



PREZES
NAJWYŻSZEJ IZBY KONTROLI
MARIAN BANAŚ

KBF.410.4.2.2023

Pan
Andrzej Domański
Minister Finansów
Ministerstwo Finansów
ul. Świętokrzyska 12
00-916 Warszawa

WYSTĄPIENIE POKONTROLNE

Zmienione zgodnie z treścią uchwały Nr 20/2024 Kolegium Najwyższej Izby Kontroli
z dnia 21 lutego 2024 r.

P/23/010 Zmiany podatkowe w ramach Polskiego Ładu oraz tarcz antyinflacyjnych

I. Dane identyfikacyjne

Jednostka kontrolowana	Ministerstwo Finansów, ul. Świętokrzyska 12, 00-916 Warszawa
Kierownik jednostki kontrolowanej	Andrzej Domański, Minister Finansów od 13 grudnia 2023 r. W okresie objętym kontrolą funkcję kierownika jednostki poprzednio pełnili: <ul style="list-style-type: none">– Andrzej Kosztowniak, Minister Finansów od 27 listopada 2023 r. do 13 grudnia 2023 r.;– Magdalena Rzeczkowska, Minister Finansów od 26 kwietnia 2022 r. do 27 listopada 2023 r., Szef Krajowej Administracji Skarbowej od 3 marca 2020 r. do 25 kwietnia 2022 r.;– Tadeusz Kościński, Minister Finansów od 15 listopada 2019 r. do 6 października 2020 r., Minister Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej¹ od 6 października 2020 r. do 26 października 2021 r. oraz Minister Finansów od 26 października 2021 r. do 9 lutego 2022 r.;– Mateusz Morawiecki, Prezes Rady Ministrów, Minister Cyfryzacji, wykonujący obowiązki Ministra Finansów od 9 lutego 2022 r. do 26 kwietnia 2022 r.
Zakres przedmiotowy kontroli	<ol style="list-style-type: none">1. Przygotowanie oraz wprowadzenie wybranych zmian podatkowych zwanych Polskim Ładem2. Przygotowanie organów Krajowej Administracji Skarbowej oraz podatników i płatników do reformy systemu podatkowego (Polskiego Ładu)3. Tarcze antyinflacyjne
Okres objęty kontrolą	Od stycznia 2021 r. do 30 czerwca 2023 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 ²
Jednostka przeprowadzająca kontrolę	Najwyższa Izba Kontroli Departament Budżetu i Finansów
Kontrolerzy	<ol style="list-style-type: none">1. Agnieszka Szymaniak, doradca ekonomiczny, upoważnienie do kontroli nr KBF/53/2023 z 10 lipca 2023 r.2. Katarzyna Smagała, główny specjalista kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr KBF/54/2023 z 10 lipca 2023 r.3. Tomasz Przygodziński, główny specjalista kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr KBF/55/2023 z 10 lipca 2023 r.4. Robert Grzybko, główny specjalista kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr KBF/56/2023 z 10 lipca 2023 r. <p style="text-align: right;">(akta kontroli: tom I str.1-4; tom IV str. 1-2)</p>

¹ Dalej także: Minister Finansów.

² Dz. U. z 2022 r. poz. 623; dalej: ustawa o NIK.

II. Ocena ogólna³ kontrolowanej działalności

OCENA OGÓLNA

Najwyższa Izba Kontroli negatywnie ocenia przygotowanie przez Ministra Finansów projektu ustawy Polski Ład, wniesionego do rozpatrzenia przez Radę Ministrów we wrześniu 2021 r. Projekt przewidujący gruntowną reformę podatkowo-składkową sporządzono w oparciu o wyniki analiz nieadekwatnych do założonego celu, którym było uczynienie bardziej progresywnym klina podatkowego poprzez obniżenie podatku dochodowego od osób fizycznych dla osób o niskim i średnim dochodzie oraz wzrost ciężarów podatkowych dla osób o wysokim dochodzie, a także zagwarantowanie zwiększenia wpływów do systemu zdrowia. W analizach pominięto, jak po zmianach będzie kształtowała się w ciągu roku podatkowego i po jego zakończeniu sytuacja pracowników otrzymujących wynagrodzenie nie w pełni oskładkowane, świadczących prace dla kilku pracodawców lub podatników, którzy uzyskiwali przychód z różnych źródeł (np. stosunku pracy i emerytury, emerytury i umowy zlecenia, stosunku pracy i umowy zlecenia). Nie analizowano, czy i jak utrzymanie w niezmienionej zasadniczo postaci niektórych zasad obliczania zaliczek wpłynie na ich wysokość. Dotyczyło to zasad składania oświadczeń PIT-2, zasady uwzględniania kwoty zmniejszającej podatek tylko przez jednego płatnika i wyłączenia możliwości stosowania kwoty zmniejszającej podatek przez niektórych płatników, w szczególności wypłacających świadczenia z tytułu umów zlecenia w ramach działalności wykonywanej osobiście. Reformę złożonego systemu podatku dochodowego od osób fizycznych przeprowadzono z wykorzystaniem ulgi dla klasy średniej, która nie w każdym przypadku, dla którego została przewidziana, zapewniała pożądaną przez Ministerstwo Finansów efekt.

Najwyższa Izba Kontroli negatywnie ocenia przygotowanie przez Ministra Finansów projektu ustawy Polski Ład (UD260) także z uwagi na zawarcie w nim szeregu regulacji mających wadliwą konstrukcję, co było działaniem niecelowym (nieskutecznym). Dwie z nich – abolicję podatkową i ukrytą dywidendę, uchylono zanim weszły w życie lub możliwe było ich zastosowanie. Trzecia, obejmująca ulgę na zabytki w zakresie zakupu zabytku nieruchomego, została uchylona po roku obowiązywania. Zaś czwarta, odnosząca się do minimalnego podatku dochodowego, uległa znaczącym modyfikacjom. Ponadto przyjęte w projekcie ustawy UD260 *vacatio legis* w zakresie obowiązku prowadzenia ksiąg podatkowych przy użyciu programów komputerowych i przesyłania ich w formie ustrukturyzowanej do urzędu skarbowego zostało określone nierzetelnie. Termin wejścia w życie przepisów był od samego początku nierealny do osiągnięcia, ze względu na niewystarczające zaawansowanie prac przygotowawczych w Ministerstwie Finansów.

Ustawa Polski Ład została opublikowana 23 listopada 2021 r., tj. na ponad miesiąc przed zasadniczym terminem jej wejścia w życie. Zmiany podatkowe były skomplikowane i wyjątkowo obszerne. Objęły wiele obszarów różnych ustaw podatkowych, zwłaszcza ustaw o podatkach dochodowych. Dotykały wszystkich podatników podatku dochodowego od osób fizycznych. Co prawda ustawa Polski Ład weszła w życie po 38 dniach od jej ogłoszenia, jednakże zdaniem Najwyższej Izby Kontroli, biorąc pod uwagę skomplikowanie i rozległość wprowadzonych przez nią zmian, powinna posiadać dłuższe *vacatio legis*, tj. takie, które bez wątplenia umożliwiłoby właściwie przygotować się podatnikom i płatnikom oraz służbom skarbowym do stosowania nowych regulacji od dnia rozpoczęcia ich obowiązywania. W ocenie NIK, *vacatio legis* ustawy Polski Ład nie było odpowiednie. Z orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego wynika, że pewność prawa i związana z nią zasada

³ Najwyższa Izba Kontroli formułuje ocenę ogólną jako ocenę pozytywną, ocenę negatywną albo ocenę w formie opisowej.

bezpieczeństwa prawnego ma szczególne znaczenie w prawie regulującym daniny publiczne. Nakaz zachowania odpowiedniej *vacatio legis* stanowi jedną z norm składających się na treść konstytucyjnej zasady demokratycznego państwa prawnego i wynika wprost z zasady zaufania do państwa.

W 2021 r. w niewielkim zakresie podejmowano w Ministerstwie Finansów działania mające na celu przygotowanie pracowników administracji skarbowej do wdrożenia zmian podatkowych wynikających z przepisów ustawy Polski Ład. Szef Krajowej Administracji Skarbowej w 2021 r. nie przekazał do jednostek podległych wytycznych lub rekomendacji dotyczących organizacji szkoleń dla pracowników i funkcjonariuszy KAS w związku z reformą. W planie szkoleń centralnych kadr KAS na 2021 r. nie zostały przewidziane szkolenia dotyczące Polskiego Ładu. Do końca 2021 r. przeprowadzono nieliczne szkolenia w izbach administracji skarbowej oraz doraźne w formie webinarium, które nie podlegały analizie co do ich skuteczności. W ocenie Najwyższej Izby Kontroli, chociaż stosowany w KAS system szkoleń doraźnych nie przewidywał dokonywania oceny ich skuteczności, to jakość i efektywność szkoleń, ze względu na skalę i tempo wprowadzanych zmian podatkowych, powinna być w tym przypadku monitorowana. Większość szkoleń przygotowujących pracowników urzędów skarbowych do wdrożenia reformy obejmującej swoim zakresem podatników i płatników podatku dochodowego od osób fizycznych miało miejsce po wejściu w życie zmian wprowadzonych w ramach Polskiego Ładu. Nie sprzyjało to rzetelnemu i terminowemu przygotowaniu pracowników administracji skarbowej do wdrożenia reformy.

W Ministerstwie Finansów prowadzono działania mające na celu przygotowanie podatników i płatników do wdrożenia zmian podatkowych w ramach Polskiego Ładu. Podatnicy i płatnicy mogli skorzystać z różnych form wsparcia informacyjnego na temat reformy podatkowej.

Minister Finansów, ze względu na skalę zmian w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych, obejmującego najliczniejszą grupę uczestników systemu podatkowego, realizował w 2021 r. zadania związane z działalnością informacyjną dotyczącą reformy systemu podatkowego w ramach programu Polski Ład z wykorzystaniem mediów o szerokim zasięgu. Na podstawie przeglądu 22 działań informacyjno-edukacyjnych dotyczących Polskiego Ładu, zrealizowanych w kanałach zewnętrznych, opracowanych na zlecenie Ministerstwa Finansów i rozpowszechnianych z wykorzystaniem telewizji, radia, Internetu, banerów lub w formie ulotek, stwierdzono, że co najmniej 10 nie w pełni odpowiadało na potrzeby merytoryczne, związane z wprowadzanymi zmianami legislacyjnymi. Miały one bardziej charakter reklamy, promocji niż rzetelnych, wyczerpujących informacji, kierowanych do wszystkich podatników, którzy w różny sposób mieli odczuć skutki wprowadzonych zmian przepisów. Informacje podawane do publicznej wiadomości niejednokrotnie były uproszczone, hasłowe, wycinkowe i mogły wprowadzać odbiorców w błąd poprzez pominięcie istotnych dla niektórych grup podatników danych. W analizowanych działaniach informacyjnych wskazywano przykłady dotyczące podatników, którzy mogą na zmianach podatkowych zyskać, a pominięto przypadki dotyczące podatników, którzy w związku z wejściem w życie przepisów na tych zmianach stracą. W tym czasie Ministerstwo Finansów dysponowało wynikami symulacji, dzięki którym oszacowano, ilu podatników w wyniku reformy podatkowo-składkowej ma zyskać, ilu stracić, a dla ilu reforma ma być neutralna.

W ocenie NIK, ustawa Polski Ład została wprowadzona w pośpiechu i wywołała chaos w systemie podatkowym. Część osób, w pierwszych tygodniach obowiązywania nowych przepisów, wbrew rozpowszechnianym przez Ministra Finansów komunikatom telewizyjnym i radiowym, że powinny na reformie systemu podatkowo-składkowego zyskać (lub nie stracić), otrzymało wypłatę niezmienionego brutto wynagrodzenia w niższej kwocie niż w poprzednim miesiącu. Doszło do tego w wyniku nierzetelnego przygotowania przez Ministra Finansów założeń reformy, ale także przyjęcia w projekcie ustawy UD260 *vacatio legis* nieadekwatnego do rozmiaru projektowanych zmian systemowych.

W Ministerstwie Finansów na bieżąco monitorowano i analizowano przebieg procesów inflacyjnych. Identyfikowano czynniki, które w największym stopniu wpływały na wzrost poziomu cen. W sierpniu 2021 r. wskaźnik wzrostu cen towarów i usług konsumpcyjnych w ujęciu rocznym wyniósł 5,5%, osiągając tym samym poziom niespotykany od 20 lat. W kolejnych miesiącach wartość tego wskaźnika sukcesywnie się zwiększała. W listopadzie wyniosła 7,8% oraz 8,6% w grudniu 2021 r. Jeszcze w styczniu i lutym kolejnego roku inflacja wynosiła poniżej 10%, a od czerwca 2022 r. utrzymywała się na poziomie powyżej 15%, osiągając najwyższą wartość 18,4% w lutym 2023 r. Pod koniec 2021 r. w Ministerstwie Finansów przygotowano pierwsze rozwiązania fiskalne związane z przybierającą na sile inflacją oraz wysokimi cenami surowców energetycznych. Krótco po wejściu obniżonych stawek podatku akcyzowego na niektóre wyroby energetyczne oraz stawek VAT na gaz ziemny, energię ciepłą i energię elektryczną, Sejm RP uchwalił 13 stycznia 2022 r. poselski projekt ustawy wprowadzający kolejną tarczę antyinflacyjną. W jej ramach obniżono stawki VAT na kolejne towary, w tym na podstawowe produkty żywnościowe, paliwa silnikowe, nawozy oraz środki ochrony roślin. Wdrożenie tarcz antyinflacyjnych oraz ich przedłużenie było spowodowane przybierającą na sile inflacją oraz wysokimi cenami surowców energetycznych. NIK zauważa, że część stawek VAT wprowadzonych w ramach drugiej tarczy antyinflacyjnej była niższa od poziomu dopuszczonego dyrektywą Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej⁴. Działania podjęte w ramach tarcz antyinflacyjnych, według szacunków Ministerstwa Finansów, przyczyniły się do obniżenia w 2022 r. średniorocznego wskaźnika cen towarów i usług konsumpcyjnych o 3 punkty procentowe.

III. Opis ustalonego stanu faktycznego oraz oceny częściowej⁵ kontrolowanej działalności

OBSZAR

1. Przygotowanie oraz wprowadzenie wybranych zmian podatkowych zwanych Polskim Ładem

Opis stanu faktycznego

1. W dniu 15 maja 2021 r. zaprezentowano publicznie program Polski Ład⁶, którego realizacja miała doprowadzić m.in. do:

⁴ Dz. Urz. UE L 347 z 11.12.2006 r., str. 1, ze zm.

⁵ Oceny częściowe to oceny działalności w poszczególnych obszarach badań kontrolnych. Ocena częściowa może być sformułowana jako ocena pozytywna, ocena negatywna albo ocena w formie opisowej.

⁶ Program zaprezentowano na konwencji partii Prawo i Sprawiedliwość. Informacje na jego temat udostępniono m.in. pod adresami <http://polskilad.pis.org.pl/> i <https://www.gov.pl/web/polski-lad/o-programie>.

- a) uczynienia klina podatkowego⁷ bardziej progresywnym poprzez obniżenie podatku dochodowego od osób fizycznych⁸ dla osób o niskim i średnim dochodzie i wzrost ciężarów podatkowych dla osób o wysokim dochodzie oraz
- b) zagwarantowania zwiększenia wpływów do systemu zdrowia.

Powyższe cele miały zostać osiągnięte za pomocą:

- a) podwyższenia kwoty wolnej od podatku do 30 000 zł⁹;
- b) podwyższenia do 120 000 zł kwoty dochodu, do którego stosowano 17% stawkę podatku, tj. tzw. pierwszego progu skali podatkowej¹⁰;
- c) wprowadzenia ulgi dla klasy średniej dla osób uzyskujących roczny przychód z umowy o pracę od 70 000 zł do 130 000 zł, dzięki której reforma miała być dla nich neutralna;
- d) wprowadzenia takich samych zasad opłacania składki na ubezpieczenie zdrowotne¹¹ dla osób prowadzących działalność gospodarczą, jak w przypadku umowy o pracę¹².

Podsekretarz Stanu w Ministerstwie Finansów Jan Sarnowski 17 maja 2021 r. ogłosił rozpoczęcie prac nad konkretyzacją rozwiązań służących osiągnięciu wyżej wymienionych celów programu Polski Ład¹³. W tym samym dniu uczestnikom spotkania zorganizowanego przez Departament Polityki Makroekonomicznej przedstawiono, że jednym z elementów reformy podatkowo-składkowej będzie zniesienie odliczenia składki zdrowotnej od podatku PIT.

Prezes Rady Ministrów na początku czerwca 2021 r. zapowiedział, że rozwiązania, nad którymi pracowano w Ministerstwie Finansów, wejdą w życie z 1 stycznia 2022 r.¹⁴

⁷ Dyrektor Departamentu Polityki Makroekonomicznej wyjaśnił, że według najprostszej definicji klin podatkowy to określony procentowo udział obciążeń podatkowych i składkowych w całkowitych kosztach pracy. Zgodnie z metodologią Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju w przypadku Polski stanowi go suma podatku dochodowego od osób fizycznych i składek opłacanych przez pracownika i pracodawcę, tj. składek na ubezpieczenia społeczne (emerytalnej, rentowej, chorobowej i wypadkowej, przy czym pierwszą uwzględnia się w części nieodprowadzanej na subkonto ZUS lub otwartego funduszu emerytalnego), składki na ubezpieczenie zdrowotne i innych składek pobieranych od wynagrodzenia za pracę (na Fundusz Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych, Fundusz Pracy i Fundusz Solidarnościowy), pomniejszona o transfery pieniężne (np. zasiłki rodzinne, świadczenie 500+), w stosunku do całkowitego kosztu pracy. W celu umożliwienia dokonywania międzynarodowych porównań klin podatkowy ustalany w powyższy sposób oblicza się w odniesieniu do przeciętnego wynagrodzenia i dla podatników będących w określonych sytuacjach (singla, singla z dwojgiem dzieci, małżonków z dwojgiem dzieci), przy czym przeciętne wynagrodzenie wylicza się zgodnie z metodologią Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju, może więc odbiegać od tego, które ogłasza Główny Urząd Statystyczny.

⁸ Dalej także: podatek PIT albo PIT.

⁹ Kwota wolna od podatku przysługiwała podatnikom rozliczającym się na zasadach skali podatkowej, tj. zgodnie z art. 27 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych. Kwotę tę w 2021 r. stanowił dochód, od którego nie powstawał obowiązek zapłaty podatku. W pełni wolny od podatku PIT pozostawał dochód do 8000 zł. Wyższy dochód, do 127 000 zł, był wolny w części. Kwota wolna w przypadku dochodu od ponad 8000 zł do 13 000 zł stopniowo zmniejszała się do 3089 zł, dochodu od ponad 13 000 zł do 85 528 zł wynosiła 3089 zł, a dochodu od ponad 85 528 zł do 127 000 zł ponownie stopniowo się zmniejszała, by w końcu osiągnąć 0 zł.

¹⁰ W 2021 r., w myśl art. 27 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, PIT według 17% stawki obliczano do dochodu nieprzekraczającego 85 528 zł. Wyższy dochód podlegał opodatkowaniu według stawki 32%.

¹¹ Dalej także: składka zdrowotna.

¹² Na podstawie przepisów ustawy z dnia 27 sierpnia 2004 r. o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych podstawę wymiaru składki zdrowotnej dla prowadzących działalność gospodarczą stanowiła zadeklarowana kwota, nie niższa niż 75% przeciętnego miesięcznego wynagrodzenia w sektorze przedsiębiorstw w czwartym kwartale roku poprzedniego (z wyjątkami z zysku). W przypadku pracowników to przychód z pracy stanowił podstawę wymiaru składki zdrowotnej, przy czym podstawa ta ulegała pomniejszeniu o składki na ubezpieczenia emerytalne, rentowe i chorobowe potrącone przez płatnika ze środków ubezpieczonego.

¹³ Depesza Polskiej Agencji Prasowej dostępna pod adresem <https://www.pap.pl/aktualnosci/news%2C873567%2Czmiany-w-systemie-podatkowym-z-polskiego-ladu-maja-wejsc-w-zycie-w-2022>.

¹⁴ Komunikat Kancelarii Prezesa Rady Ministrów dostępny pod adresem <https://www.gov.pl/web/premier/10-projektow-na-100-dni-premier-przedstawil-harmonogram-wdrazania-polskiego-ladu>.

Minister Finansów w latach 2019-2022 Tadeusz Kościński¹⁵ wyjaśnił m.in.: *O terminie wejścia w życie wskazanych zmian decydowało polityczne kierownictwo Zjednoczonej Prawicy*. Podsekretarz Stanu w Ministerstwie Finansów w latach 2019-2022 Jan Sarnowski¹⁶ także wskazał, że decyzja dotycząca terminu wejścia w życie planowanych zmian została podjęta na szczepku politycznym przez kierownictwo Zjednoczonej Prawicy.

(akta kontroli: tom II str. 113, 114; tom VII str. 310-327, 390, 406, 407, 423)

2. Minister Finansów rozwiązania służące realizacji wyżej wskazanych celów programu Polski Ład skonkretyzował w projekcie ustawy, w oparciu o który uchwalono ustawę z dnia 29 października 2021 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw¹⁷, proponując zmiany w ustawach o podatku dochodowym od osób fizycznych, do których należały ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych¹⁸ i ustawa z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne¹⁹, oraz w ustawie z dnia 27 sierpnia 2004 r. o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych²⁰. Zmiany miały polegać na:

- a) wprowadzeniu dla wszystkich podatników obliczających PIT na zasadach skali podatkowej kwoty zmniejszającej podatek w wysokości 5100 zł²¹, czego skutkiem miał być wzrost kwoty wolnej do 30 000 zł – dzięki podwyższeniu kwoty zmniejszającej jej 1/12, wykorzystywana przy obliczaniu zaliczek na PIT, miała wzrosnąć do 425 zł²²;
- b) podwyższeniu do 120 000 zł pierwszego progu skali podatkowej;
- c) wprowadzeniu ulgi dla pracowników, tj. tzw. ulgi dla klasy średniej²³;
- d) uchyleniu możliwości obniżenia podatku PIT o składkę zdrowotną²⁴;
- e) określeniu nowych zasad ustalania podstawy wymiaru składki zdrowotnej dla osób prowadzących działalność gospodarczą²⁵.

¹⁵ Tadeusz Kościński był Ministrem Finansów od 15 listopada 2019 r. do 9 lutego 2022 r.

¹⁶ Jan Sarnowski był Podsekretarzem Stanu w Ministerstwie Finansów od 28 listopada 2019 r. do 11 lutego 2022 r.

¹⁷ Dz. U. z 2021 r. poz. 2105, ze zm.; dalej także: ustawa z dnia 29 października 2021 r. lub ustawa Polski Ład.

¹⁸ Dz. U. z 2022 r. poz. 2647, ze zm.; dalej także: UPIT lub uopdf.

¹⁹ Dz. U. z 2022 r. poz. 2540, ze zm.; dalej także: UZPD.

²⁰ Dz. U. z 2022 r. poz. 2561, ze zm.; dalej także: UŚOZ.

²¹ Miało do tego dojść m.in. poprzez zmianę art. 27 ust. 1 UPIT i uchylenie art. 27 ust. 1a tej ustawy. Przed 2022 r. kwota zmniejszająca wynosiła maksymalnie 1360 zł i równała się podatkowi PIT należnemu od dochodu wynoszącego 8000 zł. W przedziale dochodu od ponad 8000 zł do 13 000 zł kwota ta zgodnie z przewidzianym wzorem stopniowo obniżała się do 525,12 zł, od ponad 13 000 zł do 85 528 zł wynosiła 525,12 zł, a od ponad 85 528 zł do 127 000 zł znów zgodnie z kolejnym wzorem stopniowo obniżała się, by w końcu osiągnąć 0 zł.

²² Przed 2022 r. część kwoty zmniejszającej, wykorzystywanej przy obliczaniu zaliczek, wynosiła 43,76 zł. Była to 1/12 kwoty 525,12 zł.

²³ Do ulgi odnosiły się m.in. proponowane art. 26 ust. 1 pkt 2aa oraz ust. 4a i 4b, a także art. 32 ust. 2a i 2b UPIT. Przewidziano ją dla pracowników, tj. osób, które uzyskiwały przychód ze stosunku służbowego, stosunku pracy, pracy nakładczej i spółdzielczego stosunku pracy. Miała przysługiwać, jeśli roczny przychód z powyższych źródeł mieścił się w przedziale od 68 412 zł do 133 692 zł. Zaproponowano, by uwzględnić ją przy poborze zaliczek, w razie uzyskiwania miesięcznego przychodu w wysokości od 5701 zł do 11 141 zł, o ile nie złożono płatnikowi wniosku o jej niestosowanie. Ulga miała być obliczana w oparciu o cztery wzory, przy czym dwa przewidziano na potrzeby rocznego rozliczenia, a dwa – na potrzeby zaliczek na PIT.

²⁴ Zaproponowano uchylenie art. 27b UPIT. Przewidywał on odliczenie od PIT, obliczonego na zasadach skali podatkowej lub podatku liniowego (art. 30c UPIT), kwoty składki zdrowotnej, jednak nie więcej niż 7,75% podstawy jej wymiaru. Zaproponowano także uchylenie art. 13 UZPD, który dotyczył odliczenia składki zdrowotnej od podatku obliczanego na zasadach ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych.

²⁵ Zaproponowano, by podstawą wymiaru składki zdrowotnej dla osób prowadzących działalność gospodarczą opodatkowanych podatkiem PIT na zasadach: a) skali podatkowej, podatku liniowego i z kwalifikowanych praw własności intelektualnej (art. 30ca UPIT) był dochód ustalany w sposób określony w UŚOZ, przy czym podstawa ta nie mogła być niższa niż minimalne wynagrodzenie obowiązujące w pierwszym dniu roku składkowego; b) ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych (rozdział 2. w UZPD), w zależności od kwoty

Minister Finansów zaproponował w ustawach o podatku dochodowym od osób fizycznych także wiele innych zmian, w tym o charakterze uszczelniającym system podatkowy i doprecyzowującym obowiązujące regulacje. Przewidział znowelizowanie również innych ustaw podatkowych, np. ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych²⁶, ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług²⁷ i ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej²⁸ oraz ustaw niepodatkowych innych niż UŚOZ, w tym ustawy z dnia 30 maja 2014 r. o prawach konsumenta²⁹ i ustawy z dnia 6 marca 2018 r. – Prawo przedsiębiorców³⁰. Osobą odpowiedzialną za projekt w randze podsekretarza stanu był Jan Sarnowski, a jednym z jego opiekunów merytorycznych – Aleksander Łożykowski, ówczesny Dyrektor Departamentu Podatków Dochodowych w Ministerstwie Finansów³¹.

(akta kontroli: tom VIII str. 7-12)

Prace koncepcyjne nad reformą klina podatkowego rozpoczęto jesienią 2020 r. w ramach nieformalnego zespołu roboczego złożonego m.in. z pracowników Ministerstwa Finansów i Polskiego Instytutu Ekonomicznego³². Celem zespołu było opracowanie wstępnych, ramowych odpowiedzi na problemy systemu pracy (m.in. wysokie opodatkowanie niskich wynagrodzeń, nieaktualne progi w PIT). W jego ramach omawiano pomysły na reformę klina podatkowego, a Ministerstwo Finansów szacowało ich skutki fiskalne. Warianty reformy stanowiły kombinacje rozwiązań dotyczących m.in.: poziomu kwoty wolnej, w tym w zależności od źródła przychodu; wysokości progu skali podatkowej; stopy procentowej stawki w podatku liniowym; pułapu kosztów uzyskania przychodów; zasad obciążenia składką zdrowotną osób prowadzących pozarolniczą działalność gospodarczą opodatkowaną w formie ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych; istnienia minimalnej składki zdrowotnej dla osób prowadzących działalność gospodarczą i jej wysokości. Prace zespołu trwały do maja 2021 r.

Dyrektor Departamentu Podatku Dochodowego w latach 2019-2022 Aleksander Łożykowski, Podsekretarz Stanu w Ministerstwie Finansów w latach 2019-2022 Jan Sarnowski i Minister Finansów w latach 2019-2022 Tadeusz Kościński wyjaśnili, że brane pod uwagę warianty zmian charakteryzował przede wszystkim ich różny wpływ na dochody budżetu z PIT. To kierownictwo Zjednoczonej Prawicy, na szczeblu politycznym, decydowało o wyborze wariantu, a postawiło na taki, który w mniejszym stopniu obniżał dochody budżetu. Ministerstwo Finansów decyzję kierownictwa Zjednoczonej Prawicy zrealizowało, przedstawiając projekt odpowiedniej ustawy.

przychodu, było 60%, 100% albo 180% przeciętnego miesięcznego wynagrodzenia w sektorze przedsiębiorstw w czwartym kwartale roku poprzedniego (z wypłatami z zysku); c) karty podatkowej (rozdział 3. UZPD) była kwota minimalnego wynagrodzenia obowiązującego w danym roku kalendarzowym. Składka zdrowotna, co do zasady, miała być obliczana według stawki 9%. Nie dotyczyło to podatników opodatkowanych na zasadach podatku liniowego, dla których zaproponowano stawkę 4,9%, z tym, że jeśli składkę ustalano by od minimalnej podstawy wymiaru, to miała być stosowana wyższa stopa procentowa, mianowicie 9%.

²⁶ Dz. U. z 2022 r. poz. 2587, ze zm.; dalej także: UCIT.

²⁷ Dz. U. z 2023 r. poz. 1570, ze zm.

²⁸ Dz. U. z 2023 r. poz. 615, ze zm.; dalej także: UKAS.

²⁹ Dz. U. z 2020 r. poz. 287, ze zm.

³⁰ Dz. U. z 2023 r. poz. 221, ze zm.

³¹ Aleksander Łożykowski był Dyrektorem Departamentu Podatków Dochodowych od 3 grudnia 2019 r. do 22 lutego 2022 r.

³² Polski Instytut Ekonomiczny działał na podstawie ustawy z dnia 20 lipca 2018 r. o Polskim Instytucie Ekonomicznym (Dz. U. poz. 1735). Do jego zadań należało m.in. inspirowanie, organizowanie i prowadzenie badań naukowych w zakresie nauk ekonomicznych i społecznych oraz przekazywanie ich wyników organom władzy publicznej, a także przygotowywanie analiz, ekspertyz i studiów progностycznych z zakresu nauk ekonomicznych i społecznych.

Ministerstwo Finansów nie zatrudniało ekspertów zewnętrznych w związku z pracami nad projektem ustawy Polski Ład.

(akta kontroli: tom II str. 4-6, 10, 11; tom VII 392, 409, 426; tom VIII str. 1-3)

W toku prac nad projektem ustawy Polski Ład na poszczególne komórki organizacyjne Ministerstwa Finansów (departamenty, wydziały) nakładano, zgodnie z ich właściwością merytoryczną, zadanie opracowania i przeprowadzenia konsultacji określonych zagadnień³³. Następnie komórki te opracowane i skonsultowane zagadnienie wprowadzały do projektu, uzasadnienia i Oceny Skutków Regulacji³⁴. Zakres projektu ulegał zmianom wskutek dodawania do niego nowych wątków, także o charakterze niepodatkowym. Rozwiązania zmierzające do uczynienia klina podatkowego bardziej progresywnym i zagwarantowania zwiększenia wpływów do systemu zdrowia zamieszczono po raz pierwszy w wersji projektu z 14 czerwca 2021 r.

(akta kontroli: tom VII str. 46-50; tom VIII str. 4, 7-12)

Projekt ustawy Polski Ład wpisano do Wykazu prac legislacyjnych i programowych Rady Ministrów 26 lipca 2021 r. W tym samym dniu zainicjowano konsultacje publiczne, opiniowanie i uzgodnienia nad projektem, które to procesy trwały do 30 sierpnia 2021 r. W dniu 5 września 2021 r. projekt z tego samego dnia skierowano na Stały Komitet Rady Ministrów, przy czym Podsekretarz Stanu w Ministerstwie Finansów, Jan Sarnowski, zauważył, że wejście w życie proponowanych rozwiązań miało nastąpić od 1 stycznia 2022 r., co oznaczało, że proces legislacyjny, z ogłoszeniem ustawy, powinien się zakończyć najpóźniej 30 listopada 2021 r. Stały Komitet Rady Ministrów przyjął projekt 6 września 2021 r., ze zmianami i zarekomendował go Radzie Ministrów. Sekretarz Stanu w Ministerstwie Finansów pismem z 7 września 2021 r. zwrócił się do Sekretarza Rady Ministrów o skierowanie projektu do rozpatrzenia przez Radę Ministrów w trybie odrębnym³⁵. Rada Ministrów 8 września 2021 r. przyjęła projekt w wersji z poprzedniego dnia, zalecając Ministrowi Finansów przeanalizowanie uwag zgłoszonych na posiedzeniu przez poszczególnych Ministrów i zaproponowanie autopoprawki. Autopoprawkę przedstawiono Radzie Ministrów 13 września 2021 r., zaś następnego dnia doszło do jej przyjęcia.

Rządowy projekt ustawy Polski Ład wpłynął do Sejmu RP 8 września 2021 r., a autopoprawki – 14 września 2021 r. Prace nad projektem w Sejmie RP trwały do 1 października 2021 r., natomiast w Senacie RP od 4 do 28 października 2021 r. W dniu 29 października 2021 r., po rozpatrzeniu uchwały Senatu RP, uchwalono ustawę Polski Ład. W dniu 2 listopada 2021 r. ustawę przekazano Prezydentowi RP do podpisu. Prezydent RP podpisał ustawę 15 listopada 2021 r. W dniu 23 listopada 2021 r. ustawę opublikowano w Dzienniku Ustaw RP.

W trakcie rządowego procesu legislacyjnego nad projektem ustawy Polski Ład, równoległe i w tych samych ramach czasowych, przeprowadzono trzy procesy: uzgodnień, opiniowania, konsultacji publicznych. Rozpoczęły się one 26 lipca 2021 r. i pierwotnie miały trwać 14 dni od udostępnienia projektu ustawy. Jednakże 29 lipca 2021 r. termin został wydłużony do 30 sierpnia 2021 r. Uzgodnieniom, opiniowaniu, konsultacjom publicznym poddano projekt ustawy z dnia 26 lipca 2021 r. W wykazie prac legislacyjnych Rady Ministrów nadano mu numer UD260. Projekt przewidywał

³³ Na przykład dotyczących: rozszerzenia możliwości stosowania ryczałtu od dochodów w podatku CIT (tzw. estoński CIT); ułatwienia tworzenia i funkcjonowania podatkowych grup kapitałowych; wprowadzenia uproszczeń w obszarze cen transferowych.

³⁴ Dalej także: OSR.

³⁵ Tryb odrębny uregulowano w rozdziale 8. uchwały nr 190 Rady Ministrów z dnia 29 października 2013 r. Regulamin pracy Rady Ministrów (M. P. z 2022 r. poz. 348), dalej zwanej także: Regulaminem pracy Rady Ministrów lub uchwałą.

nowelizację 22 ustaw i liczył w sumie 226 stron. Z kolei uzasadnienie do projektu liczyło 282 strony, w tym Ocena Skutków Regulacji – 54 strony. W dniu 5 września 2021 r. projekt ustawy został wniesiony do rozpatrzenia przez Stały Komitet Rady Ministrów.

(akta kontroli: tom III str. 1-10, 62-86, 111-122, 207-228 – pliki 39-43, 53-61, 142-148, 153-159)

W ramach przedmiotowych procesów do Ministerstwa Finansów wpłynęło 97 opinii³⁶, które w sumie liczyły 922 strony. W procesie uzgodnień przesłano siedem opinii liczących łącznie 48 stron. W procesie opiniowania przesłano dziewięć opinii liczących łącznie 61 stron. W procesie konsultacji publicznych przesłano 81 opinii liczących łącznie 813 stron.

Odnosnie do powyższych opinii ustalono, że:

- w ramach procesu uzgodnień i opiniowania wszystkie opinie przekazano do 15 sierpnia 2021 r., tj. do końca trzeciego tygodnia ostatecznie wyznaczonego terminu (30 sierpnia 2021 r.); było to 16 opinii liczących łącznie 109 stron, stanowiły one 16,5% wszystkich opinii otrzymanych w ramach trzech procesów, tj. uzgodnień, opiniowania, konsultacji publicznych, a 11,8% ogólnej liczby stron;
- w ramach konsultacji publicznych w okresie od 23 do 29 sierpnia 2021 r. przekazano 17 opinii (co stanowiło 17,5% wszystkich opinii otrzymanych w ramach trzech procesów, tj. uzgodnień, opiniowania, konsultacji publicznych), liczących łącznie 175 stron (co stanowiło 19% ogólnej liczby stron);
- w ramach konsultacji publicznych w ostatnim dniu terminu (30 sierpnia 2021 r.) lub po tym dniu przekazano 57 opinii (co stanowiło 58,8% wszystkich opinii otrzymanych w ramach trzech procesów, tj. uzgodnień, opiniowania, konsultacji publicznych), liczących łącznie 551 stron (co stanowiło 59,8% ogólnej liczby stron).

W konsekwencji Ministerstwo Finansów dysponowało co najwyżej siedmioma dniami kalendarzowymi (pięcioma dniami roboczymi) na przeanalizowanie i zajęcie stanowiska wobec uwag zawartych na 551 stronach (tj. niemalże 60% ogólnej liczby stron).

(akta kontroli: tom III str. 196-203 – pliki 2-6, 8, 61; 187-188, 207-228 – pliki 44-51, 62-141, 149-152)

W dokumencie pt. *Raport z konsultacji projektu UD260* zaznaczono, że wszystkie uwagi zostały przeanalizowane, a niektóre z nich zostały uwzględnione. Ponadto Dyrektor Departamentu Podatków Dochodowych wyjaśnił: *Podczas rządowych prac nad projektem ustawy UD260 Ministerstwo Finansów zapoznało się z treścią każdej uwagi oraz każdą zweryfikowało pod kątem jej zasadności*. Zastępca Dyrektora Departamentu Podatków Dochodowych dodał m.in., że harmonogram prac nad projektem ustawy UD260 był niewątpliwie napięty. Czas trwania procedury uzgodnień, opiniowania, konsultacji publicznych określiło ówczesne kierownictwo Ministerstwa Finansów. Dysproporcje pomiędzy okresem na zgłoszenie uwag (pięć tygodni) a okresem na ich rozpatrzenie (tydzień) było prawdopodobnie podyktowane założeniem, że uwagi do projektu będą wpływać z dużym wyprzedzeniem, a jeżeli nawet trafią do adresata w ostatnim momencie, to dzięki dużemu zaangażowaniu pracowników Ministerstwa Finansów i tak wszystkie zostaną rozpatrzone. Zastępca Dyrektora Departamentu Podatków Dochodowych wyjaśnił, iż uwagi zgłoszone podczas procedur uzgodnienia, opiniowania, konsultacji publicznych były rozpatrywane na bieżąco. Ponadto wskazał, iż gdyby termin ten był

³⁶ Z których 96 zostało zamieszczonych na stronie internetowej Biuletynu Informacji Publicznej Rządowego Centrum Legislacji w zakładce Rządowy Proces Legislacyjny.

dłuższy, zapewne możliwe byłoby opisanie każdej uwagi własnymi słowami przez pracowników Ministerstwa Finansów, a następnie zamieszczenie jej w tabelarycznym zestawieniu wraz ze stanowiskiem Ministerstwa Finansów. Krótki czas na analizę uwag pozwalał jedynie, aby po zapoznaniu się z treścią każdej z nich, w tabeli/raporcie zamieścić jedynie wybrane zagadnienia.

Najwyższa Izba Kontroli zwraca uwagę, iż przyjęty harmonogram prac nad projektem ustawy UD260 sprawił, że Ministerstwo Finansów dysponowało krótkim czasem na przeanalizowanie zgłoszonych, szczególnie w ostatnim dniu terminu (30 sierpnia 2021 r.) lub po tym dniu, uwag przez podmioty społeczne w ramach procesu konsultacji publicznych. Projekt ustawy UD260 na rządowym etapie legislacyjnym procedowany był w trybie odrębnym, tym samym nie zostały naruszone regulacje Regulaminu pracy Rady Ministrów³⁷, gdyż Minister Finansów nie był zobligowany do przeprowadzenia konsultacji publicznych. Jednakże Najwyższa Izba Kontroli zauważa, iż brak odpowiednio długiego czasu na przeanalizowanie takiej liczby uwag zgłoszonych w ostatnim dniu terminu (30 sierpnia 2021 r.) lub po tym dniu, w ramach procesu konsultacji publicznych, pozbawiło Ministerstwo Finansów korzyści płynących z ich dogłębnego przeanalizowania: jak chociażby lepszego rozpoznania stanowisk różnych grup odbiorców i interesariuszy proponowanych rozwiązań, poprawienia proponowanych rozwiązań, możliwości uniknięcia konfliktów, przygotowania dokumentu ze wszystkimi otrzymanymi uwagami, w którym m.in. wyjaśniono by wnioskodawcom przyczyny nieuwzględnienia danych uwag. W konsekwencji, zdaniem Najwyższej Izby Kontroli, dłuższy czas na dogłębne przeanalizowanie przedmiotowych uwag mógłby przyczynić się do przygotowania lepszych przepisów prawa, uniknięcia konieczności ich późniejszych licznych nowelizacji, w tym uchylania wprowadzonych rozwiązań lub ich znaczących modyfikacji.

(akta kontroli: tom III str. 66-74, 79-86, 207-228 – plik 25)

Na stronie internetowej Biuletynu Informacji Publicznej Rządowego Centrum Legislacji w zakładce Rządowy Proces Legislacyjny zamieszczono dokumenty rządowe dotyczące zgłoszonych uwag w ramach procesów uzgodnień, opiniowania, konsultacji publicznych. Stanowią je: *Zestawienie uwag zgłoszonych w trakcie uzgodnień* (liczące 49 stron), *Zestawienie uwag z opiniowania* (liczące 73 strony) oraz *Raport z konsultacji projektu UD260* (liczący 10 stron). W dokumencie *Zestawienie uwag zgłoszonych w trakcie uzgodnień* zamieszczono łącznie 90 uwag zawartych w siedmiu opiniach otrzymanych w ramach procesu uzgodnień. Połowa z tych uwag została przez Ministra Finansów uwzględniona. W dokumencie *Zestawienie uwag z opiniowania* zamieszczono łącznie 49 uwag zawartych w dziewięciu opiniach otrzymanych w ramach procesu opiniowania. Spośród nich Minister Finansów uwzględnił 20, a 29 – nie. W dokumencie *Raport z konsultacji projektu UD260* zamieszczono zasadnicze uwagi otrzymane w ramach procesu konsultacji publicznych, które zostały ujęte w 30 grupach. Uwagi z 19 grup nie zostały przez Ministra Finansów uwzględnione. Uwagi z pozostałych 11 grup zostały uwzględnione w różnym zakresie³⁸. W trakcie rozpatrywania uwag zgłoszonych w procesie konsultacji publicznych w Ministerstwie Finansów sporządzono roboczą tabelę (dokument liczy 675 stron, z czego dwie ostatnie są puste), która stanowiła materiał

³⁷ Uchwała nr 190 Rady Ministrów z dnia 29 października 2013 r. Regulamin pracy Rady Ministrów (M. P. z 2022 r. poz. 348; dalej także: uchwała).

³⁸ Zgodnie z § 49 ust. 2 uchwały organ wnioskujący (tj. autor projektu aktu normatywnego) rozstrzyga w sprawie uwag zgłoszonych w ramach procesu konsultacji publicznych lub opiniowania projektu dokumentu rządowego.

pomocniczy do opracowania oficjalnego dokumentu rządowego pt. *Raport z konsultacji projektu UD260*.

(akta kontroli: tom III str. 189-190, 196-203 – plik 1; 207-228 – pliki 25, 28-29)

Przedmiotowy projekt ustawy skierowano także 26 lipca 2021 r. do zaopiniowania do Komisji Wspólnej Rządu i Samorządu Terytorialnego³⁹. Komisja 6 września 2021 r. wyraziła negatywną opinię wobec projektu ustawy ze względu na negatywne skutki finansowe dla jednostek samorządu terytorialnego z uwagi na ubytek dochodów własnych. Prowadzona przez Najwyższą Izbę Kontroli kontrola P/23/010 nie obejmowała badania finansów jednostek samorządu terytorialnego. Natomiast Najwyższa Izba Kontroli w 2023 r. jednocześnie prowadziła badania w ramach kontroli P/23/09 *Wsparcie finansowe samorządów przez państwo w okresie reform podatkowych i odbudowy gospodarki po epidemii COVID-19* oraz P/23/049 *Prawidłowość zapewnienia jednostkom samorządu terytorialnego finansowania zadań publicznych w latach 2019–2022*.

(akta kontroli: tom III str. 196-203 – plik 13; 207-228 – plik 143)

Projekt ustawy UD260 wskazywał dzień 1 stycznia 2022 r. jako zasadniczy termin wejścia w życie większości zaproponowanych zmian. W ramach opiniowania oraz konsultacji publicznych wyrażano negatywny stosunek wobec wprowadzania istotnej reformy podatkowej w tak szybkim czasie. W ramach procesu opiniowania Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców w swoim stanowisku wskazał: *Planowany przez rząd termin wprowadzenia reformy przypada na okres bezpośrednio po lockdownie, który dotkliwie dotknął bardzo wiele firm. (...) Dlatego zasadnym jest przesunięcie prac nad tak daleko idącymi zmianami podatkowo-składkowymi przynajmniej o rok (...)*.

W ramach konsultacji publicznych odnośnie do zbyt krótkiego *vacatio legis* negatywnie wypowiedziały się m.in. następujące podmioty: Krajowa Izba Gospodarcza, Konfederacja Lewiatan, Prezydium Naczelnej Rady Lekarskiej, Polska Izba Ubezpieczeń, Polska Organizacja Handlu i Dystrybucji, Polski Związek Firm Deweloperskich, Stowarzyszenie Właścicieli Nieruchomości na Wynajem „Mieszkanicznik”, Grzegorz Grabowski Wynajmistrz.pl, Związek Banków Polskich. Przykładowo Polska Organizacja Handlu i Dystrybucji wskazała: *Na wstępie należy zwrócić uwagę, że konsultowana ustawa jest bardzo obszernym projektem zawierającym zmiany w szczególności do wielu ustaw podatkowych i mających wpływ na różne obszary działalności gospodarczej podatników. Szereg z proponowanych zmian może wymagać od podatników zmiany stosowanych procedur, przeszkolenia pracowników oraz modyfikacji systemów informatycznych. Zmiany podatkowe takich rozmiarów powinny być należycie uzasadnione, wyjaśnione i poprzedzone odpowiednio długim *vacatio legis*, które pozwoliłoby podatnikom na przygotowanie się do zmian w możliwie najlepszy i niezakłócający ich działalności sposób.*

(akta kontroli: tom III str. 207-228 – pliki 41-43, 56-62, 66, 83, 86, 95, 115-116, 125, 131-133, 146-149)

W trakcie procesu opiniowania nie wystąpiono z wnioskiem do Prezesa Rządowego Centrum Legislacji o skierowanie projektu ustawy do zaopiniowania przez Radę Legislacyjną⁴⁰. Zastępca Dyrektora Departamentu Podatków Dochodowych wyjaśnił: *To, że projekt nie został przekazany do zaopiniowania przez Radę Legislacyjną,*

³⁹ Art. 8 ust. 1 ustawy z dnia 6 maja 2005 r. o Komisji Wspólnej Rządu i Samorządu Terytorialnego oraz o przedstawicielach Rzeczypospolitej Polskiej w Komitecie Regionów Unii Europejskiej (Dz. U. Nr 90, poz. 759, ze zm.).

⁴⁰ § 37 ust. 1 uchwały, a także § 9 ust. 3 Instrukcji w sprawie trybu postępowania legislacyjnego, stanowiącej załącznik do Zarządzenia nr 6/PR/2010 Dyrektora Generalnego Ministerstwa Finansów z 26 lutego 2010 r. w sprawie trybu postępowania legislacyjnego w Ministerstwie Finansów (obowiązującego w czasie procedowania projektu ustawy UD260).

wynikało z decyzji ówczesnego kierownictwa MF, które (...) uznało, że nie zachodzą przesłanki wymienione w § 37 ust. 1 regulaminu pracy Rady Ministrów. Decyzja ministra finansów spotkała się z aprobatą, zaważywszy, że ani Prezes Rady Ministrów, Przewodniczący Stałego Komitetu Rady Ministrów, Szef Kancelarii Prezesa Rady Ministrów, Prezes Rządowego Centrum Legislacji, ani Sekretarz Rady Ministrów nie skorzystali z przysługującego im prawa i sami (z własnej inicjatywy) nie skierowali projektu ustawy UD260 do zaopiniowania przez Radę Legislacyjną.

Zdaniem Najwyższej Izby Kontroli, projekt ustawy UD260 był projektem aktu normatywnego o szczególnie istotnych skutkach prawnych, społecznych lub gospodarczych⁴¹. Powyższe stanowisko znajduje potwierdzenie w wypowiedziach członków byłego kierownictwa Ministerstwa Finansów na temat ustawy Polski Ład:

- *Dwanaście dni dzieli nas od historycznej zmiany w podatkach. Robimy wielki krok do przodu – przywracamy system podatkowy do właściwych proporcji. Podatkowy Polski Ład to program, który swoimi założeniami uzupełnia rządową politykę prospołeczną w Polsce, opartą na fundamencie solidarności, wspierającą najmłodszych i najstarszych obywateli oraz rodziny. Budujemy w Polsce nowoczesny system podatkowy wspierający rozwój naszej gospodarki, bo na tym korzystamy wszyscy. Niezależnie od tego, czy jesteśmy pracownikami, emerytami, rencistami, czy przedsiębiorcami⁴².*
- *Reforma systemu podatkowego, która weszła w życie 1 stycznia 2022 r., to największa reforma tego systemu od niemal 30 lat. Większość rozwiązań wprowadzonych do podatku dochodowego od 1 stycznia (2022 r.) obowiązuje i obowiązywać będzie przez kolejne lata⁴³.*

Z uwagi na fakt, iż projekt ustawy UD260 na rządowym etapie legislacyjnym procedowany był w trybie odrębnym, tym samym niewystąpienie przez Ministra Finansów z wnioskiem do Prezesa Rządowego Centrum Legislacji o skierowanie przedmiotowego projektu ustawy do zaopiniowania przez Radę Legislacyjną nie stanowiło naruszenia Regulaminu pracy Rady Ministrów. Rada Legislacyjna jest organem opiniodawczo-doradczym Rady Ministrów i Prezesa Rady Ministrów w sprawach dotyczących systemu prawa, w której skład powołuje się osoby wyróżniające się wiedzą prawniczą i dorobkiem praktyki prawniczej⁴⁴. Najwyższa Izba Kontroli zauważa, iż poprzez takie działanie Ministerstwo Finansów pozbawiło się korzyści płynących z możliwości przeanalizowania opinii ważnego organu opiniodawczo-doradczego, a tym samym okazji do poprawienia proponowanych rozwiązań, co w konsekwencji mogłoby przyczynić się do przygotowania lepszych przepisów prawa, uniknięcia konieczności ich późniejszych licznych nowelizacji, w tym uchylania wprowadzonych rozwiązań lub ich znaczących modyfikacji.

(akta kontroli: tom III str. 79-86, 204-206 – plik 3; 207-228 – plik 167)

3. Kształt, jaki Parlament RP, uchwalając ustawę Polski Ład, nadał zmianom zmierzającym do uczynienia klina podatkowego bardziej progresywnym

⁴¹ Rada Legislacyjna w 2021 r. wydała 25 opinii dotyczących projektów dokumentów rządowych (źródło: <https://www.gov.pl/web/radalegislacyjna>) (dostęp: 3 listopada 2023 r.). Wśród nich były m.in. opinie o projektach ustaw: o dokumentach paszportowych, o fundacji rodzinnej, o uprawnieniach artysty zawodowego, o zmianie ustawy o języku polskim. Skoro powyższe przykładowe projekty ustaw uznano za projekty aktów normatywnych o szczególnie istotnych skutkach prawnych, społecznych lub gospodarczych, to wydaje się, iż ciężar gatunkowy projektu ustawy UD260 *wdrażającej największą reformę systemu podatkowego od niemal 30 lat*, nie jest od nich niższy. Ponadto Rada Legislacyjna odnośnie projektów ustaw podatkowych w latach 2017-2021 wydała 11 opinii.

⁴² Wypowiedź Tadeusza Kościńskiego Ministra Finansów przytoczona w komunikacie Ministerstwa Finansów z 20 grudnia 2021 r. pt.: *Podatkowy Polski Ład – nowe rozwiązania już od 1 stycznia*, <https://www.gov.pl/web/finanse/podatkowy-polski-lad--nowe-rozwiazania-juz-od-1-stycznia> (dostęp: 3 listopada 2023 r.).

⁴³ Odpowiedź Sekretarza Stanu Artura Sobonia z 12 lipca 2022 r. na interpelację poselską nr 30751.

⁴⁴ Art. 14 ust. 1a i 2a ustawy z dnia 8 sierpnia 1996 r. o Radzie Ministrów (Dz. U. z 2022 r. poz. 1188, ze zm.).

i zagwarantowania zwiększenia wpływów do systemu zdrowia, odbiegał istotnie od propozycji Rady Ministrów w przypadku ulgi dla klasy średniej. Mianowicie, wskutek przyjęcia w Sejmie RP poprawki poselskiej⁴⁵, doszło do rozszerzenia zakresu podmiotowego ulgi, tj. do objęcia nią także osób prowadzących pozarolniczą działalność gospodarczą. Ponadto przewidziano, że będzie ona mogła być stosowana w przypadku wyboru przez małżonków wspólnego sposobu opodatkowania.

(akta kontroli: tom II str. 367-370; tom VIII str. 126, 127, 226-229)

Ulga dla klasy średniej została opracowana z uwzględnieniem charakterystyki właściwej dla pracownika, który: uzyskiwał przez cały rok tylko taki przychód, w przypadku którego ponosił ciężar składek na ubezpieczenie społeczne (emerytalnej, rentowej i chorobowej) i składki zdrowotnej, rozliczał się indywidualnie, stosował tzw. ryczałtowe miejscowe koszty uzyskania przychodów i nie korzystał z innych ulg i odliczeń niż ulga dla klasy średniej⁴⁶. Dyrektor Departamentu Podatków Dochodowych wyjaśnił, że ze względu na odmienności zasad obliczania PIT (np. w zakresie kosztów uzyskania przychodów, oskładkowania) nie istniała możliwość zaproponowania jednego, prostego wzoru gwarantującego neutralność reformy dla wszystkich potencjalnych przypadków. Dlatego podjęto decyzję o utworzeniu ulgi dla pracownika o modelowej charakterystyce. Każda sytuacja, w której sposób obliczania podstawy opodatkowania różnił się od sposobu właściwego dla pracownika o modelowej charakterystyce, stwarzała konieczność skonstruowania kolejnego wzoru na ulgę, co z kolei nadmiernie komplikowałoby system. Zastosowanie wzoru na ulgę do podatników o innej charakterystyce nie gwarantowało w ich przypadku neutralności reformy.

(akta kontroli: tom II str. 18-22, 29, 30, 134-135, 208, 209, 352-353, 460-472; tom VII str. 15, 16, 19; tom VIII str. 100-112, 138-143)

Ze względu na zniesienie odliczania składki zdrowotnej, pomimo podniesienia kwoty wolnej i progu skali podatkowej, pracownicy o modelowej charakterystyce zyskiwali na reformie podatkowo-składkowej, jeśli ich miesięczny przychód mieścił się w kwotach od ok. 810 zł do ok. 5700 zł i od ok. 11 140 zł do ok. 12 800 zł, a tracili, jeśli wynosił od ok. 5700 zł do ok. 11 140 zł i przekraczał ok. 12 800 zł. Ulga dla klasy średniej neutralizowała w skali roku zwiększone obciążenie podatkowo-składkowe powyższych pracowników w przedziale przychodu od ok. 5700 zł do ok. 11 140 zł. Dyrektor Departamentu Podatków Dochodowych wyjaśnił, że neutralizacja miała nastąpić przy minimalizacji ubytków dochodów sektora finansów publicznych z podatku PIT.

