WYDZIAŁ PRAWA I ADMINISTRACJI
UNIWERSYTET SZCZECIŃSKI

SYSTEM PODATKOWY W POLSCE

JEGO ROLA I ZNACZENIE W PROCESACH GOSPODAROWANIA

Redakcja naukowa
Wojciech Bożek

SZCZECIN 2016

Recenzenci:
dr hab. Katarzyna Święch-Kujawska prof. US
dr Marcin Burzec
dr Ewa Kowalewska
dr Marta Musiał

Korekta językowa:
Wojciech Bożek
Paweł Mańczyk

Skład i łamanie:
Wojciech Bożek

Projekt okładki:
Paweł Mańczyk

ISBN
978-83-945471-0-3

Wydawca:
Wydział Prawa i Administracji
Uniwersytet Szczeciński
ul. Narutowicza 17a
70-240 Szczecin

Druk:
ZAPOL Sobczyk Sp.j.
Szczecin 2016

Spis treści

Słowo wstępne 9

Marta Bielarz, Kamila Iwaśkiewicz
Zmiany w opodatkowaniu wynikające z wprowadzania odwrotnego obciążenia podatkiem od towarów i usług 11

Wojciech Bożek
Dochody podatkowe budżetu państwa i ich znaczenie w finansowaniu zadań publicznych - analiza wybranych zagadnień 23

Piotr Buława
Ewolucja opodatkowania dochodów nieujawnionych na przykładzie Polski, Republiki Czeskiej i Słowacji 37

Paweł Chrzaniuk
Utrudnienia dla zachowania płynności finansowej spółek kapitałowych w polskim systemie podatkowym – wybrane zagadnienia na gruncie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych 51

Mateusz Ciepłucha
Ekonomiczne i prawne aspekty ewolucji przedsiębiorstw piłkarskich (wybrane zagadnienia) 63

Kamil Dąbrowski
Wpływ regulacji karnoskarbowej na procesy gospodarowania źródłami podatkowymi 73

Anna Dobija
Odpowiedzialność karnoskarbowa doradców podatkowych jako szczególnego podmiotu zaufania publicznego 85

Łukasz Dubiński
Odpowiedzialność członków zarządu za zobowiązania podatkowe spółki (wybrane zagadnienia) 95

Dariusz Górski
Opodatkowanie świadczeń dodatkowych wobec najmu i dzierżawy nieruchomości 107

Anna Hnatów
Aspekty podatkowe transgranicznego połączenia przez przejęcie na przykładzie spółek kapitałowych 117

Paulina Klepacka
Kwota wolna od podatku w podatku dochodowym od osób fizycznych 131

Miłosz Kłosowiak
Powstanie przychodu z transakcji na instrumentach pochodnych 143

Klaudia Kopia
Urzędowe interpretacje przepisów prawa podatkowego w systemie podatkowym w Polsce – próba rewizji 159

Jakub Kosior
Samoopodatkowanie mieszkańców gminy 173

Ewa Kowalewska, Beata Wierzbicka
Opodatkowanie usług świadczonych przez przedsiębiorstwa turystyczne 183

Paweł Kupczak
Opodatkowanie przychodów uzyskiwanych z nierządu w świetle ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych 197

Elwira Małyszko
Optymalizacja podatkowa poprzez wybór formy opodatkowania w mikroprzedsiębiorstwach 211

Paweł Mańczyk
Ulga mieszkaniowa w podatku od spadków i darowizn a wymóg zawarcia umowy o opiekę nad spadkodawcą 221

Joanna Marczuk
Glosa częściowo krytyczna do uchwały Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 7.07.2014 r., II FPS 1/14 239

Gustaw Masznicz
Opodatkowanie VAT transakcji wymiany Bitcoina 251

Adrianna Ogonowska
Ekologiczne aspekty w polskim systemie podatków 263

Michał Piechocki
Ceny transferowe jako obowiązek planowania aktywności gospodarczej w polskich przepisach podatkowych 279

Przemysław Pietrzak
Zasady finansowania partii politycznych, źródła finansowania oraz kontrola finansów partyjnych 289

Karolina Pomietło
Rola „niepozornego" paragonu w polityce makroekonomicznej państwa 301

Piotr Porzycki
Strukturyzacja podatkowa transakcji menedżerskiego wykupu lewarowanego 309

Łukasz Rupniak
Zwolnienia podatkowe przedstawicieli dyplomatycznych w polskim systemie podatkowym 327

Piotr Syta
Regulacja prawna podatku bankowego w Polsce 341

Katarzyna Święch – Kujawska
Ewolucja podatku od nieruchomości - wybrane zagadnienia 355

Michał Wojna
Problematyka rozkładu ciężaru dowodu w postępowaniu podatkowym 367

Dominika Wróblewska
Podatek od gier – charakterystyka ogólna 379

Wykaz wybranej literatury 389

Wykaz wybranych aktów prawnych 403

Wykaz wybranych orzeczeń 409

Wykaz wybranych innych źródeł i stron internetowych 417

Notka o autorach 423

Wojciech Bożek

Dochody podatkowe budżetu państwa i ich znaczenie w finansowaniu zadań publicznych - analiza wybranych zagadnień

