

BEOS-1659/25

Warszawa, 1 grudnia 2025 r.

Pan **Do druku nr 1898**
Włodzimierz Czarzasty
Marszałek Sejmu
Rzeczypospolitej Polskiej

**Opinia w sprawie oceny skutków regulacji przedstawionego przez Prezydenta
Rzeczypospolitej Polskiej projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku
dochodowym od osób fizycznych oraz niektórych innych ustaw
(druk sejmowy nr 1898)**

Na podstawie art. 34 ust. 9b 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 zamierza rozwiązać Wnioskodawca

W uzasadnieniu projektu ustawy nie wskazano *expressis verbis* problemów, jakie ma rozwiązywać projektowana regulacja, szerzej przedstawiając cele proponowanych zmian w odniesieniu do każdej z nowelizowanych ustaw: z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych¹ (dalej: u.p.d.f.), z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych² (dalej: u.p.d.p.), z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa³ (dalej: o.p.), z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług⁴ (dalej: u.p.t.u.) oraz z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej⁵ (dalej: u.KAS).

Biorąc pod uwagę zdefiniowane w uzasadnieniu cele regulacji oraz pozostałe elementy uzasadnienia projektu, należy wnioskować, że opiniowana ustawa ma rozwiązywać szereg zróżnicowanych problemów:

- 1) kryzys demograficzny, jaki jest obecnie w Polsce;
- 2) niedostatecznie wysoki dochód rozporządzalny podatników podatku dochodowego od osób fizycznych;
- 3) niedostateczną przejrzystość systemu podatkowego;
- 4) niedostateczny nadzór społeczny i kontrolę obywatelską nad działaniami dużych przedsiębiorstw i grup kapitałowych;
- 5) niedostateczną efektywność przepisów mających na celu przeciwdziałanie uchylaniu się od obowiązków podatkowych i unikaniu opodatkowania,

¹ Dz. U. z 2025 r. poz. 163, ze zm.

² Dz. U. z 2025 r. poz. 278, ze zm.

³ Dz. U. z 2025 r. poz. 111, ze zm.

⁴ Dz. U. z 2025 r. poz. 775, ze zm.

⁵ Dz. U. z 2023 r. poz. 615, ze zm.

WYDZIAŁ OBSŁUGI PREZYDIUM SEJMU

L. dz. **SPS-III.020.245.19.2025**

Data wpływu **01. XII. 25r.**

przede wszystkim w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych (CIT), w tym w odniesieniu do cen transferowych, oraz podatku od towarów i usług (VAT).

II. Rozwiązanie rekomendowane przez Wnioskodawcę

Wnioskodawca proponuje nowelizację pięciu ustaw: o podatku dochodowym od osób fizycznych, o podatku dochodowym od osób prawnych, Ordynacji podatkowej, o podatku od towarów i usług oraz o Krajowej Administracji Skarbowej.

Nowelizacja ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (art. 1 projektu) polega na:

- 1) podwyższeniu do 140 000 zł (z obecnych 120 000 zł) górnej granicy pierwszego przedziału skali podatkowej (art. 1 pkt 1 projektu – zmiana ust. 1 w art. 27 u.p.d.f.);
- 2) podwyższeniu do 16 800 zł (z obecnych 3 600 zł) kwoty zmniejszającej podatek, obliczony według skali podatkowej z art. 27 ust. 1 u.p.d.f., dla podatników, którzy w roku podatkowym w stosunku do co najmniej dwojga dzieci⁶ wykonywali władzę rodzicielską, pełnili funkcję opiekuna prawnego (o ile dziecko zamieszkiwało z podatnikiem), sprawowali funkcję rodziny zastępczej na podstawie orzeczenia sądu lub umowy zawartej ze starostą, bądź – w przypadku pełnoletnich uczących się dzieci – wykonywali ciężący na nich obowiązek alimentacyjny albo sprawowali funkcję rodziny zastępczej (art. 1 pkt 2 projektu – nowe ust. 1aa i 1ab w art. 27 u.p.d.f.);

⁶ Regulacja ta ma dotyczyć dzieci, o których mowa w art. 6 ust. 4c u.p.d.f., z uwzględnieniem art. 6 ust. 4e i 8 u.p.d.f., a więc dzieci:

- 1) małoletnich,
- 2) pełnoletnich, które zgodnie z odrębnymi przepisami otrzymywały zasiłek (dodatek) pielęgnacyjny lub rentę socjalną,
- 3) pełnoletnich do ukończenia 25. roku życia, uczących się w szkołach, o których mowa w przepisach regulujących system oświatowy lub szkolnictwo wyższe, obowiązujących w Rzeczypospolitej Polskiej lub w innym państwie (por. art. 6 ust. 4c u.p.d.f.), z tym że wyłączone z tej regulacji mają być dzieci, które uzyskały w roku podatkowym: a) dochody, z wyjątkiem renty rodzinnej, podlegające opodatkowaniu na zasadach określonych w art. 27 u.p.d.f. (zasady ogólne) lub art. 30b u.p.d.f. (dochody z kapitałów pieniężnych opodatkowane według stawki 19%), b) przychody zwolnione od podatku na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 148 i 152 u.p.d.f. (niektóre przychody osób do ukończenia 26. roku życia oraz przychody podatnika, który przeniósł miejsce zamieszkania na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej) – w łącznej wysokości przekraczającej dwunastokrotność kwoty renty socjalnej określonej w ustawie z dnia 27 czerwca 2003 r. o rencie socjalnej (Dz. U. z 2025 r. poz. 420, ze zm.), w wysokości obowiązującej w grudniu roku podatkowego (por. art. 6 ust. 4e u.p.d.f.); renta socjalna wynosi 100% kwoty najniższej renty z tytułu całkowitej niezdolności do pracy ustalonej i podwyższonej zgodnie z ustawą z dnia 17 grudnia 1998 r. o emeryturach i rentach z Funduszu Ubezpieczeń Społecznych (Dz. U. z 2024 r. poz. 1631, ze zm.); obecnie (od 1 marca 2025 r.) renta socjalna wynosi 1 878,91 zł m-nie brutto.

Zgodnie z art. 6 ust. 8 u.p.d.f. regulacja nie będzie miała zastosowania, gdy chociażby jeden z małżonków, osoba samotnie wychowująca dziecko lub jej dziecko: a) stosuje przepisy art. 30c u.p.d.f. (opodatkowanie dochodów według stawki proporcjonalnej 19%) lub ustawy z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (Dz. U. z 2025 r. poz. 843, ze zm.; dalej: u.rycz.), z wyjątkiem art. 6 ust. 1a tej ustawy (opodatkowanie przychodów z najmu), b) podlega opodatkowaniu na zasadach wynikających z ustawy z dnia 24 sierpnia 2006 r. o podatku tonażowym (Dz. U. z 2021 r. poz. 985) lub ustawy z dnia 6 lipca 2016 r. o aktywizacji przemysłu okrętowego i przemysłów komplementarnych (Dz. U. z 2021 r. poz. 1704).

dla pozostałych podatników, w tym mających na utrzymaniu nie więcej niż jedno dziecko, kwota zmniejszająca podatek ma pozostać bez zmian (3 600 zł).

Nowelizacja ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (art. 2 projektu):

- 1) rozszerza zakres obowiązku publikacji (udostępniania do wiadomości publicznej w Biuletynie Informacji Publicznej – BIP) przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych wybranych danych finansowych dotyczących największych podatników podatku dochodowego od osób prawnych (podatkowych grup kapitałowych oraz innych podatników niż podatkowe grupy kapitałowe, u których wartość przychodu uzyskanego w roku podatkowym przekroczyła równowartość 50 mln euro). W obecnym stanie prawnym zakres tych danych określony jest w art. 27b ust. 3 i 4 u.p.d.p.⁷ Projektowana regulacja (nowy ust. 3a w art. 27b u.p.d.p. – art. 2 pkt 1 i 2 projektu) dotyczy danych składanych przez podatników obowiązanych na podstawie art. 11t ust. 1 u.p.d.p.⁸ do złożenia informacji o cenach transferowych; zgodnie z projektowanym ust. 3a w art. 27b u.p.d.p. (art. 2 pkt 2 projektu) indywidualne dane podlegające podaniu do publicznej wiadomości mają objąć, obok danych określonych w art. 27b ust. 3 u.p.d.p., także dane wynikające z informacji o cenach transferowych dotyczące wartości transakcji kontrolowanych, z tym że z obowiązku tego mają być wyłączone niektóre transakcje nieobjęte obowiązkiem sporządzania lokalnej dokumentacji cen transferowych, określone w art. 11n pkt 1 i 1a u.p.d.p.⁹; do publicznej wiadomości ma być

⁷ Zgodnie z art. 27b ust. 3 u.p.d.p. indywidualne dane podatnika podlegające podaniu do publicznej wiadomości obejmują: 1) firmę (nazwę) i numer identyfikacji podatkowej podatnika; 2) wskazanie roku podatkowego; 3) informacje o wysokości: a) osiągniętego przychodu, b) poniesionych kosztów uzyskania przychodów, c) osiągniętego dochodu albo poniesionej straty, d) podstawy opodatkowania, e) kwoty należnego podatku. Zgodnie z art. 27b ust. 4 u.p.d.p. do publicznej wiadomości mogą zostać podane indywidualne dane podatników innych niż podatkowe grupy kapitałowe (art. 27b ust. 2 pkt 2 u.p.d.p.) dotyczące procentowego udziału kwoty podatku dochodowego w zysku brutto wykazanym w sprawozdaniu finansowym za rok podatkowy.

⁸ Zgodnie z art. 11t ust. 1 u.p.d.p. informację o cenach transferowych za dany rok podatkowy obowiązane są złożyć podmioty powiązane: 1) obowiązane do sporządzania lokalnej dokumentacji cen transferowych – w zakresie transakcji objętych tym obowiązkiem lub 2) realizujące transakcje kontrolowane określone w art. 11n pkt 1-2 lub 10-12 u.p.d.p. (wyłączone z obowiązku sporządzania lokalnej dokumentacji cen transferowych).

⁹ Zgodnie z art. 11n pkt 1 i 1a u.p.d.p. z obowiązku sporządzania lokalnej dokumentacji cen transferowych wyłączone są transakcje kontrolowane:

- 1) zawierane wyłącznie przez podmioty powiązane mające miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej w roku podatkowym, w którym każdy z tych podmiotów powiązanych spełnia łącznie następujące warunki: a) nie korzysta ze zwolnienia, o którym mowa w art. 6 u.p.d.p., b) nie korzysta ze zwolnienia, o którym mowa w art. 17 ust. 1 pkt 34 i 34a u.p.d.p., c) nie poniósł straty podatkowej;
- 2) zawierane wyłącznie:
 - a) pomiędzy położonymi na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej zagranicznymi zakładami podmiotów powiązanych mających miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium innego niż Rzeczpospolita Polska państwa członkowskiego Unii Europejskiej lub innego państwa należącego do Europejskiego Obszaru Gospodarczego,
 - b) przez położony na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej zagraniczny zakład podmiotu mającego miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium innego niż Rzeczpospolita Polska

podana wartość transakcji kontrolowanych zsumowana odrębnie dla transakcji: a) usługowych zakupowych, z wyłączeniem transakcji zakupu usług niematerialnych innych niż usługi o niskiej wartości dodanej, badawczo-rozwojowych, pośrednictwa i związanych z nieruchomościami, b) finansowych zakupowych, c) dotyczących aktywów, obejmujących zakup, najem, dzierżawę lub leasing wartości niematerialnych, d) dotyczących korzystania z wartości niematerialnych, określonych w przepisach wydanych na podstawie art. 11t ust. 8 u.p.d.p.¹⁰;

2) nakłada na ministra właściwego do spraw finansów publicznych obowiązek sporządzenia i udostępnienia w BIP raportu o dochodach sektora finansów publicznych z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych, zawierającego w szczególności (nowy ust. 11 w art. 27b u.p.d.p. – art. 2 pkt 3 projektu):

- a) zagregowane dane o przychodach, kosztach, zapłaconym podatku i innych istotnych czynnikach wpływających na podatki takich jak ulgi, zwolnienia, wyłączenia od podatku w podziale na: przedsiębiorstwa według skali ich przychodów i branże, spółki Skarbu Państwa i jednostki samorządu terytorialnego polskiego oraz spółki należące do państw i samorządów obcych, korporacje krajowe i międzynarodowe, w tym także dane o rentowności tych przedsiębiorstw w Polsce i w innych krajach macierzystych;
- b) zagregowane dane o wartości przychodu (dochodu) uzyskanego od podatników podatku przez osoby fizyczne lub prawne niebędące rezydentami Rzeczypospolitej Polskiej w podziale na rodzaj przychodu i jurysdykcje beneficjentów,
- c) informacje o liczbie przeprowadzonych kontroli podatników stosujących ceny transferowe, liczbie i zakresie stwierdzonych nieprawidłowości, średnim czasie trwania kontroli, średniej liczbie osób zaangażowanych w czynności kontrolne oraz liczbie szkoleń i liczbie przeszkolonych osób w zakresie czynności kontrolnych dotyczących podatników stosujących ceny transferowe.

Informacja ta ma być sporządzona i udostępniona w BIP do 30 września danego roku za rok poprzedni, przy czym obowiązek ten ma być wykonany w porozumieniu z Szefem Krajowej Administracji Skarbowej (KAS).

państwa członkowskiego Unii Europejskiej lub innego państwa należącego do Europejskiego Obszaru Gospodarczego z podmiotem powiązanym mającym miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej

- w roku podatkowym, w którym przychody lub koszty uzyskania przychodów powstałe w wyniku takich transakcji kontrolowanych zostały przypisane do zagranicznego zakładu pod warunkiem, że żaden z podmiotów powiązanych w zakresie tych przychodów lub kosztów przypisanych do zagranicznego zakładu nie korzysta ze zwolnień, o których mowa w art. 6 u.p.d.p. i art. 17 ust. 1 pkt 34 i 34a u.p.d.p., i nie poniósł straty podatkowej.

¹⁰ W obecnym stanie prawnym zob. rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 29 sierpnia 2022 r. w sprawie informacji o cenach transferowych w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych (Dz. U. z 2025 r. poz. 459).

Nowelizacja ustawy – Ordynacja podatkowa (art. 3 projektu) polega na podwyższeniu do 20% (z obecnych 10%) stawki dodatkowego zobowiązania podatkowego ustalanego na podstawie art. 58a § 1 pkt 1-4 o.p., a więc w przypadku, gdy wydawana jest przez organ podatkowy decyzja z zastosowaniem: a) art. 119a § 1 lub 7 o.p. (w przypadku stwierdzenia unikania przez podatnika opodatkowania), b) środków ograniczających umowne korzyści, c) art. 24 ust. 19 i 20 u.p.d.f. oraz art. 12 ust. 13 i 14 i art. 22c u.p.d.p. (w przypadku stwierdzenia, że przepisy dotyczące łączenia i podziału spółek wykorzystywane są dla celów unikania lub uchylania się od opodatkowania), d) przepisów rozdziału 4b oddziału 2 u.p.d.f. lub rozdziału 1a oddziału 2 u.p.d.p., określających zasady stosowania ceny rynkowej (zmiana w § 1 w art. 58b o.p.).

Nowelizacja ustawy o podatku od towarów i usług (art. 4 projektu):

- 1) wprowadza obowiązek sporządzania i publikowania przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych w porozumieniu z Szefem KAS raportu o dochodach sektora finansów publicznych z tytułu podatku od towarów i usług za dany rok w terminie do 30 czerwca roku następnego (nowy art. 4a u.p.t.u. – art. 4 pkt 1 projektu); raport ten powinien obejmować w szczególności:
 - a) zagregowane dane o wpływach z podatku należnego, zwrotach nadwyżek podatku naliczonego, terminach zwrotów, w podziale na stawki podatku, przedsiębiorstwa według skali ich obrotów oraz według głównych branż,
 - b) informacje na temat korzystania przez podatników z mechanizmu podzielonej płatności oraz zwrotach nadwyżek naliczonego podatku od towarów i usług dokonywanych na rachunki VAT,
 - c) informacje dotyczące rejestrowania podatników VAT jako podatników VAT czynnych, odmów rejestracji i ich przyczyn, wykreślenia podmiotów z rejestru podatników VAT czynnych i ich przyczyn,
 - d) informacje dotyczące efektywności wykorzystywania przez Szefa KAS danych z Centralnego Repozytorium Kas, o którym mowa w art. 111a ust. 1 u.p.t.u., oraz deklaracji składanych na podstawie art. 99 ust. 11c u.p.t.u. w czynnościach sprawdzających, kontrolach podatkowych i skarbowych wszczętych na skutek analizy tych danych,
 - e) wnioski z realizacji celów i zadań wyznaczonych organom KAS na dany rok w zakresie podatku od towarów i usług,
 - f) analizę dotyczącą utraconych wpływów z tytułu podatku od towarów i usług oraz rekomendacje co do rozwiązań zmierzających do ograniczenia tego zjawiska w kolejnych latach,
 - g) informacje na temat działań podjętych w celu przeciwdziałania zjawisku ukrywania obrotów i unikania opodatkowania podatkiem od towarów i usług oraz rekomendacje co do rozwiązań zmierzających do ograniczenia tego zjawiska w kolejnych latach,

- h) informacje na temat działań podjętych w celu przeciwdziałania wyłudzeniom skarbowym, w rozumieniu art. 119zg pkt 9 o.p.¹¹, podatku od towarów i usług oraz rekomendacje co do rozwiązań zmierzających do ograniczenia tych zjawisk w kolejnych latach;
- 2) nakłada na ministra właściwego do spraw finansów publicznych obowiązek dokonywania w porozumieniu z Szefem KAS analizy ryzyka występowania naruszeń przepisów u.p.t.u. w kontekście konieczności aktualizacji warunków i zakresu stosowania obowiązkowego mechanizmu podzielonej płatności (nowy ust. 9 w art. 108a u.p.t.u. – art. 4 pkt 2 projektu); projektowany przepis przewiduje obowiązek dokonywania analizy co pół roku, w terminie nie później niż do 31 stycznia oraz do dnia 31 lipca danego roku; wyniki analizy, wraz z rekomendacjami dotyczącymi zmian w prawie, minister właściwy do spraw finansów publicznych ma przedstawiać Radzie Ministrów;
- 3) rozszerza obowiązek stosowania mechanizmu podzielonej płatności na olej słonecznikowy surowy (PKWiU¹² 10.41.23), olej słonecznikowy i jego frakcje, rafinowane, ale nie modyfikowane chemicznie (PKWiU 10.41.54)¹³ oraz transport drogowy towarów samochodami-chłodniami (PKWiU 49.41.11), transport drogowy produktów naftowych cysternami (PKWiU 49.41.12) i transport drogowy pozostałych cieczy i gazów cysternami (PKWiU 49.41.13) (zmiana poz. 3 i nowe poz. 3a-3c i 151-153 w załączniku nr 15 do u.p.t.u. (art. 4 pkt 3 projektu).

Nowelizacja ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej (art. 5 projektu) polega na wprowadzeniu obowiązku systematycznego, nie rzadziej niż raz na trzy lata, przeprowadzania kontroli celno-skarbowej z zakresu cen transferowych u podatników podatku dochodowego od osób prawnych, których średnioroczne przychody za ostatnie trzy lata przekraczają 5 000 000 000 zł (nowy ust. 3 w art. 58 u.KAS).

Projektowana ustawa ma wejść w życie z dniem 1 stycznia 2026 r., z wyjątkiem zmiany w o.p. (art. 3 projektu) oraz u.p.t.u. w zakresie nowelizacji załącznika nr 15 do u.p.t.u. (art. 4 pkt 3 projektu), które mają wejść w życie pierwszego dnia miesiąca następującego po upływie 6 miesięcy od dnia ogłoszenia (por. art. 9 projektu), przy czym:

¹¹ Przez wyłudzenie skarbowe przepis ten rozumie:

- a) przestępstwa skarbowe, o których mowa w art. 54 §1 i 2, art. 55 §1 i 2, art. 56 §1 i 2, art. 62 §1-2a oraz art. 76 §1 i 2 ustawy z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy (Dz. U. z 2025 r. poz. 633; dalej: K.k.s.),
- b) przestępstwa, o których mowa w art. 270a §1 i 2, art. 271a §1 i 2 oraz art. 277a §1 ustawy z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks karny (Dz. U. z 2024 r. poz. 17, ze zm.; dalej: K.k.),
- c) przestępstwa, o których mowa w art. 258 §1- 3 K.k., mające na celu popełnienie przestępstw skarbowych, o których mowa w lit. a, lub przestępstw, o których mowa w lit. b.

¹² Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 4 września 2015 r. w sprawie Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług (PKWiU) (Dz. U. poz. 1676, ze zm.).

¹³ W obecnym stanie prawnym mechanizm podzielonej płatności jest obowiązkowy w odniesieniu do oleju z rzepaku (por. poz. 3 załącznik nr 15 do u.p.t.u.).

- 1) przepisy u.p.d.f., w brzmieniu nadanym projektowaną ustawą, będą miały zastosowanie do przychodów uzyskanych od dnia 1 stycznia 2026 r. (art. 6 projektu);
- 2) do spraw dotyczących dodatkowego zobowiązania podatkowego, o którym mowa w art. 58b o.p. (zob. art. 3 projektu), wszczętych i niezakończonych przed dniem wejścia w życie projektowanej ustawy będą miały zastosowanie przepisy u.p.t.u. w brzmieniu dotychczasowym (art. 7 projektu).