(akta kontroli: tom II str. 18-22, 118, 119; tom VIII str. 100-112)

Dyrektor Departamentu Podatków Dochodowych wyjaśnił, że ulgę dla klasy średniej skierowano w projekcie ustawy Polski Ład tylko do pracowników, gdyż ta forma

⁴⁵ Informacje na ten temat dostępne są na stronie Sejmu RP pod następującymi adresami: <https://www.sejm.gov.pl/Sejm9.nsf/biuletyn.xsp?skmr=FPB-201> (zapis przebiegu posiedzenia Komisji Finansów Publicznych Sejmu RP z 23 września 2021 r.) i <https://www.sejm.gov.pl/Sejm9.nsf/biuletyn.xsp?skmr=FPB-208> (zapis przebiegu posiedzenia Komisji Finansów Publicznych Sejmu RP z 30 września 2021 r.).

⁴⁶ Dalej charakterystykę tę określa się jako modelową charakterystykę. Ciężar składek (emerytalnej, rentowej, emerytalnej i rentowej), pracownik ponosił zwłaszcza w przypadku uzyskiwania wynagrodzenia ze stosunku pracy nawiązywanego na podstawie umowy o pracę. Nie dotyczyło to natomiast np. uposażenia, które wypłacano funkcjonariuszom służb mundurowych, świadczącym pracę w oparciu o stosunek służbowy, a mogło nie dotyczyć wynagrodzenia z pracy nakładczej, jeśli ubezpieczony nie opłacał składki chorobowej, do czego uprawniał go art. 11 ust. 2 ustawy z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych (Dz. U. z 2023 r. poz. 1230, ze zm.). Jako ryczałtowe miejscowe koszty uzyskania przychodów przyjęto te, o których mowa w art. 22 ust. 2 pkt 1 UPIT. Wynosiły zatem 250 zł na miesiąc. Stosowano je, gdy podatnik uzyskiwał przychód od jednego płatnika ze stosunku służbowego, stosunku pracy, spółdzielczego stosunku pracy albo pracy nakładczej, a zakład pracy znajdował się w miejscu stałego lub czasowego zamieszkania podatnika.

działalności zarobkowej znajduje się pod szczególną ochroną państwa. Gwarancję w tym zakresie zawiera art. 24 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r.⁴⁷ Ponadto przychód pracowników cechował najwyższy klin podatkowy spośród aktywności opodatkowanych PIT⁴⁸. Ulga zmniejszała różnice w opodatkowaniu umowy o pracę i umów cywilnoprawnych, co przyczyniało się do relatywnego zwiększenia atrakcyjności tej pierwszej. Ministerstwo Finansów, ustosunkowując się do uwag zgłoszonych w konsultacjach publicznych, zauważyło, że ulga miała sprzyjać dążeniu do zawierania umów o pracę, stabilnej formy zatrudnienia, w przypadku której składki na ubezpieczenie społeczne i zdrowotne opłacano od rzeczywistego przychodu.

(akta kontroli: tom II str. 21, 22, 112, 509-511, 524, 525; tom VIII str. 110-111, 258)

W projekcie ustawy Polski Ład zaproponowano, by ulgę dla klasy średniej można było stosować nie tylko w rozliczeniu rocznym, ale i przy obliczaniu zaliczek na PIT. Dyrektor Departamentu Podatków Dochodowych wskazał, że nie w każdym przypadku korzyść z reformy klina podatkowego lub jej neutralność w ujęciu rocznym przekładała się na zaliczki. Zwrócił uwagę, że ostateczną wysokość PIT obliczano po zakończeniu roku podatkowego. Zaliczki stanowiły akonto finalnego rozliczenia i rzadko ich suma równała się kwocie podatku należnego za dany rok podatkowy. Jednak w celu zwiększenia kręgu podatników, którzy korzyść z reformy odczuwaliby już w trakcie roku podatkowego, zaproponowano, by ulga mogła być stosowana także przy obliczeniu zaliczek na PIT.

(akta kontroli: tom II str. 22, 348-350, 365, 366; tom VIII str. 125-126)

Większość podmiotów, które wypowiedziały się na temat ulgi dla klasy średniej w ramach konsultacji publicznych, odniosło się do niej krytycznie. Podniosły one m.in., że ulga komplikowała miesięczne i roczne rozliczenie PIT (np. w razie zmian poziomu wypłacanego wynagrodzenia w ciągu roku, wypłaty wynagrodzenia w transzach) i posiadała ograniczony zakres podmiotowy, a przez to prowadziła do niezrozumiałego dla podatników różnicowania ich w razie osiągania przychodu w takiej samej wysokości. Postulowano przede wszystkim wprowadzenie takich rozwiązań, dzięki którym podatnicy nieuprawnieni do ulgi (np. emeryci i renciści, osoby prowadzące pozarolniczą działalność gospodarczą) mogliby osiągnąć korzyść podobną do tej, jaką dawała ona podatnikom do niej uprawnionym. Niektóre podmioty zauważyły, że ulga nie służyła ograniczeniu nadużywania umów zlecenia kosztem umów o pracę, gdyż zjawisko to występowało przede wszystkim wśród podatników o niższym przychodzie, tj. takim, który niezależnie od źródła nie miał być objęty tą preferencją.

(akta kontroli: tom VIII str. 240-262)

Dyrektor Departamentu Podatków Dochodowych wskazał, że podstawowy problem ulgi dla klasy średniej stanowił mechanizm jej funkcjonowania w systemie zaliczkowego poboru PIT. Ulga nie gwarantowała, że suma zaliczek będzie odpowiadać podatkowi wynikającemu z rozliczenia rocznego, po jej zastosowaniu w takim rozliczeniu. Takie ryzyko występowało u pracujących na kilku etatach jednocześnie lub kilka miesięcy w roku. Mogło się zdarzyć, że ulgę stosowano przy

⁴⁷ Dz. U. nr 78 poz. 483, ze zm.; dalej także: Konstytucja RP. Art. 24 Konstytucji RP stanowi: Praca znajduje się pod ochroną Rzeczypospolitej Polskiej. Państwo sprawuje nadzór nad warunkami wykonywania pracy.

⁴⁸ Zgodnie z wyjaśnieniami Dyrektora Departamentu Polityki Makroekonomicznej niższe obciążenia podatkowo-składkowe cechowały przede wszystkim przychody uzyskiwane z: a) umowy zlecenia, w przypadku której istniała możliwość wyboru opłacania składki chorobowej i stosowania proporcjonalnych kosztów uzyskania przychodu (20% albo 50%); b) umowy o dzieło, w przypadku której możliwe było stosowanie proporcjonalnych kosztów uzyskania przychodów (20% albo 50%) i nie pobierano składek na ubezpieczenie społeczne i zdrowotne; c) pozarolniczej działalności gospodarczej, w przypadku której składki na ubezpieczenie społeczne i zdrowotne do końca 2021 r. opłacano od ryczałtowej podstawy wymiaru, niezależnie od wysokości dochodu.

obliczaniu zaliczek, ale przy rozliczeniu rocznym przychód nie mieścił się w uprawniających do niej granicach, co potencjalnie powodowałoby konieczność dopłaty podatku. Możliwa była też sytuacja odwrotna, gdy ulga nie przysługiwała przy obliczaniu zaliczek, ale przy rozliczeniu rocznym przychód podatnika mieścił się w przewidzianym dla niej przedziale, w związku z czym mogła wystąpić nadpłata. Stosowanie ulgi negatywnie ujawniało się także w razie otrzymywania wynagrodzenia w transzach (np. nagrody). Zdarzało się, że wypłata kolejnej transzy w miesiącu skutkowało utratą prawa do ulgi, a przez to znacznym pomniejszeniem kwoty, którą podatnik otrzymywał „na rękę” w tym miesiącu.

(akta kontroli: tom II str. 29-30; tom VIII str. 112-113)

Ministerstwo Finansów na początku 2022 r. zapowiedziało, w odpowiedzi na krytyczne głosy o reformie podatkowo-składkowej, że ulga dla klasy średniej stanie się dostępna dla szerszego grona podatników. Objęci nią mieli zostać emeryci, renciści i inne osoby otrzymujące opodatkowane świadczenia z ZUS, osoby uzyskujące przychód z umowy zlecenia oraz, w szerszym zakresie, zatrudnieni na podstawie stosunku pracy nauczyciele akademicki, którzy stosowali autorskie koszty uzyskania przychodów. Miała także przysługiwać przy zbiegu źródeł przychodów, np. stosunku pracy z umową zlecenia. W efekcie dla większej liczby osób z miesięcznym przychodem do 12 800 zł reforma miała okazać się korzystna lub neutralna⁴⁹.

Dyrektor Departamentu Podatków Dochodowych wyjaśnił, że na początku 2022 r.:

- a) próbowano stworzyć wzór na ulgę uniwersalną dla podatników rozliczających się według skali podatkowej, tj. taką, która zapewniałaby, że nie traciliby oni na reformie w razie osiągania miesięcznego przychodu do ok. 12 000 zł;
- b) analizowano możliwość wprowadzenia dodatkowych ulg dla podatników uzyskujących przychód ze stosunku pracy, do którego stosowano autorskie koszty uzyskania przychodów, lub z emerytur czy rent.

Prace zarzucono, uznając, że ich efekt doprowadziłyby do skomplikowania systemu PIT i nie rozwiązywałyby problemów związanych ze stosowaniem ulgi dla klasy średniej.

(akta kontroli: tom II str. 29-32, 355-360; tom VII str. 13, 14; tom VIII str. 113-116)

Przepisy regulujące ulgę dla klasy średniej uchylono już 1 lipca 2022 r. ustawą z dnia 9 czerwca 2022 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz niektórych innych ustaw⁵⁰, przy czym miały nie być stosowane przy dokonywaniu rozliczenia za cały 2022 r. Stało się to możliwe dzięki obniżeniu stawki podatkowej w pierwszym progu skali podatkowej z 17% do 12%. W uzasadnieniu do powyższej ustawy wskazano: *Z uwagi na zakres podmiotowy ulgi dla klasy średniej oraz skomplikowany algorytm, w oparciu o który ulga ta jest obliczana (już obecnie na etapie zaliczek na podatek), preferencja ta od początku budziła kontrowersje. Z omawianego odliczenia nie mogą skorzystać przykładowo emeryci, osoby uzyskujące przychody z działalności wykonywanej osobiście (np. zleceniobiorcy) czy osoby uzyskujące opodatkowane według skali podatkowej przychody z praw majątkowych. Z kolei rozszerzenie tej preferencji na kolejne grupy podatników byłoby możliwe wyłącznie poprzez wprowadzenie kolejnych skomplikowanych algorytmów.* W odpowiedziach na interpelacje poselskie Ministerstwo Finansowe wyjaśniło, że ulgę postrzegano jako wybiórczą (selektywną), niesprawiedliwą, niespójną i komplikującą system podatkowy. Ponadto zwróciło uwagę, że ustawa z dnia 9 czerwca 2022 r. stabilizowała system podatkowy i czyniła go bardziej przewidywalnym. Obniżenie stawki podatku było, w przeciwieństwie do ulgi,

⁴⁹ Taką zapowiedź sformułowano np. w odpowiedzi na interpelację nr 30220 (odpowiedź z 31 stycznia 2022 r.).

⁵⁰ Dz. U. z 2022 r. poz. 1265, ze zm.; dalej także: ustawa z dnia 9 czerwca 2022 r.

rozwiązaniem powszechnym i prostym, odczuwalnym przez wszystkich podatników opodatkowanych na zasadach skali podatkowej⁵¹.

(akta kontroli: tom II str. 29-32; tom VIII str. 170-182, 229-233, 236-240)

4. Niektórzy pracownicy, mimo że ich wynagrodzenie brutto na początku 2022 r. było takiej samej wysokości jak w 2021 r., to jednak po wejściu w życie ustawy Polski Ład otrzymali niższą wypłatę. Dotyczyło to m.in. tych pracowników, którzy nie złożyli oświadczeń PIT-2⁵², wskutek czego płatnicy przy obliczaniu zaliczki nie stosowali 1/12 kwoty zmniejszającej. Niższe wynagrodzenie otrzymały niektóre osoby, które świadczyły pracę w więcej niż jednym zakładzie pracy, np. niektórzy nauczyciele. W ich przypadku miało to miejsce w szczególności dlatego, że tylko jeden płatnik stosował kwotę zmniejszającą, nawet jeśli nie mógł jej wykorzystać w pełni (tj. do 425 zł), lub dlatego, że nie mogli skorzystać z ulgi dla klasy średniej, gdyż w granicach dla niej określonych mieścił się dopiero przychód, jaki uzyskali od wszystkich płatników. Ponadto niższe uposażenia otrzymali niektórzy funkcjonariusze służb mundurowych, co wynikało w szczególności z tego, że w ich przypadku ulga dla klasy średniej nie skutkowałą neutralizacją zwiększenia obciążeń podatkowo-składkowych spowodowanego zniesieniem odliczenia składki zdrowotnej pomimo podwyższenia kwoty wolnej i progu skali podatkowej.

Minister Finansów w związku z powyższym wydał rozporządzenie z dnia 7 stycznia 2022 r. w sprawie przedłużenia terminów poboru i przekazania przez niektórych płatników zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych⁵³, które weszło w życie 8 stycznia 2022 r. Wprowadziło ono tzw. mechanizm rolowania zaliczek⁵⁴ i nakładało na płatników obowiązek niezwłocznego zwrotu podatnikom części zaliczki pobranej za styczeń 2022 r., o ile nie przekazali jej na rachunek urzędu skarbowego. Dyrektor Departamentu Podatków Dochodowych wyjaśnił, że do ostatecznego rozliczenia PIT dochodziło w zeznaniu rocznym. Pozytywne efekty zmian nie były odczuwalne od początku roku przez grupę podatników, która miała zyskać na nich w ujęciu rocznym. Niektórzy podatnicy otrzymali niższe wynagrodzenie „na rękę” niż w roku poprzednim przy takim samym przychodzie. Celem rozporządzenia było przełożenie efektu rocznej korzyści podatkowej na zaliczki. Dyrektor Departamentu Podatków Dochodowych dodał, że rozporządzenie realizowało swój cel, gdyż pozwoliło, by podatnicy korzystać z wyższej kwoty wolnej i wyższego progu skali odczuli od początku roku, nie czekając na roczne rozliczenie. Ponadto Dyrektor zaznaczył, że podatnicy nie chcieli czekać miesiącami na zysk z reformy.

(akta kontroli: tom II str. 23, 24, 152-154, 208-210, 460-472;
tom VIII str. 88, 138-143)

Prace nad projektem rozporządzenia zaliczkowego rozpoczęto 6 stycznia 2022 r. Ze względu na interes państwa i ważny interes podatników procedowano go w trybie odrębnym, z pominięciem uzgodnień, opiniowania i konsultacji publicznych. Zgodnie z wyjaśnieniami Dyrektora Departamentu Podatków Dochodowych jako ważny interes

⁵¹ W szczególności była o tym mowa w odpowiedziach na interpelacje nr 30220 (odpowiedź z 13 maja 2022 r.), 30393, 30467, 30553, 30626 i 30781.

⁵² Oświadczenie pracownika dla celów obliczania miesięcznych zaliczek na PIT, dzięki jego złożeniu płatnik uwzględniał 1/12 kwoty zmniejszającej.

⁵³ Dz. U. poz. 28; dalej także: rozporządzenie z dnia 7 stycznia 2022 r. lub rozporządzenie zaliczkowe.

⁵⁴ Dotyczył on przychodów ze źródeł, o których mowa w art. 31 (tj. stosunku pracy, stosunku służbowego, pracy nakładczej i spółdzielczego stosunku pracy) i art. 34 ust. 1 UPIT (w tym emerytury lub renty), oraz z umów zlecenia określonych w art. 13 pkt 8 tej samej ustawy, uzyskiwanych do kwoty 12 800 zł, przy czym limit ten stosowano odrębnie dla każdego z wymienionych wyżej źródeł. Jeśli zaliczka obliczona według zasad wprowadzonych od 1 stycznia 2022 r. przewyższała zaliczkę obliczoną według zasad, które obowiązywały na 31 grudnia 2021 r., płatnik nie pobierał tej nadwyżki, dopóki różnica ustalana w powyższy sposób nie stała się ujemna. Gdy różnica stała się ujemna, płatnik pobierał zaliczkę do wysokości tej różnicy. Podatnik otrzymujący przychody od płatnika, który nie odliczał 1/12 kwoty zmniejszającej, mógł złożyć wniosek o niestosowanie mechanizmu rolowania zaliczek.

podatników postrzegano otrzymywanie przez nich miesięcznego świadczenia „na rękę” (z tytułu pracy oraz emerytury lub renty), przy niezmienionej kwocie brutto, na poziomie zbliżonym do dotychczasowego, tj. sprzed 2022 r. Z kolei jako ważny interes państwa rozumiano dowiedzenie jego sprawczości i szybkie działanie skutkujące zrealizowaniem społecznych oczekiwań. Rozporządzeniem objęto najbardziej powszechne przychody wypłacane przez płatników. W tym doborze kierowano się przede wszystkim interesem podatników.

(akta kontroli: tom II str. 23, 24; tom VII str. 28; tom VIII str. 88, 89, 94, 95)

Rozporządzenie z dnia 7 stycznia 2022 r. spotkało się z krytycznymi uwagami przedstawicieli środowiska prawników i doradców podatkowych⁵⁵. Zakwestionowali oni zgodność tego aktu prawnego z art. 217 Konstytucji RP, podnosząc, że uregulowano w nim materię zastrzeżoną dla ustawy, tj. nowe zasady obliczania zaliczki na PIT⁵⁶. Według nich Minister Finansów, wydając rozporządzenie na podstawie art. 50 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa⁵⁷, wykroczył poza granice upoważnienia określonego w tym przepisie⁵⁸, co argumentowali tym, że rozporządzeniem można było przedłużyć ustawowe terminy adresowane do podatników, a nie do płatników, i że nałożono nim na płatników obowiązek zwrotu kwoty zaliczki nieprzekazanej na rachunek urzędu skarbowego, który, dodatkowo, nie był znany ustawie. Przedstawiciele środowiska prawników i doradców podatkowych wskazywali też, że: rozporządzenie nie określało konkretnego terminu wykonania obowiązku poboru zaliczki przez płatników; przedłużenie terminu mogło odnosić się tylko do całej zaliczki jako świadczenia niepodzielnego, a nie jej części; rozporządzenie, którego nie poddano konsultacjom, weszło w życie praktycznie bez *vacatio legis* (od dnia następującego po dniu ogłoszenia, które nastąpiło w godzinach wieczornych 7 stycznia 2022 r.), wskutek czego płatnicy nie byli w stanie przygotować się do stosowania nowych przepisów prawnych i postępować zgodnie z nimi od początku ich obowiązywania. Ministerstwo Finansów odpowiedziało na poszczególne zarzuty formułowane w stosunku do rozporządzenia zaliczkowego. Przedstawiło argumenty przemawiające jego zdaniem m.in. za tym, że:

- możliwe było skierowanie rozporządzenia do płatników;

⁵⁵ Wymienione w akapicie zarzuty sformułowano m.in. w artykułach dostępnych pod adresami: <https://assets.contenthub.wolterskluwer.com/api/public/content/14b266e1c0744a97a5c8c5265d3fed72?v=3ac6a3c0>, <https://isp-moedzelewski.pl/wp-content/uploads/2022/12/Polski-Lad-%E2%80%93-nowy-mechanizm-poboru-zaliczek.pdf>, <https://kdr.pl/aktualnosci/opinia-prawna-w-przedmiocie-rozporzadzenia-mf-z-7-stycznia-2022-w-sprawie-przedluzenia-terminow-poboru-i-przekazania-zaliczek-na-podatek-dochodowy/>, <https://accace.pl/watpliwosci-zwiazane-z-nowymi-przepisami/> i <https://bip.brpo.gov.pl/pl/content/rpo-mf-podatki-zaliczki-zmiana-terminow-odpowiedz>.

⁵⁶ Art. 217 Konstytucji stanowi, że nakładanie podatków, innych danin publicznych, określanie podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków następuje w drodze ustawy. Powyższe podkreślił Trybunał Konstytucyjny w wyroku z 9 listopada 1999 r. (K 28/98, Dz.U. Nr 92, poz. 1062): *Zaliczka jako forma zapłaty podatku należy niewątpliwie do materii zastrzeżonej przez art. 217 Konstytucji dla ustawy, albowiem tylko w drodze ustawy można wprowadzać obowiązek wpłacania zaliczek na podatki oraz określać zasady sposobu ich obliczania i wysokości. W rozporządzeniu Ministra Finansów mogą być uregulowane tylko szczegółowe zasady i tryb obliczania tych zaliczek oraz sposób ich wpłacania, o ile zostaną one sformułowane w ustawie w sposób wyraźny, a rozporządzenie odpowiada określonym wymogom konstytucyjnym i ustawowym.*

⁵⁷ Dz. U. z 2022 r. poz. 2651, ze zm.; dalej także: Ordynacja podatkowa.

⁵⁸ Art. 50 Ordynacji podatkowej w brzmieniu z dnia, w którym doszło do wydania rozporządzenia zaliczkowego, stanowił, że minister właściwy do spraw finansów publicznych mógł, w drodze rozporządzenia, przedłużać terminy przewidziane w przepisach prawa podatkowego, z wyjątkiem terminów określonych w art. 68-71, art. 77 § 1, art. 79 § 2, art. 80 § 1, art. 87 § 3 i 4, art. 88 § 1 i art. 118, określając grupy podatników, którym przedłużono terminy, rodzaje czynności, których termin wykonania został przedłużony, oraz dzień upływu przedłużonego terminu. Z dniem 7 lipca 2022 r. przepis ten zmieniono, zastępując wyrazy „grupy podatników” wyrazami „grupy obowiązanych” (zmiana na mocy ustawy z dnia 8 czerwca 2022 r. o zmianie niektórych ustaw w celu automatyzacji załatwiania niektórych spraw przez Krajową Administrację Skarbową, Dz. U. poz. 1301). Taką zmianę art. 50 Ordynacji podatkowej zaproponowało Ministerstwo Finansów.

- możliwe było przedłużenie terminu poboru i przekazania części zaliczki, a nie tylko jej całości;
- rozporządzenie nie ustanawiało nowego sposobu obliczania zaliczki;
- rozporządzenie określało termin, w którym płatnik powinien wykonać obowiązek poboru zaliczki⁵⁹.

Dyrektor Departamentu Podatków Dochodowych wyjaśnił, że płatnicy odebrali rozporządzenie jako uciążliwe i trudne do wykonania, wymagało ono bowiem wdrożenia w krótkim czasie zmian w systemach informatycznych do obliczania zaliczek. Było to szczególnie uciążliwe i trudne dla dużych płatników.

(akta kontroli: tom II str. 25-28, 85-87, 155, 156; tom VII str. 541-543; tom VIII str. 88-92, 95-99)

Ustawą z dnia 24 lutego 2022 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o rehabilitacji zawodowej i społecznej oraz zatrudnianiu osób niepełnosprawnych oraz ustawy o podatku od wydobycia niektórych kopalin⁶⁰ mechanizm rolowania zaliczek w niemal niezmienionej postaci przeniesiono do UPIT (art. 53a). Zgodnie z uzasadnieniem do powyższej ustawy: *Rozporządzenie to [rozporządzenie zaliczkowe] stanowiło reakcję Ministra Finansów na zgłaszane przez niektórych podatników w pierwszych miesiącach 2022 r. rozbieżności pomiędzy oczekiwaną oszczędnością podatkową w ujęciu rocznym oraz miesięcznym. Przedłużenie terminów poboru zaliczki w drodze rozporządzenia umożliwiło zastosowanie przedłużonych terminów już do wypłat dokonywanych w styczniu. Wynika to z funkcjonującego na gruncie ustawy PIT rozwiązania, zgodnie z którym przekazanie zaliczki pobranej w jednym miesiącu następuje do 20 dnia miesiąca następnego. Wdrożenie tego rozwiązania w drodze ustawy w tak krótkim terminie nie było możliwe.* Dyrektor Departamentu Podatków Dochodowych wyjaśnił, że prace nad projektem ustawy z 24 lutego 2022 r. w zakresie regulacji podatkowych rozpoczęto 21 stycznia 2022 r., a skierowano go pod obrady Rady Ministrów trzy dni później. Prace były pilne ze względu na potrzebę jak najszybszego przeniesienia przepisów rozporządzenia do ustawy. Dzięki temu przepisy nie mogły już być kwestionowane ze względu na rangę aktu prawnego, w którym się znajdowały. Wobec art. 53a UPIT nie zgłaszano zastrzeżeń natury konstytucyjnej.

(akta kontroli: tom II str. 25-28, 85-87; tom VII str. 26, 27, 59-61; tom VIII str. 4-6, 89-92)

Z dniem 1 lipca 2022 r. ustawą z dnia 9 czerwca 2022 r. uchylono przepisy regulujące mechanizm rolowania zaliczek. Zgodnie z uzasadnieniem do tej ustawy stało się to możliwe, dzięki obniżeniu stawki podatkowej w pierwszym progu skali podatkowej z 17% do 12%. Zniesienie mechanizmu wykluczyło ryzyko wystąpienia dużych dopłat podatku PIT w rocznym rozliczeniu. Dyrektor Departamentu Podatków Dochodowych wyjaśnił, że szacowana liczba dopłat w rozliczeniu rocznym (PIT-37) za 2022 r., przy utrzymaniu mechanizmu w drugim półroczu 2022 r., wynosiła 2,6 mln podatników, a po jego uchyleniu – 1,2 mln podatników⁶¹.

(akta kontroli: tom II str. 32, 152-156, 163-167, 174-177, 193-196; tom VIII str. 92-94, 170-182, 217-225)

⁵⁹ Ministerstwo Finansów stanowisko wobec zarzutów przedstawiło w dokumencie opublikowanym 20 stycznia 2022 r. pod adresem https://www.kis.gov.pl/wiadomosci/aktualnosci/-/asset_publisher/JSs9/content/polski-lad-stanowisko-dotyczace-rozporzadzenia-z-dn-7-stycznia-2022-r-w-sprawie-przedluzenia-terminow?redirect=https%3A%2F%2Fwww.kis.gov.pl%2Fwiadomosci%2Faktualnosci%3Fp_p_id%3D101_1_NSTANCE_JSs9%26p_p_lifecycle%3D0%26p_p_state%3Dnormal%26p_p_mode%3Dview%26p_p_col_id%3Dcolumn-2%26p_p_col_count%3D1

⁶⁰ Dz. U. poz. 558; dalej także: ustawa z dnia 24 lutego 2022 r.

⁶¹ Liczby te uwzględniały korzystanie przez podatników z ulg i odliczeń.

5. Na początku 2022 r. zwrócono Ministerstwu Finansów uwagę, że art. 32 ust. 3 UPIT nie pozwalał na uwzględnianie przez płatnika 1/12 kwoty zmniejszającej, jeśli podatnik złożył oświadczenie PIT-2 po pierwszej wypłacie w roku podatkowym⁶². Ministerstwo Finansów przedstawiło własną interpretację powyższego przepisu, zgodnie z którą płatnik mógł stosować 1/12 kwoty zmniejszającej, nawet gdy podatnik złożył oświadczenie PIT-2 po pierwszej wypłacie w roku podatkowym⁶³. Następnie zaproponowało jednak zmianę art. 32 ust. 3 UPIT, do czego doszło ustawą z dnia 24 lutego 2022 r.⁶⁴ Dyrektor Departamentu Podatków Dochodowych wyjaśnił, że wskutek nowelizacji nie budziło już zastrzeżeń, że płatnik pomniejszał zaliczkę o 1/12 kwoty zmniejszającej, także gdy oświadczenie PIT-2 złożono po pierwszej wypłacie w roku podatkowym. Ponadto stało się jasne, w jakich warunkach pracujący emeryt składał pracodawcy oświadczenie PIT-2. Zastrzeżenia co do brzmienia art. 32 ust. 3 UPIT pojawiły się dopiero z początkiem 2022 r., na co starano się zareagować możliwie jak najszybciej. Wcześniej, w tym w czasie prac nad projektem ustawy Polski Ład, nie zgłaszano do Ministerstwa Finansów uwag w odniesieniu do powyższej regulacji. Dyrektor Departamentu Podatków Dochodowych wskazał: *Dopiero napływające do Ministerstwa Finansów sygnały (...) uświadomiły nam, że niezbędna jest interwencja ustawodawcza dla wyeliminowania wątpliwości interpretacyjnych w zakresie uwarunkowań składania oświadczenia PIT-2*. W czasie prac nad projektem ustawy Polski Ład nie rozważano zatem wprowadzenia takich zmian w art. 32 ust. 3 UPIT, jakie zaproponowano w projekcie ustawy z dnia 24 lutego 2022 r. Dyrektor Departamentu Podatków Dochodowych zauważył, że mogły występować przypadki niezłożenia oświadczenia PIT-2, pomimo przysługiwania uprawnienia w tym względzie.

(akta kontroli: tom II str. 25, 28, 350-352, 470-472, 482-495; tom VIII str. 116-125)

W 2022 r., tak jak w 2021 r., płatnicy pomniejszali zaliczkę o 1/12 kwoty zmniejszającej albo na mocy samych przepisów UPIT, albo na wniosek (oświadczenie) podatnika⁶⁵. Kwotę tę mógł stosować tylko jeden płatnik. Oznaczało to, że np. w razie uzyskiwania przychodów w danym miesiącu z kilku stosunków pracy podatnik mógł wskazać tylko jednego płatnika jako uprawnionego do uwzględniania 1/12 kwoty zmniejszającej. Ponadto określone płatnicy nie byli uprawnieni do pomniejszania zaliczki o jakąkolwiek część kwoty zmniejszającej. Dotyczyło to zwłaszcza tych, którzy wypłacali

⁶² Art. 32 ust. 3 UPIT w brzmieniu z 1 stycznia 2022 r. stanowił, że zaliczkę pomniejszało się o 1/12 kwoty zmniejszającej, jeżeli pracownik przed pierwszą wypłatą wynagrodzenia w roku podatkowym złożył zakładowi pracy oświadczenie według ustalonego wzoru, w którym stwierdził, że: 1) nie otrzymywał emerytury lub renty za pośrednictwem płatnika; 2) nie osiągał dochodów z członkostwa w rolniczej spółdzielni produkcyjnej lub innej spółdzielni zajmującej się produkcją rolną; 3) nie osiągał dochodów, od których był obowiązany opłacać zaliczki na podstawie art. 44 ust. 3; 4) nie otrzymywał świadczeń pieniężnych wypłacanych z Funduszu Pracy lub Funduszu Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych; 5) ten zakład pracy był właściwy do stosowania zmniejszenia. Ministerstwo Finansów, pracując nad projektem ustawy Polski Ład, zaproponowało, by powyższy przepis uległ zmianom o charakterze dostosowawczym do innych zmian przewidzianych w UPIT, mianowicie w art. 26 i art. 27 UPIT (tj. wynikających z wprowadzenia ulgi dla klasy średniej i umożliwienia wszystkim podatnikom opodatkowanym na zasadach skali korzystania z wyższej kwoty wolnej). Zmiany te zostały wprowadzone.

⁶³ Ministerstwo Finansów informowało o swoim stanowisku w komunikatach i dokumentach opublikowanych na jego stronach (np. pod adresem <https://www.gov.pl/web/finanse/pit-2-sklada-sie-raz-polski-lad-nie-zmienia-obowiazujacych-zasad-i-https://www.gov.pl/web/finanse/przewodnik-po-pit-2>). Ponadto Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej wydał interpretację indywidualną nr 0113-KDIP2-3.4011.123.2022.1.KS z 29 kwietnia 2022 r., w której nie zgodził się ze stanowiskiem wnioskodawcy, że w razie złożenia oświadczenia PIT-2 po wypłacie pierwszego wynagrodzenia w roku podatkowym w tym roku nie było już możliwe pomniejszanie podatku o 1/12 kwoty zmniejszającej.

⁶⁴ Zmiana polegała na wykreśleniu w części wstępnej wyrazów „przed pierwszą wypłatą wynagrodzenia w roku podatkowym” i dodaniu w pkt 1) wyrazów „albo otrzymuje emeryturę lub rentę za pośrednictwem płatnika i złożył wniosek, o którym mowa w art. 34 ust. 2a”.

⁶⁵ Z urzędu 1/12 kwoty zmniejszającej stosowali płatnicy wymienieni w art. 33 ust. 2, art. 34 ust. 2, art. 35 ust. 1 pkt 3 i 3a oraz art. 42e ust. 3 UPIT, a na wniosek – o których była mowa w art. 32 ust. 3 oraz art. 35 ust. 1 pkt 1, 2, 4 i 7 UPIT.

świadczenia z działalności wykonywanej osobiście, o której mowa w art. 13 pkt 2 i 4-9 UPIT (np. z umów zlecenia i o dzieło czy z kontraktów menadżerskich), i z praw majątkowych, o których mowa w art. 18 UPIT. Oznaczało to, że jeżeli podatnik uzyskiwał przychód z powyższych źródeł, to z kwoty zmniejszającej w odniesieniu do takiego przychodu korzystał dopiero, rozliczając PIT za cały rok podatkowy (przy składaniu zeznania rocznego). Ponadto w 2022 r., wskutek zmian wprowadzonych ustawą Polski Ład, obowiązywały w UPIT przepisy, na mocy których podatnik mógł złożyć niektórym płatnikom wnioski o niepobieranie zaliczek w danym roku podatkowym⁶⁶.

Ustawą z dnia 9 czerwca 2022 r. gruntownie zmieniono w UPIT przepisy związane z obliczaniem i poborem zaliczek⁶⁷. W szczególności wprowadzono regulacje, które:

- a) pozwalały podatnikowi na „dzielenie” kwoty zmniejszającej między maksymalnie trzech płatników, co stwarzało możliwość jej wykorzystania w większej części w razie uzyskiwania niewysokich przychodów od kilku płatników⁶⁸;
- b) rozszerzały możliwość uwzględniania kwoty zmniejszającej na wcześniej nieuprawnionych do tego płatników, np. wypłacających świadczenia z tytułu działalności wykonywanej osobiście i praw majątkowych⁶⁹;
- c) rozszerzały możliwość złożenia płatnikowi wniosku o niepobieranie zaliczek w roku podatkowym na dotychczas nieuprawnionych do tego podatników, np. uzyskujących przychody ze stosunku pracy i stosunku służbowego oraz emerytur i rent⁷⁰.

Dyrektor Departamentu Podatków Dochodowych zauważył, że w trakcie prac nad projektem ustawy Polski Ład nie rozważano takich zmian, o jakich mowa wyżej w lit. a) i b). Przewidziano w nim jedynie możliwość złożenia wniosku o niepobieranie zaliczek przez niektórych podatników. Dodał, że każda nowelizacja ma „motyw przewodni”. W przypadku ustawy Polski Ład był nim popandemiczny restart gospodarczy i reforma podatkowo-składkowa. Z kolei ustawa z dnia 9 czerwca 2022 r. realizowała inny kierunek i inne założenia, tj. bardziej nowatorskie podejście do kształtowania sytuacji podatkowej podatnika już w trakcie roku podatkowego. Chodziło o uwzględnienie, że podatnicy osiągalni przychody równocześnie z różnych stosunków prawnych i od różnych płatników. Pozwolenie wszystkim płatnikom na stosowanie kwoty zmniejszającej, a podatnikom na jej „podział”, stworzyło możliwość bardziej elastycznego kształtowania sytuacji podatnika w ciągu roku podatkowego. Cel projektowanych rozwiązań stanowiło ulepszenie i uproszczenie systemu podatkowego. W ustawie Polski Ład postawiono na inne rozwiązania. Neutralność lub korzyść z reformy klina podatkowego na etapie zaliczek miały zapewnić ulga dla klasy średniej, wyższa kwota wolna i wyższy próg w skali podatkowej.

(akta kontroli: tom II str. 32-34, 112, 113, 350-352, 463; tom VIII str. 116-125)

6. W Ministerstwie Finansów, w związku z toczącymi się w nim pracami nad projektem ustawy Polski Ład, przeprowadzono symulacje, dzięki którym oszacowano, jak wielu podatników zyskiwało albo traciło na reformie podatkowo-składkowej i dla jak wielu pozostawała ona neutralna. Symulacje wykonano według określonych scenariuszy,

⁶⁶ Na mocy dodanych art. 35 ust. 6b i art. 41 ust. 1c UPIT dotyczyło to przychodów, o których mowa w art. 35 ust. 1 pkt 5, 6 i 8 (tj. np. świadczeń pieniężnych wypłacanych z tytułu odbywania praktyk absolwenckich lub odbywania stażu uczniowskiego) oraz w art. 41 ust. 1 (tj. z działalności wykonywanej osobiście i z praw majątkowych).

⁶⁷ W szczególności dodano art. 31a-31d i zmieniono art. 32 UPIT. Zmiany zaczęły obowiązywać od 1 stycznia 2023 r.

⁶⁸ Zgodnie z art. 31b ust. 2 i 3 UPIT podatnik mógł złożyć oświadczenie PIT-2 nie więcej niż trzem płatnikom. Jeden płatnik mógł zatem stosować 1/12 kwoty zmniejszającej, natomiast dwaj albo trzej płatnicy – odpowiednio 1/24 i 1/36 tej kwoty.

⁶⁹ Art. 31b ust. 1 UPIT.

⁷⁰ Art. 31c UPIT.

tj. z uwzględnieniem zmian proponowanych na danym etapie prac nad projektem. Dokumentują je raporty z 11 maja 2021 r., 27 lipca 2021 r. oraz z 3 i 13 września 2021 r. W Ministerstwie Finansów przeprowadzono także symulację, na podstawie której oszacowano, jak wielu podatników zyskiwało i traciło na reformie podatkowo-składkowej w kształcie nadanym jej w trakcie prac w Sejmie RP i dla jak wielu pozostawała ona neutralna. Dokumentuje to raport z 20 października 2021 r.

(akta kontroli: tom II str. 204-208, 259-342; tom VIII str. 31-33, 48-59)

Dyrektor Departamentu Podatków Dochodowych wyjaśnił, że do przeprowadzenia symulacji wykorzystano model mikrosymulacyjny Ministerstwa Finansów oparty na danych za 2018 r., tj. danych podatkowych pochodzących z rocznych zeznań i danych o składkach na ubezpieczenie społeczne i zdrowotne pochodzących z baz ZUS. Dane zwaloryzowano na 2022 r. Wskutek działania modelu dla każdego podatnika, dla którego występowały powyższe dane, obliczono podatek należny według zasad obowiązujących w systemie bazowym (tj. w 2021 r.) i proponowanych na 2022 r. Model umożliwił ustalenie sytuacji podatnika w ujęciu rocznym na podstawie faktycznego dochodu wykazanego w rocznych zeznaniach i na podstawie zapłaconych składek społecznych i zdrowotnych wykazanych w bazach ZUS. Pozwalał oszacować liczbę zyskujących i tracących na projektowanych zmianach i tych, dla których były one neutralne (dla całej populacji podatników wykazujących dochód). Skutki zmian przedstawiono w raportach z symulacji dla głównego źródła przychodu⁷¹.

(akta kontroli: tom II str. 204-208; tom VIII str. 31-32)

Z raportu z 13 września 2021 r.⁷² wynikało, że na zmianach podatkowo-składkowych:

- a) w ujęciu statycznym⁷³: 17 596 tys. podatników korzystało, 3469 tys. traciło, a dla 5643 tys. pozostawały one neutralne – w przypadku osób opodatkowanych na zasadach skali podatkowej, podatku liniowego i ryczałtu od przychodów zyskiwało odpowiednio 17 778 tys., 64 tys. i 51 tys. podatników, traciło 2564 tys., 545 tys. i 539 tys., a dla 5756 tys., 20 tys. i 624 tys. pozostawały one neutralne⁷⁴;
- b) w podziale na główne źródła przychodu w przypadku opodatkowania na zasadach skali podatkowej i podatku liniowego, gdy takim głównym źródłem była:
 - umowa o pracę⁷⁵ – 8235 tys. (67,2%) podatników zyskiwało, 1576 tys. (12,9%) traciło, a dla 2446 tys. (20%) pozostawały one neutralne,
 - emerytura lub renta⁷⁶ – 8084 tys. (89,8%) podatników zyskiwało, 557 tys. (6,2%) traciło, a dla 363 tys. (4%) pozostawały one neutralne,

⁷¹ Głównym źródłem było takie, które odpowiadało za największą część przychodu.

⁷² Uwzględniony w nim scenariusz był najbliższy propozycjom zmian zmierzającym do uczynienia klina podatkowego bardziej progresywnym i zagwarantowania wyższych wpływów do systemu zdrowia występującym w projekcie ustawy Polski Ład, przyjętym przez Radę Ministrów.

⁷³ Skutek statyczny nie uwzględniał efektów behawioralnych, czyli zachowań podatników, których źródłem mogły być planowane zmiany, m.in.: wybranie opodatkowania na zasadach ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych w miejsce podatku liniowego; rozpoczęcie działalności w ramach podmiotu opodatkowanego podatkiem CIT (przejście na CIT z podatku PIT); zmniejszenie deklarowanych dochodów z pozarolniczej działalności gospodarczej (np. poprzez zawyżanie kosztów uzyskania przychodów).

⁷⁴ Ta sama osoba mogła zostać uwzględniona w przypadku więcej niż jednej formy opodatkowania PIT. Przyjęto współczynnik tolerancji 50 zł w skali roku, tj. gdy suma obciążeń podatkowo-składkowych wynikłych z planowanych zmian różniła się od obciążeń w systemie z 2021 r. o nie więcej niż 50 zł, podatnika traktowano jako takiego, dla którego reforma była neutralna.

⁷⁵ Jako umowę o pracę rozumiano przychody ze źródeł wymienionych w pierwszym wersie części C.1 i C.2 formularza PIT-37 za 2018 r. Były to zatem przychody ze stosunku pracy, stosunku służbowego, spółdzielczego stosunku pracy i pracy nakładczej.

⁷⁶ Jako emeryturę i rentę rozumiano przychody ze źródeł wymienionych w drugim wersie części C1 i C.2 formularza PIT-37 za 2018 r.

- umowa cywilnoprawna⁷⁷ – 465 tys. (27,4%) podatników zyskiwało, 102 tys. (6%) traciło, a dla 1132 tys. (66,6%) pozostawały one neutralne,
- działalność gospodarcza⁷⁸ – 485 tys. (38,4%) podatników zyskiwało, a 765 tys. (60,6%) traciło, a dla 12 tys. (1%) pozostawały one neutralne,
- pozostałe źródła⁷⁹ – 332 tys. (43,4%) podatników zyskiwało, 49 tys. (6,4%) traciło, a dla 384 tys. (50,2%) pozostawały one neutralne.

Dyrektor Departamentu Polityki Makroekonomicznej wyjaśnił, że w przypadku opodatkowania na zasadach skali podatkowej, podatku liniowego i ryczałtu od przychodów, jeśli według szacunków dochodziło do wzrostu obciążeń podatnika, to przyczyniało się do niego zniesienie możliwości odliczenia składki zdrowotnej. Wskazał też, że w przypadku podatników prowadzących pozarolniczą działalność gospodarczą znaczenie w tym względzie miało wprowadzenie nowych zasad wymiaru składki zdrowotnej.

(akta kontroli: tom II str. 307-324, 508, 512-516; tom VIII str. 48-59)

W OSR do ustaw Polski Ład wskazano, że ponad 90% emerytów, 68% osób zatrudnionych na umowie o pracę i 40% prowadzących działalność gospodarczą miało skorzystać na reformie podatkowo-składkowej. Dyrektor Departamentu Polityki Makroekonomicznej wyjaśnił, że na potrzeby OSR i uzasadnienia do ustawy Polski Ład analizy przygotowywano na bieżąco. Wyniki tych analiz są bezpośrednio przedstawione w OSR i uzasadnieniu. Raporty z symulacji stanowiły robocze analizy i mogły odbiegać od ostatecznie przyjętych wyników, które trafiły do OSR. Zamieszczenie analizy dystrybucyjnej w OSR (informacji o zyskujących na reformie) było nowością w porównaniu do wcześniejszych nowelizacji, w przypadku których przedstawiano tylko skutki zmian dla całego sektora finansów publicznych.

(akta kontroli: tom II str. 259-342; tom VII str. 307-309, 336-341; tom VIII str. 146-148)

W raporcie z 13 września 2021 r. przedstawiono również obliczenia sporządzone z wykorzystaniem funkcji oddzielnej od modelu mikrosymulacyjnego, wskazujące, o ile ze względu na rozwiązania proponowane na 2022 r. w stosunku do systemu z 2021 r. zmieniła się w przeliczeniu na miesiąc (po podzieleniu zysku rocznego albo rocznej straty z reformy na 12 miesięcy) wysokość:

- a) obciążeń podatkowo-składkowych podatnika uzyskującego przychód tylko z:
 - umowy o pracę⁸⁰ w kwocie od 3000 zł do 15 000 zł albo
 - pozarolniczej działalności gospodarczej⁸¹ w kwocie od 3000 zł do 15 000 zł, albo
 - emerytury i renty w kwocie od 1 200 zł do 15 000 zł,
- b) dochodu podatnika uzyskiwanego tylko z:

⁷⁷ Jako umowę cywilnoprawną rozumiano przychody ze źródeł wymienionych w trzecim wersie części C1 i C.2 formularza PIT-37 za 2018 r.

⁷⁸ Jako działalność gospodarczą rozumiano przychody ze źródła wymienionego w trzecim wersie części D1 i D.2 formularza PIT-36/PIT-36S za 2018 r. i pierwszym wersie części D formularza PIT-36L/PIT-36LS za 2018 r.

⁷⁹ Jako pozostałe źródła rozumiano przychody ze źródeł wyszczególnionych w innych wersach części C.1 i C.2 formularza PIT-37 za 2018 r. oraz części D.1, D.2. i D formularzy PIT-36/PIT-36S i PIT-36L/PIT-36LS za 2018 r. niż wskazane w czterech powyższych przypisach.

⁸⁰ W tym przypadku jako umowę o pracę rozumiano taki stosunek prawny, w oparciu o który pracę świadczył pracownik o modelowej charakterystyce, przyjętej na potrzeby opracowania ulgi dla klasy średniej.

⁸¹ Na potrzeby obliczeń założono, że podatnik wybierał bardziej korzystną dla siebie formę opodatkowania PIT pozarolniczej działalności gospodarczej (spośród skali podatkowej i podatku liniowego). Korzystniejszą formę ustalano, obliczając dla takiego samego przychodu należne obciążenia podatkowo-składkowe. Przyjęto też, że podatnik opłacał składki emerytalną, rentową, chorobową i wypadkową oraz na Fundusz Pracy i Fundusz Solidarnościowy, wszystkie od ryczałtowej podstawy ich wymiaru (3155,40 zł). Z kolei składkę zdrowotną dla 2021 r. obliczono od minimalnej podstawy jej wymiaru (4242,38 zł), a dla 2022 r. zgodnie z zasadami proponowanymi na ten rok, przy czym minimalną podstawę jej wymiaru ustalono na 3000 zł. Nie ustalano innych kosztów uzyskania przychodów poza składkami na Fundusz Pracy i Fundusz Solidarnościowy.

- umowy o pracę, jeśli mieścił się w przedziale od ok. 2200 zł do ok. 15 000 zł albo
- pozarolniczej działalności gospodarczej, jeśli mieścił się w przedziale od ok. 2000 zł do ok. 16 000 zł.

Obciążenia podatkowo-składkowe w systemie proponowanym na 2022 r. względem systemu z 2021 r. w razie uzyskiwania przychodu z:

- a) umowy o pracę:
- do ok. 5700 zł były niższe (maksymalnie o blisko 168 zł dla przychodu w kwocie 3190 zł, przy czym do tej kwoty przychodu różnica wysokości obciążeń wzrastała, a od niej zmniejszała się),
 - od ok. 5700 zł do 11 140 zł pozostawały bez zmian (ze względu na ulgę dla klasy średniej),
 - od ok. 11 140 zł do ok. 12 800 zł ponownie były niższe (maksymalnie o nieco ponad 54 zł dla przychodu w kwocie 11 880 zł, przy czym do tej kwoty przychodu różnica wysokości obciążeń wzrastała, a od niej zmniejszała się),
 - od ok. 12 800 zł stopniowo wzrastały (dla przychodu w kwocie 15 000 zł o nieco ponad 163 zł);
- b) pozarolniczej działalności gospodarczej:
- do ok. 5 900 zł były niższe (maksymalnie o nieco ponad 164 zł dla przychodu w przedziale od 3580 zł do 4070 zł, przy czym do dolnej granicy przedziału różnica obciążeń wzrastała, a od górnej zmniejszała się),
 - od ok. 5900 zł były wyższe (dla przychodu w kwocie 15 000 zł o nieco ponad 629 zł);
- c) emerytury i renty:
- do ok. 4910 zł były niższe (maksymalnie o 187,5 zł dla przychodu w kwocie 2500 zł, przy czym do tej kwoty przychodu różnica obciążeń wzrastała, a od niej zmniejszała się),
 - od ok. 4910 zł do ok. 9130 zł były wyższe (maksymalnie o blisko 171 zł dla przychodu w kwocie 7130 zł, przy czym do tej kwoty przychodu różnica obciążeń wzrastała, a od niej zmniejszała się),
 - od ok. 9130 zł do ok. 11 040 zł były niższe (maksymalnie o 73,5 zł dla przychodu w kwocie 10 000 zł, przy czym do tej kwoty przychodu różnica obciążeń wzrastała, a od niej zmniejszała się),
 - od ok. 11 040 zł były wyższe (dla przychodu w kwocie 15 000 zł o ponad 306 zł).

Dochód w systemie proponowanym na 2022 r. względem systemu z 2021 r. w razie uzyskiwania go z:

- a) umowy o pracę:
- do ok. 4100 zł był wyższy (maksymalnie o blisko 168 zł w przypadku dochodu w kwocie 2504,5 zł, przy czym do tej kwoty dochodu różnica wzrastała, a od niej zmniejszała się),
 - od ok. 4100 zł do ok. 7580 zł pozostawał bez zmian (ze względu na ulgę dla klasy średniej),
 - od ok. 7580 zł do ok. 8520 zł ponownie był wyższy (maksymalnie o nieco ponad 54 zł w przypadku dochodu w kwocie ok. 8053 zł, przy czym do tej kwoty dochodu różnica wzrastała, a od niej zmniejszała się),
 - od ok. 8520 zł stopniowo zmniejszał się (dla dochodu w kwocie ok. 15 000 zł o ponad 850 zł);
- b) pozarolniczej działalności gospodarczej:

- do ok. 3995 zł był wyższy (maksymalnie o nieco ponad 164 zł dla dochodu w przedziale od ok. 2233 zł do 2640 zł, przy czym do dolnej granicy przedziału różnica wzrastała, a od górnej zmniejszała się),
- od ok. 3995 zł był niższy (dla dochodu w kwocie blisko 16 000 zł o nieco ponad 977 zł).

(akta kontroli: tom II str. 307-324, 508, 512-516, 522, 523;
tom VIII str. 40-43, 48-59)

Jan Sarnowski Podsekretarz Stanu i Tadeusz Kościński Minister Finansów wyjaśnili, że w Ministerstwie Finansów porównywano wysokość miesięcznego wynagrodzenia „na rękę” pracowników i funkcjonariuszy służb mundurowych, charakteryzujących się inną strukturą klina podatkowo-składkowego. Informacje wynikające z przeprowadzonych w powyższym zakresie analiz przekazano w grudniu 2021 r. do Kancelarii Prezesa Rady Ministrów i Ministerstwa Spraw Wewnętrznych i Administracji w odpowiedzi na skierowane do Ministerstwa Finansów zapytania o to, jak zmiany wpłyną na wysokość uposażenia funkcjonariuszy służb mundurowych. Z przekazanego przez Dyrektora Departamentu Podatków Dochodowych materiału wynika, że w grudniu 2021 r. Dyrektor Departamentu w Ministerstwie Spraw Wewnętrznych i Administracji przesłał do Ministerstwa Finansów kalkulację wysokości miesięcznego uposażenia „na rękę” funkcjonariusza służb mundurowych uwzględniającą zmiany, które miały wejść w życie z 1 stycznia 2022 r. na mocy ustawy Polski Ład. Kalkulację sporządzono dla uposażenia w kwocie 7000 zł (brutto). Wynikało z niej, że uposażenie w takiej kwocie w porównaniu z 2021 r. co miesiąc było niższe o 74 zł, a w skali roku o 888 zł. W odpowiedzi Dyrektor Podatków Dochodowych przedstawił własne wyliczenia przedstawiające skutek reformy dla funkcjonariusza służb mundurowych w przeliczeniu na miesiąc (po podzieleniu zysku rocznego z reformy na 12 miesięcy), w których uwzględnił nie tylko uposażenie, ale również inne świadczenia pieniężne, np. nagrody (w tym dodatkową roczną, tzw. trzynastkę), różne rekompensaty związane z pełnieniem służby i świadczenia motywacyjne, które nie wliczały się do podstawy wymiaru składki zdrowotnej.

(akta kontroli: tom II str. 531-542; tom VII str. 11-13, 391, 407, 408, 423;
tom VIII str. 39, 40, 134-137, 161)

Model mikrosymulacyjny Ministerstwa Finansów wykorzystano również w pracach nad projektem ustawy z dnia 9 czerwca 2022 r. Dzięki niemu obliczono, w ujęciu całorocznym, skutek zniesienia ulgi dla klasy średniej i obniżenia stawki podatkowej w pierwszym progu skali podatkowej z 17% do 12%, przy zachowaniu kwoty wolnej 30 000 zł i progu skali 120 000 zł, względem systemu obowiązującego w 2021 r. i od 1 stycznia 2022 r.⁸² Ponadto, poza modelem mikrosymulacyjnym, analizowano wpływ planowanych zmian na wysokość zaliczek na podatek lub kwotę podatku i dochodu w skali roku, w szczególności w przypadku pracowników o charakterystyce odmiennej od modelowej (np. funkcjonariuszy służb mundurowych, nauczycieli świadczących pracę w kilku zakładach pracy), pracowników, którzy nie złożyli oświadczenia PIT-2, i podatników uzyskujących przychód jednocześnie z różnych źródeł (np. stosunku pracy i pozarolniczej działalności gospodarczej, stosunku pracy i emerytury, emerytury i pozarolniczej działalności gospodarczej, emerytury i umowy zlecenia, stosunku pracy i umowy zlecenia).

(akta kontroli: tom II str. 209-258, 366, 367, 371-454; tom VII str. 274-306;
tom VIII str. 31-82)

7. Ustawa Polski Ład wprowadziła szerokie zmiany w dotychczasowych przepisach lub nowe regulacje, analizie poddano: przejściowy podatek dochodowy od niektórych dochodów osób fizycznych, osób prawnych i innych jednostek organizacyjnych

⁸² Symulacje udokumentowano raportami z 18 marca 2022 r. i 27 kwietnia 2022 r.

(tzw. abolicja podatkowa), ukrytą dywidendę, minimalny podatek dochodowy od osób prawnych, ulgę z tytułu wydatków ponoszonych na ochronę i konserwację zabytków (tzw. ulga na zabytki), przekazywanie 1% podatku na rzecz organizacji pożytku publicznego, preferencje dla osób samotnie wychowujących dzieci, obowiązek prowadzenia ksiąg podatkowych przy użyciu programów komputerowych i przesyłania ich w formie ustrukturyzowanej do urzędu skarbowego.

7.1. W ramach projektu ustawy Polski Ład Minister Finansów zaproponował wprowadzenie przejściowego podatku dochodowego od niektórych dochodów osób fizycznych, osób prawnych i innych jednostek organizacyjnych (tzw. abolicję podatkową). Nowa regulacja miała umożliwić opodatkowanie przejściowym ryczałtem (według 8% stawki) od niepochozących z przestępstw dochodów, które nie zostały zadeklarowane, w całości lub w części, do opodatkowania na terytorium Polski.

(akta kontroli: tom III str. 14-16, 19-21, 94-101, 134-140, 159-168, 179-182, 193-195 – pliki 2-16; 207-228 – pliki 22, 24, 31)

Projekt ustawy UD260 z dnia 26 lipca 2021 r. zawierający m.in. regulację dotyczącą przejściowego podatku dochodowego w okresie od 26 lipca do 30 sierpnia 2021 r. został poddany procesom uzgodnień, opiniowania, konsultacji publicznych. Uzasadnienie do tej wersji projektu ustawy nie zawierało rozważań dotyczących abolicji podatkowej w świetle norm i wartości konstytucyjnych. W ramach procesu uzgodnień uwagi dotyczące tego zagadnienia złożyło Rządowe Centrum Legislacji⁸³, a w ramach procesu opiniowania Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców oraz Narodowy Bank Polski⁸⁴. W ramach procesu konsultacji publicznych uwagi przesłały trzy podmioty.