Streszczenie: W opracowaniu omówiono znaczenie dochodów podatkowych budżetu państwa w procesie zaspokajania potrzeb publicznych, a przede wszystkim pokrywania wydatków budżetu państwa. W pierwszym rozdziale, który ma charakter dogmatycznoprawny, autor opracowania opisuje podstawy materialnoprawne podatków, skupiając się przede wszystkim na ich przepisach konstytucyjnych. W drugim rozdziale artykułu, która ma charakter analityczno-empiryczno-opisowy, skoncentrowano się przede wszystkim na najważniejszych źródłach danin publicznych, tj.: podatki pośrednie oraz podatek dochodowy od osób fizycznych oraz od osób prawnych, jak również podatek tonażowy i podatek od wydobycia niektórych kopalin. W rozdziale tym porównano kwoty poszczególnych podatków, bazując na ustawach budżetowych w latach 2010-2015 oraz na projekcie ustawy budżetowej na rok 2016, a także na sprawozdaniach z wykonania ustaw budżetowych w latach 2010-2014.

W opracowaniu ukazano zależności pomiędzy wysokością dochodów podatkowych a sytuacją finansową sektora finansów publicznych. Zestawienie kwot planowanych i wykonywanych omawianych danin publicznych stanowi empiryczne potwierdzenie przyjętego założenia o głównym znaczeniu dochodów podatkowych, jako środków publicznych, od których uzależniona jest równowaga budżetowa.

Słowa kluczowe: dochody podatkowe, wydatki budżetowe, budżet państwa

Wprowadzenie

W celu zapewnienia sprawnego wykonywania przez państwo swoich funkcji niezbędne jest pozyskanie odpowiednich, zarówno co do wysokości, jak i rodzaju źródeł, środków publicznych na pokrycie wydatków i ewentualnych rozchodów związanych z funkcjonowaniem i realizowaniem zadań jednostek sektora finansów publicznych. Najważniejszą rolę w katalogu środków publicznych w ustawie budżetowej pełnią dochody budżetu państwa, które mogą mieć charakter podatkowy, jak i niepodatkowy. Podatki, jako daniny publiczne o głównym znaczeniu, stanowią ok. 70-80% wszystkich dochodów budżetu państwa, co uzasadnia dokonanie szczegółowej analizy ich struktury w ostatnich kilku latach budżetowych. Zagadnienie to jest aktualne ze względu na wprowadzone w 2016 r., jak i mające być wprowadzonymi, nowe w polskim porządku finansowoprawnym daniny publiczne, to jest tzw. podatek od niektórych instytucji finansowych i podatek od wielkopowierzchniowych obiektów handlowych. Dodatkowo, omawiane zagadnienia mają istotne znaczenie z punktu widzenia podejmowanych działań zmierzających do ograniczenia tempa wzrostu państwowego długu publicznego, w tym zwłaszcza długu Skarbu Państwa, w celu zapobieżenia powtórnemu nałożeniu przez Komisję Europejską na Rzeczpospolitą Polskę procedury nadmiernego deficytu.

Materialnoprawne podstawy poboru podatków

W art. 84 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z 2 kwietnia 1997 r.[18] ustanowiono zasadę, zgodnie z którą każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie, gdyż wymaga tego wspólne dobro, jakim jest działanie państwa w interesie społeczeństwa[19]. Z powyższego przepisu wynika zatem konieczność ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych przede wszystkim o charakterze stałym i powtarzalnym, choć nie jest to wyłączne obciążenie spoczywające na społeczeństwie, bowiem w praktyce funkcjonowania finansów publicznych mogą pojawić się również świadczenia akcydentalne[20]. Dodatkowo, należy uznać, że obowiązek, o którym mowa w analizowanym przepisie ma charakter powszechny i jest wywodzony z potrzeby utrzymania państwa i podtrzymywania jego funkcji. Słusznie zauważa się w doktrynie, że „wszystkie inne niż podatki ciężary i świadczenia publiczne wyróżnia to, że nie są one stałym, podstawowym źródłem utrzymywania państwa i dlatego są one wprowadzone tylko w zakresie niezbędnym”[21].

Podatki, jako element w konstrukcji dochodów publicznych, są obok przychodów publicznych, środków pochodzących z budżetu Unii Europejskiej oraz niepodlegających zwrotowi środków z pomocy udzielanej przez państwa członkowskie Europejskiego Porozumienia o Wolnym Handlu (EFTA), a także środków pochodzących ze źródeł zagranicznych niepodlegających zwrotowi, innych niż wymienione wyżej, środkami publicznymi umożliwiającymi realizowanie funkcji państwa. Nie budzi wątpliwości, że bez tej kategorii danin publicznych państwo nie mogłoby funkcjonować. Środki finansowe na cele publiczne są gromadzone i wydatkowane w sposób określony w ustawie (art. 216 ust. 1 KRP). Niezbywalną cechą podatków jest ich przeznaczenie na zadania publiczne, przy czym „w świetle Konstytucji tylko państwo i samorząd terytorialny mają prawo do bezpośredniego udziału w dochodach podatkowych”[22]. Kolejne cechy podatków określono w art. 6 ustawy z dnia

[18] Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. z 1997 r., Nr 78, poz. 483 ze zm.), dalej: KRP.

