

BEOS-67/25

Warszawa, 27 lutego 2025 r.

WYDZIAŁ OBSŁUGI PREZYDIUM SEJMU

L.dz. SPS-III.000.8.0025

Data wpływu 28.02.2025

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 1036)**

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 na gaz ziemny) oraz przedstawiono (szerzej w uzasadnieniu) kontekst proponowanej regulacji: obowiązujące wcześniej rozwiązania antyinflacyjne, wpływ cen gazu ziemnego na poziom inflacji, wpływ obniżonej stawki na kondycję finansową gospodarstw domowych oraz ich stabilizację i poczucie bezpieczeństwa, możliwość wsparcia budżetów domowych, utrzymanie cen towarów i usług na obecnym poziomie.

Z treści uzasadnienia dołączonego do projektowanej ustawy oraz DSR należy wnioskować, że zasadniczym problemem, jaki ma rozwiązywać projektowana regulacja, są wysokie ceny gazu ziemnego, które wpływają zarówno na poziom cen innych towarów i usług, jak i budżety gospodarstw domowych. Pośrednio projektowana regulacja ma więc rozwiązywać – po części – również problem aktualnej kondycji finansowej rodzin.

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 usług¹ (dalej: u.p.t.u.), polegająca na czasowym obniżeniu stawki podatku od towarów i usług (VAT) dla gazu ziemnego (CN² 2711 11 00 albo 2711 21 00). W obecnym stanie prawnym dostawa gazu ziemnego 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 podatku od towarów i usług ma obowiązywać w okresie od 1 lutego 2025 r. do 31 grudnia 2025 r. (dodany art. 146daa w u.p.t.u. – art. 1 projektu).

Jednocześnie projektowana ustawa:

- po pierwsze – nakłada na sprzedawców dokonujących sprzedaży gazu ziemnego, opodatkowanego obniżoną stawką podatku od towarów i usług, obowiązek przekazania nabywcy gazu ziemnego informacji o obniżonych stawkach podatku od towarów i usług dotyczących tego gazu: a) poprzez każdorazowe dołączenie tej informacji do faktury lub innego dokumentu, z którego wynika zapłata należności za gaz ziemny, albo b) oddzielnie, w przypadku gdy faktura lub inny dokument, z którego wynika zapłata należności za ten gaz, 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 gazu ziemnego (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.

¹ Dz. U. z 2024 r. poz. 361, ze zm.

² 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 L 2024/2522 z 31.10.2024 r.).

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 gazu wprowadziły w latach 2022-2024 szereg środków mających złagodzić skutki wzrostu cen, w tym maksymalne ceny gazu, transfery kierowane do wrażliwych odbiorców, wsparcie dla przedsiębiorstw, a także tymczasowe obniżenie stawki podatku od wartości dodanej³.

W większości państw członkowskich UE obowiązuje standardowa stawka VAT na dostawy gazu. Obniżona stawka VAT na dostawy gazu obowiązuje m.in. w Belgii (6%), Grecji (6%) i Luksemburgu (8%)⁴.

Tymczasowe obniżenie stawki VAT na dostawy gazu w różnych okresach w latach 2022-2024 obowiązywało m.in. w Chorwacji, Hiszpanii, Irlandii, Niemczech, Portugalii, Słowenii, Włoszech⁵. Spośród powyższych państw obniżoną stawkę VAT na gaz w 2025 r. utrzymano w Chorwacji, gdzie stawka VAT w wysokości 5% na dostawy gazu obowiązuje do 31 marca 2025 roku⁶. Ponadto obniżoną, do 9%, stawkę VAT na dostawy gazu w 2025 r. (do 30 kwietnia) utrzymano w Irlandii⁷.

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 gazu ziemnego (CN 2711 11 00 albo 2711 21 00) – art. 1 projektu (nowy art. 146daa u.p.t.u.);

³ Por. *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.

⁴ Dane według bazy Komisji Europejskiej *Taxes in Europe Database* v4, https://ec.europa.eu/taxation_customs/tedb/#/home [wszystkie źródła internetowe cytowane w niniejszej opinii zostały sprawdzone 26.02.2025].

⁵ Informacje ze strony internetowej Międzynarodowej Agencji Energetycznej, <https://www.iea.org/policies/15934-june-2022-vat-on-electricity-reduction-to-5-and-extension-of-other-tax-reductions>; *National fiscal policy...*, op.cit; dane według bazy *Taxes in Europe Database* v4, op.cit.

⁶ Informacje z portalu VATCalc, <https://www.vatcalc.com/croatia/croatia-cuts-heating-vat-till-march-2023>.

⁷ Informacje z irlandzkiego portalu Citizens Information, <https://www.citizensinformation.ie/en/consumer/utilities/paying-electricity-bill/>.

2. nakłada na sprzedawców dokonujących sprzedaży gazu ziemnego, opodatkowanej obniżoną stawką podatku od towarów i usług, obowiązek przekazania nabywcy tego gazu informacji o obniżonych stawkach podatku od towarów i usług dotyczących tego gazu – art. 2 ust. 1 projektu;
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 dla gazu ziemnego – art. 2 ust. 2 projektu.

Ad 1.

W kontekście projektowanej regulacji należy zauważyć w pierwszej kolejności, że 8% stawka VAT dla gazu ziemnego 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 paliwo gazowe – gaz ziemny mokry: w postaci skroplonej (CN 2711 11 00) i w stanie gazowym (CN 2711 11 21). Stawka obniżona nie będzie miała zastosowania do opłat związanych z dystrybucją gazu ziemnego.

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 2658/87⁸ lub w klasyfikacjach wydanych na podstawie przepisów o statystyce publicznej⁹, są klasyfikowane według Nomenklatury scalonej (CN) lub klasyfikacji wydanych na podstawie przepisów o statystyce publicznej, jeżeli dla tych towarów lub usług przepisy u.p.t.u. lub przepisy wykonawcze wydane na jej podstawie powołują działy, pozycje, podpozycje lub kody Nomenklatury scalonej (CN) lub symbole klasyfikacji statystycznych.

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%¹⁰), 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 gazu ziemnego, odwołuje się do Nomenklatury scalonej (CN), która w poz. CN 2711 11 00 i CN 2711 11 21 klasyfikuje gaz ziemny, odpowiednio w postaci skroplonej i w stanie gazowym. Dystrybucja gazu w systemie sieciowym stanowi usługę, która klasyfikowana jest

⁸ 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.

⁹ Zob. Ustawa z dnia 29 czerwca 1995 r. o statystyce publicznej, Dz. U. z 2024 r. poz. 1799.

¹⁰ Zob. art. 146ef ust. 1 pkt 1 u.p.t.u.

w Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług (PKWiU)¹¹ w poz. 35.22.10.0. Stąd też nie będzie ona objęta stawką obniżoną (8%).

