



NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI

Wiceprezes NIK
Michał Jędrzejczyk

KBF.410.1.8.2025

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

WYSTĄPIENIE POKONTROLNE

Zmienione zgodnie z uchwałą Nr 48/2025 Kolegium Najwyższej Izby Kontroli
z dnia 28 maja 2025 r. oraz w wyniku sprostowania oczywistych omyłek pisarskich dokonanego
w dniu 14 maja 2025 r.

**P/25/001 Wykonanie budżetu państwa w 2024 r. w części 77 – Podatki i inne
wpłaty na rzecz budżetu państwa**

NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI
ul. Filtrowa 57, 02-056 Warszawa
T +48 22 444 50 00, F +48 22 444 57 93
nik@nik.gov.pl

Adres korespondencyjny: skr. poczt. P-14, 00-950 Warszawa

I. Dane identyfikacyjne

Jednostka kontrolowana	Ministerstwo Finansów, ul. Świętokrzyska 12, 00-916 Warszawa
Kierownik jednostki kontrolowanej	Andrzej Domański, Minister Finansów od 13 grudnia 2023 r. W okresie objętym kontrolą funkcję kierownika jednostki poprzednio pełnili: Magdalena Rzeczkowska, Minister Finansów od 26 kwietnia 2022 r. do 27 listopada 2023 r. Andrzej Kosztowniak, Minister Finansów od 27 listopada do 13 grudnia 2023 r.
Zakres przedmiotowy kontroli	1. Poziom wykonania dochodów budżetowych. 2. Skuteczność egzekwowania należności podatkowych budżetu państwa. 3. Prawdliwość i rzetelność sprawozdania Rb-27 z wykonania planu dochodów budżetowych.
Okres objęty kontrolą	Rok 2024 oraz okres wcześniejszy i późniejszy, w którym miały miejsce działania lub zaniechania związane z planowaniem i wykonaniem ustawy budżetowej na rok 2024. W przypadku konieczności porównania niektórych danych z danymi za lata 2021-2023 okres kontroli obejmuje również te lata.
Podstawa prawna podjęcia kontroli	Art. 2 ust. 1 ustawy z dnia 23 grudnia 1994 r. o Najwyższej Izbie Kontroli ¹
Jednostka przeprowadzająca kontrolę	Najwyższa Izba Kontroli Departament Budżetu i Finansów
Kontrolerzy	1. Katarzyna Smagała, główny specjalista kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr KBF/105/2024 z 16 grudnia 2024 r. 2. Michał Pindel, główny specjalista kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr KBF/11/2025 z 2 stycznia 2025 r. 3. Robert Grzybko, główny specjalista kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr KBF/14/2025 z 2 stycznia 2025 r. 4. Dariusz Komorowski, specjalista kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr KBF/15/2025 z 2 stycznia 2025 r.

(akta kontroli str. tom I str.1-4)

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

II. Cel i zakres kontroli

Cel kontroli

Celem kontroli było dokonanie oceny wykonania budżetu państwa na rok 2024 pod względem legalności, celowości, rzetelności i gospodarności działań podejmowanych przez dysponenta części budżetowej 77 – Podatki i inne wpłaty na rzecz budżetu państwa.

Ocenie podlegały w szczególności:

- realizacja dochodów budżetu państwa,
- działania związane z pobieraniem i egzekucją dochodów budżetowych,
- sporządzenie rocznego sprawozdania z wykonania planu dochodów budżetowych oraz system kontroli zarządczej w zakresie prawidłowości sporządzania sprawozdań,
- nadzór i kontrola sprawowane przez dysponenta części budżetu państwa w trybie art. 175 ust.1 i 2 ustawy o finansach publicznych².

Zakres kontroli

Podstawą sformułowania oceny wymienionych wyżej obszarów były ustalenia dokonane w wyniku następujących działań kontrolnych:

- analizy wykonania planu dochodów podatkowych,
- analizy wykonania planu dochodów niepodatkowych,
- analizy wykonania planu dochodów ze środków z Unii Europejskiej i innych źródeł zagranicznych,
- analizy skuteczności egzekwowania należności podatkowych i niepodatkowych,
- analizy stanu należności pozostałych do zapłaty,
- analizy stosowanych przez dysponenta instrumentów nadzoru nad wykonaniem budżetu państwa w części budżetowej 77 – Podatki i inne wpłaty na rzecz budżetu państwa,
- analizy prawidłowości sporządzenia sprawozdania budżetowego z wykonania planu dochodów budżetowych,
- analizy stosowanych przez dysponenta procedur kontroli zarządczej dotyczących sporządzania sprawozdania budżetowego z wykonania planu dochodów budżetowych.

Opis ustaleń kontrolnych przedstawiono w części IV. *Opis ustalonego stanu faktycznego oraz oceny częściowej kontrolowanej działalności.*

² Dz. U. z 2024 r. poz. 1530 ze zm.

III. Ocena ogólna³ kontrolowanej działalności

OCENA OGÓLNA

Najwyższa Izba Kontroli ocenia pozytywnie wykonanie budżetu państwa w 2024 r. w części 77 – Podatki i inne wpłaty na rzecz budżetu państwa.

Uzasadnienie oceny ogólnej

Dochody budżetu państwa wyniosły 570,8 mld zł i stanowiły 99,1% przyjętych w zmienionej ustawie budżetowej. W porównaniu do pierwotnej ustawy budżetowej były niższe o 56,5 mld zł, tj. o 9%.

Plan określony w pierwotnej ustawie budżetowej był optymistyczny. W oparciu o przyjęte założenia, wzrost dochodów budżetu państwa w porównaniu do 2023 r. wyniósłby 106,4 mld zł (ponad 20%), w tym dochodów podatkowych – 97,1 mld zł. W rzeczywistości dochody budżetu państwa były o 49,8 mld zł (o 9,6%) wyższe niż w 2023 r. i w ponad 98% było to wynikiem wzrostu dochodów podatkowych.

Znacznie wyższe niż w roku poprzednim zrealizowano dochody z podatku od towarów i usług (o 43,4 mld zł, tj. o 17,8%). Częściowo było to efektem przywrócenia – z dniem 1 kwietnia 2024 r. – 5% stawki VAT na podstawowe produkty spożywcze. Poziom zrealizowanych dochodów z podatku od towarów i usług był jednak o 28,7 mld zł, tj. o 9,1% niższy niż zakładała to pierwotna ustawa budżetowa.

W rezultacie słabych wyników finansowych przedsiębiorstw niefinansowych, drugi rok z rzędu obniżyły się w porównaniu do roku poprzedniego dochody z podatku dochodowego od osób prawnych. Ministerstwo Finansów nie zakładało takiego scenariusza. Wykonane dochody w kwocie 60,2 mld zł, były o 14% niższe od zaplanowanych w pierwotnej ustawie budżetowej.

Wzrosły efekty organów egzekucyjnych, które w trybie ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji wyegzekwowały zaległości podatkowe na kwotę 7319,1 mln zł, tj. o 10,4% wyższą niż w roku poprzednim.

Niemniej jednak Najwyższa Izba Kontroli zwraca uwagę, że od ponad dekady nie zostały zrealizowane zalecenia wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 8 października 2013 r., dotyczące kluczowego dla realizacji zobowiązań podatkowych obszaru, jakim jest przedawnienie zobowiązań podatkowych zabezpieczonych hipoteką lub zastawem skarbowym. Istnieje potrzeba pilnej zmiany przepisu art. 70 § 8 Ordynacji podatkowej.

W 2024 r. kolejny raz suma ustaleń kontroli podatkowych oraz kontroli celno-skarbowych zrealizowanych przez pracowników urzędów skarbowych oraz urzędów celno-skarbowych była niższa, niż w roku poprzednim (w 2024 r. obniżyła się o 10,8%, w 2023 r. o 27%). Obniżyła się również liczba tych kontroli (o 16,8% oraz 8,6%).

Minister Finansów, wykonując zadania określone w art. 175 ustawy o finansach publicznych w zakresie nadzoru i kontroli, na bieżąco monitorował gromadzenie dochodów w części 77 oraz stopień realizacji zadań przez administrację skarbową w tym zakresie.

Sprawozdanie łączne Rb-27 z wykonania planu dochodów budżetowych części 77 – Podatki i inne wpłaty na rzecz budżetu państwa w 2024 r. zostało sporządzone w terminie i prawidłowo pod względem merytorycznym oraz formalno-rachunkowym.

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

Jednocześnie Najwyższa Izba Kontroli zwraca uwagę, że zmiany w klasyfikacji budżetowej wprowadzone rozporządzeniem Ministra Finansów z dnia 11 lipca 2023 r., zmieniającym rozporządzenie w sprawie szczegółowej klasyfikacji dochodów, wydatków, przychodów i rozchodów oraz środków pochodzących ze źródeł zagranicznych⁴, obniżyły przejrzystość i jednolitość danych ujmowanych w sprawozdaniu Rb-27 za 2024 r. Dodatkowo, w efekcie wymienionych zmian, nie sporządzono na etapie nowelizacji ustawy budżetowej oddzielnej prognozy ani dla wpływów z podatku od wydobycia niektórych kopalin w zakresie miedzi i srebra ani dla wpływów w zakresie ropy naftowej i gazu ziemnego.

IV. Opis ustalonego stanu faktycznego oraz oceny częściowej kontrolowanej działalności

OBSZAR

1. Dochody budżetowe

1.1 Realizacja dochodów podatkowych

Opis stanu
faktycznego

Dochody podatkowe wyniosły 555 936,5 mln zł i stanowiły 99,3% zaplanowanych w ustawie z dnia 8 listopada 2024 r. o zmianie ustawy budżetowej na rok 2024⁶. Na wykonanie poniżej zmienionego planu wpłynęło głównie zrealizowanie niższych niż zakładano dochodów z podatku od towarów i usług (o 5816,6 mln zł, tj. o 2%).

Nieznacznie niższe (o 145,6 mln zł, tj. o 0,1%) niż planowano w ustawie o zmianie ustawy budżetowej wykonane zostały dochody z podatku dochodowego od osób fizycznych. Pozostałe dochody podatkowe zostały zrealizowane powyżej wielkości prognozowanej. Dochody z podatku dochodowego od osób prawnych uzyskano wyższe o 1682,8 mln zł (o 2,9%), podatku od gier o 266,2 mln zł (o 5,3%), podatku od niektórych instytucji finansowych o 191,3 mln zł (o 3,1%), podatku od wydobycia niektórych kopalin o 134,1 mln zł (o 3,4%), podatku od sprzedaży detalicznej o 14,4 mln zł (o 0,3%) i podatku akcyzowego (o 4,1 mln zł).

W porównaniu do planu z pierwotnej ustawy budżetowej⁷, zrealizowane dochody podatkowe były o 47 980,6 mln zł, tj. o 7,9% niższe. Znacznie poniżej planu wykonane zostały dochody z:

- podatku od towarów i usług (o 28 741,6 mln zł, tj. o 9,1%),
- podatku dochodowego od osób fizycznych (o 11 606 mln zł, tj. o 10,6%),
- podatku dochodowego od osób prawnych (o 9797,7 mln zł, tj. o 14%).

Poniżej planu wykonano także dochody z podatku od sprzedaży detalicznej (o 273,1 mln zł, tj. o 5,9%).

Dochody podatkowe z pozostałych czterech źródeł zrealizowano w kwocie o 2437,7 mln zł, tj. o 2,4% wyższej w porównaniu do oszacowanej w pierwotnej ustawie budżetowej. Złożyło się na to lepsze wykonanie dochodów z:

- podatku akcyzowego (o 1346,1 mln zł, tj. o 1,5%),
- podatku od gier (o 566,2 mln zł, tj. o 12%),
- podatku od wydobycia niektórych kopalin (o 334,1 mln zł, tj. o 9%),
- podatku od niektórych instytucji finansowych (o 191,3 mln zł, tj. o 3,1%).

⁴ Dz.U. z 2023 r. poz. 1347

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

⁶ Dz. U. poz. 1754.

⁷ Ustawa budżetowa na rok 2024 z dnia 18 stycznia 2024 r. (Dz. U. poz. 122).

Przy planowaniu dochodów podatkowych na 2024 r., prawidłowo oszacowano ich wykonanie za 2023 r. Faktycznie zrealizowane dochody podatkowe w 2023 r. stanowiły 98,3% ich prognozowanego wykonania.

Tempo wzrostu gospodarczego przyspieszyło w 2024 r. W poszczególnych kwartałach 2024 r. realny PKB wzrósł w porównaniu do analogicznych okresów roku poprzedniego o 2,1% w I kwartale, 3,2% w II kwartale, 2,7% w III kwartale i 3,2% w IV kwartale).

Produkt krajowy brutto był realnie wyższy o 2,9% w całym 2024 r. w porównaniu do 2023 r., wobec wzrostu o 0,1% w 2023 r. Dynamika PKB była zbliżona do oczekiwań przyjętych w ustawie o zmianie ustawy budżetowej (103,1%) i pierwotnej ustawie budżetowej (103%). Zgodnie z założeniami Ministerstwa Finansów, wzrost gospodarczy napędzała konsumpcja prywatna.

Konsumpcja prywatna w ujęciu realnym wzrosła w stosunku do roku poprzedniego o 3,1%. W pierwotnej ustawie budżetowej założono, że spożycie prywatne wzrośnie w 2024 r. w stosunku do roku poprzedniego o 3,3% w efekcie utrzymania się dobrej sytuacji na rynku pracy (w szczególności utrzymania niskiej stopy bezrobocia i stosunkowo wysokiej nominalnej dynamiki płac), wysokiej dynamiki transferów społecznych (m.in. w efekcie podwyższenia świadczenia „500+” do 800 zł, wysokiej waloryzacji świadczeń emerytalno-rentowych itp.) oraz podwyżki płacy minimalnej. Oczekiwano, że te działania i niższa inflacja zwiększą realne dochody do dyspozycji gospodarstw domowych. Na etapie ustawy o zmianie ustawy budżetowej podwyższono prognozowany wzrost do 4,2% w 2024 r. w porównaniu do roku poprzedniego. W zakresie prognozy spożycia prywatnego przyjętej na etapie ustawy o zmianie ustawy budżetowej, Zastępca Dyrektora Departamentu Polityki Makroekonomicznej wyjaśnił m.in., że prognoza wynikała z trendów w danych, które były dostępne w tamtym okresie. Zgodnie z dostępnymi aktualnie danymi, dynamika wyhamowała wyraźnie w III kwartale 2024 r., co przyczyniło się do obniżenia dynamiki rocznej tej kategorii. Spożycie prywatne wzrosło w III kwartale 2024 r. w porównaniu do analogicznego okresu roku poprzedniego o 0,3%, gdy w pierwszych dwóch kwartałach wzrosło o 4,3% i 4,5% w stosunku do analogicznych okresów roku poprzedniego. Dane za III kwartał 2024 r. nie były jeszcze znane na tamtym etapie prac nad ustawą.

Niższa niż w 2023 r. była dynamika inwestycji. Wzrosły one w 2024 r. w porównaniu do 2023 r. o 1,5%, po wzroście o 12,6% w 2023 r., który był ostatnim rokiem wykorzystania środków z poprzedniej perspektywy finansowej 2014-2020. Jak wskazał Zastępca Dyrektora Departamentu Polityki Makroekonomicznej, niska dynamika inwestycji ogółem to wynik słabych inwestycji budowlanych, które zmniejszyły się o 10,7% (r/r). Spadek dotyczył zarówno inwestycji mieszkaniowych, jak i pozostałego budownictwa (odpowiednio o 6,7% i 4,6%). Popyt inwestycyjny był ciągnięty przez wysokie zakupy (wzrost o 10,7% r/r), w tym głównie zakupy środków transportu (wzrost o 16,8%).

Przeciętne wynagrodzenie w gospodarce narodowej wzrosło w porównaniu do 2023 r. o 983 zł, tj. o 13,6%. Na dynamikę przeciętnego wynagrodzenia miały wpływ przede wszystkim podwyżki płacy minimalnej, wzrost wynagrodzeń w sektorze publicznym oraz ożywienie gospodarcze.

W 2024 r. tempo wzrostu przeciętnego wynagrodzenia w gospodarce narodowej było wyższe od średniego wzrostu cen towarów i usług. Ceny towarów i usług konsumpcyjnych wzrosły średnio w 2024 r. w stosunku do 2023 r. o 3,6%. Inflacja wyraźnie wyhamowała, w 2023 r. wyniosła 11,4%, a w 2022 r. – 14,4%. W pierwotnej ustawie budżetowej przewidywano, że inflacja wyniesie w 2024 r.

– 6,6%, a w ustawie o zmianie ustawy budżetowej obniżono prognozę do 3,7%. Prognozę wskaźnika inflacji na etapie pierwotnej ustawy budżetowej oceniono w kontroli P/24/011 – Opracowanie ustawy budżetowej na rok 2024.

Zastępca Dyrektora Departamentu Polityki Makroekonomicznej podał, że wysoka inflacja w ujęciu średniorocznym w 2023 r. była w znacznym stopniu efektem wyjątkowej sytuacji z 2022 r. związanej z rozpoczęciem wojny w Ukrainie i gwałtownym wzrostem cen surowców na rynkach światowych. W efekcie wpływ zmian cen z 2022 r. na wskaźnik średnioroczny CPI w 2023 r. wyniósł prawie 6 pkt. proc. Dodatkowo do wzrostu inflacji w 2023 r. przyczyniło się wycofanie części działań z zakresu polityki podatkowej wprowadzonych w ramach Tarcz Antyinflacyjnych. W 2024 r. powyższe wyjątkowe czynniki w znacznym stopniu już wygasły. Inflacja w II kwartale 2024 r. spadła nawet do poziomu celu inflacyjnego NBP, jednak konieczność dalszej częściowej deregulacji cen energii przyczyniła się do jej zwiększenia w II półroczu 2024 r. Do ograniczania presji inflacyjnej, zwłaszcza na wzrost cen towarów, przyczyniała się także deflacja cen produkcji przemysłowej, która utrzymywała się przez cały 2024 r. Według danych GUS ceny produkcji przemysłowej od stycznia do grudnia 2024 r. były o 6,8% niższe niż w analogicznym okresie roku poprzedniego. W ujęciu średniorocznym dynamika cen konsumpcyjnych w 2024 r. we wszystkich grupach była znacząco niższa niż w 2023 r.: ogółem 3,6% wobec 11,4%, w przypadku cen żywności i napojów bezalkoholowych 3,3% wobec 15,1%, energii 2% wobec 9,8%, a inflacji bazowej⁸ 4,3% wobec 10,1%.

Zrealizowane w 2024 r. dochody podatkowe były o 49 069,8 mln zł, tj. o 9,7% wyższe w porównaniu do 2023 r. Złożyło się na to lepsze wykonanie dochodów z prawie wszystkich źródeł podatkowych. Najbardziej, o 43 416 mln zł (o 17,8%), wzrosły w stosunku do roku ubiegłego dochody z podatku od towarów i usług. W rezultacie ich udział w dochodach podatkowych wzrósł z 48,2% w 2023 r. do 51,7% w 2024 r.

Uzyskano ponadto wyższe niż w roku ubiegłym dochody z:

- podatku dochodowego od osób fizycznych (o 5934 mln zł, tj. o 6,5%),
- podatku akcyzowego (o 5516,3 mln zł, tj. o 6,5%),
- podatku od gier (o 790,5 mln zł, tj. o 17,7%),
- podatku od niektórych instytucji finansowych (o 530,5 mln zł, tj. o 9%),
- podatku od sprzedaży detalicznej (o 404,1 mln zł, tj. o 10,2%),
- podatku od wydobycia niektórych kopalin (o 121,8 mln zł, tj. o 3,1%).

Dynamiczny wzrost dochodów podatkowych obniżyły – niższe niż w roku 2023 o 7643,4 mln zł (o 11,3%) – wpływy do budżetu państwa z podatku dochodowego od osób prawnych. Dochody z tego źródła były drugi rok z rzędu niższe niż w roku poprzednim. W 2023 r. dochody z podatku dochodowego od osób prawnych w kwocie 67 883,1 mln zł były o 2253,5 mln zł (o 3,2%) niższe niż w 2022 r.

W 2024 roku nastąpił silny spadek wyników finansowych przedsiębiorstw. Według danych Głównego Urzędu Statystycznego⁹ wynik finansowy netto przedsiębiorstw niefinansowych wyniósł w 2024 r. 173,7 mld zł i był niższy o 24% niż rok wcześniej. Zysk netto był niższy o 41,8 mld zł od uzyskanego w 2023 r. i wyniósł 242,7 mld zł, a strata netto zwiększyła się o 13 mld zł w skali roku (wyniosła 69 mld zł).

⁸ Tj. po wyłączeniu cen żywności i energii.

⁹ Wyniki finansowe przedsiębiorstw niefinansowych w 2024 r. Informacja sygnalna GUS opublikowana 24 marca 2025 r.; <https://stat.gov.pl/obszary-tematyczne/podmioty-gospodarcze-wyniki-finansowe/przedsiębiorstwa-niefinansowe/wyniki-finansowe-przedsiębiorstw-niefinansowych-w-2024-r,-12,58.html> (data dostępu 14 kwietnia 2025 r.).

Przy wzroście o 3,5 punktu procentowego udziału dochodów z podatku od towarów i usług w dochodach podatkowych, obniżył się udział dochodów z podatku dochodowego od osób fizycznych (z 18,1% do 17,6%), podatku akcyzowego (z 16,7% do 16,2%), podatku dochodowego od osób prawnych (z 13,4% do 10,8%) i podatku od wydobycia niektórych kopalin (z 0,8% do 0,7%). Nie zmienił się w stosunku do roku poprzedniego udział dochodów z podatku od niektórych instytucji finansowych, podatku od gier oraz podatku od sprzedaży detalicznej. Stanowiły one 1,2%, 0,9% i 0,8% dochodów podatkowych.

(akta kontroli tom I str. 168-180, 362)

Zrealizowane w 2024 r. dochody z **podatku od towarów i usług** w kwocie 287 683,4 mln zł¹⁰ były o 5816,6 mln zł, tj. o 2% niższe od zaplanowanych w ustawie o zmianie ustawy budżetowej. W porównaniu do pierwotnej ustawy, dochody z VAT były o 28 741,6 mln zł, tj. o 9,1% niższe.

(akta kontroli tom I str. 362)

W pierwotnej ustawie budżetowej przyjęto prognozę dochodów z podatku od towarów i usług w kwocie 316 425 mln zł, tj. w wysokości założonej przez Ministerstwo Finansów w projekcie ustawy budżetowej z 19 grudnia 2023 r. W porównaniu do planu przyjętego we wcześniejszym projekcie ustawy budżetowej – z 28 września 2023 r., prognoza dochodów z VAT była o 3,8 mld zł wyższa. Prognozę podwyższono, mimo że w grudniu 2023 r. wykonanie dochodów z VAT za 2023 r. oszacowano w kwocie o 5,6 mld zł niższej niż w projekcie z września 2023 r.

W Ministerstwie Finansów na etapie projektu z września 2023 r. oszacowano, że wzrost o 12,2 mld zł dochodów z VAT w 2024 r., w porównaniu do roku poprzedniego, będzie efektem przywrócenia stawek VAT obniżonych w ramach tarcz antyinflacyjnych. Na etapie projektu z grudnia 2023 r. oszacowano, że efekt ten będzie wyższy i wyniesie 23,8 mld zł, z tego:

- 9,3 mld zł w związku z przywróceniem stawek VAT obniżonych w ramach tarcz antyinflacyjnych; w porównaniu do poprzedniej prognozy uwzględniono efekt związany z przedłużeniem do 31 marca 2024 r. obowiązywania obniżonych do 0% stawek VAT na podstawowe produkty żywnościowe (2,7 mld zł),
- 13,3 mld zł z tytułu zniesienia tarczy energetycznej,
- 1,2 mld zł z tytułu zastosowania – czasowego – odwrotnego obciążenia VAT gazu w systemie gazowym, energii elektrycznej w systemie elektroenergetycznym i usług w zakresie przenoszenia uprawnień do emisji gazów cieplarnianych (w 2023 r.)¹¹.

¹⁰ W ujęciu memoriałowym (ESA 2010) pokazującym wykonanie dochodów od lutego do stycznia następnego roku, które lepiej odzwierciedla wpływ zmian makroekonomicznych, dochody z VAT w 2023 r. według danych GUS wyniosły 249,8 mld zł. Dane za 2024 r. do czasu zakończenia kontroli nie zostały opublikowane. Dochody z VAT za okres od lutego 2024 r. do stycznia 2025 r. wyniosły 290,7 mld zł i były o 16,4% wyższe niż w 2023 r. (wg ESA 2010). Gdyby uwzględnić zwroty dokonane w 2023 r. (3,2 mld zł) oraz w 2024 r. (2,3 mld zł), których termin wypłaty upływał nie wcześniej niż w lutym 2024 r. lub odpowiednio w lutym 2025 r. dochody z VAT od lutego 2024 r. do stycznia 2025 r. wyniosłyby 289,8 mld zł i byłyby o 14,6% wyższe od dochodów zrealizowanych od lutego 2023 r. do stycznia 2024 r. (253 mld zł).

¹¹ Reverse charge wprowadzono czasowo, tj. od 1 kwietnia 2023 r. do 28 lutego 2025 r. ustawą z 9 marca 2023 r. o zmianie ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji oraz niektórych innych ustaw (Dz. U z 2023 r. poz. 556, ze zm.). Ustawą z dnia 24 stycznia 2025 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług, ustawy o podatku akcyzowym oraz niektórych innych ustaw (Dz. U z 2025 r. poz. 222) obowiązywanie tego rozwiązania przedłużono do 31 grudnia 2026 r.

W 2023 r. w ramach tarczy energetycznej, w związku z gwałtownym wzrostem cen nośników energii (węglą, energii cieplnej, energii elektrycznej, paliw gazowych), wypłacane były m.in. rekompensaty sprzedawcom paliw gazowych i przedsiębiorstwom energetycznym z tytułu obowiązywania ceny maksymalnej dla odbiorców końcowych.

Jak podał Zastępca Dyrektora Departamentu Polityki Makroekonomicznej, bez tarczy energetycznej ceny prądu byłyby wyższe. Od tych wyższych cen zostałyby zapłacony podatek VAT. Mechanizm polegał na zamrożeniu cen prądu i równoczesnym dofinansowaniu podmiotów produkujących prąd. Dofinansowanie nie było opodatkowane podatkiem VAT. Departament Polityki Makroekonomicznej potraktował szacunek skutków tarcz energetycznych jako szacunek ubytku VAT w 2023 r.

(akta kontroli tom I str. 12, 162-166, 186, 191-193, 196, 197)

Zauważyć należy, że odnośnie rekompensat¹², Zastępca Dyrektora Departamentu Orzecznictwa Podatkowego w piśmie z dnia 6 kwietnia 2023 r.¹³ skierowanym do Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej poinformował, że w opinii Ministerstwa Finansów na gruncie przepisów zawartych w ustawie o VAT, jak i w dyrektywie VAT¹⁴, rekompensaty są związane z konkretnym świadczeniem (dostawa gazu/energii elektrycznej dla określonych odbiorców) i mają bezpośredni wpływ na cenę realizowanych dostaw (mają na celu zniwelowanie skutków zamrożenia cen ww. towarów dla określonego katalogu odbiorców i dostarczania ich poniżej stawek wolnorynkowych). W ocenie Ministerstwa Finansów przedmiotowe rekompensaty są elementem podstawy opodatkowania podatkiem VAT i są opodatkowane na zasadach ogólnych.

