. Pracownicy *Urzędu* realizując proces analityczny kierowali się głównie przepisami *ustawy o PIT*, rozporządzeniem zawierającym katalog materiałów budowlanych podlegających odliczeniu w ramach ulgi, a także wydanymi przez MF:

- wytycznymi w zakresie Polityki zarządzania procesem analitycznym w Krajowej Administracji Skarbowej z kwietnia 2019 r.,
- wytycznymi do czynności sprawdzających z września 2021 r.,
- zalecaniami w zakresie procesu analitycznego z czerwca 2025 r.

(akta kontroli: str. 34-111, 112-189, 190-226)

W okresie objętym kontrolą, prowadzeniem czynności analitycznych oraz typowaniem podmiotów do weryfikacji rozliczenia w zakresie ulgi termomodernizacyjnej zajmował SKA-2, a prowadzeniem kontroli podatkowych zajmował się SKP.

W okresie kontrolowanym nie stwierdzono, aby miało miejsce likwidowanie lub zmniejszanie liczby komórek ds. czynności analitycznych i sprawdzających lub komórek kontroli podatkowej.

W badanym okresie nastąpiła zmiana na stanowisku kierownika SKP. Osoba pełniąca obowiązki kierownika ww. referatu została w maju 2024 r. powołana na stanowisku Naczelnika US w Rawiczu. W związku z wakatem *Naczelnik US* w czerwcu 2024 r. sporządził wniosek o powierzenie obowiązków obecnemu kierownikowi. Dyrektor IAS zatwierdził wniosek z dniem 1 lipca 2024 r.

W SKA-2 liczba pracowników wynosiła - 13 według stanu na 30 czerwca 2024 r., - 12 na koniec 2024 r. i 13 na 30 czerwca 2025 r.

Natomiast w SKP liczba pracowników wynosiła – czterech według stanu na 30 czerwca 2024 r. i na koniec 2024 r. oraz pięciu na 30 czerwca 2025 r.

Pracownicy (11 osób z SKA-2 i jedna z SKP) 24 października 2024 r. uczestniczyli online w szkoleniu zorganizowanym przez Departament Orzecznictwa Podatkowego MF i IAS w Łodzi w zakresie ulgi termomodernizacyjnej.

(akta kontroli: str. 4-33, 250-310)

Jak wyjaśnił *Naczelnik US*, *informacje dotyczące występowania problemów, w tym związanych z weryfikacją prawidłowości korzystania z ulgi termomodernizacyjnej w ramach czynności sprawdzających/kontroli przekazywane są ustnie do Dyrektora Izby Administracji Skarbowej m.in. w czasie comiesięcznych narad Pionu Kontroli. Nasze uwagi i problemy zgłaszane były tą drogą. Plan etatów określa ilość etatów dostępnych na urząd, zatem w ramach tego planu naczelnik jest zobowiązany realizować swoje zadania. Ilość etatów ograniczona jest budżetem Izby Administracji Skarbowej. Problemy dotyczące ograniczeń kadrowych zgłaszane były również na naradach Pionu Kontroli.*

1.3. *Urząd* w ramach własnych analiz dotyczących podatników korzystających z ulgi termomodernizacyjnej prowadził czynności analityczne mające na celu wytypowanie podatników do dalszej weryfikacji, np. poprzez sporządzanie raportów z e-Orus¹⁰. Czynności analityczne przeprowadzone w 2024 r. polegały na wytypowaniu podatników do weryfikacji przed dokonaniem zwrotu podatku, tzw. duże zwroty i prowadzone były zgodnie z procedurą wewnętrzną *Naczelnika US* (nr 4/2024 z 26 marca 2024 r. i nr 12/2024 z 30 września 2024 r.). W 2024 r. i w I półroczu 2025 r. nie przeprowadzono czynności analitycznych mających na celu wytypowanie podatników do dalszej weryfikacji na podstawie aplikacji e- Orus. W przypadku przekazania analiz typowań otrzymanych z MF bądź od IAS każdorazowo *Urząd* przekazany wykaz weryfikował pod kątem odliczenia ulgi termomodernizacyjnej w latach nie wytypowanych przez IAS bądź MF.

Weryfikacją przed dokonaniem zwrotu podatku objęto ośmiu podatników (sześciu w 2024 r. i dwóch w 2025 r.). W ramach czynności analitycznych, w sytuacji weryfikacji tzw. dużych zwrotów każdorazowo pracownicy przeprowadzali czynności sprawdzające, które dokumentowano w systemie SZD¹¹ i ZISAR¹².

Jednym kryterium mającym na celu wytypowanie podmiotów do dalszej weryfikacji w ramach prowadzonych czynności analitycznych były informacje przekazywane przez komórkę *Urzędu Dział Rachunkowości* o tzw. dużych zwrotach.

Do marca 2025 r. *Urząd* nie analizował danych z NFOŚiGW i WFOŚiGW o środkach (dotacjach, pożyczkach) przekazanych podatnikom na realizację przedsięwzięć termomodernizacyjnych w kierunku wyszukania podatników niewypełniających obowiązków przewidzianych w art. 26h ust. 5 i ust. 8 *ustawy o PIT*).