Zmiany załącznika nr 15 do u.p.t.u. (art. 4 pkt 3 projektu) będą miały zastosowanie do dostaw towarów, w przypadku których obowiązek podatkowy powstaje po dniu wejścia w życie projektowanych zmian (art. 8 projektu).

III. Inne rozwiązania rozważane przez Wnioskodawcę

Zdaniem Wnioskodawcy „(n)ie ma możliwości podjęcia alternatywnych w stosunku do projektowanej ustawy środków umożliwiających osiągnięcie zamierzonego celu”.

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

Z uwagi na fakt, że opiniowany projekt ustawy przewiduje zmiany w kilku obszarach prawa podatkowego, skoncentrowano się na wybranych środkach proponowanych w projekcie i stosowanych w państwach członkowskich UE i należących do OECD mających na celu: (1) zmniejszenie obciążeń fiskalnych rodzin i zachęcenie do posiadania większej liczby dzieci oraz (2) zwiększenie przejrzystości systemu podatkowego oraz nadzoru społecznego i kontroli obywatelskiej nad działaniami dużych przedsiębiorstw i grup kapitałowych, a także zwiększenie efektywności przepisów mających na celu przeciwdziałanie uchylaniu się od obowiązków podatkowych i unikaniu opodatkowania.

Ad (1) Systemy wsparcia dla rodzin w państwach członkowskich UE obejmują różne narzędzia, najczęściej bezpośrednią pomoc finansową, preferencje podatkowe czy możliwości odliczenia wydatków np. na opiekę nad dzieckiem, opiekę medyczną czy na edukację¹⁴. Według danych OECD za 2021 r. (ostatnie dostępne dane) najwyższy poziom wydatków publicznych na świadczenia rodzinne w stosunku do PKB (obejmujące świadczenia pieniężne, usługi i preferencje podatkowe) występował w Islandii, Polsce i Niemczech. Najwyższy poziom wydatków publicznych na świadczenia rodzinne w postaci preferencji podatkowych w stosunku do PKB występował natomiast w Niemczech, Francji i na Węgrzech¹⁵.

¹⁴ Informacje na podstawie: *Ulgi podatkowe i świadczenia rodzinne w UE*, PwC 2017, <https://www.pwc.pl/pl/pdf/ulgi-podatkowe-2017.pdf>; odpowiedzi udzielone przez parlamenty narodowe na zapytanie nr 5868 (*Family tax allowances*) w ramach sieci ECPRD [wszystkie źródła internetowe cytowane w niniejszej opinii zostały sprawdzone 28 XI 2025 r.].

¹⁵ OECD Family Database, <https://www.oecd.org/en/data/datasets/oecd-family-database.html>.

W Niemczech zwolnienie z podatku minimum socjalnego potrzebnego na utrzymanie dziecka, zgodnie z ustawą o podatku dochodowym¹⁶, jest realizowane w formie zasiłku na dziecko (*Kindergeld*) lub kwoty wolnej od podatku. Zasiłek w 2025 r. wynosi 255 euro miesięcznie na każde dziecko. Kwota wolna od podatku za 2025 r. wynosi 9 600 euro na każde dziecko, z czego 6 672 euro stanowi ogólna kwota wolna od podatku (*Kinderfreibetrag*), a 2 928 euro kwota wolna od podatku na potrzeby związane z zapewnieniem opieki, wychowaniem lub nauką zawodu. Kwota wolna od podatku przysługuje w równych częściach obojgu rodzicom. Przy ustalaniu wymiaru podatku dochodowego urząd skarbowy sprawdza, które rozwiązanie jest dla podatnika korzystniejsze. Jeżeli zasiłek na dziecko nie wywołuje takiego samego efektu podatkowego jak kwota wolna od podatku, to kwoty te – po uwzględnieniu wypłaconego już zasiłku na dziecko – są odejmowane od dochodu. Osoby samotnie wychowujące dzieci oraz rodzice niepodlegający wspólnemu rozliczeniu podatkowemu mają prawo do połowy kwoty wolnej od podatku. Jeden z rodziców może złożyć do urzędu skarbowego wniosek o przeniesienie kwoty wolnej od podatku na drugiego rodzica. Podstawą do przeniesienia może być fakt, że drugi rodzic nie mieszka w Niemczech i w związku z tym nie podlega nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu lub nie wywiązuje się z obowiązku alimentacyjnego wobec dziecka. Zasiłek lub kwota wolna od podatku przysługują na dzieci do ukończenia przez nie 18. roku życia. Jeśli dziecko nie pozostaje w stosunku pracy i jest zarejestrowane jako osoba poszukująca pracy, zasiłek lub kwota wolna są przyznawane do momentu ukończenia przez nie 21. roku życia, natomiast jeśli dziecko studiuje – do 25. roku życia. Ustawa o podatku dochodowym przewiduje również inne odliczenia od podstawy opodatkowania, m.in. odliczenie kosztów opieki nad dziećmi (80% kosztów usług związanych z opieką nad dzieckiem, jednak maksymalnie 4800 euro rocznie na dziecko), odliczenie kosztów czesnego w prywatnych placówkach edukacyjnych (30% czesnego, maksymalnie 5 000 euro rocznie na dziecko), dodatkowa kwota wolna od podatku dla osób samotnie wychowujących dziecko (4 260 euro rocznie, od drugiego dziecka kwota wzrasta o 240 euro na każde kolejne dziecko)¹⁷.

We Francji, zgodnie z art. 193 ogólnego kodeksu podatkowego¹⁸, dochód podlegający opodatkowaniu jest dla celów obliczenia podatku dochodowego dzielony na określoną liczbę części (*parts*) w zależności od sytuacji i obciążeń rodzinnych podatnika (tzw. iloraz rodzinny, *quotient familial*). Dla osoby samotnej dochód dzielony jest przez 1, a dla małżeństwa lub osób pozostających w związku partnerskim przez 2. Pierwsze i drugie dziecko zwiększają liczbę części o 0,5, a trzecie i każde kolejne o 1 część. Podzielony dochód jest następnie opodatkowany według skali progresywnej, a podatek jest mnożony przez liczbę części. Limit korzyści podatkowej na każde 0,5 części na dziecko jest ograniczony w 2025 r. do

¹⁶ *Einkommensteuergesetz (EStG)*, tekst w j. niemieckim: <https://www.gesetze-im-internet.de/estg/BJNR010050934.html>.

¹⁷ Informacje z portalu rządowego Familien Portal, <https://familienportal.de/familienportal/meta/languages/family-benefits>.

¹⁸ *Code général des impôts*, tekst w j. francuskim: https://www.legifrance.gouv.fr/codes/texte_lc/LEGITEXT000006069577/2025-09-04.

1 678 euro, co ma ograniczyć korzyści uzyskiwane z tytułu iloczynu rodzinnego przez rodziny uzyskujące bardzo wysokie dochody¹⁹.

Na Węgrzech, zgodnie z ustawą o podatku dochodowym od osób fizycznych²⁰, kwota odliczenia od podstawy opodatkowania uzależniona jest od liczby posiadanych dzieci. Od 1 lipca 2025 r. miesięczne kwoty odliczenia od podstawy opodatkowania kształtują się następująco: 100 000 forintów (254,4 euro²¹) na dziecko dla rodziny z jednym dzieckiem; 200 000 forintów (508,8 euro) na dziecko dla rodziny z dwojgiem dzieci; 330 000 forintów (839,5 euro) na dziecko dla rodziny z trojgiem lub większą liczbą dzieci. Do końca czerwca 2025 r. miesięczne kwoty odliczenia wynosiły odpowiednio: 66 670 forintów (169,6 euro) w przypadku jednego dziecka na utrzymaniu; 133 330 forintów (ok. 339,2 euro) w przypadku dwójki dzieci na utrzymaniu; 220 000 forintów (ok. 559,7 euro), jeśli na utrzymaniu było troje lub więcej dzieci²². Ponadto matki, które wychowują lub wychowały co najmniej czworo dzieci, są zwolnione z podatku dochodowego od osób fizycznych od dochodów otrzymanych z tytułu zatrudnienia lub samozatrudnienia²³.

Ad (2) W trzech państwach będących największymi gospodarkami UE (Niemcy, Francja, Włochy) ministerstwa finansów publikują informacje na temat dochodów sektora finansów publicznych uzyskiwanych z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych oraz podatku od towarów i usług, jednak zakres tych informacji jest zróżnicowany.

We Francji Dyrekcja Generalna ds. Finansów Publicznych (*Direction générale des Finances publiques*) udostępnia na stronie internetowej harmonogram publikacji danych statystycznych w zakresie podatków na dany rok²⁴. Harmonogram obejmuje publikacje m.in. statystyk dotyczących podatku od towarów i usług oraz podatku dochodowego od osób prawnych. W przypadku podatku od towarów i usług udostępniane są informacje o wpływach z tego podatku i liczbie podatników oraz zmianach wysokości tych wartości w czasie, w tym w podziale na wielkość przedsiębiorstw, sektory działalności i stawki podatku, a także informacje o wartości nadwyżki podatku naliczonego nad należnym w danym roku. Jeśli chodzi o podatek dochodowy od osób prawnych, statystyki obejmują informacje o wysokości dochodów uzyskanych z tytułu tego podatku oraz zmianach wysokości tych dochodów w czasie, w tym w podziale na wielkość przedsiębiorstw, sektory

¹⁹ Informacje ze strony francuskiego rządu, <https://www.economie.gouv.fr/particuliers/gerer-mon-impot-sur-le-revenu/quotient-familial-et-impot-sur-le-revenu-comment-ca#>; *Tax and benefit policy descriptions for France 2024*, OECD, <https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-sub-issues/incomes-support-redistribution-and-work-incentives/TaxBEN-France-latest.pdf>.

²⁰ 1995. évi CXVII. Törvény a személyi jövedelemadóról, tekst w j. węgierskim: <https://net.jogtar.hu/jogszabaly?docid=99500117.tv>.

²¹ Według referencyjnego kursu Europejskiego Banku Centralnego z 5 IX 2025 r.

²² *Taxing Wages, Tax and Gender through the lens of the second earner*, OECD 2024; https://www.oecd.org/en/publications/2024/04/taxing-wages-2024_f869da31.html.
<https://nav.gov.hu/ado/szja/szja-kedvezmenyek/csaladi-kedvezmeny>

²³ *Taxing Wages 2025. Decomposition of Personal Income Taxes and the Role of Tax Reliefs*, OECD 2025, https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/publications/reports/2025/04/taxing-wages-2025_20d1a01d/b3a95829-en.pdf. Informacje ze strony węgierskiej administracji skarbowej, <https://nav.gov.hu/ado/szja/szja-kedvezmenyek/csaladi-kedvezmeny>.

²⁴ Informacje ze strony internetowej francuskiej Dyrekcji Generalnej ds. Finansów Publicznych, <https://www.impots.gouv.fr/dgfip-statistiques-0>.

działalności i stawki podatku, a także informacje o liczbie przedsiębiorstw, którym udzielono preferencji podatkowych i o kwocie tych preferencji oraz zmianie tych wartości w czasie.

W Niemczech federalne Ministerstwo Finansów publikuje informacje na temat szacowanych i rzeczywistych wpływów m.in. z podatku dochodowego od osób prawnych i podatku od towarów i usług²⁵. Informacja dotyczy ogólnych wartości wpływów z poszczególnych rodzajów podatków.

We Włoszech Ministerstwo Finansów udostępnia na stronie internetowej dane dotyczące wpływów z poszczególnych podatków, w tym z podatku dochodowego od osób prawnych oraz z podatku od towarów i usług²⁶. Dane dotyczące podatku dochodowego od osób prawnych dostępne są w podziale m.in. na regiony, wielkość obrotów podatnika, formę prawną podatnika, sektor działalności. Dane dotyczące podatku od towarów i usług prezentowane są w podziale na regiony, wielkość obrotów podatnika, formę prawną podatnika, sektor działalności, stawkę podatku. Ponadto publikowane są informacje i analizy dotyczące przebiegu sporów podatkowych oraz odwołań i rozstrzygniętych spraw w danym okresie w organach sądowych ds. podatkowych, porównane z danymi z odpowiadających okresów z poprzednich lat.

Jeśli chodzi o podwyższenie stawki dodatkowego zobowiązania podatkowego, to niektóre państwa stosują rozwiązania penalizujące zachowania podatników, które nie noszą jeszcze znamion przestępstwa czy wykroczenia skarbowego, a znacząco uszczuplają dochody budżetowe²⁷. We Francji, zgodnie z art. 1729 ogólnego kodeksu podatkowego²⁸, stawka dodatkowego podatku wynosi 40% lub 80% należnego podatku, w zależności od wystąpienia przesłanek ustawowych. W Wielkiej Brytanii administracja skarbowa (*HM Revenue and Customs*) może nałożyć dodatkową karę za nieścisłości w deklaracjach podatkowych, dokumentach i informacjach dotyczących podatku dochodowego od osób prawnych. Wysokość kary jest uzależniona od rodzaju błędu (niebaldstwo, działanie umyślne bez ukrywania informacji, działanie umyślne z ukrywaniem informacji) oraz od tego, kiedy podatnik zgłosił błąd – czy przed wykryciem przez urząd (tzw. *unprompted disclosure*) czy po wykryciu lub w trakcie dochodzenia (tzw. *prompted disclosure*). Wysokość kary jest wyrażona jako procent niedopłaconego podatku i może wynosić od 0% do 100%²⁹.

W kwestii kontroli skarbowych z zakresu cen transferowych u podatników podatku dochodowego od osób prawnych w większości państw członkowskich UE

²⁵ Informacje ze strony internetowej niemieckiego Ministerstwa Finansów, https://www.bundesfinanzministerium.de/Web/DE/Themen/Steuern/Steuerschaetzungen_und_Steuereinnahmen/steuerschaetzungen_einnahmen.html.

²⁶ Informacje ze strony internetowej włoskiego Ministerstwa Finansów, <https://www.finanze.gov.it/it/statistiche-fiscali?utm>.

²⁷ G. Liszewski, *Komentarz do art. 58a Ordynacji podatkowej* [w:] Etel L.(red.), *Ordynacja podatkowa. Tom I. Zobowiązania podatkowe. Art. 1-119zzk. Komentarz aktualizowany*, Warszawa 2025.

²⁸ *Code général des impôts*, tekst w j. francuskim: https://www.legifrance.gouv.fr/codes/texte_lc/LEGITEXT000006069577/2025-09-05.

²⁹ Informacje ze strony internetowej brytyjskiego rządu, <https://www.gov.uk/guidance/corporation-tax-penalties>.

nie ma odrębnych procedur w tym zakresie. W niektórych państwach działają wyspecjalizowane zespoły ds. kontroli z zakresu cen transferowych (Belgia i Słowacja). Odrębne procedury kontrolne z zakresu cen transferowych obowiązują w Hiszpanii, jednak nie obejmują one przepisów przewidujących przeprowadzanie odrębnych obowiązkowych, systematycznych kontroli skarbowych z zakresu cen transferowych³⁰.

V. Skutki prawne projektowanej ustawy

W zakresie nowelizacji ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (art. 1 projektu) skutkami prawnymi projektowanej ustawy będą:

- 1) podwyższenie górnej granicy pierwszego przedziału skali podatkowej (ze 120 000 zł do 140 000 zł), a co za tym idzie objęcie niższą (12% stawką podatku dochodowego) dochodów wyższych – w stosunku do obecnego stanu prawnego – o 20 000 zł;
- 2) podwyższenie dla części podatników (osób mających na utrzymaniu (wychowaniu)³¹ co najmniej dwoje dzieci) kwoty zmniejszającej podatek (z obecnych 3 600 zł do 16 800 zł), co skutkować będzie zerową efektywną stawką podatku dochodowego w pierwszym przedziale skali podatkowej dla tej grupy podatników (zwolnienie z podatku dochodów do kwoty 140 000 zł);
- 3) zróżnicowanie wysokości kwoty pomniejszającej podatek według kryterium liczby posiadanych przez podatnika na utrzymaniu (wychowaniu) dzieci, przy czym wyższa kwota pomniejszająca podatek będzie przysługiwała podatnikom mającym na „utrzymaniu” co najmniej dwoje dzieci spełniające kryteria określone w art. 6 ust. 4c, 4e i 8 u.p.d.f. (zob. pkt II opinii), natomiast pozostałym podatnikom, w tym mającym na utrzymaniu (wychowaniu) jedno dziecko będzie przysługiwać kwota zmniejszająca podatek w obecnej wysokości (3 600 zł);
- 4) brak możliwości przekazania przez podatnika 1,5% podatku na rzecz organizacji pożytku publicznego w przypadku podatników mających na utrzymaniu co najmniej dwoje dzieci, których dochody nie przekroczą 140 000 zł (mieścić się będą w pierwszym przedziale znowelizowanej skali podatkowej);
- 5) wątpliwości interpretacyjne co do możliwości skorzystania przez podatnika mającego na utrzymaniu co najmniej dwoje dzieci, którego dochody nie przekroczą 140 000 zł z ulgi podatkowej na dzieci, o której mowa w art. 27f u.p.d.f.

³⁰ Strona internetowa Joint Transfer Pricing Forum, https://taxation-customs.ec.europa.eu/taxation/business-taxation/transfer-pricing-eu/joint-transfer-pricing-forum_en; Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, tekst w j. hiszpańskim: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2014-12328>.

³¹ Zob. pkt II Opinii.

W zakresie nowelizacji ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (art. 2 projektu) skutkami prawnymi projektowanej ustawy będą:

- 1) rozszerzenie zakresu indywidualnych danych dotyczących największych podatników podatku dochodowego od osób prawnych publikowanych (udostępnianych do wiadomości publicznej w BIP) przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych o dane dotyczące transakcji kontrolowanych w rozumieniu u.p.d.p.;
- 2) nałożenie na ministra właściwego do spraw finansów publicznych obowiązku sporządzania, w porozumieniu z Szefem KAS, i udostępniania (upubliczniania w BIP), w terminie do 30 września danego roku za rok poprzedni, raportu o dochodach sektora finansów publicznych z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych, zawierającego co najmniej dane określone w projektowanym ust. 11 w art. 27b u.p.d.p. (zob. pkt II opinii).

W zakresie nowelizacji ustawy – Ordynacja podatkowa (art. 3 projektu) skutkiem prawnym projektowanej ustawy będzie podwyższenie podstawowej stawki podatku sankcyjnego (dodatkowego zobowiązania podatkowego), o którym mowa w art. 58b §1 o.p. (zob. pkt II opinii), co jednocześnie oznacza podwyższenie stawek dodatkowego zobowiązania podatkowego w przypadkach określonych w art. 58c o.p.³².

W zakresie nowelizacji ustawy o podatku od towarów i usług (art. 4 projektu) skutkami prawnymi projektowanej ustawy będą:

- 1) nałożenie na ministra właściwego do spraw finansów publicznych obowiązku sporządzania i udostępniania w BIP, w porozumieniu z Szefem KAS, w terminie do 30 czerwca danego roku za rok poprzedni, raportu o dochodach sektora finansów publicznych z tytułu podatku od towarów i usług, zawierającego co najmniej dane określone w projektowanym art. 4a u.p.t.u.,
- 2) nałożenie na ministra właściwego do spraw finansów publicznych obowiązku:
 - a) dokonywania, w porozumieniu z Szefem KAS, półrocznych analiz (w terminie do 31 stycznia oraz 31 lipca danego roku) występowania ryzyka naruszeń przepisów u.p.t.u. w kontekście konieczności aktualizacji warunków i zakresu stosowania obowiązkowego mechanizmu podzielonej płatności;

³² Zgodnie z art. 58c §1 o.p. stawki dodatkowego zobowiązania podatkowego, określone w art. 58b o.p. ulegają podwojeniu, jeżeli: 1) podstawa do ustalenia dodatkowego zobowiązania podatkowego przekracza 15 000 000 zł – w zakresie nadwyżki ponad tę kwotę; 2) nie upłynęło 10 lat od końca roku kalendarzowego, w którym podatnikowi lub płatnikowi doręczono ostateczną decyzję z zastosowaniem przepisów lub środków, o których mowa w art. 58a § 1 pkt 1-3 o.p. – w zakresie kwoty stanowiącej podstawę ustalenia dodatkowego zobowiązania podatkowego, związanej z zastosowaniem tych przepisów lub środków; 3) strona nie przedłożyła organowi podatkowemu dokumentacji podatkowej, o której mowa w przepisach rozdziału 4b oddziału 3 u.p.d.f. lub rozdziału 1a oddziału 3 u.p.d.p. (dokumentacja cen transferowych) – w zakresie tej części podstawy ustalenia dodatkowego zobowiązania podatkowego, która wynika z zastosowania przepisów wskazanych w art. 58a § 1 pkt 4 o.p. i dotyczy transakcji, dla której nie przedłożono dokumentacji podatkowej.

- b) przedstawienia Radzie Ministrów wyników przeprowadzonej analizy wraz z rekomendacjami dotyczącymi zmian w prawie,
- 3) objęcie obowiązkowym mechanizmem podzielonej płatności transakcji, których przedmiotem są: olej słonecznikowy surowy (PKWiU 10.41.23), olej słonecznikowy i jego frakcje, rafinowane, ale nie modyfikowane chemicznie (PKWiU 10.41.54) ³³ oraz transport drogowy towarów samochodami-chłodniami (PKWiU 49.41.11), transport drogowy produktów naftowych cysternami (PKWiU 49.41.12) i transport drogowy pozostałych cieczy i gazów cysternami (PKWiU 49.41.13);

W zakresie nowelizacji ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej (art. 5 projektu) skutkiem prawnym projektowanej ustawy będzie nałożenie obowiązku przeprowadzania okresowych kontroli celno-skarbowych, nie rzadziej niż raz na trzy lata, podatników podatku dochodowego od osób prawnych, których średnioroczne przychody za ostatnie trzy lata przekraczają 5 000 000 000 zł.