Według informacji Dyrektora Departamentu Orzecznictwa Podatkowego z dnia 11 kwietnia 2025 r., część z interpretacji indywidualnych wydanych przez Dyrektora KIS, zgodnie z którymi przedmiotowe rekompensaty powinny wchodzić do podstawy opodatkowania została zaskarżona, w wyniku czego toczą/toczyły się sprawy przed NSA¹⁵.

Podsekretarz Stanu Jurand Dropp dodał, że zaczęła kształtować się linia orzecznicza sądów administracyjnych – w wyrokach NSA dotyczących interpretacji indywidualnych (sprawy zakończone wyrokami sygn. I FSK 477/24 i I FSK 1340/24 z 19.03.2025 r.) w zakresie opodatkowania VAT rekompensat sąd stanął na stanowisku, że nie podlegają one opodatkowaniu VAT w związku z zapisami ustawowymi, które wyłączały rekompensaty z podstawy opodatkowania podatkiem VAT. Ponadto Minister wskazał, że ustawą o bonie energetycznym uchylono przepisy ustaw z dnia 27 października 2022 r. (art. 10 ust. 2) oraz z dnia 15 grudnia 2022 r. (art. 12 ust. 1), zapewniając tym samym zgodność z zasadami systemu VAT. Powyższa zmiana jednoznacznie zatem wskazuje, że rekompensaty te objęte są opodatkowaniem tym podatkiem.

¹² Wypłacone na podstawie ustawy z dnia 26 stycznia 2022 r. o szczególnych rozwiązaniach służących ochronie odbiorców paliw gazowych w związku z sytuacją na rynku gazu (Dz. U. z 2022 r. poz. 202, ze zm.), ustawy z dnia 7 października 2022 r. o szczególnych rozwiązaniach służących ochronie odbiorców energii elektrycznej w 2023 roku oraz w 2024 roku w związku z sytuacją na rynku energii elektrycznej (Dz. U. z 2024 r. poz. 1288 i 1831), ustawy z dnia 27 października 2022 r. o środkach nadzwyczajnych mających na celu ograniczenie wysokości cen energii elektrycznej oraz wsparciu niektórych odbiorców w latach 2023–2025 (Dz. U. z 2024 r. poz. 1622, ze zm.) i ustawy z dnia 15 grudnia 2022 r. o szczególnej ochronie niektórych odbiorców paliw gazowych w 2023 r. oraz w 2024 r. w związku z sytuacją na rynku gazu (Dz. U. 2025 r. poz. 204).

¹³ DOP6.8102.40.2023BIDG.

¹⁴ Dyrektywa 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. L 347 z 11.12.2006, s.1, ze zm.).

¹⁵ Sprawy zakończone wyrokami sygn. I FSK 477/24 i I FSK 1340/24 z 19.03.2025 r.

Wprowadzone ww. zmiany dotyczyły wskazanych ustaw, tylko one bowiem umożliwiały wypłacanie rekompensat za okresy począwszy od lipca 2024 r.

(akta kontroli tom II str. 368-396)

W grudniu 2023 r. uchwalono rozporządzenie, którym obowiązywanie stawek VAT 0% na podstawowe produkty spożywcze przedłużono do 31 marca 2024 r.¹⁶ Ministerstwo Finansów oszacowało, że obowiązywanie przez kolejne trzy miesiące (od stycznia do marca 2024 r.) stawki VAT 0% na te produkty będzie skutkowało obniżeniem dochodów z VAT o 2,7 mld zł. Na etapie projektu ustawy budżetowej z września 2023 r. nie planowano kontynuacji tego rozwiązania.

(akta kontroli tom I str. 242-252)

Rzeczywiście wykonane dochody z VAT za 2023 r. były o 3,8% niższe od ich prognozowanego wykonania, przyjętego przy planowaniu dochodów na 2024 r. w projekcie ustawy budżetowej z grudnia 2023 r. Kwotę zrealizowanych dochodów obniżyły o 11 572,8 mln zł, wypłacone przez urzędy skarbowe w grudniu 2023 r. zwroty VAT, których termin ostateczny upływał w 2024 r. Przy opracowywaniu prognozy dochodów z VAT za 2023 r., nie zakładano takich wypłat.

Prognoza dochodów z VAT na 2024 r. przygotowana na etapie ustawy o zmianie ustawy budżetowej, inaczej jak w roku poprzednim, zakładała znaczne zwroty VAT na koniec 2024 r. (wyższe o 10 mld zł). W grudniu 2024 r. urzędy skarbowe wypłaciły zwroty VAT w kwocie 10 145,1 mln zł, których termin ostateczny upływał w kolejnym roku.

(akta kontroli tom I str. 197, 198; tom II str. 134, 145)

Na etapie pierwotnej ustawy budżetowej prognozowano, że spożycie prywatne w porównaniu do 2023 r. wzrośnie nominalnie o 10,2%, a na etapie nowelizacji ustawy budżetowej o 8%. Wpływ na tą zmianę miało obniżenie na etapie ustawy o zmianie ustawy budżetowej prognozy inflacji do 3,7% średnio w roku (na etapie pierwotnej ustawy budżetowej na rok 2024 przewidywano, że w 2024 r. inflacja średnioroczna wyniesie 6,6%). W rzeczywistości spożycie prywatne w 2024 r. wzrosło nominalnie o 6,7%, podczas gdy w 2023 r. o 8,9%.

Sprzedaż detaliczna wzrosła w całym 2024 r. w stosunku do 2023 r. o 2,7%. Znaczny wzrost sprzedaży detalicznej odnotowały w 2024 r. w porównaniu do roku poprzedniego podmioty z grupy *Pojazdy samochodowe, motocykle, części* (o 19,6%). Podmioty z tej grupy również w 2023 r. w porównaniu do 2022 r. odnotowały wzrost sprzedaży (o 6,5%), gdy sprzedaż detaliczna w całym 2023 r. zmalała w stosunku do 2022 r. o 2,7%.

Dynamika sprzedaży detalicznej obniżyła się we wrześniu 2024 r. W porównaniu do analogicznych okresów roku poprzedniego wzrost sprzedaży w okresie styczeń-sierpień wyniósł 3,7%, a w okresie styczeń-wrzesień 2,6%, styczeń-październik 2,4%, a styczeń-listopad 2,7%. W efekcie tempo gromadzenia dochodów z VAT obniżyło się.

(akta kontroli tom I str. 180-187, 248-252; tom II str. 142)

¹⁶ Na podstawie rozporządzenia Ministra Finansów z 2 grudnia 2022 r. w sprawie obniżonych stawek podatku od towarów i usług w roku 2023 (Dz. U. poz. 2495), stawki VAT 0% na podstawowe produkty spożywcze obowiązywały do 31 grudnia 2023 r. W dniu 9 grudnia 2023 r. uchwalono rozporządzenie Ministra Finansów w sprawie obniżonych stawek podatku od towarów (Dz. U. poz. 2670), którym obowiązywanie stawek VAT 0% na podstawowe produkty spożywcze przedłużono do 31 marca 2024 r.

Dochody z podatku od towarów i usług były o 43 416 mln zł, tj. o 17,8% wyższe od wykonanych w 2023 r. Na wzrost dochodów wpłynęło przywrócenie¹⁷ z dniem 1 kwietnia 2024 r. 5% stawki VAT na podstawowe produkty spożywcze, na które przez cały 2023 r. oraz I kwartał 2024 r. obowiązywała stawka obniżona do 0%.

W 60,4% (w 2023 r. w 63,8%) na kwotę zrealizowanych dochodów z VAT złożyli się przedsiębiorcy z następujących branż:

- G. Handel hurtowy i detaliczny; naprawa pojazdów samochodowych, włączając motocykle – w kwocie 115 140,9 mln zł, tj. o 10 583,4 mln zł (o 10,1%) wyższej niż w 2023 r.
- C. Przetwórstwo przemysłowe – w kwocie 30 291,7 mln zł, tj. o 6546,3 mln zł (o 27,6%) wyższej niż w 2023 r.
- M. Działalność profesjonalna, naukowa i techniczna – w kwocie 28 364,9 mln zł, tj. o 906,3 mln zł (o 3,3%) wyższej niż w 2023 r.

Podatek VAT za miesiąc marzec, kiedy to nadal obowiązywała obniżona stawka VAT na niektóre produkty spożywcze, został zapłacony w kwietniu 2024 r. Od stycznia do kwietnia podatnicy VAT wpłacili 158 430,8 mln zł, tj. o 2041,5 mln zł (o 1,3%) więcej niż w analogicznym okresie roku poprzedniego. W tym okresie urzędy skarbowe zwróciły VAT w kwocie 58 487,2 mln zł. Był on niższy o 13 505,2 mln zł, tj. o 18,8% niż w analogicznym okresie roku poprzedniego, ponieważ wcześniej, tj. w grudniu 2023 r. urzędy skarbowe wypłaciły przedsiębiorcom zwroty VAT w kwocie 11 567,1 mln zł, których termin ostateczny upływał w pierwszych czterech miesiącach 2024 r. W rezultacie dochody z VAT za okres od stycznia do kwietnia 2024 r. wyniosły 99 938,5 mln zł i były o 15 547,9 mln zł, tj. o 18,4% wyższe niż w analogicznym okresie roku poprzedniego.

Od 1 kwietnia 2024 r. przywrócona została stawka VAT 5% na podstawowe produkty spożywcze. Zrealizowane od maja do listopada dochody z VAT w kwocie 172 019,7 mln zł były o 24 093 mln zł, tj. o 16,3% wyższe niż w analogicznym okresie 2023 r. W tym okresie podatnicy VAT wpłacili 274 701,9 mln zł, tj. więcej o 8699,8 mln zł (o 3,3%) niż w analogicznym okresie 2023 r. Urzędy skarbowe zwróciły przedsiębiorcom VAT niższy o 15 394,2 mln zł, tj. o 13% niż w tym okresie 2023 r. Zwroty VAT od maja do listopada 2024 r. wyniosły 102 673,4 mln zł.

W grudniu 2024 r., podobnie jak w grudniu 2023 r. urzędy skarbowe wypłaciły przedsiębiorcom zwroty VAT, których termin zwrotu upływał w kolejnym roku. W grudniu 2024 r. była to kwota 10 145,1 mln zł (z tego 94,4% zwrócono w ostatnich dniach grudnia, tj. 24, 27, 30 i 31), podczas gdy w grudniu 2023 r. – 11 572,8 mln zł. Łączne zwroty VAT wyniosły w grudniu 2024 r. – 26 415,1 mln zł i były o 3175,3 mln zł, tj. o 10,7% niższe niż w analogicznym miesiącu roku poprzedniego. W tym miesiącu przedsiębiorcy wpłacili VAT w kwocie 42 142,2 mln zł, nieznacznie (o 1,4%) wyższy niż w grudniu 2023 r. Wykonane dochody z VAT w ostatnim miesiącu 2024 r. wyniosły 15 725,2 mln zł i były o 3775,2 mln zł, tj. o 31,6% wyższe niż w grudniu 2023 r.

W całym 2024 r. wpłaty podatników VAT wyniosły 475 274,9 mln zł i były o 11 341,3 mln zł, tj. o 2,4% wyższe niż w 2023 r., a urzędy skarbowe zwróciły przedsiębiorcom VAT w kwocie 187 575,6 mln zł¹⁸, niższy o 32 074,7 mln zł, tj. o 14,6% niż w 2023 r. Zwroty VAT były wypłacane średnio w ciągu 40 dni, gdy w roku poprzednim było to 42 dni od złożenia deklaracji VAT.

¹⁷ Na te same produkty spożywcze, tj. wymienione w poz. 1–18 załącznika nr 10 do ustawy o VAT, na które do 31 stycznia 2022 r. obowiązywała stawka podatku VAT 5%.

¹⁸ Zwroty ewidencjonowane w rozdz. 75653.

(akta kontroli tom I str. 362; tom II str. 132-145)

Dyrektor Departamentu Poboru Podatków wyjaśnił, że w 2023 roku dokonano dużych zwrotów VAT, co związane było z obowiązywaniem 0% stawki VAT na żywność w całym 2023 roku. Ponadto, na wysokość zwrotów VAT w 2023 roku miało wpływ działanie tarcz antyinflacyjnych VAT na paliwo, nawozy¹⁹, gaz ziemny, energię elektryczną i ciepłą wprowadzonych w 2022 roku, gdyż podstawowy termin zwrotu kwot wykazanych w deklaracjach za miesiące październik-grudzień 2022 roku wypadał w 2023 roku.²⁰ W konsekwencji, wystąpiła duża kwota wypłaconych zwrotów w I kwartale 2023 roku, w którym wypłacono 55,1 mld zł.

(akta kontroli tom I str. 146-147)

W 2024 r. urzędy skarbowe wypłaciły niższe zwroty na rzecz przedsiębiorców działających w następujących branżach:

- C. Przetwórstwo przemysłowe – zwroty wyniosły 65 955,8 mln zł i były niższe niż w 2023 r. o 12 626,9 mln zł, tj. o 16,1%,
- D. Wytwarzanie i zaopatrywanie w energię elektryczną, gaz, parę wodną, gorącą wodę i powietrze do układów klimatyzacyjnych – zwroty wyniosły 15 132,7 mln zł i były niższe niż w 2023 r. o 10 952,9 mln zł, tj. o 42%,
- G. Handel hurtowy i detaliczny; naprawa pojazdów samochodowych, włączając motocykle – zwroty wyniosły 36 204,9 mln zł i były niższe niż w 2023 r. o 5864,5 mln zł, tj. o 13,9%,
- H. Transport i gospodarka magazynowa – zwroty wyniosły 17 283,9 mln zł i były niższe niż w 2023 r. o 2268 mln zł, tj. o 11,6%.

Zwroty VAT na rzecz przedsiębiorców tych branż stanowiły 71,7% łącznej kwoty zwrotów VAT (w 2023 r. - 75,7%).

W efekcie niższych zwrotów na rzecz przedsiębiorców branży D Wytwarzanie i zaopatrywanie w energię elektryczną, gaz, parę wodną, gorącą wodę i powietrze do układów klimatyzacyjnych, dochody z VAT od przedsiębiorców tej branży wyniosły w 2024 r. 11 344,4 mln zł (stanowiły 3,9% dochodów z VAT), podczas gdy w 2023 r. wpłaty od przedsiębiorców tej branży były niższe niż kwoty VAT zwrócone przez urzędy skarbowe.

(akta kontroli tom II str. 130-135, 143, 144)

Według składanych przez podatników deklaracji podatkowych VAT wartość transakcji podlegających opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług obniżyła się o 3% (w 2023 r. wzrosła o 4,2%). Obniżyła się sprzedaż opodatkowana stawką podstawową o 2,1% (w 2023 r. wzrosła o 23,5%), a sprzedaż towarów i usług

¹⁹ 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.

²⁰ W ramach tarczy antyinflacyjnej 2.0. obowiązywały do 31 grudnia 2022 r. (od 1 lutego) obniżone stawki VAT na niektóre produkty żywnościowe, do których stosowano do 31 stycznia 2022 r. stawkę 5% (do 0%), na nawozy, środki ochrony roślin, ziemię ogrodniczą i inne środki wspomagające produkcję rolniczą (z 8% do 0%), na gaz ziemny (z 8% do 0%), na energię ciepłą (z 8% do 5%), na paliwa silnikowe (z 23% do 8%) oraz przedłużono obowiązywanie obniżonej w ramach tarczy antyinflacyjnej 1.0 do 5% stawki VAT na energię elektryczną. Obniżone stawki VAT wprowadzono ustawą z dnia 13 stycznia 2022 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług (Dz. U. poz. 196). Czas obowiązywania obniżonych stawek VAT przedłużono ustawą z dnia 7 lipca 2022 r. o finansowaniu społecznościowym dla przedsiębiorstw gospodarczych i pomocy kredytobiorcom (Dz. U. poz. 1488, ze zm.), a potem ustawą z dnia 7 października 2022 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 2180, ze zm.) do końca 2022 r.

opodatkowanych stawkami obniżonymi wzrosła o 62,7% (w 2023 r. obniżyła się o 47,4%). Najbardziej, tj. dwunastokrotnie wzrosła sprzedaż towarów i usług opodatkowanych stawką VAT 5%, którą były od 1 kwietnia 2024 r. objęte podstawowe produkty spożywcze. Wartość deklarowanych wewnątrzwspólnotowych dostaw towarów obniżyła się o 5,9% (w 2023 r. obniżyła się o 2,6%), wartość eksportu do krajów spoza Unii Europejskiej (dalej także: UE) zmniejszyła się o 1,5% (w 2023 r. wzrosła o 3,1%).

Udział sprzedaży opodatkowanej stawką podstawową wzrósł z 49,6% do 50%. Sprzedaż według stawek obniżonych stanowiła w 2024 r. – 14,5%, tj. udział wzrósł o 5,7 punktu procentowego. Udział transakcji opodatkowanych według stawki 0% obniżył się z 7,6% w 2023 r. do 2,6% w 2024 r. (głównie w efekcie przywrócenia 1 kwietnia 2024 r. stawki VAT 5% na podstawowe produkty spożywcze).

Podatnicy w przekazanych do urzędów skarbowych deklaracjach podatkowych za okres od grudnia 2023 r. do listopada 2024 r. wykazali:

- o 2,5% wyższy niż w analogicznym okresie roku poprzedniego podatek VAT podlegający wpłacie;
- o 11,6% niższy niż w analogicznym okresie roku poprzedniego podatek do zwrotu.

Liczba deklaracji z wykazaniem podatkiem podlegającym wpłacie była o 4,3% wyższa niż w analogicznym okresie roku poprzedniego, a liczba deklaracji z wykazaniem podatkiem do zwrotu o 3,8% niższa.

(akta kontroli tom I str. 257-259)

Nie zrealizowano szacowanych w kwocie 900 mln zł efektów wprowadzenia od 1 lipca 2024 r. obowiązku wystawiania faktur ustrukturyzowanych w ogólnopolskim systemie teleinformatycznym, tj. Krajowym Systemie e-Faktur (dalej także: KSeF)²¹. Obowiązek ten został przesunięty, tj. od 1 lutego 2026 r. obligatoryjnym KSeF zostaną objęci przedsiębiorcy, których wartość sprzedaży w 2025 r. przekroczy 200 mln zł, a od 1 kwietnia 2026 r. pozostali. Przyczyny opóźnień zostały przedstawione w wynikach kontroli P/24/012 - Przeciwdziałanie uszczuplaniu dochodów z podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowego. Opóźnienie wdrożenia obligatoryjnego KSeF zapowiedział Minister Finansów 19 stycznia 2024 r., tj. po uchwaleniu ustawy budżetowej przez Sejm.

(akta kontroli tom I str. 244-252)

Prognozę dochodów z **podatku akcyzowego** w pierwotnej ustawie budżetowej ustalono w kwocie 88 969 mln zł, tj. na poziomie 105,3% przewidywanego wykonania dochodów w 2023 r., które oszacowano na kwotę 84 500 mln zł. Prognoza dochodów za 2023 r., przyjęta jako podstawa do planu dochodów na 2024 r., była prawidłowa. Faktycznie zrealizowane dochody w 2023 r. wyniosły 84 798,8 mln zł.

W nowelizacji ustawy budżetowej prognozę dochodów z podatku akcyzowego zwiększono do 90 311 mln zł, tj. więcej o 1342 mln zł (1,5%) w porównaniu do pierwotnej ustawy budżetowej na 2024 r., z powodu lepszego od zakładanego

²¹ Obowiązek wprowadzony ustawą z 16 czerwca 2023 r. o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 1598, ze zm.). Wcześniej ustawą z dnia 29 października 2021 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 2076) wprowadzono od 1 stycznia 2022 r. możliwość wystawiania faktur w KSeF.

skutku zmian makroekonomicznych. Prognozowano wyższe dochody m.in. z akcyzy od samochodów osobowych.

Dochody z akcyzy wyniosły 90 315,1 mln zł, tj. 100% prognozowanych w nowelizacji. Dochody z podatku akcyzowego były większe niż w 2023 r. o 5516,3 mln zł, tj. o 6,5%.

W stosunku do lat poprzednich nie uległa istotnej zmianie struktura dochodów z akcyzy. Najwyższe kwoty wpłynęły z tytułu sprzedaży paliw silnikowych (40,1% dochodów z podatku akcyzowego), wyrobów tytoniowych (33,4%) i alkoholu etylowego (11,4%).

Dochody z akcyzy od paliw silnikowych wyniosły 36 920,7 mln zł, tj. 99,3% prognozy z nowelizacji ustawy budżetowej, natomiast w porównaniu do 2023 r. zwiększyły się o 2,7%. Według danych GUS po III kwartałach 2024 r. dostawy na rynek benzyn wzrosły o 6,4%, a olejów napędowych o 1,2% w odniesieniu do analogicznego okresu roku poprzedniego.

Według danych Polskiej Organizacji Przemysłu i Handlu Naftowego²² w 2024 r. konsumpcja benzyn silnikowych wzrosła o 1,6%, zaś paliw lotniczych JET o 9,2 %. Konsumpcja oleju napędowego w 2024 r. była na podobnym poziomie jak w 2023 r. (spadek o 0,01%).

(akta kontroli: tom III str. 107, 134)

Dochody z podatku akcyzowego od alkoholu etylowego wyniosły 10 330,2 mln zł, tj. 103,6% znowelizowanej prognozy, a w porównaniu do 2023 r. zwiększyły się o 425,5 mln zł, tj. o 4,3%.

Zastępca Dyrektora Departamentu Podatku Akcyzowego i Niektórych Danin Publicznych wyjaśnił m.in., że na kształtowanie się poziomu dochodów z podatku akcyzowego od alkoholu etylowego miały wpływ rozwiązania przewidziane w ustawie z dnia 29 października 2021 r. o zmianie ustawy o podatku akcyzowym oraz ustawy o zmianie ustawy o podatku akcyzowym oraz niektórych innych ustaw²³, tzw. ustawie „indeksacyjnej”, na podstawie której w 2024 r. wzrosła stawka o 5% względem stawki obowiązującej w 2023 r. (podwyższenie stawki z poziomu 7248 zł do poziomu 7610 zł od 1 hektolitra alkoholu etylowego 100% vol. zawartego w gotowym wyrobie). Jednocześnie odnotowano spadek konsumpcji alkoholu z uwagi na rosnące koszty życia oraz wzrost cen tych i innych dóbr oraz usług konsumpcyjnych, dlatego też część konsumentów ograniczyła wydatki na alkohol na rzecz wydatków pierwszej potrzeby.

Zgodnie z danymi Związku Pracodawców Polski Przemysł Spirytusowy, sprzedaż napojów alkoholowych zmniejszyła się średnio o 7% w 2024 roku, porównując do 2023 r., ze względu na coraz większą świadomość zdrowotną konsumentów, a także zmieniające się preferencje konsumentów²⁴.

(akta kontroli: tom III str. 107, 134)

Dochody z podatku akcyzowego od piwa wyniosły 3661,7 mln zł, co stanowiło 107,1% znowelizowanej prognozy, a w porównaniu do uzyskanych w 2023 r. były niższe o 17,9 mln zł. W 2024 r. dochody z akcyzy od wina, pozostałych napojów fermentowanych i wyrobów pośrednich wyniosły 586 mln zł, tj. 111,6% prognozy z nowelizacji ustawy budżetowej, a w odniesieniu do 2023 r. wzrosły o 15,1%.

²² Raport POPIHN Rynek Naftowy - Raport okresowy Nr 52/2/2024.

²³ Dz. U. poz. 2313.

²⁴ <https://goodonepr.prowly.com/371872-podsumowanie-roku-w-branzy-alkoholi-nolo-nafali-spadki-sprzedazy-i-wyzwania-producentow> (data dostępu 8 kwietnia 2025 r.).

Z danych GUS wynika, że w całym 2024 r. dostawy na rynek wódki, likierów i innych napojów spirytusowych wzrosły o 3% w porównaniu do 2023 r., dostawy piwa zmniejszyły się o 1,8%, a dostawy wina, pozostałych napojów fermentowanych i wyrobów pośrednich zmniejszyły się o 6%.

W ocenie Zastępcy Dyrektora Departamentu Podatku Akcyzowego i Niektórych Danin Publicznych skutki budżetowe ustawy „indeksacyjnej” w 2024 r. dla dochodów z akcyzy od piwa były ujemne i wyniosły minus 17,8 mln zł (spadek dochodów pomimo wzrostu stawki), od wina, pozostałych napojów fermentowanych i wyrobów pośrednich ok. 76,9 mln złotych (wzrost dochodów).

Ustawa „indeksacyjna” wprowadziła sukcesywne podwyżki stawek podatku akcyzowego co roku o 5% w latach 2022-2027 na:

- piwo (podwyższenie stawki z 9,90 zł na 10,40 zł od 1 hektolitra za każdy stopień Plato gotowego wyrobu w 2024 r.),
- wino, pozostałe napoje fermentowane, z wyłączeniem cydru i perry o mocy do 5%, (podwyższenie stawki z 201,00 zł na 211,00 zł od 1 hektolitra gotowego wyrobu w 2024 r.),
- wyroby pośrednie (podwyższenie stawki z 404,00 zł na 424,00 zł od 1 hektolitra gotowego wyrobu w 2024 r.).

Zdaniem Zastępcy Dyrektora Departamentu Podatku Akcyzowego i Niektórych Danin Publicznych, prócz wprowadzonych ww. zmian legislacyjnych, skutki budżetowe uwzględniają także wpływ innych czynników kształtujących rynek napojów alkoholowych (np. wyższe koszty surowców, energii, wody, opakowań, politykę cenową firm z branży alkoholowej i jej wpływ na poziom popytu). Według Związku Pracodawców Przemysłu Piwowarskiego²⁵, Polacy sięgnęli po 100 mln butelek i puszek piwa mniej niż w 2023 r. (spadek o 1,7%). Najmocniej spadła sprzedaż alkoholowych lagerów (-3,1%) oraz piw mocnych (-3,8 %). Natomiast na rynku piw bezalkoholowych w ujęciu r/r odnotowano największy wzrost – aż o 17,4 % pod względem wolumenu. Zastępca Dyrektora zwrócił uwagę, że piwo niskoalkoholowe oraz bezalkoholowe o zawartości alkoholu poniżej 0,5% nie jest objęte podatkiem akcyzowym. Dodatkowo w lutym 2024 roku wpływy z akcyzy od piwa osiągnęły wyjątkowo niski poziom, tj. 80 mln zł (przy dochodach z akcyzy w ujęciu miesięcznym w 2024 r. na poziomie ok. 240 – 440 mln zł), który był wynikiem dokonanych w lutym 2024 r. zwrotów nadpłat na łączną kwotę 155 mln zł.

Z uwagi na powyższe uwarunkowania dochody z akcyzy od piwa w 2024 r. pomimo podwyżki stawki akcyzy spadły o 17,8 mln zł.

Odnosnie dochodów z wina, pozostałych napojów fermentowanych i wyrobów pośrednich Zastępca Dyrektora dodał, że w 2024 r. w branży winiarskiej odnotowano wolumenowe spadki sprzedaży wina w porównaniu r/r o 1,2%. Przyczyną spadku wolumenu sprzedaży wina były zmieniające się trendy wśród konsumentów dotyczące prowadzenia zdrowego trybu życia i wzrost zainteresowania winami bezalkoholowymi. Pomimo tego, dochody z akcyzy w tej kategorii wyrobów wzrosły o 76,9 mln złotych z uwagi na podwyżkę stawki akcyzy.

²⁵ https://hurtidet.pl/article/art_id,44047-101/zppp-podsumowuje-rynek-piwa-w-2024-Roku (data dostępu 8 kwietnia 2025 r.).

łącznie dochody z podatku akcyzowego od alkoholu etylowego, wina, pozostałych napojów fermentowanych i wyrobów pośrednich oraz piwa wyniosły 14 577,9 mln zł i w porównaniu do 2023 r. zwiększyły się o 3,4%.