Naczelnik US wyjaśnił, że *nie występowałem do właściwych instytucji ochrony środowiska. Posiadałem informację, że Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu zwrócił się do Dyrektora Narodowego Funduszu Ochrony Środowiska i Gospodarki Wodnej z postanowieniem o udostępnienie elektronicznie danych beneficjentów pomocy finansowej przyznanej w latach 2021-2023 na realizację programów termomodernizacyjnych: "Czyste powietrze", "Mój Prąd", "Moje Ciepło". Dyrektor Funduszu wniósł zażalenie na powyższe postanowienie a następnie skargę. Dlatego też nie zwracałem się do właściwych organów udzielających dotacji w tym zakresie. Jednocześnie informuję, że w oczekiwaniu na zestawienie zawierające bazę podmiotów korzystających z pomocy finansowej na realizację przedsięwzięć termomodernizacyjnych, w toku prowadzonych czynności sprawdzających każdorazowo wzywano podatnika do złożenia informacji w formie oświadczenia czy poniesione wydatki związane z ulgą termomodernizacyjną zostały sfinansowane ze środków Narodowego Funduszu Ochrony Środowiska i Gospodarki Wodnej lub*

¹⁰ e-ORUS (POLTAX) - Otwarte niestandardowe Raporty Urzędu Skarbowego POLTAX oraz moduł Ewidencja Czynności Sprawdzających US (osobna baza danych OracleXE). Aplikacja e-Orus umożliwia generowanie raportów o podmiotach według zadanych kryteriów na bazie POLTAX. POLTAX to podstawowy systemem umożliwiający realizację zadań wykonywanych w komórkach rejestracji oraz wymiaru podatków urzędów skarbowych, związanych z ewidencjonowaniem danych o podmiotach, obsługą deklaracji podatkowych i wydawanych decyzji. Np. raport e-Orus o podatnikach, którzy dokonali odliczenia wydatków na przedsięwzięcie termomodernizacyjne.

¹¹ SZD - System Zarządzania Dokumentami, system teleinformatyczny służący do zarządzania dokumentacją w formie elektronicznej w administracji publicznej. Umożliwia kompleksową obsługę obiegu dokumentów, archiwizację, a także kontrolę dostępu do danych.

¹² ZISAR - Zintegrowany System Zarządzania Ryzykiem.

wojewódzkich funduszy ochrony środowiska i gospodarki wodnej lub zwrócone w jakiegokolwiek innej formie. Oświadczenia te stanowią również dowód zgodnie z art. 180 ustawy Ordynacja podatkowa. W przypadku skorzystania z takiego dofinansowania podatnik dla potwierdzenia tego faktu przedkładał dowody.

Natomiast od 4 marca 2025 r., tj. od momentu otrzymania za pośrednictwem MZA przekazanej przez IAS w Poznaniu analizy nieprawidłowości w zakresie rozliczenia ulgi termomodernizacyjnej za lata 2019-2023 podatników, którzy otrzymali dofinansowanie, sprawdzaliśmy, czy weryfikowany podmiot otrzymał dofinansowanie z Wojewódzkiego Funduszu Ochrony Środowiska i Gospodarki Wodnej w Poznaniu („Czyste powietrze”, „Mój Prąd”, „Moje Ciepło”) oraz Urzędu Miasta Poznania Wydziału Klimatu i Środowiska („KAWKA BIS”). Lista ta przekazana w formie pliku Excel zawiera pomioty, które otrzymały dofinansowania w badanym okresie.

Ponadto zaznaczam, że po otrzymaniu zestawienia w MZA zawierającego listę podmiotów korzystających z dofinansowania poleciłem pracownikom działu SKA-2, aby zweryfikowali kwoty otrzymanych dotacji w zakończonych czynnościach sprawdzających.

(akta kontroli str. 317-322)

W 2024 r. i w I półroczu 2025 r. *Urząd* otrzymał łącznie za pośrednictwem MZA pięć list typowań związanych z rozliczeniem ulgi termomodernizacyjnej obejmującej 39 podmiotów z terminem realizacji od 31 grudnia 2024 r. do 31 października 2025 r.

Ponadto *Urząd* otrzymał 7 października 2024 r. (poza MZA¹³) - listę 47 podmiotów otrzymaną za pośrednictwem IAS w Poznaniu, w której nie określono terminu realizacji.

Łączna kwota wykazanej ulgi termomodernizacyjnej wykazana w ww. pięciu listach typowań (39 podmiotów) wyniosła 3 185,3 tys. zł. Wobec wszystkich podatników wskazanych w ww. listach podjęto działania weryfikacyjne (tj. czynności sprawdzające), w wyniku których łączna kwota ustaleń podatkowych wyniosła 102,1 tys. zł¹⁴.

Od 4 marca 2025 r., tj. od momentu otrzymania za pośrednictwem MZA przekazanej przez IAS w Poznaniu analizy nieprawidłowości w zakresie rozliczenia ulgi termomodernizacyjnej za lata 2019-2023 podatników, którzy otrzymali dofinansowanie, *Urząd* sprawdzał, czy weryfikowany podmiot otrzymał dofinansowanie z WFOŚiGW w Poznaniu (w ramach projektów: „Czyste powietrze”, „Mój Prąd”, „Moje Ciepło”) oraz Urzędu Miasta Poznania Wydziału Klimatu i Środowiska („KAWKA BIS”). Lista ta przekazana była w formie pliku EXCEL i zawierała pomioty, które otrzymały dofinansowania w badanym okresie. W przypadku tych ośmiu podmiotów objętych analizą własną *Urzędu*¹⁵ nie stwierdzono nieprawidłowości, poza jednym przypadkiem w którym wydatek nie został wymieniony w rozporządzeniu o wykazie materiałów i usług.

¹³ Dalej: *Modułu Zarządzania Analizami*.

¹⁴ 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.

¹⁵ Kwota ulgi poddana weryfikacji: 170 892,49 zł

Analiza ośmiu spraw prowadzonych przez *Urząd* wykazała, że w siedmiu przypadkach sprawa zakończyła się wynikiem negatywnym, a w jednym przypadku wynikiem pozytywnym. Kwota WUSZ¹⁶ wyniosła 2,9 tys. zł.

(akta kontroli str. 323-329)

Stwierdzone
nieprawidłowości

W działalności kontrolowanej jednostki w przedstawionym zakresie nie stwierdzono nieprawidłowości.