W odniesieniu do zmiany u.p.d.f. należy zauważyć, że bardzo istotnym skutkiem prawnym przyjęcia projektowanej regulacji będzie zróżnicowanie ciężaru podatkowego podatników podatku dochodowego od osób fizycznych opodatkowanych na zasadach ogólnych według kryterium liczby posiadanych na utrzymaniu (wychowywanych) dzieci. Podatnicy mający na utrzymaniu co najmniej dwoje dzieci spełniających kryteria z art. 6 ust. 4c, 4e i 8 u.p.d.f. (zob. pkt II opinii) będą korzystać z kwoty zmniejszającej podatek w wysokości 16 800 zł, podczas gdy dla pozostałych podatników, a więc niemających na utrzymaniu dzieci lub też mających na utrzymaniu nie więcej niż jedno dziecko, kwota zmniejszająca podatek będzie wynosić – tak jak obecnie – 3 600 zł. Rozwiązanie takie oznacza, że podatnik mający na utrzymaniu co najmniej dwoje dzieci, osiągający dochody nieprzekraczające 140 000 zł rocznie (11 666 zł miesięcznie), będzie w istocie zwolniony od podatku dochodowego ($140\,000 \times 12\% - 16\,800$), podczas gdy podatnik zaliczany do drugiej grupy (niemający na utrzymaniu dzieci lub mający na utrzymaniu nie więcej niż jedno dziecko), osiągający taki sam dochód (140 000 zł rocznie), obowiązany będzie zapłacić, bez uwzględnienia innych ulg i odliczeń, podatek w wysokości 13 200 zł ($140\,000 \times 12\% - 3\,600$). Uzasadniając swoje stanowisko Wnioskodawca wskazał, że rozwiązanie to „stanowi instrument ukierunkowany na realne wzmocnienie sytuacji finansowej rodzin wielodzietnych w Polsce. Propozycja ta uwzględnia szczególną rolę rodziny w systemie konstytucyjnym Rzeczypospolitej Polskiej oraz potrzebę zapewnienia dzieciom odpowiednich warunków rozwoju poprzez zmniejszenie obciążeń fiskalnych ich rodziców. Podwyższenie kwoty zmniejszającej podatek w tej grupie podatników jest także odpowiedzią na rosnące koszty utrzymania, w tym wydatki związane z edukacją, opieką zdrowotną i codziennym funkcjonowaniem rodziny”. Z drugiej strony, regulacja ta ma ułatwić rodzinom mającym na utrzymaniu jedno dziecko podjęcie decyzji o posiadaniu drugiego, lub w przypadku rodzin z co najmniej dwojgiem dzieci – o posiadaniu kolejnego dziecka. Rozwiązanie to, zdaniem

³³ W obecnym stanie prawnym mechanizm podzielonej płatności jest obowiązkowy w odniesieniu do oleju z rzepaku (por. poz. 3 załącznik nr 15 do u.p.t.u.).

Wnioskodawcy, spełnia w pełni wymogi konstytucyjne w zakresie nakazu równego traktowania oraz zakazu dyskryminacji, o których mowa w art. 32 Konstytucji, a także pozostaje zgodne z zasadą proporcjonalności wynikającą z art. 31 ust. 3 Konstytucji. Jak wskazano w uzasadnieniu projektu, odwołując się do orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego, równość wobec prawa nie oznacza obowiązku identycznego traktowania wszystkich obywateli, lecz zakazuje różnicowania sytuacji prawnej podmiotów znajdujących się w tożsamej sytuacji faktycznej. Jak można wnioskować z dalszej części uzasadnienia projektu sytuacja obu grup podatników – mających na utrzymaniu co najmniej dwoje dzieci i pozostałych – jest różna, stąd różne ich traktowanie pod względem obciążeń podatkowych, co znajduje swoje uzasadnienie w art. 18 oraz art. 71 ust. 1 Konstytucji, które – zdaniem Wnioskodawcy – nakładają na państwo obowiązek udzielania rodzinom, w szczególności wychowującym dzieci, pomocy w ich funkcjonowaniu.

Odnosząc się do przedstawionych w uzasadnieniu projektu argumentów, mających przemawiać za projektowaną regulacją, należy w pierwszej kolejności zauważyć, że z konstytucyjnego zakresu władztwa podatkowego państwa, wyrażonego przede wszystkim w art. 84 i 217 Konstytucji, wynika jednoznacznie, iż ustawa zasadnicza pozostawia ustawodawcy „daleko idące uprawnienia do kształtowania materialnych treści prawa podatkowego”³⁴. Jak zauważa TK w licznych wyrokach, ustawodawca ma w tym zakresie daleko posuniętą „swobodę wyboru pomiędzy różnymi konstrukcjami zobowiązań podatkowych, w rozmaity sposób realizującymi politykę gospodarczą państwa, której konkretyzację stanowi przejawiająca się w treści tych regulacji polityka podatkowa; ustawodawca jest uprawniony do stanowienia prawa odpowiadającego założonym celom politycznym i gospodarczym”³⁵. Konstytucja nie zawiera przy tym żadnych bezpośrednich postanowień dotyczących wielkości nakładanych obowiązków daninowych, choć pośrednio granice opodatkowania wyprowadzane są przez doktrynę i orzecznictwo konstytucyjne z istoty praw i wolności konstytucyjnych, m.in. wolności działalności gospodarczej (art. 22), ochrony własności i praw majątkowych (art. 64), czy też zasady dobra wspólnego (art. 1), jak również zasady proporcjonalności (art. 2), która chroni podatników przed nadmiernym fiskalizmem³⁶. Po części granice opodatkowania wyprowadzić można także z zasad sprawiedliwości i równości³⁷. Tym niemniej są to w znacznej mierze granice uznaniowe, w żaden sposób niewymuszające na władzy ustawodawczej wprowadzenia konkretnego systemu podatkowego, czy też ograniczające tę władzę w zakresie kształtowania systemu podatkowego poprzez wyznaczenie konkretnych granic opodatkowania, możliwości nakładania nowych ciężarów daninowych bądź wymuszania konkretnych rozwiązań (unormowań), np. w zakresie opodatkowania dochodów osób fizycznych, rodzin, przedsiębiorstw. Konstytucja zawiera w tym zakresie jedynie ogólne dyrektywy

³⁴ Wyrok TK z dnia 18 lipca 2013 r., sygn. SK 18/09, publ.: OTK ZU z 2013 r. nr 6A, poz. 80.

³⁵ Wyrok TK z dnia 19 lipca 2007 r., sygn. K 11/06, publ.: OTK ZU z 2007 r. nr 7A, poz. 81.

³⁶ Por. wyrok TK z dnia 18 lipca 2013 r., sygn. SK 18/09, publ.: OTK ZU z 2013 r. nr 6A, poz. 80, a także A. Krzywoń, *Podatki i inne daniny publiczne w Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej*, Wyd. Sejmowe, Warszawa, 2011 r., s. 92-106.

³⁷ Por. A. Krzywoń, op.cit., s. 80-92.

kierunkowe, do których zaliczyć należy przywołane w uzasadnieniu projektu art. 18 i 71³⁸. Ten pierwszy (art. 18) z jednej strony – będąc elementem aksjologii konstytucyjnej – określa podstawowe wartości związane z instytucją rodziny i jej rolą w społeczeństwie, co oznacza, że pozostałe przepisy konstytucyjne oraz wszelkie inne przepisy prawa należy interpretować i stosować w sposób pozwalający na możliwie najpełniejsze uwzględnienie i realizację tych wartości, z drugiej zaś – będąc elementem wyznaczania celów i zadań władzy publicznej – nakłada na te władze obowiązek ochrony małżeństwa (definiowanego jako związek kobiety i mężczyzny), rodziny, macierzyństwa i rodzicielstwa oraz sprawowania nad nimi opieki³⁹. Drugi (art. 71) natomiast nakazuje państwu w polityce społecznej i gospodarczej uwzględniać dobro rodziny oraz udzielać szczególnej pomocy rodzinom znajdującym się w trudnej sytuacji materialnej i społecznej. O ile jednak pierwszy z nakazów odnosi się do wszystkich rodzin, zarówno pełnych, jak i niepełnych, wielodzietnych i bezdzietnych, o tyle drugi dotyczy tylko rodzin znajdujących się w trudnej sytuacji materialnej i społecznej, zwłaszcza wielodzietnych (Konstytucja nie definiuje jednak wielodzietności) i niepełnych.

Formy wsparcia i pomocy mogą mieć różny charakter, zarówno finansowy, jak i pozafinansowy. Pomoc finansowa może mieć również formę ulg, zwolnień i odliczeń przysługujących określonej grupie podatników, przy czym Konstytucja nie nakazuje wprowadzania konkretnych rozwiązań, np. zwiększenia kwoty wolnej od podatku dla podatników mających na utrzymaniu określoną liczbę dzieci. Konstytucja jedynie nakłada na ustawodawcę obowiązek powstrzymania się od wprowadzania regulacji naruszających wartości z jej art. 18 i 71 lub utrudniających ich urzeczywistnienie⁴⁰.

Przyznanie określonej grupie podatników, w tym przypadku osobom mającym na utrzymaniu (wychowaniu) co najmniej dwoje dzieci, ulgi podatkowej (w tym przypadku podwyższonej kwoty zmniejszającej podatek, co prowadzi do zwolnienia od podatku dochodów do 140 000 zł), stanowi odstępstwo od zasady powszechności opodatkowania (art. 84 Konstytucji) i powinno być rozważone zawsze w kategoriach art. 2 Konstytucji, tzn. przy uwzględnieniu standardów demokratycznego państwa prawnego urzeczywistniającego zasady sprawiedliwości społecznej⁴¹. Co prawda – o czym była już mowa wcześniej – ustawa zasadnicza pozostawia ustawodawcy „daleko idące uprawnienia do kształtowania materialnych treści prawa podatkowego”⁴² i „swobodę wyboru pomiędzy różnymi konstrukcjami zobowiązań podatkowych, w rozmaity sposób realizującymi politykę gospodarczą państwa, której konkretyzację stanowi przejawiająca się w treści tych regulacji polityka podatkowa”⁴³, jednak wszelkie wyjątki od zasady powszechności opodatkowania powinny spełniać wymogi konstytucyjne, do których zaliczyć należy

³⁸ Por. L. Garlicki, *Komentarz do art. 18 [w:] Konstytucja RP. Komentarz*, tom III, L. Garlicki (red.), Warszawa, 2003 r.

³⁹ Ibidem, s. 2 nb (4).

⁴⁰ Por. wyrok TK z 7 czerwca 1999 r., sygn. SK 18/98, publ. OTK ZU z 1999 r. nr 5, poz. 95 oraz wyrok TK z 24 stycznia 2001 r., sygn. SK 30/99, publ. OTK ZU z 2001 r., nr 1, poz. 3.

⁴¹ Wyrok TK z dnia 20 listopada 2002 r., sygn. K 41/02, publ.: OTK ZU z 2002 r. nr 6A, poz. 83.

⁴² Wyrok TK z dnia 18 lipca 2013 r., sygn. akt SK 18/09, op.cit.

⁴³ Wyrok TK z dnia 19 lipca 2007 r., sygn. akt K 11/06, op.cit.

również zasadę równości (art. 32 ust. 1 Konstytucji) oraz pozostającą z nią w nierozzerwalnym związku zasadę sprawiedliwości podatkowej, wyprowadzaną z art. 2 Konstytucji.

Zasada równości, jak wskazuje TK, oznacza „identyczne traktowanie podmiotów znajdujących się w takiej samej lub podobnej sytuacji prawnej i relewantnej”⁴⁴. Oczywiście, jak wielokrotnie podkreślał TK, „nierówne traktowanie podmiotów podobnych nie musi oznaczać dyskryminacji lub uprzywilejowania, a w konsekwencji niezgodności z art. 32 Konstytucji RP”⁴⁵. Odstąpienie od zasady równości ma jednak zawsze charakter wyjątkowy i powinno być dobrze uzasadnione, a więc znajdować podstawę w odpowiednio przekonujących argumentach, które jak podkreśla się w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego⁴⁶:

- a) powinny pozostawać w bezpośrednim związku z celem i treścią przepisów, a więc w tym przypadku w pierwszej kolejności z ich wpływem na sytuację demograficzną, zaś w drugiej na sytuację finansową podatników (rodzin), w tym mających na utrzymaniu dzieci;
- b) muszą mieć charakter proporcjonalny, co oznacza, że waga interesu, któremu ma służyć różnicowanie sytuacji adresatów normy prawnej, musi pozostawać w odpowiedniej proporcji do wagi interesów, które zostaną naruszone w wyniku nierównego potraktowania podmiotów podobnych, a więc oceniona powinna zostać proporcja korzyści podatników (rodzin) mających na utrzymaniu co najmniej dwoje dzieci i efektów tych korzyści (wpływu na demografię) w stosunku do sytuacji pozostałych podatników i ponoszonych przez nich z tego tytułu dodatkowych kosztów fiskalnych;
- c) muszą pozostawać w związku z innymi wartościami, zasadami lub normami konstytucyjnymi uzasadniającymi odmienne traktowanie podmiotów podobnych. Jedną z takich zasad jest zasada sprawiedliwości podatkowej, co oznacza, że różnicowanie podmiotów podobnych jest dopuszczalne, jeżeli jest zgodne z zasadą sprawiedliwości.

W uzasadnieniu projektu zawarto jedynie ogólne rozważania na temat sytuacji demograficznej Polski, skutków zapaści demograficznej i konieczności zmiany tego stanu rzeczy. Nie przeprowadzono natomiast analizy przyczyn tego zjawiska, a co za tym idzie nie przedstawiono przesłanek:

- 1) rozszerzenia zakresu finansowego wparcia rodzin z dziećmi (już obecnie istnieje szereg rozwiązań prawnych w tym zakresie, zarówno podatkowych, jak i pozapodatkowych – zob. pkt VI opinii);
- 2) wyboru, jako formy pomocy finansowej, podwyższenia kwoty zmniejszającej podatek, co powoduje, że podatnik mający na utrzymaniu co najmniej dwoje dzieci, pomijając podatników korzystających ze zwolnienia dla rodzin 4+ (por. art. 21 ust. 1 pkt 153 u.p.d.f.), będzie korzystał ze zwolnienia od podatku do kwoty 140 000 dochodu (podstawy opodatkowania);

⁴⁴ Por. Wyrok TK z dnia 29 marca 2012 r., sygn. K 27/08, publ.: OTK ZU z 2012 r. nr 3A, poz. 27.

⁴⁵ Por. np. Wyrok TK z 12 maja 1998 r., sygn. U 17/97, publ. OTK ZU nr 3/98, poz. 34.

⁴⁶ Por. Wyrok TK z dnia 27 lutego 2002 r., sygn. K 47/01, publ. OTK ZU z 2002 r. Nr 1A, poz. 6.

- 3) objęcia ulgą podatników mających na utrzymaniu co najmniej dwoje dzieci, a więc zdefiniowania rodziny wielodzietnej jako komórki społecznej, w której jest co najmniej dwoje dzieci;
- 4) braku zróżnicowania wysokości ulgi od okresu, w jakim podatnik sprawuje opiekę (ma na utrzymaniu, wychowaniu) dwoje lub większą liczbę dzieci, co ma miejsce w przypadku ulgi na dzieci z art. 27f u.p.d.f.;
- 5) przyznania projektowanej ulgi każdemu podatnikowi mającemu na utrzymaniu co najmniej dwoje dzieci, bez względu na to, czy pozostaje w związku małżeńskim, czy też jest osobą samotnie wychowującą dziecko.

Z uzasadnienia projektu nie wynika, że dokonano analizy tego, jak projektowana ulga wpływa na dochód pozostający do dyspozycji⁴⁷ poszczególnych grup podatników, klasyfikowanych według przedziałów dochodowych, ani też jej miejsca (znaczenia) w systemie finansowych form pomocy rodzinie.

Uzasadnienie formułowanego celu proponowanej regulacji, w tym przypadku zwiększenia kwoty pomniejszającej podatek dla podatników mających na utrzymaniu (wychowaniu) co najmniej dwoje dzieci, nie może polegać wyłącznie na abstrakcyjnym odwołaniu się do zasad i wartości konstytucyjnych. Zasady te i wartości powinny być oceniane w odniesieniu do stanu faktycznego, co jest warunkiem *sine qua non* oceny regulacji polegającej na przyznaniu ulgi podatkowej pod kątem zasady równości: bezpośredniego związku z celem i treścią przepisów, proporcjonalnością oraz pozostawania w związku z innymi zasadami lub normami uzasadniającymi szczególne traktowanie podatników objętych daną ulgą, w tym przypadku osób mających na utrzymaniu co najmniej dwoje dzieci.

Z przeprowadzonej analizy (zob. pkt VI opinii) wynika, że projektowana regulacja w większym stopniu wpływa na poprawę sytuacji finansowej (dochodowej) podatników zamożniejszych, a więc odnosząc to do projektowanej skali podatkowej – których dochody przekraczają 140 000 zł rocznie (11 666,67 zł miesięcznie), co – biorąc pod uwagę przeciętne (prognozowane dla celów ustawy budżetowej) wynagrodzenie w 2025 r. (8 673,00 zł)⁴⁸ oraz rozkład wynagrodzeń w gospodarce narodowej⁴⁹ (wynagrodzenie roczne poniżej górnej granicy pierwszego przedziału skali podatkowej w grudniu 2024 r. otrzymywało ok. 80% pracowników, których dochody stanowią główne źródło przychodów opodatkowanych według skali

⁴⁷ Zob. Informację dotyczącą rozliczenia podatku dochodowego od osób fizycznych za 2023 r., Ministerstwo Finansów, Departament Podatków Dochodowych, Warszawa 2024, s. 12; <https://www.podatki.gov.pl/media/10504/informacja-pit-za-2023.pdf>. Dochody ze stosunku służbowego, stosunku pracy, pracy nakładczej, spółdzielczego stosunku pracy stanowiły w 2023 r. 61,83% dochodów ze wszystkich źródeł opodatkowanych według skali podatkowej z art. 27 ust. 1 u.p.d.f. Jeżeli pod uwagę weźmiemy tylko to źródło oraz pozarolniczą działalność gospodarczą i działalność wykonywaną osobiście, pomijając przychody z emerytur i rent (podatnicy ci co do zasady, poza nielicznymi wyjątkami, nie mają na utrzymaniu dzieci) to dochody ze stosunku służbowego, stosunku pracy, spółdzielczego stosunku pracy i pracy nakładczej stanowiły w 2023 r. ok. 88% dochodów z tych źródeł.

⁴⁸ Zob. druk 687/X kadencja.

⁴⁹ Zob. rozkład wynagrodzeń w gospodarce narodowej w grudniu 2024 r., <https://stat.gov.pl/obszary-tematyczne/rynek-pracy/pracujacy-zatrudnieni-wynagrodzenia-koszty-pracy/rozklad-wynagrodzen-w-gospodarce-narodowej-w-marcu-2025-r-,32,15.html> Mediana wynagrodzeń wynosiła 7.266,30 zł, natomiast granica ósmego decyla wynosiła 11 417,42 zł.

podatkowej⁵⁰) oraz cel projektu (poprawa sytuacji finansowej rodzin, co jest szczególnie ważne dla rodzin o niższych i średnich dochodach) – może budzić wątpliwości co do zgodności tej propozycji z zasadą sprawiedliwości podatkowej, zasadą powszechności opodatkowania oraz zasadą równości. Na te aspekty zwrócono również uwagę w toku konsultacji społecznych⁵¹.

Przyjęcie projektowanego ust. 1aa w art. 27 u.p.d.f. (wprowadzającego podwyższoną kwotę pomniejszającą podatek dla podatników mających na utrzymaniu co najmniej dwoje dzieci) może prowadzić do powstania wątpliwości interpretacyjnych w zakresie art. 27f u.p.d.f., statuującego ulgę podatkową na dzieci polegającą na odliczeniu od podatku określonej w art. 27f ust. 2 kwoty.