W ramach uzgodnień RCL zauważyło, że: (...) *Uzasadnienie projektu przedstawia wprowadzane w tym zakresie regulacje (str. 134-137), jednak nie wyjaśnia ratio legis ich wprowadzenia ani nie uzasadnia ich wprowadzenia w kontekście zasad konstytucyjnych. Zasadne jest zatem uzupełnienie w tym zakresie uzasadnienia, w tym wskazanie wartości konstytucyjnie chronionych, których realizacji służyć mają wprowadzane regulacje abolicyjne* (s. 26 stanowiska).

W ramach opiniowania NBP podkreślił: *Proponowana stawka tzw. przejściowego ryczałtu od niektórych dochodów ma wynieść 8%. W świetle wyroku Trybunału Konstytucyjnego⁸⁵ z 20 listopada 2002 r., sygn. K 41/02, określenie stawki poniżej stawki efektywnej PIT (ok. 9%, dane Ministerstwa Finansów za 2019 r.), CIT (17%, dane Ministerstwa Finansów za 2018 r.) oraz wyraźnie poniżej karnej stawki opodatkowania nieujawnionych dochodów (75%) może oznaczać niezgodne z ustawą zasadniczą uprzywilejowanie nieuczciwych podatników wobec podmiotów wywiązujących się z obowiązków podatkowych. Warto wskazać, że Organizacja Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (OECD)⁸⁶ (2015) zaleca, aby przyjmowana stawka była nie niższa niż obowiązująca dla uczciwego podatnika i nie wyższa niż stawka karna* (s. 16 stanowiska).

W ramach konsultacji publicznych Komisja Biur Rachunkowych przy Stowarzyszeniu Księgowych w Polsce oraz Krajowa Izba Biur Rachunkowych w organizacji wskazały, iż (s. 17-18 stanowiska):

⁸³ Dalej także: RCL.

⁸⁴ Dalej także: NBP.

⁸⁵ Dalej także: TK.

⁸⁶ *Update on Voluntary Disclosure Programmes: A pathway to tax compliance*, OECD, 2015, <https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/Voluntary-Disclosure-Programmes-2015.pdf> (dostęp: 3 listopada 2023 r.).

- podatek w wysokości 8% (plus 1% za wniosek) zachęca do ukrywania dochodu, bo abolicja powoduje lepsze warunki opodatkowania niż uczciwe płacenie podatku;
- przepisy podatkowe nie powinny skłaniać do prowadzenia działalności w szarej strefie;
- przepis jest sprzeczny z treścią cytatu ze strony *podatki.gov.pl*: *Zależy nam na zmniejszeniu nierówności między biznesem, który działa uczciwie, a tymi, którzy omijają prawo lub działają na jego granicy. Dlatego tak ważne dla szerokiej reformy podatkowej jest wdrożenie pakietu uszczelnień w Polskim Ładzie.*

Z powyższych uwag Ministerstwo Finansów uwzględniło jedynie jedną uwagę RCL, deklarując stosowne uzupełnienie uzasadnienia do projektu ustawy.

(akta kontroli: tom III str. 196-203 – plik 4; 207-228 – pliki 25, 28-29, 31, 42-43, 51, 58-61, 79, 86, 129, 147-149)

Na mocy ustawy Polski Ład przepisy dotyczące abolicji podatkowej weszły w życie 1 stycznia 2022 r. Przy czym składanie wniosków o opodatkowanie przejściowym ryczałtem miało być możliwe od 1 października 2022 r. do 31 marca 2023 r.

W trybie kontroli następczej Prezydent Rzeczypospolitej Polskiej skierował do Trybunału Konstytucyjnego wniosek z 1 marca 2022 r. o zbadanie zgodności z Konstytucją RP tych przepisów. Prezydent RP podniósł m.in., iż przedmiotowe przepisy budziły poważne zastrzeżenia, które można sprowadzić do dwóch podstawowych punktów, tj. braku precyzyjnie, ustawowo określonego zakresu podmiotowego ryczałtu oraz braku precyzyjnie, ustawowo określonego zakresu przedmiotowego ryczałtu. Prezydent RP podkreślił fakt, że przedmiotowa regulacja różnicowała podatników, uprzywilejowując podmioty, które unikały płacenia podatków względem tych, którzy rzetelnie płacili podatki. W opinii Prezydenta RP, porównanie stawki podatkowej przejściowego ryczałtu od dochodów wynoszącej 8% podstawy opodatkowania i obowiązujących w podatkach dochodowych stawek podatkowych pokazuje, że uprzywilejowanie podmiotów, które skorzystałyby z instytucji przejściowego ryczałtu od dochodów, jest ewidentne. Ponadto Prezydent RP wskazał na podobieństwa pomiędzy zaskarżonymi przepisami a przepisami tzw. ustawy abolicyjnej z 2002 r.⁸⁷, co do których TK orzekł, iż są niezgodne z Konstytucją RP⁸⁸.

(akta kontroli: tom III str. 207-228 – pliki 2-4, 11)

Przepisy dotyczące abolicji podatkowej zostały uchylone 1 lipca 2022 r. przez ustawę z dnia 9 czerwca 2022 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz niektórych innych ustaw. W OSR do projektu tej ustawy wskazano, iż ustawa rozwiązuje problem istnienia regulacji budzącej wątpliwości natury konstytucyjnej.

(akta kontroli: tom III str. 207-228 – pliki 163-164)

Trybunał Konstytucyjny nie dokonał merytorycznego rozpatrzenia wniosku Prezydenta RP. Postanowieniem z dnia 11 października 2022 r., sygn. akt K 4/22, umorzono postępowanie, gdyż zaskarżone przepisy utraciły moc obowiązującą przed wydaniem orzeczenia i jednocześnie nie mogły być one zastosowane do żadnych sytuacji z przeszłości, teraźniejszości i przyszłości, w szczególności nigdy nie wywierały, nie wywierają i nie będą wywierały skutków dla obywateli.

(akta kontroli: tom III str. 207-228 – plik 1)

7.2. W projekcie ustawy UD260 z dnia 26 lipca 2021 r. Ministerstwo Finansów zaproponowało poszerzenie katalogu kosztów niestanowiących kosztów uzyskania

⁸⁷ Ustawa z dnia 26 września 2002 r. o jednorazowym opodatkowaniu nieujawnionego dochodu oraz o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa i ustawy – Kodeks karny skarbowy.

⁸⁸ Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 20 listopada 2002 r., sygn. akt K 41/02.

przychodów w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych o wypłaty tzw. ukrytej dywidendy⁸⁹.

(akta kontroli: tom III str. 17-21, 94-101, 134-140, 159-168, 179-182, 193-195 – plik 21; 207-228 – pliki 41-43, 56-61, 146-148)

W ramach procesu uzgodnień nikt nie przedłożył uwag dotyczących tego zagadnienia. W ramach procesu opiniowania uwagi przedłożył Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców. W ramach procesu konsultacji publicznych uwagi przesłało 11 podmiotów. W uwagach podnoszono dwie zasadnicze kwestie. Po pierwsze, brzmienie zaproponowanych nowych przepisów oceniano jako nieostre, niespójne, zagmatwane. Przedmiotowa sytuacja stwarzała znaczne ryzyko zrodzenia licznych wątpliwości i sporów pomiędzy podatnikami a organami podatkowymi, gdyż każdy rodzaj kosztów związanych z transakcją ze wspólnikiem lub podmiotem powiązany mógłby potencjalnie zostać uznany za wydatek niestanowiący kosztu uzyskania przychodu. Po drugie, zwracano uwagę na już funkcjonujące regulacje zapobiegające erozji podstawy opodatkowania (np. przepisy dotyczące cen transferowych, przeciwdziałania unikaniu opodatkowania).

Minister Finansów uwzględnił powyższe uwagi i brzmienie przepisów zostało przereklamowane. Pomimo tej zmiany, istota i cel nowej regulacji pozostały niezmiennione. Miała ona ograniczyć generowanie sztucznych kosztów uzyskania przychodu w postaci wypłaty ukrytej dywidendy.

(akta kontroli: tom III str. 207-228 – pliki 22, 24-25, 29, 31, 65, 74-75, 79, 86, 105, 116-117, 125, 129, 133, 149)

Na podstawie ustawy Polski Ład uchwalono regulację dotyczącą ukrytej dywidendy. Przepisy w tym zakresie miały wejść w życie 1 stycznia 2023 r.

(akta kontroli: tom III str. 207-228 – plik 11)

Ustawa z dnia 7 października 2022 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw⁹⁰ uchyliła przepisy dotyczące ukrytej dywidendy. W uzasadnieniu do projektu tej ustawy wskazano: *Jednakże, jak wynika z postulatów zgłaszanych przez organizacje branżowe, przedsiębiorców i ekspertów, jak również w świetle dalszych analiz Ministerstwa Finansów, wskazane brzmienie przepisu prowadziłoby do wątpliwości interpretacyjnych w zakresie wzajemnych zależności pomiędzy przepisami o ukrytej dywidendzie a przepisami o cenach transferowych. Regulacje w zakresie ukrytej dywidendy mogłyby znacznie utrudnić działanie grup kapitałowych świadczących na rzecz spółek zależnych usługi wsparcia, uzależnione od rentowności tych spółek, jak również wpłynąć negatywnie na świadczenie usług licencyjnych. Istotne wątpliwości budziły również potencjalnie skutki przepisów o ukrytej dywidendzie względem stosowanej na gruncie cen transferowych metody podziału zysku oraz korekty cen transferowych (s. 11-12).*

(akta kontroli: tom III str. 207-228 – pliki 165-166)

7.3. Projekt ustawy UD260 z dnia 26 lipca 2021 r. nie przewidywał regulacji w zakresie minimalnego podatku dochodowego od osób prawnych, w związku z czym nie został on poddany procesom uzgodnień, opiniowania, konsultacji publicznych, które trwały od 26 lipca do 30 sierpnia 2021 r. Przepisy dotyczące minimalnego podatku dochodowego pojawiły się w projekcie ustawy z dnia 5 września 2021 r., który został przedłożony Stałemu Komitetowi Rady Ministrów. Minister Aktywów Państwowych 8 września 2021 r. zgłosił uwagi do tej nowej regulacji. Rada Ministrów na posiedzeniu 8 września 2021 r. przyjęła projekt ustawy UD260 z dnia 7 września 2021 r.,

⁸⁹ Nowy art. 16 ust. 1 pkt 15b oraz ust. 1d i 1e UCIT.

⁹⁰ Dz. U. poz. 2180, ze zm.

jednocześnie zalecając Ministrowi Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej przeanalizowanie uwag m.in. Ministra Aktywów Państwowych, a także przedstawienie stosownej autopoprawki. W dniu 13 września 2021 r. został przedłożony projekt autopoprawki, która m.in. uwzględniała wypracowane w trybie roboczym propozycje zmian zgłoszonych przez Ministra Aktywów Państwowych. Rada Ministrów autopoprawkę przyjęła 14 września 2021 r. i tego samego dnia skierowała ją do Sejmu RP.

Celem tej zmiany było uszczelnienie systemu podatkowego poprzez wprowadzenie nowej formy opodatkowania, aby ograniczyć stosowanie przez podatników mechanizmów optymalizacyjnych, mogących skutkować zmniejszeniem zobowiązań podatkowych poprzez zaniżanie dochodu podatkowego. Założono, iż będzie ona dotyczyć podatników, u których określony dochód lub strata występują permanentnie, a zatem z dużym prawdopodobieństwem w sposób zamierzony i zaplanowany.

(akta kontroli: tom III str. 51-61, 94-97, 107-110, 134-140, 159-168, 176-178, 207-228 – pliki 9-10, 13-35, 41-43, 56-61, 146-148, 153, 155, 159)

Ustawa Polski Ład dodała do ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych nowy art. 24ca dotyczący minimalnego podatku dochodowego. Przepisy w tym zakresie weszły w życie 1 stycznia 2022 r. Zgodnie z nowymi regulacjami minimalny podatek dochodowy od osób prawnych w wysokości 10% podstawy opodatkowania objął spółki będące polskimi rezydentami podatkowymi, podatkowe grupy kapitałowe, a także podatników podlegających ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu prowadzących działalność poprzez położony na terytorium Polski zagraniczny zakład. Przepisy tej ustawy wskazywały, iż minimalny podatek dochodowy dotyczy w/w podatników, którzy ponoszą straty z innych źródeł przychodów niż z zysków kapitałowych albo wykazują określony niski wskaźnik dochodowości w ramach działalności operacyjnej, wynikający ze stosunku przychodów do kosztów uzyskania przychodów (tj. udział dochodów w przychodach stanowiący nie więcej niż 1% podstawy opodatkowania). Kwotę minimalnego podatku dochodowego podlegającą wpłacie będzie się pomniejszała o należny za ten sam rok podatek klasyczny CIT. Ponadto minimalny podatek dochodowy podatnicy będą mogli odliczać w kolejnych latach podatkowych od klasycznego podatku CIT. Niektóre kategorie podmiotów zostały wyłączone spod jurysdykcji opodatkowania minimalnego podatku dochodowego. Ustawa z dnia 7 października 2022 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw znowelizowała przepisy dotyczące minimalnego podatku dochodowego oraz zwolniła podatników z obowiązku jego zapłaty za okres od 1 stycznia 2022 r. do 31 grudnia 2023 r.⁹¹ Nowelizacja podwyższyła z 1% do 2% wskaźnik rentowności oraz zmodyfikowała metodologię jego obliczania. Zmieniła dotychczasowy wskaźnik przychodów na potrzeby ustalania podstawy opodatkowania z jednoczesnym wprowadzeniem uproszczonej alternatywnej podstawy opodatkowania (podatnik uzyskał prawo wyboru w tym zakresie). Ponadto zmodyfikowała dotychczasowe wyłączenia oraz wprowadziła nowe zwolnienia podmiotowe.

(akta kontroli: tom III str. 207-228 – pliki 11, 166)

W uzasadnieniu do ustawy z dnia 7 października 2022 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw wskazano czynniki,

⁹¹ Zanim przepisy ustawy z dnia 7 października 2022 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw weszły w życie, 28 czerwca 2022 r. Minister Finansów wydał rozporządzenie w sprawie przedłużenia terminu wykonania niektórych obowiązków przez podatników minimalnego podatku dochodowego (Dz. U. poz. 1356). Na jego mocy przedłużono do 31 marca 2023 r. dla podatników obowiązanych do zapłaty minimalnego podatku dochodowego termin m.in. do złożenia zeznania o wysokości dochodu osiągniętego (straty poniesionej) w roku podatkowym, który rozpoczął się po 31 grudnia 2021 r. a zakończył się do 30 listopada 2022 r. oraz do wpłaty podatku należnego wykazanego w w/w zeznaniu. Rozporządzenie weszło w życie z dniem następującym po dniu ogłoszenia (tj. 29 czerwca 2022 r.).

które skłoniły do ponownego przeanalizowania i poddania ocenie dotychczasowe uzasadnienie dla wprowadzenia przedmiotowej regulacji. Wśród nich wyróżniono m.in.: konflikt zbrojny na Ukrainie i związane z nim, już obecnie odczuwalne, negatywne konsekwencje dla gospodarki; widoczne nadal w niektórych obszarach skutki gospodarcze pandemii; liczne apele działających w obrocie podmiotów gospodarczych; przerwane łańcuchy dostaw; utratę rynków zbytu; ryzyko powstania spirali płacowo-cenowej; wysoką inflację (s. 6-7). Ponadto w tym uzasadnieniu wskazano (s. 7): *Przepisy w obecnym kształcie powodują bowiem w szczególności, że minimalnym podatkiem dochodowym mogą być objęte podmioty, których wyniki podatkowe (strata lub niski poziom dochodowości) nie zawsze są rezultatem działań optymalizacyjnych. Proponowane w projekcie zmiany zmierzają do tego, aby w jak najszerszym stopniu uwzględnić okoliczności, które świadczą lub mogą świadczyć o tym, iż niższy niż założony przez ustawodawcę poziom rentowności ma swoje gospodarcze uzasadnienie, a tym samym ryzyko, iż jego przyczyną są działania optymalizacyjne nie jest znaczne. Proponuje się zatem wprowadzenie takich modyfikacji w obowiązujących przepisach, które zbliżą obecną regulację do celów, które miała ona realizować.*

Projektowane rozwiązania mają w szczególności na celu:

- *korektę przepisów budzących wątpliwości interpretacyjne lub prowadzących do rezultatów sprzecznych z ideą regulacji o minimalnym podatku dochodowym,*
- *większe uwzględnienie specyfiki poszczególnych branż,*
- *wzmocnienie ukierunkowania omawianej regulacji na faktyczne przypadki unikania opodatkowania,*
- *uzyskanie efektu większej przewidywalności tych regulacji, i w konsekwencji*
- *osiągnięcie sprawiedliwości, stabilności oraz przejrzystości tych przepisów.*

Z kolei na s. 3-4 OSR do projektu ustawy z dnia 7 października 2022 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw skonkludowano, iż proponowane zmiany mają w szczególności na celu zbliżenie tych przepisów do realizacji zakładanego celu regulacji o podatku minimalnym.

(akta kontroli: tom III str. 207-228 – plik 165)

7.4. Ustawa Polski Ład do ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych dodała nową ulgę, tj. ulgę z tytułu wydatków ponoszonych na ochronę i konserwację zabytków (tzw. ulgę na zabytki). Jej celem było stworzenie zachęty do inwestowania w ochronę zabytków. Przepisy w tym zakresie (art. 26hb UPIT) weszły w życie 1 stycznia 2022 r.

(akta kontroli: tom III str. 33-50, 94-97, 102-106, 134-140, 159-168, 171-175, 193-195 – pliki 17-20; 207-228 – pliki 10-11)

W ramach procesu uzgodnień i opiniowania projektu ustawy UD260 nie przedłożono żadnych uwag dotyczących tego zagadnienia. W ramach procesu konsultacji publicznych uwagi przesłał jeden podmiot⁹².

(akta kontroli: tom III str. 207-228 – plik 128)

W uzasadnieniu do projektu ustawy UD260 z dnia 7 września 2021 r. wskazano: *Celem projektu jest dodatkowe wsparcie, poprzez system podatkowy, działań Ministra Kultury i Dziedzictwa Narodowego określonych w ramach programu „Ochrona zabytków” i mających na celu zachowanie materialnego dziedzictwa kulturowego, realizowanego poprzez zakup, konserwację i restaurację budynków zabytkowych. Dzięki realizacji tych działań obiekty zabytkowe będą miały szansę na zachowanie*

⁹² Stowarzyszenie Księgowych w Polsce zaproponowało, aby ulga na zabytki obejmowała także zakup materiałów wykorzystanych w pracach konserwatorskich, restauratorskich lub robotach budowlanych w zabytku nieruchomym wpisanym do rejestru zabytków lub znajdującym się ewidencji zabytków.

swojego pierwotnego wyglądu i przywrócenie ich dla przyszłych pokoleń. Jak wskazano ww. programie „Dzięki realizacji nakreślonych wyżej celów obiekty zabytkowe, zachowując status materialnych świadectw minionych wieków, pozostaną integralną, pełnoprawną częścią czasów obecnych i przyszłych.” Proponowane w projekcie zmiany polegają na wprowadzeniu ulgi podatkowej, zwanej dalej „ulga na zabytki”, której celem jest stworzenie w podatku dochodowym od osób fizycznych zachęty do inwestowania w ochronę zabytków (s. 47).

Ulga skierowana została do podatników będących właścicielem lub współwłaścicielem zabytku nieruchomego osiągających: dochody opodatkowane na ogólnych zasadach, dochody opodatkowane podatkiem liniowym, przychody opodatkowane zryczałtowanym podatkiem od przychodów ewidencjonowanych.

Pierwotnie podatnik mógł odliczyć od podstawy obliczenia podatku lub od przychodów trzy kategorie wydatków:

- wpłaty na fundusz remontowy wspólnoty mieszkaniowej lub spółdzielni mieszkaniowej utworzony dla zabytku nieruchomego wpisanego do rejestru zabytków lub znajdującego się w ewidencji zabytków,
- wydatki na prace konserwatorskie, restauratorskie lub roboty budowlane w zabytku nieruchomym wpisanym do rejestru zabytków lub znajdującym się w ewidencji zabytków,
- na odpłatne nabycie zabytku nieruchomego wpisanego do rejestru zabytków lub udziału w takim zabytku, pod warunkiem że podatnik na nabytą nieruchomość poniósł wydatek o charakterze remontowo-konserwatorskim.

Odliczenia, o których mowa w tirecie pierwszym i drugim, nie mogą przekroczyć 50% wydatków. Zaś wskazane w tirecie trzecim nie mogły przekroczyć iloczynu kwoty 500 zł i liczby metrów kwadratowych powierzchni użytkowej nabytego zabytku nieruchomego, nie więcej jednak niż 500 000 zł na wszystkie wydatki poniesione z tego tytułu.

(akta kontroli: tom III str. 207-228 – pliki 11, 22, 31)

Ustawa z dnia 9 czerwca 2022 r. uchyliła możliwość odliczania wydatków na zakup zabytku nieruchomego. Ponadto zmodyfikowała odliczenie dotyczące prac konserwatorskich, restauratorskich lub robót budowlanych. Odliczenie wydatków w tym zakresie stało się możliwe dopiero po zakończeniu prac i uzyskaniu zaświadczenia wojewódzkiego konserwatora zabytków potwierdzającego wykonanie tych prac lub robót.

Znowelizowane przepisy weszły w życie 1 stycznia 2023 r. Podatnicy zachowali prawa nabyte i w rozliczeniu za 2022 r. mogli odliczyć wydatki poniesione do końca 2022 r. według dotychczasowego brzmienia przepisów.

W OSR do projektu ustawy z dnia 9 czerwca 2022 r., w odpowiedzi na pytanie, jaki problem jest rozwiązywany, wskazano w punkcie piątym: *Istnienie ulg podatkowych budzących wątpliwości z uwagi na ich konstrukcję (ulga na zakup zabytku nieruchomego) (s. 1).* I dalej na stronie drugiej tego dokumentu zauważono, iż co prawda ulga obowiązuje krótko, jednak nie spotkała się z przychylnym przyjęciem podatników. *Ze względu na uwarunkowania ulgi na zabytki, jej rzeczywistymi adresatami są bardzo zamożni podatnicy. Biorąc to pod uwagę, uznano, że nie ma uzasadnienia do istnienia [tej ulgi]⁹³ – w obecnym zakresie.*

W uzasadnieniu do projektu ustawy z dnia 9 czerwca 2022 r. wskazano: *Modyfikowana jest również ulga na zabytki, postrzegana obecnie jako sprzyjająca optymalizacji podatkowej (s. 4). (...) Uwzględniając powszechne w przestrzeni*

⁹³ Przyp. NIK.

publicznej uwagi na temat braku uzasadnienia dla odliczania od podstawy opodatkowania wydatków ponoszonych przez zazwyczaj bardzo zamożnych podatników na zakup zabytkowych obiektów, proponujemy uchylenie tego tytułu odliczenia" (s. 13). „(...) Kolejną modyfikacją przyczyniającą się do realizacji celu odliczenia jest umożliwienie odliczenia wydatków na prace konserwatorskie, restauratorskie lub roboty budowlane w zabytku nieruchomym dopiero po ich zakończeniu (s. 14).

(akta kontroli: tom III str. 196-203 – pliki 22, 24; 207-228 – pliki 163-164)

7.5. Żadna z wersji projektu ustawy UD260, jak i uchwalona ustawa Polski Ład, nie przewidywały zmian w zakresie przekazywania 1% podatku na rzecz organizacji pożytku publicznego⁹⁴.

(akta kontroli: tom III str. 28-29, 35-50, 94-97, 102-106, 207-228 – pliki 11, 24, 42, 58-59, 147, 155)

W ramach procesu uzgodnień i opiniowania projektu ustawy UD260 nie przedłożono żadnych uwag dotyczących tego zagadnienia. W ramach procesu konsultacji publicznych uwagę przesłało Prezydium Komisji Krajowej NSZZ „Solidarność”, które zauważyło, (...) że zwiększenie kwoty wolnej od podatku spowoduje brak możliwości dokonania odpisu „jednego procenta” przez osoby najmniej zarabiające na fundacje pożytku publicznego, które m.in. pomagają osobom niepełnosprawnym (s. 4 stanowiska).

(akta kontroli: tom III str. 207-228 – plik 97)

Dyrektor Departamentu Podatków Dochodowych wyjaśnił: *Regulacje zawarte w projekcie ustawy UD260 wskazywały, że ich wdrożenie w proponowanym kształcie spowoduje skutek finansowy dla organizacji pożytku publicznego (OPP). Jednakże skutek ten (polegający na zmniejszeniu środków z 1% należnego podatku PIT) był przesunięty w czasie. Najwcześniej mógł wystąpić w 2023 r., tj. z zeznań podatkowych za 2022 r. składanych do 30 kwietnia 2023 r. (...). Przeprowadzona w Ministerstwie Finansów 1 czerwca 2022 r. analiza⁹⁵ wykazała, że w przypadku pozostawienia 1% odpisu podatku, wpływy OPP zmalałyby o 193,2 mln zł, a w przypadku podniesienie stawki odpisu do 1,5% wzrosłyby o 210,7 mln zł w stosunku do systemu z 2021 r.*

Najwyższa Izba Kontroli zwraca uwagę, że w trakcie prac legislacyjnych nad projektem ustawy UD260 Ministerstwo Finansów nie przygotowało analiz dotyczących wpływu projektowanych zmian podatkowych na wysokość 1% podatku należnego przekazywanego przez podatników na rzecz OPP.

(akta kontroli: tom III str. 47-49, 196-203 – plik 21)

Rządowy projekt ustawy UD347⁹⁶ w przedmiotowym zakresie proponował wprowadzenie do systemu podatkowego rozwiązania zabezpieczającego wielkość środków przekazywanych na rzecz OPP na poziomie adekwatnym do odpisów z lat poprzednich. W uzasadnieniu do tego projektu ustawy wskazano m.in.: *W związku z wejściem w życie ustawy z dnia 29 października 2021 r. obciążenia podatkowe części podatników mogą ulec zmniejszeniu w rozliczeniu rocznym za 2022 r. i kolejne lata, dla niektórych podatników może to także oznaczać brak możliwości zasilenia OPP 1% ich podatku. Oznacza to wyłączenie możliwości łatwego, a zarazem*

⁹⁴ Dalej także: OPP.

⁹⁵ Była to analiza o charakterze roboczym, przeprowadzona z zastosowaniem modelu mikrosymulacyjnego, oparta o dane z 2018 r. waloryzowane na 2022 r. Zawierała ona efekty pierwszego rzędu, tj. bez uwzględnienia efektów behawioralnych (przede wszystkim przejść między formami prowadzenia działalności gospodarczej).

⁹⁶ Późniejsza ustawa z dnia 9 czerwca 2022 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz niektórych innych ustaw.

„bezkosztowego” wsparcia działalności społecznie użytecznej (s. 38-39). Zaś w OSR, w odpowiedzi na pytanie, jaki problem jest rozwiązywany, wskazano w punkcie dziewiątym: *Spadek wpływów z 1% podatku należnego dla organizacji pożytku publicznego (OPP) wskutek obniżki podatków* (s. 1). Ostatecznie Parlament RP zamiast propozycji rządowej, mocą ustawy z dnia 9 czerwca 2022 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz niektórych innych ustaw, znowelizował art. 45c ust. 1 UPIT oraz art. 21b ust. 1 ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym, podnosząc wysokość kwoty podatku możliwej do przekazania przez podatników na rzecz OPP z 1% do 1,5%. Znowelizowane przepisy weszły w życie 1 stycznia 2023 r.

(akta kontroli: tom III str. 207-228 – pliki 163-164)

W 2022 r. OPP otrzymały tytułem 1% podatku z rozliczenia za 2021 r. od 15,9 mln podatników łącznie kwotę 1115,1 mln zł. W 2023 r. OPP otrzymały tytułem 1,5% podatku z rozliczenia za 2022 r. od 12,7 mln podatników łącznie kwotę 1530,4 mln zł. Oznacza to, iż w 2023 r. w stosunku do roku poprzedniego, pomimo spadku liczby podatników przekazujących część swego podatku na rzecz OPP o 20,1%, nominalna kwota przekazana na rzecz OPP wzrosła o 37,2%, tj. o kwotę 415,3 mln zł.

(akta kontroli: tom III str. 207-228 – pliki 7-8)

7.6. W związku z orzeczeniami sądów administracyjnych Ministerstwo Finansów w projekcie ustawy UD260 zaproponowało zmianę w art. 6 ust. 4 UPIT polegającą na zastąpieniu wyrazów „Od dochodów rodzica” wyrazami „Od dochodów jednego rodzica”. Projektodawcy zależało na doprecyzowaniu, że z preferencyjnego opodatkowania dochodów osób samotnie wychowujących dzieci może skorzystać tylko jeden rodzic (opiekun prawny). Zaproponowana zmiana miała przywrócić pierwotny sens tej preferencji i wyeliminować sytuację korzystania z niej przez obydwoje rodziców niebędących w związku małżeńskim, wychowujących dziecko w trybie pieczy naprzemiennej.

(akta kontroli: tom III str. 30-32, 35-50, 94-97, 102-106, 207-228 – pliki 22, 24, 31)

W ramach procesu uzgodnień uwagi dotyczące tego zagadnienia złożyli: RCL i Minister Sprawiedliwości. W ramach procesu opiniowania nikt nie przedłożył uwag. W ramach procesu konsultacji publicznych uwagi przesłały dwa podmioty.

(akta kontroli: tom III str. 207-228 – pliki 48, 51, 94, 97)

Parlament RP, procedując nad ustawą Polski Ład, zdecydował się na zupełnie inne rozwiązanie. Mianowicie zlikwidowano dotychczasowe preferencyjne opodatkowanie dochodów osób samotnie wychowujących dzieci i w zastępstwie wprowadzono nową ulgę, dzięki której podatnik samotnie wychowujący dziecko mógł odliczyć od podatku 1500 zł (nowy art. 27ea UPIT). Ustawa z dnia 9 czerwca 2022 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz niektórych innych ustaw po pierwsze, uchylila nową ulgę określoną w art. 27ea UPIT; po drugie, przywróciła możliwość wspólnego rozliczenia samotnych rodziców z dzieckiem. Jednakże nowe przepisy zawierały doprecyzowanie, że z preferencyjnego opodatkowania dochodów osób samotnie wychowujących dzieci może skorzystać tylko jeden rodzic (opiekun prawny), czyli pierwotną propozycję zmian Ministerstwa Finansów. Po trzecie, podwyższyła kwotę rocznych dochodów, które może uzyskać pełnoletnie (do ukończenia 25. roku życia), uczące się dziecko, bez zagrożenia, że rodzic straci prawo do przedmiotowej preferencji. W stosunku do roku 2021 kwota ta wzrosła z 3089 zł do równowartości dwunastokrotności renty socjalnej według stanu na grudzień roku podatkowego⁹⁷.

⁹⁷ W 2022 r. była to kwota 16 061,28 zł.

Przepisy ustawy z dnia 9 czerwca 2022 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz niektórych innych ustaw w tym zakresie weszły w życie 1 lipca 2022 r. Jednakże z uwagi na fakt, iż przywrócenie wspólnego rozliczenia samotnych rodziców (opiekunów prawnych) z dzieckiem, które w porównaniu do ulgi 1500 zł, co do zasady, jest bardziej korzystnym rozwiązaniem dla osoby samotnie wychowującej dzieci, ustawodawca zdecydował, iż nowe przepisy stosuje się do dochodów (przychodów) uzyskanych od 1 stycznia 2022 r.

Najwyższa Izba Kontroli zauważyła, iż Ministerstwo Finansów rzetelnie monitorowało skutki tej regulacji i skutecznie podjęło działania zaradcze, bowiem zastąpienie preferencyjnego opodatkowania dochodów ulgą 1500 zł zostało odebrane przez samotnych rodziców (opiekunów prawnych) jako niekorzystne i podatkowo dyskryminujące dla ich niepełnych rodzin, co w następstwie zrodziło postulaty dotyczące przywrócenia możliwości korzystania z tego sposobu opodatkowania.

(akta kontroli: tom III str. 196-203 – plik 25; 207-228 – pliki 9-11, 163-164)

7.7. Ustawa Polski Ład wprowadziła obowiązek prowadzenia ksiąg podatkowych przy użyciu programów komputerowych i przesyłania ich w formie ustrukturyzowanej do urzędu skarbowego. Obowiązek ten nałożono na wykonujących działalność gospodarczą podatników rozliczających się na podstawie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym, a także na podatników rozliczających się na podstawie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. Pierwotnie przepisy w tym zakresie miały wejść w życie od 1 stycznia 2023 r. Minister właściwy do spraw finansów publicznych otrzymał upoważnienie do wydania rozporządzeń dotyczących tej materii⁹⁸.

Cel tych zmian to zmniejszenie obciążeń przedsiębiorców związanych z prowadzeniem kontroli przez aparat skarbowy, który uzyska możliwość weryfikacji prawidłowości rozliczeń i wykrywania nadużyć w formie zdalnej, bez konieczności przeprowadzania czynności na miejscu. W konsekwencji założono, iż efektywność tych kontroli ulegnie zwiększeniu.

(akta kontroli: tom III str. 22-24, 35-50, 87-97, 102-106, 123-140, 153-158, 183-186, 207-228 – pliki 9-11)

W trakcie prac legislacyjnych nad projektem ustawy UD260 w ramach procesu uzgodnień uwagi dotyczące tego zagadnienia złożyło Rządowe Centrum Legislacji. W ramach procesu opiniowania uwagi przedłożył Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców oraz NBP. W ramach procesu konsultacji publicznych uwagi przesłało 15 podmiotów. W stanowiskach wyrażonych w ramach konsultacji publicznych podmioty ze strony społecznej zaznaczały, iż niniejszy obowiązek zwiększy obciążenia administracyjne po stronie podatników. Wskazywano na brak opublikowania struktur logicznych oraz projektu rozporządzenia ministra finansów dotyczącego ksiąg elektronicznych, a także krytykowano zbyt krótkie *vacatio legis*.

Przykładowo Stowarzyszenie Księgowych w Polsce wskazało: *Tego rodzaju obowiązki powinny być wprowadzane z bardzo dużym wyprzedzeniem (rok lub nawet dłużej), nie tylko co do wcześniejszego uchwalenia ustawy, ale także przedstawienia wymagań szczegółowych, w tym na poziomie informatycznym (s. 1 stanowiska).*

(akta kontroli: tom III str. 196-203 – plik 4; 207-228 – pliki 25, 28-29, 51, 62, 64, 66-67, 74, 79, 83, 86, 105, 116-117, 128-129, 133, 141, 149)

Wejście w życie tego obowiązku było dwukrotnie odraczane w czasie. W zależności od wielkości podatników i rodzaju podatku ustawodawca na mocy ustawy z dnia 9 czerwca 2022 r. po raz pierwszy odroczył wejście w życie przedmiotowych

⁹⁸ Rozporządzenia rozszerzające zakres danych zgodnie z art. 24a ust. 8 UPIT, art. 9 ust.5 UCIT oraz art. 15 ust. 13 ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym.

przepisów do 2024 r., do 2025 r., do 2026 r. Projektodawcą tej zmiany był Minister Finansów. Drugie przesunięcie nastąpiło na podstawie przepisów ustawy z dnia 26 maja 2023 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw⁹⁹. Projekt tej ustawy był projektem rządowym, lecz nie zawierał przepisów przesuwających wejście w życie przedmiotowego obowiązku. Zgłaszane one zostały na etapie prac parlamentarnych. Na dzień dzisiejszy obowiązek prowadzenia ksiąg podatkowych przy użyciu programów komputerowych i przesyłania ich w formie ustrukturyzowanej do urzędu skarbowego rozpocznie się w trzech datach: od 2025 r., od 2026 r., od 2027 r.¹⁰⁰. Odraczanie w czasie tego nowego obowiązku uzasadniano tym, aby podatnicy mogli lepiej przygotować się do jego realizacji.

(akta kontroli: tom III str. 207-228 – pliki 5-6, 163-164)

Ustawa Polski Ład przewidywała dla wykonujących działalność gospodarczą podatników rozliczających się na podstawie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym obowiązek przesyłania ksiąg podatkowych co miesiąc lub co kwartał (w zależności od sposobu wpłacania zaliczek/ryczałtu) oraz za rok podatkowy. Natomiast podatnicy rozliczający się na podstawie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych mieli przysyłać księgi za rok podatkowy. Na mocy w/w ustawy z dnia 26 maja 2023 r. ustawodawca zniósł obowiązek miesięcznego lub kwartalnego przesyłania ksiąg. Tym samym wszyscy podatnicy do tego zobowiązani, będą przysyłali roczne księgi.

(akta kontroli: tom III str. 207-228 – pliki 5-6, 11)

Zgodnie z wyjaśnieniami Sekretarza Stanu w Ministerstwie Finansów, Artura Sobonia, obecnie prowadzonym pracom nad obowiązkowymi strukturami logicznymi JPK_PD (tj. JPK_KR – zapisy ujęte w księgach rachunkowych, JPK_PKPiR – zapisy ujęte w podatkowej księdze przychodów i rozchodów, JPK_EWP – ewidencja przychodów prowadzona przez „ryczałtowca”) przyświecają poniższe główne cele:

- jak najmniejsze obciążenie podatnika,
- wykorzystanie dotychczasowych struktur logicznych (schem) na żądanie,
- brak ingerencji w przyjęte przez jednostki zasady (politykę) rachunkowości (dotyczy struktury JPK_KR),
- zapewnienie maksymalnej użyteczności analitycznej przekazywanych danych,
- zapewnienie efektywnej kontroli obowiązków i rozliczeń podatników przez organy podatkowe oraz sprawne identyfikowanie obszarów, w których występują nadużycia.

Ponadto Sekretarz Stanu wskazał, iż docelowo trzy obowiązkowe JPK, które mają wejść w życie od 2025 r., od 2026 r., od 2027 r., zostaną oparte o aktualnie obowiązujące struktury JPK na żądanie (JPK_KR, JPK_PKPiR, JPK_EWP) z modyfikacjami mającymi na celu zwiększenie ich użyteczności analitycznej. Dodatkowo dla najmniejszych podatników, rozliczających się w formie ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych, udostępnione zostanie bezpłatne narzędzie umożliwiające wywiązywanie się z tego obowiązku.

(akta kontroli: tom III str. 126-133)

Aktualnie Ministerstwo Finansów zakłada, iż pozyskane od podatników elektroniczne dane z ich ksiąg podatkowych w zakresie podatków dochodowych będą mogły być wykorzystane w procesach analitycznych dotyczących zarówno analiz podmiotowych, jak i grupowych. Umożliwią identyfikację błędów, nieprawidłowości podatkowych oraz generowanie automatycznych raportów rozbieżności, m.in. pomiędzy danymi z JPK_VAT, KSeF, zeznaniami w zakresie podatku dochodowego, jak również

⁹⁹ Dz. U. poz. 1059.

¹⁰⁰ Oprócz powyższych generalnych odroczeń, na mocy ustawy z dnia 7 października 2022 r. w szczególnym przypadku wydłużono termin do złożenia ksiąg podatkowych podatnikom CIT do końca marca 2025 r.

obecnie składanymi już elektronicznie przez podatników sprawozdaniami finansowymi.

(akta kontroli: tom III str. 90-93)

8. Dochód przy zastosowaniu skali podatkowej za 2022 r. rozliczyło 25 603,8 tys.¹⁰¹ podatników, a za 2021 r. – 25 217,1 tys.¹⁰² Liczba podatników, którzy uzyskali przychody i wykazali dochód oraz którzy nie uzyskali przychodu, ale skorzystali z wspólnego opodatkowania z małżonkiem, za 2022 r. wyniosła 24 497,7 tys., natomiast za poprzedni rok podatkowy – 24 079,6 tys. Za 2022 r. dochód nie przekroczył pierwszego progu skali u 23 759,3 tys. (97%) podatników, podczas gdy rok wcześniej u 22 328,2 tys. (92,7%). Dochód w kwocie od ponad 85 528 zł do 120 000 zł za 2022 r. wykazało 1012,4 tys. podatników. Podatek należny w przypadku skali podatkowej wyniósł 64 502 mln zł i był o 21 507 mln zł (25%) niższy niż za poprzedni rok podatkowy. Kwota do zapłaty za 2022 r. równała się 2796 mln zł (za 2021 r. – 4343 mln zł), a nadpłat – 23 915 mln zł (za 2021 r. – 13 212 mln zł).

Wspólne opodatkowanie małżonków¹⁰³ wybrało 8274,6 tys. podatników, tj. o 139,9 tys. i 1,7% więcej niż za 2021 r., a preferencyjne opodatkowanie rodziców samotnie wychowujących dziecko¹⁰⁴ – 545,3 tys. podatników, tj. o 11,3 tys. i 2,1% więcej niż za rok poprzedni.

(akta kontroli: tom VII str. 72-104, 431, 432, 438, 439, 446-454)

Zgodnie z danymi przekazanymi przez Dyrektora Podatków Dochodowych podatnicy, rozliczając PIT na zasadach skali podatkowej za 2022 r., skorzystali m.in. z:

a) odliczeń od podstawy obliczenia podatku:

- z tytułu wpłat na indywidualne konto zabezpieczenia emerytalnego¹⁰⁵ – 233 tys. podatników odliczyło 1151 mln zł (za poprzedni rok 251 tys. podatników – 1203 mln zł),
- z tytułu wydatków na cele rehabilitacyjne¹⁰⁶ – 886 tys. podatników odliczyło 2678 mln zł (za poprzedni rok 1392 tys. podatników – 3987 mln zł),
- z tytułu darowizn¹⁰⁷ – 865 tys. podatników odliczyło 748 mln zł (za poprzedni rok 907 tys. podatników – 732 mln zł),
- tzw. ulgi na prototyp¹⁰⁸ – 37 podatników odliczyło 0,3 mln zł,
- tzw. ulgi prowdzrostowej¹⁰⁹ – 0,1 tys. podatników odliczyło 1 mln zł,
- tzw. ulgi termomodernizacyjnej¹¹⁰ – 441 tys. podatników odliczyło 8236 mln zł (za poprzedni rok 595 tys. podatników – 10 414 mln zł),
- tzw. ulgi dla wspierających sport, kulturę i edukację¹¹¹ – 0,3 tys. podatników odliczyło 1 mln zł,

¹⁰¹ Dane za 2022 r. w całym punkcie wystąpienia ustalono na podstawie informacji przedstawionych przez właściwe departamenty Ministerstwa Finansów.

¹⁰² Dane za 2021 r. przedstawione w całym punkcie w przypadku skali podatkowej i podatku liniowego ustalono na podstawie *Informacji dotyczącej rozliczenia podatku dochodowego od osób fizycznych za 2021 rok*, opublikowanej przez Ministerstwo Finansów w grudniu 2022 r., natomiast w przypadku ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych – na podstawie *Informacji dotyczącej ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych za 2021 rok*, opublikowanej przez Ministerstwo Finansów w grudniu 2022 r.

¹⁰³ Art. 6 ust. 1 i art. 6a UPIT.

¹⁰⁴ Art. 6 ust. 4c UPIT (wszedł w życie z 1 lipca 2022 r. z mocą od 1 stycznia 2022 r.).

¹⁰⁵ Art. 26 ust. 1 pkt 2b UPIT.

¹⁰⁶ Art. 26 ust. 1 pkt 6 UPIT.

¹⁰⁷ Art. 26 ust. 1 pkt 9, art. 52n i art. 52x UPIT i darowizny przewidziane w odrębnych ustawach (np. w art. 55 ust. 7 ustawy z dnia 17 maja 1989 r. o stosunku Państwa do Kościoła Katolickiego w Rzeczypospolitej Polskiej, Dz. U. z 2019 r. poz. 1347, ze zm.).

¹⁰⁸ Art. 26ga UPIT (wszedł w życie 1 stycznia 2022 r.).

¹⁰⁹ Art. 26gb UPIT (wszedł w życie 1 stycznia 2022 r.).

¹¹⁰ Art. 26h UPIT.

¹¹¹ Art. 26ha UPIT (wszedł w życie 1 stycznia 2022 r.).

- tzw. ulgi na zabytki¹¹² – 14 tys. podatników odliczyło 72 mln zł,
 - tzw. ulgi dla inwestujących w alternatywne spółki inwestycyjne¹¹³ – 1,3 tys. podatników odliczyło 10 mln zł,
 - tzw. ulgi na terminale płatnicze¹¹⁴ – 0,4 tys. podatników odliczyło 0,3 mln zł,
 - tzw. ulgi na robotyzację¹¹⁵ – 10 podatników odliczyło 0,2 mln zł,
- b) tzw. ulgi na dzieci (prorodzinnej)¹¹⁶ – 2735 tys. podatników odliczyło od podatku 3921 mln zł (za poprzedni rok 3962 tys. podatników – 5720 mln zł)¹¹⁷.

Odliczenia wymienione pod lit. a) za 2022 r. wyniosły 12 898 mln zł, przy czym na wprowadzone ustawą Polski Ład przypadło 84,8 mln zł.

NIK zwraca uwagę na wyraźny spadek w porównaniu do roku poprzedniego liczby podatników, którzy skorzystali z ulgi na dzieci oraz kwoty odliczonej od podatku z tego tytułu. Wyraźnie obniżyła się także liczba podatników, którzy odliczyli od podstawy opodatkowania wydatki na cele rehabilitacyjne oraz kwota dokonanych z tego tytułu odliczeń. Dyrektor Departamentu Podatków Dochodowych wyjaśnił, że na spadek liczby podatników i kwoty odliczenia ulgi na dzieci (prorodzinnej) za 2022 r. względem 2021 r. wpłynęły zmiany w PIT (podwyższenie kwoty wolnej i kwoty pierwszego progu skali oraz obniżenie stawki podatkowej z 17% do 12%). Dzięki nim podatek należny dla większości podatników był niższy niż za 2021 r. Z tych samych przyczyn zmniejszyła się liczba podatników i kwota odliczenia w przypadku podatników, którzy korzystali z ulgi rehabilitacyjnej, zwłaszcza wśród emerytów, głównych beneficjentów ulgi. Podatnicy, których dochód nie przekraczał miesięcznie 2500 zł, nie płacili PIT.

(akta kontroli: tom VII str. 72-104, 196, 479-483)

Zgodnie z danymi przekazanymi przez Dyrektora Podatków Dochodowych podatnicy, rozliczając PIT za 2022 r., skorzystali m.in. z następujących zwolnień przedmiotowych:

- a) tzw. ulg dla młodych¹¹⁸ – 1364 tys. podatników wykazało przychód zwolniony w kwocie 42 430 mln zł (za poprzedni rok 1631 tys. podatników wykazało 37 529 mln zł),
- b) tzw. ulg na powrót¹¹⁹ – 8 tys. podatników wykazało przychód zwolniony w kwocie 347 mln zł,
- c) tzw. ulg dla rodzin 4+¹²⁰ – 67 tys. podatników wykazało przychód zwolniony w kwocie 3785 mln zł,
- d) tzw. ulg dla pracujących seniorów¹²¹ – 132 tys. podatników wykazało przychód zwolniony w kwocie 7213 mln zł.

Przychód zwolniony z powyższych tytułów wyniósł 53 775 mln zł, przy czym na ulgi wprowadzone z 1 stycznia 2022 r. wymienione pod lit. b)-d) przypadło 11 345 mln zł.

(akta kontroli: tom VII str. 69, 481, 482, 490-516)

Wskutek zmian wprowadzonych ustawą Polski Ład podatnicy w 2022 r. nie mogli odliczyć od PIT składki zdrowotnej, jak w przypadku poprzednich lat podatkowych. Od 1 lipca 2022 r. na mocy zmian wynikłych z ustawy z dnia 9 czerwca 2022 r. m.in. podatnikom opodatkowanym na zasadach podatku liniowego i ryczałtu

¹¹² Art. 26hb UPIT (wszedł w życie 1 stycznia 2022 r.).

¹¹³ Art. 26hc UPIT (wszedł w życie 1 stycznia 2022 r.).

¹¹⁴ Art. 26hd UPIT (wszedł w życie z 1 stycznia 2022 r.).

¹¹⁵ Art. 52jb UPIT (wszedł w życie z 1 stycznia 2022 r.).

¹¹⁶ Art. 27f UPIT. Dane dotyczą tylko odliczenia od podatku.

¹¹⁷ Dane odnoszą się tylko do odliczenia ulgi od podatku PIT. Nie uwzględniają zatem przysługującej podatnikowi kwoty stanowiącej różnicę między kwotą przysługującego podatnikowi odliczenia a kwotą odliczoną w zeznaniu podatkowym, o której mowa w art. 27f ust. 8 UPIT.

¹¹⁸ Art. 21 ust. 1 pkt 148 UPIT.

¹¹⁹ Art. 21 ust. 1 pkt 152 UPIT (wszedł w życie 1 stycznia 2022 r.).

¹²⁰ Art. 21 ust. 1 pkt 153 UPIT (wszedł w życie 1 stycznia 2022 r.).

¹²¹ Art. 21 ust. 1 pkt 154 UPIT (wszedł w życie 1 stycznia 2022 r.).

od przychodów ewidencjonowanych umożliwiono jednak obniżenie odpowiednio dochodu i przychodu o część składki zdrowotnej¹²². Zgodnie z danymi przekazanymi przez Dyrektora Podatków Dochodowych za 2022 r. podatnicy opodatkowani na zasadach:

- a) podatku liniowego obniżyli dochód o składki zdrowotne w kwocie 1652 mln zł,
- b) ryczału od przychodów ewidencjonowanych obniżyli przychód o składki zdrowotne w kwocie 1784 mln zł.

W uzasadnieniu do ustawy z dnia 9 czerwca 2022 r. wskazano, że zdecydowano się na wprowadzenie możliwości obniżenia dochodu i przychodu o składkę zdrowotną w przypadku powyższych form opodatkowania ze względu na wprowadzenie tą samą ustawą stawki podatku 12% w miejsce stawki 17% w opodatkowaniu na zasadach skali podatkowej.

Podatnicy PIT za 2021 r. odliczyli od podatku składkę zdrowotną w wysokości:

- a) opodatkowani według skali podatkowej – 74 941 mln zł,
- b) opodatkowani według podatku liniowego – 2994 mln zł,
- c) opodatkowani według ryczału od przychodów ewidencjonowanych – 1519 mln zł.

(akta kontroli: tom VII str. 72-125, 446-454, 458-461, 467-471)

Dyrektor Departamentu Podatków Dochodowych wskazał, że z opodatkowania na zasadach podatku liniowego za 2022 r. skorzystało 528,7 tys. podatników, tj. o 272,8 tys. (34%) mniej niż za rok poprzedni. Wykazali oni dochód w kwocie 168 811 mln zł, tj. niższy o 60 709 mln zł i 26,5% niż za 2021 r. Przeciętny dochód na podatnika, który złożył zeznanie, jednak wzrósł i wyniósł 319,3 tys. zł, gdy za rok poprzedni 286,4 tys. zł. Podatek należny od podatników opodatkowanych na zasadach podatku liniowego wyniósł 30 702 mln zł i był niższy w porównaniu z 2021 r. o 8377 mln. Kwota do zapłaty kształtowała się na poziomie 4665 mln zł, a nadpłat – 2067 mln zł (za 2021 r. było to odpowiednio 5730 mln zł i 2309 mln zł).

(akta kontroli: tom VII str. 72-104, 431, 432, 458-461)

Zgodnie z danymi podanymi przez Dyrektora Departamentu Podatków Dochodowych z opodatkowania na zasadach ryczału od przychodów ewidencjonowanych za 2022 r. skorzystało 1719,7 tys. podatników, tj. o 226,5 tys. (15,2%) więcej niż za 2021 r.¹²³ Przychód wykazany w zeznaniach podatkowych wyniósł 219 947 mln zł i był wyższy o 112 122 mln zł (104%) w porównaniu z poprzednim rokiem podatkowym. Przeciętny przychód na podatnika, który złożył zeznanie, wyniósł 127,9 tys. zł, gdy za 2021 r. – 72,2 tys. zł. Wysokość ryczału należnego kształtowała się na poziomie 17 343 mln zł, kwoty do zapłaty – 1069 mln zł, a nadpłaty – 194 mln zł (za 2021 r. wartości te osiągnęły 5492 mln zł, 983 mln zł i 212 mln zł).

(akta kontroli: tom VII str. 105-125, 431, 432, 434, 467-471)

¹²² Podatnik opodatkowany na zasadach podatku liniowego zgodnie z art. 30c ust. 1 pkt 2 UPIT 2, z uwzględnieniem ograniczeń z art. 30c ust. 3, mógł pomniejszyć dochód o składki zdrowotne zapłacone w roku podatkowym z tytułu pozarolniczej działalności gospodarczej opodatkowanej na tych zasadach i za osoby współpracujące z podatnikiem opodatkowanym na tych zasadach, przy czym łączna wysokość składek nie mogła przekroczyć w roku podatkowym 8700 zł. W myśl art. 25 ust. 2 ustawy z dnia 9 czerwca 2022 r. powyższe odliczenie stosowano do zaliczek należnych za czerwiec 2022 r. albo drugi kwartał 2022 r., z tym że można było uwzględnić składki zapłacone przed 1 lipca 2022 r. Podatnik opodatkowany w formie ryczału od przychodów ewidencjonowanych zgodnie z art. 11 ust. 1a UZPD przychody określone w art. 6 ust. 1 mógł pomniejszyć o 50% składek zdrowotnych zapłaconych w roku podatkowym z tytułu pozarolniczej działalności gospodarczej opodatkowanej w tej formie i za osoby współpracujące z podatnikiem opodatkowanym w tej formie, jeśli nie zwrócono ich podatnikowi. Art. 25 ust. 5 ustawy z dnia 9 czerwca 2022 r. przewidywał, że powyższe odliczenie stosowało się począwszy od ryczału należnego za czerwiec 2022 r. albo drugi kwartał 2022 r., z tym że przy można było uwzględnić składki zapłacone przed 1 lipca 2022 r.

¹²³ Za 2021 r. 105 tys. podatników nie wykazało przychodu w zeznaniu, a za 2022 r. – 99,1 tys. Zatem przychód za 2022 r. wykazało 1620,6 tys. podatników, podczas gdy za poprzedni rok podatkowy – 1388,2 tys., tj. o 225,8 tys. mniej.

Dyrektor Departamentu Podatków Dochodowych, wskazując na przyczyny zmiany liczby podatników w poszczególnych formach opodatkowania, wyjaśnił, że podatnicy prowadzący pozarolniczą działalność gospodarczą mogą wybierać zasady, na jakich chcą się rozliczać z PIT i analizując swoją sytuację, decydują się na najbardziej dla siebie korzystne. Wybór zależy od rodzaju działalności gospodarczej i wysokości dochodu. O atrakcyjności innej formy opodatkowania niż forma dotychczasowa mogło przesądzić: obniżenie stawki podatku z 17% do 12% i podwyższenie progu skali do 120 000 zł w przypadku opodatkowania na zasadach skali podatkowej; zmiany w zakresie obliczania składki zdrowotnej, które weszły w życie w 2022 r.; oraz wprowadzenie nowych stawek w ryczałcie od przychodów ewidencjonowanych. Dyrektor Departamentu Podatków Dochodowych dodał, że w 2022 r. do zwiększenia atrakcyjności ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych mogły się przyczynić nowe stawki 12%¹²⁴ i 14%¹²⁵ i zmiana definicji wolnego zawodu, dzięki której przedstawiciele kilkunastu zawodów mogli skorzystać z niższych stawek podatku niż stawka 17%¹²⁶.

Dyrektor Departamentu Podatków Dochodowych wskazał również, że na wyniki rozliczenia podatku za 2022 r. podatników opodatkujących dochód na zasadach skali podatkowej miały wpływ zmiany wprowadzone od 2022 r., a dotyczące w szczególności: podwyższenia kwoty wolnej do 30 000 zł, podwyższenia wysokości pierwszego progu skali podatkowej do 120 000 zł, obniżenia stawki podatku z 17% do 12%, wprowadzenia nowych oraz modyfikacji już obowiązujących preferencji podatkowych (np. ulga dla rodzin 4+, ulga dla pracujących seniorów) oraz określenia nowych zasad obliczania i odliczania składki na ubezpieczenie zdrowotne. Skutki powyższych zmian należy rozpatrywać łącznie. Zmiany te mają bezpośredni wpływ na wysokość podstawy opodatkowania (wprowadzenie nowych oraz modyfikacja już obowiązujących preferencji podatkowych) lub podatku (są parametrami skali podatkowej).