[19] W. Skrzydło, Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz, Warszawa 2013, s. 99 oraz por. zastrzeżenia do tego przepisu C. Kosikowskiego w: C. Kosikowski, Granice opodatkowania jako zasada konstytucyjna, [w:] XXV lat przeobrażeń w prawie finansowym i prawie podatkowym – ocena dokonań i wnioski na przyszłość, Z. Ofiarski (red.), Szczecin 2014, s. 472.

[20] T. Dębowska-Romanowska, Prawo finansowe. Część konstytucyjna wraz z częścią ogólną, Warszawa 2010, s. 123.

[21] Por. Ibidem, s. 124 oraz wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 20.11.2002 r., K 41/01, Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego – Administracja 2003, Nr 6, poz. 83.

[22] Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 30.06.2003 r., K 8/20, „Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego – Administracja 2003”, Nr 6, poz. 57.

29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa[23], zgodnie z którym podatki stanowią publicznoprawne świadczenia pieniężne, nieodpłatne, przymusowe i bezzwrotne, wynikające z ustaw podatkowych.

Analizując konstytucyjne podstawy ustawowego uregulowania elementów konstrukcyjnych podatków, wskazać należy, że wynikają one również z art. 217 KRP, zgodnie z którym nakładanie podatków, określanie podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków poddano rygorom ustawowej regulacji. Zasada ta gwarantuje demokratyczną, przedstawicielską oraz suwerenną legitymizację w nakładaniu podatków[24]. Przepis art. 217 KRP (obok art. 84 KRP) jest zatem jednym z dwóch najważniejszych przepisów w zakresie regulacji danin publicznoprawnych, stanowiącym podstawę funkcjonowania państwowego systemu podatkowego. Skoro zatem obligatoryjne elementy konstrukcji prawnej podatku normuje każdorazowo ustawa podatkowa, to ustawodawca w odniesieniu do tych elementów nie pozostawił swobody regulacyjnej organom władzy wykonawczej. Trybunał Konstytucyjny skonstatował, że „Unormowanie z art. 217 Konstytucji należy postrzegać w ten sposób, że powstanie obowiązku podatkowego, w sytuacji zaistnienia określonego zdarzenia faktycznego, musi wynikać z konkretnego pozytywnego przepisu ustawy podatkowej. Tylko istnienie takiej normy kreuje obowiązek podatkowy. Nie można natomiast domniemywać powstania takiego obowiązku, jeżeli w ustawie podatkowej nie został on skonkretyzowany i odwrotnie - nie można domniemywać nieistnienia obowiązku, jeżeli w odniesieniu do określonego zdarzenia faktycznego, został on w ustawie wyraźnie przewidziany.”[25]

Katalog dochodów publicznych, jako podstawowych źródeł finansowania zadań realizowanych przez jednostki sektora finansów publicznych, określony został w art. 5 ust. 1 pkt 1 oraz ust. 2 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych[26]. Dochodami publicznymi są:

1) daniny publiczne, do których zalicza się: podatki, składki, opłaty, wpłaty z zysku przedsiębiorstw państwowych i jednoosobowych spółek Skarbu Państwa oraz banków państwowych, a także inne świadczenia pieniężne, których obowiązek ponoszenia na rzecz państwa, jednostek samorządu terytorialnego,

[23] Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (tekst jedn. Dz.U. z 2015 r. poz. 613 ze zm.), art. 6.

[24] T. Dębowska-Romanowska, Prawo…, s. 131.

[25] Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 19.03.2015 r., I GSK 1987/13, Legalis: dostęp: 30.01.2016 r.

[26] Ustawa z 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (tekst jedn. Dz.U. z 2013 r. poz. 885 ze zm.), dalej: u.f.p.

państwowych funduszy celowych oraz innych jednostek sektora finansów publicznych wynika z odrębnych ustaw;

2) inne dochody budżetu państwa, jednostek samorządu terytorialnego oraz innych jednostek sektora finansów publicznych należne na podstawie odrębnych ustaw lub umów międzynarodowych;

3) wpływy ze sprzedaży wyrobów i usług świadczonych przez jednostki sektora finansów publicznych;

4) dochody z mienia jednostek sektora finansów publicznych, do których zalicza się w szczególności:

a) wpływy z umów najmu, dzierżawy i innych umów o podobnym charakterze,

b) odsetki od środków na rachunkach bankowych,

c) odsetki od udzielonych pożyczek i od posiadanych papierów wartościowych,

d) dywidendy z tytułu posiadanych praw majątkowych;

5) spadki, zapisy i darowizny w postaci pieniężnej na rzecz jednostek sektora finansów publicznych;

6) odszkodowania należne jednostkom sektora finansów publicznych;

7) kwoty uzyskane przez jednostki sektora finansów publicznych z tytułu udzielonych poręczeń i gwarancji;

8) dochody ze sprzedaży majątku, rzeczy i praw, niestanowiące przychodów budżetu państwa i budżetów jednostek samorządu terytorialnego oraz innych jednostek sektora finansów publicznych pochodzących ze sprzedaży papierów wartościowych, a także z prywatyzacji majątku Skarbu Państwa oraz majątku jednostek samorządu terytorialnego.

