

BEOS-61/25

Warszawa, 28 lutego 2025 r.

## Do druku nr 1035

Pan  
Szymon Hołownia  
Marszałek Sejmu  
Rzeczypospolitej Polskiej

### Opinia w sprawie oceny skutków regulacji poselskiego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług (druk sejmowy nr 1035)

Na podstawie art. 34 ust. 9a uchwały Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 30 lipca 1992 r.  
– Regulamin Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej (Monitor Polski z 2022 r. poz. 990, ze zm.)  
sporządza się następującą opinię:

#### I. Problem, który zamierzają rozwiązać Wnioskodawcy

W uzasadnieniu projektu oraz dołączonych do niego deklarowanych skutkach regulacji (DSR) nie określono *expressis verbis* problemu, jaki ma rozwiązywać projektowana ustawa. Wskazano jedynie cel projektu (wprowadzenie na okres od 1 lutego 2025 r. do 31 grudnia 2025 r. obniżonej do 8% stawki podatku od towarów i usług dla energii elektrycznej) oraz przedstawiono (szerzej w uzasadnieniu) kontekst proponowanej regulacji: obowiązujące wcześniej rozwiązania antyinflacyjne, wpływ cen energii na poziom inflacji, wpływ obniżonej stawki na kondycję finansową gospodarstw domowych i przedsiębiorstw oraz ich stabilizację i poczucie bezpieczeństwa, możliwość wsparcia budżetów domowych, utrzymanie cen towarów i usług na obecnym poziomie, wzmocnienie poziomu konsumpcji i sprzedaży.

Z treści uzasadnienia dołączonego do projektowanej ustawy oraz DSR należy wnioskować, że zasadniczym problemem, jaki ma rozwiązywać projektowana regulacja, są wysokie ceny energii elektrycznej, które wpływają na poziom cen innych towarów i usług, a tym samym na poziom inflacji, kondycję finansową polskich przedsiębiorstw oraz budżety gospodarstw domowych. Pośrednio projektowana regulacja ma więc rozwiązywać – po części – również problem aktualnej kondycji finansowej przedsiębiorstw i gospodarstw domowych.

## II. Rozwiązanie rekomendowane przez Wnioskodawców

Rozwiązaniem problemów wskazanych w uzasadnieniu projektowanej ustawy i dołączonym do niej DSR jest nowelizacja ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług<sup>1</sup> (dalej: u.p.t.u.), polegająca na czasowym obniżeniu stawki podatku od towarów i usług (VAT) dla energii elektrycznej (CN<sup>2</sup> 2716 00 00).

W obecnym stanie prawnym dostawa energii elektrycznej objęta jest podstawową stawką podatku od towarów i usług, wynoszącą, zgodnie z art. 41 ust. 1 w zw. z art. 146ef ust. 1 pkt 1 u.p.t.u., 23%. W projekcie zaproponowano obniżenie tej stawki do 8%, przy czym obniżona stawka VAT ma obowiązywać w okresie od 1 lutego 2025 r. do 31 grudnia 2025 r. (dodany art. 146dba w u.p.t.u. – art. 1 projektu).

Jednocześnie projektowana ustawa:

- po pierwsze – nakłada na sprzedawców dokonujących sprzedaży energii elektrycznej, opodatkowanej obniżoną stawką podatku VAT, obowiązek przekazania nabywcy tej energii informacji o obniżonych stawkach podatku od towarów i usług dotyczących tej energii: a) poprzez każdorazowe dołączenie tej informacji do faktury lub innego dokumentu, z którego wynika zapłata należności za energię elektryczną, albo b) oddzielnie, w przypadku gdy faktura lub inny dokument, z którego wynika zapłata należności za tę energię, zostaną wysłane później niż w terminie 2 miesięcy od dnia wejścia w życie projektowanej ustawy (art. 2 ust. 1 projektu);
- po drugie – zobowiązuje ministra właściwego do spraw finansów publicznych do udostępnienia w Biuletynie Informacji Publicznej na stronie podmiotowej obsługującego go urzędu wzoru informacji o obniżonych stawkach podatku od towarów i usług dotyczących energii elektrycznej (art. 2 ust. 2 projektu).

Projektowana ustawa ma wejść w życie z dniem 1 lutego 2025 r. (art. 3 projektu).

## III. Inne rozwiązania rozważane przez Wnioskodawców

Wnioskodawcy nie rozważali rozwiązań alternatywnych.

## IV. Rozwiązania przyjmowane w innych państwach, w szczególności państwach członkowskich OECD/UE

W związku ze światowym wzrostem cen surowców energetycznych państwa członkowskie UE w celu bezpośredniej ochrony odbiorców energii elektrycznej wprowadziły w latach 2022-2024 szereg środków mających złagodzić skutki wzrostu cen energii, w tym maksymalne ceny energii elektrycznej, transfery kierowane do

<sup>1</sup> Dz. U. z 2024 r. poz. 361, ze zm.

<sup>2</sup> Zob. rozporządzenie wykonawcze Komisji (UE) 2024/2522 z dnia 23 września 2024 r. zmieniające załącznik do rozporządzenia Rady (EWG) nr 2658/87 w sprawie nomenklatury taryfowej i statystycznej oraz w sprawie Wspólnej Taryfy Celnej, Dz. Urz. UE 2024 L 2522 z 31 X 2024 r.

wrażliwych odbiorców, wsparcie dla przedsiębiorstw, a także tymczasowe obniżenie stawki podatku od wartości dodanej<sup>3</sup>.

W większości państw członkowskich UE obowiązuje standardowa stawka VAT na dostawę energii elektrycznej. Obniżona stawka VAT na dostawę energii elektrycznej obowiązuje m.in. w Belgii (6%), Grecji (6%), Luksemburgu (8%) i na Słowacji (19%)<sup>4</sup>.

Tymczasowe obniżenie stawki VAT na dostawę energii elektrycznej w różnych okresach w latach 2022-2024 obowiązywało m.in. w Finlandii, Hiszpanii, Irlandii, Portugalii, Rumunii, Słowenii<sup>5</sup>. Spośród powyższych państw obniżoną stawkę VAT na dostawę energii elektrycznej w 2025 r. utrzymano w Irlandii<sup>6</sup>. Obniżenie stawki VAT do 9% będzie w Irlandii obowiązywać do 30 kwietnia 2025 r. W Portugalii od 1 stycznia 2025 r. dla gospodarstw domowych obowiązywać będzie 6% stawka VAT na pierwsze 200 kWh zużytej energii elektrycznej w miesiącu (dla dużych rodzin próg wynosi 300 kWh). Na pozostałą część zużytej energii obowiązywać będzie standardowa stawka VAT w wysokości 23%<sup>7</sup>.

W ankietach przesłanych w ramach konsultacji społecznych dotyczących analizowanego projektu nie odniesiono się do konkretnych rozwiązań przyjmowanych w innych państwach, w szczególności państwach członkowskich OECD/UE.

## V. Skutki prawne projektowanej ustawy

Projekt:

1. wprowadza na okres od 1 lutego do 31 grudnia 2025 r. 8% stawkę podatku od towarów i usług dla energii elektrycznej (CN 2716 00 00) – art. 1 projektu (nowy art. 146dba u.p.t.u.);
2. nakłada na sprzedawców dokonujących sprzedaży energii elektrycznej, opodatkowanej obniżoną stawką podatku od towarów i usług, obowiązek przekazania nabywcy tej energii informacji o obniżonych stawkach podatku od towarów i usług dotyczących tej energii – art. 2 ust. 1 projektu;

<sup>3</sup> *National fiscal policy responses to the energy crisis*, Bruegel, 26 VI 2023, <https://www.bruegel.org/dataset/national-policies-shield-consumers-rising-energy-prices>; Ocena skutków regulacji zawartej w obywatelskim projekcie ustawy o zmianie ustaw w celu wsparcia odbiorców energii elektrycznej, paliw gazowych i ciepła oraz niektórych innych ustaw, opinia BEOS z 8 VII 2024 r., BEOS-WP/WOSR-1452/24; Opinia w sprawie oceny skutków regulacji poselskiego projektu ustawy o zmianie ustawy o środkach nadzwyczajnych mających na celu ograniczenie wysokości cen energii elektrycznej oraz wsparciu niektórych odbiorców w latach 2023-2025 oraz niektórych innych ustaw, opinia BEOS z 21 I 2025 r., BEOS-2667/24.

<sup>4</sup> Dane według bazy Komisji Europejskiej *Taxes in Europe Database v4*, [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/tedb/#/home](https://ec.europa.eu/taxation_customs/tedb/#/home) [wszystkie źródła internetowe cytowane w niniejszej opinii zostały sprawdzone 27.02.2025].

<sup>5</sup> *National fiscal policy...*, op.cit.; dane według bazy *Taxes in Europe Database v4*, [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/tedb/#/home](https://ec.europa.eu/taxation_customs/tedb/#/home).

<sup>6</sup> Informacje z irlandzkiego portalu Citizens Information, <https://www.citizensinformation.ie/en/consumer/utilities/paying-electricity-bill/>.

<sup>7</sup> Informacje z portalu Vatupdate, <https://www.vatupdate.com/2024/08/07/lowering-of-vat-on-electricity-consumption-to-6-for-first-200-300-kwh-month-from-january-2025/>.

3. zobowiązuje ministra właściwego do spraw finansów publicznych do udostępnienia w Biuletynie Informacji Publicznej na stronie podmiotowej obsługującego go urzędu wzoru informacji o obniżonych stawkach podatku od towarów i usług dotyczących energii elektrycznej – art. 2 ust. 2 projektu.

Ad 1.

W kontekście projektowanej regulacji należy zauważyć w pierwszej kolejności, że 8% stawka VAT dla energii elektrycznej wprowadzana jest na czas określony – od 1 lutego do 31 grudnia 2025 r. Po tej dacie obowiązywać będzie stawka podstawowa – 23% (por. art. 41 ust. 1 w zw. z art. 146ef ust. 1 pkt 1 u.p.t.u.).

Po drugie, stawka obniżona (8%) dotyczyć będzie wyłącznie opłat za energię elektryczną (CN 2716 00 00), a więc przede wszystkim opłaty za energię czynną (energię pobraną przez odbiorcę) oraz ewentualnie opłat dodatkowych pobieranych przez przedsiębiorstwo energetyczne, wynikających z ofert rynkowych (niezatwierdzonych przez Prezesa Urzędu Regulacji Energetyki), takich jak opłata handlowa, opłata abonamentowa związana ze sprzedażą energii oraz opłata manipulacyjna<sup>8</sup>. Stawka obniżona nie będzie miała zastosowania do opłat związanych z dystrybucją energii: opłat sieciowych – stałej i zmiennej, opłaty jakościowej, opłaty abonamentowej związanej z odczytywaniem wskazań układów pomiarowo-rozliczeniowych i ich kontrolą, opłaty przejściowej, opłaty OZE, opłaty kogeneracyjnej, opłaty mocy<sup>9</sup>.

Zgodnie z art. 5a u.p.t.u. towary i usługi będące przedmiotem czynności, o których mowa w art. 5 u.p.t.u. (objęte przedmiotowym zakresem u.p.t.u.), wymienione w klasyfikacji w układzie odpowiadającym Nomenklaturze scalonej (CN) zgodnej z rozporządzeniem Rady (EWG) nr 2658/87<sup>10</sup> lub w klasyfikacjach wydanych na podstawie przepisów o statystyce publicznej<sup>11</sup>, są klasyfikowane według CN lub klasyfikacji wydanych na podstawie przepisów o statystyce publicznej, jeżeli dla tych towarów lub usług przepisy ustawy (u.p.t.u.) lub przepisy wykonawcze wydane na jej podstawie powołują działy, pozycje, podpozycje lub kody Nomenklatury scalonej (CN) lub symbole klasyfikacji statystycznych.

