

NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI

DEPARTAMENT BUDŻETU I FINANSÓW

KBF-41020/2006

Nr ewid. 31/2007/P06029/KBF

**Informacja
o wynikach kontroli
tworzenia prawa
podatkowego w zakresie ulg
i zwolnień podatkowych**

W a r s z a w a k w i e c i e ń 2 0 0 7 r .

Misja *Najwyższej Izby Kontroli jest dbałość
o gospodarność i skuteczność w służbie publicznej
dla Rzeczypospolitej Polskiej*

Wizja *Najwyższej Izby Kontroli jest cieszący się
powszechnym autorytetem najwyższy organ
kontroli państwowej, którego raporty będą
oczekiwanym i poszukiwanym źródłem informacji
dla organów władzy i społeczeństwa*

**Informacja o wynikach kontroli tworzenia
prawa podatkowego w zakresie ulg
i zwolnień podatkowych**

Dyrektor Departamentu
Budżetu i Finansów

Waldemar Długolecki

Zatwierdzam

Prezes
Najwyższej Izby Kontroli

Mirosław Sekuła

Warszawa, 17 kwietnia 2007 r.

Najwyższa Izba Kontroli
ul. Filtrowa 57
00-950 Warszawa
tel./fax: 0-xxxx-22-825 44 81
www.nik.gov.pl

1. Wprowadzenie	4
2. Podsumowanie wyników kontroli	5
2.1. Ogólna ocena kontrolowanej działalności	5
2.2. Synteza wyników kontroli	5
2.3. Wnioski	6
3. Ważniejsze wyniki kontroli	8
3.1. Charakterystyka stanu prawnego oraz uwarunkowań ekonomicznych i organizacyjnych	8
3.2. Istotne ustalenia kontroli	14
3.2.1. Sporządzanie projektów aktów normatywnych zawierających regulacje dotyczące ulg i zwolnień podatkowych	14
3.2.2. Prowadzenie prac przygotowawczych – analizy przedlegislacyjne	16
3.2.3. Monitoring funkcjonowania ulg i zwolnień podatkowych	18
3.2.4. Prezentacja analiz skutków funkcjonowania ulg i zwolnień podatkowych	20
4. Informacje dodatkowe o przeprowadzonej kontroli	22
4.1. Przygotowanie kontroli	22
4.2. Postępowanie kontrolne i działania podjęte po zakończeniu kontroli	22
Załącznik nr 1	25
Załącznik nr 2	27

1. Wprowadzenie

Najwyższa Izba Kontroli, w ramach inicjatywy EUROSAI¹, przeprowadziła w 2006 r. kontrolę stanowienia ulg i zwolnień podatkowych (kontrola numer P/06/029).

Celem kontroli była ocena jakości procesu tworzenia prawa w zakresie ulg i zwolnień podatkowych. Badano w szczególności czy analizowane jest funkcjonowanie systemu ulg i zwolnień podatkowych, a wyniki tych analiz są wykorzystywane do projektowania nowych rozwiązań. Kontrolą objęto 17 ulg i zwolnień w podatku dochodowym od osób prawnych, podatku dochodowym od osób fizycznych, podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowym, w tym m.in. ulgę internetową, ulgę na nowe technologie, obniżone stawki podatku od towarów i usług, obniżoną stawkę akcyzy na oleje opałowe (szczegółowy wykaz zbadanych ulg i zwolnień w załączniku nr 1).

Ocena stanowienia ulg i zwolnień podatkowych została dokonana w oparciu o przepisy prawne regulujące tworzenie prawa. Wykorzystano również standardy międzynarodowe odnoszące się do zwolnień i ulg podatkowych.

Kontrola została przeprowadzona w III i IV kwartale 2006 r.

1 EUROSAI – Europejska Organizacja Najwyższych Organów Kontroli (European Organisation of Supreme Audit Institutions).

2. Podsumowanie wyników kontroli

2.1. Ogólna ocena kontrolowanej działalności

Najwyższa Izba Kontroli, mimo stwierdzonych uchybień, ocenia pozytywnie przestrzeganie zasad tworzenia projektów aktów normatywnych w zakresie ulg i zwolnień podatkowych, stwierdzając jednocześnie niedostateczne dokumentowanie prac przedlegislacyjnych oraz zbyt wąski zakres prowadzonych analiz funkcjonowania ulg i zwolnień podatkowych.

2.2. Synteza wyników kontroli

1. Uzasadnienia projektów ustaw wprowadzających badane ulgi i zwolnienia podatkowe w podatkach dochodowych oraz w podatku od towarów i usług zawierały elementy wymagane w regulaminie pracy Rady Ministrów², w tym – ocenę zgodności projektowanych rozwiązań z prawem Unii Europejskiej. NIK stwierdziła odstępstwa od zasad określonych w regulaminie w przypadku niektórych projektów rozporządzeń wprowadzających zwolnienia i ulgi w podatku akcyzowym (str. 14–16).
2. Ministerstwo Finansów nie posiadało dokumentacji potwierdzającej przeprowadzenie wstępnych analiz skutków zbadanych przez NIK ulg i zwolnień podatkowych. Brak tej dokumentacji ogranicza możliwość oceny jakości prac oraz weryfikację prawidłowości oszacowania skutków wprowadzenia ulg i zwolnień podatkowych (str. 16-18).
3. Nie wszystkie ulgi i zwolnienia podatkowe oceniane były pod względem ich społecznego i gospodarczego oddziaływania. W obowiązujących regulacjach normujących funkcjonowanie Rady Ministrów nie ma rozwiązań systemowych, zobowiązujących organy administracji rządowej do obserwowania i analizy skutków ulg i zwolnień podatkowych z punktu widzenia funkcjonowania całego systemu podatkowego, osiąganych efektów w wymiarze społeczno-gospodarczym oraz skutków budżetowych. Powoduje to, iż analiza stosowanych rozwiązań odnosi się do wąskiego obszaru oddziaływania, będącego przedmiotem zainteresowania właściwych resortów.

² Wymagania stawiane uzasadnieniu aktu normatywnego określono w §10 Uchwały Nr 48 Rady Ministrów z dnia 19 marca 2002 r. (M.P. z 2002 r. Nr 13, poz. 221, ze zm.), wcześniej obowiązujące regulaminy: z 25 lutego 1997 r. M.P. z 1997 r. Nr 15 poz. 144, regulacja z 12.02.1991 r. M.P. z 1991 r. Nr 7 poz. 47 ze zm.

Obowiązujące w Polsce przepisy prawne nie zobowiązują do przeprowadzania pełnej analizy efektywności ulg i zwolnień podatkowych i w tym zakresie nie są zgodne ze standardami międzynarodowymi opracowanymi przez OECD³. W konsekwencji nie można stwierdzić czy osiągnięte zostały cele założone przy projektowaniu poszczególnych ulg podatkowych oraz czy uzasadnione jest wprowadzanie zmian lub modyfikacji. W ocenie NIK prowadzenie tego typu analiz oraz upublicznianie ich wyników zwiększyłoby także przejrzystość tworzenia i stosowania nowych rozwiązań w zakresie prawa podatkowego. Daje to asumpt do rozważań nad celowością oraz zakresem zmian w systemie tworzenia i kontroli stosowania prawa podatkowego (str. 18-20).