(akta kontroli: tom III str. 107, 135, 145)

Dochody z podatku akcyzowego od wyrobów tytoniowych wyniosły 30 198,8 mln zł, tj. 99,8% prognozy z nowelizacji ustawy budżetowej, natomiast w porównaniu do 2023 r. zwiększyły się o 2649,7 mln zł, tj. o 9,6%.

Zgodnie z danymi GUS, w 2024 r. dostawy na rynek papierosów wzrosły w porównaniu do roku poprzedniego o 3,6%.

Zastępca Dyrektora Departamentu Podatku Akcyzowego i Niektórych Danin Publicznych wyjaśnił m.in., że na wysokość dochodów budżetowych z tytułu akcyzy od wyrobów tytoniowych miały wpływ: wyższa o 2,275 mld szt. (o 4,6%) w porównaniu do 2023 r. sprzedaż papierosów (według informacji otrzymanych od producentów, importerów oraz podmiotów dokonujących nabycia wewnątrzwspólnotowego wyrobów tytoniowych) oraz rozwiązania przewidziane w ramach ww. ustawy „indeksacyjnej” na mocy, której wprowadzono mechanizm sukcesywnych podwyżek stawek akcyzy m.in. na wyroby tytoniowe na lata 2022-2027. Na mocy powyższej ustawy stawka kwotowa na wyroby tytoniowe w 2024 r. wzrosła o 10% (w ujęciu rok do roku) w odniesieniu do:

- papierosów z poziomu 250,91 zł do 276,00 zł za każde 1000 sztuk i 32,05% maksymalnej ceny detalicznej,
- tytoniu do palenia z poziomu 171,37 zł do 188,51 zł za każdy kilogram i 32,05% maksymalnej ceny detalicznej,
- cygar i cygaretek z poziomu 476,00 zł do 524,00 zł za każdy kilogram.

Dodatkowo na poziom rosnących dochodów z podatku akcyzowego od tychże wyrobów miał wpływ wzrost średniej ważonej detalicznej ceny sprzedaży papierosów, która na 2024 r. wyniosła 815,54 zł w przeliczeniu na 1000 sztuk i była wyższa o ok. 7,5 % aniżeli obowiązująca na 2023 r.

(akta kontroli: tom III str. 107, 136)

Dochody z podatku akcyzowego od samochodów osobowych wyniosły w 2024 r. 4527,9 mln zł i były niższe o 183,1 mln zł, tj. o 3,9% od znowelizowanej prognozy, a w porównaniu do 2023 r. zwiększyły się o 1004,6 mln zł, tj. o 28,5%.

W 2024 r. według danych Polskiego Związku Przemysłu Motoryzacyjnego i KPMG, w Polsce zarejestrowano 551,6 tys. nowych samochodów osobowych (co oznacza wzrost o 16% r/r). Znacznie wzrosła liczba rejestracji wśród klientów indywidualnych, którzy nabyli o 34% więcej pojazdów niż w 2023 roku.

Zastępca Dyrektora Departamentu Podatku Akcyzowego i Niektórych Danin Publicznych wyjaśnił m.in. że podatek akcyzowy od samochodów osobowych uzależniony również jest od wartości pojazdu. Zgodnie z danymi Samar, w 2024 r. wzrosła średnia cena sprzedaży samochodu w porównaniu do roku ubiegłego²⁶. Wzrost dochodów z akcyzy od samochodów osobowych należy wiązać także z nabyciem wewnątrzwspólnotowym i importem samochodów używanych. Zdecydowaną większość sprowadzonych w 2024 r. pojazdów stanowią samochody osobowe, których zarejestrowano o 19,5% więcej niż rok wcześniej. Natomiast import samochodów użytkowych wzrósł w porównaniu do 2023 r. o 26,5%²⁷.

²⁶ <https://www.samar.pl/rynek-w-liczbach/raport-cenowy-2024-2025>.

²⁷ <https://www.samar.pl/rynek-w-liczbach/import-samochodow-uzywanych-2024-2025>.

Na dochody 2024 r. wpłynęło również wprowadzone ustawą z dnia 1 grudnia 2022 r. o zmianie ustawy o podatku akcyzowym oraz niektórych innych ustaw²⁸ przedłużenie zwolnienia od akcyzy dla hybrydowych samochodów osobowych typu plug-in (tzw. pojazdy „z wtyczką”) o pojemności silnika spalinowego do 2 litrów.

Zastępca Dyrektora Departamentu Podatku Akcyzowego i Niektórych Danin Publicznych wyjaśnił m.in. że na podstawie danych opracowanych przez IAS w Krakowie z deklaracji akcyzowych w systemie Zefir2 skutki budżetowe w postaci obniżenia dochodów z tytułu przedłużenia zwolnienia od akcyzy dla hybrydowych samochodów osobowych typu plug-in w 2023 r. wyniosły - 59 mln zł oraz w 2024 r. - 79,8 mln zł.

(akta kontroli: tom III str. 107, 137)

Dochody z podatku akcyzowego od energii elektrycznej wyniosły 612,9 mln zł co stanowiło 90,7% prognozy z nowelizacji ustawy budżetowej. W porównaniu do 2023 r. dochody te zwiększyły się o 99,5 mln zł, tj. o 19,4%.

Zastępca Dyrektora Departamentu Podatku Akcyzowego i Niektórych Danin Publicznych wskazał m.in., że na wzrost poziomu dochodów z akcyzy od energii elektrycznej mógł mieć wzrost zużycia tej energii w 2024 r. Zgodnie z informacjami opublikowanymi na portalu wnp.pl po pierwszych dziewięciu miesiącach 2024 krajowa produkcja energii elektrycznej była o 3,4 % większa niż w analogicznym okresie 2023 r., a zużycie energii elektrycznej w Polsce było o 1,8 % większe niż w pierwszych dziewięciu miesiącach 2023 r.

Według danych GUS, po trzech kwartałach w 2024 r. dostawy na rynek energii elektrycznej wzrosły nieznacznie, o 0,3% w porównaniu do analogicznego okresu 2023 r.

(akta kontroli: tom III str. 107, 138)

Zastępca Dyrektora Departamentu Polityki Makroekonomicznej wyjaśnił m.in., że wpływ na wzrost dochodów z akcyzy od energii mógł mieć wzrost sprzedaży samochodów hybrydowych i elektrycznych, jak również coraz szersze wykorzystanie pomp ciepła oraz urządzeń do klimatyzacji. Zgodnie z danymi Polskiego Związku Przemysłu Motoryzacyjnego w 2024 r. w stosunku do 2023 r. wzrost rejestracji klasycznych samochodów hybrydowych wyniósł 31%, a tzw. miękkich hybryd 30,7%. Według danych Polskiego Związku Przemysłu Motoryzacyjnego rejestracja samochodów elektrycznych w 2024 r. wzrosła w stosunku do 2023 r. o 16,6% a samochodów typu plug-in o 15%.

(akta kontroli: tom III str. 113)

Dochody z podatku akcyzowego od gazu do napędu silników spalinowych w 2024 r. wyniosły 959,6 mln zł, tj. 96% znowelizowanej prognozy, a w porównaniu do 2023 r. zwiększyły się o 1,7%. Czynnikiem wpływającym na poziom dochodów z akcyzy od gazu do napędu silników spalinowych (LPG) jest m.in. poziom konsumpcji paliw. Według danych Polskiej Organizacji Przemysłu i Handlu Naftowego, krajowa konsumpcja gazu płynnego LPG w 2024 r. wzrosła o 9% w porównaniu do 2023 r.

(akta kontroli: tom str.107, 138)

Dochody z opodatkowania olejów smarowych wyniosły 365 mln zł, tj. 102,5% prognozy z nowelizacji ustawy budżetowej, a w odniesieniu do 2023 r. zwiększyły się o 2,1%. Zastępca Dyrektora Departamentu Podatku Akcyzowego i Niektórych

²⁸ Dz.U. poz. 2707.

Danin Publicznych wyjaśnił, że w przypadku olejów smarowych w 2024 r. nie wprowadzano zmian systemowych wpływających na poziom dochodów z akcyzy w tym źródle. Zatem odnotowany poziom dochodów należałoby wiązać z poziomem konsumpcji olejów i preparatów smarowych. Wyroby te wykorzystywane są w sektorze transportowym oraz w wybranych segmentach przemysłowych, a ich konsumpcja jest powiązana z tempem wzrostu gospodarki.

(akta kontroli: tom III str. 107, 138)

W 2024 r. dochody z opodatkowania wyrobów nowatorskich wyniosły 1209,9 mln zł, co stanowiło 96,3% znowelizowanej prognozy z ustawy budżetowej. W odniesieniu do 2023 r. dochody te wzrosły o 157,7 mln zł, tj. o 15%.

Zastępca Dyrektora Departamentu Podatku Akcyzowego i Niektórych Danin Publicznych wyjaśnił m.in., że w przypadku wyrobów nowatorskich obowiązująca w 2024 r., względem 2023 r., stawka kwotowa akcyzy została podwyższona o 10% (z poziomu 342,74 zł/kg do poziomu 377,01 zł/kg), na podstawie ww. ustawy indeksacyjnej. Obok stawki kwotowej całkowity poziom opodatkowania wyrobów nowatorskich ustalany jest także na podstawie średniej ważonej detalicznej ceny sprzedaży tytoniu do palenia (32,05% tej kwoty), która na 2024 r. wyniosła 585,02 zł i była wyższa o ok. 12,9 % aniżeli obowiązująca na 2023 r. Dodatkowym czynnikiem wpływającym na wzrost dochodów budżetowych z tytułu akcyzy od wyrobów nowatorskich jest rosnąca konsumpcja wynikająca z ich popularności, zwłaszcza wśród ludzi młodych. Ponadto, wpływ ma powszechne przekonanie o mniejszej szkodliwości produktów bazujących na technologii podgrzewania tytoniu w porównaniu do tradycyjnych wyrobów tytoniowych. W przypadku wyrobów nowatorskich nadal dostępne są również w sprzedaży produkty aromatyzowane, które stanowić mogą substytut dla wycofanych aromatyzowanych wyrobów tradycyjnych.

(akta kontroli: tom III str. 107, 139)

W 2024 r. dochody z opodatkowania płynu do papierosów elektronicznych wyniosły 561,4 mln zł, tj. 94% prognozy z nowelizacji ustawy budżetowej, a w odniesieniu do 2023 r. wzrosły o 26,5%.

Zastępca Dyrektora Departamentu Podatku Akcyzowego i Niektórych Danin Publicznych wskazał m.in., że wzrost dochodów budżetowych z tytułu akcyzy od płynu do papierosów elektronicznych może wynikać z rosnącej z roku na rok popularności tych wyrobów, szczególnie wśród młodych konsumentów. Jako główne czynniki sprzyjające temu zjawisku należy wskazać: upowszechnianie przekonania o mniejszej szkodliwości e-papierosów z nikotyną lub beznikotynowych w porównaniu do tradycyjnych wyrobów tytoniowych. Znaczenie odgrywa również dostępność płynów do papierosów elektronicznych w wielu wersjach smakowych, jako alternatywy dla wycofanych z rynku smakowych wersji tradycyjnych wyrobów tytoniowych. Nie bez znaczenia była zapowiedziana od 1 marca 2025 r. podwyżka akcyzy na płyn do papierosów elektronicznych z poziomu 0,55 zł/ml w 2024 r. do 0,96 zł/ml²⁹. Ponadto od 1 lipca 2025 r. akcyza za płyn zawarty w jednorazowym papierosie elektronicznym, wyliczona z zastosowaniem stawki 0,96 zł/ml, będzie podwyższona o dodatkowe 40 zł. Opodatkowane akcyzą (40 zł/urządzenie) będą także wielorazowe

²⁹ Obowiązująca od 1 marca 2025 r. podwyżka akcyzy na płyn do papierosów elektronicznych została wprowadzona ustawą z 18 października 2024 r. o zmianie ustawy o podatku akcyzowym (Dz.U. poz. 1681).

papierosy elektroniczne³⁰. Efektem projektowanych w II półroczu 2024 r. zmian legislacyjnych mógł być znaczny wzrost zakupu tych wyrobów przez konsumentów, celem zrobienia zapasów przed zwiększeniem obciążeń podatkowych na te wyroby.

Według danych Krajowej Administracji Skarbowej, sprzedaż krajowa, import i nabycie wewnątrzwspólnotowe płynu do papierosów elektronicznych za trzy kwartały 2024 r. wyniosły 1613,2 tys. kg co oznacza zwiększenie o 20,3% w odniesieniu do analogicznego okresu 2023 r.

(akta kontroli: tom III str. 107, 127, 138, 164 plik 061)

Dochody budżetu państwa z **podatku dochodowego od osób fizycznych** w 2024 r. (dalej także: PIT) wyniosły 97 599,8 mln zł i były niższe od zakładanych. W porównaniu do prognozy przyjętej w nowelizacji ustawy budżetowej były niższe o 145,6 mln zł, tj. o 0,1%, a w porównaniu do pierwotnej ustawy budżetowej – o 11 606 mln zł, tj. o 10,6%. Były one o 5934 mln zł, tj. o 6,5% wyższe od zrealizowanych dochodów w 2023 r.

Obniżenie prognozy dochodów z PIT na etapie nowelizacji ustawy budżetowej wynikało przede wszystkim z decyzji o jednorazowym przekazaniu jednostkom samorządu terytorialnego z budżetu państwa dodatkowych 8216,8 mln zł z tytułu udziału w dochodach z PIT. W zmienionej prognozie uwzględniono również niższe o ok. 1,9 mld zł od prognozowanego wykonanie dochodów w okresie styczeń-wrzesień 2024 r., będące skutkiem przede wszystkim niższego wykonania dochodów z PIT od podatników prowadzących pozarolniczą działalność gospodarczą.

Wyższe o 259,1 mln zł, tj. o 0,3% wykonano dochody za 2023 r. w porównaniu do ich prognozowanego wykonania, przyjętego na etapie planowania dochodów na 2024 r. do ustawy budżetowej.

Realizacja dochodów budżetu państwa z tytułu PIT w poszczególnych kwartałach 2024 r. wyniosła:

- za I kwartał 13 877,4 mln zł i była o 22% wyższa niż w analogicznym okresie poprzedniego roku,
- za II kwartał 26 587,3 mln zł i była o 45,1% wyższa niż w analogicznym okresie poprzedniego roku,
- za III kwartał 27 922,3 mln zł i była o 5,9% wyższa niż w analogicznym okresie poprzedniego roku,
- za IV kwartał 29 212,8 mln zł i była o 18% niższa niż w analogicznym okresie poprzedniego roku.

W trzech pierwszych kwartałach 2024 r. realizacja dochodów budżetu państwa z tytułu PIT była wyższa niż w analogicznych okresach roku poprzedniego, natomiast za niższą realizację dochodów w IV kwartale odpowiadało głównie wykonanie za grudzień 2024 r. Dochody w tym miesiącu wyniosły 5752,8 mln zł i były o 53,5% niższe niż w analogicznym okresie poprzedniego roku, co związane

³⁰ Wprowadzone ustawą z 20 lutego 2025 r. o zmianie ustawy o podatku akcyzowym, ustawy o zdrowiu publicznym oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 340).

było z przekazaniem jednostkom samorządu terytorialnego jednorazowych, dodatkowych dochodów z tytułu udziału JST w PIT w wysokości 8216,8 mln zł³¹.

Dochody z podatku pobieranego według skali podatkowej i od dochodów z pozarolniczej działalności gospodarczej lub działów specjalnych produkcji rolnej wyniosły 54 569,5 mln zł i były o 264,4 mln zł, tj. o 0,5% wyższe od zrealizowanych w roku poprzednim.

Jednostkom samorządu terytorialnego (w tym związkowi metropolitalnemu) z tytułu udziału we wpływach z PIT³² przekazano kwotę 81 131,8 mln zł, tj. większą o 29 020,7 mln zł (o 55,7%) w porównaniu do roku poprzedniego (52 111,1 mln zł). Przedmiotowa kwota składała się z trzech składowych. Po pierwsze z kwot rocznego dochodu jednostek samorządu terytorialnego z tytułu udziału we wpływach z podatku dochodowego od osób fizycznych na 2024 r., które łącznie wyniosły 71 349,5 mln zł³³. Po drugie z korekty dochodów za 2022 r. w wysokości 1565,5 mln zł³⁴ oraz po trzecie z jednorazowych, dodatkowych dochodów otrzymanych w celu wsparcia realizacji zadań w wysokości 8216,8 mln zł.

Łączne wykonanie dochodów (budżet państwa i jednostki samorządu terytorialnego) z podatku pobieranego według skali podatkowej i od dochodów z pozarolniczej działalności gospodarczej lub działów specjalnych produkcji rolnej w 2024 r. wyniosło 135 701,3 mln zł i było o 29 285,1 mln zł (o 27,5%) wyższe niż w roku poprzednim (106 416,2 mln zł). Obniżyły je zwroty w kwocie 12 104,3 mln zł dokonane w 2024 r. na podstawie rozliczeń rocznych za 2023 r. podatników opodatkowanych według skali podatkowej i według stawki 19%. Dyrektor Departamentu Podatków Dochodowych wskazał, iż na zdecydowanie wyższe wykonanie dochodów opodatkowanych przy zastosowaniu skali podatkowej w 2024 r. niż poprzednim roku miał niewątpliwie wzrost: funduszu wynagrodzeń w 2024 r. (przykładowo od 1 stycznia 2024 r. kwota bazowa dla członków korpusu służby cywilnej wzrosła o 20%, minimalne wynagrodzenie było podwyższane dwukrotnie; od 1 stycznia 2024 r. wynosiło ono 4242 zł, natomiast od 1 lipca 2024 r. – 4300 zł) oraz coroczna waloryzacja rent i emerytur.

W pierwszym półroczu 2024 r. dochody z podatku pobieranego według skali podatkowej i od dochodów z pozarolniczej działalności gospodarczej lub działów specjalnych produkcji rolnej zrealizowano w kwocie 17 586,9 mln zł i były one wyższe o 68,6% w porównaniu do analogicznego okresu poprzedniego roku.

³¹ Na podstawie ustawy z dnia 8 listopada 2024 r. o zmianie ustawy o szczególnych rozwiązaniach służących realizacji ustawy budżetowej na rok 2024 (Dz. U. poz. 1755).

³² Udział jednostek samorządu terytorialnego we wpływach z PIT wyniósł w 2024 r. 50,31% i wzrósł w porównaniu z rokiem poprzednim o 0,06 punktu procentowego, w tym udział gmin wzrósł z 38,40% do 38,46%, udział powiatów i województw nie zmienił się w porównaniu do 2023 r. i wyniósł dla powiatów 10,25%, a dla województw – 1,60%.

³³ Ustalone zgodnie z art. 9 ustawy z dnia 13 listopada 2003 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego (Dz. U. z 2024 r. poz. 356, ze zm.). W 2024 r. prognozowana ogólna kwota wpływów z podatku dochodowego od osób fizycznych przyjęta do wyliczenia kwot rocznego dochodu jednostek samorządu terytorialnego z tytułu udziału we wpływach z podatku dochodowego od osób fizycznych wyniosła 140 800,4 mln zł i była o 37 844,4 mln zł wyższa niż poprzednim roku, tj. o 36,8% (102 956 mln zł).

³⁴ Ustalonej zgodnie z art. 9c ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego. Przedmiotowa korekta została zastosowana po raz pierwszy w 2024 r., na podstawie art. 14 ustawy z dnia 14 października 2021 r. o zmianie ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 1927).

W drugim półroczu 2024 r. dochody z tego źródła wyniosły 36 982,6 mln zł. Były one niższe o 15,7% od zrealizowanych w analogicznym okresie roku poprzedniego, co związane było ze wskazanym powyżej przekazaniem jednostkom samorządu terytorialnego jednorazowych, dodatkowych dochodów z tytułu udziału JST w PIT w wysokości 8216,8 mln zł.

(akta kontroli: tom IV str. 1-8, 14-17, 55-56, 59-67, 84-87, 101-104, 125-137, 163-164 /pliki 1-10/, 179 /pliki 1-3/)

Saldo rocznych rozliczeń w PIT ogółem za 2023 r. wyniosło minus 8786,8 mln zł i w porównaniu do salda za 2022 r. było korzystniejsze dla całego sektora finansów publicznych, tj. o 6732,5 mln zł, w tym o 3377,8 mln zł dla budżetu państwa.

Wpływy z PIT pomniejszyły głównie wynik rozliczenia rocznego podatników podatku dochodowego od osób fizycznych rozliczających się według skali podatkowej. Wpływy w tym źródle zostały pomniejszone w 2024 r. z tytułu rozliczenia za 2023 r. o 13 823,8 mln zł, podczas gdy w 2023 r. z tytułu rozliczenia za 2022 r. o 21 121,3 mln zł. Kwota nadpłat wykazana przez podatników w zeznaniach za 2023 r. (18 681,8 mln zł) była w porównaniu z rokiem poprzednim o 21,9% niższa, a kwota do zapłaty (4858 mln zł) o 73,7% wyższa.

Dla podatników opodatkowujących dochody przy zastosowaniu skali podatkowej efektywne obciążenie dochodu za rok 2023 po odliczeniu składek na ubezpieczenia społeczne ogółem wyniosło 6,67% (za 2022 r. – 5,78%), w tym: podatników, których dochód nie przekroczył progu skali podatkowej 4,54% (za 2022 r. – 4,13%), podatników, których dochód przekroczył próg skali podatkowej 15,97% (za 2022 r. – 15,58%).

Saldo rozliczeń PIT za 2023 r. podatników opodatkowanych według stawki 19% od dochodów z pozarolniczej działalności gospodarczej lub działów specjalnych produkcji rolnej wyniosło 1751 mln zł i w porównaniu do salda za poprzedni rok było niższe o 32,9% (2609 mln zł). Kwoty do wpłaty od tych podatników były dla całego sektora finansów publicznych niższe o 858 mln zł, a dla budżetu państwa o 430,1 mln zł. Rozliczenia dokonało o 32 tys., tj. o 6,1% podatników więcej w porównaniu z rokiem poprzednim. Wykazali oni wyższy niż w roku poprzednim dochód do opodatkowania (o 1046 mln zł, tj. o 0,6%) i wyższy podatek należny o 204 mln zł, tj. o 0,7%.

(akta kontroli: tom IV str. 33-34, 36-41, 45, 68-72, 78-82)

Dochody z podatku pobieranego na podstawie skali podatkowej, według szacunków Ministerstwa Finansów, wyniosły 42 473,7 mln zł i były wyższe niż w 2023 r. o 4028,9 mln zł, tj. o 10,5%. W 2024 r. przedsiębiorcy stanowili 5,4% wszystkich podatników opodatkowujących dochody w tej formie (w 2023 r. – 5,3%). Liczba takich przedsiębiorców wzrosła z 1618,8 tys. na koniec 2023 r. do 1639,7 tys. na koniec 2024 r.

W stosunku do poprzedniego roku przeciętne wynagrodzenie w gospodarce narodowej w 2024 r. wzrosło nominalnie o 13,6%, tj. więcej niż prognozowano na etapie nowelizacji ustawy budżetowej (13,2%) oraz na etapie pierwotnej ustawy budżetowej (9,8%). W 2023 r. wynagrodzenie to wzrosło w porównaniu do 2022 r. o 13,1%. Według wstępnego szacunku Ministerstwa Finansów,

fundusz płac oraz emerytur i rent, czyli głównej determinanty dochodów z podatku pobieranego według skali podatkowej wzrósł o 14,1%. Prognozowany wzrost tego wskaźnika podniesiono do 13,6% na etapie nowelizacji ustawy budżetowej z 11,9% na etapie pierwotnej ustawy budżetowej.

Dochody z podatku w wysokości 19% stawki podatku od dochodów z pozarolniczej działalności gospodarczej, według szacunków Ministerstwa Finansów, wyniosły 12 095,8 mln zł i były o 3764,5 mln zł (o 23,7%) niższe niż w 2023 r. Na koniec 2024 r. 670,6 tys. przedsiębiorców rozliczało się według stawki 19%, tj. o 5,2 tys. mniej (o 0,8%) niż na koniec 2023 r. Liczba przedsiębiorców opodatkowujących dochody w tej formie była nadal niższa niż na koniec 2021 r. (865,2 tys.) zanim weszły w życie zmiany wprowadzone ustawą z dnia 29 października 2021 r.³⁵. W stosunku do poprzedniego roku PKB nominalnie wzrósł w 2024 r. o 6,3%, podczas gdy w 2023 r. o 9,7%. Na etapie nowelizacji ustawy budżetowej szacowano wzrost o 6,8%, a w pierwotnej ustawie budżetowej o 9,5%.

Ponownie wzrosły wpływy ze zryczałtowanego podatku dochodowego od osób fizycznych. Wpływy z tego źródła w 2024 r. wyniosły 39 822,6 mln zł i były o 5320,4 mln zł (o 15,4%) wyższe niż w 2023 r., kiedy zrealizowano je w kwocie o 11 244,8 mln zł (o 48,3%) wyższej niż w roku poprzednim. Przez cały rok realizowano wyższe wpływy z tego źródła, tj.:

- w pierwszym półroczu 2024 r. wyniosły 19 759,4 mln zł i były o 3331,9 mln zł, tj. o 20,3% wyższe niż w analogicznym okresie roku poprzedniego,
- w drugim półroczu 2024 r. wyniosły 20 063,2 mln zł i były o 1988,5 mln zł, tj. o 11% wyższe niż w analogicznym okresie roku poprzedniego.

Udział wpływów ze zryczałtowanego podatku dochodowego od osób fizycznych w dochodach z PIT ogółem wzrósł z 37,6% w 2023 r. do 40,8% w 2024 r. Zrealizowane wpływy były niższe od prognozowanych na etapie nowelizacji ustawy budżetowej o 0,9% i wyższe od prognozowanych na etapie pierwotnej ustawy budżetowej o 9%. Blisko 63% wpływów w tym źródle złożyły się wpłaty podatników opodatkowanych zryczałtowanym podatkiem od przychodów ewidencjonowanych. Wyniosły one 25 063,9 mln zł i były wyższe o 3985,5 mln zł, tj. o 18,9% niż w 2023 r. Podatnicy w 2024 r. z tego tytułu wpłacili więcej o 95,3 mln zł (o 0,4%) niż szacowano na etapie nowelizacji ustawy budżetowej i o 206,9 mln zł (o 0,8%) niż szacowano na etapie pierwotnej ustawy budżetowej. Na poziom dochodów z tego źródła wpłynęła zmiana w opodatkowaniu przychodów z najmu osiąganych poza działalnością gospodarczą, wprowadzona ustawą z dnia 29 października 2021 r. Od 1 stycznia 2023 roku podatnicy uzyskujący przychody z najmu, podnajmu, dzierżawy, poddzierżawy oraz innych umów o podobnym charakterze, zawieranych poza działalnością gospodarczą opodatkowują je wyłącznie w formie ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych. Na koniec 2024 r. korzystających z tej formy opodatkowania było 1231,3 tys. podatników, tj. o 5,8% więcej niż w 2023 r.

W 2024 r. wpływy z ryczałtu od przychodów z odsetek lub innych środków pieniężnych zgromadzonych na rachunku podatnika oraz od dochodu z tytułu udziału w funduszach kapitałowych wyniosły 7367,9 mln zł i były wyższe

³⁵ Ustawa o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 2105, ze zm.).

o 1153,2 mln zł, tj. o 18,6% niż w 2023 r. Wpływy z tego źródła wyniosły więcej o 1365,7 mln zł (o 22,8%) niż szacowano na etapie nowelizacji ustawy budżetowej i o 2077,8 mln zł (o 39,3%) niż szacowano na etapie pierwotnej ustawy budżetowej.

