



**PREZES
NAJWYŻSZEJ IZBY KONTROLI**
Krzysztof Kwiatkowski

KBF-4101-009-01/2014
P/14/046

Tekst ujednolicony

**WYSTĄPIENIE
POKONTROLNE**

I. Dane identyfikacyjne kontroli

Numer i tytuł kontroli	P/14/046 - Koordynacja polityki rodzinnej w Polsce
Jednostka przeprowadzająca kontrolę	Najwyższa Izba Kontroli Departament Budżetu i Finansów
Kontrolerzy	1. Jolanta Balcerkiewicz, główny specjalista kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr 92659 z dnia 12 września 2014 r. 2. Agnieszka Szymaniak, główny specjalista kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr 92664 z dnia 15 października 2014 r.
Jednostka kontrolowana	Ministerstwo Finansów, ul. Świętokrzyska 12, 00-916 Warszawa
Kierownik jednostki kontrolowanej	Pan Mateusz Szczurek Minister Finansów od 27 listopada 2013 r., poprzednio od 16 listopada 2007 r. Pan Jan Vincent-Rostowski

(dowód: akta kontroli str. 1-4)

II. Ocena kontrolowanej działalności¹

Ocena ogólna

Minister Finansów realizował w pełni dyspozycje Prezesa Rady Ministrów w zakresie podatkowych instrumentów polityki rodzinnej. Od 2013 r. podwyższona została kwota ulgi na trzecie i każde kolejne dziecko. Pomimo że tylko część rodzin wielodzietnych mogła skorzystać z przysługującej ulgi w pełnej wysokości z uwagi na niskie dochody, zmiana ta spowodowała zwiększenie wsparcia rodzin wychowujących troje i więcej dzieci o kwotę 97,7 mln zł. W rozliczeniach podatkowych za 2014 r. podatnicy będą mogli skorzystać z dodatkowego wsparcia dla rodzin o niskich dochodach, polegającego na zwrocie różnicy między kwotą przysługującego podatnikowi odliczenia a kwotą odliczoną w zeznaniu podatkowym do wysokości nieprzekraczającej łącznej kwoty zapłaconych przez podatnika składek na ubezpieczenie społeczne i zdrowotne. W rozliczeniu podatku za 2014 r. wyższe będą również korzyści rodzin wielodzietnych, dla których została podwyższona o 20% kwota ulgi na trzecie i kolejne dziecko.

W okresie objętym kontrolą² Minister Finansów zainicjował zmiany dotyczące wprowadzenia ulg podatkowych dla przedsiębiorców tworzących przyzakładowe żłobki i przedszkola. Podjął również działania zmierzające do włączenia działalności rolniczej do powszechnego systemu podatku dochodowego, co umożliwiłoby podatnikom uzyskującym dochody z działalności rolniczej korzystanie z preferencji podatkowych przewidzianych w ustawie o podatku dochodowym od osób

¹ Najwyższa Izba Kontroli stosuje 3-stopniową skalę ocen częściowych dotyczących działalności w badanym obszarze: pozytywna, pozytywna mimo stwierdzonych nieprawidłowości, negatywna. Jeżeli sformułowanie oceny częściowej według proponowanej skali byłoby niemożliwe lub nadmiernie utrudnione, albo taka ocena nie dawałaby prawdziwego obrazu funkcjonowania kontrolowanej jednostki w zakresie objętym kontrolą, należy zastosować ocenę opisową.

² Lata 2012-2014, z uwzględnieniem działań wcześniejszych, mających związek z kontrolą, w tym zebranie danych porównawczych za okres 2010-2014 (III kw.).

fizycznych, w tym także z ulgi na dzieci. Do zakończenia kontroli NIK nie został jednak opracowany ostateczny projekt założeń do projektu ustawy w tej sprawie.

Wsparcie dla rodzin poprzez badane instrumenty systemu podatkowego wyniosło około 20,0 mld zł rocznie. Z tego wartość preferencji w podatku dochodowym od osób fizycznych wyniosła przeszło 9,0 mld zł rocznie, co stanowiło ponad 12% dochodów budżetu państwa z tego podatku. Z preferencji w podatku dochodowym od osób fizycznych skorzystało ponad 14,0 mln podatników rocznie.

Zdaniem NIK ulgi w podatkach na rzecz rodzin pozytywnie wpłynęły na rozmiary dochodów do dyspozycji rodzin korzystających z tych ulg. Jednocześnie NIK zwraca uwagę, że niekorzystne oddziaływanie na sytuację rodzin ma brak waloryzacji parametrów systemu podatkowego, takich jak progi podatkowe, zryczałtowane koszty uzyskania przychodu i kwota wolna od podatku.

III. Opis ustalonego stanu faktycznego

1. Programowanie i jakość zarządzania instrumentami wspierania rodziny

Opis stanu
faktycznego

1.1. Minister Finansów, zgodnie z rozporządzeniem Prezesa Rady Ministrów z dnia 22 września 2014 r. w sprawie szczegółowego zakresu działania Ministra Finansów³ – kieruje następującymi działami administracji rządowej: budżet; finanse publiczne; instytucje finansowe.

Zgodnie z ustawą z dnia 4 września 1997 r. o działach administracji rządowej⁴ do zakresu działania Ministra Finansów należy między innymi: opracowywanie i kontrola realizacji budżetu państwa, przygotowywanie sprawozdań z wykonania budżetu państwa; realizacja dochodów z podatków bezpośrednich, pośrednich; finansowanie jednostek realizujących zadania objęte budżetem państwa i finansowanie samorządu terytorialnego; funkcjonowanie rynku finansowego.

1.2. Minister Finansów realizuje działania państwa na rzecz rodzin poprzez podatkowe instrumenty polityki rodzinnej. Główne instrumenty tej polityki, to przewidziane w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych ulga na dzieci, preferencyjne opodatkowanie dochodów osób samotnie wychowujących dzieci, łączne opodatkowanie dochodów małżonków oraz określone ustawą o podatku od towarów i usług obniżone stawki VAT na podstawowe artykuły żywnościowe i niektóre artykuły dla dzieci.

1.3. Po zakończeniu każdego roku podatkowego Ministerstwo Finansów prezentuje dane statystyczne pochodzące z zeznań podatkowych podatników podatku dochodowego od osób fizycznych, w tym w zakresie dotyczącym ulgi na dzieci, preferencyjnego opodatkowania dochodów osób samotnie wychowujących dzieci oraz łącznego opodatkowania dochodów małżonków. Roczne *Informacje dotyczące rozliczenia podatku dochodowego od osób fizycznych* są publikowane na stronie internetowej Ministerstwa Finansów www.finance.mf.gov.pl/pit/statystyki.

Od 2010 r. Ministerstwo Finansów corocznie dokonuje analiz preferencji podatkowych funkcjonujących w polskim systemie podatkowym, których wyniki są przekazywane między innymi do Ministerstwa Pracy i Polityki Społecznej oraz publikowane na stronie internetowej Ministerstwa Finansów. Dane w zakresie m.in. ulgi na dzieci, preferencyjnego opodatkowania osób samotnie wychowujących dzieci

³ Dz. U. z 2014 r., poz. 1256 – rozporządzenie od dnia 22 września 2014 r. zastąpiło poprzednie rozporządzenie (Dz. U. Nr 48, poz. 1481).

⁴ Dz. U. z 2013 r., poz. 743 ze zm.

oraz łącznego opodatkowania małżonków były również przekazywane do Ministerstwa Pracy i Polityki Społecznej w związku z przygotowaniem sprawozdania z wykonania przez Polskę Międzynarodowego Paktu Praw Gospodarczych, Społecznych i Kulturalnych. W dniu 26 marca 2014 r. Minister Finansów wziął udział w zorganizowanej przez Ministerstwo Pracy i Polityki Społecznej we współpracy ze Związkiem Dużych Rodzin „Trzy Plus”, konferencji pt. *Wsparcie rodzin z dziećmi na utrzymaniu w rozwiązaniach dotyczących podatku dochodowego od osób fizycznych jako element polityki rodzinnej państwa*.

Analizy – *Preferencje podatkowe w Polsce* dotyczą występujących preferencji w podatkach stanowiących dochody budżetu państwa i udziały jednostek samorządu terytorialnego (podatek dochodowy od osób fizycznych /PIT/, podatek dochodowy od osób prawnych /CIT/, podatek od towarów i usług /VAT/, podatek akcyzowy,) jak i w podatkach lokalnych zasilających budżety jednostek samorządów terytorialnych (podatki: od nieruchomości, rolny i leśny). Raporty przedstawiają analizę globalną, z wyodrębnieniem dziewięciu obszarów wsparcia, w tym obszar *rodzina i pomoc socjalna* oraz szczegółowe analizy wybranych rozwiązań podatkowych (ich celowości, skutków budżetowych oraz skuteczności i efektywności w osiąganiu założonych celów społecznych i gospodarczych).

Z raportu *Preferencje podatkowe w Polsce z 2013 r.*⁵ wynika, że pomoc państwa udzielona poprzez preferencje podatkowe w obszarze rodzina i pomoc socjalna wyniosła w 2012 r. 36,3 mld zł (tj. 2,3% PKB). W obszarze tym w stosunku do 2011 r. nastąpił wzrost wartości o 0,5 mld zł. Jednocześnie obszar ten stanowił w 2012 r. 50% wszystkich preferencji funkcjonujących w polskim systemie podatkowym.

(dowód: akta kontroli str. 119-147)

1.4. Realizując zapowiedź Prezesa Rady Ministrów zawartą w exposé z dnia 18 listopada 2011 r., w 2012 r. podjęto prace nad zmianą ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. W dniu 1 stycznia 2013 r. weszła w życie ustawa z dnia 24 października 2012 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych⁶, na mocy której wprowadzono kryterium dochodowe uprawniające do odliczenia ulgi przez rodziców wychowujących jedno dziecko oraz podniesiono kwotę odliczenia na trzecie i każde kolejne dziecko. W przypadku rodziców wychowujących dwoje i więcej dzieci kryterium dochodowe nie obowiązuje.

W dniu 15 lipca 2013 r. Minister Finansów skierował do Ministra Rolnictwa i Rozwoju Wsi projekt *założeń do projektu ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych z działalności rolniczej oraz o zmianie innych ustaw*⁷, zawierający założenia nowego systemu opodatkowania rolnictwa w zakresie dochodu i majątku. Projekt ma na celu włączenie działalności rolniczej do powszechnego systemu podatku dochodowego. Objęcie opodatkowaniem dochodów z działalności rolniczej podatkiem dochodowym od osób fizycznych umożliwiłoby podatnikom uzyskującym dochody z tej działalności korzystanie z ulg i odliczeń podatkowych przewidzianych w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych, w tym także z ulgi na dzieci. Do zakończenia kontroli NIK nie opracowano ostatecznego kształtu projektu założeń do projektu ustawy w tej sprawie.

⁵ Na potrzeby raportu Ministerstwo Finansów przyjęło definicję preferencji proponowaną przez OECD. Preferencją podatkową jest transfer środków publicznych dokonywany wskutek obniżenia zobowiązania podatkowego w relacji do przyjętego standardu podatkowego. Szerzej o standardzie podatkowym w Rozdziale II Standard podatkowy *Preferencje podatkowe w Polsce* nr 4.

⁶ Dz. U. z 2012 r. poz. 1278.

