



KBF.430.1.2024

Nr ewid. 9/2024/P/23/010/KBF

Informacja o wynikach kontroli

ZMIANY PODATKOWE
W RAMACH POLSKIEGO ŁADU
ORAZ TARCZ ANTYINFLACYJNYCH

DEPARTAMENTU
BUDŻETU I FINANSÓW

MISJA

Najwyższej Izby Kontroli jest niezależna, profesjonalna kontrola zadań publicznych w interesie obywateli i państwa

Informacja o wynikach kontroli

Zmiany podatkowe w ramach Polskiego Ładu oraz tarcz antyinflacyjnych

p.o. Dyrektora Departamentu Budżetu i Finansów

Anna Wojcieszekiewicz
Anna Wojcieszekiewicz

Prezes Najwyższej Izby Kontroli

Marian Banaś
Marian Banaś

Warszawa, dnia

22.03.2024,

Najwyższa Izba Kontroli
ul. Filtrowa 57
02-056 Warszawa
T/F +48 22 444 50 00

www.nik.gov.pl

SPIS TREŚCI

WYKAZ STOSOWANYCH SKRÓTÓW, SKRÓTOWCÓW I POJĘĆ	4
1. WPROWADZENIE	6
2. OCENA OGÓLNA	7
3. SYNTEZA WYNIKÓW KONTROLI	9
4. WNIOSKI	28
5. WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI	29
5.1. Przygotowanie oraz wprowadzenie wybranych zmian podatkowych w ramach Polskiego Ładu	29
5.1.1. Wypracowanie koncepcji zmian podatkowych, proces legislacyjny oraz zmiany wprowadzonych rozwiązań.....	29
5.1.2. Rozliczenie podatników podatku dochodowego od osób fizycznych.....	65
5.2. Przygotowanie organów Krajowej Administracji Skarbowej oraz podatników i płatników do reformy systemu podatkowego w ramach Polskiego Ładu.....	72
5.2.1. Przygotowanie organów krajowej administracji skarbowej do wdrożenia reformy systemu podatkowego	72
5.2.2. Działania mające na celu przygotowanie podatników i płatników do wdrożenia reformy systemu podatkowego	78
5.3. Realizacja przez organy Krajowej Administracji Skarbowej wybranych działań, w tym dotyczących rozliczenia zeznań za 2022 r., dokonywania nabycia sprawdzającego, wykorzystania instytucji tymczasowego zajęcia ruchomości	85
5.3.1. Rozliczenie zeznań za 2022 r.	86
5.3.2. Nabycia sprawdzające	87
5.3.3. Tymczasowe zajęcie ruchomości	91
5.4. Tarcze antyinflacyjne	93
6. ZAŁĄCZNIKI	103
6.1. Metodyka kontroli i informacje dodatkowe.....	103
6.2. Analiza stanu prawnego i uwarunkowań organizacyjno-ekonomicznych.....	110
6.3. Wykaz aktów prawnych dotyczących kontrolowanej działalności	124
6.4. Wykaz podmiotów, którym przekazano informację o wynikach kontroli	125

Zdjęcie na okładce:

© Sergey Nivens – stock.adobe.com

WYKAZ STOSOWANYCH SKRÓTÓW, SKRÓTOWCÓW I POJĘĆ

IAS	izba administracji skarbowej;
KAS	Krajowa Administracja Skarbowa powstała na mocy ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej ¹ oraz przepisów wprowadzających ² ; struktura KAS obejmuje w szczególności: izby administracji skarbowej, urzędy skarbowe, urzędy celno-skarbowe, Krajową Informację Skarbową oraz Krajową Szkołę Skarbowości;
KIS	Krajowa Informacja Skarbowa;
KSS	Krajowa Szkoła Skarbowości;
Minister Finansów	W okresie objętym kontrolą: <ul style="list-style-type: none">– 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 Regionalnej 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.;
nabycie sprawdzające	nabycie, o którym mowa w art. 94k-94x ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej;
PIT	podatek dochodowy od osób fizycznych regulowany ustawą z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych ³ oraz ustawą z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne ⁴ ;
podatek liniowy	podatek dochodowy od dochodów z pozarolniczej działalności gospodarczej lub działów specjalnych produkcji rolnej wynoszący 19 % podstawy obliczenia podatku, o którym mowa w art. 30c ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych;
pracownik	podatnik uzyskujący przychód ze stosunku służbowego, stosunku pracy, pracy nakładczej i spółdzielczego stosunku pracy;
Regulamin pracy RM	uchwała nr 190 Rady Ministrów z dnia 29 października 2013 r. Regulamin pracy Rady Ministrów ⁵ ;
rozporządzenie z dnia 7 stycznia 2022 r. lub rozporządzenie zaliczkowe	rozporządzenie z dnia 7 stycznia 2022 r. w sprawie przedłużenia terminów poboru i przekazania przez niektórych płatników zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych ⁶ ;
ryczałt od przychodów ewidencjonowanych	opodatkowanie przychodu podatkiem dochodowym od osób fizycznych na zasadach przewidzianych w rozdziale 2 ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne;
skala podatkowa	opodatkowanie dochodu podatkiem dochodowym od osób fizycznych na zasadach przewidzianych w art. 27 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych;
TZR	tymczasowe zajęcie ruchomości, o którym mowa w art. 94y-94zd ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej oraz art. 96n-96q z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji ⁷ ;
ustawa o NIK	ustawa z dnia 23 grudnia 1994 r. o Najwyższej Izbie Kontroli ⁸ ;
UCIT	ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych ⁹ ;

¹ Dz. U. z 2023 r. poz. 615, ze zm.

² Ustawa z dnia 16 listopada 2016 r. Przepisy wprowadzające ustawę o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz. U. poz. 1948, ze zm.).

³ Dz. U. z 2022 r. poz. 2647, ze zm.

⁴ Dz. U. z 2022 r. poz. 2540, ze zm.

⁵ M. P. z 2022 r. poz. 348.

⁶ Dz. U. poz. 28.

⁷ Dz. U. z 2023 r. poz. 2505.

⁸ Dz. U. z 2022 r. poz. 623.

⁹ Dz. U. z 2023 r. poz. 2805.

ustawa o zryczałtowanym podatku dochodowym	ustawa o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne;
UPIT	ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych;
US	urząd skarbowy;
ustawa Polski Ład lub ustawa z dnia 29 października 2021 r.	ustawa 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 ustaw ¹⁰ ;
ustawa z dnia 24 lutego 2022 r.	ustawa 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 kopalin ¹¹ ;
ustawa z dnia 9 czerwca 2022 r.	ustawa z dnia 9 czerwca 2022 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz niektórych innych ustaw ¹² ;
ustawa z dnia 7 października 2022 r.	ustawa z dnia 7 października 2022 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw ¹³ .

¹⁰ Dz. U. poz. 2105.

¹¹ Dz. U. poz. 558.

¹² Dz. U. poz. 1265.

¹³ Dz. U. poz. 2180.

1. WPROWADZENIE

Pytanie definiujące cel główny kontroli

Czy rzetelnie, prawidłowo i skutecznie wprowadzono wybrane zmiany systemowe?

Pytania definiujące cele szczegółowe kontroli

1. Czy Minister Finansów rzetelnie i prawidłowo przygotował projekt ustawy zwanej Polskim Łądem oraz skutecznie wdrażał nowe regulacje?
2. Czy działania mające na celu przygotowanie organów Krajowej Administracji Skarbowej oraz podatników i płatników do wdrożenia zmian podatkowych były skuteczne oraz przeprowadzone rzetelnie?
3. Czy organy Krajowej Administracji Skarbowej rzetelnie, prawidłowo i skutecznie dokonywały nabycia sprawdzającego, wykorzystywały instytucję tymczasowego zajęcia oraz terminowo dokonywały zwrotów nadpłat?
4. Czy zmiany podatkowe mające na celu ograniczenie wzrostu inflacji oraz przeciwdziałanie jej negatywnym konsekwencjom były poprzedzone rzetelną analizą społeczno-gospodarczą?

Jednostki kontrolowane

Ministerstwo Finansów, dwie izby administracji skarbowej, pięć urzędów skarbowych

Okres objęty kontrolą

Od 1 stycznia 2021 r. do 30 czerwca 2023 r.

Ustawa 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 ustaw wprowadziła chaos w systemie podatkowym oraz niepokój wśród podatników. Minister Finansów skonkretyzował w projekcie tej ustawy rozwiązania służące realizacji podatkowych celów ogłoszonego w maju 2021 r. programu Polski Ład, który miał za zadanie zmniejszyć nierówności społeczne i stworzyć lepsze warunki do życia dla wszystkich obywateli. Wprowadzone zmiany w największym stopniu dotyczyły podatników podatku dochodowego od osób fizycznych. Rozwiązania objęły wszystkich podatników rozliczających się według skali podatkowej (ponad 25 mln osób), tj. pracowników, emerytów, zleceniobiorców, przedsiębiorców, a także przedsiębiorców, którzy rozliczali się z wykorzystaniem podatku liniowego lub zryczałtowanego podatku dochodowego. Już pierwsze tygodnie obowiązywania nowych przepisów przyniosły trudności związane z obliczaniem zaliczek na podatek dochodowy. Przepisy zostały wprowadzone w pośpiechu, a podatnicy nie mieli pewności w kwestii wysokości należności podatkowych¹⁴. Bardzo szybko okazało się, że konieczne są kompleksowe prace nad zmianą nowych regulacji. Zostały one zainicjowane na początku 2022 r. Projekt ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz niektórych innych ustaw został 22 kwietnia przyjęty przez Radę Ministrów, a 9 czerwca 2022 r. uchwalony przez Sejm RP. W wyniku tego, w trakcie roku podatkowego, obniżona została z 17 % do 12 % stawka podatku obowiązująca w pierwszym przedziale skali podatkowej oraz uchylone zostały po półrocznym okresie stosowania przepisy regulujące ulgę dla klasy średniej. Celem kontroli było sprawdzenie, czy zmiany systemowe były przygotowane rzetelnie (poprzedzone analizami, a pracownicy administracji skarbowej byli w ich zakresie przeszkoleni) oraz z uwzględnieniem zasad procesu legislacyjnego.

Innym zjawiskiem wywołującym niepokój obywateli oraz przedsiębiorców była dynamicznie rosnąca inflacja. W sierpniu 2021 r. osiągnęła ona poziom najwyższy od 20 lat – 5,5 %, poprzednio przekroczyła 5 % w sierpniu 2001 r. W kolejnych miesiącach 2021 r. dynamika cen towarów i usług konsumpcyjnych z miesiąca na miesiąc stopniowo zwiększała się i w grudniu wyniosła 8,6 %. W wyniku wzrostu cen surowców na rynkach światowych, wzrostu kosztów transportu oraz zakłóceń w dostawach związanych z epidemią jeszcze szybciej rosły ceny produkcji przemysłowej. W grudniu 2021 r. wzrost ten w porównaniu do grudnia 2020 r. wyniósł 14,4 %. W celu łagodzenia przebiegu inflacji wprowadzone były m.in. obniżki niektórych obciążeń podatkowych. Założeniem kontroli było zbadanie, czy zmiany polityki podatkowej były poprzedzone analizami i miały na celu ochronę bezpieczeństwa gospodarczego kraju.

¹⁴ <https://bip.brpo.gov.pl/pl/content/rpo-senat-polski-lad-opinia>

2. OCENA OGÓLNA

Minister Finansów wprowadzał wybrane zmiany podatkowe:

- w ramach Polskiego Ładu nierzetelnie oraz nieskutecznie, chociaż były one procedowane z zachowaniem przepisów

Regulaminu pracy Rady Ministrów,

- w ramach tarcz antyinflacyjnych nierzetelnie oraz skutecznie, natomiast część wprowadzonych stawek VAT była niższa od poziomu wynikającego z prawa unijnego.

Najwyższa Izba Kontroli negatywnie ocenia sposób wdrażania zmian podatkowych w ramach „Polskiego Ładu”. Wybrane zmiany systemowe wprowadzono nierzetelnie oraz nieskutecznie. Podatnikom i płatnikom nie zapewniono odpowiedniego czasu na przygotowanie się do stosowania nowych przepisów, będących skutkiem istotnych i obszernych zmian w systemie podatkowym. Zmiany podatkowe w ramach tarcz antyinflacyjnych wprowadzono rzetelnie oraz skutecznie, niemniej część obowiązujących w 2022 r. stawek VAT była niższa od poziomu dopuszczonego dyrektywą Rady 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej.

Najwyższa Izba Kontroli negatywnie ocenia przygotowanie przez Ministra Finansów projektu ustawy Polski Ład. Zaprojektowane, a następnie uchwalone przepisy wymagały natychmiastowych, szerokich działań naprawczych, gdyż ich wykorzystanie w przyjętym kształcie nie pozwoliło na przeprowadzenie założonych zmian systemowych.

Projekt ustawy Polski Ład przewidujący gruntowną reformę podatkową został przygotowany nierzetelnie. Nie analizowano, czy i jak utrzymanie w niezmienionej postaci niektórych zasad obliczania i poboru zaliczek wpłynie na ich wysokość. Dotyczyło to zasad składania oświadczeń PIT-2, zasady uwzględniania kwoty zmniejszającej podatek tylko przez jednego płatnika i braku możliwości stosowania kwoty zmniejszającej podatek przez niektórych płatników. Nie analizowano także, jak po wejściu w życie proponowanych zmian będzie kształtowała się w ciągu roku podatkowego i po jego zakończeniu sytuacja grupy pracowników: otrzymujących wynagrodzenie nie w pełni oskładkowane, korzystających z tzw. autorskich kosztów uzyskania przychodów, świadczących pracę w kilku zakładach pracy lub podatników, którzy uzyskiwali przychód z różnych źródeł.

Najwyższa Izba Kontroli negatywnie ocenia przygotowanie przez Ministra Finansów projektu ustawy Polski Ład z uwagi na zawarcie w nim szeregu regulacji mających wadliwą konstrukcję. Nie prowadziły one tym samym do osiągnięcia założonych celów (były nieskuteczne). Dwie z nich, abolicję podatkową i ukrytą dywidendę, uchylono zanim weszły w życie lub możliwe było ich zastosowanie. Trzecią, obejmującą ulgę na zabytki w zakresie zakupu zabytku nieruchomego, uchylono po roku obowiązywania. Zaś czwarta, odnosząca się do minimalnego podatku dochodowego, uległa znaczącym modyfikacjom. Ponadto przyjęte w projekcie ustawy Polski Ład *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.

Nierzetelne było zaproponowanie terminu wejścia w życie ustawy Polski Ład na 1 stycznia 2022 r. Zmiany podatkowe zawarte w tej ustawie były skomplikowane i wyjątkowo obszerne. Objęły wiele obszarów różnych ustaw podatkowych, zwłaszcza ustaw o podatkach dochodowych. Projekt przewidywał nowelizację 22 ustaw i liczył wraz z uzasadnieniem ponad 500 stron. Ustawa Polski Ład weszła w życie po 38 dniach od jej ogłoszenia, jednakże biorąc pod uwagę skomplikowanie i rozległość wprowadzonych przez nią zmian, powinna posiadać dłuższe *vacatio legis*. 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 odpowiedniego *vacatio legis* stanowi jedną z norm składających się na treść konstytucyjnej zasady demokratycznego państwa prawnego i wynika wprost z zasady zaufania do państwa.

Szef Krajowej Administracji Skarbowej nie podjął rzetelnych i 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 na poziomie centralnym, jak i regionalnym realizowany był w niewielkim zakresie.

Ustawa Polski Ład została wprowadzona w pośpiechu i wywołała chaos w systemie podatkowym. Część osób, w pierwszych dniach obowiązywania nowych przepisów, wbrew rozpowszechnianym przez Ministra Finansów komunikatom telewizyjnym i radiowym, że powinny na reformie systemu podatkowego zyskać (lub nie stracić), otrzymało wypłatę niezmienionego brutto wynagrodzenia w niższej kwocie niż w poprzednim miesiącu. Minister Finansów bardzo szybko uznał, że konieczne są kompleksowe prace nad zmianą regulacji wprowadzonych ustawą Polski Ład.

Dyrektorzy kontrolowanych izb administracji skarbowej systematycznie monitorowali prawidłowość oraz efekty dokonywania przez jednostki podległe wprowadzonych ustawą Polski Ład nowych instytucji – nabycia sprawdzającego oraz tymczasowego zajęcia ruchomości. Na bieżąco monitorowali liczbę oraz kwotę zwracanych nadpłat PIT, a także ustalali przyczyny dokonywania zwrotów z opóźnieniem.

Naczelnicy kontrolowanych pięciu urzędów skarbowych na ogół rzetelnie i prawidłowo dokonywali nabycia sprawdzającego oraz wykorzystywali instytucję tymczasowego zajęcia ruchomości. Nieprawidłowości, które w tym zakresie stwierdzono we wszystkich urzędach, miały w większości charakter formalny. Na podstawie badanej próby błędnych zeznań podatkowych za 2022 r. w dwóch spośród pięciu kontrolowanych urzędów skarbowych stwierdzono opóźnienia we wzywaniu podatników do skorygowania deklaracji podatkowych. Liczba zwróconych w 2023 r. po terminie nadpłat, w porównaniu do roku poprzedniego, zmniejszyła się.

Zmiany podatkowe wprowadzone pod koniec 2021 r. oraz na początku 2022 r. mające na celu ograniczenie inflacji były poprzedzone rzetelnymi analizami sytuacji społeczno-gospodarczej. Identyfikowano czynniki, które w największym stopniu wpływały na wzrost poziomu cen oraz monitorowano przebieg procesów inflacyjnych. Pierwsze rozwiązania podatkowe związane z przybierającą na sile inflacją oraz wysokimi cenami surowców energetycznych przygotowano w Ministerstwie Finansów pod koniec 2021 r. Krótko po wprowadzeniu 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. Niemniej część stawek VAT wprowadzonych w ramach drugiej tarczy antyinflacyjnej była niższa od poziomu dopuszczonego dyrektywą Rady 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej. Tarcze antyinflacyjne ograniczały wzrost cen żywności, paliw i energii, przyczyniając się w 2022 r. do niższej inflacji.

3. SYNTEZA WYNIKÓW KONTROLI

<p>Projekt ustawy Polski Ład opracowano nierzetelnie</p>	<p>Projekt ustawy Polski Ład, wniesiony przez Ministra Finansów we wrześniu 2021 r. do rozpatrzenia przez Radę Ministrów, został przygotowany nierzetelnie. W rezultacie uchwalone przepisy, które weszły w życie, co do zasady, 1 stycznia 2022 r., nie służyły osiągnięciu celów, jakie miały realizować (były nieskuteczne). Tuż po wejściu w życie ustawy Polski Ład niezbędne stało się podjęcie działań naprawczych systemu podatku dochodowego. Najpierw Minister Finansów wydał rozporządzenie z dnia 7 stycznia 2022 r., po czym podjął działania, zakończone uchwaleniem ustawy z dnia 24 lutego 2022 r., ustawy z dnia 9 czerwca 2022 r. i ustawy z dnia 7 października 2022 r. [str. 29]</p>
<p>Szeroki zakres planowanych zmian ogłoszono w połowie maja 2021 r.</p>	<p>Przygotowany przez Ministra Finansów projekt ustawy Polski Ład, mimo że przewidywał gruntowną reformę podatku dochodowego od osób fizycznych, to został sporządzony w oparciu o wyniki analiz nieadekwatnych do założonych celów. W trakcie prac nad nim nie analizowano, czy i jak utrzymanie w niezmięnionej zasadniczo postaci niektórych zasad obliczania zaliczek wpłynie na ich wysokość w 2022 r. Dotyczyło to:</p> <ul style="list-style-type: none"> – zasad składania oświadczenia PIT-2, – zasady uwzględniania 1/12 kwoty zmniejszającej podatek przy obliczaniu i poborze zaliczek na podatek tylko przez jednego płatnika, – braku możliwości uwzględniania 1/12 kwoty zmniejszającej podatek przy obliczaniu i poborze zaliczek na podatek przez niektórych płatników, zwłaszcza tych, którzy wypłacali świadczenia z tytułu umowy zlecenia w ramach działalności wykonywanej osobiście. <p>W analizach pominięto, jak po zmianach będzie kształtowała się w ciągu roku podatkowego i po jego zakończeniu sytuacja grupy pracowników: otrzymujących wynagrodzenie nie w pełni oskładkowane albo korzystających z tzw. autorskich kosztów uzyskania przychodów, pracowników świadczących pracę w kilku zakładach pracy i podatników, którzy uzyskiwali przychód z różnych źródeł (np. stosunku pracy i emerytury, emerytury i umowy zlecenia, stosunku pracy i umowy zlecenia).</p> <p>W Ministerstwie Finansów w trakcie prac nad projektem ustawy Polski Ład analizowano, dla jak wielu podatników projektowana reforma w ujęciu rocznym miała przynieść zysk albo stratę, albo pozostać 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 albo straty z reformy w skali roku na 12 miesięcy) w przypadku pracownika o modelowej charakterystyce, a także osób uzyskujących przychód z pozarolniczej działalności gospodarczej albo z emerytury czy renty. [str. 46]</p> <p>Planowane zmiany przedstawiono w połowie maja 2021 r. w czasie publicznej prezentacji programu Polski Ład. Ich realizacja miała doprowadzić m.in. do obniżenia PIT dla osób o niskim i średnim dochodzie oraz wzrostu ciężarów podatkowych dla osób o wysokim dochodzie, a także do zagwarantowania zwiększenia wpływów do systemu zdrowia. Do planowanych zmian należały: podwyższenie kwoty wolnej od podatku do 30 000 zł; podwyższenie do 120 000 zł tzw. pierwszego progu skali podatkowej; wprowadzenie 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; wprowadzenie takich samych zasad opłacania składki na ubezpieczenie zdrowotne dla osób prowadzących działalność gospodarczą, jak w przypadku umowy o pracę. Reforma miała także doprowadzić do zniesienia odliczenia składki zdrowotnej od podatku PIT. Prezes Rady Ministrów zapowiedział, że rozwiązania, nad którymi pracowano w Ministerstwie Finansów, wejdą w życie 1 stycznia 2022 r. Decyzję o terminie wejścia w życie zmian podjęło na szczelnie politycznym kierownictwo Zjednoczonej Prawicy. Minister Finansów rozwiązania służące realizacji wskazanych wyżej celów programu Polski Ład skonkretyzował w projekcie ustawy, w oparciu o który uchwalono ustawę Polski Ład. [str. 29]</p>

Prace koncepcyjne nad reformą klina podatkowego prowadzono od jesieni 2020 r.

Prace koncepcyjne nad reformą klina podatkowego rozpoczęto jesienią 2020 r. w ramach nieformalnego zespołu roboczego złożonego z pracowników Ministerstwa Finansów i Polskiego Instytutu Ekonomicznego. Zespół opracowywał wstępne, ramowe odpowiedzi na problemy systemu pracy. W jego ramach omawiano pomysły na reformę klina podatkowego, a Ministerstwo Finansów szacowało ich skutki fiskalne. Brane pod uwagę warianty zmian charakteryzował przede wszystkim ich różny wpływ na dochody budżetu z PIT. Kierownictwo Zjednoczonej Prawicy, na szczeblu politycznym, zdecydowało o wyborze wariantu, a postawiło na taki, który w mniejszym stopniu obniżał dochody budżetu państwa z podatku PIT. [str. 30]

Rada Ministrów przyjęła projekt ustawy Polski Ład niecałe dwa miesiące po wpisaniu projektu do wykazu prac legislacyjnych oraz cztery miesiące po prezentacji programu w maju 2022 r.

Projekt ustawy Polski Ład w dniu 26 lipca 2021 r. wpisano do *Wykazu prac legislacyjnych i programowych Rady Ministrów* pod numerem UD260. [str. 31]

Infografika nr 1

Przebieg prac rządowych nad projektem ustawy Polski Ład



Źródło: opracowanie własne na podstawie wyników kontroli w Ministerstwie Finansów.

Krótki czas na przeanalizowanie dużej liczby uwag zgłoszonych w konsultacjach publicznych

W trakcie rządowego procesu legislacyjnego nad projektem ustawy Polski Ład, od 26 lipca 2021 r. do 30 sierpnia 2021 r., przeprowadzono uzgodnienia, opiniowanie oraz konsultacje publiczne. W ramach wymienionych procesów do Ministerstwa Finansów wpłynęło 97 opinii, które w sumie liczyły 922 strony, w tym w procesie konsultacji publicznych przesłano 81 opinii liczących łącznie 813 stron. W ramach procesów uzgodnień i opiniowania wszystkie opinie przekazano do 15 sierpnia 2021 r. Natomiast w ramach konsultacji publicznych w ostatnim dniu terminu (30 sierpnia 2021 r.) lub po tym dniu wpłynęło do Ministerstwa Finansów 57 opinii (co stanowiło 58,8 % wszystkich otrzymanych opinii), liczących łącznie 551 stron (co stanowiło 59,8 % ogólnej liczby stron). Projekt ustawy Polski Ład 5 września 2021 r. został wniesiony do rozpatrzenia przez Stały Komitet Rady Ministrów. W konsekwencji Ministerstwo Finansów dysponowało co najwyżej siedmioma dniami kalendarzowymi na przeanalizowanie i zajęcie stanowiska wobec uwag zawartych na 551 stronach. Brak odpowiednio długiego czasu na przeanalizowanie takiej liczby uwag w ramach procesu konsultacji publicznych, pozbawił Ministerstwo Finansów korzyści płynących z ich dogłębnego przeanalizowania, jak chociażby lepszego rozpoznania stanowisk różnych grup odbiorców i interesariuszy

proponowanych rozwiązań oraz poprawienia proponowanych rozwiązań. W konsekwencji dłuższy czas na dogłębne przeanalizowanie przedmiotowych uwag mogłyby przyczynić się do przygotowania lepszych przepisów prawa, uniknięcia konieczności ich późniejszych licznych nowelizacji, w tym uchylania wprowadzonych rozwiązań lub ich znaczących modyfikacji. [str. 32]

Nie skorzystano z możliwości zaopiniowania projektu ustawy przez Radę Legislacyjną

W trakcie procesu opiniowania nie wystąpiono z wnioskiem do Prezesa Rządowego Centrum Legislacji o skierowanie projektu ustawy do zaopiniowania przez Radę Legislacyjną. Projekt ustawy Polski Ład był projektem aktu normatywnego o szczególnie istotnych skutkach prawnych, społecznych lub gospodarczych. 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 prawniczej. 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 mogłyby przyczynić się do przygotowania lepszych przepisów prawa. [str. 34]

Projekt ustaw Polski Ład wpłynął do Sejmu 8 września 2021 r. i pod koniec października tego samego roku został uchwalony

Rządowy projekt ustawy Polski Ład wpłynął do Sejmu RP 8 września 2021 r., 29 października 2021 r. ustawę Polski Ład uchwalono, 15 listopada 2021 r. podpisał ją Prezydent RP, a 23 listopada 2021 r. została ona opublikowana w Dzienniku Ustaw RP.

Infografika nr 2

Przebieg prac parlamentarnych nad projektem ustawy Polski Ład



Źródło: opracowanie własne na podstawie wyników kontroli w Ministerstwie Finansów.

Od przedstawienia przez Ministra Finansów projektu ustawy Polski Ład do opiniowania, uzgodnień i konsultacji społecznych do jej opublikowania minęły niecałe cztery miesiące. [str. 32]

Ustawą Polski Ład wprowadzono gruntowne zmiany realizujące reformę podatkowo-składkową

Infografika nr 3

Najważniejsze zmiany w ramach reformy podatkowo-składkowej

Najważniejsze zmiany w ramach reformy podatkowo-składkowej:



dla podatników obliczających PIT na zasadach skali podatkowej:

- kwota wolna 30 000 zł (kwota zmniejszająca podatek 5100 zł)
- próg skali podatkowej 120 000 zł
- ulga dla klasy średniej



brak odliczenia składki zdrowotnej od PIT



nowe zasady ustalania podstawy wymiaru składki zdrowotnej dla osób prowadzących działalność gospodarczą

Źródło: opracowanie własne na podstawie wyników kontroli w Ministerstwie Finansów.

Ustawą z 29 października 2021 r.:

- podwyższono do 120 000 zł tzw. pierwszy próg skali podatkowej;
- wprowadzono dla wszystkich podatników obliczających PIT na zasadach skali podatkowej kwotę zmniejszającą podatek w wysokości 5100 zł, czego skutkiem był wzrost kwoty wolnej do 30 000 zł;
- wprowadzono ulgę dla klasy średniej dla pracowników i osób uzyskujących przychód z pozarolniczej działalności gospodarczej obliczających PIT na zasadach skali podatkowej;
- uchylono możliwość obniżenia przez podatników podatku PIT o składkę zdrowotną;
- wprowadzono nowe zasady ustalania podstawy wymiaru składki zdrowotnej dla osób prowadzących działalność gospodarczą.

W Ministerstwie Finansów na etapie prac nad projektem ustawy Polski Ład przewidziano, że ulga dla klasy średniej zostanie wprowadzona tylko dla pracowników. W Parlamencie wskutek przyjęcia poprawek poselskich zdecydowano o rozszerzeniu zakresu podmiotowego ulgi, tj. objęciu nią także osób, które uzyskiwały przychód z pozarolniczej działalności gospodarczej, i o umożliwieniu korzystania z niej przez małżonków we wspólnym rozliczeniu rocznym. [str. 31]

Vacatio legis
ustawy Polski Ład
nie było odpowiednie

Ustawa Polski Ład weszła w życie, co do zasady, 1 stycznia 2022 r. W ten sposób jej *vacatio legis* wyniosło niewiele ponad miesiąc, została bowiem opublikowana 23 listopada 2021 r. Zmiany przewidziane w ustawie Polski Ład były skomplikowane i wyjątkowo obszerne. Objęły w szczególności wiele obszarów różnych ustaw podatkowych, zwłaszcza ustaw o podatkach dochodowych. Dotykały wszystkich podatników podatku dochodowego od osób fizycznych. Jak wskazał Sekretarz Stanu w Ministerstwie Finansów w latach 2022–2023, Artur Soboń, reforma przeprowadzona ustawą Polski Ład była największą od niemal 30 lat.

Wielu uczestników opiniowania i konsultacji publicznych negatywnie wypowiedziało się o wprowadzaniu zmian przewidzianych w projekcie ustawy Polski Ład z 1 stycznia 2022 r. Wskazywali w swoich opiniach, że zmiany te powinny wejść w życie z dłuższym *vacatio legis* ze względu na ich istotność i szeroki zakres.

Biorąc pod uwagę skomplikowanie i rozległość zmian, zaproponowanie przez Ministra Finansów terminu wejścia w życie ustawy Polski Ład na 1 stycznia 2022 r. było nierzetelne. Ustawa ta powinna posiadać dłuższe *vacatio legis*, które bez wątplenia umożliwiłoby nie tylko podatnikom i płatnikom, ale również służbom skarbowym, właściwe przygotowanie się do stosowania nowych przepisów od dnia wejścia ich w życie. Z orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego wynika, że pewność prawa i związana z nią zasada bezpieczeństwa prawnego ma szczególne znaczenie w prawie regulującym daniny publiczne, do którego należy prawo podatkowe. Nakaz zachowania odpowiedniego *vacatio legis* stanowi jedną z norm składających się na treść konstytucyjnej zasady demokratycznego państwa prawnego i wynika wprost z zasady zaufania do państwa. [str. 33, 35]

Ulga dla klasy średniej była rozwiązaniem nieskutecznym i skomplikowała system podatkowy

Niecelowe było przeprowadzenie reformy klina podatkowego z wykorzystaniem ulgi dla klasy średniej. W przypadku pracowników osiągających przychód w określonym przedziale założono zneutralizowanie zwiększenia obciążeń podatkowo-składkowych, wynikłego ze zniesienia odliczenia składki zdrowotnej od PIT, 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. Ulga doprowadziła do skomplikowania systemu PIT. Przepisy o uldze dla klasy średniej uchylono zaledwie po pół roku ich obowiązywania. [str. 36–39]

Infografika nr 4
Ulga dla klasy średniej

Ulga dla klasy średniej przysługiwała



- dla pracownika i osoby prowadzącej pozarolniczą działalność gospodarczą opodatkowanych na zasadach skali podatkowej
- w rozliczeniu rocznym dla przychodu od **68 412 zł** do **133 692 zł**
- przy obliczeniu i poborze zaliczek dla przychodu od **5 701 zł** do **11 141 zł**
- według czterech wzorów na ulgę, tj. **dwóch** na potrzeby rocznego rozliczenia PIT oraz **dwóch** na potrzeby obliczenia i poboru zaliczek na PIT

Źródło: opracowanie własne na podstawie wyników kontroli w Ministerstwie Finansów.

Przepisy o uldze dla klasy średniej uchylono w trakcie roku podatkowego 2022

Ustawa Polski Ład wprowadziła ulgę dla klasy średniej dla osób opodatkowanych na zasadach skali podatkowej, które uzyskały przychód ze stosunku służbowego, stosunku pracy, pracy nakładczej i spółdzielczego stosunku pracy oraz z pozarolniczej działalności gospodarczej. Preferencja ta przysługiwała, jeśli roczny przychód ze źródeł, o których wyżej mowa, wynosił od 68 412 zł do 133 692 zł. W przypadku pracownika, który uzyskał miesięczny przychód w kwocie od 5701 zł do 11 141 zł, płatnik uwzględniał ulgę przy obliczaniu i poborze zaliczek, chyba że pracownik złożył wniosek o jej niestosowanie. Ulga była obliczana za pomocą czterech wzorów, z których dwa przewidziano na potrzeby rocznego rozliczenia PIT, a dwa – na potrzeby obliczania i poboru od pracownika zaliczek na PIT.

Minister Finansów zaproponował w projekcie ustawy Polski Ład, by ulgą dla klasy średniej objąć tylko pracowników. Uzasadniono to m.in. tym, że działalność zarobkowa takich osób korzysta ze szczególnej ochrony państwa. Ponadto przychód pracowników charakteryzował się najwyższym klinem podatkowym spośród aktywności opodatkowanych PIT. Ulga miała sprzyjać dążeniu do zawierania umów o pracę, stabilnej formy zatrudnienia, w przypadku której składki na ubezpieczenia społeczne i zdrowotne opłacano od rzeczywistego przychodu.

Ulgę dla klasy średniej opracowano w Ministerstwie Finansów z uwzględnieniem modelowej charakterystyki, tj. właściwej dla określonego pracownika. Ulga neutralizowała w skali roku wzrost obciążeń podatkowo-składkowych takiego pracownika z miesięcznym przychodem w przedziale od ok. 5700 zł do ok. 11 140 zł. Zastosowanie ulgi do podatników o innej charakterystyce niż modelowa nie gwarantowało w ich przypadku neutralności reformy. Sytuacja taka występowała w szczególności w przypadku funkcjonariuszy służb mundurowych w stosunku do uposażenia, które otrzymywali z tytułu świadczenia pracy, i osób stosujących tzw. autorskie koszty uzyskania przychodów. Dotyczyło to również podatników uzyskujących przychód z pozarolniczej działalności gospodarczej. [str. 36]

Uczestnicy konsultacji publicznych wypowiedzieli się negatywnie o uldze dla klasy średniej

Uczestnicy konsultacji publicznych, którzy zgłosili uwagi w odniesieniu do ulgi dla klasy średniej, w większości przypadków wypowiedzieli się negatywnie na jej temat. Podnoszono, że preferencja ta komplikowała miesięczne i roczne rozliczenie PIT i miała ograniczony zakres podmiotowy, przez co prowadziła do niezrozumiałego dla podatników różnicowania ich w razie osiągnięcia przychodu w takiej samej wysokości. [str. 37]

Problem z funkcjonowaniem ulgi dla klasy średniej w trakcie roku podatkowego

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 obliczaniu zaliczek, ale przy rozliczeniu rocznym przychód nie mieścił się w uprawniających do niej granicach, co potencjalnie powodowałoby konieczność dopłaty podatku. Możliwa była 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 nie przyniosło korzyści w przypadku otrzymywania wynagrodzenia w transzach (np. przy wypłacie nagród). Zdarzało się, że wypłata kolejnej transzy w miesiącu skutkowałą utratą prawa do ulgi, a przez to znacznym pomniejszeniem kwoty, którą podatnik otrzymywał „na rękę” w tym miesiącu. [str. 38]

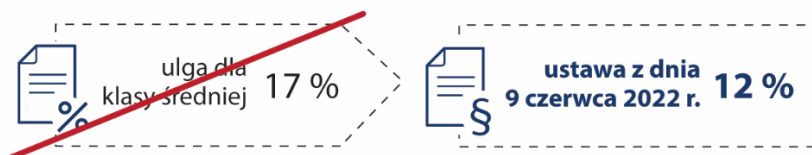
Niektórzy pracownicy, mimo że ich wynagrodzenie brutto na początku 2022 r. było takiej samej wysokości jak w 2021 r., po wejściu w życie ustawy Polski Ład otrzymali niższą płacę netto. Niższe wynagrodzenie otrzymały w szczególności niektóre osoby świadczące pracę w więcej niż jednym zakładzie pracy, np. część nauczycieli. W ich przypadku miało to miejsce m.in. 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. Niższe wypłaty otrzymali niektórzy funkcjonariusze służb mundurowych, co wynikało w szczególności z tego, że w odniesieniu do uposażenia ulga dla klasy średniej nie neutralizowała zwiększenia obciążeń podatkowo-składkowych spowodowanego zniesieniem odliczenia składki zdrowotnej mimo podwyższenia kwoty wolnej i progu skali podatkowej. Ulga nie neutralizowała zwiększenia obciążeń podatkowo-składkowych także w przypadku niektórych pracowników, którzy korzystali z tzw. autorskich kosztów uzyskania przychodów. [str. 40, 120]

Nieskuteczne próby zreformowania ulgi dla klasy średniej

Ministerstwo Finansów na początku 2022 r., w odpowiedzi na krytykę reformy podatkowo-składkowej, zapowiedziało że ulga dla klasy średniej stanie się dostępna dla szerszego grona podatników. Objęci nią mieli zostać m.in. emeryci i renciści oraz osoby uzyskujące przychód z umowy zlecenia. Prace zarzucono, gdyż analizowane w tym zakresie potencjalne zmiany nie rozwiązywałyby problemów związanych ze stosowaniem ulgi. [str. 38]

Infografika nr 5

Uchylenie przepisów regulujących ulgę dla klasy średniej



Źródło: opracowanie własne na podstawie wyników kontroli w Ministerstwie Finansów.

Uchylenie przepisów o uldze dla klasy średniej i jego przyczyny

Przepisy regulujące ulgę dla klasy średniej uchylono 1 lipca 2022 r. ustawą z dnia 9 czerwca 2022 r. Umożliwiło to obniżenie stawki podatku w pierwszym progu skali podatkowej z 17 % do 12 %, które było, w przeciwieństwie do ulgi, rozwiązaniem powszechnym i prostym, odczuwalnym przez wszystkich podatników opodatkowanych na zasadach skali podatkowej. Ministerstwo Finansów podkreślało, że ulgę dla klasy średniej postrzegano jako wybiórczą (selektywną), niesprawiedliwą, niespójną i komplikującą system podatkowy, a ustawa z dnia 9 czerwca 2022 r. stabilizowała system podatkowy i czyniła go bardziej przewidywalnym. [str. 39]

Minister Finansów kilka dni po wejściu w życie ustawy Polski Ład podjął próbę ograniczenia negatywnych skutków wynikłych z wprowadzonych nią zmian

Wcześniej Minister Finansów podjął próbę ograniczenia negatywnych dla podatników skutków wynikłych ze zmian wprowadzonych ustawą Polski Ład i wydał rozporządzenie z dnia 7 stycznia 2022 r. 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.

Infografika nr 6

Przebieg prac nad rozporządzeniem z dnia 7 stycznia 2022 r.



Źródło: opracowanie własne na podstawie wyników kontroli w Ministerstwie Finansów.

Rozporządzenie wprowadziło tzw. mechanizm rolowania zaliczek i nakładało na płatników obowiązek niezwłocznego zwrotu podatnikom części zaliczki pobranej za styczeń 2022 r., o ile nie przekazali jej na rachunek urzędu skarbowego. Mechanizm rolowania zaliczek dotyczył przychodów ze źródeł, o których mowa w art. 31 UPIT (tj. stosunku pracy, stosunku służbowego, pracy nakładczej i spółdzielczego stosunku pracy), art. 34 ust. 1 UPIT (tj. m.in. emerytur lub rent) i z umów zlecenia określonych w art. 13 pkt 8 UPIT, uzyskiwanych do kwoty 12 800 zł, przy czym limit ten stosowano odrębnie dla każdego z powyższych źródeł. Projekt rozporządzenia był procedowany w trybie odrębnym, tj. z pominięciem uzgodnień, opiniowania i konsultacji publicznych. [str. 40]

Przedstawiciele środowiska prawników i doradców podatkowych negatywnie ocenili rozporządzenie z dnia 7 stycznia 2022 r. Kierowali wobec niego zarzuty naruszenia Konstytucji RP i przekroczenia przez Ministra Finansów delegacji ustawowej do jego wydania. Minister Finansów jeszcze w styczniu zaproponował przeniesienie przepisów rozporządzenia do UPIT, co nastąpiło na mocy ustawy z dnia 24 lutego 2022 r. z dniem 10 marca 2022 r. [str. 41]

Termin wejścia w życie rozporządzenia z dnia 7 stycznia 2022 r. określono nierzetelnie. Wejście rozporządzenia w życie z dniem następującym po jego ogłoszeniu nie stwarzało płatnikom możliwości przygotowania się do stosowania nowych przepisów prawa od dnia, w którym zaczęły obowiązywać. Rozporządzenie powinno posiadać takie *vacatio legis*, które umożliwiłoby jego adresatom postępowanie zgodne z nowymi regulacjami już od dnia jego wejścia w życie. Ma to szczególne znaczenie wówczas, gdy projekt aktu prawnego jest procedowany w takim trybie, jak to miało miejsce w przypadku rozporządzenia zaliczkowego, tj. z pominięciem uzgodnień, opiniowania i konsultacji publicznych.

Rozporządzenie z dnia 7 stycznia 2022 r. nie gwarantowało osiągnięcia celu, jaki przed nim stawiano, tj. przełożenia rocznej korzyści reformy podatkowo-składkowej na zaliczki. Jego wydanie było zatem niecelowe. W trakcie prac nad projektem ustawy z dnia 9 czerwca 2022 r. szacowano, że przy utrzymaniu mechanizmu rolowania zaliczek w drugim półroczu 2022 r. 2,6 mln podatników, rozliczając PIT za cały rok podatkowy, będzie musiało dopłacić podatek, natomiast w przypadku uchylenia tego mechanizmu – dopłata wystąpi u 1,2 mln podatników.

***Vacatio legis* rozporządzenia z 7 stycznia 2022 r. nie było odpowiednie**

Z dniem 1 lipca 2022 r. ustawą z dnia 9 czerwca 2022 r. uchylono przepisy regulujące mechanizm rolowania zaliczek. 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. [str. 42–45]

Problem interpretacji art. 32 ust. 3 UPIT i pilna zmiana jego brzmienia ustawą z dnia 24 lutego 2022 r.