Ustawodawca w art. 111 u.f.p. konkretyzuje dochody budżetu państwa, w pełni respektując ich podział na dochody budżetowe podatkowe i niepodatkowe[27]. Katalog dochodów budżetowych jest obszerny i wykracza poza przyjęte ramy niniejszego opracowania. Ze względu na znaczenie poszczególnych podatkowych dochodów, najistotniejsze źródła zasilania budżetu państwa należy uznać podatek od towarów i usług[28], akcyzowy[29], od gier[30], od wydobycia niektórych kopalin[31],

[27] Por. M. Karlikowska, komentarz do art. 111 u.f.p., [w:] Ustawa o finansach publicznych. Komentarz, M. Karlikowska, W. Miemiec, Z. Ofiarski, K. Sawicka, Wrocław 2010, s. 297.

[28] Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (tekst jedn. Dz.U. z 2016 r. poz. 710 ze zm.), dalej: VAT.

[29] Ustawa z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (tekst jedn. Dz.U. z 2014 r. poz. 752 ze zm.).

[30] Ustawa z dnia 19 listopada 2009 r. o podatku od gier hazardowych (tekst. jedn. Dz.U. z 2016 r. poz. 471).

[31] Ustawa z dnia 2 marca 2012 r. o podatku od wydobycia niektórych kopalin (Dz.U. z 2012 r. poz. 362 ze zm.).

dochodowy od osób fizycznych[32], dochodowy od osób prawnych[33], tonażowy[34]. Dodać jeszcze należy, że katalog źródeł dochodów budżetu państwa określony w art. 111 u.f.p. jest wewnętrznie zróżnicowany i pozornie wydaje się, że katalog ten ma charakter zamknięty[35].

Dochody podatkowe odgrywają istotną rolę w procesie bieżącego zaspokajania potrzeb publicznych. Jednakże cykliczny wzrost państwowego długu publicznego wywołany powtarzającymi się i niespłacanymi deficytami budżetowymi skłania do przyjrzenia się dochodom podatkowym z punktu widzenia potrzeby usuwania skutków wieloletnich procesów niezrównoważonej gospodarki finansowej[36]. Trybunał Konstytucyjny stwierdził, że ustrojodawca w art. 216 KRP nakazuje uznać zachowanie równowagi budżetowej oraz właściwy stan finansów publicznych za wartości konstytucyjnie chronione[37]. Wartością podlegającą ochronie jest również przeciwdziałanie nadmiernemu zadłużeniu[38]. Każda z zasygnalizowanych wyżej wartości w hierarchii dóbr konstytucyjnych sytuuje się bardzo wysoko, gdyż od ich realizacji w życiu publicznym zależy zdolność państwa do działania i rozwiązywania jego różnorodnych problemów[39]. Analiza planowanych w ustawie budżetowej i wykonanych dochodów podatkowych umożliwi zatem sformułowanie wniosku o wpływie i jego zakresie na ogólną sytuację finansową państwa. W u.f.p. określono, że różnica między dochodami a wydatkami budżetu państwa stanowi odpowiednio nadwyżkę budżetu państwa albo jego deficyt, przy czym deficyt budżetu środków europejskich, albo nadwyżka środków europejskich nie są wliczane do, odpowiednio, deficytu, albo nadwyżki budżetu państwa. Z powyższego punktu widzenia istotne znaczenie ma art. 220 KRP, zgodnie z którym zwiększenie wydatków lub ograniczenie dochodów planowanych przez Radę Ministrów nie

[32] Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jedn. Dz.U. z 2012 r. poz. 361 ze zm.).

[33] Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (tekst jedn. Dz.U. z 2014 r. poz. 851 ze zm.).

[34] Ustawa z dnia 24 sierpnia 2006 r. o podatku tonażowym (tekst jedn. Dz.U. z 2014 r. poz. 511 ze zm.).

[35] Szerzej: Z. Ofiarski, Prawo finansowe, Warszawa 2010, s. 141-142.

[36] Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 4.05.2004 r., K. 40-02, „Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego – Administracja" 2004, Nr 5, poz. 38.

[37] Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 12.12.2012 r., K. 1/2012, OTK ZU 2012/11A, poz. 134, ale też wyroki Trybunału Konstytucyjnego z: 4.12.2000 r., K. 9/2000, OTK ZU 2000/8, poz. 294, 27.02.2002 r., K. 47/2001, OTK ZU 2002/1A, poz. 6, Z. Ofiarski, Komentarz do art. 72 u.f.p., [w:] Ustawa o finansach publicznych. Komentarz, Wrocław 2010, M. Karlikowska, W. Miemiec, Z. Ofiarski, K. Sawicka, s. 199-200.

[38] Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 4.05.2004 r., K. 40/2002, OTK ZU 2004/5A, poz. 38.

[39] Orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego z 30.11.1993 r., K. 18/92 OTK, 1993/II, poz. 41 oraz wyroki Trybunału Konstytucyjnego z: 17.12.1997 r., K. 22/96, OTK ZU 1997/5-6, poz. 71 i 24.11.2009 r., SK 36/2007 OTK ZU 2009/10A, poz. 151 oraz por. E. Chojna-Duch, Zasada stabilności fiskalnej – kilka refleksji, [w:] Eseje o stabilności finansowej. Księga jubileuszowa. 45 lat pracy prof. zw. dr hab. Bogusława Pietrzaka, A. Alińska (red.), Warszawa 2012, s. 79.

może powodować ustalenia przez Sejm większego deficytu budżetowego niż przewidziany w projekcie ustawy budżetowej. Dodatkowo w ustawie zasadniczej wskazano, że ustawa budżetowa nie może przewidywać pokrywania deficytu budżetowego przez zaciąganie zobowiązania w centralnym banku państwa. Ustrojodawca w art. 220 ust. 1 KRP wyraża troskę o równoważenie budżetu, lecz nie stanowi tego wprost, co nie zmienia faktu, że równowaga budżetowa jest istotną wartością konstytucyjną[40].