⁷ ujęty w Wykazie prac legislacyjnych i programowych Rady Ministrów pod poz. ZA5.

Zgodnie z zapowiedzią Prezesa Rady Ministrów z 27 sierpnia 2014 r., we wrześniu 2014 r. Ministerstwo Finansów przygotowało kolejną zmianę ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych⁸, której celem było zwiększenie pomocy państwa dla rodzin wychowujących dzieci⁹ oraz podwyższenie kwoty ulgi na trzecie i kolejne dziecko o 20%. Zmiana wejdzie w życie z dniem 1 stycznia 2015 r. i będzie miała zastosowanie do dochodów uzyskanych w 2014 r.

W dniu 31 października 2014 r. Minister Finansów zgłosił do Wykazu prac legislacyjnych i programowych Rady Ministrów *projekt ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych* dotyczący wprowadzenia preferencji w podatkach dochodowych dla podatników tworzących przykładowe żłobki lub przedszkola. Nie zostały jeszcze opracowane szczegółowe rozwiązania prawne w tym zakresie. Projekt jest realizacją zapowiedzi Prezesa Rady Ministrów z dnia 1 października 2014 r. Regulacja miałaby wejść w życie z dniem 1 stycznia 2016 r.

(dowód: akta kontroli str. 62-76)

W związku z wygaśnięciem z dniem 31 grudnia 2010 r. derogacji dla Polski¹⁰ do stosowania 3% stawki w odniesieniu do produktów spożywczych, od 1 stycznia 2011 r. minimalna stawka na artykuły spożywcze wynosi 5%.

Zgodnie z Wieloletnim Planem Finansowym Państwa na lata 2010-2013, mając na uwadze, to aby przeciętna stawka na żywność nie wzrosła, od 1 stycznia 2011 r. obniżono z 7% do 5% stawkę na podstawowe produkty żywnościowe takie jak chleb, nabiał, przetwory mięsne produkty zbożowe oraz soki.

Ustawą z dnia 18 marca 2011 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy – Prawo o miarach¹¹ od dnia 1 stycznia 2012 r. podwyższono z 8% do 23% stawkę VAT na odzież i dodatki odzieżowe dla niemowląt oraz obuwie dziecięce. Zmiana wysokości stawki na te kategorie towarów stanowiła wykonanie wyroku Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z dnia 28 października 2010 r., w którym Trybunał orzekł o niezgodności z prawem Unii Europejskiej stosowania przez Polskę obniżonej stawki VAT w wysokości 7% w odniesieniu do dostaw, importu i wewnątrzwspólnotowego nabycia odzieży i dodatków odzieżowych dla niemowląt oraz obuwia dziecięcego (sprawa C-49/09).

1.5. W przygotowanym przez Rządową Radę Ludnościową (RRL) dokumencie pn. *Założenia Polityki Ludnościowej Polski 2013*¹² przedstawiono analizę przebiegu procesów demograficznych, ich rzeczywistych i potencjalnych skutków oraz wskazano na konieczność intensyfikacji działań mogących zahamować niekorzystne trendy w procesach demograficznych.

⁸ Ustawa z dnia 23 października 2014 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2014 r., poz.1644).

⁹ Polegające na przyznaniu podatnikom dodatkowego wsparcia w kwocie stanowiącej różnicę między kwotą przysługującego podatnikowi odliczenia, a kwotą odliczoną w zeznaniu podatkowym do wysokości nieprzekraczającej łącznej kwoty zapłaconych przez podatnika składek na ubezpieczenie społeczne i zdrowotne, które podlegają odliczeniu.

¹⁰ W okresie od dnia 1 stycznia 2008 r. do dnia 31 grudnia 2010 r., na podstawie dyrektywy Rady 2007/75/WE z dnia 20 grudnia 2007 r. zmieniającej dyrektywę 2006/112/WE w odniesieniu do niektórych przepisów tymczasowych dotyczących stawek podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. Unii Europejskiej L 346/13 z 29.12.2007 r.), Polska mogła nadal korzystać z rozwiązania wynikającego ze wcześniejszej derogacji m.in. z obniżonej stawki wynoszącej co najmniej 3% w odniesieniu do dostaw środków spożywczych, o których mowa w pkt 1 załącznika III do ww. dyrektywy.

¹¹ Dz. U. Nr 64, poz. 332.

¹² Projekt – Warszawa, luty 2013.

Według Rady działania państwa na rzecz powstawania, rozwoju i funkcjonowania rodzin powinny polegać na wzmocnieniu prorodzinnego charakteru podatku dochodowego¹³ oraz wykorzystaniu systemu podatku VAT dla celów polityki rodzinnej, tj. dążenie do zmniejszenia (aż do stawki 0) VAT na podstawowe artykuły służące zaspokojeniu potrzeb dzieci (zwłaszcza dzieci małych).

Projekt dokumentu przeznaczony do rozpatrzenia przez Komitet Rady Ministrów, w październiku 2013 r. został negatywnie zaopiniowany przez Ministra Finansów. W ocenie Ministra *ulgi podatkowe należą do grupy instrumentów mało efektywnych dla realizacji wielu, szczególnie bardziej złożonych zadań, w szczególności nakierowanych na poprawę dietności. Nie dają możliwości planowania i elastycznego wpływania na sposób ich wykorzystania. Trudno ocenić, jaka jest ich rola stymulacyjna, na ile przyczyniły się do realizacji określonych zadań. Oznacza to, że pomoc udzielana w tej formie w niektórych przypadkach okazuje się zbędna i nie przynosi zamierzonych efektów. (...) Należy mieć także na uwadze skutki finansowe ewentualnego wprowadzenia proponowanych ulg podatkowych. Każda zmiana w systemie podatkowym skutkuje zmianą w strukturze dochodów państwa lub jednostek samorządu terytorialnego. Podstawowym celem polityki podatkowej jest natomiast zapewnienie budżetowi państwa dochodów niezbędnych dla realizacji zadań publicznych (cel fiskalny), stymulowanie rozwoju gospodarczego oraz zapewnienie społeczeństwu odpowiednich warunków bytowych. Poszerzanie zatem katalogu preferencji podatkowych, szczególnie w trudnej sytuacji sektora finansów publicznych jest działaniem niepożądanym.*

W zgłoszonej opinii Minister Finansów wskazał na brak możliwości obniżenia stawki VAT na dostawę towarów i świadczenie usług mających na celu zaspokojenie potrzeb dzieci. *Wymagałoby to zmiany dyrektywy VAT, a zatem przedłożenia projektu legislacyjnego przez Komisję Europejską, która opowiada się za ograniczonym stosowaniem obniżonych stawek VAT¹⁴. Biorąc pod uwagę stanowisko państw członkowskich i ich brak poparcia dla forsowania pomysłu rozszerzenia katalogu towarów i usług objętych obniżonymi stawkami podatku VAT, Polska nie mogłaby liczyć na skuteczne wsparcie KE w zainicjowaniu procedury legislacyjnej w tym obszarze.*

W opinii Ministra Finansów systemu podatku VAT nie należy traktować jako skutecznego narzędzia prowadzenia polityki rodzinnej.

Zdaniem Dyrektora Departamentu Podatków Dochodowych Ministerstwa Finansów *rozwiązania prorodzinne zawarte w systemie podatkowym w dużej mierze pokrywają się z rekomendacjami zawartymi w Założeniach Polityki Ludnościowej Polski 2013. Polityka prorodzinna Rządu w podatku dochodowym od osób fizycznych od lat ukierunkowana jest na wzrost pomocy państwa dla rodzin z dziećmi, co potwierdza wprowadzenie ulgi na dzieci od 2007 r. oraz ewoluowanie jej ze szczególnym wskazaniem zmian wprowadzonych ustawą z dnia 24 października 2012 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, która m.in. podwyższyła o 50% ulgę na trzecie dziecko oraz o 100% na*

¹³ Poprzez przebudowę zasad ulg rodzinnych, aby w większym stopniu mogły korzystać rodziny o niskich dochodach i wielodzietne, objęcie prorodzinnym systemem grupy spoza systemu podatku dochodowego (np. rolników - w systemie podatku rolnego), przywrócenie ulg o charakterze przedmiotowym (na edukację, ochronę zdrowia), wykorzystanie systemu podatkowego dla celów pronatalistycznych (większa ulga na małe dziecko – do 3 lat, po urodzeniu drugiego – i kolejnych dzieci), w dalszej perspektywie – ukształtowanie prorodzinnego systemu podatkowego w oparciu o metodę ilorazu rodzinnego.

¹⁴ Komunikat KE do Parlamentu Europejskiego, Rady i Komitetu Ekonomiczno-Społecznego w sprawie przyszłości podatku VAT – *W stronę prostszego, solidniejszego i wydajniejszego systemu podatku VAT* (COM (2011) 851).

czwarte i każde kolejne dziecko, ale także ustawą z dnia 23 października 2014 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz niektórych innych ustaw, która wprowadziła kolejne zmiany w zakresie preferencji dla rodzin z dziećmi polegające na podwyższeniu o 20% ulgi na trzecie i każde kolejne dziecko oraz zwrocie niewykorzystanej ulgi w kwocie stanowiącej różnicę między kwotą przysługującego podatnikowi odliczenia, a kwotą odliczoną w zeznaniu podatkowym do wysokości kwoty składek na ubezpieczenia społeczne i zdrowotne, podlegających odliczeniu.

Mając na uwadze działania Rządu należy stwierdzić, iż nastąpiło „umocnienie ulg podatkowych jako instrumentu polityki rodzinnej (w myśl zasady: państwo w mniejszym stopniu „daje” (świadczenia), w większym – „nie zabiera” (części dochodów rodziny poprzez podatki)” oraz przebudowano ulgę na dzieci „tak, aby w większym stopniu mogły z ulg korzystać rodziny wielodzietne i o niskich dochodach (np. wysokość ulg zależna od liczby dzieci; niższa stopa procentowa podatku przy większej liczbie dzieci)”. Znaczenie rozwiązań prorodzinnych w podatku dochodowym z roku na rok wzrasta i systematycznie realizowana polityka prorodzinna państwa przynosi efekty w postaci obniżenia obciążeń podatkowych rodzin z dziećmi. Należy mieć również na uwadze, że ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych zawiera także inne rozwiązania o charakterze prorodzinnych, tj. zwolnienia przedmiotowe obejmujące np. świadczenia rodzinne, alimenty na dzieci, zasiłki z tytułu urodzenia dziecka z funduszy związków zawodowych, dopłaty do wypoczynku dzieci i młodzieży do lat 18, stypendia oraz pomoc materialną dla uczniów i studentów, kwoty stanowiące zwrot kosztów z tytułu opieki nad dzieckiem lub osobą zależną, otrzymane na podstawie przepisów odrębnych ustaw lub przepisów wykonawczych do tych ustaw, finansowane z budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego, Funduszu Pracy lub z budżetu Unii Europejskiej (art. 21 ust. 1 pkt 26b), świadczenia otrzymane z zakładowego funduszu świadczeń socjalnych, związane z pobytem dzieci osób uprawnionych do tych świadczeń w żłobkach lub klubach dziecięcych (art. 21 ust. 1 pkt 67a).