(akta kontroli: tom II str. 37-41, 172, 173; tom VII str. 446-454, 458-461, 467-471, 507, 525-527; tom VIII str. 35, 36, 86, 87, 215, 216)

9. Zgodnie z danymi przekazanymi przez Dyrektora Departamentu Podatków Dochodowych¹²⁷ za 2022 r. w przypadku zeznań:

- a) PIT-36 nadpłatę wykazało 1179,3 tys. podatników w kwocie 4160 mln zł – za poprzedni rok podatkowy 1057,2 tys. podatników wykazało nadpłatę w kwocie 2850 mln zł,
- b) PIT-37 nadpłatę wykazało 12 699,4 tys. podatników w kwocie 19 755 mln zł – za poprzedni rok podatkowy 15 743,8 tys. podatników wykazało nadpłatę w kwocie 10 362 mln zł,

¹²⁴ Stosowano ją na mocy art. 12 ust. 1 pkt 2b UZPD do przychodów ze świadczenia usług związanych z wydawaniem pakietów gier komputerowych (z wyłączeniem publikowania takich gier w trybie on-line), pakietów oprogramowania systemowego, pakietów oprogramowania użytkowego, oprogramowania komputerowego pobieranego z Internetu (z wyłączeniem pobierania oprogramowania w trybie on-line), a także związanych z doradztwem w zakresie sprzętu komputerowego, związanych z oprogramowaniem, objętych grupowaniem "Oryginały oprogramowania komputerowego", związanych z doradztwem w zakresie oprogramowania i w zakresie instalowania oprogramowania, związanych z zarządzaniem siecią i systemami informatycznymi.

¹²⁵ Stosowano ją na mocy art. 12 ust. 1 pkt 2a UZPD do przychodów ze świadczenia usług w zakresie opieki zdrowotnej, architektonicznych i inżynierskich, usług badań i analiz technicznych oraz w zakresie specjalistycznego projektowania.

¹²⁶ Z definicji wolnych zawodów wyłączono: lekarzy, lekarzy dentyistów, lekarzy weterynarii, techników dentyistycznych, felczerów, położne, pielęgniarki, psychologów, fizjoterapeutów, architektów, inżynierów budownictwa, rzeczoznawców budowlanych oraz nauczycieli w zakresie świadczenia usług edukacyjnych polegających na udzielaniu lekcji na godziny.

¹²⁷ Dane za 2022 r. w całym punkcie wystąpienia ustalono na podstawie informacji przedstawionych przez właściwe Departamenty Ministerstwa Finansów.

- c) PIT-36L nadpłatę wykazało 233,5 tys. podatników w kwocie 2067 mln zł – za poprzedni rok podatkowy 336,6 tys. podatników wykazało nadpłatę w kwocie 2309 mln zł,
- d) PIT-28 nadpłatę wykazało 617,1 tys. podatników w kwocie 194 mln zł – za poprzedni rok podatkowy 272,6 tys. podatników wykazało nadpłatę w kwocie 212 mln zł.

Średnia kwota nadpłaty, zgodnie z danymi przedstawionymi przez Dyrektora Departamentu Podatków Dochodowych, za 2022 r. na podatnika, który wykazał nadpłatę, w przypadku zeznania:

- a) PIT-36 wyniosła 3527 zł – za 2021 r. było to 2696 zł,
- b) PIT-37 wyniosła 1556 zł – za 2021 r. było to 658 zł,
- c) PIT-36L wyniosła 8853 zł – za 2021 r. było to 6860 zł,
- d) PIT-28 wyniosła 314 zł – za 2021 r. było to 778 zł.

Kwota zwrotu nieodliczonej od podatku ulgi na dzieci (prorodzinnej), o której mowa w art. 27f ust. 8 UPIT, zgodnie z danymi przekazanymi przez Dyrektora Departamentu Poboru Podatków, wyniosła 3121,6 mln zł (za poprzedni rok podatkowy – 1365,9 mln zł). Średnio na podatnika przypadało w tym przypadku 1658 zł, podczas gdy za 2021 r. było to 1364 zł.

Dyrektor Departamentu Podatków Dochodowych wyjaśnił, że indywidualne sytuacje podatników wpływające na wysokość podatku należnego za rok podatkowy i ewentualne nadpłaty są bardzo zróżnicowane. Nadpłaty występowały w rozliczeniach rocznych za lata sprzed 2022 r. Za 2022 r. wyjątkowa była skala nadpłat. Przyczyniło się do tego stosowanie różnych zasad przy obliczaniu zaliczek w 2022 r. i określaniu podatku należnego za cały 2022 r. W przypadku podatników podlegających opodatkowaniu na zasadach skali podatkowej, którzy składali zeznania PIT-36 i PIT-37, doszło do obniżenia stawki podatku z 17% do 12%. Stawka 17% miała zastosowanie do zaliczek do czerwca 2022 r., a stawka 12% – do zaliczek od lipca 2022 r. i przy rozliczeniu rocznym do całego dochodu za 2022 r. Ponadto na wysokość zwrotów wpłynęły:

- a) brak możliwości stosowania kwoty zmniejszającej przy poborze zaliczek w razie uzyskiwania przychodu z umowy zlecenia,
- b) korzystanie z ulg podatkowych, np. ulgi na dzieci (prorodzinnej), odliczenia darowizn, ulgi na termomodernizację,
- c) korzystanie ze wspólnego opodatkowania przez małżonków i z preferencyjnego opodatkowania przez osoby samotnie wychowujące dzieci.

(akta kontroli: tom II str. 167-170, 177-192; tom VII str. 182, 446-454, 458-461, 467-471, 528, 529; tom VIII str. 199-214)

Ustawa z dnia 9 czerwca 2022 r. wprowadziła instytucję hipotetycznego podatku należnego, mającą chronić podatników, którzy tracili na przewidzianych zmianach względem systemu wprowadzonego od 1 stycznia 2022 r., szczególnie na zniesieniu ulgi dla klasy średniej¹²⁸. Liczbę takich podatników na etapie prac nad projektem ustawy szacowano na ok. 42 tys.¹²⁹ Nie kwestionując potrzeby ochrony podatników, NIK zauważyła, że dotychczas w polskim systemie prawnym nie występowała taka

¹²⁸ Zgodnie z art. 26 ustawy z dnia 9 czerwca 2022 r., gdy podatek należny za 2022 r. wynikający z rocznego zeznania był wyższy od hipotetycznego podatku należnego za 2022 r., naczelnik urzędu skarbowego zwracał podatnikowi kwotę tej różnicy. Dotyczyło to podatników, którzy w 2022 r. uzyskiwali podlegające opodatkowaniu na zasadach skali podatkowej przychody ze stosunku służbowego i stosunków pokrewnych oraz z pozarolniczej działalności gospodarczej w przedziale od 68 412 zł do 133 692 zł. Hipotetyczny podatek należny obliczano od przychodów uzyskanych w 2022 r. zgodnie z przepisami UPIT, w brzmieniu nadanym ustawą z dnia 9 czerwca 2022 r., przy czym uwzględniano ulgę dla klasy średniej i zasady opodatkowania skalą podatkową obowiązującą na 30 czerwca 2022 r.

¹²⁹ Ze względu, np. na opieranie się przy wyliczeniach na danych, które nie mogły obejmować nowych ulg i odliczeń, podkreślono, że jest to najniższa liczba podatników.

instytucja jak hipotetyczny podatek – ani Ordynacja podatkowa ani Konstytucja RP nie przewidują takiego rozwiązania.

Dyrektor Departamentu Podatków Dochodowych wyjaśnił, że do obliczenia hipotetycznego podatku zakwalifikowano wszystkie zeznania PIT-36, PIT-36S i PIT-37 i ich korekty, w których wykazano przychód w przedziale od 68 412 zł do 133 692 zł ze stosunku służbowego, stosunku pracy, pracy nakładczej i spółdzielczego stosunku pracy oraz z pozarolniczej działalności gospodarczej. Na 2 października 2023 r. przeliczono 4026,8 tys. zeznań i ich korekt, a z 308,4 tys. wynikała kwota różnicy podatku do zwrotu (hipotetyczny podatek był niższy niż podatek wykazany w zeznaniu albo korekcie). Zidentyfikowano 280,9 tys. podatników, którym należał się zwrot. Łączna kwota różnicy wygenerowana do zwrotu wyniosła 157,2 mln zł. Średnia kwota zwrotu różnicy podatku wygenerowanej w związku z zastosowaniem instytucji hipotetycznego podatku wyniosła na podatnika ok. 510 zł. Dyrektor Departamentu Podatków Dochodowych wyjaśnił, że kwota zwrotu powstawała u podatników, którzy: stosowali podwyższone proporcjonalne koszty uzyskania przychodów (50%); odliczali od dochodu znaczne kwoty (np. w związku z korzystaniem z ulgi termomodernizacyjnej); wykazywali stratę z pozarolniczej działalności gospodarczej.

(akta kontroli: tom II str. 34-37, 48-79, 156, 157; tom VIII str. 83-86)

10. Zgodnie z danymi przedstawionymi przez Dyrektora Departamentu Relacji z Klientami¹³⁰ podatnicy, korzystając z usługi Twój e-PIT¹³¹ za 2022 r., złożyli 10 154,5 tys. zeznań PIT-37, z których 3575,8 tys. (35,2%) zaakceptowano automatycznie. Za 2021 r. wartości te wyniosły odpowiednio 10 611,1 tys. i 4992,3 tys. (47%). Podatnicy z wykorzystaniem usługi Twój e-PIT złożyli za 2022 r. także 220,3 tys. zeznań PIT-36 i 312,2 tys. zeznań PIT-28, tj. odpowiednio więcej o 124,7 tys. (130%) i 76,1 tys. (32,2%) niż za 2021 r.

Zeznania za 2022 r. złożone w formie elektronicznej stanowiły 92,6% wszystkich zeznań, podczas gdy za poprzedni rok podatkowy – 90,2%.

(akta kontroli: tom VII str. 136-159, 522-526)

Niektóre nadpłaty za 2022 r. zwrócono po terminie. W przypadku nadpłat wynikających z zeznań: PIT-36 stało się tak 520 razy w kwocie 1542,8 tys. zł; PIT-37 – 3758 razy w kwocie 2979,6 tys. zł; PIT-36L – 122 razy w kwocie 921,4 tys. zł; PIT-28 – 2795 razy w kwocie 139 tys. zł. W przypadku nadpłat za 2021 r. wynikających z zeznań: PIT-36 stało się tak 1942 razy w kwocie 1398,8 tys. zł; PIT-37 – 66 122 razy w kwocie 7963,1 tys. zł; PIT-36L – 673 razy w kwocie 1558,9 tys. zł; PIT-28 – 1587 razy w kwocie 231,8 tys. zł.

(akta kontroli: tom VII str. 136-159, 525-526)

Organy podatkowe w stosunku do zeznań za 2022 r. przeprowadziły 7113 czynności sprawdzających, z których 6300 zakończono wynikiem pozytywnym, a 4999 zakończono złożeniem przez podatnika korekty zgodnie z ustaleniami. Przeprowadzone czynności dotyczyły w szczególności 2102 zeznań PIT-36, 3892 zeznań PIT-37 i 997 zeznań PIT-28.

¹³⁰ Dane za 2022 r. w całym punkcie wystąpienia ustalono na podstawie informacji przedstawionych przez właściwe Departamenty Ministerstwa Finansów.

¹³¹ Usługa Twój e-PIT była dostępna w serwisie e-Urząd Skarbowy na stronie podatki.gov.pl. Po zalogowaniu do usługi podatek mógł znaleźć swoje zeznanie podatkowe wypełnione wstępnie na podstawie danych zgromadzonych przez Krajową Administrację Skarbową. Podatnik mógł samodzielnie zaakceptować udostępnione mu zeznanie i dzięki temu wysłać je do urzędu skarbowego. Mógł też tego nie czynić. W takim przypadku, jeśli nie rozliczył PIT w inny dostępny sposób, dochodziło do automatycznej akceptacji zeznania udostępnionego w usłudze Twój e-PIT i do jego wysyłki do urzędu skarbowego. Z usługi mogli korzystać podatnicy, którzy składali zeznanie PIT-37 lub PIT-38 oraz rozliczający się na formularzach PIT-28 lub PIT-36, którzy nie prowadzili pozarolniczej działalności gospodarczej. Zeznania PIT-28 i PIT-36 nie podlegały automatycznej akceptacji.

W przypadku rozliczeń za 2021 r. czynnościami sprawdzającymi objęto 22 641 zeznań, z których 18 495 przyniosło efekt pozytywny, a w wyniku 14 891 doszło do złożenia korekty zgodnie z ustaleniami. Przeprowadzone czynności dotyczyły w szczególności 4555 zeznań PIT-36, 14 156 zeznań PIT-37 i 3423 zeznań PIT-28.

(akta kontroli: tom VII str. 128, 129)

11. Ustawą Polski Ład wprowadzono nowe instytucje: nabycie sprawdzające oraz tymczasowe zajęcie ruchomości.

11.1. Od 1 stycznia 2022 r. pracownicy i funkcjonariusze Krajowej Administracji Skarbowej mogą nabywać towary lub usługi w celu sprawdzenia wywiązywania się przez sprawdzanego z obowiązków wynikających z przepisów prawa podatkowego, w zakresie: ewidencjonowania sprzedaży przy zastosowaniu kasy rejestrującej i wydawania nabywcy paragonu fiskalnego (nabycie sprawdzające).

W Ocenie Skutków Regulacji ustawy z dnia 29 października 2021 r. wprowadzającej instytucję nabycia sprawdzającego wskazano, że problem związany z nieprzestrzeganiem przepisów prawa podatkowego przez podatników jest złożony i wielopłaszczyznowy. Do skutecznej walki z szarą strefą i wyludzeniami w podatku VAT wprowadzono szereg różnych rozwiązań, konieczne jest jednakże wprowadzenie kolejnych elementów tego systemu, które będą go dopełniać i wzmacniać. Niezbędne jest wyposażenie organów Krajowej Administracji Skarbowej w dodatkowe narzędzia kontroli przestrzegania przepisów prawa podatkowego, a także wprowadzenie skutecznych narzędzi prewencji.

Przyjęto, że wprowadzenie instytucji nabycia sprawdzającego przyczyni się do ograniczenia negatywnych zjawisk w obrocie gospodarczym. Oszacowano, że dochody sektora finansów publicznych wynikające jedynie z uszczelnienia szarej strefy w gastronomii mogą wzrosnąć od 22 mln zł w 2022 r. do około 31 mln zł w 2032 r.

Ustawą z dnia 29 października 2021 r. środki pieniężne na ten rodzaj sprawdzania rzetelności podatników zostały określone w kwocie 8,5 mln zł na 2022 r. i 1,7 mln zł na 2023 r. Limit wydatków na 2023 r. ustawą z dnia 16 czerwca 2023 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw¹³² został podwyższony od 12 sierpnia 2023 r. do 5 mln zł.

Na koniec 2022 r. w budżecie części 19 pozostała kwota 3,9 mln zł, którą zwrócono do rezerwy ogólnej. Wcześniej 12 października 2022 r. przekazano również 3,9 mln zł do rezerwy. Pozostałe środki w kwocie 696,2 tys. zł zostały wykorzystane na transakcje bezzwrotne.

W pierwszym półroczu 2023 r. ze środków na nabycie sprawdzające (1,7 mln zł) na transakcje bezzwrotne wykorzystano 275,4 tys. zł.

W celu realizacji zadań w zakresie nabycia sprawdzającego pracownicy i funkcjonariusze Krajowej Administracji Skarbowej otrzymali karty płatnicze. Na początku funkcjonowania rozwiązania, tj. w pierwszym kwartale 2022 r. przyznanych zostało 2,3 tys. służbowych kart płatniczych. Liczba ta wzrosła do 2,5 tys. w drugim kwartale 2023 r. Jednorazowy wydatek w nabyciu sprawdzającym nie mógł być wyższy niż 2 tys. zł. Minister Finansów zarządzeniem z 31 grudnia 2021 r. w sprawie funduszu nabycia sprawdzającego¹³³ określił sposób dysponowania funduszem. Ministerstwo Finansów monitorowało nabycie sprawdzające przeprowadzane przez pracowników i funkcjonariuszy Krajowej Administracji Skarbowej, w szczególności liczbę realizowanych nabyć oraz wykorzystanie środków funduszu nabycia sprawdzającego. Od 1 lipca 2022 r.

¹³² Dz. U. poz. 1598.

¹³³ Dz. Urz. M. F. poz. 17, ze zm.

wykorzystywano wdrożony do tego celu w systemie teleinformatycznym ZISAR Plus¹³⁴ moduł *Rejestr Nabycia Sprawdzającego*.

W 2022 r. pracownicy i funkcjonariusze Krajowej Administracji Skarbowej dokonali 56,5 tys. nabyć sprawdzających, w trakcie których nałożyli na nieuczciwych sprzedawców 13,5 tys. mandatów karnych na kwotę 18,2 mln zł.

W pierwszym półroczu 2023 r. liczba nabyć sprawdzających była ponad dwukrotnie wyższa niż w pierwszym półroczu 2022 r. Pracownicy i funkcjonariusze Krajowej Administracji Skarbowej dokonali 26,7 tys. nabyć sprawdzających i nałożyli 7,2 tys. mandatów karnych na kwotę 10,6 mln zł.

Ministerstwo Finansów nie dysponuje danymi o uiszczonych przez ukaranych kwotach kar grzywny nałożonych w trybie dokonanych nabyć sprawdzających.

Zastępca Dyrektora Departamentu Zwalczenia Przeszłości Ekonomicznej podał, że w ramach oceny skuteczności działań Krajowej Administracji Skarbowej, z wykorzystaniem m.in. nabycia sprawdzającego, (...) departament dokonał porównania obrotów z JPK podmiotów z branży gastronomicznej w okresach rozliczeniowych wzmożonego ruchu turystycznego od czerwca do września 2021 r. oraz analogicznego okresu 2022 r. dla wybranych województw, tzw. turystycznych (zachodnio-pomorskie, pomorskie, warmińsko-mazurskie, wielkopolskie, mazowieckie, małopolskie, lubelskie). Na podstawie tych danych stwierdzono wzrost sprzedaży o ponad 2,7 mld zł oraz podatku należnego o ponad 290 mln złotych.

Wyniki kontroli prowadzonych w wybranych izbach administracji skarbowej oraz urzędach skarbowych w ramach kontroli NIK P/23/010 wykazały, że w części badanych protokołów z nabycia sprawdzającego stwierdzono brak danych o kwocie należnego podatku od towarów i usług. Niewykazanie kwoty należnego podatku VAT tłumaczono przeważnie tym, że w analizowanych sprawach sprawdzającym nie wydano paragonu fiskalnego, a w momencie nakładania na podatnika kary grzywny w postaci mandatu karnego za brak zarejestrowania sprzedaży na kasie fiskalnej kontrolerzy nie mają wiedzy, jaką stawkę podatku VAT stosuje podatnik do opodatkowania usługi czy towaru.

Zdaniem Zastępcy Dyrektora Departamentu Zwalczenia Przeszłości Ekonomicznej, niewydanie paragonu fiskalnego w trakcie przeprowadzonego nabycia sprawdzającego nie stanowi przeszkody w określeniu kwoty należnego podatku od towarów i usług dla nabytych towarów, których znana jest wartość sprzedaży brutto. Sprawdzający na etapie przygotowania do nabycia sprawdzającego, co do zasady, zna dane podatnika, wie, w jakiej branży prowadzi on działalność gospodarczą, tym samym dla potrzeb szacowania wielkości szarej strefy w omawianym obszarze, możliwe jest określenie kwoty należnego podatku VAT od nabytego towaru zgodnie z obowiązującymi przepisami prawa. Nawet brak współpracy ze strony sprawdzanego nie wydaje się stać na przeszkodzie w oszacowaniu kwoty należnego podatku od towarów i usług (...) Ponadto Zastępca Dyrektora Departamentu Zwalczenia Przeszłości Ekonomicznej zauważył, że nabycie sprawdzające jest stosunkowo nowym rozwiązaniem prawnym, przypisanym do realizacji przez pracowników i funkcjonariuszy pracujących lub pełniących służbę w różnych komórkach organizacyjnych, którym mogą się zdarzać uchybienia przy sporządzaniu protokołów.

Administracja skarbowa osiągnęła przyjętą w *Kierunkach działania i rozwoju Krajowej Administracji Skarbowej na rok 2022 r.* wartość miernika *Weryfikacja realizacji obowiązku ewidencjonowania obrotu przy wykorzystaniu kasy rejestrującej oraz*

¹³⁴ Zintegrowany System Zarządzania Ryzykiem służący w szczególności do nadzoru nad kontrolami podatkowymi.

wydawania paragonów fiskalnych¹³⁵. Pracownicy i funkcjonariusze Krajowej Administracji Skarbowej zweryfikowali 307 tys. podmiotów w zakresie wywiązywania się z obowiązku ewidencjonowania obrotu przy wykorzystaniu kasy rejestrującej oraz wydawania paragonów fiskalnych, podczas gdy planowana do osiągnięcia wartość miernika na koniec roku wynosiła przynajmniej 180 tys. Przyjęto, że na terenie działania poszczególnych izb administracji skarbowej zweryfikowanych zostanie 6 tys.¹³⁶, 10 tys.¹³⁷ lub 20 tys.¹³⁸ podmiotów. Wszystkie jednostki KAS osiągnęły zakładaną liczbę zweryfikowanych podmiotów.

W *Kierunkach działania i rozwoju Krajowej Administracji Skarbowej na rok 2023* przyjęto miernik dotyczący wyłącznie sprawdzenia rzetelności podatników poprzez nabycie sprawdzające. Dla całego 2023 r. zaplanowano weryfikację przynajmniej 43,5 tys. punktów sprzedaży. Założono, że w pierwszym, drugim i czwartym kwartale 2023 r. pracownicy i funkcjonariusze KAS skontrolują po 8,7 tys. punktów sprzedaży, natomiast w trzecim kwartale 2023 r. – dwukrotnie więcej, tj. 17,4 tys. w efekcie przeprowadzanej cyklicznie w okresie letnim operacji wobec podmiotów dokonujących sprzedaży przy zastosowaniu kas rejestrujących w ramach różnych branż.

W pierwszym półroczu 2023 r. administracja skarbową osiągnęła przyjętą wartość miernika *Weryfikacja realizacji obowiązku ewidencjonowania obrotu przy wykorzystaniu kasy rejestrującej oraz wydawania paragonów fiskalnych w trybie nabycia sprawdzającego*. Pracownicy i funkcjonariusze Krajowej Administracji Skarbowej zweryfikowali 26 670 punktów sprzedaży towarów lub usług w zakresie realizacji obowiązku ewidencjonowania obrotu przy wykorzystaniu kasy rejestrującej oraz wydawania paragonów fiskalnych dokonanych w trybie nabycia sprawdzającego, podczas gdy zakładano weryfikację przynajmniej 17 400 takich punktów sprzedaży. Wszystkie jednostki KAS osiągnęły zakładaną liczbę zweryfikowanych punktów sprzedaży.

11.2. Od początku 2022 r. kontrolujący, który prowadzi kontrolę celno-skarbową, może dokonać tymczasowego zajęcia ruchomości. Instytucję tymczasowego zajęcia ruchomości wprowadzono w celu zwiększenia efektywności egzekucji administracyjnej należności pieniężnych. Zakładany pozytywny wpływ ustawy na sektor finansów publicznych oszacowano na 25 mln zł w 2021 r. oraz 500 mln zł – w kolejnych latach. W Ministerstwie Finansów sprawowano nadzór nad realizacją zadań w zakresie tymczasowego zajęcia ruchomości. Obejmował on również działalność organów egzekucyjnych w zakresie zajętych tymczasowo ruchomości.

Głównym narzędziem centralnym, służącym do weryfikacji przez funkcjonariuszy Służby Celno-Skarbowej, czy zachodzą przesłanki do zastosowania instytucji tymczasowego zajęcia ruchomości, jest Zintegrowany System Zarządzania Ryzykiem „ZISAR PLUS”. Jest to podstawowe, obligatoryjne narzędzie centralne wyszczególnione w procedurze weryfikacji dłużnika w zatwierdzonych 29 grudnia 2021 r. przez Szefa KAS *Wytycznych w sprawie Tymczasowego Zajęcia Ruchomości*, które przekazano do stosowania jednostkom KAS od 1 stycznia 2022 r.

Zastępca Dyrektora Departamentu Zwalczania Przeszłości Ekonomicznej podał m.in., że funkcjonariusze Służby Celno-Skarbowej, którzy w trakcie kontroli drogowej rejestrują wyniki kontroli w systemie Centrum Koordynacji Działań¹³⁹, otrzymują

¹³⁵ Miernik ten obejmował: postępowania mandatowe w zakresie sprzedaży detalicznej, w tym realizację obowiązku ewidencjonowania obrotu za pomocą kas rejestrujących; kontrole, o których mowa w art. 62 ust. 5 pkt 3 ustawy o KAS, w podmiotach obowiązanych do ewidencjonowania obrotu za pomocą kas rejestrujących w zakresie prawidłowości realizacji obowiązku ewidencjonowania oraz nabycia sprawdzające.

¹³⁶ IAS Zielona Góra, Opole, Białystok, Kielce i Olsztyn.

¹³⁷ IAS Bydgoszcz, Lublin, Łódź, Rzeszów, Gdańsk, Szczecin.

¹³⁸ IAS Wrocław, Warszawa, Katowice, Poznań.

¹³⁹ Dalej także: CKD.

automatycznie powiadomienia wraz z treścią dyrektyw o wszystkich ryzykach związanych z realizowanym przewozem towaru, w tym z ryzykiem związanym z nieuiszczeniem dochodzonych należności.

Źródłem danych o obszarach ryzyka i dyrektywach jest system ZISAR Plus, a automatyczny przepływ tych danych z systemu ZISAR Plus do systemu CKD został zapewniony dzięki bezpośredniej integracji obu systemów. Dodatkowo w trakcie ewidencjonowania czynności kontrolnych w systemie CKD funkcjonariusz SCS ma zapewniony bezpośredni dostęp do danych zawartych w systemie Centralnej Ewidencji Pojazdów i Kierowców (CEPIK) o kontrolowanym środku przewozowym zarejestrowanym w Polsce.

W 2022 r. organy egzekucyjne zatwierdziły 237 (w całości lub w części) protokołów tymczasowego zajęcia ruchomości. Zobowiązani w efekcie zastosowania tymczasowych zajęć ruchomości wpłacili 15 877,4 tys. zł. Dodatkowo z tytułu sprzedaży ruchomości w całym 2022 r. uzyskano 328,4 tys. zł.

W pierwszym półroczu 2023 r. organy egzekucyjne zatwierdziły 258 (w całości lub w części) protokołów tymczasowego zajęcia ruchomości. Zobowiązani w efekcie zastosowania tymczasowego zajęcia ruchomości wpłacili 14 500,9 tys. zł. Z tytułu sprzedaży ruchomości uzyskano więcej niż w całym 2022 r., tj. 372,2 tys. zł.

W sprawie uzyskanych kwot ze sprzedaży ruchomości Dyrektor Departamentu Poboru Podatków wyjaśnił, że zasadniczym czynnikiem jest popyt rynkowy na daną rzecz. Jeżeli ruchomość ma charakter indywidualny (np. części do konkretnej maszyny) lub przydatna jest tylko w konkretnym rodzaju działalności gospodarczej (...) trudno jest znaleźć nabywcę na takiego rodzaju towar. Ponadto należy zauważyć, że nie wszystkie ruchomości zajęte w ramach tymczasowego zajęcia ruchomości zostały sprzedane. Odnotowano sytuacje, w których zobowiązani po zatwierdzeniu protokołu TZR dobrowolnie regulowali zadłużenie lub udzielano im układu ratalnego. Wystąpiły też przypadki, w których zaległość została wyegzekwowana z innego składnika majątku, na skutek realizacji innego środka egzekucyjnego. W takich przypadkach brak jest podstaw prawnych do dokonania sprzedaży ruchomości.

W odniesieniu do efektywności instytucji tymczasowego zajęcia ruchomości, Dyrektor Departamentu Poboru Podatków wskazał przede wszystkim na jej działanie prewencyjne i wyjaśnił, że niejednokrotnie sama możliwość dokonania tymczasowego zajęcia ruchomości powoduje, że zobowiązani dobrowolnie regulują należności. W wielu przypadkach, zobowiązani niezwłocznie po zastosowaniu tymczasowego zajęcia ruchomości wnioskowali o udzielenie ulgi w spłacie bądź dokonywali zapłaty dochodzonych należności. Za uprawnione należy zatem uznać stwierdzenie, że instytucja ta spełniła w tym zakresie swoją funkcję dyscyplinując/motywuując część zobowiązanych do podjęcia działań w celu uregulowania należności wobec budżetu państwa. Dyrektor dodał, że skutki finansowe zastosowania tymczasowego zajęcia ruchomości można ocenić dopiero w dłuższej perspektywie, bowiem sama procedura sprzedaży ruchomości jest rozłożona w czasie.

Zdaniem NIK, stosowanie instytucji tymczasowego zajęcia ruchomości realizowało założony cel, jakim było zwiększenie efektywności egzekucji administracyjnej należności pieniężnych, jednak uzyskane kwoty były znacznie niższe od założonych na rok 2022 i 2023.

(akta kontroli: tom VII str. 208-269; tom VIII str. 263-299)

Stwierdzone
nieprawidłowości

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

1. Niecelowe było przeprowadzenie reformy klina podatkowego z wykorzystaniem ulgi dla klasy średniej. W przypadku pracowników osiągających przychód w określonym przedziale założono zneutralizowanie wzrostu obciążeń podatkowo-składkowych,

wynikłego ze zniesienia odliczenia składki zdrowotnej, pomimo zwiększenia kwoty wolnej do 30 000 zł i kwoty pierwszego progu skali podatkowej do 120 000 zł. Ulga nie zapewniała jednak pożądanego przez Ministerstwo Finansów efektu w każdym możliwym przypadku, bowiem nie gwarantowała każdemu pracownikowi zneutralizowania wzrostu obciążeń podatkowo-składkowych. Ulga prowadziła do skomplikowania podatku PIT.

Ministerstwo Finansów przewidziało, że ulga dla klasy średniej będzie dotyczyć pracowników, tj. osób uzyskujących przychód ze stosunku służbowego, stosunku pracy, pracy nakładczej i spółdzielczego stosunku pracy. Dyrektor Departamentu Podatków Dochodowych wyjaśnił, że na powyższe zdecydowano się m.in. dlatego, że pracownicy, zgodnie z Konstytucją RP, znajdowali się pod szczególną ochroną państwa. Ze względu na to, że zasady obliczania PIT były odmienne (np. w zakresie kosztów uzyskania przychodów, oskładkowania), nie istniała jednak możliwość zaproponowania jednego, prostego wzoru gwarantującego neutralność reformy dla wszystkich potencjalnych przypadków. Podjęto zatem decyzję o utworzeniu ulgi dla pracownika o modelowej charakterystyce, tj. takiego, który rozliczał się indywidualnie, uzyskiwał przez cały rok tylko taki przychód z pracy, który był w pełni oskładkowany, stosował tzw. miejscowe koszty uzyskania przychodów oraz nie korzystał z innych ulg i odliczeń. Każda sytuacja, w której sposób obliczania podstawy opodatkowania odbiegał od sposobu właściwego dla pracownika o modelowej charakterystyce, stwarzała konieczność skonstruowania kolejnego wzoru na ulgę. Zastosowanie wzoru na ulgę do podatnika o innej charakterystyce nie gwarantowało w jego przypadku neutralności reformy.

Najwyższa Izba Kontroli zauważa, że w Ministerstwie Finansów dostrzegano, że nowe regulacje podatkowe proponowane ustawą Polski Ład należało tak ukształtować, by służyły realizacji funkcji ochronnej państwa wobec pracowników. W związku z tym w przypadku pracowników uzyskujących przychody w określonym przedziale założono zneutralizowanie wzrostu obciążeń podatkowo-składkowych (wynikającego ze zniesienia odliczenia składki zdrowotnej pomimo podniesienia kwoty wolnej i progu skali podatkowej) i zdecydowano o wprowadzeniu ulgi dla klasy średniej. Jednak, żeby mogła ona przynosić taki sam efekt dla wszystkich pracowników, ze względu na różne sposoby ustalania podstawy opodatkowania, należałoby skonstruować nie cztery (dwa dla rozliczenia rocznego i dwa na potrzeby zaliczek), a więcej wzorów w postaci złożonych algorytmów. Zrezygnowano jednak z tworzenia kolejnych wzorów, uzasadniając to potrzebą wprowadzenia regulacji, które nie komplikowałyby nadmiernie systemu PIT. Ulgę opracowano z uwzględnieniem sytuacji, w jakiej znajdował się pracownik o modelowej charakterystyce. Ograniczenie się jednak do takiego przypadku, musiało przyczynić się do nieprzyznania takiego samego zakresu ochrony każdemu adresatowi ulgi osiągającemu przychód w określonych granicach.

Podsumowując, z jednej strony w celu przeprowadzenia reformy podatkowo-składkowej zdecydowano się na wprowadzenie ulgi dla klasy średniej, która nie mogła prowadzić do uproszczenia systemu PIT, z drugiej, by uniknąć nadmiernej komplikacji systemu PIT, ulgę opracowano według koncepcji niezapewniającej pożądanego przez Ministerstwo Finansów efektu dla wszystkich jej adresatów.

(akta kontroli: tom II 18-22, 29, 30, 112, 113, 118, 119, 134-135, 208, 209, 352-353, 460-472, 509-511, 524, 525; tom VII str. 15, 16, 19; tom VIII str. 100-112, 138-143, 258)

Na pytanie, dlaczego nie zdecydowano się na zaproponowanie w projekcie ustawy Polski Ład prostszych rozwiązań prowadzących do zmniejszenia klina podatkowego dla podatników osiągających niski dochód i uczynienie go bardziej progresywnym

(choćby takich, jakie ostatecznie wprowadzono w ustawie o PIT ustawą z dnia 9 czerwca 2022 r.) oraz dlatego zdecydowano się na zaproponowanie ulgi dla klasy średniej, która komplikowała system PIT i czyniła go mniej przewidywalnym, Tadeusz Kościński Minister Finansów i Jan Sarnowski Podsekretarz Stanu wyjaśnili, że brane pod uwagę warianty zmian charakteryzował przede wszystkim ich różny wpływ na dochody budżetu z PIT. To kierownictwo Zjednoczonej Prawicy, na szczeblu politycznym, decydowało, który wariant zostanie zrealizowany, a postawiło na taki, który w mniejszym stopniu zmniejszał dochody budżetu. Dodali, że jedna z branych pod uwagę propozycji przewidywała podniesienie kwoty wolnej do 36 000 zł. Jej wybór pozwoliłoby nie wprowadzać ulgi dla klasy średniej. Propozycja ta była jednak bardziej kosztowna dla budżetu niż ta, na którą się ostatecznie zdecydowano.

(akta kontroli: tom VII str. 391, 392, 409)

NIK zauważa, że przepisy o uldze dla klasy średniej uchylono zaledwie po pół roku ich obowiązywania. Zdaniem NIK, fakt ten świadczy o tym, że w ocenie Ministerstwa Finansów nie była ona adekwatnym instrumentem do przeprowadzenia reformy podatkowo-składkowej. Podkreśla to niepowodzenie podjętych na początku 2022 r. prób zreformowania ulgi, w tym rozszerzenia jej zakresu podmiotowego na innych podatników niż pracownicy (np. emerytów i rencistów). Prace nad zreformowaniem ulgi zarzucono, gdyż doprowadziłyby do skomplikowania systemu PIT (utworzenia kolejnych złożonych algorytmów), a ich potencjalny efekt nie rozwiązywał problemów związanych ze stosowaniem ulgi. Ponadto Ministerstwo Finansów, przedstawiając motywy zniesienia ulgi, wskazywało, że komplikowała ona system podatkowy, czyniła go nieprzewidywalnym i zmniejszała jego stabilność. Dyrektor Departamentu Podatków Dochodowych wskazał, że podstawowy problem ulgi stanowił mechanizm jej funkcjonowania w systemie zaliczkowego poboru PIT.

Sekretarz Stanu w Ministerstwie Finansów w latach 2022-2023 Artur Soboń stwierdził, że reforma systemu podatkowego, która weszła w życie 1 stycznia 2022 r., była największą od niemal 30 lat. NIK zwraca uwagę, że w wyniku jej przeprowadzenia zrezygnowano z mechanizmu obliczania podatku PIT, który funkcjonował od 1999 r., mianowicie takiego, którego istotnym elementem było odliczenie składki zdrowotnej. Zastąpiono go mechanizmem obliczania PIT, który ze względu na ograniczenia i problemy jakie stwarzał, obowiązywał zaledwie pół roku, i z którego wycofano się na rzecz rozwiązań nie tylko prostych, ale również dostępnych dla wszystkich podatników opodatkowanych na zasadach skali podatkowej.

W ocenie NIK, ulga dla klasy średniej nie była skutecznym rozwiązaniem oraz komplikowała system podatkowy.

2. W Ministerstwie Finansów w trakcie prac nad projektem ustawy Polski Ład nierzetelnie sprawdzono, jak proponowane rozwiązania wpłyną na wysokość zaliczek na PIT oraz kwotę podatku i dochodu podatnika w skali roku. Nie przeprowadzono zwłaszcza takich analiz, które ukazywałyby sytuację pracowników o charakterystyce innej niż modelowa i podatników uzyskujących przychody równocześnie z różnych źródeł. Nie przeanalizowano także, czy i jak utrzymanie niektórych zasad obliczania zaliczek, w niezmienionej zasadniczo postaci, wpłynie na ich wysokość. Dotyczyło to zasad składania oświadczeń PIT-2, zasady uwzględniania kwoty zmniejszającej podatek tylko przez jednego płatnika i wyłączenia możliwości stosowania kwoty zmniejszającej przez niektórych płatników, zwłaszcza wypłacających świadczenia z tytułu umów zlecenia w ramach działalności wykonywanej osobiście. NIK ocenia powyższe działania jako nierzetelne.

W Ministerstwie Finansów w trakcie prac nad projektem ustawy Polski Ład analizowano, z uwzględnieniem określonych założeń, dla jak wielu podatników projektowana reforma w ujęciu rocznym przynosiła zysk albo stratę, albo pozostawała

neutralna, co udokumentowano raportami z symulacji. W raportach przedstawiono również, o ile ze względu na rozwiązania proponowane na 2022 r. w stosunku do 2021 r. miały się różnić obciążenia podatkowo-składkowe i dochód w przeliczeniu na miesiąc (po podzieleniu zysku lub straty z reformy w skali roku na 12 miesięcy) w przypadku pracownika o modelowej charakterystyce, a także osób uzyskujących przychód tylko z pozarolniczej działalności gospodarczej albo tylko z emerytury czy renty. Nie przeprowadzono jednak takich analiz, jak miało to miejsce w związku z pracami nad projektem ustawy z dnia 9 czerwca 2022 r., w których weryfikowano, jak przewidziane w nim rozwiązania oddziaływały na wysokość zaliczek na podatek lub kwotę podatku i dochodu w skali roku w przypadku pracowników o charakterystyce odmiennej od modelowej (np. funkcjonariuszy służb mundurowych, nauczycieli uzyskujących przychód od kilku płatników), pracowników, którzy nie złożyli oświadczenia PIT-2, a także podatników uzyskujących przychody jednocześnie z różnych źródeł (np. stosunku pracy i pozarolniczej działalności gospodarczej, stosunku pracy i emerytury, emerytury i pozarolniczej działalności gospodarczej, emerytury i umowy zlecenia, stosunku pracy i umowy zlecenia).

Dyrektor Departamentu Podatków Dochodowych w odniesieniu do zasad składania oświadczenia PIT-2 wyjaśnił, że konieczność ich zmiany rozpoznano dopiero po tym, gdy na początku 2022 r. zaczęły napływać do Ministerstwa Finansów sygnały o zastrzeżeniach do art. 32 ust. 3 UPIT. Wcześniej nie rozważano wprowadzenia w tym przepisie takich zmian, jakie zaproponowano w projekcie ustawy z 24 lutego 2022 r. Ministerstwo Finansów zmianę art. 32 ust. 3 UPIT zaproponowało jeszcze w styczniu 2022 r.

Dyrektor Departamentu Podatków Dochodowych podkreślił, że zmiany polegające na umożliwieniu podatnikowi „podziału” kwoty zmniejszającej między maksymalnie trzech płatników i rozszerzeniu możliwości stosowania tej kwoty przez płatników do tego wcześniej nieuprawnionych zaproponowano w projekcie ustawy z dnia 9 czerwca 2022 r., ze względu na to, że podatnicy osiągalni przychody równocześnie z różnych stosunków prawnych i u różnych płatników. Zmiany te oceniano jako pozytywne dla podatników, pozwalały bowiem na bardziej elastyczne kształtowanie ich sytuacji podatkowej już w ciągu roku podatkowego.

(akta kontroli: tom II str. 25, 28, 32-34, 112, 113, 204-342, 350-352, 366, 367, 371-454, 463, 470-472, 482-495, 512-516; tom VIII str. 31-34, 40, 44-82, 116-125)

Na pytanie, z jakich przyczyn nie analizowano w Ministerstwie Finansów wpływu zmian zaproponowanych w projekcie ustawy Polski Ład na wysokość zaliczek na podatek i w konsekwencji na miesięczne wynagrodzenia (uposażenia) „na rękę” podatników, Tadeusz Kościński Minister Finansów i Jan Sarnowski Podsekretarz Stanu wyjaśnili m.in., że w Ministerstwie Finansów porównywano wysokość miesięcznego wynagrodzenia „na rękę” pracowników i funkcjonariuszy służb mundurowych, charakteryzujących się inną strukturą klina podatkowo-składkowego. Informacje wynikające z przeprowadzonych w powyższym zakresie analiz w grudniu 2021 r. przekazywano do Kancelarii Prezesa Rady Ministrów i Ministerstwa Spraw Wewnętrznych i Administracji w odpowiedzi na skierowane do Ministerstwa Finansów zapytania o to, jak zmiany wpłyną na wysokość uposażenia funkcjonariuszy służb mundurowych.

Materiał przekazany przez Dyrektora Departamentu Podatków Dochodowych wskazuje na to, że Ministerstwo Finansów w grudniu 2021 r. przedłożyło Ministerstwu Spraw Wewnętrznych i Administracji wyliczenia przedstawiające skutek reformy dla funkcjonariusza służb mundurowych w przeliczeniu na miesiąc (tj. po podzieleniu zysku rocznego z reformy na 12 miesięcy). W wyliczeniach tych uwzględniono jednak różne świadczenia pieniężne przysługujące funkcjonariuszowi, zatem nie tylko uposażenie, ale również np. nagrody (w tym dodatkową roczną, tzw. trzynastkę),

różne rekompensaty związane z pełnieniem służby i świadczenia motywacyjne, które nie wliczają się do podstawy wymiaru składki zdrowotnej.

Minister Finansów Tadeusz Kościński w odpowiedzi na pytanie, z jakich przyczyn nie rozważano w trakcie prac nad projektem ustawy Polski Ład takich zmian w przepisach UPIT w zakresie poboru zaliczek na podatek, jakie wprowadzono ustawą z dnia 24 lutego 2022 r. i ustawą z dnia 9 czerwca 2022 r., wyjaśnił, że Ministerstwo Finansów, pracując nad reformą podatkowo-składkową, analizowało propozycje zgłaszane przez podmioty, które uczestniczyły w procesie konsultacji publicznych i w dotyczących go pracach parlamentarnych. Nie przypominał sobie, aby w toku prac skierowano do Ministerstwa Finansów rekomendację w przedmiocie wdrożenia rozwiązań zmieniających sposób poboru zaliczek na podatek. Wskazał, że zmiana zasad określania wysokości zaliczek wiązałaby się dla podatników z dodatkowymi utrudnieniami i kosztami dostosowawczymi. Chcąc zapewnić podatnikom i płatnikom najdalej idącą elastyczność w tym zakresie, pozostawiono do swobodnej decyzji podatnika kwestię uwzględniania ulgi dla klasy średniej już na etapie zaliczek.

(akta kontroli: tom II str. 531-542; tom VII str. 391, 407, 423)

NIK nie kwestionuje, że PIT jest podatkiem, którego ostateczne rozliczenie następuje po zakończeniu roku podatkowego, a reforma podatkowo-składkowa w ujęciu rocznym przynosiła korzyść wielu podatnikom. System podatku PIT jest jednak bardzo złożony i przewiduje wiele różnych sposobów ustalania podstawy opodatkowania i obliczania podatku. Dlatego, zdaniem NIK, w Ministerstwie Finansów podczas prac nad projektem ustawy Polski Ład analizy należało przeprowadzić wielowątkowo.

Analizy powinny obejmować mechanizm zaliczkowy, w jakim PIT jest obliczany i pobierany w ciągu roku podatkowego. Mechanizm ten stanowi bowiem jedną z charakterystycznych cech podatku PIT i ma istotne znaczenie dla wyniku rocznego rozliczenia (wystąpienia konieczności dopłaty podatku albo nadpłaty).

Od przeprowadzenia dogłębnych analiz nie zwalniał Ministerstwa Finansów także brak, przed i w trakcie prac nad projektem ustawy Polski Ład, uwag odnośnie do stosowania art. 32 ust. 3 UPIT. Zdaniem NIK, analizy w tym zakresie były konieczne, tym bardziej że Ministerstwo Finansów zaproponowało niemal dziesięciokrotne podwyższenie 1/12 kwoty zmniejszającej, a podatnicy byli tylko uprawnieni, a nie obowiązani, do złożenia oświadczenia PIT-2. Ponadto szybkość, z jaką Minister Finansów zaproponował na początku 2022 r. zmianę art. 32 ust. 3 UPIT, świadczy o tym, że jej brak był istotny z punktu widzenia Ministerstwa Finansów.

Oczywiste jest także, że podatnicy przed 2022 r. osiąkali przychody z różnych stosunków prawnych i u różnych płatników. Okoliczności te, ze względu na ich znaczenie, przyczyniły się do zaproponowania przez Ministra Finansów w projekcie ustawy z dnia 9 czerwca 2022 r. regulacji umożliwiających „podział” przez podatnika kwoty zmniejszającej między maksymalnie trzech płatników i rozszerzenia możliwości stosowania tej kwoty na płatników dotychczas do tego nieuprawnionych. Zdaniem NIK, skoro powyższe zmiany pozwalały na bardziej elastyczne kształtowanie sytuacji podatnika w ciągu roku podatkowego, tj. przy obliczaniu i poborze zaliczek, to już na etapie prac nad projektem ustawy Polski Ład powinna zostać dostrzeżona i należyście rozważona potrzeba ich przeprowadzenia, szczególnie że reforma podatkowo-składkowa miała doprowadzić, jak już wcześniej wskazano, do niemal dziesięciokrotnego wzrostu 1/12 kwoty zmniejszającej.

NIK zwraca uwagę, że wydanie rozporządzenia zaliczkowego już 7 stycznia 2022 r. świadczy o tym, że w Ministerstwie Finansów nie przemyślano dogłębnie skutków,

jakie reforma podatkowo-składkowa mogła wywołać w zakresie obliczania zaliczek na PIT, a przez to na wysokość miesięcznych wynagrodzeń „na rękę”.

3. NIK ocenia jako nierzetelne przyjęcie terminu wejścia w życie ustawy Polski Ład na 1 stycznia 2022 r. W ten sposób *vacatio legis* wyniosło niewiele ponad miesiąc. Z orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego wynika, że pewność prawa i związana z nią zasada bezpieczeństwa prawnego ma szczególne znaczenie w prawie regulującym daniny publiczne. Nakaz zachowania odpowiedniej *vacatio legis* stanowi jedną z norm składających się na treść konstytucyjnej zasady demokratycznego państwa prawnego i wynika wprost z zasady zaufania do państwa.

Ustawa Polski Ład została opublikowana 23 listopada 2021 r. Zmiany podatkowe zawarte w ustawie Polski Ład były jednak skomplikowane i wyjątkowo obszerne. Objęły wiele obszarów różnych ustaw podatkowych, zwłaszcza ustaw o podatkach dochodowych. Dotykały wszystkich podatników podatku dochodowego od osób fizycznych. Zdaniem Najwyższej Izby Kontroli, biorąc pod uwagę skomplikowanie i rozległość zmian, ustawa Polski Ład powinna posiadać dłuższe *vacatio legis*. Zdaniem NIK, dłuższe *vacatio legis* bez wątpienia umożliwiłoby właściwe przygotowanie się podatników, ale również służb skarbowych, do stosowania przepisów wprowadzanych ustawą Polski Ład od dnia wejścia ich w życie.

Tadeusz Kościński Minister Finansów, Jan Sarnowski Podsekretarz Stanu i Aleksander Łożykowski Dyrektor Departamentu Podatku Dochodowego w odpowiedzi na pytanie, dlaczego zaproponowano, by zmiany przewidziane ustawą Polski Ład weszły w życie, co do zasady, od 1 stycznia 2022 r. i nie zdecydowano się na jej późniejsze wejście w życie, np. z 1 stycznia 2023 r., wyjaśnili m.in., że decyzje w powyższym względzie podejmowano na szczeblu politycznym przez kierownictwo Zjednoczonej Prawicy. Decyzje przekazywane w tej kwestii Ministerstwu Finansów pokrywały się z deklaracjami politycznymi z czerwca 2021 r. Kierownictwo polityczne Zjednoczonej Prawicy wiedziało o podnoszonej w konsultacjach i w parlamencie kwestii przesunięcia terminu wejścia w życie przepisów ustawy Polski Ład. Harmonogram ich wdrożenia nie uległ jednak zmianie. Zasadniczo zmiany przewidziane ustawą z dnia 29 października 2021 r. były korzystne dla większości podatników, z czego mogło wynikać zainteresowanie polityków jak najszybszym ich wdrożeniem.

Tadeusz Kościński Minister Finansów, Jan Sarnowski Podsekretarz Stanu i Aleksander Łożykowski Dyrektor Departamentu Podatku Dochodowego w odpowiedzi na pytanie, dlaczego uznano, że w razie zaproponowania wejścia w życie ustawy Polski Ład z 1 stycznia 2022 r. zostanie zagwarantowane podatnikom i płatnikom odpowiednie *vacatio legis*, mimo rozległości i skomplikowania wprowadzanych nią zmian, wyjaśnili, że termin wejścia w życie ustawy określany jest w toku (całego) procesu legislacyjnego. Podatnikom i płatnikom zagwarantowano odpowiednie *vacatio legis*. Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego wskazuje, że podatnicy powinni mieć co najmniej miesiąc na przygotowanie się do zmian w zakresie obciążeń podatkowych. Kierunek zmian był znany podatnikom już na etapie konsultacji publicznych prowadzonych przez Ministerstwo Finansów. W świetle braku decyzji kierownictwa Zjednoczonej Prawicy o przesunięciu terminu wejścia w życie ustawy, Ministerstwo Finansów dołożyło wszelkich starań, aby ułatwić podatnikom i płatnikom dostęp do wiedzy na temat przyszłych zmian w prawie. Jedną z inicjatyw podjętych przez Ministerstwo jesienią 2021 r. było przeprowadzenie, równoległe do toczącego się procesu legislacyjnego, cyklu otwartych szkoleń (webinariów), ogłoszonego już 10 września 2021 r., tj. dwa dni po przyjęciu projektu przez Radę Ministrów, jeszcze przed rozpoczęciem prac parlamentarnych.

(akta kontroli: tom VII str. 390, 391, 406, 407, 423)

4. Minister Finansów wydał 7 stycznia 2022 r. rozporządzenie, które miało gwarantować obliczanie i pobór zaliczek na PIT na poziomie nie wyższym niż w 2021 r. NIK jako nierzetelne ocenia określenie terminu wejścia w życie rozporządzenia na dzień następujący po jego ogłoszeniu, gdyż przez to nie stworzono płatnikom możliwości przygotowania się do nowych regulacji i w konsekwencji do ich stosowania od chwili, w której zaczęły obowiązywać. NIK wydanie rozporządzenia ocenia również jako niecelowe, gdyż tylko pozornie przenosiło korzyść roczną z reformy podatkowo-składkowej na zaliczki.

Projekt rozporządzenia zaliczkowego ze względu na interes państwa i ważny interes podatników procedowano w trybie odrębnym, z pominięciem uzgodnień, opiniowania i konsultacji publicznych. Jego adresaci nie mieli zatem możliwości zapoznania się z proponowanymi regulacjami przed ich publikacją. W ocenie NIK, ze względu na określenie terminu wejścia w życie rozporządzenia już na dzień następujący po jego ogłoszeniu, do którego zresztą doszło w godzinach wieczornych, nie stworzono płatnikom możliwości przygotowania się do zgodnego z nim postępowania od samego początku jego obowiązywania. Według NIK, akty prawne powinny być wprowadzane z takim *vacatio legis*, by możliwość zachowywania się zgodnie z nimi była realna od samego początku ich wejścia w życie, zwłaszcza jeśli są procedowane w takim trybie, jak to miało miejsce w przypadku rozporządzenia zaliczkowego.

Zgodnie z wyjaśnieniami Dyrektora Departamentu Podatków Dochodowych rozporządzenie z dnia 7 stycznia 2022 r. miało służyć przełożeniu rocznych efektów reformy podatkowo-składkowej na zaliczki. Co prawda mechanizm rolowania zaliczek umożliwiał otrzymywanie przez podatników wynagrodzeń oraz emerytur i rent (wynoszących brutto nie więcej niż 12 800 zł) w wysokości nie mniejszej niż w 2021 r., to jego stosowanie przyczyniłoby się jednak do wystąpienia dopłat w rocznym rozliczeniu PIT. Dyrektor Departamentu Podatków Dochodowych wyjaśnił, że takie dopłaty mogły okazać się duże, a co więcej, szacowano, że dotyczyłyby ok. 2,6 mln podatników. Trudno zatem, zdaniem NIK, uznać, że rozporządzenie gwarantowało osiągnięcie celu, jaki przed nim stawiano, tj. przełożenie rocznej korzyści reformy podatkowo-składkowej na zaliczki, tym bardziej, że już 1 lipca 2022 r. usunięto z systemu podatku PIT normy regulujące mechanizm rolowania zaliczek.

(akta kontroli: tom II str. 23, 24, 32, 152-156, 163-167, 174-177, 193-196, 208-210, 460-472; tom VIII str. 88, 92-94, 138-143, 170-182, 217-225)

5. Przedłożenie Radzie Ministrów projektu ustawy UD260 z dnia 7 września 2021 r. zawierającego przepisy dotyczące przejściowego podatku dochodowego od niektórych dochodów osób fizycznych, osób prawnych i innych jednostek organizacyjnych (tzw. abolicji podatkowej) było działaniem niecelowym. Przepisy dotyczące tej regulacji od początku budziły istotne wątpliwości.

Wyrażona we wniosku Prezydenta RP z 1 marca 2022 r. do TK argumentacja wskazująca na wadliwość rangi konstytucyjnej tych przepisów była na tyle przekonująca, iż Minister Finansów nie zdecydował się zaczekać na merytoryczne rozstrzygnięcie TK, lecz zgodził się z opiniami Prezydenta RP i przygotował projekt ustawy uchylający tę regulację, zanim w praktyce weszła ona w życie.

Ministerstwo Finansów było projektodawcą przepisów zarówno wprowadzających do polskiego porządku prawnego instytucję abolicji podatkowej, jak i ją uchylających. Przepisy dotyczące abolicji podatkowej weszły w życie 1 stycznia 2022 r., a 1 lipca 2022 r. zostały uchylone. Jednakże pomimo formalnego obowiązywania przez okres sześciu miesięcy, nie wywołały żadnych skutków prawnych.

(akta kontroli: tom III str. 159-168, 179-182, 193-195 – pliki 2-16; 207-228 – pliki 1-4, 9-11, 22, 24, 31, 163-164)

Minister Finansów Tadeusz Kościński wyjaśnił m.in., że jak wskazuje uzasadnienie do ustawy z dnia 29 października 2021 r., abolicja podatkowa w proponowanej formie nie naruszała przepisów Konstytucji RP. Jej przeprowadzenie jest krokiem rekomendowanym przez wiele organizacji międzynarodowych, w tym przez Międzynarodowy Fundusz Walutowy. Źródłem inspiracji dla jej postanowień były analogiczne programy zrealizowane w ostatnich latach z dużym sukcesem przez inne kraje Europy, m.in. Hiszpanię, Portugalię czy Litwę. Ówczesny Minister Finansów dodał także, że przepisy dotyczące abolicji podatkowej nie były na żadnym etapie procesu legislacyjnego przedmiotem krytyki ze strony przedsiębiorców. Przeciwnie, eksperci wskazywali na potrzebę realizacji tej propozycji.