Jak wynika z uzasadnienia projektu ustawy zamiarem Wnioskodawcy jest zachowanie – w odniesieniu do podatników objętych dyspozycją nowego ust. 1aa w art. 27 u.p.d.f. – prawa do „równoległego stosowania pozostałej ulgi od podatku na dzieci”. Zgodnie z art. 27f ust. 1 u.p.d.f. od podatku dochodowego obliczonego zgodnie z art. 27 u.p.d.f. podatnik ma prawo odliczyć kwotę ulgi w wysokości określonej w art. 27f ust. 2 u.p.d.f. na każde małoletnie dziecko, w stosunku do którego w roku podatkowym: a) wykonywał władzę rodzicielską, b) pełnił funkcję opiekuna prawnego, jeżeli dziecko z nim zamieszkiwało, c) sprawował opiekę poprzez pełnienie funkcji rodziny zastępczej na podstawie orzeczenia sądu lub umowy zawartej ze starostą. Z treści art. 27f ust. 1 *in principio* wynika, że kwota ulgi odliczana jest od podatku obliczonego zgodnie z art. 27 u.p.d.f. O ile w przypadku podatników, u których podstawa opodatkowania będzie przekraczać 140 000 zł podatek będzie występował (dochody powyżej tej kwoty będą opodatkowane stawką 32% – por. dodawany ust. 1aa w art. 27 u.p.d.f.), o tyle u podatników, których dochody nie przekroczą 140 000 zł będziemy mieli do czynienia – w zależności od przyjętej wykładni – z brakiem podatku (jego niewystąpieniem) lub podatkiem w wysokości 0 zł. W pierwszym przypadku podatnik nie będzie mógł odliczyć kwoty ulgi, w drugim przeciwnie; zastosowanie drugiej wersji interpretacji upoważni podatnika do skorzystania ze zwrotu ulgi zgodnie z dyspozycją art. 27f ust. 8 u.p.d.f. Przepis ten stanowi, że jeżeli kwota przysługującego odliczenia jest wyższa od kwoty odliczonej, w zeznaniu rocznym, o którym mowa w art. 45 ust. 1 u.p.d.f., podatnikowi przysługuje kwota stanowiąca różnicę między kwotą przysługującego podatnikowi odliczenia a kwotą odliczoną w zeznaniu podatkowym, przy czym zwrot ten nie może

⁵⁰ Dochody ze stosunku służbowego, stosunku pracy, pracy nakładczej i spółdzielczego stosunku pracy stanowiły w 2023 r. 61,83% dochodów opodatkowanych według skali podatkowej. Jeżeli pod uwagę weźmiemy jedynie dochody z tych źródeł oraz z pozarolniczej działalności gospodarczej (4,23% dochodów opodatkowanych według skali podatkowej) i działalności wykonywanej osobiście (4,03% dochodów opodatkowanych według skali podatkowej), pomijając dochody z emerytur i rent (26,94% dochodów opodatkowanych według skali podatkowej; ta grupa podatników zasadniczo nie ma na utrzymaniu dzieci spełniających warunki z art. 6 ust. 4c u.p.d.f., a co za tym idzie nie będzie korzystała z projektowanej ulgi), to dochody ze stosunku służbowego, stosunku pracy, pracy nakładczej i spółdzielczego stosunku pracy stanowiły w 2023 r. – 88,21% dochodów z tych trzech źródeł przychodów opodatkowanych według zasad ogólnych. Zob. Informację dotyczącą rozliczenia podatku dochodowego od osób fizycznych za 2023 r., op.cit., s. 12.

⁵¹ Zob. m.in. ID ankiety: 44466, 44350, 47624, 44600 i 46524.

przekraczać limitu wynikającego z art. 27f ust. 9 u.p.d.f.⁵² Żadna z obu interpretacji nie jest wykluczona. Rozwiązaniem tego problemu interpretacyjnego mogłoby być wprowadzenie odpowiedniego zastrzeżenia do treści art. 27f u.p.d.f.

Projektowana regulacja (podwyższenie kwoty zmniejszającej podatek dla podatników mających na utrzymaniu co najmniej dwoje dzieci) nie została uwzględniona w przepisie art. 31c ust. 2 i 3 u.p.d.f. Zgodnie z art. 31c ust. 2 u.p.d.f. podatnik może złożyć płatnikowi wniosek o niepobieranie zaliczek w danym roku podatkowym, jeżeli przewiduje, że uzyskane przez niego dochody podlegające opodatkowaniu na zasadach określonych w art. 27 u.p.d.f. nie przekroczą w roku podatkowym kwoty 30 000 zł., zaś zgodnie z art. 31c ust. 3 u.p.d.f. w przypadku uzyskania przez takiego podatnika dochodów podlegających opodatkowaniu na zasadach określonych w art. 27 u.p.d.f. przekraczających u tego płatnika w roku podatkowym kwotę 30 000 zł, płatnik oblicza zaliczki bez pomniejszania ich o kwotę zmniejszającą podatek określoną w art. 31b u.p.d.f. Kwota zmniejszająca podatek będzie natomiast uwzględniana przy obliczaniu zaliczek na podatek dochodowy w przypadku, gdy zaliczki oblicza i pobiera płatnik. W tym zakresie bowiem zastosowanie ma art. 31b u.p.d.f., w którym ustawodawca posłużył się ogólnym terminem: „kwota zmniejszająca podatek”, bez odniesienia do wysokości tej kwoty i odpowiadającego jej dochodu. Odmienne sytuacja prawna wygląda w przypadku podatników osiągających przychody z pozarolniczej działalności gospodarczej, obowiązanych do obliczenia zaliczek samodzielnie. Do tych ostatnich zastosowanie ma bowiem art. 44 ust. 3 u.p.d.f., zgodnie z którym obowiązek wpłacania zaliczki powstaje, poczynając od miesiąca, w którym dochody te przekroczyły kwotę stanowiącą iloraz kwoty zmniejszającej podatek oraz najniższej stawki podatku, określonych w pierwszym przedziale skali podatkowej, o której mowa w art. 27 ust. 1 u.p.d.f., a więc 3 600 zł (pkt 1), z tym że zaliczkę za ten miesiąc stanowi podatek obliczony od tego dochodu według zasad określonych w art. 26 i art. 27 u.p.d.f. (przepis odwołuje się w tym przypadku do wszystkich norm zawartych w art. 27 u.p.d.f.). W przypadku przyjęcia projektowanej regulacji niezbędne jest więc dostosowanie przepisów dotyczących zaliczek na podatek dochodowy do postanowień dodawanych ust. 1aa i 1ab w art. 27 u.p.d.f.

⁵² Zgodnie z art. 27f ust. 9 u.p.d.f. kwota przysługującego zwrotu (stanowiąca różnicę, o której mowa w art. 27f ust. 8 u.p.d.f.) nie może przekroczyć sumy:

1) podlegających odliczeniu składek na ubezpieczenia społeczne, o których mowa w art. 26 ust. 1 pkt 2 i 2a, pomniejszonych o składki odliczone w zeznaniu, o którym mowa w art. 45 ust. 1a pkt 2 u.p.d.f., lub na podstawie ustawy z dnia 29 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (Dz. U. z 2025 r. poz. 843, ze zm.; dalej: u.rycz.);

2) składek na ubezpieczenie zdrowotne, o których mowa w ustawie z dnia 27 sierpnia 2004 r. o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych (Dz. U. z 2024 r. poz. 146, ze zm.), pomniejszonych o składki odliczone w zeznaniu, o którym mowa w art. 45 ust. 1a pkt 2 u.p.d.f., lub na podstawie u.rycz.;

3) składek na ubezpieczenia społeczne, o których mowa w art. 26 ust. 1 pkt 2 i 2a u.p.d.f., zapłaconych ze środków podatnika od przychodów zwolnionych od podatku na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 148 i 152-154 u.p.d.f. z wyjątkiem przychodów z pozarolniczej działalności gospodarczej, do których mają zastosowanie zasady opodatkowania określone w art. 30c, art. 30ca u.p.d.f. albo u.rycz.

Nałożenie na ministra właściwego do spraw finansów publicznych obowiązku dokonywania, w porozumieniu z Szefem KAS analizy występowania naruszeń przepisów u.p.t.u. w kontekście aktualizacji warunków i zakresu stosowania obowiązkowego mechanizmu podzielonej płatności (nowy ust. 9 w art. 108a u.p.t.u.) jest – w odniesieniu do mechanizmu podzielonej płatności – dublowaniem zadań Szefa KAS i dyrektorów izb administracji skarbowej.

Zgodnie z art. 14 ust. 1 pkt 20 u.KAS do zadań Szefa KAS należy m.in. prowadzenie działalności analitycznej, prognostycznej i badawczej dotyczącej zjawisk występujących we właściwości KAS oraz analizy ryzyka; podobnie zadanie to zostało sformułowane w odniesieniu do dyrektorów izb administracji skarbowej (por. art. 25 ust. 1 pkt 10 u.KAS). Zgodnie natomiast z art. 22 ust. 1 pkt 5 u.KAS do zadań dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej należy m.in. identyfikowanie zagrożeń mogących mieć wpływ na prawidłowość wykonywania obowiązków podatkowych i celnych.

Nałożenie na ministra właściwego do spraw finansów publicznych obowiązku publikacji raportu o dochodach sektora finansów publicznych z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych (nowy ust. 11 w art. 27b u.p.d.p.) oraz podatku od towarów i usług (nowy art. 4a w u.p.t.u.) nie zostało skorelowane – w zakresie terminów publikacji tych raportów – z przedłożeniem przez Radę Ministrów Sejmowi sprawozdania z wykonania ustawy budżetowej.

Zgodnie z art. 226 ust. 1 Konstytucji Rada Ministrów w ciągu 5 miesięcy od zakończenia roku budżetowego przedkłada Sejmowi sprawozdanie z wykonania ustawy budżetowej wraz z informacją o stanie zadłużenia państwa. Zgodnie natomiast z art. 226 ust. 2 Konstytucji Sejm rozpatruje przedłożone sprawozdanie i po zapoznaniu się z opinią Najwyższej Izby Kontroli podejmuje, w ciągu 90 dni od dnia przedłożenia Sejmowi sprawozdania, uchwałę o udzieleniu lub o odmowie udzielenia Radzie Ministrów absolutorium.

Raport o dochodach sektora finansów publicznych ma być publikowany do dnia 30 września (por. ust. 11 w art. 27b u.p.d.f.), a więc po upływie terminu na rozpatrzenie przez Sejm sprawozdania z wykonania ustawy budżetowej, zaś raport o dochodach z podatku od towarów i usług do 30 czerwca (por. nowy art. 4a w u.p.t.u.), a więc po upływie terminu na złożenie Sejmowi sprawozdania z wykonania ustawy budżetowej. Co prawda celem projektowanych regulacji jest wzmocnienie nadzoru społecznego i kontroli obywatelskiej (s. 5 uzasadnienia), mobilizacja ministra właściwego do spraw finansów publicznych oraz Szefa KAS do aktywnego przeciwdziałania niepożądanym zjawiskom w systemie podatku od towarów i usług oraz polepszenie dyskusji publicznej i eksperckiej (s. 11 uzasadnienia), jednak nałożenie takich obowiązków nie może abstrahować od regulacji konstytucyjnych dotyczących funkcji kontrolnej Sejmu (por. art. 95 ust. 2 i art. 226 Konstytucji), a także u.f.p.⁵³, określającej szczegółowe wymogi dla sprawozdania z wykonania budżetu państwa (por. art. 182).

Wątpliwości budzi bardzo szeroki zakres informacji podlegających ujęciu w raportach, przede wszystkim o liczbie przeprowadzonych kontroli podatników

⁵³ Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz. U. z 2024 r. poz. 1530, ze zm.).

stosujących ceny transferowe, liczbie i zakresie stwierdzonych nieprawidłowości, średnim czasie trwania kontroli, średniej liczbie osób zaangażowanych w czynności kontrolne oraz liczbie szkoleń i liczbie przeszkolonych osób w zakresie czynności kontrolnych dotyczących podatników stosujących ceny transferowe (zob. pkt 4 w nowym ust. 11 w art. 27b u.p.d.p.), czy też efektywności wykorzystywania przez Szefa KAS danych z Centralnego Repozytorium Kas oraz deklaracji podatkowych w czynnościach sprawdzających, kontrolach podatkowych i skarbowych (zob. pkt 4 w nowym art. 4a u.p.t.u.). Nie są to informacje niezbędne do oceny działania KAS i funkcjonowania systemu podatku dochodowego. Co więcej, mogą one stanowić dla nieuczciwych podatników materiał do analizy sposobu działania organów KAS i ich możliwości kontrolnych.

Ustawa ma wejść w życie z dniem 1 stycznia 2026 r., z wyjątkiem zmiany w o.p. (art. 3 projektu) oraz u.p.t.u. w zakresie nowelizacji załącznika nr 15 do u.p.t.u. (art. 4 pkt 3 projektu), które mają wejść w życie pierwszego dnia miesiąca następującego po upływie 6 miesięcy od dnia ogłoszenia (por. art. 9 projektu). W tym kontekście należy zauważyć, że zgodnie z art. 4 ust. 1 u.og.ak.nor.⁵⁴ 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. Ustawa w zakresie odnoszącym się do zmian w u.p.t.u. (częściowo) i o.p. ma wejść w życie z wydłużonym okresem *vacatio legis*, natomiast w pozostałym zakresie, ma obowiązywać od nowego roku podatkowego, który w przypadku podatku dochodowego od osób fizycznych oraz podatku od towarów i usług jest tożsamy z rokiem kalendarzowym (por. art. 11 o.p.).

VI. Skutki społeczne projektowanej ustawy

Projektowana ustawa będzie się odnosić do:

- 1) podatników podatku dochodowego od osób fizycznych opłacających podatek na zasadach ogólnych, przy czym:
 - a) w zakresie zmiany skali podatkowej (podwyższenia górnej granicy pierwszego przedziału tej skali do 140 000 zł) – wszystkich podatników podatku dochodowego od osób fizycznych rozliczających podatek na zasadach ogólnych; w 2023 r. opodatkowaniu według skali podatkowej podlegało 25 516 826 podatników, z tego zeznania podatkowe na formularzach PIT-36, PIT-36S i PIT-37 złożyło 24 519 932 podatników⁵⁵, z tego PIT-36 (dla osiągających przychody z pozarolniczej działalności gospodarczej) – 2 812 028 podatników, PIT-36S (dla przedsiębiorstw w spadku) – 1 534, PIT-37 (dla osób nie osiągających przychodów z pozarolniczej działalności gospodarczej) –

⁵⁴ Ustawa z dnia 20 lipca 2000 r. o ogłaszaniu aktów normatywnych i niektórych innych aktów prawnych (Dz. U. z 2019 r. poz. 1461).

⁵⁵ Zob. Informację dotyczącą rozliczenia podatku dochodowego od osób fizycznych za 2023 r., op.cit., s. 8-10.

- 21 706 370), przy czym 8 667 900 podatników skorzystało z łącznego opodatkowania dochodów z małżonkiem, 567 270 podatników rozliczyło podatek na zasadach obowiązujących osoby samotnie wychowujące dzieci; 996 894 podatników zostało rozliczonych przez organy rentowe,
- b) w zakresie podwyższenia do 16 800 zł kwoty podlegającej odliczeniu od podatku - ok. 3 500 000 podatników⁵⁶, w tym w 2023 r. z ulgi dla rodzin 4+ (art. 21 ust. 1 pkt 153 u.p.d.f.) skorzystało 66 935 podatników;
- 2) płatników podatku dochodowego od osób fizycznych, a więc pracodawców wypłacających wynagrodzenia m.in. ze stosunku służbowego, stosunku pracy, spółdzielczego stosunku pracy, pracy nakładczej oraz umów zlecenia i o dzieło – w zakresie obowiązków obliczenia, pobrania i odprowadzenia podatku na konto właściwego urzędu skarbowego od wynagrodzeń wypłacanych pracownikom mającym na utrzymaniu co najmniej dwoje dzieci (zob. uwagi w tym zakresie z pkt V opinii, s. 18-19);
- 3) organizacji pożytku publicznego – w zakresie odpisu 1,5% podatku dochodowego od osób fizycznych (art. 45c u.p.d.f.); w zeznaniach za 2023 r. podatnicy podatku dochodowego od osób fizycznych przekazali 1,5% podatku 9 072 organizacjom pożytku publicznego⁵⁷;
- 4) podatników podatku dochodowego od osób prawnych, których średnioroczne przychody z ostatnich trzech lat przekraczają 5 mld zł – w zakresie podlegania obowiązkowi kontroli celno-skarbowej dotyczącej stosowania cen transferowych; w 2024 r. przychody przekraczające 5 mld zł osiągnęły 24 podatkowe grupy kapitałowe oraz 147 podatników indywidualnych⁵⁸;
- 5) ministra właściwego do spraw finansów publicznych (obecnie minister finansów i gospodarki⁵⁹) – w zakresie:
- a) publikacji informacji o danych największych podatników,
 - b) sporządzania i udostępniania raportów o dochodach sektora finansów publicznych z podatku dochodowego od osób prawnych oraz podatku od towarów i usług,
 - c) dokonywania analizy ryzyka występowania naruszeń przepisów u.p.t.u. w kontekście aktualizacji warunków i zakresu stosowania obowiązkowego mechanizmu podzielonej płatności oraz przedkładania w tym zakresie informacji Radzie Ministrów;

⁵⁶ Zob. odpowiedź Ministra Finansów z dnia 12 maja 2025 r. na interpelację poselską nr 9265; <https://www.sejm.gov.pl/Sejm10.nsf/interpelacja.xsp?documentId=730C589B9387EA20C1258C6D004B76C5>

⁵⁷

https://view.officeapps.live.com/op/view.aspx?src=https%3A%2F%2Fwww.podatki.gov.pl%2Fmedia%2F10135%2Fza%25C5%2582%25C4%2585cznik_nr_2_-_wykaz_opp.xlsx&wdOrigin=BROWSELINK

⁵⁸ Zob.: <https://www.gov.pl/web/finanse/indywidualne-dane-podatnikow-cit>

⁵⁹ Zob. rozporządzenie Prezesa Rady Ministrów z dnia 25 lipca 2025 r. w sprawie szczegółowego zakresu działania Ministra Finansów i Gospodarki w sprawie szczegółowego zakresu działania Ministra Finansów i Gospodarki (Dz. U. poz. 997).

- 6) Szefa KAS – w zakresie współdziałania z ministrem właściwym do spraw finansów publicznych w sporządzaniu raportów o dochodach sektora finansów publicznych z podatku dochodowego od osób prawnych i podatku od towarów i usług oraz dokonywania analizy ryzyka występowania naruszeń przepisów u.p.t.u. w kontekście aktualizacji warunków i zakresu stosowania obowiązkowego mechanizmu podzielonej płatności;
- 7) organów KAS (Szefa KAS, naczelników urzędów skarbowych – 400, naczelników urzędów celno-skarbowych – 16 i dyrektorów izb administracji skarbowej – 16)⁶⁰ – w zakresie:
 - a) stosowania podwyższonej stawki podatku sankcyjnego z art. 58b §1 o.p.,
 - b) wykonywania kontroli celno-skarbowych w zakresie cen transferowych.

W kontekście istotnych skutków społecznych projektowanych regulacji należy zwrócić uwagę na pięć zagadnień (obszarów regulacyjnych):

- 1) podwyższenie górnej granicy pierwszego przedziału skali podatkowej w podatku dochodowym od osób fizycznych do 140 000 zł (ze 120 000 zł);
- 2) podwyższenie kwoty pomniejszającej podatek do 16 800 zł (z 3 600 zł) dla podatników opodatkowanych na zasadach ogólnych mających na utrzymaniu co najmniej dwoje dzieci;
- 3) realizację przez organizacje pożytku publicznego zadań publicznych;
- 4) nałożenie na ministra właściwego do spraw finansów publicznych obowiązku sporządzania i publikacji raportów o dochodach sektora finansów publicznych z podatku dochodowego od osób prawnych i podatku od towarów i usług;
- 5) wprowadzenie rozwiązań mających na celu przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania (publikacja danych dotyczących cen transferowych, podwyższenie stawki dodatkowego zobowiązania podatkowego z art. 58b §1 o.p., obowiązek okresowego przeprowadzania kontroli w zakresie cen transferowych w dużych podmiotach, objęcie obowiązkowym mechanizmem podzielonej płatności nowych towarów i usług, obowiązek analizy funkcjonowania u.p.t.u. w zakresie mechanizmu podzielonej płatności).

Ad 1) Projekt podwyższa górną granicę pierwszego przedziału skali podatkowej o 20 000 zł (ze 120 000 zł do 140 000 zł), co ze społecznego punktu widzenia zasługuje na pełną aprobatę. W tym kontekście należy zauważyć, że obecny próg (120 000 zł) obowiązuje od 1 stycznia 2022 r.⁶¹ Projektowany wzrost wynosi 16,67%, podczas gdy skumulowany wskaźnik wzrostu cen towarów i usług (CPI – *Consumer Price Index*) w latach 2022-2024 wyniósł, w stosunku do 2021 r. –

⁶⁰ <https://www.gov.pl/web/kas/struktura-kas>.

⁶¹ Zob. art. 1 pkt 47 i art. 89 ustawy z dnia 29 października 2021 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 2105, ze zm.).

132,0%⁶². Oznacza to, że proponowana w projekcie wysokość waloryzacji progów nie przekracza 50% skumulowanego wskaźnika CPI z lat 2022-2024 (2022 r. – 114,4, 2023 r. – 111,4, 2024 r. – 103,6). Opiniowana regulacja jest o tyle istotna ze społecznego punktu widzenia, że od 2000 r. brak jest w u.p.d.f. prawnej podstawy okresowej (cyklicznej) waloryzacji kwot granicznych progów (przedziałów) skali podatkowej⁶³. W obecnym stanie prawnym o zmianie przedziałów skali podatkowej decyduje wyłącznie ustawodawca, który ograniczony jest w tym zakresie przede wszystkim wskazaniem Konstytucji, m.in. zasadą sprawiedliwości podatkowej, która wskazuje m.in. na to, że stawka i taryfy podatkowe powinny być tak kształtowane, aby „nie niszczyły woli” osiągania dochodu i majątku⁶⁴. Podwyższenie wysokości górnej granicy pierwszego przedziału skali podatkowej ze 120 000 zł do 140 000 zł oznacza:

- obniżenie ciężaru podatkowego dla wszystkich podatników, których dochody dotychczas były opodatkowane stawką 32%, obowiązującą w drugim przedziale skali podatkowej (takich podatników w 2023 r. było 1 320 556⁶⁵), z tym że maksymalna korzyść wyniesie 4 000 zł⁶⁶ i będzie dotyczyła tych podatników, których dochody wynosiły co najmniej 140 000 zł; zysk pozostałych podatników (których dochody mieściły się w przedziale 120 000 zł – 140 000 zł) będą proporcjonalnie niższe;
- pozostawienie na obecnym poziomie obciążenia podatkowego tych podatników, których dochody mieściły się dotychczas w pierwszym przedziale skali podatkowej (120 000 zł, tj. 10 000 zł m-nie) i zwiększą się do 140 000 zł (11 667 zł m-nie);
- zwiększy dochód po opodatkowaniu (dochód netto) wszystkim podatnikom, których dochody będą opodatkowane według stawki 32% (z drugiego przedziału skali podatkowej).