Na początku 2022 r. podatnicy zwrócili Ministerstwu Finansów uwagę, że art. 32 ust. 3 UPIT nie pozwalał na uwzględnianie przez płatnika 1/12 kwoty zmniejszającej podatek, jeśli podatnik złożył oświadczenie PIT-2 po pierwszej wypłacie w roku podatkowym. Najpierw Ministerstwo Finansów przedstawiło własną interpretację powyższego przepisu, zgodnie z którą płatnik mógł stosować 1/12 kwoty zmniejszającej podatek, nawet gdy podatnik złożył oświadczenie PIT-2 po pierwszej wypłacie w roku podatkowym, później jednak zaproponowało jego zmianę, do czego doszło ustawą z dnia 24 lutego 2022 r. z dniem 10 marca 2022 r. Dopiero napływające do Ministerstwa Finansów uwagi stały się bodźcem dla interwencji ustawodawczej w odniesieniu do art. 32 ust. 3 UPIT.

Infografika nr 7

Przebieg prac nad projektem ustawy z dnia 24 lutego 2022 r.



Źródło: opracowanie własne na podstawie wyników kontroli w Ministerstwie Finansów.

W Ministerstwie Finansów nie przeprowadzono analizy art. 32 ust. 3 UPIT w kontekście zmian proponowanych w projekcie ustawy Polski Ład. Analizy takie były natomiast konieczne, gdyż zaproponowano niemal dziesięciokrotne podwyższenie 1/12 kwoty zmniejszającej podatek, a podatnicy byli tylko uprawnieni, a nie obowiązani, do złożenia oświadczenia PIT-2. [str. 44–46]

Gruntowne zmiany przepisów dotyczących obliczania zaliczek PIT wprowadziła ustawa z dnia 9 czerwca 2022 r.

Ustawą z dnia 9 czerwca 2022 r. gruntownie zmieniono w UPIT przepisy związane z obliczaniem i poborem zaliczek z mocą od 1 stycznia 2023 r. W szczególności wprowadzono regulacje, które pozwalały podatnikowi na dzielenie 1/12 kwoty zmniejszającej podatek między maksymalnie trzech płatników, co stwarzało możliwość jej wykorzystania w większej części w razie uzyskiwania niewysokich przychodów od kilku płatników, oraz rozszerzały możliwość uwzględniania 1/12 kwoty zmniejszającej podatek na wcześniej nieuprawnionych do tego płatników, zwłaszcza wypłacających świadczenia z tytułu działalności wykonywanej osobiście i praw majątkowych. Jednak to już na etapie prac nad projektem ustawy Polski Ład powinna zostać dostrzeżona i należyście rozważona potrzeba przeprowadzenia powyższych zmian, zwłaszcza że reforma podatkowo-składkowa miała doprowadzić, jak już wcześniej wskazano, do niemal dziesięciokrotnego wzrostu 1/12 kwoty zmniejszającej podatek. [str. 44–45]

Infografika nr 8

Przebieg prac rządowych nad projektem ustawy z dnia 9 czerwca 2022 r.



Źródło: opracowanie własne na podstawie wyników kontroli w Ministerstwie Finansów.

Ministerstwo Finansów, przygotowując zmiany przepisów wprowadzonych Polskim Ładem, przeprowadziło szereg analiz, których zabrakło w 2021 r.

Zarówno w pracach nad projektem ustawy z dnia 9 czerwca 2022 r., jak i nad projektem ustawy Polski Ład wykorzystywano model mikrosymulacyjny Ministerstwa Finansów. Dzięki niemu przeprowadzono symulacje i oszacowano w szczególności, jak wielu podatników zyskiwało albo traciło na planowanych zmianach i dla jak wielu pozostawały one neutralne. Ponadto w czasie prac nad nowelizacją ustawy Polski Ład, poza modelem mikrosymulacyjnym, analizowano wpływ planowanych zmian na wysokość zaliczek na podatek lub kwotę podatku i dochodu w skali roku, w szczególności w odniesieniu do 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). Podczas prac nad projektem ustawy Polski Ład takich wielowątkowych analiz nie przeprowadzono. Tymczasem analizy takie powinny wówczas obejmować szczególnie 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 kwoty podatku do zapłaty albo nadpłaty). [str. 46–49]

Infografika nr 9

Przebieg prac parlamentarnych nad projektem ustawy z dnia 9 czerwca 2022 r.



Źródło: opracowanie własne na podstawie wyników kontroli w Ministerstwie Finansów.

W efekcie zmian wprowadzonych w 2022 r. w zakresie PIT zmieniła się liczba podatników korzystających z poszczególnych form opodatkowania oraz wynik rozliczenia PIT

Nowe rozwiązania, wprowadzone ustawą z dnia 29 października 2021 r. oraz w trakcie 2022 r., spowodowały znaczące zmiany w rozliczeniu PIT za 2022 r. w porównaniu do rozliczenia za rok poprzedni, np.:

- wzrósł z 92,7 % do 97 % odsetek podatników, których dochód roczny nie przekroczył pierwszego progu skali podatkowej;
- obniżył się o 25 % podatek należny od podatników rozliczających się według skali podatkowej (wyniósł 64 502 mln zł);
- obniżyła się z 6,7 % do 4,1 % efektywna stawka podatkowa podatników, których dochód nie przekroczył pierwszego progu skali podatkowej;
- wzrosła z 14,2 % do 15,6 % efektywna stawka podatkowa podatników, których dochód przekroczył próg skali podatkowej;
- wzrosła o 81 % kwota nadpłaty u podatników PIT rozliczających się według skali podatkowej (wyniosła 23 915 mln zł);
- zmniejszyła się o 34 % liczba podatników, którzy wybrali opodatkowanie pozarolniczej działalności gospodarczej na zasadach podatku liniowego;
- wzrosła z 17,3 % do 18,5 % efektywna stawka podatkowa osób, które rozliczyły się na zasadach podatku liniowego;
- wzrosła o 15,2 % liczba podatników korzystających z ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych.

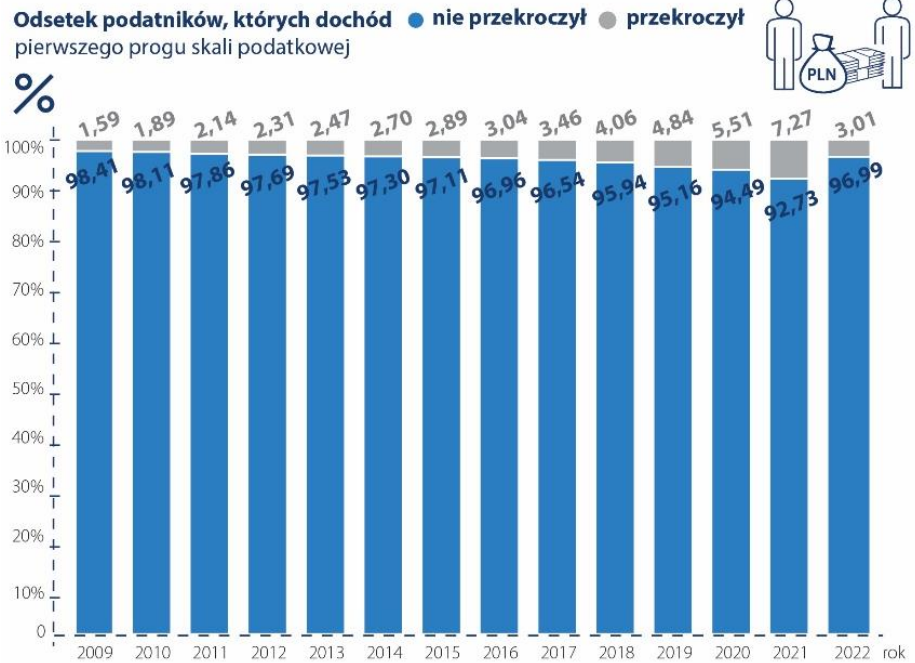
Na wynik rozliczenia PIT za 2022 r. miały wpływ zmiany wprowadzone w 2022 r. polegające m.in na: podwyższeniu pierwszego progu skali podatkowej do 120 000 zł i kwoty wolnej od podatku do 30 000 zł, obniżeniu stawki podatku z 17 % do 12 % stosowanej w pierwszym progu podatkowym, wprowadzeniu nowych ulg (np. ulgi dla rodzin 4+, ulgi dla pracujących seniorów), wprowadzeniu nowych stawek podatkowych w ryczałcie od przychodów ewidencjonowanych i zmianie definicji wolnego zawodu oraz zniesieniu odliczenia składki zdrowotnej i wprowadzeniu dla osób prowadzących pozarolniczą działalność gospodarczą nowych zasad obliczania tej składki. Skutki powyższych zmian należy rozpatrywać łącznie. [str. 65]

Wzrost o 2 % liczby podatników rozliczających się według skali podatkowej

Liczba podatników, którzy rozliczyli PIT przy zastosowaniu zasad skali podatkowej, zwiększyła się do 25 603,8 tys. (o 2 % w porównaniu do 2021 r.). Z kolei liczba podatników, którzy za 2022 r. uzyskali przychody i wykazali dochód oraz którzy nie uzyskali przychodu, ale skorzystali z wspólnego opodatkowania z małżonkiem, osiągnęła 24 497,7 tys. i była wyższa niż za poprzedni rok o 418,1 tys. (o 2 %).

Infografika nr 10

Odsetek podatników, których dochód nie przekroczył/przekroczył pierwszego progu skali podatkowej



Źródło: opracowanie własne na podstawie wyników kontroli w Ministerstwie Finansów.

Za 2022 r. dochód nie przekroczył pierwszego progu skali, tj. 120 000 zł, u 97 % podatników, podczas gdy za poprzedni rok u 92,7 %, z tym że wtedy granica progu wynosiła 85 528 zł. Ze wspólnego opodatkowania małżonków skorzystało 8367,5 tys. podatników (o 2,9 % więcej niż za 2021 r.), a z opodatkowania osób samotnie wychowujących dziecko – 545,3 tys. podatników (o 2,1 % więcej niż za rok poprzedni). [str. 65]

Infografika nr 11

Skutki rozwiązań wprowadzonych ustawą Polski Ład oraz w trakcie 2022 r. dla podatników rozliczających się według skali podatkowej



Źródło: opracowanie własne na podstawie wyników kontroli w Ministerstwie Finansów.

Spadek o 25 % kwoty podatku należnego od podatników, którzy rozliczyli się według skali podatkowej

Podatek należny u podatników rozliczających się według skali podatkowej za 2022 r. wyniósł 64 502 mln zł i był o 21 507 mln zł niższy niż za poprzedni rok podatkowy. Wyraźnie obniżyła się efektywna stawka podatkowa w przypadku opodatkowania według zasad skali podatkowej za 2022 r. Wyniosła 5,8 %, podczas gdy za trzy poprzednie lata średnio 8,5 %. W przypadku podatników, których dochód nie przekroczył pierwszego progu skali podatkowej, efektywna stawka podatkowa za 2022 r. obniżyła się do 4,1 % z 6,7 % za 2021 r. Odwrotna sytuacja wystąpiła w odniesieniu do podatników, których dochód przekroczył próg skali podatkowej, gdyż efektywna stawka wzrosła z 14,2 % do 15,6 %.

[str. 66]

Zmniejszenie się o 34 % liczby podatników rozliczających się na zasadach podatku liniowego

Z opodatkowania dochodu na zasadach podatku liniowego za 2022 r. skorzystało 528,7 tys. podatników, tj. o 272,8 tys. mniej niż za rok poprzedni. Wykazali oni dochód w kwocie 168 811 mln zł, tj. niższy o 26,5 % niż za 2021 r. Podatek należny za 2022 r. wyniósł 30 702 mln zł i był o 21 % niższy w porównaniu do roku poprzedniego. Odliczona od dochodu składka zdrowotna wyniosła 1652 mln zł i obniżyła podatek należny o 314 mln zł (1652x19 %), podczas gdy za trzy poprzednie lata kwota składki zdrowotnej, którą odliczono od podatku PIT, osiągnęła średnio 2502 mln zł. Efektywna stawka podatkowa w przypadku opodatkowania na zasadach podatku liniowego za 2022 r. wzrosła do 18,5 %. Za trzy poprzednie lata wynosiła ona średnio 17,5 %.

[str. 68]

Wzrost o 15,2 % liczby podatników korzystających z ryczału od przychodów ewidencjonowanych

Z opodatkowania w formie ryczału od przychodów ewidencjonowanych za 2022 r. skorzystało 1719,7 tys. podatników, tj. o 226,5 tys. więcej niż za 2021 r. Przychód wykazany w zeznaniach podatkowych za 2022 r. wyniósł 219 947 mln zł i był o 104 % wyższy w porównaniu z poprzednim rokiem podatkowym. Wysokość ryczału należnego kształtowała się na poziomie 17 343 mln zł, podczas gdy za 2021 r. – 5492 mln zł. Efektywna stawka podatkowa za 2022 r. wzrosła do 7,9 %. Za trzy poprzednie lata wyniosła ona średnio 5 %.

[str. 68]

Wzrost o 81 % nadpłaty wykazanej przez podatników PIT rozliczających się według skali podatkowej

Kwota nadpłaty za 2022 r. w przypadku skali podatkowej wyniosła 23 915 mln zł (181 % kwoty za 2021 r.), podatku liniowego – 2067 mln zł (90 % kwoty za 2021 r.), a ryczału od przychodów ewidencjonowanych – 194 mln zł (92 % kwoty za 2021 r.). Średnia kwota nadpłaty wyniosła w przypadku podatników rozliczających się według: skali podatkowej dla PIT-37 – 1556 zł (236 % kwoty za 2021 r.), a dla PIT-36 – 3527 zł (131 % kwoty za 2021 r.); podatku liniowego dla PIT-36L – 8853 zł (129 % kwoty za 2021 r.); ryczału od przychodów ewidencjonowanych – 314 zł (40 % kwoty za 2021 r.).

Kwota podatku do zapłaty za 2022 r. w przypadku skali podatkowej wyniosła 2796 mln zł (64 % kwoty za 2021 r.), podatku liniowego – 4665 mln zł (80 % kwoty za 2021 r.), a ryczału od przychodów ewidencjonowanych – 1069 mln zł (109 % kwoty za 2021 r.).

[str. 70]

Interwencji legislacyjnej wymagały także inne regulacje wprowadzone ustawą Polski Ład

Nie tylko przepisy Polskiego Ładu dotyczące zasad opodatkowania PIT według skali podatkowej wymagały istotnej korekty już w 2022 r. Zmiany dotyczyły także m.in. ukrytej dywidendy, minimalnego podatku dochodowego, abolicji podatkowej, ulgi na zabytki.

[str. 29, 50]

Infografika nr 12
Wybrane zmiany legislacyjne



Źródło: opracowanie własne na podstawie wyników kontroli w Ministerstwie Finansów.

Uchylenie przepisów dotyczących ukrytej dywidendy

Przedłożenie przez Ministra Finansów Radzie Ministrów przepisów dotyczących ukrytej dywidendy, w ramach projektu ustawy Polski Ład, było działaniem niecelowym. 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 wprowadzone ustawą z dnia 29 października 2021 r. i miały wejść w życie 1 stycznia 2023 r., jednakże zanim to nastąpiło zostały one uchylone na mocy ustawy z dnia 7 października 2022 r. W uzasadnieniu projektu ustawy samo Ministerstwo Finansów jednoznacznie wskazało na wadliwość tych przepisów, która była na tyle istotna, iż zdecydowano się na ich usunięcie z polskiego porządku prawnego. [str. 53]

Znacząca modyfikacja przepisów o minimalnym podatku dochodowym

Przedłożenie przez Ministra Finansów Radzie Ministrów przepisów dotyczących minimalnego podatku dochodowego w zaproponowanej konstrukcji, w ramach projektu ustawy Polski Ład oraz autopoprawki, było działaniem niecelowym. Zaproponowane środki nie były odpowiednie do osiągnięcia założonych celów. Przepisy w tym zakresie weszły w życie 1 stycznia 2022 r. Ustawa z dnia 7 października 2022 r. znacznie 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. W uzasadnieniu projektu ustawy samo Ministerstwo Finansów jednoznacznie wskazało na wadliwość tych przepisów, która była na tyle istotna, iż ich znacząca modyfikacja stała się koniecznością.

Na rządowym etapie prac legislacyjnych nad projektem ustawy Polski Ład regulacje dotyczące minimalnego podatku dochodowego nie zostały poddane procesom uzgodnień, opiniowania, konsultacji publicznych (projekt ustawy UD260 z dnia 26 lipca 2021 r. nie przewidywał regulacji w tym zakresie). Ich brak 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. [str. 54]

Uchylenie przepisów o abolicji podatkowej

Przedłożenie przez Ministra Finansów Radzie Ministrów przepisów dotyczących przejściowego podatku dochodowego od niektórych dochodów osób fizycznych, osób prawnych i innych jednostek organizacyjnych (tzw. abolicji podatkowej), w ramach projektu ustawy Polski Ład, było działaniem niecelowym. Konstrukcja tych przepisów rodziła niepewność odnośnie zgodności ich z Konstytucją RP.

Przepisy odnośnie 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. W trybie kontroli następczej Prezydent RP skierował do Trybunału Konstytucyjnego wnioski z 1 marca 2022 r. o zbadanie zgodności z Konstytucją RP tych przepisów. Wyrażona we wniosku argumentacja wskazująca na wadliwość rangi konstytucyjnej tych przepisów była na tyle przekonująca, iż Minister Finansów nie zdecydował się poczekać na merytoryczne rozstrzygnięcie Trybunału Konstytucyjnego, lecz zgodził się z opiniami Prezydenta RP i przygotował projekt ustawy uchylający tę regulację, zanim w praktyce weszła ona w życie. [str. 50]

Uchylenie przepisów dotyczących ulgi na zakup zabytku nieruchomego

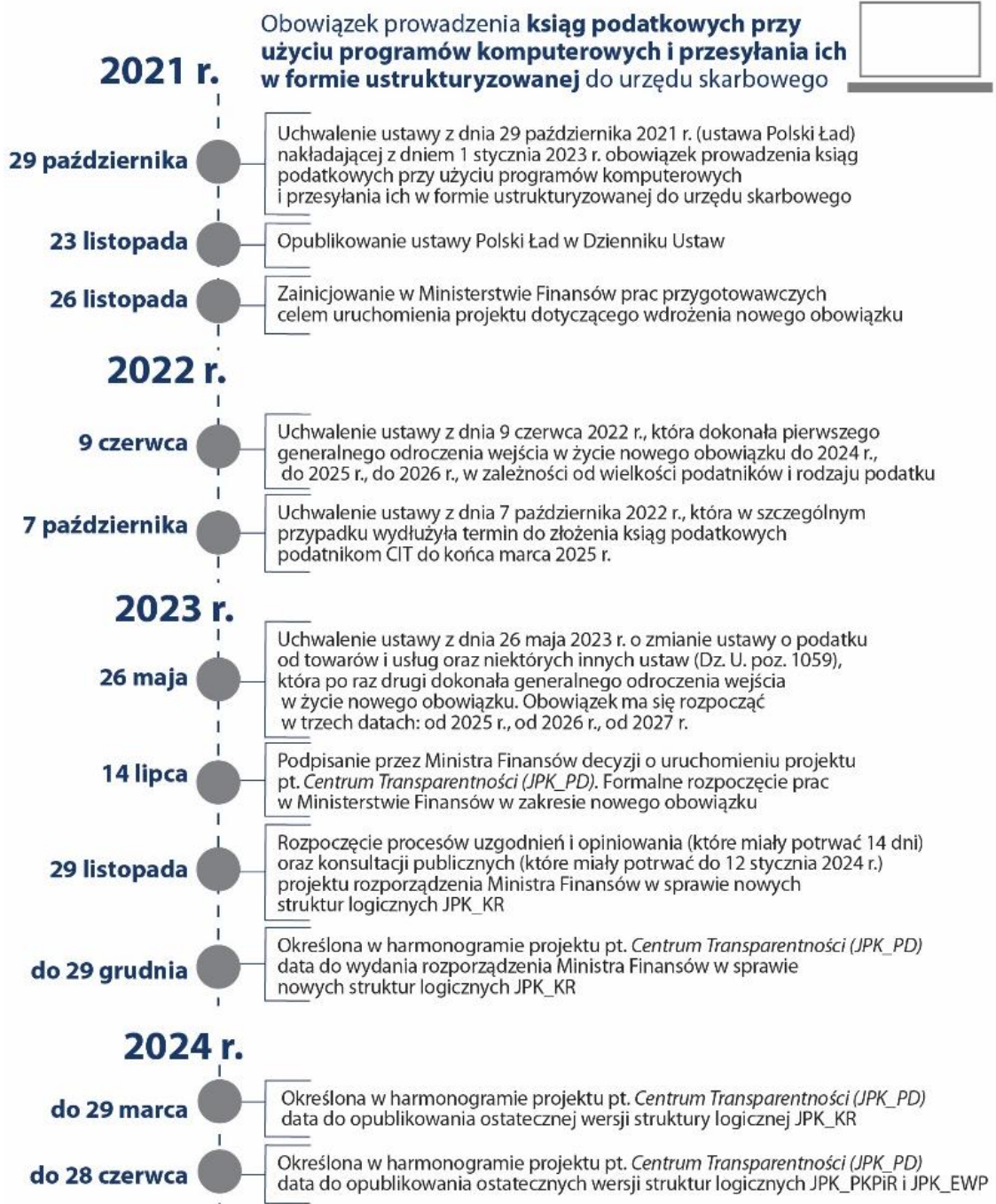
Przedłożenie Radzie Ministrów projektu ustawy Polski Ład zawierającego przepisy dotyczące ulgi na zabytki w zakresie zakupu zabytku nieruchomego było działaniem niecelowym, ze względu na zastosowaną konstrukcję przepisów. Ministerstwo Finansów było projektodawcą regulacji zarówno wprowadzających 1 stycznia 2022 r. do polskiego porządku prawnego przepisy dotyczące ulgi na zabytki, jak i je częściowo uchylających. Możliwość odliczania wydatków na zakup zabytku nieruchomego od 1 stycznia 2023 r. uchyliła ustawa z dnia 9 czerwca 2022 r. W uzasadnieniu projektu ustawy samo Ministerstwo Finansów jednoznacznie wskazało na wadliwość tych przepisów, która była na tyle istotna, iż zdecydowano się na ich usunięcie z polskiego porządku prawnego. [str. 58]

Nierzetelne określenie terminu wejścia w życie obowiązku przesłania elektronicznych ksiąg podatkowych

Minister Finansów w przedłożonym Radzie Ministrów projekcie ustawy Polski Ład 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 w Ministerstwie Finansów, które trwały do połowy lipca 2023 r. Minister Finansów decyzję o uruchomieniu projektu pt. *Centrum Transparentności (JPK_PD)* podpisał ponad miesiąc od opublikowania ustawy, która po raz drugi odroczyła wejście w życie przedmiotowego obowiązku.

Infografika nr 13

Wprowadzenie obowiązku prowadzenia ksiąg podatkowych przy użyciu programów komputerowych i przesyłania ich w formie ustrukturyzowanej do urzędu skarbowego



Źródło: opracowanie własne na podstawie wyników kontroli w Ministerstwie Finansów.

Ustawodawca po raz pierwszy odroczył wejście w życie przedmiotowych przepisów, w zależności od wielkości podatników i rodzaju podatku do 2024 r., do 2025 r., do 2026 r., na mocy ustawy z dnia 9 czerwca 2022 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 ustaw¹⁵. Projekt tej ustawy był projektem rządowym, lecz nie zawierał przepisów przesuwających wejście w życie przedmiotowego obowiązku. Zgłoszone one zostały na etapie prac parlamentarnych. W tym przypadku nowe obowiązki zostały odroczone do: 2025 r., 2026 r., 2027 r. [str. 62]

¹⁵ Dz. U. poz. 1059.

Szkolenia dla kadr KAS były realizowane w 2021 r. w niewielkim zakresie

W 2021 r. proces szkolenia kadr administracji skarbowej w celu przygotowania pracowników tej administracji do wdrożenia zmian podatkowych wynikających z reformy systemu podatkowego wprowadzonej ustawą Polski Ład realizowany był w niedostatecznym zakresie. W planie szkoleń centralnych kadr KAS na 2021 r. nie zostały przewidziane szkolenia dotyczące Polskiego Ładu. 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. Do końca 2021 r. przeprowadzono organizowane centralnie, w formie webinarów, nieliczne szkolenia doraźne dedykowane pracownikom i funkcjonariuszom KAS, które nie podlegały analizie co do ich skuteczności, oraz w siedmiu izbach administracji skarbowej zorganizowano pojedyncze szkolenia regionalne (łącznie osiem). 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.

Dopiero w połowie stycznia 2022 r. Zastępca Dyrektora Departamentu Budżetu Majątku i Kadr Krajowej Administracji Skarbowej w Ministerstwie Finansów skierował do izb administracji skarbowej i Krajowej Informacji Skarbowej polecenie przeprowadzenia szkoleń pracowników komórek obsługi bezpośredniej, kontroli podatkowej, czynności sprawdzających i orzeczniczych urzędów skarbowych w zakresie Polskiego Ładu. W związku z tym zaleceniem w styczniu w urzędach skarbowych przeprowadzono szkolenia wewnętrzne mające na celu usystematyzowanie wiedzy pracowników. Również w styczniu 2022 r. Zastępca Dyrektora Departamentu Orzecznictwa Podatkowego w Ministerstwie Finansów skierował do Krajowej Szkoły Skarbowości pismo z wyszczególnieniem propozycji szkoleń dotyczących Polskiego Ładu, które zostały uwzględnione w planie szkoleń centralnych kadr KAS na 2022 r.

W 2021 r. w kontrolowanych izbach administracji skarbowej nie organizowano szkoleń regionalnych dotyczących Polskiego Ładu. W IAS w Poznaniu przyjęto, że nie ma potrzeby organizowania szkoleń przed wejściem w życie ustawy z dnia 29 października 2021 r., skutkiem czego szkolenia, z wyjątkiem otwartych webinarów prowadzonych przez Ministerstwo Finansów, zostały zorganizowane już po wejściu w życie przepisów Polskiego Ładu. Podobnie było w IAS w Katowicach. Zintensyfikowane działania szkoleniowe podjęto od stycznia 2022 r. Po wejściu w życie przepisów ustawy Polski Ład uznano, że mimo przeprowadzonych przez Ministerstwo Finansów webinarów, należy niezwłocznie przeszkolić wszystkich pracowników i funkcjonariuszy, którzy będą zaangażowani w bezpośrednią obsługę podatników. Nie sprzyjało to rzetelnemu i terminowemu przygotowaniu pracowników administracji skarbowej do wdrożenia reformy obejmującej swoim zasięgiem najlicniejszą grupę uczestników systemu podatkowego, tj. podatników i płatników podatku dochodowego od osób fizycznych. [str. 72–75]

Zorganizowano różne formy wsparcia informacyjnego dla podatników i płatników w celu przygotowania ich do wdrożenia zmian podatkowych

Ministerstwo Finansów przed wejściem w życie przepisów Polskiego Ładu prowadziło działania mające na celu przygotowanie podatników i płatników do wdrożenia zmian podatkowych. Mogli oni skorzystać z różnych form wsparcia informacyjnego na temat reformy podatkowej. W tym celu na stronach internetowych Ministerstwa Finansów udostępniono dla różnych grup przedsiębiorców webinary, a w ramach Krajowej Informacji Skarbowej uruchomiono infolinię dotyczącą zmian wprowadzonych w ramach Polskiego Ładu. Od 11 stycznia 2022 r. w urzędach skarbowych zorganizowano dyżury podatkowe. Prowadzone były spotkania online na temat zmian wynikających z Polskiego Ładu dla pracowników, przedsiębiorców, rodzin i emerytów, a także publikowane różne broszury informacyjne lub przewodniki po wprowadzonych reformą rozwiązaniach.

Ze względu na skalę zmian w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych, obejmującego najlicniejszą grupę uczestników systemu podatkowego, Minister Finansów prowadził działania informacyjno-edukacyjne z wykorzystaniem mediów szeroko zasięgowych, tj. telewizji, radia, Internetu oraz prasy. Do skrzynek pocztowych podatników dostarczono także druki bezadresowe. [str. 81–85]

Blisko połowa spośród badanych komunikatów o reformie podatkowej, zrealizowanych z wykorzystaniem mediów szeroko zasięgowych, była nadmiernie uproszczona

Na podstawie przeglądu 22 działań informacyjno-edukacyjnych, dotyczących reformy systemu podatkowego w ramach 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 wprowadzanych 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. [str. 80]

W Ministerstwie Finansów oraz kontrolowanych IAS systematycznie monitorowano realizację nabyć sprawdzających, wykorzystanie TZR oraz terminowość dokonywania zwrotów nadpłat PIT

W Ministerstwie Finansów oraz kontrolowanych izbach administracji skarbowej systematycznie monitorowano prawidłowość oraz efekty wykorzystania przez naczelników urzędów skarbowych i naczelników urzędów celno-skarbowych wprowadzonych ustawą Polski Ład instytucji, tj. nabycia sprawdzającego oraz tymczasowego zajęcia ruchomości. Jednostkom podległym przekazywano wytyczne i zalecenia oraz organizowano spotkania dotyczące typowania podmiotów do weryfikacji prawidłowości ewidencjonowania obrotu przy wykorzystaniu kasy rejestrującej oraz wydawania paragonów fiskalnych. IAS w Katowicach i IAS w Poznaniu wraz z jednostkami podległymi osiągnęły planowaną wartość mierników stopnia realizacji celów wyznaczonych przez Szefa KAS dotyczących weryfikowania realizacji obowiązku ewidencjonowania obrotu oraz wydawania paragonów fiskalnych. Dyrektorzy kontrolowanych izb administracji skarbowej monitorowali liczbę oraz kwotę nieterminowo zwróconych nadpłat PIT wynikających z zeznań oraz ustalali przyczyny dokonywania zwrotów z opóźnieniem. [str. 85]

Naczelnicy urzędów skarbowych sprawdzali poprawność zeznań podatkowych, opóźnienia w wyjaśnianiu błędów w deklaracjach za 2022 r. stwierdzono w dwóch spośród pięciu kontrolowanych urzędów

Naczelnicy kontrolowanych urzędów skarbowych weryfikowali poprawność złożonych przez podatników zeznań PIT i monitorowali terminowość dokonywanych zwrotów nadpłat podatku. W przypadku wykrycia błędów w deklaracjach zawiadamiano podatników o konieczności założenia korekt. Zwrotów nadpłaconego podatku dokonywano, co do zasady, w ustawowo określonych terminach. Na podstawie badanej próby błędnych zeznań podatkowych PIT za 2022 r. stwierdzono, że działania weryfikacyjne naczelników urzędów skarbowych w odniesieniu do złożonych przez podatników błędnych zeznań były podejmowane w trzech spośród pięciu kontrolowanych urzędów skarbowych na bieżąco. Opóźnienia we wzywaniu podatników do skorygowania błędnych deklaracji za 2022 r. stwierdzono w dwóch urzędach skarbowych (w US Warszawa-Bemowo oraz US w Ostrowie Wielkopolskim). [str. 86]

Nabycia sprawdzające były realizowane na ogół prawidłowo i skutecznie

Pracownicy pięciu kontrolowanych urzędów skarbowych w okresie od 1 stycznia 2022 r. do 30 czerwca 2023 r. dokonali 991 nabyć sprawdzających. W wyniku tych działań nałożyli 242 mandaty karne na kwotę 330,8 tys. zł. Kwoty wymierzonych kar wyegzekwowano w 94,7 %. Na podstawie badanej próby 138 nabyć sprawdzających stwierdzono, że czynności były prowadzone na ogół prawidłowo i skutecznie. Niemniej w trzech urzędach skarbowych wystąpiły nieprawidłowości o charakterze formalnym. Polegały one na niewpisaniu w protokołach nabycia sprawdzającego wszystkich danych określonych w art. 94t ustawy o KAS lub niewskazaniu w zleceniach nabycia sprawdzającego, przez bezpośredniego przełożonego pracownika mającego dokonać nabycia, limitu środków funduszu nabycia sprawdzającego do wykorzystania w zlecanym nabyciu, pomimo że obowiązek taki wynikał z § 5 zarządzenia Ministra Finansów z 31 grudnia 2021 r. w sprawie funduszu nabycia sprawdzającego¹⁶. W pozostałych dwóch urzędach skarbowych (US w Cieszynie oraz US w Rybniku) wystąpiły opóźnienia w przeprowadzeniu nabycia sprawdzającego w związku z informacjami otrzymanymi w ramach Krajowego Telefonu Interwencyjnego KAS. [str. 89]

¹⁶ Dz. U. MF z 2021 r. poz. 17, ze zm.

Organy egzekucyjne w większości terminowo zatwierdzały tymczasowe zajęcia nieruchomości

Naczelnicy pięciu kontrolowanych urzędów skarbowych w okresie od 1 stycznia 2022 r. do 30 czerwca 2023 r. zatwierdzili 14 protokołów tymczasowego zajęcia ruchomości. Zatwierdzenie to (poza jednym przypadkiem) następowało przed upływem 96 godzin od chwili spisania protokołu tymczasowego zajęcia ruchomości przez funkcjonariusza Służby Celno-Skarbowej dokonującego tego zajęcia. Przed wydaniem postanowień o zatwierdzeniu TZR sprawdzano: aktualność obowiązku oraz występowanie ewentualnych ulg w spłacie należności, fakt podlegania zajętych ruchomości egzekucji oraz poprawność sporządzenia protokołu TZR. Zobowiązani w efekcie zastosowania tymczasowego zajęcia ruchomości wpłacili 517,1 tys. zł. Nieprawidłowości stwierdzono w dwóch sprawach. W US w Rybniku w jednym przypadku wydano postanowienie o zatwierdzeniu TZR po upływie 96 godzin od momentu podpisania protokołu TZR przez funkcjonariusza dokonującego tego zajęcia, tj. niezgodnie z art. 94z ust. 2 ustawy o KAS, w związku z art. 96n § 1 pkt 1 ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji. W trakcie kontroli NIK, Dyrektor IAS w Katowicach w związku z wnioskiem organu egzekucyjnego stwierdził nieważność tego postanowienia. Natomiast nieprawidłowość stwierdzona w US Warszawa-Bemowo miała charakter formalny. W postanowieniu w sprawie zatwierdzenia TZR nie zawarto elementów określonych w art. 96o § 1 pkt 2–4 ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji. [str. 92]

W warunkach przybierającej na sile inflacji wprowadzono na przełomie 2021 r. i 2022 r. obniżki części stawek VAT i akcyzy

W Ministerstwie Finansów na bieżąco monitorowano i analizowano czynniki, które w największym stopniu wpływały na wzrost poziomu cen oraz przebieg procesów inflacyjnych w Polsce i w jej otoczeniu zewnętrznym. Ceny towarów i usług konsumpcyjnych w kraju w poszczególnych kwartałach 2021 r. rosły i były średnio wyższe 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 niż w analogicznym okresie roku poprzedniego. Zwiększyły się ceny w zakresie transportu, mieszkania oraz żywności i napojów bezalkoholowych. Obserwowany szczególnie w ostatnich miesiącach 2021 r. wzrost inflacji był w dużym stopniu wynikiem silnego wzrostu cen surowców na rynkach światowych, zwłaszcza surowców energetycznych. Pierwsze rozwiązania podatkowe związane z przybierającą na sile inflacją oraz wysokimi cenami surowców energetycznych przygotowano w Ministerstwie Finansów pod koniec 2021 r. Krótko po wprowadzeniu obniżonych stawek podatku akcyzowego na niektóre wyroby energetyczne oraz stawek VAT na gaz ziemny, energię ciepłą i energię elektryczną Sejm RP 13 stycznia 2022 r. uchwalił poselski projekt ustawy wprowadzający drugą tarczę antyinflacyjną. W jej ramach obniżono stawki VAT na kolejne towary, w tym na podstawowe produkty żywnościowe, paliwa silnikowe, nawozy oraz środki ochrony roślin. Obniżką stawek podatkowych objęto towary, które miały istotne znaczenie dla wydatków gospodarstw domowych. Jednak 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 dodanej¹⁷.

Wysoka inflacja utrzymywała się przez cały 2022 r. Średnioroczny wzrost cen towarów i usług konsumpcyjnych wyniósł 14,1 %, gdy rok wcześniej 5,1 %. Przy czym w kolejnych miesiącach wartość tego wskaźnika sukcesywnie się zwiększała. W styczniu i lutym 2022 r. inflacja wynosiła poniżej 10 %, a od czerwca utrzymywała się na poziomie powyżej 15 %. Wpływ na to miał w szczególności wybuch wojny w Ukrainie, który doprowadził do dalszego wzrostu cen surowców na rynkach światowych i szybkiego narastania presji inflacyjnej zarówno w Polsce, jak i w innych krajach. W ostatnich miesiącach 2022 r. sytuacja cenowa na rynku paliw stabilizowała się i zaczęła wykazywać tendencję niżkową. Wdrożenie tarcz antyinflacyjnych oraz ich przedłużenie było spowodowane przybierającą na sile inflacją oraz wysokimi cenami surowców energetycznych. 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. Z końcem 2022 r. przestały obowiązywać obniżone

¹⁷ Dz. Urz. UE L 347 z 11.12.2006 r., str. 1, ze zm.

w ramach tarcz antyinflacyjnych stawki podatku akcyzowego oraz stawki VAT na większość produktów. W 2023 r. nadal obowiązywała zerowa stawka VAT na podstawowe produkty spożywcze. Kontynuacja zerowej stawki VAT na te produkty miała na celu wsparcie budżetów gospodarstw domowych w związku z podwyższoną inflacją. [str. 94]

**Zmiany podatkowe
wprowadzone
w ramach tarcz
antyinflacyjnych
obniżyły dochody
podatkowe
budżetu państwa**

Wprowadzenie w ramach tarcz antyinflacyjnych preferencyjnych stawek podatkowych oraz wyłączenia z opodatkowania podatkiem od sprzedaży detalicznej przychodów ze sprzedaży paliw silnikowych obniżyło dochody podatkowe budżetu państwa. Największy ubytek dochodów dotyczył podatku od towarów i usług. Wyniósł on według szacunków Ministerstwa Finansów około 37 mld w okresie od lutego 2022 r. do stycznia 2023 r. oraz około 5 mld zł w okresie od lutego do lipca 2023 r. (w wyniku utrzymania zerowej stawki VAT na podstawowe produkty spożywcze). [str. 101]

4. WNIOSKI

- Minister Finansów**
1. Określanie terminu wejścia w życie ustaw oraz aktów wykonawczych dotyczących prawa podatkowego w sposób umożliwiający przygotowanie do ich stosowania – pozwalający na urzeczywistnienie konstytucyjnej zasady zaufania obywateli do państwa i stanowionego przez nie prawa.
 2. Wykorzystywanie w procesie legislacyjnym dostępnych instrumentów doskonalenia prawa, w tym zapewnienie przeprowadzania procesów uzgodnień, opiniowania, konsultacji publicznych w sposób umożliwiający zgłoszenie uwag przez zainteresowane strony oraz dogłębne przeanalizowanie przez Ministra Finansów otrzymanych uwag.
 3. Przeprowadzanie analiz na potrzeby prac nad zmianami ustaw podatkowych tak, aby odnosiły się do wszystkich istotnych elementów systemu podatkowego, na które projektowane zmiany oddziałują oraz ich wyniki umożliwiały przygotowywanie zmian w ustawach podatkowych zapewniających osiągnięcie stawianych przed nimi celów.
 4. Prowadzenie rzetelnych działań informacyjno-edukacyjnych związanych z wdrażanymi zmianami legislacyjnymi, stanowiących wyczerpujące informacje kierowane do wszystkich podatników, którzy w różny sposób będą mogli odczuć skutki zmian przepisów.
 5. Przygotowywanie zmian podatkowych z uwzględnieniem warunków ustanowionych w regulacjach unijnych.
- Szef Krajowej
Administracji Skarbowej,
dyrektor Krajowej
Szkoły Skarbowości,
dyrektorzy izb
administracji skarbowej**
1. Podejmowanie z odpowiednim wyprzedzeniem działań mających na celu przygotowanie pracowników administracji skarbowej do wdrożenia wprowadzanych zmian legislacyjnych.
- dyrektorzy izb
administracji skarbowej**
2. Wzmocnienie nadzoru nad realizacją przez jednostki podległe nabyć sprawdzających oraz wykorzystaniem tymczasowego zajęcia ruchomości.

5. WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

5.1. Przygotowanie oraz wprowadzenie wybranych zmian podatkowych w ramach Polskiego Ładu

**Projekt ustawy
Polski Ład
przygotowano
nierzetelnie**

Minister Finansów nierzetelnie przygotował projekt ustawy Polski Ład, chociaż z uwzględnieniem zasad procesu legislacyjnego. Zaprojektowane, a następnie uchwalone przepisy wymagały natychmiastowych oraz szerokich działań naprawczych, zwłaszcza dlatego, że ich stosowanie wywoływało niepożądane i z punktu widzenia Ministra Finansów skutki w sytuacji podatkowej podatników. Do zamieszania doszło w wyniku nierzetelnie przygotowanych przez Ministra Finansów założeń reformy, jak i przyjęcia w projekcie ustawy Polski Ład nieadekwatnego do rozmiarów projektowanych zmian systemowych *vacatio legis*. Podatnikom i płatnikom nie zagwarantowano odpowiedniego czasu na przygotowanie się do stosowania nowych przepisów. Minister Finansów bardzo szybko uznał, że konieczne są kompleksowe prace nad zmianą regulacji wprowadzonych ustawą Polski Ład.

Ustawa Polski Ład wprowadziła szerokie zmiany w dotychczasowych przepisach lub nowe regulacje, zwłaszcza w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych. Poza zmianami dotyczącymi obniżenia podatku dochodowego od osób fizycznych dla osób o niskim i średnim dochodzie oraz wzrostu ciężarów podatkowych dla osób o wysokim dochodzie, analizie poddano m.in. przejściowy podatek dochodowy od niektórych dochodów osób fizycznych, osób prawnych i innych jednostek organizacyjnych (tzw. abolicję podatkową), ukrytą dywidendę, ulgę z tytułu wydatków ponoszonych na ochronę i konserwację zabytków (tzw. ulgę na zabytki), minimalny podatek dochodowy od osób prawnych, obowiązek prowadzenia ksiąg podatkowych przy użyciu programów komputerowych i przesyłania ich w formie ustrukturyzowanej do urzędu skarbowego.

Przygotowanie przez Ministra Finansów w projekcie ustawy Polski Ład (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 (nieskutecznym). Dwie pierwsze regulacje zostały uchylone zanim zdążyły wejść w życie lub możliwe było ich zastosowanie. Trzecia została uchylona już po roku obowiązywania, zaś czwarta uległa znacznym modyfikacjom. Ponadto 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.

5.1.1. Wypracowanie koncepcji zmian podatkowych, proces legislacyjny oraz zmiany wprowadzonych rozwiązań

**Zapowiedź
wprowadzenia zmian
w ramach
Polskiego Ładu**

W dniu 15 maja 2021 r. zaprezentowano publicznie program Polski Ład¹⁸. Jego realizacja miała doprowadzić m.in. do:

- uczynienia klina podatkowego (rozumianego jako procentowy udział obciążeń podatkowych i składowych w całkowitych kosztach pracy) bardziej progresywnym poprzez obniżenie podatku dochodowego od osób fizycznych dla osób o niskim i średnim dochodzie oraz wzrost ciężarów podatkowych dla osób o wysokim dochodzie oraz
- zagwarantowania zwiększenia wpływów do systemu zdrowia.