<sup>8</sup> Z informacji zawartych na stronie internetowej Urzędu Regulacji Energetyki wynika, że do opłat za energię elektryczną zalicza się cenę energii elektrycznej wyrażoną w zł/kWh, która jest uzależniona od ilości zużytej energii oraz wynikające z ofert rynkowych (niezatwierdzonych przez Prezesa URE) opłaty niezależne od ilości zużytej energii, takie jak opłata handlowa, opłata abonamentowa związana ze sprzedażą energii oraz opłata manipulacyjna. Zob. *Energia elektryczna: Co oznaczają różne rodzaje opłat na moim rachunku?*, Urząd Regulacji Energetyki, <https://www.ure.gov.pl/pl/konsumenci/faq-czesto-zadawane-py/energia-elektryczna/12234.Co-oznaczaja-rozne-rodzaje-oplat-na-moim-rachunku.html>.

<sup>9</sup> Zob. art. 45 ust. 1 ustawy z dnia 10 kwietnia 1997 r. – Prawo energetyczne (Dz. U. z 2024 r. poz. 266, ze zm.) oraz ustaw: z dnia 29 czerwca 2007 r. o zasadach pokrywania kosztów powstałych u wytwórców w związku z przedterminowym rozwiązaniem umów długoterminowych sprzedaży mocy i energii elektrycznej (Dz. U. z 2022 r. poz. 311), z dnia 20 lutego 2015 r. o odnawialnych źródłach energii (Dz. U. z 2024 r. poz. 1361, ze zm.), z dnia 14 grudnia 2018 r. o promowaniu energii elektrycznej z wysokosprawnej kogeneracji (Dz. U. z 2024 r. poz. 639, ze zm.), z dnia 20 maja 2016 r. o efektywności energetycznej (Dz. U. z 2024 r. poz. 1047, ze zm.), z dnia 8 grudnia 2017 r. o rynku mocy (Dz. U. z 2023 r. poz. 2131, ze zm.).

<sup>10</sup> Rozporządzenie Rady (EWG) nr 2658/87 z dnia 23 lipca 1987 r. w sprawie nomenklatury taryfowej i statystycznej oraz w sprawie Wspólnej Taryfy Celnej, Dz. Urz. WE L 256 z 07 IX 1987, s. 1, ze zm.; Dz. Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 2, t. 2, s. 382, ze zm.

<sup>11</sup> Zob. ustawa z dnia 29 czerwca 1995 r. o statystyce publicznej, Dz. U. z 2024 r. poz. 1799.

Zgodnie natomiast z art. 41 ust. 13 u.p.t.u. do towarów i usług będących przedmiotem czynności, o których mowa w art. 5 u.p.t.u., niewymienionych w Nomenklaturze scalonej (CN) lub w klasyfikacjach wydanych na podstawie przepisów o statystyce publicznej, stosuje się stawkę podatku w wysokości 22% (obecnie – 23%<sup>12</sup>), z wyjątkiem tych, dla których w przepisach ustawy lub przepisach wykonawczych wydanych na jej podstawie określono inną stawkę.

Projekt, ustalając stawkę podatku od towarów i usług dla energii elektrycznej, odwołuje się do Nomenklatury scalonej (CN), która w poz. CN 2716 00 00 klasyfikuje energię elektryczną, co odpowiada w Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług (PKWiU)<sup>13</sup> poz. 35.11.10.0. Usługi związane z przesyłaniem energii elektrycznej oraz usługi związane z dystrybucją energii elektrycznej klasyfikowane są w odrębnych pozycjach PKWiU, odpowiednio: 35.12.10.0 i 35.13.10.0. Stąd też nie będą one objęte stawką obniżoną (8%).

Obniżona (z 23 do 8%) stawka podatku od towarów i usług na energię elektryczną ma wejść w życie w trakcie roku budżetowego, po uchwaleniu przez Sejm, podpisaniu przez Prezydenta i ogłoszeniu ustawy budżetowej na 2025 r.<sup>14</sup>, w której wpływy z podatku od towarów i usług od energii elektrycznej były opracowywane przy założeniu obowiązywania dla tej energii przez cały rok budżetowy stawki podatku w wysokości 23%. Przyjęcie projektowanej regulacji może więc prowadzić do zmniejszenia wpływów z podatku od towarów i usług od energii elektrycznej, a tym samym do zwiększenia deficytu budżetowego (zob. pkt VIII opinii). W tym kontekście należy zwrócić uwagę, że – jak wskazuje Trybunał Konstytucyjny w swoim orzecznictwie – równowaga finansów publicznych stanowi wartość chronioną konstytucyjnie, co wynika z całokształtu regulacji konstytucyjnych zawartych w rozdziale X Konstytucji, zwłaszcza z art. 216 oraz art. 220, a także z art. 1, który stanowi, że Rzeczpospolita jest dobrem wspólnym wszystkich obywateli<sup>15</sup>. Opracowywanie i kierowanie wykonaniem budżetu państwa należy do prerogatyw Rady Ministrów (por. art. 146 ust. 4 pkt 5 i 6, art. 220 ust. 1, art. 221, art. 222 i art. 226 ust. 1 Konstytucji). Dochody podatkowe stanowiąc główne źródło dochodów budżetu państwa (ok. 90%<sup>16</sup>) przesądzają o możliwości realizacji przez państwo wynikających z Konstytucji i ustaw zadań. Jednym z elementów konstrukcyjnych podatku, który decyduje o wysokości obciążeń podatkowych, a co za tym idzie o wysokości dochodów podatkowych jest stawka podatku. Tym samym należy stwierdzić, że ustalenie poziomu stawek w poszczególnych podatkach, w tym przypadku w podatku od towarów i usług, leży w gestii Rady Ministrów, odpowiedzialnej za uchwalenie projektu budżetu państwa i kierowanie wykonaniem tego budżetu (por. art. 146 ust. 4 pkt 5 i 6 Konstytucji), oraz Sejmu, jako władzy ustawodawczej, której – jak wskazuje TK w swoim orzecznictwie – przysługuje

<sup>12</sup> Zob. art. 146ef ust. 1 pkt 1 u.p.t.u.

<sup>13</sup> Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 4 września 2015 r. w sprawie Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług (PKWiU), Dz. U. poz. 1676, ze zm.

<sup>14</sup> Ustawa budżetowa na rok 2025 z dnia 9 stycznia 2025 r., Dz. U. poz. 63.

<sup>15</sup> Por. wyrok TK z 4 XII 2000 r., sygn. akt K 9/00, OTK ZU 8/2000, poz. 294; wyrok TK z 27 II 2002 r., sygn. akt K 47/01, OTK ZU 1A/2002, poz. 6.

<sup>16</sup> W budżecie państwa na 2025 r. dochody podatkowe stanowią 90,2% całości dochodów. Zob. załącznik nr 1 do ustawy budżetowej na rok 2025.

swoboda w kształtowaniu systemu podatkowego<sup>17</sup>. Tym niemniej swoboda ta jest ograniczona zasadami i wartościami wyrażonymi w ustawie zasadniczej<sup>18</sup>. Taką wartością jest niewątpliwie równowaga finansów publicznych, wyrażona w art. 220 ust. 1 Konstytucji, zgodnie z którym zwiększenie wydatków lub ograniczenie dochodów planowanych przez Radę Ministrów nie może powodować ustalenia przez Sejm większego deficytu budżetowego niż przewidziany w projekcie ustawy budżetowej. W doktrynie sporne jest, czy art. 220 ust. 1 Konstytucji wprowadza zakaz zwiększania deficytu tylko w odniesieniu do ustaw budżetowych, czy też odnosi się do wszelkich aktów normatywnych, których wprowadzenie w życie skutkowałoby zwiększeniem deficytu budżetowego<sup>19</sup>. W tym aspekcie podkreśla się, że użyte w art. 220 ust. 1 Konstytucji sformułowanie „dochody i wydatki planowane” ma takie samo znaczenie jak w art. 219 ust. 3 Konstytucji, a to oznacza, że restrykcja jest skierowana bezpośrednio do władzy uchwalającej budżet<sup>20</sup>. Tym niemniej, jak podkreśla T. Dębowska-Romanowska, nie można z tego wysnuć wniosku, że restrykcji tej nie powinno się brać pod uwagę w toku każdego procesu legislacyjnego, bowiem wyraża ona bardzo silne chronione wartości konstytucyjne: równowagę budżetową i równowagę finansów publicznych, a to oznacza obowiązek wykładni art. 118 ust. 3 Konstytucji w taki sposób, by chronić deficyt budżetowy przed nieuprawnionym wzrostem<sup>21</sup>. Zgodnie z art. 118 ust. 3 Konstytucji wnioskodawcy, przedkładając Sejmowi projekt ustawy, przedstawiają skutki finansowe jej wykonania. W przypadku opiniowanego projektu skutki te (koszty wprowadzanych zmian) zostały ocenione przez Wnioskodawców na maksymalnie 5,5 mld zł, przy czym wskazano, że choć wpłynie on na zmniejszenie dochodów z podatku od towarów i usług, to jednocześnie, z uwagi na „zwiększenie obrotów i zysków ze sprzedaży podmiotów handlowych, ich kontrahentów, dostawców i producentów”, większe będą dochody z podatku dochodowego (w tym zakresie zob. pkt VII i VIII opinii).

## Ad 2.

Wątpliwości budzi charakter prawny wzoru informacji o obniżonej stawce VAT dla energii elektrycznej (art. 2 ust. 2 projektu). Należy bowiem zauważyć, że projektowany przepis nie stanowi w istocie upoważnienia dla ministra właściwego do spraw finansów publicznych do określenia wzoru informacji o obniżonej stawce podatku od towarów i usług, który mieliby obowiązek stosować sprzedawcy energii

<sup>17</sup> Por. np. wyrok TK z 25 XI 1997 r., sygn. akt K 26/97, OTK 1997/5-6/64.

<sup>18</sup> Por. np. wyrok TK z 18 VII 2013 r., sygn. akt SKL 18/09, OTK ZU 6A/2013, poz. 80.

<sup>19</sup> Por.: T. Dębowska-Romanowska, *Zarys prawa. Prawo finansowe. Część konstytucyjna wraz z częścią ogólną*, Warszawa 2010, s. 212-213 oraz P. Winczorek, *Komentarz do Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r.*, Warszawa 2000, s. 278.

<sup>20</sup> Por. T. Augustyniak-Górna, *Spory wokół interpretacji Konstytucji*, „Przegląd Sejmowy” nr 5/1999.

<sup>21</sup> Zob. T. Dębowska-Romanowska, op.cit., s. 213. Por. również M. Bartoszewicz [w:] M. Haczowska (red.), *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, komentarz do art. 220, w którym autor stwierdza, że: „Wprawdzie z punktu widzenia ekonomicznego racjonalny byłby raczej zakaz zwiększania deficytu budżetowego także w ten niejako okrężny sposób (przez inne ustawy), jednakże wykładnia językowo-logiczna samej Konstytucji RP nie wyklucza negatywnego oddziaływania na bilans finansów przez inne ustawy. Wnioskodawca ustawy powinien wprawdzie określić skutki finansowe jej wykonania (art. 118 ust. 3 Konstytucji RP), ale nie wyklucza to wskazania ujemnych skutków dla budżetu.”

elektrycznej wykonując obowiązek określony w art. 2 ust. 1 projektu. *Notabene*, z treści art. 2 ust. 1 projektu nie wynika obowiązek stosowania przez sprzedawców energii elektrycznej wzoru informacji udostępnionego przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych w BIP.