Obniżona (z 23 do 8%) stawka podatku od towarów i usług na gaz ziemny ma wejść w życie w trakcie roku budżetowego, po uchwaleniu przez Sejm, podpisaniu przez Prezydenta i ogłoszeniu ustawy budżetowej na 2025 r.¹², w której wpływy z podatku od towarów i usług od gazu ziemnego były opracowywane przy założeniu obowiązywania dla tego gazu 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 gazu ziemnego, 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 obywateli¹³. Opracowywanie oraz 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 stanowią główne źródło dochodów budżetu państwa (ok. 90%¹⁴) 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 swoboda w kształtowaniu systemu podatkowego¹⁵. Tym niemniej swoboda ta jest ograniczona zasadami i wartościami wyrażonymi w ustawie zasadniczej¹⁶. 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

¹¹ Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 4 września 2015 r. w sprawie Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług (PKWiU), Dz. U. poz. 1676, ze zm.

¹² Ustawa budżetowa na rok 2025 z dnia 9 stycznia 2025 r., Dz. U. poz. 63.

¹³ 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.

¹⁴ W budżecie państwa na 2025 r. dochody podatkowe stanowią 90,2% całości dochodów. Zob. załącznik nr 1 do ustawy budżetowej na rok 2025.

¹⁵ Por. np. wyrok TK z 25 XI 1997 r., sygn. akt K 26/97, OTK 1997/5-6/64.

¹⁶ Por. np. wyrok TK z 18 VII 2013 r., sygn. akt SKL 18/09, OTK ZU 6A/2013, poz. 80.

normatywnych, których wprowadzenie w życie skutkowałoby zwiększeniem deficytu budżetowego¹⁷. 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 budżet¹⁸. 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 wzrostem¹⁹. 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 5,0 mld zł, przy czym wskazano, że choć wpłynie on na zmniejszenie dochodów z podatku od towarów i usług, to jednocześnie zwiększy poziom konsumpcji, co „być może będzie w stanie wyrównać zmniejszone wpływy” z podatku od towarów i usług za gaz ziemny; w DSR stwierdzono jednak, że „trudno jest przewidzieć decyzje zakupowe Polaków na tak dużą skalę” (w tym zakresie zob. pkt VII i VIII opinii).

Ad 2.

Wątpliwości budzi charakter prawny wzoru informacji o obniżonej stawce VAT dla gazu ziemnego (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 elektrycznej wykonując obowiązek określony w art. 2 ust. 1 projektu. *Notabene*, z treści art. 2 ust. 1 projektu nie wynika obowiązek stosowania przez sprzedawców gazu ziemnego 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

¹⁷ 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.

¹⁸ Por. T. Augustyniak-Górna, *Spory wokół interpretacji Konstytucji*, „Przegląd Sejmowy” nr 5/1999.

¹⁹ 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.”

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.)²⁰ 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 przeszkodzie²¹.

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 gazu przewodowego, 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 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 Europejskiej²². Omawiany

²⁰ Dz. U. poz. 1461.

²¹ 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.

²² *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-65/25.

projekt był także przedmiotem analizy BEOS w trybie art. 95a ust. 3 regulaminu Sejmu²³.

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 – ok. 7,4 mln odbiorców (punktów poboru gazu)²⁴;
2. podmioty uczestniczące w obrocie hurtowym gazem – na koniec 2023 r. koncesję posiadało 178 podmiotów, z tego 86 aktywnie uczestniczyło w obrocie gazem ziemnym;
3. podmioty uczestniczące w detalicznym obrocie gazem – 121 sprzedawców miało zawarte umowy umożliwiające sprzedaż na rynku detalicznym, aktywną działalność sprzedażową prowadziło 28 podmiotów;
4. innych odbiorców gazu ziemnego (w tym przemysł) – w 2023 r. 56,59% całkowitej sprzedaży gazu do odbiorców końcowych trafiło do odbiorców przemysłowych, 32,88% do gospodarstw domowych;
5. ministra właściwego do spraw finansów.

Projektodawca w DSR dość lakonicznie wskazał skutki społeczne proponowanych zmian. Obniżenie stawki podatku od towarów i usług na gaz powinno – zdaniem projektodawcy – obniżyć lub utrzymać na dotychczasowym poziomie ceny towarów i usług. Powinno również zwiększyć poziom konsumpcji, co może w pewnym stopniu wyrównać zmniejszone wpływy do budżetu państwa z tytułu VAT za gaz ziemny.

Projekt przewiduje zmniejszenie stawki VAT na gaz ziemny z 23% do 8% w okresie luty-grudzień 2025 r. Pieniężne skutki takiego rozwiązania dla gospodarstw domowych można oszacować na podstawie danych Urzędu Regulacji Energetyki (URE) dotyczących średniego zużycia rocznego poszczególnych grup gospodarstw domowych w zależności od wielkości tego zużycia.

Na początku należy zaznaczyć, że wzrost ceny gazu dla gospodarstw domowych nastąpił od 1 lipca 2024 r., kiedy to cena wzrosła z 200,17 zł/MWh do 239 zł/MWh, czyli o 19,4%. Nowa taryfa na gaz obowiązuje do 30 czerwca 2025 r. W projekcie ustawy przyjęto, że obniżona stawka VAT będzie obowiązywać w okresie od 1 lutego do 31 grudnia 2025 r. W związku z tym do obliczeń przyjęto, że zużycie gazu w poszczególnych grupach gospodarstw domowych jest równe

²³ *Opinia w sprawie stwierdzenia, czy poselski projekt ustawy o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług (przedstawiciel wnioskodawców: poseł Olga Semenjuk-Patkowska) jest projektem ustawy wykonującej prawo Unii Europejskiej w rozumieniu art. 95a ust. 1 regulaminu Sejmu, opinia BEOS z 17 I 2025 r., nr BEOS-WOSR/WAPEIM-66/25.*

²⁴ Dane prezentowane w pierwszej części pochodzą z opracowania *Charakterystyka rynku paliw gazowych*, Urząd Regulacji Energetyki, 11 IX 2024 r., https://www.ure.gov.pl/pl/paliwa-gazowe/charakterystyka-ryнку/12155_2023.html.

w każdym miesiącu (co odbiega od rzeczywistości, szczególnie w gospodarstwach z taryfy W-3.6 używających gazu także w celach grzewczych); w okresie lipiec-grudzień obliczenia dokonano w trzech wariantach: cena gazu nie ulegnie zmianie, wzrośnie do 250,95 zł/MWh (wzrost o 5% w stosunku do obecnej ceny), będzie kształtować się na poziomie taryfy na 2024 r. - 290,97 zł/MWh.

I wariant

Dla gospodarstw domowych korzystających z taryfy W-1.1, gdzie średnie zużycie roczne wynosi ok. 991 kWh, obniżka stawki VAT w pierwszym wariantcie oznaczałaby oszczędności w kwocie 32,54 zł.

Dla gospodarstw domowych korzystających z taryfy W-2.1, gdzie średnie zużycie roczne wynosi ok. 7 643 kWh, obniżka stawki VAT oznaczałaby oszczędności w kwocie 251,18 zł.

Dla gospodarstw domowych korzystających z taryfy W-3.6, gdzie średnie zużycie roczne wynosi ok. 22 039 kWh, obniżka stawki VAT oznaczałaby oszczędności w kwocie 724,25 zł.