Analiza ustaw budżetowych z lat 2010-2016 oraz sprawozdań z wykonania ustaw budżetowych w latach 2010-2014

Wyjaśniając w pierwszej kolejności przyjęty obszar badawczy, wskazać należy, że założeniem autora było dokonanie analizy danych z pięciu ostatnich lat budżetowych z punktu widzenia planowanych i wykonanych dochodów podatkowych budżetu państwa. Jednocześnie wobec braku sprawozdania z wykonania ustawy budżetowej z 2015 r., które powinno być przedłożone przez Radę Ministrów najpóźniej do 31 maja 2016 r.[41], jak również mając na względzie trwające prace nad uchwaleniem ustawy budżetowej na 2016 r.[42], w omawianych przypadkach możliwe było jedynie przedstawienie planowanych dochodów podatkowych odpowiednio w ustawie budżetowej na 2015 r. oraz w projekcie ustawy budżetowej na 2016 r.

Planowane dochody podatkowe w latach 2010-2016 stanowiły od 89% do 91% wszystkich dochodów budżetu państwa. W przypadku wykonania dochodów podatkowych i ich relacji do dochodów ogółem zaobserwowano, że udział ten był niższy i wynosił od ok. 86% do blisko 90%. Należy jednak podkreślić, że nie we wszystkich analizowanych latach wykonania ustawy budżetowej dochody podatkowe zostały zgromadzone w wysokości niższej od planowanej, gdyż w 2014 r. udział planowany wynosił 89,27%, zaś wykonany 89,86%. Udział planowanych wpływów z podatków pośrednich w planowanych dochodach ogółem wynosił od ok. 63% do ok. 67%, zaś udział planowanych dochodów z VAT w planowanych dochodach ogółem i planowanych dochodach podatkowych wynosił, odpowiednio, od ok. 41% do ok. 45% oraz od ok. 47% do ok. 50%. Stwierdzić zatem można, że dochody z podatków pośrednich dominują w dochodach ogółem na etapie planowania, przy czym największe znaczenie mają dochody z podatku od towarów i usług. Do podobnych wniosków prowadzi analiza wykonanych podatków pośrednich w wykonanych dochodach ogółem (od

[40] Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 8.05.2000 r., SK 22/99, OTK 2000, Nr 4, poz. 107.

[41] Zgodnie z art. 182 ust. 1 i 2 u.f.p. wykonanie ustawy budżetowej podlega kontroli Sejmu, przy czym Rada Ministrów przedstawia Sejmowi i Najwyższej Izbie Kontroli, w terminie do dnia 31 maja roku następnego, roczne sprawozdanie z wykonania ustawy budżetowej.

[42] Na 29.01.2016 r., projekt ustawy budżetowej znajduje się na etapie II czytania i prac w komisji po II czytaniu projektu ustawy budżetowej, www.sejm.gov.pl, dostęp: 29.01.2016 r.

63% do 66%) oraz udział VAT w dochodach ogółem (od ok. 41 do ok. 44%), czy też w dochodach podatkowych budżetu państwa (od ok. 47% do ok. 50%).

Udział planowanych podatków bezpośrednich w planowanych dochodach podatkowych wynosił od ok. 26% do ok. 28%, zaś wykonanych od ok. 26% do ok. 27%. W analizowanym zakresie największe wpływy do budżetu państwa pochodziły z podatku dochodowego od osób fizycznych, dalej zaś z podatku dochodowego od osób prawnych, zaś udział pozostałych dwóch podatków: tonażowego i od wydobycia niektórych kopalin w ogólnej kwocie dochodów podatkowych budżetu państwa był niewielki (nie przekroczył 1%)

W tabeli 3 zestawiono planowane dochody podatkowe budżetu państwa ogółem oraz planowane wydatki budżetu państwa ogółem. Relacja dochodów podatkowych do wydatków wskazuje na wysoki udział zestawionych danin publicznych w pokrywaniu wydatków budżetu państwa, który wynosił od ponad 71% w 2013 r. do ponad 80% w 2012 r. Zauważalna jest również kilkuprocentowa dynamika udziału dochodów podatkowych budżetu państwa w wydatkach budżetu państwa w relacji rok do roku. Największy spadek ww. udziału miał miejsce w latach 2012-2013 (9,14%), z kolei największy wzrost ww. udziału miał miejsce w latach 2013-2014 (4,83%). Ustalenia powyższe nie wpływają jednak na uznanie, że dochody podatkowe pozostawały największym źródłem pokrycia wydatków publicznych.