(akta kontroli: tom VII str. 382, 392)

Podsekretarz Stanu Jan Sarnowski wyjaśnił m.in., że Program Powrotu Kapitału stanowił jeden z elementów ogłoszonego wiosną 2021 r. programu politycznego Zjednoczonej Prawicy pod nazwą Polski Ład¹⁴⁰. W toku prac nad projektem ustawy z dnia 29 października 2021 r. Ministerstwo Finansów bazowało na wewnętrznych i zewnętrznych analizach dotyczących efektywności i konstytucyjności przedmiotowego rozwiązania. Źródłem wiedzy na temat analogicznych programów realizowanych w krajach OECD były materiały przygotowane przez Departament Analiz Podatkowych Ministerstwa Finansów. Pozytywną opinię na temat konstytucyjności proponowanych rozwiązań przekazał Ministerstwu Finansów (oraz prezentował publicznie) []¹⁴¹.

(akta kontroli: tom VII str. 398, 408-409)

Należy podkreślić, że samo Ministerstwo Finansów w OSR do ustawy uchylającej przepisy dotyczące abolicji podatkowej (tj. ustawy z dnia 9 czerwca 2022 r.) skonstatowało, iż przedmiotowa regulacja od początku budziła wątpliwości. Co więcej, w uzasadnieniu do ustawy Polski Ład, jak również w przywołanej powyżej przez Podsekretarza Stanu w Ministerstwie Finansów w latach 2019-2022 Jana Sarnowskiego opinii []¹⁴² ani słowem nie odniesiono się do podobieństw pomiędzy zaproponowanymi w tym zakresie przepisami ustawy Polski Ład a przepisami tzw. ustawy abolicyjnej z 2002 r.¹⁴³, co do których TK orzekł, iż są niezgodne z Konstytucją RP¹⁴⁴.

(akta kontroli: tom III str. 193-195 – plik 16; 207-228 – pliki 2, 4, 9-11)

6. Przedłożenie Radzie Ministrów projektu ustawy UD260 z dnia 7 września 2021 r. zawierającego przepisy dotyczące ukrytej dywidendy było działaniem niecelowym. W ocenie Najwyższej Izby Kontroli, wskazane zmiany przepisów nie doprowadziły do osiągnięcia założonego celu, tj. uszczelnienia systemu podatku dochodowego, z uwagi na wadliwość tych przepisów.

Ministerstwo Finansów było projektodawcą przepisów zarówno wprowadzających do polskiego porządku prawnego przepisy dotyczące ukrytej dywidendy, jak i je uchylających. Przepisy dotyczące ukrytej dywidendy zostały uchylone zanim w ogóle weszły w życie. Tym samym przedmiotowa regulacja nie mogła osiągnąć swojego głównego celu, tj. uszczelnienia systemu podatku dochodowego. Blisko

¹⁴⁰ Strona 96 Programu wskazuje na konieczność wdrożenia (...) specjalnego programu dla Polaków, którzy mają majątek lub ukryte dochody za granicą. W ramach programu będzie można powrócić z majątkiem i dochodami bez obaw o wszczęcie postępowań w sprawie unikania opodatkowania. Cały program jest dostępny w zakładce Pelen dokument programowy, pod adresem <http://polskilad.pis.org.pl/> (dostęp: 13.10.2023).

¹⁴¹ [Wylączenia dokonano na podstawie art. 5 ust. 1 ustawy o dostępie do informacji publicznej (Dz.U. z 2022 r. poz. 902)].

¹⁴² Wylączenia dokonano na podstawie art. 5 ust. 1 ustawy o dostępie do informacji publicznej.

¹⁴³ Ustawa z dnia 26 września 2002 r. o jednorazowym opodatkowaniu nieujawnionego dochodu oraz o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa i ustawy – Kodeks karny skarbowy.

¹⁴⁴ Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 20 listopada 2002 r., sygn. akt K 41/02.

10 miesięcy po uchwaleniu ustawy Polski Ład¹⁴⁵ samo Ministerstwo Finansów zauważyło, iż przepisy dotyczące ukrytej dywidendy:

- prowadziłyby do wątpliwości interpretacyjnych w zakresie wzajemnych zależności między nimi i przepisami o cenach transferowych,
- mogłyby znacznie utrudnić działanie grup kapitałowych świadczących na rzecz spółek zależnych usługi wsparcia,
- mogłyby wpłynąć negatywnie na świadczenie usług licencyjnych,
- budziły istotne wątpliwości względem stosowanej na gruncie cen transferowych metody podziału zysku i korekty cen transferowych,
- mogłyby swoim zakresem objąć również inne określone transakcje uzasadnione gospodarczo, których głównym celem nie jest *de facto* transfer nadwyżek finansowych do podmiotów powiązanych,
- mogły pokrywać się z przepisami dotyczącymi podatku od przerzuconych dochodów i minimalnego podatku dochodowego. Ponadto niektóre z kategorii płatności, np. koszty finansowania dłużnego, podlegały już dodatkowym ograniczeniom lub limitom.

Powyższe konkluzje Ministerstwa Finansów jednoznacznie wskazują na wadliwość tych przepisów, które były na tyle istotne, iż zdecydowano się na ich usunięcie z polskiego porządku prawnego. Tym samym, zdaniem Najwyższej Izby Kontroli, przepisy odnośnie ukrytej dywidendy zawarte w projekcie ustawy UD260 z dnia 7 września 2021 r., przedłożonego Radzie Ministrów, stanowiły nieodpowiedni środek do osiągnięcia założonego celu, tj. uszczelnienia systemu podatku dochodowego.

(akta kontroli: tom III str. 98-101, 159-168, 179-182, 193-195 – plik 21; 196-203 – pliki 16, 18-20; 207-228 – pliki 9-11, 22, 24, 31, 165-166)

Minister Finansów Tadeusz Kościński wyjaśnił m.in., że przepisy o ukrytej dywidendzie to rozwiązania uszczelniające podatek CIT. Bazowały one na regulacjach obowiązujących m.in. w Niemczech, Luksemburgu czy Szwajcarii, których celem jest utrudnienie działania podatników chcących zmniejszyć wysokość płaconego podatku poprzez generowanie „sztucznych” kosztów po stronie spółki kapitałowej lub zastępowanie wypłaty dywidendy tzw. „ukrytym transferem zysków”. Ówczesny Minister Finansów dodał, że taki transfer często przyjmuje postać świadczeń na rzecz wspólnika z tytułu wykonywania przez niego usług na rzecz spółki – o przeszacowanej wartości. Rozwiązania uszczelniające zawarte w ustawie z dnia 29 października 2021 r. miały na celu ograniczenie tego rodzaju praktyk. Były Minister Finansów wskazał także, że podobnie jak w przypadku innych inicjatyw służących uszczelnieniu podatku CIT, ich wdrożenie wiąże się z powstaniem dodatkowych obowiązków po stronie firm, a ich efektem jest zamknięcie ścieżek optymalizacji podatkowej, które skutkuje wzrostem wysokości płaconego przez spółki podatku. Stąd krytyka ze strony podatników i doradców podatkowych.

(akta kontroli: tom VII str. 383-385, 393-394)

Podsekretarz Stanu w Ministerstwie Finansów w latach 2019-2022 Jan Sarnowski wyjaśnił m.in., że administracje podatkowe często identyfikują sytuacje, w których osoby prowadzące działalność gospodarczą z wykorzystaniem spółek dążą do minimalizacji podatku dochodowego poprzez obciążanie spółki kosztami ponoszonymi na rzecz ich samych jako wspólników. Tego typu zjawisko może przybrać postać wypłaty zysków w sposób ukryty (ang. *hidden dividend*), co spotyka się z negatywną reakcją ustawodawstw podatkowych na całym świecie. Poszczególne kraje przyjmują różne rozwiązania mające na celu ograniczenie tego

¹⁴⁵ Projekt ustawy UD404 przedłożono Radzie Ministrów do rozpatrzenia 22 sierpnia 2022 r. (późniejsza ustawa z dnia 7 października 2022 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw).

zjawiska. Dla przykładu, jak wskazał były Podsekretarz Stanu, analogiczne regulacje obowiązują w Niemczech, Luksemburgu i Szwajcarii – w tych pierwszych już od lat 30-ych XX w.¹⁴⁶ Regulacje przyjęte ustawą z dnia 29 października 2021 r. realizowały podobne cele i były ukierunkowane na zachowanie wpływów budżetowych. Rozwiązania zmierzające do zabezpieczenia wpływów budżetowych wywołują często krytyczne uwagi podatników, po których stronie w efekcie ich działania pojawić się mogą nowe obowiązki lub konieczność zapłaty większej kwoty podatku.

(akta kontroli: tom VII str. 399-401, 410)

Najwyższa Izba Kontroli nie kwestionuje konieczności wprowadzania do porządku prawnego regulacji mających na celu uszczelnianie systemu podatkowego. Jednakże przepisy prawa podatkowego nie powinny:

- prowadzić do wątpliwości interpretacyjnych,
- budzić istotnych wątpliwości względem innych mechanizmów uszczelniających,
- utrudniać prowadzenia działalności gospodarczej niektórym podatnikom.

Jak samo Ministerstwo Finansów zauważyło, zaproponowane i następnie uchwalone w ustawie Polski Ład przepisy dotyczące ukrytej dywidendy nie spełniły powyższych wymogów i dlatego jeszcze przed wejściem w życie zostały uchylone.

(akta kontroli: tom III str. 207-228 – pliki 163-164)

7. Przedłożenie Radzie Ministrów projektu ustawy UD260 z dnia 7 września 2021 r. oraz autopoprawki z dnia 13 września 2021 r. zawierających przepisy dotyczące minimalnego podatku dochodowego było działaniem niecelowym w zaproponowanej konstrukcji przepisów. Przedmiotowa niecelowość polega na nieodpowiedniości zastosowanych metod i środków do osiągnięcia założonych celów.

Ministerstwo Finansów było projektodawcą przepisów zarówno wprowadzających do polskiego porządku prawnego przepisy dotyczące minimalnego podatku dochodowego, jak i je znacząco modyfikujących oraz zwalniających z ich stosowania w okresie 2022-2023.

Blisko 10 miesięcy po uchwaleniu ustawy Polski Ład¹⁴⁷ samo Ministerstwo Finansów zauważyło, że przepisy dotyczące minimalnego podatku dochodowego:

- powodują w szczególności, że mogą być nim objęte podmioty, których wyniki podatkowe (strata lub niski poziom dochodowości) nie zawsze są rezultatem działań optymalizacyjnych;
- wymagają modyfikacji, które zbliżą je do celów, które miały one realizować;
- wymagają korekty z uwagi na budzące wątpliwości interpretacyjne lub prowadzące do rezultatów sprzecznych z ideą regulacji o minimalnym podatku dochodowym;
- wymagają większego uwzględnienia specyfiki poszczególnych branż;
- wymagają wzmocnienia ukierunkowania na faktyczne przypadki unikania opodatkowania;
- odznaczają się niewystarczającą przewidywalnością;
- w konsekwencji wymagają zmian, by osiągnąć ich sprawiedliwość, stabilność i przejrzystość, a także by zbliżyć je do realizacji zakładanego celu.

Powyższe konkluzje Ministerstwa Finansów jednoznacznie wskazują na wadliwość tych przepisów, które były na tyle istotne, iż ich znacząca modyfikacja stała się koniecznością. Tym samym, zdaniem Najwyższej Izby Kontroli, przepisy odnośnie minimalnego podatku dochodowego zawarte w projekcie ustawy UD260 z dnia

¹⁴⁶ Klauzulę służącą zapobieganiu ukrytej dystrybucji zysków (niem. *verdeckte Gewinnausschüttung*) przewidywał już § 17 niemieckiej ustawy o CIT z 1934 r., sygnatura aktu prawnego KStG 1934 v 16.10.1934 (RGBl I 1934, 1031).

¹⁴⁷ Projekt ustawy UD404 przedłożono Radzie Ministrów do rozpatrzenia 22 sierpnia 2022 r. (późniejsza ustawa z dnia 7 października 2022 r.).

7 września 2021 r. oraz w autopoprawce z dnia 13 września 2021 r., które zostały przedłożone Radzie Ministrów, stanowiły nieodpowiedni środek do osiągnięcia założonego celu, tj. uszczelnienia systemu podatkowego poprzez wdrożenie regulacji ograniczającej stosowanie przez podatników mechanizmów optymalizacyjnych i tym samym zmniejszenie zagranicznej luki CIT.

(akta kontroli: tom III str. 107-110, 159-168, 176-178, 196-203 – pliki 26-58; 207-228 – pliki 9-11, 22, 24, 31, 165-166)

Należy podkreślić, że regulacje dotyczące minimalnego podatku dochodowego nie zostały poddane procesom uzgodnień, opiniowania, konsultacji publicznych. Z uwagi na fakt, iż projekt ustawy UD260 na rządowym etapie legislacyjnym procedowany był w trybie odrębnym, tym samym nie został naruszony Regulamin pracy Rady Ministrów¹⁴⁸. Jednakże Najwyższa Izba Kontroli zauważa, iż brak uzgodnień, opiniowania, konsultacji publicznych pozbawił Ministerstwo Finansów korzyści z nich płynących, jak chociażby: lepszego rozpoznania stanowisk różnych grup odbiorców i interesariuszy proponowanego rozwiązania, możliwości pojawienia się nowych pomysłów, poprawienia proponowanego rozwiązania, możliwości uniknięcia konfliktu. Dlatego też, zdaniem Najwyższej Izby Kontroli, nieprzeprowadzenie tych trzech procesów nie było ani optymalną, ani zasadną metodą zmierzającą do osiągnięcia założonego celu, tj. uszczelnienia systemu podatkowego poprzez skuteczne wdrożenie regulacji ograniczającej stosowanie przez podatników mechanizmów optymalizacyjnych i tym samym zmniejszenie zagranicznej luki CIT.

(akta kontroli: tom III str. 207-228 – pliki 41-43, 56-61, 146-148)

Tadeusz Kościński Minister Finansów wyjaśnił, że podatek minimalny w podatku dochodowym od osób prawnych to rozwiązanie uszczelniające, które po sprawdzeniu się m.in. w Stanach Zjednoczonych skierowane zostało mocą dyrektywy do wdrożenia we wszystkich krajach Unii Europejskiej. Stworzenie polskiego modelu podatku minimalnego, opartego na rozwiązaniach amerykańskich, było przedmiotem prac w Ministerstwie Finansów od początku 2020 r. Gotowy projekt w tym zakresie, przygotowany przez Ministerstwo Finansów, miał być przedmiotem prac legislacyjnych na poziomie rządu i parlamentu w 2021 r. Na przełomie maja i czerwca 2021 r. Ministerstwo Finansów zostało powiadomione o tym, że kierownictwo polityczne Zjednoczonej Prawicy zdecydowało o procedowaniu tego rozwiązania w innym, odrębnym projekcie legislacyjnym niż projekt ustawy z dnia 29 października 2021 r. Ówczesny Minister Finansów wyjaśnił także, że na przełomie sierpnia i września 2021 r. Ministerstwo Finansów zostało powiadomione przez Premiera Mateusza Morawieckiego o decyzji kierownictwa politycznego Zjednoczonej Prawicy o dołączeniu przepisów o minimalnym podatku dochodowym do projektu ustawy z dnia 29 października 2021 r. Przyczyny tej decyzji mogły leżeć w chęci odpowiedzenia na oczekiwania w tym przedmiocie po stronie polskich przedsiębiorców, artykułowane zarówno w mediach, jak i w toku oficjalnych spotkań z przedstawicielami Ministerstwa Finansów. Jak wskazał ponadto były Minister Finansów, dotyczyły one pilnej potrzeby podjęcia kroków mających na celu uszczelnienie regulacji podatku CIT. Inspiracją wielu z nich był wydany w sierpniu 2021 r. raport Związku Przedsiębiorców i Pracodawców na temat polityki podatkowej zagranicznych firm, który opisywał sposoby, przy wykorzystaniu których unikają one płacenia podatków w Polsce. Jako narzędzie zaradzenia temu problemowi, przedstawionemu jako duże zagrożenie dla uczciwych polskich firm, raport wskazywał na konieczność jak najszybszego wprowadzenia w Polsce minimalnego podatku CIT.

¹⁴⁸ Uchwała nr 190 Rady Ministrów z dnia 29 października 2013 r. Regulamin pracy Rady Ministrów (M. P. z 2022 r. poz. 348).

(akta kontroli: tom VII str. 385, 394-395)

Podsekretarz Stanu w Ministerstwie Finansów w latach 2019-2022 Jan Sarnowski, podobnie jak były Minister Finansów, wyjaśnił m.in., że podatek minimalny w podatku dochodowym od osób prawnych to rozwiązanie, które jest stosowane w wielu jurysdykcjach podatkowych na świecie, w tym w Stanach Zjednoczonych. Zadaniem minimalnego podatku dochodowego jest ograniczenie unikania opodatkowania i zabezpieczenie wpływów budżetowych z tytułu podatku dochodowego. Opodatkowanie minimalne jest także przedmiotem prac OECD oraz dyrektyw Unii Europejskiej¹⁴⁹, a jego wdrożenie procedowane jest obecnie w bardzo szybkim tempie – przewidujące je przepisy powinny być implementowane do porządków prawnych wszystkich państw Unii Europejskiej. Ówczesny Podsekretarz Stanu w Ministerstwie Finansów dodał także, że wątpliwości podatników dotyczące sformułowania przepisów o podatku minimalnym, pojawiające się na etapie procedowania ustawy oraz zgłaszane już po jej wejściu w życie, poddawane były bieżącej analizie, wiodącej niejednokrotnie do zmian w odpowiednich przepisach.

(akta kontroli: tom VII str. 401, 411-412)

Najwyższa Izba Kontroli nie kwestionuje konieczności wprowadzenia do porządku prawnego nowych form opodatkowania celem ograniczenia stosowania przez podatników mechanizmów optymalizacyjnych. Jednakże przepisy prawa podatkowego powinny:

- jasno i precyzyjnie wskazywać ich zakresy podmiotowe i przedmiotowe, które będą zgodne z celami projektodawcy;
- odznaczać się wystarczającą przewidywalnością;
- nie budzić istotnych wątpliwości interpretacyjnych.

Jak samo Ministerstwo Finansów zauważyło, zaproponowane i następnie uchwalone w ustawie Polski Ład przepisy dotyczące minimalnego podatku dochodowego nie spełniły powyższych wymogów i dlatego zostały znacząco zmodyfikowane.

W toku prac nad projektami ustaw należy dbać o poprawność języka prawnego i szanować zasady techniki prawodawczej¹⁵⁰. Ponadto zgodnie z orzecznictwem Trybunału Konstytucyjnego zasada określoności przepisów prawa jest funkcjonalnie związana z zasadami pewności i bezpieczeństwa prawnego oraz ochrony zaufania do państwa i prawa¹⁵¹. Zasady te nakazują, aby przepisy prawa były formułowane w sposób precyzyjny i jasny oraz poprawny pod względem językowym. Precyzja przepisu powinna przejawiać się w konkretności nakładanych obowiązków i przyznawanych praw, tak by ich treść była oczywista i pozwalała na ich wyegzekwowanie¹⁵².

Podkreślić należy, że podstawowym warunkiem należytego porozumiewania się prawodawcy z adresatami stanowiących przez niego norm jest precyzyjne i komunikatywne formułowanie tekstów prawnych. Starannie zredagowany tekst prawny powoduje, że podmiot stosujący prawo może cały swój wysiłek skoncentrować na merytorycznej stronie podejmowanych decyzji, ponieważ

¹⁴⁹ Dokument Wyzwania podatkowe wynikające z cyfryzacji gospodarki – modelowe globalne zasady przeciwdziałania erozji podstawy opodatkowania (filary drugi) (funkcjonujący w ogólnym użyciu jako Modelowe Zasady GloBE lub GloBE MR), zatwierdzony 14 grudnia 2021 r. przez tzw. Otwarte Ramy OECD/G20 do spraw BEPS (Inclusive Framework in BEPS); oraz Dyrektywa Rady (UE) 2022/2523 z dnia 14 grudnia 2022 r. w sprawie zapewnienia globalnego minimalnego poziomu opodatkowania międzynarodowych grup przedsiębiorstw oraz dużych grup krajowych w Unii (Dz. Urz. UE. L Nr 328, str. 1), zwana Dyrektywą GLOBE.

¹⁵⁰ W. Nykiel, Prawa podatnika a stanowienie prawa podatkowego – wybrane zagadnienia, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2019, nr 4, s. 9.

¹⁵¹ Wyrok z 9 października 2007 r., sygn. akt SK 70/06; wyrok z 28 października 2009 r., sygn. akt Kp 3/09; wyrok z 13 września 2011 r., sygn. akt P 33/09.

¹⁵² A. Michalak, *Konstytucyjne zasady tworzenia prawa podatkowego w świetle orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego*, „Monitor Podatkowy” 2017, nr 7, s. 30.

wyeliminowane są trudności, które trzeba pokonać już na etapie interpretacji tekstu, co zapewnia także jednolitość interpretacji, a w konsekwencji większą jednolitość stosowania prawa¹⁵³.

Precyzyjność regulacji prawnej jest trwale związana z jasnością przepisów i ich poprawnością językową. Treść nakładanych obowiązków musi być oczywista, niebudząca wątpliwości i niedająca możliwości sprzecznych interpretacji. Niejasność i nieprecyzyjność przepisów staje się źródłem niepewności adresatów, co jest szczególnie szkodliwe w przypadku przedsiębiorców podejmujących ryzyko prowadzenia działalności gospodarczej¹⁵⁴.

(akta kontroli: tom III str. 207-228 – pliki 165-166)

8. Przedłożenie Radzie Ministrów projektu ustawy UD260 z dnia 7 września 2021 r. zawierającego przepisy dotyczące ulgi na zabytki w zakresie zakupu zabytku nieruchomego było działaniem niecelowym, ze względu na zastosowaną konstrukcję przepisów.

Ministerstwo Finansów było projektodawcą przepisów zarówno wprowadzających do polskiego porządku prawnego przepisy dotyczące ulgi na zabytki, jak i je modyfikujących oraz częściowo uchylających. Przepisy dotyczące ulgi na zabytki w zakresie zakupu zabytku nieruchomego zostały uchylone po zaledwie roku ich obowiązywania. Podatnicy jedynie w rozliczeniu za rok 2022 mogli skorzystać z ulgi na zabytki w zakresie zakupu zabytku nieruchomego. Tym samym przedmiotowa regulacja w tymże zakresie nie osiągnęła swojego głównego celu, gdyż nie zdążyła znacząco wpłynąć na zachowanie materialnego dziedzictwa kulturowego, realizowanego poprzez zakup zabytków nieruchomych.

Niecałe pół roku po uchwaleniu ustawy Polski Ład¹⁵⁵ samo Ministerstwo Finansów zauważyło, że przepisy dotyczące ulgi na zabytki w zakresie zakupu zabytku nieruchomego w szczególności:

- budziły wątpliwości z uwagi na ich konstrukcję,
- postrzegane były jako sprzyjające optymalizacji podatkowej.

Powyższe konkluzje Ministerstwa Finansów jednoznacznie wskazują na wadliwość tych przepisów, które były na tyle istotne, iż zdecydowano się na ich usunięcie z polskiego porządku prawnego. Tym samym, zdaniem Najwyższej Izby Kontroli, przepisy odnośnie do ulgi na zabytki w zakresie zakupu zabytku nieruchomego zawarte w projekcie ustawy UD260 z dnia 7 września 2021 r. przedłożonym Radzie Ministrów stanowiły nieodpowiedni środek do osiągnięcia założonego celu, tj. stworzenia podatkowej zachęty do inwestowania w ochronę zabytków.

(akta kontroli: tom III str. 159-168, 171-175, 193-195 – pliki 17-20; 207-228 – pliki 9-11, 22, 24, 31, 163-164)

Tadeusz Kościński Minister Finansów wyjaśnił m.in., że treść ulgi na zabytki była przygotowana przez Departament Podatków Dochodowych Ministerstwa Finansów we współpracy z właściwymi jednostkami Ministerstwa Kultury i Dziedzictwa Narodowego. Punktem wyjścia dla zaproponowanych rozwiązań była analiza przeprowadzona przez Departament Analiz Podatkowych Ministerstwa Finansów. Dotyczyła ona podatkowych ulg na zabytki, które działają obecnie w kilkunastu krajach OECD. W wielu z nich została ona skonstruowana analogicznie jak w ustawie

¹⁵³ J. Glumińska-Pawlic, *Pożądaný kierunek zmian (reformy) obecnego modelu tworzenia prawa podatkowego*, s. 106 [w:] *Dylematy reformy systemu podatkowego w Polsce*, red. nauk. H. Dzwonkowski, J. Kulicki, Warszawa 2016, s. 101-116.

¹⁵⁴ H. Kisilowska, *Określoność prawa podatkowego a bezpieczeństwo prawne przedsiębiorców*, *Doradztwo Podatkowe – „Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych”* 2023, nr 4, s. 5.

¹⁵⁵ Projekt ustawy UD347 przedłożono Radzie Ministrów do rozpatrzenia 19 kwietnia 2022 r. (późniejsza ustawa z dnia 9 czerwca 2022 r.).

z dnia 29 października 2021 r. – obejmowała nie tylko prace konserwatorskie, ale również zakup zabytkowej nieruchomości. Ówczesny Minister Finansów wskazał także, że tworząc ulgę na zabytki, Ministerstwo Finansów opierało się na analizie analogicznych rozwiązań funkcjonujących w innych krajach OECD, wskazywanej przez Ministerstwo Kultury, Dziedzictwa Narodowego i Sportu praktyce działania polskich służb konserwatorskich oraz wiedzy na temat już działających instrumentów stojących do dyspozycji Krajowej Administracji Skarbowej (m.in. klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania). Były Minister Finansów dodał także, że biorąc powyższe pod uwagę w toku prac nad ustawą z dnia 29 października 2021 r. nie stwierdzono konieczności ograniczenia ulgi na zabytki ani potrzeby opatrzenia proponowanych rozwiązań dodatkowymi klauzulami uszczelniającymi. Propozycje w tym zakresie nie były również zgłaszane w toku konsultacji publicznych ani na parlamentarnym etapie procesu legislacyjnego.

(akta kontroli: tom VII str. 382-383, 392-393)

Podsekretarz Stanu w Ministerstwie Finansów w latach 2019-2022 Jan Samowski, podobnie jak ówczesny Minister Finansów, wskazał że przepisy regulujące ulgę na zabytki przygotowane zostały przez Ministerstwo Finansów we współpracy z Ministerstwem Kultury, Dziedzictwa Narodowego i Sportu, która została zainaugurowana spotkaniem przedstawicieli Ministerstwa Finansów z Premierem Piotrem Glińskim jesienią 2020 r. Szczegółową analizę w przedmiocie ulgi na zabytki przygotował Departament Analiz Podatkowych Ministerstwa Finansów. Dotyczyła ona praktyki i zasad stosowania w innych krajach ulg podatkowych dla zwiększenia zaangażowania osób fizycznych w konserwację zabytków i przeciwdziałanie bezpowrotnej utracie dziedzictwa narodowego. Rozwiązania pokrewne tym proponowanym projektem ustawy z dnia 29 października 2021 r. były stosowane w wielu krajach zarówno w Unii Europejskiej (m.in. w Niemczech, we Francji czy na Węgrzech), jak i poza jej granicami (m.in. w Wielkiej Brytanii i w Stanach Zjednoczonych). Ówczesny Podsekretarz Stanu w Ministerstwie Finansów stwierdził także, że kwestia nadużycia projektowanego rozwiązania dla osiągnięcia efektu agresywnej optymalizacji podatkowej – również w przypadku zakupu zabytku nieruchomego – była badana w Departamencie Podatków Dochodowych. Informacje pozyskane przez Departament w toku spotkań z przedstawicielami Ministerstwa Kultury, Dziedzictwa Narodowego i Sportu wskazywały na brak takiego zagrożenia. Miało ono być niwelowane w szczególności poprzez uzależnienie zastosowania ulgi od uzyskania przez podatnika, wydanej z zachowaniem odpowiednich procedur, decyzji służb konserwatorskich. Były Podsekretarz Stanu dodał także, że kwestia ograniczenia przedmiotowej ulgi nie była podnoszona przez podmioty uczestniczące w pracach legislacyjnych nad projektem ustawy z dnia 29 października 2021 r. na etapie rządowym i parlamentarnym, w tym w toku konsultacji publicznych. Ulgą na zabytki była pozytywnie oceniana przez podatników oraz środowisko konserwatorskie¹⁵⁶.

(akta kontroli: tom VII str. 398-399, 408, 410)

Najwyższa Izba Kontroli nie kwestionuje zasadności wprowadzania do porządku prawnego ulg podatkowych mających wspomóc realizację ważnych celów społecznych. Jednakże przepisy prawa podatkowego nie powinny budzić wątpliwości

¹⁵⁶ Jako przykłady publikacji krytycznie oceniających ograniczenie ulgi na zabytki wskazać można w szczególności: M. Laszczkowski, *Ulgą, czyli ofiara zaciętrzewienia*, <https://www.rp.pl/publicystyka/art35674051-michal-laszczkowski-ulga-czyli-ofiara-zacietrzewienia> (dostęp: 13.10.2023); W. Moczydłowska, *Ulgą na zabytki okrojona od 2023 roku – z zakupem pałacyku trzeba się spieszyć*, <https://www.prawo.pl/podatki/ulga-na-zabytki-w-pit-20222023-rok,518739.html> (dostęp: 13.10.2023); M. Stańczyk, *Ulgą na zabytki („Pałacyk+”) – konserwatorzy zabytków chwalą i proponują poprawki*, <https://ksiegowosc.infor.pl/wiadomosci/5408128,Ulga-na-zabytki-Palacyk-konserwatorzy-zabytkow-chwala-i-proponuja-poprawki.html> (dostęp: 13.10.2023).

z uwagi na ich konstrukcję oraz być postrzegane jako sprzyjające optymalizacji podatkowej. Jak samo Ministerstwo Finansów zauważyło, zaproponowane i następnie uchwalone w ustawie Polski Ład przepisy dotyczące ulgi na zabytki w zakresie zakupu zabytku nieruchomego nie spełniły powyższych wymogów i dlatego po zaledwie roku ich obowiązywania zostały uchylone.

(akta kontroli: tom III str. 207-228 – pliki 163-164)

9. Minister Finansów w przedłożonym Radzie Ministrów projekcie ustawy UD260 z dnia 7 września 2021 r. nierzetelnie określił termin (od 1 stycznia 2023 r.), od którego na podatników miano nałożyć obowiązek prowadzenia ksiąg podatkowych przy użyciu programów komputerowych i przesyłania ich w formie ustrukturyzowanej do urzędu skarbowego. Powyższy termin był od samego początku nierealny do osiągnięcia ze względu na niewystarczające zaawansowanie prac przygotowawczych, które trwały do połowy lipca 2023 r. Decyzja o uruchomieniu projektu pt. *Centrum Transparentności (JPK_PD)* została podpisana przez Ministra Finansów 14 lipca 2023 r.

Zgodnie z ustawą Polski Ład obowiązek prowadzenia ksiąg podatkowych przy użyciu programów komputerowych i przesyłania ich w formie ustrukturyzowanej do urzędu skarbowego miał wejść w życie od 1 stycznia 2023 r. Podatnicy rozliczający się na podstawie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych mieli przesyłać roczne księgi, zaś podatnicy wykonujący działalność gospodarczą rozliczający się na podstawie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym mieli przysyłać księgi co miesiąc lub co kwartał. Oznaczało to, że pierwotnie pierwsze zapisy ksiąg podatkowych podatnicy mieli przesłać do 20 lutego 2023 r. (miesięczne zapisy za styczeń 2023 r.). Ponadto ustawa Polski Ład upoważniła ministra właściwego do spraw finansów publicznych do wydania fakultatywnych rozporządzeń, w którym może określić m.in. zakres dodatkowych danych, o które należy uzupełnić prowadzone księgi podlegające przekazaniu¹⁵⁷.

(akta kontroli: tom III str. 141-152, 191-192 – pliki 2-7; 207-228 – pliki 9-11, 22, 24, 31)

Dyrektor Departamentu Podatków Dochodowych wyjaśnił: *Zgodnie z koncepcją przyjętą w ramach procesu legislacyjnego projektu UD260, przepisy dotyczące JPK miały obowiązywać od 1 stycznia 2023 r. W okresie procedowania pierwszych rozwiązań dla JPK zakładano, że vacatio legis przekraczające rok kalendarzowy będzie wystarczającym okresem na przygotowanie się podatników do stosowania nowych rozwiązań w tym zakresie.*

(akta kontroli: tom III str. 35-38)

W zależności od wielkości podatników i rodzaju podatku ustawodawca na mocy ustawy z dnia 9 czerwca 2022 r. po raz pierwszy odroczył wejście w życie przedmiotowych przepisów do 2024 r., do 2025 r., do 2026 r. W uzasadnieniu do projektu tej ustawy wskazano: *Proponowana zmiana pozwoli podatnikom lepiej przygotować się do elektronicznej ewidencji księgowych* (s. 57). Drugie przesunięcie nastąpiło na podstawie przepisów ustawy z dnia 26 maja 2023 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw¹⁵⁸. Zatem obecnie nowe obowiązki będą realizowane według poniższego harmonogramu, za lata podatkowe rozpoczynające się po:

¹⁵⁷ Rozporządzenia rozszerzające zakres danych zgodnie z art. 24a ust. 8 UPIT, art. 9 ust.5 UCIT oraz art. 15 ust. 13 ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym.

¹⁵⁸ Dz. U. poz. 1059.

- 31 grudnia 2024 r. w przypadku podatkowych grup kapitałowych oraz podatników CIT, których wartość przychodu w poprzednim roku podatkowym przekroczyła 50 mln euro,
 - 31 grudnia 2025 r. w przypadku podatników CIT (innych niż wyżej wymienieni) obowiązanych przysyłać ewidencję JPK_VAT oraz podatników PIT i ryczałtu obowiązanych przysyłać ewidencję JPK_VAT,
 - 31 grudnia 2026 r. w przypadku pozostałych podatników CIT oraz PIT i ryczałtu.
- Powyższe oznacza, co do zasady, że pierwsze pliki złożone zostaną w 2026 r. za rok podatkowy 2025.

(akta kontroli: tom III str. 207-228 – pliki 5-6, 163-164)

Decyzja o uruchomieniu projektu pt. *Centrum Transparentności (JPK_PD)* została podpisana przez Ministra Finansów 14 lipca 2023 r. Zastępca Dyrektora Departamentu Analiz Krajowej Administracji Skarbowej wyjaśnił: *Wszelkie działania podejmowane przed podpisaniem decyzji o uruchomieniu projektu były fazą przygotowawczą i elementem koniecznym do jego formalnego uruchomienia. Prace na tym etapie obejmowały m.in. przygotowanie niezbędnej dokumentacji do formalnego uruchomienia projektu, w tym opracowania „Opisu założeń projektu informatycznego”¹⁵⁹, którego elementem jest m.in. określenie wolumetrii danych, opracowanie architektury systemu i oszacowanie kosztów projektu. Zwrócić należy też uwagę, że skala projektu, liczba podmiotów, do których jest on adresowany, wymagała podjęcia licznych działań/procesów na etapie przygotowawczym, co aktualnie pozwala na przebieg prac projektowych w sposób zaplanowany i niezakłócony. W ramach fazy przygotowawczej tego projektu 30 grudnia 2021 r. firmie Aplikacje Krytyczne sp. z o.o. przekazano dokument z 26 listopada 2021 r. *Wstępne Zlecenie Prac*¹⁶⁰, w którym m.in. wskazano opis oczekiwanych produktów/usług. W dniu 26 sierpnia 2022 r. został podpisany dokument *Analiza Wstępnego Zlecenia Pracy*, który uszczegółowił WZP.*

(akta kontroli: tom III str. 147-152, 191-192 – pliki 6-7)

Decyzja o uruchomieniu projektu pt. *Centrum Transparentności (JPK_PD)* została podpisana przez Ministra Finansów 14 lipca 2023 r. Podkreślić należy, iż nastąpiło to ponad miesiąc od opublikowania w/w ustawy z dnia 26 maja 2023 r. (tj. 5 czerwca 2023 r.), która po raz drugi odroczyła wejście w życie przedmiotowego obowiązku. W decyzji wskazano, iż potrzeba realizacji projektu wynika z przepisów wprowadzonych w ramach Polskiego Ładu, które zobowiązują przedsiębiorców do prowadzenia ksiąg rachunkowych i podatkowych w formie elektronicznej oraz cyklicznego przekazywania danych w postaci ustrukturyzowanych plików organom administracji skarbowej. Jako załącznik do powyższej decyzji dołączono dokument pt. *Opis założeń projektu informatycznego Centrum Transparentności*. Jako partnerów (wykonawców IT) wskazano w nim Centrum Informatyki Resortu Finansów oraz Aplikacje Krytyczne sp. z o.o., a planowany okres realizacji projektu – od trzeciego kwartału 2023 r. do końca stycznia 2026 r. W OZPI wskazano, iż struktura nowych plików JPK_PD oparta została na aktualnie istniejących strukturach logicznych tzw. „na żądanie”, tj. JPK_KR, JPK_PKPiR, JPK_EWP.

W OZPI wyróżniono m.in. trzy poniższe kamienie milowe projektu wraz z planowanymi datami ich osiągnięcia:

- podpisane rozporządzenie – 29 grudnia 2023 r.,
- opublikowana ostateczna wersja struktury logicznej JPK_KR – 29 marca 2024 r.,
- opublikowane ostateczne wersje struktur logicznych JPK_PKPiR i JPK_EWP – 28 czerwca 2024 r.,

¹⁵⁹ Dalej także: OZPI.

¹⁶⁰ Dalej także: WZP.

– projekt zamknięty i rozliczony – 30 styczeń 2026 r.

W OZPI, w punkcie poświęconym otoczeniu prawnemu, wskazano, że wymagane jest wydanie rozporządzeń rozszerzających zakres dodatkowych danych, o które należy uzupełnić prowadzone księgi podatkowe przez podatników PIT, CIT, ryczałtu¹⁶¹.

(akta kontroli: tom III str. 191-192 – pliki 2-5; 196-203 – pliki 62, 64)

Dyrektor Departamentu Podatków Dochodowych wyjaśnił: *Aktualnie (...) trwają wewnętrzne prace legislacyjne zmierzające do opracowania fakultatywnego rozporządzenia dotyczącego dodatkowych danych, jakie powinny znaleźć się w JPK CIT. Prace te dotyczą podatku CIT. Obecnie nie widzimy ryzyka niedotrzymania wskazanego w harmonogramie terminu na podpisanie rozporządzenia.*

(akta kontroli: tom III str. 155-158)

Artur Soboń Sekretarz Stanu wyjaśnił: *(...) struktura JPK_KR będzie oparta o dotychczasową schemę JPK na żądanie. W związku z powyższym udostępnienie struktury logicznej na dziewięć miesięcy przed terminem będzie wystarczającym czasem dla podatników na przygotowanie się do przedmiotowego obowiązku przez ww. grupę podatników.*

(akta kontroli: tom III str. 126-133)

Podkreślić należy, iż do dnia zakończenia czynności kontrolnych przez NIK ani struktury logiczne (schemy), ani fakultatywne rozporządzenia nie zostały opublikowane. Zgodnie z tym, co podkreślały podmioty biorące udział w konsultacjach publicznych w trakcie prac nad projektem ustawy UD260 – kluczowym, najistotniejszym elementem przygotowań z ich strony do nowego obowiązku jest znajomość wymogów technicznych określonych w strukturach logicznych (schemach) i rozporządzeniach. Nie jest bowiem możliwe podjęcie działań przystosowujących oprogramowanie finansowo-księgowo do przesyłania elektronicznych ksiąg podatkowych do urzędu skarbowego bez znajomości ustrukturyzowanej formy, według której ma to nastąpić.

Zgodnie z obecnie obowiązującymi przepisami najwięksi podatnicy rozliczający się na podstawie UCIT będą zobowiązani do prowadzenia swoich ksiąg podatkowych zgodnie z obligatoryjną strukturą JPK_KR od stycznia 2025 r. Według aktualnego harmonogramu prac nad projektem *Centrum Transparentności (JPK_PD)* fakultatywne rozporządzenie Ministra Finansów zostanie wydane do 29 grudnia 2023 r., zaś ostateczna wersja tej struktury zostanie opublikowana do 29 marca 2024 r. Oznacza to, iż powyżsi podatnicy będą dysponowali okresem dziewięciu miesięcy na dostosowanie swoich programów finansowo-księgowych do nowego obowiązku. Zaś w ramach konsultacji publicznych w trakcie prac nad ustawą UD260 podmioty ze strony społecznej wskazywały, iż okres na przygotowanie się do wdrożenia obowiązku prowadzenia i przesyłania ksiąg elektronicznych od daty opublikowania struktur logicznych (schem) i fakultatywnych rozporządzeń powinien wynosić minimum rok. Tym samym Najwyższa Izba Kontroli zauważa, iż nie można wykluczyć ryzyka, że okres dziewięciu miesięcy może dla niektórych podatników okazać się niewystarczający do dostosowania swoich programów finansowo-księgowych do nowego obowiązku.

(akta kontroli: tom III str. 191-192 – plik 4; 207-228 – pliki 5-6, 62, 64, 66-67, 74, 79, 83, 86, 105, 116-117, 128-129, 133, 141)

OCENA CZĄSTKOWA

Najwyższa Izba Kontroli negatywnie ocenia przygotowanie przez Ministra Finansów projektu ustawy Polski Ład wniesionego do rozpatrzenia przez Radę Ministrów we wrześniu 2021 r. Projekt przewidujący gruntowną reformę podatkowo-składkową

¹⁶¹ Rozporządzenia rozszerzające zakres danych wydane na podstawie art. 24a ust. 8 UPIT, art. 9 ust.5 UCIT oraz art. 15 ust. 13 ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym.

sporządzono w oparciu o wyniki analiz nieadekwatnych do założonego celu, którym było uczynienie bardziej progresywnym klina podatkowego poprzez obniżenie podatku dochodowego od osób fizycznych dla osób o niskim i średnim dochodzie oraz wzrost ciężarów podatkowych dla osób o wysokim dochodzie, a także zagwarantowanie zwiększenia wpływów do systemu zdrowia.

Wprowadzono ulgę dla klasy średniej mającą gwarantować pracownikom osiągającym przychód w określonych granicach zneutralizowanie wzrostu obciążeń podatkowo-składkowych, spowodowanego zniesieniem odliczenia od podatku składki na ubezpieczenie zdrowotne mimo zwiększenia kwoty wolnej do 30 000 zł i kwoty progu skali podatkowej do 120 000 zł. Ulga dla klasy średniej nie spełniła zakładanego celu, skomplikowała system podatku dochodowego od osób fizycznych oraz uczyniła go bardziej nieprzewidywalnym.

Już w styczniu 2022 r. okazało się, że różne grupy podatników (niektórzy funkcjonariusze, nauczyciele czy pracujący emeryci) mimo formułowanych w związku z wdrażanymi regulacjami zapowiedzi korzystnych zmian podatkowych, otrzymały wypłatę niezmienionego brutto wynagrodzenia w niższej kwocie niż w poprzednim miesiącu.

Minister Finansów, chcąc szybko przeciwdziałać niepożądanym skutkom reformy podatkowo-składkowej, wydał 7 stycznia 2022 r. rozporządzenie w sprawie przedłużenia terminów poboru i przekazania przez niektórych płatników zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych, które weszło w życie 8 stycznia 2022 r. Przyjęte przepisy, regulujące tzw. mechanizm rolowania zaliczek, znacząco skomplikowały proces obliczania zaliczek na podatek. Miały one gwarantować obliczanie i pobór zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych z tytułu wynagrodzeń oraz emerytur i rent (wynoszących brutto nie więcej niż 12 800 zł) w wysokości nie większej niż w 2021 r. Nowe regulacje przeniesiono w marcu 2022 r. do ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Przepisy regulujące mechanizm rolowania zaliczek prowadziłyby według analiz Ministerstwa Finansów do wystąpienia u podatników znacznych dopłat w ich rozliczeniu rocznym.

Przygotowanie przez Ministra Finansów w projekcie ustawy UD260 regulacji dotyczących abolicji podatkowej, ukrytej dywidendy, ulgi na zabytki w zakresie zakupu zabytku nieruchomego oraz minimalnego podatku dochodowego, ze względu na wadliwość zaproponowanych konstrukcji przepisów, było działaniem niecelowym. Dwie pierwsze regulacje zostały uchylone zanim zdążyły wejść w życie. Trzecia została uchylona już po roku obowiązywania, zaś czwarta uległa znacznym modyfikacjom.

W ocenie Najwyższej Izby Kontroli, Minister Finansów nierzetelnie określił termin (od 1 stycznia 2023 r.), od którego na podatników miano nałożyć obowiązek prowadzenia ksiąg podatkowych przy użyciu programów komputerowych i przesyłania ich w formie ustrukturyzowanej do urzędu skarbowego. Powyższy termin był od samego początku nierealny do osiągnięcia ze względu na niewystarczające zaawansowanie prac przygotowawczych, które trwały w Ministerstwie Finansów do połowy lipca 2023 r. Decyzja o uruchomieniu projektu pt. *Centrum Transparentności (JPK_PD)* została podpisana przez Ministra Finansów dopiero 14 lipca 2023 r.

Z początkiem 2022 r. ustawa Polski Ład wprowadziła chaos w systemie podatkowym oraz niepokój wśród podatników i płatników. W ocenie NIK, podatnikom i płatnikom nie zagwarantowano odpowiedniego czasu na przygotowanie się do stosowania nowych przepisów. Do zamieszania doszło w wyniku nierzetelnie przygotowanych przez Ministra Finansów założeń reformy, jak i przyjęcia w projekcie ustawy UD260

nieadekwatnego do rozmiarów projektowanych zmian systemowych *vacatio legis*. Minister Finansów bardzo szybko uznał, że konieczne są kompleksowe prace nad zmianą regulacji wprowadzonych ustawą Polski Ład.

Projekt ustawy UD260 w okresie od 26 lipca do 30 sierpnia 2021 r. podlegał procesom uzgodnień, opiniowaniu, konsultacji publicznych. Po dokonaniu zmian na podstawie uwzględnionych uwag, projekt 5 września 2021 r. został wniesiony do rozpatrzenia przez Stały Komitet Rady Ministrów. Wszystkie opinie przekazane w ramach uzgodnień i opiniowania przekazano do 15 sierpnia 2021 r., co pozwoliło Ministerstwu Finansów na ich przeanalizowanie. W przypadku konsultacji publicznych w ostatnim dniu terminu lub po tym dniu przekazano 57 opinii. Stanowiły one 58,8% wszystkich opinii otrzymanych w ramach procesu uzgodnień, opiniowania i konsultacji publicznych. W konsekwencji Ministerstwo Finansów dysponowało co najwyżej siedmioma dniami kalendarzowymi na przeanalizowanie i zajęcie stanowiska wobec uwag zawartych na 551 stronach (tj. niemalże 60% ogólnej liczby stron zgłoszonych uwag). NIK zauważa, że przyjęty przez Ministra Finansów harmonogram prac legislacyjnych pozbawił Ministerstwo Finansów korzyści płynących z dogłębnego przeanalizowania zgłoszonych uwag, jak chociażby lepszego rozpoznania stanowisk różnych grup odbiorców i interesariuszy proponowanych rozwiązań czy poprawienia zaprojektowanych regulacji.

OBSZAR

2. Przygotowanie organów Krajowej Administracji Skarbowej oraz podatników i płatników do reformy systemu podatkowego (Polskiego Ładu)

Opis stanu faktycznego

1. W Krajowej Administracji Skarbowej zadania z zakresu organizacji szkoleń były wykonywane przez Krajową Szkołę Skarbowości, natomiast zadania związane ze sprawowaniem nadzoru nad działalnością Krajowej Szkoły Skarbowości¹⁶² realizował Departament Budżetu, Majątku i Kadr Krajowej Administracji Skarbowej w Ministerstwie Finansów¹⁶³.

W Krajowej Administracji Skarbowej zadania dotyczące prowadzenia działalności informacyjnej i edukacyjnej odnośnie do przepisów prawa podatkowego i celnego należą do kompetencji Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej¹⁶⁴.

Zgodnie z art. 41 ust. 2 pkt 3) ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej tworzenie i rozwój systemu szkoleń należy do zadań Krajowej Szkoły Skarbowości. Szef KAS w czerwcu 2018 r. zatwierdził politykę szkoleniową KAS określoną w dokumencie pn. *System szkolenia kadr Krajowej Administracji Skarbowej*¹⁶⁵.

Proces szkolenia w KAS realizowany był na poziomie centralnym przez KSS, a na poziomie regionalnym przez izby administracji skarbowej i jednostki im podległe, Krajową Informację Skarbową¹⁶⁶, jak również właściwe komórki organizacyjne Ministerstwa Finansów, np. Departament Podatków Dochodowych czy Departament Orzecznictwa Podatkowego. Dyrektorzy izb administracji skarbowej prowadzą działalność informacyjną i edukacyjną w zakresie przepisów prawa podatkowego (w tym zapobiegającą nieprawidłowemu wypełnianiu obowiązków podatkowych), a także realizują politykę szkoleniową w izbie administracji skarbowej. Nadzór nad działalnością dyrektorów izb administracji skarbowej sprawuje Szef KAS.

¹⁶² Dalej także: KSS lub Szkoła.

¹⁶³ Dalej także: DBM.

¹⁶⁴ Art. 22 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz. U. z 2023 r. poz. 615, ze zm.).

¹⁶⁵ Dalej także: *System*.

¹⁶⁶ Dalej także: KIS.

Według przyjętego *Systemu* proces szkolenia przebiegał według następujących etapów:

- identyfikacja i analiza potrzeb szkoleniowych,
- planowanie,
- organizowanie szkoleń,
- ocena jakości i efektywności szkoleń.

Identyfikację i analizę potrzeb szkoleniowych przeprowadza się w celu ustalenia obszarów wymagających uzupełnienia wiedzy i umiejętności pracowników i funkcjonariuszy. Procedura identyfikacji potrzeb szkoleniowych jest realizowana przez jednostki i komórki organizacyjne KAS przy uwzględnieniu m.in.: zmian w przepisach prawa.

Według przyjętego *Systemu*, KSS przeprowadza analizę potrzeb w zakresie szkoleń przewidzianych w *Systemie* oraz umożliwia jednostkom organizacyjnym KAS zgłaszanie dodatkowych tematów szkoleń, proponowanych do realizacji w formie stacjonarnej na poziomie centralnym lub regionalnym i metodą e-learningową. Plany szkoleń mogą podlegać bieżącym aktualizacjom w danym roku w ramach dostępnych zasobów. W uzasadnionych przypadkach kierownik jednostki organizacyjnej KAS¹⁶⁷ może zwrócić się do Dyrektora KSS o zorganizowanie szkolenia nieujętego w planie szkoleń centralnych.

(akta kontroli: tom IV str. 3-92, 268, tom VI str. 165-166 – pliki: 15, 114, 116-117, 125-127)

2. W planie szkoleń centralnych kadr KAS na 2021 r. nie zostały przewidziane szkolenia dotyczące Polskiego Ładu. Ujęte były szkolenia związane ze zmianami w prawie podatkowym, tj.:

- *Zmiany w podatku od towarów i usług wchodzące w życie od 2020 i 2021 r.,*
- *Podatek dochodowy od osób fizycznych – zmiany w przepisach w 2020 i 2021 r.,*
- *Podatek dochodowy od osób prawnych – zmiany w przepisach w 2020 i 2021 r.*

Nie dotyczyły one jednak zmian podatkowych, które miały wejść w życie od 2022 r. Również w dokonanej 12 października 2021 r. aktualizacji planu szkoleń centralnych kadr KAS na 2021 r. nie uwzględniono szkoleń dedykowanych przygotowaniu do wdrożenia Polskiego Ładu.

W 2021 r. przedsięwzięciem nawiązującym *stricte* do Polskiego Ładu był webinar z 28 grudnia 2021 r., zrealizowany jako działanie doraźne przez KSS, pn. *Najważniejsze zmiany w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych na 2022 r. wprowadzone przepisami Polskiego Ładu*. W szkoleniu wzięło udział tysiąc uczestników.

W okresie od czerwca do końca 2021 r. KSS przeprowadziła badanie potrzeb szkoleniowych w jednostkach KAS, jednak szkolenia z Polskiego Ładu nie znalazły się na liście zapotrzebowania ani izb administracji skarbowej, ani departamentów KAS w Ministerstwie Finansów. Aktualizacja *Planu szkoleń centralnych na 2021 r.*, odnosiła się w głównej mierze do sytuacji epidemicznej i obowiązku dostosowania się do wprowadzanych obostrzeń.

Na pytanie, czy i jakie potrzeby szkoleniowe (dodatkowe tematy szkoleń) w związku z wdrożeniem Polskiego Ładu zgłosiły w ramach aktualizacji planu szkoleń centralnych na 2021 r. podległe jednostki w drugim półroczu 2021 r. oraz kiedy zostały zgłoszone ewentualne potrzeby w tym zakresie, Zastępca Dyrektora DBM wskazał, że *aktualizacja Planu szkoleń centralnych na 2021 r. była rezultatem wielu informacji zwrotnych z departamentów merytorycznych. Potrzeby związane z reformą Polski*

¹⁶⁷ Zgodnie z art. 36 ust. 1 ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej jednostkami organizacyjnymi KAS są: 1) komórki organizacyjne urzędu obsługującego ministra; 2) Krajowa Informacja Skarbowa; 3) izby administracji skarbowej; 4) urzędy skarbowe; 5) urzędy celno-skarbowe wraz z podległymi oddziałami celnymi; 6) Szkoła.

Ład były zgłaszane do KSS doraźnie jako odrębny projekt, m.in. w trybie roboczym poprzez konsultacje Szkoły z kierownictwem Ministerstwa Finansów. W wyniku tych rozmów/spotkań m.in. zorganizowano, 28 grudnia 2021 r., webinar oraz podjęto kroki, aby zabezpieczyć odpowiednią liczbę działań szkoleniowych do realizacji, w możliwie jak najszybszym terminie.

Na pytanie, dlaczego w aktualizacji *Planu szkoleń centralnych na 2021 r.* z 12 października 2021 r. nie zostały uwzględnione szkolenia dedykowane przygotowaniu do wdrożenia Polskiego Ładu nie udzielono odpowiedzi. Zastępca Dyrektora DBM wskazał, że 17 stycznia 2022 r. Departament Orzecznictwa Podatkowego skierował do Szkoły pismo z wyszczególnieniem szkoleń/tematów dotyczących Polskiego Ładu, które zostały uwzględnione w *Planie centralnym na 2022 r.*¹⁶⁸

3. Szkolenia dotyczące zagadnień Polskiego Ładu ujęte w planie szkoleń centralnych kadr KAS na 2022 r. dotyczyły między innymi takich zagadnień, jak:

- *Polski Ład* – zmiany w CIT,
- *Polski Ład* – ryczałt od przychodów osób zagranicznych, abolicja i wybrane zagadnienia w PIT,
- *Polski Ład* – wybrane rozwiązania podatkowe,
- *Polski Ład* – konsekwencje podatkowe nielegalnego zatrudniania pracowników od 1 stycznia 2022 r.
- *Polski Ład* – nowy mechanizm poboru zaliczek na podatek dochodowy oraz nowe obowiązki płatnika,
- *Polski Ład* – pakiet innowacyjny oraz wybrane zagadnienia ryczałt i rozliczenia PIT,
- *Polski Ład* – preferencja podatkowa dla klasy średniej,
- *Polski Ład* – ryczałt od dochodów spółek – CIT estoński,
- *Polski Ład* – ulgi dla przedsiębiorców,
- *Polski Ład* – wybrane ulgi i zwolnienia przedmiotowe w PIT,
- *Polski Ład* – zmiany do ryczałtu i karty podatkowej,
- *Polski Ład* – zmiany w podatkach dochodowych, temat zmieniony na: Podatek dochodowy od osób prawnych - omówienie najważniejszych zmian wprowadzonych PŁ 2.0 i 3.0,
- *Polski Ład* – zmiany w podatku od towarów i usług,
- *Polski Ład* – zmiany w ustawie Ordynacja podatkowa i ustawie o Krajowej Administracji Skarbowej, obowiązujące od 1 stycznia 2022 r.,
- *Polski Ład* – zmiany w zakresie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych i ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne wprowadzone przez *Polski Ład*,
- *Polski Ład* – ryczałt w 2022 r.
- Podatek dochodowy od osób prawnych – w zakresie podmiotów, które zostały przejęte oraz które przejęły inny podmiot,
- *Polski Ład* – działalność gospodarcza opodatkowana na zasadach ogólnych z uwzględnieniem zmian obowiązujących od 1 stycznia 2022 r.

Według sprawozdania z realizacji *Planu szkoleń centralnych w 2022 r.* przeprowadzono 71 szkoleń w formie online dla 3058 osób oraz 19 webinarów, w których wzięło udział 47 694 osoby.