Zgodnie z art. 87 ust. 1 Konstytucji, źródłami powszechnie obowiązującego prawa Rzeczypospolitej Polskiej są, poza Konstytucją, ustawami, ratyfikowanymi umowami międzynarodowymi, również rozporządzenia. Te ostatnie wydawane są przez organy wskazane w Konstytucji, na podstawie szczegółowego upoważnienia zawartego w ustawie i w celu jej wykonania, przy czym upoważnienie to powinno nie tylko określać organ właściwy do wydania rozporządzenia i zakres spraw przekazanych do uregulowania, ale również wytyczne dotyczące treści aktu. Projekt w tym zakresie nie czyni zadość wymaganiom Konstytucji. Oznacza to, że ustalony przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych wzór informacji, o której mowa w art. 2 ust. 1 projektu i udostępniony w BIP na stronie podmiotowej obsługującego go urzędu nie będzie miał charakteru powszechnie obowiązującego prawa w rozumieniu art. 87 ust. 1 i art. 92 ust. 1 Konstytucji.

Projektowana ustawa ma wejść w życie z dniem 1 lutego 2025 r. (art. 3 projektu). W tym kontekście, mając na względzie obecny etap procedowania projektu w Sejmie, należy zauważyć, że zgodnie art. 4 ust. 1 ustawy z dnia 20 lipca 2000 r. o ogłaszaniu aktów normatywnych i niektórych innych aktów prawnych (dalej: u.og.ak.nor.)<sup>22</sup> akty normatywne, zawierające przepisy powszechnie obowiązujące, ogłaszane w dziennikach urzędowych wchodzi w życie po upływie czternastu dni od dnia ich ogłoszenia, chyba że dany akt normatywny określi termin dłuższy. Zgodnie z art. 5 u.og.ak.nor. istnieje również możliwość nadania aktowi normatywnemu wstecznej mocy obowiązującej, jeżeli zasady demokratycznego państwa prawnego nie stoją temu na przeszkodzie<sup>23</sup>.

Dodatkowo, w kontekście terminu wejścia w życie projektowanej regulacji, należy zauważyć, że:

1. zgodnie z art. 41 ust. 14e u.p.t.u. – w przypadku dostaw energii elektrycznej, dla których wystawiono fakturę, a po wystawieniu tej faktury uległa zmianie stawka podatku w odniesieniu do okresów, do których odnoszą się płatności lub rozliczenia objęte tą fakturą, może być stosowana stawka podatku obowiązująca przed dniem zmiany stawki podatku, pod warunkiem że w pierwszej fakturze wystawianej po dniu zmiany stawki podatku, nie później jednak niż w ciągu 12 miesięcy od dnia zmiany stawki podatku, uwzględniona zostanie korekta rozliczenia objętego fakturą wystawioną przed dniem zmiany stawki podatku;
2. zgodnie z art. 41 ust. 14f u.p.t.u. zmiana stawki podatku w odniesieniu do czynności, która zostanie wykonana w dniu zmiany stawki podatku lub po tym dniu, w związku z którą otrzymano całość lub część zapłaty, nie

<sup>22</sup> Ustawa z dnia 20 lipca 2000 r. o ogłaszaniu aktów normatywnych i niektórych innych aktów prawnych, Dz. U. poz. 1461.

<sup>23</sup> Zob. również § 51 rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z dnia 20 czerwca 2002 r. w sprawie „Zasad techniki prawodawczej”, Dz. U. z 2016 r. poz. 283.

powoduje zmiany wysokości opodatkowania zapłaty otrzymanej przed dniem zmiany stawki podatku.

Projekt był przedmiotem analiz Biura Ekspertyz i Oceny Skutków Regulacji Kancelarii Sejmu dotyczących zgodności z prawem Unii Europejskiej<sup>24</sup>. Omawiany projekt był także przedmiotem analizy BEOS w trybie art. 95a ust. 3 regulaminu Sejmu<sup>25</sup>.

Projekt był przedmiotem konsultacji społecznych, przy czym w odniesieniu do skutków prawnych nie zgłoszono żadnych uwag.

## VI. Skutki społeczne projektowanej ustawy

Projekt ustawy będzie oddziaływał na:

1. gospodarstwa domowe – według badania ankietowego Urzędu Regulacji Energetyki (URE)<sup>26</sup> na koniec 2023 r. do krajowego systemu elektroenergetycznego przyłączonych było 17 533 973 odbiorców energii elektrycznej, z których 15 226 212 (ok. 86,8%) stanowiły gospodarstwa domowe; energia dostarczana jest tym odbiorcom do 19 059 986 punktów poboru energii (PPE), z których 86,6% przynależy do gospodarstw domowych; w 2023 r. doszło do wstrzymania dostaw energii elektrycznej do 195 155 punktów poboru energii, z tego około 70,5% przypadków dotyczyło gospodarstw domowych – w zdecydowanej większości (95%) było to spowodowane brakiem terminowej płatności za pobraną energię elektryczną;
2. pozostałych detalicznych odbiorców energii elektrycznej – 2 307 761;
3. wytwórców energii elektrycznej – udział trzech największych podmiotów (PGE Polska Grupa Energetyczna S.A., ENEA S.A., Orlen S.A.) w ilości energii elektrycznej dostarczonej przez wytwórców bezpośrednio do odbiorców końcowych w 2023 r. wynosił 61,4%, czwarte miejsce zajmowała TAURON Polska Energia S.A.;
4. podmioty uczestniczące w obrocie giełdy energii – 46 podmiotów;
5. ministra właściwego do spraw finansów publicznych.

Projektodawca wskazuje w DSR, że obniżka podatku od towarów i usług na energię elektryczną zapewni stabilizację i poczucie bezpieczeństwa obywatelom, dając im jednocześnie poczucie, że państwo reaguje na istniejące problemy. Ponadto, zmiana ma pozwolić na uruchomienie skutecznych instrumentów zwiększających bezpieczeństwo finansowe gospodarstw domowych,

<sup>24</sup> *Opinia w sprawie zgodności z prawem Unii Europejskiej poselskiego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług (przedstawiciel wnioskodawców: poseł Olga Patkowska-Semeniuk)*, opinia BEOS z 17 I 2025 r., BEOS-WOSR/WPEiM-59/25.

<sup>25</sup> *Opinia w sprawie stwierdzenia, czy poselski projekt ustawy o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług (przedstawiciel wnioskodawców: poseł Olga Semenik-Patkowska) jest projektem ustawy wykonującej prawo Unii Europejskiej w rozumieniu art. 95a ust. 1 regulaminu Sejmu*, opinia BEOS z 17 I 2025 r., BEOS-WOSR/WAPEiM-60/25.

<sup>26</sup> Dane w pkt 1-4 dotyczące rynku energii elektrycznej za 2023 r. pochodzą z publikacji *Charakterystyka rynku energii elektrycznej*, Urząd Regulacji Energetyki, 11 IX 2024, <https://www.ure.gov.pl/pl/energia-elektryczna/charakterystyka-rynku/12095,2023.html>.

a w szczególności obywateli, którzy najbardziej są narażeni na ubóstwo. W uzasadnieniu projektu nie wskazano liczby takich gospodarstw ani kryteriów, które określałyby granice ubóstwa.

Bezpośrednim skutkiem projektowanej zmiany będzie zmniejszenie kosztów zakupu energii elektrycznej przy określonej jej cenie. Należy zauważyć, że do 30 września 2025 r. obowiązuje maksymalna cena prądu dla gospodarstw domowych wynosząca 500 zł za MWh netto<sup>27</sup>. Wnioskodawcy zakładali wejście w życie proponowanej ustawy od 1 lutego 2025 r. W związku z tym poniżej zostaną przedstawione skutki dla gospodarstw domowych, przyjmując, że rozwiązanie to byłoby zastosowane właśnie od tej daty.

Wnioskodawcy proponują stosowanie stawki 8% VAT na energię elektryczną do końca 2025 r. W związku z tym obliczenia korzyści społecznych dla przeciętnego gospodarstwa domowego zostaną policzone w kilku wariantach.

Przy założeniu, że średnie zużycie energii elektrycznej w gospodarstwach domowych wynosi 2 MWh<sup>28</sup> rocznie i jest równe w każdym miesiącu, obniżenie stawki VAT do 8% będzie skutkowało zmniejszeniem rachunku o 137,5 zł od lutego do końca 2025 r. (12,5 zł miesięcznie). Oznaczać to będzie zmniejszenie obciążenia gospodarstwa domowego z tytułu zakupu energii elektrycznej o 12,2%.

Przy założeniu, że po 30 września 2025 r. taryfa za energię elektryczną będzie wynosić średnio 628,8 zł netto za 1 MWh (zatwierdzona taryfa PGE), zyski gospodarstwa domowego z tytułu obniżonej do 8% stawki VAT wzrosłyby do 147,16 zł w okresie luty-grudzień 2025 r.; średnio 13,38 zł miesięcznie.

Przy założeniu, że po 30 września 2025 r. taryfa za energię elektryczną będzie wynosić średnio 450 zł netto za 1 MWh, zyski gospodarstwa domowego z tytułu obniżonej do 8% stawki VAT wyniosłyby 133,76 zł w okresie luty-grudzień 2025 r.

Zysk gospodarstw domowych z tytułu obniżonej stawki VAT wzrastałby przy wyższej cenie energii elektrycznej netto, jednak wysokość rachunku za energię elektryczną takiego gospodarstwa również by rosła.

Powyższe wyniki obliczeń dotyczące skutków pieniężnych dla gospodarstw domowych wskazują, że zakładane przez Wnioskodawców skutki w postaci zwiększenia siły nabywczej konsumentów będą mocno ograniczone. Warto zwrócić uwagę, że przyjęte w projekcie rozwiązania nie są celowane do grup najbardziej potrzebujących wsparcia w zakupie energii elektrycznej, tylko mają charakter ogólny, stąd największymi ich beneficjentami będą osoby zużywające dużo energii elektrycznej, z reguły bardziej zamożne.

Oprócz bezpośrednich skutków finansowych proponowanej zmiany dla gospodarstw domowych należy wskazać na inne skutki społeczne takiego rozwiązania. Opiniowany projekt odpowiada po części na obawy wyrażane w trakcie badań sondażowych. Obawy dotyczące kryzysu energetycznego i wysokich cen

<sup>27</sup> Art. 1 pkt 3 Ustawy z dnia 27 listopada 2024 r. o zmianie ustawy o środkach nadzwyczajnych mających na celu ograniczenie cen energii elektrycznej oraz wsparciu niektórych odbiorców w 2023 roku oraz 2024 roku oraz niektórych innych ustaw, Dz. U. z 2024 r. poz. 1831.

<sup>28</sup> <https://www.ure.gov.pl/pl/urząd/informacje-ogolne/aktualnosci/11553,Prezes-Urzedu-Regulacji-Energetyki-zatwierdzil-taryfy-na-sprzedaz-i-dystrybucje-.html>.

energii w 2025 r. wyrażało 46,7% badanych<sup>29</sup> i były to odpowiedzi wskazywane równie często jak obawy o obniżenie bezpieczeństwa kraju i zagrożenie konfliktami międzynarodowymi (46,9% odpowiedzi). 33,2% respondentów w tym samym badaniu boi się pogorszenia sytuacji gospodarczej w kraju, co wiąże się z inflacją, wzrostem kosztów życia i niepewnością na rynku pracy. Obawy te mają swoje uzasadnienie w skali podwyżek ceny energii elektrycznej w 2024 r. Jak podaje Główny Urząd Statystyczny<sup>30</sup> wskaźnik ceny energii elektrycznej w grudniu 2024 r. w porównaniu do grudnia 2023 r. wyniósł 121,2. To podwyżka ceny energii elektrycznej z lipca 2024 r. jest m.in. czynnikiem odpowiadającym za takie odczucia społeczne. Zmniejszenie stawki VAT może jedynie obniżyć skalę wzrostu ceny energii elektrycznej, która już się dokonała.