1.6. W Programie Polityki Rodzinnej Prezydenta RP pn. *Dobry klimat dla rodziny*¹⁵, zawarta została propozycja ustanowienia kwoty wolnej od podatku uzależnionej od liczby dzieci w rodzinie i zastąpienie nią obecnego sposobu obliczania ulgi na wychowanie dziecka. Największe korzyści odniosą rodziny mniej zamożne z większą liczbą dzieci, czyli te, które w dzisiejszym systemie odpisów podatkowych uzyskują najmniejsze wsparcie.

Zdaniem Dyrektora Departamentu Podatków Dochodowych Ministerstwa Finansów propozycje zawarte w ustawie z dnia 23 października 2014 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz niektórych innych ustaw realizują postulaty zawarte w Programie Polityki Rodzinnej Prezydenta RP, bowiem umożliwiają wykorzystanie ulgi na dzieci przez podatników o niskich dochodach. W wyniku zaproponowanych rozwiązań podatnicy otrzymają, nie tylko zwrot niewykorzystanej ulgi do wysokości zapłaconej składki na ubezpieczenie zdrowotne podlegającej odliczeniu (propozycja Prezydenta RP), ale również do wysokości zapłaconych składek na ubezpieczenia społeczne podlegających odliczeniu. Wyższe niż dotychczas będą również korzyści rodzin wielodzietnych, dla których została podwyższona o 20% kwota ulgi na trzecie i kolejne dziecko.

Analiza efektów propozycji rządowej określonej ustawą z 23 października 2014 r. w porównaniu do propozycji zmian w systemie podatkowym zorientowanych na podatników z dziećmi przedstawionych przez Prezydenta RP w programie *Dobry*

¹⁵ <http://www.prezydent.pl/dla-rodziny/program-polityki-rodzinnej-prezydenta-rp/>.

Klimat dla Rodziny przeprowadzona została przez Centrum Analiz Ekonomicznych – CenEA¹⁶. W ocenie Fundacji rządowa propozycja jest zdecydowanie korzystniejsza dla gospodarstw domowych z dziećmi z dolnej części rozkładu dochodów, ponieważ większość z nich ma zbyt niski dochód, aby w systemie prezydenckim odliczyć dodatkową kwotę wolną od podatku przysługującą z tytułu posiadania dzieci.

W efekcie projektu rządowego w przypadku najuboższych rodzin dochody do dyspozycji wzrosłyby przeciętnie o 57,80 zł miesięcznie, podczas gdy w systemie prezydenckim rodziny z najniższej grupy dochodowej mogłyby liczyć na wzrost dochodu przeciętnie o 37,90 zł miesięcznie. W wyniku wprowadzenia proponowanych przez rząd zmian odsetek rodzin w pełni korzystających z ulgi na dzieci wzrosłyby z obecnych 66% do 91%, a liczba dzieci, na które rodzice mogliby wykorzystać ulgę wzrosłaby z 6,2 mln do 7,2 mln. Korzyści uzyskiwałyby głównie rodziny z dziećmi o niskich dochodach, które w obecnym systemie nie wykorzystują ulgi na dzieci w żadnym zakresie.

(dowód: akta kontroli str. 53-61, 209-211, 289-298.)

1.7. Zdaniem NIK na sytuację rodzin niekorzystnie wpływa brak waloryzacji obowiązujących progów podatkowych, ustawowych zryczałtowanych kosztów uzyskania przychodów i kwoty wolnej od podatku.

W latach 2012-2014 podczas sporządzania prognoz wpływów sektora finansów publicznych z podatku PIT w Ministerstwie Finansów przyjęto, że brak waloryzacji obowiązujących progów podatkowych oraz ustawowych zryczałtowanych kosztów uzyskania przychodów i kwoty zmniejszającej podatek zwiększyły wpływy dochodów PIT o 1,5 mld zł w 2012 r. i o 1,3 mld zł w 2013 r. i w 2014 r.

W Ministerstwie Finansów nie analizowano wpływu braku waloryzacji parametrów systemu podatkowego na sytuację rodzin, w tym rodzin wychowujących dzieci.

Z komentarza Centrum Analiz Ekonomicznych CenEA¹⁷, wynika, że (przy założeniu wzrostu wynagrodzeń zgodnie z rządowymi prognozami o 4,7 proc. w 2015 r., 5,2 proc. w 2016 r. i 5,6 proc. w 2017 r.) zamrażanie parametrów systemu podatkowego obniży dochody polskich gospodarstw domowych o 1,32 mld zł w 2015 r., o 2,90 mld zł w 2016 r. i o 4,76 mld zł w 2017 r. Dochody gospodarstw z dziećmi spadną w wyniku tej polityki odpowiednio o 0,79 mld zł, o 1,75 mld zł i o 2,87 mld zł.

Przeprowadzona przez Centrum analiza projektu budżetu na 2015 r.¹⁸ wykazała, że zmiany w zakresie ulgi na dzieci oznaczają korzyści dla 1,5 mln rodzin z dziećmi, przede wszystkim tych uboższych, których dochody obecnie w ogóle nie pozwalają na skorzystanie z ulgi lub które wykorzystują ulgę tylko częściowo. Zgodnie z projektem ustawy budżetowej na 2015 r. powyższym reformom będzie towarzyszyło utrzymanie parametrów systemu podatkowego na nominalnie niezmiennym poziomie, co przełoży się na realny wzrost opodatkowania gospodarstw domowych w wysokości 1,5 mld zł rocznie. Na polityce tej najbardziej stracą rodziny z jednym lub dwójką dzieci, których dochody są na tyle wysokie, że mogą one w pełni wykorzystać ulgę podatkową na dzieci. Największe straty odnotują zamożniejsi podatnicy, którzy płacą podatki według wyższej stawki podatkowej.

1.8. W Ministerstwie Finansów nie szacowano kosztów związanych z obsługą funkcjonowania instrumentów podatkowych wspierających politykę rodzinną. Rozwiązania te stanowią elementy rozliczeń podatkowych, podlegających

¹⁶ Komentarze CenEA 19/09/2014 - Zreformowana ulga by ulżyć rodzicom <http://www.cenea.org.pl/images/stories/pdf/commentaries/>.

¹⁷ http://www.cenea.org.pl/images/stories/pdf/commentaries/KomentarzCenEA_PIT_06_11_2013.pdf.

¹⁸ Projekt budżetu na rok 2015 - jak plany odczują domowe budżety, Komentarze CenEA 29/10/2014 <http://www.cenea.org.pl/images/stories/pdf/commentaries/>

weryfikacji w ramach sprawdzania poprawności rozliczenia podatku dochodowego od osób fizycznych, a ich obsługa odbywa się w ramach kosztów funkcjonowania administracji podatkowej.

1.9. W planach działalności Ministra Finansów w latach 2012-2014 nie uwzględniono celów związanych z działaniami na rzecz rodzin. Plan działalności Ministra Finansów, zgodnie z art. 70 ust. 1 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych¹⁹ jest opracowywany dla działów administracji rządowej: budżet, finanse publiczne, instytucje finansowe.

(dowód: akta kontroli str. 32-33, 270-274)

1.10. Pracownicy Ministerstwa Finansów w okresie objętym kontrolą korzystali głównie z rozwiązań ułatwiających godzenie obowiązków służbowych z opieką nad dziećmi określonych w ustawie z dnia 26 czerwca 1974 r. Kodeks pracy²⁰ takich jak: urlopy macierzyńskie, dodatkowe urlopy macierzyńskie, urlopy rodzicielskie, urlopy wychowawcze, urlopy ojcowskie, przerwy na karmienie dziecka piersią oraz zwolnień od pracy z tytułu opieki nad dzieckiem z zachowaniem prawa do wynagrodzenia. Ponadto, z uwagi na konieczność sprawowania opieki nad dziećmi pracownicy Ministerstwa Finansów korzystają z indywidualnego rozkładu czasu pracy z zachowaniem normy czasu pracy przyjętej w Ministerstwie oraz z obniżenia wymiaru czasu pracy²¹.

W Ministerstwie Finansów w 2009 r. zorganizowano pomieszczenie z miejscami do wypoczynku w pozycji leżącej dla kobiet w ciąży i karmiących matek, o którym mowa w § 39 załącznika nr 3 rozporządzenia Ministra Pracy i Polityki Socjalnej z dnia 26 września 1997 r. w sprawie ogólnych przepisów bezpieczeństwa i higieny pracy²².

Od 17 listopada 2014 r. w Ministerstwie Finansów oddano do dyspozycji pracowników pokój do pracy dla rodzica z dzieckiem, wyposażony w dwa stanowiska pracy biurowej dla pracowników i kącik zabaw dla dzieci.

Zgodnie z informacją przekazaną przez Dyrektora Generalnego, w celu efektywnego planowania własnej pracy przez pracowników z uwzględnieniem życia osobistego i rodzinnego w Ministerstwie Finansów trwają obecnie prace nad wdrożeniem ruchomego czasu pracy oraz telepracy.

(dowód: akta kontroli str. 384-445)

Uwagi dotyczące
badanej działalności

NIK zwraca uwagę, że zorganizowane w Ministerstwie Finansów pomieszczenie z miejscami do wypoczynku w pozycji leżącej dla kobiet w ciąży i karmiących matek nie spełnia wymogów określonych w § 39 załącznika nr 3 rozporządzenia Ministra Pracy i Polityki Socjalnej z dnia 26 września 1997 r. w sprawie ogólnych przepisów bezpieczeństwa i higieny pracy, co do liczby miejsc do wypoczynku w pozycji leżącej w proporcji do liczby zatrudnionych w Ministerstwie Finansów kobiet. Według przekazanej przez Dyrektora Generalnego informacji MF zatrudnia ok. 1400 kobiet. W pomieszczeniu zorganizowano jedno miejsce leżące, a powinno być pięć.

Ocena cząstkowa

W ocenie Najwyższej Izby Kontroli w okresie objętym kontrolą Minister Finansów dokonywał analizy obowiązujących w prawie podatkowym preferencji oddziałujących na sytuację materialną rodzin w Polsce. Wprowadzone lub zaplanowane zmiany regulacji prawnych dotyczące podatkowych instrumentów wspierania rodziny wynikały głównie z expose Premiera.

¹⁹ Dz. U. z 2013 r., poz. 885 ze zm.

²⁰ Dz. U. z 2014 r., poz. 1502.

²¹ W związku z nieprowadzeniem ewidencji w tym zakresie, ustaleń dokonano na podstawie przedłożonych przykładowych decyzji Dyrektora Generalnego Ministerstwa Finansów.

²² Dz. U. z 2003 r. Nr 169, poz. 1650 ze zm.

2. Działania na rzecz zapewnienia i podnoszenia skuteczności oraz efektywności realizowanych instrumentów wspierania rodziny

2.1 Ulga podatkowa na dzieci

Opis stanu
faktycznego

Warunki korzystania z ulgi podatkowej z tytułu wychowywania dzieci uregulowane zostały przepisami art. 27 f ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych²³ (dalej: updof). Ulga została wprowadzona 1 stycznia 2007 r. Podatnicy po raz pierwszy dokonali odliczenia na dzieci w 2008 r. rozliczając podatek dochodowy za 2007 r. Celem ulgi ze względu na niekorzystne wskaźniki demograficzne kraju miało być wsparcie rodzin z dziećmi bez względu na ich status materialny i dochodowy. Poprawa warunków ekonomicznych rodzin wychowujących dzieci mogła, w ocenie Ministra Finansów przyczynić się do poprawy wskaźników demograficznych, które są dla Polski niekorzystne.