OCENA CZĄSTKOWA

Urząd prowadził w ograniczonym zakresie działania analityczne w celu wytypowania podatników do przeprowadzenia wobec nich czynności weryfikacyjnych dotyczących prawidłowości rozliczenia ulgi termomodernizacyjnej. W ramach ww. działań analitycznych wykorzystywano m.in. listy typowań podatników otrzymywane z Ministerstwa Finansów i od Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu, natomiast nie pozyskiwano danych z NFOŚiGW i WFOŚiGW o środkach (dotacjach, pożyczkach) przekazanych podatnikom na realizację przedsięwzięć termomodernizacyjnych.

W strukturze organizacyjnej *US* zadania objęte kontrolą przypisano konkretnym komórkom organizacyjnym, a pracownicy, którym powierzono te obowiązki posiadali odpowiednie doświadczenie i przeszkolenie.

OBSZAR

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

Opis stanu
faktycznego

2.1. W zakresie prowadzenia i ewidencjonowania czynności sprawdzających, prowadzonych wobec podatników korzystających z ulgi termomodernizacyjnej, w latach 2024-2025 (I półrocze), w *Urzędzie* obowiązywały nw. wytyczne i pisma:

- wytyczne MF: w zakresie obsługi modułu ANALIZA systemu ZISAR z 5 lutego 2021 r.; do czynności sprawdzających z września 2021 r.; w zakresie obsługi procesu czynności sprawdzających w systemie ZISAR II z 9 grudnia 2021 r. oraz ze stycznia 2024 r.; w zakresie obsługi Modułu Zarządzania Analizami (MZA),

- podręcznik użytkownika systemu ZISAR (wydane przez MF): z 12 stycznia 2021 r. wersja 7.3., z 18 listopada 2021 r. wersja 8.1., z 20 września 2022 r. wersja 8.3, z 2 października 2023 r. wersja 8.10,

- wyjaśnienia MF i DIAS¹⁷, objaśnienia podatkowe MF z dnia 16 września 2019 r. i 30 marca 2023 r. „Formy wsparcia przedsięwzięcia termomodernizacyjnego w podatku dochodowym od osób fizycznych”.

¹⁶ WUSZ, tj. kwota uszczuplenia podatkowego (przypis dla urzędu skarbowego) ustalona w wyniku przeprowadzonych czynności weryfikacyjnych. Przez uszczuplenie podatkowe należy rozumieć uszczerbek finansowy, który powstaje na skutek uchylania się przez podatnika od zapłaty części lub całości wymaganej należności finansowej (należność główna, bez odsetek).

¹⁷ Pisma MF: z dnia 2 marca 2020 r. znak: DPP7.8223.17.2020.JQP, z 3 listopada 2020 r. znak: DPP7.8223.35.2020.WAZ, z 15 marca 2021 r. znak: DOP2.8222.13.2021.WAZ, z 18 marca 2021 r. znak: DOP2.8222.14.2021.WAZ, z 22 marca 2021 r. znak: DOP2.8222.12.2021.WAZ, z 22 kwietnia 2021 r. znak: DOP2.8222.15.2021.WAZ, z 18 czerwca 2021 r. znak: DOP2.8222.29.2021.WAZ, z 30 czerwca 2022 r. znak: DNK12.8621.10.2022, z 17 października 2022 r. znak: DOP2.8222.25.2021.WAZ, z 17 października 2022 r. znak: DOP2.8223.32.2022.CQBH, z 6 kwietnia 2023 r. znak: DNK12.8621.10.2022, z 3 lipca 2023 r. znak: DOP2.8222.14.2023.BBFF, z 3 lipca 2023 r. znak: DOP8.8020.15.2021, z 11 sierpnia 2023 r. znak: DOP2.8222.16.2023.WAZ, z 11 sierpnia 2023 r. znak: DOP2.8223.24.2023.WAZ, z 23 listopada 2023 r. znak: DAK1.0723.8.2023, z 1 grudnia 2023 r. znak: DAK2.0042.4.2023, z 12 maja 2024 r. znak: DOP2.8223.21.2024.WAZ oraz pisma DIAS: w Szczecinie z 14 października 2022 r. znak: 3201-ION.027.178.2022.5 i w Katowicach z 26 stycznia 2024 r. znak: 2401-ICR.033.13.2024.2.

Ponadto w *Urzędzie* opracowano i wdrożono wewnątrz procedury dotyczące prowadzenia czynności sprawdzających, w tym w zakresie nadpłat¹⁸.

Naczelnik US wprowadził także procedury¹⁹ w sprawie obsługi korekt deklaracji/zeznań skutkujących nadpłatą w podatkach, w wyłączeniu płatnika.

(akta kontroli str. 228-235, 236-243, 244-247, 315-316)

Prowadzeniem czynności sprawdzających wobec podatników korzystających z ulgi termomodernizacyjnej zajmowała się komórka SKA-2

(akta kontroli: str. 4-33, 250-310)

2.2. W latach 2024-2025 (I półrocze) Urząd przeprowadził 75 czynności sprawdzających, wobec podmiotów korzystających z ulgi termomodernizacyjnej w kwocie łącznej 4 527,8 tys. zł, w tym:

- 2024 r. 28 czynności dotyczących 1 185,7 tys. zł,

- w I półroczu 2025 r. 47 czynności dotyczących 3 342,1 tys. zł.

W latach objętych kontrolą liczba czynności sprawdzających, w których stwierdzono nieprawidłowości wyniosła łącznie 54 (w tym w 2024 r. - 8 i w I półroczu 2025 r. - 46). Kwota ustaleń WUSZ dokonanych w wyniku przeprowadzonych czynności sprawdzających wyniosła łącznie 163,1 tys. zł (w 2024 r. - 36,3 tys. zł i w I półroczu 2025 r. - 123,9 tys. zł.).