Istotne jest także wskazanie, że proponowane rozwiązania nie są kompleksowe, mają ograniczony zakres czasowy i przeciwdziałają (w ograniczonym zakresie) skutkom, a nie przyczynom wysokich cen energii elektrycznej w Polsce. Prowadzić to może do negatywnych skutków społecznych w przyszłości. Jak podaje PGE Obrót S.A, struktura kosztów energii elektrycznej dla gospodarstw domowych w 2023 r. przedstawiała się następująco: 49% stanowiły koszty uprawnień do emisji CO<sub>2</sub>, 4% koszty obowiązków OZE i efektywności energetycznej, 5% koszty własne, 1% marża, 1% podatek akcyzowy, 40% pozostałe koszty<sup>31</sup>. Przy takiej strukturze kosztów energii elektrycznej próba zmiany, i to okresowo, stawki VAT niczego nie rozwiązuje, a problemy wynikają z niedostosowania źródeł wytwarzania energii elektrycznej do przyjętych ram prawnych. Zaproponowane w projekcie rozwiązania tylko przesuwają w czasie problem wysokich cen energii elektrycznej w Polsce, a przede wszystkim problem niedostosowania siły nabywczej dochodów Polaków do tych cen.

Ten problem został dostrzeżony w konsultacjach społecznych tego projektu. Choć nie cieszył się on dużym zainteresowaniem (10 ankiet na dzień sporządzania cz. VI opinii) to uczestnicy konsultacji w większości podzielali wyrażony w uzasadnieniu pogląd, że ceny energii są za wysokie i ograniczają swobodę używania energii w gospodarstwach domowych, a energia elektryczna jest jednym z podstawowych produktów do funkcjonowania, w związku z tym obniżona stawka VAT powinna być wprowadzona na stałe, a nawet być obniżona do 5%. Jako receptę na wysokie ceny energii elektrycznej postulowano m.in. wycofanie się z systemu ETS i budowę elektrowni jądrowych<sup>32</sup>. Przeciwnicy tego projektu wskazywali, że projekty ustaw dotyczące stawek podatkowych powinny być przedstawiane przez rząd, a nie posłów (szczególnie opozycyjnych). Pośłom brak rzetelnej wiedzy o możliwościach zmiany budżetu państwa (w tym przypadku dochodów). Obniżenie

<sup>29</sup> United Surveys na zlecenie Wirtualnej Polski zadało Polakom pytanie: "Czego najbardziej Pan/Pani obawia się w 2025 roku?" – Zob. K. Gurgul, *Największe obawy Polaków. Tego boją się najbardziej w 2025 roku*, 06 I 2025 r., <https://wiadomosci.wp.pl/najwieksze-obawy-polakow-tego-boja-sie-najbardziej-w-2025-roku-7111043255655168a>.

<sup>30</sup> *Wskaźniki cen towarów i usług konsumpcyjnych w grudniu 2024 r.*, GUS, styczeń 2025 r., [https://stat.gov.pl/download/gfx/portalinformacyjny/pl/defaultaktualnosci/5464/2/158/1/wskaźniki\\_cen\\_towarow\\_i\\_uslug\\_konsumpcyjnych\\_w\\_grudniu\\_2024\\_r..pdf](https://stat.gov.pl/download/gfx/portalinformacyjny/pl/defaultaktualnosci/5464/2/158/1/wskaźniki_cen_towarow_i_uslug_konsumpcyjnych_w_grudniu_2024_r..pdf), s. 5.

<sup>31</sup> Zob. strukturę kosztów energii elektrycznej dla gospodarstw domowych podawaną przez PGE przy rachunkach za energię elektryczną.

<sup>32</sup> ID ankiety: 10566, 10571, 10595, 10602, 10647, 10675, 10741.

stawki VAT za energię elektryczną nie zapewni stabilizacji i poczucia bezpieczeństwa obywatelom. Obecnie nie ma już tak wysokiej inflacji jak kilka lat temu, więc działania o charakterze antyinflacyjnym nie są tak bardzo potrzebne, jak to jest wskazywane przez projektodawców<sup>33</sup>.

## VII. Skutki gospodarcze projektowanej ustawy

W 2023 r. krajowe zużycie energii elektrycznej brutto wyniosło 167,5 TWh i zmniejszyło się o 3,4 proc. w porównaniu z 2022 rokiem<sup>34</sup>. Zużycie w gospodarstwach domowych wyniosło 32,4 TWh, co stanowiło 22,7% całego wolumenu sprzedanej energii<sup>35</sup>. Brak jest dokładnych statystyk pokazujących zużycie energii elektrycznej przez pozostałe podmioty, w tym należące do sektora przedsiębiorstw. Z szacunków eksperckich wynika, że zużycie w przypadku sektora małych i średnich przedsiębiorstw (MŚP) wyniosło ok. 25 TWh, zaś zapotrzebowanie na energię elektryczną ze strony jednostek samorządu terytorialnego (JST) oraz pozostałych podmiotów publicznych było szacowane na poziomie ok. 15 TWh<sup>36</sup>. Na podstawie powyższych danych można wyciągnąć wniosek, iż ok. połowa zapotrzebowania na energię elektryczną w Polsce pochodzi ze strony dużych przedsiębiorstw. Energia elektryczna jest istotną pozycją kosztową dla wielu branż, w szczególności dla producentów metali, cementowni, budownictwa, przetwórstwa tworzyw sztucznych oraz przemysłu chemicznego<sup>37</sup>. Należy podkreślić, że zaproponowana przez Wnioskodawców obniżka stawki VAT na energię czynną (energię pobraną przez odbiorców) będzie miała ograniczony wpływ na ostateczny koszt zakupu energii elektrycznej zarówno przez gospodarstwa domowe, jak i przedsiębiorstwa. Po pierwsze, stawką podstawową (23%) nadal objęte byłyby usługi związane z dystrybucją. Po drugie, wśród najważniejszych czynników kształtujących poziom rachunków za energię elektryczną należy zaliczyć m.in.: ceny surowców energetycznych i ich znaczące zmiany w okresach napięć geopolitycznych, koszty inwestycji w odnawialne źródła energii, koszty przesyłu i dystrybucji, regulacje dotyczące emisji dwutlenku węgla (obowiązujący w UE system handlu uprawnieniami do emisji EU ETS)<sup>38</sup>. Po trzecie, w przypadku większości przedsiębiorstw będących czynnymi podatnikami VAT (ok. 2,09 mln podmiotów)<sup>39</sup> zredukowana do 8% stawka podatku VAT na energię elektryczną

<sup>33</sup> ID ankiety: 10582, 10704, 10741.

<sup>34</sup> *Charakterystyka rynku energii elektrycznej*, op. cit.

<sup>35</sup> W 2023 r. wolumen energii elektrycznej sprzedanej odbiorcom końcowym przyłączonym do sieci 40 największych operatorów systemu dystrybucyjnego, objętych badaniem rocznym Prezesa URE, wyniósł 142,2 TWh w grupie wszystkich odbiorców 2023, zob. *Charakterystyka rynku energii elektrycznej*, op. cit.

<sup>36</sup> *Opinia w sprawie oceny skutków regulacji poselskiego projektu ustawy o zmianie ustawy o środkach nadzwyczajnych mających na celu ograniczenie wysokości cen energii elektrycznej oraz wsparciu niektórych odbiorców w latach 2023-2025 oraz niektórych innych ustaw (przed nadaniem numeru druku)*, opinia BEOS z 21 I 2025 r., BEOS-2667/24.

<sup>37</sup> K. Dębkowska, M. Klucznik, M. Maj, A. Szymańska, A. Wejt-Knyżewska, *Reakcje biznesu na szok energetyczny*, Warszawa 2023, s. 15.

<sup>38</sup> Zob. pkt VI opinii.

<sup>39</sup> Dane za 2024 r.; informacja uzyskana przez BEOS z Departamentu Podatku od Towarów i Usług Ministerstwa Finansów w dniu 6 II 2025 r.

będzie miała ograniczony wpływ na ich sytuację finansową, gdyż podatek ten dla większości podatników nie stanowi istotnej pozycji kosztowej<sup>40</sup>.

Proponowana regulacja będzie miała największe skutki finansowe dla kilkuset przedsiębiorstw zajmujących się sprzedażą energii elektrycznej<sup>41</sup>. W ich przypadku niższa o 15 pkt. proc. stawka VAT oznaczałaby niższą kwotę VAT należnego, a tym samym znacząco niższe zobowiązania wobec urzędu skarbowego z tytułu VAT, a biorąc pod uwagę korektę związaną z podatkiem naliczonym (wynikającym z nabycia energii elektrycznej lub kosztu jej wydobywania) możliwy pozytywny wpływ na płynność finansową tych przedsiębiorstw, ze względu na możliwe mniejsze zapotrzebowanie na kapitał obrotowy (zob. w tym zakresie pkt VIII opinii, w którym przedstawiono skutki finansowe projektowanej regulacji dla budżetu państwa w odniesieniu do podatku należnego i naliczonego).

Trudno prognozować, jaką część ze zmniejszonych wydatków związanych z VAT zostałyby przeznaczona na inwestycje, a ile np. na spłatę zobowiązań. Niemniej można oczekiwać pewnego wzrostu rentowności przedsiębiorstw związanego ze wzrostem popytu inwestycyjnego i/lub konsumpcyjnego, a w rezultacie zwiększonych wpływów m.in. z podatku dochodowego od osób prawnych (CIT).

Drugą kategorią przedsiębiorstw, dla których proponowana regulacja będzie miała istotne pozytywne skutki finansowe, będą podmioty korzystające ze zwolnienia podmiotowego lub przedmiotowego z VAT. Podatek od towarów i usług jest bowiem podatkiem powszechnym, płaconym co do zasady przez wszystkich podatników prowadzących działalność gospodarczą, ale obowiązują określone zwolnienia:

1. zwolnienia podmiotowe – zgodnie z art. 113 u.p.t.u. zwalnia się od podatku sprzedaż dokonywaną przez podatnika posiadającego siedzibę działalności gospodarczej na terytorium kraju, u którego wartość sprzedaży, z wyłączeniem podatku, nie przekroczyła w poprzednim ani bieżącym roku podatkowym kwoty 200 000 zł (ok. 464 tys. podmiotów<sup>42</sup>);
2. zwolnienia przedmiotowe – zgodnie z art. 43 ust.1 u.p.t.u. zwalnia się od podatku m.in. usługi w zakresie opieki medycznej, służące profilaktyce, zachowaniu, ratowaniu, przywracaniu i poprawie zdrowia, oraz dostawę towarów i świadczenie usług ściśle z tymi usługami związane, wykonywane w ramach działalności leczniczej przez podmioty lecznicze<sup>43</sup> – liczba tych podmiotów jest trudna do oszacowania, jednak biorąc pod uwagę np. liczbę lekarzy pracujących bezpośrednio z pacjentem (141,5 tys.), fizjoterapeutów (68,8 tys.) czy lekarzy dentystów (36,9 tys.)<sup>44</sup>, gdzie znaczny odsetek prowadzi własną działalność gospodarczą, dla dalszych

<sup>40</sup> Por. art. 16 ust. 1 pkt 46 Ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2023 r. poz. 2805, ze zm.) oraz art. 23 ust. 1 pkt 43 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2024 r. poz. 226, ze zm.).