W *Planie szkoleń centralnych na 2023 r.* nie ujęto szkoleń dotyczących tematyki Polskiego Ładu i *Niskich Podatków*.

(akta kontroli: tom IV str. 93-190, 270 – plik 133-139)

¹⁶⁸ Pismo nr DOP8.0723.7.2022.

4. Zgodnie z obowiązującą w Ministerstwie Finansów procedurą plan szkoleń regionalnych zawiera tematy szkoleń istotne dla jednostki organizacyjnej KAS i stanowi uzupełnienie szkoleń realizowanych na poziomie centralnym. W przypadku wystąpienia potrzeb szkoleniowych, nieuwzględnionych w planie centralnym, mogą być one realizowane poza planem, na poziomie regionalnym, za zgodą dyrektora jednostki organizacyjnej KAS.

Według sprawozdań z realizacji szkoleń regionalnych w II półroczu 2021 r. w zakresie Polskiego Ładu przeprowadzono osiem jednodniowych, szkoleń zorganizowanych przez siedem IAS¹⁶⁹. Łącznie przeszkolono 49 uczestników¹⁷⁰. Szkolenia były przeprowadzone od 5 listopada do 30 grudnia 2021 r., głównie przez wykładowców spoza resortu finansów i obejmowały takie zagadnienia, jak:

- Nowy Polski Ład. Nadchodzące zmiany w podatkach i składkach. Lista płac 2021 i 2022;
- Nowy Polski Ład w zatrudnianiu pracowników. Obowiązki pracodawcy, wyliczenia wynagrodzeń, zestawienia opłacalności – według projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw;
- Wynagrodzenia pracowników i zleceniobiorców w 2022 r. po Polskim Ładzie;
- Zmiany w rozliczeniu wynagrodzeń w 2022 r. pracowników i zleceniobiorców uchwalone w Polskim Ładzie;
- Zmiany w ustawie PIT w związku z Polskim Ładem;
- Polski Ład – najważniejsze zmiany.

W pierwszym półroczu 2022 r. w zakresie Polskiego Ładu i Niskich Podatków przeprowadzono 73 szkolenia regionalne dla ponad pięciu tysięcy uczestników, głównie z urzędów skarbowych. W drugim półroczu zorganizowano 62 takie szkolenia dla ponad tysiąca uczestników.

5. W latach 2021-2022 KSS przeprowadziła w zakresie Polskiego Ładu i Niskich Podatków 33 szkolenia doraźne. Był to jeden webinar zorganizowany 28 grudnia 2021 r. oraz 32 pozostałe szkolenia, które odbyły się w okresie od 4 kwietnia do 6 grudnia 2022 r. Koszty przeprowadzonych szkoleń doraźnych wyniosły łącznie 50,1 tys. zł.

W styczniu 2022 r. Zastępca Dyrektora DBM polecił (e-mail z 14 stycznia 2022 r.), aby w każdym urzędzie skarbowym zostały wytypowane 2-3 osoby, które będą przeprowadzać szkolenia w zakresie Polskiego Ładu dla pracowników urzędu skarbowego – dotyczyło to pracowników komórek obsługi bezpośredniej, kontroli podatkowej, czynności sprawdzających i orzeczniczych. Według przekazanej informacji w okresie od 17 do 21 stycznia 2022 r. w zakresie Polskiego Ładu przeszkolonych zostało 27 059 pracowników urzędów skarbowych.

Na pytanie, jakie szczegółowe wytyczne, np. co do zakresu szkoleń, liczby szkolonych pracowników, czasu szkoleń itp., zostały przekazane w związku z tym poleceniem, Zastępca Dyrektora DBM wskazał, że wytyczne były przekazywane w formie ustnej podczas cyklicznych spotkań online z dyrektorami i zastępcami dyrektorów ds. personalnych z IAS/KIS/KSS. Jednostki otrzymały rekomendacje dot. m.in. liczby uczestników szkoleń (aby wsparciem szkoleniowym objąć jak największą liczbę pracowników) oraz zakresu szkoleń (zmiany przepisów związane z wdrożeniem Polskiego Ładu).

DBM nie dokonał oceny jakości i efektywności przeprowadzonych szkoleń. Zastępca Dyrektora DBM wyjaśnił, że z uwagi na to, że cały proces związany z organizacją dodatkowych działań szkoleniowych był realizowany niezależnie od Planu szkoleń

¹⁶⁹ IAS w Białymstoku, Kielcach, Krakowie, Łodzi, Opolu, Szczecinie i Warszawie.

¹⁷⁰ 16 osób z IAS i 33 osoby z US.

centralnych kadr KAS na 2022 r. oraz planów regionalnych poszczególnych jednostek, tym samym nie musiał zostać objęty wymaganiami dot. oceny jakości i efektywności szkoleń.

NIK zauważa, że szkolenia zostały przeprowadzone w związku z doraźnym zaleceniem, gdyż wcześniej nie przeprowadzono adekwatnych do rozmiarów wprowadzanej reformy szkoleń planowych, związanych z wdrożeniem Polskiego Ładu. Chociaż stosowany w KAS System w przypadku szkoleń doraźnych nie przewidywał dokonywania oceny ich skuteczności, to biorąc pod uwagę kryterium rzetelności, zdaniem NIK, ze względu na skalę i tempo wprowadzonych ustaw z dnia 29 października 2021 r. zmian systemu podatkowego, jakość i efektywność szkoleń powinna być w tym przypadku monitorowana.

Szkoleniami nie zostali objęci funkcjonariusze i pracownicy urzędów celno-skarbowych. Według Zastępcy Dyrektora DBM, zgodnie z obowiązującymi przepisami prawa, zagadnieniami dot. Polskiego Ładu zajmują się pracownicy US, w związku z powyższym nie było konieczności objęcia szkoleniami funkcjonariuszy i pracowników UCS. Podkreślenia wymaga fakt, że UCS zajmują się kontrolą celno-skarbową i zwalczaniem przestępczości ekonomicznej, a zadania związane z obsługą podatnika, kontrolą podatkową i czynnościami sprawdzającymi leżą w gestii pracowników US. Tym samym racjonalność podejmowanych działań sugerowała, że grupę docelową mają stanowić tylko pracownicy US. Najwyższa Izba Kontroli zauważa, że niektóre zmiany wprowadzone w ramach ustawy *Polski Ład* dotyczyły bieżących zadań naczelników urzędów celno-skarbowych, np. nabyci sprawdzających oraz tymczasowego zajęcia ruchomości. *Polski Ład* wprowadził także nowe rozwiązania podatkowe i składkowe, mające ograniczyć nielegalne zatrudnianie pracowników oraz ukrywanie części wynagrodzenia ze stosunku pracy.

Na pytanie, czy przeprowadzone przez wytypowane osoby szkolenia odbyły się jedynie w okresie 17-21 stycznia 2022 r., Zastępca Dyrektora DBM wskazał, że szkolenia na poziomie regionalnym organizowano w zależności od zgłaszanych potrzeb zarówno przed rekomendacjami DBM, jak i później.

Szef KAS nie przekazał w 2021 r. wytycznych lub rekomendacji do jednostek podległych dotyczących organizacji szkoleń dla pracowników i funkcjonariuszy KAS w związku z reformą systemu podatkowego (*Polski Ład*). Zastępca Dyrektora DBM na pytanie, dlaczego tak się stało, wskazał, że *departamenty merytoryczne MF, w tym Departament Orzecznictwa Podatkowego, realizując swoje zadania, wspierają na bieżąco pracowników jednostek KAS poprzez udzielanie odpowiedzi/wyjaśnień na zgłaszane wątpliwości w zakresie interpretacji przepisów dotyczących m.in. podatku dochodowego od osób fizycznych.*

W pierwszej połowie 2023 r. Krajowa Szkoła Skarbowości nie organizowała szkoleń doraźnych z tematyki Polskiego Ładu lub Niskich podatków.

6. Krajowa Szkoła Skarbowości realizowała działalność szkoleniową z zakresu zmian podatkowych w ramach Polskiego Ładu od 28 grudnia 2021 r. Dla pracowników KAS zorganizowano tego dnia webinar – szkolenie doraźne dla tysiąca pracowników KAS w wymiarze 0,5 dnia dydaktycznego pt. *Najważniejsze zmiany w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych na 2022 r. wprowadzone przepisami Polskiego Ładu.*

Zapotrzebowanie na ten webinar było wynikiem konsultacji Szkoły z kierownictwem Ministerstwa Finansów. W ramach przygotowań do webinaru podjęto takie działania, jak m.in.: pozyskanie informacji z departamentów merytorycznych w zakresie tematyki szkolenia, opracowanie materiałów dydaktycznych, ustalenie harmonogramu działań szkoleniowych wraz z potwierdzeniem dostępności

dedykowanych trenerów; logistyczne zabezpieczenie planowanych wydarzeń z wykorzystaniem filii Szkoły/platform do szkoleń online.

Zaproszenie na szkolenie zostało opublikowane w intranecie resortu, a jego zapis udostępniono wszystkim pracownikom KAS na resortowej platformie e-learningowej Atena 2.

Dyrektor DBM wyjaśnił, że *dalsze przedsięwzięcia szkoleniowe, nawiązujące do wdrażanych zmian podatkowych, były skierowane m.in. do KIS i były realizowane sukcesywnie w miarę możliwości organizacyjnych i logistycznych Szkoły.*

Szkolenia dla KIS były prowadzone przez KSS od 4 stycznia 2022 r. Przeprowadzono szkolenie pt. *Polski Ład – zmiany do ryczaftu i karty podatkowej.* Następnie 11 stycznia 2022 r. odbyło się szkolenie *Polski Ład – wybrane rozwiązania podatkowe, preferencje podatkowe dla klasy średniej.*

7. W rocznym planie regionalnym KIS na 2021 r. nie ujęto szkoleń dotyczących Polskiego Ładu.

Na pytanie, dlaczego nie zaktualizowano rocznego planu regionalnego KIS na 2021 r. w związku z planowaną zmianą przepisów w ramach Polskiego Ładu, Zastępca Dyrektora DBM wskazał, że *szkolenia nieujęte w centralnym i regionalnym planie szkoleń mogą być realizowane w związku z pojawiającymi się potrzebami pracowników, nowymi uregulowaniami prawnymi itd. Szkolenia z Polskiego Ładu były szkoleniami doraźnymi, realizowanymi w ramach szkoleń wewnętrznych, w związku z koniecznością przeszkolenia pracowników z obszaru zmieniających się przepisów.* KIS od 21 października 2021 r. prowadziła szkolenia wewnętrzne i w dniach 16-17 grudnia 2021 r. zorganizowała szkolenia dotyczące zmian wprowadzonych od 1 stycznia 2022 r. w ramach Polskiego Ładu. Szkolenia były dedykowane pracownikom KAS realizującym w ramach infolinii zadania z zakresu rozliczenia rocznego podatków dochodowych (akcji zeznań).

Szkolenia zostały zorganizowane przez KIS w celu zapewnienia aktualnej wiedzy pracownikom udzielającym informacji na infolinii KIS w ramach akcji zeznań. Zgodnie z przyjętym harmonogramem w pierwszej kolejności były prowadzone szkolenia mające na celu usystematyzowanie wiedzy z zakresu podstawowego. Wskazane szkolenia dotyczyły tematyki wprowadzanych zmian, gdzie dla skutecznego przekazania wiedzy w tym zakresie konieczne było przeprowadzenie szkoleń z tematyki podstawowej. Szkolenia były prowadzone online, z wykorzystaniem aplikacji MS Teams i były dostępne dla zainteresowanych pracowników jednostek KAS.

Od czerwca 2022 r. pracownicy KIS prowadzili szkolenia dotyczące reformy Niskie Podatki. W okresie od 17 października 2022 r. do 30 listopada 2022 r. KIS zorganizowała cykl 37 webinarów dla wszystkich pracowników izb administracji skarbowej oraz urzędów skarbowych, w szczególności zaangażowanych we wsparcie infolinii w trakcie *Akcji PIT.*

(akta kontroli: tom IV str. 191-208, 212-214, 252-263, 452-461;
tom VI str. 171 – plik 18, 20-22, 138, 140-148)

8. Departament Poboru Podatków Ministerstwa Finansów – w ramach projektu *Niższe podatki i ulgi dla osób fizycznych i przedsiębiorców*, przygotował dokument pn. *Wytyczne do organizacji prac urzędów skarbowych w zakresie Hipotetycznego Podatku Należnego.* W powołanych wytycznych zawarto m.in. materiały szkoleniowe dla pracowników urzędów skarbowych w zakresie pobierania, analizy oraz obsługi danych zawartych w systemach:

- Centralnej Hurtowni Danych, tj. systemie, w którym dokonywane jest obliczenie hipotetycznego podatku należnego;
- PoltaxPlus, tj. systemie, w którym ewidencjonowane i zatwierdzane są dokumenty techniczne HPN-ZP;

- Poltax2BPlus, tj. systemie, za pośrednictwem którego dokonywane są zwroty różnicy podatku z tytułu obliczonego hipotetycznego podatku należnego.

Wskazany dokument przekazano do dyrektorów izb administracji skarbowej 9 lutego 2023 r. z poleceniem dystrybucji do podległych naczelników urzędów skarbowych.

Ponadto dla pracowników urzędów skarbowych przeprowadzono cykl zdalnych konferencji w zakresie hipotetycznego podatku należnego, podczas których przekazywano informacje dotyczące obsługi zeznań podatkowych w kontekście obliczonego hipotetycznego podatku należnego, udzielano odpowiedzi na pytania uczestników telekonferencji, utworzono czat w aplikacji Microsoft Teams, gdzie pracownicy US mogli na bieżąco zadawać pytania na tematy związane z hipotetycznym podatkiem należnym. Telekonferencje z pracownikami urzędów skarbowych w zakresie hipotetycznego podatku należnego przeprowadzane były w następujących terminach:

- 11 października 2022 r. (dwie telekonferencje z pracownikami wszystkich US w Polsce);
- 29 grudnia 2022 r. (telekonferencja z zakresu e-PIT2, gdzie jednym z punktów agendy spotkania było „Przybliżenie mechanizmu hipotetycznego podatku należnego”);
- 17 lutego 2023 r. (telekonferencja przeprowadzona z pracownikami US z IAS Katowice);
- 21 lutego 2023 r. (dwie telekonferencje z pracownikami wszystkich US w Polsce);
- 27 lutego 2023 r. (telekonferencja z pracownikami wszystkich US w Polsce);
- 7 marca 2023 r. (trzy telekonferencje z pracownikami wszystkich US w Polsce).

Po telekonferencji z 11 października 2022 r., w aplikacji Microsoft Teams zamieszczono tabelę zawierającą pytania pracowników KAS zadane w trakcie spotkania i udzielone odpowiedzi. W ramach telekonferencji przeprowadzonej 29 grudnia 2022 r. przygotowano prezentację dla pracowników. Materiały szkoleniowe z telekonferencji z 7 marca 2023 r. – w formie prezentacji – zostały tego samego dnia przekazane za pośrednictwem e-mail do kancelarii wszystkich urzędów skarbowych w Polsce. Pozostałe telekonferencje, które odbyły się 17, 21 i 27 lutego 2023 r., miały formę dyskusji nad pojawiającymi się wątpliwościami dotyczącymi obsługi zeznań w zakresie hipotetycznego podatku należnego, w trakcie których pracownicy zadawali pytania i otrzymywali odpowiedzi.

(akta kontroli: tom IV str. 343-388 – plik 7-12)

9. Na szkolenia pracowników i funkcjonariuszy zatrudnionych/pełniących służbę w terenowych jednostkach organizacyjnych KAS oraz funkcjonariuszy pełniących służbę w Ministerstwie Finansów według sprawozdań Rb-28 wydatkowano w 2021 r. 4106,8 tys. zł, a w 2022 r. – 8095,7 tys. zł. Ministerstwo Finansów – Departament Budżetu, Majątku i Kadr KAS nie posiadał pełnych informacji, jakie w skali resortu (z budżetu części 19) poniesiono w 2021 r. i 2022 r. wydatki na szkolenia dotyczące reformy systemu podatkowego, wprowadzonej ustawą z dnia 29 października 2021 r. Koszt realizacji szkoleń organizowanych przez KSS wyniósł 86,3 tys. zł (w tym szkoleń z zakresu Polskiego Ładu – 39,4 tys. zł). Wszystkie wydatki poniesiono w 2022 r. Webinar realizowany w 2021 r. był przygotowany w ramach zasobów Ministerstwa Finansów. Koszty organizacji pozostałych webinarów i szkoleń online były związane z wynagrodzeniem wykładowców. W przypadku szkoleń stacjonarnych zostały uwzględnione koszty wynagrodzenia wykładowców, koszty organizacyjne i pobytowe uczestników (wyżywienie i nocleg). Ministerstwo Finansów nie posiadało danych o wydatkach poniesionych na szkolenia dotyczące reformy systemu podatkowego w ramach tzw. Polskiego Ładu oraz Niskich podatków, przeprowadzone w roku 2021 i 2022 odrębnie przez KIS, IAS oraz merytoryczne departamenty Ministerstwa Finansów.

10. W okresie objętym kontrolą Minister Finansów realizował zadania związane z działalnością edukacyjną, promocyjną i informacyjną w zakresie działań administracji rządowej: budżet, finanse publiczne i instytucje finansowe.

Prowadzenie kampanii, akcji oraz programów edukacyjnych, informacyjnych i promocyjnych związanych z działalnością resortu finansów jest jednym z działań wskazanych w dokumentach strategicznych Ministerstwa Finansów *Kierunki działania i rozwoju Ministerstwa na lata 2021-2024*¹⁷¹, w ramach kierunku *Klientocentryczność*, dla celu 2.3 *Podnoszenie świadomości oraz wiedzy obywateli i przedsiębiorców w zakresie finansów i podatków*, przyjęto działanie: *Prowadzenie kampanii, akcji oraz programów edukacyjnych, informacyjnych i promocyjnych związanych z działalnością resortu finansów*.

W Ministerstwie Finansów nie zostały sporządzone inne dokumenty, w których określono plany i cele działań informacyjno-edukacyjnych, w tym promocyjno-reklamowych na 2021 r., 2022 r. lub 2023 r., dotyczące reformy systemu podatkowego w ramach Polskiego Ładu oraz jego nowelizacji (korekty). Jak poinformował Dyrektor Biura Komunikacji i Promocji¹⁷², w Ministerstwie Finansów, co do zasady, nie przygotowuje się odrębnych planów dla poszczególnych kampanii/działań informacyjno-edukacyjnych.

Za realizację zadań związanych z działalnością edukacyjną, promocyjną i informacyjną w zakresie spraw należących do właściwości Ministra Finansów, Szefa KAS i urzędu obsługującego Ministra odpowiadało Biuro Komunikacji i Promocji¹⁷³. Do zadań Biura należało w szczególności: prowadzenie polityki medialnej oraz zapewnienie obsługi Ministra, Szefa KAS i Ministerstwa Finansów w tym zakresie; popularyzowanie i upowszechnianie wiedzy związanej z działalnością Ministerstwa, analiza przekazywanych przez komórki merytoryczne informacji oraz tworzenie długofalowych strategii i kampanii informacyjno-edukacyjno-promocyjnych; koordynowanie komunikacji wewnętrznej w resorcie finansów, w szczególności poprzez współpracę z właściwymi komórkami organizacyjnymi Ministerstwa oraz komórkami właściwymi do spraw komunikacji w izbach administracji skarbowej, KIS oraz KSS; koordynowanie komunikacji zewnętrznej w resorcie finansów, w szczególności poprzez zapewnienie spójności działań informacyjnych rzeczników prasowych w izbach administracji skarbowej i KIS z działaniami informacyjnymi rzecznika prasowego Szefa KAS; administrowanie i nadzór nad rozwojem portalu i profili społecznościowych Ministerstwa, w tym uzgadnianie z właściwymi komórkami organizacyjnymi funkcjonowania stron internetowych jednostek organizacyjnych podległych Ministrowi lub przez niego nadzorowanych; koordynowanie prowadzenia BIP MF; koordynowanie spraw związanych z udostępnianiem informacji w Portalu danych.

Podejmowane przez Biuro Komunikacji i Promocji działania komunikacyjne dotyczące *Polskiego Ładu* oraz jego nowelizacji były realizowane w odpowiedzi na merytoryczne

¹⁷¹ <https://www.gov.pl/web/finanse/strategia-mf> *Kierunki działania i rozwoju Ministerstwa Finansów na lata 2021-2024* zostały określone w załączniku do zarządzenia Ministra Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej z dnia 3 lutego 2021 r. w sprawie określenia kierunków działania i rozwoju Ministerstwa Finansów na lata 2021-2024 (Dz. Urz. Min. Fin., Fund. i Pol. Reg. poz. 11), wydanego na podstawie art. 34 ust. 1 ustawy z dnia 8 sierpnia 1996 r. o Radzie Ministrów (Dz. U. z 2021 r. poz. 178), który 28 grudnia 2022 r. otrzymał nowe brzmienie na mocy zarządzenia Ministra Finansów z dnia 23 grudnia 2022 r., zmieniającego zarządzenie w sprawie określenia kierunków działania i rozwoju Ministerstwa Finansów na lata 2021-2024 (Dz. Urz. Min. Fin. poz. 123).

¹⁷² Dalej także: BKP lub Biuro.

¹⁷³ Zgodnie z § 66 zarządzenia Ministra Finansów z dnia 17 kwietnia 2019 r. w sprawie ustalenia regulaminu organizacyjnego Ministerstwa Finansów (Dz. Urz. MF z 2019 r. ze zm.) oraz § 71 zarządzenia Ministra Finansów z dnia 31 stycznia 2022 r. w sprawie ustalenia regulaminu organizacyjnego Ministerstwa Finansów (Dz. Urz. MF z 2022 r. poz. 8).

potrzeby wskazywane przez kierownictwo Ministerstwa Finansów i departamenty merytoryczne odpowiedzialne za legislację, analizę i interpretację prawa podatkowego. Biuro współpracowało w tym zakresie z takimi komórkami organizacyjnymi Ministerstwa Finansów, jak:

- Departament Orzecznictwa Podatkowego¹⁷⁴ – w zakresie opracowania poradników i odpowiedzi na najczęściej zadawane pytania (Q&A),
 - Departament Podatków Dochodowych – w zakresie przygotowania odpowiednich treści na stronę *podatki.gov.pl* i *wiecejwportfelach.gov.pl* oraz materiałów informacyjnych, weryfikacji poradników, przygotowania prezentacji na spotkania, prowadzenia webinarów i udziału w livechatach (udzielanie odpowiedzi na pytania),
 - Departament Polityki Makroekonomicznej – w zakresie przygotowania treści na stronę *podatki.gov.pl* i *wiecejwportfelach.gov.pl*,
 - Departament Organizacji Krajowej Administracji Skarbowej i Krajowa Informacja Skarbowa – np. przy webinarach i livechatach oraz odpowiedziach na pytania zadawane przez stronę *podatki.gov.pl*, *wiecejwportfelach.gov.pl* i infolinię.
- (akta kontroli: tom V str. 1-57; tom VI str. 120, 238-239 – pliki 4-6)

11. Tytuły wydatków, źródła finansowania oraz kwoty planowane do wydatkowania na płatne działania w ramach kampanii informacyjnej, dotyczącej zmian w prawie podatkowym były ujęte w planach finansowo-rzeczowych Ministerstwa w latach 2021-2022. W planie na 2021 r. tytuł wydatku „kampania informacyjna dotycząca zmian w prawie podatkowym” został dodany w drugiej połowie 2021 r., w związku z etapem prac legislacyjnych związanych z reformą systemu podatkowego w ramach projektu *Polski Ład*. Planowane postępowania dotyczące zakupu materiałów wykorzystywanych do działań promocyjno-informacyjnych (np. spoty, materiały drukowane, animacje), jak i środków komunikacji planowanych do zastosowania w ramach tych działań (np. kampania w telewizji, radiu, Internecie, działania w prasie, druki bezadresowe itp.) zostały ujęte w planach zamówień publicznych.

W trakcie roku 2021 i 2022 plany finansowe oraz plany zakupów i zamówień Biura były zmieniane w związku z realizacją kampanii dotyczącej *Polskiego Ładu* oraz jego nowelizacji.

Sposób analizy potrzeb przeprowadzenia działań informacyjno-edukacyjnych, a następnie monitorowania i oceny osiągniętych wyników określony został w zarządzeniu nr 4/BAD/B/2021 Dyrektora Generalnego Ministerstwa Finansów z 10 lutego 2021 r. w sprawie zamówień finansowanych ze środków publicznych. Zgodnie z załącznikiem nr 3 do tego zarządzenia – *Regulaminem dokonywania zakupów ze środków finansowanych ze środków publicznych*, wnioskodawca (w wypadku tych zakupów Biuro Komunikacji i Promocji) był obowiązany dokonać analizy potrzeb (czyli zidentyfikować je oraz zweryfikować możliwość ich zaspokojenia zasobami własnymi).

Zgodnie z obowiązującą w ministerstwie procedurą czynności związane z przygotowaniem i przeprowadzeniem zakupu oraz nadzór nad realizacją należały do właściwego merytorycznie wnioskodawcy. Nadzór nad realizacją zamówienia obejmował w szczególności: terminowość wykonania, zgodność wykonywanych dostaw lub usług z umową oraz udzielanie informacji i wyjaśnień dotyczących treści umowy.

W Ministerstwie Finansów, w Biurze Komunikacji i Promocji prowadzono analizy pod kątem celów do osiągnięcia, grupy odbiorców, dostosowania do nich narzędzi komunikacji, okresu realizacji kampanii oraz jej efektywności. W analizie

¹⁷⁴ Dalej także: DOP.

wykorzystywano doświadczenia z przeprowadzenia kampanii o podobnym charakterze i zasięgu z lat ubiegłych.

Ze względu na skalę zmian dotyczących podatku dochodowego w ramach programu Polski Ład, obejmujących dużą grupę osób w Ministerstwie Finansów zdecydowano, że działania informujące o rozwiązaniach, które bezpośrednio dotyczą podatników PIT, muszą obejmować media szeroko zasięgowe, które dotrą w krótkim czasie do jak największej grupy odbiorców. Na zlecenie Ministerstwa Finansów została przygotowana rekomendacja dotycząca zakupu kampanii telewizyjnej i radiowej, w tym opinia co do wyboru stacji, wysokości i podziału budżetu z uwzględnieniem dopasowania do grupy odbiorczej kampanii, potrzeb komunikacyjnych oraz innych działań realizowanych w tej kampanii. Przewidziane zostały między innymi działania w telewizji i radiu, Internecie oraz prasie. Podjęto także prace polegające na dostarczeniu druków bezadresowych do skrzynek pocztowych podatników. Koszt proponowanych działań został ustalony na podstawie analizy dotychczasowego poziomu wydatków na podobne przedsięwzięcia w związku z analizą raportów z analogicznych działań.

Okres podejmowanych działań, ich zakres i dobór narzędzi były skorelowane z procesem legislacyjnym poszczególnych zmian w prawie podatkowym. Przedsięwzięcia z wykorzystaniem szeroko zasięgowych mediów były uzupełnieniem do aktywności podejmowanych z wykorzystaniem kanałów własnych i miały na celu dotarcie w krótkim czasie z informacją o zmianach do szerokiej opinii publicznej.

Działania podejmowane w ramach kampanii informacyjno-edukacyjnych miały na celu: poinformowanie podatników o nowych przepisach, uprawnieniach oraz obowiązkach z nimi związanych; zachęcenie ich do skorzystania z rozwiązań prawnych bądź usług wprowadzanych przez resort finansów; podniesienie poziomu wiedzy z zakresu finansów publicznych; kształtowanie właściwych postaw społecznych, a także ułatwienie obywatelom wypełniania obowiązków podatkowych.

(akta kontroli: tom V str. 58, 63-159, 168-169, 206-243 – pliki: 5, 33, 77-97)

12. W latach 2021-2023 (pierwsze półrocze) wydatki Ministerstwa Finansów na działania informacyjno-edukacyjne z wykorzystaniem kanałów zewnętrznych, związane z wprowadzeniem reformy systemu podatkowego w ramach Polskiego Ładu lub w związku z jego nowelizacją (korekta)¹⁷⁵ wyniosły 16 300 tys. zł, w tym z wykorzystaniem telewizji – 8569 tys. zł, radia – 1949 tys. zł, Internetu – 435 tys. zł, banerów – 299 tys. zł. Wydatki na opracowanie oraz dystrybucję ulotek, broszur wyniosły 3335 tys. zł.

W drugim półroczu 2021 r. poniesiono wydatki na działania informacyjno-edukacyjne z wykorzystaniem kanałów zewnętrznych, związane z wprowadzeniem reformy systemu podatkowego w ramach *Polskiego Ładu* w kwocie 6874 tys. zł, w tym z wykorzystaniem telewizji – 3499 tys. zł, radia – 799 tys. zł, Internetu – 25 tys. zł, banerów – 150 tys. zł. Wydatki na opracowanie oraz dystrybucję ulotek, broszur w drugim półroczu 2021 r. wyniosły 1781 tys. zł. Łącznie na Polski Ład (w roku 2021 i 2022) wydatkowano 10,2 mln zł.

(akta kontroli: tom V str. 245 – plik 49)

13. Szczegółowym badaniem objęto 22 komunikaty rozpowszechniane z wykorzystaniem telewizji, radia, Internetu, banerów lub ulotek¹⁷⁶. Komunikaty dotyczyły działań informacyjnych związanych z uchwaleniem i wejściem w życie ustawy z dnia 29 października 2021 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym

¹⁷⁵ Według przedłożonego w toku kontroli zestawienia nr 2.

¹⁷⁶ Druku ulotki dokonywały także izby administracji skarbowej, tj.: IAS w Warszawie – nakład 2 347 000 szt., kwota 110,3 tys. zł; IAS w Katowicach – nakład 2 236 700 szt., kwota 105,1 tys. zł; IAS w Lublinie – nakład 1 737 825 szt., kwota 88,1 tys. zł; IAS we Wrocławiu – nakład 1 723 000 szt., kwota 91,1 tys. zł.

od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw, na podstawie której wprowadzono m.in. podwyższenie do 30 tys. zł kwoty wolnej dla podatników podatku dochodowego od osób fizycznych obliczających podatek według skali podatkowej oraz podwyższenie do 120 tys. zł kwoty, po przekroczeniu której ma zastosowanie stawka podatku dochodowego od osób fizycznych w wysokości 32% dla podatników obliczających podatek według skali podatkowej. W komunikatach kierowano odbiorców do dedykowanych stron www, tj. *podatki.gov.pl*, a następnie *wiecejwportfelach.gov.pl*, zawierających szczegółowe informacje o wprowadzanych zmianach podatkowych. Według Ministerstwa Finansów celem działań było poinformowanie podatników o nowych, korzystnych przepisach oraz uprawnieniach i obowiązkach z nimi związanych, w tym wskazanie, gdzie podatnicy mogą znaleźć merytoryczne informacje pomagające w wypełnianiu zobowiązań podatkowych.

Z przedłożonej dokumentacji wynika, że Biuro Komunikacji i Promocji nadzorowało, monitorowało i oceniało wyniki prowadzonych działań informacyjnych zgodnie z wymaganiami określonymi w zarządzeniu nr 4/BAD/B/2021. Dla poszczególnych zakupów sporządzane były raporty końcowe i protokoły odbioru potwierdzające realizację usług, podpisane bez zastrzeżeń przez strony, które stanowiły podstawę do wystawienia faktury przez wykonawców zlecenia.

Niektóre analizowane działania informacyjne w mediach szeroko zasięgowych, które miały dotrzeć w krótkim czasie do jak największej grupy odbiorców, miały bardziej charakter reklamy, promocji niż rzetelnych informacji, kierowanych do wszystkich podatników, którzy w różny sposób mieli odczuć skutki wprowadzonych zmian przepisów. Niejednokrotnie były one nadmiernie uproszczone, hasłowe, wycinkowe i mogły wprowadzać odbiorców w błąd. Szerzej w części *stwierdzone nieprawidłowości*.

(akta kontroli: tom V str. 244, 246-525; tom VI str. 1-117 – pliki 49-66)

14. Poza realizowanymi przez usługodawców zewnętrznymi działaniami/kampaniami płatnymi, Ministerstwo Finansów prowadziło szereg działań z wykorzystaniem własnych kanałów komunikacji. Za pośrednictwem mediów i stron internetowych resortu finansów informowano o wsparciu dla podatników, tj. o: dyżurach podatkowych w urzędach skarbowych, infolinii KIS, spotkaniach online na temat zasad pobierania zaliczek na podatek dochodowy, livechatach dla księgowych, webinarach dla różnych grup podatników, przewodnikach po poszczególnych rozwiązaniach wprowadzonych reformą itp. Komunikacja prowadzona była również za pośrednictwem social mediów, gdzie były publikowane zapowiedzi webinarów, szkoleń i konferencji prasowych, dotyczące *Polskiego Ładu*.

Przed wejściem w życie przepisów ustawy z dnia 29 października 2021 r. Ministerstwo Finansów informowało podatników o zmianach prawa podatkowego. Od połowy maja 2021 r. informacje o założeniach reformy podatkowej podawane były w komunikatach prasowych publikowanych na stronach resortu finansów i w wypowiedziach przedstawicieli kierownictwa Ministerstwa dla mediów. Informowano m.in. o:

- konsultacjach społecznych i przebiegu procesu legislacyjnego,
- podniesieniu do 30 tys. zł kwoty wolnej od podatku,
- podniesieniu z ok. 85 tys. zł do 120 tys. zł progu podatkowego, od którego płaci się 32% podatku,
- zmianie wysokości składki zdrowotnej i sposobu jej liczenia,
- grupach podatników objętych zmianami,
- obniżeniu stawek ryczałtu, m.in. dla inżynierów, zawodów IT, lekarzy,
- tzw. uldze dla klasy średniej,
- ulgach dla przedsiębiorców,
- tzw. uldze na powrót,

– wsparciu dla podatników (infolinia, webinary i livechaty).

W okresie bezpośrednio poprzedzającym wejście w życie zmian podatkowych zorganizowano spotkania kierownictwa Ministerstwa Finansów z mediami (konferencje i briefingi prasowe, wywiady). Działania te były kontynuowane w 2022 r. W pierwszych tygodniach 2022 r., na stronach resortu finansów publikowano komunikaty wyjaśniające podatnikom poszczególne zagadnienia objęte reformą podatkową, informowano w nich m.in. o zasadach:

- składania PIT-2,
- rozliczania zaliczek na podatek dochodowy, pobieranych przez płatników,
- stosowania tzw. ulgi dla klasy średniej,
- korzystania z PIT-0 przez pracujących seniorów czy rodziny 4+.

15. Podatnicy i płatnicy mogli skorzystać z różnych form wsparcia informacyjnego na temat reformy podatkowej, tj.: dyżurów podatkowych w urzędach skarbowych, infolinii KIS, spotkań online dotyczących zasad pobierania zaliczek na podatek dochodowy, livechatów dla księgowych, webinarów dla różnych grup podatników oraz przewodników po poszczególnych rozwiązaniach wprowadzonych reformą. Komunikacja prowadzona była również za pośrednictwem social mediów, gdzie również były publikowane zapowiedzi webinarów, szkoleń i konferencji prasowych dotyczących Polskiego Ładu.

Na stronach internetowych Ministerstwa Finansów utworzono bazę wiedzy na temat zmian podatkowych. Zakładka *Polski Ład* na portalu *podatki.gov.pl* została utworzona w maju 2021 r. Strona internetowa *wiecejwportfelach.gov.pl* została uruchomiona 20 grudnia 2021 r. Zamieszczono tam informacje zarówno dla pracowników, pracodawców, seniorów, rodzin, jak i przedsiębiorców. W zakładce Q&A podatnicy mogli znaleźć odpowiedzi na najczęściej pojawiające się pytania na temat reformy podatkowej. Obecnie zakładki ww. stron przekierowują do zasobów strony *podatki.gov.pl/niskiepodatki*.

Źródłem wiedzy na temat zmian podatkowych były także przewodniki dotyczące konkretnych zagadnień, materiały wideo z wypowiedziami ekspertów, animacje informacyjne. Wskazywano także numery infolinii oraz formularz elektroniczny służący do zadawania pytań, które kierowane były do konsultantów Krajowej Informacji Skarbowej.

Pierwsze materiały informacyjne (przewodniki) dla podatników i płatników, które zostały zamieszczone w drugim półroczu 2021 r. na stronie internetowej *podatki.gov.pl*, dotyczące *Polskiego Ładu*, według Departamentu Podatków Dochodowych obejmowały trzy poradniki lub broszury informacyjne, w tym jeden udostępniony do 10 grudnia 2021 r. Obejmowały one: Informator zawierający pytania i odpowiedzi dotyczące zagadnień związanych z dokumentacją cen transferowych i obowiązkiem informacyjnym w tym zakresie¹⁷⁷, zbiór dobrych praktyk *Wpływ COVID-19 na ceny transferowe*¹⁷⁸ oraz objaśnienia podatkowe dotyczące ryczałtu od dochodów spółek¹⁷⁹.

W pierwszym półroczu 2022 r. Departament DD udostępnił pięć poradników lub broszur informacyjnych, w tym dwie w styczniu 2022 r. Obejmowały one: objaśnienia na temat obowiązujących w 2022 r. zasad poboru i przekazywania przez niektórych płatników zaliczek na podatek dochodowy¹⁸⁰, przewodnik o uldze na zabytki¹⁸¹.

¹⁷⁷ <https://www.podatki.gov.pl/ceny-transferowe/wyjasnienia/trpytania-i-odpowiedzi-edycja-druga/>

¹⁷⁸ <https://www.podatki.gov.pl/ceny-transferowe/wyjasnienia/publikacja-dokumentu-wplyw-covid-19-na-ceny-transferowe-zbior-dobrych-praktyk/>

¹⁷⁹ <https://www.gov.pl/web/finanse/objasnienia-do-ryczaltu-oddochodow-spolek>

¹⁸⁰ <https://www.gov.pl/web/finanse/objasnienia-podatkowe-z-20-stycznia-2022-r-na-temat-obowiazujacych-w-2022-r-zasad-poboru-i-przekazywania-przez-niektorych-platnikow-zaliczek-na-podatek-dochodowy>

¹⁸¹ <https://www.podatki.gov.pl/pit/ulgi-odliczenia-i-zwolnienia/ulga-nazabytki/>

W lutym 2022 r. udostępniono *Podręcznik Reforma Polski Ład*¹⁸² (7 lutego 2022 r.) i opublikowano na stronie podatki.gov.pl informację o zmianach, jakie zaszły w dokumentacji cen transferowych oraz obowiązkach podatników¹⁸³ (25 lutego 2022 r.) oraz 19 czerwca udostępniono *Podręcznik Niskie Podatki*, stan na 1 lipca 2022 r.¹⁸⁴

(akta kontroli: tom V str. 58, 60-62, 160-161, 164-165, 171-205; tom VI str. 146-147, 239 – pliki 5, 14, 31-49)

Departament Orzecznictwa Podatkowego we współpracy z pracownikami innych departamentów Ministerstwa Finansów oraz Krajowej Informacji Skarbowej opublikował w styczniu 2022 r. broszury informacyjne. Obejmowały one sześć przewodników dla pracodawców i podatników¹⁸⁵. Do 10 grudnia 2021 r. nie zostały udostępnione żadne materiały.

Przewodniki dotyczące Niskich Podatków zostały opublikowane w lipcu 2022 r. (siedem sztuk)¹⁸⁶ oraz w lutym 2023 r. (dwie sztuki)¹⁸⁷.

W celu wsparcia podatników i płatników Departament DOP opracował także zamieszczone na stronie internetowej Ministerstwa Finansów:

- komunikaty dotyczące: wyboru formy opodatkowania przez lekarzy i pielęgniarzy, którzy w 2021 r. byli opodatkowani w formie karty podatkowej, a w 2022 r. utracili prawo do tej formy opodatkowania z mocy prawa (komunikat był dostępny od 18 stycznia 2022 r.¹⁸⁸); opodatkowania przychodów/dochodów z najmu prywatnego w 2022 r. w PIT (komunikaty były dostępne od 16 lutego 2022 r.¹⁸⁹);
- pytania i odpowiedzi (Q&A) w czterech dziedzinach: *Pracownik, Senior, Rodzina, Przedsiębiorca* (ok. 180 najpopularniejszych pytań z odpowiedziami zamieszczono na stronie www.podatki.gov.pl)¹⁹⁰.

(akta kontroli: tom VI str. 150-152, 167-168, 171-172 – pliki 13, 15, 17)

W 2021 r. Ministerstwo Finansów zorganizowało następujące webinary:

- od 14 września 2021 r. ruszył cykl webinarów pod nazwą *Podatkowy restart gospodarki – pakiet dla biznesu*¹⁹¹; webinary dedykowane były poszczególnym grupom przedsiębiorców oraz rozwiązaniom do nich adresowanym; webinary odbyły się 14, 20, 21, 28 i 29 września 2021 r. oraz 4 października 2021 r. i były poświęcone odpowiednio: ułatwieniom dla korporacji, ulgom dla małych

¹⁸² https://www.podatki.gov.pl/media/7598/handbook_polski_lad_2-1.pdf

¹⁸³ <https://www.podatki.gov.pl/ceny-transferowe/wyjasnienia/polski-ladkorzystne-zmiany-w-cenach-transferowych/>

¹⁸⁴ <https://www.podatki.gov.pl/niskiepodatki/poradniki-niskie-podatki/>

¹⁸⁵ 1) Przewodnik dla podatnika: PIT-2, 2) Przewodnik dla podatnika: PIT-0 ulga dla pracujących seniorów, 3) Przewodnik dla podatnika: Ulga dla klasy średniej, 4) Przewodnik dla pracodawcy: Ulga dla klasy średniej, 5) Przewodnik dla podatnika: PIT-0 Ulga dla rodzin 4+, 6) Przewodnik dla podatnika: Ulga na powrót.

¹⁸⁶ 1) Przewodnik dla podatnika: Preferencyjne rozliczenie dochodów osób samotnie wychowujących dzieci, 2) Przewodnik dla podatnika: Zmiana wybranej na 2022 r. formy opodatkowania na zasady ogólne według skali podatkowej, 3) Przewodnik dla podatnika: Zasady rozliczania składki na ubezpieczenie zdrowotne przez przedsiębiorców po zmianach wprowadzonych w ramach Niskich Podatków, 4) Przewodnik dla podatnika: PIT-0 Ulga dla pracujących seniorów, 5) Przewodnik dla podatnika: PIT-0 Ulga dla rodzin 4+, 6) Przewodnik dla podatnika: zasady składania przez podatników oświadczeń i wniosków mających wpływ na obliczenie zaliczki, 7) Przewodnik dla podatnika: PIT-2 (zasady obowiązujące w 2022 r).

¹⁸⁷ 1) Przewodnik dla podatnika: Zasady rozliczania składki na ubezpieczenie zdrowotne przez przedsiębiorców obowiązujące w 2023 r., 2) Przewodnik dla podatnika: PIT-2, PIT-2A oraz PIT-3 – zasady składania oświadczeń o stosowaniu pomniejszenia zaliczki o kwotę zmniejszającą podatek (1/12, 1/24 lub 1/36).

¹⁸⁸ <https://www.gov.pl/web/kas/wybor-formy-opodatkowaniaprzez-lekarzy-i-pielegnerki-ktorzy-w-2021-r-opodatkowani-byli-wformie-karty-podatkowej-a-w-2022-r-utracili-prawo-do-tej-formyopodatkowania-z-mocy-prawa>

¹⁸⁹ <https://www.gov.pl/web/finanse/opodatkowanieprzychodow-dochodow-z-najmu-prywatnego-w-2022-r-w-pit>

¹⁹⁰ <https://www.podatki.gov.pl/niskiepodatki/pytania-i-odpowiedzi/>

¹⁹¹ <https://www.gov.pl/web/finanse/podatkowy-restart-gospodarkiestartuje-cykl-webinarow-mf>

- i średnich firm, podatnikowi bezgotówkowemu, ulgom dla branży innowacyjnej, ułatwieniom dla korporacji (powtórka webinaru) oraz estońskiemu CIT;
- 21 października 2021 r. ogłoszono drugą edycję webinarów o rozwiązaniach podatkowych w *Polskim Ładzie*¹⁹²; ofertę skierowano do branży doradczej, księgowych, stowarzyszeń i związków przedsiębiorców; webinary poprowadzili pracownicy Ministerstwa Finansów; webinary poświęcone były m.in. nowym zachętom podatkowym, zmianom w ulgach i działaniu uproszczonych form opodatkowania – estońskiego CIT i ryczału od przychodów ewidencjonowanych; omawiane były także rozwiązania dedykowane firmom innowacyjnym (IP Box, B+R, ulgi na prototyp i robotyzację); zachęcano także do zapoznania się z możliwościami odliczeń podatkowych związanych z działalnością sponsoringową (np. wspieraniem nauki, kultury i sportu) oraz z korzyściami, jakie może przynieść firmom rozwijającym się czy startup-om wsparcie funduszy venture capital oraz emisja akcji na giełdzie; nie był to jeden webinar, ale wiele spotkań on-line z różnymi grupami zainteresowanych, przeprowadzonych w okresie od połowy listopada do końca grudnia 2021 r.;
 - 18 listopada 2021 r. zorganizowano webinar o tematyce: rozwiązania podatkowe w zakresie podatku estońskiego, ulga konsolidacyjna, ulga na IPO, ulga na wsparcie ekspansji, ulga na inwestycje w giełdowych debiutantów, Polska spółka holdingowa, rozwiązania podatkowe na rzecz badań, rozwoju i innowacji, zmiany w przepisach o podatkowych grupach kapitałowych, ryczałt dla nowych rezydentów, ulga abolicyjna (voluntary disclosure); webinar został przygotowany z myślą o pracownikach i funkcjonariuszach Ministerstwa Finansów, Krajowej Administracji Skarbowej oraz Krajowej Informacji Skarbowej; frekwencja wyniosła – 360 użytkowników;
 - 23 listopada 2021 r. zorganizowano webinar o tematyce: *Polski Ład: instrumenty wsparcia ekspansji i rozwoju firm*, podczas którego omówiono następujące zagadnienia: ulga konsolidacyjna, ulga na IPO, ulga na inwestycje giełdowych debiutantów, ulga na venture capital, podatnik bezgotówkowy, ulga na terminal, estoński CIT; liczba uczestników – 3000;
 - 30 listopada 2021 r. zorganizowano webinar dla Stowarzyszenia Księgowych w Polsce, podczas którego omówiono m.in. ulgę venture capital, ulgę na inwestycje giełdowych debiutantów oraz ulgę na wsparcie ekspansji;
 - 3 grudnia 2021 r. webinar o tematyce: zmiany w skali podatkowej PIT, likwidacja odliczenia od PIT składki zdrowotnej, inne zmiany istotne dla płatnika, ulga dla klasy średniej, ulga (PIT-0) dla rodzin 4+, ulga (PIT-0) dla pracujących seniorów, przepisy o abolicji voluntary disclosure; frekwencja – 3000 użytkowników. Webinar został przygotowany z myślą o pracownikach i funkcjonariuszach Ministerstwa Finansów, Krajowej Administracji Skarbowej oraz Krajowej Informacji Skarbowej;
 - 13 grudnia 2021 r. webinar o tematyce: VAT dla usług finansowych, ulga na terminal, podatnik bezgotówkowy, grupy VAT, ulga na robotyzację; frekwencja – 2800 użytkowników; webinar został przygotowany z myślą o pracownikach i funkcjonariuszach Ministerstwa Finansów, Krajowej Administracji Skarbowej oraz Krajowej Informacji Skarbowej;
 - 28 grudnia 2021 r. odbył się webinar zorganizowany przez Ministerstwo Finansów wspólnie z wFirma; webinar adresowany był do wszystkich zainteresowanych zmianami w przepisach; wśród poruszanych tematów znalazły się między innymi: ulga dla klasy średniej, rozliczenia podatkowe w kontekście zmian w składce zdrowotnej, PIT-0 dla rodziny 4+, ulga na powrót;

¹⁹² <https://www.gov.pl/web/finanse/zapraszamy-na-kolejne-webinary-orozwiazaniach-podatkowych-w-polskim-ladzie>

- 29 grudnia 2021 r. odbył się webinar zorganizowany przez Ministerstwo Finansów wspólnie z Grupą Symfonia¹⁹³; webinar adresowany był do wszystkich zainteresowanych zmianami w przepisach; wśród poruszanych tematów znalazły się między innymi: ulga dla klasy średniej, rozliczenia podatkowe w kontekście zmian w składce zdrowotnej, PIT-0 dla rodziny 4+, ulga na powrót.

Od 8 stycznia 2022 r. organizowane były także edukacyjne webinaria dotyczące zagadnień związanych z obliczeniem wynagrodzeń po zmianach wprowadzonych rozporządzeniem Ministra Finansów z dnia 7 stycznia 2022 r., np. webinar 10 stycznia 2022 r. dla Stowarzyszenia Księgowych w Polsce (12 tys. uczestników); 11 stycznia 2022 r. dla służb mundurowych (1 tys. osób). Od 11 do 17 stycznia 2022 r. miały miejsce również webinaria dla administracji rządowej i urzędów centralnych, administracji samorządowej, wymiaru sprawiedliwości, szkolnictwa wyższego, pomocy społecznej i urzędów pracy, rolnictwa i leśnictwa. Wzięło w nich udział ok. 13,5 tys. uczestników. W przypadku organizowanych przez Ministerstwo Finansów webinarium nie przeprowadzono ankiet indywidualnej oceny szkolenia wypełnianych przez uczestników ze względu na formę realizacji przedsięwzięcia i brak możliwości ewidencji obecności.

Kolejne webinaria odbywały się od 4 lutego do 2 marca 2022 r.:

- 4 lutego – *Nowy mechanizm poboru zaliczek na podatek dochodowy oraz nowe obowiązki płatnika* – spotkanie poświęcone nowym zasadom naliczania wynagrodzeń dla nauczycieli szkół średnich,
- 8 lutego – *Wybrane rozwiązania wpływające na wymiar podatku dochodowego od osób fizycznych od wypłacanych w 2022 r. wynagrodzeń dla służb mundurowych,*
- 9 lutego – *Wybrane rozwiązania wynagrodzeń dla nauczycieli szkół podstawowych,*
- 9 lutego – *Szkolenie branżowe służb mundurowych,*
- 10 lutego – *Wybrane rozwiązania wpływające na wymiar podatku dochodowego od osób fizycznych od wypłacanych w 2022 r. wynagrodzeń dla nauczycieli szkół średnich,*
- 11 lutego – webinar adresowany do nauczycieli i wykładowców akademickich,
- 16 lutego – webinar dla przedsiębiorców – *Zmiany wprowadzone Podatkowym Polskim Ładem,*
- 22 lutego – *Zmiany w obowiązkach płatników podatku dochodowego od osób fizycznych w ramach Podatkowego Polskiego Ładu,* webinar kierowany do księgowych i doradców podatkowych,
- 23 lutego – *Zmiany w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych,* webinar kierowany do przedsiębiorców,
- 25 lutego – *Najważniejsze dla pracownika i płatnika zmiany w podatku dochodowym od osób fizycznych,*
- 2 marca – *Zmiany wprowadzone Podatkowym Polskim Ładem, szczególnie istotne dla płatników i podatników.*

Od 8 stycznia 2022 r. rozpoczął się także codzienny cykl spotkań w formie livechatów, dotyczących rozwiązań *Podatkowego Polskiego Ładu*. Eksperti Ministerstwa Finansów i Krajowej Administracji Skarbowej udzielali odpowiedzi na pytania dotyczące podatkowych aspektów reformy, w tym tych związanych z obliczaniem wynagrodzeń pracowników. I tura livechatów trwała od 8 do 19 stycznia, II tura od 24 do 28 stycznia 2022 r.

¹⁹³ <https://www.gov.pl/web/finanse/mf-i-wfirmapl-zapraszaja-nawspolny-webinar>

Od 18 stycznia 2022 r. odbywały się również regionalne spotkania online. Organizowane były w każdym województwie przez Krajową Administrację Skarbową, Ministerstwo Rodziny i Polityki Społecznej oraz Zakład Ubezpieczeń Społecznych. Podczas spotkań była poruszana tematyka zmian wynikających z podatkowej części *Polskiego Ładu* zarówno dla podatników, pracowników, przedsiębiorców, rodzin i emerytów.

Na infolinii Krajowej Informacji Skarbowej od 10 grudnia 2021 r. zostały udostępnione dzwoniącym kolejki w zakresie tzw. *Podatkowego Polskiego Ładu*. Od tego dnia zostały uruchomione dodatkowe kolejki tematyczne w zakresie wprowadzonych zmian w przepisach podatkowych w obszarach: podatek od towarów i usług, podatek dochodowy od osób fizycznych, podatek dochodowy od osób prawnych. Dodatkowo od 10 stycznia 2022 r. do 15 lutego 2022 r. na infolinii KIS została czasowo uruchomiona kolejka tematyczna dla pracowników medycznych.

W ramach obsługi zagadnień dot. *Podatkowego Polskiego Ładu* na infolinii poza połączeniami kierowanymi bezpośrednio na infolinię KIS obsługiwane były również połączenia przekierowane z odrębnej infolinii Ministerstwa Rozwoju i Technologii, utworzonej 15 grudnia 2021 r.

Infolinię obsługiwało ok. 200 pracowników infolinii KIS oraz dodatkowo założono ok. 300 kont pracownikom z izb administracji skarbowej, którzy wspierali infolinię KIS w zakresie zapytań dotyczących *Podatkowego Polskiego Ładu*. Konta użytkowników z IAS były zakładane na bieżąco niezwłocznie po przekazaniu danych przez pracowników nadzorujących proces w izbach administracji skarbowej. Pierwsze logowania dodatkowych osób w aplikacji do obsługi interakcji nastąpiły 11 stycznia 2022 r.

Nowi użytkownicy zostali przeszkoleni z obsługi aplikacji, za pośrednictwem której realizowane były interakcje z klientami. Szkolenia prowadzone były przez pracowników KIS z wykorzystaniem aplikacji Teams w okresie przed włączeniem pracowników izb administracji skarbowej do obsługi infolinii.

Konsultanci infolinii KIS odpowiadali na zapytania z zakresu zmian przepisów podatkowych związanych z *Podatkowym Polskim Ładem* pod trzema numerami telefonów: 22 330 03 30 (z telefonów komórkowych), 801 055 055 (z telefonów stacjonarnych), +48 22 330 03 30 (z zagranicy). Infolinia KIS była czynna od poniedziałku do piątku w godzinach 8:00 – 18:00.

Na infolinii KIS udzielono odpowiedzi na pytania telefoniczne klientów dotyczące *Polskiego Ładu* w okresie: do 31 grudnia 2021 r. – 11 898 odpowiedzi, od 1 stycznia do 30 czerwca 2022 r. – 51 184 odpowiedzi, od 1 lipca do 31 grudnia 2022 r. – 6899 odpowiedzi oraz od 1 stycznia do 30 czerwca 2023 r. – 4244 odpowiedzi. W pierwszym półroczu 2022 r. KIS wspomagali dodatkowi użytkownicy Infolinii z izb administracji skarbowej udzielając odpowiedzi na 22 818 pytań klientów. Zagadnienia najczęściej poruszane przez osoby kontaktujące się z infolinią KIS związane z *Polskim Ładem* dotyczyły: działalności gospodarczej, zwolnień przedmiotowych, ulgi dla klasy średniej, ulgi prorodzinnej i najmu prywatnego.

Od 11 stycznia 2022 r. w urzędach skarbowych zostały uruchomione dyżury podatkowe na temat reformy podatkowej. W dni robocze, w godzinach od 8.00 do 19.00, pracownicy urzędów skarbowych udzielali informacji o nowych rozwiązaniach podatkowych zawartych w ustawie. Informacje można było uzyskać w urzędzie skarbowym osobiście lub kontaktując się telefonicznie. Pracownicy urzędów skarbowych, którzy udzielali informacji podatnikom przez telefon lub osobiście w urzędzie skarbowym w zakresie przepisów ustawy *Polski Ład*, w razie wystąpienia problemów interpretacyjnych mieli możliwość zwrócenia się z zapytaniem zarówno do Krajowej Informacji Skarbowej przez dedykowany numer telefonu,

jak i do izb administracji skarbowej, które w przypadku dalszych wątpliwości miały możliwość zwrócenia się z prośbą o wyjaśnienia do Ministerstwa Finansów.