Wpływy z podatku dochodowego od osób fizycznych z odpłatnego zbycia papierów wartościowych, pochodnych instrumentów finansowych oraz zaliczki na podatek z tytułu zbycia praw do spółki nieruchomościowej wyniosły 3191,2 mln zł i były wyższe o 336,6 mln zł, tj. o 11,8% od dochodów zrealizowanych w zeszłym roku (2854,6 mln zł). Były one wyższe o 26,3 mln zł, tj. o 0,8% od prognozowanych w pierwotnej ustawie budżetowej (3164,9 mln zł) oraz wyższe o 33,6 mln zł, tj. o 1,1% od prognozowanych w znowelizowanej ustawie budżetowej (3157,6 mln zł). Rozliczenia dochodów z odpłatnego zbycia papierów wartościowych, pochodnych instrumentów finansowych, walut wirtualnych za 2023 r. dokonało 467 tys. podatników, z tego podatek wykazało 200,9 tys. (43%), podczas gdy w roku poprzednim podatek wykazało 158 tys. podatników, tj. 38,5% rozliczających dochody z tego tytułu (410 tys.). Podatnicy wykazali dochód do opodatkowania w kwocie 15248 mln zł i był on wyższy niż w rozliczeniach za rok poprzedni o 8,5%. Dochód z odpłatnego zbycia walut wirtualnych wyniósł 444 mln zł i był niższy o 41,3% od dochodu z roku poprzedniego.

Wpływy z PIT od dochodów zagranicznej jednostki kontrolowanej wyniosły 16,3 mln zł, podczas gdy w poprzednim roku 3,8 mln zł.

(akta kontroli: tom IV str. 94-99, 110-116, 154-158, 161-162)

Dochody budżetu państwa z **podatku dochodowego od osób prawnych** w 2024 r. (dalej także: CIT) wyniosły 60 239,7 mln zł. W porównaniu do prognozy przyjętej w nowelizacji ustawy budżetowej były wyższe o 1682,8 mln zł, tj. o 2,9% oraz były niższe od prognozowanych w pierwotnej ustawie budżetowej o 9797,7 mln zł, tj. o 14%. Były one o 7643,4 mln zł, tj. o 11,3% niższe od zrealizowanych dochodów w 2023 r.

W uzasadnieniu do nowelizacji ustawy budżetowej wskazano, iż w przypadku podatku CIT prognozowane niewykonanie dochodów zaplanowanych w ustawie budżetowej na rok 2024 wynika z:

- negatywnego w ujęciu r/r efektu rozliczenia rocznego podatku za 2023 r.; saldo tego rozliczenia było o ok. 6 mld zł niższe niż saldo rozliczenia rocznego za 2022 r. – wpływającego na dochody z CIT w 2023 r.;
- pogorszenia się wyników finansowych przedsiębiorstw, zwłaszcza przedsiębiorstw niefinansowych (w I półroczu 2024 r. zysk brutto przedsiębiorstw niefinansowych badanych przez GUS spadł o 20,7% r/r, strata brutto wzrosła zaś o 20,6% r/r). Wynik finansowy banków (wg KNF) wzrósł o 17,7% r/r., co spowodowane było m.in. jednymi z najwyższych nominalnych stóp procentowych w UE i wysokim wzrostem kosztów pracy. Dodatkowo negatywnie na wyniki finansowe przedsiębiorstw wpływa słaby popyt na towary eksportowe zgłaszany przez naszych głównych partnerów handlowych. Prognozy eksportu w ujęciu nominalnym zostały zrewidowane w dół z 6,8% wzrostu r/r do 1,3%. Pogorszenie się kondycji przedsiębiorstw przekłada się bezpośrednio na wysokość wpływów z podatku CIT.

Na etapie nowelizacji ustawy budżetowej Ministerstwo Finansów przewidywało, że wykonanie dochodów z podatku dochodowego od osób prawnych wyniesie w 2024 r. 58 557 mln zł i będzie niższe o 11 480 mln zł niż prognozowano na etapie pierwotnej ustawy budżetowej.

Prawidłowa była prognoza wykonania dochodów z CIT za 2023 r. przyjęta na etapie planowania dochodów na 2024 r. Wykonane dochody za 2023 r. w rzeczywistości były wyższe od ich prognozowanego wykonania o 463,1 mln zł, tj. o 0,7%.

W 2024 r. łączne wykonanie dochodów (budżet państwa i jednostki samorządu terytorialnego) z tytułu CIT wyniosło 86 610 mln zł i było niższe o 3086,1 mln zł, tj. o 3,4% od wykonania w 2023 r. W kwocie tych zrealizowanych dochodów 8544,9 mln zł stanowiły wpłaty podatników podatku dochodowego od osób prawnych z tytułu rozliczenia rocznego za 2023 r.

Najwyższe kwoty podatku dochodowego od osób prawnych³⁶ wpłynęły od podmiotów z branż:

- *K Działalność finansowa i ubezpieczeniowa* – wpływy wyniosły 19 917,4 mln zł i były o 72,8% (o 8391,5 mln zł) wyższe niż w 2023 r., stanowiły 23% wpływów ogółem w 2024 r.,
- *C Przetwórstwo przemysłowe* – wpływy wyniosły 18 953,8 mln zł i były o 21,2% (o 5100,4 mln zł) niższe niż w 2023 r., stanowiły 21,9% wpływów ogółem w 2024 r.,
- *G Handel hurtowy i detaliczny; naprawa pojazdów samochodowych, włączając motocykle* – wpływy wyniosły 15 544,7 mln zł i były o 7,6% (o 1273,5 mln zł) niższe niż w 2023 r., stanowiły 17,9% wpływów ogółem w 2024 r.

Wpłaty od podmiotów z powyższych branż stanowiły 62,8% wpływów z podatku dochodowego od osób prawnych.

Najwyższy nominalny spadek wpłat w porównaniu do roku poprzedniego nastąpił we wskazanej powyżej branży *C Przetwórstwo przemysłowe*. Ponadto m.in. obniżeniu uległy kwoty uzyskane od podmiotów z branż:

- *B Górnictwo i wydobywanie* – wpływy wyniosły 436,3 mln zł i były niższe o 82,6% niż w 2023 r.,
- *Nieokreślona* – wpływy wyniosły 403,9 mln zł i były niższe o 82% niż w 2023 r.

Wpłaty z tytułu CIT w całym 2024 r. były niższe od prognozowanych na etapie pierwotnej ustawy budżetowej (96 407,3 mln zł) o 9797,3 mln zł, tj. o 10,2% oraz wyższe od prognozowanych na etapie nowelizacji ustawy budżetowej (84 927,3 mln zł) o 1682,7 mln zł, tj. o 2%.

Zastępca Dyrektora Departamentu Polityki Makroekonomicznej wskazał, iż na wykonanie dochodów z CIT w 2024 r. wpłynęła przede wszystkim sytuacja finansowa przedsiębiorstw (wyniki finansowe przedsiębiorstw niefinansowych były znacznie niższe od uzyskanych rok wcześniej) oraz rozliczenie roczne podatku za 2023 r., którego saldo w 2024 r. było niższe niż saldo z tytułu rozliczenia rocznego za 2022 r.

³⁶ Wpływy, tj. wpłaty minus zwroty. Kwoty nie są pomniejszone o udziały jednostek samorządu terytorialnego.

Według szacunku Departamentu Polityki Makroekonomicznej, pismo z 1 kwietnia 2025 r., finansowe skutki zmian makroekonomicznych dla dochodów z CIT w 2024 r. (w porównaniu do roku 2023) wyniosły minus 6679 mln zł, natomiast na etapie pierwotnej ustawy budżetowej prognozowano, że wpływ ten będzie dodatni i wyniesie 2953 mln zł.

Jednostkom samorządu terytorialnego z tytułu udziału we wpływach z CIT³⁷ przekazano kwotę 26 370,3 mln zł, tj. większą o 4557,3 mln zł (o 20,9%) w porównaniu do roku poprzedniego (21 813 mln zł). Przedmiotowa kwota składała się z dwóch składowych. Po pierwsze z kwot rocznego dochodu jednostek samorządu terytorialnego z tytułu udziału we wpływach z podatku dochodowego od osób prawnych na 2024 r., które łącznie wyniosły 23 471,2 mln zł³⁸. Po drugie z korekty dochodów za 2022 r. w wysokości 2899,1 mln zł³⁹.

Według danych Głównego Urzędu Statystycznego zysk netto przedsiębiorstw niefinansowych wyniósł 242,7 mld zł i był o 41,8 mld zł niższy od uzyskanego w 2023 r.⁴⁰, podczas gdy w 2023 r. wzrósł do 284,5 mld zł z 284,3 mld zł w 2022 r. (o 0,1%)⁴¹. Wykazało go 77,2% przedsiębiorstw (wobec 80,8% w 2023 r.). Strata netto wyniosła 69 mld zł i zwiększyła się o 13 mld zł w skali roku. Wynik finansowy netto sektora bankowego w 2024 r. wyniósł 42 mld zł, wobec 27,6 mld zł w poprzednim roku (wzrósł o 52,2%)⁴².

Produkt krajowy brutto był nominalnie wyższy o 6,3% w porównaniu do 2023 r., wobec wzrostu o 9,7% w 2023 r.⁴³

Zrealizowane w pierwszym półroczu 2024 r. dochody budżetu państwa z CIT w kwocie 37 018 mln zł były o 4150,2 mln zł, tj. o 10,1% niższe niż w analogicznym okresie 2023 r. W drugim półroczu 2024 r. dochody wyniosły 23 221,7 mln zł, i były o 3493,1 mln zł, tj. o 13,1% niższe od wykonanych w analogicznym okresie 2023 r.

Liczba podatników podatku dochodowego od osób prawnych na koniec 2024 r. (1090 tys.) była o 5,5% wyższa od ich liczby na koniec 2023 r. (1033,1 tys.).

Wynik rozliczenia rocznego za 2023 r. był mniej korzystny niż w roku poprzednim. Saldo rozliczenia rocznego CIT za 2023 r. w porównaniu do roku poprzedniego było o 6669 mln zł niższe dla całego sektora finansów publicznych,

³⁷ Udział jednostek samorządu terytorialnego we wpływach z CIT nie uległ zmianie w 2024 r. w porównaniu do roku poprzedniego i wyniósł łącznie 22,86%, w tym udział gmin wyniósł 6,71%, udział powiatów – 1,4%, udział województw – 14,75%.

³⁸ Ustalono zgodnie z art. 9a ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego. W 2024 r. prognozowana ogólna kwota wpływów z podatku dochodowego od osób prawnych przyjęta do wyliczenia kwot rocznego dochodu jednostek samorządu terytorialnego z tytułu udziału we wpływach z podatku dochodowego od osób prawnych wyniosła 102 673,7 mln zł i była o 7253,7 mln zł wyższa niż poprzednim roku, tj. o 7,6% (95 420 mln zł).

³⁹ Ustalono zgodnie z art. 9c i 70v ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego. Przedmiotowa korekta została zastosowana po raz pierwszy w 2024 r., na podstawie art. 14 ustawy z dnia 14 października 2021 r. o zmianie ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 1927).

⁴⁰ Wyniki finansowe przedsiębiorstw niefinansowych w 2024 r. Informacja sygnałna GUS opublikowana 24 marca 2025 r.

⁴¹ Wyniki finansowe przedsiębiorstw niefinansowych w 2023 r. Informacja sygnałna GUS opublikowana 25 marca 2024 r.

⁴² Wyniki finansowe banków w 2024 r. Informacja sygnałna GUS opublikowana 3 kwietnia 2025 r.

⁴³ Na etapie nowelizacji ustawy budżetowej szacowano wzrost o 6,8%, a w pierwotnej ustawie budżetowej o 9,5%.

w tym o 5144,5 mln zł dla budżetu państwa⁴⁴. Podatnicy podatku dochodowego od osób prawnych w rozliczeniach rocznych za 2023 r. wykazali niższy niż w roku poprzednim dochód o 0,2% oraz podatek należny o 5,3%.

Efektywna stawka CIT za 2023 r. wyniosła 16,61% i była o 0,3 punktu procentowego niższa w porównaniu do efektywnej stawki za 2022 r., w tym:

- dla podatników rozliczających się z zastosowaniem stawki podatkowej 19% wyniosła 17,41% i była o 0,35 punktu procentowego niższa od efektywnej stawki podatku za 2022 r.,
- dla podatników rozliczających się z zastosowaniem stawki podatkowej 9% wyniosła 8,25% i była o 0,45 punktu procentowego wyższa od efektywnej stawki za 2022 r.

Ustawą z dnia 29 października 2021 r. wprowadzono nowe ulgi podatkowe uprawniające do odliczenia m.in. kosztów uruchomienia produkcji próbnej oraz wprowadzania na rynek nowego produktu, kosztów na robotyzację, kosztów uzyskania przychodów poniesionych na działalność sportową, kulturalną oraz wspierającą szkolnictwo wyższe i naukę oraz zmodyfikowano już istniejącą ulgę na działalność badawczo-rozwojową. Podatnicy podatku dochodowego od osób prawnych w rozliczeniach rocznych za 2023 r. odliczyli od podstawy opodatkowania z tytułu tych ulg 9839,8 mln zł (za 2022 r. – 7066,7 mln zł). W rezultacie wpływy z CIT były niższe o 1869,6 mln zł (w poprzednim roku o 1342,7 mln zł), w tym odliczenia kosztów kwalifikowanych na działalność badawczo-rozwojową obniżyły wpływy z CIT o 1766,6 mln zł (w poprzednim roku o 1302,6 mln zł)⁴⁵, a koszty na robotyzację o 58,5 mln zł (w poprzednim roku o 7,9 mln zł). Ministerstwo Finansów szacowało, że skutek dla dochodów z CIT w 2024 r. będzie niższy w wyniku odliczenia przez podatników kosztów uzyskania przychodów na robotyzację, tj. obniży dochody o 12 mln zł. Odnosnie modyfikacji ulgi na działalność badawczo rozwojową, Ministerstwo Finansów szacowało, że wzrosną odliczenia skutkujące obniżeniem dochodów z CIT dodatkowo o 6 mln zł.

Ponad dwuipółkrotnie wyższe niż w 2023 r. zrealizowano wpływy z opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych. W 2024 r. wyniosły one 964,5 mln zł, podczas gdy w roku poprzednim 383,3 mln zł.

Wpływy z podatku dochodowego od osób prawnych od dochodów zagranicznej jednostki kontrolowanej wyniosły 59,6 mln zł i były o 18 mln zł wyższe od wykonanych w 2023 r.

(akta kontroli: tom IV str. 13-14, 21-22, 34-35, 41-44, 54, 57-58, 73-78, 83-84, 91-93, 100-101, 105-109, 117-119, 125-133, 138-144, 159-160, 165 /plik 1/)

Dochody z tytułu **podatku od niektórych instytucji finansowych** wyniosły w 2024 r. 6441,3 mln zł, tj. 103,1% zaplanowanych. W porównaniu do 2023 r. dochody te wzrosły o 9%.

⁴⁴ Saldo rozliczeń spółek komandytowych i jawnych za 2023 r. wyniosło 137,9 mln zł (za 2022 r. – 5,8 mln zł). Rozliczenia podatku dochodowego od osób prawnych za 2023 r. dokonało: 25,2 tys. spółek komandytowych, tj. o 1,7 tys. mniej niż za 2022 r. oraz 0,6 tys. spółek jawnych, tj. o 0,1 tys. więcej niż za 2022 r.

⁴⁵ W 2023 r. podatnicy podatku dochodowego od osób prawnych w rozliczeniach rocznych za 2022 r. odliczyli koszty na działalność badawczo-rozwojową skutkujące niższymi wpływami z CIT o 1302,6 mln zł (w poprzednim roku o 813,8 mln zł).

Prognoza dochodów przyjęta w kwocie 6250 mln zł na etapie pierwotnej ustawy budżetowej nie została zmieniona w ustawie o zmianie ustawy budżetowej.

Dyrektor Departamentu Podatków Dochodowych poinformował, że prognoza dochodów budżetu państwa z podatku od niektórych instytucji finansowych na 2024 r. na kwotę 6.250.000 tys. zł została sporządzona z uwzględnieniem m.in.:

- prognozy wykonania dochodów w 2023 r. w wysokości 5.930 mln zł, którą oszacowano na podstawie wykonania tych dochodów w okresie pierwszych sześciu miesięcy 2023 r. oraz analizy danych historycznych;
- średniej z dynamiki wykonania tego podatku w latach 2018-2022 oraz prognozy wykonania w 2023 r. na poziomie 5,5%.

Wartość aktywów, w odniesieniu do roku poprzedniego, wzrosła o 3 277 492 mln zł (o 14,6%), w tym aktywów w postaci skarbowych papierów wartościowych (obniżających podstawę opodatkowania) wzrosła o 1 386 257,3 mln zł (o 33,7%), a wartość funduszy własnych (obniżających podstawę opodatkowania) wzrosła o 130 491,2 mln zł, tj. o 6,5%.

Udział skarbowych papierów wartościowych w strukturze aktywów wyniósł 21,3% i w porównaniu do 2023 r. wzrósł się o 3 punkty procentowe (w 2023 r. wyniósł 18,3%).

Dyrektor Departamentu Podatków Dochodowych wyjaśnił, że na wzrost zrealizowanych dochodów z podatku od niektórych instytucji finansowych w 2024 r. w stosunku do 2023 r. wpływ miał m.in. wzrost wartości aktywów podatników, które zgodnie z art. 3 ustawy z dnia 15 stycznia 2016 r. o podatku od niektórych instytucji finansowych stanowią przedmiot opodatkowania, co przekłada się na wzrost wartości podstawy opodatkowania.

(akta kontroli tom III str. 208-229, CD_1_DPD)

Dochody z **podatku od gier** wyniosły w 2024 r. 5266,2 mln zł, tj. 105,3% zaplanowanych w ustawie o zmianie ustawy budżetowej. Były one także o 566,2 mln zł, tj. o 12% wyższe od planowanych w pierwotnej ustawie budżetowej. W porównaniu do 2023 r. dochody te były wyższe o 790,5 mln zł, tj. o 17,7%.

W pierwotnej ustawie budżetowej dochody z podatku od gier zaplanowano w kwocie 4700 mln zł. W pierwszym półroczu 2024 r. wykonane dochody stanowiły 53,4% prognozowanych. W analogicznym okresie 2023 r. wykonano 49,8% dochodów z tego źródła. Zrealizowane w I półroczu 2024 r. dochody z podatku od gier były o 281 mln zł, tj. o 12,6% wyższe niż wykonane w analogicznym okresie 2023 r.

Zastępca Dyrektora Departamentu Regulacji Rynku Gier i Podatku od Gier wyjaśnił, że znowelizowana prognoza dochodów z tytułu podatku od gier na 2024 r. przygotowana przez Departament miała charakter ostrożnościowy. Wpływ na prognozę tychże dochodów miała również prognoza przygotowana przez Totalizator Sportowy Sp. z o. o., która ostatecznie w stosunku do deklarowanego podatku od gier w zakresie gier objętych monopolem państwa różniła się o 136,6 mln zł oraz większe niż pierwotnie przewidywano wpływy z podatku od gier w zakładach wzajemnych.

Wzrost dochodów z podatku od gier w 2024 r. dotyczył prawie wszystkich rodzajów gier (poza kasynami gry oraz loteriami audiotekсовymi). Spośród gier hazardowych największy wzrost odnotowały zakłady wzajemne. Deklarowany podatek z tego rodzaju gier wyniósł łącznie w 2024 r. 1954,6 mln zł, wzrost o 327,5 mln zł (tj. 20,1% r/r), z czego wzrost w kanale internetowym wyniósł 23,2%, natomiast w kanale naziemnym odnotowano spadek o 6,9%. W efekcie postępującego trendu migracji graczy do sieci Internet, udział sprzedaży online zakładów wzajemnych wzrósł z 89,9% w 2023 r. do 92,1% w 2024 r.

Kolejnym rodzajem gier, który w znaczący sposób wpłynął na wzrost wpływów z tytułu podatku od gier była sprzedaż gier kasynowych przez Internet (realizowana w formie monopolu państwa). Deklarowany podatek od gier z tego rodzaju działalności wyniósł 1015,4 mln zł i był wyższy o 264,9 mln zł (tj. 35,3%) w porównaniu do roku poprzedniego. Przyczyna tak dużego wzrostu może wynikać z tego, że internetowe kasyno prowadzone przez Totalizator Sportowy Sp. z o. o. jest jedynym legalnym, a stale rosnąca jego popularność wśród graczy wpływa także na wysokość podatku od gier. Liczba kont graczy w 2024 r. wzrosła z 624,4 tys. do 680,8 tys., tj. o 56,4 tys. graczy.

Grami, które również odnotowały istotny wzrost wpływów z tytułu podatku od gier jest sektor gier liczbowych i loterii pieniężnych, który jest organizowany w formie monopolu państwa. Łącznie z tego tytułu podatek od gier wyniósł w 2024 r. 1 556,5 mln zł i był wyższy o 196,3 mln zł (o 14,4%) w porównaniu do 2023 r.

Podatek od gier z salonów gier na automatach wyniósł w 2024 r. 218,6 mln zł i był wyższy o 57,3 mln zł (tj. 35,6% r/r). Wzrost ten tłumaczyć należy m.in. rozwojem sieci salonów gier na automatach, których liczba na koniec 2024 r. wynosiła 2058 wobec 1725 na koniec 2023 r. Liczba automatów eksploatowanych w salonach gier wzrosła w ciągu 2024 r. o 1093 szt. do poziomu 8201 szt. (wobec 7108 szt. na koniec 2023 r.).

Natomiast w porównaniu do 2023 r. niższą realizację podatku od gier odnotowano w segmencie stacjonarnych kasyn gier, gdzie deklarowany podatek od gier w 2024 r. wyniósł 574,2 mln zł i był niższy o 6,6 mln zł (tj. spadek o 1,1% r/r).

Spadek podatku od gier odnotowały także loterie audiotekstowe, niewielki wzrost loterie fantowe. Jednak z uwagi na małe wartości generowanego podatku od gier z tych segmentów, nie miały one większego wpływu na wysokość podatku od gier ogółem.

Zgodnie z danymi Ministerstwa Finansów udział szarej strefy online na rynku gier w Polsce w 2024 r. wyniósł ogółem 20,1% (spadek o 1,8 punktu procentowego w stosunku do 2023 r.), w zakresie zakładów wzajemnych 12,2% (spadek o 1,1 punktu procentowego), a dla gier kasynowych 33,4% (spadek o 3,9 punktu procentowego). Te same wskaźniki dla średniej UE⁴⁶ kształtowały się następująco: dla gier online ogółem 22% (spadek o 0,8 punktu procentowego), zakładów wzajemnych 25,4% (spadek o 0,7 punktu procentowego) oraz gier kasynowych 34,2% (spadek o 0,2 punktu procentowego). Szacunki zostały oparte w całości na danych niezależnej spółki badającej światowe rynki gier hazardowych H2 Gambling Capital (H2) w zakresie tzw. GGR (kwota stanowiąca różnicę między sumą wpłaconych stawek a sumą wypłaconych wygranych).

(akta kontroli tom III str. 168-184, CD_1-DRG)

Dochody z **podatku od wydobywania niektórych kopalin** zostały zrealizowane w kwocie 4 034,1 mln zł. Były one wyższe od zaplanowanych w ustawie o zmianie ustawy budżetowej i pierwotnej ustawie budżetowej o 3,4% i o 9%. W porównaniu do wykonanych w 2023 r. były wyższe o 3,1%. 93,8% tych dochodów stanowiły wpływy z podatku od wydobywania miedzi oraz srebra. Wyniosły one w 2024 r. 3 786,3 mln zł.

⁴⁶ Średnia dla UE została obliczona z pominięciem Luksemburga, gdzie hazard online nie podlega regulacjom oraz Malty i Irlandii, gdzie operatorzy mogą działać legalnie bez lokalnej licencji.

Na etapie pierwotnej ustawy budżetowej prognozę dochodów w kwocie 3700 mln zł oparto na założeniach: średniego rocznego wydobycia: miedzi – 397 590 ton, srebra – 1 335 229 kg oraz średniej ceny: miedzi – 8 418 USD/t, srebra – 700 USD/kg. W przypadku ropy naftowej i gazu ziemnego założono średnie roczne wydobycie: ropy naftowej – 854 079 ton, gazu ziemnego – 37 150 085 MWh oraz średnie ceny: ropy naftowej – 675 USD/t, gazu – 466 zł/MWh. Dla prognozy przyjęto kurs dolara – 4,08 zł/USD.

Ustawą o zmianie ustawy budżetowej na rok 2024 prognozę dochodów z tego podatku zwiększono o 200 mln zł do 3 900 mln zł. Dyrektor Departamentu Podatku Akcyzowego i Niektórych Danin Publicznych wyjaśnił m.in., że na etapie nowelizacji ustawy budżetowej, prognoza była szacowana w oparciu o dotychczasowe wykonanie dochodów. Prognozowaną na tym etapie kwotę dochodów budżetowych obliczono na podstawie dostępnych w październiku 2024 r. danych dotyczących wykonania dochodów, przy założeniu utrzymania się dochodów budżetowych z tego podatku na podobnym poziomie w kolejnych miesiącach roku (względem dochodów z ostatniego dostępnego miesiąca). Czynnikiem, który wpłynął na wyższy (o 3,4%) od zakładanego poziom dochodów z podatku od wydobycia niektórych kopalin był wzrost w ostatnich miesiącach 2024 r. wolumenu wydobycia oraz ceny surowców.

Zrealizowane wpływy z podatku od wydobycia miedzi i srebra były o 18,3% wyższe od prognozowanych na etapie pierwotnej ustawy budżetowej w kwocie 3200 mln zł. Na lepszą realizację dochodów wpłynęły wyższe od prognozowanych na etapie ustawy budżetowej ceny miedzi i srebra. Średnia cena 1 tony miedzi była o 5,9% wyższa od prognozowanej ustawie budżetowej a średnia cena 1 kg srebra - o 26,5%. Faktyczne wydobycie wyniosło 400 860 ton miedzi i 1 317 830 kg srebra, tj. odpowiednio 100,8% i 98,7% wielkości prognozowanej.

W porównaniu do wykonanych w 2023 r. (3567,8 mln zł), dochody z podatku od wydobycia miedzi i srebra były o 6,1% wyższe. Na lepszą realizację wpłynęły wyższe ceny tych kopalin, w tym miedzi o 2,1% a srebra o 14,5%. Wyższe niż w roku poprzednim było wydobycie miedzi (o 2,5%) i srebra (o 0,8%).

Dochody z podatku od wydobycia ropy naftowej i gazu ziemnego wyniosły w 2024 r. 247,8 mln zł i były o 50,4% niższe od prognozy przyjętej w pierwotnej ustawie budżetowej. Niższe niż szacowano okazały się ceny tych kopalin. Średnia cena gazu ziemnego była o ponad 60% niższa niż szacowano i wyniosła w 2024 r. 170 zł/MWh. Cena ropy naftowej wyniosła średnio 2353 zł za tonę i była o 14,7% niższa niż prognozowano. Także wydobycie tych kopalin było niższe niż zakładano. Faktyczne wydobycie ropy naftowej wyniosło 805 326 ton (94,2% prognozy), a gazu ziemnego 35 825 068 MWh (96,4% prognozy).

Zrealizowane w 2024 r. dochody z podatku od wydobycia ropy naftowej i gazu ziemnego były niższe od uzyskanych w 2023 r. (344,5 mln zł). Niższe były średnie ceny tych kopalin, w tym cena za megawatogodzinę gazu ziemnego była niższa średnio o 16,3%, a cena za tonę ropy naftowej – o 8,8%. Wydobycie w 2024 r. gazu ziemnego i ropy naftowej było niższe niż w roku poprzednim (o 0,6% i o 3,2%).