II wariant

W wariantcie drugim założenia są te same, zmianie ulega tylko cena gazu w okresie lipiec-grudzień i wynosi 250,95 zł za MWh.

Dla gospodarstw domowych korzystających z taryfy W-1.1, obniżka stawki VAT skutkowałaby oszczędnościami w kwocie 33,46 zł.

Dla gospodarstw domowych korzystających z taryfy W-2.1, obniżka stawki VAT skutkowałaby oszczędnościami w kwocie 258,16 zł.

Dla gospodarstw domowych korzystających z taryfy W-3.6, obniżka stawki VAT skutkowałaby oszczędnościami w kwocie 744,02 zł.

III wariant

W wariantcie trzecim założenia są te same, zmianie ulega tylko cena gazu w okresie lipiec-grudzień i wynosi 290,97 zł za MWh.

Dla gospodarstw domowych korzystających z taryfy W-1.1, obniżka stawki VAT skutkowałaby oszczędnościami w kwocie 36,43 zł.

Dla gospodarstw domowych korzystających z taryfy W-2.1, obniżka stawki VAT skutkowałaby oszczędnościami w kwocie 280,92 zł.

Dla gospodarstw domowych korzystających z taryfy W-3.6, obniżka stawki VAT skutkowałaby oszczędnościami w kwocie 810,16 zł.

Przedstawione średnie skutki pieniężne dla gospodarstw domowych korzystających z gazu ziemnego nie są jedynymi skutkami społecznymi tak sformułowanej zmiany ustawy. Projekt nie ma charakteru zmian, który oddziaływałyby kompleksowo na obniżenie rachunków za gaz dla gospodarstw domowych. Poza zakresem regulacji znalazły się inne składowe płaconych przez odbiorców indywidualnych rachunków za gaz. Są to opłaty dystrybucyjne

i abonamentowe. Od 1 lipca 2024 r. średnia stawka netto opłaty dystrybucyjnej w grupach W-1.1, W-2.1, W-3.6 wzrosła o 27%. Obowiązywała ona do końca grudnia 2024 r. Według danych GUS cena gazu w grudniu 2024 r. w stosunku do grudnia 2023 r. wzrosła o 17%²⁵.

Od 1 stycznia 2025 r., na podstawie taryfy zatwierdzonej 16 grudnia 2024 r. przez Prezesa URE²⁶, stawki opłat dystrybucyjnych wzrosły średnio o 24,7%. Opłaty abonamentowa i dystrybucyjna stanowią od kilkunastu do kilkudziesięciu procent całości rachunku za gaz w zależności od wielkości zużycia. W związku z wzrostem stawek dystrybucji gazu podejmowanie prób ograniczania wzrostu ceny płaconej za gaz ziemny tylko w zakresie stawki VAT będzie miało ograniczony skutek. Pokazuje to brak kompleksowego podejścia do problemu wzrostu kosztów gospodarstw domowych korzystających z gazu ziemnego.

Projekt będzie miał także pośrednie skutki społeczne w postaci ograniczenia kosztów działalności podmiotów korzystających z gazu ziemnego, w tym dla przemysłu (który jest głównym nabywcą gazu ziemnego). Może to, jak przewidują Wnioskodawcy, wpływać na utrzymanie na dotychczasowym poziomie cen towarów i usług (obniżenie cen jest mało prawdopodobne). Dla podmiotów przemysłowych zużywających w swojej działalności duże ilości gazu ziemnego może to oznaczać poprawę warunków działalności, a przez to stabilizację lub nawet wzrost zatrudnienia. Skutki społeczne w tym zakresie będą pochodną skutków gospodarczych projektu (patrz pkt VII opinii).

Negatywnym skutkiem społecznym jest czasowe, trwające tylko do końca 2025 r., obniżenie stawki VAT. Może to spowodować w 2026 r. kumulację podwyżek kosztów zaopatrzenia w gaz ziemny związanych zarówno z jego ceną rynkową, obciążeniami podatkowymi oraz ceną dystrybucji.

Projekt był poddany konsultacjom społecznym. Nie cieszył się dużym zainteresowaniem. Zwolennicy projektu wskazywali, że stawka VAT na gaz powinna na stałe wynosić 8%, a najlepiej, gdyby wynosiła 0%. Wskazywano, że gaz jest jednym z podstawowych paliw wykorzystywanych przez Polaków. Jest to podstawowy produkt wykorzystywany w codziennym życiu. Cena gazu ma znaczny wpływ na bezpieczeństwo gospodarstw domowych, a obniżka VAT z 23% na 8% wpłynie pozytywnie na kondycję tych gospodarstw. Zdaniem komentujących projekt w aktualnej sytuacji gospodarczej pozwoli konsumentom na zwiększenie konsumpcji, a małym i mikro przedsiębiorcom zmniejszy ponoszone koszty, co w efekcie zwiększy zysk przynoszący rozwój i wpływy do budżetu państwa²⁷.

Przeciwnicy projektu z kolei podnosili, że to nie poseł, a rząd powinien proponować taką ustawę. Całkowite zniesienie VAT to obciążenie dla budżetu,

²⁵ *Wskaźniki cen towarów i usług konsumpcyjnych w grudniu 2024 r.*, Informacje sygnałne, GUS, styczeń 2025 r., s. 5.

²⁶ <https://www.ure.gov.pl/pl/urzed/informacje-ogolne/aktualnosci/12326,Rynek-gazu-Prezes-URE-zatwierdzil-taryfe-dystrybucyjna-PSG-na-2025-rok.html> [dostęp: 26.02.2025].

²⁷ ID ankiety: 10601, 10620, 10857.

a ulga nie może trwać w nieskończoność. Wskazywano również, że 0% VAT został zniesiony w optymalnym momencie i tak powinno zostać²⁸.

Pojawiła się również ogólna uwaga dotycząca wysokości stawek VAT. Zdaniem respondenta regulacje podatkowe, w tym dotyczące VAT, wymagają diametralnego uproszczenia. Zaproponowano jedną stawkę VAT – np.: 10 % i żadnych zwolnień²⁹.

VII. Skutki gospodarcze projektowanej ustawy

W ocenie projektodawców zawartej w DSR projekt wywoła pozytywne skutki gospodarcze, gdyż wpłynie na wzrost konsumpcji towarów i usług (dzięki obniżeniu lub utrzymaniu ich cen) oraz zmniejszenie kosztów wytworzenia towarów i usług przez przedsiębiorstwa (w tym mikro-, małe i średnie), dzięki czemu zwiększy się konkurencyjność polskiego przemysłu, eksport oraz powstaną nowe miejsca pracy. Niższe ceny gazu ziemnego mogą także zwiększyć wydatki konsumentów na inne towary i usługi. Należy kierunkowo zgodzić się z tą oceną, zwracając jednocześnie uwagę, że projektodawcy nie przedstawili w DSR żadnych danych liczbowych dotyczących przewidywanych skutków gospodarczych.