Ad 2) Projekt podwyższa kwotę pomniejszającą podatek do 16 800 zł, odpowiadającą 12% projektowanej górnej granicy pierwszego przedziału skali podatkowej (140 000 zł), dla podatników mających na utrzymaniu co najmniej dwoje dzieci. Od podstawy opodatkowania przekraczającej 140 000 zł podatnik ma płacić podatek według stawki 32% (por. projektowany ust. 1aa w art. 27 u.p.d.f. – art. 1 pkt 2 projektu). Co istotne:

- rozwiązanie to dotyczy każdego podatnika odrębnie, o ile ma na utrzymaniu (wychowaniu) dzieci spełniające kryteria z art. 6 ust. 4c, 4e i 8

⁶² <https://stat.gov.pl/wskazniki-makroekonomiczne/>.

⁶³ Zob. art. 1 pkt 21 lit. b ustawy z dnia 12 listopada 2003 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 202, poz. 1956, ze zm.). Uzasadniając takie rozwiązanie (uchylenie przepisów przewidujących automatyczną waloryzację wysokości progów skali podatkowej) rząd w projekcie ustawy stwierdził, że: „Zmiany skali podatkowej będą zatem każdorazowo uzależnione od suwerennej decyzji ustawodawcy, a nie od wskaźników ekonomicznych” (druk 1853/IV kadencja, s. 13 uzasadnienia).

⁶⁴ Zob. A.Gomułowicz, *Zasada sprawiedliwości podatkowej*, Warszawa 2001, s. 77.

⁶⁵ Zob. Informację dotyczącą rozliczenia podatku dochodowego od osób fizycznych za 2023 r., op.cit., s. 9.

⁶⁶ $(140\,000 - 120\,000) \times (32\% - 12\%)$.

u.p.d.f. (zob. pkt II i V Opinii), bez względu na to, czy pozostaje w związku małżeńskim, czy samotnie wychowuje dziecko, czy też faktyczny jego udział w wykonywaniu władzy rodzicielskiej, a także długość okresu w roku podatkowym (kalendarzowym), w jakim dziecko pozostaje na jego utrzymaniu (wystarczy jeden dzień posiadania dziecka, aby podatnik mógł skorzystać z projektowanej ulgi; w tym zakresie projekt nie przewiduje rozwiązań stosowanych w przypadku ulgi na dzieci, o której mowa w art. 27f u.p.d.f., a więc nie wprowadza zasady, zgodnie z którą ulga przysługuje tylko za okres faktycznego sprawowania opieki nad dzieckiem);

- projektowana regulacja dotyczyć będzie podatników mających na utrzymaniu (wychowaniu) zarówno dzieci małoletnie (takie kryterium przyjęto również w przypadku ulgi na dzieci, o której mowa w art. 27f u.p.d.f.), jak i pełnoletnie: a) które zgodnie z odrębnymi przepisami otrzymywały zasiłek (dodatek) pielęgnacyjny lub rentę socjalną, b) do ukończenia 25. roku życia, uczących się w szkołach, o których mowa w przepisach regulujących system oświatowy lub szkolnictwo wyższe, obowiązujących w Rzeczypospolitej Polskiej lub w innym państwie (takie kryterium przyjęto dla opodatkowania dochodów osób samotnie wychowujących dzieci oraz w przypadku zwolnienia od podatku dla podatników mających na utrzymaniu co najmniej czworo dzieci – por. art. 6 ust. 4c u.p.d.f. i art. 21 ust. 1 pkt 153 u.p.d.f.).

Z uzasadnienia projektu (s.7) wynika, że projektowana regulacja jest „nakierowana na wsparcie rodzin, tak aby ułatwić im podjęcie często trudnej decyzji o posiadaniu drugiego lub kolejnego dziecka”, bowiem rodziny takie „zyskają większą elastyczność finansową i więcej środków na utrzymanie oraz wychowanie potomstwa”. Dalej w uzasadnieniu stwierdzono, że podwyższenie kwoty zmniejszającej podatek „poprawia sytuację finansową rodzin o różnych dochodach, ale szczególnie ważne jest wsparcie rodzin o niższych i średnich dochodach”, tym samym projektowana regulacja może „nadać nowy impuls inicjatywom prodemograficznym, nakierowanym na wzrost dzietności i odwrócenie negatywnych trendów w strukturze demograficznej społeczeństw” (taki m.in. jej cel wskazano w uzasadnieniu).

W tym kontekście (celów regulacji) należy w pierwszej kolejności zaznaczyć, że już w obecnym stanie prawnym istnieje szereg rozwiązań, zarówno podatkowych, jak i pozapodatkowych, których celem jest wspieranie przez państwo rodzin, w tym rodzin wielodzietnych, w ponoszeniu kosztów utrzymania (wychowania) dzieci. Zaliczyć do nich należy m.in.:

- a) świadczenie wychowawcze (obecnie 800 zł miesięcznie) na każde dziecko do ukończenia przez nie 18. roku życia, przysługujące na podstawie ustawy z dnia 11 lutego 2016 r. o pomocy państwa w wychowaniu dzieci⁶⁷. Świadczenie to zwolnione jest dodatkowo z podatku dochodowego na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 8 u.p.d.f.;

⁶⁷ Dz. U. z 2024 r. poz. 1576, ze zm.

- b) zwolnienie z podatku dochodowego niektórych dochodów (przychodów) osób mających na utrzymaniu czworo lub więcej dzieci (art. 21 ust. 1 pkt 153 u.p.d.f.)⁶⁸;
- c) świadczenia wspierające rodziców w aktywności zawodowej oraz w wychowaniu dziecka (aktywny rodzic – aktywni rodzice w pracy, aktywnie w żłobku, aktywnie w domu), o których mowa w ustawie z dnia 24 maja 2024 r. o wspieraniu rodziców w aktywności zawodowej oraz w wychowaniu dziecka – "Aktywny rodzic"⁶⁹, przy czym świadczenia te są zwolnione od podatku dochodowego na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 8f u.p.d.f.; zastąpiło ono świadczenie w postaci rodzinnego kapitału opiekuńczego⁷⁰.

Jak wynika ze Sprawozdania Rady Ministrów o pomocy państwa w wychowywaniu dzieci (dalej: Sprawozdanie RM)⁷¹ rozwiązania te, z których najistotniejsze i najbardziej kosztowne z punktu widzenia finansów publicznych jest świadczenie w ramach programu „Rodzina 500+” (w 2023 r. wydatki z budżetu państwa na ten cel wyniosły 41 790 036 tys. zł⁷²), nie przełożyły się na większą liczbę urodzeń ani na wskaźnik dzietności. W Sprawozdaniu RM, przywołując dane statystyczne, wskazano jednoznacznie, że o ile w 2016 r. (rok wprowadzenia programu „Rodzina 500+”) urodziło się 382,3 tys. dzieci (o 13,0 tys. więcej niż w 2015 r.), a w 2017 r. – 402 tys. (o 19,7 tys. więcej niż w 2016 r.), o tyle od 2018 r. liczba urodzeń zmniejsza się, i tak w 2018 r. wynosiła 388,2 tys., w 2020 r. – 355,3 tys., w 2022 r. – 305,1 tys., zaś w 2023 r. – 272,5 tys. Współczynnik dzietności, który w latach 1997-2022 kształtował się na poziomie 1,2-1,4 (w latach 2017-2019 – przekroczył 1,4), w 2023 r. wyniósł jedynie 1,17⁷³. Przyczyną spadku liczby

⁶⁸ Zgodnie z art. 21 ust. 1 pkt 153 u.p.d.f. od podatku dochodowego wolne są przychody podatnika do wysokości nieprzekraczającej w roku podatkowym kwoty 85 528 zł, osiągnięte: a) ze stosunku służbowego, stosunku pracy, pracy nakładczej i spółdzielczego stosunku pracy, b) z umów zlecenia, o których mowa w art. 13 pkt 8 u.p.d.f., c) z pozarolniczej działalności gospodarczej, do których mają zastosowanie zasady opodatkowania określone w art. 27 u.p.d.f., art. 30c u.p.d.f. albo art. 30ca u.p.d.f. albo u.rycz. w zakresie ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych, d) z zasiłku macierzyńskiego, o którym mowa w ustawie z dnia 25 czerwca 1999 r. o świadczeniach pieniężnych z ubezpieczenia społecznego w razie choroby i macierzyństwa (Dz. U. z 2023 r. poz. 2780) – który w roku podatkowym w stosunku do co najmniej czworga dzieci, o których mowa w art. 6 ust. 4c u.p.d.f., z uwzględnieniem art. 6 ust. 4e i 8, wykonywał władzę rodzicielską, pełnił funkcję opiekuna prawnego, jeżeli dziecko z nim zamieszkiwało, lub sprawował funkcję rodziny zastępczej na podstawie orzeczenia sądu lub umowy zawartej ze starostą, a w przypadku pełnoletnich uczących się dzieci – wykonywał ciężący na nim obowiązek alimentacyjny albo sprawował funkcję rodziny zastępczej, z zastrzeżeniem art. 21 ust. 39 i 44-48 u.p.d.f.

⁶⁹ Dz. U. poz. 858, ze zm.

⁷⁰ Zob. ustawę z dnia 17 listopada 2021 r. o rodzinnym kapitale opiekuńczym (Dz. U. z 2023 r. poz. 883, ze zm.), zgodnie z którą świadczenie w postaci rodzinnego kapitału opiekuńczego przysługiwało na drugie i każde kolejne dziecko w rodzinie, od pierwszego dnia miesiąca, w którym ukończyło ono 12. miesiąc życia, do ostatniego dnia miesiąca poprzedzającego miesiąc, w którym ukończy ono 36. miesiąc życia, w wysokości 500 zł lub 1.000 zł miesięcznie na dziecko, maksymalnie 12.000 zł, przy czym świadczenie to dodatkowo korzystało ze zwolnienia z podatku dochodowego na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 8c u.p.d.f.; Ustawa ta została uchylona ustawą z dnia 24 maja 2024 r. o wspieraniu rodziców w aktywności zawodowej oraz w wychowaniu dziecka – "Aktywny rodzic" (Dz. U. poz. 858, ze zm.).

⁷¹ Sprawozdanie Rady Ministrów z realizacji ustawy o pomocy państwa w wychowaniu dzieci w 2023 r. (druk 704), s. 6.

⁷² Bez wydatków na realizację zadań z zakresu koordynacji systemów zabezpieczenia społecznego.

⁷³ Sprawozdanie Rady Ministrów ..., op.cit., s. 11-13.

rodzących się dzieci jest w pierwszej kolejności malejąca liczba kobiet w wieku prokreacyjnym (15-49 lat), przy czym najwięcej dzieci (ok. 95%) rodzą kobiety w wieku 20-39 lat. Liczba takich kobiet systematycznie spada: o ile w 2004 r. kobiet w wieku 15- 49 lat było 9 931 tys., zaś kobiet w wieku 20- 39 lat – 5 619 tys., o tyle w 2023 r. kobiet w wieku 15- 49 lat było 8 608 tys., zaś w wieku 20-39 lat – 4 643 tys.⁷⁴ W sprawozdaniu RM zauważono jednocześnie, że o ile liczba urodzeń i liczba kobiet w wieku rozrodczym zmniejsza się systematycznie o tyle w latach 2015-2023 zaobserwowano wzrost liczby urodzeń trzecich i kolejnych dzieci. W 2023 r. jako trzecie i kolejne dziecko urodziło się 60,2 tys. dzieci, co oznacza wzrost o 10% w stosunku do 2015 r.; w przypadku czwartych bądź kolejnych urodzeń w 2023 r. było to 19,4 tys. dzieci (wzrost o 24% w stosunku do 2015 r.)⁷⁵.

Z uzasadnienia projektu wynika, że podstawową przesłanką, na jakiej oparto tezę o pozytywnym wpływie proponowanej regulacji (podwyższenia kwoty zmniejszającej podatek dla podatników mających na utrzymaniu co najmniej dwoje dzieci, co prowadzi – przy obecnej strukturze dochodów – do zwolnienia z podatku znacznej części takich podatników, a w przypadku podatników o dochodach przekraczających 140 000 zł zmniejszenia ich ciężaru podatkowego, w stosunku do pozostałych podatników opodatkowanych według projektowanej skali podatkowej o 13 200 zł⁷⁶) na liczbę urodzeń i dietność, jest program Rodzina 500+. Przeprowadzona w uzasadnieniu projektu ustawy analiza odwołuje się jednak tylko do danych z lat 2016-2017, a więc początkowego okresu obowiązywania tego programu, a jak wynika z przywołanego wcześniej Sprawozdania RM, w kolejnych latach liczba urodzeń malała. Trendu tego nie zahamowało również wprowadzenie do systemu podatkowego zwolnienia od podatku dochodowego dla podatników mających na utrzymaniu co najmniej czworo dzieci, w tym w przypadkach wskazanych w art. 6 ust. 4c u.p.d.f. również dzieci pełnoletnie (por. art. 21 ust. 1 pkt 153 u.p.d.f.). Na te kwestie zwrócono uwagę również w toku konsultacji społecznych⁷⁷.

W kontekście skutków społecznych zauważyć należy również, że projektowana regulacja po pierwsze dotyczy tylko podatników podatku dochodowego od osób fizycznych opodatkowanych na zasadach ogólnych (według skali z art. 27 u.p.d.f.). Nie obejmuje ona, poza podatnikami daniny solidarnościowej (por. dodawany ust. 1ab w art. 27 u.p.d.f.) – a więc, których roczne dochody przekraczają 1 mln zł (por. art. 30h ust. 2 u.p.d.f.) – podatników:

- a) opłacających podatek dochodowy na podstawie art. 30c u.p.d.f. (osiągających dochody z pozarolniczej działalności gospodarczej i działów specjalnych produkcji rolnej opodatkowane stawką 19%) – w 2023 r. takich podatników było 560 704, przy czym przeciętny dochód w tej grupie podatników wyniósł 304 445 zł⁷⁸;

⁷⁴ Ibidem, s. 11.

⁷⁵ Ibidem, s. 15.

⁷⁶ $140\,000 \times 12\% - 3\,600 = 13\,200$.

⁷⁷ Zob. ID: 45524, 44399, 44466 i 44364.

⁷⁸ Zob. Informację dotyczącą rozliczenia podatku dochodowego od osób fizycznych za 2023 r., op.cit., s. 26.

- b) osiągających przychody z pozarolniczej działalności gospodarczej opodatkowane w formie ryczału od przychodów ewidencjonowanych (w 2023 r. takich podatników było 963 137⁷⁹);
- c) podatku tonażowego⁸⁰;
- d) opłacających podatek na zasadach określonych w ustawie z dnia 6 lipca 2016 r. o aktywizacji przemysłu okrętowego i przemysłach komplementarnych (Dz. U. z 2021 r. poz. 1704);
- e) podatku rolnego⁸¹;
- f) podatku leśnego⁸²;

Po drugie – projekt w większym stopniu wpływa na dochód netto podatników (rodzin) o wyższych dochodach. I tak, w przypadku małżonków z dwójką dzieci, z których każdy osiąga miesięcznie przychody ze stosunku pracy w wysokości:

- 1) minimalnego wynagrodzenia w rozumieniu ustawy z dnia 10 października 2002 r. o minimalnym wynagrodzeniu za pracę⁸³ (dalej: u.m.wyn.) – roczny zysk w związku z projektowaną regulacją wyniesie zarówno w stosunku do obecnej regulacji, jak i podatku obliczonego przy zastosowaniu projektowanej skali podatkowej, bez uwzględniania ulgi z ust. 1aa⁸⁴ – 1 452 zł (121 zł miesięcznie), a uwzględniając ulgę na dzieci z art. 27f u.p.d.f. – 3 676,08 zł (306,34 zł miesięcznie)⁸⁵ (zob. pkt V opinii);

⁷⁹ Zob. Informację dotyczącą ryczału od przychodów ewidencjonowanych za 2023 r., Ministerstwo Finansów, Departament Podatków Dochodowych, Warszawa 2024, s. 7, <https://www.podatki.gov.pl/media/10252/informacja-rycza%C5%82t-za-2023-r.pdf>.

⁸⁰ Zob. ustawę z dnia 24 sierpnia 2006 r. o podatku tonażowym (Dz. U. z 2021 r. poz. 985).

⁸¹ Zob. ustawę z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym (Dz. U. z 2024 r. poz. 1176, ze zm.).

⁸² Zob. ustawę z dnia 30 października 202 r. o podatku leśnym (Dz. U. z 2025 r. poz. 176).

⁸³ Dz. U. z 2024 r. poz. 1773.

⁸⁴ W obu przypadkach kwota rocznego dochodu mieści się w pierwszym przedziale skali podatkowej, w której stawka podatku wynosi 12%.

⁸⁵ Do obliczeń przyjęto następujące założenia:

- 1) minimalne wynagrodzenie – 4 666 zł obowiązujące w 2025 r. (zob. Dz. U. z 2024 r. poz. 1362);
- 2) składki na ubezpieczenie społeczne płacone przez podatnika i odliczane od podstawy opodatkowania – 13,71% podstawy wymiaru (ubezpieczenie emerytalne – 9,76%, ubezpieczenie rentowe – 1,5%, ubezpieczenie chorobowe – 2,45%); zob. art. 16 ust. 1, 1b i 2 oraz art. 22 ust. 1 ustawy z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych (Dz. U. z 2025 r. poz. 350, ze zm.);
- 3) składka na ubezpieczenie zdrowotne – 9% podstawy wymiaru; zob. art. 79 ust. 1 i 6 ustawy z dnia 27 sierpnia 2004 r. o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych (Dz. U. z 2024 r. poz. 146, ze zm.);
- 4) koszty uzyskania przychodów – 3 000 rocznie (250 x 12 m-cy); zob. art. 22 ust. 2 pkt 1 u.p.d.f.;
- 5) ulga na dzieci (art. 27f ust. 2 pkt 2 u.p.d.f.) w wysokości 92,67 zł na dziecko m-nie (1 112,04 rocznie), tj. na dwoje dzieci 2 224,08 zł rozliczana przez każdego z rodziców po połowie stosownie do dyspozycji art. 27f ust. 4 u.p.d.f. (każde z rodziców odlicza 1 112,04 zł rocznie);
- 6) podstawa opodatkowania i podatek zaokrąglane zgodnie z dyspozycją art. 63 o.p. (końcówki wynoszące poniżej 50 gr pomija się, zaś pozostałe podwyższa się do pełnych złotych);
- 7) roczne wynagrodzenie (przychód) podatnika – 55 992 zł (4 666 x 12 m-cy);
- 8) składki na ubezpieczenie społeczne – 7 676,50 zł (55 992 x 13,71%);
- 9) składka na ubezpieczenie zdrowotne – 4 348,40 zł (55 992 - 7 676,50 zł) x 9%;
- 10) podstawa opodatkowania – 45 316 zł (55 992 - 3 000 - 7 676,50);
- 11) podatek wg skali dotychczasowej i projektowanej – 726 zł (45 316 x 12% - 3 600) - 1 112,04;
- 12) dochód netto podatnika 43 241,1 zł (55 992 - 7 676,50 - 4 348,40 - 726);
- 13) łączne dochody netto małżonków (1) 86 482,20 zł (43 241,1 x 2);
- 14) podatek przy zastosowaniu regulacji z projektowanego art. 27 ust. 1aa u.p.d.f. – 0 zł (45 316 x 12% - 16 800);

- 2) przeciętnego wynagrodzenia w gospodarce narodowej⁸⁶ – roczny zysk w związku z projektowaną regulacją wyniesie zarówno w stosunku do obecnej regulacji, jak i podatku obliczonego przy zastosowaniu projektowanej skali podatkowej, bez uwzględniania ulgi z ust. 1aa⁸⁷ – 11 410 zł (950,83 zł miesięcznie), a uwzględniając ulgę na dzieci z art. 27f u.p.d.f. – 13 634,08 zł (1 136,17 zł miesięcznie)⁸⁸ (zob. pkt V opinii);
- 3) dwukrotności przeciętnego wynagrodzenia w gospodarce narodowej – roczny zysk w związku z projektowaną regulacją wyniesie, w stosunku do:
 - a) obecnej regulacji – 34 400 zł (2 866,67 zł miesięcznie)⁸⁹,

15) dochód netto podatnika przy zastosowaniu regulacji z projektowanego art. 27 ust. 1aa u.p.d.f. – 43 967,10 zł (55 992 - 7 676,50 - 4 348,40);

16) łączne dochody netto małżonków (2) 87 934,20 zł (43 967,1 x 2);

17) różnica pomiędzy dochodem netto małżonków (2) i (1) – 1 452 zł (zysk małżonków);

18) w przypadku zastosowania ulgi na dzieci, zgodnie z dyspozycją art. 27f ust. 8 i 9 u.p.d.f. (zob. pkt V opinii) – dodatkowy zysk wyniesie 3 676,08 zł (1 452 + 2 224,08).