<sup>41</sup> <https://maszwybor.ure.gov.pl/or/cenki/122.Zestawienie-ofert-sprzedawcow-energii-elektrycznej.html>.

<sup>42</sup> Dane za 2023 r.; informacja uzyskana przez BEOS z Departamentu Podatku od Towarów i Usług Ministerstwa Finansów w dniu 6 II 2025 r.

<sup>43</sup> <https://poradnikprzedsiębiorcy.pl/-zwolnienie-przedmiotowe-z-vat-uslugi-medyczne-edukacyjne-finansowe>.

<sup>44</sup> *Zdrowie i ochrona zdrowia w 2023 r.*, GUS, Warszawa 2024, s. 154., <https://stat.gov.pl/obszary-tematyczne/zdrowie/zdrowie/zdrowie-i-ochrona-zdrowia-w-2023-roku,1,14.html>.

analiz przyjęto, że ze zwolnienia tego może korzystać ok. 200 tys. podmiotów.

Zmniejszenie wydatków przedsiębiorstw w związku z przedmiotową regulacją oszacowano przy następujących założeniach:

1. łączna liczba podatników korzystających ze zwolnienia podmiotowego lub przedmiotowego z VAT – ok. 564 tys. (biorąc pod uwagę, że część przedsiębiorców może jednocześnie korzystać zarówno ze zwolnienia przedmiotowego, jak i podmiotowego, do dalszych szacunków przyjęto 50% z oszacowanej powyżej liczby podmiotów, które mogą korzystać ze zwolnienia przedmiotowego, tj. 100 tys.);
2. wg szacunków eksperckich sektor MŚP (zdecydowana większość podmiotów korzystających ze zwolnienia z VAT) zużywa ok. 25 TWh energii elektrycznej rocznie, co przy ogólnej liczbie tych podmiotów szacowanych na 2,3 mln<sup>45</sup> oznacza, że średnie roczne zużycie w tej grupie wynosi ok. 10 870 kWh na podmiot; przy założeniu, że w 2025 r. będzie ono kształtowało się na zbliżonym poziomie to w okresie od lutego do grudnia 2025 r. wyniesie ono ok. 9 964 kWh;
3. ceny referencyjne dla tej grupy podmiotów w 2025 r. mogą się kształtować na poziomie 550-600 zł za 1 MWh<sup>46</sup>, stąd do dalszych obliczeń przyjęto średnią na poziomie 575 zł/MWh.

Przy przyjęciu powyższych założeń oszacowano:

1. kwotę VAT, którą zapłacą przedsiębiorstwa zwolnione z VAT przy 23% stawce podatku:  $9964 \text{ kWh} \times 564\,000 \times 0,575 \text{ zł} \times 0,23 = 743\,204\,796 \text{ zł}$ ,
2. kwotę VAT, którą zapłaciłyby przedsiębiorstwa zwolnione z VAT przy 8% stawce podatku:  $9964 \text{ kWh} \times 564\,000 \times 0,575 \text{ zł} \times 0,08 = 258\,506\,016 \text{ zł}$ ;
3. kwotę, którą zaoszczędziłyby przedsiębiorstwa zwolnione z VAT na obniżce stawki tego podatku na energię elektryczną:  $743\,204\,796 \text{ zł}$  minus  $258\,506\,016 \text{ zł} = 484\,698\,780 \text{ zł}$ .

O ile z punktu widzenia makroekonomicznego powyższa kwota 485 mln zł może nie będzie miała istotnego znaczenia, o tyle w przypadku przedsiębiorstw należących do sektora MŚP może ona w niewielkim stopniu wpłynąć na poprawę ich kondycji finansowej. Oszacowane dla tej grupy mniejsze zobowiązania z tytułu VAT będą bowiem oznaczały przeciętne oszczędności roczne na jeden podmiot w wysokości 859 zł<sup>47</sup>.

Z punktu widzenia skutków gospodarczych istotne będą również kwoty zaoszczędzone na VAT przez gospodarstwa domowe. W celu ich obliczenia przyjęto następujące założenia:

<sup>45</sup> *Opinia w sprawie oceny skutków regulacji poselskiego projektu ustawy o zmianie ustawy o środkach nadzwyczajnych mających na celu ograniczenie wysokości cen energii elektrycznej oraz wsparciu niektórych odbiorców w latach 2023-2025 oraz niektórych innych ustaw (przed nadaniem numeru druku)*, opinia BEOS z 21 I 2025 r., BEOS-2667/24.

<sup>46</sup> Ibidem.

<sup>47</sup>  $484\,698\,780 \text{ zł} / 564\,000 = 859,4 \text{ zł}$ .

1. w 2025 r. średnie zużycie energii elektrycznej przez gospodarstwo domowe będzie kształtowało się na takim samym poziomie jak w 2023 r., tj. wyniesie 2 121 kWh<sup>48</sup>; w rezultacie, jeśli ustawa miałaby obowiązywać przez 11 miesięcy 2025 r. wówczas średnie zużycie wyniosłoby ok. 1944 kWh na 1 gospodarstwo domowe, całkowite ok. 29,7 TWh<sup>49</sup>,
2. cena netto 1 kWh energii czynnej dla taryfy G11 w okresie od stycznia do września 2025 r. wynosi 0,5 zł, zaś od października do grudnia b.r. 0,6288 zł<sup>50</sup>; w rezultacie średnia ważona cena za 1 kWh od lutego do grudnia 2025 r. wyniesie 0,5351 zł<sup>51</sup>.

Przy przyjęciu powyższych założeń oszacowano:

1. kwotę VAT, którą zapłacą gospodarstwa domowe przy 23% stawce VAT:  
 $29\,700\,000\,000\text{ kWh} \times 0,5351\text{ zł} \times 0,23 = 3\,655\,268\,100\text{ zł}$ ,
2. kwotę VAT, którą zapłacą gospodarstwa domowe przy 8% stawce VAT:  
 $29\,700\,000\,000\text{ kWh} \times 0,5351\text{ zł} \times 0,08 = 1\,271\,397\,600\text{ zł}$ ,
3. kwotę, którą zaoszczędzą gospodarstwa domowe na obniżce VAT  
wyniesie:  $3\,655\,268\,100\text{ zł} \text{ minus } 1\,271\,397\,600\text{ zł} = 2\,383\,870\,500\text{ zł}$ .

Część z 2,4 mld zł zaoszczędzonych środków zostałaby wydatkowana na inne towary i usługi, co wpłynęłoby na zwiększenie wydatków konsumpcyjnych. Nie można jednak wykluczyć, iż znaczna część zwiększyłaby oszczędności gospodarstw domowych. Jest to tym bardziej prawdopodobne, że proponowana regulacja miałaby charakter czasowy (do końca grudnia 2025 r.), a konsumenci oczekiwaliby powrotu do 23% stawki od 1 stycznia 2026 r.

Projektowana regulacja może mieć wpływ na ceny towarów i usług, których wytworzenie związane jest z wykorzystaniem energii elektrycznej. Skala ewentualnej korekty cen uzależniona jest jednak od wielu innych czynników rynkowych związanych z konkretnymi dobrami<sup>52</sup>. Nie jest również możliwe oszacowanie skutków projektowanej regulacji na rynek pracy.

Warto również zwrócić uwagę, że kolejne, czasowe, zmniejszenie stawki VAT na energię elektryczną może zmniejszyć motywację do inwestowania w odnawialne źródła energii i ogranicza możliwości finansowania ze środków publicznych innych obszarów gospodarczych. Na problem ten zwracano również uwagę w trakcie konsultacji społecznych, gdzie respondenci wskazywali np. na potrzebę inwestowania środków w rozwój nowoczesnej energetyki, co w perspektywie długoterminowej pozwoliłoby na trwałe obniżenie cen energii<sup>53</sup>.

<sup>48</sup> Charakterystyka rynku energii elektrycznej, op. cit.

<sup>49</sup>  $32,4\text{ TWh} \times (11/12) = 29,7\text{ TWh}$ , tj. 29 700 000 000 kWh.

<sup>50</sup> Ceny za energię elektryczną obowiązujące od 1 stycznia 2025 r. dla odbiorców z grup taryfowych G korzystających z Taryfy zatwierdzonej decyzją Prezesa URE, [https://www.gkpge.pl/content/download/a6e8f82f47ae8aade1f56dcfd7c8af4f/file/zestaw-cen-dla-cennika-taryfowego-g\\_012025.pdf?inLanguage=pol-PL&version=4&contentId=158392..](https://www.gkpge.pl/content/download/a6e8f82f47ae8aade1f56dcfd7c8af4f/file/zestaw-cen-dla-cennika-taryfowego-g_012025.pdf?inLanguage=pol-PL&version=4&contentId=158392..)

<sup>51</sup>  $(8\text{ miesięcy} \times 0,5\text{ zł} + 3\text{ miesiące} \times 0,6288\text{ zł}) / 11 = 0,5351\text{ zł}$ .

<sup>52</sup> J. Kulicki, *Ocena skutków regulacji zawartych w poselskim projekcie ustawy o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług*, opinia BAS z 27 X 2021 r., BAS-WASiE-2547/21.

<sup>53</sup> Zob. np. ID ankiety: 53807, 53808, 53810.

## VIII. Skutki projektowanej ustawy dla sektora finansów publicznych

W opinii Wnioskodawców przedstawiona propozycja będzie miała wpływ na budżet państwa poprzez zmniejszenie dochodów z podatku od towarów i usług. Zdaniem Wnioskodawców koszty wprowadzanych zmian dla budżetu państwa nie powinny przekroczyć 5,5 mld zł. Nie przedstawiono jednak żadnych założeń i obliczeń, pozwalających na zweryfikowanie tej kwoty. Jednocześnie stwierdzono, że dochody z podatków dochodowych powinny być wyższe na skutek zwiększonych obrotów i zysków ze sprzedaży podmiotów handlowych, ich kontrahentów, dostawców i producentów.

W niniejszej analizie ograniczono się wyłącznie do konsekwencji budżetowych z tytułu VAT. Punktem wyjścia oceny skutków regulacji dla sektora finansów publicznych będą konsekwencje finansowe dla kilkuset przedsiębiorstw zajmujących się sprzedażą energii elektrycznej<sup>54</sup>.

Do oszacowania konsekwencji finansowych dla tej grupy przedsiębiorstw w kontekście niższej o 15 pkt. proc stawki VAT przyjęto następujące założenia:

1. całkowity wolumen energii sprzedanej w 2023 r. wyniósł 142,2 TWh<sup>55</sup>; przyjęto, że w 2025 r. będzie on kształtował się na zbliżonym poziomie, tak więc w okresie od lutego do grudnia 2025 r. wyniesie ok. 130,4 TWh;
2. średnią cenę energii przyjęto na poziomie 534 zł/MWh, tj. takiej samej, jak średnia ważona wolumenem cena energii elektrycznej na RDN<sup>56</sup> w 2023 r.<sup>57</sup>

W Tabeli 1. zawarto odpowiednie obliczenia umożliwiające ustalenie różnicy w kwocie VAT należnego przy dotychczasowej 23% oraz planowanej 8% stawce VAT.