Według danych URE w 2023 r. sprzedaż gazu ziemnego do odbiorców końcowych wyniosła 165 TWh, z czego 56,7% trafiło do odbiorców przemysłowych, a 32,9% do gospodarstw domowych³⁰. W porównaniu z 2022 r. sprzedaż tego paliwa spadła o ok. 4%, i był to kolejny rok ze spadkiem sprzedaży (w 2021 r. wyniósł on 16,9%). Dane URE pokazują, że w ostatnich dwóch latach wystąpił spadek popytu na gaz ziemny wśród odbiorców w sektorach handlu i usług oraz przemysłu, natomiast wzrost – w sektorze użyteczności publicznej. Gaz ziemny stanowi dużą część kosztów w niektórych sektorach przetwórstwa przemysłowego (przede wszystkim w produkcji chemikaliów i wyrobów chemicznych, minerałów niemetalicznych, maszyn i urządzeń, pojazdów samochodowych oraz niektórych artykułów spożywczych), elektroenergetyce i ciepłownictwie.

Ponieważ Polska importuje ok. 80% zużywanego gazu ziemnego³¹, na jego ceny netto (przede wszystkim dla odbiorców przemysłowych) w bardzo dużym stopniu wpływa dynamiczna sytuacja na międzynarodowym i europejskim rynkach tego paliwa. Należy również zwrócić uwagę, że projektowana obniżka stawki VAT na gaz ziemny będzie miała ograniczony wpływ na koszt jego zakupu dla odbiorców końcowych, gdyż nie obejmuje opłaty abonamentowej i opłat dystrybucyjnych (stałej i zmiennej).

²⁸ ID ankiety: 10583,10593.

²⁹ *Wtedy nie byłoby problemu z interpretacjami i "wykańczaniem" firm przez urzędy podatkowe*, ID ankiety: 10639.

³⁰ *Charakterystyka rynku paliw gazowych*, op. cit.

³¹ *Gospodarka paliwowo-energetyczna w latach 2022 i 2023*, Główny Urząd Statystyczny, Warszawa-Rzeszów 2024, s. 28, <https://stat.gov.pl/obszary-tematyczne/srodowisko-energia/energia/gospodarka-paliwowo-energetyczna-w-latach-2022-i-2023,4,19.html>.

Brak jest danych, jaki odsetek przedsiębiorstw będących czynnymi podatnikami VAT (ok. 2,09 mln podmiotów)³² wykorzystuje gaz ziemny w swoich procesach. Wiadomo jednak, że u wielu odbiorców końcowych, zwłaszcza w sektorach handlu i usług, koszt zakupu gazu nie stanowi znaczącej pozycji w ich kosztach. Dla większości przedsiębiorstw projektowane czasowe obniżenie stawki VAT dla gazu ziemnego będzie miało zatem niewielki pozytywny wpływ na ich sytuację finansową (poprawi ich płynność i zmniejszy zapotrzebowanie na kapitał obrotowy). W wymiarze pieniężnym projekt wywoła największe skutki dla trzech kategorii podmiotów:

- a) przedsiębiorstw sprzedających gaz ziemny,
- b) przedsiębiorstw będących dużymi odbiorcami końcowymi gazu ziemnego i czynnymi podatnikami VAT,
- c) przedsiębiorstw będących odbiorcami końcowymi gazu ziemnego, które są zwolnione z VAT.

Dla sprzedawców gazu ziemnego niższa o 15 pkt. proc. stawka VAT dla ich podstawowej działalności będzie oznaczała o wiele niższą kwotę podatku należnego (od sprzedaży), a tym samym znacząco niższe zobowiązania z tytułu VAT, a biorąc pod uwagę korektę związaną z podatkiem naliczonym (wynikającym z nabycia gazu lub kosztu jego wydobywania), możliwy pozytywny wpływ na płynność finansową tych przedsiębiorstw.

Trwałe obniżenie stawek VAT na dane dobra lub usługi powoduje: a) obniżenie ich cen oraz b) wzrost popytu na te dobra (usługi)³³. W mniej konkurencyjnych sektorach spadek cen jest zwykle niższy niż wartość wynikająca z obniżki stawki VAT, gdyż sprzedawcy mają większą swobodę w wykorzystywaniu takiej sytuacji do zwiększenia swojej rentowności³⁴. Taka sytuacja może mieć miejsce w Polsce z uwagi na dużą koncentrację w sektorze sprzedaży gazu ziemnego (jak wskazano w pkt. VI opinii, według danych URE liczba podmiotów mających podpisane umowy z operatorem systemów gazowych na rynku detalicznym³⁵ wynosiła 121, przy czym 90,7% gazu sprzedały spółki z Grupy Orlen)³⁶. Do tego projektowana obniżka cen ma mieć charakter tymczasowy (na okres 11 miesięcy). Przy założeniu stabilnych cen gazu ziemnego na rynkach oraz Towarowej Giełdzie Energii można się jednak spodziewać, że czasowe obniżenie stawki VAT o 15 pkt. proc. spowoduje obniżkę cen gazu dla przedsiębiorstw będących końcowymi odbiorcami tego paliwa. Wtedy w przypadku podmiotów, w których wytwarzanie produktów lub świadczenie usług wiąże się z dużym zużyciem gazu ziemnego można oczekiwać czasowego

³² Dane za 2024 r.; informacja uzyskana przez BEOS z Departamentu Podatku od Towarów i Usług Ministerstwa Finansów w dniu 6 II 2025 r.

³³ *Study on reduced VAT applied to goods and services in the Member States of the European Union Final report*, "Copenhagen Economics", 21 VI 2007 r., s. 9, https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2016-09/study_reduced_vat.pdf.

³⁴ Ibidem, s. 10.

³⁵ Rynek detaliczny gazu jest definiowany przez URE jako rynek sprzedaży do odbiorców końcowych, niezależnie od ilości nabywanego paliwa.

³⁶ Ibidem.

obniżenia cen takich wyrobów (usług). Wprowadzenie i wielkość takich czasowych obniżek będą jednak zależały od ich strategii cenowych. Podobnie jak w przypadku sprzedawców gazu ziemnego, część przedsiębiorstw-odbiorców końcowych może bowiem wykorzystać tę sytuację do zwiększenia swoich marż (rentowności sprzedaży)³⁷, a następnie przeznaczyć większe środki np. na zakupy inwestycyjne lub wynagrodzenia.

Trzecią kategorią podmiotów, dla których proponowana regulacja będzie miała pozytywne skutki finansowe, są przedsiębiorstwa będące końcowymi odbiorcami gazu ziemnego i 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 tutaj następujące zwolnienia:

1. podmiotowe – zgodnie z art. 113 ust. 1 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. podmiotów³⁸),
2. 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 lecznicze³⁹.

Dla podmiotów należących do tych dwóch kategorii, które są jednocześnie odbiorcami końcowymi gazu ziemnego, czasowe obniżenie stawki VAT będzie oznaczało zmniejszenie kosztów prowadzonej działalności. Brak jest wiarygodnych danych dotyczących ich liczby i ilości zużywanych przez nie gazu ziemnego, stąd też oszacowanie ich korzyści finansowych z tego tytułu nie jest możliwe.

