



Andrzej Majorczyk

Politechnika Warszawska,
Zakład Zarządzania Produkcją, Procesami i Projektami
Warszawa, Polska
e-mail: agnieszka.bitkowska@pw.edu.pl
ORCID 0000-0002-2817-8244

WPŁYW PANDEMII COVID 19 NA PODATKOWE DOCHODY BUDŻETU PAŃSTWA W POCZĄTKOWEJ FAZIE JEJ ROZWOJU

THE IMPACT OF THE COVID 19 PANDEMIC ON THE TAX REVENUES OF THE STATE BUDGET
IN THE INITIAL PHASE OF ITS DEVELOPMENT

Słowa kluczowe: podatek, dochód budżet państwa pandemia

Keywords: tax, income state budget pandemic

Streszczenie

W polskim systemie prawnym istnieje skatalogowany zestaw danin publicznych, nazwanych przez ustawodawcę podatkami, które w całości lub pewnej części stanowią podatkowe dochody budżetu państwa. W marcu 2020 roku ten harmonijny zestaw danin publicznych został rozchwiany ze względu na ogłoszenia na obszarze Rzeczypospolitej Polskiej stanu epidemii. Efektem takiego rozchwiania źródeł finansowania budżetu państwa, jest ta publikacja, w której przedstawiony został wpływ pandemii COVID 19 na podatkowe dochody budżetu państwa w początkowej fazie jej rozwoju. Ponieważ obszar przedmiotu badań, w tym zakresie jest ogromny, dlatego w publikacji obszar badawczy ograniczono tylko do podstawowych podatków, a czas okres tylko do roku 2020 roku.

Abstract

In the Polish legal system there is a cataloged set of public tributes, called taxes by the legislator, which in whole or in some part constitute tax revenues of the state budget. In March 2020, this harmonious set of public tributes was disrupted due to the declaration of an epidemic state in the territory of the Republic of Poland. The result of such a disruption of the sources of state budget financing, is this publication, which presents the impact of the COVID 19 pandemic on the tax revenues of the state budget in the initial phase of its development. Since the area of the subject of research, in this regard, is huge, so in the publication the research area is limited only to basic taxes, and the time period only to 2020.

WSTĘP

W literaturze przedmiotu nadaremno szuka jest jednoznacznej definicji dochodów podatkowych budżetu państwa. Natomiast możemy poszukać skatalogowany zestaw danin publicznych, które to w polskim systemie fiskalnym ustawodawca postanawia uznać za podatki. Podatki te w całości lub w pewnej części stanowią podatkowe dochody budżetu państwa. Tego rodzaju daniny zostały usankcjonowane prawnie. W związku z tym nakładają obowiązek ich uiszczenia. Podatkami stanowiącymi w całości dochód budżetu państwa są podatki: od towarów i usług, akcyzowy, od gier, dochodowy od osób fizycznych w formie ryczałtu ewidencjonowanego, dochodowy od osób fizycznych w formie

ryczałtu od przychodów osób duchownych, tonażowy, od wydobycia niektórych kopalin, od produkcji okrętowej, od sprzedaży detalicznej, od niektórych instytucji finansowych¹. Rozporządzeniem Ministra Zdrowia z dnia 20 marca 2020 r. w sprawie ogłoszenia na obszarze Rzeczypospolitej Polskiej stanu epidemii w okresie od dnia 20 marca 2020 r. do odwołania ogłoszono stan epidemii w związku z zakażeniami wirusem SARS-CoV-2. Celem pracy jest zwrócenie uwagi na oddziaływanie tego rodzaju instrumentów prawno – ekonomicznych na podatkowe dochody budżetu państwa. Ponieważ obszar badawczy jest bardzo duży, zatem ograniczono się tylko do podstawowych podatków, a czas okres tylko do roku 2020 roku, w porównaniu do lat 2010; 2015; 2019. W pracy przyjęto tezę, że wprowadzenie przedmiotowego rozporządzenia w roku 2020 nie miało wpływu na radykalne obniżenie podatkowych dochodów budżetu państwa w obszarze podatku od towarów i usług, podatku akcyzowego, podatku dochodowego od osób prawnych i podatku dochodowego od osób fizycznych w początkowej fazie obowiązywania niniejszego rozporządzenia Ministra Zdrowia. W tym celu dokonano porównań wpływów z czterech podatków za lata 2010; 2015; 2019 i 2020.

ISTOTA FINANSÓW PUBLICZNYCH

Finanse publiczne

Finanse publiczne obejmują procesy związane z gromadzeniem środków publicznych oraz ich rozdysponowaniem, a w szczególności: gromadzenie dochodów i przychodów publicznych, wydatkowanie środków publicznych, finansowanie potrzeb pożyczkowych budżetu państwa i budżetów jednostek samorządu terytorialnego (gmin, miast na prawach powiatu, powiatów oraz województw), zaciąganie zobowiązań angażując środki publiczne, zarządzanie środkami publicznymi, zarządzanie długiem publicznym oraz rozliczenia z budżetem Unii Europejskiej. Podstawę prawną określającą te procesy stanowi ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych [Dz. U. 2021 r. poz. 305] i przepisy wprowadzające ustawę o finansach publicznych [Dz. U. z 2022 r. poz. 1634]. W przypadku gospodarki finansowej jednostek samorządu terytorialnego również ustawa z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym [Dz. U. z 2022 r. poz. 559], ustawa z dnia 5 czerwca 1998 r. o samorządzie powiatowym [Dz. U. z 2022 r. poz. 1526], ustawa z dnia 5 czerwca 1998 r. o samorządzie województwa [Dz. U. z 2022 r. poz. 547] oraz ustawa z dnia 13 listopada 2003 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego [Dz. U. z 2021 r. poz. 1672].