4. Ministerstwo Finansów prezentuje informacje o wpływie funkcjonowania ulg i zwolnień podatkowych na dochody budżetowe w sprawozdaniach z wykonania budżetu państwa oraz w informacjach o dochodach podatkowych zamieszczanych na stronach internetowych Ministerstwa. Zakres uzyskiwanych przez Ministerstwo Finansów informacji nie umożliwia prezentowania efektów funkcjonowania ulg i zwolnień w innym wymiarze. W ocenie NIK sporządzanie analiz skutków społeczno-gospodarczych będących wynikiem ich stosowania oraz ich upowszechnianie zapewniłoby możliwość ich społecznej oceny oraz zwiększyłoby przejrzystość systemu ich stosowania (str. 20-21).

2.3. Wnioski

Prace przedlegislacyjne nie powinny być ograniczone do analizy skutków społecznych i gospodarczych projektowanej regulacji, ale uwzględniać także wnioski wynikające ze stałej obserwacji jakie skutki, zarówno zamierzone jak i niezamierzone, wywołuje wdrożone prawo.

Brak dostatecznej informacji uniemożliwia stworzenie spójnego systemu podatkowego, wykorzystującego efektywne instrumenty i ograniczający ryzyko nadużyć i zaistnienia niepożądanych skutków. Dlatego, dla jakości projektowanego prawa podatkowego, istotne jest prowadzenie systematycznego monitoringu obowiązujących rozwiązań w tym zakresie.

W wystąpieniu pokontrolnym, skierowanym do Ministra Finansów Najwyższa Izba Kontroli wniosła o:

3 Standardy wypracowane przez OECD (Organization for Economic Co-operation and Development) - Best Practice Guidelines – Off Budget and Tax Expenditures, GOV/PGC/SBO(2004)6.

- 1) zapewnienie pełnego przestrzegania wymogów obowiązujących w pracach nad projektami aktów normatywnych,
- 2) dokumentowanie prac przedlegislacyjnych (prowadzenia analiz) będących podstawą opracowania projektów aktów prawnych oraz skutków regulacji prezentowanych w uzasadnieniu projektowanego aktu,
- 3) przygotowanie i przedstawienie Radzie Ministrów projektu rozwiązań, które umożliwiłyby ocenę efektywności ulg i zwolnień podatkowych, z punktu widzenia funkcjonowania całego systemu podatkowego, jak również pod względem ich oddziaływania na sferę społeczno-gospodarczą,
- 4) publikowanie informacji o wynikach przeprowadzonych analiz skutków społeczno-gospodarczych funkcjonujących ulg i zwolnień podatkowych.

Realizacja powyższych wniosków powinna poprawić jakość procesu tworzenia prawa podatkowego oraz doprowadzić do rozpoczęcia systemowego przeglądu efektów jego funkcjonowania. Upublicznianie informacji o efektach funkcjonowania ulg i zwolnień podatkowych zwiększyłoby natomiast przejrzystość systemu ich stosowania.

3. Ważniejsze wyniki kontroli

3.1. Charakterystyka stanu prawnego oraz uwarunkowań ekonomicznych i organizacyjnych

Ulgi i zwolnienia podatkowe są przedmiotem szczególnego zainteresowania podatników. Istota ich funkcjonowania w podatkach dochodowych wiąże bowiem się ze zmniejszeniem bądź likwidacją ciężaru podatkowego, a w podatkach pośrednich wpływa także na kształtowanie się cen.

Funkcjonujące ulgi i zwolnienia podatkowe w znacznym stopniu wpływają na wysokość dochodów budżetu państwa. W podatku dochodowym od osób fizycznych w 2005 r. z możliwości preferencyjnego, łącznego opodatkowania dochodów małżonków skorzystało 10,6 mln podatników (tj. 44,5% ogółu podatników), z odliczeń w postaci ulg podatkowych skorzystało 10,6 mln podatników, dochód zwolniony od podatku wyniósł 129,6 mln zł (tj. 0,03% dochodu brutto przed odliczeniami). Korzystając z ulg podatkowych polegających na możliwości ich odliczania od dochodu ogółem podatnicy odliczyli 3,2 mld zł (tj. 0,9% dochodów brutto pomniejszonych o odliczone składki na ubezpieczenie społeczne). Odliczenia ulg podatkowych od podatku wyniosły 3,9 mld zł (tj. 11,6% podatku po odliczeniu składki na ubezpieczenie zdrowotne).

W podatku dochodowym od osób prawnych w 2005 r. dochód wolny od podatku wyniósł 17,9 mld (tj. 11,7% dochodu brutto podatników, skutek budżetowy – 3,4 mld zł), zwolnienia dla spółek z udziałem zagranicznym oraz dla podmiotów działających w specjalnych strefach ekonomicznych dotyczyły 4,0 mld dochodów (tj. 2,6% dochodu brutto, skutek budżetowy – 752,5 mln zł). Obniżki dochodu w wyniku zastosowania ulg wyniosły 332,0 mln zł (tj. 0,2% dochodu brutto, skutek budżetowy – 63,2 mln zł). Odliczenia i obniżki podatku wyniosły 734,3 mln zł (tj. 3,4% podatku przed odliczeniami).

Zakres przepisów normujących polski system podatkowy jest bardzo szeroki⁴. Ulgi i zwolnienia podatkowe występują we wszystkich rodzajach podatków i w istotny sposób stanowią o kształcie systemu podatkowego.

4 System informacji prawnej LEX pod hasłem podatki wykazuje 341 regulacji – ustawy, rozporządzenia, umowy międzynarodowe (według stanu na 2 marca 2007 r.).

Zasady opodatkowania dostawy towarów i świadczenia usług określa ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług⁵. Podstawą opodatkowania jest obrót (tj. kwota należna z tytułu sprzedaży, pomniejszona o kwotę należnego podatku). Podstawowa stawka tego podatku wynosi 22% (art. 41 ust. 1). Ustawa przewiduje również stawki: 7%, 3%, 0%. Zastosowanie obniżonych (preferencyjnych) stawek ograniczone jest do określonych przypadków. Podstawę do stosowania obniżonych stawek stanowi również rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 27 kwietnia 2004 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług. Paragrafy 6-7d tego rozporządzenia określają towary, dla których obniża się stawki podatku. Ustawa przewiduje katalog zwolnień o charakterze przedmiotowym (art. 43-82). Zwolnienia przedmiotowe określone zostały również w § 8–11b rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 27 kwietnia 2004 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług⁶. Od podatku od towarów i usług zwolniono podatników u których wartość sprzedaży opodatkowanej nie przekroczyła w poprzednim roku podatkowym wyrażonej w złotych kwoty 10 tys. euro.