Korzyści dla przedsiębiorstw przyniesie również zmniejszenie wydatków na zakup gazu ziemnego przez gospodarstwa domowe. Jak wskazano w pkt. VIII niniejszej opinii, ok. 7,4 mln gospodarstw domowych zaoszczędzi na obniżonej stawce VAT dla gazu ziemnego ok. 2,39 mld zł i kwotę tę będzie mogło następnie przeznaczyć na zakup innych towarów i usług oraz zwiększenie oszczędności (lub spłatę zobowiązań). Obliczenia w pkt. VI pokazują, że korzyści finansowe z projektowanej obniżki stawki podatku są uzależnione od wielkości zużycia gazu i powiązanego z tym przypisania danego gospodarstwa domowego do jednej z trzech grup taryfowych, i mogą zawierać się w przedziale od 32,54 do 810,16 zł. Brakuje jednak badań, które pomogłyby określić, jak te kwoty rozłożyłyby się

³⁷ *Consumption Tax Trends 2024. VAT/GST and Excise, Core Design Features and Trends*, Paris 2024, s. 41, https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/publications/reports/2024/11/consumption-tax-trends-2024_57c7322a/dcd4dd36-en.pdf.

³⁸ Dane za 2023 r.; informacja uzyskana przez BEOS z Departamentu Podatku od Towarów i Usług Ministerstwa Finansów w dniu 6 II 2025 r.

³⁹ <https://poradnikprzedsiębiorcy.pl/-zwolnienie-przedmiotowe-z-vat-uslugi-medyczne-edukacyjne-finansowe>.

między wydatki konsumpcyjne a oszczędności, a w przypadku wydatków konsumpcyjnych – na jakie towary i usługi zostałyby przeznaczone. Biorąc pod uwagę strukturę przeciętnych wydatków na 1 osobę w gospodarstwach domowych⁴⁰, można się spodziewać zwiększenia wydatków na żywność, użytkowanie i wyposażenie mieszkań, transport, pozostałe towary i usługi, rekreację i kulturę oraz usługi restauracyjne i hotelowe. Na kwestię korzyści ze zwiększenia konsumpcji przez gospodarstwa domowe zwrócono także uwagę w czasie konsultacji społecznych⁴¹.

Projektowana regulacja może wpłynąć na obniżenie cen towarów i usług, których wytwarzanie (świadczenie) jest związane z wykorzystaniem gazu ziemnego. Skala ewentualnej zmiany cen uzależniona jest jednak od wielu innych czynników rynkowych związanych z konkretnymi dobrami⁴². Może mieć ona również pozytywny wpływ na rynek pracy, którego oszacowanie także nie jest możliwe. Ze względu na tymczasowość obniżki stawki VAT niewielki wzrost popytu na pracę może mieć charakter tymczasowy.

VIII. Skutki projektowanej ustawy dla sektora finansów publicznych

W opinii Wnioskodawców projekt pociąga za sobą obciążenie budżetu państwa. Szacowany koszt wejścia w życie proponowanych przepisów określono na poziomie 5 265 000 000 zł. Skutki finansowe Wnioskodawcy szacowali w następujący sposób:

- według danych przedstawionych w 2023 r. przez Ministerstwo Klimatu i Środowiska oraz według badań statystycznych prowadzonych przez ten resort, zużycie gazu ziemnego na koniec trzeciego kwartału 2023 r. wynosiło 11,7 mld m³, i nieznacznie spadło w stosunku do analogicznego okresu w 2022 r.;
- średni koszt ceny m³ gazu ziemnego szacowany jest na ok. 3 zł za m³;
- iloraz zużycia i ceny daje sumę 35 100 000 000 zł. 15% tej kwoty to różnica między wpływem z VAT w wysokości 23% a proponowanym 8%.

Jako źródło finansowania projektowanych przepisów wskazano budżet państwa. Wnioskodawcy wskazują, że obniżenie VAT na gaz ziemny wpłynie na zwiększony poziom konsumpcji, co być może będzie w stanie wyrównać ubytki w dochodach budżetu państwa, choć podkreślają, że trudno jest przewidzieć decyzje zakupowe Polaków na tak dużą skalę.

W odniesieniu do jednostek samorządu terytorialnego nie przewidziano

⁴⁰ Sytuacja gospodarstw domowych w 2023 r. w świetle badania budżetów gospodarstw domowych, Główny Urząd Statystyczny, 31 maja 2024 r., s. 5, <https://stat.gov.pl/obszary-tematyczne/warunki-zycia/dochody-wydatki-i-warunki-zycia-ludnosci/sytuacja-gospodarstw-domowych-w-2023-r-w-swietle-badania-budzetow-gospodarstw-domowych.3.23.html>.

⁴¹ ID ankiety: 54406.

⁴² 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.

skutków finansowych.

Omawiany projekt zakłada w głównej mierze wprowadzenie w okresie od 1 lutego do 31 grudnia 2025 r. obniżonej do 8% stawki podatku od towarów i usług dla gazu ziemnego (CN 2711 11 00 albo 2711 21 00) (zob. pkt. V opinii). Realizacja projektowanej regulacji będzie oddziaływać na ministra właściwego do spraw finansów publicznych – w zakresie udostępnienia w Biuletynie Informacji Publicznej na stronie podmiotowej obsługującego go urzędu wzoru informacji o obniżonych stawkach podatku od towarów i usług dla gazu ziemnego. Projekt będzie wpływać na sektor finansów publicznych, w szczególności poprzez wpływ na budżet państwa.

W kontekście projektowanej regulacji należy zaznaczyć na wstępie, że obniżona stawka VAT na gaz ziemny obowiązywała już w przeszłości. W okresie od 1 lutego do 31 grudnia 2022 r. stawka podatku od towarów i usług dla gazu ziemnego (CN 2711 11 00 albo 2711 21 00) wynosiła 0% (zob. art. 146da ust. 1 pkt 5 u.p.t.u.), zaś wcześniej – w okresie od 1 do 31 stycznia 2022 r. – 5%⁴³. W obecnym stanie prawnym (obowiązującym od 1 stycznia 2023 r.) stawka VAT dla gazu ziemnego wynosi 23% (por. art. 41 ust. 1 u.p.t.u.). Wprowadzone w ramach rozwiązań antyinflacyjnych preferencje miały charakter tymczasowy i związane były z przeciwdziałaniem skutkom rosnącej inflacji i kryzysu energetycznego wywołanego wojną w Ukrainie. Dalsze działania polegały na wykorzystaniu rozwiązań celowanych o charakterze pozapodatkowym i odejściu od ówczesnego podejścia w zakresie preferencji w VAT w obszarze energii i paliw.

Analiza kosztów i korzyści

Z przedstawionego projektu ustawy wynika, że kosztem dla sektora finansów publicznych (dalej: SFP) będzie ubytek dochodów budżetowych z tytułu czasowego (od 1 lutego do 31 grudnia 2025 r.) obniżenia VAT dla gazu ziemnego (CN 2711 11 00 albo 2711 21 00) z 23% do poziomu 8%.