Sektor finansów publicznych tworzą: organy władzy publicznej (w tym: organy administracji rządowej, organy kontroli państwowej i ochrony prawa oraz sądy i trybunały), jednostki samorządu terytorialnego oraz ich związki, jednostki budżetowe, samorządowe, zakłady budżetowe, agencje wykonawcze, instytucje gospodarki budżetowej, państwowe fundusze celowe, Zakład Ubezpieczeń Społecznych, Kasa Rolniczego Ubezpieczenia Społecznego oraz fundusze przez nie zarządzane, Narodowy Fundusz Zdrowia, samodzielne publiczne zakłady opieki zdrowotnej, uczelnie publiczne, Polska Akademia Nauk i tworzone przez nią jednostki organizacyjne, państwowe i samorządowe instytucje kultury oraz państwowe instytucje filmowe, inne państwowe lub samorządowe osoby prawne utworzone na podstawie odrębnych ustaw w celu wykonywania zadań publicznych, z wyłączeniem przedsiębiorstw, instytutów badawczych, banków i spółek prawa handlowego [*Rocznik statystyczny...*, 2019, 2021].

Dochody budżetu państwa można podzielić na dochody podatkowe i nie podatkowe

Dochodami podatkowymi i niepodatkowymi budżetu państwa są:

1. podatki i opłaty, w części, która zgodnie z odrębnymi ustawami nie stanowi dochodów jednostek samorządu terytorialnego, przychodów państwowych funduszy celowych oraz innych jednostek sektora finansów publicznych;
2. cła;
3. wpłaty z zysku przedsiębiorstw państwowych i jednoosobowych spółek Skarbu Państwa oraz banków państwowych;
4. wpłaty z tytułu dywidendy;

¹ J. Kulicki https://www.sejm.gov.pl/sejm8.nsf/BASLeksykon.xsp?id=0250F944A10FE00FC1257A590044AF_4E&litera=D (2022–10–23)

5. wpłaty z zysku Narodowego Banku Polskiego;
6. wpłaty nadwyżki środków finansowych agencji wykonawczych;
7. dochody pobierane przez państwowe jednostki budżetowe, o ile odrębne ustawy nie stanowią inaczej;
8. dochody z najmu i dzierżawy oraz z innych umów o podobnym charakterze, dotyczące składników majątkowych Skarbu Państwa, o ile odrębne ustawy nie stanowią inaczej;
9. odsetki od środków zgromadzonych na rachunkach bankowych państwowych jednostek budżetowych lub organów władzy publicznej, o ile odrębne ustawy nie stanowią inaczej;
10. odsetki od lokat terminowych ustanowionych ze środków zgromadzonych na centralnym rachunku bieżącym budżetu państwa;
11. odsetki od udzielonych z budżetu państwa pożyczek krajowych i zagranicznych;
12. grzywny, mandaty i inne kary pieniężne, o ile odrębne ustawy nie stanowią inaczej;
13. spadki, zapisy i darowizny w postaci pieniężnej na rzecz Skarbu Państwa;
14. dochody ze sprzedaży majątku, rzeczy i praw, niestanowiące przychodów w rozumieniu art. 5 ust. 1 pkt 4 lit. a i b², o ile odrębne ustawy nie stanowią inaczej;
15. inne dochody określone w odrębnych ustawach lub umowach międzynarodowych;
16. środki europejskie i środki, o których mowa w art. 5 ust. 3 pkt 5 lit. a i b³, na realizację projektów pomocy technicznej oraz środki, o których mowa w art. 5 ust. 3 pkt 5 lit. c i d i pkt 6 oraz w art. 4 ust. 2 rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 1306/2013 z dnia 17 grudnia 2013 r. w sprawie finansowania wspólnej polityki rolnej, zarządzania nią i monitorowania jej oraz uchylającego rozporządzenia Rady (EWG) nr 352/78, (WE) nr 165/94, (WE) nr 2799/98, (WE) nr 814/2000, (WE) nr 1290/2005 i (WE) nr 485/2008 (Dz. Urz. UE L 347 z 20.12.2013, str. 549), zwanego dalej „rozporządzeniem nr 1306/2013”, po ich przekazaniu na rachunek dochodów budżetu państwa;
17. odsetki wykupywane przez nabywców obligacji skarbowych lub nadwyżka wynikająca z różnicy pomiędzy ceną emisyjną a wartością nominalną zbywanych obligacji skarbowych.

Najbardziej znanymi i najczęściej wymienianymi podatkami stanowiącymi dochody budżetu Państwa są:

1. podatek od towarów i usług,
2. podatek dochodowy od osób fizycznych,
3. podatek dochodowy od osób prawnych.

Dochody budżetu państwa

Z tego co opisano powyżej można wnioskować, że w ustawie o finansach publicznych sformułowano w literaturze przedmiotu definicję, z treści której wynika, iż: „dochodami budżetu państwa są: wszystkie dochody publiczne, których przeznaczenie nie zostało zastrzeżone na rzecz budżetów jednostek samorządu terytorialnego lub jednostek sektora finansów publicznych oraz dochody pochodzące od jednostek organizacyjnych powiązanych z budżetem państwa” [Kosikowski, 2011, s. 320]. Dochody te w sposób definitywny i bezzwrotny zasilają budżet państwa. Wydatkowanie dochodów budżetowych oznacza ostateczne ich zużycie przez władzę publiczną. Dochody ujmowane są w budżecie państwa w wielkości prognozowanej, co oznacza, że ich faktyczne wykonanie może być zarówno wyższe, jak i niższe od wielkości przyjętych w budżecie. Katalog źródeł dochodów budżetu państwa statuowany w art. 111 ustawy o finansach publicznych nie jest wyczerpujący, ustawa ta w wielu miejscach odsyła do odrębnych przepisów. Przyjmuje się, że dochody budżetowe mogą być klasyfikowane wg różnych kryteriów. Ich najogólniejszym podziałem jest podział (ustawowy) na dochody podatko-

² Środkami publicznymi są: przychody budżetu państwa i budżetów jednostek samorządu terytorialnego oraz innych jednostek sektora finansów publicznych pochodzące:

a) ze sprzedaży papierów wartościowych,
b) z prywatyzacji majątku Skarbu Państwa oraz majątku jednostek samorządu terytorialnego,

³ Do środków, o których mowa w ust. 1 pkt 2, zalicza się: środki przeznaczone na realizację:

c) Norweskiego Mechanizmu Finansowego 2004–2009,
d) Mechanizmu Finansowego Europejskiego Obszaru Gospodarczego 2004–2009;

we i niepodatkowe. Ujmuje się je w załączniku nr 1 do ustawy budżetowej według źródeł dochodów oraz części i działów klasyfikacji budżetowej⁴.