Ustawa z dnia 23 stycznia 2004 r. o podatku akcyzowym⁷ w art. 4 określiła zakres przedmiotowy do którego odnosi się stosowanie podatku akcyzowego. W ustawie zawarto katalog zwolnień ustawowych oraz określone zostały stawki dla poszczególnych wyrobów akcyzowych. Zwolnienia od akcyzy (przedmiotowe i podmiotowe) określone zostały w artykułach 23–25 ustawy. Poza zwolnieniami i preferencjami określonymi w ustawie, Ministrowi Finansów przysługuje również prawo do obniżania stawki akcyzy oraz różnicowania jej wysokości w zależności od rodzaju wyrobu (rozporządzenie z dnia 22 kwietnia 2004 r. w sprawie obniżania stawki akcyzy⁸). Zasady stosowania zwolnień od akcyzy określone zostały rozporządzeniem z dnia 26 kwietnia 2004 r. w sprawie zwolnień od podatku akcyzowego⁹.

Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych¹⁰, opodatkowuje dochody osób fizycznych, z wyjątkiem działalności rolniczej (ale bez działów specjalnych produkcji rolnej), leśnej, spadków, darowizn. Przedmiotowy zakres podatku dochodowego od osób fizycznych w polskim prawie podatkowym nie ma charakteru

5 DzU z 2004 r. nr 54, poz. 535 ze zm.

6 DzU nr 97, poz. 970 ze zm.

7 DzU nr 29, poz. 257 ze zm.

8 DzU z 2004 r., nr 87, poz. 825 ze zm.

9 DzU z 2006 r., nr 72, poz. 500 ze zm.

10 j.t. DzU z 2000 r., nr 14, poz. 176 ze zm.

trwałego, w znacznym stopniu określany jest poprzez swobodne kształtowanie przez ustawodawcę listy przedmiotowych zwolnień podatkowych – w okresie obowiązywania ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (u.p.d.o.f.) brzmienie art. 21 zawierającego podstawowy katalog zwolnień podatkowych, poddane było zmianie ponad stukrotnie. W swym aktualnym kształcie katalog zwolnień jest bardzo obszerny, obejmuje bowiem ponad 110 pozycji (art. 21, art. 52, 52a i 52c). W konstrukcji podatku przewidziano również preferencyjne podejście do opodatkowania małżonków, które stanowi wyłom od zasady odrębnego opodatkowania każdej osoby fizycznej. W podatku dochodowym od osób fizycznych przewidziano ulgi podatkowe polegające na uprawnieniu podatników do dokonywania odliczeń określonych poniesionych przez nich wydatków (w całości lub w części) od dochodu przed opodatkowaniem (art. 26, 26b, 26c, 26d). Ponadto ulgi polegające na uprawnieniu podatników do pomniejszania kwoty podatku w przypadku poniesienia określonego rodzaju wydatków (art. 27b, 27d, 27e).

Według ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych¹¹ opodatkowaniu podlegają dochody osób prawnych (oraz wskazanych w ustawie jednostek nieposiadających osobowości prawnej) z wyjątkiem dochodów zwolnionych od podatku – ich enumeratywne wyliczenie zawiera art. 17.

Tworzenie prawa odbywa się według wyznaczonych, unormowanych w polskim systemie prawnym reguł legislacyjnych. W tym zakresie opracowane zostały również standardy międzynarodowe, stanowiące punkt odniesienia zastosowany do oceny organizacji polskiego systemu tworzenia oraz kontroli skutków stosowania prawa w zakresie ulg i zwolnień podatkowych¹².

Definicja ulgi podatkowej

Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa¹³ definiuje ulgi podatkowe jako przewidziane w przepisach prawa podatkowego zwolnienia, odliczenia, obniżki albo zmniejszenia, których zastosowanie powoduje obniżenie podstawy opodatkowania lub wysokości podatku (art. 3 pkt 6).

¹¹ j.t. DzU z 2000 r., nr 54, poz. 654 ze zm.

¹² Patrz przypis 3.

¹³ Art. 3 pkt 6 Ordynacji podatkowej.

Regulacje dotyczące procesu legislacyjnego

Zasady techniki prawodawczej dotyczące rządowych projektów aktów prawnych określone zostały w rozporządzeniu Prezesa Rady Ministrów z dnia 20 czerwca 2002 r.¹⁴ (wcześniej tj. do 30 marca 2001 r. obowiązywała w tym zakresie uchwała Rady Ministrów Nr 147 z dnia 5 listopada 1991 r. w sprawie zasad techniki prawodawczej)¹⁵. Zobowiązują one Radę Ministrów przed sporządzeniem projektu ustawy do:

- 1) wyznaczenia i opisu stanu stosunków społecznych w dziedzinie wymagającej interwencji organów władzy publicznej oraz wskazaniem pożądaných kierunków ich zmiany,
- 2) ustalenia potencjalnych, prawnych i innych niż prawne, środków oddziaływania umożliwiających osiągnięcie zamierzonych celów,
- 3) określenia przewidywanych skutków społecznych, gospodarczych, organizacyjnych, prawnych i finansowych każdego z rozważanych rozwiązań,
- 4) zasięgnięciem opinii podmiotów zainteresowanych rozstrzygnięciem sprawy,
- 5) dokonania wyboru sposobu interwencji organów władzy publicznej.

W przypadku podjęcia przez Radę Ministrów decyzji o przygotowaniu projektu ustawy, zobowiązana jest ona do:

- 1) zapoznania się z dotychczasowym stanem prawnym, w tym z obowiązującymi ustawami, umowami międzynarodowymi, którymi Rzeczpospolita Polska jest związana, prawodawstwem organizacji i organów międzynarodowych, których Rzeczpospolita Polska jest członkiem, oraz prawem Unii Europejskiej, obowiązującym w regulowanej dziedzinie,
- 2) ustalenia skutków dotychczasowych uregulowań prawnych obowiązujących w danej dziedzinie,
- 3) określenia celów, jakie zamierza się osiągnąć przez wydanie nowej ustawy,
- 4) ustalenia alternatywnych rozwiązań prawnych, które mogą skutecznie służyć osiągnięciu założonych celów,
- 5) sformułowania prognozy podstawowych i ubocznych skutków rozważanych alternatywnych rozwiązań prawnych, w tym ich wpływ na system prawa,
- 6) określenia skutków finansowych poszczególnych alternatywnych rozwiązań prawnych oraz ustalenia źródła ich pokrycia,
- 7) dokonania wyboru optymalnego w danych warunkach rozwiązania prawnego.

14 DzU nr 100, poz. 908.

15 M.P. z 1991 r., Nr 44, poz. 310.

Wymagania stawiane uzasadnieniu projektu aktu normatywnego określono w § 10 uchwały Nr 48 Rady Ministrów z dnia 19 marca 2002 r. – Regulamin pracy Rady Ministrów. Uzasadnienie to ma obejmować przede wszystkim:

- przedstawienie istniejącego stanu rzeczy w dziedzinie, która ma być unormowana, oraz wyjaśnienie potrzeby i celu wydania aktu,
- wykazanie różnic między dotychczasowym a proponowanym stanem prawnym,
- charakterystykę i ocenę przewidywanych, związanych z wejściem w życie aktu skutków prawnych, w tym w szczególności dotyczących uznaniowości i uproszczenia stosowanych procedur.

Odrębną część uzasadnienia stanowi (§ 10 ust. 6) syntetyczne przedstawienie wyników oceny przewidywanych skutków społeczno-gospodarczych wprowadzenia aktu normatywnego, zwana oceną skutków regulacji (OSR), zawierające:

- wskazanie podmiotów, na które oddziałuje akt normatywny,
- wyniki przeprowadzonych konsultacji,
- przedstawienie wyników analizy wpływu aktu normatywnego w szczególności na sektor finansów publicznych.