(akta kontroli str. 227, 248)

2.3. Szczegółowym badaniem objęto próbę 30 czynności sprawdzających przeprowadzonych w okresie od 1 stycznia 2024 r. do 30 czerwca 2025 r., w wyniku których weryfikowana przez *Urząd* kwota z termomodernizacji wyniosła łącznie 2 408,8 tys. zł, a WUSZ z termomodernizacji wyniósł ogółem 139 947 zł. Objęte badaniem czynności sprawdzające dotyczyły podatników podatku PIT, w tym osiem rozliczeń złożonych na formularzu PIT-36 - kwota ustaleń wyniosła 53 140 zł, dwa na rozliczenia złożone na formularzu PIT-36L - kwota ustaleń wyniosła 10 581 zł i 20 rozliczeń złożonych na formularzu PIT-37 - kwota ustaleń 76 226 zł. W wyniku szczegółowej analizy stwierdzono m.in., że:

- w toku czynności sprawdzających weryfikacją objęto: jeden okres rozliczeniowy - w dwóch przypadkach, dwa okresy rozliczeniowe - w 14 przypadkach, trzy okresy rozliczeniowe - w 13 przypadkach i cztery okresy rozliczeniowe w jednym przypadku;

- wszystkie badane czynności sprawdzające *Urząd* przeprowadził w oparciu o art. 272 w zw. z art. 274 § 1 pkt 2 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa²⁰ (dalej: *O.p.*);

- w każdym przypadku czynności sprawdzające były przeprowadzone zgodnie z przepisami ustawy Ordynacji podatkowa i wewnętrznymi procedurami,

- we wszystkich badanych sprawach weryfikowano, czy podatnik był właścicielem lub współwłaścicielem budynku mieszkalnego jednorodzinnego, na który ponosił i odliczał w zeznaniu podatkowym wydatki związane z realizacją przedsięwzięcia termomodernizacyjnego,

- we wszystkich badanych sprawach 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*

¹⁸ Procedura nr 4/2024 Naczelnika Urzędu Skarbowego w Lesznie z dnia 26 marca 2024 r. w sprawie prowadzenia czynności sprawdzających, w tym w zakresie nadpłat oraz Procedura nr 12/2024 Naczelnika Urzędu Skarbowego w Lesznie z dnia 30 września 2024 r. w sprawie prowadzenia czynności sprawdzających, w tym w zakresie nadpłat.

¹⁹ Procedura nr 8/2024 Naczelnika Urzędu Skarbowego w Lesznie z dnia 29 marca 2024 r.

²⁰ Dz. U. z 2025 r. poz. 111, ze zm.

Inwestycji i Rozwoju z dnia 21 grudnia 2018 r. w sprawie określenia wykazu rodzajów materiałów budowlanych, urządzeń i usług związanych z realizacją przedsięwzięć termomodernizacyjnych²¹ (dalej jako: rozporządzenie MliR),

- we wszystkich badanych sprawach weryfikowano, czy wydatki zostały udokumentowane fakturami wystawionymi przez podatników podatku od towarów i usług niekorzystających ze zwolnienia od tego podatku,
- w żadnym przypadku Urząd nie przeprowadził oględzin, o których mowa w art. 276 *O.p.* w celu pozyskania materiału dowodowego dla weryfikacji prawidłowości ustalenia ulgi termomodernizacyjnej;
- badanie terminowości prowadzonych spraw dotyczących podatników korzystających z ulgi termomodernizacyjnej wykazało m.in., że w przypadku 11 spraw trwały one zwykle do 30 dni²², w przypadku siedmiu spraw trwały one od 31 do 59 dni²³, natomiast w jednym przypadku opóźnienie wystąpiło wyłącznie z winy podatnika (74 dni), a przypadku 11 spraw trwały one od 62 dni do 227 dni²⁴, co opisano również w dalszej części wystąpienia pokontrolnego w sekcji: *Stwierdzone nieprawidłowości*;
- 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 wszczynania kontroli podatkowej lub postępowania podatkowego, podatnicy dokonali korekty zeznania za dany rok i wpłacili należny podatek w wysokości 139,9 tys. zł;
- w dwóch sprawach (tj. w 6,7% spraw objętych badaniem) podatnik przedłożył pisma o częściowym sfinansowaniu (dofinansowaniu) zadania ze środków Narodowego Funduszu Ochrony Środowiska i Gospodarki Wodnej lub wojewódzkich funduszy ochrony środowiska i gospodarki wodnej, w 27 przypadkach (90%) *Urząd* bazował na oświadczeniach podatników o finansowaniu bądź nie zdania, a w jednym przypadku (3,3%) nie dokonywano takiej weryfikacji, co opisano również w dalszej części wystąpienia pokontrolnego w sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości*;
- we wszystkich przypadkach czynności sprawdzające ujęte zostały w systemie ZISAR, co opisano również w dalszej części wystąpienia pokontrolnego w sekcji: *Stwierdzone nieprawidłowości*;
- we wszystkich przypadkach z czynności sprawdzających sporządzona została adnotacja lub protokół z uwzględnieniem zapisów wynikających z art. 172 §1 i art. 177 §1 *O.p.*

(akta kontroli str. 330-389)

Odnośnie niedokonywania oględzin *Naczelnik US* wyjaśnił, że *przepis ten stanowi, że Organ podatkowy, może dokonać oględzin lokalu mieszkaniowego lub części tego lokalu, jeżeli jest to niezbędne do zweryfikowania zgodności stanu faktycznego z danymi wynikającymi ze złożonej przez podatnika deklaracji. Przedstawione przez podatników dokumenty nie budziły wątpliwości organu podatkowego. Ponadto, faktury VAT dokumentujące poniesione wydatki związane z odliczeniem ulgi termomodernizacyjnej przedłożone przez podatników drugostronnie weryfikujemy w plikach JPK_VAT składanych przez wystawców tych dowodów. W toku*

²¹ Dz. U. z 2025 r. poz. 1128.