WYBRANE PODATKOWE KATEGORIE DOCHODÓW BUDŻETU PAŃSTWA

Podatek od towarów i usług

Współczesny podatek od towarów i usług (VAT) należy do grupy podatków obrotowych⁵, których istota polega na tym, że opodatkowana jest wartość dokonywanego przez podatnika [Dz. U. z 2022 poz. 931] obrotu, to jest całość sprzedaży towarów i usług. Europejski Trybunał Sprawiedliwości określił cechy charakterystyczne podatku VAT, którymi są [Zubrzycki, 2009, s. 5; Czajor i in., 2020, s. 456]:

1. powszechność opodatkowania – co do zasady opodatkowane są towary i usługi, podatek jest powszechny także ze względu na liczbę podatników oraz finalnych odbiorców, którzy ponoszą jego ciężar;
2. proporcjonalność – wartość podatku określa się proporcjonalnie w stosunku do ceny towaru lub usługi;
3. wielofazowość – opodatkowanie występuje na każdym etapie produkcji czy dystrybucji produktów, towarów itp., co powoduje zwiększanie ceny brutto dla kolejnych nabywców towarów i usług;
4. potraçalność – łącząca się z zasadą neutralności i opodatkowania konsumpcji (to znaczy konsumenta finalnego) wyrażająca się w tym, że każdy z podatników na swoim etapie obrotu towarami (usługami), dokonując naliczenia podatku należnego obciążającego kolejnego odbiorcę, ma jednocześnie prawo do odliczenia (potrącenia) od swojego podatku należnego podatku, którym obciążyli go jego dostawcy; w ten sposób podatnicy VAT płacą podatek od wartości dodanej, a końcowy odbiorca (konsument) pokrywa cenę ostateczną i ponosi cały ciężar opodatkowania.

Ważną cechą podatku VAT jest jego terytorialność, zarówno w znaczeniu „terytorium kraju”, jak i terytorium Unii Europejskiej czy terytorium państw trzecich. Dla określenia czy transakcja podlega VAT, gdzie należy VAT rozliczyć, w jakiej stawce, bardzo istotne jest określenie, na jakim terytorium lub terytoriach odbyła się dana transakcja [Czajor i in., 2020, s. 456].

Podatek od towarów i usług jest podatkiem funkcjonującym w Polsce od 1993 roku. Pierwsze tego rodzaju rozwiązanie na płaszczyźnie podatku obrotowego, było w takiej formie po części „uproszczonej” i obowiązywało do 2004 roku. Od 1 maja 2004 roku weszła w życie może nie całkowicie zmieniona, ale poszerzona o pewne płaszczyzny, ustawa o podatku od towarów i usług od 1 maja 2004 roku. Głównymi płaszczyznami, których nie było w poprzednio obowiązującej ustawie to wewnątrzspółnotowa dostawa i wewnątrzspółnotowe nabycie towarów.

Obecnie podstawową stawką podatku VAT obowiązującą w Polsce jest stawka 23% i dotyczy ona większości rodzaju uzyskiwanych przychodów. Ponadto stosowane są również obniżone w stosunku do stawki podstawowej stawki podatku VAT. Są to stawki:

- 0%,
- 5%,
- 8%,

Podatek ten stanowi podstawę dochodów budżetu państwa, podobnie jak w większości krajów Unii Europejskiej, w których takie rozwiązania obowiązują.

⁴ Z. Szpringer, W. Wasił – Rusecka „Leksykon budżetowy – dochody budżetowe” <https://www.sejm.gov.pl/sejm8.nsf/BASLeksykon.xsp?id=78060EC5E274A0B3C1257A5D002AD1DC&litera=D>

⁵ Do tak zwanych podatków obrotowych zalicza się także: podatek akcyzowy, podatek od gier oraz podatek od czynności cywilnoprawnych. Zob. *Prawo podatkowe. Część ogólna i szczegółowa*, red. W. Wojtowicz, Bydgoszcz-Lublin 2005. w [...] P. Czajor, A. Jurewicz, M. Michalak, E. Walińska, A. Wencel „System rachunkowości finansowej. Zasady pomiaru, ewidencji i prezentacji” wyd. Grzegorz Jarecki Wolters Kluwer, Warszawa 2020 s. 456

Podatek akcyzowy

Podatek akcyzowy to rodzaj selektywnego podatku pośredniego, nakładanego na niektóre, ściśle określone ustawowo, produkty konsumpcyjne. Akcyza, jak każdy podatek pośredni, ma wpływ na cenę wyrobu, a co za tym idzie faktycznym podatnikiem tego podatku jest ostateczny nabywca (konsument) danego dobra. Można wyróżnić dwa powody nałożenia podatku akcyzowego: fiskalny, którego celem jest zwiększenie dochodów budżetowych oraz pozafiskalny, którego celem jest chęć zmniejszenia spożycia określonych produktów. Akcyza należy do podatków zharmonizowanych w UE. Podstawę prawną tej harmonizacji stanowi art. 113 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej. W obecnym stanie prawnym – wynikającym z dyrektywy Rady 2008/118/WE z dnia 16 grudnia 2008 r. w sprawie ogólnych zasad dotyczących podatku akcyzowego, uchylającej dyrektywę 92/12/EWG (Dz. U. UE L 9 z 14.01.2009 r., s. 12 ze zmian.) – harmonizacja ta obejmuje: produkty energetyczne i energię elektryczną, alkohol i napoje alkoholowe, wyroby tytoniowe.