¹⁸ Program Polski Ład 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>. Jego głównym celem było zmniejszenie nierówności społecznych i stworzenie lepszych warunków do życia dla wszystkich obywateli.

Powyższe cele miały zostać osiągnięte za pomocą:

- a) podwyższenia kwoty wolnej od podatku do 30 000 zł;
- b) podwyższenia do 120 000 zł kwoty dochodu, do którego stosowano 17 % stawkę podatku, tj. tzw. pierwszego progu skali podatkowej;
- 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 zdrowotne dla osób prowadzących działalność gospodarczą, jak w przypadku umowy o pracę.

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

Prezes Rady Ministrów Mateusz Morawiecki na początku czerwca 2021 r. zapowiedział, że rozwiązania, nad którymi pracowano w Ministerstwie Finansów, wejdą w życie z 1 stycznia 2022 r. Minister Finansów w latach 2019–2022, Tadeusz Kościński, wyjaśnił: *O terminie wejścia w życie wskazanych zmian decydowało polityczne kierownictwo Zjednoczonej Prawicy*. Podsekretarz Stanu w Ministerstwie Finansów w latach 2019–2022, Jan Sarnowski¹⁹, także wskazał, że decyzja dotycząca terminu wejścia w życie planowanych zmian została podjęta na szczeblu politycznym przez kierownictwo Zjednoczonej Prawicy.

Prace koncepcyjne nad reformą klina podatkowego

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 Ekonomicznego²⁰. Celem zespołu było opracowanie wstępnych, ramowych odpowiedzi na problemy systemu pracy (m.in. wysokiego opodatkowania niskich wynagrodzeń, nieaktualnych progów podatkowych w UPIT). 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 od podatku, w tym w zależności od źródła przychodu; wysokości progów skali podatkowej; stawki podatkowej w podatku liniowym; pułapu kosztów uzyskania przychodów; zasad obciążenia składką zdrowotną osób prowadzących pozarolniczą działalność gospodarczą opodatkowaną na zasadach ryczału od przychodów ewidencjonowanych; istnienia minimalnej składki zdrowotnej dla osób prowadzących działalność gospodarczą i jej wysokości. Prace zespołu trwały do maja 2021 r. Brane pod uwagę warianty zmian, jak wyjaśnił Minister Finansów Tadeusz Kościński, charakteryzował przede wszystkim ich różny wpływ na dochody budżetu z PIT. Kierownictwo Zjednoczonej Prawicy, na szczeblu politycznym, zdecydowało o wyborze wariantu, a postawiło na taki, który w mniejszym stopniu obniżał dochody budżetu państwa z podatku PIT.

Podstawowe założenia reformy podatkowo-składkowej przeprowadzonej w ramach Polskiego Ładu

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 ustaw. W projekcie zaproponowano:

¹⁹ Jan Sarnowski był Podsekretarzem Stanu w Ministerstwie Finansów od 28 listopada 2019 r. do 11 lutego 2022 r.

²⁰ 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 prognostycznych z zakresu nauk ekonomicznych i społecznych.

- a) wprowadzenie dla wszystkich podatników obliczających PIT na zasadach skali podatkowej kwoty zmniejszającej podatek w wysokości 5100 zł – oznaczało to, że samo przysługiwanie podatnikowi kwoty wolnej od podatku i jej wysokość (jeśli przysługiwała) miały już nie zależeć od kwoty dochodu i że w pełni wolny od podatku będzie dochód w wysokości 30 000 zł, a ponadto że miesięczna kwota zmniejszająca podatek uwzględniana przez płatnika przy obliczaniu zaliczki na podatek wzrośnie z 43,76 zł do 425 zł;
- b) podwyższenie z 85 528 zł do 120 000 zł pierwszego progu skali podatkowej;
- c) wprowadzenie ulgi dla pracowników, tj. tzw. ulgi dla klasy średniej – przewidziano ją dla osób opodatkowanych na zasadach skali podatkowej uzyskujących przychód ze stosunku służbowego, stosunku pracy, pracy nakładczej i spółdzielczego stosunku pracy, jeśli ich roczny przychód z tych źródeł mieścił się w przedziale od 68 412 zł do 133 692 zł, przy czym miała być uwzględniana przez płatnika także przy obliczaniu i poborze zaliczek w razie uzyskiwania przez pracownika miesięcznego przychodu w wysokości od 5701 zł do 11 141 zł (o ile nie złożono wniosku o jej niestosowanie), a ponadto dla jej obliczenia opracowano cztery różne wzory (po dwa na potrzeby rozliczenia rocznego oraz obliczenia i poboru od pracownika zaliczek na PIT);
- d) uchylenie możliwości obniżenia podatku PIT o kwotę składki zdrowotnej, ustalonej jako 7,75 % podstawy wymiaru tej składki;
- e) określenie nowych zasad ustalania podstawy wymiaru składki zdrowotnej dla osób prowadzących działalność gospodarczą.

Minister Finansów zaproponował wprowadzenie wyżej wymienionych zmian w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych i ustawie z dnia 27 sierpnia 2004 r. o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych²¹. Ponadto przewidział w UPIT wiele innych zmian, w tym o charakterze uszczelniającym system podatkowy i doprecyzowującym obowiązujące regulacje. Zaproponował także znowelizowanie innych ustaw, w tym podatkowych np. ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym, ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług²², ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej, i niepodatkowych, np. ustawy z dnia 30 maja 2014 r. o prawach konsumenta²³ i ustawy z dnia 6 marca 2018 r. Prawo przedsiębiorców²⁴.

**Harmonogram prac
nad projektem
ustawy Polski Ład**

Projekt ustawy Polski Ład wpisano do *Wykazu prac legislacyjnych i programowych Rady Ministrów* pod numerem UD260 w dniu 26 lipca 2021 r. W tym samym dniu zainicjowano konsultacje publiczne, opiniowanie i uzgodnienia nad projektem, które trwały do 30 sierpnia 2021 r.

W dniu 5 września 2021 r. projekt ustawy z tego samego dnia został wniesiony do rozpatrzenia przez 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, Sebastian Skuza, pismem z 7 września 2021 r. zwrócił się do Sekretarza Rady Ministrów o skierowanie projektu do rozpatrzenia przez Radę Ministrów w trybie odrębnym. 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.

²¹ Dz. U. z 2022 r. poz. 2561, ze zm.

²² Dz. U. z 2023 r. poz. 1570, ze zm.

²³ Dz. U. z 2023 r. poz. 2759.

²⁴ Dz. U. z 2023 r. poz. 221, ze zm.

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.

**Trzy procesy:
uzgodnienia,
opiniowanie,
konsultacje publiczne**

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. Projekt przewidywał 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 ramach powyższych procesów do Ministerstwa Finansów wpłynęło 97 opinii, które w sumie liczyły 922 strony. W związku z uzgodnieniami przesłano siedem opinii (łącznie 48 stron), opiniowaniem – dziewięć opinii (łącznie 61 stron), a konsultacjami publicznymi – 81 opinii (łącznie 813 stron).

Odnosnie powyższych opinii ustalono, że:

- w ramach 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).

**Krótki czas
na przeanalizowanie
dużej liczby uwag
zgłoszonych
w konsultacjach
publicznych**

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).

W dokumencie pt. *Raport z konsultacji projektu UD260* zaznaczono, że wszystkie uwagi zostały przeanalizowane, a niektóre z nich zostały uwzględnione. Dyrektor Departamentu Podatków Dochodowych w Ministerstwie Finansów wyjaśnił, że 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 w Ministerstwie Finansów 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 w Ministerstwie Finansów wyjaśnił, iż uwagi zgłoszone podczas procedur uzgodnienia, opiniowania, konsultacji publicznych były rozpatrywane na bieżąco. Ponadto

wskazał, iż gdyby termin ten był 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 Ministrów, 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 mogłyby przyczynić się do przygotowania lepszych przepisów prawa, uniknięcia konieczności ich późniejszych licznych nowelizacji, w tym uchylania wprowadzonych rozwiązań lub ich znaczących modyfikacji.

**Rozstrzygnięcia
odnośnie uwag
otrzymanych w ramach
uzgodnień,
opiniowania,
konsultacji publicznych**

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

**Uwagi odnośnie
vacatio legis
zgłoszone w ramach
opiniowania
i konsultacji publicznych**

Projekt ustawy Polski Ład 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 m.in., że 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, Związek Banków Polskich. Przykładowo Polska Organizacja Handlu i Dystrybucji wskazała, że konsultowany projekt był bardzo obszerny, zawierał zmiany dotyczące wielu ustaw podatkowych i miał wpływ na różne obszary działalności gospodarczej podatników. Szereg proponowanych zmian mogło wymagać od podatników modyfikacji stosowanych procedur i systemów informatycznych oraz przeszkolenia pracowników. Zmiany podatkowe takich rozmiarów powinny być należycie uzasadnione, wyjaśnione i poprzedzone odpowiednio długim *vacatio legis*, które pozwoliłoby podatnikom na przygotowanie się do nich w możliwie najlepszy i niezakłócający działalności sposób.

Nie skorzystano z możliwości zaopiniowania projektu ustawy przez Radę Legislacyjną

W trakcie procesu opiniowania nie wystąpiono z wnioskiem do Prezesa Rządowego Centrum Legislacji o skierowanie projektu ustawy do zaopiniowania przez Radę Legislacyjną (§ 37 ust. 1 Regulaminu pracy Rady Ministrów). Zastępca Dyrektora Departamentu Podatków Dochodowych w Ministerstwie Finansów wskazał m.in., że nieprzekazanie projektu do zaopiniowania przez Radę Legislacyjną wynikało z decyzji ówczesnego kierownictwa Ministerstwa Finansów. Uznano, że nie zachodzą przesłanki wymienione w § 37 ust. 1 Regulaminu pracy Rady Ministrów. Zastępca Dyrektora dodał, że decyzja ta spotkała się z aprobatą, zważywszy, 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 z własnej inicjatywy nie skierowali projektu do zaopiniowania przez Radę Legislacyjną.

Zdaniem Najwyższej Izby Kontroli, projekt ustawy UD260 był projektem aktu normatywnego o szczególnie istotnych skutkach prawnych, społecznych lub gospodarczych. Rada Legislacyjna w 2021 r. wydała 25 opinii dotyczących projektów dokumentów rządowych. 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 do projektów ustaw podatkowych w latach 2017–2021 wydała 11 opinii. 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 przedsiębiorcami²⁵.*
- *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 lata²⁶.*

Projekt ustawy Polski Ład na rządowym etapie legislacyjnym procedowano w trybie odrębnym, zatem niewystąpienie przez Ministra Finansów z wnioskiem do Prezesa Rządowego Centrum Legislacji o skierowanie tego projektu do zaopiniowania przez Radę Legislacyjną nie stanowiło naruszenia Regulaminu

²⁵ Wypowiedź 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>

²⁶ Odpowiedź Sekretarza Stanu w Ministerstwie Finansów z 12 lipca 2022 r. na interpelację poselską nr 30751.

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 prawniczej. 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.

Przyjęte *vacatio legis* było nieadekwatne do rozmiarów projektowanych zmian podatkowych

Ustawa Polski Ład została opublikowana 23 listopada 2021 r. Jej *vacatio legis* wprawdzie przekraczało nieznacznie 30 dni, jednak zdaniem NIK nie było odpowiednie. Przyjęcie terminu wejścia w życie ustawy na 1 stycznia 2022 r. było zatem nierzetelne. Ustawa Polski Ład objęła wiele obszarów różnych ustaw podatkowych, zwłaszcza ustaw o podatkach dochodowych. Zmiany podatkowe były skomplikowane i wyjątkowo obszerne. Dotykały wszystkich podatników podatku dochodowego od osób fizycznych. Ustawa Polski Ład powinna posiadać *vacatio legis* takie, które umożliwiłoby właściwe przygotowanie się podatników i płatników, ale również służb skarbowych do stosowania wprowadzanych przepisów od dnia ich wejścia w życie. NIK zauważa, że z orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego wynika, że pewność prawa i wiązana z nią zasada bezpieczeństwa prawnego ma szczególne znaczenie w prawie regulującym daniny publiczne. Nakaz zachowania odpowiedniego *vacatio legis* stanowi jedną z norm składających się na treść konstytucyjnej zasady demokratycznego państwa prawnego i wynika wprost z zasady zaufania do państwa.

Minister Finansów Tadeusz Kościński, Podsekretarz Stanu Jan Sarnowski i Dyrektor Departamentu Podatków Dochodowych w Ministerstwie Finansów Aleksander Łożykowski²⁷, 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 były podejmowane 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.

Minister Finansów Tadeusz Kościński, Podsekretarz Stanu Jan Sarnowski i Dyrektor Departamentu Podatku Dochodowego w Ministerstwie Finansów Aleksander Łożykowski, 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 jesienią 2021 r. było przeprowadzenie, równolegle

²⁷ Aleksander Łożykowski był Dyrektorem Departamentu Podatków Dochodowych w Ministerstwie Finansów od 3 grudnia 2019 r. do 22 lutego 2022 r.

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.

Ulga dla klasy średniej

Istotny element reformy podatkowo-składkowej przeprowadzonej ustawą Polski Ład stanowiła ulga dla klasy średniej. Wprowadzono ją dla niektórych podatników opodatkowanych na zasadach skali podatkowej, tj. tych, którzy uzyskiwali przychód ze stosunku służbowego, stosunku pracy, pracy nakładczej i spółdzielczego stosunku pracy (pracownicy) oraz z pozarolniczej działalności gospodarczej. Przysługiwała, jeśli roczny przychód ze źródeł, o których wyżej mowa, wynosił od 68 412 zł do 133 692 zł. W przypadku pracownika, który uzyskał przychód w kwocie od 5701 zł do 11 141 zł, płatnik uwzględniał ulgę przy obliczaniu i poborze zaliczek na podatek, chyba że pracownik złożył wniosek o jej niestosowanie. Ulga była obliczana za pomocą czterech wzorów, z których dwa przewidziano na potrzeby rocznego rozliczenia PIT (dla przychodu od 68 412 zł do 102 588 zł i od ponad 102 588 zł do 133 692 zł), a dwa – na potrzeby obliczania i poboru od pracownika zaliczek na podatek (dla przychodu od 5701 zł do 8549 zł i od ponad 8549 zł do 11 141 zł). W razie wyboru przez małżonków wspólnego opodatkowania, każdy z nich mógł odliczyć ulgę od połowy sumy łącznych przychodów przez nich uzyskanych.

Kształt ulgi nadany jej w Ministerstwie Finansów i Parlamencie

W Ministerstwie Finansów na etapie prac nad projektem ustawy Polski Ład przewidziano, że ulga dla klasy średniej zostanie wprowadzona tylko dla pracowników. Przepisy dotyczące ulgi w uchwalonej przez Parlament ustawie Polski Ład różniły się od zaproponowanych przez Radę Ministrów. W czasie prac nad projektem w Parlamencie wskutek przyjęcia poprawek poselskich zdecydowano o rozszerzeniu zakresu podmiotowego ulgi, tj. objęciu nią także osób, które uzyskiwały przychód z pozarolniczej działalności gospodarczej, oraz o umożliwieniu jej odliczenia przez małżonków w razie wyboru przez nich wspólnego opodatkowania²⁸.

Kryteria według których opracowano ulgę dla klasy średniej

Ulgę dla klasy średniej została opracowana w Ministerstwie Finansów z uwzględnieniem modelowej charakterystyki, tj. właściwej dla pracownika, który: uzyskiwał przez cały rok tylko takie wynagrodzenie, w przypadku którego ponosił ciężar składek na ubezpieczenia społeczne (emerytalnej, rentowej i chorobowej) i składki zdrowotnej; rozliczał się indywidualnie; stosował tzw. ryczałtowe miejscowe koszty uzyskania przychodów, tj. 250 zł miesięcznie; nie korzystał z innych ulg i odliczeń. Taką modelową charakterystyką wyróżniali się w szczególności pracownicy, którzy świadczyli pracę w ramach stosunku pracy nawiązywanego na podstawie umowy o pracę. Nie posiadali jej z kolei m.in. funkcjonariusze służb mundurowych świadczący pracę na podstawie stosunku służbowego, w przypadku których w szczególności od wypłacanego im uposażenia nie pobierano składek na ubezpieczenia społeczne.

Wzory na ulgę dla klasy średniej

Dyrektor Departamentu Podatków Dochodowych w Ministerstwie Finansów wyjaśnił, że ze względu na odmienności zasad obliczania podatku PIT (np. w zakresie kosztów uzyskania przychodów, oskładkowania) nie było możliwe zaproponowanie jednego, prostego wzoru gwarantującego neutralność reformy podatkowo-składkowej 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 podatku PIT. Zastosowanie danego wzoru na ulgę do podatników o innej charakterystyce niż modelowa nie gwarantowało w ich przypadku neutralności reformy.

²⁸ Informacje na ten temat dostępne są na stronie Sejmu RP pod następującymi adresami: <https://www.sejm.gov.pl/Sejm9.nsf/biuletyn.xsp?sknr=FPB-201> (zapis posiedzenia Komisji Finansów Publicznych Sejmu RP z 23 września 2021 r.) i <https://www.sejm.gov.pl/Sejm9.nsf/biuletyn.xsp?sknr=FPB-208> (zapis posiedzenia Komisji Finansów Publicznych Sejmu RP z 30 września 2021 r.).

Skutek ulgi dla klasy średniej – neutralizacja obciążeń podatkowo-składkowych

W przypadku pracowników o modelowej charakterystyce zniesienie odliczenia składki zdrowotnej od PIT, mimo podniesienia kwoty wolnej i progu skali podatkowej, sprawiło, że ich obciążenia podatkowo-składkowe zmniejszyły się w porównaniu do 2021 r., jeśli miesięczny przychód, jaki uzyskali, mieścił się w kwotach od ok. 810 zł do ok. 5700 zł i od ok. 11 140 zł do ok. 12 800 zł, natomiast zwiększyły, jeśli taki przychód wynosił od ok. 5700 zł do ok. 11 140 zł i przekraczał ok. 12 800 zł. Ulga dla klasy średniej neutralizowała w skali roku wzrost obciążeń podatkowo-składkowych pracowników o modelowej charakterystyce, których miesięczny przychód wynosił od ok. 5700 zł do ok. 11 140 zł. Dyrektor Departamentu Podatków Dochodowych wyjaśnił, że neutralizacja miała nastąpić przy zminimalizowaniu ubytków dochodów sektora finansów publicznych z podatku PIT.

Przyczyny zaproponowania przez Ministerstwo Finansów ulgi dla klasy średniej tylko dla pracowników

Dyrektor Departamentu Podatków Dochodowych w Ministerstwie Finansów wyjaśnił, że ulgę dla klasy średniej w projekcie ustawy Polski Ład skierowano tylko do pracowników, gdyż taka działalność zarobkowa korzysta ze szczególnej ochrony państwa. Gwarancję w tym zakresie stanowi art. 24 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r.²⁹, który przewiduje, że praca znajduje się pod ochroną Rzeczypospolitej Polskiej i że państwo sprawuje nadzór nad warunkami wykonywania pracy. Ponadto przychód pracowników charakteryzował się najwyższym klinem podatkowym spośród aktywności opodatkowanych PIT. Zgodnie z wyjaśnieniami Dyrektora Departamentu Polityki Makroekonomicznej w Ministerstwie Finansów niższymi obciążeniami podatkowo-składkowymi wyróżniały się przede wszystkim przychody z: umowy zlecenia, w przypadku której istniała możliwość wyboru opłacania składki chorobowej i stosowania proporcjonalnych kosztów uzyskania przychodu (20 % albo 50 %); umowy o dzieło, w przypadku której nie pobierano składek na ubezpieczenia społeczne i zdrowotne i możliwe było stosowanie proporcjonalnych kosztów uzyskania przychodów (20 % albo 50 %); pozarolniczej działalności gospodarczej, w przypadku której składki na ubezpieczenia społeczne i zdrowotne do końca 2021 r. opłacano od ryczałtowej podstawy wymiaru, niezależnie od wysokości dochodu. 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 ubezpieczenia społeczne i zdrowotne opłacano od rzeczywistego przychodu.

Przyczyny zaproponowania przez Ministerstwo Finansów stosowania ulgi dla klasy średniej zarówno na potrzeby obliczania i poboru zaliczek, jak i w rozliczeniu rocznym pracowników

W projekcie ustawy Polski Ład zaproponowano, by ulgę dla klasy średniej stosować i w rozliczeniu rocznym, i przy obliczaniu i poborze zaliczek na PIT. W trakcie prac koncepcyjnych pierwotnie rozważano jednak wprowadzenie tej preferencji tylko w rocznym rozliczeniu. Dyrektor Departamentu Podatków Dochodowych wyjaśnił, 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 zatem akonto finalnego rozliczenia, a ich suma rzadko równała się kwocie podatku należnego za rok podatkowy. W celu zwiększenia kręgu podatników, którzy korzyść z reformy odczuwaliby już w trakcie roku podatkowego, zaproponowano jednak, by ulgę stosować także przy obliczeniu i poborze zaliczek na PIT.

Stanowiska uczestników konsultacji publicznych względem ulgi dla klasy średniej

Uczestnicy konsultacji publicznych, którzy zgłosili uwagi w odniesieniu do ulgi dla klasy średniej, w większości wypowiedzieli się negatywnie na jej temat. Podnieśli m.in., że preferencja ta komplikowała miesięczne i roczne rozliczenie PIT (np. w razie zmian poziomu wypłacanego wynagrodzenia w ciągu roku, wypłaty wynagrodzenia w transzach) i miała ograniczony zakres podmiotowy, przez co prowadziła do niezrozumiałego dla podatników różnicowania ich w razie osiągnięcia przychodu w takiej samej wysokości. Postulowali wprowadzenie regulacji, dzięki którym podatnicy nieuprawnieni do ulgi

²⁹ Dz. U. nr 78 poz. 483, ze zm.

(np. emeryci i renciści, osoby prowadzące pozarolniczą działalność gospodarczą) mogliby osiągnąć korzyść podobną do tej, jaką ona dawała podatnikom do niej uprawnionym. Niektórzy uczestnicy konsultacji publicznych zauważyli, że ulga nie służyła ograniczeniu nadużywania umów zlecenia, gdyż zjawisko to występowało przede wszystkim wśród podatników o niższym przychodzie, tj. takim, który niezależnie od źródła nie miał być objęty tą preferencją.

Problemy dotyczące ulgi dla klasy średniej

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 obliczaniu zaliczek, ale przy rozliczeniu rocznym przychód nie mieścił się w uprawniających do niej granicach, co potencjalnie powodowałoby konieczność dopłaty podatku. Możliwa była 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 ujawniło się też, jak wskazał Dyrektor Departamentu Podatków Dochodowych w Ministerstwie Finansów, w razie otrzymywania wynagrodzenia w transzach (np. nagrody). Zdarzało się, że wypłata kolejnej transzy w miesiącu skutkowałą utratą prawa do ulgi, a przez to znacznym pomniejszeniem kwoty, którą podatnik otrzymywał „na rękę” w tym miesiącu.

Próby zmiany ulgi dla klasy średniej

Ministerstwo Finansów na początku 2022 r. zapowiedziało, w odpowiedzi na krytykę reformy 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 Zakładu Ubezpieczeń Społecznych, osoby uzyskujące przychód z umowy zlecenia. Miała także przysługiwać w razie uzyskiwania przychodu z różnych źródeł, 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 neutralna³⁰. Dyrektor Departamentu Podatków Dochodowych w Ministerstwie Finansów wyjaśnił, że na początku 2022 r.:

- a) próbowano stworzyć wzór na ulgę uniwersalną dla podatników rozliczających się według skali podatkowej, tj. taką, która zapewniłaby, że nie traciliby oni na reformie w razie osiągnięcia 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 wynik doprowadziłyby do skomplikowania systemu PIT i nie rozwiązałyby problemów związanych ze stosowaniem ulgi dla klasy średniej.

Uchylenie ulgi dla klasy średniej

Przepisy regulujące ulgę dla klasy średniej uchylono już 1 lipca 2022 r. ustawą z dnia 9 czerwca 2022 r., przy czym miały nie być stosowane do 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 projektu 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.* Ministerstwo Finansów w odpowiedziach

³⁰ Taką zapowiedź sformułowano np. w odpowiedzi na interpelację nr 30220 (odpowiedź z 31 stycznia 2022 r.).

**Wyjaśnienia
byłych członków
Kierownictwa
Ministerstwa Finansów**

na interpelacje poselskie 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, rozwiązaniem powszechnym i prostym, odczuwalnym przez wszystkich podatników opodatkowanych na zasadach skali podatkowej³¹.

Minister Finansów Tadeusz Kościński i Podsekretarz Stanu Jan Sarnowski, na pytanie o to, dlaczego nie zdecydowano się na zaproponowanie w projekcie ustawy Polski Ład prostszych rozwiązań prowadzących do zmniejszenia klina podatkowego dla podatników osiągających niski dochód i uczynienia go bardziej progresywnym (choćby takich, jakie ostatecznie wprowadzono w UPIT ustawą z dnia 9 czerwca 2022 r.) oraz dlaczego zdecydowano się na zaproponowanie ulgi dla klasy średniej, która komplikowała system PIT i czyniła go mniej przewidywalnym, 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, zdecydowało, który wariant zostanie zrealizowany, a postawiło na taki, który w mniejszym stopniu zmniejszył dochody budżetu.

Najwyższa Izba Kontroli zauważa, że w Ministerstwie Finansów dostrzegano, że nowe regulacje podatkowe proponowane ustawą Polski Ład należało tak ukształtować, żeby służyły realizacji funkcji ochronnej państwa wobec pracowników. W związku z tym w odniesieniu do pracowników uzyskujących przychód w określonych granicach założono zneutralizowanie wzrostu obciążeń podatkowo-składkowych wynikającego ze zniesienia odliczenia składki zdrowotnej od PIT mimo podwyższenia kwoty wolnej od podatku i progu skali podatkowej, co miało nastąpić dzięki wprowadzeniu dla nich ulgi dla klasy średniej. Jednak, żeby ulga mogła przynosić taki sam efekt dla wszystkich pracowników, ze względu na różne sposoby ustalania w ich przypadku podstawy opodatkowania, należałoby skonstruować nie cztery (dwa dla rozliczenia rocznego i dwa dla obliczania i poboru 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, przyczyniło się do nieprzyznania takiego samego zakresu ochrony każdemu adresatowi ulgi uzyskującemu 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 pracowników.

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 ulga jednak nie była 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 i osoby uzyskujące przychód z pozarolniczej działalności gospodarczej (np. emerytów i rencistów). 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, 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.

³¹ W szczególności była o tym mowa w odpowiedziach na interpelacje nr 30220 (odpowiedź z 13 maja 2022 r.), 30393, 30467, 30553, 30626 i 30781.

W ocenie NIK, ulga dla klasy średniej komplikowała system podatkowy i nie była odpowiednim narzędziem do zneutralizowania wzrostu obciążeń podatkowo-składkowych wynikłego ze zniesienia odliczenia składki zdrowotnej mimo zwiększenia kwoty wolnej od podatku i kwoty progu skali podatkowej.

Przyczyny wydania rozporządzenia z dnia 7 stycznia 2022 r.

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 płatnikom oświadczenia PIT-2, dzięki któremu przy obliczaniu i poborze zaliczek możliwe było uwzględnianie 1/12 kwoty zmniejszającej podatek. Niższe wynagrodzenie otrzymali niektórzy pracownicy, którzy świadczyli pracę w więcej niż jednym zakładzie pracy, np. niektórzy nauczyciele. W ich przypadku miało to miejsce w szczególności ze względu na to, że tylko jeden płatnik stosował kwotę zmniejszającą podatek, 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.

Infografika nr 14

Sytuacja wybranych podatników świadczących pracę w dwóch zakładach pracy



Źródło: opracowanie własne na podstawie wyników kontroli w Ministerstwie Finansów.

Ponadto niższe wypłaty otrzymali niektórzy funkcjonariusze służb mundurowych, co wynikało w szczególności z tego, że w odniesieniu do uposażenia ulga dla klasy średniej nie neutralizowała zwiększenia obciążeń podatkowo-składkowych spowodowanego zniesieniem odliczenia składki zdrowotnej mimo podwyższenia kwoty wolnej od podatku i progu skali podatkowej.

Infografika nr 15

Sytuacja wybranych funkcjonariuszy



Źródło: opracowanie własne na podstawie wyników kontroli w Ministerstwie Finansów.

Ulga dla klasy średniej nie neutralizowała zwiększenia obciążeń podatkowo-składkowych, o którym wyżej mowa, także w przypadku niektórych pracowników, którzy korzystali z tzw. autorskich kosztów uzyskania przychodów, wobec czego i oni otrzymali niższe wypłaty. Także niektórzy emeryci i zleceniobiorcy otrzymali od płatników niższe świadczenia. W związku z powyższym Minister Finansów wydał rozporządzenie z dnia 7 stycznia 2022 r., które weszło w życie z 8 stycznia 2022 r. Dyrektor Departamentu Podatków Dochodowych w Ministerstwie Finansów wyjaśnił, że pozytywne efekty reformy podatkowo-składkowej nie były odczuwalne od początku roku przez grupę podatników, która miała zyskać na niej w ujęciu rocznym. Niektórzy podatnicy otrzymali niższe wypłaty niż w roku poprzednim przy takim samym przychodzie. Celem rozporządzenia było przełożenie efektu rocznej korzyści podatkowej na zaliczki. Dyrektor Departamentu Podatków Dochodowych w Ministerstwie Finansów dodał, że rozporządzenie realizowało swój cel, gdyż pozwoliło, by podatnicy korzyść z wyższej kwoty wolnej i wyższego progu skali odczuli od początku roku, nie czekając na roczne rozliczenie. Zaznaczył, że podatnicy nie chcieli czekać miesiącami na zysk z reformy.

**Regulacje
rozporządzenia:
mechanizm
rolowania zaliczek
i obowiązek zwrotu
podatnikowi przez
płatnika części
pobranej zaliczki**

Rozporządzenie z 7 stycznia 2022 r. wprowadziło tzw. mechanizm rolowania zaliczek i nakładało na płatników obowiązek niezwłocznego zwrotu podatnikom części zaliczki pobranej za styczeń 2022 r., o ile nie przekazali jej na rachunek urzędu skarbowego. Mechanizm rolowania zaliczek dotyczył przychodów ze źródeł, o których mowa w art. 31 UPIT (tj. stosunku pracy, stosunku służbowego, pracy nakładczej i spółdzielczego stosunku pracy), art. 34 ust. 1 UPIT (tj. m.in. emerytur lub rent) i z umów zlecenia określonych w art. 13 pkt 8 UPIT, uzyskiwanych do kwoty 12 800 zł, przy czym limit ten stosowano odrębnie dla każdego z powyższych źródeł. Płatnik nie pobierał od podatnika zaliczki w części stanowiącej nadwyżkę kwoty zaliczki obliczonej według zasad wprowadzonych z 1 stycznia 2022 r. nad kwotą zaliczki obliczonej według zasad, które obowiązywały na dzień 31 grudnia 2021 r. W miesiącu, w którym wystąpiła ujemna różnica między kwotą zaliczki obliczoną zgodnie z zasadami wprowadzonymi z 1 stycznia 2022 r. a kwotą zaliczki obliczoną zgodnie z zasadami obowiązującymi na dzień 31 grudnia 2021 r., płatnik pobierał nadwyżkę zaliczki obliczoną w sposób, o którym wyżej mowa, jednakże do wysokości tej ujemnej różnicy. Podatnik uzyskujący przychód od płatnika, który nie odliczał 1/12 kwoty zmniejszającej podatek, mógł złożyć wniosek o niestosowanie mechanizmu rolowania zaliczek.

**Tryb procedowania
nad projektem
rozporządzenia**

Prace nad projektem rozporządzenia zaliczkowego rozpoczęto już 6 stycznia 2022 r. Ze względu na interes państwa i ważny interes podatników procedowano go w trybie odrębnym, tj. z pominięciem uzgodnień, opiniowania i konsultacji publicznych. Dyrektor Departamentu Podatków Dochodowych w Ministerstwie Finansów wyjaśnił, że jako ważny interes podatników postrzegano otrzymywanie przez nich miesięcznego świadczenia „na rękę” (z tytułu pracy, emerytury lub renty), przy niezmienionej kwocie brutto, na poziomie zbliżonym do tego 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 ich doborze kierowano się przede wszystkim interesem podatników.

**Krytyka
rozporządzenia
i odpowiedź
Ministerstwa Finansów
na krytykę**

Przedstawiciele środowiska prawników i doradców podatkowych negatywnie ocenili rozporządzenie z dnia 7 stycznia 2022 r.³² Podnieśli, że uregulowano w nim materię zastrzeżoną dla ustawy, tj. nowe zasady obliczania zaliczki na PIT, co miało być niezgodne z art. 217 Konstytucji RP, który stanowi, że nakładanie podatków, innych danin publicznych, określanie podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg

³² Wymienione w akapicie zarzuty sformułowane m.in. w artykułach dostępnych pod adresami: <https://assets.contenthub.wolterskluwer.com/api/public/content/14b266e1c0744a97a5c8c5265d3fed72?v=3ac6a3c0>, <https://isp-modzelewski.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>.

i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków następuje w drodze ustawy³³. Wskazali, że według nich Minister Finansów wydając rozporządzenie przekroczył granice upoważnienia określonego w art. 50 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa³⁴, który stanowił, że minister właściwy do spraw finansów publicznych mógł, w drodze rozporządzenia, przedłużać terminy przewidziane w przepisach prawa podatkowego, z wyjątkiem niektórych, określając grupy podatników, którym przedłużono terminy, rodzaje czynności, których termin wykonania został przedłużony, i dzień upływu przedłużonego terminu. Swoje stanowisko uzasadnili tym, że rozporządzeniem można było przedłużyć terminy adresowane do podatników, a nie 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 również, 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 publicznym, 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, adresaci tego aktu prawnego, nie byli w stanie przygotować się do stosowania nowych przepisów i postępować zgodnie z nimi od początku ich obowiązywania.

Ministerstwo Finansów odpowiedziało na poszczególne zarzuty sformułowane w stosunku do rozporządzenia zaliczkowego. Przedstawiło argumenty przemawiające jego zdaniem m.in. za tym, że:

- a) możliwe było skierowanie rozporządzenia do płatników;
- b) możliwe było przedłużenie terminu poboru i przekazania części zaliczki, a nie tylko jej całości;
- c) rozporządzenie nie ustanawiało nowego sposobu obliczania zaliczki;
- d) rozporządzenie określało termin, w którym płatnik powinien wykonać obowiązek poboru zaliczki³⁵.

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

Przeniesienie przepisów regulujących mechanizm rolowania zaliczek do UPIT

Ustawą z dnia 24 lutego 2022 r. mechanizm rolowania zaliczek w niemal niezmienionej postaci przeniesiono do UPIT (dodany art. 53a). Zgodnie z uzasadnieniem do projektu tej 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. Prace nad projektem ustawy z dnia 24 lutego 2022 r. w zakresie regulacji podatkowych rozpoczęto 21 stycznia 2022 r., a skierowano go pod*

³³ Trybunał Konstytucyjny w związku z art. 217 Konstytucji RP podkreślił 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.*

³⁴ Dz. U. z 2023 r. poz. 2383.

³⁵ Ministerstwo Finansów stanowisko wobec zarzutów przedstawiło w dokumencie opublikowanym 20 stycznia 2022 r. pod adresem <https://www.gov.pl/web/finanse/polski-lad-stanowisko-dotyczace-rozporzadzenia-z-dn-7-stycznia-2022-r-w-sprawie-przedluzenia-terminow>.

obrały Rady Ministrów trzy dni później. Dyrektor Departamentu Podatków Dochodowych w Ministerstwie Finansów wyjaśnił, że prace były pilne ze względu na potrzebę jak najszybszego przeniesienia przepisów dotyczących mechanizmu rolowania zaliczek do ustawy. Dzięki temu nie mogły one już być kwestionowane ze względu na rangę aktu prawnego, w którym się znajdowały. Wyjaśnił też, że wobec art. 53a UPIT nie zgłaszano zastrzeżeń natury konstytucyjnej.

**Uchylenie w UPIT
przepisów
regulujących
mechanizm
rolowania zaliczek**

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

**Wyjaśnienia
Departamentu
Prawnego
w Ministerstwie
Finansów**

Zastępca Dyrektora Departamentu Prawnego w Ministerstwie Finansów w odpowiedzi na pytanie o to, dlaczego w Departamencie Prawnym opracowano i zaakceptowano projekt rozporządzenia zaliczkowego, którego termin wejścia w życie określano tak, że płatnicy nie mieli możliwości przygotowania się do stosowania nowych regulacji prawnych, wyjaśnił m.in., że zgodnie z § 6 rozporządzenia weszło w życie z dniem następującym po dniu ogłoszenia, tj. 8 stycznia 2022 r. Dokonując oceny, czy nie stworzono płatnikom, adresatom rozporządzenia, możliwości przygotowania się do nowych regulacji, należy mieć na uwadze, że byli oni, obowiązani do przekazania zaliczek na PIT do 20 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym je pobrali. W przypadku zaliczek pobranych w styczniu 2022 r. płatnicy byli obowiązani je przekazać na rachunek urzędu skarbowego do 20 lutego 2022 r. Oznacza to, że faktyczny okres pozostawiony na dostosowanie się do nowej regulacji wynosił 43 dni, licząc od dnia wejścia w życie rozporządzenia do dnia upływu terminu, w którym płatnik był obowiązany *de facto* je wykonać. Niemal półtoramiesięczny okres trudno zatem zdaniem Zastępcy Dyrektora Departamentu Prawnego w Ministerstwie Finansów uznać za niewystarczający na dostosowanie się do rozporządzenia. Zastępca Dyrektora stwierdził także, że powyższe potwierdza § 4 rozporządzenia, zgodnie z którym w przypadku, gdy płatnik w styczniu 2022 r. pobrał zaliczkę w części odpowiadającej nadwyżce obliczonej zgodnie z § 1 ust. 1 i nie przekazał zaliczki na rachunek urzędu skarbowego, niezwłocznie zwracał podatnikowi tę nadwyżkę. Celem tego przepisu było pozostawienie płatnikom czasu na przystosowanie się do nowej regulacji. Przepis ten oznaczał bowiem, że płatnik, który dokonywał wypłaty wynagrodzenia np. 9 stycznia 2022 r. i nie był gotowy na wdrożenie rozporządzenia, mógł nie zastosować rozporządzenia, tj. pobrać zaliczkę, a w momencie, w którym był gotowy wdrożyć rozporządzenie (nie później jednak niż 20 lutego 2022 r.) miał zwrócić nienależnie pobraną zaliczkę podatnikowi.

W ocenie Najwyższej Izby Kontroli termin wejścia w życie rozporządzenia zaliczkowego określono nierzetelnie. Wejście rozporządzenia w życie z dniem następującym po jego ogłoszeniu nie stwarzało płatnikom możliwości przygotowania się do nowych przepisów prawa i w konsekwencji do ich stosowania od dnia, w którym zaczęły obowiązywać. Tym bardziej, że projekt rozporządzenia był procedowany z pominięciem uzgodnień, opiniowania i konsultacji publicznych. NIK zauważa, że zgodnie z art. 8 ustawy Ordynacja podatkowa płatnikiem jest osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, obowiązana na podstawie przepisów prawa podatkowego do obliczenia i pobrania od podatnika podatku i wpłacenia go we właściwym terminie organowi podatkowemu. W przypadku PIT płatnik jest zatem obowiązany do obliczenia i pobrania od podatnika zaliczki na podatek oraz wpłacenia zaliczki we właściwym terminie na rachunek urzędu skarbowego. Obowiązki płatnika są ze sobą ściśle powiązane. Ich wykonanie następuje kolejno. Płatnik, ustalając wysokość świadczenia (np. wynagrodzenia

z tytułu pracy, emerytury lub renty), które ma wypłacić podatnikowi, po potrąceniu należnych składek, najpierw oblicza zaliczkę, a następnie ją pobiera i wpłaca na rachunek urzędu skarbowego. Zdaniem NIK płatnik powinien mieć możliwość przygotowania się do stosowania przepisów rozporządzenia zaliczkowego, w przypadku każdego z obowiązków określonych w art. 8 ustawy Ordynacja podatkowa.

Najwyższa Izba Kontroli wydanie rozporządzenia zaliczkowego ocenia również jako niecelowe, gdyż nie można uznać, że gwarantowało ono osiągnięcie celu, jaki przed nim stawiano, tj. przełożenie rocznej korzyści reformy podatkowo-składkowej na zaliczki. Co prawda mechanizm rolowania zaliczek umożliwiał wypłacanie przez płatników zarówno wynagrodzeń z tytułu pracy, jak i emerytur i rent (jeśli brutto nie przekraczały kwoty 12 800 zł) w wysokości nie mniejszej niż w 2021 r., jednakże jego stosowanie przyczyniłoby się do wystąpienia po stronie podatników znacznych dopłat w rocznym rozliczeniu PIT. Niecelowość wydania rozporządzenia z 7 stycznia 2022 r. potwierdza usunięcie z systemu PIT przepisów regulujących mechanizm rolowania zaliczek już z 1 lipca 2022 r.

Zmiana zasad składania oświadczenia PIT-2

Na początku 2022 r. zwrócono Ministerstwu Finansów uwagę, że art. 32 ust. 3 UPIT nie pozwalał na uwzględnianie przez płatnika 1/12 kwoty zmniejszającej podatek, jeśli podatnik złożył oświadczenie PIT-2 po pierwszej wypłacie w roku podatkowym. Przepis ten przewidywał, że zaliczkę pomniejszało się o 1/12 kwoty zmniejszającej podatek, 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 w komunikatach i dokumentach opublikowanych na swoich stronach internetowych przedstawiło własną interpretację art. 32 ust. 3 UPIT, zgodnie z którą płatnik mógł stosować 1/12 kwoty zmniejszającej podatek nawet, gdy podatnik złożył oświadczenie PIT-2 po pierwszej wypłacie w roku podatkowym³⁶. Później, jeszcze w styczniu 2022 r., zaproponowało jednak zmianę powyższego przepisu, do czego doszło ustawą z dnia 24 lutego 2022 r. Zmiana polegała na wykreśleniu w części wstępnej przepisu 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”. Dyrektor Departamentu Podatków Dochodowych w Ministerstwie Finansów wyjaśnił, że wskutek nowelizacji nie budziło już zastrzeżeń, że płatnik pomniejszał zaliczkę o 1/12 kwoty zmniejszającej podatek także wtedy, 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. Zauważył, że 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 nie zgłaszano do Ministerstwa Finansów uwag w odniesieniu do powyższej regulacji. Dyrektor Departamentu Podatków Dochodowych w Ministerstwie Finansów wyjaśnił: *Dopiero napływające do Ministerstwa Finansów sygnały (...) uświadomiły nam, że niezbędna jest interwencja ustawodawcza dla wyeliminowania wątpliwości interpretacyjnych w zakresie uwarunkowań składania oświadczenia PIT-2*. Dyrektor Departamentu zauważył także, że mogły występować przypadki niezłożenia przez podatników oświadczenia PIT-2, mimo przysługiwania im uprawnienia w tym względzie.