**Tabela 1. Kwota VAT przy 23% i 8% stawce VAT**

| Stawka VAT | Obliczenia                                                    | Kwota VAT należnego |
|------------|---------------------------------------------------------------|---------------------|
| 23%        | $130\,400\,000 \text{ MWh} \times 534 \text{ zł} \times 0,23$ | 16 015 728 000 zł   |
| 8%         | $130\,400\,000 \text{ MWh} \times 534 \text{ zł} \times 0,08$ | 5 570 688 000 zł    |

Różnica w kwocie VAT należnego przy 23% i 8% stawce wyniosła 10 445 040 000 zł.

Ustalona kwota powinna zostać obniżona o VAT naliczony wynikający z faktur zakupowych. Przedsiębiorstwa sprzedające energię elektryczną muszą ją bowiem wcześniej wyprodukować lub zakupić od producentów energii lub na Towarowej Giełdzie Energii. Ze względu na brak wiarygodnych danych dotyczących polityki

<sup>54</sup> <https://maszwybor.ure.gov.pl/or/cenki/122,Zestawienie-ofert-sprzedawcow-energii-elektrycznej.html>.

<sup>55</sup> Różnica między wielkością krajowego zużycia brutto energii elektrycznej (167,5 TWh – zob. pkt VII opinii) a wolumenem energii sprzedanej w dużym stopniu jest spowodowana produkcją energii z OZE; na koniec 2023 r. moc zainstalowana w OZE wyniosła 28,8 GW, w tym ok. 11,3 GW stanowiły mikroinstalacje; zob. <https://globenergia.pl/288-gw-mocy-elektrycznej-i-27-produkcji-z-oze-podsumowanie-energetyczne-2023-roku>.

<sup>56</sup> RDN (Rynek Dnia Następnego) – rynek spot dla energii elektrycznej funkcjonujący w Polsce od 30 VI 2000 r., zob. <https://www.tge.pl/energia-elektryczna-rdn>.

<sup>57</sup> Charakterystyka rynku energii elektrycznej, op. cit.

w zakresie kształtowania cen w ramach energetycznych grup kapitałowych oraz cen zakupu energii przyjęto założenia (3 warianty) dotyczące kształtowania się ceny zakupu lub wyprodukowania 1 MWh. W Tabeli 2. uwzględniono je, obliczając tym samym wartość podatku naliczonego dla stawek odpowiednio 23% i 8%.

**Tabela 2. Kwota VAT w zależności od wybranego wariantu**

| Stawka VAT                                              | Obliczenia                                                    | Kwota VAT naliczonego |
|---------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------|-----------------------|
| Wariant 1 – cena zakupu lub wyprodukowania 1 MWh=400 zł |                                                               |                       |
| 23%                                                     | $130\,400\,000 \text{ MWh} \times 400 \text{ zł} \times 0,23$ | 11 996 800 000 zł     |
| 8%                                                      | $130\,400\,000 \text{ MWh} \times 400 \text{ zł} \times 0,08$ | 4 172 800 000 zł      |
| Wariant 2 – cena zakupu lub wyprodukowania 1 MWh=425 zł |                                                               |                       |
| 23%                                                     | $130\,400\,000 \text{ MWh} \times 425 \text{ zł} \times 0,23$ | 12 746 600 000 zł     |
| 8%                                                      | $130\,400\,000 \text{ MWh} \times 425 \text{ zł} \times 0,08$ | 4 433 600 000 zł      |
| Wariant 3 – cena zakupu lub wyprodukowania 1 MWh=450 zł |                                                               |                       |
| 23%                                                     | $130\,400\,000 \text{ MWh} \times 450 \text{ zł} \times 0,23$ | 13 496 400 000 zł     |
| 8%                                                      | $130\,400\,000 \text{ MWh} \times 450 \text{ zł} \times 0,08$ | 4 694 400 000 zł      |

W Tabeli 3. zestawiono różnice w kwocie VAT naliczonego przy dotychczasowej 23% oraz planowanej 8% stawce podatku VAT dla trzech przyjętych wariantów.

**Tabela 3. Różnice w kwocie VAT dla trzech wariantów**

| Wariant | Obliczenia                                                   | Różnica w kwocie VAT naliczonego |
|---------|--------------------------------------------------------------|----------------------------------|
| 1       | $11\,996\,800\,000 \text{ zł} - 4\,172\,800\,000 \text{ zł}$ | 7 824 000 000 zł                 |
| 2       | $12\,746\,600\,000 \text{ zł} - 4\,433\,600\,000 \text{ zł}$ | 8 313 000 000 zł                 |
| 3       | $13\,496\,400\,000 \text{ zł} - 4\,694\,400\,000 \text{ zł}$ | 8 802 000 000 zł                 |

W rezultacie różnica między VAT należnym a naliczonym w przypadku sprzedawców energii elektrycznej w poszczególnych wariantach wyniosłaby:

1.  $10\,445\,040\,000 \text{ zł} - 7\,824\,000\,000 \text{ zł} = 2\,621\,040\,000 \text{ zł}$ .
2.  $10\,445\,040\,000 \text{ zł} - 8\,313\,000\,000 \text{ zł} = 2\,132\,040\,000 \text{ zł}$
3.  $10\,445\,040\,000 \text{ zł} - 8\,802\,000\,000 \text{ zł} = 1\,643\,040\,000 \text{ zł}$

Teoretycznie oszacowane kwoty można by postrzegać jako potencjalne skutki dla budżetu państwa, w zależności od przyjętego wariantu wpływu z tytułu obniżenia stawki podatku od towarów i usług z 23% do 8% dla energii elektrycznej (opłat za energię elektryczną, CN 2716 00 00) w 2025 r. mogłyby się zmniejszyć o 1,643 mld zł–2,621 mld zł.

Uwzględniając jednak specyfikę VAT i konsekwencje zastosowania w jego mechanizmie stawek obniżonych oraz zwolnień podmiotowych, podjęto próbę oceny skutków regulacji, biorąc pod uwagę podmioty kupujące energię od przedsiębiorstw zajmujących się sprzedażą energii elektrycznej. Można wskazać cztery grupy takich podmiotów:

1. przedsiębiorstwa będące czynnymi podatnikami VAT (ok. 2,09 mln podmiotów)<sup>58</sup> wykorzystujące energię w działalności gospodarczej,
2. podmioty korzystające ze zwolnienia podmiotowego z VAT (ok. 464 tys. podmiotów<sup>59</sup>),
3. gospodarstwa domowe,
4. organy władzy publicznej oraz urzędy obsługujące te organy w zakresie realizowanych zadań nałożonych odrębnymi przepisami prawa, dla realizacji których zostały one powołane.

Uznano, że w oszacowaniu skutków dla budżetu państwa, wynikających z obniżenia stawki VAT za sprzedaż energii elektrycznej do 8%, należy dodać wyłącznie efekty związane ze sprzedażą energii przez producentów energii na rzecz gospodarstw domowych (sprzedaż energii bezpośrednio na rzecz gospodarstw domowych) oraz na rzecz podatników VAT zwolnionych (nawet jeżeli dalej sprzedają oni energię na rzecz gospodarstw domowych dany efekt się utrzyma przez brak naliczania podatku w kolejnej fazie obrotu).

W przypadku sprzedaży energii na rzecz podatników VAT czynnych (grupa 1) rzeczona zmiana pozostaje zasadniczo neutralna. Z jednej bowiem strony producent energii zapłaci niższy podatek należny, ale z drugiej będzie on stanowił niższy podatek naliczony w kolejnej fazie obrotu, stąd efekt się komasuje. Poniżej załączono kalkulacje potwierdzające wnioski.

W Tabeli 4. uwzględniono konsekwencje sprzedaży na rzecz podatników VAT czynnych, przy zastosowaniu stawki w wysokości 23%.

**Tabela 4. Konsekwencje sprzedaży na rzecz podatników VAT czynnych (stawka 23%)**

| Fazy obrotu                                                     | Cena netto | Podatek należny | Podatek naliczony | Cena brutto | Podatek do zapłaty |
|-----------------------------------------------------------------|------------|-----------------|-------------------|-------------|--------------------|
| Faza I nabycie surowców energetycznych przez producenta energii | 100        | -               | 23                | 123         | -                  |
| Faza II sprzedaż energii na rzecz podatnika VAT czynnego        | 200        | 46              | 23                | 246         | 23                 |
| Faza III sprzedaż dokonywana przez podatnika VAT czynnego       | 300        | 69              | 46                | 369         | 23                 |
| Faza IV sprzedaż przez podmiot zwolniony                        | 469        | -               | 69                | 469         | -                  |

<sup>58</sup> Dane za 2024 r., informacja uzyskana przez BEOS z Departamentu Podatku od Towarów i Usług Ministerstwa Finansów w dniu 6 II 2025 r.

<sup>59</sup> Dane za 2023 r., informacja uzyskana przez BEOS z Departamentu Podatku od Towarów i Usług Ministerstwa Finansów w dniu 6 II 2025 r.

W Tabeli 5. uwzględniono konsekwencje sprzedaży na rzecz podatników VAT czynnych, przy zastosowaniu stawki w wysokości 8%.

**Tabela 5. Konsekwencje sprzedaży na rzecz podatników VAT czynnych (stawka 8%)**

| Fazy obrotu                                                     | Cena netto | Podatek należny | Podatek naliczony | Cena brutto | Podatek do zapłaty |
|-----------------------------------------------------------------|------------|-----------------|-------------------|-------------|--------------------|
| Faza I nabycie surowców energetycznych przez producenta energii | 100        | -               | 23                | 123         | -                  |
| Faza II sprzedaż energii na rzecz podatnika VAT czynnego        | 200        | 16              | 23                | 216         | -7                 |
| Faza III sprzedaż dokonywana przez podatnika VAT czynnego       | 300        | 69              | 16                | 369         | 53                 |
| Faza IV sprzedaż przez podmiot zwolniony                        | 469        | -               | 69                | 469         | -                  |

W Tabelach 4. i 5. dodatkowo dodano Fazę IV, aby wykazać brak wpływu zmiany stawki na wielkość wpływu do budżetu państwa z tytułu VAT w przypadku wystąpienia sprzedaży na rzecz podmiotów zwolnionych po fazie sprzedaży na rzecz podatników VAT czynnych. W Fazie III Tabeli 5. widoczny jest większy wpływ do budżetu ze względu na niższy podatek naliczony z tytułu nabycia energii po obniżonej stawce (nie uwzględniono tu jednak innych nabyć dokonywanych przez podatnika VAT czynnego, które mogłyby wygenerować wyższy podatek naliczony). W obu przypadkach suma wpływów do budżetu państwa wynosi 46 jednostek.

W przypadku sprzedaży energii na rzecz podmiotów zwolnionych z VAT (grupa 2) rzeczona zmiana spowoduje zmniejszenie wpływów do budżetu państwa z tytułu VAT. Poniżej załączono kalkulacje potwierdzające wnioski. W Tabeli 6. uwzględniono konsekwencje sprzedaży na rzecz podmiotów zwolnionych z VAT, przy zastosowaniu stawki w wysokości 23%.

**Tabela 6. Konsekwencje sprzedaży na rzecz podmiotów zwolnionych z VAT (stawka 23%)**

| Fazy obrotu                                                     | Cena netto | Podatek należny | Podatek naliczony | Cena brutto | Podatek do zapłaty |
|-----------------------------------------------------------------|------------|-----------------|-------------------|-------------|--------------------|
| Faza I nabycie surowców energetycznych przez producenta energii | 100        | -               | 23                | 123         | -                  |
| Faza II sprzedaż energii na rzecz podatnika VAT zwolnionego     | 200        | 46              | 23                | 246         | 23                 |

|                                                                     |     |   |    |     |   |
|---------------------------------------------------------------------|-----|---|----|-----|---|
| Faza III sprzedaż towarów lub usług przez podatnika VAT zwolnionego | 346 | - | 46 | 346 | - |
|---------------------------------------------------------------------|-----|---|----|-----|---|

W Tabeli 7. natomiast uwzględniono konsekwencje sprzedaży na rzecz podmiotów zwolnionych z VAT, przy zastosowaniu stawki w wysokości 8%.