Ciekawostką jest to, że akcyza należy do najstarszych danin. W Polsce znana była już w XV w. pod nazwą czopowe, a więc podatku od piwa, miodu, wina wprowadzonego uchwałą Sejmu z 1452 r.

Podatek dochodowy od osób prawnych

Podatek dochodowy od osób prawnych jest podatkiem bezpośrednim. Jego konstrukcja odzwierciedla założenie równości podatkowej, traktując jednakowo podatników, bez względu na rodzaj uzyskiwanych przez nich dochodów, a także niezależnie od kategorii osób prawnych, ich formy organizacyjnej i podmiotu własności. Podstawowym aktem prawnym regulującym zasady ustalania i opłacania podatku dochodowego od osób prawnych jest ustawa z 15.02.1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych [Dz. U. z 2021 r. poz. 1800] – dalej: u.p.d.o.p. Konstrukcja podatku dochodowego od osób prawnych obejmuje:

1. podmiot podatku:
 - czynny – w Polsce podmiotem czynnym, nakładającym obowiązek podatkowy jest Skarb Państwa,
 - bierny – do podmiotów biernych tego podatku zaliczamy:
 - osoby prawne,
 - spółki kapitałowe w organizacji,
 - niektóre jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej [Dz. U. z 2021 r. poz. 1800],
 - grupy co najmniej dwóch spółek prawa handlowego mających osobowość prawną, które pozostają w związkach kapitałowych (podatkowe grupy kapitałowe [Dz. U. z 2021 r. poz. 1800]),
 - spółki komandytowo-akcyjne z siedzibą lub zarządem na terenie Polski,
2. przedmiot podatku, który stanowią:
 - dochód stanowiący sumę dochodu osiągniętego z zysków kapitałowych oraz dochodu osiągniętego z innych źródeł przychodów,
 - przychód – w przypadkach określonych w art. 21, art. 22 i art. 24b u.p.d.o.p.
3. podstawę opodatkowania obejmującą:
 - przychód – w przypadkach określonych w art. 21, art. 22 i art. 24b u.p.d.o.p. (np. określone odsetki, prawa autorskie, prawa do projektów wynalazczych, udziały w zysku osób prawnych, przychody ze środka trwałego będącego budynkiem itp.),
 - dochód skorygowany o wskazane w przepisach możliwe odliczenia,
4. stawkę opodatkowania – w Polsce dochody osób prawnych są opodatkowane podstawową liniową stawką na poziomie 19% [Dz. U. z 2021 r. poz. 1800]. W przepisach przewidziano także stosowanie niższej stawki 9% podstawy opodatkowania od przychodów (dochodów) innych niż z zysków kapitałowych – w przypadku podatników, u których przychody osiągnięte w roku podatkowym nie przekroczyły wyrażonej w złotych kwoty odpowiadającej równowartości 2 000 000 euro przeliczonej według średniego kursu euro ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski na pierwszy dzień roboczy roku podatkowego, w zaokrągleniu do 1000 zł. Niższej stawki nie mogą stosować w roku podatkowym, w którym rozpoczęli działalność, oraz w roku podatkowym bezpośrednio po nim następującym, np. podatnicy.

Podatek dochodowy od osób fizycznych

Podatek dochodowy od osób fizycznych jest podatkiem bezpośrednim i obligatoryjnym. Z punktu widzenia jednostki prowadzącej działalność gospodarczą może być rozpatrywany w dwóch aspektach, mianowicie jako:

- podatek płacony przez przedsiębiorców prowadzących działalność gospodarczą (np. osoby fizyczne prowadzące działalność lub spółki jawne itp.); w tym ujęciu jest podatkiem płaconym od przychodów (dochodów) z działalności gospodarczej;
- podatek płacony przez przedsiębiorstwa za zatrudnionych w nich pracowników; w tym przypadku przedsiębiorstwo występuje w roli płatnika podatku dochodowego potrącanego z wynagrodzeń pracowników.

Podstawowym aktem prawnym regulującym zasady ustalania i opłacania podatku dochodowego od osób fizycznych i zaliczek z tego tytułu jest ustawa z 26.07.1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych – dalej: u.p.d.o.f. Konstrukcja podatku dochodowego od osób fizycznych obejmuje:

1. podmiot podatku:

- czynny – w Polsce podmiotem czynnym, nakładającym obowiązek podatkowy, jest Skarb Państwa,
- bierny – zgodnie z art. 3 ust. 1 u.p.d.o.f. do podmiotów biernych tego podatku zaliczamy osoby fizyczne; jeżeli mają one miejsce zamieszkania⁶ na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, to podlegają obowiązkowi podatkowemu od całości swoich dochodów (przychodów) bez względu na miejsce położenia źródeł przychodów (nieograniczony obowiązek podatkowy), natomiast osoby fizyczne, które nie mają w Polsce miejsca zamieszkania podlegają obowiązkowi podatkowemu tylko od dochodów (przychodów) osiąganych na terytorium Polski (ograniczony obowiązek podatkowy)⁷;

2. przedmiot podatku, który stanowią przychód/dochód (art. 3 u.p.d.o.f.; źródła przychodu określono w art. 10 tej ustawy⁸) – bez względu na miejsce położenia (kraj czy zagranica) źródeł przychodów, z których dochód podlega opodatkowaniu;

3. podstawę opodatkowania będącą sumą dochodów z poszczególnych źródeł przychodów⁹.

ANALIZA PORÓWNAWCZA PODATKOWYCH DOCHODÓW BUDŻETU PAŃSTWA

Na podstawie art. 46 ust. 2 i 4 ustawy z dnia 5 grudnia 2008 r. o zapobieganiu oraz zwalczaniu zakażeń i chorób zakaźnych u ludzi (Dz. U. z 2021 r. poz. 2069 i 2120 oraz z 2022 r. poz. 64) zarządzono w okresie od dnia 20 marca 2020 r. do odwołania na obszarze Rzeczypospolitej Polskiej stan epidemii w związku z zakażeniami wirusem SARS-CoV-2.