Wspomniana uchwała określa także obowiązki organu przedstawiającego projekt aktu normatywnego w zakresie jego uzgodnienia i zaopiniowania. Zgodnie z § 12 uchwały organ wnioskujący jest obowiązany uzgodnić projekt dokumentu rządowego z członkami Rady Ministrów. Jeżeli projekt dokumentu rządowego podlega zaopiniowaniu lub uzgodnieniu z organami, których zakresu działania dotyczy projekt, obowiązek skierowania projektu spoczywa na organie wnioskującym (§ 12 ust. 4). Przepisy tej uchwały stosuje się w związku z art. 34 ustawy z dnia 4 września 1997 r. o działach administracji rządowej¹⁶, zgodnie z którym minister jest obowiązany do inicjowania i opracowywania polityki Rady Ministrów w stosunku do działu, którym kieruje oraz do przedkładania w tym zakresie inicjatyw i projektów aktów normatywnych na posiedzenia Rady Ministrów. Do ulg podatkowych zastosowanie mają w szczególności następujące przepisy kompetencyjne zawarte w tej ustawie:

- art. 9 określający zakres spraw należących do działu „Gospodarka” w odniesieniu do ulg w podatku akcyzowym,

¹⁶ DzU z 2003 r., nr 159, poz. 1548 ze zm.

- art. 12a określający zakres spraw należący do działu informatyzacja w odniesieniu do ulg dotyczących sprzętu komputerowego (podatek VAT) oraz do ulgi w podatku CIT na wydatki na nabycie nowych technologii,
- art. 14 określający zakres spraw należących do działu kultura i ochrona dziedzictwa narodowego w odniesieniu do darowizn na cele oświatowe.

Ponadto art. 8 ust. 2 pkt 1 ustawy nakłada na kierującego działem odpowiedzialność za realizację wpływów podatkowych.

W ramach funkcjonującej struktury Rady Ministrów zadania z zakresu budżetu, finansów publicznych oraz instytucji finansowych realizowane są przez Ministra Finansów. W strukturze Ministerstwa działają wyspecjalizowane w zakresie związanym z tematyką kontroli jednostki organizacyjne:

- Departament Polityki Podatkowej,
- Departament Podatków Dochodowych,
- Departament Podatku od Towarów i Usług,
- Departament Podatku Akcyzowego i Ekologicznego.

Do ich zadań należą m.in.: inicjowanie i opracowywanie propozycji założeń polityki podatkowej, opracowywanie projektów aktów prawnych oraz analiza istniejących rozwiązań (w tym projektowanie ich zmian), szacowanie skutków wprowadzania nowych regulacji, udział w uzgodnieniach resortowych oraz w pracach komisji sejmowych i senackich, nad projektami ustaw podatkowych¹⁷.

Standardy międzynarodowe

Grupa robocza EUROSAI wskazała, iż punktem odniesienia do oceny powinny być również standardy międzynarodowe¹⁸ wypracowane przez OECD¹⁹. Formułowane zalecenia odnoszą się do kwestii projektowania oraz monitorowania skutków funkcjonowania ulg i zwolnień podatkowych, w szczególności:

- standard nr 10 – ulgi i zwolnienia podatkowe powinny być identyfikowane poprzez wykorzystywanie koncepcji *benchmark tax* (tj. prezentacji informacji o skutkach budżetowych w odniesieniu do dochodów podatkowych uzyskanych przy braku ulg

17 Zarządzenie Ministra Finansów z dnia 21 stycznia 2005 r. (ze zm.) w sprawie nadania regulaminu organizacyjnego Ministerstwu Finansów.

18 Patrz przypis 3.

19 OECD - Organizacja Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (Organization for Economic Cooperation and Development).

i zwolnień podatkowych jak również z uwzględnieniem skutków funkcjonowania ulg i zwolnień podatkowych)²⁰,

- standard nr 11 – wszystkie ulgi i zwolnienia podatkowe powinny być szacowane oraz włączane do budżetu; prezentowane wydatki budżetowe oraz ulgi i zwolnienia podatkowe powinny być zestawione dla tego samego okresu,
- standard nr 13 – wszystkie ulgi i zwolnienia podatkowe powinny być poddawane przeglądowi, w ten sam sposób jak wydatki budżetowe. Przegląd skuteczności realizacji celów powinien być dokonywany przez właściwe ministerstwa,
- standard nr 14 – ulgi i zwolnienia podatkowe powinny być przypisane do właściwych ministerstw,
- standard nr 16 – odpowiedzialność za dokonywanie szacunków skutków budżetowych ulg i zwolnień podatkowych powinna należeć do obowiązków Ministerstwa Finansów.

3.2. Istotne ustalenia kontroli

3.2.1. Sporządzanie projektów aktów normatywnych zawierających regulacje dotyczące ulg i zwolnień podatkowych

W Ministerstwie Pracy i Polityki Społecznej stwierdzono, iż projekt ustawy zawierającej zwolnienie z opodatkowania zysków kapitałowych od oszczędności gromadzonych w ramach Indywidualnych Kont Emerytalnych opracowany został zgodnie z obowiązującymi procedurami. Prace przedlegislacyjne były dokumentowane, a zakres wykorzystywania oraz efekty wprowadzonego zwolnienia były analizowane przez Ministerstwo.

Badanie dokumentacji w Ministerstwie Finansów wykazało, iż uzasadnienia projektów ustaw wprowadzających badane ulgi i zwolnienia podatkowe w podatkach dochodowych oraz w podatku od towarów i usług zawierały wymagane elementy określone Regulaminem pracy Rady Ministrów. Natomiast w badanych projektach rozporządzeń wprowadzających ulgi i zwolnienia w podatku akcyzowym stwierdzono, iż nie we wszystkich przypadkach określone wymogi zostały spełnione.

20 Np. na Litwie pokazywane są dwie wersje oddziaływania na dochody budżetowe, jedna z uwzględnieniem funkcjonujących ulg i zwolnień podatkowych, druga pokazująca sytuację jakie byłyby dochody budżetowe w sytuacji gdyby nie było ulg i zwolnień podatkowych.

Ministerstwo Finansów, przygotowując projekt rozporządzenia przedłużającego obowiązywanie do końca 2006 r. ulgi dla rafinerii, do których ropa dostarczana jest transportem kolejowym lub samochodowym²¹, nie przeprowadziło analizy efektów dotychczasowego wykorzystywania przedmiotowej ulgi. Tego typu analizy nie przeprowadził również Minister Skarbu Państwa, który był autorem programu restrukturyzacji i prywatyzacji sektora naftowego. Takie postępowanie było niezgodne z zasadami określonymi w § 3 ust. 1 pkt 1 Regulaminu pracy Rady Ministrów, zobowiązującymi członków Rady Ministrów do należytego przygotowania i wszechstronnego rozważenia rozpatrywanych spraw. Ministerstwo Finansów nie zbadało także, czy zwolnienie to stanowi pomoc publiczną²² i jako takie nie wymagało notyfikacji Komisji Europejskiej. Było to niezgodne z zasadami techniki prawodawczej²³, które zobowiązują do zapoznania się z dotychczasowym stanem prawnym.