W marcu 2022 r. Ministerstwo Finansów rozpoczęło informowanie za pośrednictwem mediów o pracach nad zmianami reformującymi system PIT (projekt #Niskie podatki). Przedstawiciele Ministerstwa wyjaśniali te zmiany w trakcie spotkań prasowych, wywiadów, odpowiedzi na pytania mediów. Na stronach resortu finansów publikowane były komunikaty dotyczące przebiegu procesu legislacyjnego i zmian, które weszły w życie 1 lipca 2022 r. Podatnicy informowani byli również o organizowanych dla nich (w formule stacjonarnej i online) bezpłatnych spotkaniach informacyjnych.

(akta kontroli: tom IV str. 212-213, 280, 288-291; tom VI str. 120-145, 157-162, 171, 195-196, 215-225, 240 – pliki: 14, 15, 69, 98, 155)

Departament DOP, w ramach wymiany informacji pomiędzy organami KAS (w tym KIS) a Ministerstwem Finansów, zorganizował i przeprowadził dla pracowników izb administracji skarbowej, urzędów skarbowych i KIS spotkania on-line (liczba uczestników nie była ograniczana żadnymi limitami):

- 15 grudnia 2022 r. w sprawie zasad składania oświadczeń/wniosek podatków dla celów obliczenia miesięcznych zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych (PIT-2, PIT-2A i PIT-3), obowiązujących od 2023 r., w którym uczestniczyło około 2000 osób;
- 9 lutego 2023 r. w sprawie zasad korzystania z ulgi dla pracujących seniorów, w którym uczestniczyło ponad 2400 osób;
- 13 lutego 2023 r. w sprawie zasad korzystania z preferencyjnego rozliczenia osób samotnie wychowujących dzieci oraz ulgi dla rodzin 4+, w którym uczestniczyło ponad 2400 osób.

(akta kontroli: tom VI str. 152, 171 – plik 13, 15)

Stwierdzone
nieprawidłowości

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

1. Pracownicy urzędów skarbowych w 2021 r. nie zostali dostatecznie przygotowani, aby móc jeszcze przed wyjściem w życie nowych regulacji podatkowych, wprowadzonych w ramach ustawy Polski Ład, udzielać podatnikom i płatnikom odpowiedniego wsparcia. Szef KAS w 2021 r. nie przekazał do jednostek podległych wytycznych lub rekomendacji dotyczących organizacji szkoleń dla pracowników i funkcjonariuszy KAS w związku z reformą systemu podatkowego. Polecenie przeprowadzenia szkoleń pracowników komórek obsługi bezpośredniej, kontroli podatkowej, czynności sprawdzających i orzeczniczych urzędów skarbowych w zakresie Polskiego Ładu skierował do jednostek podległych Zastępcy Dyrektora Departamentu Budżetu Majątku i Kadr Krajowej Administracji Skarbowej Ministerstwa Finansów dopiero w połowie stycznia 2022 r. Większość szkoleń przygotowujących pracowników do wdrożenia przepisów ustawy z dnia 29 października 2021 r. miało miejsce w 2022 r., tj. po wejściu w życie regulacji Polskiego Ładu.

Krajowa Informacja Skarbowa od 21 października 2021 r. prowadziła szkolenia wewnętrzne. W dniach 16-17 grudnia 2021 r. KIS zorganizowała szkolenia dotyczące zmian w ramach Polskiego Ładu, dedykowane pracownikom KAS realizującym w ramach infolinii zadania z zakresu rozliczenia rocznego podatków dochodowych (akcji zeznań).

W 2021 r. pierwsze szkolenie dla pracowników KAS, zorganizowane przez Ministerstwo Finansów (Departament Analiz Podatkowych we współpracy merytorycznej z Departamentem Podatków Dochodowych), dotyczące zmian

podatkowych w ramach Polskiego Ładu odbyło się 18 listopada, pomimo że zmiany systemowe zostały zapowiedziane w połowie 2021 r., projekt przedmiotowej ustawy został przyjęty przez Radę Ministrów i skierowany do Sejmu 8 września 2021 r., ustawa została uchwalona 29 października 2021 r., a projektowane rozwiązania miały wejść w życie 1 stycznia 2022 r. Przed wejściem w życie nowych regulacji dla pracowników KAS przeprowadzono jeszcze nieliczne szkolenia w listopadzie i grudniu 2021 r., tj. osiem szkoleń regionalnych i organizowane centralnie szkolenia doraźne – webinaria, które nie podlegały analizie co do ich skuteczności. Krajowa Szkoła Skarbowości realizowała dla pracowników KAS działalność szkoleniową z zakresu zmian podatkowych w ramach Polskiego Ładu od 28 grudnia 2021 r., a dopiero 17 stycznia 2022 r. Departament Orzecznictwa Podatkowego skierował do KSS pismo z wyszczególnieniem tematów szkoleń dotyczących Polskiego Ładu do ujęcia w planie szkoleń centralnych na 2022 r.

Szef Krajowej Administracji Skarbowej w latach 2020-2022 Magdalena Rzeczkowska wskazała, że (...) niezwłocznie po otrzymaniu sygnałów o zwiększonych potrzebach szkoleniowych w tym zakresie zleciłam podjęcie działań w zakresie organizacji szkoleń regionalnych przez IAS i KIS. Działania z zakresu organizacji szkoleń realizowane były przez Krajową Szkołę Skarbowości. Niemniej jednak warto zaznaczyć, że każdy pracownik i funkcjonariusz KAS jest zobligowany do podnoszenia własnej wiedzy, a pakiet oferowanych szkoleń jest dodatkową formą wsparcia rozwojowego, które zapewnia organizacja. (...) Podkreślić należy, że już 18 listopada 2021 r., a więc 2 tygodnie i 6 dni od uchwalenia ustawy (29 października 2021 r.) i 3 dni od podpisania ustawy przez Prezydenta Rzeczypospolitej Polskiej (15 listopada 2021 r.) odbyło się pierwsze szkolenie dla pracowników KAS. Nastąpiło to więc w najszybszym możliwym terminie, od razu po zakończeniu wszelkich prac legislacyjnych nad ustawą. Nie znajduje uzasadnienia teza, że szkolenia pracowników KAS mogły zacząć się w momencie wplynięcia projektu ustawy do Sejmu - 8 września 2021 r., z uwagi na fakt, że pracownicy KAS byłiby wtedy szkoleni w zakresie projektu ustawy, który w procesie legislacji mógł podlegać (i w rzeczywistości podlegał) zmianom. Organizacja szkoleń na podstawie projektu ustawy, która nie została jeszcze uchwalona byłaby bezcelowa i nieekonomiczna.

NIK zauważa, że większość szkoleń przygotowujących pracowników urzędów skarbowych do wdrożenia reformy obejmującej swoim zakresem podatników i płatników podatku dochodowego od osób fizycznych miało miejsce po wejściu w życie zmian wprowadzonych w ramach Polskiego Ładu. W planie szkoleń centralnych kadr KAS na 2021 r. nie zostały przewidziane szkolenia dotyczące Polskiego Ładu. Do końca 2021 r. przeprowadzono osiem szkoleń regionalnych w siedmiu izbach administracji skarbowej (przeszkolono 49 uczestników) oraz nieliczne szkolenia doraźne w formie webinarów, które nie podlegały analizie co do ich skuteczności. Dlatego też, zdaniem Najwyższej Izby Kontroli, przyjęta przez Ministerstwo Finansów organizacja szkoleń w 2021 r. w zakresie Polskiego Ładu nie sprzyjała rzetelnemu i terminowemu przygotowaniu pracowników administracji skarbowej do wdrożenia reformy.

(akta kontroli: tom IV str. 93–208, 212-214, 252-263, 270 – pliki 18, 20-22, 133-148; tom VI str. 198-207 – pliki 1-2)

2. Przygotowane przez Ministerstwo Finansów i przeprowadzone działania informacyjno-edukacyjne nie w pełni odpowiadały na potrzeby merytoryczne związane z wprowadzanymi zmianami legislacyjnymi. W wyniku przeglądu 22 komunikatów rozpowszechnianych z wykorzystaniem telewizji, radia,

Internetu, banerów lub ulotek, które miały dotrzeć w krótkim czasie do jak największej grupy odbiorców, stwierdzono, że co najmniej 10 nie w pełni odpowiadało na potrzeby merytoryczne, związane z wprowadzanymi zmianami legislacyjnymi. Miały one bardziej charakter reklamy, promocji niż wyczerpujących informacji, kierowanych do wszystkich podatników, którzy w różny sposób mieli odczuć skutki wprowadzonych zmian przepisów.

Informacje podawane do publicznej wiadomości w co najmniej 10 analizowanych komunikatach były nadmiernie uproszczone, hasłowe, wycinkowe i mogły wprowadzać odbiorców w błąd poprzez pominięcie istotnych dla niektórych grup podatników danych. Były to komunikaty wykorzystane w czasie trwania kampanii Polski Ład w spotach telewizyjnych i radiowych (emitowanych od 4 listopada 2021 r. do 31 stycznia 2022 r.) oraz animacjach, odnoszące się do wszystkich Polaków, wszystkich emerytów i rencistów, wspólnie rozliczających się małżonków, o treści:

- *To historyczna podwyżka kwoty wolnej od podatku do 30 tys. zł dla wszystkich niezależnie od zarobków (...). Dzięki temu w portfelach Polaków zostanie więcej pieniędzy;*
- *Niższe podatki to jeden z elementów Polskiego Ładu, dzięki nim Polacy zyskują rocznie 17 miliardów złotych;*
- *Dzięki rządowemu programowi Polski Ład w portfelach emerytów i rencistów zostanie więcej pieniędzy;*
- *Dzięki rządowemu programowi Polski Ład w portfelach polskich rodzin zostanie więcej pieniędzy;*

W odniesieniu do emerytów nie poinformowano społeczeństwa, że na Polskim Ładzie stracą emeryci, którzy pobierają określone świadczenia. Podobnie banery zamieszczone od 10 listopada do 4 grudnia 2021 r. w Metrze Warszawskim, które wskazywały: *30 tys. zł kwoty wolnej od podatku dla wszystkich i niższe podatki lub Kwota wolna od podatku 30 tys. zł dla wszystkich*. W treści banneru nie uwzględniono faktu, że kwota wolna od podatku dotyczy tylko dochodów opodatkowanych według skali podatkowej. W druku bezadresowym wskazano podobnie: *Ok. 17 mld zł więcej w portfelach Polaków – Rodzina – Historyczna obniżka podatku dla polskich rodzin – korzyści dla wspólnie rozliczających się małżeństw – 60 tys. zł kwoty wolnej*, co mogło sugerować, że 17 mld zł więcej zostanie w portfelach Polaków rozliczających się wspólnie.

Tylko w niektórych analizowanych działaniach informacyjnych BKP (w dwóch animacjach wykorzystywanych w czasie trwania kampanii Polski Ład¹⁹⁴) uwzględniono fakt, że nie wszyscy podatnicy zyskają na Polskim Ładzie poprzez wskazanie w szczególności, że *zyska 9 na 10 emerytów lub 2/3 z nich w ogóle nie zapłaci podatku albo na zmianach skorzysta 7 na 10 Polaków, a ponad 9 mln osób w ogóle nie zapłaci podatku PIT, zyska 90% emerytów i rencistów*. W animacjach tych pominięto natomiast informacje, którzy i ilu emerytów/Polaków zapłaci wyższy podatek. W druku bezadresowym doprecyzowano, że emerytura bez podatku dla emerytów i rencistów dotyczy świadczeń do 2500 zł.

W analizowanych działaniach informacyjnych wskazywano przykłady dotyczące podatników, którzy mogą na zmianach podatkowych zyskać, a pominięto przypadki dotyczące podatników, którzy w związku z wejściem w życie przepisów na tych zmianach stracą. W tym czasie Ministerstwo Finansów dysponowało wynikami symulacji, dzięki którym oszacowano, ilu podatników w wyniku reformy podatkowo-składkowej ma zyskać, ilu stracić, a dla ilu reforma ma być neutralna.

¹⁹⁴ Wymienionych w poz. 43 zestawienia nr 1.

Symulacje przeprowadzono według określonych scenariuszy, tj. z uwzględnieniem zmian proponowanych na danym etapie prac nad projektem ustawy Polski Ład. Dokumentują je raporty z 11 maja 2021 r., 27 lipca 2021 r., 3 i 13 września 2021 r., z których przykładowe zostały szerzej opisane w opisie stanu faktycznego w obszarze I wystąpienia.

Szef Krajowej Administracji Skarbowej w latach 2020-2022 Magdalena Rzeczkowska podtrzymała wyjaśnienia Dyrektora Biura Komunikacji i Promocji, który wskazał m.in., że publikowane przez resort finansów materiały merytoryczne oraz materiały udostępniane mediom wskazywały nie tylko beneficjentów korzystnych zmian, ale również te grupy, dla których reforma podatkowa była neutralna lub niekorzystna poprzez to, że w przekazywanej informacji wskazywano, jaki procent osób skorzysta z reformy, co pokazywało jednocześnie, że wśród podatników będą również tacy, którzy na tej reformie stracą lub będzie ona dla nich neutralna. Odnosząc się do przywołanych w pytaniu materiałów wykorzystywanych w komunikacji, takich jak spoty informacyjne czy materiały zamieszczane w przestrzeni publicznej, Dyrektor BKP wyjaśnił, że z uwagi na ich krótką formę komunikacji i format, materiały te z założenia w swych treściach zawierają jedynie krótkie, najważniejsze przekazy komunikacyjne. W badanym przypadku, możliwie związłym komunikatom słownym towarzyszył również obraz, wskazujący przedstawicieli grup zawodowych, dla których statystycznie ta reforma była korzystna. W materiałach zaprezentowano przedstawicieli grup zawodowych, które w większości rozliczają się na skali podatkowej oraz według danych statystycznych zarabiają poniżej kwot, w przypadku których rozwiązania podatkowe były niekorzystne. Wykorzystano również wizerunek emerytów, przedstawicieli grupy, która w zdecydowanej większości korzystała z nowych rozwiązań. Dyrektor BKP wskazał również, że przygotowane materiały odsyłały do treści merytorycznych zawartych na stronach www, gdzie znajdowały się pogłębione informacje w postaci komunikatów, poradników czy odpowiedzi udzielanych na najczęściej zadawane pytania. Dodatkowo spot informacyjny emitowany od 2022 r. wskazywał również kanały komunikacji z resortem finansów, z których mogli skorzystać podatnicy, w przypadku pytań lub wątpliwości, w tym kalkulator, który pozwalał na spersonalizowane wyliczenie obciążeń podatkowych po reformie. Publikowane przez resort materiały merytoryczne oraz materiały udostępniane mediom wskazywały nie tylko beneficjentów korzystnych zmian, ale również te grupy, dla których reforma podatkowa była neutralna lub niekorzystna. A przekaz zawarty np. w spotach, animacjach czy materiałach w przestrzeni publicznej był spójny komunikacyjnie z pozostałymi treściami publikowanymi np. na stronach www resortu czy w mediach. Zdaniem Dyrektora BKP, rolą spotów było przede wszystkim zwrócenie uwagi na reformę i zmiany nią wprowadzane, a także odesłanie do merytorycznych informacji, gdzie podatnicy mogli znaleźć pogłębioną wiedzę z zakresu wpływu zmian na ich zobowiązania podatkowe i sposób ich rozliczenia.

(akta kontroli: tom V str. 244, 246-525; tom VI str. 1-117, 176-178, 181-185, 198-207 – pliki 1-2, 49-66)

OCENA CZĄSTKOWA

Minister Finansów nie podjął w 2021 r. skutecznych działań w celu przygotowania pracowników administracji skarbowej do wdrożenia zmian podatkowych wynikających z reformy systemu podatkowego, wprowadzonej ustawą Polski Ład. W 2021 r. proces szkolenia kadr administracji skarbowej realizowany był w niewielkim zakresie, głównie w formie webinarium, dla których nie przeprowadzono badania ankietowego ze względu na formę realizacji przedsięwzięcia i brak możliwości ewidencji obecności. Szef KAS w 2021 r. nie przekazał do jednostek podległych wytycznych lub

rekomendacji dotyczących organizacji szkoleń dla pracowników i funkcjonariuszy KAS w związku z reformą. Polecenie przeprowadzenia szkoleń pracowników komórek obsługi bezpośredniej, kontroli podatkowej, czynności sprawdzających i orzeczniczych urzędów skarbowych w zakresie Polskiego Ładu skierował Zastępca Dyrektora Departamentu Budżetu Majątku i Kadr Krajowej Administracji Skarbowej Ministerstwa Finansów do izb administracji skarbowej i KIS dopiero w połowie stycznia 2022 r. W planie szkoleń centralnych kadr KAS na 2021 r. nie zostały przewidziane szkolenia dotyczące Polskiego Ładu. Dopiero w styczniu 2022 r. Departament Orzecznictwa Podatkowego skierował do Krajowej Szkoły Skarbowości pismo z wyszczególnieniem szkoleń dotyczących Polskiego Ładu, które następnie zostały uwzględnione w planie na 2022 r. Większość szkoleń przygotowujących pracowników do wdrożenia przepisów ustawy z dnia 29 października 2021 r. miało miejsce po wejściu w życie zmian podatkowych.

Do końca 2021 r. przeprowadzono osiem szkoleń regionalnych przez siedem izb administracji skarbowej oraz nieliczne szkolenia doraźne w formie webinarium, które nie podlegały analizie co do ich skuteczności. Nie sprzyjało to rzetelnemu i terminowemu przygotowaniu pracowników administracji skarbowej do wdrożenia reformy obejmującej swoim zasięgiem najliczniejszą grupę uczestników systemu podatkowego, tj. podatników i płatników podatku dochodowego od osób fizycznych. W ocenie NIK, chociaż stosowany w KAS System w przypadku szkoleń doraźnych nie przewidywał dokonywania oceny ich skuteczności, to biorąc pod uwagę kryterium rzetelności, ze względu na skalę i tempo wprowadzonych zmian systemu podatkowego, jakość i efektywność szkoleń powinna być w tym przypadku monitorowana.

Krajowa Informacja Skarbowa od 21 października 2021 r. prowadziła szkolenia wewnętrzne. W dniach 16-17 grudnia 2021 r. KIS zorganizowała szkolenia dotyczące zmian w ramach Polskiego Ładu dedykowane pracownikom KAS realizującym w ramach infolinii zadania z zakresu rozliczenia rocznego podatków dochodowych (akcji zeznań).

W Ministerstwie Finansów prowadzono działania mające na celu przygotowanie podatników i płatników do wdrożenia zmian podatkowych w ramach Polskiego Ładu. Podatnicy i płatnicy mogli skorzystać z różnych form wsparcia informacyjnego na temat reformy podatkowej, tj.: dyżurów podatkowych w urzędach skarbowych, infolinii KIS, spotkań online dotyczących zasad pobierania zaliczek na podatek dochodowy, livechatów dla księgowych oraz przewodników po poszczególnych rozwiązaniach wprowadzonych reformą. Komunikacja prowadzona była również za pośrednictwem social mediów, gdzie publikowano zapowiedzi webinarium, szkoleń i konferencji prasowych dotyczących Polskiego Ładu. Od połowy września 2021 r. udostępniane były webinary dla różnych grup przedsiębiorców. Pierwsze poradniki, broszury informacyjne związane z Polskim Ładem odnośnie do zagadnień cen transferowych udostępnione zostały podatnikom w październiku oraz w grudniu 2021 r.

W 2021 r. Minister Finansów, ze względu na skalę zmian w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych obejmującego najliczniejszą grupę uczestników systemu podatkowego, realizował zadania związane z działalnością informacyjną dotyczącą reformy systemu podatkowego w ramach programu Polski Ład z wykorzystaniem mediów szeroko zasięgowych, tj. telewizji, radia, Internetu oraz prasy. Do skrzynek pocztowych podatników dostarczono także druki bezadresowe.

Na podstawie przeglądu 22 działań informacyjno-edukacyjnych dotyczących Polskiego Ładu, zrealizowanych w kanałach zewnętrznych, opracowanych na zlecenie Ministerstwa Finansów i rozpowszechnianych z wykorzystaniem telewizji,

radia, Internetu, banerów lub w formie ulotek, stwierdzono, że co najmniej 10 nie w pełni odpowiadało na potrzeby merytoryczne związane z wprowadzanymi zmianami legislacyjnymi. Miały one bardziej charakter reklamy, promocji niż rzetelnych, wyczerpujących informacji kierowanych do wszystkich podatników, którzy w różny sposób mieli odczuć skutki wprowadzonych zmian przepisów. Informacje podawane do publicznej wiadomości niejednokrotnie były nadmiernie uproszczone, hasłowe, wycinkowe i mogły wprowadzać odbiorców w błąd poprzez pominięcie istotnych dla niektórych grup podatników danych.

Tylko w niektórych analizowanych działaniach informacyjnych BKP (w dwóch animacjach wykorzystywanych w czasie trwania kampanii *Polski Ład*¹⁹⁵) uwzględniono fakt, że nie wszyscy podatnicy zyskają na Polskim Ładzie poprzez wskazanie w szczególności, że *zyska 9 na 10 emerytów lub 2/3 z nich w ogóle nie zapłaci podatku albo na zmianach skorzysta 8 na 10 Polaków, a ponad 9 mln osób w ogóle nie zapłaci podatku PIT*. W animacjach tych pominięto natomiast informacje, którzy i ilu emerytów/Polaków zapłaci wyższy podatek i jakie warunki muszą być spełnione, żeby emeryt/podatnik w ogóle nie zapłacił podatku. W druku bezadresowym doprecyzowano, że emerytura bez podatku dla emerytów i rencistów dotyczy świadczeń do 2500 zł. W analizowanych działaniach informacyjnych wskazywano przykłady dotyczące podatników, którzy mogą na zmianach podatkowych zyskać, a pominięto przypadki dotyczące podatników, którzy w związku z wejściem w życie przepisów na tych zmianach stracą. W tym czasie Ministerstwo Finansów dysponowało wynikami symulacji, dzięki którym oszacowano, ilu podatników w wyniku reformy podatkowo-składkowej ma zyskać, ilu stracić, a dla ilu reforma ma być neutralna.

OBSZAR

3. Tarcze antyinflacyjne

Opis stanu faktycznego

W Ministerstwie Finansów na bieżąco monitorowano i analizowano procesy makroekonomiczne, w tym przebieg procesów inflacyjnych w polskiej gospodarce i w jej otoczeniu zewnętrznym. Przedmiotem analiz były w szczególności publikowane przez Główny Urząd Statystyczny wskaźniki cen towarów i usług konsumpcyjnych oraz wskaźniki cen produkcji przemysłowej. Zapoznawano się także z danymi i raportami publikowanymi przez instytucje międzynarodowe, w tym Komisji Europejskiej, Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju, Międzynarodowego Funduszu Walutowego, U.S. Energy Information Administration, dotyczącymi między innymi wskaźników cen w innych krajach Unii Europejskiej oraz cen surowców naturalnych (zwłaszcza energetycznych i rolnych) na światowych rynkach surowcowych. Identyfikowano przyczyny wzrostu inflacji. Przedmiotem analiz były również prognozy cen surowców. W wyniku tych prac były regularnie przygotowywane i publikowane¹⁹⁶ *Komentarze makroekonomiczne* odnoszące się do procesów inflacyjnych oraz krótkie informacje o wskaźnikach cen towarów i usług konsumpcyjnych, inflacji bazowej, cen surowców (PM Flash Info).

1. W styczniu 2021 r. inflacja wyniosła 2,6% w ujęciu rocznym. W raporcie za styczeń 2021 r.¹⁹⁷, opartym na danych GUS, Ministerstwo Finansów podało, że w znacznym stopniu na inflację wpłynęły podwyżki cen energii (tj. energii elektrycznej i paliw). Ceny żywności w tym miesiącu były umiarkowane. W komunikacie dotyczącym marca

¹⁹⁵ Wymienionych w poz. 43 zestawienia nr 1.

¹⁹⁶ W Systemie Baza Wiedzy dostępnym w Ministerstwie Finansów dla zalogowanych użytkowników.

¹⁹⁷ *Komentarz makroekonomiczny. Procesy inflacyjne styczeń 2021 r.*, Ministerstwo Finansów, Wydział Analiz Makroekonomicznych w Departamencie Polityki Makroekonomicznej (Nr 2/2021), opublikowany 23 lutego 2021 r.

2021 r.¹⁹⁸ Ministerstwo Finansów raportowało, że wyraźnie zwiększyło się tempo wzrostu cen energii (z 1,3% w lutym do 5,4% w marcu), co było związane z wysokim wzrostem cen paliw – marzec był już piątym z rzędu miesiącem silnego wzrostu cen ropy naftowej na rynkach światowych¹⁹⁹. Prognozowano, że wysoki wzrost cen surowców (energetycznych i rolnych) oraz przyspieszenie tempa wzrostu cen przemysłowych będą czynnikami wpływającymi na wzrost inflacji. W marcu ceny towarów i usług konsumpcyjnych były o 3,2% wyższe niż w roku ubiegłym. W kolejnym miesiącu inflacja wyraźnie wzrosła. Ceny towarów i usług konsumpcyjnych były o 4,3% wyższe niż w roku ubiegłym, a ceny produkcji sprzedanej przemysłu o 5,5%. W kwietniu tempo wzrostu cen energii zwiększyło się do 11,6%, co było związane z wysokim wzrostem cen paliw. Dodatkowo po raz pierwszy od kilku miesięcy wzrosły ceny żywności i napojów bezalkoholowych. W kolejnych miesiącach, od maja do września, ceny towarów i usług konsumpcyjnych rosły umiarkowanie, z wyjątkiem czerwca, gdy nieznacznie obniżyły się w stosunku do maja 2021 r. (o 0,3 punktu procentowego). W sierpniu 2021 r. inflacja (5,5%) osiągnęła poziom najwyższy od 20 lat (poprzednio inflacja przekroczyła poziom 5% w sierpniu 2001 r.). W czwartym kwartale 2021 r. dynamika wzrostu cen towarów i usług zwiększyła się. W październiku inflacja wyniosła 6,8% i w porównaniu do miesiąca poprzedniego była wyższa o 0,9 punktu procentowego. W listopadzie wzrosła o 1 punkt procentowy i wyniosła 7,8%. Najbardziej rosły ceny energii, w tym ceny paliw (według danych GUS za poszczególne miesiące 2021 r. ceny paliw były w porównaniu z analogicznymi miesiącami roku poprzedniego wyższe – w sierpniu o 28%, we wrześniu o 28,6%, w październiku o 33,9%, a w listopadzie o 36,6%). Zwrócono również uwagę na stopniowy wzrost cen żywności i napojów bezalkoholowych. Ceny te, według danych GUS, w październiku były o 5% wyższe niż przed rokiem, a w listopadzie 2021 r. o 6,4%, podczas gdy w całym trzecim kwartale 2021 r., w stosunku do analogicznego okresu roku poprzedniego, wzrosły o 3,8%.

Ministerstwo Finansów w raporcie za grudzień 2021 r.²⁰⁰ podało, że od marca 2021 r. inflacja wyraźnie rosła i w grudniu 2021 r., w porównaniu do analogicznego okresu roku poprzedniego, wyniosła 8,6%. W raporcie zwrócono uwagę na ceny żywności i napojów bezalkoholowych, których wzrost był najwyższy dla tego miesiąca od 1997 r., a podwyżki cen warzyw, owoców i mięsa miały wówczas największy wpływ na wskaźnik inflacji (łącznie 0,34 pkt proc.). Wyraźnie mniej niż w poprzednich miesiącach (bo o 0,6%) wzrosły ceny energii. Według Ministerstwa Finansów było to wynikiem obniżenia cen ropy naftowej i pierwszych działań w ramach tarczy antyinflacyjnej²⁰¹, ale również wzrostu cen nośników energii (ich wpływ na wskaźnik inflacji wyniósł 0,09 punktu procentowego). Zwrócono również uwagę na inflację bazową²⁰², która od września 2021 r. (4,2%) rosła i w grudniu 2021 r., w porównaniu do analogicznego miesiąca roku poprzedniego, wyniosła 5,3%. Według Ministerstwa Finansów było to wynikiem przede wszystkim wysokiej dynamiki cen usług, m.in. w sektorach, w których poluzowane zostały obostrzenia pandemiczne, jak: gastronomia, turystyka czy kultura. Rosły także stopniowo ceny towarów. Od stycznia do sierpnia 2021 r. miara inflacji bazowej pozostawała na podwyższonym, ale stabilnym poziomie (w przedziale 3,5%-4%). W raporcie za grudzień 2021 r.

¹⁹⁸ *Komentarz makroekonomiczny. Procesy inflacyjne marzec 2021 r.*, Ministerstwo Finansów, Wydział Analiz Makroekonomicznych w Departamencie Polityki Makroekonomicznej (Nr 4/2021), opublikowany 27 kwietnia 2021 r.

¹⁹⁹ PM Flash Info. Ceny surowców w marcu 2021 r., 08.04.2021 r.

²⁰⁰ *Komentarz makroekonomiczny. Procesy inflacyjne grudzień 2021 r.*, Ministerstwo Finansów, Wydział Analiz Makroekonomicznych w Departamencie Polityki Makroekonomicznej (Nr 1/2022), opublikowany 26 stycznia 2022 r.

²⁰¹ Tj. obniżenia stawek podatku akcyzowego na paliwa silnikowe.

²⁰² Po wyłączeniu cen żywności i energii.

odniesiono się również do cen produkcji przemysłowej, których dynamika (14,4% w porównaniu do analogicznego okresu roku poprzedniego) była najwyższa od połowy 1996 r., co było efektem rosnących cen surowców na rynkach światowych, wzrostu kosztów transportu oraz zakłóceń w dostawach związanych z epidemią. Wzrost cen surowców był bardzo wyraźny, ale równocześnie silnie wzrosły ceny w pozostałych działach przemysłu. Roczne tempo wzrostu cen przemysłowych wyniosło 7,9%.

Prognozowano w Ministerstwie Finansów, że ogłoszone przez Urząd Regulacji Energetyki wysokie podwyżki taryf na gaz i energię elektryczną będą kolejnym czynnikiem wpływającym na wzrost inflacji. Wzrost ten powinny łagodzić działania wprowadzone w ramach dwóch tarcz antyinflacyjnych (tj. czasowa obniżka podatku akcyzowego i VAT). Prognozowano, że przez cały 2022 r. inflacja będzie utrzymywać się wyraźnie powyżej górnej granicy dopuszczalnego odchylenia od celu inflacyjnego.

Średnioroczna inflacja mierzona wskaźnikiem zmiany cen towarów i usług konsumpcyjnych CPI²⁰³ w 2021 r. wyniosła 5,1%. Ceny żywności i napojów bezalkoholowych, według danych GUS²⁰⁴, były o 3,2% wyższe niż w roku poprzednim, a ceny energii, według obliczeń Ministerstwa Finansów, o 12,1%²⁰⁵ i miały największy wpływ na roczny wskaźnik inflacji. Ceny towarów i usług konsumpcyjnych w poszczególnych kwartałach 2021 r. były wyższe niż w analogicznym okresie roku poprzedniego średnio o 2,7% w pierwszym kwartale, o 4,5% w drugim kwartale, o 5,4% w trzecim kwartale i o 7,7% w czwartym kwartale 2021 r. Inflacja bazowa wyniosła w całym 2021 r. średnio 4,1%.

(akta kontroli: tom I str. 346-416, 533, 534, 552-567 pliki 1-9)

Polska obok Węgier miała w 2021 r. najwyższą inflację mierzoną wskaźnikiem HICP²⁰⁶ w całej Unii Europejskiej²⁰⁷.

Dyrektor Departamentu Polityki Makroekonomicznej poinformował, że kraje Europy Środkowo-Wschodniej, w tym Polska, charakteryzują się wyższym udziałem wydatków na żywność i energię w wydatkach gospodarstw domowych. W efekcie podwyżki cen w tych grupach silniej oddziałują na wzrost wskaźnika HICP niż w krajach Europy Zachodniej.

Dyrektor dodał, że oprócz wysokiej dynamiki cen żywności i energii w latach 2021-2022 stopniowo rosła także inflacja bazowa. Wzrost tej kategorii był opóźnionym efektem wcześniejszego ożywienia aktywności gospodarczej, w tym wysokiej dynamiki konsumpcji prywatnej oraz dobrej sytuacji na rynku pracy, a także konsekwencją wzrostu presji kosztowej u producentów.

(akta kontroli: tom I str. 427-421, 534)

Według danych GUS udział wydatków w 2022 r. na energię elektryczną, energię ciepłą, gaz ziemny i paliwa w przeciętnym koszyku gospodarstwa domowego w Polsce wyniósł około 15%, a udział żywności i napojów bezalkoholowych to 27% koszyka konsumpcyjnego. W 2023 r. udział wydatków w przeciętnym koszyku gospodarstwa domowego nieznacznie wzrósł i wyniósł prawie 16%, a udział wydatków na żywność i napoje bezalkoholowe nie zmienił się (27%).

²⁰³ Consumer Price Index.

²⁰⁴ Wskaźniki cen towarów i usług w grudniu 2021 r. Informacja sygnałna GUS opublikowana 14 stycznia 2022 r.

²⁰⁵ *Komentarz makroekonomiczny. Procesy inflacyjne grudzień 2021 r.* (Nr 1/2022).

²⁰⁶ Zharmonizowany wskaźnik cen konsumpcyjnych, obliczany według ujednoczonej metodologii Biura Statystycznego Unii Europejskiej. Zgodnie z kryterium inflacyjnym, zawartym w Traktacie z Maastricht, HICP jest podstawą do oceny stabilizacji cen.

²⁰⁷ Inflacja mierzona wskaźnikiem HICP wyniosła zarówno w Polsce, jak i na Węgrzech 5,2%, kolejne najwyższe odczyty miała Litwa (4,6%) i Estonia (4,5%). W całej Unii Europejskiej tak mierzona inflacja w 2021 r. wyniosła średnio 2,9%.

W latach 2021-2023 na żywność i napoje bezalkoholowe oraz energię wydawano więcej niż w Polsce – na Łotwie i Słowacji, w latach 2022-2023 także w Estonii, a w 2023 r. również na Litwie. Wydatki na żywność i napoje bezalkoholowe stanowiły istotny udział w wydatkach gospodarstw domowych, oprócz Polski i wskazanych krajów, także w Bułgarii, Chorwacji, Czechach, Rumunii i na Węgrzech.

(akta kontroli: tom I str. 350, 535)

2. Komisja Europejska w reakcji na rosnące ceny energii wydała 13 października 2021 r.²⁰⁸ komunikat do Parlamentu Europejskiego, Rady Europejskiej, Rady Europejskiego Komitetu Ekonomiczno-Społecznego i Komitetu Regionów. Komunikat ten został przygotowany po wysłuchaniu państw członkowskich i Parlamentu Europejskiego i miał na celu wprowadzenie i wsparcie właściwych środków w celu złagodzenia wpływu okresowych podwyżek cen energii. Komisja Europejska, aby zaradzić negatywnym skutkom dla gospodarstw domowych i przedsiębiorstw w części dotyczącej podatków podała, że unijna dyrektywa w sprawie opodatkowania energii²⁰⁹ i dyrektywa VAT²¹⁰ dają państwom członkowskim pewną elastyczność. Dyrektywa w sprawie opodatkowania energii umożliwia państwom członkowskim zwolnienie z opodatkowania lub zastosowanie obniżonej stawki podatku od energii elektrycznej, gazu ziemnego, węgla i paliw stałych wykorzystywanych przez gospodarstwa domowe. Państwa członkowskie mogą nadać skuteczność takim zwolnieniom lub obniżkom poziomu opodatkowania bezpośrednio, przez zróżnicowanie stawek lub przez zwrot całości lub części kwoty podatku. Obniżone stawki podatku musiały być ukierunkowane (...). Państwa członkowskie mogą zdecydować, że stosują obniżone stawki podatku VAT od produktów energetycznych, pod warunkiem, że przestrzegają będą minimalnych progów ustanowionych w unijnej dyrektywie VAT i skonsultują się z unijnym komitetem ds. VAT.

Aby spowolnić wzrost cen, rząd podjął decyzję o wprowadzeniu rozwiązania podatkowego zakładającego czasową obniżkę stawek podatku VAT i stawek podatku akcyzowego, w szczególności na towary energetyczne, i wyłączenie z opodatkowania przychodów ze sprzedaży niektórych paliw silnikowych podatkiem od sprzedaży detalicznej. Wprowadzenie tego rozwiązania, tj. tarczy antyinflacyjnej 1.0., ogłosił Prezes Rady Ministrów 25 listopada 2021 r. W ramach tarczy antyinflacyjnej, poza rozwiązaniami podatkowymi, rząd zdecydował o wprowadzeniu świadczenia pieniężnego, tj. dodatku osłonowego dla osób o niskich dochodach.

Dodatek osłonowy wprowadzony ustawą z dnia 17 grudnia 2021 r. o dodatku osłonowym²¹¹ zastąpił istniejący wcześniej dodatek energetyczny²¹². Jego wprowadzenie miało na celu częściową rekompensatę wzrostu cen energii elektrycznej i gazu ziemnego i związanego z tym wzrostem cen towarów i usług konsumpcyjnych, ponieważ, jak wskazano w uzasadnieniu ustawy, *wzrosty cen energii elektrycznej dotyczą wszystkich konsumentów, ponieważ przekładają się na rosnące ceny dóbr konsumpcyjnych, głównie wzrost cen żywności. Niemniej ich*

²⁰⁸ COM (2021) 660 final, str. 11.

²⁰⁹ Dyrektywa Rady 2003/96/WE z dnia 27 października 2003 r. w sprawie restrukturyzacji wspólnotowych przepisów ramowych dotyczących opodatkowania produktów energetycznych i energii elektrycznej (Dz. Urz. UE L 283 z 31.10.2003 r., s. 51 ze zm.); dalej: dyrektywa Rady 2003/96/WE.

²¹⁰ Dyrektywa Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L 347 z 11.12.2006 r., str. 1, ze zm.); dalej: dyrektywa Rady 2006/112/WE.

²¹¹ Dz. U. z 2023 r. poz. 759.

²¹² Dodatek energetyczny, o którym mowa w art. 5c ustawy z dnia 10 kwietnia 1997 r. Prawo energetyczne (Dz. U. z 2022 r. poz. 1385, ze zm.). Dodatek osłonowy wprowadzono na okres od 1 stycznia 2022 r. do 31 grudnia 2022 r. Zgodnie z art. 15 o dodatku osłonowym wnioski o wypłatę dodatku energetycznego, o którym mowa w art. 5c Prawa energetycznego, złożone w okresie od dnia wejścia w życie ustawy o dodatku osłonowym do 31 grudnia 2023 r. pozostawia się bez rozpoznania. Wnioski o wypłatę dodatku energetycznego będzie można składać po 31 grudnia 2023 r.

skutki są najmocniej odczuwane przez gospodarstwa domowe dotknięte ubóstwem energetycznym oraz gospodarstwa domowe o niższych dochodach, gdyż koszty energii pochłaniają znaczną część ich budżetów domowych.

W 2022 r. dodatek osłonowy wypłacono 4 mln gospodarstw domowych na łączną kwotę 2,5 mld zł, a w pierwszym półroczu 2023 r. – 3,5 tys. gospodarstw na kwotę 1,9 mln zł²¹³.

(akta kontroli: tom I str. 348-351, 497-501, 535, 536)

2.1. Pod koniec 2021 r. w ramach tarczy antyinflacyjnej 1.0 weszły w życie obniżone stawki podatku akcyzowego na paliwa silnikowe do dopuszczalnego przez prawo Unii Europejskiej poziomu, wprowadzone ustawą z dnia 9 grudnia 2021 r. o zmianie ustawy o podatku akcyzowym oraz niektórych innych ustaw²¹⁴. Zmiany były zgodne z art. 4 ust. 1 i 2 dyrektywy Rady 2003/96/WE, który stanowi, że poziom opodatkowania, jakie państwa członkowskie stosują do produktów energetycznych i energii elektrycznej, nie mogą być niższe niż minimalne poziomy opodatkowania przewidziane niniejszą dyrektywą, przy czym dla celów niniejszej dyrektywy „poziom opodatkowania” stanowi całkowitą kwotę opłat pobranych jako podatki pośrednie (z wyłączeniem podatku od wartości dodanej), wyliczoną bezpośrednio lub pośrednio na podstawie ilości produktów energetycznych i energii elektrycznej w momencie przekazania do konsumpcji.

Obniżki stawek podatku akcyzowego do dopuszczalnego przez prawo Unii Europejskiej poziomu były stosunkowo niewielkie (w granicach 7-11%, z wyjątkiem gazu skroplonego LPG – 43,5%). Stawki podatku akcyzowego na paliwa silnikowe w porównaniu do obowiązujących do 19 grudnia 2021 r. obniżono na okres:

- od 20 grudnia do 31 grudnia 2021 r. na olej napędowy i biokomponenty stanowiące samoistne paliwa o 80 zł/1000l, tj. o 7%, do 1065 zł/1000l, benzyny silnikowe o 145 zł/1000l, tj. o 9,6%, do 1369 zł/1000l, gazy przeznaczone do napędu silników spalinowych (np. LPG) o 280 zł/1000 kg, tj. o 43,5%, do 364 zł/1000 kg.
- od 1 stycznia do 31 maja 2022 r. na olej napędowy i biokomponenty stanowiące samoistne paliwa o 41 zł/1000l, tj. o 3,6%, do 1104 zł/1000l, benzyny silnikowe o 101 zł/1000l, tj. o 6,7%, do 1413 zł/1000l, gazy przeznaczone do napędu silników spalinowych (np. LPG) o 257 zł/1000kg, tj. o 39,9%, do 387 zł/1000 kg.

W uzasadnieniu ustawy podano m.in., że obniżenie stawek akcyzy powinno oznaczać spadek cen paliw na stacjach paliw. W przypadku pełnego przeniesienia obniżek na ceny wyrobów, ceny dla ostatecznego nabywcy paliwa zmniejszą się od kilku do kilkunastu groszy za litr paliwa²¹⁵.

²¹³ Dodatek osłonowy przysługiwał gospodarstwu domowemu, którego dochody nie przekraczały 2,1 tys. zł w gospodarstwie jednoosobowym albo 1,5 tys. zł na osobę w gospodarstwie wieloosobowym. Dodatek przyznawano także po przekroczeniu kryterium dochodowego, a kwota dodatku była pomniejszana o kwotę tego przekroczenia (zasada złotówka za złotówkę). Minimalna kwota wypłacanych dodatków osłonowych wynosiła 20 zł. Dodatek osłonowy wynosił 400 zł dla gospodarstwa jednoosobowego, 600 zł dla 2-3 osobowego, 850 zł dla 4-5 osobowego i 1150 zł dla gospodarstwa składającego się przynajmniej z sześciu osób. Dodatek osłonowy był wypłacany w wyższej kwocie, gdy głównym źródłem ogrzewania gospodarstwa domowego był kocioł na paliwo stałe, kominek, koza, ogrzewacz powietrza, trzon kuchenny, piecokuchnia, kuchnia węglowa lub piec kaflowy na paliwo stałe, zasilane węglem lub paliwami węglowodnorodnymi, wpisane do centralnej ewidencji emisyjności budynków. Dodatek wynosił wówczas 500 zł dla gospodarstwa jednoosobowego, 750 zł dla 2-3 osobowego, 1062,5 zł dla 4-5 osobowego i 1437,50 zł dla gospodarstwa składającego się przynajmniej z sześciu osób.

²¹⁴ Dz. U. poz. 2349, ze zm. Dalej: ustawa z dnia 9 grudnia 2021 r.

²¹⁵ Od 20 grudnia do 31 grudnia 2021 r. ceny za olej napędowy i biokomponenty stanowiące samoistne paliwa będą niższe o 10 gr, w tym z tytułu akcyzy o 8 gr, benzyny silnikowe o 17 gr, w tym o 14 gr z tytułu akcyzy, a gaz skroplony o 18 gr, w tym o 15 gr z tytułu akcyzy. Od 1 stycznia do 31 maja 2022 r. ceny za olej napędowy i biokomponenty stanowiące samoistne paliwa będą niższe o 6 gr, w tym z tytułu akcyzy o 5 gr, benzyny silnikowe o 14 gr, w tym o 11 gr z tytułu akcyzy, a gaz skroplony o 18 gr, w tym o 15 gr z tytułu akcyzy.

Według danych GUS²¹⁶, w grudniu 2021 r. ceny paliw do prywatnych środków transportu były na zbliżonym poziomie do poprzedniego miesiąca (wzrost o 0,2%), w tym obniżyły się ceny oleju napędowego (o 0,1%), benzyny (o 0,2%), a wzrosły ceny gazu ciekłego i pozostałych paliw do prywatnych środków transportu (o 3%). W styczniu 2022 r.²¹⁷ ceny paliw do prywatnych środków transportu były niższe niż w grudniu 2021 r. o 4,4%, w tym obniżyły się ceny oleju napędowego o 3,7%, benzyny o 4,3%, ceny gazu ciekłego i pozostałych paliw do prywatnych środków transportu o 7,2%.

W styczniu 2021 r. notowania ropy naftowej gatunku Brent kształtowały się na poziomie średnio 54,8 USD za baryłkę, a potem – wraz z postępującym wzrostem zapotrzebowania światowego – nastąpiła seria podwyżek do poziomu 83,5 USD za baryłkę w październiku 2021 r. i 81,1 USD za baryłkę w listopadzie 2021 r. W 2022 r. ceny nadal rosły. W styczniu 2022 r. notowania ropy kształtowały się na poziomie średnio 86,51 USD za baryłkę, a potem, wraz z postępującą niepewnością na rynkach zaopatrzeniowych, nastąpiła seria podwyżek, osiągając średnie miesięczne notowania w marcu 117,25 USD za baryłkę. W kolejnym miesiącu średnie miesięczne notowania były niższe niż w marcu o 12,67 USD za baryłkę, tj. o 10,8%, by w czerwcu wzrosnąć do 122,71 USD za baryłkę. Po osiągnięciu tego szczytu surowiec zaczął tanieć, aby w grudniu 2022 r. osiągnąć średnią miesięczną wartość 80,92 USD za baryłkę.

Od 1 stycznia 2022 r.²¹⁸, ustawą z dnia 9 grudnia 2021 r., czasowo obniżono (o 0,40 zł) do kwoty 4,6 zł za megawatogodzinę stawkę podatku akcyzowego na energię elektryczną dla przedsiębiorców. Wyłączono także z opodatkowania podatkiem akcyzowym energię elektryczną przeznaczoną dla gospodarstw domowych (do końca 2021 r. obowiązywała stawka 5 zł za megawatogodzinę). Zwolnienia od akcyzy dokonano w oparciu o art. 15 ust. 1 lit. h dyrektywy Rady 2003/96/WE, stosownie do którego bez uszczerbku dla innych przepisów wspólnotowych, państwa członkowskie mogą przyznawać, pod kontrolą fiskalną, całkowite lub częściowe zwolnienia w zakresie poziomu opodatkowania wobec energii elektrycznej wykorzystywanej przez gospodarstwa domowe.

(akta kontroli: tom I str. 179, 180, 187, 190, 536-538)

Ustawą z dnia 9 grudnia 2021 r. dokonano zmian w ustawie z dnia 6 lipca 2016 r. o podatku od sprzedaży detalicznej²¹⁹ polegających na wyłączeniu czasowym, od 1 stycznia 2022 r., z opodatkowania podatkiem od sprzedaży detalicznej przychodów ze sprzedaży paliw silnikowych.

Dyrektor Departamentu Polityki Podatkowej wskazał, że o podjęcie działań mających na celu zahamowanie wzrostu cen paliw płynnych w Polsce przez wyłączenie paliw

²¹⁶ Wskaźniki cen towarów i usług konsumpcyjnych w grudniu 2021 r., Informacja sygnałna GUS opublikowana 14 stycznia 2022 r.

²¹⁷ Wskaźniki cen towarów i usług konsumpcyjnych w lutym 2022 r., Informacja sygnałna GUS opublikowana z 15 marca 2022 r.

²¹⁸ Dyrektor Departamentu Podatku Akcyzowego i Podatku od Gier podała m.in., że zarówno zwolnienie od akcyzy, jak i obniżona stawka podatku akcyzowego dla energii elektrycznej, zostały wprowadzone z tą samą datą, od 1 stycznia 2022 r. O określenie takiej daty wystąpiło Towarzystwo Obrót Energiją (zrzeszenie reprezentujące społecznie lub gospodarcze interesy sektora obrotu energią i paliwami wobec organów administracji rządowej i innych stowarzyszeń) do Przewodniczącego Komisji Finansów Publicznych. Sprzedawcy energii elektrycznej do nabywców końcowych, którzy rozliczają dostawy z odbiorcami w milionach punktów poboru energii elektrycznej w różnych okresach rozliczeniowych, nie byłoby w stanie zaimplementować wprowadzanych zmian z dnia na dzień. Systemy bilingowo-rozliczeniowe sprzedawców energii elektrycznej w wielu przypadkach nie umożliwiały zastosowania różnych stawek/zwolnień podatkowych dla różnych grup taryfowych. Wcześniej dla wszystkich odbiorców energii elektrycznej obowiązywała jedna stawka podatku akcyzowego. Dodatkowy problem stanowiło rozróżnienie stawki podatku i przypisanie jej do grupy taryfowej G, z uwzględnieniem przeznaczenia obiektu (gospodarstwo domowe).

²¹⁹ Dz. U. z 2022 r. poz. 761, ze zm.

ciekłych z podstawy opodatkowania podatkiem od sprzedaży detalicznej wniosowała Polska Organizacja Przemysłu i Handlu Naftowego²²⁰, zrzeszająca pracodawców specjalizujących się w przemyśle i handlu hurtowym. POPiHN argumentowała, że podatek ma dodatkowy niekorzystny wpływ na cenę paliw ciekłych.

(akta kontroli: tom I str. 472-483)

Czas prac nad ustawą był bardzo krótki. Projekt uchwalonej 9 grudnia 2021 r. ustawy przygotowano w Ministerstwie Finansów 26 listopada 2021 r. Przedmiotowy projekt, jak podała Dyrektor Departamentu Podatku Akcyzowego i Podatku od Gier, nie był przedmiotem uzgodnień międzyresortowych i konsultacji społecznych ze względu na wagę i pilność proponowanych rozwiązań, których zakres oddziaływania obejmował miliony obywateli kraju, bezpośrednio wpływając na ich sytuację materialną. Rada Ministrów przyjęła go w trybie obiegowym.

Dyrektor Departamentu Podatku Akcyzowego i Podatku od Gier dodała, że konsultacje projektu aktu prawnego (publiczne, społeczne) jako proces wyrażania opinii w kwestii zamierzeń i prac rządu mogą być prowadzone aż do uchwalenia aktu prawnego. Z takiej możliwości skorzystali m.in. PGE Polska Grupa Energetyczna S.A. oraz Towarzystwo Obrotu Energią.

Projekt rozpatrzony przez Radę Ministrów wpłynął do Sejmu 30 listopada 2021 r., a dziewięć dni później został uchwalony. Prezydent podpisał ustawę 17 grudnia 2021 r., tj. po trzech tygodniach od przygotowania projektu w Ministerstwie Finansów. Przyjęte preferencje podatkowe miały obowiązywać do 31 maja 2022 r.

(akta kontroli: tom I str. 185-189, 538)

2.2. Kolejnym projektem przygotowanym w Ministerstwie Finansów w ramach tarczy antyinflacyjnej 1.0 było rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 17 grudnia 2021 r., zmieniające rozporządzenie w sprawie towarów i usług, dla których obniża się stawkę podatku od towarów i usług, oraz warunków stosowania stawek obniżonych²²¹. Rozporządzeniem tym obniżono od 1 stycznia 2022 r. stawki VAT na dostawy gazu ziemnego²²² i energii ciepłej (z 23% do 8%) oraz energii elektrycznej²²³ (z 23% do 5%). Przyjęto tymczasowe obowiązywanie tych rozwiązań (do 31 marca 2022 r.), z możliwością dalszego przedłużenia na ściśle określone krótkie okresy (np. trzy miesiące), jeśli zajdzie taka potrzeba, w zależności od sytuacji na rynku energii. Prace nad projektem rozpoczęto 25 listopada 2021 r.

Dyrektor Departamentu Podatku od Towarów i Usług poinformował, że zmiany zostały dołączone do procedowanego wtedy projektu rozporządzenia, który przeszedł etap konsultacji wewnętrznych²²⁴. Projekt poszerzony o obniżki stawek VAT został niezwłocznie dodatkowo skonsultowany z Departamentami właściwymi w zakresie opiniowanej materii oraz przekazany do Departamentu Prawnego. Krótki termin na zgłoszenie uwag wynikał z charakteru projektowanych rozwiązań wdrażających tarczę antyinflacyjną i konieczności jak najszybszego ich wprowadzenia.

Czas prac nad rozporządzeniem, podobnie jak w przypadku ustawy z dnia 9 grudnia 2021 r. o zmianie ustawy o podatku akcyzowym oraz niektórych innych ustaw, był bardzo krótki. Minister Finansów podpisał rozporządzenie po trzech tygodniach

²²⁰ Dalej: POPiHN.

²²¹ Dz. U. poz. 2350. Dalej: rozporządzenie z dnia 17 grudnia 2021 r.

²²² CN 2711 11 00 albo 2711 21 00.

²²³ CN 2716 00 00.

²²⁴ Pierwotnie projekt ten obejmował jedynie przedłużenie możliwości czasowego stosowania (do dnia odwołania na obszarze Rzeczypospolitej Polskiej stanu epidemii ogłoszonego w związku z zakażeniami wirusem SARS-CoV-2) stawki 0% dla darowizn/nieodpłatnych świadczeń określonych towarów/usług w obszarze ochrony zdrowia.

od rozpoczęcia nad nim prac. Projekt podlegał uzgodnieniom międzyresortowym, konsultacjom publicznym i opiniowaniu.

Minister Finansów rozporządzeniem z dnia 17 grudnia 2021 r. obniżył stawki VAT na te dostawy, na które pozwalał państwom członkowskim art. 102 dyrektywy Rady 2006/112/WE. Zgodnie z brzmieniem tego przepisu obowiązującym do 5 kwietnia 2022 r., po konsultacji z Komitetem ds. VAT każde państwo członkowskie może stosować stawkę obniżoną w odniesieniu do dostaw gazu ziemnego, energii elektrycznej lub dostaw energii cieplnej.

(akta kontroli: tom I str. 7-10, 538, 539)

Wprowadzenie w Polsce obniżonych stawek podatku VAT na gaz ziemny, energię elektryczną i energię cieplną było konsultowane z Komitetem ds. VAT. Jak poinformował Dyrektor Departamentu Podatku od Towarów i Usług, najpierw odbyła się konsultacja obniżonej stawki podatku VAT na gaz ziemny²²⁵. Konsultacja obniżonej stawki podatku VAT na energię elektryczną i energię cieplną została zainicjowana pismem z 30 listopada 2021 r. Państwa członkowskie do 23 grudnia 2021 r. mogły w ramach konsultacji wnosić uwagi. Żadne państwo członkowskie nie zgłosiło do unijnego Komitetu ds. VAT uwag do obniżenia stawek VAT w Polsce na energię elektryczną i energię cieplną.

(akta kontroli: tom I str. 17, 21-69)

2.3. Krótko po wejściu w życie 1 stycznia 2022 r. obniżonych stawek VAT na gaz ziemny i energię cieplną (z 23% do 8%) oraz energię elektryczną (z 23% do 5%) Sejm RP uchwalił 13 stycznia 2022 r. poselski projekt – ustawę o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług²²⁶ (tzw. tarczę antyinflacyjną 2.0). W ramach tej tarczy antyinflacyjnej obniżono na okres od 1 lutego 2022 r. do 31 lipca 2022 r. stawki VAT:

- na podstawowe produkty żywnościowe²²⁷, do których stosowano stawkę VAT 5% (do stawki 0%),
- na paliwa silnikowe (z 23% do stawki 8%),
- na nawozy, środki ochrony roślin, ziemię ogrodniczą i inne środki wspomagające produkcję rolniczą (z 8% do 0%)²²⁸,
- na gaz ziemny z 8% do 0%,
- na energię cieplną z 8% do 5%,

oraz utrzymano obniżoną, rozporządzeniem z 17 grudnia 2021 r., do 5% stawkę VAT na energię elektryczną.

W uzasadnieniu ustawy podano, że celem czasowych obniżek stawek podatku VAT na objęte nimi towary było zahamowanie wzrostu cen na te towary, a zatem również pomoc w walce ze skutkami inflacji. Zakładano, że zredukowanie stawek podatku VAT na wskazane towary przyczyni się do poprawy sytuacji rodzin i gospodarstw domowych najbardziej dotkniętych skutkami gwałtownie rosnących cen. Jak zauważył

²²⁵ Komitet ds. VAT potwierdził konsultację obniżonej stawki podatku VAT podczas 119. posiedzenia, które odbyło się 22 listopada 2021 r.