Zastępca Dyrektora Departamentu Podatku Akcyzowego i Niektórych Danin Publicznych wyjaśnił, że dochody budżetowe z podatku od wydobycia niektórych kopalin w zakresie miedzi i srebra uzależnione są od wolumenu ich wydobycia, notowań tych kruszców na giełdach referencyjnych w Londynie oraz od kursu walutowego dolara amerykańskiego. Natomiast wysokość tego podatku w zakresie ropy naftowej i gazu ziemnego uzależniona jest od wielkości ich

wydobycia, notowań gazu ziemnego na Towarowej Giełdzie Energii S.A., ceny ropy naftowej ustalonej przez Organizację Krajów Eksportujących Ropę Naftową (OPEC) oraz kursu walutowego dolara amerykańskiego.

(akta kontroli tom III str. 185-207)

Dochody z **podatku od sprzedaży detalicznej** wyniosły w 2024 r. 4356,9 mln zł, tj. 100,3 % prognozowanych w ustawie o zmianie ustawy budżetowej. Zrealizowane w 2024 r. dochody były o 5,9% niższe od prognozy przyjętej w pierwotnej ustawie budżetowej. W porównaniu do 2023 r. dochody te wzrosły o 404,1 mln zł, tj. o 10,2%.

Prognoza dochodów z tytułu podatku od sprzedaży detalicznej (dalej także: PSD) na 2024 r. w kwocie 4630 mln zł została sporządzona na podstawie średniej z wykonania dochodów z tego podatku w okresie sierpień 2022 r. – lipiec 2023 r. przy uwzględnieniu prognozowanej na 2024 r. dynamiki cen towarów i usług konsumpcyjnych (6,6%) oraz spożycia prywatnego (3,3%). W prognozie uwzględniono również opodatkowanie w całym 2024 r. podatkiem od sprzedaży detalicznej paliw silnikowych, które korzystały z wyłączenia z opodatkowania w ramach tarcz antyinflacyjnych do 30 czerwca 2023 r.

Na etapie ustawy o zmianie ustawy budżetowej obniżono prognozę do 4342,5 mln zł w oparciu o średnie wykonanie dochodów z tego podatku w okresie wrzesień 2023 r. – sierpień 2024 r. przy uwzględnieniu niższej inflacji (3,7%) oraz spożycia prywatnego (4,2%).

Dyrektor Departamentu Podatku od Towarów i Usług wyjaśnił, że w ocenie Departamentu na niewykonanie prognozy dochodów w ustawie budżetowej główny wpływ miało przeszacowanie wyliczeń prognozowanej wysokości wpływów z tytułu PSD w 2024 r. Wskazane powyżej scenariusze makroekonomiczne (CPI i spożycie prywatne) w praktyce nie zostały zrealizowane w przewidywanej wysokości. Według dostępnych danych spożycie prywatne wzrosło w 2024 r. o 3,1 %. W projekcie ustawy budżetowej prognozowano, że wzrost ten wyniesie 3,3 %. Natomiast wskaźnik CPI wzrósł w 2024 r. o 3,6%, w projekcie ustawy budżetowej prognozowano, że wzrost ten wyniesie 6,6%. Oba te wskaźniki mają istotny wpływ na wielkość bazy podatkowej PSD i ich przewidywana dynamika jest głównym indykatorem do dokonywania prognozy dochodów z PSD.

Wzrost dochodów wykonanych z tytułu podatku od sprzedaży detalicznej w 2024 r. w stosunku do dochodów wykonanych w 2023 r. o 404,1 mln zł, tj. o 10,2%, w ocenie Dyrektora Departamentu Podatku od Towarów i Usług wynikał z:

- poziomu inflacji – średnioroczny wskaźnik cen towarów i usług konsumpcyjnych ogółem w 2024 r. wyniósł 103,6%,
- wzrostu liczby podatników podatku od sprzedaży detalicznej w 2024 r. w porównaniu do 2023 r.; w 2024 r. 249 podmiotów przynajmniej raz złożyło deklarację z tytułu PSD, natomiast w 2023 r. takich podmiotów było 230.

(akta kontroli tom III str. 230-252, CD_1_PT)

1.2 Realizacja dochodów niepodatkowych

W 2024 r. nie zrealizowano zaplanowanej w pierwotnej ustawie budżetowej **wpłaty z zysku Narodowego Banku Polskiego** za 2023 r. w kwocie 6 mld zł.

W prognozie uwzględniono dochody bez weryfikacji, czy prognoza w tym zakresie z sierpnia 2023 r. jest aktualna. Planowanie dochodów z tego źródła

zostało zbadane i ocenione w kontroli P/24/011 – Opracowanie ustawy budżetowej na rok 2024.

(akta kontroli tom I str. 124-130, 170, 176)

Bank Gospodarstwa Krajowego przekazał w 2024 r. na rachunek dochodów budżetu państwa nieplanowaną w ustawie budżetowej wpłatę z zysku za 2023 r. w kwocie 1574,9 mln zł.

W trakcie prac nad pierwotnym projektem ustawy budżetowej na rok 2024, Bank Gospodarstwa Krajowego, w odpowiedzi na zapytanie Podsekretarza Stanu w Ministerstwie Finansów, poinformował, że w 2024 r. nie prognozuje dokonania wpłaty z zysku do budżetu państwa. W 2023 r. jak również w kolejnych latach (2024-2027) BGK wypracuje dodatni wynik finansowy, a cały wypracowany zysk netto, zgodnie z rekomendacją Zarządu Banku przeznaczy na zwiększenie kapitałów własnych. Takie stanowisko Zarząd BGK podtrzymał również w zaktualizowanej informacji przekazanej pismem z 19 grudnia 2023 r. po akceptacji planu finansowego BGK przez Radę Nadzorczą w dniu 14 grudnia 2023 r.

O zmianie decyzji dotyczącej podziału zysku i wpłaty do budżetu państwa, Zarząd BGK poinformował Ministerstwo Finansów w piśmie z 8 kwietnia 2024 r., przed zatwierdzeniem sprawozdania finansowego Banku i Grupy kapitałowej Banku za 2023 r. i podjęciem uchwały dotyczącej podziału wypracowanego zysku. Przeznaczenie 50% wypracowanych zysków w 2023 r. na wpłatę do budżetu państwa (1575 mln zł), Zarząd BGK rekomendował po rozmowach z Ministerstwem Finansów.

Prognoza przyjęta na etapie nowelizacji ustawy budżetowej uwzględniała wpłatę z Banku Gospodarstwa Krajowego w kwocie 1575 mln zł.

(akta kontroli tom II str. 251-266)

Dochody z **wpłat z zysku od przedsiębiorstw państwowych** wyniosły w 2024 r. 1,2 mln zł. Wpłat dokonało siedem przedsiębiorstw państwowych, a najwyższą kwotę wpłaciło przedsiębiorstwo Polska Żegluga Morska.

W ustawie budżetowej na 2024 r. zaplanowano dochody z tego tytułu w kwocie 1 mln zł. Na podstawie art. 12 ust. 2b ustawy z dnia 31 stycznia 1989 r. o gospodarce finansowej przedsiębiorstw państwowych⁴⁷, zgodnie z którym przedsiębiorstwa państwowe są zwolnione z wpłat z zysku za okres roku obrotowego, w którym wystąpił stan zagrożenia epidemicznego lub stan epidemii, oraz za okres roku obrotowego poprzedzającego rok obrotowy, w którym wystąpił którykolwiek z wyżej wymienionych stanów. W latach 2020 - 2023 nie planowano dochodów z tego tytułu. Stan epidemii w Polsce został ogłoszony 20 marca 2020 r., a następnie z dniem 16 maja 2022 roku, stan epidemii został zniesiony i zastąpiony stanem zagrożenia epidemicznego. Stan zagrożenia epidemicznego spowodowany zakażeniami wirusem SARS-CoV-2 odwołano 1 lipca 2023 r.

(akta kontroli tom II str. 226-229)

⁴⁷ Dz.U z 2022 r. poz. 1439

Zrealizowane w 2024 r. **dochody z cła** w kwocie 6815,9 mln zł stanowiły 99,5% zaplanowanych w ustawie o zmianie ustawy budżetowej. Były one o 1843,1 mln zł, tj. o 21,3% niższe od planowanych w pierwotnej ustawie budżetowej.

Na wykonanie dochodów niższych niż prognozowano w pierwotnej ustawie budżetowej wpłynęła wyraźnie niższa niż zakładano wartość towarów importowanych spoza Unii Europejskiej (o 14,3%). Wyniosła ona 165 022 mln euro i była także niższa od prognozowanej na etapie ustawy o zmianie ustawy budżetowej (o 6,4%).

Zastępca Dyrektora Polityki Makroekonomicznej zwracając uwagę, że prognozowanie danych handlu zagranicznego utrudnia duża zmienność ponieważ dane te, częściej niż inne główne kategorie makroekonomiczne, podlegają korektom wyjaśnił m.in., że w założeniach makroekonomicznych do ustawy budżetowej na 2024 r. założono poprawę nominalnej dynamiki importu (ogółem i w efekcie też spoza UE) w 2024 r., ale w momencie sporządzania tej prognozy nie znane były jeszcze dane za rok 2023. Obroty handlu zagranicznego w 2023 r. okazały się niższe od wcześniejszych szacunków, co przełożyło się też na obniżenie ich prognozy na 2024 r. w założeniach do ustawy o zmianie ustawy budżetowej na 2024 r. Skala korekty okazała się jednak niewystarczająca. Wstępne dane za 2024 r. pokazały niższy wzrost wolumenu importu i głębszy spadek jego deflatora w porównaniu do ostatniej oficjalnej projekcji (co w konsekwencji doprowadziło do przeszacowania poziomu importu towarów spoza UE). Wzrost popytu krajowego okazał się zbliżony do szacunków, ale niższy wzrost zanotował eksport (m.in. niższa aktywność w międzynarodowych sieciach produkcji przemysłu samochodowego), co negatywnie wpłynęło na dynamikę popytu zagregowanego. Spadek deflatora importu związany był natomiast m.in. z deflacją cen produkcji sprzedanej przemysłu i kontynuacją spadku cen ropy naftowej (choć w mniejszej skali niż w 2023 r.). Ten ostatni czynnik – z uwagi na jego strukturę – większy wpływ miał na import spoza UE.

Niższy niż szacowano na etapie pierwotnej ustawy budżetowej był średni kurs złotego do euro (o 0,14 zł). Kurs ten prognozowany na etapie ustawy o zmianie ustawy budżetowej okazał się zbliżony do rzeczywistego (wyniósł 4,31 zł za jedno euro, podczas gdy prognozowano 4,30 zł).

W porównaniu do 2023 r. dochody z cła były o 656,3 mln zł, tj. o 10,7% wyższe. Wyższa o 4,6% niż przed rokiem okazała się wartość towarów importowanych spoza Unii Europejskiej. Średni kurs złotego do euro obniżył się o 0,23 zł.

(akta kontroli tom I str. 170, 175, 176; tom II str. 235-243)

Dochody państwowych jednostek budżetowych i inne dochody niepodatkowe zrealizowano w kwocie 4060,8 mln zł, tj. wyższej o 69,3 mln zł (o 1,7%) od prognozy. Dochody państwowych jednostek budżetowych i inne dochody niepodatkowe były niższe o 444,4 mln zł, tj. o 9,9%, w porównaniu do uzyskanych w 2023 r.

Dochody z tytułu odsetek od nieterminowych wpłat podatków i opłat do budżetu państwa wyniosły 2702,3 mln zł wobec planowanych w wysokości 2000 mln zł (w 2023 r. 2774,1, w 2022 r. 1836,4 mln zł, w 2021 r. 1466,2 mln zł). Największy udział dochodów z tego tytułu stanowiły odsetki od nieterminowych wpłat podatku od towarów i usług (ponad 39%) oraz odsetki od nieterminowych wpłat podatku dochodowego od osób fizycznych (38,3%). Odsetki od nieterminowych

wpłat podatku dochodowego od osób prawnych i innych jednostek organizacyjnych stanowiły 20,4% tych dochodów.

Wpływy z tytułu kosztów egzekucyjnych, opłaty komorniczej i kosztów upomnień wyniosły 1151 mln zł, i były wyższe od prognozowanych o 251 mln zł, tj. o 27,9%. Były również wyższe od dochodów wykonanych w 2023 r. o 103,6 mln zł, tj. o 3,6%.

Wpływy z tytułu grzywien, mandatów i innych kar pieniężnych od osób fizycznych wyniosły 721,8 mln zł i były niższe od zaplanowanych o 128,2 mln zł, tj. o 15,1%. Dochody te wykonano także na niższym poziomie niż w 2023 r. (787,7mln zł).

Odsetki wypłacone przez organy podatkowe za nieterminowe rozliczenia, które pomniejszyły dochody państwowych jednostek budżetowych i inne dochody niepodatkowe, wyniosły 878,1 mln zł i były wyższe o 500,6 mln zł, tj. o 132,6%, od wypłaconych w 2023 r. (377,5 mln zł) oraz o 422,8 mln wyższe od wypłaconych w 2022 r.

Wypłacone przez urzędy skarbowe odsetki z tytułu nieterminowych rozliczeń VAT wyniosły 335 mln zł i w porównaniu do 2023 r. były wyższe o 201 mln zł, tj. o 150%.

Odsetki wypłacone z tytułu rozliczeń podatku dochodowego od osób prawnych wyniosły 239,1 mln zł i były wyższe od wypłaconych w 2023 r. o 51,6 mln zł, tj. o 27,5%.

Odsetki wypłacone z tytułu rozliczeń podatku akcyzowego od piwa wyniosły 249,5 mln zł i stanowiły blisko dziesięciokrotność wypłaconych w 2023 r. (25,7 mln) a w porównaniu do wypłaconych w 2022 r. (103,4 mln zł) były wyższe o 146,1 mln zł. Dyrektor Departamentu Poboru Podatków wyjaśnił m.in, że wypłata dużych kwot odsetek związana była z uchylaniem wadliwych decyzji wydanych przez organy podatkowe.

(akta kontroli: tom III str. 52, 106)

1.3. Realizacja dochodów ze środków Unii Europejskiej i innych źródeł zagranicznych

Dochody ze środków pochodzących z budżetu Unii Europejskiej i innych źródeł niepodlegających zwrotowi wyniosły 2368,3 mln zł i stanowiły 60,4% prognozowanych. Dochody z tego źródła były niższe niż w 2023 r. o 1013,1 mln zł, tj. o 30%. Dyrektor Departamentu Instytucji Płatniczej wyjaśniła, iż środki przekazywane na dochody budżetu państwa w cz. 77 (w trybie kwartalnym) stanowią refinansowanie wydatków ponoszonych przez budżet państwa na rzecz beneficjentów programów unijnych w ramach pomocy technicznej. Ich wysokość jest uzależniona od kwot wykonania wydatków budżetu państwa wykazywanych przez dysponentów w ramach poszczególnych programów w sprawozdaniu RB-28 Programy oraz od dostępności środków w konsolidacji. W związku z tym na niższy poziom wykonania dochodów ujętych w ustawie budżetowej na rok 2024 bezpośredni wpływ miało niższe wykonanie wydatków w 2024 r.

W budżecie państwa ujmowane są dochody (niezaliczane do dochodów budżetu środków europejskich) z tytułu refundacji z budżetu Unii Europejskiej oraz od państw członkowskich Europejskiego Porozumienia o Wolnym Handlu (EFTA), wydatków poniesionych głównie na realizację projektów pomocy technicznej, tj. dochody określone w art. 111 pkt 16 ustawy o finansach publicznych.

Na wykonanie dochodów niższych od prognozowanych wpływ miało głównie wykonanie dochodów z realizacji Programu Operacyjnego Pomoc Techniczna oraz projektów pomocy technicznej innych programów operacyjnych w ramach Perspektywy Finansowej 2021-2027. Na dochody przekazano środki w wysokości 1539,9 mln zł, podczas gdy planowano o 25,7% wyższe (2073,6 mln zł).

Wpływy z tytułu Wspólnej Polityki Rolnej (WPR) wyniosły 322,1 mln zł i były niższe od prognozowanych o 516 mln zł, tj. o 61,6%. Wpływy z innych środków⁴⁸ wyniosły 254,2 mln zł i zostały wykonane w wysokości 27,2% środków zaplanowanych (934,7 mln zł). Wpływy z programów realizowanych z udziałem środków otrzymywanych od państw członkowskich EFTA wyniosły 35,3 mln zł i były niższe od planowanych o 11,5 mln zł, tj. o 24,6%.

Powyżej kwoty planowanej przekazano natomiast środki z realizacji Programu Operacyjnego Pomoc Techniczna oraz projektów pomocy technicznej innych programów operacyjnych w ramach Perspektywy Finansowej 2014-2020. Na dochody przekazano 205,2 mln zł. Była to kwota prawie 6,7 razy większa od planowanej (30,7 mln zł). Dyrektor Departamentu Instytucji Płatniczej wyjaśniła, iż *w roku 2024 nastąpiło refinansowanie wszystkich dotychczas niezrefundowanych wydatków, tj. za IV kwartał 2023 r. wraz z korektami za 2023 r., co przełożyło się na tak wysoki poziom wykonania planu w 2024 r. w tej kategorii.*

Ponadto na dochody części 77 przekazano środki w kwocie 11,5 mln zł, które nie były planowane.

(akta kontroli: tom V str. 23-32, 49-53, 120-124, 145-153, 166-178 /pliki 1-98/)

Stwierdzone
nieprawidłowości

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

Na etapie nowelizacji ustawy budżetowej nie zaplanowano oddzielnie wpływów z podatku od wydobycia niektórych kopalin w zakresie miedzi i srebra oraz ropy naftowej i gazu ziemnego, tj. analogicznie do tego jak gromadzone są i prezentowane dane o faktycznie uzyskanych dochodach z poszczególnych źródeł podatku od wydobycia niektórych kopalin w sprawozdaniu budżetowym Rb-27.

Zastępca Dyrektora Podatku Akcyzowego i Niektórych Danin Publiczny wyjaśnił, że przepisy dotyczące klasyfikacji budżetowej określone rozporządzeniem Ministra Finansów w sprawie szczegółowej klasyfikacji dochodów, wydatków, przychodów i rozchodów oraz środków pochodzących ze źródeł zagranicznych przewidują odrębny rozdział dla planowania wpływów budżetowych z podatku od wydobycia niektórych kopalin (rozdział 75 694 paragraf 160). Zgodnie z tymi przepisami prognozowana kwota dochodów z podatku od wydobycia niektórych kopalin prezentowana jest łącznie dla wszystkich kopalin objętych opodatkowaniem. W konsekwencji, na etapie nowelizacji ustawy budżetowej prognozowane dochody zostały oszacowane (w oparciu o dostępne w październiku 2024 r. dane dotyczące wykonania dochodów z podatku od wydobycia niektórych kopalin, przy założeniu utrzymania się dochodów budżetowych z tego podatku na podobnym poziomie w kolejnych miesiącach roku) bez rozdzielania na prognozowane wpływy z podatku od wydobycia niektórych kopalin w zakresie miedzi i srebra oraz w zakresie ropy naftowej i gazu ziemnego.

⁴⁸ Artykuł 5 ust. 3 pkt 6 ustawy o finansach publicznych; przykładowo: granty z programów Erasmus, Horyzont, Fundusze Migracyjne.

Zdaniem Najwyższej Izby Kontroli rozwiązanie wprowadzone przez Ministra Finansów polegające na wprowadzeniu w klasyfikacji budżetowej paragrafu 160 i dodaniu pięciu nowych rozdziałów (w tym 75694) do planowania wpływów z wybranych podatków doprowadziło do pogorszenia przejrzystości systemu planowania dochodów podatkowych, a także systemu ewidencyjno-sprawozdawczego (o czym więcej w dalszej części wystąpienia pokontrolnego – w obszarze 3 – Sprawozdawczość). NIK zauważa również, że pomimo zmian w klasyfikacji budżetowej zaplanowano w Ministerstwie Finansów na etapie nowelizacji ustawy budżetowej dochody dla poszczególnych grup podatku akcyzowego i tytułów podatkowych w zakresie PIT.

Sporządzenie planu w analogicznym ujęciu, w jakim ujmowane jest wykonanie dochodów umożliwia ustalenie poziomu odchylenia wykonania od planu.

(akta kontroli tom II str. 326-328)

OCENA CZĄSTKOWA

Dochody podatkowe stanowiły 99,3%, a niepodatkowe 100,3% prognozy przyjętej w znowelizowanej ustawie budżetowej.

Znacząca różnica dotyczyła pierwotnej ustawy budżetowej. Faktycznie zrealizowane dochody podatkowe były o 48 mld zł, tj. o 7,9% niższe od planu. Nietrafne były założenia dotyczące wzrostu dochodów z tytułu dwóch spośród czterech podstawowych źródeł dochodów podatkowych: podatku od towarów i usług oraz podatku dochodowego od osób prawnych. Niższa od prognozowanej dynamika dochodów z podatku od towarów i usług wynikała m.in. z mniej korzystnego od założeń wzrostu nominalnego spożycia prywatnego. W prognozie dochodów z VAT założono wykonanie zwiększonych dochodów z VAT (o 13,3 mld zł) od przedsiębiorstw energetycznych, w związku ze wzrostem cen stosowanych przy dostawach energii elektrycznej. Kwotę oszacowano na podstawie kwot wypłaconych w 2023 r. rekompensat przy założeniu, że przedsiębiorcy nie zapłacili podatku od towarów i usług. Założona kwota w ocenie NIK była optymistyczna mając na uwadze, że Ministerstwo Finansów stało na stanowisku⁴⁹, że rekompensaty wypłacane w ramach tarczy energetycznej podlegają opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług. Takie stanowisko (w zakresie analogicznego stanu faktycznego do przedstawionego w piśmie), prezentował Dyrektor KIS w interpretacjach indywidualnych wydawanych na wniosek przedsiębiorców.

Znacznie gorsze od prognozowanych były także wyniki finansowe przedsiębiorstw niefinansowych. Plan dochodów podatkowych ogółem na etapie nowelizacji ustawy budżetowej został obniżony o 7,3%, w tym dochodów z VAT o 7,2%, a CIT o 16,4%.

Optymistyczne założenia przyjęto również przy sporządzaniu prognozy dochodów niepodatkowych. Tak jak zapowiadano przed uchwaleniem ustawy budżetowej, Narodowy Bank Polski nie dokonał wpłaty 6 mld zł. Przeszacowany okazał się poziom importu towarów spoza Unii Europejskiej. Faktycznie zrealizowane dochody z cła były niższe o 21,3% od planowanych w pierwotnej ustawie budżetowej. Plan dochodów niepodatkowych na etapie nowelizacji ustawy budżetowej został obniżony o 36,2%.

Aktualizacja prognoz była ostrożna, wykonane dochody podatkowe oraz dochody niepodatkowe były zbliżone do zaplanowanych.

Prognoza dochodów z podatku od wydobycia niektórych kopalin sporządzona na etapie nowelizacji ustawy budżetowej była zbyt ogólna. Nie pozwalała na

⁴⁹ Pismo z 6 kwietnia 2023 r. znak:DOP6.8102.40.2023BIDG do Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej.

szczegółowe ustalenie poziomu odchylenia od planu dla, ujmowanych oddzielnie, dochodów z podatku od wydobycia niektórych kopalin w zakresie miedzi i srebra oraz dochodów w zakresie ropy naftowej i gazu ziemnego.

Dochody ze środków pochodzących z budżetu Unii Europejskiej i innych źródeł niepodlegających zwrotowi stanowiły 60,4% prognozowanych, co wynikało z realizacji niższych niż zakładano wydatków w zakresie programów realizowanych z tych źródeł.

OBSZAR

2. Skuteczność egzekwowania należności podatkowych budżetu państwa

Opis stanu faktycznego

Dochody podatkowe brutto⁵⁰ i łącznie wyniosły 672 154,1 zł i były o 14,5% wyższe od uzyskanych w roku 2023. Na funkcjonowanie Ministerstwa Finansów, izb administracji skarbowej z podległymi urzędami skarbowymi i urzędami celno-skarbowymi, Krajowej Szkoły Skarbowości i Krajowej Informacji Skarbowej wydatkowano 13 376,6 mln zł⁵¹, tj. więcej o 24,2% niż w 2023 r.

W 2024 r. wydatki na sfinansowanie działalności tych jednostek stanowiły 2% zrealizowanych dochodów brutto. Wskaźnik ten był wyższy niż w latach poprzednich (od 0,23 punktu procentowego w 2020 r. do 0,17 punktu procentowego w 2023 r.).

Należności pozostałe do zapłaty w części 77 na koniec 2024 r. wyniosły 121 809,7 mln zł i były o 2761,40 mln zł (o 2,2%) niższe niż na koniec 2023 r. Należności podatkowe wyniosły – 110 797,8 mln zł, a należności niepodatkowe – 11 011,9 mln zł.

Należności pozostałe do zapłaty z tytułu dochodów podatkowych były o 4282,4 mln zł, tj. o 3,7% niższe od stanu na koniec 2023 r. W poprzednich latach należności te: wzrosły o 4,4% w 2019 r., 2% w 2020 r., oraz 1,8% w 2022 r., a w 2023 r. odnotowano spadek o 2%, podobnie jak w 2021 r. (o 2,5%).

(akta kontroli: tom III str. 105)

Wskaźnik realizacji podatków liczony jako relacja wpływów bieżących pomniejszonych o nadpłaty wymagalne do należności powstałych w okresie bieżącym w urzędach skarbowych wyniósł 98,8% i w porównaniu z osiągniętym w poprzednim roku poprawił się o 0,3 punktu procentowego (w 2022 r. wyniósł 98,1%, w 2021 r. wskaźnik wyniósł 97,9%, a w 2020 r. 97,6%).

(akta kontroli: tom III str. 162 plik 002 tab. 1.6)

Relacja dochodów podatkowych do sumy tych dochodów i przyrostu ich należności wyniosła 100,8%, gdy w 2023 r. – 100,5%, 2022 r. – 99,7%, w 2021 r. – 100,7%, w 2020 r. – 99,4%, a w 2019 r. – 98,7%.

⁵⁰ Obliczono jako sumę dochodów z podatków pośrednich, wpływów z podatku dochodowego od osób fizycznych i podatku dochodowego od osób prawnych (bez kwoty podatku dochodowego od osób fizycznych przekazywanego przez urzędy skarbowe na rzecz organizacji pożytku publicznego), podatku od niektórych instytucji finansowych, podatku od kopalin oraz podatków zniesionych.

⁵¹ Uwzględniono wydatki części Budżet, finanse publiczne i instytucje finansowe w rozdziałach: Urzędy naczelnych i centralnych organów administracji rządowej, Działalność izb administracji skarbowej wraz z podległymi urzędami skarbowymi i urzędami celno-skarbowymi, Działalność Krajowej Szkoły Skarbowości, Działalność Krajowej Informacji Skarbowej, Działalność Centrum Informatyki Resortu Finansów, Pozostała działalność. Do obliczeń przyjęto 100% wydatków w wymienionych rozdziałach (za wyjątkiem rozdziału Pozostała działalność w którym nie uwzględniono kwoty 12 mld zł przekazanej wpłaty z budżetu państwa na Fundusz Przeciwdziałania COVID-19) ze względu na brak możliwości wyodrębnienia wydatków związanych z poborem podatków i cel.

W kwocie należności podatkowych pozostających do zapłaty 92,9% stanowiły zaległości netto (102 923,7 mln zł). W porównaniu ze stanem na koniec 2023 r. zmniejszyły się o 3,8%.