Prawo do ulgi przysługiwało podatnikom wychowującym własne lub przysposobione dzieci małoletnie, dzieci bez względu na wiek, dzieci na które pobierany był zasiłek pielęgnacyjny oraz dzieci do ukończenia 25 lat uczące się jeżeli w roku podatkowym nie uzyskiwały dochodów podlegających opodatkowaniu²⁴, z wyjątkiem renty rodzinnej.

Wysokość ulgi określana była miesięcznie i przysługiwała na każde dziecko w wysokości 1/6 kwoty zmniejszającej podatek, o której mowa w pierwszym przedziale skali podatkowej. W latach 2009-2012 kwota ulgi na jedno dziecko wynosiła miesięcznie 92,67 zł (rocznie 1.112,04 zł).

Wartość odliczeń od podatku ulgi na dzieci wyniosła za 2010 r. – 5.684,3 mln zł; 2011 r. – 5.740,1 mln zł, 2012 r. – 5.698,5 mln zł i za 2013 r. – 5.529,5 mln zł.

Za 2010 r. z ulgi na dzieci skorzystało 4.303,1 tys. podatników, których odliczenia dotyczyły 6.286,6 tys. dzieci. W 2011 r. z ulgi skorzystało 4.363,6 tys. podatników (odliczenia dotyczyły 6.293,8 tys. dzieci). W rozliczeniu za 2012 r. odliczenia dotyczyły 6.167,4 tys. dzieci, z ulgi skorzystało 4.334,4 podatników. W 2013 r. z ulgi skorzystało 4.024,0 tys. podatników (odliczenia dotyczyły 5.825,3 tys. dzieci.).

W latach 2010 – 2012 nieznacznie wzrastał stopień wykorzystania przez podatników kwoty przysługującej ulgi na dzieci z 81,3% do 83,1%. W rozliczeniu za 2013 r. stopień wykorzystania ulgi wyniósł 82,7%. Zwiększało się nieznacznie przeciętne odliczenie na jedno dziecko od 904 zł w 2010 r. do 949 zł w 2013 r.

W latach 2010-2012 ulgę w pełnej wysokości odliczyła niespełna połowa podatników, którzy dokonali odliczenia na troje dzieci i ponad 34,0% podatników uwzględniających przy rozliczeniu PIT czworo i więcej dzieci. W rozliczeniu za 2013 r. (w porównaniu do 2012 r.) stopień wykorzystania ulgi przez rodziny wielodzietne uległ zmniejszeniu o 6,5 punktu procentowego w przypadku rodzin z trojgiem dzieci i o 9,9 punktu procentowego w rodzinach dokonujących odliczenia ulgi na czworo i więcej dzieci. Najpełniej (od 63% do 65%), wykorzystali ulgę podatnicy dokonujący odliczenia na jedno dziecko.

²³ Dz. U. z 2012 r., poz. 361 ze zm.

²⁴ Na zasadach określonych w art. 27 lub art. 30b w łącznej wysokości przekraczającej kwotę stanowiącą iloraz kwoty zmniejszającej podatek oraz stawki podatku, określonych w pierwszym przedziale skali podatkowej, o której mowa w art. 27 ust. 1, tj. 3.089 zł.

Szczegółowa analiza dotycząca ulgi na dzieci została ujęta w pierwszej edycji raportu *Preferencje podatkowe w Polsce*²⁵ sporządzonej w 2010 r. w części VII *Efektywność wybranych preferencji podatkowych w Polsce*.

Przeprowadzona analiza wykazała, że w pełnej wysokości z ulgi na jedno dziecko (1.112,04 zł w 2009 r.) mógł skorzystać podatnik, którego wynagrodzenie brutto ze stosunku pracy przekroczyło miesięcznie średnio 1.798 zł (21.576 zł rocznie). Jeżeli wynagrodzenie podatnika było niższe, mógł on odliczyć tylko część ulgi. Podatnik z dwójką dzieci odliczył ulgę w pełnej wysokości, jeżeli uzyskiwał wynagrodzenie w kwocie 2.846 zł brutto miesięcznie (34.152 zł rocznie). Podatnik osiągający minimalne wynagrodzenie (1.317 zł miesięcznie brutto) i mający na wychowaniu dwoje lub więcej dzieci realnie skorzystał jedynie z części ulgi (54% rocznego limitu) przypadającej na jedno dziecko (600 zł rocznie). Pozostała część ulgi na pierwsze dziecko i ulga na kolejne dzieci nie została wykorzystana ze względu na zbyt niski podatek dochodowy.

Według raportu z 2010 r. (dane za 2009 r.) dochody poniżej 30.000 zł uzyskiwało 73,6% podatników rozliczających się indywidualnie i osób samotnie wychowujących dzieci, 64,4% to małżeństwa. Ponad połowa dzieci (55,3%) wychowywana była w takich rodzinach. Ulga na dzieci była w tym przypadku wykorzystywana fragmentarycznie albo wcale. Realnymi beneficjentami ulgi były rodziny o wyższych dochodach.

W podsumowaniu analizy stwierdzono między innymi, że *fundamentem ulgi na dzieci jest korelacja dochodów do liczby dzieci. Podatnik z licznym potomstwem przy przeciętnym lub niskim wynagrodzeniu jest praktycznie wykluczony z możliwości pełnego korzystania z ulgi. Ulga na dzieci pozornie może wydawać się atrakcyjna w rodzinach o niskich i przeciętnych dochodach, lecz w praktyce okazuje się tylko potencjalnym wsparciem bo wiele takich rodzin z powodu niskich dochodów korzysta z ulgi tylko w nieznacznym stopniu. Odwrócenie niekorzystnych tendencji demograficznych wymaga podejmowania kompleksowych działań. Trudno oczekiwać, że podatkowa ulga na dziecko może mieć znaczny wpływ na liczbę urodzeń.*

Modyfikacji ulgi od 1 stycznia 2013 r. dokonano ustawą z dnia 24 października 2012 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ale zmiany te nie odnosiły się do zidentyfikowanego problemu. Zmiana dotyczyła określenia kryterium dochodowego dla rodziców z jednym dzieckiem, którego przekroczenie pozbawia prawa do ulgi oraz zróżnicowała wysokość ulgi w zależności od liczby dzieci.

W obecnym stanie prawnym odliczeniu podlega, za każdy miesiąc kalendarzowy roku podatkowego:

- 1) w przypadku jednego małoletniego dziecka - kwota 92,67 zł²⁶, jeżeli dochody podatnika:
 - a) pozostającego przez cały rok podatkowy w związku małżeńskim i jego małżonka, nie przekroczyły w roku podatkowym kwoty 112 tys. zł,
 - b) niepozostającego w związku małżeńskim, w tym również przez część roku podatkowego, nie przekroczyły w roku podatkowym kwoty 56 tys. zł, za wyjątkiem podatnika samotnie wychowującego małoletnie dziecko

²⁵ Raporty *Preferencje podatkowe w Polsce* wraz z załącznikami znajdują się na stronie Ministerstwa Finansów w ABC Podatków (<http://www.finanse.mf.gov.pl/abc-podatkow/preferencje-podatkowe-w-polsce>).

²⁶ Roczna kwota ulgi 1 112,04 zł.

wymienionego w art. 6 ust. 4, do którego ma zastosowanie kwota dochodu określona w lit. a,

- 2) w przypadku dwojga małoletnich dzieci - kwota 92,67 zł, na każde dziecko,
- 3) w przypadku trojga i więcej małoletnich dzieci - kwota stanowiąca:
 - a) 92,67 zł, odpowiednio na pierwsze i drugie dziecko,
 - b) 139,01 zł, na trzecie dziecko,
 - c) 185,34 zł, na czwarte i każde kolejne dziecko.

Odliczenie dotyczy łącznie obojga rodziców, opiekunów prawnych dziecka albo rodziców zastępczych pozostających w związku małżeńskim. Kwotę tę mogą odliczyć od podatku w częściach równych lub w dowolnej proporcji przez nich ustalonej.

Zakres wprowadzonych ustawą z 24 października 2012 r. zmian w regulacjach prawnych dotyczących ulgi na dzieci wynikał z realizacji expose Prezesa Rady Ministrów z dnia 18 listopada 2011 r., w którym Premier przedstawił założenia Rządu w zakresie zmian w uldze na dzieci polegające na zwiększeniu ulgi dla rodzin z trojgiem i większą liczbą dzieci oraz ograniczeniu w stosowaniu ulgi dla rodzin z jednym dzieckiem poprzez wprowadzenie kryterium dochodowego. Zmiany miały być neutralne z punktu widzenia budżetu. Zakres zmian był zdeterminowany również obowiązującą w latach 2011-2013 regułą wydatkową²⁷. Zgodnie z uzasadnieniem do projektu ustawy, z uwagi na niekorzystną sytuację demograficzną kraju, pomoc państwa powinna promować przede wszystkim rodziny wielodzietne.

Wpływ rozwiązań w zakresie ulgi na dzieci na wysokość dochodów sektora finansów publicznych wprowadzonych ustawą z dnia 24 października 2012 r. *o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych*, został określony w kwocie „minus” 3 mln zł.

W celu oszacowania, prezentowanych w uzasadnieniu do projektu ustawy, skutków finansowych rozwiązań dotyczących podwyższenia o 50% ulgi na trzecie dziecko oraz o 100% na czwarte i każde kolejne dziecko w Ministerstwie Finansów poddano ocenie dane wykazane w informacjach PIT/O²⁸, złożonych przez podatników tego podatku za 2010 r. W celu ustalenia wysokości dochodu, warunkującego korzystanie z ulgi na jedno dziecko (112 tys. zł/56 tys. zł), analizie poddano dochody podatników korzystających z ulgi na dzieci wykazane w zeznaniach podatkowych za 2010 r.

W wyniku przeprowadzonych analiz oszacowany skutek finansowy ograniczenia ulgi dla podatników korzystających z ulgi na jedno dziecko, tj. podatników których dochód, pomniejszony o składki na ubezpieczenia społeczne, przekraczał określony w ustawie limit (112 tys. zł/56 tys. zł), wyniósł ok. 167 mln zł, a zmiana dotyczyła ok. 0,2 mln podatników.

Przyjmując natomiast za podstawę liczbę trzecich i kolejnych dzieci (ok. 0,4 mln) oraz dane wynikające z zeznań podatkowych podatników korzystających z ulgi oszacowano, że zmniejszenie dochodów sektora finansów publicznych z tytułu podwyższenia kwoty ulgi na trzecie i każde kolejne dziecko wyniesie ok. 170 mln zł.

²⁷ Zgodnie z art. 112c ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (w brzmieniu obowiązującym przed 28 grudnia 2013 r.) w latach 2011-2013 Rada Ministrów nie mogła przyjmować projektów ustaw określających zwolnienia, ulgi i obniżki, których skutkiem finansowym mogło być zmniejszenie dochodów jednostek sektora publicznych w stosunku do wielkości wynikających z obowiązujących przepisów.

²⁸ Informacja o odliczeniach od dochodu/przychodu i od podatku.

Wykazana w rozliczeniu PIT za 2013 r. kwota ulgi na dzieci wyniosła 5.530 mln zł i była o 169 mln zł (o 3%) niższa od ulgi, która wynikała z rozliczenia tego podatku za 2012 r. (5.699 mln zł).