³⁶ Taką interpretację art. 32 ust. 3 UPIT przedstawiono np. pod adresami <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>.

Zasady stosowania kwoty zmniejszającej przez jednego podatnika i wyłączenia możliwości jej uwzględniania przez poszczególnych płatników oraz ich zmiana

W 2022 r., tak jak w 2021 r., płatnicy pomniejszali zaliczkę o 1/12 kwoty zmniejszającej podatek albo z urzędu, albo po złożeniu przez podatnika oświadczenia³⁷. Kwotę tę mógł stosować jednak tylko jeden płatnik. Oznaczało to, że np. w razie uzyskiwania w danym miesiącu przychodów z kilku stosunków pracy podatnik mógł wskazać tylko jednego płatnika jako uprawnionego do uwzględniania 1/12 kwoty zmniejszającej podatek. Ponadto określone płatnicy nie mogli pomniejszać zaliczki o jakąkolwiek część kwoty zmniejszającej podatek. Dotyczyło to zwłaszcza tych, którzy wypłacali świadczenia z działalności wykonywanej osobiście, o której mowa w art. 13 (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 uzyskał przychód z powyższych źródeł, z kwoty zmniejszającej podatek w odniesieniu do takiego przychodu korzystał dopiero wtedy, gdy rozliczał PIT za 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 podatkowym³⁸.

Ustawą z dnia 9 czerwca 2022 r. gruntownie zmieniono w UPIT przepisy związane z obliczaniem i poborem zaliczek z mocą od 1 stycznia 2023 r. 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 płatników³⁹;
- b) rozszerzały możliwość uwzględniania kwoty zmniejszającej podatek na wcześniej nieuprawnionych do tego płatników, np. wypłacających świadczenia z tytułu działalności wykonywanej osobiście i praw majątkowych⁴⁰;
- 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 rent⁴¹.

Dyrektor Departamentu Podatków Dochodowych w Ministerstwie Finansów wyjaśnił, 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 podatnika już w trakcie roku podatkowego. Chodziło o uwzględnienie, że podatnicy osiągalni przychody równocześnie z różnych stosunków prawnych i od kilku 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 od podatku i wyższy próg w skali podatkowej.

³⁷ Z urzędu 1/12 kwoty zmniejszającej podatek 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 wnioski – o których była mowa w art. 32 ust. 3 oraz art. 35 ust. 1 pkt 1, 2, 4 i 7 UPIT.

³⁸ 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).

³⁹ 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 podatek, natomiast dwaj albo trzej płatnicy – odpowiednio 1/24 i 1/36 tej kwoty.

⁴⁰ Art. 31b ust. 1 UPIT.

⁴¹ Art. 31c UPIT.

**Wyjaśnienia byłego
Ministra Finansów**

Minister Finansów Tadeusz Kościński, w odpowiedzi na pytanie o to, 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, żeby 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 wiązałyby 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.

Zdaniem Najwyższej Izby Kontroli w Ministerstwie Finansów powinny zostać przeprowadzone analizy art. 32 ust. 3 UPIT w kontekście zmian proponowanych w projekcie ustawy Polski Ład. Od ich przeprowadzenia nie zwalniał brak, przed i w trakcie prac nad projektem ustawy Polski Ład, uwag odnoszących się do tego przepisu. Analizy były konieczne tym bardziej, że Ministerstwo Finansów zaproponowało niemal dziesięciokrotne podwyższenie 1/12 kwoty zmniejszającej podatek, a podatnicy byli tylko uprawnieni, a nie obowiązani, do złożenia oświadczenia PIT-2. Zdaniem NIK brzmienie art. 32 ust. 3 UPIT było jednoznaczne, a szybkość, z jaką Minister Finansów zaproponował na początku 2022 r. jego zmianę, świadczy o tym, że jej brak był istotny z punktu widzenia Ministerstwa Finansów.

Według Najwyższej Izby Kontroli oczywiste jest także, że przed 2022 r. byli tacy podatnicy, którzy osiąkali przychody z różnych stosunków prawnych i od kilku 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. 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 należycie rozważona potrzeba ich przeprowadzenia, zwłaszcza że reforma podatkowo-składkowa miała doprowadzić, jak już wcześniej wskazano, do niemal dziesięciokrotnego wzrostu 1/12 kwoty zmniejszającej podatek.

**Symulacje
przeprowadzane
w Ministerstwie
Finansów w związku
z pracami
nad projektem
ustawy Polski Ład**

W Ministerstwie Finansów, w związku z toczącymi się 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, tj. z uwzględnieniem zmian proponowanych na danym etapie prac nad projektem. Dokumentują je raporty z 11 maja 2021 r., 27 lipca 2021 r. oraz 3 i 13 września 2021 r. Scenariusz uwzględniony w raporcie z 13 września 2021 r. 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. 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.

**Model
mikrosymulacyjny
Ministerstwa
Finansów**

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 ubezpieczenia społeczne i zdrowotne pochodzących z baz Zakładu Ubezpieczeń Społecznych. 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 umożliwiał 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 Zakładu Ubezpieczeń Społecznych. Pozwalał oszacować liczbę zyskujących i tracących na projektowanych zmianach i tych, dla których były one neutralne (dla całej populacji podatników wykazujących dochód).

**Szacowana liczba
podatników
zyskujących i tracących
na reformie
podatkowo-składkowej
oraz tych, dla których
pozostawała ona
neutralna**

W raporcie z 13 września 2021 r. przedstawiono w szczególności skutek reformy podatkowo-składkowej w ujęciu statycznym, tj. w takim, które nie uwzględniało efektów behawioralnych, czyli zachowań podatników, które mogły wynikać z planowanych zmian (m.in.: wybrania opodatkowania na zasadach ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych w miejsce podatku liniowego; przejścia z PIT na CIT; zmniejszenia deklarowanych dochodów z pozarolniczej działalności gospodarczej np. poprzez zawyżanie kosztów uzyskania przychodów). Oszacowano, że na zmianach korzystało 17 596 tys. podatników, traciło 3469 tys., a dla 5643 tys. pozostawały one neutralne. W przypadku osób opodatkowanych na zasadach skali podatkowej, podatku liniowego i ryczałtu od przychodów na zmianach zyskiwało odpowiednio 17 778 tys., 64 tys. i 51 tys. podatników, traciło 2564 tys., 545 tys. i 539 tys. podatników, a dla 5756 tys., 20 tys. i 624 tys. podatników pozostawały one neutralne⁴². W podziale na główne źródła przychodu w przypadku opodatkowania na zasadach skali podatkowej i podatku liniowego, gdy takim głównym źródłem była:

- a) umowa o pracę – 67,2 % podatników zyskiwało na zmianach, 12,9 % na nich traciło, a dla 20 % pozostawały one neutralne,
- b) emerytura lub renta – 89,8 % podatników zyskiwało na zmianach, 6,2 % na nich traciło, a dla 4 % pozostawały one neutralne,
- c) umowa cywilnoprawna – 27,4 % podatników zyskiwało na zmianach, 6 % na nich traciło, a dla 66,6 % pozostawały one neutralne,
- d) działalność gospodarcza – 38,4 % podatników zyskiwało na zmianach, 60,6 % na nich traciło, a dla 1 % pozostawały one neutralne,
- e) pozostałe źródła – 43,4 % podatników zyskiwało na zmianach, 6,4 % na nich traciło, a dla 50,2 % pozostawały one neutralne.

Jako umowę o pracę rozumiano przychody ze źródeł wymienionych w pierwszym wersie części C.1 i C.2 formularza PIT-37 za 2018 r. (tj. ze stosunku pracy, stosunku służbowego, spółdzielczego stosunku pracy i pracy nakładczej), jako emeryturę i rentę – w drugim wersie części C.1 i C.2 formularza PIT-37 za 2018 r., jako umowę cywilnoprawną – w trzecim wersie części C.1 i C.2 formularza PIT-37 za 2018 r., jako działalność gospodarczą – w trzecim wersie części D.1 i D.2 formularza PIT-36/PIT-36S za 2018 r. i pierwszym wersie części D formularza PIT-36L/PIT-36LS za 2018 r., a jako pozostałe źródła – 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.

**Szacowana
w Ministerstwie
Finansów zmiana
obciążeń podatkowo-
składkowych**

W raporcie z 13 września 2021 r. przedstawiono również m.in. to, o ile ze względu na rozwiązania zaproponowane 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 obciążeń podatkowo-składkowych podatnika uzyskującego przychód z umowy o pracę (w wysokości od 3000 zł do 15 000 zł), pozarolniczej działalności gospodarczej (w wysokości od 3000 zł do 15 000 zł) albo emerytury i renty (w wysokości od 1200 zł do 15 000 zł). Obliczenia sporządzono z wykorzystaniem funkcji oddzielnej

⁴² 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.

od modelu mikrosymulacyjnego Ministerstwa Finansów. Jako umowę o pracę rozumiano stosunek prawny, w oparciu o który pracę świadczył pracownik o modelowej charakterystyce, przy czym w obliczeniach uwzględniono, że pracownik taki złożył oświadczenie PIT-2. Z kolei w przypadku pozarolniczej działalności gospodarczej założono, że podatnik wybierał bardziej korzystną dla siebie formę opodatkowania PIT, spośród skali podatkowej i podatku liniowego. Korzystniejszą formę opodatkowania 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 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 wymiaru ustalono na 3000 zł. Nie ustalano innych kosztów uzyskania przychodów poza składkami na Fundusz Pracy i Fundusz Solidarnościowy.

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 tego 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 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).

Zapytanie MSWiA w sprawie uposażeń funkcjonariuszy służb mundurowych

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 Ministerstwa Finansów 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. Z wyliczeń tych wynikało, że na reformie podatkowo-składkowej mieli tracić ci funkcjonariusze, którzy przeciętnie w ciągu roku uzyskiwali przychód od 13,5 tys. zł.

Analizy przeprowadzane w Ministerstwie Finansów w związku z pracami nad projektem ustawy z 9 czerwca 2022 r.

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. 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).

Wyjaśnienia byłych członków Kierownictwa Ministerstwa Finansów

Na pytanie o to, 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, Minister Finansów Tadeusz Kościński i Podsekretarz Stanu Jan Sarnowski 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 różne świadczenia pieniężne przysługujące funkcjonariuszowi, zatem nie tylko uposażenie, ale też np. nagrody (w tym dodatkową roczną, tzw. trzynastkę), rekompensaty związane z pełnieniem służby i świadczenia motywacyjne, które nie wliczały się do podstawy wymiaru składki zdrowotnej. Z wyliczeń tych wynikało, że na reformie podatkowo-składkowej mieli tracić ci funkcjonariusze, którzy przeciętnie w ciągu roku uzyskiwali przychód od 13,5 tys. zł.

NIK nie kwestionuje, że PIT jest podatkiem, którego ostateczne rozliczenie następuje po zakończeniu roku podatkowego, a reforma podatkowo-składkowa w ujęciu rocznym przynosiła korzyść wybranym grupom podatników. 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 możliwie szeroko 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 kwoty podatku do zapłaty albo nadpłaty).



Źródło: opracowanie własne na podstawie wyników kontroli w Ministerstwie Finansów.

Abolicja podatkowa

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 niepochodzących z przestępstw dochodów, które nie zostały zadeklarowane, w całości lub w części, do opodatkowania na terytorium Polski.

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 RCL, a w ramach procesu opiniowania Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców oraz NBP. 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. RCL w stanowisku wskazało także, że zasadne jest uzupełnienie w tym zakresie uzasadnienia, w tym wskazanie wartości konstytucyjnie chronionych, których realizacji służyć mają wprowadzane regulacje abolicyjne.

W ramach opiniowania NBP podkreślił, że proponowana stawka tzw. przejściowego ryczałtu od niektórych dochodów ma wynieść 8 %, gdy w świetle wyroku Trybunału Konstytucyjnego 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. NBP w stanowisku wskazał także, że Organizacja Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (OECD)⁴³ (2015) zaleca, aby przyjmowana stawka była nie niższa niż obowiązująca dla uczciwego podatnika i nie wyższa niż stawka karna.

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):

- 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 zmniejszaniu 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.

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.⁴⁴, co do których TK orzekł, iż są niezgodne z Konstytucją RP⁴⁵.

Przepisy dotyczące abolicji podatkowej zostały uchylone 1 lipca 2022 r. przez ustawę z dnia 9 czerwca 2022 r. W OSR do projektu tej ustawy wskazano, iż ustawa rozwiązuje problem istnienia regulacji budzącej wątpliwości natury konstytucyjnej.

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.

⁴³ *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>

⁴⁴ Ustawa z dnia 26 września 2002 r. o jednorazowym opodatkowaniu nieujawnionego dochodu oraz o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa i ustawy – Kodeks karny skarbowy.

⁴⁵ Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 20 listopada 2002 r., sygn. akt K 41/02.

**Abolicja podatkowa
jako działanie
niecelowe**

Przedłożenie przez Ministra Finansów Radzie Ministrów przepisów dotyczących przejściowego podatku dochodowego od niektórych dochodów osób fizycznych, osób prawnych i innych jednostek organizacyjnych (tzw. abolicji podatkowej), w ramach projektu ustawy Polski Ład, 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.

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.

Podsekretarz Stanu w Ministerstwie Finansów w latach 2019–2022, Jan Sarnowski, wyjaśnił m.in., że Program Powrotu Kapitału stanowił jeden z elementów ogłoszonego wiosną 2021 r. programu politycznego Zjednoczonej Prawicy pod nazwą Polski Ład⁴⁶. 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 w Ministerstwie Finansów. Pozytywną opinię na temat konstytucyjności proponowanych rozwiązań przekazał Ministerstwu Finansów (oraz prezentował publicznie) Przewodniczący Krajowej Rady Doradców Podatkowych.

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 projektu ustawy UD260 (późniejsza ustawy Polski Ład), jak również w przywołanej powyżej przez Podsekretarza Stanu w Ministerstwie Finansów w latach 2019–2022, Jana Sarnowskiego, opinii, nie odniesiono się do podobieństw pomiędzy zaproponowanymi w tym zakresie przepisami ustawy Polski Ład a przepisami tzw. ustawy abolicyjnej z 2002 r., co do których TK orzekł, iż są niezgodne z Konstytucją RP.

⁴⁶ 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 Pełen dokument programowy, pod adresem <http://polskilad.pis.org.pl/>.

Ukryta dywidenda W projekcie ustawy UD260 z dnia 26 lipca 2021 r. Ministerstwo Finansów zaproponowało poszerzenie katalogu kosztów niestanowiących kosztów uzyskania przychodów w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych o wypłaty tzw. ukrytej dywidendy⁴⁷.

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 współnikiem lub podmiotem powiązanim 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.

Na podstawie ustawy Polski Ład uchwalono regulację dotyczącą ukrytej dywidendy. Przepisy w tym zakresie miały wejść w życie 1 stycznia 2023 r. Przepisy dotyczące ukrytej dywidendy zostały uchylone ustawą z dnia 7 października 2022 r. W uzasadnieniu do projektu ustawy UD404 (późniejsza ustawa z dnia 7 października 2022 r.) wskazano m.in. na postulaty zgłaszane przez organizacje branżowe, przedsiębiorców i ekspertów, jak i na wyniki dalszych analiz Ministerstwa Finansów.

**Ukryta dywidenda
jako działanie
niecelowe**

Przedłożenie przez Ministra Finansów Radzie Ministrów przepisów dotyczących ukrytej dywidendy, w ramach projektu ustawy Polski Ład, 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 10 miesięcy po uchwaleniu ustawy Polski Ład⁴⁸ samo Ministerstwo Finansów zauważyło m.in., 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,
- 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.

Powyższe konkluzje Ministerstwa Finansów jednoznacznie wskazują na wadliwość tych przepisów, która była na tyle istotna, 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

⁴⁷ Nowy art. 16 ust. 1 pkt 15b oraz ust. 1d i 1e UCIT.

⁴⁸ Projekt ustawy UD404 przedłożono Radzie Ministrów do rozpatrzenia 22 sierpnia 2022 r. (późniejsza ustawa z dnia 7 października 2022 r.).

7 września 2021 r., przedłożonym Radzie Ministrów, stanowiły nieodpowiedni środek do osiągnięcia założonego celu, tj. uszczelnienia systemu podatku dochodowego.

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.

Podsekretarz Stanu 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 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. 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.

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.

Minimalny podatek dochodowy

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 z dnia 7 września 2021 r., 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.

uwzględniła 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.

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 podatkowy klasyczny podatek 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. 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.⁴⁹ 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. W uzasadnieniu do projektu ustawy UD404 (późniejsza ustawa z dnia 7 października 2022 r.) wskazano czynniki, 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. Ponadto w uzasadnieniu wskazano m.in., że przepisy w obecnym kształcie powodują, że minimalnym podatkiem dochodowym mogą być objęte podmioty, których wyniki podatkowe (strata lub niski poziom dochodowości) nie zawsze są rezultatem działań optymalizacyjnych.

⁴⁹ Zanim przepisy ustawy z dnia 7 października 2022 r. 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.).

Minimalny podatek dochodowy jako działanie niecelowe

Przedłożenie przez Ministra Finansów Radzie Ministrów przepisów dotyczących minimalnego podatku dochodowego w zaproponowanej konstrukcji, w ramach projektu ustawy Polski Ład, oraz autopoprawki, było działaniem niecelowym. 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 Ład⁵⁰ 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 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, która była na tyle istotna, iż ich znacząca modyfikacja stała się koniecznością. Tym samym, zdaniem Najwyższej Izby Kontroli, przepisy odnośnie minimalnego podatku dochodowego zawarte w projekcie ustawy Polski Ład, oraz w autopoprawce, 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.

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 RM. Jednakże Najwyższa Izba Kontroli zauważyła, 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.

Minister Finansów Tadeusz Kościński 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

⁵⁰ Projekt ustawy UD404 przedłożono Radzie Ministrów do rozpatrzenia 22 sierpnia 2022 r. (późniejsza ustawa z dnia 7 października 2022 r.).

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.

Podsekretarz Stanu 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 Europejskiej⁵¹, 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.

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 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 prawodawczej⁵². Ponadto zgodnie z orzecznictwem Trybunału Konstytucyjnego zasada określoności przepisów prawa jest funkcjonalnie związana z zasadami pewności i bezpieczeństwa prawnego oraz

⁵¹ Dokument Wyzwania podatkowe wynikające z cyfryzacji gospodarki – modelowe globalne zasady przeciwdziałania erozji podstawy opodatkowania (filar 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.

⁵² W. Nykiel, Prawa podatnika a stanowienie prawa podatkowego – wybrane zagadnienia, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2019, nr 4, s. 9.

ochrony zaufania do państwa i prawa⁵³. 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 czytelna i pozwalała na ich wyegzekwowanie⁵⁴.

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 wyeliminowane są trudności, które trzeba pokonać już na etapie interpretacji tekstu, co zapewnia także jednolitość interpretacji, a w konsekwencji większą jednolitość stosowania prawa⁵⁵.

Precyzyjność regulacji prawnej jest trwale związana z jasnością przepisów i ich poprawnością językową. Treść nakładanych obowiązków musi być czytelna, 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 gospodarczej⁵⁶.

Ulga na zabytki

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.

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

W uzasadnieniu do projektu ustawy UD260 z dnia 7 września 2021 r. wskazano m.in., że 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.

Ulgą 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:

- 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,
- wydatki 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.

⁵³ 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.

⁵⁴ A. Michalak, Konstytucyjne zasady tworzenia prawa podatkowego w świetle orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego, „Monitor Podatkowy” 2017, nr 7, s. 30.

⁵⁵ 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.

⁵⁶ H. Kisilowska, Określoność prawa podatkowego a bezpieczeństwo prawne przedsiębiorców, Doradztwo Podatkowe – „Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2023, nr 4, s. 5.

Odliczenia, o których mowa w tirecie pierwszym i drugim, nie mogły 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.

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 uzasadnieniu do projektu ustawy UD347 (późniejsza ustawa z dnia 9 czerwca 2022 r.) wskazano m.in., że modyfikowana ulga na zabytki, postrzegana jest jako sprzyjająca optymalizacji podatkowej. Dodano także, że propozycja uchylenia tego tytułu odliczenia uwzględnia powszechnie w przestrzeni publicznej uwagi na temat braku uzasadnienia dla odliczania od podstawy opodatkowania wydatków ponoszonych przez zazwyczaj bardzo zamożnych podatników na zakup zabytkowych obiektów.

Ulga dotycząca zakupu zabytku nieruchomego jako działanie niecelowe

Przedłożenie Radzie Ministrów projektu ustawy Polski Ład 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 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 Ład⁵⁷ 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, która była na tyle istotna, 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 Polski Ład przedłożonym Radzie Ministrów, stanowiły nieodpowiedni środek do osiągnięcia założonego celu, tj. stworzenia podatkowej zachęty do inwestowania w ochronę zabytków.

Minister Finansów Tadeusz Kościński wyjaśnił m.in., że treść ulgi na zabytki była przygotowana przez Departament Podatków Dochodowych w Ministerstwie Finansów we współpracy z właściwymi jednostkami Ministerstwa Kultury i Dziedzictwa Narodowego. Punktem wyjścia dla zaproponowanych rozwiązań była analiza przeprowadzona przez Departament Analiz Podatkowych w Ministerstwie 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 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

⁵⁷ Projekt ustawy UD347 przedłożono Radzie Ministrów do rozpatrzenia 19 kwietnia 2022 r. (późniejsza ustawa z dnia 9 czerwca 2022 r.).

funkcjonujących w innych krajach OECD, wskazywanej przez MKiDN 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.

Podsekretarz Stanu Jan Sarnowski, 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 w Ministerstwie 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 nieruchomości – była badana w Departamencie Podatków Dochodowych. Informacje pozyskane przez Departament w toku spotkań z przedstawicielami Ministerstwa Kultury i Dziedzictwa Narodowego 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. Ulga na zabytki była pozytywnie oceniana przez podatników oraz środowisko konserwatorskie.

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 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 nieruchomości nie spełniły powyższych wymogów i dlatego po zaledwie roku ich obowiązywania zostały uchylone.

Przekazywanie 1 % podatku należnego na rzecz organizacji pożytku publicznego

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

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.

Dyrektor Departamentu Podatków Dochodowych w Ministerstwie Finansów tłumaczył, że regulacje zawarte w projekcie ustawy UD260 wskazywały, że ich wdrożenie w proponowanym kształcie spowoduje skutek finansowy dla organizacji pożytku publicznego. 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. analiza⁵⁸ wykazała, że w przypadku pozostawienia 1 % odpisu podatku, wpływy organizacji pożytku publicznego 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 odpisu 1 % podatku należnego przekazywanego przez podatników na rzecz organizacji pożytku publicznego.

Wprowadzenie do systemu podatkowego rozwiązania zabezpieczającego wielkość środków przekazywanych na rzecz organizacji pożytku publicznego na poziomie adekwatnym do odpisów z lat poprzednich proponował rządowy projekt ustawy UD347 (późniejsza ustawa z dnia 9 czerwca 2022 r.). W uzasadnieniu do tego projektu ustawy wskazano m.in. że 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 organizacji pożytku publicznego 1 % ich podatku. Oznacza to wyłączenie możliwości łatwego, a zarazem „bezkosztowego” wsparcia działalności społecznie użytecznej. W OSR, w odpowiedzi na pytanie, jaki problem jest rozwiązywany, wskazano w punkcie dziewiątym na spadek wpływów z 1 % podatku należnego dla organizacji pożytku publicznego wskutek obniżki podatków. Ostatecznie Parlament RP zamiast propozycji rządowej, mocą ustawy z dnia 9 czerwca 2022 r., 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 organizacji pożytku publicznego z 1 % do 1,5 %. Znowelizowane przepisy weszły w życie 1 stycznia 2023 r.

W 2022 r. organizacje pożytku publicznego otrzymały tytułem 1 % podatku z rozliczenia za 2021 r. od 15,9 mln podatników łącznie kwotę 1115,1 mln zł. W 2023 r. organizacje pożytku publicznego 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 organizacji pożytku publicznego o 20,1 %, nominalna kwota przekazana na ich rzecz wzrosła o 37,2 %, tj. o kwotę 415,3 mln zł.

Preferencyjne opodatkowanie dochodów osób samotnie wychowujących dzieci

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 obydwój rodziców niebędących w związku małżeńskim, wychowujących dziecko w trybie pieczy naprzemiennej.

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.

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).

⁵⁸ 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).

Ustawa z dnia 9 czerwca 2022 r. po pierwsze, uchyliła 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 podatkowego (w 2022 r. była to kwota 16 061,28 zł).

Przepisy ustawy z dnia 9 czerwca 2022 r. 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.

Ministerstwo Finansów monitorowało skutki tej regulacji i skutecznie podjęło działania w celu przywrócenia możliwości korzystania z tego sposobu opodatkowania.

Obowiązek przesyłania elektronicznych ksiąg podatkowych

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 materii (art. 24a ust. 8 UPIT, art. 9 ust. 5 UCIT oraz art. 15 ust. 13 ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym).

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.

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, że 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.

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 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 ustaw⁵⁹. Projekt tej ustawy był projektem rządowym, lecz nie zawierał przepisów przesuwających wejście w życie przedmiotowego obowiązku. Zgłoszone one zostały na etapie prac parlamentarnych. W rezultacie nowe obowiązki zostały odroczone do: 2025 r., 2026 r., 2027 r.⁶⁰, co oznacza, że pierwsze pliki złożone zostaną w 2026 r. za rok podatkowy 2025. Odraczanie w czasie tego nowego obowiązku uzasadniano tym, aby podatnicy mogli lepiej przygotować się do jego realizacji.

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 przysyłać roczne księgi.

Docelowo trzy obligatoryjne JPK zostaną oparte o aktualnie obowiązujące struktury JPK na żądanie (JPK_KR zawierający informacje z ksiąg rachunkowych, JPK_PKPIR zawierający informacje z podatkowej księgi przychodów i rozchodów, JPK_EWP zawierający informacje z ewidencji przychodów) 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 wywiązanie się z tego obowiązku.

Ministerstwo Finansów zakładało, 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, Krajowego Systemu e-Faktur, zeznaniami w zakresie podatku dochodowego, jak również składanymi już elektronicznie przez podatników sprawozdania finansowymi.

**Nierzetelne
określenie terminu
wejścia w życie
obowiązku
przesyłania
elektronicznych ksiąg
podatkowych**

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.

Dyrektor Departamentu Podatków Dochodowych w Ministerstwie Finansów tłumaczył, że zgodnie z koncepcją przyjętą w ramach procesu legislacyjnego projektu UD260, przepisy dotyczące JPK miały obowiązywać od 1 stycznia 2023 r. Zakładano, że *vacatio legis* przekraczające rok kalendarzowy będzie wystarczającym okresem na przygotowanie się podatników do stosowania nowych rozwiązań w tym zakresie.

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 w Ministerstwie Finansów wyjaśniał, że wszelkie działania podejmowane przed podpisaniem decyzji o uruchomieniu projektu były fazą przygotowawczą i elementem koniecznym do jego formalnego uruchomienia. Prace na tym etapie obejmowały

⁵⁹ Dz. U. poz. 1059.

⁶⁰ 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.

m.in. przygotowanie niezbędnej dokumentacji do formalnego uruchomienia projektu, w tym opracowania *Opisu założeń projektu informatycznego*, którego elementem jest m.in. określenie wolumetrii danych, opracowanie architektury systemu i oszacowanie kosztów projektu. Zastępca Dyrektora Departamentu Analiz KAS zwrócił 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*, w którym m.in. wskazano opis oczekiwanych produktów/usług. W dniu 26 sierpnia 2022 r. został podpisany dokument *Analiza Wstępnego Zlecenia Pracy*, który uszczegółowił *Wstępne Zlecenie Prac*.

Minister Finansów decyzją o uruchomieniu projektu pt. *Centrum Transparentności (JPK_PD)* podpisał 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 *Opisie założeń projektu informatycznego* 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 *Opisie założeń projektu informatycznego* wyróżniono m.in. trzy poniższe kamienie milowe projektu wraz z planowanymi datami ich osiągnięcia:

- podpisane rozporządzenie – 29 grudzień 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.,
- projekt zamknięty i rozliczony – 30 styczeń 2026 r.

W *Opisie założeń projektu informatycznego*, 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, ryczału⁶¹.

Dyrektor Departamentu Podatków Dochodowych w Ministerstwie Finansów wyjaśniał, że trwają wewnętrzne prace legislacyjne zmierzające do opracowania fakultatywnego rozporządzenia dotyczącego dodatkowych danych, jakie powinny znaleźć się w JPK CIT, a także, że nie widzi obecnie ryzyka niedotrzymania wskazanego w harmonogramie terminu na podpisanie rozporządzenia.

Sekretarz Stanu Artur Soboń wyjaśnił, że 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.

W dniu 29 listopada 2023 r. projekt rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie dodatkowych danych, o które należy uzupełnić prowadzone księgi podlegające przekazaniu na podstawie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, został skierowany do uzgodnień, opiniowania oraz konsultacji publicznych. Termin do zajęcia stanowiska wyznaczono na 14 dni. W dniu

⁶¹ 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.

12 grudnia 2023 r. proces konsultacji publicznych został przedłużony do dnia 12 stycznia 2024 r. Oznacza to, iż przyjęty w harmonogramie projektu pt. *Centrum Transparentności (JPK_PD)* termin na wydanie przedmiotowego rozporządzenia do dnia 29 grudnia 2023 r., nie został dotrzymany.

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-księgowe do przesyłania elektronicznych ksiąg podatkowych do urzędu skarbowego bez znajomości ustrukturyzowanej formy, według której ma to nastąpić.

5.1.2. Rozliczenie podatników podatku dochodowego od osób fizycznych

Liczba podatników PIT rozliczających się według skali podatkowej

Podatek dochodowy od osób fizycznych za 2022 r. przy zastosowaniu opodatkowania w formie skali podatkowej rozliczyło 25 603,8 tys. podatników, a za 2021 r. – 25 217,1 tys.

Liczba podatników, którzy uzyskali przychody i wykazali dochód oraz którzy nie uzyskali przychodu, ale skorzystali z wspólnego opodatkowania z małżonkiem⁶², za 2022 r. wyniosła 24 497,7 tys., podczas gdy za poprzedni rok podatkowy – 24 079,6 tys.

Tabela nr 1

Liczba podatników, którzy rozliczyli PIT przy zastosowaniu skali podatkowej za lata 2019–2022

Liczba podatników	2019	2020	2021	2022	5:4 (%)
1	2	3	4	5	6
1. Podatnicy ogółem opodatkowani na zasadach skali podatkowej, w tym ci, którzy:	26 181 842	25 235 313	25 217 075	25 603 824	102
1.1. uzyskali przychód ze źródeł podlegających opodatkowaniu i nie uzyskali takiego przychodu, lecz skorzystali ze wspólnego opodatkowania z małżonkiem, w tym ci, których dochód:	25 514 646	23 968 408	24 079 609	24 497 696	102
1.1.1. nie przekroczył progu skali ¹	24 280 283	22 647 587	22 328 155	23 759 309	106
1.1.2. przekroczył próg skali ¹	1 234 363	1 320 821	1 751 454	738 387	42
1.2. uzyskali przychód ze źródeł podlegających opodatkowaniu, lecz nie wykazali dochodu (np. osiągnęli stratę)	666 905	1 266 156	1 136 239	1 104 494	97
2. Podatnicy, którzy wybrali wspólne rozliczenie małżonków	8 106 708	8 151 892	8 134 618	8 367 522	103
3. Podatnicy, którzy skorzystali z preferencyjnego rozliczenia osób samotnie wychowujących dzieci	514 224	518 397	533 981	545 309	102

¹ Próg skali podatkowej w latach 2019–2021 wynosił 85 528 zł, a w 2022 r. – 120 000 zł.

Źródło: opracowanie własne Najwyższej Izby Kontroli na podstawie wyników kontroli w Ministerstwie Finansów, informacji dotyczącej rozliczenia PIT opublikowanej przez Ministerstwo Finansów w grudniu 2023 r.

⁶² Dalsze dane o rozliczeniu PIT według skali podatkowej dotyczą tej grupy podatników.

Za 2022 r. dochód nie przekroczył pierwszego progu skali podatkowej, tj. 120 000 zł, u 97 % podatników, a za poprzedni rok u 92,7 % podatników, z tym że wówczas granica pierwszego progu wynosiła 85 528 zł. Dochód w kwocie od ponad 85 528 zł do 120 000 zł za 2022 r. wykazało 1012,4 tys. podatników.

Wspólne opodatkowanie małżonków wybrało 8367,5 tys. podatników, tj. o 232,9 tys. i 2,9 % więcej niż za 2021 r., a preferencyjne opodatkowanie osób samotnie wychowujących dziecko – 545,3 tys. podatników, tj. o 11,3 tys. i 2,1 % więcej niż za rok poprzedni.

Podatek należny u podatników rozliczających się według skali podatkowej za 2022 r. wyniósł 64 502 mln zł i był o 21 507 mln zł (25 %) niższy niż za poprzedni rok podatkowy.

Obniżenie się podatku należnego od podatników opodatkowujących dochód przy zastosowaniu skali podatkowej z 86 mld zł do 64,5 mld zł

Tabela nr 2

Rozliczenie podatników PIT opodatkowujących dochód na zasadach skali podatkowej za lata 2019–2022

Wyszczególnienie	2019	2020	2021	2022	5:4 (%)
	mln zł				
1	2	3	4	5	6
1. Dochód , w tym podatników, w przypadku których:	982 918	994 942	1 106 640	1 220 242	110
1.1. nie przekroczył progu skali ¹	798 988	796 149	842 274	1 046 472	124
1.2. przekroczył próg skali ¹	183 930	198 793	264 366	173 770	66
2. Odliczenia od dochodu , w tym:	92 131	97 057	110 744	119 862	108
2.1. składki na ubezpieczenia społeczne	83 100	83 421	92 963	104 989	113
2.2. wydatki na cele rehabilitacyjne	3 632	3 678	3 987	2 678	67
2.3. wydatki na realizację przedsięwzięcia termomodernizacyjnego	2 828	6 976	10 414	8 232	79
2.4. wydatki na indywidualne konto zabezpieczenia emerytalnego	795	984	1 203	1 151	96
2.5. wydatki z tytułu darowizn	516	669	732	748	102
2.6. wydatki z tytułu używania sieci Internet	206	329	325	259	80
3. Dochód do opodatkowania , w tym podatników, w przypadku których:	890 446	897 395	995 648	1 099 384	110
3.1. nie przekroczył progu skali ¹	723 403	717 666	756 921	940 375	124
3.2. przekroczył próg skali ¹	167 043	179 729	238 727	159 009	67
4. Podatek obliczony zgodnie z art. 27 UPIT , w tym podatników, w przypadku których dochód:	152 057	149 468	169 616	70 535	42
4.1. nie przekroczył progu skali ¹	114 033	109 298	116 251	43 428	37
4.2. przekroczył próg skali ¹	38 024	40 170	53 366	27 108	51
5. Odliczona od podatku składka zdrowotna	65 722	66 877	74 941	X	X
6. Inne odliczenia od podatku , w tym:	6 025	6 501	5 998	4 135	69
6.1. ulga na dzieci	5 631	5 582	5 720	3 918	68
7. Podatek należny , w tym podatników, w przypadku których dochód:	79 038	75 107	86 009	64 502	75
7.1. nie przekroczył progu skali ¹	53 653	48 775	51 742	39 436	76
7.2. przekroczył próg skali ¹	25 385	26 332	34 268	25 066	73

¹ Próg skali podatkowej w latach 2019–2021 wynosił 85 528 zł, a w 2022 r. – 120 000 zł.

Źródło: opracowanie własne Najwyższej Izby Kontroli na podstawie wyników kontroli w Ministerstwie Finansów, informacji dotyczącej rozliczenia PIT opublikowanej przez Ministerstwo Finansów w grudniu 2023 r.

Ustawa Polski Ład wprowadziła szereg nowych odliczeń od podstawy odliczenia podatku. W przypadku skali podatkowej podatnicy odliczyli z tytułu:

- tzw. ulgi na prototyp (art. 26ga UPIT) – 0,3 mln zł,
- tzw. ulgi pro wzrostowej (art. 26gb UPIT) – 1,1 mln zł,
- tzw. ulgi dla wspierających sport, kulturę i edukację (art. 26ha UPIT) – 1,5 mln zł,
- tzw. ulgi na zabytki (art. 26hb UPIT) – 71,6 mln zł,
- tzw. ulgi dla inwestujących w alternatywne spółki inwestycyjne (art. 26hc UPIT) – 10,3 mln zł,
- tzw. ulgi na terminale płatnicze (art. 26hd UPIT) – 0,8 mln zł,
- tzw. ulgi na robotyzację (art. 52jb UPIT) – 0,3 mln zł,
- składek członkowskich na rzecz związków zawodowych (art. 26 ust. 1 pkt 2c UPIT) – 0,4 mln zł.

Wymienione wyżej odliczenia wyniosły 86,3 mln zł.

W rozliczeniu za 2022 r. w porównaniu do roku poprzedniego wyraźnie obniżyła się kwota odliczeń z tytułu wydatków na cele rehabilitacyjne. Dyrektor Departamentu Podatków Dochodowych w Ministerstwie Finansów wyjaśnił, że na wystąpienie takiej sytuacji wpłynęły zmiany w PIT (podwyższenie kwoty wolnej i progu skali podatkowej i obniżenie stawki podatkowej z 17 % do 12 %). Dzięki nim podatek należny od większości podatników był niższy niż za 2021 r. W przypadku emerytów, którzy byli głównymi beneficjentami ulgi rehabilitacyjnej, jeśli ich dochód nie przekraczał miesięcznie 2500 zł, to nie płacili PIT.

Wyraźnie obniżyła się efektywna stawka podatkowa za 2022 r. w przypadku opodatkowania według zasad skali podatkowej. Wyniosła 5,8 %, podczas gdy za trzy poprzednie lata średnio 8,5 %.

Obniżenie efektywnej stawki podatkowej w przypadku skali podatkowej z 8,5 % do 5,8 %

Tabela nr 3

Efektywna stawka podatkowa podatników PIT, którzy rozliczyli dochód według skali podatkowej za lata 2019–2022

Efektywna stawka podatkowa ⁶³	2019	2020	2021	2022	5:4
	%				
1	2	3	4	5	6
1. Ogółem, w tym podatników, których dochód:	8,78	8,24	8,48	5,78	68
1.1. nie przekroczył progu skali ¹	7,34	6,68	6,70	4,13	62
1.2. przekroczył próg skali ¹	15,07	14,48	14,19	15,58	110

¹ Próg skali podatkowej w latach 2019–2021 wynosił 85 528 zł, a w 2022 r. – 120 000 zł.

Źródło: opracowanie własne Najwyższej Izby Kontroli na podstawie wyników kontroli w Ministerstwie Finansów, informacji dotyczącej rozliczenia PIT opublikowanej przez Ministerstwo Finansów w grudniu 2023 r.

W przypadku podatników, których dochód za 2022 r. nie przekroczył pierwszego progu skali podatkowej, efektywna stawka podatkowa obniżyła się do 4,1 % z 6,7 % za 2021 r. Odwrotna sytuacja wystąpiła w odniesieniu do podatników, których dochód przekroczył próg skali podatkowej, gdyż efektywna stawka wzrosła z 14,2 % do 15,6 %.

Podobny poziom wykorzystania ulgi na dzieci

Podatnicy PIT zyskali z tytułu tzw. ulgi na dzieci ogółem 7064 mln zł, tj. kwotę podobną jak w roku poprzednim (7088 mln zł).

Tabela nr 4

Ulga na dzieci za lata 2019–2022

Ulga na dzieci (prorodzinna)	2019	2020	2021	2022	5:4
	mln zł				
1	2	3	4	5	6
1. Kwota ogółem, z tego:	6 986	7 105	7 088	7 064	100
1.1. kwota odliczona od podatku	5 631	5 582	5 720	3 918	68
1.1. zwrot nieodliczonej kwoty ulgi	1 355	1 523	1 368	3 146	230

Źródło: opracowanie własne Najwyższej Izby Kontroli na podstawie wyników kontroli w Ministerstwie Finansów, informacji dotyczącej rozliczenia PIT opublikowanej przez Ministerstwo Finansów w grudniu 2023 r.

⁶³ Efektywna stawka podatkowa rozumiana jako: obciążenie dochodu po odliczeniu składek na ubezpieczenia społeczne podatkiem należnym.

Kwota odliczeń od podatku z tytułu tzw. ulgi na dzieci (prorodzinnej) obniżyła się w 2022 r. w porównaniu do roku poprzedniego o 1802 mln zł (o 32 %). Jednocześnie wzrosła o 1778 mln zł (o 130 %) kwota dodatkowego zwrotu nieodliczonej kwoty ulgi (przysługującego do wysokości sumy zapłaconych składek na ubezpieczenia społeczne i zdrowotne). Do wystąpienia powyższych sytuacji przyczyniły się zmiany w PIT (podwyższenie kwoty wolnej i kwoty progu skali oraz obniżenie stawki podatkowej z 17 % do 12 %).

Zmniejszenie liczby podatników, którzy rozliczyli PIT na zasadach podatku liniowego (na formularzu PIT-36L)

Z możliwości opodatkowania dochodu z pozarolniczej działalności gospodarczej lub działów specjalnych produkcji rolnej według 19 % stawki podatku (tj. na zasadach podatku liniowego) za 2022 r. skorzystało 528,7 tys. podatników, tj. o 272,8 tys. (o 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. Podatek należny za 2022 r. wyniósł 30 702 mln zł i był niższy w porównaniu z poprzednim rokiem o 8377 mln zł. Odliczona od dochodu składka zdrowotna wyniosła 1652 mln zł obniżyła podatek należny o 314 mln zł (1652x19 %), gdy za trzy poprzednie lata kwota składki zdrowotnej, którą odliczono od podatku, osiągnęła średnio 2502 mln zł.

Tabela nr 5

Rozliczenie podatników PIT korzystających z opodatkowania podatkiem liniowym za lata 2019–2022

Wyszczególnienie	2019	2020	2021	2022	5:4 (%)
1	2	3	4	5	6
1. Liczba podatników ⁶⁴	701 973	763 681	801 432	528 656	66
2. Dochód (mln zł)	190 035	213 220	229 520	168 811	74
3.1. Składki na ubezpieczenia społeczne odliczone od dochodu (mln zł)	3 293	3 279	4 243	2 460	58
3.2. Składka zdrowotna odliczona od dochodu (mln zł)	X	X	X	1 652	X
3.3. Wydatki na realizację przedsięwzięcia termomodernizacyjnego odliczone od dochodu (mln zł)	1	588	767	495	65
4. Dochód do opodatkowania (mln zł)	184 615	206 935	221 512	161 647	73
5. Podatek obliczony wg stawki 19 % (mln zł)	35 077	39 317	42 087	30 713	73
6. Składka zdrowotna odliczona od podatku (mln zł)	2 280	2 231	2 994	X	X
7. Podatek należny (mln zł)	32 787	37 042	39 079	30 702	79
8. Efektywna stawka podatkowa ⁶⁵ (%)	17,6	17,6	17,3	18,5	107

Źródło: opracowanie własne Najwyższej Izby Kontroli na podstawie wyników kontroli w Ministerstwie Finansów, informacji dotyczącej rozliczenia PIT opublikowanej przez Ministerstwo Finansów w grudniu 2023 r.