(akta kontroli: tom III str. 105)

W kwocie zaległości podatkowych 80 504,3 mln zł, tj. 78,2% (w roku poprzednim oraz w 2022 r. 78,6%), stanowiły zaległości wynikające z decyzji pokontrolnych służb skarbowych, (w 2021 r. 62,6%, a w 2020 r. 64,1%).

(akta kontroli: tom III str. 26)

Struktura należności podatkowych nie uległa zasadniczym zmianom w porównaniu do roku poprzedniego. Największy udział miały należności w podatku od towarów i usług – 82,1% oraz w podatku akcyzowym – 7,2%.

W strukturze zaległości podatkowych udział zaległości w podatku VAT wzrósł z 82,4% w 2023 r. do 83% w 2024 r. Zaległości netto w VAT na koniec 2024 r. wyniosły 85 398,9 mln zł i w porównaniu do stanu na koniec 2023 r. zmniejszyły się o 2 764,9 mln zł tj. o 3,1%. Zaległości z podatku akcyzowego stanowiły 7,5% stanu zaległości podatkowych, z PIT – 5,8%, a z CIT – 3,7%.

(akta kontroli: tom III str.105)

Należności wynikające z decyzji wydanych po kontrolach rozliczeń VAT, na podstawie art. 108 ustawy o podatku od towarów i usług (przepis ten nakłada na podmiot wystawiający fakturę obowiązek zapłaty wykazanego w niej podatku, także w przypadku wystawienia faktury fikcyjnej), na koniec 2024 r. wyniosły 42 357,2 mln zł i były niższe o 604,8 mln zł (1,4%) niż na koniec 2023 r. Na koniec 2023 r. należności z tego tytułu wyniosły 42 962 mln zł, na koniec 2022 r. – 45 439,5 mln zł, na koniec 2021 r. – 47 476,8 mln, a na koniec 2020 r. – 49 994,8 mln zł. Wpłaty zrealizowane w 2024 r. na poczet należności wynikających z decyzji wydanych na podstawie tego artykułu wyniosły 190 mln zł i były niższe o 52,5 mln zł od wpłat zrealizowanych w 2023 r. (242,5 mln zł). W 2022 r. wpłaty te wyniosły 170,7 mln zł, w 2021 r. – 332,3mln zł, w 2020 r. – 106,8 mln zł.

(akta kontroli: tom III str. 26, 105)

Zaległości podatkowe mające ponad pięć lat, według stanu na 31 grudnia 2024 r. wyniosły 80 045,6 mln zł i w porównaniu do stanu na koniec 2023 r. (81 645,2 mln zł) zmniejszyły się o 1599,6 mln zł, tj. o 2%. Na koniec 2022 r. wynosiły 82 669,6 mln zł, na koniec 2021 r. – 83 354,9 mln zł, a na koniec 2020 r. – 82 432,9 mln zł. Udział tych zaległości w ogólnej kwocie zaległości podatkowych wyniósł na koniec 2024 r. 77,8% i w porównaniu do stanu na koniec 2023 r. zmniejszył się o 1,5 punktu procentowego.

(akta kontroli: tom III str. 27)

Zmniejszyła się liczba zobowiązanych posiadających zaległości we wpłatach należności podatkowych i niepodatkowych wobec budżetu państwa powyżej jednego miliona złotych – z 15 388 na koniec 2023 r. do 15 202 na koniec 2024 r. Kwota zobowiązań wymagalnych tej grupy dłużników zmniejszyła się o 3,8%, tj. o 3663,1 mln zł (z 96 810,3 mln zł do 93 147,2 mln zł). Na koniec 2024 r. zobowiązania wymagalne największych dłużników stanowiły 82,1% zaległości (w 2023 r. – 83,4%, w 2022 r. – 82,9%). Zaległości w przedziale:

- do 10 tys. zł miało 849 tys. podatników, których zadłużenie wynosiło 775,6 mln zł, gdy na koniec 2023 r. takie zaległości miało 661,9 tys. podatników na kwotę 787,2 mln zł, na koniec 2022 r. takie zaległości miało

1217,6 tys. podatników na kwotę 791,5 mln zł, a na koniec 2021 r. odpowiednio 1227,5 tys. podatników na kwotę 785,6 mln zł. Odnosnie przyczyn wzrostu tej kategorii dłużników, Dyrektor Departamentu Poboru Podatków wskazał m.in., że w 2022 roku obniżono stawkę podatku dochodowego od osób fizycznych z 17% do 12%, przez co w 2023 roku u znacznej części podatników wystąpiła nadpłata w związku ze złożonymi zeznaniami za 2022 rok. Dlatego też, w 2023 roku duża część niskich niezapłaconych należności została zaspokojona poprzez zaliczenie z urzędu nadpłat na poczet zaległości podatkowych. W 2024 roku taka sytuacja nie miała miejsca.

(akta kontroli: tom III str. 28, 54)

- powyżej 10 tys. zł do 100 tys. zł miało 130,7 tys. podatników, których zadłużenie wynosiło 4391,6 mln zł, gdy na koniec 2023 r. takie zaległości miało 134 tys. podatników na kwotę 4519,1 mln zł, na koniec 2022 r. takie zaległości miało 134,9 tys. podatników na kwotę 4548,5 mln zł; a na koniec 2021 r. odpowiednio 126,6 tys. podatników na kwotę 4 280,2 mln zł;
- powyżej 100 tys. zł do 1000 tys. zł miało 39,6 tys. podatników, których zadłużenie wynosiło 11 603,7 mln zł, gdy na koniec 2023 r. takie zaległości miało 41,3 tys. podatników na kwotę 12 037,7 mln zł, na koniec 2022 r. – 40,7 tys. podatników na kwotę 11 757,7 mln zł, a na koniec 2021 r. – 39,1 tys. podatników na kwotę 11 334,4 mln zł.

(akta kontroli: tom III str. 28, str. 162, plik 007 tab. 8a, 8aNT,)

Na koniec 2024 r. zaległości podatkowe bieżące (powstałe w trakcie roku sprawozdawczego) wyniosły 10 187,1 mln zł i były o 1563,2 mln zł, tj. 13,3% niższe niż na koniec 2023 r.

(akta kontroli tom III str. 162 plik 002 tab. 1.5)

Z kwoty 110 797,8 mln zł niezapłaconych na koniec 2024 r. zobowiązań podatkowych, należności w kwocie 10 848,3 mln zł (9,8%) były rozłożone na raty lub miały odroczony termin płatności, wynikały z decyzji, których wykonanie zostało wstrzymane w związku z wniesieniem skargi do sądów administracyjnych, były objęte postępowaniem ugodowym lub układowym, postępowaniem upadłościowym oraz egzekucją sądową. Odsetek takich należności w 2020 r. wynosił 9%, w 2021 r. – 9,2%, w 2022 r. 8,7%, w 2023 r. 8,8%.

(akta kontroli: tom III str. 8)

Wskaźnik dobrowolności regulowania zobowiązań podatkowych, liczony jako udział dochodów wykonanych w okresie sprawozdawczym pomniejszonych o wpłaty na przypisy z tytułami wykonawczymi, do dochodów wykonanych w okresie sprawozdawczym w 2024 r. wyniósł 98,7%, w 2023 r. – 98,57%, natomiast w 2022 r. – 98,62%, a w 2021 roku – 98,91%.

Wskaźnik szybkości podejmowania działań windykacyjnych, liczony dla zaległości wymagalnych jako średni upływ czasu od daty, od której możliwe jest podjęcie działań windykacyjnych do daty wystawienia upomnienia lub tytułu wykonawczego⁵², kształtował się następująco: w 2021 roku wyniósł 52 dni, w 2022 r. – 36 dni, w 2023 r. – 24 dni, w 2024 r. – 20 dni.

(akta kontroli: tom III str. 6)

⁵² Wskaźnik dotyczy zaległości w zakresie podatków rejestrowanych w systemie PoltaxPlus, tj. CIT, PIT, VAT, podatek od niektórych instytucji finansowych oraz podatek od sprzedaży detalicznej oraz jest liczony dla zaległości przekraczających kwotę kosztów upomnienia.

W 2024 r. organy egzekucyjne w trybie ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji wyegzekwowały zaległości podatkowe na kwotę 7319,1 mln zł, tj. o 10,4% (690,6 mln zł) więcej niż w roku poprzednim. W 2023 r. kwota ta wzrosła o 1,1%, w 2022 r. odnotowano zwiększenie kwoty wyegzekwowanej o 48%⁵³, w 2021 r. kwota ta zwiększyła się o 32,4%, natomiast w 2020 r. kwota ta zmniejszyła się o 33,1%.

(akta kontroli: tom III str. 162 plik 003 tab. 11)

W 2024 r. tempo wzrostu zaległości podatkowych wyegzekwowanych w drodze egzekucji administracyjnej (10,4%) było wyższe od tempa wzrostu dochodów podatkowych (9,7%), natomiast w 2023 r. tempo wzrostu zaległości podatkowych wyegzekwowanych w drodze egzekucji administracyjnej było niższe od tempa wzrostu dochodów podatkowych.

Dyrektor Departamentu Poboru Podatków wyjaśnił m.in., że na zwiększenie kwot wyegzekwowanych w 2024 roku wpływ miał przede wszystkim zwiększony udział kwot uzyskanych na skutek dokonanych zajęć rachunku bankowego oraz zajęć u kontrahentów zobowiązanego w związku z informacjami pozyskanymi z JPK. Powyższe świadczy o tym, że organy egzekucyjne wykorzystują udostępnione źródła danych o podatnikach, tj. pliki JPK oraz Ognivo. Dodatkowo, na zwiększenie kwot wyegzekwowanych w przypadku zajęć rachunku bankowego miało wpływ uruchomienie w październiku 2023 roku funkcjonalności generowania automatycznie zajęć wierzytelności z rachunków bankowych, gdy łączna zaległość na należności głównej i odsetkach nie przekracza 1000 zł. W wyniku zajęcia rachunku bankowego wyegzekwowano 4555,9 mln zł, tj. o 650,4 mln zł więcej niż w 2023 roku. W 2024 roku dokonano ogółem 3845,6 tys. zajęć rachunku bankowego, tj. 316,2 tys. zajęć więcej niż w 2023 roku.

(akta kontroli: tom III str. 46)

Wskaźnik skuteczności egzekucji, mierzony relacją kwoty wyegzekwowanych zaległości podatkowych do kwoty zaległości objętych tytułami wykonawczymi, wzrósł z 43,7% do 46,6%. Na koniec 2024 r. kwota objęta tytułami wykonawczymi wyniosła 15 719 mln zł i była o 564,9 mln zł wyższa od wykazanej na koniec 2023 r. Relacja kwoty wyegzekwowanych zaległości podatkowych do ogólnej kwoty zaległości podatkowych na koniec roku wyniosła 7,1%, wobec 6,2% na koniec 2023 r., 6,1% na koniec 2022 r. oraz 4,2 na koniec 2021 r.

(akta kontroli: tom III str. 162 plik 003 tab. 11)

Skuteczność egzekucji zaległości podatkowych w podziale na wysokość dochodzonych kwot, przedstawiała się następująco:

- dla zaległości do 10 tys. wskaźnik skuteczności egzekucji w 2024 r. wyniósł 54,3%, w 2023 r. wyniósł 51,7%, w 2022 r. 49,05% a w 2021 r. 45,7%, a wyegzekwowane kwoty pochodzące od tej kategorii dłużników stanowiły 20% ogólnej kwoty wyegzekwowanych zaległości (w 2023 r. 20,8%, w 2022 r. 19,9%, 2021 r. 25,3%),
- dla zaległości powyżej 10 tys. zł do 100 tys. zł wskaźnik skuteczności egzekucji w 2024 r. wyniósł 51,2%, w 2023 r. wyniósł 48,9%, w 2022 r. 46,1%, w 2021 r. 40,1%, a wyegzekwowane kwoty pochodzące od tej kategorii

⁵³ W 2022 r. odnotowano znaczny wzrost kwoty wyegzekwowanej, w tym w wyniku uzyskania 597,7 mln zł na podstawie jednego tytułu wykonawczego wystawionego na zaległość z tytułu podatku akcyzowego. W 2023 r. nie wystąpił przypadek wyegzekwowania tak wysokiej kwoty, jak to miało miejsce w 2022 r.

- dłużników stanowiły 47% ogólnej kwoty wyegzekwowanych zaległości (w 2023 r. 47,5%, 2022 r. 43%, w 2021 r. 47%),
- dla zaległości powyżej 100 tys. zł do 1000 tys. zł wskaźnik skuteczności egzekucji w 2024 r. wyniósł 37,8%, w 2023 r. wyniósł 35,8%, w 2022 r. 31,8%, w 2021 r. 24,9%, a wyegzekwowane kwoty pochodzące od tej kategorii dłużników stanowiły 24,5% ogólnej kwoty wyegzekwowanych zaległości (w 2023 r. 24,6%, w 2022 r. 21%, w 2021 r. 21,7%),
- dla zaległości powyżej 1 mln zł wskaźnik skuteczności egzekucji w 2024 r. wyniósł 30%, w 2023 r. 23,1%, w 2022 r. 27%, a w 2021 r. 13,1%, a wyegzekwowane kwoty pochodzące od tej kategorii dłużników stanowiły 8,6% ogólnej kwoty wyegzekwowanych zaległości (w 2023 r. 7,2%, w 2022 r. 16%, w 2021 r. 6%).

(akta kontroli: tom III str. 29)

Z powodu bezskuteczności organy egzekucyjne umorzyły w 2024 r. prowadzone postępowania egzekucyjne w stosunku do zaległości na kwotę 5678,3 mln zł, a rok wcześniej na kwotę 8420,2 mln zł (w 2022 r. – 6460,4 mln zł, w 2021 r. – 5888,8 mln zł, a w 2020 r. – 6726,7 mln zł).

Jak wskazał Dyrektor Departamentu Poboru Podatków, spadek kwoty zadłużenia bieżącego głównego wynikającego z tytułów wykonawczych, na podstawie których prowadzone postępowanie egzekucyjne zostało umorzone z powodu bezskuteczności egzekucji jest związany między innymi z wystąpieniem w 2023 roku przypadku umorzenia prowadzonego postępowania egzekucyjnego na podstawie jednego tytułu wykonawczego wystawionego na dużą kwotę zaległości, tj. 846,96 mln zł zadłużenia bieżącego głównego. Ponadto zmalała liczba tytułów wykonawczych, w przypadku których organy egzekucyjne stwierdziły bezskuteczność egzekucji.

W 2024 roku postępowanie egzekucyjne zostało umorzone z powodu bezskuteczności egzekucji w przypadku 127,8 tys. tytułów wykonawczych o symbolu CL I SM i było to (o 12,8%) o 17,8 tys. tytułów mniej niż w 2023 roku.

(akta kontroli: tom III str. 27)

Wskaźnik realizacji tytułów wykonawczych, liczony jako relacja liczby tytułów wykonawczych podatkowych zrealizowanych w okresie sprawozdawczym do liczby tytułów wykonawczych podatkowych do załatwienia w okresie sprawozdawczym, wyniósł 57,8% i wzrósł w porównaniu do poprzedniego roku (w 2023 r. – 55,6%, w 2022 r. – 52,8%, w 2021 r. – 49,2%). Kwota zaległości podatkowych objęta tytułami wykonawczymi na koniec 2024 r. wynosiła 15 719 mln zł i w porównaniu do 2023 r. zwiększyła się o 564,9 mln zł. Na koniec 2022 r. wynosiła 16 327 mln zł, w 2021 r. – 12 754,3 mln zł, a 2020 r. – 9906,1 mln zł.

(akta kontroli: tom III str. 162 plik 002 tab. 1.4)

Wskaźnik realizacji zaległości z lat ubiegłych, mierzony relacją wpływów z tytułu zaległości z lat ubiegłych do sumy zaległości z lat ubiegłych, wyniósł 4,63% i w porównaniu do 2023 r. zmniejszył się o 0,22 punktu procentowego oraz o 0,02 punktu procentowego w porównaniu do osiągniętego w 2022 r., a w porównaniu do 2021 r. wzrósł o 0,25 punktu procentowego.

(akta kontroli: tom III str. 162 plik 002 tab. 1.6)

W 2024 r. wzrosła o 17,8%, kwota należności (podatkowych) odpisanych z tytułu przedawnienia. W 2021 r. odpisane przedawnione należności wyniosły 11 123,1 mln zł, w 2022 r. – 8 046,4 mln zł, w 2023 r. – 7721 mln zł, a w 2024 r. –

9098,6 mln zł. Podobnie jak w latach ubiegłych główną przyczyną przedawnienia się zobowiązań podatkowych była nieskuteczność prowadzonych wobec nich postępowań egzekucyjnych i brak możliwości zastosowania skutecznego środka egzekucyjnego przerywającego bieg przedawnienia, z uwagi na brak majątku podlegającego egzekucji.

(akta kontroli: tom III str. 18)

Na wzrost w 2024 r. w porównaniu do roku poprzedniego kwoty należności odpisanych z tytułu przedawnienia, wpłynęło odpisanie zaległości wymagalnych wyłącznie z przedmiotu hipoteki lub zastawu skarbowego - po zmianie stanowiska Ministerstwa Finansów w przedmiocie stosowania przepisu art. 70 § 8 ustawy Ordynacja podatkowa (dalej także: O.p.).

Ministerstwo Finansów przez wiele lat, po wydaniu przez Trybunał Konstytucyjny wyroku z dnia 8 października 2013 r. (sygn. akt SK 40/12)⁵⁴ prezentowało stanowisko⁵⁵, że organy podatkowe są związane przepisami prawa powszechnie obowiązującego i nie są uprawnione do samodzielnej oceny konstytucyjności przepisów, a dopóki Trybunał Konstytucyjny nie stwierdzi niezgodności danego przepisu z Konstytucją RP, organy podatkowe muszą respektować zasadę domniemania jego konstytucyjności.

W orzecznictwie sądów administracyjnych po wydaniu przez Trybunał Konstytucyjny wyroku z dnia 8 października 2013 r. ukształtowało się stanowisko o niekonstytucyjności art. 70 § 8 O.p. Sądy administracyjne w licznych orzeczeniach⁵⁶ stały na stanowisku, że na gruncie art. 70 § 8 O.p. ustanowienie hipoteki lub zastawu skarbowego nie wyklucza przedawnienia zabezpieczonego w ten sposób zobowiązania podatkowego, przy czym termin przedawnienia biegnie na zasadach ogólnych, określonych w art. 70 § 1 O.p., jeżeli nie zaistniały okoliczności skutkujące zawieszeniem lub przerwaniem biegu terminu przedawnienia danego zobowiązania.

W piśmie z 10 kwietnia 2024 r.⁵⁷, będącym odpowiedzią na interpelację poselską nr 2312, Minister Finansów przyjął prokonstytucyjną wykładnię art. 70 § 8 Ordynacji podatkowej *prezentowaną konsekwentnie przez sądy administracyjne w orzeczeniach wydanych po wyroku Trybunału Konstytucyjnego z 8 października 2013 r., sygn. SK 40/12* i uznał, że na gruncie art. 70 § 8 Ordynacji podatkowej ustanowienie hipoteki lub zastawu skarbowego nie wyklucza przedawnienia zabezpieczonego w ten sposób zobowiązania podatkowego, przy czym termin

⁵⁴ Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 8 października 2013 r. stwierdził niekonstytucyjność art. 70 § 6 O.p. w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 1998 r. do 31 grudnia 2002 r. W uzasadnieniu wyroku Trybunał zauważył, że odpowiednikiem zakwestionowanego przepisu jest art. 70 § 8 O.p., który budzi podobne wątpliwości i wymaga pilnej interwencji ustawodawcy.

⁵⁵ Zagadnienie dotyczące przedawnienia zobowiązań podatkowych zabezpieczonych hipoteką na podstawie art. 70 § 8 O.p. było przedmiotem pism Ministerstwa Finansów do organów podatkowych. W sprawie obowiązywania i stosowania 70 § 8 O.p. Przekazano m.in. pismo: z 21 lipca 2017 r. znak: DPP6.853.10.2017.PIQ, z 19 lipca 2018 r. znak: DPP6.853.75.2018.CNNM, z 9 października 2018 r. znak: DPP6.853.40.2018.CNNM, z 26 października 2018 r. znak: DPP10.8012.26.2018, z 16 listopada 2020 r. znak: DPP10/DOP8.8022.24.2019, z 6 lipca 2021 r. znak: DOP8.8022.14.2021, z 3 sierpnia 2021 r. znak: DOP8.8022.17.2021, z 14 marca 2023 r. znak: DOP8.8012.50.2022.

⁵⁶ Na przykład wyroki NSA z: 9 lutego 2017 r. sygn. akt II FSK 3236/16, 1 grudnia 2017 r. sygn. akt II FSK 3295/15, 23 stycznia 2018 r. sygn. akt II FSK 15/16, 19 czerwca 2018 r. sygn. akt II FSK 1573/16 oraz prawomocne wyroki WSA w Warszawie z 10 marca 2021 r. sygn. akt III SA/Wa 1756/20, WSA w Olsztynie z 19 grudnia 2023 r. sygn. akt I SA/OI 418/23, WSA w Kielcach z 21 grudnia 2023 r. sygn. akt I SA/Ke 453/23, WSA we Wrocławiu z 21 grudnia 2023 r. sygn. akt I SA/Wr 660/23, WSA w Opolu z 12 stycznia 2024 r. sygn. Akt I SA/Op 326/23.

⁵⁷ Pismo znak: DSP5.054.1.2024.

przedawnienia biegnie na zasadach ogólnych, określonych w art. 70 § 1 Ordynacji podatkowej, jeżeli nie zaistniały okoliczności skutkujące zawieszeniem lub przerwaniem biegu terminu przedawnienia danego zobowiązania.

Pismem z 19 kwietnia 2024 r.⁵⁸ skierowanym do dyrektorów izb administracji skarbowej, Zastępca Dyrektora Departamentu Orzecznictwa Podatkowego poinformował, że w treści odpowiedzi na interpelację poselską nr 2312 zostało zawarte aktualne stanowisko Ministerstwa Finansów w przedmiocie stosowania art. 70 § O.p. Jednocześnie zwrócił się o przekazanie informacji do wiadomości podległym organom.

Następnie Dyrektor Departamentu Poboru Podatków, w piśmie z 23 kwietnia 2024 r.⁵⁹ skierowanym do dyrektorów izb administracji skarbowej, w związku ze stanowiskiem zawartym w odpowiedzi na interpelację poselską nr 2312 z 10 kwietnia 2024 r. w sprawie przedawnienia zobowiązań podatkowych zabezpieczonych hipoteką lub zastawem skarbowym, zalecił podjęcie, w komórkach spraw wierzycielskich podległych urzędów skarbowych, działań mających na celu zweryfikowanie zobowiązań zabezpieczonych hipoteką lub zastawem skarbowym, odpisanie należności przedawnionych i realizację czynności umożliwiających wykreślenie ustanowionych zabezpieczeń. Zalecił również niezwłocznie przekazać informacje o przedawnieniu należności objętych tytułami wykonawczymi do właściwego organu egzekucyjnego.

W związku z zaleceniem Dyrektora Departamentu Poboru Podatków, w 2024 r. w urzędach skarbowych uznano za przedawnione i odpisano 176,5 tys. należności na kwotę 3475,9 mln zł, co stanowiło 38,2% kwoty odpisanej z tytułu przedawnienia ogółem w 2024 r.

(akta kontroli str. tom II str. 2, 3, 120, 121, 148-152, 166-219, 351, 352)

Szef Krajowej Administracji Skarbowej Marcin Łoboda wyjaśnił m.in., że sprawuje ogólny nadzór w sprawach podatkowych i w ramach tego nadzoru formułowane są zalecenia uwzględniające wykładnię przepisów prawa prezentowaną przez resort. W kontekście uznania w ww. piśmie Ministra Finansów z 10 kwietnia 2024 roku, że ustanowienie hipoteki lub zastawu skarbowego nie wyklucza przedawnienia zabezpieczonego w ten sposób zobowiązania podatkowego, Departament Poboru Podatków Ministerstwa Finansów pismem z 23 kwietnia 2024 roku sformułował zalecenia odpisania zaległości będące następstwem przyjęcia prokonstytucyjnej wykładni art. 70 § 8 Ordynacji podatkowej i uznania, że zobowiązania zabezpieczone hipoteką lub zastawem skarbowym przedawniają się na zasadach ogólnych.

(akta kontroli str. tom II str. 334-338)

Najwyższa Izba Kontroli zauważyła, że Trybunał Konstytucyjny dotychczas nie wypowiedział się co do zgodności art. 70 § 8 O.p. z Konstytucją RP, pomimo złożonego w tej sprawie wniosku przez Rzecznika Praw Obywatelskich z dnia 22 lutego 2016 r. (sygn. akt K 10/16) oraz pytania prawnego z 2016 r. Sądu Rejonowego Poznań-Nowe Miasto i Wilda w Poznaniu V Wydział Cywilny (sygn. akt P 6/16).

(akta kontroli str. tom II str. 202, 203)

Podsekretarz Stanu Jarosław Neneman dodał m.in., że powyższe sprawy zawisłe przed Trybunałem Konstytucyjnym, pomimo upływu wielu lat, nie zostały przez

⁵⁸ Pismo znak: DOP8.0723.12.2024.

⁵⁹ Znak: DPP6.851.12.2024.CNNM.

Trybunał rozpatrzone. Orzeczenia w tych sprawach mogłyby mieć istotne znaczenie dla prac legislacyjnych dotyczących rozpatrywanego zagadnienia, a Minister Finansów miał prawo oczekiwać, że orzeczenia te zapadną w rozsądnych terminach i będą mieć wpływ na kierunek zmian legislacyjnych.

Odnosząc się do podejmowania w przeszłości działań legislacyjnych dotyczących art. 70 § 8 ustawy Ordynacja podatkowa, Podsekretarz Stanu Jarosław Neneman wskazał na senacki projekt ustawy o zmianie ustawy - Ordynacja podatkowa (druk sejmowy nr 2605, Sejm VII kadencji)⁶⁰ oraz przedstawiony przez Prezydenta Rzeczypospolitej Polskiej projekt ustawy o zmianie ustawy - Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (druk nr 3018, Sejm VII kadencji)⁶¹. Obydwa projekty przewidywały uchylenie § 8 w art. 70 Ordynacji podatkowej. W ocenie Ministra Finansów propozycja uchylenia tego przepisu nie zasługiwała na akceptację (pismo Ministra Finansów z 18 kwietnia 2014 r. znak: PK4/0310/22/BOO/2014/RD-37562 – załącznik do druku sejmowego nr 2605)⁶². Projekty ustaw zawarte w drukach nr 2605 i 3018 były rozpatrywane wspólnie. Prace nad tymi projektami zakończyły się ustawą z dnia 5 sierpnia 2015 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 1197), która nie dokonała uchylenia art. 70 § 8 Ordynacji podatkowej.

Uchylenie § 8 w art. 70 Ordynacji podatkowej przewidywał także poselski projekt ustawy o zmianie ustawy - Ordynacja podatkowa (druk sejmowy nr 449, Sejm VIII kadencji)⁶³. Projekt po pierwszym czytaniu trafił do Komisji Finansów Publicznych. W ocenie Rady Ministrów, propozycja uchylenia art. 70 § 8 Ordynacji podatkowej nie zasługiwała na akceptację (Stanowisko Rządu do druku sejmowego nr 449). Rada Ministrów wniosła o zawieszenie prac nad poselskim projektem ustawy do czasu zakończenia postępowań przed Trybunałem Konstytucyjnym, o których mowa w pkt 6 niniejszego pisma. Prace na projektem poselskim nie były kontynuowane.