**Tabela 7. Konsekwencje sprzedaży na rzecz podmiotów zwolnionych z VAT (stawka 8%)**

| Fazy obrotu                                                         | Cena netto | Podatek należny | Podatek naliczony | Cena brutto | Podatek do zapłaty |
|---------------------------------------------------------------------|------------|-----------------|-------------------|-------------|--------------------|
| Faza I nabycie surowców energetycznych przez producenta energii     | 100        | -               | 23                | 123         | -                  |
| Faza II sprzedaż energii na rzecz podatnika VAT zwolnionego         | 200        | 16              | 23                | 216         | -7                 |
| Faza III sprzedaż towarów lub usług przez podatnika VAT zwolnionego | 316        | -               | 16                | 316         | -                  |

W Fazie III podatek naliczony stanowi koszt uzyskania przychodów (KUP) podatnika VAT zwolnionego. W przypadku zastosowania stawki w wysokości 23% wpływy do budżetu państwa z tytułu VAT wyniosą 23 jednostki, natomiast w przypadku proponowanej stawki 8% będzie miał miejsce zwrot nadwyżki podatku naliczonego ze względu na zastosowanie niższej stawki podatkowej. W efekcie różnica między dwoma stanami wyniesie 30 jednostek, co jest równoznaczne ze zmniejszeniem wpływów do budżetu państwa z tytułu VAT.

W sytuacji, gdy energię zakupują gospodarstwa domowe (grupa 3), również dojdzie do zmniejszenia dochodów z podatku VAT, co potwierdzają poniższe kalkulacje. W Tabeli 8. uwzględniono konsekwencje sprzedaży na rzecz gospodarstw domowych, przy zastosowaniu stawki w wysokości 23%.

**Tabela 8. Konsekwencje sprzedaży na rzecz gospodarstw domowych (stawka 23%)**

| Fazy obrotu                                                     | Cena netto | Podatek należny | Podatek naliczony | Cena brutto | Podatek do zapłaty |
|-----------------------------------------------------------------|------------|-----------------|-------------------|-------------|--------------------|
| Faza I nabycie surowców energetycznych przez producenta energii | 100        | -               | 23                | 123         | -                  |
| Faza II sprzedaż energii na rzecz gospodarstwa domowego         | 200        | 46              | 23                | 246         | 23                 |

W Tabeli 9. natomiast uwzględniono konsekwencje sprzedaży na rzecz gospodarstw domowych, przy zastosowaniu stawki w wysokości 8%.

**Tabela 9. Konsekwencje sprzedaży na rzecz gospodarstw domowych (stawka 8%)**

| Fazy obrotu                                                     | Cena netto | Podatek należny | Podatek naliczony | Cena brutto | Podatek do zapłaty |
|-----------------------------------------------------------------|------------|-----------------|-------------------|-------------|--------------------|
| Faza I nabycie surowców energetycznych przez producenta energii | 100        | -               | 23                | 123         | -                  |
| Faza II sprzedaż energii na rzecz gospodarstwa domowego         | 200        | 16              | 23                | 216         | -7                 |

W przypadku zastosowania stawki w wysokości 23% wpływy do budżetu państwa z tytułu VAT wyniosą 23 jednostki, natomiast w przypadku proponowanej stawki 8% będzie miał miejsce zwrot nadwyżki podatku naliczonego ze względu na zastosowanie niższej stawki podatkowej. W efekcie różnica między dwoma stanami wyniesie 30 jednostek, co jest równoznaczne ze zmniejszeniem wpływów do budżetu państwa z tytułu VAT.

Ostatnia (czwarta) grupa odbiorców energii to organy władzy publicznej oraz urzędy obsługujące te organy w zakresie realizowanych zadań nałożonych odrębnymi przepisami prawa, dla realizacji których zostały one powołane. Zgodnie z art. 15 ust. 6 u.p.t.u., nie uznaje się za podatnika organów władzy publicznej oraz urzędów obsługujących te organy w zakresie realizowanych zadań nałożonych odrębnymi przepisami prawa, dla realizacji których zostały one powołane, z wyłączeniem czynności wykonywanych na podstawie zawartych umów cywilnoprawnych. Oznacza to, że organ będzie uznany za podatnika VAT w dwóch przypadkach, tj., gdy wykonuje czynności inne niż te, które mieszczą się w ramach jego zadań oraz gdy wykonuje czynności mieszczące się w ramach jego zadań, ale czyni to na podstawie umów cywilnoprawnych. Jak wynika z powyższego, wyłączenie organów władzy publicznej z kategorii podatnika ma charakter podmiotowo-przedmiotowy.

Organy władzy publicznej oraz urzędy obsługujące te organy mogą wykonywać czynności znajdujące się poza zakresem ustawy (w ich ramach jednostka nie jest podatnikiem VAT) albo czynności opodatkowane, z tytułu których płacą podatek należny oraz odliczają podatek naliczony. Stąd, w ocenie skutków regulacji mogłyby zostać częściowo uwzględnione jako podatnicy VAT czynni, w przypadku których zmiana stawki opodatkowania jest neutralna z punktu widzenia wpływów do budżetu państwa oraz częściowo jako podatnicy niebędący podatnikami (w ich przypadku mamy efekt podobny do tego, z jakim mamy do czynienia w przypadku podmiotów zwolnionych z VAT lub gospodarstw domowych – Tabele 6.-9.). Pojawia się tutaj jednak wątpliwość co do tego, czy możliwym jest pozyskanie danych umożliwiających oszacowanie zmiany wpływów do budżetu (niezbędne dane to wielkość VAT przerzucanego na organy władzy publicznej przy okazji nabycia

energii elektrycznej od jej producenta oraz VAT, który może zostać odliczony ze względu na wykorzystywanie nabywanej energii do celów działalności opodatkowanej po uwzględnieniu prewspółczynników; jest to o tyle kłopotliwe, że każdy z organów władzy publicznej posiada najpewniej inny prewspółczynnik).

Ponadto takie podmioty jak szkoły, samorządowe jednostki kultury czy szpitale korzystają ze zwolnienia przedmiotowego na podstawie art. 43 ust. 1 u.p.t.u.<sup>60</sup>. Stąd zasadniczo wchodzi one w zakres podmiotów zwolnionych z podatku i efekt wpływów do budżetu odpowiada temu z Tabel 6.-7. Od danej zasady mamy jednak pewne odstępstwa – przykładowo szpitale stanowią grupę podatników VAT w zakresie czynności nie spełniających definicji usług w zakresie opieki medycznej, służących profilaktyce, zachowaniu, ratowaniu, przywracaniu i poprawie zdrowia, oraz dostawy towarów i świadczenia usług ściśle z tymi usługami związanych, wykonywanych w ramach działalności leczniczej przez podmioty lecznicze (np. operacje plastyczne wykonywane tylko w celach estetycznych). Uwzględnienie takich odstępstw w analizie nie jest jednak możliwe, ze względu na brak szczegółowych danych w tym zakresie.

Podsumowując, sposób opodatkowania organów władzy publicznej oraz urzędów obsługujących te organy ma charakter hybrydowy, więc efekty dla budżetu państwa z tytułu sprzedaży energii elektrycznej po stawce preferencyjnej 8% na rzecz tych podmiotów, będą odpowiadały częściowo tym właściwym dla podatników VAT czynnych oraz częściowo tym związanym ze sprzedażą na rzecz podmiotów zwolnionych z VAT. Skala tej zmiany (biorąc pod uwagę konieczność pozyskania dosyć zróżnicowanych danych – problem prewspółczynników) jest trudna do oszacowania. Ewentualnie można by rozważyć uproszczenie zakładające, że efekt będzie odpowiadał temu, z którym mamy do czynienia w przypadku sprzedaży energii elektrycznej na rzecz podmiotów zwolnionych lub znajdujących się poza zakresem VAT (przy założeniu, że ich działalność ogniskuje się głównie wokół władztwa publicznego, a czynności opodatkowane stanowią nieistotną część ich działalności). W ocenie skutków regulacji – ze względu na poczynione wyjaśnienia i argumentację – zrezygnowano z tej grupy podmiotów.

Stąd w analizie oceny skutków regulacji należałoby rozpisać efekty w podziale na poszczególne 4 grupy (na rzecz których dokonywana jest sprzedaż energii przez jej producentów), a następnie zsumować efekty występujące w przypadku sprzedaży przez producentów energii na rzecz wskazanych tylko dwóch grup: gospodarstw domowych oraz podatników zwolnionych z VAT. Ze względu na brak informacji na temat struktury sprzedaży producentów energii, przyjęto pewne założenia dotyczące zużycia energii przez wskazane grupy odbiorców.

W przypadku podmiotów zwolnionych – zwolnienie podmiotowe oraz zwolnienie przedmiotowe – założono, że będzie to w sumie ok. 600 tys. podmiotów<sup>61</sup>. Z szacunków eksperckich wynika, że sektor MŚP (zdecydowana

<sup>60</sup> Więcej na ten temat: <https://poradnikprzedsiębiorcy.pl/-zwolnienie-przedmiotowe-z-vat-uslugi-medyczne-edukacyjne-finansowe>.

<sup>61</sup> Liczba podmiotów korzystająca ze zwolnienia podmiotowego (art. 113 ustawy o VAT) – ok. 464 tys. oraz liczba podmiotów korzystająca ze zwolnienia przedmiotowego (art. 43 ust.1 ustawy o VAT) – ok. 200 tys. Biorąc pod uwagę fakt, iż część przedsiębiorców może jednocześnie korzystać zarówno ze

większość podmiotów korzystających ze zwolnienia z VAT) zużywa ok. 25 TWh energii elektrycznej rocznie, co przy ogólnej liczbie tych podmiotów szacowanych na 2,3 mln<sup>62</sup> oznacza, że średnie roczne zużycie w tej grupie wynosi ok. 10 870 kWh. Zakładając, że w 2025 r. będzie ono kształtowało się na zbliżonym poziomie to w okresie od lutego do grudnia 2025 r. wyniesie ok. 9 964 kWh. Ceny referencyjne dla tej grupy podmiotów w 2025 r. mogą się kształtować na poziomie 550-600 zł za 1 MWh<sup>63</sup>, stąd do dalszych obliczeń przyjęto wskazany minimalny i maksymalny poziom cen.

W tabeli 10 zestawiono obliczenia umożliwiające oszacowanie skutków budżetowych.

**Tabela 10. Kwota VAT, którą zapłacą przedsiębiorstwa zwolnione z VAT w zależności od ceny referencyjnej i stawki VAT**

| Stawka VAT                                  | Obliczenia                           | Kwota VAT którą zapłacą przedsiębiorstwa zwolnione z VAT |
|---------------------------------------------|--------------------------------------|----------------------------------------------------------|
| Cena referencyjna wynosząca 550 zł za 1 MWh |                                      |                                                          |
| 23%                                         | 9 964 kWh x 600 000 x 0,55 zł x 0,23 | 756 267 600 zł                                           |
| 8%                                          | 9 964 kWh x 600 000 x 0,55 zł x 0,08 | 263 049 600 zł                                           |
| Cena referencyjna wynosząca 600 zł za 1 MWh |                                      |                                                          |
| 23%                                         | 9 964 kWh x 600 000 x 0,60 zł x 0,23 | 825 019 200 zł                                           |
| 8%                                          | 9 964 kWh x 600 000 x 0,60 zł x 0,08 | 286 963 200 zł                                           |

Skutki budżetowe w postaci zmniejszonych wpływów z VAT, w zależności od ceny za 1 MWh, wyniosą zatem 0,493-0,538 mld zł.