Efektywna stawka podatkowa w przypadku opodatkowania na zasadach podatku liniowego za 2022 r. wzrosła do 18,5 %. Za trzy poprzednie lata wynosiła średnio 17,5 %.

Wzrost liczby podatników korzystających z opodatkowania w formie ryczałtu

Z opodatkowania w formie ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych za 2022 r. skorzystało 1719,7 tys. podatników, tj. o 226,5 tys. (o 15,2 %) więcej niż za 2021 r. Dyrektor Departamentu Podatków Dochodowych w Ministerstwie Finansów wyjaśnił m.in., że w 2022 r. do zwiększenia atrakcyjności ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych mogło się przyczynić wprowadzenie nowych stawek podatkowych 12 % i 14 % oraz zmiana definicji wolnego zawodu, dzięki której przedstawiciele kilkunastu zawodów mogli skorzystać z niższych stawek podatku w ryczałcie.

⁶⁴ Tylko tych, którzy rozliczają się na formularzu PIT-36L.

⁶⁵ Efektywna stawka podatkowa rozumiana jako: obciążenie dochodu po odliczeniu składek na ubezpieczenia społeczne podatkiem należnym.

Tabela nr 6

Rozliczenie podatników PIT korzystających z opodatkowania w formie ryczału od przychodów ewidencjonowanych za lata 2019–2022

Wyszczególnienie	2019	2020	2021	2022	5:4 (%)
1	2	3	4	5	6
1. Liczba podatników ⁶⁶	1 347 280	1 387 544	1 493 199	1 719 658	115
2. Przychód (mln zł), w tym:	77 933	78 520	107 825	219 947	204
2.1. z pozarolniczej działalności gospodarczej (mln zł)	62 688	62 506	89 466	196 569	220
2.2. z tytułu najmu podnajmu, dzierżawy, poddzierżawy lub innych podobnych umów niezawieranych w ramach pozarolniczej działalności gospodarczej (mln zł)	15 237	15 999	18 338	23 352	127
3. Składki na ubezpieczenia społeczne odliczone od przychodu (mln zł)	2 127	1 796	2 462	4 004	163
4. Składka zdrowotna odliczona od przychodu (mln zł)	X	X	X	1 784	X
5. Ryczałt należny (mln zł)	3 758	3 918	5 492	17 343	316
6. Składka zdrowotna odliczona od podatku	1 142	1 042	1 519	X	X
7. Efektywna stawka podatkowa (obciążenie przychodu)	4,8	5,0	5,1	7,9	155

Źródło: opracowanie własne Najwyższej Izby Kontroli na podstawie wyników kontroli w Ministerstwie Finansów, informacji dotyczącej ryczału od przychodów ewidencjonowanych opublikowanej przez Ministerstwo Finansów w grudniu 2023 r.

Przychód wykazany w zeznaniach podatkowych za 2022 r. wyniósł 219 947 mln zł i był wyższy o 112 122 mln zł (o 104 %) w porównaniu z poprzednim rokiem podatkowym. Wysokość ryczału należnego kształtowała się na poziomie 17 343 mln zł, podczas gdy za 2021 r. – 5 492 mln zł. Efektywna stawka podatkowa za 2022 r. wzrosła do 7,9 %. W trzech poprzednich latach wyniosła ona średnio 5,0 %.

Tabela nr 7

Liczba podatników i przychód według poszczególnych stawek ryczału od przychodów ewidencjonowanych

Stawka	2019		2020		2021		2022		9:7 %
	Liczba podatników	Przychód (mln zł)	Liczba podatników	Przychód (mln zł)	Liczba podatników	Przychód (mln zł)	Liczba podatników	Przychód (mln zł)	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
2,0 %	153	7,3	198	14,8	237	20,1	213	23,9	119
3,0 %	134 272	10 514,6	129 407	10 097,9	135 941	15 605,1	154 697	30 547,7	196
5,5 %	261 112	36 417,4	273 526	37 294,0	295 810	49 493,2	301 186	70 802,1	143
8,5 %, z tego	950 706	29 055,7	977 025	29 199,0	1 044 960	36 087,6	1 155 021	57 387,7	159
najem	Bd	Bd	Bd	Bd	808 142	16 250,8	882 538	20 059,9	123
PDG ¹	Bd	Bd	Bd	Bd	245 152	19 806,8	288 923	37 327,9	188
10,0 %	321	48,4	226	31,4	441	201,6	1 189	1 212,6	601
12 %	X	X	X	X	X	X	82 476	19 938,1	X
12,5 %, z tego	18 800	1 624,4	18 855	1 603,3	25 197	2 331,9	40 115	5 331,0	229
najem	Bd	Bd	Bd	Bd	23 505	2 056,8	34 572	3 291,7	160
PDG ¹	Bd	Bd	Bd	Bd	1 733	275	5 897	2 039,4	742
14 %	X	X	X	X	X	X	73 129	21 886,4	X
15 %	X	X	X	X	21 753	3 493,6	40 668	10 713,8	307
17,0 %	5 283	257,3	4 876	270,1	5 279	589,6	8 404	2 096,1	60
20,0 %	449	5,3	389	5,9	X	X	X	X	X
Organ ²	150	2,3	217	3,5	239	2,6	189	7,7	296
Razem	x	77 932,5	X	78 519,9	x	107 825,1	X	219 947,1	204

¹ Podatnicy wykazujący w zeznaniach przychody z pozarolniczej działalności gospodarczej.

² Ryczałt określony przez organ podatkowy zgodnie z art. 17 ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym.

Źródło: opracowanie własne Najwyższej Izby Kontroli na podstawie wyników kontroli w Ministerstwie Finansów, informacji dotyczącej ryczału od przychodów ewidencjonowanych opublikowanej przez Ministerstwo Finansów w grudniu 2023 r.

⁶⁶ Podatnicy korzystający z opodatkowania w formie ryczału od przychodów ewidencjonowanych, którzy złożyli zeznanie.

Dyrektor Departamentu Podatków Dochodowych w Ministerstwie Finansów, wskazując na przyczyny zmiany liczby podatników w poszczególnych formach opodatkowania, wyjaśnił, że prowadzący pozarolniczą działalność gospodarczą mogą wybierać zasady, na jakich chcą rozliczać PIT i analizując swoją sytuację, decydują się na zasady 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 % oraz podwyższenie kwoty wolnej do 30 000 zł i 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.;
- wprowadzenie nowych stawek podatkowych w ryczałcie od przychodów ewidencjonowanych.

**Ulga dla młodych,
ulga na powrót,
ulga dla rodzin 4+
i ulga dla pracujących
seniorów**

Podatnicy, rozliczając PIT za 2022 r., skorzystali m.in. z następujących zwolnień przedmiotowych:

- a) tzw. ulgi dla młodych (art. 21 ust. 1 pkt 148 UPIT) – 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. ulgi na powrót (art. 21 ust. 1 pkt 152 UPIT) – 8 tys. podatników wykazało przychód zwolniony w kwocie 347 mln zł,
- c) tzw. ulgi dla rodzin 4+ (art. 21 ust. 1 pkt 153 UPIT) – 67 tys. podatników wykazało przychód zwolniony w kwocie 3785 mln zł,
- d) tzw. ulgi dla pracujących seniorów (art. 21 ust. 1 pkt 154 UPIT) – 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.

**Wyraźny wzrost
(o 10,7 mld zł) kwoty
nadpłat podatników
rozliczających się
według skali podatkowej**

Kwota nadpłat za 2022 r. w przypadku skali podatkowej wyniosła 23 915 mln zł (181 % kwoty za 2021 r.), podatku liniowego – 2067 mln zł (90 % kwoty za 2021 r.), a ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych – 194 mln zł (92 % kwoty za 2021 r.).

Tabela nr 8

Wynik rozliczenia PIT (podatek do zapłaty i nadpłata) za lata 2019–2022

Wyszczególnienie	2019	2020	2021	2022
1	2	3	4	5
Skala podatkowa				
1. Podatek do zapłaty (mln zł)	3 946	3 556	4 343	2 796
2. Nadpłata (mln zł), w tym z:	12 367	12 246	13 212	23 915
2.1. PIT-36:				
a) liczba podatników z nadpłatą	1 619 082	1 590 833	1 057 166	1 179 348
b) kwota nadpłaty (mln zł)	2 476	2 602	2 850	4 160
c) średnia nadpłata (zł)	1 529	1 636	2 696	3 527
2.2. PIT-37:				
a) liczba podatników z nadpłatą	13 870 883	15 014 182	15 743 768	12 699 393
b) kwota nadpłaty (mln zł)	9 774	9 643	10 362	19 755
c) średnia nadpłata (zł)	705	642	658	1 556
Podatek liniowy				
1. Podatek do zapłaty (mln zł)	4 992	5 555	5 730	4 665
2. Nadpłata ⁶⁷				
a) liczba podatników z nadpłatą	271 081	310 261	336 591	233 493
b) kwota nadpłaty (mln zł)	1743	2 062	2 309	2 067
c) średnia nadpłata (zł)	6 451	6 646	6 860	8 853
Ryczałt od przychodów ewidencjonowanych				
1. Podatek do zapłaty (mln zł)	653	671	983	1 069
2. Nadpłata:	93	113	212	194
a) liczba podatników z nadpłatą	215 628	252 456	272 582	617 093
b) kwota nadpłaty (mln zł)	93	113	212	194
c) średnia nadpłata (zł)	429	447	778	314

Źródło: opracowanie własne Najwyższej Izby Kontroli na podstawie wyników kontroli w Ministerstwie Finansów, informacji dotyczących rozliczenia PIT, ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych opublikowanych przez Ministerstwo Finansów w grudniu 2023 r.

⁶⁷ Dane dotyczą tylko tych podatników, którzy rozliczają się na formularzu PIT-36L.

Liczba podatników, którzy rozliczyli podatek za 2022 r. na formularzu PIT-37 i wykazali nadpłatę zmniejszyła się o 19,3 %. (z 15 743,8 tys. za 2021 r. do 12 699,4 tys.). Natomiast wzrosła o 11,5 % liczba podatników, którzy wykazali nadpłatę na formularzu PIT-36 (z 1057,2 tys. do 1179,3 tys.).

Średnia kwota nadpłaty wyniosła w przypadku podatników rozliczających się według:

- a) skali podatkowej:
 - dla PIT-37 – 1556 zł (236 % kwoty za 2021 r.),
 - dla PIT-36 – 3527 zł (131 % kwoty za 2021 r.),
- b) podatku liniowego – 8853 zł (129% kwoty za 2021 r.),
- c) ryczału od przychodów ewidencjonowanych – 314 zł (40 % kwoty za 2021 r.).

Kwota podatku do zapłaty za 2022 r. w przypadku skali podatkowej wyniosła 2796 mln zł (64 % kwoty za 2021 r.), podatku liniowego – 4665 mln zł (80 % kwoty za 2021 r.), a ryczału od przychodów ewidencjonowanych – 1069 mln zł (109 % kwoty za 2021 r.).

Dyrektor Departamentu Podatków Dochodowych w Ministerstwie Finansów wskazał, że na wynik rozliczenia PIT za 2022 r. podatników opodatkowujących dochód na zasadach skali podatkowej wpłynęły zmiany, które weszły w życie w 2022 r., polegające w szczególności na: podwyższeniu kwoty wolnej do 30 000 zł i pierwszego progu skali podatkowej do 120 000 zł, obniżeniu stawki podatku z 17 % do 12 %, wprowadzeniu nowych ulg lub modyfikacji już obowiązujących preferencji podatkowych (np. ulgi dla rodzin 4+, ulgi dla pracujących seniorów) oraz określeniu nowych zasad obliczenia i odliczenia składki na ubezpieczenie zdrowotne. Skutki powyższych zmian należy rozpatrywać łącznie. Zmiany te wpłynęły bezpośrednio na wysokość podstawy opodatkowania (wprowadzenie nowych i modyfikacja już obowiązujących preferencji podatkowych) lub podatku (są parametrami skali podatkowej).

„Hipotetyczny podatek należny”

Ustawa z dnia 9 czerwca 2022 r. wprowadziła instytucję hipotetycznego podatku należnego, mającą chronić podatników, którzy tracili na przewidzianych im zmianach względem systemu PIT wprowadzonego od 1 stycznia 2022 r., szczególnie na zniesieniu ulgi dla klasy średniej⁶⁸. Liczbę takich podatników na etapie prac nad projektem ustawy szacowano na ok. 42 tys.⁶⁹ Nie kwestionując potrzeby ochrony podatników, NIK zauważa, że w polskim systemie prawnym nie występowała taka instytucja jak hipotetyczny podatek (ani Ordynacja podatkowa ani Konstytucja RP nie przewidują takiego rozwiązania).

Dyrektor Departamentu Podatków Dochodowych w Ministerstwie Finansów wyjaśnił, że do obliczenia hipotetycznego podatku zakwalifikowano wszystkie zeznania PIT-36, PIT-36S i PIT-37 i ich korekty, w których wykazano przychód od 68 412 zł do 133 692 zł ze stosunku służbowego, stosunku pracy, pracy nakładczej i spółdzielczego stosunku pracy oraz z pozarolniczej działalności gospodarczej. Według stanu na dzień 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, co średnio na podatnika dało ok. 510 zł. Dyrektor Departamentu Podatków Dochodowych w Ministerstwie Finansów wyjaśnił, że kwota zwrotu powstawała u podatników, którzy: stosowali podwyższone proporcjonalne koszty uzyskania przychodów (50 %); odliczyli od dochodu znaczne kwoty (np. w związku z korzystaniem z ulgi termomodernizacyjnej); wykazali stratę z pozarolniczej działalności gospodarczej.

⁶⁸ 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 obowiązujące na 30 czerwca 2022 r.

⁶⁹ 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.

5.2. Przygotowanie organów Krajowej Administracji Skarbowej oraz podatników i płatników do reformy systemu podatkowego w ramach Polskiego Ładu

Działania mające na celu przygotowanie organów KAS do wdrożenia zmian podatkowych

Pracownicy urzędów skarbowych w 2021 r. nie zostali dostatecznie przygotowani, aby móc jeszcze przed wejściem w życie nowych regulacji podatkowych, wprowadzonych w ramach ustawy Polski Ład, udzielać podatnikom i płatnikom odpowiedniego wsparcia. Do końca 2021 r. przeprowadzono doraźne szkolenia w formie webinarów (które nie podlegały analizie co do ich skuteczności) oraz jednostkowe szkolenia w siedmiu spośród 16 izb administracji skarbowej. 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 Zastępca Dyrektora Departamentu Budżetu Majątku i Kadr Krajowej Administracji Skarbowej w Ministerstwie Finansów dopiero w połowie stycznia 2022 r. W wyniku tych zaleceń naczelnicy urzędów skarbowych przeprowadzili w drugiej połowie stycznia 2022 r. szkolenia wewnętrzne. 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. Były to głównie szkolenia organizowane przez Ministerstwo Finansów, Krajową Szkołę Skarbowości, jak i szkolenia regionalne organizowane przez dyrektorów izb administracji skarbowej.

Działania informacyjno-edukacyjne mające na celu przygotowanie podatników i płatników do wdrożenia zmian podatkowych

Podatnicy i płatnicy mogli skorzystać z różnych form wsparcia informacyjno-edukacyjnego na temat reformy podatkowej. Organizowano webinaria dla różnych grup podatników, uruchomiono dyżury podatkowe w urzędach skarbowych, udostępniono w ramach Krajowej Informacji Skarbowej infolinię dotyczącą zmian podatkowych wprowadzonych Polskim Ładem, prowadzono spotkania online dotyczące m.in. zasad pobierania zaliczek na podatek dochodowy, opublikowano broszury informacyjne i przewodniki po różnych wprowadzonych reformą rozwiązaniach.

Minister Finansów prowadził działania informacyjno-edukacyjne dotyczące reformy systemu podatkowego w ramach programu Polski Ład z wykorzystaniem mediów szeroko zasięgowych. Do skrzynek pocztowych podatników dostarczono także druki bezadresowe. Analiza wybranych komunikatów wykazała, że część z nich miała bardziej charakter reklamy, promocji zmian podatkowych niż przekazu rzetelnych informacji o zmianach, kierowanych do wszystkich podatników, którzy w różny sposób mieli odczuć skutki wprowadzonych zmian przepisów. Przygotowane przez Ministerstwo Finansów działania informacyjno-edukacyjne nie w pełni odpowiadały na potrzeby merytoryczne związane z wprowadzanymi w ramach Polskiego Ładu zmianami legislacyjnymi.

5.2.1. Przygotowanie organów krajowej administracji skarbowej do wdrożenia reformy systemu podatkowego

System szkolenia kadr w KAS

Proces szkolenia w KAS na poziomie centralnym był realizowany przez Krajową Szkołę Skarbowości, a na poziomie regionalnym przez izby administracji skarbowej i jednostki im podległe, Krajową Informację Skarbową, jak również właściwe komórki organizacyjne Ministerstwa Finansów, np. Departament Podatków Dochodowych oraz Departament Orzecznictwa Podatkowego.

Politykę szkoleniową KAS, określoną w dokumencie pn. *System szkolenia kadr Krajowej Administracji Skarbowej*, zatwierdził w czerwcu 2018 r. Szef Krajowej Administracji Skarbowej. Według przyjętego systemu, proces szkolenia przebiegał według następujących etapów:

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

Identyfikacja i analiza potrzeb szkoleniowych miała na celu ustalenie obszarów wymagających uzupełnienia wiedzy i umiejętności kadr KAS, w tym w związku ze zmianami w przepisach prawa. Do Krajowej Szkoły Skarbowości należała analiza potrzeb w zakresie szkoleń oraz umożliwienie jednostkom organizacyjnym KAS zgłaszania dodatkowych tematów szkoleń, proponowanych do realizacji w formie stacjonarnej na poziomie centralnym lub regionalnym i metodą e-learningową. Plany szkoleń mogły podlegać bieżącym aktualizacjom w danym roku w ramach dostępnych zasobów. W uzasadnionych przypadkach kierownik jednostki organizacyjnej KAS mógł zwrócić się do Dyrektora Krajowej Szkoły Skarbowości o zorganizowanie szkolenia nieujętego w planie szkoleń centralnych.

**Organizacja szkoleń
przez Krajową Szkołę
Skarbowości**

Krajowa Szkoła Skarbowości w okresie od czerwca do końca 2021 r. 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.

W planie szkoleń centralnych kadr KAS na 2021 r. nie zostały przewidziane szkolenia dotyczące Polskiego Ładu (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). Departament Orzecznictwa Podatkowego w Ministerstwie Finansów pismo z wyszczególnieniem tematów szkoleń dotyczących Polskiego Ładu skierował do Krajowej Szkoły Skarbowości 17 stycznia 2022 r. Zostały one uwzględnione w planie centralnym na 2022 r.

Szkolenia z zakresu Polskiego Ładu ujęte w planie szkoleń centralnych kadr KAS na 2022 r. obejmowały m.in. takie zagadnienia 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 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,
- *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 uczestników.

W 2021 r. przedsięwzięciem nawiązującym ściśle do Polskiego Ładu, zrealizowanym przez Krajową Szkołę Skarbowości jako działanie doraźne, był webinar z 28 grudnia 2021 r. pn. *Najważniejsze zmiany w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych na 2022 r. wprowadzone przepisami Polskiego Ładu*. W szkoleniu, w wymiarze 0,5 dnia dydaktycznego, wzięło udział tysiąc uczestników. Zapotrzebowanie na ten webinar było wynikiem konsultacji KSS z kierownictwem Ministerstwa Finansów. Zaproszenie na szkolenie zostało opublikowane w intranecie resortu, a jego zapis udostępniono wszystkim pracownikom KAS na resortowej platformie e-learningowej Atena 2. W latach 2021–2022 KSS przeprowadziła w zakresie Polskiego Ładu lub Niskich Podatków łącznie 33 szkolenia doraźne. Był to wymieniony webinar zorganizowany 28 grudnia 2021 r. oraz 32 pozostałe szkolenia, które odbyły się w okresie od 4 kwietnia do 6 grudnia 2022 r.

Plany szkoleń regionalnych

Plany szkoleń regionalnych, zgodnie z obowiązującą procedurą, miały zawierać tematy szkoleń istotne dla jednostki organizacyjnej KAS i stanowić uzupełnienie szkoleń realizowanych na poziomie centralnym. W przypadku wystąpienia potrzeb szkoleniowych, nieuwzględnionych w planie centralnym, mogły być one realizowane poza planem, na poziomie regionalnym, za zgodą dyrektora jednostki organizacyjnej KAS.

W drugim półroczu 2021 r., według sprawozdań z realizacji szkoleń regionalnych, w zakresie Polskiego Ładu przeprowadzono osiem jednodniowych szkoleń, zorganizowanych przez siedem izb administracji skarbowej, tj. IAS w Białymstoku, Kielcach, Krakowie, Łodzi, Opolu, Szczecinie i Warszawie. Łącznie przeszkolono 49 uczestników, z tego 16 osób z izb administracji skarbowej oraz 33 osoby z urzędów skarbowych. Szkolenia przeprowadzono od 5 listopada do 30 grudnia 2021 r. głównie przez wykładowców spoza resortu finansów, na następujące tematy:

- 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 2022 r. zorganizowano 62 szkolenia dla ponad tysiąca uczestników.

Szkolenia zorganizowane przez Krajową Informację Skarbową

W rocznym planie regionalnym Krajowej Informacji Skarbowej na 2021 r. nie ujęto szkoleń dotyczących Polskiego Ładu. Szkolenia dotyczące zmian wprowadzanych od 1 stycznia 2022 r. ustawą z 29 października 2021 r. zrealizowano w ramach szkoleń wewnętrznych, jako szkolenia doraźne. Pracownicy KIS takie szkolenia prowadzili od 21 października 2021 r.

W dniach 16–17 grudnia 2021 r. przeprowadzono szkolenia dedykowane pracownikom KAS realizującym w ramach infolinii zadania z zakresu rozliczenia rocznego podatków dochodowych. W pierwszej kolejności przeprowadzono szkolenia mające na celu usystematyzowanie wiedzy z zakresu podstawowego.

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*.

**Webinary
zorganizowane
w 2021 r. przez
Ministerstwo
Finansów**

Ministerstwo Finansów w 2021 r. zorganizowało dla kadr KAS następujące webinary dotyczące zmian podatkowych w ramach Polskiego Ładu:

- 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 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, frekwencja wyniosła – 360 użytkowników;
- 3 grudnia 2021 r. zorganizowano 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; webinar został przygotowany z myślą o pracownikach i funkcjonariuszach Ministerstwa Finansów, Krajowej Administracji Skarbowej; frekwencja wyniosła – 3000 użytkowników;
- 13 grudnia 2021 r. zorganizowano webinar o tematyce: VAT dla usług finansowych, ulga na terminal, podatnik bezgotówkowy, grupy VAT, ulga na robotyzację; frekwencja wyniosła – 2800 użytkowników; webinar został przygotowany z myślą o pracownikach i funkcjonariuszach Ministerstwa Finansów, Krajowej Administracji Skarbowej.

W 2021 r. (28 grudnia) odbył się jeszcze jeden webinar. Było to szkolenie zorganizowane przez KSS, po konsultacji z Ministerstwem Finansów, dotyczące najważniejszych zmian w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych wprowadzanych przepisami Polskiego Ładu. W szkoleniu wzięło udział tysiąc uczestników.

Wymienione webinary były szkoleniami doraźnymi, które nie podlegały analizie co do ich skuteczności.

**Pracownicy urzędów
skarbowych
nie zostali dostatecznie
przygotowani**

Szef KAS w 2021 r. nie przekazał wytycznych lub rekomendacji do jednostek podległych dotyczących organizacji szkoleń dla pracowników i funkcjonariuszy KAS w związku z reformą systemu podatkowego Polski Ład. Zastępca Dyrektora Departamentu Budżetu Majątku i Kadr Krajowej Administracji Skarbowej w Ministerstwie Finansów na pytanie, dlaczego tak się stało, wskazał, że departamenty merytoryczne Ministerstwa Finansów, 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 styczniu 2022 r. Zastępca Dyrektora Departamentu Budżetu, Majątku i Kadr Krajowej Administracji Skarbowej w Ministerstwie Finansów 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 orzecznicych. Od 17 do 21 stycznia 2022 r. w zakresie Polskiego Ładu przeszkolonych zostało 27 059 pracowników urzędów skarbowych. Departament Budżetu, Majątku i Kadr KAS nie dokonał oceny jakości i efektywności przeprowadzonych szkoleń. Zastępca Dyrektora Departament Budżetu, Majątku i Kadr KAS wskazał, że z uwagi na to, że cały proces związany z organizacją dodatkowych działań szkoleniowych był realizowany niezależnie od *Planu szkoleń centralnych kadr KAS na 2022 r.* oraz planów regionalnych poszczególnych jednostek, tym samym nie musiał zostać objęty wymaganiami dotyczącymi 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 ustawą z dnia 29 października 2021 r. zmian systemu podatkowego, jakość i efektywność szkoleń powinna być w tym przypadku monitorowana.

Szef Krajowej Administracji Skarbowej w latach 2020–2022, Magdalena Rzeczowska, wskazała m.in., że zleciła podjęcie działań w zakresie organizacji szkoleń regionalnych przez IAS i KIS. Działania z zakresu organizacji szkoleń realizowane były przez Krajową Szkołę Skarbowości – już 18 listopada 2021 r. odbyło się pierwsze szkolenie dla pracowników KAS, w najszybszym możliwym terminie po zakończeniu prac legislacyjnych nad ustawą.

NIK zauważa, że większość szkoleń przygotowujących pracowników urzędów skarbowych do wdrożenia reformy obejmującej swoim zakresem m.in. 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. 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.

Wydatki na szkolenia kadr KAS

Na szkolenia pracowników i funkcjonariuszy zatrudnionych lub pełniących służbę w terenowych jednostkach organizacyjnych KAS oraz funkcjonariuszy pełniących służbę w Ministerstwie Finansów według sprawozdań budżetowych Rb-28 wydatkowano 4106,8 tys. zł w 2021 r. oraz 8095,7 tys. zł w 2022 r. Ministerstwo Finansów – Departament Budżetu, Majątku i Kadr KAS nie posiadał pełnych informacji, jakie w skali resortu (z budżetu części 19) poniesiono w latach 2021–2022 wydatki na szkolenia dotyczące reformy systemu podatkowego, wprowadzonej ustawą z dnia 29 października 2021 r. W przypadku szkoleń stacjonarnych zostały uwzględnione koszty wynagrodzenia wykładowców, koszty organizacyjne i pobytowe uczestników (wyżywienie i nocleg). Koszty organizacji webinarów i szkoleń online były związane z wynagrodzeniem wykładowców.

W kontrolowanych izbach administracji skarbowej zintensyfikowane działania szkoleniowe rozpoczęły się w 2022 r.

W kontrolowanych izbach administracji skarbowej, tj. w IAS w Katowicach oraz IAS w Poznaniu, w planie szkoleń regionalnych na 2021 r. nie zostały przewidziane szkolenia dotyczące Polskiego Ładu. W 2021 r. zapewniono pracownikom możliwość uczestnictwa w szkoleniach dedykowanych pracownikom i funkcjonariuszom KAS zrealizowanym przez Ministerstwo Finansów lub KSS w formie webinarów (18 listopada 2021 r., 3 grudnia, 13 grudnia oraz 28 grudnia). W IAS w Katowicach udostępniono pracownikom także cykl webinarów zorganizowanych przez Ministerstwo Finansów we wrześniu 2021 r. dla przedsiębiorców, pn. *Podatkowy restart gospodarki – pakiet dla biznesu*.

Dyrektor IAS w Katowicach z opóźnieniem podejmował działania w celu ustalenia zapotrzebowania na szkolenia pracowników IAS oraz podległych jednostek. Dyrektor nie dokonywał przed wejściem w życie ustawy Polski Ład bieżących analiz rzeczywistego zapotrzebowania na szkolenia pracowników, co skutkowało koniecznością przeprowadzenia zintensyfikowanych działań szkoleniowych w pierwszym kwartale 2022 r. Dopiero w czerwcu 2022 r. pozyskano z podległych jednostek informacje o liczbie pracowników i funkcjonariuszy wymagających przeszkolenia. Dyrektor IAS w Katowicach tłumaczył m.in., że pracownicy IAS mieli zapewnioną możliwość uczestniczenia w szkoleniach organizowanych w czwartym kwartale 2021 r. przez Ministerstwo Finansów w zakresie objętym zmianami. Dyrektor dodał także, że pomimo przeprowadzonych przez Ministerstwo Finansów webinarów oraz obowiązku bieżącego samodoskonalenia pracowników, niezbędne było zapewnienie przez pracodawcę jak najlepszego przygotowania do zadań w zakresie ww. zmian. Uznano tym samym, iż niezwłocznie należy

przeszkolić wszystkich pracowników i funkcjonariuszy, którzy będą zaangażowani w bezpośrednią obsługę podatników, czynności sprawdzające, postępowania podatkowe, jak również inne czynności, podczas których wiedza w zakresie zmian będzie mogła być wykorzystana. Cykl szkoleń w powyższym zakresie rozpoczął się począwszy od 11 stycznia 2022 r.

NIK zwraca uwagę, że brak bieżących analiz zapotrzebowania na szkolenia pracowników w czwartym kwartale 2021 r. skutkowało koniecznością przeprowadzenia zintensyfikowanych działań w 2022 r., już po wejściu w życie przepisów ustawy Polski Ład.

Dyrektor IAS w Poznaniu działania związane z przeszkoleniem pracowników Izby oraz podległych jej urzędów w zakresie zmian systemu podatkowego wdrażanych ustawą z 29 października 2021 r. realizował w 2022 r., tj. gdy jej przepisy już obowiązywały. Przed ich wejściem w życie, pomimo ogólnie dostępnej wiedzy o przygotowywanych istotnych zmianach w systemie podatkowym, w 2021 r. w IAS nie przeprowadzono udokumentowanych analiz określających szczegółowe potrzeby szkoleniowe w zakresie Polskiego Ładu i nie zorganizowano takich szkoleń. Nie sprzyjało to rzetelnemu i terminowemu przygotowaniu pracowników administracji skarbowej do obsługi spraw podatników związanych z wdrożeniem Polskiego Ładu. Dyrektor IAS w Poznaniu tłumaczył m.in., że specyfika pracy urzędów skarbowych oraz urzędu celno-skarbowego powoduje, że w danym roku kalendarzowym rozlicza się i kontroluje zeznania oraz działalność gospodarczą osób fizycznych i przedsiębiorców opierających się o przepisy prawa podatkowego lat ubiegłych. Wychodząc z tego założenia Pion Orzecznictwa Izby przyjął, że nie ma konieczności przeprowadzania szkoleń przed wejściem w życie nowych przepisów, tj. przed 1 stycznia 2022 r. Dyrektor IAS wskazał także, że zorganizowanie szkoleń już w styczniu 2022 r., tj. na początku roku dla pracowników Wielkopolskiej KAS, w tym w szczególności dla osób realizujących zadania w ramach orzecznictwa podatkowego, należało uznać za adekwatne czasowo. Szkolenia te zapewniły możliwość pozyskania dodatkowej niezbędnej wiedzy i pozwoliły na utrwalenie oraz ugruntowanie wiedzy zdobytej w ramach samokształcenia. Dyrektor podał ponadto, że jedynie specyfika pracy komórek Obsługi Bezpośredniej wymagała znajomości bieżących przepisów, a pracownicy tych komórek zostali przygotowani do obsługi podatników w ramach wsparcia infolinii KIS.

NIK wskazuje, że zmiany wprowadzone od 1 stycznia 2022 r. przez Polski Ład miały daleko idący wpływ nie tylko na składanie przez podatników rozliczeń rocznych, lecz na funkcjonowanie całego systemu fiskalnego, co uzasadniało konieczność odpowiednio wcześniejszego przygotowania pracowników IAS do tych zmian.

Przygotowania pracowników do wdrożenia reformy podatkowej w kontrolowanych urzędach skarbowych

W większości (czterech z pięciu) kontrolowanych urzędów skarbowych działania prowadzone w 2021 r. mające na celu przygotowanie pracowników do reformy systemu podatkowego w ramach Polskiego Ładu opierały się głównie na umożliwieniu pracownikom uczestnictwa w ogólnych szkoleniach dedykowanych kadrze KAS, zorganizowanych centralnie w formie webinarów.

Przykłady

W US w Ostrowie Wielkopolskim pracownicy wzięli udział w szkoleniach przygotowujących do wdrożenia zmian podatkowych wynikających z przepisów ustawy z dnia 29 października 2021 r. głównie w 2022 r. Przed wejściem w życie nowych regulacji pracownicy uczestniczyli w trzech webinarach przeprowadzonych przez Ministerstwo Finansów oraz w spotkaniu roboczym zorganizowanym w grudniu 2021 r. przez IAS w Poznaniu dotyczącym tymczasowego zajęcia ruchomości.

W US Poznań-Jeżyce pracownikom zapewniono możliwość odbycia szkoleń dotyczących przygotowania do wdrożenia przepisów ustawy z dnia 29 października 2021 r. Jedno szkolenie odbyło się w grudniu 2021 r., pozostałe w formie webinarów przygotowanych przez Ministerstwo Finansów oraz IAS w Poznaniu od stycznia do kwietnia 2022 r.

W **US w Rybniku** przygotowania do wdrożenia przepisów ustawy z dnia 29 października 2021 r. rozpoczęły się najwcześniej. Kilkanaście dni po ogłoszeniu na stronie RCL projektu ustawy, w sierpniu 2021 r., dokonano analizy potrzeb szkoleniowych i przeprowadzono pierwsze szkolenie. W 2021 r. odbyło się łącznie 17 szkoleń, w tym dziewięć przygotowanych w formie webinarów przez Ministerstwo Finansów (pięć z cyklu *Podatkowy restart gospodarki* we wrześniu oraz cztery o zmianach podatkowych w ramach Polskiego Ładu w grudniu). Osiem szkoleń wewnętrznych przeprowadzono od sierpnia do grudnia, tj.: jedno w sierpniu, jedno we wrześniu, dwa w październiku, jedno w listopadzie oraz trzy w grudniu. Po wejściu w życie przepisów ustawy Polski Ład, tj. 1 stycznia 2022 r., odbyło się 91 szkoleń pracowników. Były one organizowane przez Ministerstwo Finansów, IAS w Katowicach oraz w ramach urzędu skarbowego.

W **US w Cieszynie** podejmowano działania w celu przygotowania do wdrożenia zmian podatkowych wynikających z przepisów ustawy z dnia 29 października 2021 r. Pracownicy w latach 2021–2022 wzięli udział łącznie w 39 szkoleniach. Dwa z nich zrealizowano w 2021 r. Były to webinary zorganizowane przez Ministerstwo Finansów, pierwszy odbył się 20 września (z cyklu *Podatkowy restart gospodarki*), drugi 28 grudnia (o najważniejszych zmianach w ustawie o PIT).

Większość szkoleń zrealizowano w 2022 r., po wejściu w życie zmian podatkowych wprowadzonych w ramach Polskiego Ładu. Zintensyfikowane działania szkoleniowe w celu usystematyzowania wiedzy pracowników podjęto w styczniu 2022 r., z inicjatywy dyrektorów izb administracji skarbowej. Realizacja tych szkoleń wynikała z zaleceń Ministerstwa Finansów.

Przykłady

W **US w Ostrowie Wielkopolskim** szkolenia wewnętrzne odbyły się 19 i 20 stycznia.

W **US Poznań-Jeżyce** szkolenia wewnętrzne zorganizowano od 17 do 21 stycznia.

W **US Warszawa-Bemowo** szkolenia wewnętrzne przeprowadzono od 18 do 20 stycznia.

W **US w Cieszynie** szkolenia wewnętrzne przeprowadzono 21, 25 i 26 stycznia.

Pracownicy mieli możliwość korzystania z materiałów udostępnianych w sieci wewnętrznej izb administracji skarbowej w formie webinarów organizowanych przez Ministerstwo Finansów, Krajową Szkołę Skarbowości oraz izby administracji skarbowej, a także objaśnień (pism), wytycznych i instrukcji departamentów merytorycznych Ministerstwa Finansów.

5.2.2. Działania mające na celu przygotowanie podatników i płatników do wdrożenia reformy systemu podatkowego

Działania informacyjno-edukacyjne związane ze zmianami podatkowymi wdrażanymi w ramach Polskiego Ładu

Zadania związane z działalnością edukacyjną, promocyjną i informacyjną w zakresie spraw należących do właściwości Ministra Finansów, Szefa KAS i urzędu obsługującego Ministra realizowało Biuro Komunikacji i Promocji w Ministerstwie Finansów. Do zadań tych 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.

Działania podejmowane przez Biuro Komunikacji i Promocji dotyczące Polskiego Ładu oraz jego nowelizacji były realizowane w odpowiedzi na merytoryczne potrzeby wskazywane przez kierownictwo Ministerstwa Finansów i departamenty merytoryczne odpowiedzialne za legislację, analizę i interpretację prawa podatkowego. Biuro Komunikacji i Promocji współpracowało głównie z Departamentem Orzecznictwa Podatkowego w zakresie opracowania poradników i odpowiedzi na najczęściej zadawane pytania (Q&A), Departamentem Podatków Dochodowych w zakresie przygotowania treści na stronę *podatki.gov.pl* i *wiecejwportfelach.gov.pl*, materiałów informacyjnych, a także przy weryfikacji poradników, prowadzeniu webinarów i livechatów (udzielanie odpowiedzi na pytania), Departamentem Polityki Makroekonomicznej w zakresie przygotowania treści na stronę *podatki.gov.pl* i *wiecejwportfelach.gov.pl*, Departamentem Organizacji Krajowej Administracji Skarbowej, a także z Krajową Informacją Skarbową m.in. w zakresie przygotowania webinarów, livechatów oraz odpowiedzi na pytania zadawane przez stronę *podatki.gov.pl*, *wiecejwportfelach.gov.pl* i infolinię.

W Ministerstwie Finansów, w Biurze Komunikacji i Promocji prowadzono analizy pod kątem celów do osiągnięcia, grupy odbiorców, dostosowania do nich narzędzi komunikacji, jak i okresu realizacji kampanii informacyjno-edukacyjnych. W analizie 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. Przewidziane zostały m.in. działania w telewizji, radiu, Internecie oraz prasie. Podjęto także prace polegające na dostarczeniu druków bezadresowych do skrzynek pocztowych podatników. Okres podejmowanych działań, ich zakres i dobór narzędzi były skorelowane z procesem legislacyjnym poszczególnych zmian w prawie podatkowym. Przedsięwzięcia z wykorzystaniem mediów szeroko zasięgowych były uzupełnieniem do aktywności podejmowanych z wykorzystaniem kanałów własnych. 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.

Wydatki na działania informacyjno-edukacyjne przeprowadzone z wykorzystaniem zewnętrznych kanałów komunikacji

W latach 2021–2023 (pierwsze półrocze) wydatki Ministerstwa Finansów na działania informacyjno-edukacyjne, w tym promocyjno-reklamowe, z wykorzystaniem kanałów zewnętrznych, związane z wprowadzeniem reformy systemu podatkowego w ramach Polskiego Ładu lub w związku z jego nowelizacją 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 samym drugim półroczu 2021 r. wydatki na działania informacyjno-edukacyjne, w tym promocyjno-reklamowe, z wykorzystaniem kanałów zewnętrznych, związane z wprowadzeniem reformy systemu podatkowego w ramach Polskiego Ładu wyniosły 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.

**Wyniki
badania próby
22 komunikatów
rozpowszechnianych
z wykorzystaniem
mediów szeroko
zasięgowych**

Badaniem objęto 22 komunikaty rozpowszechniane z wykorzystaniem telewizji, radia, Internetu, banerów lub ulotek. Komunikaty dotyczyły działań informacyjnych związanych z uchwaleniem i wejściem w życie ustawy z dnia 29 października 2021 r. Polski Ład. W komunikatach tych na ogół kierowano odbiorców do dedykowanych stron www, tj. *podatki.gov.pl*, a następnie *wiecejwportfelach.gov.pl*, zawierających szczegółowe informacje o wprowadzanych zmianach podatkowych. Celem działań według Ministerstwa Finansów 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. Biuro Komunikacji i Promocji nadzorowało, monitorowało i oceniało wyniki prowadzonych działań informacyjnych. Dla poszczególnych zakupów sporządzane były raporty końcowe i protokoły odbioru potwierdzające realizację usług. W wyniku przeglądu próby 22 komunikatów, przygotowanych przez Ministerstwo Finansów, 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, kierowane 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 tym 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, w szczególności o treści:

- *Niższe podatki to jeden z elementów Polskiego Ładu, dzięki nim Polacy zyskują rocznie 17 miliardów złotych*⁷⁰;
- *Dzięki rządowemu programowi Polski Ład w portfelach emerytów i rencistów zostanie więcej pieniędzy*⁷¹;
- *Dzięki rządowemu programowi Polski Ład w portfelach polskich rodzin zostanie więcej pieniędzy*⁷²;
- *To historyczna podwyżka kwoty wolnej od podatku do 30 tys. zł dla wszystkich niezależnie od zarobków (...). Dzięki temu w portfelach Polaków zostanie więcej pieniędzy*⁷³.

Przykładowo w odniesieniu do emerytów nie poinformowano społeczeństwa, że na Polskim Ładzie tracą 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 przykładowo, że: *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*. W odniesieniu do rodziny w druku bezadresowym przedstawiono treść w sposób sugerujący, że 17 mld zł więcej zostanie w portfelach Polaków rozliczających się wspólnie.

Tylko w niektórych analizowanych działaniach informacyjnych, tj. w dwóch animacjach wykorzystywanych w czasie trwania kampanii Polski Ład, 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*

⁷⁰ <https://www.youtube.com/watch?v=5b8QyOriPjQ>

⁷¹ <https://www.youtube.com/watch?v=0laM2cC0vdU>

⁷² <https://youtu.be/sdt1LCZcDCE>

⁷³ <https://youtu.be/JLnhqii3Mk0>

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.

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 (na stronie www.gov.pl) materiały merytoryczne oraz materiały udostępniane mediom wskazywały nie tylko beneficjentów korzystnych zmian, ale również te grupy, dla których reforma podatkowa była neutralna lub niekorzystna. W badanym przypadku, komunikatom słownym towarzyszył również obraz, wskazujący przedstawicieli grup zawodowych, dla których statystycznie ta reforma była korzystna (np. ekspedientka, mechanik, fryzjerka). Wykorzystano również wizerunek emerytów, przedstawicieli grupy, która w zdecydowanej większości korzystała z nowych rozwiązań. Dyrektor Biura 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, a rolą przekazów było przede wszystkim zwrócenie uwagi na reformę i zmiany nią wprowadzane.

Najwyższa Izba Kontroli nie kwestionuje faktu, że podatnik mógł poszukać szczegółowych danych o reformie, w szczególności na stronach internetowych Ministerstwa Finansów. Jednakże przekazywane w środkach masowego przekazu informacje powinny dostarczać merytorycznych informacji dla wszystkich podatników, którzy w różny sposób mieli odczuć skutki wprowadzonych zmian przepisów, natomiast prezentowany we wskazanych komunikatach obraz reformy był nieadekwatny i nadmiernie uproszczony.