Z danych Ministerstwa Finansów wynika, że w rozliczeniu za 2013 r. w porównaniu do rozliczenia za 2012 r. zmniejszyła się liczba dzieci, na które przysługiwała ulga o 342 tys. tj. z 6.167 tys. z rozliczenia za 2012 r. do 5.825 tys. z rozliczenia za 2013 r., liczba podatników korzystających z ulgi na dzieci o 310 tys., tj. z 4.334 tys. z rozliczenia za 2012 r. do 4.024 tys. z rozliczenia za 2013 r.

W ocenie Ministerstwa Finansów na wysokość ulgi na dzieci, z której korzystali podatnicy dokonujący rozliczenia za 2013 r. wpłynęły zmiany wprowadzone ustawą z dnia 24 października 2012 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, tj. wprowadzenie ograniczenia w stosowaniu ulgi na dzieci w stosunku do podatników korzystających z ulgi na jedno dziecko. Na zmniejszenie to mogły mieć także wpływ inne czynniki takie jak: zmiana wysokości dochodów podatników korzystających z przedmiotowego odliczenia i w konsekwencji wysokości podatku warunkującego skorzystanie z ulgi, jak również zmiana statusu dzieci na które dokonywano odliczenia.

Z ulgi na jedno dziecko w rozliczeniu za 2013 r. skorzystało o 293,2 tys. podatników mniej niż w rozliczeniu za 2012 r. Kwota ulg wykazanych w zeznaniach, w których dokonano odliczenia na jedno dziecko w porównaniu do 2012 r. zmniejszyła się o 267,0 mln zł. Jednocześnie wzrosła kwota ulg wykazanych w zeznaniach, w których dokonano odliczenia na troje dzieci (o 72,7 mln zł) oraz na czworo i więcej dzieci (o 25,0 mln zł). W porównaniu do 2012 r. zmniejszyła się liczba podatników z trójka i większą liczbą dzieci, którzy wykorzystali ulgę w pełnej wysokości. W rozliczeniu za 2013 r. z pełnego odliczenia ulgi skorzystało 41,3% podatników dokonujących odliczenia na troje dzieci i 24,2% podatników dokonujących odliczenia na czworo i więcej dzieci.

Kwota odliczenia przypadająca na jedno dziecko w rodzinach dokonujących odliczenia na troje dzieci wzrosła z 840 zł w 2012 r. do 940 zł w 2013 r. W rodzinach z czworgiem i więcej dzieci przeciętna, odliczona ulga na jedno dziecko wzrosła z 790 zł w 2012 r. do 980 zł w roku 2013.

Pomimo zmian przepisów regulujących korzystanie z ulgi na dzieci obowiązujących od 1 stycznia 2013 r., nadal jednak znacząca część rodzin wielodzietnych nie miała możliwości w pełni skorzystać z maksymalnych wartości ulgi.

W toku konsultacji społecznych uwagi do projektu zgłosiły organizacje pozarządowe wskazując rozważenie możliwości zlikwidowania ulgi dla rodzin z jednym dzieckiem i przeznaczenie uzyskanych w ten sposób środków na zaspokojenie potrzeb wielu rodzin²⁹. Odnosząc się do zgłoszonych uwag Minister Finansów wskazał, że *system podatkowy powinien wspierać przede wszystkim rodziny znajdujące się w trudnej sytuacji finansowej, nawet jeżeli posiadają tylko jedno dziecko oraz z uwagi na niekorzystną sytuację demograficzną także rodziny wielodzietne*.

OPZZ³⁰ zwróciło uwagę, że zaproponowane rozwiązanie nie poprawi sytuacji podatników o najniższych dochodach. Wskazano, że nie wszyscy podatnicy mogą skorzystać z pełnego odliczenia ulgi z uwagi na osiągnięte dochody, a przedstawione propozycje nie rozwiążą problemu rodzin wielodzietnych o niskich dochodach. Zdaniem OPZZ priorytetowym celem rządu powinno być zmniejszenie obciążeń

²⁹ Uwaga zgłoszona przez Bussiness Centre Club (BBC).

³⁰ Ogólnopolskie Porozumienie Związków Zawodowych.

podatkowych rodzin o najniższych dochodach, po to aby posiadanie dzieci nie wiązało się z zagrożeniem ubóstwem. Wprowadzenie zmian w uldze na dzieci nie jest wystarczającą zachętą do powiększania rodzin. Istotne są przede wszystkim: trwały wzrost gospodarczy, stabilna sytuacja zawodowa rodziców oraz przyjazne pracownikom środowisko pracy.

W odpowiedzi na uwagi Minister Finansów wskazał, że *ulga na dzieci jest tylko jednym z elementów polityki prorodzinnej. (...) Z tego instrumentu wsparcia mogą skorzystać jedynie podatnicy podatku dochodowego opodatkowani według skali podatkowej (...), a z samej istoty ulgi podatkowej wynika, że ma ona na celu obniżenie zobowiązania podatkowego.*

Z wyjaśnień Ministra Finansów wynika, że *ulga na dzieci w podatku dochodowym nie jest może najlepszym mechanizmem zwiększania dzietności, jednakże przyczynia się do promowania dzietności. Stąd w prowadzonych w 2012 r. pracach nad zmianami ustawy pozostawiono ulgę w systemie podatkowym jednak dokonano jej modyfikacji. Z uwagi na ograniczone możliwości finansowe państwa, uznano za zasadne przede wszystkim wsparcie osób mających troje i więcej dzieci, z jednoczesną zmianą zasad jej stosowania dla osób posiadających jedno dziecko. Uznano, iż system podatkowy powinien wspierać przede wszystkim rodziny mniej zamożne oraz z uwagi na niekorzystną sytuację demograficzną także rodziny wychowujące więcej niż jedno dziecko.*

W 2014 r. w Ministerstwie Finansów podjęto prace legislacyjne nad *projektem ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz niektórych innych ustaw*³¹, której celem jest:

- 1) zwiększenie faktycznej pomocy państwa dla rodzin wychowujących dzieci, polegającej na przyznaniu podatnikowi dodatkowego wsparcia finansowego w kwocie stanowiącej różnicę między kwotą przysługującego podatnikowi odliczenia; a kwotą odliczoną w zeznaniu podatkowym, do wysokości nieprzekraczającej łącznej kwoty zapłaconych przez podatnika składek na ubezpieczenia społeczne i zdrowotne, które podlegają odliczeniu,
- 2) podwyższenie kwoty ulgi na trzecie i każde kolejne dziecko o 20%, co oznacza wzrost ulgi na trzecie dziecko rocznie z kwoty 1.668,12 zł do kwoty 2.000,04 zł, a na każde kolejne z kwoty 2.224,08 zł do kwoty 2.700 zł i poprawa sytuacji finansowej rodzin wychowujących dzieci;
- 3) zmniejszenie klina podatkowego dla osób o niskich zarobkach wychowujących dzieci poprzez zwrot kwoty niewykorzystanej ulgi do wysokości nieprzekraczającej łącznie kwoty zapłaconych przez podatnika składek na ubezpieczenia społeczne i zdrowotne, podlegających odliczeniu.

Zdaniem Ministra Finansów przyjęcie propozycji zrówna sytuację podatników wychowujących dzieci, którzy uzyskują dochody w wysokości umożliwiającej skorzystanie z ulgi na dzieci z sytuacją tych podatników, którzy obecnie – z uwagi na zbyt niski dochód i w konsekwencji niski podatek – takiej możliwości nie mają.

Ponadto, uzależnienie możliwości otrzymania kwoty niewykorzystanej ulgi na dzieci od kwoty zapłaconych składek na ubezpieczenie społeczne i zdrowotne, w ocenie Ministra Finansów będzie motywować do podejmowania pracy i zachęcać do wchodzenia do systemu ubezpieczeń społecznych i zdrowotnych.

Skutek finansowy dla dochodów budżetowych przewidzianych w uzasadnieniu projektu został określony w kwocie „minus” 1,1 mld zł. Obliczeń dokonano na podstawie danych o podatku dochodowym od osób fizycznych z rocznych zeznań

³¹ Ustawa z dnia 23 października 2014 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

złożonych przez podatników za 2012 r. oraz wstępnych danych z rozliczeń podatkowych za 2013 r. W celu uzyskania skutku dla roku 2014 uwzględniono zmieniającą się sytuację podatników w okresie 2012-2014. Ministerstwo Finansów wskazuje, że przedstawiony szacunek jest obarczony jednak znaczną niepewnością z uwagi na liczbę dzieci, które podatnicy uwzględniają w zeznaniach podatkowych³². Z wstępnych danych za 2013 r. wynika, że pomiędzy 2012 r. i 2013 r. liczba dzieci, które podatnicy uwzględniają w zeznaniach podatkowych spadła o ok. 350 tys., co może być spowodowane zmianami demograficznymi oraz ograniczeniami w korzystaniu z ulgi przez podatników z jednym dzieckiem, których dochody przekroczyły określone w ustawie progi. Ponadto podatnicy w rozliczeniu za 2014 r. mogą wykazywać większą liczbę dzieci, na które przysługuje im ulga. Z uwagi na wzrost dochodów zwiększa się podatek należny wykazywany za kolejne lata, oraz zwiększa się kwota ulgi możliwej do odliczania od podatku.

Zgodnie z obliczeniami dokonanymi na podstawie zeznań podatkowych za 2012 r. z podwyższenia kwoty ulgi na trzecie i każde kolejne dziecko o 20% poprzez odpisanie od podatku wyższej ulgi skorzysta ok. 0,2 mln podatników wychowujących ok. 0,4 mln dzieci. Dokonaliby oni większego odliczenia od podatku w wysokości ok. 0,05 mld zł.

Ze zwrotu podatnikom ulgi na wychowywanie dzieci, która nie została odliczona od podatku skorzystałoby ok. 1,8 mln podatników, którzy wychowywali ok. 2,0 mln dzieci. Oszacowano, że kwota zwrotu wyniosłaby w 2015 r. ok. 1,05 mld zł.

Łącznie z rozwiązania tego skorzysta ok. 2 mln podatników posiadających ok. 2,4 mln dzieci.

(dowód: akta kontroli str. 10-52, 112-118, 446-463, 498-503)

W okresie od 1 stycznia 2012 r. do 30 września 2014 r. organy podatkowe wydały 172 interpretacje indywidualne prawa podatkowego dotyczące przepisów regulujących ulgę na dzieci.

Wątpliwości przedstawiane przez podatników we wnioskach o wydanie interpretacji najczęściej dotyczyły:

- sposobu ustalenia dochodu pełnoletniego dziecka, którego osiągnięcie wyłącza możliwość stosowania ulgi;
- podziału ulgi pomiędzy małżonków rozwiedzionych;
- prawa do skorzystania z ulgi przez rodziców dzieci pełnoletnich uczących się;
- prawa do skorzystania z ulgi przez rodziców dzieci pełnoletnich, które w trakcie roku wstąpiły w związek małżeński;
- ogólnych warunków uprawniających do skorzystania z ulgi;
- prawa do skorzystania z ulgi przez osoby sprawujące opiekę jako rodziny zastępcze.