²² I tak: 10, 21, 22, 22, 23, 24, 25, 28, 29, 29 i 30.

²³ I tak: 31, 36, 36, 37, 41, 51 i 59.

²⁴ I tak: 62, 69, 74 (całe opóźnienie z winy podatnika), 86, 100, 102, 102, 103, 109, 128, 163 i 227.

prowadzonych czynności korzystamy także z Geoportalu, na którym zderzamy aktualny widok budynku z widokiem archiwalnym przed dokonaniem ewentualnej inwestycji. (...) Analiza przedłożonych dowodów, w tym analiza na Geoportalu nie budziła wątpliwości co do realizacji samej inwestycji, zatem pracownicy nie zgłaszali potrzeby dokonania oględzin.

Ponadto każdorazowe oględziny lokalu wydłużałyby czas przeprowadzanych czynności, a niejednokrotnie uniemożliwiałyby stwierdzenie stanu faktycznego z dokonanym odliczeniem. Lista wydatków kwalifikujących do odliczenia ulgi obejmuje między innymi materiały budowlane, urządzenia i usługi, które w wyniku oględzin urzędnik nie jest w stanie ocenić np. wymiana stolarki zewnętrznej, wymiana elementów instalacji ogrzewczej lub instalacji przygotowania ciepłej wody użytkowej.

Dodatkowo podatnicy, którzy otrzymali dofinansowanie z programów priorytetowych, przed wypłatą środków podlegają weryfikacji przez te organy.

Zgodnie z art. 125 Ordynacji podatkowej, organ podatkowy powinien działać wnikliwie i szybko, posługując się możliwie najprostszymi środkami prowadzącymi do jej załatwienia. Zatem obligatoryjne przeprowadzanie oględzin w trybie art. 276 § 1, 2 i 4 Ordynacji podatkowej narażałoby na przedłużenie czasu prowadzenia czynności sprawdzających oraz narażałoby budżet Państwa na dodatkowe koszty z tym związane, bez gwarancji pozytywnych ustaleń w tym zakresie.

(akta kontroli str. 317-322)

Stwierdzona
nieprawidłowość

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

1. Badanie terminowości prowadzonych spraw dotyczących podatników korzystających z ulgi termomodernizacyjnej wykazało m.in., że w jednym przypadku opóźnienie wystąpiło wyłącznie z winy podatnika (74 dni), natomiast przypadku pozostałych 11²⁵ spraw trwały one od 62 dni do 227 dni²⁶, podczas gdy z art. 125 § 1 O.p. wynika, że organy podatkowe powinny działać w sprawie wnikliwie i szybko, posługując się możliwie najprostszymi środkami prowadzącymi do jej załatwienia.

(akta kontroli str. 330-389, 406)

Z wyjaśnień *Dyrektora US* wynika m.in., że postępowania podatkowe prowadzone w trybie art. 165 O.p. były prowadzone i zakończone w ustawowych terminie.

Natomiast odnośnie przyczyn w zakresie długotrwałych czynności sprawdzających, trwających dłużej niż miesiąc *Dyrektor US* wskazał:

- *od wysyłki wezwania dotyczącego przedłożenia dokumentów przez podatnika do odbioru przez niego tego wezwania mija kilka dni. Wezwania wysyłane są za potwierdzeniem odbioru i w przypadku niemożliwości doręczenia pisma pozostaje ono na okres 14 dni do dyspozycji adresata w placówce pocztowej. Po otrzymaniu informacji zwrotnej od operatora pocztowego, o nieodebraniu*

²⁵ I tak: 62, 69, 86, 100, 102, 102, 103, 109, 128, 163 i 227. W tym sześciu, w których zwłoka *US* wynosiła od 29 do 149 dni.

²⁶ Opóźnienia z winy podatnika wynosiły od 13 do 149 dni, natomiast opóźnienia w zwłoce *US* wynosiły od 13 do 149 dni. I tak np. zwłoka *US* wynosiła: sprawa nr KCS/301439/006714/2024 w przypadku 227 dni - opóźnienia podatnika wynosiły 78 dni, a zwłoka *US* 149 dni; sprawa nr KCS/301439/006777/2024 w przypadku 128 dni - opóźnienia podatnika wynosiły 69 dni, a zwłoka *US* 59 dni; sprawa nr KCS/301439/006708/2024 w przypadku 109 dni - opóźnienia podatnika wynosiły 36 dni, a zwłoka *US* 73 dni; sprawa nr KCS/301439/006715/2024 w przypadku 100 dni - opóźnienia podatnika wynosiły 13 dni, a zwłoka *US* 87 dni; sprawa nr KCS/301439/006493/2024 w przypadku 86 dni - opóźnienia podatnika wynosiły 49 dni, a zwłoka *US* 37 dni; sprawa nr KCS/301439/001082/2025 w przypadku 69 dni - opóźnienia podatnika wynosiły 40 dni, a zwłoka *US* 29 dni.

awiza, wezwanie wysyłane jest ponownie.