⁶ „Za osobę mającą miejsce zamieszkania na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej uważa się osobę fizyczną, która: 1) posiada na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej centrum interesów osobistych lub gospodarczych (ośrodek interesów życiowych) lub 2) przebywa na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej dłużej niż 183 dni w roku podatkowym”. Zob. art. 3 ust. 1a u.p.d.o.f.

⁷ Osoby fizyczne, jeżeli nie mają na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej miejsca zamieszkania, podlegają obowiązkowi podatkowemu tylko od dochodów (przychodów) osiąganych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej (ograniczony obowiązek podatkowy) art. 3 ust. 2a u.p.d.o.f.

⁸ Art. 10 ust. 1 u.p.d.o.f.: „Źródłami przychodów są: 1) stosunek służbowy, stosunek pracy, w tym spółdzielczy stosunek pracy, członkostwo w rolniczej spółdzielni produkcyjnej lub innej spółdzielni zajmującej się produkcją rolną, praca nakładcza, emerytura lub renta; 2) działalność wykonywana osobiście; 3) pozarolnicza działalność gospodarcza; 4) działy specjalne produkcji rolnej; (...) 6) najem, podnajem, dzierżawa, poddzierżawa oraz inne umowy o podobnym charakterze, w tym również dzierżawa, poddzierżawa działów specjalnych produkcji rolnej oraz gospodarstwa rolnego lub jego składników na cele nierolnicze albo na prowadzenie działów specjalnych produkcji rolnej, z wyjątkiem składników majątku związanych z działalnością gospodarczą; 7) kapitały pieniężne i prawa majątkowe, w tym odpłatne zbycie praw majątkowych innych niż wymienione w pkt 8 lit. a; odpłatne zbycie, z zastrzeżeniem ust. 2a) nieruchomości lub ich części oraz udziału w nieruchomości, b) spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu mieszkalnego lub użytkowego oraz prawa do domu jednorodzinnego w spółdzielni mieszkaniowej, c) prawa wieczystego użytkowania gruntów, d) innych rzeczy, – jeżeli odpłatne zbycie nie następuje w wykonaniu działalności gospodarczej i zostało dokonane w przypadku odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych określonych w lit. a-c – przed upływem pięciu lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło nabycie lub wybudowanie, a innych rzeczy – przed upływem pół roku, licząc od końca miesiąca, w którym nastąpiło nabycie; w przypadku zamiany okresy te odnoszą się do każdej z osób dokonującej zamiany; 8a) działalność prowadzona przez zagraniczną jednostkę kontrolowaną; 8b) niezrealizowane zyski, o których mowa w art. 30da; 9) inne źródła”.

⁹ Szczegółne zasady ustalania dochodu określa rozdział 5 u.p.d.o.f.; podstawę opodatkowania stanowi dochód ustalony zgodnie z art. 9,25 ust. 1,2,4,4a-4e, ust. 6 lub art. 24b ust. 1 i 2, lub art. 25 po odliczeniu kwot określonych w art. 26 u.p.d.o.f.

Ogłoszenie stanu pandemii wiązało się z wprowadzeniem nowych zasad funkcjonowania wielu dziedzin życia społecznego i gospodarczego. Przede wszystkim wprowadzona kwarantanna spowodowała absencje w wielu zakładach pracy i urzędach administracji lokalnej jak i rządowej. Nieprzestrzeganie zasad kwarantanny skutkowało karami za jej nieprzestrzeganie. W tym czasie zostały prawie w 100% zawieszane zajęcia w szkołach podstawowych i ponadpodstawowych. Taka sama sytuacja dotyczyła uczelni wyższych. W tym czasie zajęcia stacjonarne zastąpione zostały zajęciami w formie online czyli często zwanej potocznie zdalnej. Szpitale które do tej pory pracowały, jako szpitale o innych profilach, zostały przekształcone w szpitale zakaźne. Od 20 marca 2020 roku ustanowiony stan epidemii dał organom państwowym nowe uprawnienie. Uzyskane uprawnienia zwiększyły profilaktykę, która przyczyniła się do ograniczenia rozszerzania się SARS-CoV-2. Wprowadzona nowa ustawa o chorobach zakaźnych, dała ministrowi zdrowia możliwość wyznaczenia nowych ról personelowi medycznemu w związku ze zwalczaniem koronawirusa na terenie całej polski. Każde kolejne rozporządzenia ministra zdrowia przynosiły to nowe rozwiązania np.: czasowe ograniczenie określonego sposobu przemieszczania się, czasowe ograniczenie lub zakaz obrotu i używania określonych przedmiotów lub produktów spożywczych, czasowe ograniczenie funkcjonowania określonych instytucji lub zakładów pracy, zakaz organizowania widowisk i innych zgromadzeń ludności, obowiązek wykonania określonych zabiegów sanitarnych, jeżeli wykonanie ich wiąże się z funkcjonowaniem określonych obiektów produkcyjnych, usługowych, handlowych lub innych obiektów, nakaz udostępnienia nieruchomości, lokali, terenów i dostarczenia środków transportu do działań przeciwepidemicznych przewidzianych planem przeciwepidemicznymi¹⁰.

Taka sytuacja mogła mieć wpływ na dochody budżetu państwa. W związku z powyższym w poniższej tabeli zaprezentowano dochody budżetu państwa za lata 2010; 2015; 2019; 2020.