W uzasadnieniu projektu rozporządzenia, które weszło w życie w dniu 17 czerwca 2005 r., zmieniającego rozporządzenie w sprawie obniżenia stawek podatku akcyzowego w zakresie stawek podatku akcyzowego od olejów opałowych, nie przedstawiono informacji na temat skutków społeczno-gospodarczych związanych ze zwiększeniem kosztów ogrzewania i nie wskazano podmiotów, na które projektowane zmiany miały oddziaływać. Informacje te nie zostały zawarte w uzasadnieniu projektu rozporządzenia, pomimo iż przesunięcie części olejów opałowych opodatkowanych niższą stawką akcyzy do grupy olejów opodatkowanych wyższą stawką spowodowało dla podmiotów korzystających z tych olejów zwiększenie kosztów ogrzewania. Nie zostały także oszacowane skutki budżetowe projektowanej regulacji, gdyż według wyjaśnień byłyby one obarczone ryzykiem błędu. W ocenie NIK ryzyko popełnienia błędu nie jest wystarczającym argumentem dla zaniechania określania skutków projektowanej regulacji. Brak takich szacunków uniemożliwia ocenę ex post czy dana regulacja spowodowała osiągnięcie zamierzonych celów i czy osiągnięte skutki spełniają oczekiwania projektodawcy.

W uzasadnieniu projektu rozporządzenia, zmieniającego rozporządzenie w sprawie obniżenia stawek podatku akcyzowego (podpisanego przez Ministra Finansów w dniu

21 Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 26 kwietnia 2004 r. w sprawie zwolnień od podatku akcyzowego (§17).

22 Ustawa z dnia 30 kwietnia 2004 r. o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej (DzU nr 123, poz. 1291).

23 Rozporządzenie Prezesa Rady Ministrów z dnia 20 czerwca 2002 r. w sprawie „Zasad techniki prawodawczej” (DzU nr 100, poz. 908).

19 września 2005 r.)²⁴, nie wskazano podmiotów, których dotyczy projektowane rozporządzenie jak również nie przedstawiono informacji o wpływie projektowanej regulacji na działalność tych podmiotów. Zgodnie z treścią oceny skutków regulacji, projektowane rozporządzenie nie było również, z uwagi na konieczność szybkiego wydania, przedmiotem konsultacji społecznych. Także uzgodnienia w Ministerstwie Finansów, ze względu na określenie krótkiego okresu na przedstawienie opinii, miały ograniczony zakres. Departament Kontroli Celno-Akcyzowej otrzymał do zaopiniowania tekst projektu o godzinie 11²⁰ z terminem zgłoszenia uwag do godziny 12⁰⁰. Tego typu praktyka nie zapewnia możliwości przeprowadzenia wszechstronnej oceny opiniowanego aktu.

W trakcie procesu legislacyjnego wypełniony był obowiązek oceny projektowanych rozwiązań prawnych co do ich zgodności z prawem Unii Europejskiej. Spośród zbadanych przypadków z przepisami prawa wspólnotowego nie jest zgodne stosowanie obniżonych stawek podatku od towarów i usług w poniższych przypadkach: stawka 0% na dostawę sprzętu komputerowego dla szkół i innych placówek oświatowych, stawka 7% na odzież i dodatki odzieżowe dla dzieci, na wyroby sztuki ludowej oraz rękodzieła i rzemiosła ludowego i artystycznego, jak również dostawa towarów przeznaczonych na cele ochrony przeciwpożarowej. Rozwiązania te wprowadzono na etapie prac parlamentarnych. Negatywna ocena co do zgodności przedmiotowych regulacji z prawem wspólnotowym została sformułowana przez Urząd Komitetu Integracji Europejskiej w opinii z dnia 10 marca 2004 r. skierowanej do przewodniczącego Komisji Finansów Publicznych Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej. Mimo to, projekt ustawy został przyjęty przez Parlament.

Należy podkreślić, że dokonana przez NIK ocena przestrzegania zasad tworzenia prawa podatkowego odnosi się do jakości prac rządowych.

3.2.2. Prowadzenie prac przygotowawczych – analizy przedlegislacyjne

Zasady techniki prawodawczej dotyczące rządowych projektów aktów prawnych określone w rozporządzeniu Prezesa Rady Ministrów z dnia 20 czerwca 2002 r. zobowiązują, przed sporządzeniem projektu aktu prawnego, do wyznaczenia i opisu stanu stosunków społecznych w dziedzinie wymagającej interwencji organów władzy oraz wskazania pożądanych kierunków zmian. Sporządzenie projektu aktu powinno być poprzedzone

²⁴ Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 19 września 2005 r. zmieniające rozporządzenie w sprawie obniżenia stawek podatku akcyzowego (DzU z 2004 r. nr 87, poz. 825 ze zm.).

prowadzeniem odpowiednich prac (w tym analiz) przygotowawczych. W Ministerstwie Finansów nie było dokumentacji potwierdzającej przeprowadzenie tych czynności dla zbadanych ulg i zwolnień podatkowych. Najwyższa Izba Kontroli nie kwestionując wyjaśnień, iż tego typu prace przygotowawcze były w Ministerstwie prowadzone, wskazuje na konieczność ich dokumentowania. Brak tego typu dokumentacji ogranicza możliwość dokonania oceny jakości prac oraz zweryfikowanie zastosowanych metod oszacowania skutków wdrożenia nowych rozwiązań.

Na niską jakość prowadzonych w Ministerstwie Finansów szacunków budżetowych skutków wprowadzania nowych regulacji prawnych wskazują wyniki kontroli wprowadzenia obowiązku instalowania kas fiskalnych w taksówkach²⁵. W toku kontroli Najwyższa Izba Kontroli stwierdziła brak należytej staranności ze strony Ministerstwa Finansów przy szacowaniu kosztów budżetowych wprowadzenia nowej regulacji.

Na niedostateczną jakość prac przedlegislacyjnych wskazano w opracowaniu „Kontrola tworzenia i stosowania prawa podatkowego pod rządami Konstytucji RP”²⁶. We wprowadzeniu do pracy, dokonując podsumowania wyników badań stwierdzono, że „(...) w Polsce mamy do czynienia ze źle zorganizowanym i źle funkcjonującym procesem tworzenia prawa podatkowego (...), w Polsce jest brak prognozowania i badania skutków stosowania wydawanych aktów prawnych. Tworzy to niczym nieuzasadnioną, wręcz szkodliwą barierę między tworzeniem prawa podatkowego (w tym kontrolą tych procesów) a jego stosowaniem i kontrolą stosowania. (...)”.

W trakcie kontroli, w dniu 22 listopada 2006 r., weszło w życie zarządzenie Dyrektora Generalnego Ministerstwa Finansów w sprawie trybu postępowania legislacyjnego w Ministerstwie Finansów²⁷. Reguluje ono przebieg oraz zakres dokumentowania i prezentacji wyników prac legislacyjnych. W zarządzeniu nie został jednak określony wymóg dokumentowania prac przedlegislacyjnych, w taki sposób, aby możliwa była ocena przeprowadzonych analiz oraz ocena zastosowanych metodologii określenia skutków projektowanych regulacji.