²²⁶ Dz. U. poz. 196.

²²⁷ Towary spożywcze wymienione w poz. 1-18 załącznika nr 10 do ustawy o podatku od towarów i usług, inne niż klasyfikowane według Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług w grupowaniu usługi związane z żywieniem (PKWiU 56), tj. m.in: mięso i ryby oraz przetwory z nich, tłuszcze, produkty mleczarskie, jaja, warzywa i owoce oraz przetwory z nich, zboża i przetwory ze zbóż i mąki, produkty piekarnicze, w tym pieczywo, niektóre napoje bezalkoholowe.

²²⁸ Środki poprawiające właściwości gleby, stymulatory wzrostu oraz podłoża do upraw, o których mowa w ustawie z dnia 10 lipca 2007 r. o nawozach i nawożeniu, z wyłączeniem podłoży mineralnych, nawozy i środki ochrony roślin, zwykle przeznaczone do wykorzystania w produkcji rolnej, wymienione w poz. 10 załącznika nr 3 do ustawy o VAT oraz ziemię ogrodniczą wymienioną w poz. 12 załącznika nr 3 do ustawy o VAT. W okresie od 23 czerwca 2021 r. do 31 stycznia 2022 r. obowiązywała obniżona stawka VAT do 8% na środki poprawiające właściwości gleby, stymulatory wzrostu, podłoża do upraw, inne niż wymienione w poz. 12 załącznika nr 3 do ustawy o VAT, z wyłączeniem podłoży mineralnych – o których mowa w ustawie z dnia 10 lipca 2007 r. o nawozach i nawożeniu.

Dyrektor Departamentu Podatku od Towarów i Usług, dynamika sytuacji gospodarczej i społecznej oraz szczególne okoliczności, jakie miały miejsce na początku 2022 r., mogły być powodem podjęcia tych działań na poziomie legislacyjnym przez Parlament już po miesiącu funkcjonowania rozporządzenia Ministra Finansów.

Przyjęcie zerowej stawki VAT na gaz ziemny i nawozy, środki ochrony roślin, ziemię ogrodniczą oraz inne środki wspomagające produkcję rolniczą, a także obniżonej stawki VAT na paliwa silnikowe było niezgodne z prawem europejskim. Prawo Unii Europejskiej nie dopuszczało także na początku 2022 r. stosowania stawki VAT 0% na żywność. Zmieniło się to w wyniku wejścia w życie 6 kwietnia 2022 r. dyrektywy Rady (UE) 2022/542 z dnia 5 kwietnia 2022 r. w sprawie zmiany dyrektyw 2006/112/WE i (UE) 2020/285 w zakresie stawek podatku od wartości dodanej²²⁹ (dyrektywa stawkowa). W komunikacie z 2016 r. w sprawie egzekwowania prawa UE²³⁰ Komisja wskazała, że zwykle nie wszczynają postępowania w sprawie uchybienia zobowiązaniom państwa członkowskiego, gdy wniosek ustawodawczy, który uczyniłby dane zachowanie zgodnym z prawem, czeka na przyjęcie przez Radę. Przepisy dyrektywy umożliwiały obniżenie stawki VAT do 5% na energię elektryczną i energię cieplną.

(akta kontroli: tom I str. 12, 17, 22, 23)

Dyrektor Departamentu Podatku od Towarów i Usług wyjaśnił m.in., że kwestia tymczasowego wprowadzenia stawek VAT (obniżonych lub stawki 0%) dot. towarów, które miały zostać objęte tzw. tarczą antyinflacyjną, była dokonywana w dialogu z Komisją Europejską. Jej celem było przekonanie Komisji Europejskiej, by w tej szczególnej sytuacji nie doszło do wszczęcia postępowań naruszeniowych przez Komisję Europejską przeciwko Polsce. Należy odnotować, że podjęte działania były efektywne i Komisja Europejska nie wszczęła wobec Polski postępowań naruszeniowych w tym zakresie.

Minister Finansów informował²³¹ pisemnie Komisarza ds. Gospodarki Komisji Europejskiej, m.in. w grudniu 2021 r., o planowanych rozwiązaniach mających na celu łagodzenie skutków gwałtownie rosnących cen, w tym planowanego zastosowania tymczasowo przez Polskę stawki VAT 0% na żywność i produkty spożywcze, na gaz ziemny, energię elektryczną i ciepłą oraz 8% stawki VAT na paliwa silnikowe, wnosząc, aby Komisja wstrzymała się z ewentualnym wdrażaniem postępowania naruszeniowego przeciwko Polsce.

Komisarz ds. Gospodarki Komisji Europejskiej odpowiedział 22 grudnia 2021 r., że na mocy nowej dyrektywy²³², w oparciu o porozumienie osiągnięte w Radzie, możliwa będzie stawka 0% VAT na żywność. Jednocześnie Komisarz poinformował, że w odniesieniu do podatku VAT od paliw silnikowych można stosować wyłącznie stawkę podstawową i w nowej dyrektywie tak pozostanie, a zastosowanie obniżonej stawki VAT 8% na paliwa silnikowe byłoby sprzeczne z prawem unijnym. W zakresie energii elektrycznej, gazu ziemnego lub energii cieplnej potwierdził możliwość stosowania stawek obniżonych (nawet do 5%).

Najwyższa Izba Kontroli zauważa, że przed uchwaleniem projektu ustawy Biuro Analiz Sejmowych podnosiło w sporządzonej opinii prawnej, że wprowadzenie

²²⁹ Dz. Urz. UE L z 2022 r. Nr 107, s. 1. Dalej dyrektywa Rady 2022/542.

²³⁰ Komunikat Komisji *Prawo Unii: lepsze wyniki dzięki lepszemu stosowaniu* (Dz. Urz. UE C 18 z 19.1.2017, s. 10).

²³¹ Pismo z 2 grudnia 2021 r. znak: PT4.9055.40.2021, pismo z 3 grudnia 2021 r. znak: PT4.9055.41.2021, pismo z 14 grudnia 2021 r. znak: PT4.9001.19.2021, pismo z 16 grudnia 2021 r. znak: PT4.9001.20.2021, pismo z 20 grudnia 2021 r. PT4.9001.22.2021, a także pismo z 4 stycznia 2022 r. znak: PT4.9001.1.2022.

²³² Dyrektywa Rady 2022/542.

zerowej stawki VAT lub obniżenie stawek VAT na niektóre towary jest niezgodne z prawem Unii Europejskiej. Poselski projekt, jak podano w konkluzji opinii²³³, wprowadzający stawkę podatku od towarów i usług w wysokości 0% na środki spożywcze, o których mowa w poz. 1-18 załącznika nr 10 do ustawy o podatku od towarów i usług, towary zwykle przeznaczone do wykorzystywania w produkcji rolnej oraz gaz ziemny, oraz stawkę 8% na benzyny silnikowe, oleje napędowe, gazy przeznaczone do napędu silników spalinowych, biokomponenty stanowiące samoistne paliwa, spełniające wymagania jakościowe określone w odrębnych przepisach, przeznaczone do napędu silników spalinowych, jest niezgodny z art. 98 ust. 2 akapit pierwszy, art. 99 ust. 1 i art. 102 dyrektywy VAT. W zakresie obniżenia do 5% stawki podatku na energię cieplną i utrzymanie 5% stawki podatku na energię elektryczną projekt nie narusza prawa UE.

(akta kontroli: tom I str. 17, 22, 80, 84-92, 95-159)

W dniu 12 stycznia 2022 r. na posiedzeniu Komisji Finansów Publicznych, w której uczestniczył m.in. przedstawiciel Ministerstwa Finansów – podsekretarz Stanu Mariusz Gojny, podczas obrad nad projektem ustawy uchwalonym 13 stycznia 2022 r., nie wniesiono uwag do planowanego wprowadzenia, niezgodnie z prawem Unii Europejskiej, zerowej stawki VAT lub obniżonej stawki VAT na niektóre towary. Na posiedzeniu senackiej Komisji Budżetu i Finansów Publicznych 19 stycznia 2022 r. Podsekretarz Stanu w Ministerstwie Finansów Mariusz Gojny przedstawił: „Projekt ten jest związany z trudną sytuacją gospodarczą wpływającą negatywnie na warunki życia społeczeństwa, stąd zawiera niestandardowe rozwiązania, mają one jednak charakter przejściowy i wyjątkowy. Rozwiązania obejmują czasową obniżkę stawek VAT na towary. Celem jest zahamowanie wzrostu cen, a zatem również pomoc w walce ze społeczno-gospodarczymi skutkami wzrastającej inflacji spowodowanej głównie wysokimi cenami paliw, gazu i energii oraz odbudową gospodarki dotkniętej pandemią COVID-19. Zmiany proponowane w ustawie są kontynuacją działań w zakresie obniżek podatku w ramach działań tarczy antyinflacyjnej 1.0 opracowanej w 2021 r., w tym są kontynuacją obniżek stawek podatku VAT wprowadzonych w tym celu od 1 stycznia 2022 r.”

(akta kontroli: tom I str. 571)

Ustawą z dnia 13 stycznia 2022 r. obniżono od 1 lutego 2022 r. stawki VAT na niektóre towary wymienione w rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 25 marca 2020 r. w sprawie towarów i usług, dla których obniża się stawkę podatku od towarów i usług, oraz warunków stosowania stawek obniżonych²³⁴ w brzmieniu obowiązującym do 30 stycznia 2022 r., w tym na:

- obniżone od 23 czerwca 2021 r. stawki VAT do 8% na towary wykorzystywane w produkcji rolnej²³⁵ na podstawie rozporządzenia Ministra Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej z dnia 17 czerwca 2021 r. zmieniającego rozporządzenie w sprawie towarów i usług, dla których obniża się stawkę podatku od towarów i usług, oraz warunków stosowania stawek obniżonych²³⁶;
- obniżone od 1 stycznia 2022 r. stawki VAT do 8% na gaz ziemny i energię cieplną oraz do 5% na energię elektryczną na podstawie rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 17 grudnia 2021 r.

Stawki VAT na towary wykorzystywane w produkcji rolnej miały obowiązywać do 30 kwietnia 2022 r., a na towary z rozporządzenia z dnia 17 grudnia 2021 r. –

²³³ Opinia z 12 stycznia 2022 r. BAS-WASIE/WAPEiM-32/22.

²³⁴ Dz. U. z 2021 r. poz. 1696, ze zm.

²³⁵ Środki poprawiające właściwości gleby, stymulatory wzrostu, podłoża do upraw, inne niż wymienione w poz. 12 załącznika nr 3 do ustawy o VAT, z wyłączeniem podłoży mineralnych, o których mowa w ustawie z dnia 10 lipca 2007 r. o nawozach i nawożeniu.

²³⁶ Dz. U. poz. 1111.

do 31 marca 2022 r. Minister Finansów, w związku z datą wejścia w życie ustawy z dnia 13 stycznia 2022 r., skrócił obowiązywanie obniżonych stawek VAT rozporządzeniem z dnia 28 stycznia 2022 r. zmieniającym rozporządzenie w sprawie towarów i usług, dla których obniża się stawkę podatku od towarów i usług, oraz warunków stosowania stawek obniżonych²³⁷.

(akta kontroli: tom I str. 5, 8-10)

2.4. W 2022 r. średnioroczna inflacja (CPI) wyniosła 14,4%. Tempo wzrostu cen przyspieszyło z 9,7% w pierwszym kwartale, 13,9% w drugim kwartale, 16,3% w trzecim kwartale do 17,3% w czwartym kwartale. Ceny energii, według szacunków Ministerstwa Finansów, wzrosły w 2022 r. o 29,9%²³⁸. Inflacja bazowa wyniosła 9,1%. Inflacja w 2022 r. mierzona wskaźnikiem HICP była²³⁹ jedną z najwyższych w UE. Wyższy wskaźnik odnotowano w Estonii, Czechach, na Litwie, Łotwie oraz na Węgrzech.

Inflacja w styczniu 2022 r. wyniosła 9,4%. Ministerstwo Finansów w raporcie dotyczącym procesów inflacyjnych za styczeń 2022 r.²⁴⁰ informowało, że ceny rosły dynamicznie z miesiąca na miesiąc z powodu wysokiej podwyżki taryf na energię elektryczną i gaz. Rosły również dynamicznie ceny żywności. W porównaniu do stycznia 2021 r. inflacja bazowa zwiększyła się o 6,1% (rosła także w kolejnych miesiącach, osiągając w marcu 2023 r. wzrost roczny o 12,3%). Oczekiwano, że w najbliższych miesiącach w 2022 r. presję inflacyjną będą łagodzić działania wprowadzone w ramach dwóch tarcz antyinflacyjnych. Zakładano niemniej, że przez cały 2022 r. będzie utrzymywać się podwyższona inflacja, która może w sierpniu wzrosnąć, przy założeniu, że obowiązywanie obniżonych stawek podatkowych nie zostanie przedłużone. Podkreślono, że konflikt Rosja-Ukraina może stanowić dodatkowy czynnik ryzyka, zwłaszcza w przypadku ograniczenia lub zablokowania przez Rosję dostaw surowców (ropy naftowej, gazu) w odwecie za wprowadzenie sankcji ze strony Unii Europejskiej, Stanów Zjednoczonych i innych krajów. W kolejnym miesiącu, w Ministerstwie Finansów dostrzeżono pozytywny wpływ wynikający z wdrożenia tarczy antyinflacyjnej 2.0 i obniżenia stawek podatku VAT m.in. na paliwa, gaz i niektóre produkty żywnościowe²⁴¹. W lutym 2022 r. inflacja w ujęciu rocznym obniżyła się do 8,5% z 9,4% notowanych w styczniu. Ceny żywności i napojów bezalkoholowych spadły o 1% w stosunku do poprzedniego miesiąca, a ceny energii według szacunków Ministerstwa Finansów o 3,4% (w tym ceny paliw o 8%, a gazu ziemnego o 7,4%). W ujęciu rocznym tempo wzrostu cen energii w lutym było nieco niższe niż przed miesiącem, i wyniosło 16,3%, w tym ceny opału były o 41,2% wyższe niż przed rokiem, ceny gazu o 39,9%, a paliw o 11,1%. Ceny żywności i napojów bezalkoholowych były o 7,6% wyższe niż przed rokiem (wobec wzrostu o 9,3% w styczniu). W Ministerstwie zakładano, że lutowy spadek inflacji był jedynie przejściowy. Już w marcu Ministerstwo Finansów prognozowało, że przez większą część 2022 r. inflacja może utrzymywać się na poziomie dwucyfrowym. Wybuch wojny w Ukrainie pogłębił w Europie kryzys energetyczny. Ceny surowców na rynkach światowych gwałtownie rosły. W tej sytuacji kierownictwo resortu finansów

²³⁷ Dz. U. poz. 224.

²³⁸ *Komentarz makroekonomiczny. Procesy inflacyjne grudzień 2022 r.*, Ministerstwo Finansów, Wydział Analiz Makroekonomicznych w Departamencie Polityki Makroekonomicznej (Nr 1/2023), opublikowany 26 stycznia 2023 r.

²³⁹ Inflacja mierzona wskaźnikiem HICP wyniosła w Polsce 13,2% i była niższa niż w Estonii (19,4%), na Litwie (18,9%), Łotwie (17,2%) i na Węgrzech (15,3%) oraz w Czechach (14,8%).

²⁴⁰ *Komentarz makroekonomiczny. Procesy inflacyjne styczeń 2022 r.*, Ministerstwo Finansów, Wydział Analiz Makroekonomicznych w Departamencie Polityki Makroekonomicznej (Nr 2/2022), opublikowany 25 lutego 2022 r.

²⁴¹ *Komentarz makroekonomiczny. Procesy inflacyjne luty 2022 r.*, Ministerstwo Finansów, Wydział Analiz Makroekonomicznych w Departamencie Polityki Makroekonomicznej (Nr 3/2022), opublikowany 28 marca 2022 r.

podjęło decyzję o przedłużeniu terminu obowiązywania obniżonych stawek podatkowych oraz wyłączenia sprzedaży paliw z opodatkowania podatkiem od sprzedaży detalicznej. Miało to pomóc społeczeństwu oraz przedsiębiorcom, w tym mikrofirmom dominującym na polskim rynku, w realnej walce z inflacją.

(akta kontroli: tom I str. 346-351, 541, 542, 552-567 pliki 10-21)

Termin obowiązywania do 31 maja 2022 r. obniżonych stawek podatku akcyzowego i wyłączenia z opodatkowania podatkiem od sprzedaży detalicznej przychodów z paliw silnikowych, przyjęty w ustawie z dnia 9 grudnia 2021 r., został przedłużony o dwa miesiące ustawą z dnia 12 maja 2022 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw²⁴². Zmian dokonano w wyniku złożenia poprawki poselskiej na posiedzeniu Komisji Finansów Publicznych 10 maja 2022 r. Ujednolicono tym samym czas obowiązywania preferencji podatkowych wynikających z tarcz antyinflacyjnych. Dodatkowo wprowadzono również czasowe (od 1 czerwca 2022 r. do 31 lipca 2022 r.) obniżenie stawek podatku akcyzowego na niektóre oleje do celów opałowych. Stawki akcyzowe obniżono do dopuszczalnego przez prawo Unii Europejskiej poziomu (art. 4 ust. 1 i 2 dyrektywy Rady 2003/96/WE), w związku z prośbami i sygnałami od podmiotów i osób fizycznych.

Miesiąc później, na posiedzeniu Komisji Finansów Publicznych 8 czerwca 2022 r., w trakcie prac nad rządowym projektem ustawy o finansowaniu społecznościowym dla przedsiębiorstw gospodarczych i pomocy kredytobiorcom, przyjęto poprawkę poselską dotyczącą przedłużenia do końca października 2022 r. czasu obowiązywania preferencji podatkowych, wynikających z tarcz antyinflacyjnych (obniżonych stawek podatkowych i wyłączenia przychodów z paliw silnikowych z opodatkowania podatkiem od sprzedaży detalicznej). Zmiany zostały wprowadzone ustawą z dnia 7 lipca 2022 r. o finansowaniu społecznościowym dla przedsiębiorstw gospodarczych i pomocy kredytobiorcom²⁴³.

Dalsze przedłużenie czasu obowiązywania obniżonych stawek podatkowych do końca 2022 r. nastąpiło ustawą z dnia 7 października 2022 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw²⁴⁴. Procedowany projekt rozszerzono o zmiany w zakresie tarcz antyinflacyjnych, zanim Rada Ministrów skierowała go 23 sierpnia 2022 r. do Sejmu RP. Zmianę w zakresie wydłużenia czasu obowiązywania tarcz antyinflacyjnych zgłoszono do wykazu prac legislacyjnych i programowych Rady Ministrów. Ocenę skutków regulacji rozszerzono o zmiany w tym zakresie.

Jak poinformował Sekretarz Stanu Artur Soboń, preferencyjne stawki VAT wprowadzane były jako szczególne rozwiązanie mające charakter wyłącznie tymczasowy. Wprowadzenie rozwiązań antyinflacyjnych na krótsze okresy dawało szansę resortowi finansów na obserwację wpływu tych rozwiązań na sytuację gospodarczą, w tym inflację i tym samym większą elastyczność w projektowaniu dalszych działań w tym zakresie (również w postaci instrumentów innych niż podatkowe). Dyrektor Departamentu Podatku od Towarów i Usług przywołał także stanowisko Departamentu Polityki Makroekonomicznej, w którym podano, że formułowanie prognoz w ostatnich latach (m.in. w efekcie pandemii, wojny w Ukrainie i ich skutków dla przebiegu procesów makroekonomicznych) odbywało się w warunkach wyjątkowo wysokiej niepewności. W efekcie ekonomiści często musieli korygować swoje przewidywania (zwłaszcza w odniesieniu do inflacji) z powodu zmieniającej się sytuacji rynkowej i napływających bieżących danych. Decyzje odnośnie do wprowadzenia i późniejszego utrzymania tarcz antyinflacyjnych musiały

²⁴² Dz. U. poz. 1137, ze zm.

²⁴³ Dz. U. poz. 1488, ze zm.

²⁴⁴ Dz. U. poz. 2180, ze zm.

być podejmowane z zachowaniem dużej ostrożności. Zasadne więc było stopniowe przedłużanie tarcz, po każdorazowym upewnieniu się – na podstawie analizy napływających danych – o potrzebie kontynuowania tego programu.

(akta kontroli: tom I str. 24, 79, 80, 82-84, 186, 192, 574-578)

W kolejnych miesiącach (do października 2022 r.) inflacja rosła. Ministerstwo Finansów w raporcie za czerwiec 2022 r. zwróciło uwagę na bardzo wysoki wzrost cen opału (o 122% w porównaniu do czerwca 2021 r.)²⁴⁵. Wzrost cen opału i energii ciepłej, jak wynika z raportu za lipiec 2022 r.²⁴⁶, mimo spadku cen paliw, związanego z obniżkami cen ropy naftowej, wpłynął na dalszy wzrost cen energii. Od sierpnia, jak zauważono w Ministerstwie Finansów, zwiększyło się tempo wzrostu cen żywności²⁴⁷. W raporcie z września 2022 r. podano²⁴⁸, że dalszy przebieg inflacji będzie w znacznym stopniu determinowany m.in. terminem zakończenia obowiązywania tarcz antyinflacyjnych oraz skalą podwyżek cen nośników energii w przyszłym roku.

W ujęciu rocznym, mimo wprowadzonych rozwiązań, ceny paliw wyraźnie wzrosły. Według danych Polskiej Organizacji Przemysłu i Handlu Naftowego, w Polsce średnia cena detaliczna benzyny EU 95 wyniosła w 2021 r. – 5,44 zł/l i była o 23,4% wyższa niż w 2020 r., a w 2022 r. wyniosła – 6,64 zł/l i była o 22,1% wyższa niż w 2021 r. Średnia cena oleju napędowego wyniosła w 2021 r. – 5,35 zł/l i w porównaniu do 2020 r. była wyższa o 20,8%. W 2022 r. wzrosła o 34,4% w porównaniu do roku poprzedniego i wyniosła – 7,19 zł/l. Cena detaliczna autogazu (średnia) wzrosła z 2,03 zł/l w 2020 r. do 2,67 zł/l w 2021 r., tj. o 31,5%, a w 2022 r. wyniosła 3,24 zł/l i była o 21,3% wyższa niż w 2021 r. Wpływ miały na to ceny ropy na rynkach światowych. Średnia roczna cena ropy naftowej gatunku Brent – w 2021 r. wyniosła 70,86 USD za baryłkę i była o 68,9% wyższa niż w 2020 r.²⁴⁹ Roczna cena ropy naftowej gatunku Brent w 2022 r. wyniosła średnio 100,93 USD za baryłkę, tj. o 42,4% więcej niż średnio w 2021 r. Średni kurs dolara wyniósł w 2021 r. 3,86 zł i był nieznacznie niższy niż w 2020 r. (3,90 zł), a w 2022 r. wzrósł do 4,46 zł.²⁵⁰ W kierunku wzrostu cen ropy oddziaływało zwiększone zapotrzebowanie na ten surowiec w związku z ożywieniem globalnej aktywności gospodarczej w warunkach nadal niższego niż przed epidemią wydobycia tego surowca w państwach należących do Organizacji Krajów Eksportujących Ropę Naftową (OPEC). Wybuch wojny w Ukrainie w lutym 2022 r. dodatkowo skomplikował sytuację na rynku ropy.

Roczne tempo wzrostu cen konsumpcyjnych obniżyło się z 17,9% w październiku 2022 r. do 17,5% i 16,6% w listopadzie i grudniu 2022 r. Było to, jak raportowało Ministerstwo Finansów²⁵¹, wynikiem obniżek cen surowców na rynkach światowych i w konsekwencji spadku cen w górnictwie oraz w dziale produktów rafinacji ropy

²⁴⁵ *Komentarz makroekonomiczny. Procesy inflacyjne czerwiec 2022 r.*, Ministerstwo Finansów, Wydział Analiz Makroekonomicznych w Departamencie Polityki Makroekonomicznej (Nr 7/2022), opublikowany 28 lipca 2022 r.

²⁴⁶ *Komentarz makroekonomiczny. Procesy inflacyjne lipiec 2022 r.*, Ministerstwo Finansów, Wydział Analiz Makroekonomicznych w Departamencie Polityki Makroekonomicznej (Nr 8/2022), opublikowany 26 sierpnia 2022 r.

²⁴⁷ *Komentarz makroekonomiczny. Procesy inflacyjne sierpień 2022 r.*, Ministerstwo Finansów, Wydział Analiz Makroekonomicznych w Departamencie Polityki Makroekonomicznej (Nr 9/2022), opublikowany 28 września 2022 r.

²⁴⁸ *Komentarz makroekonomiczny. Procesy inflacyjne wrzesień 2022 r.*, Ministerstwo Finansów, Wydział Analiz Makroekonomicznych w Departamencie Polityki Makroekonomicznej (Nr 10/2022), opublikowany 25 października 2022 r.

²⁴⁹ <https://www.eia.gov/dnav/pet/hist/LeafHandler.ashx?n=PET&s=RBRTE&f=M>

²⁵⁰ <https://nbp.pl/statystyka-i-sprawozdawczosc/kursy/archiwum-tabela-a-csv-xls/>

²⁵¹ *Komentarz makroekonomiczny. Procesy inflacyjne listopad 2022 r.*, Ministerstwo Finansów, Wydział Analiz Makroekonomicznych w Departamencie Polityki Makroekonomicznej (Nr 12/2022), opublikowany 27 grudnia 2022 r.

naftowej. W raporcie za grudzień²⁵² podano, że wyraźnie spadły ceny energii (o 2,8% w stosunku do miesiąca poprzedniego), co było spowodowane głównie ze spadkiem cen węgla o 12,5% oraz paliw o 1,6%. Ceny produkcji sprzedanej przemysłu (PPI) były wyższe w całym roku o 22,4%. W grudniu ceny przemysłowe wzrosły o 0,6% w stosunku do poprzedniego miesiąca. Spadek cen niektórych surowców na rynkach światowych oraz umocnienie złotego przyczyniły się do obniżek cen w stosunku do poprzedniego miesiąca w około połowie działów przetwórstwa przemysłowego. Oczekiwano, że spadek presji cenowej ze strony cen przemysłowych powinien w kolejnych miesiącach stopniowo przekładać się na osłabienie dynamiki cen konsumpcyjnych.

Zastępca Dyrektora Departamentu Polityki Makroekonomicznej podał, że Ministerstwo Finansów szacuje, że dzięki tarczom antyinflacyjnym średnioroczna inflacja w 2022 r. była o około 3 punkty procentowe niższa niż w scenariuszu bez tarcz. Nieco wyższy szacunek przedstawił NBP, który w swoim *Raporcie o inflacji* z listopada 2022 r. stwierdził, że *w wyniku bezpośredniego oddziaływania tarczy tempo wzrostu cen konsumenta w 2022 r. ukształtuje się w ujęciu średniorocznym na poziomie o 3,9 punktu procentowego niższym w stosunku do scenariusza nieuwzględniającego tego pakietu.*

(akta kontroli: tom I str. 351, 541-544, 552-567 pliki 19-21)

2.5. Z końcem 2022 r. przestały obowiązywać obniżone w ramach tarcz antyinflacyjnych stawki podatku akcyzowego i na większość produktów stawki VAT. Po 1 stycznia 2023 r. nadal obowiązywała zerowa stawka VAT na podstawowe produkty spożywcze²⁵³, co wynikało z rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 2 grudnia 2022 r. w sprawie obniżonych stawek podatku od towarów i usług w roku 2023²⁵⁴. Ponadto ustawą z dnia 1 grudnia 2022 r. o zmianie ustawy o podatku akcyzowym oraz niektórych innych ustaw²⁵⁵ kontynuowano do 30 czerwca 2023 r. wyłączenie przychodów ze sprzedaży paliw silnikowych z opodatkowania podatkiem od sprzedaży detalicznej. Zmiany dokonano w wyniku złożenia poprawki poselskiej na posiedzeniu Komisji Finansów Publicznych 29 listopada 2022 r.

Tarcze antyinflacyjne w zakresie akcyzy, jak podał Dyrektor Departamentu Akcyzy i Podatku od Gier, były kilkakrotnie przedłużane przede wszystkim z powodu utrzymujących się bardzo wysokich cen na rynku paliw. Z końcem roku sytuacja cenowa na rynku paliw ustabilizowała się i zaczęła wykazywać tendencję zniżkową. W drugim półroczu 2022 r. ceny ropy naftowej gatunku Brent były niższe. W czerwcu 2022 r. miesięczne notowania ropy naftowej kształtowały się na poziomie średnio 122,71 USD za baryłkę, a w kolejnych miesiącach cena tego surowca obniżyła się (111,93 USD za baryłkę w lipcu, 100,45 USD za baryłkę w sierpniu). Od września średnie ceny ropy naftowej kształtowały się poniżej 100 USD za baryłkę²⁵⁶, osiągając w grudniu 2022 r. wartość – 80,92 USD za baryłkę.

Od 1 stycznia 2023 r. stawki podatku VAT dla niektórych towarów objętych tzw. tarczą antyinflacyjną, m.in. dla gazu ziemnego, energii elektrycznej i ciepłej czy dla paliw silnikowych, jak wyjaśnił Zastępca Dyrektora Podatku od Towarów i Usług, powróciły do poziomu sprzed wprowadzenia tarczy w związku z uwagami Komisji Europejskiej. W obszarze energii i paliw już funkcjonowały i były wprowadzane inne rozwiązania o charakterze pozapodatkowym, które miały/mają na celu wsparcie i ochronę głównie

²⁵² *Komentarz makroekonomiczny. Procesy inflacyjne grudzień 2022 r.*, Ministerstwo Finansów, Wydział Analiz Makroekonomicznych w Departamencie Polityki Makroekonomicznej (Nr 1/2023), opublikowany 26 stycznia 2023 r.

²⁵³ Katalog produktów nie został zmieniony od 1 lutego 2022 r.

²⁵⁴ Dz. U. poz. 2495, ze zm.

²⁵⁵ Dz. U. poz. 2707.

²⁵⁶ We wrześniu 2022 r. średnia miesięczna cena ropy naftowej wyniosła 89,76 USD za baryłkę, w październiku – 93,33 USD, a w listopadzie – 91,42 USD.

gospodarstw domowych, ale i innych podmiotów, przed skutkami kryzysu energetycznego. Regulacje te pozostawały we właściwości Ministra Klimatu i Środowiska. Tego rodzaju rozwiązania mogły być kierowane do kręgu odbiorców najbardziej potrzebujących wsparcia, z tego punktu widzenia uznano je w dalszej perspektywie za bardziej efektywne.

(akta kontroli: tom I str. 6, 13, 80, 84-88, 533-548)

Artur Soboń Sekretarz Stanu poinformował m.in. że od 1 stycznia 2023 r. zdecydowano o odejściu od dotychczasowego podejścia w zakresie preferencji w VAT w obszarze m.in. energii i paliw na rzecz wykorzystania rozwiązań celowanych o charakterze pozapodatkowym. W zakresie instrumentów pozapodatkowych wskazać można np. na różnego rodzaju dodatki osłonowe, dodatki do paliw używanych do ogrzewania oraz działania w postaci zamrożenia cen ciepła czy energii elektrycznej. Rozwiązania te pozostawały w zakresie właściwości Ministra Klimatu i Środowiska.

(akta kontroli: tom I str. 574-578)

Odnosnie do nadal obowiązującej (w 2023 r.) zerowej stawki VAT na produkty żywnościowe Zastępca Dyrektora Departamentu Podatku od Towarów i Usług poinformowała, że kontynuacja rozwiązań przyjętych w ww. zakresie ma na celu wspomóc działania antyinflacyjne, które pomogą społeczeństwu w realnej walce z trudną sytuacją gospodarczą.

Dyrektor Departamentu Polityki Makroekonomicznej dodał, że wydłużenie obowiązywania obniżonych stawek VAT na podstawowe produkty rolne było korzystne ze względu na utrzymywanie się cen żywności na podwyższonym poziomie oraz znaczny udział tej grupy we wskaźniku inflacji (CPI).

Ceny żywności i napojów bezalkoholowych w 2022 r., według danych GUS²⁵⁷, podrożały o 15,4% w stosunku do roku poprzedniego, podczas gdy w 2021 r. były wyższe, w porównaniu do 2020 r., o 3,2%. W 2022 r. wzrosły ceny mąki (o 34,2%), pieczywa (o 25,5%), ryżu (19,2%), mięsa (o 17,5%), mleka, sera i jaj (o 18,7%), olejów i tłuszczów (o 32,2%) oraz cukru (o 61,3%). W okresie styczeń-czerwiec 2023 r. dynamika wzrostu cen żywności i napojów bezalkoholowych w porównaniu do analogicznego okresu roku poprzedniego wyniosła 20,8%. Wzrosły ceny mąki (o 22,3%), pieczywa (o 21,1%), ryżu (23,4%), mięsa (o 18,5%), mleka, sera i jaj (o 25,6%), olejów i tłuszczów (o 14%) oraz cukru (o 73,2%).

(akta kontroli: tom I str. 13, 419, 421, 544)

Polska decyzją wykonawczą Rady (UE) 2023/1197 z dnia 19 czerwca 2023 r. została upoważniona do stosowania w pierwszym półroczu 2023 r.²⁵⁸ obniżonych stawek podatku akcyzowego na ciężki olej opałowy, gaz ziemny oraz węgiel i koks wykorzystywane jako paliwa do ogrzewania i 30 czerwca 2023 r. wystąpiła o upoważnienie do stosowania obniżonych stawek podatku akcyzowego także w drugim półroczu 2023 r. Wniosek był w trakcie rozpatrzenia. W 2023 r. Polska wystąpiła do Komisji Europejskiej z wnioskiem o upoważnienie do stosowania obniżonych stawek podatku akcyzowego, by stosować stawki akcyzowe w wysokości obowiązującej w 2022 r., tj. 69 zł za 1000 kilogramów na ciężki olej opałowy i 1,38 zł za 1 gigadżul na inne wyroby opałowe. W 2023 r. w związku z wyższym kursem euro do celów akcyzowych (w 2023 r. 4,8320 zł, gdy w 2022 r. wynosił 4,5826 zł)

²⁵⁷ Wskaźniki cen towarów i usług konsumpcyjnych w grudniu 2021 r. Informacja sygnałna GUS opublikowana 14 stycznia 2022 r. oraz Wskaźniki cen towarów i usług konsumpcyjnych w grudniu 2022 r. Informacja sygnałna GUS opublikowana 13 stycznia 2023 r.

²⁵⁸ Decyzja wykonawcza Rady (UE) 2023/1197 z dnia 19 czerwca 2023 r. upoważniająca Polskę do stosowania, zgodnie z art. 19 dyrektywy 2003/96/WE, obniżonych stawek podatku akcyzowego na ciężki olej opałowy, gaz ziemny, węgiel i koks, wykorzystywane jako paliwa do ogrzewania (Dz. U. UE. L z 2023 r. Nr 158, str. 71).

obowiązujące w 2022 r. stawki podatku akcyzowego na ciężki olej opałowy, gaz ziemny oraz węgiel i koks wykorzystywane jako paliwa do ogrzewania przestały spełniać wymóg minimum unijnego, określony w dyrektywie Rady 2003/96/WE, i od 1 stycznia 2023 r. powinny one zostać podwyższone. Zastosowanie obniżonych stawek akcyzowych na niektóre wyroby opałowe miało na celu przeciwdziałanie negatywnym skutkom wysokich cen produktów energetycznych dla konsumentów.

(akta kontroli: tom I str. 270, 271, 275-345)

2.6. Wprowadzenie w ramach tarcz antyinflacyjnych preferencyjnych stawek podatkowych oraz wyłączenia z opodatkowania podatkiem od sprzedaży detalicznej przychodów ze sprzedaży paliw silnikowych obniżyło dochody podatkowe.

Dochody budżetu państwa z podatku od towarów i usług wykonane od lutego 2022 r. do stycznia 2023 r. były według szacunków Ministerstwa Finansów niższe o około 37 mld zł w związku z obniżeniem stawek VAT przez cały 2022 r. Ponadto ubytek w dochodach z podatku od towarów i usług (w wysokości około 0,4 mld zł) był wynikiem obowiązywania preferencyjnych stawek podatku akcyzowego na niektóre wyroby akcyzowe²⁵⁹.

W wyniku wejścia w życie tarcz antyinflacyjnych (1.0²⁶⁰ oraz 2.0²⁶¹) zmieniła się struktura sprzedaży według stawek VAT. Sprzedaż opodatkowana według stawki podstawowej (23%), według danych z deklaracji podatkowych²⁶², stanowiła 79,2% wszystkich transakcji w grudniu 2021 r., 67,6% w styczniu 2022 r. i 59,2% w lutym 2022 r. Udział sprzedaży według stawki 8% wyniósł 11,5% wszystkich transakcji krajowych w grudniu 2021 r., 15,6% w styczniu 2022 r. oraz 18,9% w lutym 2022 r., a według stawki VAT 5% – 8,2% wszystkich transakcji w grudniu 2021 r., 15,3% w styczniu 2022 r. 7,7% w lutym 2022 r. Sprzedaż opodatkowana stawką 0% stanowiła 1,2% transakcji w grudniu 2021 r., 1,5% w styczniu 2022 r. i znacznie wzrosła w lutym 2022 r. – do 14,2% po wejściu w życie tarczy antyinflacyjnej 2.0.

Stawką podstawową (23%), według danych z deklaracji podatkowych opodatkowano 76,8% wszystkich transakcji sprzedaży w obrocie krajowym w całym 2021 r., udział ten w 2022 r. obniżył się do 60,7%. Sprzedaż opodatkowana stawką 0% stanowiła 1,1% transakcji krajowych w 2021 r. i wzrosła do 14% w 2022 r. Udział sprzedaży opodatkowanej stawką 5% w transakcjach krajowych obniżył się z 9,5% w 2021 r. do 7,8% w 2022 r., a stawką 8% wzrósł z 12,6% w 2021 r. do 17,5% w 2022 r. Sprzedaż krajowa w 2022 r. wzrosła w porównaniu do roku poprzedniego o 25,8%.

Znacznie obniżył się podatek VAT do wpłaty zadeklarowany przez podmioty działające w grupie 19.2 *Wytwarzanie i przetwarzanie produktów rafinacji ropy naftowej*. Podmioty te zadeklarowały z tytułu transakcji w 2022 r. VAT do wpłaty w kwocie 12,9 mld zł, tj. o 38% mniej niż w roku poprzednim.

Najwyższe dochody z VAT realizowały podmioty działające w branży G *Handel hurtowy i detaliczny; naprawa pojazdów samochodowych, włączając motocykle*. Podmioty te zadeklarowały za okres od grudnia 2021 r. do listopada 2022 r. podatek VAT²⁶³ w kwocie 104,3 mld zł, tj. o 7,5 mld zł (o 7,8%) wyższy niż w analogicznym

²⁵⁹ Na paliwa silnikowe, w tym LPG oraz lekkie oleje opałowe, jak również wyłączenie z opodatkowania podatkiem akcyzowym energii elektrycznej dla gospodarstw domowych.

²⁶⁰ Obniżono stawki VAT na dostawy gazu ziemnego i energii cieplnej (z 23% do 8%) oraz energii elektrycznej (z 23% do 5%).

²⁶¹ Od 1 lutego 2022 r. obniżono stawki VAT na żywność i napoje, do których stosowano stawkę VAT 5% (do stawki 0%), na paliwa silnikowe (z 23% do stawki 8%), na nawozy, środki ochrony roślin, ziemię ogrodniczą i inne środki wspomagające produkcję rolniczą (z 8% do 0%), na gaz ziemny do 0%, na energię cieplną do 5%, oraz utrzymano obniżoną w rozporządzeniu z dnia 17 grudnia 2021 r. do 5% stawkę VAT na energię elektryczną.

²⁶² Dane z hurtowni SPR-VAT pobrane 21 sierpnia 2023 r.

²⁶³ Kwoty do wpłaty pomniejszone o zwroty VAT.

okresie roku poprzedniego. Za okres od grudnia 2022 r. do maja 2023 r. zadeklarowały VAT w kwocie 52,3 mld zł, tj. o 1,8 mld zł (o 3,6%) wyższy niż w tym okresie roku poprzedniego. Wzrost dochodów tej branży w 2022 r. został odnotowany w szczególności od podmiotów działających w zakresie wyspecjalizowanej sprzedaży hurtowej i sprzedaży hurtowej narzędzi technologii informacyjnej i komunikacyjnej. W pierwszym półroczu 2023 r. wyraźnie wzrosły dochody z VAT od podmiotów działających w branży C *Przetwórstwo przemysłowe*. Podmioty te w deklaracjach podatkowych za okres od grudnia 2022 r. do maja 2023 r. wykazały VAT w kwocie 14,8 mld zł, podczas gdy w analogicznym okresie roku poprzedniego 9 mld zł. Wzrost dochodów odnotowano zwłaszcza od podmiotów działających w grupie 19.2 *Wytwarzanie i przetwarzanie produktów rafinacji ropy naftowej*.

Ministerstwo Finansów oszacowało, że w wyniku obowiązywania preferencyjnych stawek podatku akcyzowego przez cały 2022 r. na paliwa silnikowe, w tym LPG, a od 1 czerwca do 31 grudnia 2022 r. na lekkie oleje opałowe dochody budżetu państwa z podatku akcyzowego były niższe odpowiednio o około 2179,9 mln zł i o 67,4 mln zł. Zwolnienie z akcyzy energii elektrycznej zużywanej przez gospodarstwa domowe skutkowało dochodami niższymi o około 138 mln złotych. Natomiast w wyniku wyłączenia z opodatkowania podatkiem od sprzedaży detalicznej przychodów z paliw zrealizowane dochody z podatku od sprzedaży detalicznej w 2022 r. były niższe o około 390,6 mln zł, a w okresie od stycznia do lipca 2023 r. o 268 mln zł.

W pierwszym półroczu 2023 r. inflacja była nadal dwucyfrowa. Wskaźnik inflacji wyniósł w pierwszym kwartale 17%, a w drugim kwartale – 13,1%. Ceny towarów i usług wzrosły w styczniu 2023 r. średnio o 16,6% w porównaniu do analogicznego miesiąca roku poprzedniego, tj. wskaźnik inflacji był na poziomie grudnia 2022 r. W kolejnym miesiącu inflacja osiągnęła swój maksymalny poziom i ceny towarów i usług były średnio o 18,4% wyższe niż przed rokiem.

Wskaźnik inflacji obniżył się w marcu 2023 r. Ceny towarów i usług były średnio o 16,1% wyższe niż przed rokiem. W kolejnych miesiącach tempo wzrostu było coraz niższe (w porównaniu do roku poprzedniego inflacja w kwietniu wyniosła – 14,7%, w maju – 13%, a w czerwcu – 11,5%). W raporcie Ministerstwa Finansów za kwiecień 2023 r.²⁶⁴ podano, że w znacznym stopniu wynikało to z efektu statystycznego, związanego z wysokim wzrostem cen przed rokiem, na początku wojny w Ukrainie. Prognozowano spadek inflacji w kolejnych miesiącach w związku z oczekiwanym spowolnieniem dynamiki aktywności gospodarczej w kraju oraz na rynkach zagranicznych, a także z efektami zacieśnienia polityki pieniężnej. Od kwietnia 2023 r. tempo wzrostu cen żywności i napojów bezalkoholowych było wyraźnie niższe. Obniżyły się również ceny energii. W kwietniu po raz pierwszy od połowy 2021 r. obniżyła się inflacja bazowa (o 0,1 punktu procentowego). Kwiecień był też kolejnym, już dziesiątym, miesiącem obniżenia się rocznego tempa wzrostu cen przemysłowych (do 6,2%). W czerwcu ceny te wzrosły w porównaniu z analogicznym miesiącem poprzedniego roku o 0,3%. Do obniżenia tempa wzrostu cen przemysłowych przyczyniły się spadki cen niektórych surowców na rynkach światowych oraz umocnienie złotego.

²⁶⁴ *Komentarz makroekonomiczny. Procesy inflacyjne w kwietniu 2023 r.*, Ministerstwo Finansów, Wydział Analiz Makroekonomicznych w Departamencie Polityki Makroekonomicznej (Nr 5/2023), opublikowany 25 maja 2023 r.

Wskaźnik inflacji (HICP) w czerwcu nadal był jednym z najwyższych spośród krajów europejskich²⁶⁵. Wyższy niż w Polsce roczny wskaźnik odnotowano na Węgrzech, w Czechach i na Słowacji.

Z końcem 2022 r. przestały obowiązywać obniżone stawki VAT na większość produktów. W efekcie przywrócenia obowiązujących stawek VAT sprzed wejścia w życie tarcz antyinflacyjnych wzrósł udział sprzedaży opodatkowanej stawką podstawową z 61,7% w grudniu 2022 r. do 72,7% w styczniu 2023 r. Sprzedaż według stawki 8% stanowiła 15,9% w grudniu 2022 r. i 11,2% w styczniu 2023 r. transakcji krajowych, a sprzedaż według stawki 5% stanowiła 7,9% w grudniu 2022 r. i 3,7% transakcji krajowych w styczniu 2023 r. Sprzedaż opodatkowana zerową stawką w styczniu 2023 r. stanowiła 12,4% wszystkich transakcji, podczas gdy w grudniu 2022 r. – 14,5%. Od 1 stycznia 2023 r. obowiązywała zerowa stawka VAT wyłącznie na podstawowe produkty spożywcze (katalog produktów pozostał niezmieniony od 1 lutego 2022 r.), a przestała obowiązywać zerowa stawka na gaz ziemny, nawozy i inne środki wspomagające produkcję rolniczą.

Udział sprzedaży opodatkowanej stawką 23% wyniósł w pierwszym półroczu 2023 r. 75,2%, gdy w pierwszym półroczu 2022 r. – 61,5%. Jednocześnie sprzedaż opodatkowana stawką 5% stanowiła w pierwszym półroczu 2023 r. 0,9% wszystkich transakcji, gdy 8,1% w pierwszym półroczu 2022 r. Obniżył się także udział sprzedaży opodatkowanej stawką 8%, do 12,2% z 17,5% w pierwszym półroczu 2022 r. Zerową stawką podatku VAT opodatkowano w pierwszym półroczu 2023 r. 11,7% wszystkich transakcji w obrocie krajowym, gdy w analogicznym okresie 2022 r. – 12,9%. Sprzedaż krajowa w pierwszym półroczu 2023 r. była o 4,9% wyższa niż w analogicznym okresie 2022 r.

Podmioty działające w dziale 19.2 *Wytwarzanie i przetwarzanie produktów rafinacji ropy naftowej* zadeklarowały VAT do wpłaty z tytułu transakcji przeprowadzonych w pierwszym półroczu 2023 r. w kwocie 19 mld zł, tj. blisko trzykrotnie wyższy niż w analogicznym okresie roku poprzedniego.

Ministerstwo Finansów oszacowało, że w efekcie obowiązywania zerowej stawki VAT na podstawowe produkty spożywcze dochody budżetu państwa z VAT realizowane od lutego do lipca 2023 r. były niższe o ok. 5,3 mld zł.

(akta kontroli: tom I str. 160-162, 268, 271-273, 455-471, 502-510, 545-548, 552-567 pliki 22-27)

Stwierdzone
nieprawidłowości

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

Wprowadzenie ustawą z dnia 13 stycznia 2022 r. zerowej stawki VAT na nawozy, środki ochrony roślin, ziemię ogrodniczą i inne środki wspomagające produkcję rolniczą i gaz ziemny, a także 8% stawki VAT na benzyny silnikowe, oleje napędowe, gazy przeznaczone do napędu silników spalinowych, biokomponenty stanowiące samoistne paliwa, spełniające wymagania jakościowe określone w odrębnych przepisach, przeznaczone do napędu silników spalinowych, było niezgodne z art. 98 ust. 2 akapit pierwszy, art. 99 ust. 1 i art. 102 dyrektywy Rady 2006/112/ WE.

Minister Finansów, w związku z pismami kierowanymi w grudniu 2021 r. i na początku stycznia 2022 r. do Komisarza ds. Gospodarki Komisji Europejskiej, jak również otrzymaną odpowiedzią²⁶⁶, wiedział, że proponowane rozwiązania w ramach tarczy

²⁶⁵ W czerwcu 2023 r. wskaźnik ten obniżył się do 11% rok do roku w porównaniu z 12,5% w maju. W całej UE średni wskaźnik inflacji wyniósł w czerwcu 2023 r. 6,4%. Wyższy niż w Polsce roczny wskaźnik odnotowano na Węgrzech (19,9%), w Czechach (11,2%) i na Słowacji (11,3%).

²⁶⁶ Pismo z 22 grudnia 2021 r. Ares (2021)8757593.

antyinflacyjnej 2.0, polegające na przyjęciu tymczasowo zerowych stawek VAT lub obniżonych stawek VAT na niektóre towary, są niezgodne z prawem europejskim.

NIK zauważa, że 12 stycznia 2022 r. na posiedzeniu Komisji Finansów Publicznych, w której uczestniczył m.in. przedstawiciel Ministerstwa Finansów – Podsekretarz Stanu Mariusz Gojny, podczas obrad nad projektem ustawy uchwalonym 13 stycznia 2022 r., nie wniesiono uwag do planowanego wprowadzenia, niezgodnie z prawem Unii Europejskiej, zerowej stawki VAT na gaz ziemny oraz nawozy i inne środki wspomagające produkcję rolniczą, jak również obniżonej stawki VAT na paliwa silnikowe.

Wprowadzone od 1 lutego 2022 r. w ramach tarczy antyinflacyjnej 2.0 obniżki stawek VAT na wymienione towary, przedłużane w ciągu roku, przestały obowiązywać z końcem 2022 r.

Podsekretarz Stanu Mariusz Gojny wyjaśnił m.in., że rozwiązania przyjęte w ustawie z dnia 13 stycznia 2022 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług wynikały z poselskiego projektu ustawy – druk nr 1905. Zgodnie z uzasadnieniem do projektu tej ustawy głównym celem czasowych obniżek stawek podatku VAT na określone towary było zahamowanie wzrostu ich cen, a zatem pomoc w walce ze skutkami inflacji. Projektodawcy założyli, że zredukowanie stawek podatku VAT na wskazane towary powinno przyczynić się do poprawy sytuacji rodzin i gospodarstw domowych najbardziej dotkniętych skutkami gwałtownie rosnących cen.

Podsekretarz Stanu przywołał również stanowisko przedstawione 19 stycznia 2022 r. na posiedzeniu senackiej Komisji Budżetu i Finansów Publicznych: *Projekt ten jest związany z trudną sytuacją gospodarczą wpływającą negatywnie na warunki życia społeczeństwa, stąd zawiera niestandardowe rozwiązania, mają one jednak charakter przejściowy i wyjątkowy. Rozwiązania obejmują czasową obniżkę stawek VAT na towary. Celem jest zahamowanie wzrostu cen, a zatem również pomoc w walce ze społeczno-gospodarczymi skutkami wzrastającej inflacji spowodowanej głównie wysokimi cenami paliw, gazu i energii oraz odbudową gospodarki dotkniętej pandemią COVID-19. Zmiany proponowane w ustawie są kontynuacją działań w zakresie obniżek podatku w ramach działań tarczy antyinflacyjnej 1.0, opracowanej w 2021 r., w tym są kontynuacją obniżek stawek podatku VAT wprowadzonych w tym celu od 1 stycznia 2022 r.*

Artur Soboń Sekretarz Stanu wyjaśnił ponadto, że preferencyjne stawki VAT wprowadzane były jako szczególne rozwiązanie mające charakter wyłącznie tymczasowy. Wprowadzenie rozwiązań antyinflacyjnych na krótsze okresy dawało szansę resortowi finansów na obserwację wpływu tych rozwiązań na sytuację gospodarczą, w tym inflację, i tym samym większą elastyczność w projektowaniu dalszych działań w tym zakresie (również w postaci instrumentów innych niż podatkowe).

Sekretarz Stanu Sebastian Skuza w wyjaśnieniach także zwrócił uwagę na charakter nadzwyczajny i wyłącznie tymczasowy preferencyjnych stawek VAT.

NIK zauważa, że okoliczności uzasadniały wprowadzenie tymczasowo rozwiązań zaradczych, których celem było złagodzenie wzrostu cen surowców energetycznych, niemniej obniżenie stawek VAT na paliwa, nawozy, środki ochrony roślin, ziemię ogrodniczą i inne środki wspomagające produkcję rolniczą i gaz ziemny było niezgodne z prawem Unii Europejskiej.

(akta kontroli: tom I str. 17, 22, 23, 80, 84-92, 95-159, 568-584)

OCENA CZĄSTKOWA

W Ministerstwie Finansów na bieżąco przeprowadzano analizy procesów inflacyjnych i identyfikowano czynniki, które w największym stopniu wpływały na wzrost poziomu cen. Wdrożenie tarcz antyinflacyjnych i ich przedłużanie było spowodowane wysokimi cenami surowców energetycznych. Wskaźnik inflacji w sierpniu 2021 r. wyniósł 5,5%

w ujęciu rocznym, osiągając najwyższy poziom od sierpnia 2001 r. W kolejnych miesiącach wskaźnik ten rósł (z wyjątkiem lutego 2022 r., kiedy to nieznacznie obniżył się w stosunku do miesiąca poprzedniego, tj. wyniósł 8,5%, podczas gdy w styczniu 2022 r. – 9,4%) aż do lutego 2023 r., osiągając najwyższą (dwucyfrową) wartość – 18,4%.

Wprowadzone w ramach tarcz antyinflacyjnych rozwiązania podatkowe miały niwelować rosnące ceny surowców energetycznych. W ich efekcie inflacja była niższa według szacunków Ministerstwa Finansów o 3 punkty procentowe.

Rozwiązania podatkowe obniżyły kwoty wykonanych dochodów budżetu państwa, w szczególności dochodów realizowanych w 2022 r. Najwyższy ubytek dochodów dotyczył podatku od towarów i usług.

NIK zauważa, że część obniżek stawek VAT wprowadzonych w ramach tarczy antyinflacyjnej 2.0 było niezgodnych z przepisami dyrektywy Rady 2006/112/ WE.

IV. Wnioski

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

Wnioski

1. Określanie terminu wejścia w życie ustaw dotyczących prawa podatkowego oraz aktów wykonawczych tak, aby podmioty, do których te akty prawne są kierowane, mogły odpowiednio przygotować się do ich stosowania, tj. w sposób, który pozwala na urzeczywistnienie konstytucyjnej zasady zaufania obywateli do państwa i stanowionego przez nie prawa.
2. Zapewnienie przeprowadzania procesów uzgodnień, opiniowania, konsultacji publicznych w sposób umożliwiający zgłoszenie uwag przez zainteresowane strony oraz dogłębne przeanalizowanie przez Ministra Finansów otrzymanych uwag.
3. Przygotowywanie zmian w ustawach podatkowych zapewniających osiągnięcie stawianych przed nimi celów.
4. Przeprowadzanie analiz na potrzeby prac nad zmianami ustaw podatkowych tak, aby odnosiły się do wszystkich istotnych elementów systemu, na które projektowane zmiany oddziałują.
5. Podejmowanie z odpowiednim wyprzedzeniem działań mających na celu przygotowanie pracowników administracji skarbowej do wdrożenia wprowadzanych zmian legislacyjnych.
6. Prowadzenie rzetelnych działań informacyjno-edukacyjnych, które w pełni będą odpowiadały na potrzeby merytoryczne związane z wprowadzanymi zmianami legislacyjnymi, stanowiących wyczerpujące informacje kierowane do wszystkich podatników, którzy w różny sposób będą mogli odczuć skutki wprowadzanych zmian przepisów.
7. Przygotowywanie rozwiązań mających złagodzić gospodarstwu domowemu i przedsiębiorcom negatywne skutki wzrostu cen z uwzględnieniem warunków ustanowionych w unijnej dyrektywie VAT.

V. Pozostałe informacje i pouczenia

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

Prawo zgłoszenia
zastrzeżeń

Zgodnie z art. 54 ustawy o NIK kierownikowi jednostki kontrolowanej przysługuje prawo zgłoszenia na piśmie umotywowanych zastrzeżeń do wystąpienia

pokontrolnego, w terminie 21 dni od dnia jego przekazania. Zastrzeżenia zgłasza się do Prezesa NIK. 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 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.

Warszawa, 13 grudnia 2023 r.

Prezes
Najwyższej Izby Kontroli
Marian Banaś

/./

.....
podpis

Zmian w wystąpieniu pokontrolnym dokonała:

p.o. Dyrektora
Departamentu Budżetu i Finansów

Anna Wojcieszek
/podpisano elektronicznie/