W tabeli 4 przedstawiono wykonane dochody podatkowe budżetu państwa w relacji do wykonanych wydatków budżetu państwa ogółem w latach 2010-2014. Okres badawczy obejmuje zatem pięć lat budżetowych, z których sporządzono sprawozdania z wykonania budżetu państwa[43]. W analizowanym okresie zauważyć można nadal utrzymujące się dominujące znaczenie dochodów podatkowych w procesie wykonywania zadań publicznych ze środków budżetu państwa. W każdym z analizowanych lat udział procentowy dochodów podatkowych w ogólnej kwocie wydatków wynosił ponad 75%, a w roku 2011 i 2014 przekroczył 80%. Wykonanie ww. kategorii finansowoprawnych wskazuje również na dynamikę wykonanych dochodów podatkowych do wykonanych wydatków budżetu państwa, która wynosiła (rok do roku) od ponad dwóch procent (2,28% w latach 2011-2012) do kilku procent (6,32% w latach 2013-2014).

[43] Zgodnie z art. 182 ust. 2 u.f.p. Rada Ministrów przedstawia Sejmowi i Najwyższej Izbie Kontroli, w terminie do dnia 31 maja roku następnego, roczne sprawozdanie z wykonania ustawy budżetowej.

Tabela 1. Dochody podatkowe budżetu państwa w latach 2010-2016

Planowane dochody podatkowe budżetu państwa w latach 2010-2016 (w tys. zł)										
1	**2**	**3**	**4**	**5**	**6**	**7**	**8**	**9**	**10**	**11**
rok	**dochody ogółem**	**podatki pośrednie ogółem (4+5+6)**	**podatki pośrednie:**			**podatek dochodowy od osób fizycznych**	**podatek dochodowy od osób prawnych**	**podatek tonażowy**	**podatek od wydobycia niektórych kopalin**	**dochody podatkowe ogółem**
			podatek od towarów i usług	podatek akcyzowy	podatek od gier					
2010	249 006 601	160 840 000	106 200 000	53 070 000	1 570 000	36 085 000	26 300 000	10	0	223 225 010
2011	273 144 394	179 670 000	119 300 000	58 700 000	1 670 000	38 200 000	24 800 000	10	0	242 670 010
2012	293 766 128	196 118 000	132 165 000	62 600 000	1 353 000	40 250 000	26 635 000	10	1 800 000	264 803 010
2013	275 729 440	174 050 000	113 000 000	59 800 000	1 250 000	40 900 000	22 000 000	8	2 200 000	239 150 240
2014	277 782 224	179 030 000	115 700 000	62 080 000	1 250 000	43 700 000	23 250 000	7	2 000 000	247 980 007
2015	297 197 818	199 450 000	134 630 000	63 570 000	1 250 000	44 390 000	24 530 000	0	1 450 000	269 820 001
2016*	296 879 236	193 773 000	128 370 000	64 020 000	1 383 000	46 700 000	26 440 000	0	1 530 000	268 443 000

* projekt ustawy budżetowej, www.mf.gov.pl, dostęp: 29.01.2016 r.

Źródło: opracowanie własne na podstawie ustaw budżetowych w latach 2010-2014, www.orka.sejm.gov.pl, dostęp: 29.01.2016 r.

Tabela 2. Wykonane dochody podatkowe budżetu państwa w latach 2010-2014

Wykonane dochody podatkowe budżetu państwa w latach 2010-2014 (w tys. zł)											
1	**2**	**3**	**4**	**5**	**6**	**7**	**8**	**9**	**10**	**11**	**12**
rok	**dochody ogółem**	**podatki pośrednie ogółem (4+5+6)**	**podatki pośrednie:**			**podatek dochodowy od osób fizycznych**	**podatek dochodowy od osób prawnych**	**podatek tonażowy**	**podatek od wydobycia niektórych kopalin**	**dochody podatkowe ogółem**	**podatki zniesione**
			podatek od towarów i usług	podatek akcyzowy	podatek od gier						
2010	250 302 781	165 189 646	107 880 327	55 684 476	1 624 843	35 592 648	21 769 869	3	0	222 552 687	520
2011	277 557 221	180 272 611	120 831 951	57 963 709	1 476 951	38 074 916	24 861 922	7	0	243 210 936	1 480
2012	287 595 114	181 892 185	120 000 697	60 449 853	1 441 634	39 809 425	25 145 736	7	1 426 949	248 274 572	0
2013	279 151 205	175 368 567	113 411 541	60 653 116	1 303 910	41 290 531	23 075 275	7	1 916 304	241 650 924	239
2014	283 542 707	187 067 399	124 262 243	61 570 439	1 234 718	43 021 971	23 266 188	1	1 425 044	254 780 985	382

Źródło: opracowanie własne na podstawie sprawozdań z wykonania ustawy budżetowej w latach 2010-2014, www.mf.gov.pl, dostęp: 29.01.2016 r.

Tabela 3. Planowane dochody podatkowe budżetu państwa w relacji do planowanych wydatków budżetu państwa w latach 2010-2016

Planowane dochody podatkowe budżetu państwa w relacji do planowanych wydatków budżetu państwa (w tys. zł)			
A	B	C	D
rok	**dochody podatkowe ogółem**	**wydatki ogółem**	**udział procentowy dochodów podatkowych ogółem w wydatkach ogółem (B/C)**
2010	223 225 010	301 220 817	74,11%

2011	242 670 010	313 344 394	77,45%
2012	264 803 010	328 765 688	80,54%
2013	239 150 240	334 950 800	71,40%
2014	247 980 007	325 287 369	76,23%
2015	269 820 001	343 277 818	78,60%
2016*	268 443 000	351 499 236	76,37%

* projekt ustawy budżetowej, www.mf.gov.pl, dostęp: 29.01.2016 r.
Źródło: opracowanie własne na podstawie ustaw budżetowych w latach 2010-2014, www.orka.sejm.gov.pl, dostęp: 29.01.2016 r.