25 Kontrola realizacji przez urzędy skarbowe dochodów budżetu państwa z podatku od towarów i usług w roku 2004 i I półroczu 2005 r. (P/05/030).

26 Projekt badawczy KBN nr 1 H02A 008 27 – synteza badań przedstawiona została w opracowaniu Kontrola tworzenia i stosowania prawa podatkowego pod rządami Konstytucji RP pod redakcją Eugeniusza Ruśkowskiego, Wolters Kluwer Polska, 2006 r.

27 Zarządzenie Nr 3/DL/2006.

W ocenie NIK konieczne jest prowadzenie wstępnych analiz skutków proponowanych regulacji oraz gromadzenie pełnej dokumentacji z wyników prac przedlegislacyjnych związanych z projektowanymi regulacjami. Takie analizy powinny być podstawą oceny, czy wdrożone prawo wywołuje zamierzone skutki, w stosunku do tych, które były przewidywane na etapie projektowania i wdrażania. Efektem oceny powinna być decyzja co do celowości utrzymywania obowiązującego stanu prawnego, jego zmiany bądź też uchylenia.

Ministerstwo Finansów odnosząc się do oceny zaprezentowanej w wystąpieniu pokontrolnym stwierdziło, że położy nacisk na konieczność przestrzegania obowiązku dokonywania wstępnych analiz skutków proponowanych regulacji oraz gromadzenia pełnej dokumentacji z wyników prac przedlegislacyjnych związanych z proponowanymi regulacjami.

3.2.3. Monitoring funkcjonowania ulg i zwolnień podatkowych

Monitorowanie oraz ocena skutków funkcjonowania ulg i zwolnień podatkowych powinno być dokonywane z uwzględnieniem ich efektywności, wpływu na dochody budżetowe oraz oddziaływania społeczno-gospodarczego.

Na mocy ustawy z dnia 4 września 1997 r. o działach administracji rządowej monitoring osiąganych efektów oraz oddziaływania na sferę społeczno-gospodarczą należy do kompetencji właściwych ministerstw. Takie rozwiązanie jest zgodne ze standardami OECD²⁸.

Jako przykłady aktywnego monitoringu funkcjonujących ulg i zwolnień podatkowych Ministerstwo Finansów wskazało²⁹ m.in. doprowadzenie do:

- uchylenia zwolnienia z podatku dochodowego zakładów pracy chronionej – zwolnienie to wbrew założeniom nie przyczyniło się do tworzenia miejsc pracy dla niepełnosprawnych,
- likwidacji ulgi inwestycyjnej dla podmiotów gospodarczych z jednoczesnym obniżeniem stawek podatku dochodowego (o takie rozwiązanie postulowali sami podatnicy),
- likwidacji ulgi mieszkaniowej (tzw. dużej ulgi budowlanej i ulgi remontowo-modernizacyjnej), która nie spowodowała zahamowania rozwoju budownictwa mieszkaniowego.

²⁸ Standard nr 14.

²⁹ Ulgi te nie były przedmiotem badań kontrolnych NIK.

Spośród badanych ulg i zwolnień w dwóch przypadkach (ulga dla rafinerii, do których ropa dostarczana jest transportem kolejowym lub samochodowym oraz ulga związana z przekazywaniem darowizn m.in. na cele kulturalne), efektywność oddziaływania stosowanych instrumentów nie była przedmiotem analiz w Ministerstwie Finansów. Funkcjonowanie tych ulg nie było też monitorowane przez resorty, do kompetencji których należy inicjowanie oraz opracowywanie polityki w zakresie działań administracji rządowej obejmujących te ulgi. Część ze stosowanych rozwiązań w zakresie ulg i zwolnień podatkowych nie była zatem przedmiotem ocen pod względem ich społecznego i gospodarczego oddziaływania. Tym samym niemożliwa jest pełna ocena ich efektywności jako instrumentu polityki fiskalnej państwa.

W obowiązujących regulacjach normujących funkcjonowanie Rady Ministrów nie ma rozwiązań systemowych, które wprowadzałyby obowiązek prowadzenia skoordynowanego monitoringu funkcjonujących ulg i zwolnień podatkowych, z punktu widzenia funkcjonowania całego systemu podatkowego, osiąganych efektów w wymiarze społeczno-gospodarczym oraz skutków budżetowych. W ocenie Izby taka sytuacja powoduje, iż analiza stosowanych rozwiązań odnosi się do wąskiego obszaru oddziaływania, będącego przedmiotem zainteresowania właściwych resortów. Obecne rozwiązania nie zapewniają możliwości prowadzenia pełnej analizy efektywności stosowanych rozwiązań, co ogranicza możliwość dokonywania oceny wykorzystywania ich jako instrumentu polityki fiskalnej państwa.

W ocenie NIK powyższa sytuacja uzasadnia konieczność wprowadzenia pełnego skoordynowanego monitoringu funkcjonujących w polskim systemie podatkowym ulg i zwolnień podatkowych. Powinno to pozwolić na kompleksową ocenę wpływu ulg i zwolnień na dochody budżetowe, ocenę osiąganych efektów społeczno-gospodarczych, a także ocenę możliwości ich likwidacji bądź zastąpienia, w uzasadnionych przypadkach, innymi alternatywnymi instrumentami. Stosowanie tych rozwiązań byłoby także zgodne z rekomendowanymi przez OECD standardami.

NIK pozytywnie oceniła utworzenie w Ministerstwie Finansów Departamentu Polityki Podatkowej. Zadaniem tego Departamentu jest m.in. prowadzenie analiz niezbędnych do wypracowania decyzji o kierunkach zmian podatkowych, a także doprowadzenie do stworzenia podstaw dla przyszłej kodyfikacji prawa podatkowego. Według wyjaśnień Ministerstwa Finansów Departament ten ma prowadzić szerszą analizę skutków funkcjonowania ulg i zwolnień podatkowych, jednakże realizacja powyższego zadania wymaga dopracowania zasad przepływu informacji pomiędzy poszczególnymi komórkami

organizacyjnymi jak również z innymi jednostkami. W ocenie NIK przeprowadzenie tego typu prac oraz wprowadzenie odpowiednich rozwiązań organizacyjnych, wyegzekwuje prowadzenie obserwacji i analiz funkcjonowania ulg i zwolnień podatkowych, całego systemu podatkowego w taki sposób aby możliwa była konstruktywna ocena obowiązujących rozwiązań.

3.2.4. Prezentacja analiz skutków funkcjonowania ulg i zwolnień podatkowych

Obecnie obowiązujące regulacje nakazują prezentację kosztów i korzyści projektowanych regulacji prawnych (w tym dotyczących ulg i zwolnień podatkowych) wraz z uruchomieniem procedury uzgodnień międzyresortowych (art. 5 ustawy z dnia 7 lipca 2005 r. o działalności lobbingsowej w procesie stanowienia prawa³⁰). Organy administracji rządowej nie są natomiast zobowiązane do sporządzania i upublicznienia informacji na temat efektywności oraz oddziaływania społecznego i gospodarczego stosowanych ulg i zwolnień podatkowych. W ocenie NIK brak takiego obowiązku uniemożliwia dokonywanie publicznej oceny stosowanych rozwiązań, co w konsekwencji ogranicza przejrzystość systemu podatkowego w zakresie funkcjonowania ulg i zwolnień podatkowych.