Organy podatkowe monitorowały prawidłowość dokonywanych rozliczeń przez podatników uprawnionych do skorzystania z ulgi na dzieci poprzez prowadzenie czynności sprawdzających z udziałem lub bez udziału podatnika. Urzędy skarbowe, sprawdzały poprawność sporządzania zeznań podatkowych zarówno przy ich przyjmowaniu bezpośrednio w urzędzie, jak i na etapie zatwierdzania zeznań w systemie informatycznym. Stwierdzone wątpliwości wyjaśniano w ramach czynności sprawdzających. W celu ustalenia stanu faktycznego wzywano podatników m.in. do okazania: odpisów aktu urodzenia dziecka, zaświadczenia sądu rodzinnego o ustaleniu opiekuna prawnego dziecka, dokumentu potwierdzającego

³² W rozliczeniach, na podstawie których dokonano oszacowania podatnicy mogli wykazywać tylko te dzieci, na które dokonali odliczenia.

prawa rodzicielskie, odpisu orzeczenia sądu o ustaleniu rodziny zastępczej lub umowy zawartej między rodziną zastępczą a starostą, zaświadczenia potwierdzającego status dziecka jako ucznia lub studenta.

W celu zapobiegania popełnianiu błędów przez podatników podejmowano działania polegające m.in. na prowadzeniu kampanii edukacyjno-informacyjnej dotyczącej zasad korzystania z ulgi na dzieci (dyżury telefoniczne, punkty informacyjne); sporządzaniu bieżących raportów w celu przeprowadzania czynności sprawdzających, połączeniu procesu przyjmowania zeznań składanych w urzędzie z równoczesną weryfikacją pod względem formalnym oraz informowaniem podatników o stwierdzonych nieprawidłowościach; promocji strony www.szybkipit.pl oraz dystrybuowanie broszur informacyjnych.

(dowód: akta kontroli str. 98-100, 299-383)

2.2. Wspólne opodatkowanie dochodów małżonków

Opis stanu
faktycznego

Wspólne opodatkowanie dochodów małżonków uregulowane zostało przepisem art. 6 ust. 2 updof. Rozwiązanie to funkcjonuje od początku obowiązywania ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, tj. od 1 stycznia 1992 r. Uzasadnieniem dla wprowadzenia tego instrumentu była realizacja celów polityki prorodzinnej, a także złagodzenie skutków progresji podatkowej w sytuacji dysproporcji zarobkowej małżonków.

Preferencja polega na obliczaniu podatku od połowy łącznych dochodów małżonków. Tak obliczony podatek mnoży się przez dwa.

Z wnioskiem o łączne opodatkowanie dochodów, mogą wystąpić małżonkowie:

- 1) podlegający nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu,
- 2) pozostający w związku małżeńskim przez cały rok podatkowy,
- 3) między którymi istnieje przez cały rok podatkowy wspólność majątkowa,
- 4) jeżeli do żadnego z nich w roku podatkowym nie mają zastosowania przepisy:
 - a) art. 30c ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (dotyczące opodatkowania dochodów z pozarolniczej działalności gospodarczej oraz z działów specjalnych produkcji rolnej 19% stawką podatku),
 - b) ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym, regulujące opodatkowanie niektórych przychodów (dochodów) osób fizycznych w formie karty podatkowej, ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych lub zryczałtowanego podatku dochodowego od przychodów osób duchownych; warunek ten nie dotyczy podatników, o których mowa w art. 1 pkt 2 w związku z art. 6 ust. 1a ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym, tj. podatników osiągających przychody z tytułu umowy najmu, podnajmu, dzierżawy, poddzierżawy lub innych umów o podobnym charakterze, jeżeli umowy te nie są zawierane w ramach prowadzonej pozarolniczej działalności gospodarczej,
 - c) ustawy o podatku tonażowym,
- 5) którzy wniosek o łączne opodatkowanie dochodów małżonków złożyli nie później niż w terminie określonym dla złożenia zeznania za rok podatkowy.

W związku ze wspólnym rozliczeniem podatnicy obniżyli należny podatek dochodowy od osób fizycznych za 2010 r. o 2.879,8 mln zł; 2011 r. o 2.978,9 mln zł, 2012 r. o 3.066,9 mln zł, a za 2013 r. o 3.174,1 mln zł.

Z łącznego opodatkowania dochodów małżonków w latach 2010-2013 korzystało rocznie 40,0% podatników opodatkowujących dochody przy zastosowaniu

progresywnej skali podatkowej³³. Blisko 13,0% z nich, byli to podatnicy, którzy nie uzyskali własnych dochodów podlegających opodatkowaniu, a skorzystali ze wspólnego rozliczenia z małżonkiem. Średnia obniżka podatku przypadająca na małżeństwo wyniosła za 2010 r. 570,0 zł, za 2011 r. 608,0 zł, za 2012 r. 637,0 zł, za 2013 r. 662,0 zł.

Szczegółowa analiza dotycząca wspólnego opodatkowania małżonków została ujęta w pierwszej edycji raportu *Preferencje podatkowe w Polsce* sporządzonej w 2010 r. w części VII *Efektywność wybranych preferencji podatkowych w Polsce*.

W podsumowaniu stwierdzono, że opodatkowanie dochodów małżonków jest finansowo najbardziej korzystne dla podatników w sytuacji, kiedy jeden z małżonków nie uzyskuje dochodów albo uzyskuje dochody znacznie niższe niż współmałżonek. Duże zainteresowanie tą formą opodatkowania jest także związane ze zmniejszeniem formalności związanych z rozliczeniem podatku dochodowego (jeden formularz), nawet gdy jest to dla małżonków neutralne finansowo. Wspólne opodatkowanie małżonków upraszcza procedury podatkowe (solidarna odpowiedzialność małżonków) i zmniejsza koszty administracji podatkowej.

Przepisy w zakresie preferencyjnego opodatkowania dochodów małżonków w latach 2010-2014 nie były nowelizowane. Zdaniem Dyrektora Departamentu Podatków Dochodowych Ministerstwa Finansów, spełniały one swoje zadanie, tj. obniżały obciążenia fiskalne rodzin i w konsekwencji zwiększały środki pozostające w ich dyspozycji.

W okresie od 1 stycznia 2012 r. do 30 września 2014 r. organy podatkowe wydały 40 interpretacji indywidualnych prawa podatkowego dotyczących przepisów regulujących łączne opodatkowanie małżonków, co stanowiło znikomy odsetek podatników korzystających z tej formy rozliczenia.

Wątpliwości przedstawiane przez podatników we wnioskach o wydanie interpretacji najczęściej dotyczyły:

- możliwości wspólnego rozliczenia z małżonkiem przez osobę prowadzącą działalność gospodarczą;
- możliwości łącznego opodatkowania małżonków za rok podatkowy, w którym jeden z małżonków zmarł;
- możliwości łącznego opodatkowania w sytuacji orzeczenia sądu ustanawiającego rozdzielność majątkową z datą wsteczną;
- możliwości łącznego opodatkowania małżonków w sytuacji różnej rezydencji podatkowej.

Podobnie jak w przypadku ulgi na dzieci organy podatkowe monitorowały prawidłowość rozliczeń dokonywanych przez podatników uprawnionych do skorzystania z łącznego opodatkowania dochodów małżonków poprzez prowadzenie czynności sprawdzających z udziałem lub bez udziału podatnika w ramach których weryfikowano poprawność wspólnego rozliczenia małżonków, ze szczególnym uwzględnieniem wspólnych zeznań składanych przez małżonków podlegających właściwości różnych urzędów skarbowych; wspólnego rozliczenia się z małżonkiem w przypadku uzyskiwania przez jednego z nich przychodów z pozarolniczej działalności gospodarczej lub rozliczania się małżonków w przypadku zawarcia lub rozwiązania małżeństwa w trakcie roku podatkowego.

W celu eliminowania nieprawidłowości podejmowano działania polegające na prowadzeniu kampanii edukacyjno-informacyjnej, promocji strony

³³ Za 2010 r. – 10,1 mln podatników, za 2011 r. – 9,8 mln podatników, za 2012 r. – 9,6 mln podatników, za 2013 r. 9,6 mln podatników.

www.szybkipit.pl oraz dystrybuowaniu broszur informacyjnych, a także organizowaniu dyżurów telefonicznych i punktów informacyjnych.

W Ministerstwie Finansów, w okresie objętym kontrolą nie rozważano likwidacji lub ograniczenia możliwości łącznego opodatkowania dochodów małżonków podatkiem dochodowym od osób fizycznych.

(dowód: akta kontroli str. 10-61, 98-100, 299-383)

2.3. Preferencyjne opodatkowanie dochodów osób samotnie wychowujących dzieci

Opis stanu
faktycznego

Preferencyjne opodatkowanie dochodów osób samotnie wychowujących dzieci uregulowane zostało art. 6 ust. 4 updof. Rozwiązanie to w prawie podatkowym funkcjonuje od 1993 r. Uzasadnieniem wprowadzenia preferencji było złagodzenie obciążeń fiskalnych związanych z wprowadzeniem nowego podatku.

Z wnioskiem o określenie podatku w sposób przewidziany dla osób samotnie wychowujących dzieci może wystąpić rodzic lub opiekun prawny, podlegający nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu, będący panną, kawalerem, wdową, wdowcem, rozwódką, rozwodnikiem albo osobą, w stosunku do której sąd orzekł separację w rozumieniu odrębnych przepisów, lub osobą pozostającą w związku małżeńskim, jeżeli jej małżonek został pozbawiony praw rodzicielskich lub odbywa karę pozbawienia wolności, pod warunkiem, że ten rodzic lub opiekun w roku podatkowym łącznie spełniał warunki określone w art. 6 ust. 4, 8-10 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, tj.:

- 1) samotnie wychowywał dzieci:
 - a) małoletnie,
 - b) bez względu na ich wiek, które zgodnie z odrębnymi przepisami otrzymywały zasiłek (dodatek) pielęgnacyjny lub rentę socjalną,
 - c) do ukończenia 25 roku życia uczące się w szkołach, o których mowa w przepisach o systemie oświaty, przepisach o szkolnictwie wyższym lub w przepisach regulujących system oświatowy lub szkolnictwo wyższe obowiązujących w innym niż Rzeczpospolita Polska państwie, jeżeli w roku podatkowym nie uzyskały dochodów podlegających opodatkowaniu na zasadach określonych w art. 27 lub art. 30b ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych w łącznej wysokości przekraczającej kwotę stanowiącą iloraz kwoty zmniejszającej podatek oraz stawki podatku, określonych w pierwszym przedziale skali podatkowej, o której mowa w art. 27 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, z wyjątkiem renty rodzinnej,
- 2) ani do tego rodzica lub opiekuna, ani do jego dziecka w roku podatkowym nie mają zastosowania przepisy:
 - a) art. 30c ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (dotyczące opodatkowania dochodów z pozarolniczej działalności gospodarczej oraz z działów specjalnych produkcji rolnej 19% stawką podatku),
 - b) ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym, regulujące opodatkowanie niektórych przychodów (dochodów) osób fizycznych w formie karty podatkowej, zryczałtu od przychodów ewidencjonowanych lub zryczałtowanego podatku dochodowego od przychodów osób duchownych; warunek ten nie dotyczy podatników, o których mowa w art. 1 pkt 2 w związku z art. 6 ust. 1a ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym, tj. podatników osiągających przychody z tytułu umowy najmu, podnajmu, dzierżawy, poddzierżawy lub innych umów o podobnym charakterze, jeżeli

- umowy te nie są zawierane w ramach prowadzonej pozarolniczej działalności gospodarczej,
c) ustawy o podatku tonażowym,

- 3) wniosek o opodatkowanie dochodów w sposób przewidziany dla osób samotnie wychowujących dzieci został przez tę osobę złożony nie później niż w terminie określonym dla złożenia zeznania za rok podatkowy.