Tabela 4. Wykonane dochody podatkowe budżetu państwa w relacji do wykonanych wydatków budżetu państwa w latach 2010-2014

Wykonane dochody podatkowe budżetu państwa w relacji do wykonanych wydatków budżetu państwa (w tys. zł)			
A	**B**	**C**	**D**
rok	**dochody podatkowe ogółem**	**wydatki ogółem**	**udział procentowy dochodów podatkowych w wydatkach podatkowych (B/C)**
2010	222 552 687	294 893 878	75,47%
2011	243 210 936	302 681 609	80,35%
2012	248 274 572	318 001 861	78,07%
2013	241 650 924	321 345 286	75,20%
2014	254 780 985	312 519 527	81,52%

Źródło: opracowanie własne na podstawie sprawozdań z wykonania ustawy budżetowej w latach 2010-2014, www.mf.gov.pl, dostęp: 29.01.2016 r.

Podsumowując dane zawarte w tabeli 3 i 4 zauważyć można, że w latach 2010-2014 wykonane wydatki budżetu państwa stanowiły od blisko 96% (w 2013 r.) do blisko 98% (w 2010 r.) wydatków planowanych. Odnosząc się natomiast do dochodów podatkowych można dojść do wniosku, że w poszczególnych latach budżetowych osiągano, a nawet przekraczano planowane kwoty dochodów podatkowych (rok 2011, 2013 i 2014), jednakże w 2012 r. wykonano tylko blisko 94%, zaś w roku 2010 – 99,7% planowanych dochodów podatkowych.

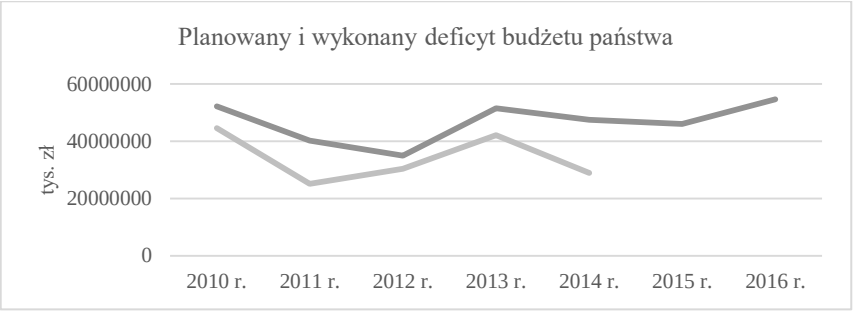
Analiza tabeli 1 (kolumna 2) i tabeli 2 (kolumna 2) prowadzi do wniosku, że w latach 2010-2014 planowane dochody ogółem były wykonywane w ustalonej wysokości czterokrotnie (rok 2010, 2011, 2013 i 2014). Nadwyżka zgromadzonych dochodów wyniosła najwięcej w 2014 r. – 2,07%. Z kolei w 2012 r. dochody ogółem zostały zrealizowane w blisko 98%. Nie bez znaczenia pozostawał wpływ zwiększonych w latach: 2010, 2011, 2013 oraz 2014 zrealizowanych dochodów z podatków pośrednich. Zgromadzenie ich w wysokości wyższej od planowanej wpływało odpowiednio na wzrost (w tym na

zakres wzrostu) sumy dochodów budżetu państwa. Tymczasem, dochody z podatku dochodowego od osób fizycznych w latach 2010-2014 jedynie jednokrotnie – w 2013 r. - zostały zrealizowane w planowanej wysokości (ok. 1% nadwyżki). Najniższy stopień realizacji planowanych dochodów z ww. tytułu osiągnięto w 2014 r. (98,45%). Z kolei, dochody z podatku dochodowego od osób prawnych w roku 2011, 2013 (blisko 5% nadwyżki) i 2014 przewyższyły planowaną w ustawie budżetowej kwotę, przy czym zauważalny jest niski poziom ich wykonania w 2010 r. (ok. 83%). Jak już wyżej wskazano, udział dochodów z podatku tonażowego oraz podatku od wydobycia niektórych kopalin miał marginalne znaczenie w ogólnych dochodach podatkowych budżetu państwa.

Ostatnim z analizowanych zagadnień jest problem wzrostu państwowego długu publicznego wynikający z cyklicznego występowania deficytu publicznego (wykres 1). Wykonany deficyt budżetu państwa w latach 2010-2014 był niższy od planowanego w danym roku budżetowym. W relacji do planowanego deficytu budżetowego, wykonany deficyt był najniższy w 2014 i 2011 r. (odpowiednio: 61% i 62,5% deficytu planowanego). W latach: 2010, 2012, 2013 deficyt budżetu państwa był wykonywany w ponad 80%, przy czym największe wykonanie deficytu budżetu państwa dotyczyło 2012 r. Ponadto uwagę zwraca fakt, że w 2016 r. w ustawie budżetowej zaplanowano bardzo wysoki deficyt budżetu państwa, wynoszący ponad 54,5 mld zł.