Nie są publikowane informacje na temat efektywności oddziaływania społeczno-gospodarczego stosowanych rozwiązań. Ministerstwo Finansów prezentuje jedynie informacje o wpływie funkcjonowania ulg i zwolnień podatkowych na dochody budżetowe w sprawozdaniach z wykonania budżetu państwa oraz w informacjach o dochodach podatkowych zamieszczanych na stronach internetowych Ministerstwa.

Po przeprowadzonych analizach zeznań podatkowych przygotowywane są corocznie przez Ministerstwo Finansów informacje z rozliczenia podatku dochodowego od osób fizycznych i podatku dochodowego od osób prawnych, które zawierają szczegółowe dane na temat skutków budżetowych oraz liczby podatników korzystających z ulg podatkowych, a w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych również zwolnień przedmiotowych. Powyższe informacje podawane są do publicznej wiadomości poprzez publikacje w Biuletynie Skarbowym MF i umieszczane są na stronie internetowej Ministerstwa. Takie postępowanie stanowi realizację standardów wypracowanych przez OECD. Inaczej jest w przypadku podatków pośrednich.

30 DzU nr 169, poz. 1414.

Monitoring oddziaływania ulg i zwolnień podatkowych w podatku akcyzowym odbywa się przy wykorzystywaniu danych z Urzędów i Izb Celnich właściwych dla tego podatku. Zbierane informacje dotyczą oddziaływania przedmiotowych zwolnień na wysokość dochodów budżetowych. Prezentowane dane w sprawozdaniu z wykonania ustawy budżetowej przedstawiają wysokość uzyskanych dochodów, przyczyny odchyleń wykonania planu oraz skutki wpływu zmian systemowych, w tym zmian dokonywanych w zakresie ulg i zwolnień.

W podatku od towarów i usług projektowane zmiany, w zakresie zwolnień oraz obniżonych stawek podatku, uwzględniane są w prognozach makroekonomicznych. Finansowe skutki stosowania systemu stawek prezentowane w sprawozdaniu z wykonania ustawy budżetowej przedstawiane są w postaci zbiorczej informacji nt. uzyskanych dochodów budżetowych wraz z informacją nt. przyczyn odchyleń od planu oraz dynamiki zrealizowanych dochodów.

Uzyskiwane przez Ministerstwo Finansów informacje nie umożliwiają prezentowania efektów funkcjonowania ulg i zwolnień podatkowych w innym wymiarze. W ocenie NIK sporządzanie oraz publikowanie analiz skutków społeczno-gospodarczych ich stosowania zwiększyłoby przejrzystość systemu finansów publicznych. Według informacji Ministerstwa Finansów podjęte zostaną tam konsultacje, które pozwolą ustalić tryb, zakres oraz sposób upubliczniania przedmiotowych informacji.

4. Informacje dodatkowe o przeprowadzonej kontroli

4.1. Przygotowanie kontroli

Jako podstawę prac przygotowawczych przyjęto wyniki prac grupy roboczej EUROSAI, która wypracowała zestaw pytań kontrolnych bazujących między innymi na standardach międzynarodowych OECD. Ponadto opracowanie programu kontroli poprzedzone zostało zorganizowaniem spotkania z przedstawicielami Ministerstwa Finansów, w efekcie którego wytypowano do badań kontrolnych ulgi i zwolnienia podatkowe (dodatkowo w toku kontroli, poza wytypowanymi na etapie przygotowania kontroli, zbadano ulgi i zwolnienia podatkowe wybrane losowo) oraz zapoznano się ze szczegółowymi zasadami prac w obszarze objętym kontrolą.

Do przeprowadzenia oceny wybrane zostały ulgi i zwolnienia w podatkach, z których wpływy stanowią najwyższe dochody budżetu państwa: podatek od towarów i usług, podatek dochodowy od osób fizycznych, podatek akcyzowy, podatek dochodowy od osób prawnych.

Ocena przebiegu postępowania legislacyjnego objęła fazę prac rządowych (w tym wewnątrzresortowych) oraz konsultacji społecznych. Założono, iż badaniu podlegać będzie wypełnianie wymogów formalnych regulujących proces legislacyjny, kompletność oraz prawidłowość założeń będących podstawą wdrażania badanych rozwiązań, a także zakres prowadzonego monitoringu skutków funkcjonowania i jego wykorzystywanie dla kształtowania systemu ulg i zwolnień podatkowych. Punktem odniesienia do formułowanych ocen były również standardy międzynarodowe OECD.

4.2. Postępowanie kontrolne i działania podjęte po zakończeniu kontroli

Wyniki kontroli zostały przedstawione w protokołach kontroli oraz omówione na naradzie pokontrolnej, która odbyła się w Ministerstwie Finansów.

Na podstawie ustaleń zawartych w protokołach kontroli sformułowano 2 wystąpienia pokontrolne do kierowników jednostek kontrolowanych.

Zawarte w wystąpieniu pokontrolnym do Ministra Finansów wnioski dotyczyły:

- a) zapewnienia pełnego przestrzegania wymogów obowiązujących w trakcie sporządzania projektów aktów normatywnych,

- b) dokumentowania prac przedlegislacyjnych (prowadzenia analiz) będących podstawą opracowania projektów prawnych oraz skutków regulacji prezentowanych w uzasadnieniu projektowanego aktu,
- c) wprowadzenia rozwiązań organizacyjnych, które umożliwiłyby prowadzenie analiz założeń projektowanych ulg i zwolnień podatkowych oraz ocenę ich efektywności, z punktu widzenia funkcjonowania całego systemu podatkowego, jak również pod względem ich oddziaływania na sferę społeczno-gospodarczą,
- d) publikowania informacji o wynikach przeprowadzonych analiz, skutków społeczno-gospodarczych funkcjonujących ulg i zwolnień podatkowych.

W odpowiedzi na wystąpienie pokontrolne, Ministerstwo Finansów poinformowało o podjęciu działań zmierzających do realizacji wniosków pokontrolnych.

Minister Finansów poinformował m.in., że:

- Ad. a) „(...) zadanie to jest z dużą starannością realizowane przez Ministerstwo Finansów, w pracach nad projektami aktów prawnych. Do jeszcze bardziej efektywnej realizacji tego zadania przyczyni się również fakt, iż z dniem 22 listopada 2006 r. weszło w życie zarządzenia (...) w sprawie trybu legislacyjnego w Ministerstwie Finansów, które ustala tryb postępowania w przypadku opracowywania, uzgadniania i ogłaszania aktów normatywnych opracowywanych w Ministerstwie Finansów. Wprowadzone ww. zarządzeniem normy postępowania wpłyną w znacznej mierze na poprawę przestrzegania wymogów legislacyjnych, określonych na podstawie odrębnych przepisów”.
- Ad. b) „(...) w Ministerstwie Finansów położony zostanie nacisk na konieczność przestrzegania obowiązku dokonywania wstępnych analiz skutków proponowanych regulacji oraz gromadzenia pełnej dokumentacji z wyników prac przedlegislacyjnych związanych z proponowanymi regulacjami”.
- Ad. c) „(...) w najbliższym czasie zostanie skierowane wystąpienie do Kancelarii Prezesa Rady Ministrów, w którym będą przedstawione uwagi i wnioski NIK w tym zakresie (...)”.
- Ad. d) „(...) podjęte zostaną w Ministerstwie Finansów konsultacje z właściwym departamentami, w tym z Departamentem Legislacyjnym, które pozwolą ustalić czy nie istnieją przeszkody formalne w upublicznieniu informacji o wynikach przeprowadzonych analiz, skutków społeczno-gospodarczych funkcjonujących ulg

i zwolnień. Ponadto musi zostać określony tryb, co do zakresu oraz sposobu upubliczniania przedmiotowych informacji”.