Tabela 1. Dochody budżetu państwa za lata 2010; 2015; 2019; 2020

Table 1. State budget revenues for 2010; 2015; 2019; 2020

Wyszczególnienie	2010	2015	2019	2020		
	w mln zł				W odsetkach	Wykonanie ustawy budżetowej w%
Ogółem	250 303	289 137	400 535	419 796	100,0	105,3
Dochody podatkowe	222 553	259 674	367 291	370 262	88,2	105,9
Podatki pośrednie	165 190	187 267	255 624	258 677	61,6	107,5
Podatek od towarów i usług VAT	107 880b	123 121	180 891	184 552	44,0	108,6
Podatek akcyzowy w tym:	55 684	62 809	72 396	71 787	17,1	105,0
– od wyrobów alkoholowych c	10 243	11 118	12 090	13 379	3,2	112,2
– paliw silnikowych	22 675	27 899	33 891	32 573	7,8	101,6
– wyrobów tytoniowych	17 436	17 790	20 893	21 460	5,1	104,5
– podatek od gier losowych i zakładów wzajemnych	1625	1337	2337	2338	0,6	101,6
Podatek dochodowy	57 363	70 853	105 430	105 090	25,0	102,4
od osób prawnych	21 770	25 813	39 985	41 293	9,8	107,3
od osób fizycznych	35 593	45 040	65 445	63 797	15,2	99,5
Inne dochody podatkowe	0,5	1 554	6 237d	6 494d	1,5	100,8

a – Ogłoszonej w Dz. U. z 2019 r. poz. 198, z późn. zm., b – Łącznie ze zryczałtowanym podatkiem od towarów i usług od okazjonalnych przewozów osób autobusami zarejestrowanymi za granicą, c – Dotyczy wyrobów spirytusowych, piwa i wina, d – W tym podatek od niektórych instytucji finansowych: w 2019 r. – 4700 mln zł, w 2020 r. – 4822 mln zł, e – Wpłaty od Banku Gospodarstwa Krajowego. f – Środki przeznaczone na realizację projektów pomocy technicznej.

Źródło/Source: Rocznik Statystyczny Rzeczypospolitej Polskiej 2021

¹⁰ <https://www.gov.pl/web/koronawirus/wprowadzamy-stan-epidemii-w-polsce>

Tabela 2. Dochody budżetu państwa za lata 2010; 2015; 2019; 2020 z podziałem na dochody ogółem i dochody podatkowe

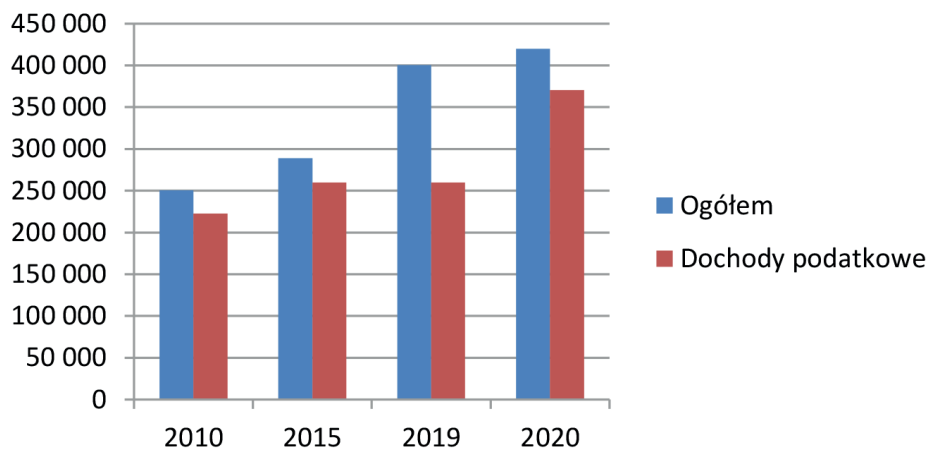
Table 2. State budget revenues for 2010; 2015; 2019; 2020 divided into total income and tax revenues

Wyszczególnienie	2010	2015	2019	2020		
	w mln zł				W odsetkach	Wykonanie ustawy budżetowej w%
Ogółem	250 303	289 137	400 535	419 796	100,0	105,3
Dochody podatkowe	222 553	259 674	367 291	370 262	88,2	105,9

Źródło/Source: Rocznik Statystyczny Rzeczypospolitej Polskiej 2021

Wykres 1. Dochody budżetu państwa za lata 2010; 2015; 2019; 2020 z podziałem na dochody ogółem i dochody podatkowe

Figure 1. State budget revenues for 2010; 2015; 2019; 2020 divided into total income and tax revenues



Źródło/Source: opracowanie własne na podstawie/own elaboration based on tabeli 2

W pierwszej fazie rozwoju pandemii wartość wpływów podatkowych w roku 2020 w stosunku do roku 2019 wzrosła o 2 971,00 mln zł, co stanowi około 0,8%, Dochody podatkowe w roku 2019 w stosunku do ogólnej wartości dochodów budżetu państwa były mniejsze o 33 244,00 mln zł, co stanowi 8,30%. Natomiast w roku 2020 dochody podatkowe w stosunku do ogólnej wartości dochodów budżetu państwa były mniejsze o 49 534,00 mln zł, co stanowi 11,80%.

Tabela 3. Dochody budżetu państwa z tytułu wpływu z podatków pośrednich w tym podatku od towarów i usług i podatku akcyzowego

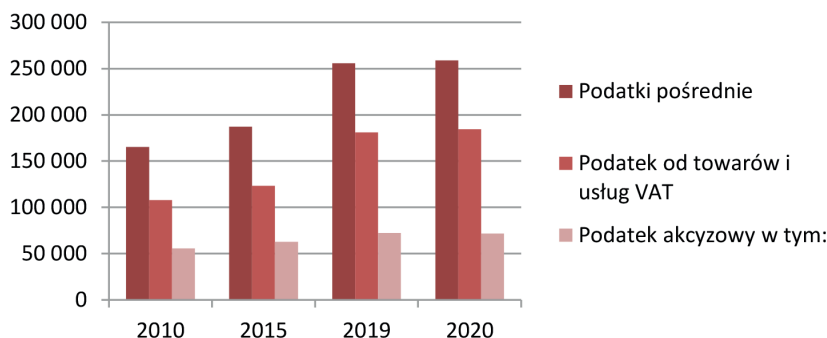
Table 3. Revenues of the state budgeted from direct taxes including taxes for goods and services and excise duty