W celu oszacowania kosztów dla SFP zebrano informacje o wolumenie gazu ziemnego zużywanego przez odbiorców końcowych oraz średniej rynkowej cenie sprzedaży gazu ziemnego. Powyższe dane dotyczyły wszystkich odbiorców, tj. zarówno gospodarstw domowych, jak i odbiorców przemysłowych. Dokonano ujednolicenia danych dotyczących zużycia gazu ziemnego, gdyż podawane są one w różnych jednostkach. Przystępując do szacowania kosztów przyjęto – w celu zapewnienia porównywalności obliczeń – jako jednostkę miary zużycia gazu m³ (Tabela 1). Wnioskodawcy bowiem za podstawę obliczenia przewidywanych skutków finansowych dla budżetu państwa projektowanej regulacji przyjęli w DSR

⁴³ Zob. § 10f rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 25 marca 2020 r. w sprawie towarów i usług, dla których obniża się stawkę podatku od towarów i usług, oraz warunków stosowania stawek obniżonych, Dz. U. z 2021 r. poz. 1696, ze zm., w brzmieniu wynikającym § 1 pkt 4 Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 17 grudnia 2021 r. zmieniającego rozporządzenie w sprawie towarów i usług, dla których obniża się stawkę podatku od towarów i usług, oraz warunków stosowania stawek obniżonych, Dz. U. poz. 2350. Por. J. Kulicki, *Ocena skutków regulacji zawartych w poselskim projekcie ustawy o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług*, opinia BAS z 6 II 2023 r., BAS-WASiE-150/23, s. 3-4.

Z analizy zużycia wybranych paliw i nośników energii GUS⁴⁷ wynika, że w 2023 r. zużycie gazu ziemnego (bez uwzględnienia zużycia na potrzeby technologiczne sektora gazowniczego) wyniosło 638,3 PJ⁴⁸.

- Cena netto gazu ziemnego dla gospodarstw domowych na poziomie 239,65 zł/MWh, tj. wg taryfy PGNiG Obrót Detaliczny obowiązującej od 1 lipca 2024 r. do dnia 30 czerwca 2025 r.⁴⁹. Do wyliczeń przyjęto cenę za paliwo gazowe bez akcyzy, z zerową stawką akcyzy lub uwzględniające zwolnienia od akcyzy – w wysokości 23,965 gr/kWh netto dla grupy taryfowej W-3.6. Cena ta nie obejmuje opłat abonamentowych i dystrybucyjnych. Następnie wykonano przeliczenia jednostek na zł/MWh oraz konwersję na zł/m³ stosując tabelę konwersji PGNiG⁵⁰. Przyjmując przelicznik dla gazu ziemnego w postaci lotnej 84,9 m³ za 1 MWh cena netto za m³ wyniosła 2,82 zł, co po doliczeniu podatku od towarów i usług na gaz ziemny w wysokości 23% daje wartość 3,47 zł/m³.
- Cena netto gazu ziemnego dla przemysłu w wysokości 252,29 zł/MWh, tj. wg średniej ceny gazu dostarczanego w trzecim kwartale 2024 r. w kontraktach zawartych na Towarowej Giełdzie Energii (TGE) podawanych w publikacjach Urzędu Regulacji Energetyki⁵¹, tj. przyjęto średnią cenę gazu ziemnego z ostatniej dostępnej publikacji URE w ramach monitoringu rynku hurtowego gazu ziemnego⁵².

$$C \equiv \text{INDEX} + N + Kbc$$

Tabela 1: Przeliczanie wartości do m³

wartość	jednostka miary	m ³
zużycie gazu ziemnego w 2023 r.*	638,3 PJ	16,8 mld m³
średnia cena netto dla przemysłu w III kw 2024 r. w kontraktach na TGE**	252,29 zł/MWh	2,97 zł/m³
cena netto dla gospodarstw domowych	239,65 zł/MWh	2,82 zł/m³

Źródło: Analizy statystyczne GUS: *Zużycie paliw i nośników energii w 2023 r.* Główny Urząd Statystyczny, Rzeszów 2024, s. 14; Rynek gazu w III kwartale 2024 r., Urząd Regulacji Energetyki; *Taryfa PGNiG Obrót Detaliczny sp. z o.o. w zakresie obrotu paliwami gazowymi nr 15.* PGNiG Warszawa 2024, s. 25. (pkt VIII OSR).

Przeliczniki:

* <https://pgnig2021.pl/o-raportcie/slownik-pojec-i-przeliczniki/>,

** <https://pplng.pl/wiecej-o-lng/konwersje-jednostek-pomiarowych-lng/>:

z przeliczenia 1MWh = 84,9 m³; 252,29/84,9 = 2,97.

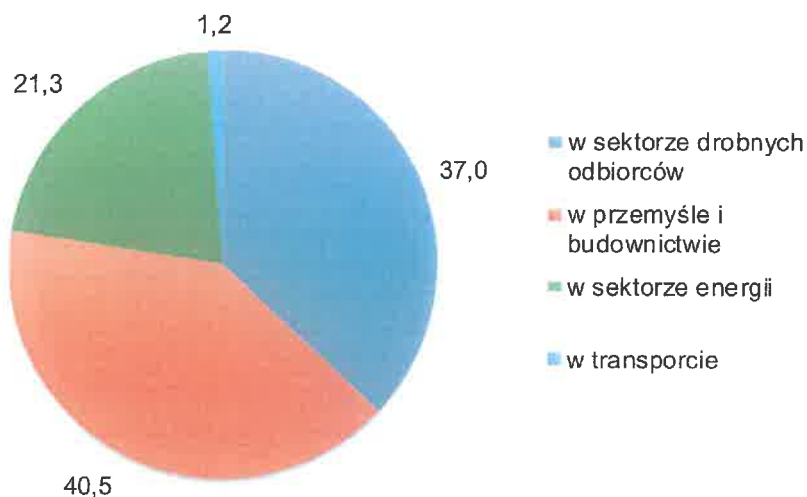
W 2023 r. zużycie gazu ziemnego (bez uwzględnienia zużycia na potrzeby technologiczne sektora gazowniczego) w przemyśle i budownictwie, wraz ze zużyciem na wsad przemian w koksowniach i rafineriach, stanowiło 40,5% zużycia ogółem, w sektorze energii – 21,3%, w transporcie – 1,2%, a w sektorze drobnych odbiorców – 37,0%⁵³ (Wykres 1). Na podstawie struktury zużycia gazu ziemnego w 2023 r. oszacowano zużycie w podziale na gospodarstwa domowe oraz przemysł i pozostałe.

- element indeksowany (INDEX) – średnia arytmetyczna z kursów rozliczeniowych kontraktu miesięcznego na gaz ziemny GAS_BASE_M,
- narzut Sprzedawcy (N) w wysokości 7,741 gr/kWh
- składnik (Kbc) odpowiadający kosztom realizacji przez Sprzedawcę obowiązków wynikających z ustawy z dnia 20 maja 2016 r. o efektywności energetycznej w wysokości 0,272 gr/kWh (wartość ta obowiązuje dla dostaw w miesiącach umownych 2024 r., zgodnie z treścią Cennika dla miesięcy umownych w roku 2025 wartość składnika Kbc zostanie zwiększona o 5% i będzie wynosić 0,286 gr/kWh).