**Działania
informacyjno-
edukacyjne
prowadzone
z wykorzystaniem
własnych kanałów
komunikacji**

Ministerstwo Finansów prowadziło, poza realizowanymi przez usługodawców zewnętrznymi działaniami/kampaniami płatnymi, szereg działań z wykorzystaniem własnych kanałów komunikacji. O przygotowanym wsparciu dla podatników informowano za pośrednictwem stron internetowych resortu finansów, 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 socialmediów, gdzie były publikowane zapowiedzi webinarów, szkoleń i konferencji prasowych.

Od połowy maja 2021 r. były podawane informacje o założeniach reformy podatkowej 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,
- uldze dla klasy średniej,
- ulgach dla przedsiębiorców,
- tzw. uldze na powrót,
- organizowanym 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 mające wyjaśnić 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 ulgi dla klasy średniej.

Na stronach internetowych Ministerstwa Finansów utworzono bazę wiedzy na temat zmian podatkowych. Na portalu *podatki.gov.pl* w maju 2021 r. została utworzona zakładka *Polski Ład*, a 20 grudnia 2021 r. uruchomiona strona internetowa *wiecejwportfelach.gov.pl*. Zamieszczano tam informacje 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. Źródłem wiedzy na temat zmian podatkowych były także przewodniki dotyczące konkretnych zagadnień, materiały wideo z wypowiedziami ekspertów, animacje informacyjne.

Pod koniec 2021 r. oraz na początku 2022 r. opublikowano na stronach Ministerstwa Finansów szereg materiałów informacyjnych dla podatników i płatników. Były to różne poradniki lub broszury informacyjne, w tym:

- informator zawierający pytania i odpowiedzi dotyczące zagadnień związanych z dokumentacją cen transferowych i obowiązkiem informacyjnym w tym zakresie,
- zbiór dobrych praktyk *Wpływ COVID-19 na ceny transferowe*,
- objaśnienia podatkowe dotyczące ryczałtu od dochodów spółek,
- objaśnienia na temat obowiązujących w 2022 r. zasad poboru i przekazywania przez niektórych płatników zaliczek na podatek dochodowy,
- przewodnik o uldze na zabytki,
- *Podręcznik Reforma Polski Ład*,
- informacje o zmianach w dokumentacji cen transferowych oraz obowiązkach podatników.

W celu wsparcia podatników i płatników zamieszczano na stronie internetowej Ministerstwa Finansów także różne komunikaty, w tym dotyczące:

- wyboru formy opodatkowania przez lekarzy i pielęgniarki, 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.); opodatkowania przychodów z najmu prywatnego w 2022 r. w PIT (komunikaty były dostępne od 16 lutego 2022 r.);
- najpopularniejszych pytań i odpowiedzi (Q&A) w czterech dziedzinach: *Pracownik, Senior, Rodzina, Przedsiębiorca*.

Od czerwca 2022 r. rozpoczęto udostępnianie materiałów dotyczących Niskich Podatków, w tym 19 czerwca udostępniono *Podręcznik Niskie Podatki*. W lipcu 2022 r. opublikowano siedem przewodników dla podatników dotyczących Niskich Podatków oraz dwa kolejne w lutym 2023 r., tj.:

- Preferencyjne rozliczenie dochodów osób samotnie wychowujących dzieci,
- Zmiana wybranej na 2022 r. formy opodatkowania na zasady ogólne według skali podatkowej,
- Zasady rozliczania składki na ubezpieczenie zdrowotne przez przedsiębiorców po zmianach wprowadzonych w ramach Niskich Podatków,
- PIT-0 Ulga dla pracujących seniorów,

- PIT-0 Ulga dla rodzin 4+,
- Zasady składania przez podatników oświadczeń i wniosków mających wpływ na obliczenie zaliczki,
- PIT-2 (zasady obowiązujące w 2022 r.),
- Zasady rozliczania składki na ubezpieczenie zdrowotne przez przedsiębiorców obowiązujące w 2023 r.,
- 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).

Dla różnych grup odbiorców zorganizowano webinary dotyczące zmian wprowadzanych Polskim Ładem

W 2021 r. Ministerstwo Finansów zorganizowało dedykowane różnym odbiorcom (w tym przedsiębiorcom, płatnikom, księgowym, doradcom podatkowym) webinary dotyczące zmian podatkowych w ramach Polskiego Ładu, tj.:

- od 14 września 2021 r. ruszył cykl webinarów pod nazwą *Podatkowy restart gospodarki – pakiet dla biznesu*; 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.; były poświęcone odpowiednio: ułatwieniom dla korporacji, ulgom dla małych i średnich firm, podatnikowi bezgotówkowemu, ulgom dla branży innowacyjnej, ułatwieniom dla korporacji oraz estońskiemu CIT;
- 21 października 2021 r. ogłoszono drugą edycję webinarów o rozwiązaniach podatkowych w Polskim Ładzie; 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 rozwiązania dedykowane firmom innowacyjnym (IP Box, B+R, ulgi na prototyp i robotyzację); zachęcano 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, a wiele spotkań online z różnymi grupami zainteresowanych, przeprowadzonych w okresie od połowy listopada do końca grudnia 2021 r.;
- 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;
- 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;
- 29 grudnia 2021 r. odbył się webinar zorganizowany przez Ministerstwo Finansów wspólnie z Grupą Symfonia; 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.

Ministerstwo Finansów zorganizowało także 18 listopada, 3 grudnia oraz 13 grudnia webinary z myślą o pracownikach i funkcjonariuszach Krajowej Administracji Skarbowej, opisane w punkcie 5.2.1. informacji.

Od 8 stycznia 2022 r. były organizowane także edukacyjne webinary 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 webinary 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.

Kolejne webinary 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 codzienny cykl spotkań w formie livechatów, dotyczących rozwiązań 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 do 19 stycznia, II tura od 24 do 28 stycznia 2022 r.

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 Polskiego Ładu dla pracowników, przedsiębiorców, rodzin i emerytów.

Działania w ramach infolinii KIS

W ramach Krajowej Informacji Skarbowej od 10 grudnia 2021 r. udostępniono dzwoniącym infolinię dotyczącą zmian podatkowych w ramach Polskiego Ładu. Infolinię obsługiwało około 200 pracowników infolinii KIS oraz dodatkowo około 300 pracowników z izb administracji skarbowej. Pierwsze logowania osób z izb administracji skarbowej, wspierających infolinię KIS w zakresie zapytań dotyczących Polskiego Ładu, nastąpiły 11 stycznia 2022 r. Na pytania dzwoniących udzielono:

- 11 898 odpowiedzi do 31 grudnia 2021 r.,
- 51 184 odpowiedzi od 1 stycznia do 30 czerwca 2022 r.,
- 6899 odpowiedzi od 1 lipca do 31 grudnia 2022 r.
- 4244 odpowiedzi od 1 stycznia do 30 czerwca 2023 r.

W pierwszym półroczu 2022 r. wspomagający KIS dodatkowi użytkownicy infolinii z izb administracji skarbowej udzielili odpowiedzi na 22 818 pytań klientów. Zagadnienia najczęściej poruszane przez osoby kontaktujące się z infolinią KIS dotyczyły: działalności gospodarczej, zwolnień przedmiotowych, ulgi dla klasy średniej, ulgi prorodzinnej i najmu prywatnego.

Dyżury na temat reformy podatkowej w urzędach skarbowych

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, 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) spotkaniach informacyjnych.

5.3. Realizacja przez organy Krajowej Administracji Skarbowej wybranych działań, w tym dotyczących rozliczenia zeznań za 2022 r., dokonywania nabycia sprawdzającego, wykorzystania instytucji tymczasowego zajęcia ruchomości

Dyrektorzy kontrolowanych IAS prowadzili systematyczne działania nadzorcze

Dyrektorzy kontrolowanych izb administracji skarbowej systematycznie monitorowali prawidłowość oraz efekty wykorzystania przez organy KAS nabycia sprawdzającego oraz tymczasowego zajęcia ruchomości. Dyrektorzy na bieżąco monitorowali również liczbę oraz kwoty nieterminowo zwróconych nadpłat PIT.

Nieprawidłowości stwierdzono we wszystkich kontrolowanych urzędach skarbowych

Na podstawie badanej próby nabyć sprawdzających przeprowadzonych przez pracowników kontrolowanych pięciu urzędów skarbowych, w trzech urzędach stwierdzono braki w protokołach nabycia sprawdzającego lub zleceniach nabycia sprawdzającego, a w dwóch urzędach przypadki nieterminowego weryfikowania obowiązku ewidencjonowania sprzedaży na kasie rejestrującej w wyniku zgłoszeń otrzymywanych za pośrednictwem Krajowego Telefonu Interwencyjnego KAS.

Naczelnicy kontrolowanych urzędów skarbowych zatwierdzili w 2022 r. oraz I półroczu 2023 r. łącznie 14 protokołów tymczasowego zajęcia ruchomości. Nieprawidłowości stwierdzono w dwóch sprawach. W jednym przypadku organ egzekucyjny wydał postanowienie o zatwierdzeniu TZR po upływie 96 godzin od momentu podpisania protokołu TZR przez funkcjonariusza dokonującego tego zajęcia. W trakcie kontroli NIK, Dyrektor IAS w Katowicach w związku z wnioskiem organu egzekucyjnego stwierdził nieważność tego postanowienia. W drugim przypadku, w postanowieniu w sprawie zatwierdzenia TZR nie zawarto wszystkich elementów przewidzianych przepisami prawa.

Na podstawie badanej próby, błędnych zeznań podatkowych za 2022 r., w dwóch spośród pięciu kontrolowanych urzędów skarbowych stwierdzono opóźnienia we wzywaniu podatników do ich skorygowania. W trzech urzędach skarbowych, w wyniku przeglądu analitycznego dotyczącego zwrotów nadpłat z zeznań za 2021 r., stwierdzono także przypadki zwrotów po upływie terminów określonych w art. 77 Ordynacji podatkowej. Skala nieprawidłowości w tym zakresie była niewielka.

5.3.1. Rozliczenie zeznań za 2022 r.

Wzrósł odsetek zeznań złożonych w formie elektronicznej

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

Podatnicy rozliczający się według skali podatkowej za 2022 r. obliczali podatek według obniżonej z 17 % do 12 % stawki podatkowej. Podatek należny pomniejszali o kwotę zmniejszającą podatek 3,6 tys. zł⁷⁴. Zarówno stawka 12 % jak i kwota zmniejszająca podatek 3,6 tys. zostały wprowadzone w trakcie 2022 r. (ustawą z dnia 9 czerwca 2022 r.). Podatnicy obliczali podatek należny według stawki 12 % od dochodu nieprzekraczającego pierwszego progu podatkowego (120 tys. zł). Nadwyżkę dochodu ponad 120 tys. podatnicy opodatkowywali według stawki 32 %.

Za 2022 r. nadpłata podatku została wykazana w 14,7 mln zeznań PIT-36, PIT-37, PIT-36L oraz PIT-28, tj. w mniejszej liczbie niż za rok poprzedni. Za 2021 r. nadpłata została wykazana w 17,4 mln zeznań. Organy podatkowe zwróciły po terminie 7,2 tys. nadpłat za 2022 r. w kwocie 5,6 mln zł, a za 2021 r. 70,3 tys. nadpłat w kwocie 11,2 mln zł. Nieprawidłowości w zakresie nieterminowo zwróconych nadpłat występowały w niewielkim zakresie.

Dyrektorzy kontrolowanych dwóch izb administracji skarbowej monitorowali liczbę oraz kwotę nieterminowo zwróconych nadpłat wynikających z zeznań za 2022 r. oraz ustalali przyczyny dokonywania zwrotów z opóźnieniem. Z tytułu rozliczeń za 2022 r. naczelnicy urzędów skarbowych województwa śląskiego i wielkopolskiego wypłacili nieterminowo 64 nadpłaty w kwocie 166,3 tys. zł. Skutkowało to wypłatą odsetek w kwocie 5,4 tys. zł. W porównaniu z rozliczeniem za 2021 r., liczba i kwota nieterminowych zwrotów nadpłat zmniejszyła się. Naczelnicy urzędów skarbowych za 2021 r. zwrócili z opóźnieniem 901 nadpłat w kwocie 597,9 tys. zł, w związku z czym wypłacili odsetki w kwocie 14,7 tys. zł. Wypłata nadpłat po terminie została spowodowana m.in. przedłużającymi się czynnościami sprawdzającymi, problemami po stronie systemów informatycznych, jak również błędami pracowników.

Wyniki badania zwrotów nadpłat w urzędach skarbowych

W pięciu kontrolowanych urzędach skarbowych na próbie 112 błędnych zeznań podatkowych PIT za 2022 r. stwierdzono, że działania weryfikacyjne naczelników urzędów skarbowych w odniesieniu do złożonych przez podatników błędnych zeznań były podejmowane w większości na bieżąco. Podatnika wzywano do złożenia korekty po stwierdzeniu nieprawidłowości w zeznaniu. Najczęściej występującą przyczyną złożenia przez podatnika korekty deklaracji podatkowej był błędnie wykazany dochód lub nieprawidłowo obliczona ulga.

W celu monitorowania terminowości dokonywanych zwrotów podatku dochodowego od osób fizycznych, w kontrolowanych urzędach skarbowych systematycznie generowano i analizowano raporty dotyczące podatników oczekujących na zwrot podatku. Raporty zawierały dla poszczególnych podatników m.in. dane o dacie złożenia deklaracji, kwocie do zwrotu, terminie zwrotu podatku.

Opóźnienia we wzywaniu podatników do skorygowania błędnych deklaracji za 2022 r. stwierdzono w dwóch urzędach skarbowych (w US Warszawa-Bemowo w 11 na 20 badanych spraw oraz w US Ostrowie Wielkopolskim w sześciu na 28 badanych spraw).

⁷⁴ Kwota zmniejszająca podatek ustawą z dnia 29 października 2021 r. została ustalona w kwocie 5,1 tys. zł (przy stawce podatku 17 %) a wraz z obniżeniem od 1 lipca 2022 r. stawki podatku do 12 % zmniejszyła się do 3,6 tys. zł. Mimo obniżenia kwoty zmniejszającej podatek (przy obniżeniu stawki podatkowej), wysokość dochodu za 2022 r., od którego podatnicy nie zapłacili podatku dochodowego nie zmieniła się i wynosiła 30 tys. zł.

Przykład nieprawidłowości

W **US Warszawa Bemowo** w 11 na 20 badanych błędnych zeznań, pisemne wezwanie do podatnika o złożenie korekty deklaracji zostało skierowane po upływie ustawowego terminu na zwrot nadpłaty (od 34 do 79 dni).

Do US wpłynęło 171,9 tys. zeznań za 2022 r., spośród których 62,2 % stanowiły zeznania z nadpłatą podatku. Liczba błędnych zeznań z nadpłatą wyniosła 1,3 tys. i była niższa w porównaniu do roku poprzedniego (2,4 tys.).

Naczelnik US wyjaśnił m.in., że ze względu na kumulację prac związanych z obsługą zeznań rocznych, a także z istniejącymi w Urzędzie brakami kadrowymi, nie było możliwe bieżące wzywanie podatników do skorygowania błędnych zeznań w formie pisemnej. Naczelnik US wskazał także, że w 2023 r. nastąpiła kumulacja terminów złożenia zeznań podatkowych. Po raz pierwszy podatnicy opodatkowani na zasadach ryczałtu ewidencjonowanego składali zeznania PIT-28 w terminie do 2 maja 2023 r., gdy w poprzednich latach termin ten przypadał na 28 lutego. Pozwalało to na realizację zadań do nadpłat z błędnych deklaracji PIT-28 we wcześniejszym okresie.

Przegląd analityczny zwrotów z tytułu zeznań PIT za 2021 r., dokonanych w 2022 r., wykazał przypadki zwrotów nadpłat po upływie terminów określonych w art. 77 Ordynacji podatkowej w trzech urzędach skarbowych.

Przykłady nieprawidłowości

W **US Poznań-Jeżyce** w przypadku sześciu zeznań za 2021 r. (na 44,9 tys. dokonanych zwrotów) podatek zwrócono po upływie terminów określonych w art. 77 Ordynacji podatkowej, co skutkowało wypłaceniem odsetek za opóźnienie w kwocie 150 zł.

Naczelnik US wyjaśnił m.in., że związane było to z błędnym zakwalifikowaniem zeznań w systemie oraz dużym obciążeniem pracowników pracą.

W **US w Rybniku** w 10 przypadkach, na 80,4 tys. złożonych zeznań PIT, nadpłaty zwrócono od 1 do 36 dni po terminie, tj. po upływie 45 dni od dnia złożenia zeznania za pomocą środków komunikacji elektronicznej (art. 77 § 1 pkt 5a Ordynacji podatkowej), co skutkowało wypłaceniem odsetek za opóźnienie w kwocie 2,1 tys. zł. W przypadku jednego zeznania zwrot nadpłaty nastąpił z 36-dniowym opóźnieniem, gdyż nadpłata została przeksięgowana na nieistniejącą zaległość.

Naczelnik US wyjaśnił m.in., że główną przyczyną opóźnień było niedopatrzenie.

Analogiczne nieprawidłowości wystąpiły w US Ostrowie Wielkopolskim, dwa zwroty podatku nadpłaconego za 2021 r. zrealizowano 10 dni po terminie, a trzeci po sześciu dniach. Ponadto w US w Cieszynie stwierdzono jeden nieterminowy zwrot nadpłaty z tytułu rozliczenia za 2022 r. (kwotę 0,8 tys. zł zwrócono cztery dni po terminie).

5.3.2. Nabycia sprawdzające

Nabycie sprawdzające nowym narzędziem uszczelniającym system podatkowy

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 projektu ustawy wprowadzającej instytucję nabycia sprawdzającego wskazano, że niezbędne jest wyposażenie organów KAS 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 i oszacowano, że dochody sektora finansów publicznych wynikające z uszczelnienia szarej strefy w gastronomii mogą wzrosnąć o 22 mln zł tylko w 2022 r.

**Fundusz nabycia
sprawdzającego
oraz typowanie
podmiotów
do objęcia nabyciem
sprawdzającym**

Ustawą z dnia 29 października 2021 r. środki dla Krajowej Administracji Skarbowej na nabycia towarów lub usług w celu sprawdzenia rzetelności sprawdzanego zostały określone na 2022 r. w kwocie 8,5 mln zł, a na 2023 r. w kwocie 1,7 mln zł. Następnie limit wydatków na 2023 r. został ustawą z dnia 16 czerwca 2023 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw⁷⁵ podwyższony do 5 mln zł, od 12 sierpnia 2023 r.

Na transakcje bezzwrotne ze środków na nabycie sprawdzające wykorzystano 696,2 tys. zł w 2022 r. oraz 275,4 tys. zł w pierwszym półroczu 2023 r.

Minister Finansów zarządzeniem w sprawie funduszu nabycia sprawdzającego określił sposób dysponowania funduszem. W celu realizacji nabycia sprawdzającego pracownicy i funkcjonariusze KAS otrzymali karty płatnicze. Na początku funkcjonowania tego rozwiązania, tj. w pierwszym kwartale 2022 r. przyznanych zostało 2,3 tys. służbowych kart płatniczych. Liczba ta w drugim kwartale 2023 r. wzrosła do 2,5 tys.

Ministerstwo Finansów monitorowało nabycia 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. do tego celu wykorzystywano wdrożony w systemie teleinformatycznym ZISAR Plus⁷⁶ moduł *Rejestr Nabycia Sprawdzającego*.

Nabycia sprawdzające prowadzono w oparciu o wytyczne Zastępcy Szefa Krajowej Administracji Skarbowej z 31 grudnia 2021 r. w zakresie typowania podmiotów do objęcia nabyciem sprawdzającym oraz wytyczne z października 2022 r. w sprawie nabycia sprawdzającego w sieci Internet.

Nadzór nad dokonywaniem przez naczelników urzędów skarbowych oraz naczelników urzędów celno-skarbowych nabyć sprawdzających sprawowali także dyrektorzy izb administracji skarbowych. Monitorowano terminowości oraz efekty podejmowanych przez urzędy działań, a także prawidłowości rozliczenia środków funduszu nabycia sprawdzającego.

Nabycia sprawdzające były realizowane przez urzędy skarbowe oraz urzędy celno-skarbowe na podstawie: typowań własnych, wyników analiz regionalnych izby administracji skarbowej oraz wyników analiz centralnych Ministerstwa Finansów lub wytypowanej izby administracji skarbowej. Przykładowo IAS w Poznaniu przeprowadziła typowanie ogólnopolskie podmiotów do objęcia czynnościami weryfikacyjnymi, w tym nabyciem sprawdzającym, w zakresie stopnia wypełnienia obowiązku wymiany konwencjonalnych kas rejestrujących na „kasy online”, tj. urządzenia umożliwiające łączność z Centralnym Repozytorium KAS. Utworzono listę podmiotów działających w jednej z branż do objęcia działaniami, która została przekazana do pozostałych izb administracji skarbowej. Jednostki KAS otrzymywały informacje o podatnikach, którzy mogą nie dokonywać ewidencjonowania sprzedaży przy użyciu kasy rejestrującej także w ramach Krajowego Telefonu Interwencyjnego KAS (KTI).

**Efekty nabyć
sprawdzających**

W 2022 r. pracownicy i funkcjonariusze Krajowej Administracji Skarbowej dokonali 56,5 tys. nabyć sprawdzających, w trakcie których nałożyli na sprzedawców 13,5 tys. mandatów karnych na kwotę 18,2 mln zł. W pierwszym półroczu 2023 r. pracownicy i funkcjonariusze KAS dokonali 26,7 tys. nabyć sprawdzających i nałożyli 7,2 tys. mandatów karnych na kwotę 10,6 mln zł.

W okresie od 1 stycznia 2022 r. do 30 czerwca 2023 r. w województwie śląskim dokonano 8,2 tys. nabyć sprawdzających (tj. 9,9 % nabyć w kraju), a województwie wielkopolskim 5,4 tys. (6,5 % nabyć w kraju).

⁷⁵ Dz. U. poz. 1598.

⁷⁶ Zintegrowany System Zarządzania Ryzykiem służący w szczególności do nadzoru nad kontrolami podatkowymi.

W 2022 r. pracownicy urzędów skarbowych województwa śląskiego i wielkopolskiego dokonali 7 tys. nabyć sprawdzających oraz nałożyli 1,9 tys. mandatów karnych w związku ze stwierdzeniem nieprawidłowości w zakresie ewidencjonowania sprzedaży przy zastosowaniu kasy rejestrującej i wydawania nabywcy paragonu fiskalnego na łączną kwotę 2005,6 tys. zł, z czego do końca lipca 2023 r. wpłacono lub wyegzekwowano 1884,5 tys. zł (94 %). W I półroczu 2023 r. pracownicy urzędów skarbowych wymienionych dwóch województw dokonali 3,9 tys. nabyć sprawdzających i nałożyli 1,1 tys. grzywien na kwotę łączną 1560,8 tys. zł, z czego do końca lipca 2023 r. wpłacono lub wyegzekwowano 1441,5 tys. (92,4 %).

Pracownicy i funkcjonariusze Śląskiego Urzędu Celno-Skarbowego i Wielkopolskiego Urzędu Celno-Skarbowego dokonali w 2022 r. 1,1 tys. nabyć sprawdzających i nałożyli 330 grzywien w związku ze stwierdzeniem nieprawidłowości w zakresie ewidencjonowania sprzedaży przy zastosowaniu kasy rejestrującej i wydawania nabywcy paragonu fiskalnego na łączną kwotę 460,5 tys. zł, z czego do końca lipca 2023 r. wpłacono lub wyegzekwowano 424 tys. zł (92,1 %). W I półroczu 2023 r. dokonali oni 1,7 tys. nabyć sprawdzających i nałożyli 398 grzywien na łączną kwotę 693,7 tys. zł, z czego do końca lipca 2023 r. wpłacono lub wyegzekwowano 640,9 tys. zł (92,4 %).

W okresie od 1 stycznia 2022 r. do 30 czerwca 2023 r. pracownicy i funkcjonariusze KAS województwa śląskiego i wielkopolskiego dokonali dwunastu zajęć zakończonych protokołem ponieważ sprzedawany towar stanowił dowód popełnienia przestępstwa, przestępstwa skarbowego, wykroczenia lub wykroczenia skarbowego. Przyczynami zatrzymania lub dokonania zajęcia albo zabezpieczenia towaru były w szczególności: sprzedaż akcesoriów do papierosów elektronicznych bez znaków akcyzy, sprzedaż suszu tytoniowego bez znaków akcyzy oraz sprzedaż perfum z naruszeniem własności intelektualnej.

Administracja skarbową osiągnęła na koniec 2022 r. oraz na koniec II kwartału 2023 r. planowaną przez Szefa KAS w *Kierunkach działania i rozwoju Krajowej Administracji Skarbowej* wartość miernika dotyczącego weryfikacji realizacji obowiązku ewidencjonowania obrotu przy wykorzystaniu kasy rejestrującej oraz wydawania paragonów fiskalnych w trybie nabycia sprawdzającego. Oczekiwaną wartość miernika (zakładaną liczbę zweryfikowanych podmiotów) osiągnęły wszystkie izby administracji skarbowej. Także wszystkie kontrolowane urzędy skarbowe osiągnęły wartość miernika wynikającego z planu działalności właściwych izb administracji skarbowej.

Pracownicy pięciu kontrolowanych urzędów skarbowych w okresie od 1 stycznia 2022 r. do 30 czerwca 2023 r. dokonali 991 nabyć sprawdzających i nałożyli 242 kary grzywny w drodze mandatu karnego na łączną kwotę 330,8 tys. zł, z czego wyegzekwowano 313,4 tys. zł (94,7 %).

Wyniki badania próby nabyć sprawdzających

Szczegółowym badaniem objęto 138 (14,1 %) nabyć sprawdzających dokonanych przez pracowników kontrolowanych urzędów skarbowych. Na podstawie badanej próby nabyć sprawdzających stwierdzono, że czynności były prowadzone na ogół prawidłowo i skutecznie. Niemniej w trzech urzędach stwierdzono nieprawidłowości o charakterze formalnym. W US w Ostrowie Wielkopolskim i US Warszawa-Bemowo część sprawdzanych protokołów z nabycia sprawdzającego nie zawierało wszystkich elementów określonych w art. 94t ustawy o KAS, a w US Poznań-Jeżyce w zleceniach nabycia sprawdzającego bezpośredni przełożony pracownika mającego dokonać nabycia nie określał w większości badanych przypadków limitu środków funduszu nabycia sprawdzającego do wykorzystania w zlecanym nabyciu.

Przykłady nieprawidłowości

W **US Warszawa Bemowo** w czterech spośród 14 badanych protokołów z nabycia sprawdzającego nie wskazano numeru stałego upoważnienia, gdy zgodnie z art. 94t ust. 2 pkt 3 ustawy o KAS protokół zawiera w szczególności numer stałego upoważnienia do dokonania nabycia sprawdzającego.

Zastępca Naczelnika US wyjaśnił m.in., że w przywołanych sprawach, w miejscu, gdzie znajdują się dane sprawdzającego, brak jest numeru stałego upoważnienia, z uwagi na przeoczenie sporządzającego protokół z nabycia sprawdzającego pracownika.

W **US Warszawa Bemowo** w 10 spośród 14 badanych protokołów z nabycia sprawdzającego nie wskazano, jaki towar lub jaka usługa podlegała nabyciu sprawdzającemu. Zgodnie z art. 94t ust. 2 pkt 7 ustawy o KAS protokół zawiera w szczególności określenie nabytego towaru lub usługi oraz wartość sprzedaży brutto, w tym wskazanie kwoty należnego podatku od towarów i usług.

Zastępca Naczelnika US wyjaśnił m.in., że konstrukcja formularza protokołu z nabycia sprawdzającego, zwłaszcza w początkowym okresie realizacji nowego zadania, jakim stały się nabycia sprawdzające, mogła wprowadzać w błąd, jeśli chodzi o wymagane pola do uzupełnienia. Sporządzający wypełniają protokoły pod presją czasu i często w nieprzyjemnej (nerwowej) atmosferze.

W **US w Ostrowie Wielkopolskim** pięć spośród 20 badanych dokumentów z czynności nabycia sprawdzającego nie zawierało niektórych wymaganych elementów:

- a) w czterech protokołach z nabycia sprawdzającego brak było niektórych informacji wymaganych w art. 94t ust. 2 ustawy o KAS, przykładowo:
 - w trzech protokołach nie wskazano numeru stałego upoważnienia do przeprowadzenia kontroli,
 - w trzech protokołach nie wskazano numeru paragonu, numeru kasy fiskalnej lub przyczyny ich braku,
- b) w jednej notatce z nabycia sprawdzającego nie zawarto informacji o: kwocie brutto towaru, należnym podatku od towarów i usług, numerze paragonu oraz numerze kasy rejestrującej, wymaganych w art. 94s ust. 1 ustawy o KAS.

Kierownik Działu Kontroli Podatkowej wyjaśnił m.in., że kontrolujący po dokonaniu nabycia okazali sprawdzanemu legitymację służbową, a brak podania stałego upoważnienia był następstwem wykonywanych dalej czynności i braku żądania okazania takiego dokumentu przez sprawdzanego. Dokumentacja z nabyć tworzona jest w terenie w trudnych warunkach.

W dwóch spośród pięciu kontrolowanych urzędów skarbowych, stwierdzono przypadki nieprzestrzegania wytycznych Zastępcy Szefa KAS do dokonywania nabyć sprawdzających w zakresie terminowości weryfikowania obowiązku ewidencjonowania sprzedaży na kasie rejestrującej, w wyniku zgłoszeń otrzymywanych za pośrednictwem KTI KAS, tj. w ciągu pięciu dni roboczych od powzięcia takiej informacji. W US w Cieszynie opóźnienia stwierdzono w trzech spośród 20 badanych nabyć sprawdzających, a w US w Rybniku w czterech spośród 20 badanych nabyć sprawdzających. Opóźnienia tłumaczono głównie przeoczeniem lub dużą pracochłonnością analizy otrzymanych informacji.

Nabycia sprawdzające były na ogół poprzedzone zleceniem przez bezpośredniego przełożonego sprawdzającego, który wskazał podmiot oraz określił limit środków funduszy do wykorzystania w zlecanym nabyciu sprawdzającym. Nieprawidłowości w tym zakresie stwierdzono w US Poznań-Jeżyce.

Przykład nieprawidłowości

W **US Poznań-Jeżyce** w 30 spośród 36 badanych zleceniach nabycia sprawdzającego bezpośredni przełożony pracownika mającego dokonać nabycia nie określił limitu środków funduszu nabycia sprawdzającego do wykorzystania w zlecanym nabyciu, pomimo że obowiązek taki wynikał z § 5 zarządzenia Ministra Finansów w sprawie funduszu nabycia sprawdzającego.

Naczelnik US wyjaśnił m.in., że przy każdym zleceniu nabycia sprawdzającego kierownik komórki właściwej do spraw kontroli podatkowej ustalał z członkami zespołu sprawdzającego kwotę środków przeznaczonych na to nabycie. Naczelnik wyjaśnił także, że w wytycznych w sprawie nabycia sprawdzającego

z 31 grudnia 2022 r. ustalono wzór zlecenia takiego nabycia obejmujący pozycję: „limit środków dla zlecenia”. Z dniem 1 lipca 2022 r. wdrożono produkcyjnie moduł nabyć sprawdzających w systemie ZISAR-PLUS, który systemowo generuje zlecenie nabycia sprawdzającego, natomiast w szablonie nie ma pozycji dotyczącej limitu środków pieniężnych. Jednocześnie Dyrektor IAS w Poznaniu przekazał do stosowania „wytyczne w zakresie obsługi nabycia sprawdzającego w SYSTEMIE ZISAR-PLUS”, zgodnie z którymi obowiązek wskazania kwoty środków przeznaczonych do wydatkowania w ramach danego zlecenia dotyczy wyłącznie nabyć sprawdzających realizowanych w ramach operacji ponadregionalnych.

NIK, nie kwestionując treści zaleceń zawartych w wytycznych w zakresie obsługi nabycia sprawdzającego w SYSTEMIE ZISAR-PLUS, na które powołuje się Naczelnik US, wskazuje, że w istocie zlecenia te nie kolidują z obowiązkiem wynikającym ze wskazanego zarządzenia Ministra Finansów. Także wyższa ranga prawna zawartych w zarządzeniu norm skutkować powinna określeniem (np. w sekcji „uwagi” wygenerowanego szablonu zlecenia) kwoty limitu środków na przeprowadzenie nabycia sprawdzającego.

5.3.3. Tymczasowe zajęcie ruchomości

Tymczasowe zajęcie ruchomości

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 nowej regulacji na sektor finansów publicznych oszacowano na 500 mln zł w 2022 r. i w kolejnych latach.

Szef Krajowej Administracji Skarbowej przekazał pod koniec 2021 r. jednostkom KAS *Wytyczne w sprawie Tymczasowego Zajęcia Ruchomości*, do stosowania od 1 stycznia 2022 r.

W 2022 r. organy egzekucyjne zatwierdziły (w całości lub w części) 237 protokołów tymczasowego zajęcia ruchomości. Zobowiązani po zatwierdzeniu protokołu TZR często dobrowolnie regulowali zadłużenie lub zaległości ich były rozkładane na raty. W efekcie zastosowania tymczasowych zajęć ruchomości zobowiązani 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 (w całości lub w części) 258 protokołów tymczasowego zajęcia ruchomości. Zobowiązani w efekcie zastosowania TZR 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 w Ministerstwie Finansów tłumaczył m.in., 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 odniesieniu do efektywności instytucji tymczasowego zajęcia ruchomości, Dyrektor Departamentu Poboru Podatków w Ministerstwie Finansów wskazał na jej działanie prewencyjne. Instytucja ta spełniła swoją funkcję dyscyplinując/motywuując część zobowiązanych do podjęcia działań w celu uregulowania należności wobec budżetu państwa.

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

Efekty tymczasowego zajęcia ruchomości w kontrolowanych dwóch izbach administracji skarbowej

Dyrektorzy kontrolowanych izb administracji skarbowej monitorowali prawidłowość wykorzystania instytucji tymczasowego zajęcia ruchomości, w tym zasadność wydawania przez organy egzekucyjne postanowień o odmowie zatwierdzenia TZR lub postanowień o zatwierdzeniu TZR w części, a także przypadki niewydania postanowienia w sprawie tymczasowego zajęcia ruchomości w ciągu 96 godzin od momentu podpisania protokołu przez funkcjonariusza Służby Celno-Skarbowej dokonującego zajęcia.

Organy egzekucyjne województwa śląskiego i wielkopolskiego zatwierdziły w 2022 r. 74 protokoły tymczasowego zajęcia ruchomości. W efekcie zastosowania TZR, uzyskano 1992,4 tys. zł. Wartość zajętych tymczasowo pozostałych ruchomości oszacowano na kwotę 27 425,7 tys. zł. W I półroczu 2023 r. organy egzekucyjne zatwierdziły 76 protokołów TZR. W efekcie zastosowania tymczasowego zajęcia ruchomości, uzyskano 1872,6 tys. zł. Wartość zajętych tymczasowo pozostałych ruchomości oszacowano na kwotę 858,4 tys. zł.

Efekty tymczasowego zajęcia ruchomości w pięciu kontrolowanych urzędach skarbowych

Naczelnicy pięciu kontrolowanych urzędów skarbowych w okresie od 1 stycznia 2022 r. do 30 czerwca 2023 r. zatwierdzili 14 protokołów tymczasowego zajęcia ruchomości (9 w 2022 r. oraz 5 w I półroczu 2023 r.). Zobowiązani w efekcie zastosowania tymczasowego zajęcia ruchomości wpłacili 517,1 tys. zł. W jednym przypadku, Naczelnik Urzędu Skarbowego w Rybniku odmówił zatwierdzenia tymczasowego zajęcia ruchomości (samochodu ciężarowego), ponieważ wcześniej samochód ten został zajęty w ramach prowadzonego postępowania egzekucyjnego.

Protokoły tymczasowego zajęcia ruchomości zawierały wszystkie niezbędne informacje określone w art. 94zb ust. 2 ustawy o KAS, w tym pełne oznaczenie zobowiązanego, oznaczenie organu egzekucyjnego, numery tytułów wykonawczych stanowiących podstawę TZR oraz kwoty na jakie one opiewały wraz z łączną kwotą należności. Wyszczególniono w nich zajęte ruchomości oraz wskazano dozorcę i miejsce przechowywania zajętych ruchomości.

Organy egzekucyjne zatwierdzały na ogół tymczasowe zajęcia ruchomości przed upływem 96 godzin od chwili spisania protokołu tymczasowego zajęcia ruchomości przez funkcjonariusza dokonującego tego zajęcia. Przed zatwierdzeniem TZR sprawdzano aktualność obowiązku oraz ewentualne ulgi w spłacie należności, fakt podlegania zajętych ruchomości egzekucji oraz poprawność sporządzenia protokołu TZR.

Stwierdzone nieprawidłowości

W **US w Rybniku**, w jednym na dziewięć badanych przypadków, wydanie postanowienia o zatwierdzeniu TZR nastąpiło po upływie 96 godzin (po 109 godzinach i 53 minutach) od momentu podpisania protokołu TZR przez funkcjonariusza dokonującego tego zajęcia, tj. niezgodnie z art. 94z ust. 2 ustawy o KAS, w związku z art. 96n § 1 pkt 1 ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji.

Z wyjaśnienia Naczelnika US wynika, że zatwierdzenia protokołu TZR po upływie 96 godzin dokonano z powodu niedopatrzenia.

Dyrektor IAS w Katowicach, w związku z wnioskiem organu egzekucyjnego z 6 września 2023 r., stwierdził nieważność postanowienia o zatwierdzeniu tymczasowego zajęcia ruchomości. W sprawie wyjaśniano dodatkowo, czyją własnością była zajęta ruchomość. Zobowiązany twierdził, że ruchomość nie należy do niego. Dopiero w trakcie kontroli NIK ustalono, że zajęta ruchomość nie była własnością zobowiązanego, wobec którego zastosowano tymczasowe zajęcia ruchomości.

W badanym okresie do **US Warszawa-Bemowo** wpłynął jeden protokół TZR, który został zatwierdzony przez organ egzekucyjny w czasie trwania TZR. Niemniej w sprawie tej postanowienie Naczelnika US o zatwierdzeniu tymczasowego zajęcia ruchomości nie zawierało elementów określonych w art. 96o § 1 pkt 2–4 ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, w tym kwoty należności pieniężnej ze wskazaniem terminu jej płatności i okresu, którego dotyczy,

oraz kwoty odsetek naliczonych na dzień wydania postanowienia z podaniem rodzaju i stawki odsetek z tytułu niezapłacenia należności w terminie, a także kwoty kosztów egzekucyjnych i kosztów upomnienia.

Naczelnik US wyjaśnił, że doszło do tego omyłkowo, pracownicy poprzez niedopatrzenie nie zawarli kwot wymaganych normą prawną, działając pod presją czasu i realizując inne terminowe sprawy.

5.4. Tarcze antyinflacyjne

**W Ministerstwie
Finansów na bieżąco
monitorowano
przebieg procesów
inflacyjnych**

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 *Komentarze makroekonomiczne* odnoszące się do procesów inflacyjnych oraz krótkie informacje o wskaźnikach cen towarów i usług konsumpcyjnych, inflacji bazowej, cen surowców.

**W 2021 r. inflacja
w pierwszym
kwartale wyniosła
2,7 % i wzrosła
do 7,7 % w czwartym
kwartale**

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. Obserwowany szczególnie w ostatnich miesiącach 2021 r. wzrost inflacji był w dużym stopniu wynikiem wysokiego wzrostu cen surowców na rynkach światowych, zwłaszcza surowców energetycznych.

Ostatecznie średnioroczna inflacja mierzona wskaźnikiem zmiany cen towarów i usług konsumpcyjnych (CPI) wyniosła w całym 2021 r. 5,1 %. Ceny żywności i napojów bezalkoholowych, według danych GUS⁷⁷, były o 3,2 % wyższe niż w roku poprzednim, a ceny energii, według obliczeń Ministerstwa Finansów, o 12,1 % i miały największy wpływ na roczny wskaźnik inflacji. 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.

Oprócz wysokiej dynamiki cen energii i żywności w latach 2021–2022 stopniowo rosła także inflacja bazowa. Inflacja bazowa wyniosła w całym 2021 r. średnio 4,1 %. 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.

Polska obok Węgier miała w 2021 r. najwyższą inflację mierzoną wskaźnikiem HICP⁷⁸ w całej Unii Europejskiej. Wyniosła ona 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

⁷⁷ Wskaźniki cen towarów i usług w grudniu 2021 r. Informacja sygnałna GUS opublikowana 14 stycznia 2022 r.

⁷⁸ Zharmonizowany wskaźnik cen konsumpcyjnych, obliczany według ujednoliconej metodologii Biura Statystycznego Unii Europejskiej. Zgodnie z kryterium inflacyjnym, zawartym w Traktacie z Maastricht, HICP jest podstawą do oceny stabilizacji cen.

średnio 2,9 %. 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.

Komunikat Komisji Europejskiej z 13 października 2021 r.

Komisja Europejska w reakcji na rosnące ceny energii wydała 13 października 2021 r.⁷⁹ 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 podała, że unijna dyrektywa w sprawie opodatkowania energii⁸⁰ i dyrektywa VAT⁸¹ dają państwom członkowskim pewną elastyczność. Dyrektywa w sprawie opodatkowania energii umożliwi 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. Państwa członkowskie mogą zdecydować, że zastosują 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.

Zapowiedź wprowadzenia tarczy antyinflacyjnej 1.0

W celu spowolnienia wzrostu 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 osłonowym⁸² zastąpił istniejący wcześniej dodatek energetyczny⁸³. 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 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 mld zł.

⁷⁹ COM(2021) 660 final.

⁸⁰ 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.).

⁸¹ Dyrektywa Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej.

⁸² Dz. U. z 2023 r. poz. 759. Dodatek osłonowy wprowadzono na okres od 1 stycznia 2022 r. do 31 grudnia 2022 r.

⁸³ 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.).

**Tarcza antyinflacyjna
1.0 obniżyła
m.in. stawki podatku
akcyzowego
na paliwa silnikowe**

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 ustaw⁸⁴. Zmiany były zgodne z art. 4 ust. 1 i 2 dyrektywy Rady 2003/96/WE, który stanowi, że poziomy 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 „poziomy 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. 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/1000 l, tj. o 7 %, do 1065 zł/1000 l, benzyny silnikowe o 145 zł/1000 l, tj. o 9,6 %, do 1369 zł/1000 l, 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/1000 l, tj. o 3,6 %, do 1104 zł/1000 l, benzyny silnikowe o 101 zł/1000 l, tj. o 6,7 %, do 1413 zł/1000 l, gazy przeznaczone do napędu silników spalinowych (np. LPG) o 257 zł/1000 kg, tj. o 39,9 %, do 387 zł/1000 kg.

Według danych GUS⁸⁵, 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.⁸⁶ 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 %.

Na ceny paliw wpływ miały notowania ropy naftowej gatunku Brent. 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 grudniu cena nieznacznie obniżyła się (74,2 USD za baryłkę).