W Ministerstwie Finansów były prowadzone prace legislacyjne nad zmianą regulacji w zakresie przedawnienia zobowiązań podatkowych – najpierw w latach 2015-2019, a potem w latach 2021- 2023. Nie zakończyły się one uchwaleniem zmiany art. 70 § 8 O.p. Nie zostały wykonane do tej pory zalecenia Trybunału Konstytucyjnego i Najwyższej Izby Kontroli dotyczące konieczności pilnej interwencji ustawodawcy w zakresie zmiany brzmienia art. 70 § 8 Ordynacji podatkowej.

Podsekretarz Stanu Jarosław Neneman podał m.in., że w Ministerstwie Finansów były prowadzone prace legislacyjne nad rządowym projektem nowej ustawy – Ordynacja podatkowa (dalej: projekt NOP, nr UD409 w wykazie prac legislacyjnych Rady Ministrów). Projekt NOP w swojej pierwotnej wersji został opracowany przez Komisję Kodyfikacyjną Ogólnego Prawa Podatkowego. Prace nad projektem tej ustawy były poprzedzone pracami nad Kierunkowymi założeniami nowej ordynacji podatkowej (nr ZA35 w wykazie prac legislacyjnych Rady Ministrów)⁶⁴. Kierunkowe założenia nowej ordynacji podatkowej, w ostatecznej wersji z dnia 24 września 2015 r., zostały w dniu 13 października 2015 r. przyjęte przez Radę Ministrów. Projekt NOP w dniu 28 lutego 2019 r.

⁶⁰ <https://www.sejm.gov.pl/sejm7.nsf/druk.xsp?nr=2605>.

⁶¹ <https://www.sejm.gov.pl/sejm7.nsf/druk.xsp?nr=3018>.

⁶² Pismo znajduje się w pliku dot. druku sejmowego nr 2605.

⁶³ <https://www.sejm.gov.pl/sejm8.nsf/druk.xsp?nr=449>.

⁶⁴ <https://mfarch2.mf.gov.pl/ministerstwo-finansow/dzialalnosc/ciala-kolegialne/komisjakodyfikacyjna-ogolnego-prawa-podatkowego/prace-komisji> i <https://legislacja.gov.pl/projekt/12274851>.

został przyjęty przez Stały Komitet Rady Ministrów, a w dniu 28 maja 2019 r. - przez Radę Ministrów. W dniu 4 czerwca 2019 r. projekt NOP wpłynął do Sejmu (numer druku sejmowego: 3517 – Sejm VIII kadencji).

Projekt NOP nie zawierał odpowiednika przepisu art. 70 § 8 Ordynacji podatkowej, realizując tym samym postulat zawarty w uzasadnieniu wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 8 października 2013 r., sygn. akt SK 40/12. Według projektu NOP, ustanowienie hipoteki przymusowej lub zastawu skarbowego miało natomiast powodować nierozpoczęcie albo zawieszenie biegu terminu przedawnienia poboru (art. 180 pkt 7 projektu NOP).

Projekt NOP przeszedł cały rządowy proces legislacyjny. Ze względu na upływ VIII kadencji Sejmu nie doszło do uchwalenia nowej ustawy – Ordynacja podatkowa.

Następnie w latach 2021-2023 były prowadzone w Ministerstwie Finansów prace legislacyjne nad projektem ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw. Projekt przewidywał zastąpienie instytucji nieprzedawniania się zobowiązań podatkowych zabezpieczonych hipoteką lub zastawem skarbowym – przesłanką przerwania biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w przypadku ustanowienia hipoteki przymusowej lub zastawu skarbowego. Projekt nowelizacji Ordynacji podatkowej zawierał szereg różnorodnych propozycji legislacyjnych. Projekt ten był w latach 2021-2022 czterokrotnie przesłany do uzgodnień wewnętrznych do biur/departamentów Ministerstwa Finansów. Był też konsultowany z dyrektorami Izby Administracji Skarbowej i Dyrektorem Krajowej Informacji Skarbowej. Wniosek Ministerstwa Finansów o wpisanie projektu do wykazu prac legislacyjnych i programowych Rady Ministrów został przekazany do KPRM 20 grudnia 2022 r. Projekt nie uzyskał ostatecznie wpisu do wykazu prac legislacyjnych i programowych Rady Ministrów.

Projekt ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw wraz z jego uzasadnieniem był przedmiotem konsultacji podatkowych w okresie 20 czerwca – 31 sierpnia 2023 r. Projekt ten przewidywał zastąpienie instytucji nieprzedawniania się zobowiązań podatkowych zabezpieczonych hipoteką lub zastawem skarbowym – przesłanką przerwania biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w przypadku ustanowienia hipoteki przymusowej lub zastawu skarbowego. Konsultacje podatkowe w sprawie zmian w Ordynacji podatkowej były prowadzone na podstawie zarządzenia Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 20 czerwca 2017 r. w sprawie konsultacji podatkowych (Dz. Urz. MRiF poz. 122)⁶⁵.

Dalsze prace nad projektem nie były kontynuowane w związku z brakiem wpisu projektu do wykazu prac legislacyjnych i programowych Rady Ministrów.

(akta kontroli str. tom II str. 2, 3, 120, 121, 166-219)

W 2024 r. także były prowadzone prace legislacyjne mające na celu zmianę art. 70 § 8 O.p. W opracowanym w Ministerstwie Finansów projekcie ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw⁶⁶ zaproponowano m.in. zastąpienie instytucji nieprzedawniania się zobowiązań podatkowych zabezpieczonych hipoteką lub zastawem skarbowym (uchylenie w art. 70 § 8) – przesłanką przerwania biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w przypadku ustanowienia hipoteki przymusowej lub zastawu skarbowego (projektowany art. 70 § 4a Ordynacji podatkowej).

⁶⁵ <https://www.gov.pl/web/finanse/konsultacje-podatkowe-w-sprawie-zmian-w-ordynacji-podatkowej>.

⁶⁶ UD196.

(akta kontroli str. tom II str. 1-129, 148-153)

Podsekretarz Stanu Jarosław Neneman poinformował, że w dniu 12 lipca 2024 r. projekt ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw, został przekazany do uzgodnień wewnętrznych do biur/departamentów Ministerstwa Finansów. Następnie w dniu 17 lutego 2025 r. projekt został wpisany do Wykazu prac legislacyjnych i programowych Rady Ministrów (UD196).

W dniu 28 marca 2025 r. projekt ustawy został przekazany do uzgodnień, konsultacji publicznych i opiniowania. Uwagi mogą być zgłaszane w terminie 30 dni od dnia otrzymania pisma przekazującego do uzgodnień, konsultacji publicznych i opiniowania⁶⁷.

(akta kontroli str. tom II str. 340-345)

Najwyższa Izba Kontroli niezmiennie stoi na stanowisku, że istnieje potrzeba pilnej zmiany przepisu art. 70 § 8 Ordynacji podatkowej. Dodatkowo podkreślić należy, że Prokuratoria Generalna w 2024 roku prowadziła na różnym etapie zaawansowania 171 spraw o uzgodnienie treści księgi wieczystej z rzeczywistym stanem prawnym. Spośród tego co najmniej 21 spraw, w których rozpoznawany jest zarzut rzekomej niekonstytucyjności art. 70 § 8 ordynacji podatkowej. Stanowisko Prokuratury Generalnej dotyczące obowiązywania i stosowania art. 70 § 8 Ordynacji podatkowej nie uległo zmianie w latach 2024-2025 (zgodnie z informacją z 25 marca 2025 r.).

(akta kontroli str. tom II str. 330-332, 347-349)

Na brak zmian w zakresie przepisu art. 70 § 8 O.p. Najwyższa Izba Kontroli zwracała uwagę w trakcie co najmniej trzech kontroli, tj. kontroli P/15/012 *Przedawnianie się zobowiązań podatkowych kontroli*, P/20/010 *Egzekwowanie zaległości podatkowych* oraz P/22/010 *Prawidłowość i skuteczność postępowań kontrolnych, podatkowych i egzekucyjnych organów Krajowej Administracji Skarbowej*.

Kwota umorzeń we wszystkich rodzajach należności podatkowych w 2024 r. wyniosła 344,6 mln zł i w porównaniu do 2023 r. zmniejszyła się o 21,6%. Z urzędu umorzono 304,8 mln zł (w 2023 r. – 369,8 mln zł, w 2022 r. – 127,3 mln zł, w 2021 r. – 139,3 mln zł, w 2020 r. – 61,1 mln zł). Pozostałe⁶⁸ umorzenia objęły kwotę 35,8 mln zł (w 2023 r. – 67,1 mln zł). Najwięcej umorzeń (90,8%) dotyczyło podatku od towarów i usług – 313 mln zł (w 2023 r. – 407,8 mln zł, w 2022 r. – 190,5 mln zł). W 2024 r. na wniosek podatnika umorzono należności na kwotę 4,3 mln zł, natomiast w 2023 r. – 3,1 mln zł, 2022 r. – 9,2 mln zł, w 2021 r. – 7 mln zł, a w 2020 r. – 6,2 mln zł.

(akta kontroli: tom III str. 162 plik 003 tab.7)

W 2024 r. nie został osiągnięty określony w Planie działalności Ministra Finansów na rok 2024 dla działów administracji rządowej: budżet, finanse publiczne, instytucje finansowe, dla celu *Zapewnienie dochodów dla budżetu państwa z tytułu podatków i należności niepodatkowych* pobieranych przez organy KAS, miernik

⁶⁷ <https://legislacja.gov.pl/projekt/12396201>.

⁶⁸ Kwoty objęte decyzjami umorzeniowymi wydanymi przed 2003 r.; w tym okresie decyzje umorzeniowe nie wymagały w systemie informatycznym rozróżnienia pod względem rodzaju umorzenia.

*Wskaźnik realizacji wpływów*⁶⁹. Zaplanowana do osiągnięcia wartość wyższa lub równa 100, została zrealizowana w 99,35%. Jak wyjaśnił Dyrektor Departamentu Poboru Podatków, nieosiągnięcie planowanej wartości miernika związane jest głównie z niewykonaniem zaplanowanych w ustawie budżetowej na 2024 rok dochodów z tytułu VAT.

(akta kontroli: tom III str. 30)

W Ministerstwie Finansów w 2024 roku podjęto następujące działania mające na celu zwiększenie efektywności egzekucji:

- dyrektorom izb administracji skarbowych polecono zintensyfikowanie działań w terenie poprzez skorzystanie z możliwości dokonywania czynności egzekucyjnych w dni wolne od pracy oraz skierowanie szczególnej uwagi na zobowiązanych, których działalność gospodarcza koncentruje się w okresie wakacyjnym; od 25 lipca 2024 r. do 23 września 2024 r. organy egzekucyjne dokonały 862 czynności egzekucyjnych w dni wolne od pracy, uzyskując łącznie 423,8 tys. zł,
- w porozumieniu z Zakładem Ubezpieczeń Społecznych uzgodniono interfejs API dla komunikacji ZUS-US w zakresie udostępniania danych o dłużnikach, co miało przyczynić się do automatycznego pozyskiwania danych z ZUS, a następnie zautomatyzowania egzekucji z wynagrodzenia za pracę i świadczeń ZUS,
- rozpoczęto prace nad zautomatyzowaniem zajęć praw z instrumentów finansowych zapisanych na rachunkach papierów wartościowych lub innych rachunkach oraz z wierzytelności z rachunków pieniężnych; w dniu 1 października 2024 roku przekazano do Wykonawcy wymagania biznesowe; rozwiązanie będzie realizowane w systemie EGAPOLTAX oraz uruchamianej z tego systemu aplikacji e-Dokumenty; zadanie jest przewidziane do realizacji w 2025 roku.
- wnioskowano o wytworzenie robotów usprawniających pracę pracownikom organów egzekucyjnych:
 - robota, którego zadaniem byłoby udzielanie odpowiedzi na zapytania wierzyciela Ubezpieczeniowego Funduszu Gwarancyjnego o stan sprawy (w styczniu 2025 r. rozpoczęły się prace nad jego wytworzeniem),
 - robota, którego zadaniem byłoby dokonywanie w Krajowym Rejestrze Sądowym wpisu wszczęcia egzekucji, wysokości pozostałych do wyegzekwowania kwot oraz daty i sposobu zakończenia egzekucji należności podatkowych i celnych, które nie zostały uregulowane w terminie 60 dni od daty wszczęcia egzekucji (zgłoszenie e-mail) oraz
 - robota, którego zadaniem byłoby dokonywanie w Krajowym Rejestrze Zadłużonych wpisu o umorzeniu postępowania egzekucyjnego prowadzonego przez naczelnika urzędu skarbowego z uwagi na fakt, że w postępowaniu egzekucyjnym nie uzyska się kwoty przewyższającej wydatki egzekucyjne (zgłoszenie e-mail).

Wnioski e-mailowe w sprawie wytworzenia robotów były składane do Centrum Robotyzacji Procesów w Departamencie Transformacji Cyfrowej Ministerstwa Finansów. Odnośnie robota, którego zadaniem byłoby udzielanie odpowiedzi na zapytania wierzyciela Ubezpieczeniowego Funduszu Gwarancyjnego (UFG)

⁶⁹ Miernik liczony jako suma zrealizowanych kwot dochodów z tytułu podatków i należności niepodatkowych pobieranych przez organy KAS, liczona narastająco od początku roku do końca okresu sprawozdawczego do kwoty dochodów zaplanowanych w ustawie budżetowej na dany rok.

o stan sprawy: 11 września 2024 roku przekazano propozycję wytworzenia robota, w styczniu 2025 roku nastąpił cykl spotkań roboczych na temat robotyzacji procesu, 24 lutego 2025 roku został opracowany Projekt Funkcjonalny Robota *Udzielanie odpowiedzi na zapytania UFG*.

W przypadku robota, którego zadaniem byłoby dokonywanie w Krajowym Rejestrze Sądowym wpisu wszczęcia egzekucji, wysokości pozostałych do wyegzekwowania kwot oraz daty i sposobu zakończenia egzekucji należności podatkowych i celnych, które nie zostały uregulowane w terminie 60 dni od daty wszczęcia egzekucji (zgłoszenie e-mail) oraz robota, którego zadaniem byłoby dokonywanie w Krajowym Rejestrze Zadłużonych wpisu o umorzeniu postępowania egzekucyjnego prowadzonego przez naczelnika urzędu skarbowego z uwagi na fakt, że w postępowaniu egzekucyjnym nie uzyskuje się kwoty przewyższającej wydatki egzekucyjne: 17 kwietnia 2024 roku przekazano propozycje wytworzenia robotów, prace nad wytworzeniem robotów pozostają na etapie analizy. Aktualnie brak jest możliwości udostępnienia interfejsu API w KRS dla składania wniosków przez organ egzekucyjny. Zgodnie z informacją otrzymaną od Ministerstwa Sprawiedliwości „bez wprowadzenia niezbędnych zmian legislacyjnych Ministerstwo Sprawiedliwości nie ma możliwości prowadzenia prac nad budową API systemu KRS w kierunku umożliwienia automatycznego rejestrowania wniosków do KRS przekazywanych z innych systemów”. Przewidywany termin udostępnienia takiej funkcjonalności to koniec czerwca 2025 roku.

W 2024 r. w Ministerstwie Finansów prowadzono prace nad projektem ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw.

W swych założeniach ww. projekt z dnia 10 lipca 2024 r. zawierał propozycje legislacyjne mające na celu zwiększenie efektywności działania organów podatkowych i poprawę relacji między podatnikami i organami podatkowymi. Projekt zakładał m.in. nowelizację przepisów dotyczących przedawnienia zobowiązań podatkowych, a także regulacji o schematach podatkowych, polegającą na ograniczeniu obowiązków sprawozdawczych.

W ramach prac przygotowano m.in. propozycje rozwiązań mogących mieć wpływ na zwiększenie skuteczności poboru podatków, m.in.:

- podwyższenie z 1000 zł do 5000 zł kwoty uprawniającej do zapłaty podatku przez inny podmiot niż podatnik, jego najbliższy i dłużnik rzeczowy (zmiana w art. 62b § 1 pkt 3 Ordynacji podatkowej),
- zawieszenie biegu terminu przedawnienia od dnia złożenia wniosku o uzupełnienie lub sprostowanie decyzji organu pierwszej instancji określającej wysokość zobowiązania podatkowego (straty podatkowej) do dnia wniesienia odwołania albo upływu terminu do wniesienia odwołania (dodanie § 2a w art. 70 Ordynacji podatkowej),
- wydłużenie terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w związku ze skorygowaniem deklaracji w okresie 2 lat przed upływem terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego (dodanie art. 70f Ordynacji podatkowej).

W dniu 17 lutego 2025 roku – zgodnie z decyzją Zespołu do Spraw Programowania Prac Rządu – przedmiotowy projekt został włączony do Wykazu prac legislacyjnych i programowych Rady Ministrów pod nr UD196.

Zarządzeniem z dnia 15 lipca 2024 roku Minister Finansów powołał Radę Programu „Budowa Jednolitego Systemu Podatkowego”. W ramach Jednolitego Systemu Podatkowego ma być zbudowany m. in. Moduł Egzekucja. Jedną z części

tego modułu ma być system teleinformatyczny (portal) umożliwiający naczelnikom urzędów skarbowych, działającym jako organy egzekucyjne, elektroniczną sprzedaż ruchomości i nieruchomości.

W 2024 roku rozpoczęto prace nad kolejną nowelizacją ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji.

W dniu 28 października 2024 r. projekt przekazano do uzgodnień wewnątrzresortowych.

W projekcie ustawy z dnia 25 października 2024 r. zawarto propozycje dotyczące elektronicznej sprzedaży egzekucyjnej poprzez wprowadzenie dedykowanego administracyjnym organom egzekucyjnym systemu teleinformatycznego służącego do:

- prowadzenia licytacji elektronicznej ruchomości i nieruchomości,
- prowadzenia sprzedaży elektronicznej ruchomości z wolnej ręki,
- publikowania ogłoszeń i obwieszczeń o sprzedaży ruchomości,
- publikowania obwieszczeń o sprzedaży nieruchomości.

(akta kontroli: tom III str. 30-35, 46-47)

Według danych z raportu MF-9Ps o czynnościach sprawdzających, kwota nieprawidłowości ujawnionych w wyniku czynności sprawdzających przeprowadzonych przez pracowników urzędów skarbowych wzrosła z 3573,8 mln zł w 2019 r., do 5051,3 mln zł w 2020 r. oraz 6663,5 mln zł w 2021 r. do 88 176,7 mln zł w 2022 r. W 2023 r. kwota ta wyniosła 34 132,9 mln zł, a w 2024 r. 361 284,3 mln zł.

Według danych Departamentu Nadzoru nad Kontrolami łączna kwota WUSZ z czynności sprawdzających o ustaleniach wyższych bądź równych 30 mln zł, wyniosła w 2024 r. 352 672 124 566,00 zł, natomiast wartość tzw. sztucznego WUSZ w 2024 r. wyniosła 352 780 620 905,54 zł. Biorąc pod uwagę wartości wykazane w sprawozdaniu MF9-PS, wartość ustaleń dla czynności sprawdzających bez tzw. sztucznego WUSZ wyniosła w 2024 r. 8 503 701 347,46 zł.

Dyrektor Departamentu Nadzoru nad Kontrolami wyjaśniła m.in., że odnośnie 2023 r. w ramach bieżącej pracy, w Departamencie Nadzoru nad Kontrolami, ręcznie weryfikowano karty czynności sprawdzających zakończone w roku 2023, gdzie ustalony WUSZ był większy lub równy 20 mln zł. W ramach tej weryfikacji odnotowano 29 takich czynności, z których 22 zakończyły się ustaleniem sztucznego WUSZ w łącznej wysokości 26 546 184 409 zł (nie oznacza to, że przypadki sztucznego WUSZ poniżej 20 mln zł nie występowały). Wartość wynikająca ze sprawozdań MF9PS za 2023 r. (34 132 853 889 zł) pomniejszona o tak dokonane ustalenia sztucznego WUSZ dla kart czynności sprawdzających gdzie WUSZ był większy od 20 mln zł (26 546 184 409 zł) w roku 2023 wyniosła 7 586 669 480 zł.

(akta kontroli: tom III str. 59-72, 100-101)

W trakcie poprzednich kontroli NIK, tj.: kontroli P/22/010 *Prawidłowość i skuteczność postępowań kontrolnych, podatkowych i egzekucyjnych organów Krajowej Administracji Skarbowej*, kontroli P/24/001 *Wykonania budżetu państwa w 2023 r. w części 77 – Podatki i inne wpłaty na rzecz budżetu państwa* oraz kontroli P/24/012 *Przeciwdziałanie uszczuplaniu dochodów z podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowego*, NIK zwracała uwagę na wysoki poziom nieprawidłowości z kwotą WUSZ wynikającą z błędów formalnych/rachunkowych podatników, nieskutkujących zaniżeniem

zobowiązania podatkowego (tzw. „sztuczny” WUSZ) oraz na potrzebę wypracowania bardziej precyzyjnej metodyki pomiaru efektów prowadzonych czynności sprawdzających.

Liczba czynności sprawdzających w 2024 r. wyniosła 2393,7 tys. Była ona o 4,9% wyższa niż w 2023 r. oraz o 8,4% niż w 2022 r. W poprzednich latach wzrosła z 2572 tys. w 2019 r. oraz 2634,5 tys. w 2020 r. do 2927,6 tys. w 2021 r. W latach 2020-2021 wzrost liczby czynności sprawdzających był spowodowany ograniczeniem aktywności kontrolnej w związku z sytuacją epidemiczną w kraju. Instytucję kontroli zastąpiono czynnościami sprawdzającymi, mniej sformalizowanymi i dającymi możliwość ich prowadzenia bez udziału podatnika. W okresie epidemii COVID-19 czynności sprawdzające były najbezpieczniejszą formą weryfikacji, pozwalały w większości przypadków tylko na elektroniczną formę kontaktu z podatnikiem.

W zakresie podatku od towarów i usług liczba czynności sprawdzających w porównaniu do roku poprzedniego zwiększyła się nieznacznie z 1063,7 tys. do 1072,8 tys. W 2022 r. przeprowadzono 1014,9 tys. czynności sprawdzających w zakresie rozliczeń podatku VAT, w 2021 r. – 1240,1 tys., a w 2020 r. – 1046,4 tys.

W 2024 r. liczba czynności sprawdzających dokonywanych wobec podatników i płatników PIT wzrosła w porównaniu do 2023 r. o 11%, do 769,4 tys. (w 2022 r. wyniosła 681,2 tys., w 2021 r. – 870,2 tys., a w 2020 r. – 781,5 tys.). W zakresie CIT przeprowadzono 110,9 tys. czynności sprawdzających, tj. o 42,9% więcej niż w 2023 r. (w 2022 r. – 69,9 tys. czynności, w 2021 r. – 86,1 tys.).

Urzędy skarbowe w 2024 r. przeprowadziły 9,8 tys. kontroli podatkowych (w 2023 r. – 13 tys., w 2022 r. – 18,1 tys., w 2021 r. – 15,8 tys., w 2020 r. – 15,3 tys., a w 2019 r. – 20,4 tys.), z których 98,1% zakończyło się wykryciem nieprawidłowości (w 2023 r. – 97,6%, w 2022 r. – 97,1%, 2021 r. – 96,6%, w 2020 r. – 85,8%, a w 2019 r. wskaźnik ten wyniósł 93,9%). Dyrektor Departamentu Nadzoru nad Kontrolami wyjaśniła m.in., że na tendencję spadkową w poszczególnych okresach, wpływ ma dużo zróżnicowanych czynników, m.in.: zmiany przepisów prawnych, rozwój narzędzi informatycznych wspomagających działania weryfikacyjne/kontrolne (a nawet częściowo je zastępujące), efektywne, poprzedzone wnikliwą analizą, planowanie czynności weryfikacyjnych. Ponadto Dyrektor zwróciła uwagę, że na mniejszą liczbę kontroli podatkowych w 2024 r. największy wpływ miały przesunięcia kadrowe z urzędów skarbowych do urzędów celno-skarbowych dokonane w 2023 roku. Zmiany organizacyjne w strukturach KAS zainicjowane w 2022 r., następnie kontynuowane w 2023 r. dotyczyły procesu ograniczenia kontroli podatkowych na rzecz czynności sprawdzających i zwiększenia liczby kontroli realizowanych przez urzędy celno-skarbowe. Działania te z pewnością przełożyły się na zmniejszoną liczbę kontroli podatkowych.

Na kwestie związane ze zmianą organizacji weryfikowania rozliczeń podatników, w tym plany zniesienia kompetencji naczelnika urzędu skarbowego do prowadzenia kontroli podatkowej i w konsekwencji rozszerzenie jego uprawnień w czynnościach sprawdzających, NIK zwracała uwagę w kontroli P/24/012 *Przeciwdziałanie uszczuplaniu dochodów z podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowego*.

Kwota ustaleń zmniejszyła się z 1959,4 mln zł w 2023 r. do 1692,5 mln zł w 2024 r., tj. o 13,6%. W 2022 r. wynosiła 3179,7 mln zł, w 2021 r. wyniosła 3028,3 mln zł, w 2020 r. – 3898,6 mln zł, a w 2019 r. – 4781,3 mln zł. Dyrektor Departamentu Nadzoru nad Kontrolami wyjaśniła, że wysokość uszczupleń wykryta w kontrolach podatkowych jest zmienna i uzależniona od wielu

czynników. Jednym z nich jest liczba zrealizowanych kontroli, ponadto nie bez znaczenia i wpływu na wysokość uszczupień pozostają takie czynniki jak sytuacja gospodarcza istniejąca w danym okresie sprawozdawczym, wielkość dokonanego obrotu gospodarczego, jak i ilość i wysokość transakcji objęta badaniem w toku kontroli w danym okresie sprawozdawczym.

(akta kontroli: tom III str. 70-72, 99)

W Planie Działalności Ministra Finansów na rok 2024 dla realizacji celu: Uszczelnienie systemu podatkowego – miernik „Efektywność kontroli podatków”, liczony jako liczba kontroli (celno-skarbowych i podatkowych) dotyczących podatków z ustaleniami powyżej 5 tys. zł w stosunku do ogólnej liczby kontroli (celno-skarbowych i podatkowych), został ustalony na poziomie 85%. Wykonanie miernika wyniosło 94%, co oznacza, że wskaźnik został zrealizowany.

(akta kontroli: tom III str. 64)

W 2024 r. urzędy celno-skarbowe przeprowadziły łącznie 7043 kontroli celno-skarbowych, co oznaczało spadek o 2% w porównaniu do 2023 r. (7185), natomiast znacznie więcej niż w latach 2021-2022 (średnio 3500). W 2024 r. nie przeprowadzono już kontroli skarbowych (postępowania kontrolne przeprowadzone w trybie ustawy o kontroli skarbowej), w 2023 r. była jedna taka kontrola. Dyrektor Departamentu Nadzoru nad Kontrolami wyjaśniła m.in., że na mniejszą liczbę zakończonych kontroli celno-skarbowych w obszarze podatków wpływ mają różne czynniki, są to czynniki analogiczne jak wskazywane przy kontrolach podatkowych, tj. zmiany przepisów prawnych, rozwój narzędzi informatycznych wspomagających działania weryfikacyjne/kontrolne (a nawet częściowo je zastępujące), efektywne, poprzedzone wnikliwą analizą, planowanie czynności weryfikacyjnych. Oprócz ww. czynników na liczbę zakończonych kontroli celno-skarbowych w tym obszarze, wpływ ma również zwiększona ilość innych zadań wykonywanych przez kontrolę celno-skarbową w 2024r., tj. np. działania prowadzone w zakresie przestrzegania sankcji wprowadzonych przez UE i Polskę w związku z agresją zbrojną na Ukrainę. Nie bez znaczenia jest również fakt, że w 2024 r. kontrolę celno-skarbową ukierunkowano, zgodnie z jej przeznaczeniem, na zwalczanie oszustw, w tym zorganizowanych grup przestępczych i ich organizatorów, a nie uczciwych przedsiębiorców popełniających błędy. Takie podejście z założenia skutkuje spadkiem ilości kontroli celno-skarbowych, gdyż w wynikach kontroli celno-skarbowych nie będą już ujęte sprawy, które przekierowano do realizacji przez urzędy skarbowe w toku czynności sprawdzających. Nadto przekierowanie kontroli na zwalczanie oszustw wiąże się z prowadzeniem spraw bardziej złożonych i długotrwałych, co ma też bezpośredni wpływ na wyniki dotyczące ilości zakończonych kontroli.