Zob. Jak są kalkulowane ceny – <https://pgnig.pl/dla-firmy/cennik-gazu>.

⁵³ Analizy statystyczne GUS: *Zużycie paliw i nośników energii w 2023 r.*, op. cit.

Wykres 1. Struktura zużycia gazu ziemnego w 2023 r.



Źródło: Analizy statystyczne GUS: *Zużycie paliw i nośników energii w 2023 r.* Główny Urząd Statystyczny, Rzeszów 2024, s. 14 (pkt VIII OSR).

Podsumowując powyższe, do dalszych obliczeń przyjęto:

- roczne zużycie gazu na poziomie⁵⁴ 16,8 mld m³;
- strukturę zużycia gazu w proporcjach: 37% zużyte w sektorze drobnych odbiorców, a 63% w przemyśle i pozostałych sektorach;
- średnią cenę netto gazu ziemnego dla gospodarstw domowych w wysokości 2,82 zł/m³;
- średnią cenę netto gazu ziemnego dla przemysłu w wysokości 2,97 zł/m³.

Na podstawie wskazanych danych następnie wyliczono kwotę potencjalnych dochodów budżetu państwa z tytułu podatku od towarów i usług dla gazu ziemnego (CN 2711 11 00 albo 2711 21 00) przy zastosowaniu odpowiednio stawki 23% i 8%. Różnica z tych wyliczeń stanowi prognozowany roczny ubytek dochodów SFP z tytułu VAT dla gazu ziemnego. W związku z proponowanym przez Wnioskodawców wprowadzeniem w okresie od 1 lutego do 31 grudnia 2025 r., tj. w okresie 11 miesięcy, obniżonej do 8% stawki VAT na gaz ziemny, szacowany ubytek dochodów SFP w tym okresie wyniesie 6,662 mld zł (Tabela 2). Kwota ta stanowi koszt SFP.

⁵⁴ Całkowite zużycie gazu ziemnego w Polsce w 2023 r. wyniosło 638,3 PJ, co po przeliczeniu stanowiło 16,8 mld m³ (1 mld m³ = 38 PJ, tj. 638,3/38 = 16,8 mld m³).

Tabela 2. Obliczenie kosztów dla SFP w horyzoncie działania ustawy (w zł)

Wyszczególnienie	zużycie roczne w mld m ³	zużycie w okresie 11 miesięcy w mld m ³ (12-1/12)	podatek w zł przy stawce VAT 23% za 1 m ³	podatek w zł przy stawce VAT 8% za 1 m ³
1	2	3	4	5
gospodarstwa domowe	6,22	5,70	0,65	0,23
przemysł i pozostałe	10,58	9,70	0,68	0,24
dochody z podatku VAT od gospodarstw domowych			3 705 000 000	1 311 000 000
dochody z podatku VAT od przemysłu i pozostałych			6 596 000 000	2 328 000 000
Ogółem			10 301 000 000	3 639 000 000
różnica 23%-8% (4-5)			6 662 000 000	
różnica dla gospodarstw domowych (23%-8%)			2 394 000 000	
różnica dla przemysłu i pozostałych (23%-8%)			4 268 000 000	

Źródło: Obliczenia własne (pkt VIII OSR).

Znacznie trudniejsze wydaje się oszacowanie korzyści wynikających z potencjalnego przyjęcia proponowanych rozwiązań. Po pierwsze, nie da się zidentyfikować bezpośrednich korzyści dla SFP. W przypadku obniżenia stawki podatku od towarów i usług dla gazu ziemnego można mówić jedynie o korzyściach pośrednich będących efektami wtórnymi niższych kosztów zakupu gazu ziemnego dla gospodarstw domowych oraz przedsiębiorstw. Korzyści te będą wynikały z rozdysponowania przez beneficjentów środków, będących rezultatem niższych obciążeń podatkowych, w łącznej kwocie 6,662 mld zł w postaci wydatkowania ich w obiegu gospodarczym w formie wydatków konsumpcyjnych lub inwestycyjnych. Jak wskazano w Tabeli 2. w gospodarstwach domowych z tego tytułu w 2025 r. pozostanie kwota 2,394 mld zł, natomiast w przedsiębiorstwach w sektorze przemysłu, budownictwa, energii i transportu kwota 4,268 mld zł. Część środków może trafić do gospodarki w postaci wydatków inwestycyjnych, które będą opodatkowane podatkiem VAT, część może zasilić dochody przedsiębiorstw i zostanie objęta podatkiem dochodowym od osób prawnych (CIT), a część może stać się dodatkowym dochodem dla gospodarstw domowych lub zostanie przez nie odłożona w formie oszczędności. W tym ostatnim przypadku SFP uzyska dochody z tytułu podatku od dochodów kapitałowych w wysokości 19% podstawy opodatkowania. W celu oszacowania ewentualnych korzyści dla budżetu państwa przyjęto upraszczające założenie, że połowa środków podlega stawce opodatkowania na poziomie 19% (w odniesieniu do: PIT, CIT i podatku od dochodów kapitałowych), a połowa na poziomie 23% (w odniesieniu do VAT).

Tabela 3. Obliczenie korzyści dla SFP w horyzoncie działania ustawy (w zł)

*przy założeniu, że 50 procent środków zostanie przeznaczony na konsumpcję, a 50% na oszczędności:
6 662 000 000*

50% * stawka podatku – 19% (PIT, CIT i podatek od dochodów kapitałowych)	632 890 000
50% * stawka podatku – 23% (VAT)	766 130 000
Razem	1 399 020 000

Źródło: Obliczenia własne (pkt VIII OSR).

W Tabeli 3. zawarto obliczenia dla przyjętych powyżej założeń. Wynika z nich, że korzyści dla SFP wyniosą 1,399 mld zł. Oznacza to nadwyżkę kosztów nad korzyściami w wysokości 5,263 mld zł. Zatem, korzyści w postaci zasilenia gospodarki dodatkowymi środkami nie pokryją spodziewanych kosztów dla SFP związanych z ubytkiem dochodów z podatku od towarów i usług na gaz ziemny. Przy czym nie jest wiadome czy owe korzyści wystąpią w 2025 r., czy też rozłożą się w czasie.

Powyższe wyliczenia dotyczą jedynie bezpośrednich kosztów i uproszczonego ujęcia pośrednich korzyści dla SFP. Aby w pełni ocenić pośredni skutek proponowanych zmian potrzebne są kalkulacje dotyczące ich wpływu na główne kategorie makroekonomiczne. Z punktu widzenia kosztów i korzyści dla SFP istotne są przede wszystkim szacunki odnośnie wpływu obniżenia podatku od towarów i usług na gaz ziemny na inflację oraz tempo wzrostu gospodarczego. Kluczowym elementem w tym przypadku jest wskazanie tego wpływu na ceny ogółem w gospodarce a następnie na poziom nominalnego wzrostu gospodarczego.