⁸⁶ Dla celów ustawy z dnia 17 grudnia 1998 r. o emeryturach i rentach z Funduszu Ubezpieczeń Społecznych (Dz. U. z 2024 r. poz. 1631, ze zm.). Do wyliczenia przyjęto prognozowane na 2025 r. przeciętne miesięczne wynagrodzenie w gospodarce narodowej – 8 673 zł (zob. druk 687/X kadencja); w 2024 r. przeciętne miesięczne wynagrodzenie wynosiło 8 181,72 zł (zob.: <https://stat.gov.pl/sygnalne/komunikaty-i-obwieszczenia/18,2025,kategoria.html>).

⁸⁷ W obu przypadkach kwota rocznego dochodu mieści się w pierwszym przedziale skali podatkowej, w której stawka podatku wynosi 12%.

⁸⁸ Do obliczeń przyjęto takie same założenia dotyczące stawek składek na ubezpieczenia społeczne i zdrowotne, kosztów uzyskania przychodów, zasad korzystania z ulgi na dzieci z art. 27f u.p.d.f. oraz zaokrąglania podatku i podstawy opodatkowania, jak w przypisie 82; przeciętne m-ne wynagrodzenie w gospodarce – 8 673 zł (prognoza z projektu ustawy budżetowej na 2025 r.).

1) roczne wynagrodzenie (przychód) podatnika – 104 076 zł (8 673 x 12 m-cy);

2) składki na ubezpieczenie społeczne – 14 268,82 zł (104 076 x 13,71%);

3) składka na ubezpieczenie zdrowotne – 8 082,65 zł (104 076 – 14 268,82 zł) x 9%;

4) podstawa opodatkowania – 86 807 zł (104 076 - 3 000 - 14 268,82);

5) podatek wg skali dotychczasowej i projektowanej – 5 705 zł (86 807 x 12% - 3 600) - 1 112,04;

6) dochód netto podatnika 76 019,53 zł (104 076 – 14 268,82 – 8 082,65 – 5 705);

7) łączne dochody netto małżonków (1) 152 039,06 zł (76 019,53 x 2);

8) podatek przy zastosowaniu regulacji z projektowanego art. 27 ust. 1aa u.p.d.f. – 0 zł (86 807 x 12% - 16 800);

9) dochód netto podatnika przy zastosowaniu regulacji z projektowanego art. 27 ust. 1aa u.p.d.f. – 81 724,53 zł (104 076 – 14 268,82 – 8 082,65);

10) łączne dochody netto małżonków (2) 163 449,06 zł (81 724,53 x 2);

11) różnica pomiędzy dochodem netto małżonków (2) i (1) – 11 410 zł (zysk małżonków);

12) w przypadku zastosowania ulgi na dzieci, zgodnie z dyspozycją art. 27f ust. 8 i 9 u.p.d.f. (zob. pkt Opinii, s. 17 – 18) – dodatkowy zysk wyniesie 13 634,08 zł (11 410 + 2 224,08).

⁸⁹ Do obliczeń przyjęto takie same założenia dotyczące stawek składek na ubezpieczenia społeczne i zdrowotne, kosztów uzyskania przychodów, zasad korzystania z ulgi na dzieci z art. 27f u.p.d.f. oraz zaokrąglania podatku i podstawy opodatkowania, jak w przypisie 82; przeciętne m-ne wynagrodzenie w gospodarce – 8 673 zł (prognoza z projektu ustawy budżetowej na 2025 r.).

1) dwukrotność przeciętnego miesięcznego wynagrodzenia – 17 346 zł (8 673x2), tj. roczne wynagrodzenie (przychód) podatnika – 208 152 zł (17 356 x 12 m-cy);

2) składki na ubezpieczenie społeczne – 28 537,64 zł (208 152 x 13,71%);

3) składka na ubezpieczenie zdrowotne – 16 165,29 zł (208 152 – 28 537,64 zł) x 9%;

4) podstawa opodatkowania – 176 614 zł (208 152 - 3 000 - 28 537,64);

5) podatek wg skali dotychczasowej i projektowanej – 27 804 zł (10 800 + 56 614 x 32% - 1 112,04);

6) dochód netto podatnika 135 645,07 zł (208 152 – 28 537,64 – 16 165,29 – 27 804);

7) łączne dochody netto małżonków (1) 271 290,14 zł (135 645,07 x 2);

8) podatek przy zastosowaniu regulacji z projektowanego art. 27 ust. 1aa u.p.d.f. – 10 604 zł (36 614 x 32% - 1 112,04);

9) dochód netto podatnika przy zastosowaniu regulacji z projektowanego art. 27 ust. 1aa u.p.d.f. – 152 845,07 zł (208 152 – 28 537,64 – 16 165,29 – 10 604);

- b) podatku obliczonego przy zastosowaniu projektowanej skali podatkowej, bez uwzględniania ulgi z ust. 1aa – 26 400 zł (2 200 zł miesięcznie)⁹⁰.

Zysk w wysokości: 34 400 zł (w stosunku do obecnej regulacji) i 26 400 zł (w stosunku do podatku obliczonego przy zastosowaniu projektowanej skali podatkowej, bez uwzględniania ulgi z ust. 1aa) jest maksymalnym zyskiem, jaki jest możliwy do uzyskania przez małżonków mających na utrzymaniu dwoje dzieci, u których podstawa opodatkowania (każdego z małżonków) wynosi co najmniej 140 000 zł, co odpowiada wynagrodzeniu brutto ok. 160 000 zł rocznie, tj. 13 333,33 zł miesięcznie⁹¹).

W przypadku osób samotnie wychowujących dzieci, korzystających z opodatkowania na zasadach określonych w art. 6 ust. 4d u.p.d.f., mających na utrzymaniu dwoje dzieci, osiągających miesięcznie przychody ze stosunku pracy w wysokości:

- 1) minimalnego wynagrodzenia w rozumieniu u.m.wyn. – nowe regulacje nie wpłyną na wysokość obciążeń fiskalnych tych osób (zarówno w dotychczasowym stanie prawnym, jak i w przypadku projektowanej regulacji podatek dochodowy nie wystąpi), co wynika ze sposobu obliczania podatku z uwzględnieniem art. 6 ust. 4d u.p.d.f., tj. w podwójnej wysokości podatku obliczonego od połowy dochodów osoby samotnie wychowującej dziecko;
- 2) przeciętnego wynagrodzenia w gospodarce narodowej – roczny zysk w związku z projektowaną regulacją wyniesie zarówno w stosunku do obecnej regulacji, jak i podatku obliczonego przy zastosowaniu projektowanej skali podatkowej, bez uwzględniania ulgi z ust. 1aa – 993 zł⁹²;

10) łączne dochody netto małżonków (2) 305 690,14 zł (152 845,07 x 2);

11) różnica pomiędzy dochodem netto małżonków (2) i (1) – 34 400 zł (zysk małżonków).

⁹⁰ Do obliczeń przyjęto założenia jak w przypisie 86, stąd:

1) podatek według projektowanej skali, bez uwzględnienia dyspozycji ust. 1aa (z uwzględnieniem ulgi na dziecko z art. 27f u.p.d.f.) – 23 804 zł;

2) podatek według projektowanej skali, z uwzględnieniem dyspozycji ust. 1aa i ulgi na dziecko z art. 27f u.p.d.f. – 10 604 zł;

3) różnica pomiędzy podatkiem z pkt 1 i pkt 2 – 13 200 zł (23 804 – 10 604);

4) zysk małżonków mających na utrzymaniu dwoje dzieci – 26 400 zł (13 200 x 2).

⁹¹ Przy uwzględnieniu, przy obliczaniu podstawy opodatkowania, podlegających odliczeniu od wynagrodzenia brutto składek na ubezpieczenie społeczne opłacanych przez podatnika (13,71% wynagrodzenia) oraz kosztów uzyskania przychodów (250 zł m-nie, tj. 3 000 zł rocznie). $[140\,000 : (1 - 0,1371) - 3\,000] = 159\,243,60$ (m-nie – 13 270,30).

⁹² Przyjęto założenia takie same, jak w przypisie 85, stąd:

1) połowa podstawy opodatkowania – 43 404 zł (86 807 : 2);

2) podatek obliczony od połowy podstawy opodatkowania (zarówno w obecnym stanie prawnym, jak i według nowej skali podatkowej, bez zastosowania dyspozycji ust. 1aa, z uwzględnieniem ulgi z art. 27f u.p.d.f. na dwoje dzieci) – 993 zł $[(43\,404 \times 12\% - 3\,600)] \times 2 = 2\,224,08$;

3) podatek obliczony z zastosowaniem projektowanego ust. 1aa – 0 zł;

4) zysk osoby samotnie wychowującej dziecko – 993 zł; w przypadku zastosowania ulgi na dzieci, zgodnie z dyspozycją art. 27f ust. 8 i 9 u.p.d.f. (zob. pkt V Opinii, s. 17 – 18) – zysk wyniesie 3 217,08 zł (993 + 2 224,08).

- 3) dwukrotności przeciętnego wynagrodzenia w gospodarce narodowej – roczny zysk w związku z projektowaną regulacją wyniesie zarówno w stosunku do obecnej regulacji, jak i podatku obliczonego przy zastosowaniu projektowanej skali podatkowej, bez uwzględniania ulgi z ust. 1aa – 11 770 zł⁹³;

Po trzecie – projektowana regulacja spowoduje, że opodatkowanie dochodów osób samotnie wychowujących dzieci na zasadach określonych w art. 6 ust. 4d u.p.d.f. oraz ulga dla rodzin 4+ (art. 21 ust. 1 pkt 153 u.p.d.f.) utracą swój preferencyjny charakter w odniesieniu do podatników osiągających niższe dochody. Preferencje te będą miały swoje uzasadnienie jedynie w stosunku do podatników o wyższych dochodach (zob. wyliczenia wyżej), w przypadku osób samotnie wychowujących dzieci – w granicach przeciętnego wynagrodzenia w gospodarce, zaś w przypadku osób mających na utrzymaniu co najmniej czworo dzieci – ponad 140 000 zł rocznie (w pełnych rodzinach, w których oboje rodzice osiągają przychody opodatkowane na zasadach ogólnych – ponad 280 000 zł rocznie)⁹⁴;

Reasumując, zysk finansowy z tytułu projektowanej regulacji będzie znacznie wyższy w przypadku osób osiągających wyższe dochody; w przypadku dochodów (wynagrodzenia brutto) powyżej 160 000 zł rocznie (ok. 13 300 zł miesięcznie) brutto (a więc bez pomniejszenia o składki na ubezpieczenie społeczne) wyniesie on dla małżonków mających na utrzymaniu dwoje dzieci, maksymalnie: w stosunku do obecnej regulacji – 34 400 zł, zaś w stosunku do podatku obliczonego przy zastosowaniu projektowanej skali podatkowej, bez uwzględniania ulgi z ust. 1aa – 26 400 zł, a więc ponad siedmiokrotnie⁹⁵ więcej niż zysk małżonków otrzymujących minimalne wynagrodzenie za pracę (4 666 zł), a jeżeli wziąć pod uwagę dotychczasowe regulacje – ponad dziewięciokrotnie⁹⁶ więcej. Na ten skutek zwrócono również uwagę w przywołanym w uzasadnieniu projektu Komentarzu CenEA 14/04/2025⁹⁷.

Ad 3) Projektowana regulacja może zmniejszyć dochody organizacji pożytku publicznego z odpisu 1,5% podatku (możliwość przekazania przez podatnika części należnego od niego podatku dochodowego na rzecz organizacji pożytku publicznego wynika z art. 45c u.p.d.f.). Pozbawieni takiej możliwości, z oczywistych względów, będą podatnicy mający na utrzymaniu co najmniej dwoje dzieci, u których podstawa opodatkowania nie przekroczy 140 000 zł (podatek nie wystąpi),

⁹³ Przyjęto założenia takie same, jak w przypisie 86, stąd:

- 1) połowa podstawy opodatkowania – 88 307 zł (176 614 : 2);
- 2) podatek obliczony od połowy podstawy opodatkowania (zarówno w obecnym stanie prawnym, jak i według nowej skali podatkowej, bez zastosowania dyspozycji ust. 1aa, z uwzględnieniem ulgi z art. 27f u.p.d.f. na dwoje dzieci) – 11 770 zł $[(88\,307 \times 12\% - 3\,600)] \times 2 = 2\,224,08$;
- 3) podatek obliczony z zastosowaniem projektowanego ust. 1aa – 0 zł;
- 4) zysk osoby samotnie wychowującej dziecko – 11 770 zł; w przypadku zastosowania ulgi na dzieci, zgodnie z dyspozycją art. 27f ust. 8 i 9 u.p.d.f. (zob. pkt V opinii) – zysk wyniesie 13 994,08 zł (11 770 + 2 224,08).

⁹⁴ Zob. też pkt VIII opinii.

⁹⁵ $26\,400 : 3\,676,08 = 7,18$

⁹⁶ $34\,400 : 3\,676,08 = 9,36$

⁹⁷ https://cenea.org.pl/wp-content/uploads/2025/04/komentarzwyborczycenea_14-04-2025.pdf.

natomiast u podatników, których dochody przekroczą 140 000 zł, a więc będą mieściły się w pierwszym przedziale skali podatkowej) odpis 1,5% podatku na rzecz organizacji pożytku publicznego będzie liczony od niższego podatku, o kwotę, w stosunku do pozostałych podatników osiągających dochody powyżej 140 000 zł – 13.200 zł⁹⁸. Tym samym możliwy odpis 1,5% podatku będzie niższy o 198 zł ($13\ 200 \times 1,5\%$).

Na kwotę dochodów organizacji pożytku publicznego z potencjalnego odpisu 1,5% od podatku wpływ będzie miało również podwyższenie górnego przedziału skali podatkowej (ze 120 000 zł do 140 000 zł), co spowoduje obniżenie potencjalnego podatku podatników osiągających przychody pow. 120 000 zł o 4 000 zł $[(140\ 000 - 120\ 000) \times (32\% - 12\%)]$, a tym samym obniżenie ewentualnego odpisu podatkowego na rzecz organizacji pożytku publicznego o 60 zł ($4\ 000 \times 1,5\%$).

Projektowane zmiany w zakresie u.p.d.f. mogą tym samym wpłynąć na realizację przez organizacje pożytku publicznego zadań publicznych, o których mowa w art. 4 ustawy z dnia 24 kwietnia 2003 r. o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie⁹⁹.

Ad 4) i 5) Ze społecznego punktu widzenia pozytywnie należy ocenić zarówno nałożenie na ministra właściwego do spraw finansów publicznych obowiązku sporządzania i publikacji raportów o dochodach sektora finansów publicznych z podatku dochodowego od osób prawnych i podatku od towarów i usług (brak jest obecnie takiego obowiązku, aczkolwiek taki raport publikowany jest corocznie przez ministra finansów w odniesieniu do podatku dochodowego od osób fizycznych oraz podatku dochodowego od osób prawnych)¹⁰⁰, jak i wprowadzenie rozwiązań mających na celu przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania (publikacja danych dotyczących cen transferowych, podwyższenie stawki dodatkowego zobowiązania podatkowego z art. 58b §1 o.p., obowiązek okresowego przeprowadzania kontroli w zakresie cen transferowych w dużych podmiotach, objęcie obowiązkowym mechanizmem podzielonej płatności nowych towarów i usług, obowiązek analizy funkcjonowania u.p.t.u. w zakresie mechanizmu podzielonej płatności).

Należy bowiem zauważyć, że ponoszenie ciężarów podatkowych jest konstytucyjnym obowiązkiem każdego (por. art. 84 Konstytucji), a unikanie opodatkowania lub uchylanie się od opodatkowania prowadzi nie tylko do zmniejszenia środków publicznych, które będą mogły być przeznaczone na finansowanie wydatków publicznych, ale również powoduje perturbacje gospodarcze. Jak wskazuje się w literaturze, z dwóch konkurujących podmiotów w korzystniejszej sytuacji zawsze będzie ten, który unika płacenia podatków, podczas gdy jedynym kryterium selekcji przedsiębiorstw w gospodarce konkurencyjnej powinna być produktywność¹⁰¹.

⁹⁸ $140\ 000 \times 12\% - 3\ 600 = 13\ 200$

⁹⁹ Dz. U. z 2024 r. poz. 1491, ze zm.

¹⁰⁰ Zob.: <https://www.podatki.gov.pl/cit/abc-cit/statystyki-cit/>.

¹⁰¹ Zob. P.M. Gaudemet, *Finanse publiczne*, Warszawa 1990, s. 521- 522.

VII. Skutki gospodarcze projektowanej ustawy

Skutki gospodarcze projektowanej ustawy związane będą z dwoma aspektami:

- 1) obniżeniem obciążeń podatkowych dla podatników podatku dochodowego od osób fizycznych;
- 2) regulacjami mającymi na celu uszczelnienie systemu podatkowego, przede wszystkim w zakresie podatku od towarów i usług oraz podatku dochodowego od osób prawnych.

Zmniejszenie obciążeń podatkowych w podatku dochodowym od osób fizycznych związane jest z podwyższeniem górnej granicy pierwszego przedziału skali podatkowej (ze 120 000 do 140 000 zł) oraz podwyższeniem kwoty zmniejszającej podatek dla podatników mających na utrzymaniu co najmniej dwoje dzieci (z 3 600 zł do 16 800 zł). Łącznie z tych tytułów obciążenie podatkowe w podatku dochodowym od osób fizycznych może zmniejszyć się o ok. 27,7 mld zł, co stanowi ok. 1,7% wartości produkcji sprzedanej wyrobów własnych producentów w 2024 r. Według danych GUS¹⁰² produkcja ta wyniosła 1 703 607,5 mln zł, z tego produkcja przetwórstwa przemysłowego 1 663 402,3 mln zł, w tym artykuły spożywcze – 329 347,4 mln zł, co stanowi 19,3% wartości produkcji sprzedanej, urządzenia elektryczne – 117 582,7 mln zł (6,9% udziału), pojazdy samochodowe, przyczepy i naczepy – 189 965,4 mln zł (11,2% udziału), komputery, wyroby elektroniczne i optyczne – 46 309,4 mln zł (2,7% udziału), meble – 49 527,7 mln zł (2,9% udziału), odzież – 5 693,8 mln zł (0,3% udziału).

Z przeprowadzonej analizy wynika (zob. pkt VIII opinii), że największymi beneficjentami obniżenia ciężaru podatkowego będą podatnicy osiągający dochody mieszczące się w drugim przedziale skali podatkowej (obecnie pow. 120 000 zł, według projektu – pow. 140 000 zł). Na tę grupę podatników przypada ponad 50% dodatkowego dochodu związanego z obniżeniem ciężaru podatkowego w podatku dochodowym od osób fizycznych (u osób samotnie wychowujących dzieci ta grupa podatników generuje zyski w ponad 66%, zaś w rodzinach mających na utrzymaniu co najmniej czworo dzieci – 100%). Stąd uzasadnione jest założenie, że w grupie podatników o niższych dochodach (mieszczących się w pierwszym przedziale skali podatkowej) dodatkowy dochód związany z obniżeniem ciężaru podatkowego w podatku dochodowym zostanie przeznaczony na zakupy artykułów spożywczych, w części zaś na zakup pozostałych artykułów niezbędnych w gospodarstwie domowym (np. odzież, meble), wpływając tym samym na wzrost tej produkcji, ewentualnie importu. Zaznaczyć jednak należy, że choć jest to najliczniejsza grupa (ok. 95% wszystkich podatników podatku dochodowego od osób fizycznych – zob. pkt VI opinii), to dodatkowy dochód tej grupy podatników wynikający ze zmniejszenia ciężaru podatkowego wynosi jedynie ok. 12 mld zł i stanowi ok. 43% zysku wszystkich grup podatników. Pozostała część (ok. 15,7 mld zł) przypada na podatników o wyższych dochodach. Część zaoszczędzonych środków tej grupy podatników może być przeznaczona na konsumpcję, część natomiast może zostać

¹⁰² <https://stat.gov.pl/obszary-tematyczne/przemysl-budownictwo-srodki-trwale/przemysl/>.

zainwestowana w papiery wartościowe (akcje, obligacje), część natomiast może zostać ulokowana w innych formach oszczędzania i poprzez system bankowy oraz funduszy inwestycyjnych zasilić gospodarkę i tym samym wpłynąć na wysokość produkcji przemysłowej i PKB.

Pozytywne skutki mogą wiązać się również z przyjęciem regulacji uszczelniających system podatkowy. Jak wskazuje się w literaturze przedmiotu, ucieczka przed podatkiem ma poważne następstwa nie tylko natury fiskalnej (zmniejszenia dochodów budżetowych), ale również dla gospodarki. Powoduje bowiem jej zakłócenia, przede wszystkim w zakresie konkurencji. Z rywalizujących podmiotów gospodarczych zawsze w korzystniejszej sytuacji są te, którym udaje się uniknąć podatku, podczas gdy jedynym kryterium selekcji przedsiębiorstw w gospodarce rynkowej (konkurencyjnej) powinna być produktywność¹⁰³. Zauważyć należy, że projektowane regulacje nie wprowadzają nowych mechanizmów uszczelniających system podatkowy. Są jedynie korektami dotychczasowych rozwiązań, w zakresie podatku od towarów i usług korekta dotyczy mechanizmu podzielonej płatności, w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych – publikacji indywidualnych danych podatników, w zakresie ordynacji podatkowej – stawki dodatkowego zobowiązania podatkowego, zaś w zakresie procedur kontrolnych – wprowadzenia obowiązkowej okresowej kontroli w zakresie cen transferowych, z tym że ma ona objąć podatników o przychodach ponad 5 mld zł (w 2024 r. kryterium to spełniało 171 podatników podatku dochodowego od osób prawnych – zob. pkt VI opinii).