Od 1 stycznia 2022 r., ustawą z dnia 9 grudnia 2021 r. o zmianie ustawy o podatku akcyzowym oraz niektórych innych ustaw, czasowo obniżono (o 0,40 zł) do kwoty 4,6 zł za megawatogodzinę stawkę podatku akcyzowego na energię elektryczną dla przedsiębiorców. Ponadto wyłączono 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.

**Wyłączono
z opodatkowania
podatkiem akcyzowym
energię elektryczną
dla gospodarstw
domowych,
a dla przedsiębiorców
obniżono stawkę
podatkową**

⁸⁴ Dz. U. poz. 2349, ze zm.

⁸⁵ Wskaźniki cen towarów i usług konsumpcyjnych w grudniu 2021 r., Informacja sygnałna GUS opublikowana 14 stycznia 2022 r.

⁸⁶ Wskaźniki cen towarów i usług konsumpcyjnych w lutym 2022 r., Informacja sygnałna GUS opublikowana z 15 marca 2022 r.

Wyłączono z opodatkowania podatkiem od sprzedaży detalicznej przychody ze sprzedaży paliw silnikowych

Tarczą antyinflacyjną 1.0 wprowadzono także obniżki stawek VAT na gaz ziemny, energię cieplną i energię elektryczną

Wprowadzenie tarczy antyinflacyjnej 2.0

W celu zahamowania wzrostu cen paliw płynnych, ustawą z dnia 9 grudnia 2021 r. o zmianie ustawy o podatku akcyzowym oraz niektórych innych ustaw dokonano także zmian w ustawie z dnia 6 lipca 2016 r. o podatku od sprzedaży detalicznej⁸⁷. Polegały one na wyłączeniu czasowym, od 1 stycznia 2022 r., z opodatkowania podatkiem od sprzedaży detalicznej przychodów ze sprzedaży paliw silnikowych.

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 obniżonych⁸⁸. Rozporządzeniem tym obniżono od 1 stycznia 2022 r. stawki VAT na dostawy gazu ziemnego⁸⁹ i energii cieplnej (z 23 % do 8 %) oraz energii elektrycznej⁹⁰ (z 23 % do 5 %), tj. na te dostawy, na które pozwalał państwu członkowskiemu obowiązujący do 5 kwietnia 2022 r. art. 102 dyrektywy Rady 2006/112/WE. Przyjęto tymczasowe obowiązywanie tych rozwiązań (do 31 marca 2022 r.), z możliwością dalszego przedłużenia. Wprowadzenie obniżonych stawek podatku VAT na gaz ziemny, energię elektryczną i energię cieplną było konsultowane z Komitetem ds. VAT.

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 usług⁹¹ (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 żywnościowe⁹², do których stosowano stawkę VAT 5 %, do stawki 0 %,
- paliwa silnikowe z 23 % do 8 %,
- nawozy, środki ochrony roślin, ziemię ogrodniczą i inne środki wspomagające produkcję rolniczą z 8 % do 0 %⁹³,
- gaz ziemny z 8 % do 0 %,
- energię cieplną z 8 % do 5 %,

oraz utrzymano obniżoną, rozporządzeniem Ministra Finansów z 17 grudnia 2021 r., do 5 % stawkę VAT na energię elektryczną. Celem czasowych obniżek stawek podatku VAT na objęte nimi towary było zahamowanie wzrostu cen na te towary. Zakładano, że zredukowanie stawek podatku VAT na wskazane towary przyczyni się do poprawy sytuacji rodzin i gospodarstw domowych najbardziej dotkniętych skutkami gwałtownie rosnących cen.

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 obniżonych⁹⁴ w brzmieniu obowiązującym do 30 stycznia 2022 r., w tym na:

⁸⁷ Dz. U. z 2023 r. poz. 148.

⁸⁸ Dz. U. poz. 2350.

⁸⁹ CN 2711 11 00 albo 2711 21 00.

⁹⁰ CN 2716 00 00.

⁹¹ Dz. U. poz. 196.

⁹² 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.

⁹³ 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.

⁹⁴ Dz. U. z 2021 r. poz. 1696, ze zm.

- obniżone od 23 czerwca 2021 r. stawki VAT do 8 % na towary wykorzystywane w produkcji rolnej⁹⁵ 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 stawką podatku od towarów i usług, oraz warunków stosowania stawek obniżonych⁹⁶;
- 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 2022 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. – 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 obniżonych⁹⁷.

Część obniżek stawek VAT wprowadzonych w ramach tarczy 2.0 była niezgodna z prawem unijnym

Przyjęcie 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 w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej. 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.

Prawo Unii Europejskiej nie dopuszczało 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 dodanej⁹⁸ (dyrektywa stawkowa). W komunikacie z 2016 r. w sprawie egzekwowania prawa UE⁹⁹ Komisja wskazała, że zwykle nie wszczyna postępowania w sprawie uchybienia zobowiązaniom państwa członkowskiego, gdy wniosek ustawodawczy, który uczyniłby dane zachowanie zgodnym z prawem, czeka na przyjęcie przez Radę. Przepisy dyrektywy Rady 2006/112/WE umożliwiały obniżenie stawki VAT do 5 % na energię elektryczną i energię cieplną.

Kwestia tymczasowego wprowadzenia stawek VAT (obniżonych lub stawki 0 %) dot. towarów, które miały zostać objęte tzw. tarczą antyinflacyjną, była dokonywana, jak wskazał Dyrektor Departamentu Podatku od Towarów i Usług w Ministerstwie Finansów, w dialogu z Komisją Europejską. Jego celem było przekonanie Komisji Europejskiej, by w tej szczególnej sytuacji nie doszło do wszczęcia postępowań naruszeniowych przez Komisję Europejską przeciwko Polsce. Podjęte działania były efektywne i Komisja Europejska nie wszczęła wobec Polski postępowań naruszeniowych w tym zakresie.

Minister Finansów informował 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

⁹⁵ 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.

⁹⁶ Dz. U. poz. 1111.

⁹⁷ Dz. U. poz. 224.

⁹⁸ Dz. Urz. UE L z 2022 r. Nr 107, s. 1. Dalej dyrektywa Rady 2022/542.

⁹⁹ Komunikat Komisji *Prawo Unii: lepsze wyniki dzięki lepszemu stosowaniu* (Dz. Urz. UE C 18 z 19.1.2017, s. 10).

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 dyrektywy¹⁰⁰, 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 %). Biuro Analiz Sejmowych przed uchwaleniem projektu ustawy podnosiło w sporządzonej opinii prawnej, że wprowadzenie zerowej stawki VAT lub obniżenie stawek VAT na niektóre towary jest niezgodne z prawem Unii Europejskiej.

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 wskazał, że 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.

Wyjaśnienia członków kierownictwa Ministerstwa Finansów

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.

Sekretarz Stanu Sebastian Skuza w wyjaśnieniach także wskazał na charakter nadzwyczajny i wyłącznie tymczasowy preferencyjnych stawek VAT.

NIK nie kwestionuje, 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.

¹⁰⁰ Dyrektywa Rady 2022/542.

W 2022 r. inflacja w pierwszym kwartale wyniosła 9,7 % i wzrosła do 17,3 % w czwartym kwartale

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 %. Inflacja w Polsce mierzona wskaźnikiem HICP była jedną z najwyższych w UE i wyniosła 13,2 %. Była niższa niż w Estonii (19,4 %), na Litwie (18,9 %), Łotwie (17,2 %), Węgrzech (15,3 %) oraz w Czechach (14,8 %).

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

Wybuch wojny w Ukrainie pogłębił w Europie kryzys energetyczny. Ceny surowców na rynkach światowych gwałtownie rosły. W Ministerstwie Finansów prognozowano, że przez większą część 2022 r. inflacja może utrzymywać się na poziomie dwucyfrowym.

Czas obowiązywania tarcz antyinflacyjnych był stopniowo przedłużany

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. o zmianie ustawy o podatku akcyzowym oraz niektórych innych ustaw, został przedłużony o dwa miesiące ustawą z dnia 12 maja 2022 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw¹⁰¹. 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 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 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 społecznościami 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 społecznościami dla przedsiębiorstw gospodarczych i pomocy kredytobiorcom¹⁰².

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 ustaw. 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 Artur Soboń Sekretarz Stanu, 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

¹⁰¹ Dz. U. poz. 1137, ze zm.

¹⁰² Dz. U. z 2023 r. poz. 414.

dalszych działań w tym zakresie (również w postaci instrumentów innych niż podatkowe). Jak wskazał Dyrektor Departamentu Podatku od Towarów i Usług w Ministerstwie Finansów, stopniowe przedłużanie tarcz było zasadne, gdyż decyzje odnośnie do wprowadzenia i późniejszego utrzymania tarcz antyinflacyjnych musiały być podejmowane z zachowaniem dużej ostrożności – na podstawie analizy napływających danych – o potrzebie kontynuowania tego programu. Dyrektor przywołał także stanowisko Departamentu Polityki Makroekonomicznej w Ministerstwie Finansów, że formułowanie prognoz w efekcie pandemii, wojny w Ukrainie i ich skutków dla przebiegu procesów makroekonomicznych odbywało się w warunkach wyjątkowo wysokiej niepewności. Tarcze antyinflacyjne w zakresie akcyzy, jak wskazał natomiast Dyrektor Departamentu Akcyzy i Podatku od Gier w Ministerstwie Finansów, 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 niżkową.

Szacunek wpływu tarcz antyinflacyjnych na poziom inflacji w 2022 r.

Ministerstwo Finansów oszacowało, 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.*

Kształtowanie się cen paliw silnikowych w okresie inflacji

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.¹⁰³ 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.¹⁰⁴ W kierunku wzrostu cen ropy oddziaływało zwiększone zapotrzebowanie na ten surowiec w związku zżywieniem 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. Ceny ropy naftowej gatunku Brent obniżyły się w drugim półroczu 2022 r. 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. Od września średnie ceny ropy naftowej kształtowały się poniżej 100 USD za baryłkę¹⁰⁵, osiągając w grudniu 2022 r. wartość – 80,92 USD za baryłkę. Sytuacja cenowa z końcem roku na rynku paliw ustabilizowała się.

Z końcem 2022 r. przestała obowiązywać większość zmian podatkowych wprowadzonych w ramach tarcz antyinflacyjnych

Z końcem 2022 r. przestały obowiązywać obniżone w ramach tarcz antyinflacyjnych stawki podatku akcyzowego i na większość produktów stawki VAT. 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.

Od 1 stycznia 2023 r. nadal obowiązywała zerowa stawka VAT na podstawowe produkty spożywcze¹⁰⁶, co wynikało z rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 2 grudnia 2022 r. w sprawie obniżonych stawek podatku od towarów i usług w roku 2023¹⁰⁷. Kontynuacja zerowej stawki VAT na produkty żywnościowe miała na celu wspomóc działania antyinflacyjne. Ponadto ustawą z dnia 1 grudnia 2022 r. o zmianie ustawy o podatku akcyzowym oraz niektórych innych ustaw¹⁰⁸ kontynuowano do 30 czerwca 2023 r. wyłączenie przychodów

¹⁰³ <https://www.eia.gov/dnav/pet/hist/LeafHandler.ashx?n=PET&s=RBRT&f=M>

¹⁰⁴ <https://nbp.pl/statystyka-i-sprawozdawczosc/kursy/archiwum-tabela-a-csv-xls/>

¹⁰⁵ 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.

¹⁰⁶ Katalog produktów nie został zmieniony od 1 lutego 2022 r.

¹⁰⁷ Dz. U. poz. 2495, ze zm.

¹⁰⁸ Dz. U. poz. 2707.

**Zmiany stawek
podatkowych obniżyły
w 2022 r. dochody
budżetu państwa
o blisko 40 mld zł**

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.

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 akcyzowe¹⁰⁹.

W wyniku wejścia w życie tarcz antyinflacyjnych (1.0¹¹⁰ oraz 2.0¹¹¹) zmieniła się struktura sprzedaży według stawek VAT. Sprzedaż opodatkowana stawką podstawową (23 %), według danych z deklaracji podatkowych¹¹², stanowiła 79,2 % wszystkich transakcji w grudniu 2021 r., 67,6 % w styczniu 2022 r. oraz 59,2 % 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. 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 VAT¹¹³ w kwocie 104,3 mld zł, tj. o 7,5 mld zł (o 7,8 %) wyższy niż w analogicznym 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.

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.

¹⁰⁹ Na paliwa silnikowe, w tym LPG, oraz lekkie oleje opałowe, jak również wyłączenie z opodatkowania podatkiem akcyzowym energii elektrycznej dla gospodarstw domowych.

¹¹⁰ Obniżono stawki VAT na dostawy gazu ziemnego i energii cieplnej (z 23 % do 8 %) oraz energii elektrycznej (z 23 % do 5 %).

¹¹¹ 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 rozporządzeniem z dnia 17 grudnia 2021 r. *zmieniającym rozporządzenie w sprawie towarów i usług, dla których obniża się stawkę podatku od towarów i usług, oraz warunków stosowania stawek obniżonych do 5 % stawkę VAT na energię elektryczną*.

¹¹² Dane z hurtowni SPR-VAT pobrane 21 sierpnia 2023 r.

¹¹³ Kwoty do wpłaty pomniejszone o zwroty VAT.

W pierwszym półroczu 2023 r. inflacja była nadal dwucyfrowa. Wskaźnik inflacji wyniósł w pierwszym kwartale 17 %, a w drugim kwartale – 13,1 %. Inflacja osiągnęła swój maksymalny poziom w lutym 2023 r. gdy ceny towarów i usług były średnio o 18,4 % wyższe niż przed rokiem.

W czerwcu 2023 r. wskaźnik inflacji HICP w Polsce nadal był jednym z najwyższych spośród krajów europejskich (wyniósł 11 %). Przy czym obniżył się w porównaniu do wartości odnotowanej w maju (12,5 %). W całej UE średni wskaźnik inflacji w czerwcu 2023 r. wyniósł 6,4 %. Wyższy niż w Polsce wskaźnik odnotowano na Węgrzech (19,9 %), w Czechach (11,2 %) i na Słowacji (11,3 %).

Obniżone stawki VAT na żywność obniżyły dochody budżetu państwa od lutego do lipca 2023 r. o ponad 5 mld zł

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.

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 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 niezmienny 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 %. 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.

6. ZAŁĄCZNIKI

6.1. Metodyka kontroli i informacje dodatkowe

Cel główny kontroli	Czy rzetelnie, prawidłowo i skutecznie wprowadzano wybrane zmiany systemowe?
Cele szczegółowe	<ol style="list-style-type: none"> 1. Czy Minister Finansów rzetelnie i prawidłowo przygotował projekt ustawy zwanej Polskim Ładem oraz skutecznie wdrażał nowe regulacje? 2. Czy działania mające na celu przygotowanie organów Krajowej Administracji Skarbowej oraz podatników i płatników do wdrożenia zmian podatkowych były skuteczne oraz przeprowadzone rzetelnie? 3. Czy organy Krajowej Administracji Skarbowej rzetelnie, prawidłowo i skutecznie: dokonywały nabycia sprawdzającego, wykorzystywały instytucję tymczasowego zajęcia oraz terminowo dokonywały zwrotów nadpłat? 4. Czy zmiany podatkowe mające na celu ograniczenie wzrostu inflacji oraz przeciwdziałanie jej negatywnym konsekwencjom były poprzedzone rzetelną analizą społeczno-gospodarczą?
Zakres przedmiotowy	Kontrolą P/23/010 <i>Zmiany podatkowe w ramach Polskiego Ładu oraz tarcz antyinflacyjnych</i> objęto osiem jednostek: Ministerstwo Finansów, dwie izby administracji skarbowej oraz pięć urzędów skarbowych.
Kryteria kontroli	Dobór jednostek do kontroli był konsekwencją wytypowania trzech spośród województw o największej liczbie podatników oraz najwyższych kwotach dochodów podatkowych budżetu państwa (mazowieckie, śląskie, wielkopolskie).
Okres objęty kontrolą	Kontrolą objęto okres od 1 stycznia 2021 r. do 30 czerwca 2023 r. Kontrolę przeprowadzono od 1 lipca do 13 grudnia 2023 r.
Kryteria kontroli	Kontrolę przeprowadzono na podstawie art. 2 ust. 1 ustawy z dnia 23 grudnia 1994 r. o Najwyższej Izbie Kontroli z uwzględnieniem kryteriów określonych w art. 5 ust. 1 ustawy, tj. legalności, rzetelności, celowości i gospodarności.
Działania na podstawie art. 29 ustawy o NIK	W ramach przygotowania przedkontrolnego uzyskano informacje od Ministra Finansów. Informacje dotyczyły głównie przygotowania projektów zmian wprowadzonych w ramach Polskiego Ładu oraz regulacji zmieniających przepisy przyjęte 29 października 2021 r., a także przygotowania Krajowej Administracji Skarbowej do obsługi podatników i płatników do reformy systemu podatkowego.
Stan realizacji wniosków pokontrolnych	<p>Wyniki kontroli przedstawiono w ośmiu wystąpieniach pokontrolnych, w których sformułowano ogółem 18 wniosków pokontrolnych. Z informacji o sposobie wykonania wniosków pokontrolnych według stanu na 27 lutego 2024 r. wynika, że zrealizowano siedem wniosków, a cztery wnioski były w trakcie realizacji.</p> <p>Minister Finansów złożył łącznie pięć zastrzeżeń do wystąpienia pokontrolnego, z których jedno zostało uwzględnione w całości, a cztery zostały oddalone. Pozostali kierownicy jednostek kontrolowanych nie złożyli zastrzeżeń.</p>

Wykaz jednostek kontrolowanych

Lp.	Jednostka organizacyjna NIK przeprowadzająca kontrolę	Nazwa jednostki kontrolowanej	Imię i nazwisko kierownika jednostki kontrolowanej w badanym okresie
1.	Departament Budżetu i Finansów	Ministerstwo Finansów	Magdalena Rzeczowska, Tadeusz Kościński, Mateusz Morawiecki
2.		Urząd Skarbowy Warszawa-Bemowo	Łukasz Balas
3.	Delegatura NIK w Katowicach	Izba Administracji Skarbowej w Katowicach	Mariusz Cupiał, Mariusz Gojny
4.		Urząd Skarbowy w Cieszynie	Sławomir Wójcik
5.		Urząd Skarbowy w Rybniku	Barbara Kwiatkowska, Ireneusz Lepiarczyk
6.	Delegatura NIK w Poznaniu	Izba Administracji Skarbowej w Poznaniu	Marek Pospieski
7.		Urząd Skarbowy w Ostrowie Wielkopolskim	Krzysztof Chmielewski
8.		Urząd Skarbowy Poznań-Jeżyce	Miłosz Michalski

Wykaz ocen kontrolowanych jednostek

Lp.	Nazwa jednostki kontrolowanej	Ocena kontrolowanej działalności*)	Stany mające wpływ na wydaną ocenę:	
			prawidłowe	nieprawidłowe
1.	Ministerstwo Finansów	Negatywna	<p>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.</p> <p>W Ministerstwie Finansów na bieżąco monitorowano i analizowano przebieg procesów inflacyjnych. 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.</p>	<p>Najwyższa Izba Kontroli negatywnie ocenia przygotowanie przez Ministra Finansów projektu ustawy Polski Ład. 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. Nie analizowano, czy i jak utrzymanie w niezmienionej zasadniczo postaci niektórych zasad obliczania zaliczek wpłynie na ich wysokość.</p> <p>W ocenie NIK, <i>vacatio legis</i> ustawy Polski Ład nie było odpowiednie.</p> <p>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 <i>vacatio legis</i> w zakresie obowiązku prowadzenia ksiąg podatkowych przy użyciu programów komputerowych i przesyłania ich w formie ustrukturyzowanej do urzędu skarbowego zostało określone nierzetelnie.</p> <p>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 KAS 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 webinarów, które nie podlegały analizie co do ich skuteczności.</p>

Lp.	Nazwa jednostki kontrolowanej	Ocena kontrolowanej działalności*)	Stany mające wpływ na wydaną ocenę:	
			prawidłowe	nieprawidłowe
				<p>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.</p> <p>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 dodanej.</p>
2.	Urząd Skarbowy Warszawa-Bemowo w Warszawie	W formie opisowej	<p>Naczelnik US identyfikował potrzeby w zakresie szkoleń dotyczących przygotowania do wdrożenia przepisów ustawy z dnia 29 października 2021 r. i na początku grudnia 2021 r., w odpowiedzi na zapytanie Dyrektora IAS w Warszawie, zgłosił zapotrzebowanie w tym zakresie. Pracownicy US wzięli udział w szkoleniach przygotowujących do wdrożenia przepisów ustawy z dnia 29 października 2021 r.</p> <p>Naczelnik US systematycznie monitorował stan złożonych przez podatników podatku dochodowego od osób fizycznych zeznań oraz wnoszonych korekt, jak i terminowość zwrotu nadpłat dotyczących rozliczenia PIT za 2022 r.</p> <p>Urząd osiągnął wyznaczone przez Dyrektora IAS planowane wartości mierników dotyczących weryfikacji realizacji obowiązku ewidencjonowania obrotu przy wykorzystaniu kasy rejestrującej oraz wydawania paragonów fiskalnych w drodze nabycia sprawdzającego.</p> <p>W okresie objętym kontrolą do US wpłynął jeden protokół tymczasowego zajęcia ruchomości, który został przez Naczelnika US zatwierdzony zgodnie z art. 96n ust. 1 ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji w czasie trwania tymczasowego zajęcia ruchomości. Działania Naczelnika US w tej sprawie doprowadziły do skutecznej sprzedaży zajętego towaru.</p>	<p>Większość szkoleń przygotowujących pracowników do wdrożenia przepisów ustawy z dnia 29 października 2021 r. miało miejsce w 2022 r.</p> <p>Badanie 20 błędnych zeznań rocznych z wykazaną przez podatników nadpłatą podatku za 2022 r. wykazało w 11 przypadkach opóźnienia w wzywaniu podatników do złożenia korekt tych deklaracji. Pisemne wezwania do podatników wysłano od 34 do 79 dni po ustawowym terminie do zwrotu nadpłaty.</p> <p>W wyniku badania próby 20 nabyć sprawdzających (9,3 % ogółem przeprowadzonych) w połowie przypadków stwierdzono nieprawidłowości dotyczące dokumentowania przeprowadzonych czynności. W protokołach z nabycia sprawdzającego nie zamieszczono wszystkich danych, zgodnie z art. 94t ust. 2 ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej. W 10 na 14 badanych spraw, w których sporządzono protokół z nabycia sprawdzającego, braki dotyczyły określenia, jaki towar lub usługa podlegała nabyciu sprawdzającemu, a w czterech przypadkach nie wskazano numeru stałego upoważnienia do dokonania nabycia sprawdzającego.</p> <p>W postanowieniu o zatwierdzeniu tymczasowego zajęcia ruchomości nie zawarto danych wymaganych art. 96o § 1 pkt 2-4 ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji.</p>

Lp.	Nazwa jednostki kontrolowanej	Ocena kontrolowanej działalności*)	Stany mające wpływ na wydaną ocenę:	
			prawidłowe	nieprawidłowe
3.	Izba Administracji Skarbowej w Katowicach	W formie opisowej	<p>Dyrektor IAS monitorował terminowość dokonywania przez naczelników urzędów skarbowych zwrotów nadpłat wynikających ze złożonych przez podatników rozliczeń PIT za 2022 r. oraz wykorzystanie przez podległe jednostki instytucji nabyć sprawdzających oraz tymczasowego zajęcia ruchomości.</p> <p>IAS osiągnęła planowaną wartość badanych mierników stopnia realizacji celów wyznaczonych przez Szefa KAS dotyczących dokonywania nabycia sprawdzającego.</p>	<p>Z opóźnieniem podjęto działania w celu przygotowania pracowników do wdrożenia zmian podatkowych wynikających z przepisów ustawy z dnia 29 października 2021 r. Nie prowadzono bieżących analiz rzeczywistego zapotrzebowania pracowników na szkolenia. Skutkiem powyższego była konieczność podjęcia zintensyfikowanych działań szkoleniowych od stycznia 2022 r., już po wejściu w życie przepisów ustawy Polski Ład, pomimo że pracownicy Izby w czwartym kwartale 2021 r. wzięli udział w dziewięciu szkoleniach zorganizowanych przez Ministerstwo Finansów. Od stycznia 2022 r. pracownicy administracji skarbowej województwa śląskiego wzięli udział w 80 szkoleniach dotyczących zmian wprowadzonych ustawą Polski Ład, z których 46 zorganizowała IAS w Katowicach.</p>
4.	Urząd Skarbowy w Cieszynie	W formie opisowej	<p>Naczelnik US podejmował działania w celu przygotowania do wdrożenia zmian podatkowych wynikających z Polskiego Ładu. W US dokonano analizy potrzeb szkoleniowych i pierwsze szkolenia przeprowadzono we wrześniu 2021 r. Łącznie pracownicy wzięli udział w 39 szkoleniach.</p> <p>Naczelnik US prawidłowo i w ustawowo określonym terminie po wpłynięciu do US protokołu TZR wydał postanowienie w sprawie jego zatwierdzenia.</p> <p>Zwroty nadpłat podatku PIT były przekazywane terminowo (stwierdzona nieprawidłowość polegająca na zwrocie jednej nadpłaty za 2022 r. z opóźnieniem miała charakter incydentalny).</p> <p>US osiągnął w badanym okresie wszystkie analizowane wartości mierników stopnia realizacji celów wyznaczonych przez Dyrektora IAS dotyczące wykonania nabyci sprawdzających.</p>	<p>W 2021 r. odbyły się dwa szkolenia dotyczące wdrożenia zmian podatkowych w ramach Polskiego Ładu.</p> <p>W trzech przypadkach z opóźnieniem od 17 do 39 dni przeprowadzono nabycia sprawdzające, zlecone za pomocą Krajowego Telefonu Interwencyjnego KAS.</p>
5.	Urząd Skarbowy w Rybniku	W formie opisowej	<p>Naczelnik US podejmował działania w celu przygotowania do wdrożenia zmian podatkowych wynikających z Polskiego Ładu.</p> <p>W US dokonano analizy potrzeb szkoleniowych i pierwsze szkolenia przeprowadzono w sierpniu 2021 r. Łącznie pracownicy wzięli udział w 108 szkoleniach. W 2021 r. odbyło się 17 szkoleń, w 2022 r. – 77 szkoleń, a w I półroczu 2023 r. – 14.</p> <p>Naczelnik US na bieżąco wzywał podatników do korygowania błędnych zeznań PIT z wykazaną kwotą nadpłaty za 2022 r.</p>	<p>W czterech przypadkach z opóźnieniem od jednego do 194 dni następowała weryfikacja informacji o przypadkach dokonywania sprzedaży z pominięciem kasy rejestrującej, jakie wpływały do Urzędu za pośrednictwem Krajowego Telefonu Interwencyjnego KAS.</p> <p>W jednym na dziewięć poddanych badaniu przypadków wydanie postanowienia o zatwierdzeniu tymczasowego zajęcia ruchomości nastąpiło po upływie 96 godzin od momentu podpisania protokołu TZR przez funkcjonariusza dokonującego</p>

Lp.	Nazwa jednostki kontrolowanej	Ocena kontrolowanej działalności*)	Stany mające wpływ na wydaną ocenę:	
			prawidłowe	nieprawidłowe
			<p>W Urzędzie prawidłowo dokumentowano nabycia sprawdzające. US osiągnął w badanym okresie wszystkie analizowane wartości mierników stopnia realizacji celów wyznaczonych przez Dyrektora IAS dotyczące wykonania nabyć sprawdzających.</p>	<p>zajęcia, tj. niezgodnie z art. 94z ust. 2 ustawy o KAS, w związku z art. 96n § 1 pkt 1 ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji. W trakcie kontroli NIK, Dyrektor IAS w Katowicach stwierdził nieważność postanowienia zatwierdzającego wymienione tymczasowe zajęcia ruchomości.</p> <p>Stwierdzono przypadki zwrotów nadpłat z opóźnieniem, co skutkowało wypłatą podatnikom odsetek w łącznej kwocie 2,1 tys. zł.</p>
6.	Izba Administracji Skarbowej w Poznaniu	W formie opisowej	<p>Dyrektor IAS rzetelnie monitorował prawidłowość dokonywania przez podległe urzędy nabyć sprawdzających, a także organizował cykliczne narady, w trakcie których przedstawiano wytyczne i zalecenia dotyczące typowania podmiotów do weryfikacji prawidłowości ewidencjonowania obrotu oraz wydawania paragonów fiskalnych. Izba wraz z podległymi jej jednostkami osiągnęła wyznaczone przez Szefa KAS wartości mierników dotyczących weryfikacji obowiązku ewidencjonowania obrotu przy wykorzystaniu kasy rejestrującej oraz wydawania paragonów fiskalnych w drodze nabycia sprawdzającego.</p> <p>Dyrektor IAS monitorował rzetelność oraz prawidłowość wykorzystania przez podległe jednostki instytucji tymczasowego zajęcia ruchomości. Jednostkom podległym przekazywano wytyczne i zalecenia, a ponadto zorganizowano narady, szkolenia i spotkania robocze dotyczące tymczasowego zajęcia ruchomości.</p> <p>Dyrektor IAS monitorował terminowość dokonywania zwrotów nadpłat z tytułu rozliczenia zeznań podatników PIT za 2022 r. oraz podejmował działania zaradcze w przypadku stwierdzenia opóźnień w realizacji zadań w tym zakresie.</p>	<p>W związku z wprowadzeniem zmian w systemie podatkowym wynikających z ustawy z dnia 29 października 2021 r. pracownicy i funkcjonariusze IAS oraz podległych jej urzędów wzięli udział w szkoleniach organizowanych zarówno przez Ministerstwo Finansów i jego jednostki organizacyjne, jak również przez IAS i podległe jej urzędy. W IAS przyjęto jednak, że nie ma potrzeby organizowania szkoleń przed wejściem w życie tej ustawy, skutkiem czego szkolenia te, z wyjątkiem otwartych webinarium prowadzonych przez Ministerstwo Finansów, zostały przeprowadzone już po wejściu w życie przepisów Polskiego Ładu, tj. po 1 stycznia 2022 r. 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.</p>
7.	Urząd Skarbowy Ostrowie Wielkopolskim	W formie opisowej	<p>W związku ze zmianami w systemie podatkowym wprowadzonymi ustawą z dnia 29 października 2021 r. pracownicy Urzędu wzięli udział w szkoleniach przygotowujących do wdrożenia nowych przepisów.</p> <p>W Urzędzie weryfikowano poprawność złożonych deklaracji podatkowych i monitorowano terminowość dokonywanych zwrotów nadpłat podatku dochodowego. Na ogół podejmowano odpowiednie działania w przypadku wykrycia błędów w złożonych deklaracjach podatkowych. Zwrotów</p>	<p>Szkolenia dotyczące wdrożenia zmian podatkowych wynikających z Polskiego Ładu odbyły się głównie w 2022 r. Stwierdzone w toku kontroli nieprawidłowości dotyczyły:</p> <ul style="list-style-type: none"> – wezwania czterech podatników do skorygowania błędnych deklaracji po upływie terminu na dokonanie zwrotu nadpłaconego podatku dochodowego oraz wezwania dwóch podatników w dniu pierwotnego terminu zwrotu podatku,

Lp.	Nazwa jednostki kontrolowanej	Ocena kontrolowanej działalności*)	Stany mające wpływ na wydaną ocenę:	
			prawidłowe	nieprawidłowe
			<p>nadpłaconego podatku, co do zasady, dokonywano w ustawowo określonych terminach.</p> <p>Naczelnik Urzędu rzetelnie wykonał działania związane z tymczasowym zajęciem ruchomości, wydając niezwłocznie stosowne postanowienie w sprawie tego zajęcia.</p> <p>Nabycia sprawdzające dokonywane były zgodnie z obowiązującymi wytycznymi, z uwzględnieniem wyników analiz prowadzonych w Urzędzie.</p> <p>Urząd osiągnął założone przez Dyrektora IAS cele dotyczące prowadzenia nabycia sprawdzającego, a kwoty wymierzonych kar zostały w większości wyegzekwowane.</p>	<ul style="list-style-type: none"> – dokonania zwrotu nadpłaconego podatku dochodowego w trzech przypadkach po upływie 10 i 6 dni od dnia wymaganego do realizacji tej czynności, – braku niektórych wymaganych elementów w pięciu dokumentach z czynności nabycia sprawdzającego.
8.	Urząd Skarbowy Poznań-Jeżyce	W formie opisowej	<p>Pracownikom US zapewniono możliwość odbycia szkoleń dotyczących przygotowania do wdrożenia przepisów ustawy Polski Ład w formie webinarów przygotowanych przez Ministerstwo Finansów oraz Dyrektora IAS.</p> <p>W Urzędzie prawidłowo weryfikowano poprawność złożonych za 2022 r. zeznań podatkowych z wykazaną nadpłatą podatku do zwrotu i w przypadku wykrycia błędów zawiadamiano podatników o konieczności złożenia odpowiednich korekt.</p> <p>Organ egzekucyjny prawidłowo po wpłynięciu do US protokołów tymczasowego zajęcia ruchomości wydawał postanowienia w sprawie ich zatwierdzenia. Prawidłowo realizowano także czynności związane z nabyciem sprawdzającym.</p> <p>Urząd osiągnął wyznaczone przez Dyrektora IAS wartości mierników dotyczących weryfikacji realizacji obowiązku ewidencjonowania obrotu przy wykorzystaniu kasy rejestrującej oraz wydawania paragonów fiskalnych w drodze nabycia sprawdzającego.</p>	<p>W 2021 r. odbyło się jedno szkolenie dotyczące przygotowania do wdrożenia przepisów ustawy Polski Ład.</p> <p>Stwierdzono przypadki zwrotów nadpłat za 2021 r. z opóźnieniem, co skutkowało wypłatą podatnikom odsetek w łącznej kwocie 150 zł.</p> <p>Stwierdzono nieprawidłowość polegającą na niewskazywaniu, w wydawanych pracownikom US zleceniach nabycia sprawdzającego, limitu środków funduszu nabycia sprawdzającego do wykorzystania w zlecanym nabyciu, który to obowiązek wynikał z § 5 zarządzenia Ministra Finansów w sprawie funduszu nabycia sprawdzającego.</p>

*) pozytywna/negatywna/w formie opisowej

6.2. Analiza stanu prawnego i uwarunkowań organizacyjno-ekonomicznych

Wybrane zmiany
wprowadzone ustawą
Polski Ład

I. Wybrane zmiany wprowadzone ustawą 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 ustaw

1. W ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych:
 - podwyższono z kwoty 85 528 zł (która obowiązywała w 2021 r.) do kwoty 120 000 zł próg dochodu, po przekroczeniu którego ma zastosowanie 32 % stawka podatku dla podatników obliczających podatek według skali podatkowej (art. 27 ust. 1 UPIT); stawka podatkowa pierwszego progu podatkowego nie uległa zmianie i wynosiła 17 %;
 - podwyższono kwotę zmniejszającą podatek do 5100 zł, przy czym została ona przewidziana w tej kwocie dla wszystkich podatników obliczających podatek według skali podatkowej (art. 27 ust. 1 UPIT); oznaczało to podwyższenie tzw. kwoty wolnej od podatku do 30 000 zł (iloraz 5100 zł i 17 %); przedmiotowa zmiana oznaczała także, iż płatnik mógł pomniejszać miesięczne zaliczki na podatek o kwotę stanowiącą 1/12 kwoty zmniejszającej podatek, tj. o kwotę 425 zł (iloraz 5100 zł i 12); w 2021 r. kwota zmniejszająca podatek wynosiła maksymalnie 1360 zł i równała się podatkowi 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 zero zł; w 2021 r. stosowana przez płatników 1/12 kwoty zmniejszającej podatek wynosiła 43,76 zł (525,12 zł/12);
 - wprowadzono ulgę dla pracowników i podatników osiągających przychody z pozarolniczej działalności gospodarczej obliczających podatek według skali podatkowej – tzw. ulgę dla klasy średniej (art. 26 ust. 1 pkt 2aa i ust. 4a-4c UPIT); ulga mogła być stosowana m.in. przez płatnika przy obliczaniu zaliczki na podatek (art. 32 ust. 2a i 2b UPIT);
 - zniesiono możliwości obniżenia podatku dochodowego o kwotę składki na ubezpieczenie zdrowotne (uchylono art. 27b UPIT); w 2021 r. podatek dochodowy obliczony na zasadach skali podatkowej (art. 27 UPIT) lub podatku liniowego (art. 30c UPIT), w pierwszej kolejności ulegał obniżeniu o kwotę opłaconej składki zdrowotnej, jednak nie więcej niż 7,75 % podstawy jej wymiaru;
 - umożliwiono małżonkom pozostającym w związku małżeńskim i we wspólności majątkowej wspólnie rozliczenie już za rok, w którym został zawarty związek małżeński (art. 6 ust. 2 UPIT);
 - zniesiono dotychczasowe preferencyjne opodatkowanie dochodów osób samotnie wychowujących dzieci (uchylono art. 6 ust. 4-4b) i w jego miejsce wprowadzono nową ulgę, dzięki której podatnik samotnie wychowujący dzieci mógł odliczyć od podatku 1500 zł (art. 27ea UPIT);
 - wprowadzono ulgę dla podatników osiedlających się w Polsce, tzw. ulgę na powrót, dotyczącą podatników, którzy przenieśli miejsce zamieszkania na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, w wyniku czego podlegali w Polsce niegraniczonemu obowiązkowi podatkowemu; zwolnienie dotyczyło przychodów do wysokości nieprzekraczającej w roku podatkowym kwoty 85 528 zł (art. 21 ust. 1 pkt 152 UPIT);
 - wprowadzono ulgę dla rodzin z co najmniej czwórką dzieci (tzw. ulga 4+); zwolniono z podatku przychody do wysokości 85 528 zł w stosunku do każdego z rodziców, opiekunów prawnych (art. 21 ust. 1 pkt 153 UPIT);

- wprowadzono tzw. ulgę dla pracujących seniorów, tj. zwolniono z podatku przychód ze stosunku pracy do wysokości 85 528 zł osiągnięty przez osoby, które przekroczyły wiek emerytalny (60 lat dla kobiet i 65 lat dla mężczyzn) i które nie pobierały świadczeń emerytalnych (art. 21 ust. 1 pkt 154 UPIT);
 - wprowadzono: ulgę na innowacyjnych pracowników (art. 26eb UPIT), ulgę na prototyp (art. 26ga UPIT), ulgę pro wzrostowa (art. 26gb UPIT), ulgę dla wspierających sport, kulturę i edukację (art. 26ha UPIT), ulgę na zabytki (art. 26hb UPIT), ulgę dla inwestujących w alternatywne spółki inwestycyjne (art. 26hc UPIT), ulgę na terminale płatnicze (art. 26hd UPIT);
 - wprowadzono ulgę na robotyzację, która ma obowiązywać w latach 2022–2026 (art. 52jb UPIT);
 - z dniem 1 stycznia 2023 r. podmioty wykonujące działalność gospodarczą prowadzące księgę przychodów i rozchodów, księgi rachunkowe lub ewidencję środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych zostały zobowiązane do prowadzenia ich przy użyciu programów komputerowych oraz do przesyłania ich do urzędu skarbowego za pomocą środków komunikacji elektronicznej co miesiąc lub co kwartał w ciągu roku oraz po zakończeniu roku podatkowego [tzw. Jednolite Pliki Kontrolne (JPK)] (art. 24a ust. 1e i ust. 8 UPIT w zw. z art. 66 i 89 pkt 4 ustawy Polski Ład).
2. W ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych:
- wprowadzono podatek od spółek z nieograniczonym obowiązkiem podatkowym z tytułu przerzuconych dochodów (art. 24aa UCIT);
 - wprowadzono minimalny podatek dochodowy od osób prawnych (art. 24ca UCIT);
 - wprowadzono opodatkowanie spółek holdingowych (art. 24m–24p UCIT);
 - wprowadzono nowe ulgi: ulgę na innowacyjnych pracowników (art. 18db UCIT), ulgę na prototyp (art. 18ea UCIT), ulgę pro wzrostowa (art. 18eb UCIT), ulgę konsolidacyjną (art. 18ec UCIT), ulgę związaną z zamiarem ubiegania się o dopuszczenie do obrotu na rynku regulowanym lub z zamiarem ubiegania się o wprowadzenie tych akcji do obrotu w alternatywnym systemie obrotu (tzw. ulga na IPO, art. 18ed UCIT), ulgę dla wspierających sport, kulturę i edukację (art. 18ee UCIT), ulgę na terminale płatnicze (art. 18ef UCIT);
 - wprowadzono ulgę na robotyzację, która ma obowiązywać od początku roku podatkowego, który rozpoczął się w 2022 r., do końca roku podatkowego, który rozpocznie się w 2026 r. (art. 38eb UCIT);
 - z dniem 1 stycznia 2023 r. podatnicy prowadzący księgi rachunkowe albo uproszczoną ewidencję przychodów i kosztów zostali zobowiązani do prowadzenia ich przy użyciu programów komputerowych oraz do przesyłania ich do urzędu skarbowego za pomocą środków komunikacji elektronicznej po zakończeniu roku podatkowego [tzw. Jednolite Pliki Kontrolne (JPK)] (art. 9 ust. 1c i 1d oraz ust. 5 UCIT w zw. z art. 66 i 89 pkt 4 ustawy Polski Ład).
3. W ustawie o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiągniętych przez osoby fizyczne:
- obniżono stawki ryczałtu dla niektórych przychodów: z 17 %, jeżeli osiągnięte były w ramach wolnych zawodów, czyli osobiście, bez zatrudniania innych osób lub 15 %, jeżeli nie były osiągnięte w ramach wolnych zawodów, czyli z pomocą osób zatrudnionych na 14 % (usługi w zakresie opieki zdrowotnej, architektoniczne, inżynierskie, badań i analiz technicznych, w zakresie specjalistycznego projektowania) (art. 12 ust. 1 pkt 2a ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym) i z 15 % na 12 % (branża informatyczna) (art. 12 ust. 1 pkt 2b ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym);
 - od 1 stycznia 2022 r. z opodatkowania w formie karty podatkowej mogą korzystać jedynie ci podatnicy, którzy kontynuują tę formę opodatkowania; po tej dacie zlikwidowana została możliwość wyboru

- tej formy opodatkowania przychodów (art. 25 ust. 1 pkt 1 ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym w zw. z art. 65 ustawy Polski Ład);
- zlikwidowano możliwość obniżenia ryczału oraz podatku dochodowego w formie karty podatkowej o kwotę opłaconej składki zdrowotnej, jednak nie więcej niż 7,75 % podstawy jej wymiaru (uchylono art. 13 i art. 31 ust. 1–4 ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym);
 - od 1 stycznia 2023 zlikwidowano możliwość rozliczania tzw. najmu prywatnego na zasadach ogólnych; podatnicy uzyskiwane przychody z tego źródła muszą rozliczać w formie ryczału od przychodów ewidencjonowanych (art. 1 pkt 2 ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym w zw. z art. 71 ustawy Polski Ład);
 - z dniem 1 stycznia 2023 r. podatnicy oraz spółki, których wspólnicy są opodatkowani w formie ryczału od przychodów ewidencjonowanych prowadzący ewidencję lub wykaz środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych zostali zobowiązani do prowadzenia ich przy użyciu programów komputerowych oraz do przesyłania ich do urzędu skarbowego za pomocą środków komunikacji elektronicznej co miesiąc lub co kwartał w ciągu roku oraz po zakończeniu roku podatkowego [tzw. Jednolite Pliki Kontrolne (JPK)] (art. 15 ust. 12 i 13 ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym w zw. z art. 66 i 89 pkt 4 ustawy Polski Ład).
4. W ustawie o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych (UŚOZ) zmieniono zasady ustalania podstawy wymiaru składki zdrowotnej dla przedsiębiorców. Podstawą wymiaru składki zdrowotnej dla osób prowadzących działalność pozarolniczą opodatkowanych podatkiem dochodowym od osób fizycznych na zasadach:
- skali podatkowej (art. 27 UPIT), podatku liniowego (art. 30c UPIT), 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 (art. 81 ust. 2 i 2b UŚOZ);
 - ryczału od przychodów ewidencjonowanych (rozdział 2 ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym), w zależności od kwoty przychodu, było 60 %, 100 % albo 180 % przeciętnego miesięcznego wynagrodzenia w sektorze przedsiębiorstw w czwartym kwartale roku poprzedniego (z wypłatami z zysku) (art. 81 ust. 2e UŚOZ);
 - karty podatkowej (rozdział 3 ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym) była kwota minimalnego wynagrodzenia obowiązującego w danym roku kalendarzowym (art. 81 ust. 2z UŚOZ).
- Nie została zmieniona 9 % stawka według której, co do zasady, miała być obliczana składka zdrowotna. Jednakże nie dotyczyło to podatników opodatkowanych na zasadach podatku liniowego, dla których wprowadzono stawkę 4,9 %, z tym, że jeśli składkę ustalano by od minimalnej podstawy wymiaru, to miała być stosowana wyższa stopa procentowa, mianowicie 9 % (art. 79a ust. 1 UŚOZ). W 2021 r. podstawę wymiaru składki na ubezpieczenie zdrowotne osób prowadzących działalność pozarolniczą stanowiła zadeklarowana kwota, nie niższa jednak niż 75 % przeciętnego miesięcznego wynagrodzenia w sektorze przedsiębiorstw w czwartym kwartale roku poprzedniego, włącznie z wypłatami z zysku, ogłaszanego przez Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego w Dzienniku Urzędowym Rzeczypospolitej Polskiej „Monitor Polski” (art. 81 ust. 2 UŚOZ w brzmieniu według stanu na dzień 31 grudnia 2021 r.).
5. W ustawie o Krajowej Administracji Skarbowej:
- od 1 stycznia 2022 r. organy skarbowe uzyskały uprawnienie do dokonywania nabycia sprawdzającego (art. 94k–94x ustawy o KAS); polega ono na nabyciu towarów lub usług w celu sprawdzenia wywiązywania się przez sprawdzanego z obowiązków wynikających z przepisów prawa podatkowego, w zakresie:

- ewidencjonowania sprzedaży przy zastosowaniu kasy rejestrującej;
- wydawania nabywcy paragonu fiskalnego;
- od 1 stycznia 2022 r. zostały wprowadzone przepisy dotyczące tymczasowego zajęcia ruchomości (art. 94y–94zd ustawy o KAS); prawo do dokonania tymczasowego zajęcia ruchomości zobowiązanego mają funkcjonariusze Służby Celno-Skarbowej w toku wykonywania kontroli celno-skarbowej.