Liczba kontroli, w których stwierdzono nieprawidłowości w 2024 r. wyniosła 6605, co oznaczało nieznaczny spadek (0,8%) w porównaniu do 2023 r., natomiast kwota nieprawidłowości stwierdzonych w wyniku kontroli zmniejszyła się o 492,3 mln zł, tj. o blisko 10% w porównaniu do 2023 r. Dyrektor Departamentu Nadzoru nad Kontrolami wyjaśniła m.in., że tak jak w przypadku kontroli podatkowych, tak samo również w przypadku kontroli celno-skarbowych, wysokość ustaleń/nieprawidłowości wykryta w kontrolach celno-skarbowych jest zmienna i uzależniona od wielu czynników. Jednym z nich jest liczba zrealizowanych kontroli, ponadto, nie bez znaczenia i wpływu na wysokość uszczupień pozostają takie czynniki jak sytuacja gospodarcza istniejąca w danym okresie sprawozdawczym, wielkość dokonanego obrotu gospodarczego, jak

i ilość i wysokość transakcji objęta badaniem w toku kontroli w danym okresie sprawozdawczym.

Odsetek kontroli, w których stwierdzono nieprawidłowości w 2024 r. wyniósł 93,8% i porównaniu do 2023 r. wzrósł o 1,1 punktu procentowego.

(akta kontroli: tom III str. 82, 100)

W porównaniu do 2023 r. zwiększyła się o 25,1% liczba decyzji wydanych na podstawie art. 108 ustawy o podatku od towarów i usług w wyniku kontroli celno-skarbowych przeprowadzonych przez urzędy celno-skarbowe. W 2024 r. wydano 533 takich decyzji na kwotę podatku 673,3 mln zł, gdy rok wcześniej było to 426 decyzji na kwotę 752,2 mln zł.

(akta kontroli: tom III str. 82)

Udział podatku VAT w strukturze ustaleń podatkowych w 2024 r. zmniejszył się w porównaniu z osiągniętym w 2023 r. i wyniósł 61,8% (wobec 80,5%), a kwota wpłat i zatrzymanych nienależnych zwrotów VAT uzyskana w wyniku kontroli przeprowadzonych przez urzędy celno-skarbowe zmniejszyła się z 2564,2 mln zł do 1879 mln zł. W 2022 r. kwota ta wyniosła 1885,6 mln zł.

Ponad dwukrotnie wzrosła kwota ustaleń podatkowych w CIT, z 749,7 mln zł w 2023 r. do 1767,7 mln zł.

Dyrektor Departamentu Nadzoru nad Kontrolami wyjaśniła mi.in, że powodem znacznego wzrostu ustaleń w CIT w 2024 r., jest fakt, że w roku 2024 były wydawane decyzje podatkowe przez naczelników urzędów celno-skarbowych, które obejmowały wyższe ustalenia niż w latach poprzednich. Znacząco wzrosła kwota ustaleń w decyzjach podatkowych wydanych przez Naczelników Kujawsko-Pomorskiego UCS, Opolskiego UCS oraz Dolnośląskiego UCS. Działalność tylko tych trzech organów skutkowałą wynikami postępowań podatkowych na poziomie 1220,7 mln zł. Dla porównania łączna kwota ustaleń na koniec 2023 r. dla tych trzech organów wyniosła 39 mln zł, co daje różnicę na poziomie 1181,7 mln zł.

W 2022 r. urzędy celno-skarbowe przeprowadziły 589 kontroli w zakresie CIT, w 2023 r. – 1745, a w 2024 r. – 1363 kontroli.

(akta kontroli: tom III str. 78, 82)

Departament Nadzoru nad Kontrolami przekazał w 2024 r. (pismami z dnia: 24.01.2024 r., 27.05.2024 r., 12.08.2024 r., 07.10.2024 r., 05.12.2024 r.) do Departamentu Organizacji Krajowej Administracji Skarbowej propozycje zmian w ustawie o Krajowej Administracji Skarbowej w zakresie m.in.:

- rozszerzenia zakresu obowiązku współdziałania z organami KAS: przedmiotowego (o informacje dotyczące spadkodawcy, tzw. wkładcy, o którym mowa w art. 56 ust. 1 Prawo bankowe oraz uczestnika funduszu inwestycyjnego otwartego oraz specjalistycznego funduszu inwestycyjnego otwartego w przypadku ich śmierci) oraz podmiotowego (o samorządowe osoby prawne),
- rozszerzenie katalogu kontroli celno-skarbowych wykonywanych na podstawie okazywanej legitymacji służbowej oraz stałego upoważnienia do wykonywania kontroli celno-skarbowej,
- przyznania podatnikowi (kontrolowanemu) prawa do złożenia deklaracji „pierwotnej” na etapie wszczęcia kontroli celno-skarbowej i po zakończeniu czynności kontrolnych,
- uproszczenia procedury kontroli celno-skarbowej poprzez m. in.: rezygnację z przekształcenia kontroli celno-skarbowej w postępowanie

podatkowe; kontrola celno-skarbowa w zakresie przestrzegania przepisów prawa podatkowego zakończona, w zależności od poczynionych ustaleń oraz działań kontrolowanego: decyzją albo wynikiem kontroli w przypadku złożenia korekty deklaracji lub „deklaracji pierwotnej” uwzględniających ustalenia kontroli,

- szczegółowego uregulowania kontroli celno-skarbowej podatkowej grupy kapitałowej.

Do końca marca 2025 r. większość propozycji była w Departamencie Organizacji KAS przedmiotem analiz co do zasadności ich wprowadzenia, natomiast propozycja dot. Rozszerzenia katalogu podmiotów zobowiązanych do współdziałania z organami Krajowej Administracji Skarbowej o samorządowe osoby prawne (zmiana art. 46 ustawy o KAS) została przekazana pismem z dnia 7 lutego 2025 r. do Departamentu Orzecznictwa Podatkowego w celu jej uwzględnienia w projekcie ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (nr UD116), który tak samo jak zmiana art. 46 ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej ma na celu wykonanie zalecenia z kontroli NIK „P/24/008 Działania Krajowej Administracji Skarbowej w zakresie weryfikacji i prawidłowości skorzystania z ulgi termomodernizacyjnej”.

Na wniosek Departamentu Systemu Podatkowego i we współpracy z Departamentem Orzecznictwa Podatkowego, Departament Nadzoru nad Kontrolami zaktualizował (pismo z 18 października 2024 r.) propozycje zmian w ustawie Ordynacja podatkowa w zakresie:

- uzupełnienia przepisów regulujących przeciwdziałanie wykorzystywania sektora finansowego do wyłudzeń skarbowych (STIR),
- zniesienia kompetencji naczelnika urzędu skarbowego do prowadzenia kontroli podatkowej,
- rozszerzenia uprawnień naczelnika urzędu skarbowego w ramach czynności sprawdzających w związku z rezygnacją z kontroli podatkowych wykonywanych przez naczelników urzędów skarbowych.

W 2024r. w zakresie czynności sprawdzających, kontroli podatkowych i kontroli celno-skarbowych do podległych jednostek Departament Nadzoru nad Kontrolami kierował zalecenia mające na celu skuteczne i efektywne realizowanie działań:

- do dyrektorów izb administracji skarbowej wysłane zostało pismo nr DNK1.8623.3.2023 z 23 stycznia 2024 roku mające na celu ujednolicenie stosowanej przez naczelników urzędów skarbowych praktyki wszczynania kontroli podatkowej oraz zapewnienia należytego stosowania obowiązujących przepisów prawa w tym zakresie; następnie wysłano pismo nr DNK2.8623.4.2024 z 22 lutego 2024 roku, którego celem było zwrócenie uwagi dyrektorów izb administracji skarbowej na konieczność zapewnienia, by podejmowane przez naczelników urzędów skarbowych kontrole podatkowe w stosunku do mikroprzedsiębiorców, w jak najmniejszym stopniu absorbowały prowadzącą działalność gospodarczą i nie powodowały nadmiernych utrudnień w jej wykonywaniu;
- w dalszej kolejności wystosowano do naczelników urzędów celno-skarbowych (i do wiadomości dyrektorów izb administracji skarbowej) pismo nr DNK12.8621.11.2024 z 10 maja 2024 roku) w celu weryfikacji zainteresowań podmiotami i tematami, które mogą być prowadzone w ramach procedury najmniej sformalizowanej, tj. w ramach czynności sprawdzających, a nie w toku kontroli celno-skarbowych, które – co do zasady – winny skupiać się na prowadzeniu spraw trudnych o wysokim stopniu skomplikowania;

- we wrześniu 2024 r. przekazano do dyrektorów izb administracji skarbowej pismo nawiązujące do pisma nr DNK2.8623.4.2024 z 22 lutego 2024 roku i stanowiące przypomnienie o zaleceniach Zastępcy Szefa Krajowej Administracji Skarbowej dotyczących kolejności podejmowania działań wobec mikroprzedsiębiorców;
- 17 grudnia 2024 r. przy piśmie nr DNK6.8660.6.2024, do dyrektorów izb administracji skarbowej została skierowana zaktualizowana wersja „Rekomendacji w sprawie zasad prowadzenia działań przez jednostki organizacyjne KAS w obszarze zapobiegania i zwalczania nieprawidłowości podatkowych i celnych” w celu przekazania dokumentu do podległych jednostek, do stosowania; rekomendacje wydane zostały w celu szybkiej reakcji organów KAS po stwierdzeniu prawdopodobieństwa przypadków naruszeń prawa wymierzonych w interesy budżetu państwa; wskazano w nich między innymi właściwość organów oraz określono zasady koordynacji działań i współpracy; następnie pismem znak DNK6.8622.1.2025 z dnia 7 stycznia 2025 r. polecono Dyrektorom IAS sporządzenie półrocznej sprawozdawczości z realizacji ww. Rekomendacji. Pierwsze dane powinny wpłynąć do DNK za I półrocze 2025 r. w terminie do 15 lipca 2025 r.

(akta kontroli tom III str.60-61,103)

Stwierdzone
nieprawidłowości

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

OCENA CZĄSTKOWA

Wzrosły efekty organów egzekucyjnych, które w trybie ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji wyegzekwowały zaległości podatkowe na kwotę 7319,1 mln zł, tj. o 10,4% wyższą niż w roku poprzednim.

Poprawił się z 24 dni w 2023 r. do 20 dni w 2024 r. wskaźnik szybkości podejmowania przez organy podatkowe działań windykacyjnych.

Nadal niska była ściągальność zaległości podatkowych z lat ubiegłych. Relacja wpływów na poczet zaległości z lat ubiegłych do sumy zaległości z lat ubiegłych wyniosła 4,63% (w 2023 r. – 4,85%). Główną przyczyną był brak u zobowiązanych majątku podlegającego egzekucji.

Wzrosła o 17,8% kwota należności podatkowych odpisanych z tytułu przedawnienia. W 2023 r. takie należności wyniosły 7721 mln zł, a w 2024 r. – 9098,6 mln zł.

W związku ze zmienionym przez Ministra Finansów stanowiskiem w sprawie przedawnienia zobowiązań podatkowych zabezpieczonych hipoteką lub zastawem skarbowym i zaleceniem Dyrektora Departamentu Poboru Podatków, w urzędach skarbowych w 2024 r. uznano za przedawnione i odpisano 176,5 tys. należności na kwotę 3475,9 mln zł, co stanowiło 38,2% kwoty odpisanej z tytułu przedawnienia ogółem w tym okresie.

Wyrokiem z dnia 8 października 2013 r., sygn. akt SK 40/12, Trybunał Konstytucyjny stwierdził niekonstytucyjność art. 70 § 6 Ordynacji podatkowej, w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 1998 r. do dnia 31 grudnia 2002 r. W końcowej części uzasadnienia tego wyroku zaznaczono, że obecnym odpowiednikiem art. 70 § 6 Ordynacji podatkowej jest art. 70 § 8 tej ustawy, który budzi podobne wątpliwości i wymaga pilnej interwencji ustawodawcy.

Po wydaniu przez Trybunał Konstytucyjny wyroku z dnia 8 października 2013 r., sygn. akt SK 40/12, w orzecznictwie sądów administracyjnych ukształtowało się stanowisko o niekonstytucyjności art. 70 § 8 Ordynacji podatkowej. W praktyce

orzeczniczej utorował sobie drogę korzystny dla podatników pogląd, zgodnie z którym przepis ten nie spełnia standardów konstytucyjnych w zakresie, w jakim powtarza normę prawną z art. 70 § 6 O.p., tj. wyłącza przedawnienie zobowiązań podatkowych zabezpieczonych hipoteką przymusową (m.in. wyrok NSA z 15 lutego 2018 r., I FSK 1523/17). NSA w powołanym orzeczeniu wskazuje, że w takiej sytuacji, dokonując wykładni art. 70 § 8 O.p., nie można poprzestać tylko na jego literalnym brzmieniu, jako niezgodnym z Konstytucją RP. Wykładnia art. 70 § 8 O.p., dokonywana przez pryzmat zawartych w wyroku Trybunału Konstytucyjnego zastrzeżeń, powinna prowadzić do wniosku, że art. 70 § 8 O.p. jest niezgodny z art. 64 ust. 2 Konstytucji RP. Zdaniem NSA należy zatem przyjąć, że zobowiązania podatkowe, nawet te zabezpieczone hipoteką, ulegają przedawnieniu na ogólnych zasadach z uwagi na „wtórną niekonstytucyjność”⁷⁰ art. 70 § 8 O.p.

NIK zwraca jednak uwagę, że postanowieniem z dnia 7 listopada 2016 r. wydanym po rozpoznaniu wniosku Marszałka Sejmu VII kadencji o wyjaśnienie wątpliwości co do treści punktu 2 wyroku o sygn. akt SK 40/12, Trybunał Konstytucyjny umorzył postępowanie ze względu na niedopuszczalność wydania orzeczenia. W uzasadnieniu postanowienia Trybunał wskazał, że art. 70 § 8 Ordynacji podatkowej nie był przedmiotem oceny w sentencji powyższego wyroku. Jednocześnie Trybunał zaznaczył, że moc powszechnie obowiązującą ustrojodawca wiąże tylko z orzeczeniami Trybunału w wąskim rozumieniu, a więc z rozstrzygnięciami, które podejmuje Trybunał w sentencji swoich orzeczeń.

Także Sąd Najwyższy w wyroku z dnia 14 listopada 2015 r. sygn. akt II CSK 517/14 wskazał, że powołany wyrok Trybunału Konstytucyjnego spowodował utratę mocy obowiązującej jedynie przepisu określonego w sentencji wyroku, moc wiążącą bowiem ma tylko sentencja wyroku, a nie jego uzasadnienie, tak więc przepis art. 70 § 8 Ordynacji podatkowej ma w dalszym ciągu moc obowiązującą.

Po kontroli P/15/012/KBF *Przedawnianie się zobowiązań podatkowych* Najwyższa Izba Kontroli sformułowała do Ministra Finansów wniosek pokontrolny wskazujący na konieczność wypracowania w porozumieniu z innymi organami państwa koncepcji wykonania wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 8 października 2013 r. sygn. akt SK 40/12. Wskazano również, że w ocenie NIK niezbędne jest z punktu widzenia poszanowania standardów państwa prawa wykonanie zalecenia wynikającego z treści wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 8 października 2013 r., zgodnie z którym obecne brzmienie art. 70 § 8 Ordynacji podatkowej wymaga pilnej interwencji ustawodawcy.

Do zakończenia czynności kontrolnych nie zostały wykonane zalecenia Trybunału Konstytucyjnego i Najwyższej Izby Kontroli dotyczące konieczności pilnej interwencji ustawodawcy w zakresie zmiany brzmienia art. 70 § 8 Ordynacji podatkowej.

Skierowanie, w trybie art. 14 Ordynacja podatkowa, tj. w trybie nadzoru sprawowanego przez Szefa KAS nad podległymi organami, pisma z dnia 23 kwietnia 2024 r. nr DPP6.851.12.2024.CNMM odnoszącego się do art. 70 § 8 Ordynacji podatkowej, może budzić wątpliwości co do prawidłowości takiego postępowania i jego zgodności z obowiązkiem stosowania zasad państwa prawa. Chociaż potencjalne orzeczenie Trybunału w tej sprawie wydaje się przewidywalne to jednak należy wskazać, że zgodnie z art. 7 Konstytucji RP

⁷⁰ „Wtórna konstytucyjność” to przypadek polegający na powtórzeniu przez ustawodawcę rozwiązania prawnego uznanego przez Trybunał Konstytucyjny za niezgodne z przepisami ustawy zasadniczej.

organy władzy publicznej działają na podstawie i w granicach prawa. Do kompetencji organów administracji, w tym Ministra Finansów, Szefa KAS i podległych mu organów nie należy badanie zgodności przepisów z Konstytucją RP, czy też przesądzanie o ich konstytucyjności, bowiem tylko Trybunał Konstytucyjny może orzekać o takiej zgodności. Związanie organu publicznego przepisem prawa trwa do momentu, w którym Trybunał Konstytucyjny uzna go za przepis niekonstytucyjny, a tym samym trwale wyeliminuje z systemu prawa, a skutkiem będzie niemożność zastosowania danego przepisu jako podstawy prawnej wydanego rozstrzygnięcia.

W chwili obecnej Najwyższa Izba Kontroli nie może przewidzieć skutków wykonania zalecenia przekazanego pismem znak nr DPP6.851.12.2024.CNMM z dnia 23 kwietnia 2024 r., ani ocenić skali ryzyka związanego z sytuacją, w której z jednej strony Trybunał Konstytucyjny i sądy administracyjne wskazują na „wtórną niekonstytucyjność” przepisu, a organy władzy wykonawczej i ustawodawczej nie podjęły skutecznych działań legislacyjnych mających na celu wprowadzenie właściwych rozwiązań prawnych zalecanych przez organy władzy sądowniczej.

Kolejny rok suma ustaleń kontroli podatkowych oraz kontroli celno-skarbowych zrealizowanych przez pracowników urzędów skarbowych oraz urzędów celno-skarbowych była niższa niż w roku poprzednim – w 2024 r. obniżyła się o 10,8%, a w 2023 r. o 27%. W okresach tych nastąpił również spadek liczby kontroli (odpowiednio o 16,8% oraz 8,6%).

OBSZAR

3. Sprawozdawczość

Kontrolą objęto prawidłowość sporządzania sprawozdania łącznego z wykonania planu dochodów budżetowych (Rb-27) za 2024 r. przez dysponenta części 77 – Podatki i inne wpłaty na rzecz budżetu państwa. Sprawozdanie zostało sporządzone na podstawie sprawozdań jednostkowych (własnych i podległych jednostek). W sprawozdaniu prawidłowo ujęto łączne dane:

- wykazane w sprawozdaniach jednostkowych Pierwszego Urzędu Skarbowego w Bydgoszczy⁷¹ i Urzędu Skarbowego w Nowym Targu⁷²,
- z ewidencji środków pochodzących z budżetu Unii Europejskiej,

W dniu 3 kwietnia 2025 r. uwzględniono w sprawozdaniu Rb-27 części 77 wpłatę kwoty 312 mln zł z tytułu rozliczenia środków z Unii Europejskiej i innych źródeł bezzwrotnej pomocy zagranicznej za IV kwartał 2024 r. Wpłata tych środków na rachunek budżetu państwa została dokonana zgodnie z przepisami rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 15 stycznia 2014 r. w sprawie szczegółowego sposobu wykonywania budżetu państwa⁷³.

Sprawozdanie części 77, tj. Rb-27 za 2024 r., zostało sporządzone terminowo i prawidłowo pod względem merytorycznym i formalno-rachunkowym.

(akta kontroli tom I str. 275-291)

⁷¹ Pierwszy Urząd Skarbowy w Bydgoszczy pełni rolę Centrum Kompetencyjnego Rozliczeń operacji finansowych ewidencjonowanych w systemie finansowo-księgowym Poltax2b Plus (głównie w zakresie PIT, CIT i VAT, z wyłączeniem podatku od towarów i usług z tytułu importu towarów).

⁷² Urząd Skarbowy w Nowym Targu pełni rolę Centrum Rozliczeń operacji finansowych ewidencjonowanych w systemie finansowo-księgowym ZEFIR2 (rozliczeń z tytułu podatku akcyzowego, podatku od towarów i usług z tytułu importu towarów, należności celnych i innych opłat związanych z przywozem i wywozem towarów).

⁷³ Dz. U. z 2021 r. poz. 259, ze zm.

Stwierdzone
nieprawidłowości

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

Sprawozdanie Rb-27 z wykonania planu dochodów budżetowych za 2024 r. niejednolicie ilustrowało poziom wykonania prognozy dochodów. Sprawozdanie dla niektórych źródeł dochodów nie zawierało poziomu prognozy dochodów w szczególności, w której było prezentowane na podstawie klasyfikacji budżetowej ich wykonanie. Zdaniem NIK utworzenie w klasyfikacji budżetowej, po stronie dochodów, paragrafu 160 i rozdziałów 75690-75694 pogorszyło przejrzystość systemu ewidencyjno-sprawozdawczego budżetu państwa.

Ustalenie poziomu wykonania planu dochodów z podatku od towarów i usług, podatku dochodowego od osób prawnych, podatku akcyzowego, podatku dochodowego od osób fizycznych i podatku od wydobywania niektórych kopalin, w oparciu o sprawozdanie Rb-27 za poszczególne miesiące 2024 r., było możliwe w wyniku porównania danych w kolumnie 9 z planem wykazywanym w kolumnie 6 ujętym w § 160 i odpowiednim rozdziale spośród rozdziałów 75690-75694. Nie było jednak możliwe ustalenie poziomu wykonania planu dla poszczególnych grup wyrobów akcyzowych, tytułów podatkowych obejmujących PIT, jak również oddzielnie dla wpływów z podatku od wydobywania niektórych kopalin w zakresie miedzi i srebra oraz ropy naftowej i gazu ziemnego (gdyż w sprawozdaniu nie było wielkości planu w takiej szczególności). Było to spowodowane zmianami w klasyfikacji budżetowej dokonanymi rozporządzeniem Ministra Finansów z dnia 11 lipca 2023 r. zmieniającym rozporządzenie w sprawie szczegółowej klasyfikacji dochodów, wydatków, przychodów i rozchodów oraz środków pochodzących ze źródeł zagranicznych⁷⁴, dotyczącymi wprowadzenia do klasyfikacji budżetowej nowego § 160 *Planowane wpływy z niektórych podatków* oraz rozdziałów 75690-75694. Zmiany zostały ocenione w wystąpieniu po kontroli P/24/011 Opracowanie ustawy budżetowej na rok 2024.

W sprawozdaniach Rb-27 sporządzanych za poszczególne okresy do końca 2023 r. poziom wykonania planu wszystkich źródeł dochodów wyszczególnionych w klasyfikacji budżetowej, ustalano w wyniku porównania danych zawartych w tych samych rozdziałach i paragrafach klasyfikacji budżetowej w dwóch kolumnach, tj. kolumnie 9 dotyczącej wykonania dochodów i kolumnie 6 dotyczącej planu. Po przedmiotowej zmianie w klasyfikacji budżetowej takie porównanie jest możliwe jedynie dla części źródeł dochodów, w tym dochodów z podatku od gier, od sprzedaży detalicznej oraz od niektórych instytucji finansowych.

Zastępca Dyrektora Polityki Makroekonomicznej wyjaśnił, że dochody budżetu państwa, z podatków prognozowanych w Departamencie Polityki Makroekonomicznej, prezentowane są zarówno w załączniku do ustawy budżetowej, jak i w sprawozdaniu z wykonania budżetu państwa w ujęciu kategorii:

- podatek od towarów i usług,
- podatek akcyzowy,
- podatek dochodowy od osób fizycznych,
- podatek dochodowy od osób prawnych.

Taki sposób prezentacji obowiązuje od lat i nie uległ zmianie w związku ze zmianą klasyfikacji budżetowej, a wręcz przeciwnie klasyfikacja budżetowa odzwierciedla obecnie sposób prezentacji prognozy dochodów budżetowych w ustawie budżetowej (tj. w załączniku do ustawy i w uzasadnieniu).

Departament wielokrotnie wskazywał, że zgodnie z ustawą o finansach publicznych dochody budżetu państwa w ustawie budżetowej są prognozą i nie

⁷⁴ Dz. U. poz. 1347.

powinny być podstawą oceny realizacji dochodów podatkowych. Dochody podatkowe zależą od systemu podatkowego i rzeczywistej realizacji zdarzeń gospodarczych będących podstawą opodatkowania, a nie od prognozy tych dochodów.

Jednocześnie Najwyższa Izba Kontroli podtrzymuje wniosek sformułowany po kontroli P/24/011 – Opracowanie ustawy budżetowej na rok 2024 o dokonanie zmiany klasyfikacji budżetowej w celu planowania poszczególnych dochodów podatkowych budżetu państwa w osobnych paragrafach klasyfikacji budżetowej oraz o usunięciu rozdziałów 75690-75694.

(akta kontroli tom I str. 292-296, 182-189, 195-198)

OCENA CZĄSTKOWA

Prawidłowo w oparciu o dane źródłowe sporządzono sprawozdania budżetowe RB-27 z wykonania planu dochodów za 2024 r. Zmiany w klasyfikacji budżetowej obniżyły przejrzystość i jednolitość danych ujmowanych w sprawozdaniu.

Wnioski

V. Wnioski

W związku ze stwierdzonymi nieprawidłowościami, Najwyższa Izba Kontroli, na podstawie art. 53 ust. 1 pkt 5 ustawy o NIK, wnosi o planowanie dochodów budżetowych w szczególowości w jakiej ujmowane jest, w oparciu o Klasyfikację budżetową, wykonanie poszczególnych źródeł dochodów.

VI. Pozostałe informacje i pouczenia

Wystąpienie pokontrolne sporządzono w postaci elektronicznej z użyciem kwalifikowanych podpisów elektronicznych.

Prawo zgłoszenia zastrzeżeń

Zgodnie z art. 54 ustawy o NIK kierownikowi jednostki kontrolowanej przysługuje *prawo zgłoszenia* na piśmie umotywowanych zastrzeżeń do wystąpienia pokontrolnego, w terminie 21 dni od dnia jego przekazania. Zastrzeżenia zgłasza się do Prezesa NIK. Prawo zgłaszania zastrzeżeń, zgodnie z art. 61b ust. 2 ustawy o NIK, nie przysługuje do wystąpienia pokontrolnego zmienionego zgodnie z treścią uchwały w sprawie zastrzeżeń.

Obowiązek poinformowania NIK o sposobie wykorzystania uwag i wykonania wniosków

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

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

Warszawa, 18 kwietnia 2025 r.

Wiceprezes
Najwyższa Izba Kontroli
Michał Jędrzejczyk

/./

Zmian w wystąpieniu pokontrolnym dokonała:
Dyrektor Departamentu Budżetu i Finansów
Anna Wojcieszekiewicz
/podpisano elektronicznie/