VIII. Skutki projektowanej ustawy dla sektora finansów publicznych

W uzasadnieniu projektu (a. 14-15) wskazano, że:

- 1) koszt budżetowy przesunięcia górnej granicy pierwszego przedziału skali podatkowej ze 120 000 do 140 000 zł szacowany jest na 4-5 mld zł rocznie, a według niezależnych wyliczeń Centrum Analiz Ekonomicznych – na 3,2 mld zł¹⁰⁴;
- 2) skutki budżetowe proponowanej w projekcie nowej preferencji dla rodziców wychowujących co najmniej dwoje dzieci szacowane są na 13-14 mld zł; według szacunków Centrum Analiz Ekonomicznych koszt budżetowy tej ulgi szacowany jest na 15,9 mld zł¹⁰⁵;
- 3) źródłem finansowania projektowanych zmian mają być:
 - a) zmiany w u.p.d.p., Ordynacji podatkowej oraz u.KAS, które wpływają bezpośrednio na dochody budżetu państwa (ich wprowadzenie może, zdaniem Wnioskodawcy, przynieść dodatkowe dochody w efekcie zwiększenia transparentności działań dużych przedsiębiorstw w zakresie rozliczeń podatkowych oraz społeczną presję na uczciwe rozliczania dochodów przez grupy kapitałowe). Zwiększenie dochodów

¹⁰³ Zob. P.M. Gaudemet, op. cit., s. 521-522.

¹⁰⁴ https://cenea.org.pl/wp-content/uploads/2025/04/komentarzwyborcycenea_14-04-2025.pdf

¹⁰⁵ Ibidem.

z tych tytułów szacuje się na ok. 10 mld zł rocznie, co – jak wskazano w uzasadnieniu projektu – „odpowiada szczelności systemu podatku CIT w latach przeszłych”, przy uwzględnieniu wzrostu gospodarczego i inflacji;

- b) poszerzenie mechanizmu dzielonej płatności (szacowane dodatkowe dochody budżetu państwa – ok. 10 mld zł);
- c) zwiększenie wpływów z podatku od towarów i usług z tytułu wzrostu konsumpcji rodzin objętych wprowadzoną preferencją (w tym zakresie nie podano żadnych szacunków);
- d) w średnim okresie – wzrost liczby urodzeń, a w konsekwencji długofalowe wzmocnienie bazy podatkowej (w tym zakresie nie podano żadnych szacunków).

Z szacunków Ministra Finansów wynika, że zwolnienie dochodów rodziców dwojki i więcej dzieci z podatku dochodowego od osób fizycznych, opłacających podatek według skali z art. 27 ust. 1 u.p.d.f., oznaczałoby w 2025 r. dodatkowy koszt dla sektora finansów publicznych ok. 29,1 mld zł (Wnioskodawca szacuje łączny koszt projektowanych zmian w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych dla sektora finansów publicznych na ok. 17-19 mld zł, Centrum Analiz Ekonomicznych – na 19,1 mld zł).

W uzasadnieniu projektu nie wskazano zastosowanej metodologii oszacowania projektowanych zmian. Przywołano jedynie komentarz przedwyborczy CenEA 14/04/2025, jednak i w tym opracowaniu nie wskazano zastosowanej metodologii, zaznaczając jedynie, że analizy symulacyjne zostały oparte o reprezentatywne dane badania budżetów gospodarstw domowych (BBGD-2023)¹⁰⁶, zawierające informacje o ponad 28 tys. polskich gospodarstwach domowych.

Analiza regulacji zawartych w projekcie ustawy wskazuje, że będą one niosły skutki zarówno dla dochodów sektora finansów publicznych, przede wszystkim budżetu państwa i budżetów jednostek samorządu terytorialnego¹⁰⁷, jak i wydatków; w tym drugim przypadku – wydatków budżetu państwa.

¹⁰⁶

<https://stat.gov.pl/obszary-tematyczne/warunki-zycia/dochody-wydatki-i-warunki-zycia-ludnosci/budzety-gospodarstw-domowych-w-2023-roku,9,22.html>.

¹⁰⁷ Zgodnie z art. 111 pkt 1 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz. U. z 2024 r. poz. 1530, ze zm.) dochodami budżetu państwa są m.in. podatki, w części, która zgodnie z odrębnymi przepisami nie stanowi dochodów jednostek samorządu terytorialnego. Do dochodów jednostek samorządu terytorialnego zalicza się m.in. dochody z tytułu udziału w podatku dochodowym od osób fizycznych oraz podatku dochodowym od osób prawnych (zob. art. 3 ust. 2 i art. 8 ustawy z dnia 1 października 2024 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego – Dz. U. poz. 1572, ze zm.; dalej: u.d.j.s.t.). Zgodnie z art. 8 u.d.j.s.t. podstawę ustalenia wysokości tych dochodów stanowi: w odniesieniu do udziału w podatku dochodowym od osób fizycznych – dochód podatników tego podatku zamieszkałych na obszarze danej jednostki samorządu terytorialnego (ust. 1), natomiast w odniesieniu do udziału w podatku dochodowym od osób prawnych – dochód podatników tego podatku posiadających siedzibę na obszarze danej jednostki samorządu terytorialnego (ust. 2). Przez dochody podatników podatku dochodowego od osób fizycznych u.d.j.s.t. rozumie m.in. dochody podatników tego podatku, stanowiące różnicę pomiędzy osiągniętymi przychodami a poniesionymi kosztami uzyskania przychodów, do których mają zastosowanie zasady opodatkowania, o których mowa w art. 27 lub art. 30c u.p.d.f. (por. art. 2 pkt 1 lit. a u.d.j.s.t.). Przez dochody podatników podatku dochodowego od osób prawnych u.d.j.s.t. rozumie dochody podatników tego podatku pomniejszone o dochody (przychody) wolne (zwolnione) od podatku (por. art. 2 pkt 2 u.d.j.s.t.). W jednym i drugim przypadku przy obliczaniu dochodu stanowiącego podstawę ustalenia udziału jednostki samorządu terytorialnego we wpływach z podatku dochodowego od osób fizycznych oraz podatku dochodowego od osób prawnych uwzględnia

Wpływ na dochody sektora finansów publicznych będą miały:

- 1) podwyższenie górnej granicy pierwszego progu (przedziału skali podatkowej) ze 120 000 zł do 140 000 zł;
- 2) podwyższenie kwoty podlegającej odliczeniu od podatku dla podatników mających na utrzymaniu co najmniej dwoje dzieci;
- 3) regulacje „uszczelniające” system podatkowy.

Ad 1) Istota projektowanej zmiany (podwyższenia górnej granicy pierwszego przedziału skali podatkowej) jest podniesienie o 20 000 zł kwoty dochodu podlegającego opodatkowaniu stawką 12%. Zmiana ta będzie bezpośrednio wpływać na podatników, których dochody mieszczą się w drugim przedziale skali podatkowej. Tych podatników według danych Ministerstwa Finansów¹⁰⁸ było w 2023 r. 1 320 556 i stanowili oni 5,18% wszystkich podatników podatku dochodowego od osób fizycznych opodatkowanych według skali podatkowej. Potencjalnie regulacja może dotyczyć również podatników, których dochody mieszczą się obecnie w pierwszym przedziale skali podatkowej (dochody do 120 000 zł), jednak biorąc pod uwagę przeciętny dochód po odliczeniu składek na ubezpieczenie społeczne w tej grupie podatników (w 2023 r. – 44 190 zł¹⁰⁹) odsetek takich podatników (których dochody mogą przekroczyć potencjalnie kwotę granicznego dochodu) nie powinien mieć istotnego znaczenia dla oszacowania skutków projektowanej zmiany dla sektora finansów publicznych.

Zakładając, że każdy z podatników, których dochody mieszczą się w drugim przedziale skali podatkowej, osiągał dochód powyżej 140 000 zł (przeciętny dochód po odliczeniu składek na ubezpieczenie społeczne wynosił w 2023 r. w tej grupie podatników – 186 196 zł¹¹⁰) maksymalny zysk podatnika z podwyższenia wysokości progu podatkowego wyniesie 4 000 zł¹¹¹. W warunkach 2023 r. (obowiązującej wówczas i w obecnym stanie prawnym skali podatkowej oraz przyjmując liczbę podatników, których dochody, po odliczeniu składki na ubezpieczenie społeczne, mieściły się w drugim przedziale skali podatkowej – 1 320 556) ubytek dochodów sektora finansów publicznych z podatku dochodowego od osób fizycznych może wynieść ok. 5,3 mld zł¹¹². Każdy wzrost liczby podatników osiągających dochody powyżej 120 000 zł rocznie będzie zwiększał proporcjonalnie ubytek dochodów sektora finansów publicznych z podatku dochodowego od osób fizycznych. W tym kontekście zauważyć należy, że o ile w 2023 r. przeciętne wynagrodzenie w gospodarce narodowej wynosiło 7 155,48 zł¹¹³, o tyle w 2025 r. według prognozy ma

się odpisy amortyzacyjne od środków trwałych (por. art. 22 ust. 8 u.p.d.f. i art. 15 ust. 6 u.p.d.p.). Stąd też na wysokość udziałów jednostek samorządu terytorialnego w dochodach z podatku dochodowego od osób fizycznych oraz podatku dochodowym od osób prawnych wpływu nie mają ulgi, zwolnienia, pomniejszenia, odliczenia, o ile nie wpływają one na wysokość dochodu podatników. Bazą do obliczenia udziału jednostki samorządu terytorialnego w dochodach z podatków dochodowych jest dochód podatników tych podatków mających miejsce zamieszkania lub siedzibę na terenie jednostki samorządu terytorialnego.

¹⁰⁸ Informacja dotycząca rozliczenia podatku dochodowego od osób fizycznych za 2023 r., op.cit., s. 9

¹⁰⁹ Ibidem, s. 17.

¹¹⁰ Ibidem, s. 17.

¹¹¹ $[(140\,000 - 120\,000) \times 32\% - (140\,000 - 120\,000) \times 12\%]$

¹¹² $4\,000 \times 1\,320\,556 = 5\,282\,224\,000$ (ok. 5,3 mld zł)

¹¹³ Zob. <https://stat.gov.pl/sygnalne/>.

ono wynieść 8 673 zł¹¹⁴ (wzrost o 21,2%). Z danych Ministerstwa Finansów¹¹⁵ wynika, że ponad 65% dochodu opodatkowanego według skali podatkowej stanowiły w 2023 r. dochody ze stosunku służbowego, stosunku pracy, pracy nakładczej, spółdzielczego stosunku pracy (61,83%) oraz działalności wykonywanej osobiście (4,03%). Uzasadnione jest więc przypuszczenie, że w 2025 r. liczba podatników, których dochody przekroczą 120 000 zł będzie wyższa niż w 2023 r. (w 2022 r. takich podatników było 738 387¹¹⁶, tym samym wzrost w 2023 r. w stosunku do 2022 r. wyniósł aż 78,8%; wskaźnik wzrostu przeciętnego wynagrodzenia w gospodarce w tym okresie wyniósł zaś 112,75¹¹⁷).

Ad 2) Do oszacowania skutków projektowanej regulacji (podwyższenia kwoty zmniejszającej podatek z 3 600 zł do 16 800 zł dla podatników mających na utrzymaniu co najmniej dwoje dzieci) przyjęto następujące założenia:

- 1) liczba podatników mających na utrzymaniu co najmniej dwoje dzieci – 3,5 mln, wynikającą z odpowiedzi Ministra Finansów na interpelację poselską¹¹⁸, przy czym (zob. pkt 3-5):
 - a) podatnicy rozliczający się na zasadach dla osób samotnie wychowujących dzieci (art. 6 ust. 4d u.p.d.f.) – 423 500,
 - b) podatnicy korzystający z ulgi dla rodzin 4+ (art. 21 ust. 1 pkt 153 u.p.d.f.) – 67 000,
 - c) pozostali podatnicy – 3 009 500 (3 500 000 – 423 500 – 67 000);
- 2) dochody podatników wynikające z rozkładu wynagrodzeń w gospodarce narodowej w marcu 2025 r. – z analizy danych przedstawionych przez Ministerstwo Finansów w Informacji o rozliczeniu podatku dochodowego za 2023 r.¹¹⁹ wynika, że przychody ze stosunku służbowego, stosunku pracy, pracy nakładczej i spółdzielczego stosunku pracy stanowiły w 2023 r. 61,83% dochodów opodatkowanych według skali podatkowej. Jeżeli pod uwagę weźmiemy jedynie dochody z tych źródeł oraz z pozarolniczej działalności gospodarczej (4,23% dochodów opodatkowanych według skali podatkowej) i działalności wykonywanej osobiście (4,03% dochodów opodatkowanych według skali podatkowej), pomijając dochody z emerytur i rent (26,94% dochodów opodatkowanych według skali podatkowej)¹²⁰, to dochody ze stosunku służbowego, stosunku pracy, pracy nakładczej i spółdzielczego stosunku pracy stanowiły w 2023 r. – 88,21% dochodów z tych trzech źródeł przychodów opodatkowanych według zasad ogólnych. Stąd też uzasadnione jest przyjęcie dla celów oszacowania skutków

¹¹⁴ Zob. druk 687.

¹¹⁵ Informacja dotycząca rozliczenia podatku dochodowego od osób fizycznych za 2023 r., op.cit., s. 12.

¹¹⁶ Zob. Informację dotyczącą rozliczenia podatku dochodowego od osób fizycznych za 2022 r., Ministerstwo Finansów, Departament Podatków Dochodowych, Warszawa 2023, s. 9, <https://www.podatki.gov.pl/media/9683/informacja-pit-za-2022-r.pdf>

¹¹⁷ Przeciętne wynagrodzenie w gospodarce narodowej w 2022 r. wynosiło 6 346,15 zł, w 2023 r. – 7 155,48 zł.

¹¹⁸ Zob. odpowiedź Ministra Finansów z dnia 12 maja 2025 r. na interpelację poselską nr 9265, op.cit.

¹¹⁹ Zob. op.cit., s. 12.

¹²⁰ Ta grupa podatników zasadniczo nie ma na utrzymaniu dzieci spełniających warunki z art. 6 ust. 4c u.p.d.f., a co za tym idzie nie będzie korzystała z projektowanej ulgi.

projektowanej regulacji dochodów i ich rozkładów wynikających z informacji Prezesa GUS dotyczącej wynagrodzeń w gospodarce narodowej w poszczególnych grupach decylowych¹²¹. W ostatniej grupie podatników przyjęto dochód w kwocie przeciętnego dochodu w drugim przedziale skali podatkowej w 2023 r. (186 196 zł po odliczeniu składek na ubezpieczenia społeczne, tj. 215 779,35 zł brutto) zdyskontowanego wskaźnikiem cen towarów i usług konsumpcyjnych w 2024 r. – 103,6¹²² (kwota przychodu – 223 547,41 zł, tj. 18 629 zł m-nie); przyjęto do wyliczenia skutków budżetowych następujące przychody (wynagrodzenia brutto) miesięczne w poszczególnych grupach podatników, wynikające z progów decylowych: grupa I – 4 666 zł, grupa II – 4 980,74 zł, grupa III – 5 599,20 zł, grupa IV – 6 235,16 zł, grupa V – 7 000,00 zł, grupa VI – 7 947,79 zł, grupa VII – 9 037,28 zł, grupa VIII – 10 765,56 zł, grupa IX – 14 376,50 zł, grupa X – 18 629 zł; ostatnia grupa jest to grupa podatników otrzymujących miesięczne wynagrodzenie w wysokości co najmniej 14 376,50 zł (przyjęto, że w tej grupie przeciętne miesięczne wynagrodzenie wynosi 18 629 zł);

- 3) uwzględniono, że część podatników są to osoby samotnie wychowujące dzieci i rozlicza się na zasadach określonych w art. 6 ust. 4d u.p.d.f. – 423 500 – liczbę takich podatników przyjęto w proporcji do liczby podatników korzystających z ulgi na dzieci z art. 27f u.p.d.f. w 2023 r. (4 683 964); liczba osób samotnie wychowujących dzieci rozliczających się w 2023 r. na podstawie art. 6 ust. 4d u.p.d.f. – 567 270, co stanowi 12,1% wszystkich podatników korzystających z ulgi na dzieci ($3\,500\,000 \times 12,1\% = 423\,500$);
- 4) uwzględniono podatników korzystających z ulgi dla rodzin 4+ (art. 21 ust. 1 pkt 153 u.p.d.f.) – w 2023 r. takich podatników było 66 935;
- 5) nie uwzględniono wspólnego rozliczania małżonków (art. 6 ust. 2 u.p.d.f.), bowiem z konstrukcji projektowanego ust. 1aa w art. 27 u.p.d.f. wynika, że podwyższona kwota zmniejszająca podatek ma obowiązywać każdego z małżonków, stąd wspólne opodatkowanie w kontekście projektowanej ulgi będzie miało znaczenie jedynie w przypadku, gdy jedno z małżonków nie osiąga przychodów; z danych zawartych w informacji Ministerstwa Finansów dotyczących rozliczenia podatku dochodowego za 2023 r. nie można ustalić ilu jest takich podatników mających na utrzymaniu co najmniej dwoje dzieci;
- 6) liczbę podatników w poszczególnych grupach rozłożono równomiernie;
- 7) kwotę ulgi na dzieci z art. 27f u.p.d.f. uwzględniono w odniesieniu do wszystkich podatników łącznie.

¹²¹ W Informacji GUS kwoty wynagrodzeń są granicznymi kwotami w poszczególnych decylach, z tym że kwota graniczna w decylu 9 (14 376,50 zł) oznacza, że 10% pracowników otrzymywało w marcu 2025 r. co najmniej takie wynagrodzenie.

¹²² [Główny Urząd Statystyczny / Opracowania sygnałne / Komunikaty i Obwieszczenia / Lista komunikatów i obwieszczeń / Obwieszczenie w sprawie wysokości przeciętnego dochodu z pracy w indywidualnych gospodarstwach rolnych z 1 ha przeliczeniowego w 2024 r.](#)

Tabela 1. Skutki budżetowe projektowanej regulacji dla osób samotnie wychowujących dzieci (liczba podatników – 423 500, tj. w każdej grupie – 42 350)

grupa	Przychód (wynagrodzenie brutto) w zł	Dochód po odliczeniu składki na ubezpieczenia społeczne i kosztów uzyskania przychodów ¹²³ (w zł)	Podatek według dotychczasowej skali podatkowej ¹²⁴ (w zł)	Podatek według projektowanych zasad (w zł)	Różnica (kol. 4 – kol.5) w zł	Skutek podatkowy dla wszystkich podatników z danej grupy (kol.5 x liczba poodatników w grupie) w tys. zł
1	2	3	4	5	6	7
I	55 992 (4 666x12)	45 316	X	X	0	0
II	59 768,88 (4 980,74x12)	48 575	X	X	0	0
III	67 190,40 (5 599,20x12)	54 979	X	X	0	0
IV	74 821,92 (6 235,16x12)	61 564	188	X	188	7 961,8
V	84 000 (7000x12)	69 484	1 138	X	1 138	48 194,3
VI	95 373,48 (7 947,79x12)	79 298	2 316	X	2 316	98 082,6
VII	108 447,36 (9 037,28x12)	90 580	3 670	X	3 670	155 424,5
VIII	129 186,72 (10 765,56x12)	108 475	5 817	X	5 817	246 349,95
IX	172 518 (14 376,50x12)	145 866	10 304	X	10 304	436 374,4
X	223 548 (18 629x12)	189 900	15 588	X	15 588	660 151,8
Suma						1 652 539,35

¹²³ Składka na ubezpieczenia społeczne opłacana przez podatnika (pracownika) – 13,71% podstawy obliczania. Koszty uzyskania przychodów przyjęto w kwocie podstawowej – 250 zł m-nie, tj. 3 000 rocznie. Podstawę opodatkowania zaokrąglono do pełnych złotych. Zob. przypis 82.

¹²⁴ Po zaokrągleniu do pełnych złotych. Nie uwzględniono ulgi na dzieci z art. 27f u.p.d.f. Podatek obliczono zgodnie z dyspozycją art. 6 ust. 4d u.p.d.f., tj. w podwójnej wysokości podatku obliczonego od połowy dochodu.

Tabela 2. Skutki budżetowe projektowanej regulacji dla osób korzystających z ulgi z art. 21 ust. 1 pkt 153 u.p.d.f. (rodzina 4+) (liczba podatników – 67 000, tj. w każdej grupie – 6 700)

grupa	Przychód (wynagrodzenie brutto) w zł	Dochód po odliczeniu składki na ubezpieczenia społeczne i kosztów uzyskania przychodów ¹²⁵ (w zł)	Podatek według dotychczasowej skali podatkowej ¹²⁶ (w zł)	Podatek według projektowanych zasad (w zł)	Różnica (kol. 4 – kol.5) w zł	Skutek podatkowy dla wszystkich podatników z danej grupy (kol.5 x liczba poodatników w grupie) w tys. zł
1	2	3	4	5	6	7
I	55 992 (4 666x12)	45 316	X	X	X	X
II	59 768,88 (4 980,74x12)	48 575	X	X	X	X
III	67 190,40 (5 599,20x12)	54 979	X	X	X	X
IV	74 821,92 (6 235,16x12)	61 564	X	X	X	X
V	84 000 (7000x12)	69 484	X	X	X	X
VI	95 373,48 (7 947,79x12)	79 298	X	X	X	X
VII	108 447,36 (9 037,28x12)	90 580	X	X	X	X
VIII	129 186,72 (10 765,56x12)	108 475	X	X	X	X
IX	172 518 (14 376,50x12)	145 866	3 641	X	3 641	24 394,7
X	223 548 (18 629x12)	189 900	8 925	X	8 925	59 797,5
Suma						84 192,2

¹²⁵ Składka na ubezpieczenia społeczne opłacana przez podatnika (pracownika – 13,71% podstawy obliczania. Koszty uzyskania przychodów przyjęto w kwocie podstawowej – 250 zł m-nie, tj. 3 000 rocznie. Podstawę opodatkowania zaokrąglono do pełnych złotych. Zob. przypis 82.