Wyszczególnienie	2010	2015	2019	2020		
	w mln zł				W odsetkach	Wykonanie ustawy budżetowej w%
Podatki pośrednie	165 190	187 267	255 624	258 677	61,6	107,5
Podatek od towarów i usług VAT	107 880b	123 121	180 891	184 552		
Podatek akcyzowy	55 684	62 809	72 396	71 787	17,1	105,0

Źródło/Source: Rocznik Statystyczny Rzeczypospolitej Polskiej 2021

Wykres 2. Dochody budżetu państwa z tytułu wpływu z podatków pośrednich w tym podatku od towarów i usług i podatku akcyzowego

Figure 2. Revenues of the state budgeted from direct taxes including taxes for goods and services and excise duty



Źródło/Source: opracowanie własne na podstawie/own elaboration based on tabeli 3

W pierwszej fazie rozwoju pandemii wartość wpływów z tytułu podatków pośrednich w roku 2020 w stosunku do roku 2019 wzrosła o 3 053,00 mln zł, co stanowi około 1,18%. Dochody podatkowe w roku 2019 z tytułu podatku od towarów i usług były mniejsze w stosunku do roku 2020 o 3 661,00 mln zł; czyli o 1,98%, a z tytułu podatku akcyzowego były w roku 2019 większe w stosunku do roku 2020 o 609,00 mln zł; czyli o 0,84%.

Tabela 4. Dochody budżetu państwa z tytułu poboru podatku akcyzowego z podziałem od wyrobów: alkoholowych, paliw silnikowych wyrobów tytoniowych, gier losowych i zakładów wzajemnych

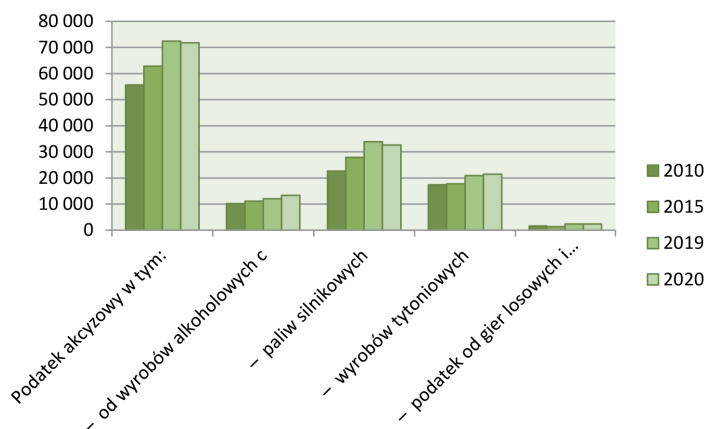
Table 4. Revenues of the state budgeted from excise duty including alcohol products, engine fuels, tobacco products, gambling games and betting

Wyszczególnienie	2010	2015	2019	2020		
	w mln zł			W odsetkach	Wykonanie ustawy budżetowej w%	
Podatek akcyzowy w tym:	55 684	62 809	72 396	71 787	17,1	105,0
– od wyrobów alkoholowych c	10 243	11 118	12 090	13 379	3,2	112,2
– paliw silnikowych	22 675	27 899	33 891	32 573	7,8	101,6
– wyrobów tytoniowych	17 436	17 790	20 893	21 460	5,1	104,5
– podatek od gier losowych i zakładów wzajemnych	1 625	1 337	2 337	2 338	0,6	101,6

Źródło/Source: Rocznik Statystyczny Rzeczypospolitej Polskiej 2021

Wykres 3. Dochody budżetu państwa z tytułu poboru podatku akcyzowego z podziałem od wyrobów: alkoholowych, paliw silnikowych wyrobów tytoniowych, gier losowych i zakładów wzajemnych

Figure 3. Revenues of the state budgeted from direct taxes including taxes for goods and services and excise duty



Źródło/Source: opracowanie własne na podstawie/own elaboration based on tabeli 4.

W pierwszej fazie rozwoju pandemii wartość wpływów z tytułu podatku akcyzowego były w roku 2019 większe w stosunku do roku 2020 o 609,00 mln zł; czyli o 0,84%. Podatek akcyzowy z tytułu obrotu wyrobami alkoholowymi zmalał w roku 2020 w stosunku do roku 2019 o 1 318,00 mln zł; co stanowi 9,63%. Podatek akcyzowy z tytułu obrotu wyrobami paliwami silnikowymi wzrósł w roku 2020 w stosunku do roku 2019 o 1 289,00 mln zł; co stanowi 3 89%. Natomiast podatek akcyzowy z tytułu obrotu wyrobami tytoniowymi wzrósł w roku 2020 w stosunku do roku 2019 o 567,00 mln zł; co stanowi 2,64%. Podatek akcyzowy z tytułu gier losowych i zakładów wzajemnych wzrósł w roku 2020 w stosunku do roku 2019 o 1,00 mln zł; co stanowi 0,04%.