- *przeprowadzane czynności sprawdzające dotyczą często kilku lat, podatnicy przesyłają dokumenty w kilku terminach, często ze względu na konieczność ich zgromadzenia;*
- *w trakcie przeprowadzanych czynności podatnicy proszeni są o dostarczenie dodatkowych dokumentów np. specyfikacji do faktury lub brakujących dokumentów;*
- *weryfikacji często podlega duża liczba dokumentów, faktur przedstawionych przez podatnika;*
- *po sporządzeniu protokołu z czynności sprawdzających termin jego podpisania ustalany jest dogodnie dla podatnika, często jest to kilka dni po jego sporządzeniu;*
- *korekty zeznań podatkowych po przeprowadzonych czynnościach sprawdzających składane są przez podatników po kilku dniach od podpisania protokołu (protokół nie nakłada na podatnika terminu złożenia korekty w wyznaczonym terminie - jest to prawo a nie obowiązek podatnika).*

Uwzględniając zatem wskazane trudności jako organ podatkowy, zdaniem Dyrektora US, działał w sprawach wnikliwie i szybko, zgodnie z art. 125 §1 O.p. Zauważyć również należy, że w wielu przypadkach przedłużenia czasu trwania czynności sprawdzających wynikały z działań podejmowanych przez podatnika, a także jego opieszałością.

Dodatkowo, zdaniem Dyrektora US, na czas przeprowadzanych czynności miały również wpływ inne obowiązki jakie mają do wykonania pracownicy przeprowadzający czynności sprawdzające np.:

- badanie oświadczeń majątkowych;
- przeprowadzanie czynności sprawdzających w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych dotyczących wymiany informacji o podatkach bezpośrednich z podmiotami zagranicznymi;
- przeprowadzanie czynności sprawdzających w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych;
(wzywianie do złożenia brakujących deklaracji,
- korekt deklaracji ze względu na błędy w nich występujące, złożenia wyjaśnień i dokumentów w zakresie wymiany międzynarodowej,
- przeprowadzanie czynności sprawdzających w zakresie przychodów niezajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych itp.
- Inne zadania priorytetowe przekazywane przez MF, np. akcja PIT, weryfikacja zwrotów - obcokrajowcy, weryfikacja danych koniecznych do badania GMI PIT i GMI CIT, itp.
- w okresie od maja do października każdego roku pracownicy prowadzący czynności sprawdzające przeprowadzają analizę oświadczeń o stanie majątkowym za wyjątkiem analizy oświadczeń o stanie majątkowym składanych przez sędziów I prokuratorów. Analizę tych oświadczeń prowadzimy od maja do grudnia każdego roku. Liczba przeanalizowanych oświadczeń majątkowych w 2024 r. wyniosła 915.

(akta kontroli str. 317-322)

2. Na podstawie analizy akt 30 spraw z przeprowadzonych w okresie od 1 stycznia 2024 r. do 30 czerwca 2025 r. w systemie ZISAR czynności sprawdzających o największych kwotach dokonanych przez Urząd ustaleń, stwierdzono że w jednym przypadku²⁷ Urząd nie zweryfikował, a podatnik nie

²⁷ Sprawa nr: KCS/301439/002120/2024.

przedłożył dokumentów (oświadczenia) 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. sprawie 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. 364-365)

Z wyjaśnień Naczelnika US wynika m.in., że nie występował do właściwych instytucji ochrony środowiska, ponieważ posiadał informację, że Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu zwrócił się do Dyrektora Narodowego Funduszu Ochrony Środowiska i Gospodarki Wodnej z postanowieniem o udostępnienie elektronicznie danych beneficjentów pomocy finansowej przyznanej w latach 2021-2023 na realizację programów termomodernizacyjnych. Generalnie w toku prowadzonych czynności sprawdzających wzywano podatnika do złożenia informacji w formie oświadczenia czy poniesione wydatki związane z ulgą termomodernizacyjną zostały sfinansowane ze środków Narodowego Funduszu Ochrony Środowiska i Gospodarki Wodnej lub wojewódzkich funduszy ochrony środowiska i gospodarki wodnej lub zwrócone w jakiegokolwiek innej formie.

Ponadto jak wyjaśnił *Dyrektor US* po otrzymaniu zestawienia w MZA zawierającego listę podmiotów korzystających z dofinansowania poleciłem pracownikom działu SKA-2 aby zweryfikowali kwoty otrzymanych dotacji w zakończonych czynnościach sprawdzających.

(akta kontroli str. 317-322)

OCENA CZĄSTKOWA

Czynności sprawdzające wobec podatników korzystających z ulgi termomodernizacyjnej prowadzone były systematycznie, zasadniczo zgodnie z obowiązującymi w *Urzędzie* procedurami. Nieprawidłowości w tym zakresie dotyczyły długotrwałości tych postępowań²⁸, a także jednostkowego przypadku braku rzetelnej weryfikacji czy podatnik prawidłowo rozliczył wydatki, które zostały sfinansowane (dofinansowane) ze środków NFOŚiGW lub WFOŚiGW albo zwrócone podatnikowi w jakiegokolwiek formie.

OBSZAR

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

Opis stanu faktycznego

3.1. W latach 2024-2025 (I półrocze) w *Urzędzie* nie prowadzono zakończonych decyzją postępowań podatkowych, których przedmiotem była weryfikacja prawidłowości odliczeń wydatków na realizację przedsięwzięcia termomodernizacyjnego, natomiast prowadzone były postępowania o stwierdzenie nadpłaty na wniosek podatnika. Sprawy zakończone były bez wydawania decyzji, tj. w sposób wskazany w art. 75 § 4 *O.p.*

(akta kontroli str. 405)

3.2. W okresie 2024-2025 (I półrocze), *Urząd* przeprowadził łącznie 43 postępowania - wszystkie bez konieczności wydania decyzji podatkowych - których przedmiotem była weryfikacja prawidłowości skorzystania z ulgi

²⁸ W przypadku 11 spośród 30 zbadanych spraw czynności sprawdzające trwały od 62 dni do 227 dni.

termomodernizacyjnej w kwocie łącznej 994,4 tys. zł, w tym w poszczególnych latach:

- w 2024 r. - 20 postępowań w kwocie 532,7 tys. zł,
- w I półroczu 2025 r. - 23 postępowania w kwocie 461,7 tys. zł.