¹²⁶ Po zaokrągleniu do pełnych złotych. Nie uwzględniono ulgi na dzieci z art. 27f u.p.d.f. Podatek obliczono, przy uwzględnieniu kwoty zwolnienia z art. 21 ust. 1 pkt 153 u.p.d.f. (85 528 zł przychodów, co w przypadku pracowników odnosi się do wynagrodzenia brutto)

Tabela 3. Skutki budżetowe projektowanej regulacji dla pozostałych podatników mających na utrzymaniu co najmniej dwoje dzieci (liczba podatników – 3 009 500, tj. w każdej grupie – 300 950)

grupa	Przychód (wynagrodzenie brutto) w zł	Dochód po odliczeniu składki na ubezpieczenia społeczne i kosztów uzyskania przychodów ¹²⁷ (w zł)	Podatek według dotychczasowej skali podatkowej (w zł)	Podatek według projektowanych zasad (w zł)	Różnica (kol. 4 – kol.5) w zł	Skutek podatkowy dla wszystkich podatników z danej grupy (kol.5 x liczba podatników w grupie) w tys. zł
1	2	3	4	5	6	7
I	55 992 (4 666x12)	45 316	1 838	X	1 838	553 146,1
II	59 768,88 (4 980,74x12)	48 575	2 229	X	2 229	670 817,55
III	67 190,40 (5 599,20x12)	54 979	2 997	X	2 997	901 947,15
IV	74 821,92 (6 235,16x12)	61 564	3 788	X	3 788	1 139 998,6
V	84 000 (7000x12)	69 484	4 738	X	4 738	1 425 901,1
VI	95 373,48 (7 947,79x12)	79 298	5 916	X	5 916	1 780 420,2
VII	108 447,36 (9 037,28x12)	90 580	7 270	X	7 270	2 187 906,5
VIII	129 186,72 (10 765,56x12)	108 475	9 417	X	9 417	2 834 046,15
IX	172 518 (14 376,50x12)	145 866	19 077	1 877	17 200	5 176 340,0
X	223 548 (18 629x12)	189 900	33 168	15 968	17 200	5 176 340,0
Suma						21 846 863,35

Razem skutki dla sektora finansów publicznych dla wszystkich trzech grup podatników podwyższenia kwoty zmniejszającej podatek dla podatników mających na utrzymaniu co najmniej dwoje dzieci (z 3 600 zł do 16 800 zł) – 23 583 594 900 zł (21 846 863 350 zł + 84 192 200 zł + 1 652 539 350 zł), a po uwzględnieniu ulgi na

¹²⁷ Składka na ubezpieczenia społeczne opłacana przez podatnika (pracownika – 13,71% podstawy obliczania. Koszty uzyskania przychodów przyjęto w kwocie podstawowej – 250 zł m-nie, tj. 3 000 rocznie. Podstawę opodatkowania zaokrąglono do pełnych złotych. Zob. przypis 85.

dzieci¹²⁸ 3 262 208 760 zł (odliczenie od podatku) oraz zwrotu bezpośredniego 2 071 191 960 zł¹²⁹ – 22 392 578 100 zł (22,4 mld zł)¹³⁰.

Łączne skutki (ubytek dochodów) dla sektora finansów publicznych podwyższenia górnej granicy pierwszego przedziału skali podatkowej (5,3 mld zł) oraz podwyższenia kwoty zmniejszającej podatek dla podatników mających na utrzymaniu co najmniej dwoje dzieci (22,4 mld zł) – 27,7 mld zł.

Zakładając, że kwota pozostająca w związku z obniżeniem ciężaru podatkowego w dyspozycji podatników (27,7 mld zł) zostanie przeznaczona na konsumpcję i w całości wydatkowana na towary objęte stawką podatku od towarów i usług 23% (założenie maksymalistyczne)¹³¹ dodatkowy dochód budżetu państwa z podatku od towarów i usług¹³² wyniesie – 5,2 mld zł ($27\,700\,000\,000 \times 18,70\%$ ¹³³ = 5 179 900 000).

Dodatkowy dochód sektora finansów publicznych (budżetu państwa i jednostek samorządu terytorialnego¹³⁴) może wynieść natomiast – przy założeniu zyskowności dla przedsiębiorstw niefinansowych na poziomie 4,6%¹³⁵ i stawki podatku dochodowego 19%¹³⁶ – ok. 200 mln zł (0,2 mld zł)¹³⁷.

Ubytek dochodów sektora finansów publicznych w przypadku przyjęcia projektowanych zmian w podatku dochodowym od osób fizycznych może więc wynieść – 22,3 mld zł, przy czym:

- a) ubytek dochodów z tytułu podatku dochodowego od osób fizycznych – 27,7 mld zł,
- b) dodatkowy dochód z tytułu podatku dochodowego od dochodów z działalności gospodarczej (budżet państwa i budżety samorządowe) – 0,2 mld zł,
- c) dodatkowy dochód z tytułu podatku od towarów i usług (budżet państwa) – 5,2 mld zł.

¹²⁸ Zob. też uwagi w pkt V opinii dotyczące prawa do ulgi z art. 27f u.p.d.f. w przypadku wprowadzenia projektowanej zmiany.

¹²⁹ Wysokość ulgi na dzieci przyjęto według danych z 2023 r. w proporcji liczby podatników mających na utrzymaniu co najmniej dwoje dzieci (3 500 000) do liczby wszystkich podatników, którzy skorzystali z tej ulgi $3\,500\,000 / 4\,683\,964 \times 100 = 74,7\%$ ($4\,367\,080$ tys. zł $\times 74,7\%$; $2\,772\,680$ tys. zł $\times 74,7\%$)

¹³⁰ $23\,583\,594\,900 - 3\,262\,208\,760$ (kwota ulgi pomniejszającej podatek) + $2\,071\,191\,960$ (kwota ulgi zwracana bezpośrednio podatnikowi).

¹³¹ Według danych GUS w 2024 r. najwyższy udział w wydatkach gospodarstw domowych stanowiły wydatki na żywność i napoje bezalkoholowe (25,3%) oraz wydatki na użytkowanie mieszkania i nośniki energii (18,8%), pozostałe wydatki stanowiły 55,9%; zob. <https://stat.gov.pl/obszary-tematyczne/warunki-zycia/dochody-wydatki-i-warunki-zycia-ludnosci/sytuacja-gospodarstw-domowych-w-2024-r-w-swietle-badania-budzetow-gospodarstw-domowych,3,24.html>. Żywność i napoje bezalkoholowe opodatkowane są częściowo stawką 5%, częściowo również stawką 8%, częściowo stawką 23% (zob. art. 41 ust. 1-2a i art. 146ef u.p.t.u.)

¹³² Zob. art. 1 ust. 2 u.p.t.u.

¹³³ Podatek liczony rachunkiem „w stu” (zob. art. 146 eg pkt 1 u.p.t.u.).

¹³⁴ Zob. przypis 101.

¹³⁵ Zob. [wyniki finansowe przedsiębiorstw w 2024 r. \(4\).pdf](#) Przychody ogółem w mln zł - 6 032 410,0, wynik finansowy brutto w mln zł - 276 668,8 (4,58%)

¹³⁶ W przypadku osób prawnych oraz osób fizycznych opodatkowanych na podstawie art. 30c u.p.d.f.

¹³⁷ $[(27,7 \text{ mld zł} - 5,2 \text{ mld zł}) \times 4,6\%] \times 19\% = 0,19665 \text{ mld zł}$

Ad 3) W kontekście wskazanych w uzasadnieniu projektu źródeł pokrycia ubytków dochodów podatkowych sektora finansów publicznych (zmiany w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych, Ordynacji podatkowej oraz w ustawie o Krajowej Administracji Skarbowej oraz poszerzenia mechanizmu podzielonej płatności), które mają zdaniem Wnioskodawcy przynieść łącznie ok. 20 mld zł, należy zauważyć, że charakter tych zmian nie przemawia za przyjęciem tak optymistycznego wariantu. Notabene w uzasadnieniu projektu brak jest wskazania sposobu dokonania obliczeń, co uniemożliwia przeprowadzenie krytycznej analizy dokonanych szacunków.

W odniesieniu do kosztów związanych ze sporządzaniem i udostępnianiem przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych raportów (informacji) o dochodach sektora finansów publicznych z podatku dochodowego od osób prawnych i podatku od towarów i usług oraz analizy ryzyka naruszeń przepisów u.p.t.u. w zakresie mechanizmu podzielonej płatności należy zauważyć, że w strukturze Ministerstwa Finansów są odpowiednie komórki zajmujące się statystyką podatkową i analizą przestrzegania przepisów prawa podatkowego oraz ryzykiem występowania naruszeń tych przepisów¹³⁸. Ponadto już obecnie Minister Finansów publikuje na swoich stronach informacje dotyczące rozliczeń podatkowych w podatku dochodowym od osób fizycznych oraz podatku dochodowym od osób prawnych, a do zadań Szefa KAS i dyrektorów izb administracji skarbowej należy prowadzenie działalności analitycznej, prognostycznej i badawczej dotyczącej zjawisk występujących we właściwości KAS oraz analizy ryzyka. Stąd też realizacja przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych oraz Szefa KAS zadań wynikających z projektowanej ustawy nie powinna wiązać się z poniesieniem dodatkowych kosztów (wydatków) budżetowych (powinna zostać sfinansowanych z przyznanych środków w części 19 budżetu państwa).

IX. Inne skutki projektowanej ustawy

Nie zidentyfikowano innych skutków projektowanej regulacji.

X. Zmiana obciążeń administracyjnych

Dodatkowe obciążenia administracyjne związane są przede wszystkim z nałożeniem na ministra właściwego do spraw finansów publicznych obowiązku sporządzania i publikacji w BIP raportów o dochodach sektora finansów publicznych z podatku dochodowego od osób prawnych i podatku od towarów i usług oraz dokonywaniem analizy ryzyka występowania naruszeń przepisów u.p.t.u. w kontekście aktualizacji warunków i zakresu stosowania obowiązkowego mechanizmu podzielonej płatności i przedstawianiem wyników tej analizy wraz z rekomendacjami dotyczącymi zmian w prawie Radzie Ministrów.

¹³⁸ Zob. [Ministerstwo Finansów - Portal Gov.pl](#)

XI. Konkluzje

1. Skutki prawne: Z przeprowadzonej analizy wynika, że projektowana regulacja z art. 27 ust. 1aa u.p.d.f. (podwyższenie kwoty zmniejszającej podatek dla podatników mających na utrzymaniu co najmniej dwoje dzieci) w większym stopniu wpływa na poprawę sytuacji finansowej (dochodowej) podatników zamożniejszych, co może budzić wątpliwości co do zgodności tej propozycji z zasadą sprawiedliwości podatkowej, zasadą powszechności opodatkowania oraz zasadą równości.

Przyjęcie projektowanego ust. 1aa w art. 27 u.p.d.f. może prowadzić do powstania wątpliwości interpretacyjnych w zakresie art. 27f u.p.d.f., statuującego ulgę podatkową na dzieci polegającą na odliczeniu od podatku określonej w art. 27f ust. 2 u.p.d.f. kwoty (możliwości skorzystania z ulgi podatkowej przez podatników, którzy osiągać będą dochody w wysokości niepowodującej powstania zobowiązania podatkowego).

Projektowana regulacja dotycząca podwyższenia kwoty zmniejszającej podatek dla podatników mających na utrzymaniu co najmniej dwoje dzieci nie została uwzględniona w przepisie art. 31c ust. 2 i 3 u.p.d.f., który umożliwia złożenie przez podatnika płatnikowi oświadczenia o niepobieraniu podatku z uwagi na nieprzekroczenie określonej w tym przepisie kwoty (30 000 zł).

Nałożenie na ministra właściwego do spraw finansów publicznych obowiązku dokonywania, w porozumieniu z Szefem KAS, analizy występowania naruszeń przepisów u.p.t.u. w kontekście aktualizacji warunków i zakresu stosowania obowiązkowego mechanizmu podzielonej płatności (nowy ust. 9 w art. 108a u.p.t.u.) jest – w odniesieniu do mechanizmu podzielonej płatności – dublowaniem zadań Szefa KAS i dyrektorów izb administracji skarbowej określonych w u.KAS.

Nałożenie na ministra właściwego do spraw finansów publicznych obowiązku publikacji raportu o dochodach sektora finansów publicznych z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych (nowy ust. 11 w art. 27b u.p.d.p.) oraz podatku od towarów i usług (nowy art. 4a w u.p.t.u.) nie zostało skorelowane – w zakresie terminów publikacji tych raportów – z przedłożeniem przez Radę Ministrów Sejmowi sprawozdania z wykonania ustawy budżetowej.

Wątpliwości budzi bardzo szeroki zakres informacji podlegających ujęciu w raportach publikowanych przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych. Niektóre z tych informacji, np. o liczbie przeprowadzonych kontroli podatników stosujących ceny transferowe, liczbie i zakresie stwierdzonych nieprawidłowości, średnim czasie trwania kontroli, średniej liczbie osób zaangażowanych w czynności kontrolne oraz liczbie szkoleń i liczbie przeszkolonych osób w zakresie czynności kontrolnych dotyczących podatników stosujących ceny transferowe nie są niezbędne do oceny działania KAS i funkcjonowania systemu podatku dochodowego, natomiast mogą stanowić dla nieuczciwych podatników materiał do analizy sposobu działania organów KAS i ich możliwości kontrolnych.

2. Skutki społeczne: Projektowane podwyższenie górnej granicy pierwszego przedziału skali podatkowej (ze 120 000 zł do 140 000 zł) jest o tyle istotne ze społecznego punktu widzenia, że od 2000 r. brak jest w u.p.d.f. prawnej podstawy okresowej (cyklicznej) waloryzacji kwot granicznych progów (przedziałów) skali podatkowej. W obecnym stanie prawnym o zmianie przedziałów skali podatkowej decyduje wyłącznie ustawodawca, który ograniczony jest w tym zakresie przede wszystkim wskazaniem Konstytucji, m.in. zasadą sprawiedliwości podatkowej, która wskazuje m.in. na to, że stawka i taryfy podatkowe powinny być tak kształtowane, aby „nie niszczyły woli” osiągnięcia dochodu i majątku.

Przyjęta konstrukcja finansowego wsparcia podatników mających na utrzymaniu (wychowaniu) co najmniej dwoje dzieci polegająca na podwyższeniu kwoty zmniejszającej podatek (z 3 600 zł do 16 800 zł) powoduje, że w większym stopniu skorzystają na niej podatnicy osiągający wyższe dochody; w przypadku dochodów (wynagrodzenia brutto) powyżej 160 000 zł rocznie (ok. 13 300 zł miesięcznie) brutto (a więc bez pomniejszenia o składki na ubezpieczenie społeczne) zysk małżonków mających na utrzymaniu dwoje dzieci wyniesie, maksymalnie: w stosunku do obecnej regulacji – 34 400 zł, zaś w stosunku do podatku obliczonego przy zastosowaniu projektowanej skali podatkowej, bez uwzględniania ulgi z ust. 1aa – 26 400 zł, a więc ponad siedmiokrotnie więcej niż zysk małżonków otrzymujących minimalne wynagrodzenie za pracę (4 666 zł), a jeżeli wziąć pod uwagę dotychczasowe regulacje – ponad dziewięciokrotnie więcej.

Projektowane zmiany w podatku dochodowym od osób fizycznych, przede wszystkim podwyższenie kwoty zmniejszającej podatek dla podatników mających na utrzymaniu co najmniej dwoje dzieci, mogą zmniejszyć dochody organizacji pożytku publicznego z odpisu 1,5% podatku (możliwość przekazania przez podatnika części należnego od niego podatku dochodowego na rzecz organizacji pożytku publicznego wynika z art. 45c u.p.d.f.).

Ze społecznego punktu widzenia pozytywnie należy ocenić zarówno nałożenie na ministra właściwego do spraw finansów publicznych obowiązku sporządzania i publikacji raportów o dochodach sektora finansów publicznych z podatku dochodowego od osób prawnych i podatku od towarów i usług, jak i wprowadzenie rozwiązań mających na celu przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania (publikacja danych dotyczących cen transferowych, podwyższenie stawki dodatkowego zobowiązania podatkowego z art. 58b §1 o.p., obowiązek okresowego przeprowadzania kontroli w zakresie cen transferowych w dużych podmiotach, objęcie obowiązkowym mechanizmem podzielonej płatności nowych towarów i usług, obowiązek analizy funkcjonowania u.p.t.u. w zakresie mechanizmu podzielonej płatności).

3. Skutki gospodarcze: Skutki gospodarcze projektowanej ustawy związane będą z dwoma aspektami: po pierwsze – obniżeniem obciążeń podatkowych dla podatników podatku dochodowego od osób fizycznych; po drugie – regulacjami mającymi na celu uszczelnienie systemu podatkowego, przede wszystkim

w zakresie podatku od towarów i usług oraz podatku dochodowego od osób prawnych.

Projektowane regulacje prowadzą do obniżenia ciężaru podatkowego w podatku dochodowym od osób fizycznych o kwotę ok. 27,7 mld zł, co stanowi ok. 1,7% wartości produkcji sprzedanej wyrobów własnych producentów w 2024 r. Część zaoszczędzonych z tego tytułu środków może być przeznaczona na konsumpcję, część natomiast może zostać zainwestowana w papiery wartościowe (akcje, obligacje), część natomiast może zostać ulokowana w innych formach oszczędzania i poprzez system bankowy oraz funduszy inwestycyjnych zasilić gospodarkę i tym samym wpłynąć na wysokość produkcji przemysłowej i PKB.

4. Skutki finansowe: Ubytek dochodów sektora finansów publicznych w przypadku przyjęcia projektowanych zmian w podatku dochodowym od osób fizycznych (podwyższenia górnej granicy pierwszego przedziału skali podatkowej do 140 000 zł (ze 120 000 zł) oraz podwyższenie kwoty zmniejszającej podatek dla podatników mających na utrzymaniu co najmniej dwoje dzieci do 16 800 zł (z 3 600 zł) może więc wynieść – 22,3 mld zł, przy czym:

- 1) ubytek dochodów z tytułu podatku dochodowego od osób fizycznych – 27,7 mld zł (5,3 mld zł z tytułu podwyższenia górnej granicy pierwszego przedziału skali podatkowej) i 22,4 mld zł (podwyższenie kwoty zmniejszającej podatek dla podatników mających na utrzymaniu co najmniej dwoje dzieci) ,
- 2) dodatkowy dochód z tytułu podatku dochodowego od dochodów z działalności gospodarczej – 0,2 mld zł,
- 3) dodatkowy dochód z tytułu podatku od towarów i usług – 5,2 mld zł.

Realizacja przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych oraz Szefa KAS zadań wynikających z projektowanej ustawy (sporządzanie i udostępnianie raportów (informacji) o dochodach sektora finansów publicznych z podatku dochodowego od osób prawnych i podatku od towarów i usług oraz analizy ryzyka naruszeń przepisów u.p.t.u. w zakresie mechanizmu podzielonej płatności) nie powinna generować dodatkowych kosztów (wydatków).

5. Rozwiązania zagraniczne: Najwyższy poziom wydatków publicznych na świadczenia rodzinne w postaci preferencji podatkowych w stosunku do PKB występował w 2021 r. w Niemczech, Francji i na Węgrzech. W Niemczech wsparcie dla rodzin następuje w formie zasiłku na dziecko lub kwoty wolnej od podatku. Urząd skarbowy sprawdza, które rozwiązanie jest dla podatnika korzystniejsze. We Francji obliczenia podatku dochodowego od osób fizycznych dokonuje się z wykorzystaniem tzw. ilorazu rodzinnego. Na Węgrzech kwota odliczenia od podstawy opodatkowania uzależniona jest od liczby posiadanych dzieci.

Informacje na temat dochodów sektora finansów publicznych uzyskiwanych z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych oraz podatku od towarów i usług publikowane są w różnym zakresie przez ministerstwa finansów m.in. we Francji, Niemczech i Włoszech. Niektóre państwa członkowskie UE lub należące do OECD, m.in. Francja i Wielka Brytania, stosują rozwiązania penalizujące zachowania

podatników, które uszczuplają dochody budżetowe. W większości państw członkowskich UE nie ma odrębnych procedur kontroli w zakresie cen transferowych.

Autorzy:

Dr Jacek Kulicki, specjalista ds. finansów publicznych (pkt I-III, V-XI.1,2,3,4)

Dr Danuta Adamiec, specjalista ds. gospodarczych (pkt IV, XI.5)

Akceptował:

Wicedyrektor Biura Ekspertyz
i Oceny Skutków Regulacji

Ziemowit Cieślak

/podpisano elektronicznie/