W związku z faktem, iż głównym celem tej części opinii jest ocena skutków proponowanej regulacji na SFP, a nie na gospodarkę jako całość, z konieczności dokonano uproszczonych i mniej czasochłonnych analiz pozwalających oszacować ten wpływ. Obniżenie stawki podatku od towarów i usług na gaz ziemny z 23% do 8% oznacza faktyczny spadek opodatkowania wyliczony na podstawie metody „w stu” na poziomie 12,2%⁵⁵. Przy założeniu 100% transmisji obniżki stawki VAT na gaz ziemny na ceny towarów i usług konsumpcyjnych i uwzględniając strukturę koszyka inflacyjnego⁵⁶, ogólny spadek inflacji z tego tytułu powinien wynieść ok. 0,3 pkt proc. Oznacza to szacunkowo o ok. 10,9 mld zł mniejszy od założonego w ustawie budżetowej na 2025 r. nominalny wzrost gospodarczy⁵⁷, co przekłada się

⁵⁵ Produkt, którego cena netto wyniosła 100 zł kosztowałby 123 zł brutto przed obniżką stawki VAT, a przy 8% stawce VAT jego cena brutto powinna obniżyć się do 108 zł, czyli spaść o 12,20%.

⁵⁶ Gaz stanowił 2,86% całości koszyka inflacyjnego GUS w 2024 r. Zob. Dziedzinowe Bazy Wiedzy GUS: System wag stosowany w obliczeniach wskaźników cen towarów i usług konsumpcyjnych [wygenerowane z systemu DBW w dn. 10.02.2025 r. na podstawie ustawień użytkownika].

⁵⁷ Obliczenia własne na podstawie informacji GUS w odniesieniu do realnego wzrostu PKB i średniorocznej inflacji w 2024 r.

z kolei na mniejsze o 1,6 mld zł dochody budżetowe⁵⁸. Kwota ta może stanowić z jednej strony mniejsze wpływy podatkowe do budżetu państwa, a z drugiej dodatkowy zasób środków skierowany na rynek. Z tej kwoty część środków wróci ponownie do budżetu w formie podatków. Podobnie jak w przypadku obliczeń w części analizującej korzyści przyjęto założenie, iż 50% tej kwoty będzie opodatkowana stawką 23%, a pozostałe 50% stawką 19%. Oznacza to, że korzyści pośrednie dla SFP wyniosą odpowiednio 179,7 mln zł i 148,5 mln zł, co sumarycznie stanowi 328,2 mln zł.

Zatem, ostatecznie można przyjąć szacunek, że koszty bezpośrednie dla sektora finansów publicznych wyniosą 6,7 mld zł, zaś koszty pośrednie – 1,6 mld zł, co w sumie stanowi 8,3 mld zł. Natomiast korzyści pośrednie mogą łącznie wynieść 1,7 mld zł. W związku z powyższym szacuje się, że wejście w życie proponowanej ustawy może ostatecznie wiązać się z utratą dochodów budżetu państwa w wysokości 6,6 mld zł w 2025 r.

W trakcie przeprowadzonych konsultacji społecznych przedmiotowego projektu nie wskazano wyliczonych skutków finansowych oraz kwantyfikowalnego ich wpływu na sektor finansów publicznych⁵⁹.

IX. Inne skutki projektowanej ustawy

Nie zidentyfikowano innych skutków wejścia w życie projektowanej ustawy.

X. Zmiana obciążeń administracyjnych

Projektowana regulacja będzie wiązała się z niewielkim wzrostem obciążeń administracyjnych dla sprzedawców gazu ziemnego związanym z koniecznością wprowadzenia zmian w ich systemach finansowo-księgowych i obowiązkiem przekazania nabywcom gazu informacji o obniżonych stawkach podatku od towarów i usług dotyczących nabywanego gazu (według wzoru udostępnionego przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych w Biuletynie Informacji Publicznej).

⁵⁸ Średni udział dochodów podatkowych / PKB nominalnego w latach 2018–2023 wynosił 15,65%.

⁵⁹ Zob. ID ankiety: 10593, 10857.

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 gaz ziemny, nie będzie miała zastosowania do opłat związanych z dystrybucją gazu. 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 VAT dla gazu ziemnego (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 gazu ziemnego płaconymi przez gospodarstwa domowe. Projekt nie zawiera rozwiązań systemowych dotyczących ograniczania ogółu kosztów płaconych przez gospodarstwa domowe używające gaz ziemny. Największymi beneficjentami projektu będą gospodarstwa domowe, które są w grupie największych konsumentów gazu.

3. Skutki gospodarcze: Projektowane czasowe obniżenie stawki VAT na gaz ziemny z 23% do 8% może mieć pozytywny wpływ na sektor przedsiębiorstw, przede wszystkim sytuację finansową podmiotów sprzedających gaz odbiorcom końcowych na rynku detalicznym, zużywających duże ilości gazu ziemnego do wytworzenia swoich produktów i świadczonych usług, a także zwolnionych z podatku VAT. Może ono mieć również pośredni pozytywny wpływ na pozostałe przedsiębiorstwa, w tym te niezużywające gazu ziemnego, z uwagi na zwiększenie zagregowanego popytu (dodatkowy popyt o charakterze konsumpcyjnym i inwestycyjnym).

4. Skutki finansowe: Proponowane w projekcie rozwiązania niosą za sobą wysokie koszty bezpośrednie dla sektora finansów publicznych. Z szacunków wynika, że przy dotychczasowej strukturze zużycia gazu ziemnego, obniżenie stawki podatku od towarów i usług na gaz ziemny do 8% w okresie 11 miesięcy 2025 r. spowoduje w odniesieniu do sektora finansów publicznych nadwyżkę kosztów nad potencjalnymi korzyściami. Równocześnie o ile koszty zostaną poniesione w 2025 r., o tyle istnieje prawdopodobieństwo, iż ewentualne korzyści rozłożą się w czasie.

5. Rozwiązania zagraniczne: Państwa członkowskie UE w celu bezpośredniej ochrony odbiorców gazu wprowadziły w latach 2022-2024 szereg środków mających

złagodzić skutki wzrostu cen energii, w tym tymczasowe obniżenie stawki VAT na dostawy gazu, które obowiązywało w różnych okresach m.in. w Chorwacji, Hiszpanii, Irlandii, Niemczech, Portugalii, Słowenii, Włoszech. Spośród powyższych państw tymczasowo obniżoną stawkę VAT na dostawy gazu w 2025 r. utrzymano w Chorwacji i Irlandii.

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 Adrian Grycuk, specjalista ds. systemu gospodarczego (pkt. VII, X, XI.3)

Krzysztof Wołowicz specjalista ds. finansów publicznych, dr Olga Olkowska
specjalista ds. systemu gospodarczego (pkt. VIII, X, XI.4)

Akceptował:

Wicedyrektor Biura Ekspertyz
i Oceny Skutków Regulacji

Ziemowit Cieślik

/podpisano elektronicznie/