Liczba postępowań podatkowych przeprowadzonych w 2024 r. i w 2025 (I półroczu) w porównaniu do 2023 r. zwiększała się o 16 i 19 w każdym analizowanym roku.

W pięciu z 43 postępowań podatkowych (11,6%), przeprowadzonych w okresie 2024-2025 (I półroczu), stwierdzono nieprawidłowości w odliczaniu ulgi termomodernizacyjnej, skutkujące zmniejszeniem wnioskowanej kwoty nadpłaty podatku o 7,7 tys. zł, w tym w:

- w 2024 r. o 2,4 tys. zł (dwa postępowania),
- w I półroczu 2025 r. – o 5,3 tys. zł (trzy postępowania).

(akta kontroli str. 249)

Urząd wszczywał postępowania podatkowe w związku ze złożeniem przez podatnika na podstawie art. 75 *O.p.* korekty zeznania podatkowego, z którego wynikała nadpłata podatku z tytułu odliczenia od dochodu wydatków na realizację przedsięwzięcia termomodernizacyjnego. Wszczęcie postępowania podatkowego, zgodnie z art. 165 § 1 i 3 *O.p.* następowało z dniem złożenia przez podatnika wniosku o stwierdzenie nadpłaty w podatku dochodowym.

3.3. Badanie próby 15 postępowań podatkowych, przeprowadzonych w okresie 2024-2025 (I półroczu), których przedmiotem była weryfikacja prawidłowości odliczeń wydatków na realizację przedsięwzięcia termomodernizacyjnego w kwocie łącznej 519,1 tys. zł, w tym pięciu (wszystkich) ze stwierdzonymi nieprawidłowościami i dziesięciu o najwyższych kwotach odliczeń z tytułu ulgi²⁹, wykazało, że:

- postępowania podatnika wszczynano zgodnie z art. 165 § 1 i 3 *O.p.*, tj. po złożeniu przez podatnika wniosku o stwierdzenie nadpłaty,
- *Urząd* przeprowadzał czynności sprawdzające, które były ujmowane w systemie ZISAR³⁰;
- w toku postępowań *Urząd* nie dokonywał oględzin w celu pozyskania materiału dowodowego dla weryfikacji prawidłowości ustalenia ulgi termomodernizacyjnej;
- w żadnym przypadku *Urząd* nie wystąpił do WFOŚiGW ani do innej instytucji o dane niezbędne do weryfikacji prawidłowości skorzystania z ulgi;
- wszystkie podmioty, które złożyły wnioski o stwierdzenie nadpłaty, były wyzywane przez *Urząd* do przedłożenia dokumentów uprawniających do skorzystania z ulgi, w tym tytułów prawnych do nieruchomości i faktur prowadzonych postępowań;
- podstawą weryfikacji były: przedłożone przez podatników faktury i dowody zapłaty potwierdzające poniesione wydatki, akty notarialne lub wypisy z Księgi wieczystej, dokumentujące własność lub współwłasność budynków mieszkalnych oraz oświadczenia na okoliczność poniesienia z własnych środków wydatków na termomodernizację, braku odliczenia ww. wydatków w ramach innych ulg, zakończenia przedsięwzięcia w okresie trzech kolejnych lat od końca roku podatkowego, w którym poniesiono pierwszy wydatek;

²⁹ W tym: dwie sprawy z 2019 r., trzy z 2022 r., siedem z 2023 r. i trzy z 2024 r.

³⁰ Zintegrowany System Zarządzania Ryzykiem.

- postępowania w sprawie stwierdzenia nadpłaty, zgodnie z art. 75 § 4 *O.p.*, nie kończyły się wydaniem decyzji, prawidłowość skorygowanego zeznania (deklaracji) nie budziła wątpliwości i dlatego organ podatkowy zwracał nadpłatę bez wydawania decyzji;

- zwrot nadpłaty dokonywano zgodnie z art. 77 § 1 pkt 6 lit. a *O.p.*, tj. w terminie dwóch miesięcy od dnia złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty;

-stwierdzone w pięciu przypadkach na 15 badanych spraw nieprawidłowości dotyczyły m.in. przekroczenia limitu odliczenia wydatków na realizację przedsięwzięcia termomodernizacyjnego; zawyżenia odliczenia o otrzymaną dotację oraz odliczenie faktur, które nie spełniły warunków wynikających z rozporządzenia MI i R z 21 grudnia 2018 r. w sprawie określenia wykazu rodzajów materiałów budowlanych, urządzeń i usług związanych z realizacją przedsięwzięć termomodernizacyjnych (np. faktura od zwolnionego z VAT, odliczenie rolet okiennych) i skutkowały zawyżeniem wnioskowanej nadpłaty podatku o 7,7 tys. zł.;

Z wyjaśnień *Naczelnika US* i oświadczenia pracownika wynika m.in., że ww. pięciu sprawach przysługiwały nadpłaty w mniejszej wysokości, a w trakcie prowadzonych postępowań podatnicy dokonali ponownej korekty swoich zeznań podatkowych, zmniejszając kwotę żądanej nadpłaty i tym samym zgadzając się z ustaleniami *US*. Wobec powyższego odstąpiono od wydania decyzji.

- w prowadzonych postępowaniach podatkowych nie dokonywano oględzin w celu pozyskania materiału dowodowego dla weryfikacji prawidłowości ustaleń ulgi termomodernizacyjnej, o których mowa w art. 198 § 1 *O.p.*

(akta kontroli str. 249, 390-404, 407, 408)

W odniesieniu do nieprzeprowadzania oględzin w postępowaniach podatkowych, jak wyjaśnił *Naczelnik US* przedstawione przez podatników dokumenty nie budziły wątpliwości organu podatkowego, a w toku prowadzonych czynności pracownicy korzystali z analizy na Geoportalu.