Omawiane zagadnienia mają istotne znaczenie z puntu widzenia finansów publicznych i procedury nadmiernego deficytu, tj. procedury postępowania w przypadku przekroczenia przez państwo członkowskie Unii Europejskiej określonych kryteriów dyscypliny budżetowej, w tym dotyczących relacji deficytu publicznego do produktu krajowego brutto. Nie budzi wątpliwości, że ponowne nałożenie na Rzeczpospolitą Polskę procedury nadmiernego deficytu będzie wiązało się pośrednio z oddziaływaniem czynności korygujących na przeciętnego obywatela.

Wykres 1. Planowany i wykonany deficyt budżetu państwa



Źródło: opracowanie własne na podstawie ustaw budżetowych 2010-2015 oraz projektu ustawy budżetowej na 2016 r., www.orka.sejm.gov.pl, dostęp: 29.01.2016 r.

Podsumowanie

Podatki są stałym elementem ustrojowym państwa, „(…) „ceną" jaką każdy z nas płaci za zorganizowane i bezpieczne (względnie) życie w tym społeczeństwie, które wybraliśmy"[44]. Podatkowe źródła dochodów stanowią podstawę sprawnego wykonywania zadań publicznych, lecz nie jest to wystarczające źródło środków publicznych, gdyż jak wynika z blisko kilkudziesięciu lat funkcjonowania III Rzeczypospolitej Polskiej, cykliczny deficyt publiczny uniemożliwia zachowanie w kolejnych latach równowagi budżetowej, m.in. ze względu na wysokie koszty obsługi długu publicznego. Występowanie ujemnej różnicy pomiędzy dochodami budżetowymi a wydatkami budżetowymi wiąże się z koniecznością uruchomienia alternatywnych źródeł pozyskania środków publicznych, np. przychodów ze sprzedaży skarbowych papierów wartościowych, zaciągniętych kredytów i pożyczek.

Analiza wysokości planowanych i wykonanych dochodów budżetu państwa, w tym zwłaszcza dochodów podatkowych z podatków pośrednich pozwoliła potwierdzić duże znaczenie ostatniej z wymienionych kategorii finansowoprawnych w zaspokajaniu zbiorowych potrzeb społeczeństwa i realizowaniu funkcji państwa. Podatki pośrednie stanowią największą część dochodów budżetu państwa, z której pokrywane są wydatki budżetu państwa. Szczególną rolę pełnią tu podatki: od towarów i usług oraz podatek akcyzowy, następnie zaś, podatek dochodowy od osób fizycznych i podatek dochodowy od osób prawnych. Pozostałe podatkowe źródła dochodów nie odgrywają istotnej roli. W najbliższej przyszłości okaże się, jaki wpływ na wykonane dochody budżetu państwa będą miały nowe w prawie finansowym instytucje podatkowe, takie jak m.in. podatek od niektórych instytucji finansowych uregulowany w ustawie z 15 stycznia 2016 r. o podatku od niektórych instytucji finansowych[45], czy też tzw. podatek od wielkopowierzchniowych obiektów handlowych.

Można stwierdzić, że w kwestiach finansowych dotyczących zapobiegania dalszemu wzrostowi długu publicznego (w tym deficytu budżetu państwa) potrzebne jest prawo stabilne, umożliwiające odpowiednie planowanie przedsięwzięć o istotnym znaczeniu dla rozwoju gospodarczego państwa. Zasada pewności prawa i związana z nią zasada zaufania obywateli do prawa wynikająca z zasady demokratycznego państwa prawnego odgrywa tu istotną rolę. Tymczasem obecnie przepisy dotyczące systemu podatkowego państwa stanowią obszar bardzo dynamiczny, tzn. podlegający częstym zmianom. Ponadto system podatkowy powinien być także wolny od ingerencji ustawodawcy podyktowanej względami politycznymi (np. dążeniami do pozyskania określonych grup

[44] T. Dębowska-Romanowska, Prawo…, s. 124.

[45] Ustawa z 15 stycznia 2016 r. o podatku od niektórych instytucji finansowych (Dz.U. z 2016 r. poz. 68), który wchodzi w życie 1 lutego 2016 r.

społecznych przed wyborami dla partii opowiadających się za wprowadzeniem dla nich pewnych preferencji). Jest to zadanie bardzo trudne, jednakże niezbędne i oparte na zasadzie racjonalności działań ustawodawcy.

TAX REVENUES OF THE STATE BUDGET AND THEIR ROLE IN FINANCING OF PUBLIC TASKS - ANALYSIS OF SELECTED ISSUES

Summary

The paper discusses the importance of tax revenue of the state budget in the process of covering public needs, and mainly covering the expenditures of the state budget. Author of the study - in the first chapter, which has a dogmatic and legal character - covers the substantive basics of taxes, focusing mainly on constitutional regulations. In the second chapter of the article, which has an analytical and empirical-descriptive character, focused mainly on the most important sources of public levies such as indirect taxes and income tax from individuals and legal persons, as well as tonnage tax and the tax on extraction of some mineral. This chapter compares the amounts of individual taxes, based on budget acts in 2010-2015 and on the project of the budget act for 2016, as well as on reports on the implementation of budget act in 2010-2014.

The study shows a relationship between the amount of tax revenue and the financial situation of the public finance sector. Juxtaposision of planned and executed amounts of public levies is empirical confirmation of the thesis of major significance of tax revenues, as public funds, on which they depend balanced budget.

Keywords: tax revenues, budget expenditures, state budget