6. Ponadto mocą ustawy Polski Ład wprowadzono przejściowy podatek dochodowy od niektórych dochodów osób fizycznych, osób prawnych i innych jednostek organizacyjnych – tzw. abolicję podatkową; podatnicy otrzymali prawo do skorzystania z nowej ryczałtowej stawki podatku w wysokości 8 % do dochodów, których wcześniej nie opodatkowali w Polsce (art. 27–49 i art. 82 ustawy Polski Ład).

**Wybrane zmiany
dotyczące reformy
Polskiego Ładu**

II. Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 7 stycznia 2022 r. w sprawie przedłużenia terminów poboru i przekazania przez niektórych płatników zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych

Rozporządzenie weszło w życie 8 stycznia 2022 r. Wprowadziło ono tzw. mechanizm rolowania zaliczek i nakładało na płatników obowiązek niezwłocznego zwrotu podatnikom części zaliczki pobranej za styczeń 2022 r., o ile nie przekazali jej na rachunek urzędu skarbowego. Mechanizm rolowania zaliczek dotyczył przychodów ze źródeł, o których mowa w art. 31 UPIT (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 UPIT 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 dzień 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 podatek, mógł złożyć wniosek o niestosowanie mechanizmu rolowania zaliczek.

III. Ustawa 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 kopalin

Na mocy tej ustawy tzw. mechanizm rolowania zaliczek z rozporządzenia z dnia 7 stycznia 2022 r., przeniesiono do ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (art. 53a UPIT).

IV. Wybrane zmiany wprowadzone na mocy ustawy z dnia 9 czerwca 2022 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz niektórych innych ustaw, w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych:

- obniżono pierwszą stawkę podatkową z 17 % na 12 % (art. 27 ust. 1 UPIT);
- zmieniono wysokość kwoty zmniejszającej podatek z 5100 zł do 3600 zł, co przy obniżce pierwszej stawki podatkowej z 17 % na 12 % oznacza, iż kwota wolna od podatku pozostała niezmienną i wynosi 30 000 zł (3600 zł/12 %) (art. 27 ust. 1 UPIT);
- uchylono przepisy dotyczące ulgi dla klasy średniej, tj. art. 26 ust. 1 pkt 2aa i ust. 4a–4c UPIT oraz art. 53a UPIT dotyczący tzw. mechanizmu rolowania zaliczek;
- od 1 stycznia 2023 r. zmieniono zasady składania oświadczeń o stosowaniu pomniejszenia zaliczki o kwotę zmniejszającą podatek; co do zasady płatnik uwzględnia to oświadczenie najpóźniej od miesiąca następującego po miesiącu, w którym je otrzymał (art. 31a ust. 5 UPIT); podatnik może je złożyć nie więcej niż trzem płatnikom

- (art. 31b ust. 2 UPIT); ponadto możliwość złożenia takiego oświadczenia przyznano podatnikom uzyskujących przychody ze źródła działalność wykonywanej osobiście (art. 31b ust. 1 UPIT);
- uchylono ulgę uregulowaną w art. 27ea UPIT i przywrócono możliwość wspólnego rozliczenia z dzieckiem dla samotnych rodziców (opiekunów prawnych) (art. 6 ust. 4c–4h UPIT); podatek jest określany w podwójnej wysokości podatku obliczonego od połowy dochodów osoby samotnie wychowującej dzieci; ponadto podwyższono limit dla zarobków pełnoletniego, uczącego się dziecka, do którego samotnemu rodzicowi przysługuje prawo do rozliczenia się wspólnie z dzieckiem z kwoty 3089 zł do kwoty dwunastokrotności renty socjalnej w wysokości obowiązującej w grudniu roku podatkowego. Od 1 marca 2022 r. do 28 lutego 2023 r. wysokość renty socjalnej wynosiła 1338,44 zł, zatem limit ten w 2022 r. wynosił 16 061,28 zł;
 - podatnicy opodatkowani na zasadach podatku liniowego uzyskali możliwość odliczenia od dochodu części zapłaconych składek na ubezpieczenie zdrowotne (ograniczonej kwotowo, na dzień uchwalenia przepisów była to kwota 8700 zł) (art. 30c ust. 2 pkt 2 UPIT); ponadto analogiczną możliwość uzyskali podatnicy opodatkowani według form ryczałtowych; podatnicy opodatkowani ryczałtem od przychodów ewidencjonowanych mogą pomniejszyć przychody o część zapłaconych składek na ubezpieczenie zdrowotne (ograniczoną procentowo – 50 %) (art. 11 ust. 1a ustawy o ryczałtowym podatku dochodowym); podatnicy opodatkowani kartą podatkową pomniejszają podatek o część zapłaconych składek na ubezpieczenie zdrowotne (również ograniczoną procentowo – 19 %) (art. 31 ust. 1 ustawy o ryczałtowym podatku dochodowym);
 - z dniem 1 stycznia 2023 r. zwiększono wysokość podatku należnego, jaką podatnicy mogą przekazać na rzecz organizacji pożytku publicznego z 1 % do 1,5 % (art. 45c ust. 1 UPIT oraz art. 21b ust. 1 ustawy o ryczałtowym podatku dochodowym).

Ponadto wprowadzono 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 średniej; 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 obowiązujące na 30 czerwca 2022 r.

Oprócz powyższych zmian uchylono przepisy dotyczące tzw. abolicji podatkowej (uchylono art. 27–49 i art. 82 ustawy Polski Ład).

Ustawa z 9 czerwca 2022 r. odroczyła wejście w życie obowiązku prowadzenia ksiąg podatkowych przy użyciu programów komputerowych i przesyłania ich w formie ustrukturyzowanej do urzędu skarbowego. W zależności od wielkości podatników i rodzaju podatku ustawodawca odroczył wejście w życie przedmiotowych przepisów do 2024 r., do 2025 r., do 2026 r.

V. Wybrane zmiany wprowadzone na mocy ustawy z dnia 7 października 2022 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw, w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych:

- znowelizowano przepisy dotyczące minimalnego podatku dochodowego (art. 24ca UCIT) oraz zgodnie z art. 38ec UCIT zwolniono podatników obowiązanych do zapłaty minimalnego podatku dochodowego za okres od dnia 1 stycznia 2022 r. do dnia 31 grudnia 2023 r.
- uchylono przepisy o tzw. ukrytej dywidendzie (art. 16 ust. 1 pkt 15b, ust. 1d i 1e UCIT); od 1 stycznia 2023 r. miały obowiązywać przepisy dotyczące tzw. ukrytej dywidendy; rozwiązanie to miało zapobiec sytuacji, w której wspólnicy uzyskiwali korzyści finansowe, jednocześnie zwiększając koszty podatkowe spółki; jeżeli zdarzenie gospodarcze miałoby charakter ukrytej dywidendy, to wydatek taki nie mógłby zostać zaliczony do kosztów uzyskania przychodów; ustawa z 7 października 2022 r. całkowicie uchyliła przepisy o ukrytej dywidendzie, czyli zanim jeszcze przepisy te zaczęły obowiązywać.

VI. Ustawa z dnia 26 maja 2023 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw¹¹⁴

Na podstawie tej ustawy po raz drugi dokonano generalnego odroczenia obowiązku prowadzenia ksiąg podatkowych przy użyciu programów komputerowych i przesyłania ich w formie ustrukturyzowanej do urzędu skarbowego. Realizacja obowiązku, w zależności od wielkości podatników i rodzaju podatku, ma się rozpocząć w trzech datach: od 2025 r., od 2026 r., od 2027 r.

Vacatio legis

Zgodnie z utrwaloną linią orzecniczą Trybunału Konstytucyjnego wymaganie zachowania odpowiedniego *vacatio legis* oraz wprowadzenia odpowiednich przepisów przejściowych należy do zasad poprawnej legislacji. Stanowi ono konsekwencję zasady ochrony zaufania obywateli do państwa i stanowionego przez nie prawa. Instytucja *vacatio legis* stanowi zatem składnik koncepcji państwa prawnego wyrażonej w art. 2 Konstytucji RP¹¹⁵. Trybunał Konstytucyjny wielokrotnie wypowiadał się w kwestii konstytucyjnego nakazu ustanawiania przez ustawodawcę *vacatio legis* i nadawania mu odpowiedniego wymiaru czasowego. Wskazywał, że odpowiedniość *vacatio legis* rozpatrywać należy w związku z możliwością pokierowania przez adresatów norm prawnych, po ogłoszeniu nowych przepisów, swoimi sprawami w sposób uwzględniający treść nowej regulacji¹¹⁶.

W kontekście unormowań podatkowych w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego ukształtowała się reguła miesięcznego okresu dostosowawczego, wynikająca z konieczności publikowania aktów normatywnych nowelizujących regulacje podatkowe najpóźniej miesiąc przed rozpoczęciem roku podatkowego, którego dotyczą. Niemniej jednak, dotychczasowo powyższa dyrektywa jest odnoszona przez Trybunał jedynie do danin wymierzanych w skali rocznej. Trybunał ponadto zauważał, iż powyższa reguła nie stanowi wymagania o bezwzględnie wiążącym charakterze, ale odstępianie od niej dopuszczalne jest tylko, gdy przemawiają za tym uzasadnione argumenty prawne¹¹⁷.

¹¹⁴ Dz. U. poz. 1059.

¹¹⁵ Wyrok TK z dnia 3 lipca 2019 r., sygn. akt SK 16/17; wyrok TK z 6 grudnia 2016 r., sygn. akt SK 7/15; wyrok TK z 5 grudnia 2013 r., sygn. akt K 27/13; wyrok TK z 28 lutego 2012 r., sygn. akt K 5/11; wyrok TK z 19 listopada 2008 r., sygn. akt Kp 2/08; wyrok TK z 9 kwietnia 2002 r., sygn. akt K 21/02; wyrok TK z 14 czerwca 2000 r., sygn. akt P 3/00.

¹¹⁶ Wyrok TK z dnia 15 lipca 2013 r., sygn. akt K 7/12; wyrok TK z 8 maja 2012 r., sygn. akt K 7/10; wyrok TK z 20 stycznia 2010 r., sygn. akt Kp 6/09; wyrok TK z 15 lipca 2009 r., sygn. akt K 64/07; wyrok TK z 18 lutego 2004 r., sygn. akt K 12/03; wyrok TK z 25 marca 2003 r., sygn. akt U 10/01; wyrok TK z 16 czerwca 1999 r., sygn. akt P 4/98; orzeczenie TK z 11 września 1995 r., sygn. akt P 1/95.

¹¹⁷ Wyrok TK z dnia 18 listopada 2014 r., sygn. akt K 23/12; wyrok TK z dnia 15 lipca 2013 r., sygn. akt K 7/12; wyrok TK z 8 stycznia 2009 r., sygn. akt P 6/07; wyrok TK z 15 lutego 2005 r., sygn. akt K 48/04; wyrok TK z dnia 4 maja 2004 r., sygn. akt K 8/03; wyrok TK z 18 grudnia 2002 r., sygn. akt K 43/01; wyrok TK z dnia 27 lutego 2002 r., sygn. akt K 47/01; wyrok TK z dnia 25 kwietnia 2001 r., sygn. akt K 13/01; wyrok TK z dnia 5 stycznia 1999 r., sygn. akt K 27/98; wyrok TK z dnia 25 listopada 1997 r., sygn. akt K 26/97; orzeczenie TK z dnia 28 grudnia 1995 r., sygn. akt K 28/95.

**Przykłady wpływu
zmian wprowadzonych
ustawą Polski Ład
na wysokość wypłat**

Poniżej przedstawiono w formie uproszczonej przykładowe dane o wpływie zmian wprowadzonych ustawą Polski Ład na wysokość wypłat w styczniu 2022 r. w porównaniu do stycznia 2021 r. oraz obciążeń podatkowych w ujęciu rocznym w przypadku wybranych podatników rozliczających się według zasad skali podatkowej (wykorzystano dane Ministerstwa Finansów oraz ogólnodostępne kalkulatory).

Kwoty w zestawieniach odnoszące się do 2021 r. obliczono z uwzględnieniem zasad obowiązujących w tym roku. Z kolei kwoty dotyczące 2022 r. obliczono w oparciu o zasady, które 1 stycznia 2022 r. weszły w życie na mocy ustawy Polski Ład i tak, jakby zasady te nie ulegały zmianom przez cały rok podatkowy, co oznacza, że nie uwzględniono:

- przepisów regulujących mechanizm rolowania zaliczek, które 8 stycznia 2022 r. wprowadzono do systemu PIT rozporządzeniem z dnia 7 stycznia 2022 r., następnie zaś 10 marca 2022 r. przeniesiono do UPIT ustawą z 24 lutego 2022 r.;
- zmian, które 1 lipca 2022 r. wprowadzono ustawą z 9 czerwca 2022 r. (tj. uchylenia przepisów dotyczących ulgi dla klasy średniej i obniżenia w pierwszym przedziale skali podatkowej stawki podatkowej z 17 % do 12 %).

W ostatniej kolumnie zestawień przedstawiono zmianę obciążeń podatkowych w ujęciu rocznym dla 2022 r. w porównaniu do 2021 r., obliczoną dla dwunastokrotności miesięcznego przychodu wskazanego w kolumnie 1. Zmiana obciążeń podatkowych, gdy jest wyższa od zera, oznacza, że obciążenia te w skali roku zmniejszyły się względem 2021 r., natomiast gdy jest niższa od zera – że się zwiększyły.

W zestawieniach:

- niebieskim i szarym kolorem oznaczano przychód, w przypadku którego do obliczania i poboru zaliczek na podatek miały zastosowanie wzory na ulgę dla klasy średniej określone w art. 32 ust. 2a UPIT (jeden dotyczył przychodu od 5701 zł do 8549 zł, a drugi – przychodu od ponad 8549 zł do 11 141 zł);
- pomarańczowym i zielonym kolorem oznaczono przychód, w odniesieniu do którego w skali roku miały zastosowanie wzory na ulgę dla klasy średniej określone w art. 26 ust. 4a UPIT (jeden dotyczył przychodu od 68 412 zł do 102 588 zł, a drugi – przychodu od ponad 102 588 zł do 133 692 zł).

Przedstawione w zestawieniach obliczenia sporządzono zakładając, że podatnik nie złożył płatnikowi wniosku, o którym mowa w art. 41a UPIT. Zgodnie z przepisem tego artykułu płatnicy, o których mowa m.in. w art. 32–35 i art. 41 ust. 1, na wniosek podatnika obliczali i pobierali w ciągu roku zaliczki na podatek, stosując zamiast najniższej stawki określonej w skali, o której mowa w art. 27 ust. 1, wyższą stawkę podatkową określoną w tej skali.

Zestawienie nr 1. Pracownik o modelowej charakterystyce¹, który złożył oświadczenie PIT-2

kwoty w zł

Miesięczny przychód (kwota brutto)	Wypłata za styczeń 2021 r.	Wypłata za styczeń 2022 r.	Różnica między kol. 3 a kol. 2	Zmiana obciążeń podatkowych w skali roku (2022 r. w porównaniu z 2021 r.)
1	2	3	4	5
2 000	1 497,48	1 570,48	73,00	881,00
3 000	2 202,72	2 355,72	153,00	1 838,00
4 000	2 907,96	3 021,96	114,00	1 365,00
5 000	3 613,19	3 660,19	47,00	562,00
5 500	3 965,81	3 979,81	14,00	161,00
6 000	4 318,43	4 319,43	1,00	4,00
7 000	5 024,67	5 024,67	0,00	3,00
8 000	5 729,91	5 729,91	0,00	1,00
8 500	6 082,53	6 082,53	0,00	1,00
9 000	6 435,15	6 372,15	-63,00	2,00
10 000	7 140,39	6 937,39	-203,00	2,00
11 000	7 845,63	7 501,63	-344,00	2,00
12 000	8 550,87	8 129,87	-421,00	569,00
13 000	9 257,11	8 768,11	-489,00	-162,00

¹ Pracownik o modelowej charakterystyce (za założeniami Ministerstwa Finansów przyjętymi na etapie prac nad opracowaniem zmian podatkowych przyjętych ustawą Polski Ład) to taki, który: uzyskiwał tylko takie wynagrodzenie, w przypadku którego ponosił ciężar składek na ubezpieczenia społeczne (emerytalnej, rentowej i chorobowej) i składki na ubezpieczenie zdrowotne; rozliczał się indywidualnie; korzystał z tzw. miejscowych kosztów uzyskania przychodów (tj. 250 zł miesięcznie); nie posiadał dzieci; nie korzystał z innych ulg czy odliczeń niż ulga dla klasy średniej.

W przedstawionych w tabeli przypadkach zmiany wprowadzone ustawą Polski Ład zmniejszały w skali roku wysokość obciążeń podatkowych, jeśli pracownik uzyskiwał przychód w kwocie 2000 zł, 3000 zł, 4000 zł, 5000 zł, 5500 zł albo 12 000 zł. Jeśli pracownik uzyskiwał przychód w kwocie 6000 zł, 7000 zł, 8000 zł, 8500 zł, 9000 zł, 10 000 zł albo 11 000 zł, jego obciążenia podatkowe w skali roku niemal się nie zmieniały, co było spowodowane stosowaniem ulgi dla klasy średniej. Jeśli podatnik uzyskiwał przychód w kwocie 13 000 zł, jego obciążenia podatkowe zwiększały się.

Zestawienie nr 2. Pracownik o modelowej charakterystyce¹, który nie złożył oświadczenia PIT-2

kwoty w zł

Miesięczny przychód (kwota brutto)	Wyplata za styczeń 2021 r.	Wyplata za styczeń 2022 r.	Różnica między kol. 3 a kol. 2	Zmiana obciążeń podatkowych w skali roku (2022 r. w porównaniu z 2021 r.)
1	2	3	4	5
2 000	1453,48	1 319,48	-134,00	881,00
3 000	2158,72	1 957,72	-201,00	1 838,00
4 000	2863,96	2 596,96	-267,00	1 365,00
5 000	3569,19	3 235,20	-334,00	562,00
5 500	3921,81	3 554,81	-367,00	161,00
6 000	4275,43	3 894,43	-381,00	4,00
7 000	4980,67	4 599,67	-381,00	3,00
8 000	5685,91	5 304,91	-381,00	1,00
8 500	6038,53	5 657,53	-381,00	1,00
9 000	6 391,15	5 947,15	-444,00	2,00
10 000	7 096,39	6 512,39	-584,00	2,00
11 000	7 801,63	7 076,63	-725,00	2,00
12 000	8 507,87	7 704,87	-803,00	569,00
13 000	9 213,11	8 343,11	-870,00	-162,00

¹ Pracownik o modelowej charakterystyce (analogicznie jak w przykładzie 1) to taki, który: uzyskiwał tylko takie wynagrodzenie, w przypadku którego ponosił ciężar składek na ubezpieczenie społeczne (emerytalnej, rentowej i chorobowej) i składki na ubezpieczenie zdrowotne; rozliczał się indywidualnie; korzystał z tzw. miejscowych kosztów uzyskania przychodów (tj. 250 zł miesięcznie); nie posiadał dzieci; nie korzystał z innych ulg czy odliczeń niż ulga dla klasy średniej.

Na różnicę w wysokości miesięcznego wynagrodzenia (przedstawioną w kolumnie 4.) wpłynęło nieuwzględnianie przez płatnika 1/12 kwoty zmniejszającej podatek, która w 2022 r. wynosiła 425 zł, podczas gdy rok wcześniej – 43,76 zł.

W przedstawionych w tabeli przypadkach zmiany wprowadzone ustawą Polski Ład zmniejszały w skali roku wysokość obciążeń podatkowych, jeśli pracownik uzyskiwał przychód w kwotach 2000 zł, 3000 zł, 4000 zł, 5000 zł, 5500 zł albo 12 000 zł. Jeśli pracownik uzyskiwał przychód w kwotach 6000 zł, 7000 zł, 8000 zł, 8500 zł, 9000 zł, 10 000 zł albo 11 000 zł, jego obciążenia podatkowe w skali roku niemal się nie zmieniały, co było spowodowane stosowaniem ulgi dla klasy średniej. Jeśli podatnik uzyskiwał przychód w kwocie 13 000 zł, jego obciążenia podatkowe stawały się wyższe.

Zestawienie nr 3. Pracownik będący funkcjonariuszem służb mundurowych¹ (otrzymujący tylko uposażenie, który złożył oświadczenie PIT-2)¹¹⁸

kwoty w zł

Miesięczne uposażenie (kwota brutto)	Wypłata za styczeń 2021 r.	Wypłata za styczeń 2022 r.	Różnica między kol. 3 a kol. 2	Zmiana obciążeń podatkowych w skali roku (2022 r. w porównaniu z 2021 r.)
1	2	3	4	5
2 000	1 721,00	1 820,00	99,00	1 185,00
3 000	2 539,00	2 687,00	148,00	1 785,00
4 000	3 356,00	3 427,00	71,00	855,00
5 000	4 174,00	4 167,00	-7,00	-75,00
5 500	4 583,00	4 537,00	-46,00	-540,00
6 000	4 991,00	4 928,00	-63,00	-761,00
7 000	5 809,00	5 735,00	-74,00	-890,00
8 000	6 626,00	6 541,00	-85,00	197,00
8 500	7 035,00	6 945,00	-90,00	1 109,00
9 000	7 444,00	7 285,00	-159,00	1 263,00
10 000	8 261,00	7 952,00	-309,00	1 402,00
11 000	9 079,00	8 618,00	-461,00	280,00
12 000	9 896,00	9 347,00	-549,00	-889,00
13 000	10 714,00	10 087,00	-627,00	-1 819,00

¹ W przypadku uposażenia funkcjonariusz nie ponosił ciężaru składek na ubezpieczenie społeczne (tj. emerytalnej, rentowej i chorobowej), natomiast, zgodnie z art. 81 ust. 3 ustawy o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych, ponosił ciężar składki na ubezpieczenie zdrowotne. Przy wyliczaniu kwot przedstawionych w tabeli uwzględniono także to, że funkcjonariusz: rozliczał się indywidualnie; korzystał z tzw. miejscowych kosztów uzyskania przychodów (tj. 250 zł miesięcznie); nie posiadał dzieci; nie korzystał z innych ulg czy odliczeń niż ulga dla klasy średniej.

W przypadku uposażeń wynoszących 5000 zł i 5500 zł oraz ich dwunastokrotności, do których to kwot ulga dla klasy średniej nie miała zastosowania, podniesienie kwoty wolnej nie neutralizowało zwiększenia obciążeń, które wynikało ze zniesienia odliczenia składki na ubezpieczenie zdrowotne od podatku.

Ułga dla klasy średniej w przypadku uposażenia w styczniu 2022 r. wynoszącego 6000 zł, 7000 zł, 8000 zł, 8500 zł, 9000 zł, 10 000 zł albo 11 000 zł nie neutralizowała zwiększenia obciążeń podatkowych, które pomimo podwyższenia kwoty wolnej od podatku wynikało ze zniesienia możliwości odliczenia od podatku składki na ubezpieczenie zdrowotne.

W przypadku dwunastokrotności uposażenia w kwocie 6000 zł albo 7000 zł ulga dla klasy średniej nie neutralizowała zwiększenia obciążeń podatkowych, które pomimo podwyższenia kwoty wolnej od podatku wynikało ze zniesienia możliwości odliczenia od podatku składki na ubezpieczenie zdrowotne. Z kolei w przypadku uposażenia w kwocie 8000 zł, 8500 zł, 9000 zł, 10 000 zł albo 11 000 zł, pomimo zastosowania ulgi dochodziło do zmniejszenia obciążeń podatkowych.

¹¹⁸ Kwoty przedstawione w tabeli obliczono tylko dla uposażenia. Przykładowo funkcjonariusz Służby Celno-Skarbowej zgodnie z przepisami ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej (rozdział 6. działu VI) z tytułu pełnienia służby otrzymuje nie tylko uposażenie, ale również inne świadczenia pieniężne określone w ustawie. Uposażenie funkcjonariusza składa się z uposażenia zasadniczego i dodatków do uposażenia, którymi są m.in. dodatek za wieloletnią służbę, dodatek za stopień służbowy, dodatek funkcyjny na stanowisku kierowniczym, dodatki uzasadnione szczególnymi właściwościami, kwalifikacjami i umiejętnościami. Do innych świadczeń pieniężnych określonych w ustawie przysługujących funkcjonariuszowi Służby Celno-Skarbowej należą w szczególności: dodatek za wieloletnią służbę, nagrody jubileuszowe, nagroda roczna, równoważnik z tytułu dojazdu do miejsca pełnienia służby.

Tarcze antyinflacyjne

I. Regulacje, którymi wprowadzono czasowe obniżki stawek podatku VAT

- A. rozporządzenie Ministra Finansów z 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 obniżonych, zgodnie z którym obniżono w okresie od 1 stycznia do 31 stycznia 2022 r. stawki VAT na gaz ziemny i energię ciepłą (z 23 % do 8 %) oraz energię elektryczną (z 23 % do 5 %).
- B. ustawa z dnia 13 stycznia 2022 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług, którą w ustawie o podatku od towarów i usług dodano art. 146da–146dc i w okresie od 1 lutego do 31 lipca 2022 r.:
- stawka podatku wynosiła 0 % (zgodnie z art. 146da ust. 1¹¹⁹) dla:
 - towarów spożywczych wymienionych w poz. 1–18 załącznika nr 10 do ustawy, innych niż klasyfikowane według Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług w grupowaniu usługi związane z żywnością (PKWiU 56), tj. stawka została obniżona z 5 % do 0 %,
 - środków poprawiających właściwości gleby, stymulatorów wzrostu oraz podłoży do upraw, o których mowa w ustawie z dnia 10 lipca 2007 r. o nawozach i nawożeniu¹²⁰, z wyłączeniem podłoży mineralnych, tj. stawka została obniżona z 8 % do 0 %,
 - nawozów i środków ochrony roślin, zwykle przeznaczonych do wykorzystania w produkcji rolnej, wymienionych w poz. 10 załącznika nr 3 do ustawy, tj. stawka została obniżona z 8 % do 0 %,
 - ziemi ogrodniczej wymienionej w poz. 12 załącznika nr 3 do ustawy, tj. stawka została obniżona z 8 % do 0 %,
 - gazu ziemnego (CN 2711 11 00 albo 2711 21 00), tj. w stosunku do rozwiązań wprowadzonych ww. rozporządzeniem Ministra Finansów z dnia 17 grudnia 2021 r. stawka została obniżona z 8 % do 0 %,
 - stawka podatku wynosiła 5 % (zgodnie z art. 146db) dla:
 - energii elektrycznej (CN 2716 00 00), tj. w stosunku do rozwiązań wprowadzonych ww. rozporządzeniem Ministra Finansów z dnia 17 grudnia 2021 r. stawka 5 % została utrzymana,
 - energii cieplnej, tj. w stosunku do rozwiązań wprowadzonych ww. rozporządzeniem Ministra Finansów z dnia 17 grudnia 2021 r. stawka została obniżona z 8 % do 5 %,
 - stawka podatku została obniżona z 23 % do 8 % (zgodnie z art. 146dc) dla:
 - benzyn silnikowych (CN 2710 12 45 lub 2710 12 49) oraz wyrobów powstałych ze zmieszania tych benzyn z biokomponentami, spełniających wymagania jakościowe określone w odrębnych przepisach,
 - olejów napędowych (CN 2710 19 43 i 2710 20 11) oraz wyrobów powstałych ze zmieszania tych olejów z biokomponentami, spełniających wymagania jakościowe określone w odrębnych przepisach,
 - biokomponentów stanowiących samoistne paliwa, spełniających wymagania jakościowe określone w odrębnych przepisach, przeznaczonych do napędu silników spalinowych – bez względu na kod CN,
 - przeznaczonych do napędu silników spalinowych gazu ziemnego (mokrego) i pozostałych węglowodorów gazowych (CN 2711, z wyłączeniem CN 2711 11 00 i 2711 21 00) oraz gazowych węglowodorów alifatycznych (CN 2901), skroplonych.

Obniżka stawki VAT dotyczyła paliw silnikowych, tj. oleju napędowego, biokomponentów stanowiących samoistne paliwa, benzyny silnikowej, gazu skroplonego LPG, wykorzystywanych do napędu pojazdów silnikowych, które to zostały objęte preferencjami w zakresie podatku akcyzowego w rządowej tarczy antyinflacyjnej.

¹¹⁹ Zgodnie z ust. 2 Przepisów ust. 1 pkt 1–4 nie stosuje się do importu towarów, o którym mowa w art. 138i ust. 1 ustawy o VAT.

¹²⁰ Dz. U. z 2023 r. poz. 569.

- C. Pierwotnie przyjęty do końca lipca 2022 r. czas obowiązywania niższych stawek VAT przedłużono ustawą z dnia 7 lipca 2022 r. o finansowaniu społecznym dla przedsięwzięć gospodarczych i pomocy kredytobiorcom¹²¹ do końca października, a potem ustawą z dnia 7 października 2022 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw¹²² do końca 2022 r.
- D. Zgodnie z rozporządzeniem Ministra Finansów z dnia 2 grudnia 2022 r. w sprawie obniżonych stawek podatku od towarów i usług w roku 2023 została utrzymana 0 % stawka VAT na niektóre produkty spożywcze, z wyjątkiem importu żywności spoza UE, jeśli trafi do naszego kraju w drodze sprzedaży wysyłkowej w przesyłkach o wartości do 150 euro.

II. Regulacje, którymi wprowadzono czasowe obniżki stawek podatku akcyzowego

- A. Ustawa z dnia 9 grudnia 2021 r. o zmianie ustawy o podatku akcyzowym oraz niektórych innych ustaw, na mocy której wprowadzono czasową obniżkę stawek podatku na niektóre paliwa silnikowe (olej napędowy, biokomponenty stanowiące samoistne paliwa, benzynę silnikową, a także gaz skroplony LPG i energię elektryczną) oraz czasowe zwolnienie od akcyzy energii elektrycznej zużywanej przez gospodarstwa domowe. Tj.: w ustawie o podatku akcyzowym dodano art. 163d czasowe od 1 stycznia do 31 maja 2022 r. zwolnienie energii elektrycznej zużywanej przez gospodarstwa domowe oraz art. 164a obowiązujące w okresie od dnia 20 grudnia do 31 grudnia 2021 r. oraz od dnia 1 stycznia do dnia 31 maja 2022 r. stawki akcyzy na energię elektryczną i paliwa do napędu.

Lp.	Wyrób akcyzowy	Stawka podatku akcyzowego obowiązująca w okresie			
		od 1 stycznia do 19 grudnia 2021 r.	od 20 do 31 grudnia 2021 r.	od 1 stycznia do 31 maja 2022 r., przedłużona do końca 2022 r.	od 1 stycznia 2023 r.
I. Niektóre paliwa silnikowe, w tym:					
1.	energia elektryczna (w zł/ MWh)	5,00		4,60	5,00
2.	gazy przeznaczone do napędu silników spalinowych skroplone (w zł/1000 kilogramów)	644	364	387	659
3.	benzyny silnikowe o kodach CN 2710 12 45 lub 2710 12 49 oraz wyroby powstałe ze zmieszania tych benzyn z biokomponentami, spełniające wymagania jakościowe określone w odrębnych przepisach (w zł/1000 litrów)	1514	1369	1413	1529

¹²¹ Dz. U. poz. 1488. Zgodnie z art. 53 w ustawie o podatku od towarów i usług użyte w art. 146da w ust. 1 we wprowadzeniu do wyliczenia, w art. 146db we wprowadzeniu do wyliczenia oraz w art. 146dc we wprowadzeniu do wyliczenia wyrazy „31 lipca 2022 r.” zastąpiono wyrazami „31 października 2022 r.”.

¹²² Zgodnie z art. 9 pkt 2 w ustawie od towarów i usług użyte w art. 146da w ust. 1 we wprowadzeniu do wyliczenia, w art. 146db we wprowadzeniu do wyliczenia oraz w art. 146dc we wprowadzeniu do wyliczenia wyrazy „31 października 2022 r.” zastępuje się wyrazami „31 grudnia 2022 r.”.

4.	oleje napędowe o kodzie CN 2710 19 43 i 2710 20 11 oraz wyroby powstałe ze zmieszania tych olejów z biokomponentami, spełniające wymagania jakościowe określone w odrębnych przepisach (w zł/1000 litrów)	1145	1065	1104	1160
5.	biokomponenty stanowiące samoistne paliwa, spełniające wymagania jakościowe określone w odrębnych przepisach, przeznaczone do napędu silników spalinowych, bez względu na kod CN (w zł/1000 litrów)	1145	1065	1104	1160
II. energia elektryczna zużywana przez gospodarstwa domowe (w zł/ MWh)			5,00	czasowe zwolnienie	5,00

- B. Pierwotnie przyjęty czas obowiązywania niższych stawek akcyzy (do końca maja 2022 r.) przedłużono do 31 lipca 2022 r. ustawą z dnia 12 maja 2022 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw¹²³. Dodatkowo wprowadzono od 1 czerwca do 31 lipca 2022 r. czasowe obniżki stawek podatku na niektóre paliwa opałowe.

Lp.	Wyroby akcyzowe	Stawka podatku akcyzowego obowiązująca w okresie (w zł/1000 litrów)		
		przed 1 czerwca 2022 r.	od 1 czerwca 2022 r. przedłużone do końca 2022 r.	od 1 stycznia 2023 r.
Niektóre paliwa opałowe:				
1.	oleje napędowe przeznaczone do celów opałowych ¹²⁴	232	97	232
2.	lekkie oleje opałowe ¹²⁵	232	97	232
3.	pozostałe paliwa opałowe ¹²⁶	232	97	232

- C. Następnie przedłużono do 31 października 2022 r. obowiązywanie obniżonych stawek podatku akcyzowego na wymienione produkty akcyzowe ustawą z dnia 7 lipca 2022 r. o finansowaniu społecznosciowym

¹²³ Dz. U. poz. 1137. Numer w wykazie prac Rady Ministrów UD 105; druk sejmowy 2182. Zmiany dotyczące przedłużenia obniżonych stawek akcyzy oraz dodanie obniżonych stawek na niektóre wyroby opałowe wprowadzono na etapie prac parlamentarnych.

¹²⁴ Oleje napędowe przeznaczone do celów opałowych o kodach CN od 2710 19 43 do 2710 19 48 i od 2710 20 11 do 2710 20 19, zabarwionych na czerwono i oznaczonych znacznikiem zgodnie z przepisami szczególnymi.

¹²⁵ Oleje opałowe o kodach CN od 2710 19 51 do 2710 19 68 i od 2710 20 31 do 2710 20 39 z których 30 % lub więcej objętościowo destyluje przy 350 °C lub których gęstość w temperaturze 15 °C jest niższa niż 890 kilogramów/metr sześcienny, zabarwionych na czerwono i oznaczonych znacznikiem zgodnie z przepisami szczególnymi.

¹²⁶ Pozostałe paliwa opałowe w przypadku gdy ich gęstość w temperaturze 15 °C jest niższa niż 890 kilogramów/metr sześcienny.

dla przedsiębiorstw gospodarczych i pomocy kredytobiorcom¹²⁷ i do 31 grudnia 2022 r. ustawą z dnia 7 października 2022 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw¹²⁸. Z końcem roku przestało obowiązywać czasowe obniżenie stawek akcyzy oraz (większości) stawek VAT, a także zwolnienie z akcyzy prądu dla gospodarstw domowych.

III. Regulacje, którymi wprowadzono czasowe wyłączenie sprzedaży detalicznej określonych wyrobów energetycznych spod opodatkowania podatkiem od sprzedaży detalicznej

- A. Ustawa z dnia 9 grudnia 2021 r. o zmianie ustawy o podatku akcyzowym oraz niektórych innych ustaw, którą w ustawie z dnia 6 lipca 2016 r. o podatku od sprzedaży detalicznej¹²⁹ dodano art. 11b, na mocy którego w okresie od dnia 1 stycznia 2022 r. do dnia 31 maja 2022 r. nie podlega opodatkowaniu podatkiem sprzedaż detaliczna:
- benzyn silnikowych, o których mowa w art. 89 ust. 1 pkt 2 ustawy o podatku akcyzowym;
 - olejów napędowych, o których mowa w art. 89 ust. 1 pkt 6 ustawy o podatku akcyzowym;
 - biokomponentów stanowiących samoistne paliwa, o których mowa w art. 89 ust. 1 pkt 8 ustawy o podatku akcyzowym;
 - gazów przeznaczonych do napędu silników spalinowych, o których mowa w art. 89 ust. 1 pkt 12 lit. a–b ustawy o podatku akcyzowym.
- B. Czasowe wyłączenie spod opodatkowania następnie przedłużono:
- ustawą z dnia 12 maja 2022 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw do 31 lipca 2022 r.,
 - ustawą z dnia 7 lipca 2022 r. o finansowaniu społecznościowym dla przedsiębiorstw gospodarczych i pomocy kredytobiorcom do 31 października 2022 r.,
 - ustawą z dnia 7 października 2022 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw do 31 grudnia 2022 r.,
 - ustawą z dnia 1 grudnia 2022 r. o zmianie ustawy o podatku akcyzowym oraz niektórych innych ustaw¹³⁰ do 30 czerwca 2023 r.

¹²⁷ Zgodnie z art. 60 w ustawie o podatku akcyzowym użyte w art. 163d w ust. 1, w art. 164a w ust. 2 we wprowadzeniu do wyliczenia i w ust. 3 oraz w art. 164b we wprowadzeniu do wyliczenia wyrazy „31 lipca 2022 r.” zastępuje się wyrazami „31 października 2022 r.”.

¹²⁸ Zgodnie z art. 11 w ustawie o podatku akcyzowym użyte w art. 163d w ust. 1, w art. 164a w ust. 2 we wprowadzeniu do wyliczenia i w ust. 3 oraz w art. 164b we wprowadzeniu do wyliczenia wyrazy „31 października 2022 r.” zastępuje się wyrazami „31 grudnia 2022 r.”.

¹²⁹ Dz. U. z 2023 r. poz. 148.

¹³⁰ Dz. U. poz. 2707.

6.3. Wykaz aktów prawnych dotyczących kontrolowanej działalności

1. Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2022 r. poz. 2647, ze zm.).
2. Ustawa z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (Dz. U. z 2022 r. poz. 2540, ze zm.).
3. Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2023 r. poz. 2805).
4. Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2023 r. poz. 1570, ze zm.).
5. Ustawa z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (Dz. U. z 2023 r. poz. 1542, ze zm.).
6. Ustawa z dnia 27 sierpnia 2004 r. o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych (Dz. U. z 2022 r. poz. 2561, ze zm.).
7. Ustawa z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz. U. z 2023 r. poz. 615, ze zm.).
8. Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2023 r. poz. 2383).
9. Ustawa z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (Dz. U. z 2023 r. poz. 2505).
10. Ustawa z dnia 23 grudnia 1994 r. o Najwyższej Izbie Kontroli (Dz. U. z 2022 r. poz. 623).
11. Uchwała nr 190 Rady Ministrów z dnia 29 października 2013 r. Regulamin pracy Rady Ministrów (M. P. z 2022 r. poz. 348).
12. Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 7 stycznia 2022 r. w sprawie przedłużenia terminów poboru i przekazania przez niektórych płatników zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych (Dz. U. poz. 28).
13. 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.).

6.4. Wykaz podmiotów, którym przekazano informację o wynikach kontroli

1. Prezydent Rzeczypospolitej Polskiej
2. Marszałek Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej
3. Marszałek Senatu Rzeczypospolitej Polskiej
4. Prezes Rady Ministrów
5. Prezes Trybunału Konstytucyjnego
6. Rzecznik Praw Obywatelskich
7. Przewodniczący Komisji do Spraw Kontroli Państwowej Sejmu RP
8. Przewodniczący Komisji Finansów Publicznych Sejmu RP
9. Przewodniczący Komisji Budżetu i Finansów Publicznych Senatu RP
10. Minister Finansów
11. Dyrektor Krajowej Szkoły Skarbowości
12. Dyrektorzy izb administracji skarbowej (wszyscy)