W rozliczeniach za lata 2010-2013, z roku na rok zwiększała się kwota, o którą podatnicy obniżyli należny podatek dochodowy od osób fizycznych w związku z rozliczeniem w sposób przewidziany dla osób samotnie wychowujących dzieci. Kwoty te wyniosły: za 2010 r. – 333,7 mln zł, za 2011 r. – 334,8 mln zł, za 2012 r. i 2013 r. po 396,8 mln zł. Zwiększała się także średnia obniżka podatku przypadająca na jednego podatnika i wyniosła: za 2010 r. 659 zł, za 2011 r. 709 zł, za 2012 r. 814 zł, za 2013 r. 822 zł.

Z preferencyjnego opodatkowania dochodów osób samotnie wychowujących dzieci rocznie korzystało 2,0% podatników opodatkujących dochody przy zastosowaniu progresywnej skali podatkowej³⁴.

Przepisy w zakresie preferencyjnego opodatkowania dochodów osób samotnie wychowujących dzieci nie były w latach 2010-2014 nowelizowane. Zdaniem Dyrektora Departamentu Podatków Dochodowych spełniały one swoje zadanie, tj. obniżały obciążenia fiskalne rodzin i w konsekwencji zwiększały środki pozostające w ich dyspozycji.

W okresie od 1 stycznia 2012 r. do 30 września 2014 r. organy podatkowe wydały 57 interpretacji indywidualnych prawa podatkowego dotyczących przepisów prawa regulujących preferencyjne opodatkowania dochodów osób samotnie wychowujących dzieci, co stanowiło znikomy odsetek podatników korzystających z tej formy rozliczenia.

Przedstawiane przez podatników we wnioskach o wydanie interpretacji wątpliwości najczęściej dotyczyły:

- statusu osoby samotnie wychowującej dziecko;
- warunków uprawniających do skorzystania z preferencyjnego rozliczenia;
- prawa do preferencyjnego rozliczenia w przypadku pozostawania w związku nieformalnym.

Organy podatkowe monitorowały prawidłowość dokonywanych rozliczeń przez podatników uprawnionych do skorzystania z preferencyjnego rozliczania dochodów jako osoby samotnie wychowujące dzieci oraz podejmowały działania informacyjne w celu zapobiegania popełnianiu błędów przez podatników.

W Ministerstwie Finansów nie rozważano likwidacji lub ograniczenia możliwości preferencyjnego opodatkowania dochodów osób samotnie wychowujących dzieci podatkiem dochodowym od osób fizycznych.

(dowód: akta kontroli str. 10-61, 98-100, 299-383)

2.4. Obniżone stawki VAT na artykuły spożywcze oraz na niektóre artykuły dla dzieci

Opis stanu faktycznego

Polska podpisując, w 2003 r. *Traktat Akcesyjny o przystąpieniu Rzeczypospolitej Polskiej do Unii Europejskiej* podjęła m.in. zobowiązanie do stosowania w krajowym prawodawstwie dotyczącym podatku od towarów i usług, rozwiązań zgodnych

³⁴ Za 2010 r. - 506,2 tys. podatników, za 2011 r. – 472,3 tys. podatników, za 2012 r. 487,3 tys. podatników, za 2013 r. 483,0 tys. podatników.

z przepisami Szóstej dyrektywy Rady U.E. z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji przepisów Państw Członkowskich, dotyczących podatków obrotowych - wspólny system podatku od wartości dodanej – ujednolicona podstawa wymiaru podatku (77/388/EWG). Dyrektywa ta od dnia 1 stycznia 2007 r. została zastąpiona dyrektywą 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej³⁵ (dalej: dyrektywa VAT).

Zgodnie z Traktatem Akcesyjnym Polska była uprawniona do korzystania z okresu przejściowego, do dnia 30 kwietnia 2008 r., na stosowanie super obniżonej stawki VAT w wysokości co najmniej 3% na artykuły żywnościowe przeznaczone do konsumpcji przez ludzi i zwierzęta, składniki wykorzystywane zwyczajowo do przygotowywania artykułów żywnościowych, produkty uzupełniające lub zastępujące artykuły żywnościowe oraz dostawę dóbr i usług zwyczajowo wykorzystywanych w produkcji rolnej.

W okresie od 1 stycznia 2008 r. do 31 grudnia 2010 r., na podstawie dyrektywy Rady 2007/75/WE z dnia 20 grudnia 2007 r. zmieniającej dyrektywę 2006/112/WE w odniesieniu do niektórych przepisów tymczasowych dotyczących stawek podatku od wartości dodanej³⁶, Polska mogła nadal korzystać z rozwiązania wynikającego z wcześniejszej derogacji m.in. z obniżonej stawki wynoszącej co najmniej 3% w odniesieniu do dostaw środków spożywczych, o których mowa w pkt 1 załącznika III do wyżej wymienionej dyrektywy.

W Polsce system podatku od towarów i usług reguluje ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług³⁷. Co do zasady, od przystąpienia do Unii Europejskiej do końca 2010 r. nie ulegały zmianie stawki VAT:

- dla przetworzonych produktów spożywczych – stawka VAT w wysokości 7% (obowiązywała na produkty z tej grupy od 5 lipca 1993 r.),
- dla nieprzetworzonych i niskoprzetworzonych produktów spożywczych – stawka VAT w wysokości 3% (obowiązywała na produkty z tej grupy od 4 września 2000 r.),
- dla niektórych towarów dla dzieci – stawka VAT w wysokości 7% (obowiązywała na produkty z tej grupy od 1 stycznia 2003 r.),

W okresie tym opodatkowaniu 7% stawką VAT podlegały takie artykuły dla dzieci jak: odzież i dodatki odzieżowe dla niemowląt; obuwie dziecięce; foteliki do przewozu dzieci w samochodach; pieluszki, wkładki do pieluch i podobne artykuły sanitarne dla niemowląt, produkty farmaceutyczne (w tym stosowane dla dzieci szczepionki, antybiotyki, sulfonamidy, witaminy).

Z wyjaśnień Dyrektora Departamentu Podatku od Towarów i Usług wynika, że celem stosowania obniżonych stawek VAT było utrzymanie niższych cen na towary pierwszej potrzeby, w tym przede wszystkim artykuły żywnościowe i leki, na zakupy których, rodziny o niskich zarobkach (wielodzietne), wydają znaczny odsetek swoich dochodów.

W sierpniu 2010 r. Rada Ministrów przyjęła Wieloletni Plan Finansowy Państwa na lata 2010-2013. W Planie tym określono, że z uwagi na wygaśnięcie derogacji zapisanej w Traktacie Akcesyjnym z 2004 r. i przedłużonej w grudniu 2007 r. na dalsze trzy lata, tj. do 31 grudnia 2010 r., od stycznia 2011 r. stawki VAT na nieprzetworzoną żywność oraz książki i czasopisma specjalistyczne muszą wynosić co najmniej 5%. Mając na uwadze to, aby przeciętna stawka na żywność nie wzrosła, obniżona zostanie z 7% do 5% stawka na podstawowe produkty

³⁵ Dz. Urz. UE L 347 z 11.12.2006, str. 1, ze zm.

³⁶ Dz. Urz. Unii Europejskiej L 346/13 z 29.12.2007 r.

³⁷ Dz. U z 2011 r., Nr 177, poz. 1054 ze zm.

żywnościowe. Dotyczyć to będzie takich produktów jak: chleb, nabiał, przetwory mięsne, produkty zbożowe (mąka, kasza, makaron) oraz soki. Zmiany stawek VAT dokonano ustawą z dnia 26 listopada 2010 r. o zmianie niektórych ustaw związanych z realizacją ustawy budżetowej³⁸. W Wieloletnim Planie Finansowym na lata 2010-2013 określono również, że od stycznia 2011 r. stawki VAT zostaną podwyższone o 1 pkt procentowy (odpowiednio z 7% na 8% i z 22% na 23%). Podwyższone stawki miały obowiązywać do końca 2013 r. W Wieloletnim Planie Finansowym Państwa na lata 2013-2016 przedłużono obowiązywanie podwyższonych stawek VAT do końca 2016 r. Czasowe podwyższenie stawek wprowadzono ustawą z dnia 8 listopada 2013 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw³⁹. Uzasadnieniem podwyższenia stawek VAT była konieczność ograniczenia nadmiernego deficytu budżetowego.

Według danych Eurostatu⁴⁰ wzrost stawek podatku VAT spowodował wzrost cen towarów konsumpcyjnych o 0,7 pkt procentowego⁴¹, a w przypadku żywności i napojów bezalkoholowych nie odnotowano wpływu zmiany stawek VAT na wzrost cen żywności.

Od 1 stycznia 2011 r. w Polsce obowiązują obniżone stawki VAT: 5%⁴² lub 8% na artykuły spożywcze oraz 8% stawka VAT na niektóre artykuły dla dzieci i leki.

Dnia 28 października 2010 r. Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej orzekł o niezgodności z prawem Unii Europejskiej stosowanie przez Polskę obniżonej stawki VAT w wysokości 7% w odniesieniu do dostaw, importu i wewnątrzwspólnotowego nabycia odzieży i dodatków odzieżowych dla niemowląt oraz obuwia dziecięcego (sprawa C-49/09). Ustawą z dnia 18 marca 2011 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy – Prawo o miarach podwyższono z 8% do 23% stawkę VAT na odzież i dodatki odzieżowe dla niemowląt oraz obuwie dziecięce. Zmiana wysokości stawki na te kategorie towarów stanowiła wykonanie wyroku Trybunału.

Od 2010 roku Ministerstwo Finansów corocznie dokonuje przeglądu i analizy preferencji podatkowych funkcjonujących w polskim systemie podatkowym, w tym funkcjonujących w ustawie o podatku od towarów i usług.

Według szacunków Ministerstwa Finansów zaprezentowanych w raporcie nr 4 *Preferencje podatkowe w Polsce* wartość nominalna preferencji podatkowych (utraconych wpływów⁴³) z tytułu stosowania obniżonych stawek VAT na artykuły żywnościowe wyniosła w 2010 r. – 10.670 mln zł, w 2011 r. – 10.952 mln zł; w 2012 r. – 11.057 mln zł.

³⁸ Dz. U. Nr 238, poz. 1578 ze zm.

³⁹ Dz. U. z 2013 r. poz. 1608.

⁴⁰ Porównanie zharmonizowanych wskaźników cen konsumpcyjnych HICP z analogicznie ustalonymi danymi ale obliczanymi przy stałych stawkach podatkowych - wskaźnik HICP CT. W przypadku zmiany stawki podatkowej, różnica pomiędzy tymi wskaźnikami wskazuje wpływ zmiany stawki podatkowej na zmiany cen.

⁴¹ Wskaźnik HICP dla roku 2011, w porównaniu z rokiem 2010 wyniósł 103,9, a wskaźnik HICP – CT 103,2.

⁴² Ponieważ z dniem 31 grudnia 2010 r. wygasła derogacja dla Polski do stosowania 3% stawki w odniesieniu do produktów spożywczych, od 1 stycznia 2011 r. minimalna stawka na artykuły spożywcze mogła wynosić 5%.