(akta kontroli str. 317-322)

3.4. *Naczelnik US* prowadził analizy danych dotyczących podatników korzystających z ulgi termomodernizacyjnej, w tym dotyczące błędów popełnionych przez podatników i nieprawidłowości ujawnionych w wyniku czynności sprawdzających.

Najczęściej stwierdzone nieprawidłowości - poza przekroczeniem limitu ulgi - dotyczyły braku dokumentu potwierdzającego własność lub współwłasność nieruchomości, braku faktur na poniesione wydatki, odliczeń wydatków w roku podatkowym innym niż poniesiono, odliczeń wydatków sfinansowanych dotacjami, odliczeń w zakresie budynków w budowie czy domku letniskowego, który był wykorzystywany sezonowo jak również wydatków, które nie zostały wymienione w ministerialnym wykazie materiałów i usług.

Naczelnik US wyjaśnił, że (...) w sytuacji, gdy prowadzono czynności sprawdzające, bądź postępowania podatkowe, w których stwierdzono nieprawidłowości polecił poszerzenie czynności sprawdzających o kolejne lata podatkowe, w których podatnicy wykazywali odliczenia ulgi termomodernizacyjnej. Ponadto zgodnie z procedurą wewnętrzną nr 4/2024 oraz 12/2024 w sprawie prowadzenia czynności sprawdzających, w tym w zakresie nadpłat, pracownicy Działu Czynności Analitycznych i Sprawdzających (SKA-2) przeprowadzali weryfikację nadpłat, w których występowały różne odliczenia w tym przypadki odliczenia ulgi termomodernizacyjnej. Jednocześnie informuję, że w naszym Urzędzie podczas

proszonych kontroli podatkowych nie stwierdzono przypadków korzystania przez przedsiębiorców z odliczenia ulgi termomodernizacyjnej.

Na spotkaniach roboczych z Kierownikami komórek organizacyjnych, na których m.in. ustalane są działania skierowane na wykonanie Planu Działalności IAS w Poznaniu Kierownik Komórki SKA-2 przekazał informację o najczęściej pojawiających się nieprawidłowościach wynikających z weryfikacji w formie czynności sprawdzających m.in. z odliczeń wykazywanych przez podatników z ulgi termomodernizacyjnej. Nie posiadamy narzędzia, na podstawie którego jesteśmy w stanie sporządzić raport z nieprawidłowości, poza przekroczeniem kwoty limitu ulgi. Wynika to z bieżącej analityki prowadzonej przez Dział Czynności SKA-2. Wyniki tej analityki są omawiane na bieżąco z pracownikami celem wypracowania zasad działania. Ponadto zagadnienia te są przedmiotem do sporządzenia corocznej mapy ryzyka nieprawidłowości. Zatem np., po przekazaniu informacji przez kierownika komórki SKA-2 zaleciłem ustnie konieczność poszerzenia czynności sprawdzających na kolejne lata podatkowe. Poza tym pracownicy brali udział w szkoleniach w zakresie ulgi termomodernizacyjnej, gdzie wskazano na najczęściej pojawiające się nieprawidłowości, które mogą skutkować zawyżeniem kwoty ulgi. (...) Narady obejmujące te zagadnienia odbywają się nie rzadziej niż raz w miesiącu.

(akta kontroli str. 317-322, 323-329)

3.5. W US nie przeprowadzono kontroli lub audytów dotyczących weryfikacji ulgi termomodernizacyjnej oraz odliczeń wydatków na przedsięwzięcia termomodernizacyjne.

(akta kontroli str. 405)

Stwierdzone
nieprawidłowości

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

OCENA CZĄSTKOWA

Postępowania o stwierdzenie nadpłaty na wnioski podatnika dotyczące ulgi termomodernizacyjnej prowadzone były zgodnie z przepisami ustawy Ordynacja podatkowa. Kwoty stwierdzonych nadpłat wynikających z korzystania z ulgi termomodernizacyjnej zwrócono podatnikom zgodnie z terminami określonymi w przepisach.

IV. Wnioski

W związku ze stwierdzonymi nieprawidłowościami, a także działaniami podjętymi w toku kontroli w celu ich wyeliminowania, Najwyższa Izba Kontroli, na podstawie art. 53 ust. 1 pkt 5 ustawy o NIK, przedstawia następujące wnioski:

Wnioski

1. Rzetelne prowadzenie czynności sprawdzających w oparciu o kompletnie zgromadzone dokumenty niezbędne do stwierdzenia zasadności i prawidłowości skorzystania przez podatników z ulgi termomodernizacyjnej.
2. Prowadzenie czynności sprawdzających wnikliwie i szybko, posługując się możliwie najprostszymi środkami prowadzącymi do ich zakończenia.

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. Prawo zgłaszania zastrzeżeń, zgodnie z art. 61b ust. 2 ustawy o NIK, nie przysługuje do wystąpienia pokontrolnego zmienionego zgodnie z treścią uchwały w sprawie zastrzeżeń.

Obowiązek
poinformowania
NIK o sposobie
wykonania
wniosków

Zgodnie z art. 62 ustawy o NIK należy poinformować Najwyższą Izbę Kontroli, w terminie 14 dni od otrzymania wystąpienia pokontrolnego, o sposobie wykonania wniosków pokontrolnych oraz o podjętych działaniach lub przyczynach niepodjęcia tych działań.

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

Zielona Góra, dnia 30 września 2025 r.

Kontroler
Dariusz Obierzyński
główny specjalista kontroli
państwowej

*/podpisano kwalifikowanym podpisem
elektronicznym/*

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

*/podpisano kwalifikowanym podpisem
elektronicznym/*