Tabela 5. Dochody budżetu państwa z tytułu podatku dochodowego z podziałem na podatek dochodowy od osób prawnych i osób fizycznych

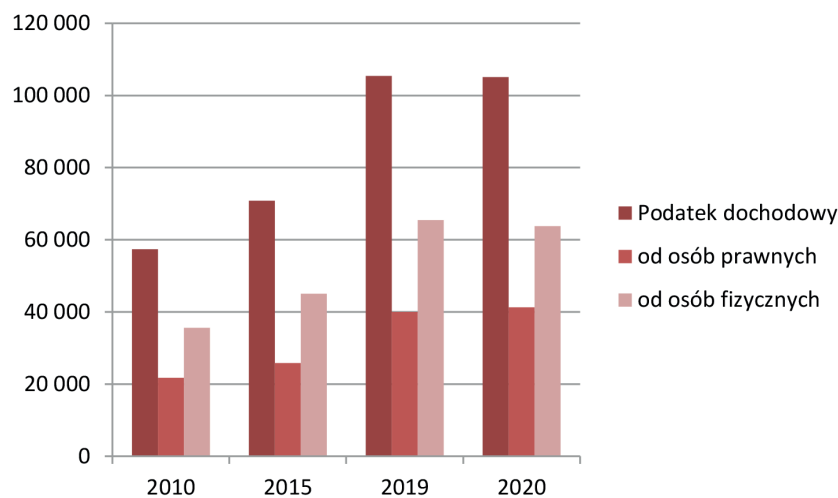
Table 5. Revenues of the state budgeted from income taxes divided into legal person and natural person

Wyszczególnienie	2010	2015	2019	2020		
	w mln zł				W odsetkach	Wykonanie ustawy budżetowej w%
Podatek dochodowy	57 363	70 853	105 430	105 090	25,0	102,4
od osób prawnych	21 770	25 813	39 985	41 293	9,8	107,3
od osób fizycznych	35 593	45 040	65 445	63 797	15,2	99,5

Źródło/Source: Rocznik Statystyczny Rzeczypospolitej Polskiej 2021

Wykres 4. Dochody budżetu państwa z tytułu podatku dochodowego z podziałem na podatek dochodowy od osób prawnych i osób fizycznych

Figure 4. Revenues of the state budgeted from income taxes divided into legal person and natural person



Źródło/Source: opracowanie własne na podstawie/own elaboration based on tabeli 5

Dochody budżetu państwa z tytułu podatku dochodowego zmalały nieznacznie w roku 2020 w stosunku do roku 2019 o 340,00 mln zł; co stanowi 0,32%. Z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych nieznacznie wzrosły w roku 2020 w stosunku do roku 2019 o 1 308,00 mln zł; co stanowi 2,00%, natomiast zmalały w roku 2020 w stosunku do roku 2019 o 1 648,00 mln zł; co stanowi 2,52%.

WNIOSKI

Przedstawione powyżej analizy potwierdzają postawioną w wstępie tezę, że w roku 2020 czyli fazy początkowej obowiązywania rozporządzeniem Ministra Zdrowia z dnia 20 marca 2020 r. w sprawie ogłoszenia na obszarze Rzeczypospolitej Polskiej stanu epidemii w okresie od dnia 20 marca 2020 r. do odwołania wykonanie wpływów od budżetu państwa z tytułu dochodów podatkowych nie obniżyło się, a nawet wzrosło. Zatem można by wnioskować, iż gospodarka nie odczuła w znacznym stop-

niu istniejącą wówczas sytuację. Przyczyn na pewno należy upatrywać wprowadzanych przez rząd tarcz anty kryzysowych. Na szczególną uwagę zasługuje możliwość odroczenia płacenia podatków. Co prawda uznaniowe decyzje w tej sprawie, przyczyniły się do znacznych czas okresowych przesunięć płacenia podatków. Taka sytuacja pozwoliła przedsiębiorcom na większą swobodę w zakresie zarządzania finansami przedsiębiorstw, co znalazło przełożenie w stabilizacji realizacji wpływów z tytułu podatków pośrednich: takie jak podatek od towarów i usług oraz podatek akcyzowy. Natomiast nadmierne szafowanie instrumentami pomocy publicznej, usankcjonowanych odpowiednimi ustawami i zaleceniami mogłoby doprowadzić do nadmiernego, często nieuzasadnionego wykorzystania tego rodzaju instrumentarium. Odpowiedź na to pytanie winno się stać przedmiotem dalszych analiz w tym zakresie w formie kolejnych publikacji.

BIBLIOGRAFIA

Czajor P., Jurewicz A., Michalak M., Walińska E., Wencel A., 2020: *System rachunkowości finansowej. Zasady pomiaru, ewidencji i prezentacji*. Wyd. Grzegorz Jarecki Wolters Kluwer Warszawa.

Kosikowski C., 2011: *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*. Warszawa.

Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych. Dz. U. z 2022 r. poz. 1634.

Ustawa z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym tj. z dnia 7 lutego 2022 r. Dz. U. z 2022 r. poz. 559.

Ustawa z dnia 5 czerwca 1998 r. o samorządzie powiatowym tj. z dnia 9 czerwca 2022 r. Dz. U. z 2022 r. poz. 1526.

Ustawa z dnia 5 czerwca 1998 r. o samorządzie województwa tj. z dnia 28 stycznia 2022 r. Dz. U. z 2022 r. poz. 547.

Ustawa z dnia 13 listopada 2003 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego tj. z dnia 11 sierpnia 2021 r. Dz. U. z 2021 r. poz. 1672.

Wojtowicz W. (red.), 2005: *Prawo podatkowe. Część ogólna i szczegółowa*, Bydgoszcz-Lublin.

Szczypa P., 2022: *Podstawy Rachunkowości od teorii do praktyki*. Wyd. VI zmienione i uaktualnione. CeDeWu, Warszawa.

Zubrzycki J., 2009: *Leksykon VAT 2009*, Wrocław.

Netografia

<https://dane.gov.pl/pl/dataset/1116,rocznik-statystyczny-rzeczypospolitej-polskiej-2019-dnia-2022-10-04>.

<https://www.sejm.gov.pl/sejm8.nsf/BASLeksykon.xsp?id=78060EC5E274A0B3C1257A5D002AD1DC&litera=D>,

<https://www.sejm.gov.pl/sejm8.nsf/BASLeksykon.xsp?id=43CD8EE485553416C1257A5900441B90&litera=P>,

<https://www.gov.pl/web/koronawirus/wprowadzamy-stan-epidemii-w-polsce>.

<https://www.sejm.gov.pl/sejm8.nsf/BASLeksykon.xsp?id=0250F944A10FE00FC1257A590044AF4E&litera=D> (2022-10-23)