⁴³ Wartości preferencji podatkowych szacowana jest przy zastosowaniu metody utraconych wpływów. Sprowadza się ona do oszacowania kwot, które nie wpłynęły do budżetu na skutek funkcjonowania danej preferencji przy pominięciu czynników z tym związanych, np. możliwości wyboru innej strategii opodatkowania w sytuacji braku danej preferencji (Rozdział III Metoda szacowania preferencji podatkowych *Preferencje podatkowe w Polsce* nr 4).

Wartość preferencji podatkowych na odzież i dodatki odzieżowe dla niemowląt oraz obuwiu dla dzieci wyniosła w 2010 r. 148 mln zł, w 2011 r. 170 mln zł. Od stycznia 2012 r. towary te zostały opodatkowane stawką podstawową.

W *Ocenie skutków regulacji* zawartej w uzasadnieniu do projektu ustawy z dnia 18 marca 2011 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy Prawo o miarach oszacowano, że wprowadzenie stawki podstawowej na ubranka dla niemowląt i obuwiu dziecięce spowoduje wzrost dochodów budżetowych o 160 mln zł w skali roku. Ministerstwo Finansów nie dysponowało w czasie kontroli NIK, danymi statystycznymi pozwalającymi na oszacowanie rzeczywistych skutków finansowych tej zmiany.

Ministerstwo Finansów nie dysponowało także danymi szacunkowymi o wartości preferencji dotyczących produktów farmaceutycznych (m.in. szczepionek, antybiotyków, sulfonamidów, witamin) oraz pieluszek i podobnych artykułów sanitarnych ponieważ dane te prezentowane są łącznie dla dzieci i dorosłych.

Według wyjaśnień Dyrektora Departamentu Podatku od Towarów i Usług *skutki finansowe dla dochodów z VAT w przypadku zmiany stawki VAT szacuje się na podstawie danych GUS, przede wszystkim w zakresie ostatecznego spożycia gospodarstw domowych oraz zużycia pośredniego w sektorze instytucji rządowych, samorządowych, niekomercyjnych i pozostałych, opracowane na podstawie rachunków narodowych oraz struktur z tablic wykorzystania wyrobów i usług. Ponieważ dane te w odniesieniu do przeszłości są dostępne z dwu-trzyletnim opóźnieniem, doprowadza się je, przy pomocy wskaźników makroekonomicznych (przede wszystkim inflacja i wzrost spożycia), do warunków roku, w którym te zmiany mają być wprowadzane. Skutek stanowi różnicę pomiędzy kwotą podatku VAT wynikającą ze stawki dotychczasowej a stawką projektowaną. Dodatkowo, z uwagi, że wartość statystyczna (teoretyczna) różni się od faktycznej wartości dochodów z VAT, koryguje się odpowiednio wartość skutku finansowego.*

Zgodnie z postanowieniami dyrektywy 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej państwa członkowskie mogą stosować jedną lub dwie stawki obniżone. Stawki obniżone mają zastosowanie wyłącznie do dostaw towarów i świadczenia usług, których kategorie są określone w załączniku nr III do dyrektywy VAT. Stawki obniżone, określane są jako procent podstawy opodatkowania, który nie może być niższy niż 5%. Zgodnie z poz. 1, 3 i 4 załącznika nr III do dyrektywy VAT stawki obniżone, o których mowa w art. 98 dyrektywy VAT można zastosować na środki spożywcze (łącznie z napojami, ale z wyłączeniem napojów alkoholowych) przeznaczone do spożycia przez ludzi i zwierzęta, żywe zwierzęta, nasiona, rośliny oraz składniki zwykle przeznaczone do produkcji środków spożywczych; produkty zwykle przeznaczone do użytku jako dodatek lub substytut środków spożywczych, produktów farmaceutycznych zwykle stosowanych dla ochrony zdrowia, zapobiegania chorobom oraz do celów medycznych i weterynaryjnych, łącznie z produktami używanymi do higieny osobistej, a także (...) do dostarczania fotelików do przewozu dzieci w samochodach.

Pomimo że dyrektywa VAT dopuszcza opodatkowanie obniżoną 5% stawką VAT wymienionych wyżej artykułów, w Polsce część artykułów spożywczych, farmaceutyków (w tym farmaceutyków dla dzieci) oraz dostawa fotelików do przewozu dzieci w samochodach opodatkowana jest stawką 8%.

Z wyjaśnień Sekretarza Stanu w Ministerstwie Finansów odpowiedzialnego za podatek VAT wynika, że *Ministerstwo Finansów nie rozważa rozszerzenia stosowania preferencji w podatku VAT, przede wszystkim z uwagi na fakt,*

że rozszerzenia takiego nie można uznać za najskuteczniejszy instrument w polityce prorodzinnej. Obniżenie stawki VAT nie zawsze w pełni przekłada się na obniżenie ceny, gdyż na cenę oddziałuje wiele innych czynników. Ponadto towary te nabywają również rodziny zamożne, dla których koszt utrzymania dziecka nie jest elementem wpływającym na ich decyzje co do posiadania dzieci i ich liczbę. W polityce prorodzinnej powinno kłaść się nacisk na tworzenie instrumentów, które w sposób najbardziej optymalny będą adresowane do rodzin o niskich dochodach i które w pełni przekładałyby się na poprawę sytuacji demograficznej Polski. VAT takim instrumentem nie jest.

Ministerstwo Finansów nie planuje także na lata 2014-2015 wprowadzenia ograniczeń w stosowaniu obniżonych stawek VAT na artykuły żywnościowe i artykuły dla dzieci ujęte w załączniku nr III dyrektywy VAT.

W Polsce takie artykuły dla dzieci jak np. wózki dziecięce i ich części, gry i zabawki, odzież i dodatki odzieżowe dla niemowląt, obuwie dziecięce, kosmetyki dla niemowląt, przybory szkolne opodatkowane są stawką 23% VAT. W dyrektywie VAT nie przewidziano dla dostawy tych artykułów możliwości zastosowania obniżonych stawek VAT. Stosowanie przez państwa członkowskie obniżonych stawek VAT w innym zakresie niż to określono w załączniku nr III dyrektywy VAT wymagałoby zmiany tej dyrektywy. Wyłączną inicjatywę w tym zakresie ma Komisja Europejska, a uruchomienie takiego procesu wymagałoby uzyskania jednomyślnego poparcia wszystkich państw członkowskich.

Ministerstwo Finansów nie rozważa ponownego podjęcia negocjacji z Komisją Europejską w sprawie zmiany dyrektywy VAT w celu objęcia preferencyjną stawką VAT artykułów dla dzieci.

Zdaniem Ministra Finansów w trakcie dyskusji dotyczącej stawki VAT na odzież i obuwie dziecięce *Polska wykorzystała wszystkie procedury europejskie, aby zachować preferencyjną stawkę w tym zakresie. Już w 2008 r. Polska wskazywała na forum UE na zasadność wprowadzenia możliwości stosowania przez państwa członkowskie obniżonej stawki VAT na odzież i obuwie dla dzieci. Jednym z wielu argumentów było wskazanie, że stosowanie stawki obniżonej mogłoby stać się istotnym elementem wspierania rodzin w państwach członkowskich UE oraz osłabić niekorzystne tendencje demograficzne i społeczne obserwowane w UE od wielu lat. Także w trakcie toczących się na forum UE prac po przedstawieniu przez Komisję Europejską w 2008 r. projektu dyrektywy w sprawie stawek obniżonych VAT przedstawiciele Polski wielokrotnie zgłaszali na różnych szczeblach postulat rozszerzenia załącznika III do dyrektywy 2006/112/WE o ubrania i obuwie dla dzieci, mając na uwadze przede wszystkim aspekt społeczny stosowania obniżonej stawki VAT do tych kategorii towarów. Niestety, w trakcie dyskusji nad ww. kwestiami część państw członkowskich wyrażała daleko idące zastrzeżenia co do możliwości objęcia stawką obniżoną tych kategorii towarów, argumentując to m.in. możliwością zakłócania zasad funkcjonowania wspólnego rynku. Także Komisja Europejska w 2010 r. poinformowała Rząd RP, że Rada UE w najbliższej przyszłości nie będzie powracać do kwestii obniżonych stawek VAT i jej zdaniem ewentualny nowy projekt legislacyjny w tej sprawie powinien raczej racjonalizować i upraszczać obecnie obowiązujące przepisy, a nie po raz kolejny rozszerzać ich zakres co wskazuje, że w kolejnym projekcie dyrektywy Komisja Europejska mogłaby zaproponować w ramach racjonalizacji systemu VAT ograniczenie możliwości stosowania stawek obniżonych w stosunku do obecnej sytuacji.*

Mając na uwadze sprzeciw części państw członkowskich co do możliwości objęcia stawką obniżoną ww. kategorii towarów, ponowna próba podjęcia inicjatywy negocjacyjnej w tym zakresie pozbawiona była szans powodzenia zwłaszcza przy

stanowisku Komisji Europejskiej w tej sprawie, gdyż bez inicjatywy legislacyjnej Komisji Europejskiej nie ma możliwości wszczęcia takiej procedury.

Ponadto przy tworzeniu nowych preferencji należy mieć na uwadze, że Polska od 2009 r. jest objęta unijną procedurą nadmiernego deficytu i zgodnie z ostatnią rekomendacją Rady UE (z 10 grudnia 2013 r.), Polska musi ograniczyć deficyt sektora instytucji rządowych i samorządowych w wiarygodny i trwały sposób do maksymalnie 3% PKB do 2015 r.

(dowód: akta kontroli str. 115-118, 155-246, 289-298)

Ocena częściowa

W okresie objętym kontrolą Minister Finansów podejmował działania na rzecz podnoszenia efektywności realizowanych instrumentów wspierania rodziny. Dwukrotnie dokonano zmian zasad rozliczania ulgi na dzieci polegających na zwiększeniu kwoty ulgi na trzecie i kolejne dziecko. Przewidziano także zwrot niewykorzystanej ulgi podatnikom o niskich dochodach. Podstawowe artykuły żywnościowe są objęte najniższą, przewidzianą w prawie unijnym stawką VAT w wysokości 5%.

IV. Pozostałe informacje i pouczenia

Prawo zgłoszenia
zastrzeżeń

Wystąpienie pokontrolne zostało sporządzone w dwóch egzemplarzach; jeden dla kierownika jednostki kontrolowanej, drugi do akt kontroli.

Zgodnie z art. 54 ustawy z dnia 23 grudnia 1994 r. o Najwyższej Izbie Kontroli⁴⁴, kierownikowi jednostki kontrolowanej przysługuje prawo zgłoszenia na piśmie umotywowanych zastrzeżeń do wystąpienia pokontrolnego, w terminie 21 dni od dnia jego przekazania. Zastrzeżenia zgłasza się do Prezesa Najwyższej Izby Kontroli.

Obowiązek
poinformowania
NIK o sposobie
wykorzystania uwag
i wykonania wniosków

Zgodnie z art. 62 ustawy o NIK proszę o poinformowanie Najwyższej Izby Kontroli, w terminie 21 dni od otrzymania wystąpienia pokontrolnego, o sposobie wykorzystania uwag.

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

Warszawa, dnia marca 2015 r.

Za zgodność z treścią
Uchwały Kolegium Najwyższej Izby Kontroli
Nr 7/2015 z dnia 25 lutego 2015 r.

Dyrektor
Departamentu Budżetu i Finansów
Stanisław Jarosz

.....
podpis

⁴⁴ Dz. U. z 2012 r., poz. 82 ze zm.