W przypadku grupy gospodarstw domowych założono, że w 2025 r. całkowite oraz średnie zużycie energii elektrycznej będzie kształtowało się na takim samym poziomie jak w 2023 r., tj. wyniesie odpowiednio 32,4 TWh oraz 2 121 kWh<sup>64</sup>. Jeśli ustawa miałaby obowiązywać przez 11 miesięcy 2025 r., wówczas średnie zużycie wyniosłoby ok. 1944 kWh na 1 gospodarstwo domowe, a całkowite dla tej grupy ok. 29,7 TWh<sup>65</sup>. Cena netto 1 kWh energii czynnej dla taryfy G11 w okresie od stycznia do września 2025 r. wynosi 0,5 zł, zaś od października do grudnia 2025 r. – 0,6288 zł<sup>66</sup>; w rezultacie średnia ważona cena za 1 kWh od lutego do grudnia 2025 r. wyniesie 0,5351 zł<sup>67</sup>.

zwolnienia przedmiotowego, jak i podmiotowego, do dalszych szacunków przyjęto liczbę 600 tys. podmiotów. Więcej na temat w części VII opinii.

<sup>62</sup> *Opinia w sprawie oceny skutków regulacji poselskiego projektu ustawy o zmianie ustawy o środkach nadzwyczajnych mających na celu ograniczenie wysokości cen energii elektrycznej oraz wsparciu niektórych odbiorców w latach 2023-2025 oraz niektórych innych ustaw (przed nadaniem numeru druku)*, opinia BEOS z 21 I 2025 r., BEOS-2667/24.

<sup>63</sup> Ibidem.

<sup>64</sup> *Charakterystyka rynku energii elektrycznej*, op. cit.

<sup>65</sup>  $32,4 \text{ TWh} \times (11/12) = 29,7 \text{ TWh}$ , tj. 29 700 000 000 kWh.

<sup>66</sup> Ceny za energię elektryczną obowiązujące od 1 stycznia 2025 r. dla odbiorców z grup taryfowych G korzystających z Taryfy zatwierdzonej decyzją Prezesa URE, [https://www.gkpge.pl/content/download/a6e8f82f47ae8aade1f56dcfd7c8af4f/file/zestaw-cen-dla-cennika-taryfowego-g\\_012025.pdf?inLanguage=pol-PL&version=4&contentId=158392](https://www.gkpge.pl/content/download/a6e8f82f47ae8aade1f56dcfd7c8af4f/file/zestaw-cen-dla-cennika-taryfowego-g_012025.pdf?inLanguage=pol-PL&version=4&contentId=158392).

<sup>67</sup>  $(8 \text{ miesięcy} \times 0,5 \text{ zł} + 3 \text{ miesiące} \times 0,6288 \text{ zł})/11 = 0,5351 \text{ zł}$ .

W tabeli 11 uwzględniono obliczenia umożliwiające oszacowanie skutków budżetowych.

**Tabela 11. Kwota VAT, którą zapłacą gospodarstwa domowe (w zależności od stawki VAT)**

| Stawka VAT | Obliczenia                            | Kwota VAT którą zapłacą gospodarstwa domowe |
|------------|---------------------------------------|---------------------------------------------|
| 23%        | 29 700 000 000 kWh x 0,5351 zł x 0,23 | 3 655 268 100 zł                            |
| 8%         | 29 700 000 000 kWh x 0,5351 zł x 0,08 | 1 271 397 600 zł                            |

A zatem skutki budżetowe w postaci niższych wpływów z VAT powinny wynieść 2,384 mld zł. Uwzględniając tę kwotę, z perspektywy ludności należy przypuszczać, że jakąś część przeznaczono by na konsumpcję, co mogłoby wpłynąć na wzrost wpływów z VAT z tytułu wydatków na inne towary i usługi. Ze względu na brak szczegółowych danych pominięto ten wątek w ocenie skutków regulacji.

Sumując zatem kwoty oszacowane dla dwóch grup podmiotów: podmiotów zwolnionych z VAT oraz gospodarstw domowych, skutki budżetowe w postaci obniżonych dochodów z VAT kształtować się mogą na poziomie: 2,877–2,922 mld zł.

Projekt był przedmiotem konsultacji społecznych, przy czym w odniesieniu do skutków finansowych nie wniesiono istotnych uwag.

## IX. Inne skutki projektowanej ustawy

Nie zidentyfikowano wejścia w życie innych skutków projektowanej ustawy.

## X. Zmiana obciążeń administracyjnych

Projektowana regulacja będzie wiązała się z niewielkim wzrostem obciążeń administracyjnych dla sprzedawców energii elektrycznej, którzy byłiby zobligowani do przekazywania nabywcy energii informacji o obniżonych stawkach podatku od towarów i usług dotyczących nabywanej energii elektrycznej czynnej. Prawdopodobnie wystąpi konieczność dostosowania systemów księgowych do tymczasowo zredukowanej stawki VAT.

## XI. Konkluzje

**1. Skutki prawne:** Obniżona stawka ma charakter okresowy (ma obowiązywać od 1 lutego do 31 grudnia 2025 r.) i dotyczyć będzie wyłącznie opłat za energię elektryczną, nie będzie miała zastosowania do opłat związanych z dystrybucją energii: opłat sieciowych – stałej i zmiennej, opłaty jakościowej, opłaty abonamentowej związanej z odczytywaniem wskazań układów pomiarowo-rozliczeniowych i ich kontrolą, opłaty przejściowej, opłaty OZE, opłaty

kogeneracyjnej, opłaty mocowej. Projekt – w świetle orzecznictwa TK oraz poglądów doktryny – może budzić wątpliwości w kontekście art. 220 ust. 1 Konstytucji. Przyjęcie projektowanej obniżki stawki podatku od towarów i usług (z 23 do 8%) może zmniejszyć planowane dochody budżetu państwa z podatku od towarów i usług, określone w ustawie budżetowej na 2025 r., co może skutkować zwiększeniem deficytu budżetowego ponad poziom przewidywany w projekcie ustawy budżetowej na 2025 r. i uchwalony przez Sejm. Wątpliwości budzi charakter prawny wzoru informacji o obniżonej stawce podatku od towarów i usług dla energii elektrycznej (art. 2 ust. 2 projektu), bowiem przepisu tego nie można uznać za upoważnienie do wydania aktu wykonawczego w rozumieniu art. 92 ust. 1 Konstytucji.

2. Skutki społeczne: Projekt w okresie jego obowiązywania wywoła pozytywne skutki społeczne w postaci zmniejszenia – w porównaniu z obowiązującymi – cen energii elektrycznej płaconych przez gospodarstwa domowe. Projekt nie ma wpływu na strukturę kosztów energii elektrycznej dla gospodarstw domowych, co jest głównym czynnikiem szybkiego wzrostu cen energii. Nie zawiera także rozwiązań systemowych wspierających te gospodarstwa domowe, które najmocniej odczuwają negatywne skutki wzrostu cen energii elektrycznej.

3. Skutki gospodarcze: Proponowane w projekcie czasowe obniżenie stawki VAT na energię czynną do 8% będzie miało ograniczony wpływ na koszt zakupu energii, ponieważ nadal 23% stawką VAT będą opodatkowane np. usługi dystrybucji, a na wysokość rachunków wpływają również ceny surowców, koszty inwestycji w OZE, koszty przesyłu i dystrybucji oraz regulacje dotyczące emisji CO<sub>2</sub>. Zredukowana stawka VAT będzie miała bezpośredni wpływ na sytuację finansową przedsiębiorstw sprzedających energię elektryczną, zwolnionych z VAT oraz pośredni na pozostałe podmioty gospodarcze, które mogą liczyć na zwiększony popyt o charakterze konsumpcyjnym lub inwestycyjnym.

4. Skutki finansowe: Proponowane w projekcie czasowe obniżenie stawki VAT na energię czynną z 23% do 8% będzie miało istotny wpływ na wysokość dochodów podatkowych z tytułu VAT. W zależności od metody przeprowadzonej oceny skutków regulacji uzyskano wartości: 1,643 mld zł-2,621 mld zł oraz ok. 2,9 mld zł. Uznano, że ta druga wartość jest bardziej realna, nie obejmuje jednak wszystkich skutków budżetowych. Dotyczy to przede wszystkim konsekwencji finansowych związanych z działalnością podatników czynnych VAT oraz organów władzy publicznej oraz urzędów obsługujących te organy w zakresie realizowanych zadań nałożonych odrębnymi przepisami prawa, dla realizacji których zostały one powołane. W przypadku pierwszej grupy podmiotów, przy założeniu – co wykazano w ekspertyzie – typowego dla VAT schematu, skutki finansowe będą neutralne. Inaczej jednak sytuacja będzie wyglądała, jeśli założyć zwolnienie podatkowe na pośrednim etapie obrotu. Dochodzi wówczas do wielokrotnego opodatkowania tego samego przedmiotu i do naliczania podatku od podatku, co znacznie skomplikuje kalkulacje. W przypadku drugiej grupy podmiotów, ze względu na trudności

i ograniczenia wynikające z ich hybrydowego charakteru, wiarygodna ocena skutków regulacji nie była możliwa. Czynności tych podmiotów częściowo bowiem znajdują się w zakresie u.p.t.u., a częściowo poza wskazanym zakresem. Transakcje świadczone pomiędzy gminą a jej jednostką lub zakładem budżetowym (i na odwrót) oraz pomiędzy jednostkami i zakładami budżetowymi tej samej gminy nie podlegają opodatkowaniu VAT. Z kolei w przypadku transakcji pomiędzy jednostkami i zakładami budżetowymi różnych gmin oraz pomiędzy jednostkami i zakładami budżetowymi gminy a innymi samorządowymi jednostkami i zakładami budżetowymi (powiatowymi i wojewódzkimi) ma miejsce rozliczenie VAT na ogólnych zasadach.

5. Rozwiązania zagraniczne: Państwa członkowskie UE w celu bezpośredniej ochrony odbiorców energii elektrycznej wprowadziły w latach 2022-2024 szereg środków mających złagodzić skutki wzrostu cen energii, w tym tymczasowe obniżenie stawki VAT, które obowiązywało w różnych okresach m.in. w Finlandii, Hiszpanii, Irlandii, Portugalii, Rumunii, Słowenii. Spośród powyższych państw tymczasowo obniżoną stawkę VAT na dostawy energii elektrycznej w 2025 r. utrzymano w Irlandii i Portugalii.

Autorzy:

dr Jacek Kulicki, specjalista ds. finansów publicznych (pkt I-III, V, X, XI.1)

dr Danuta Adamiec, specjalista w Wydziale Oceny Skutków Regulacji (pkt IV, XI.5)

Grzegorz Ciura, specjalista ds. społecznych (pkt. VI, X, XI.2)

dr Piotr Russel, specjalista ds. systemu gospodarczego (pkt. VII, X, XI.3)

dr hab. Paweł Felis, specjalista ds. finansów publicznych (pkt. VIII, X, XI.4)

Akceptował:  
Wicedyrektor Biura Ekspertyz  
i Oceny Skutków Regulacji

Ziemowit Cieślik  
*/podpisano elektronicznie/*