W wystąpieniu pokontrolnym skierowanym do Ministra Pracy i Polityki Społecznej NIK sformułowała pozytywną ocenę kontrolowanej działalności bez wniosków pokontrolnych.

Wykaz zbadanych ulg i zwolnień podatkowych

Analizie kontrolnej poddano proces projektowania, wdrażania i monitoringu ulg, zwolnień podatkowych oraz innych preferencji podatkowych (z wyłączeniem ulg w zapłacie podatków przyznawanych na podstawie decyzji organów podatkowych) – w szczególności:

- 1) w podatku dochodowym od osób fizycznych (ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych):
 - wspólne opodatkowanie małżonków – art. 6 ust 2,
 - zwolnienie z opodatkowania zysków kapitałowych od oszczędności gromadzonych w ramach Indywidualnych Kont Emerytalnych – art. 21 ust. 1 pkt 58a,
 - zwolnień przedmiotowych w podatku dochodowym od osób fizycznych – w art. 21 ust. 1 pkt 6,
 - zwolnień przedmiotowych w podatku dochodowym od osób fizycznych – art. 21 ust. 1 pkt 6a,
 - wydatków ponoszonych przez podatnika z tytułu użytkowania sieci Internet tzw. ulgi internetowej – art. 26 ust 1 pkt 6a;
- 2) w podatku dochodowym od osób prawnych (ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych):
 - odliczenie od dochodów kwot darowizn – art. 18 ust. 1,
 - odliczenie od podstawy opodatkowania wydatków na nowe technologie – art. 18b ust. 1,
 - zwolnienie od podatku dochodowego funduszy inwestycyjnych - art. 6 ust. 1 pkt 10;
- 3) w podatku od towarów i usług (ustawa o podatku od towarów i usług):
 - stawka 7% na dostawę odzieży i dodatków odzieżowych dla dzieci – załącznik nr 3 (poz. 45, 47),
 - stawka 0% na dostawę w kraju i wewnątrzwspólnotowe nabycie książek – art. 146 ust. 1 pkt 3,
 - stawka 0% na dostawę sprzętu komputerowego dla placówek oświatowych oraz organizacji humanitarnych – art. 83 ust. 1 pkt 26,

- stawka 7% na sprzedaż wyrobów sztuki ludowej oraz rękodzieła i rzemiosła ludowego i artystycznego – załącznik nr 3 (poz. 110-128);

4) w podatku akcyzowym:

- zwolnienie od podatku akcyzowego dla produktów rafinacji ropy naftowej, wytwarzanych przez rafinerie ropy naftowej, do których ropa naftowa jest dostarczana wyłącznie transportem kolejowym lub samochodowym – §17 ust. 1 rozporządzenia MF w sprawie zwolnień od podatku akcyzowego,
- zwolnienie z akcyzy gazu płynnego zużywanego do innych celów niż do napędu pojazdów samochodowych – art. 24 ust. 1 ustawy o podatku akcyzowym,
- obniżona stawka akcyzy na oleje opałowe – art. 65 ust. 1 ustawy o podatku akcyzowym,
- zwolnienie od podatku akcyzowego dla podatników produkujących piwo, o którym mowa w §21 rozporządzenia w sprawie zwolnień od podatku akcyzowego,
- zwolnienia od akcyzy dodatków i domieszek do paliw silnikowych oraz towarów przeznaczonych do użycia jako paliwa silnikowe inne niż paliwa silnikowe lub oleje opałowe wymienione w pozycji 5 załącznika nr 1 do ustawy, w przypadku gdy są zużywane do innych celów niż napędowe, opałowe lub jako dodatki lub domieszki do paliw silnikowych – art. 24 ust. 1 ustawy o podatku akcyzowym.

Wykaz skontrolowanych podmiotów oraz jednostek organizacyjnych NIK, które przeprowadziły w nich kontrole. Osoby zajmujące kierownicze stanowiska, w jednostkach, w których przeprowadzono kontrole

1. Kontrolę przeprowadziła Najwyższa Izba Kontroli Departament Budżetu i Finansów w Ministerstwie Finansów i w Ministerstwie Pracy i Polityki Społecznej.
2. Ministrowie Finansów:
 - Zyta Gilowska – od 22.09.2006 r.,
 - Stanisław Kluza – od 14.07.2006 r. do 22.09.2006 r.,
 - Paweł Wojciechowski – od 24.06.2006 r. do 14.07.2006 r.,
 - Zyta Gilowska – od 07.01.2006 r. do 24.06.2006 r.,
 - Teresa Lubińska – od 31.10.2005 r. do 07.01.2006 r.,
 - Mirosław Gronicki – od 21.07.2004 r. do 31.10.2005 r.,
 - Andrzej Raczek – od 16.06.2003 r. do 21.07.2004 r.,
 - Grzegorz W. Kołodko – od 06.07.2002 r. do 16.06.2003 r.,
 - Marek Belka – od 19.10.2001 r. do 06.07.2002 r.,
 - Halina Wasilewska-Trenkner – od 28.08.2001 r. do 19.10.2001 r.
 - Jarosław Bauc – od 12.06.2000 r. do 28.08.2001 r.
 - Leszek Balcerowicz – od 31.10.1997 r. do 08.06.2000 r.
 - Marek Belka – od 04.02.1997 r. do 31.10.1997 r.
 - Grzegorz Kołodko – od 28.04.1994 r. do 04.02.1997 r.,
 - Marek Borowski – od 26.10.1993 r. do 08.02.1994 r.,
 - Jerzy Osiatyński – od 01.07.1992 r. do 26.10.1993 r.,
 - Andrzej Olechowski – od 28.02.1992 r. do 05.06.1992 r.,
 - Karol Lutkowski – od 23.12.1991 r. do 27.02.1992 r.,
 - Leszek Balcerowicz – od 12.09.1989 r. do 22.12.1991 r.
3. Ministrowie Pracy i Polityki Społecznej:
 - Anna Kalata – od 5.05.2006 r.,
 - Krzysztof Stefan Michalkiewicz – od 31.10.2005 r. do 5.05.2006 r.

Wykaz organów, którym przekazano informację o wynikach kontroli

1. Prezydent Rzeczypospolitej Polskiej
2. Marszałek Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej
3. Marszałek Senatu Rzeczypospolitej Polskiej
4. Prezes Rady Ministrów
5. Komisja Finansów Publicznych
6. Komisja do Spraw Kontroli Państwowej
7. Minister Finansów
8. Minister Pracy i Polityki Społecznej