

Włodzimierz NYKIEL*

 <https://orcid.org/0000-0003-1617-0621>

BUDŻET A NORMY PRAWA PODATKOWEGO

Abstrakt

Przedmiot badań: Niniejszy artykuł poświęcony jest wybranym relacjom prawnym i faktycznym zachodzącym między budżetem a normami prawa podatkowego, dotyczącym gromadzenia dochodów budżetowych. Przedmiotem badań są więc przede wszystkim normy prawne ustawy o finansach publicznych, ustawa budżetowa i sam budżet, który jest jej elementem, oraz normy prawa podatkowego. Badaniom podlega także faktyczny wpływ budżetu w toku jego wykonywania na stosowanie prawa podatkowego.

Cel badawczy: Podstawowym celem artykułu jest ustalenie i ocena, na tle charakteru prawnego budżetu i właściwości norm prawa podatkowego, praktyki stosowania norm prawa podatkowego, a w szczególności odpowiedź na pytanie, czy potrzeby budżetowe mają faktyczny wpływ na stosowanie norm prawa podatkowego i na czym ten wpływ polega.

Metoda badawcza: Cele artykułu wyznaczają jego układ i metodę badawczą. Określenie relacji prawnych wymaga ustaleń dotyczących charakteru prawnego budżetu i cech norm prawa podatkowego. Podstawową metodą jest w tym przypadku analiza materiału normatywnego i poglądów piśmiennictwa. Następnie sprawdzono, jak wygląda stosowanie prawa w tym zakresie, odwołując się do orzecznictwa i literatury zajmującej się praktyką.

Wyniki: Budżet państwa jest zawarty w ustawie budżetowej i jest jej najważniejszym, choć niejedynym, elementem. Wśród dochodów budżetowych najważniejszą rolę odgrywają podatki. Stanowią one w polskim budżecie ponad 90% dochodów ogółem. Dochody podatkowe budżetu są gromadzone zgodnie z prawem podatkowym. Normy prawa podatkowego określają konstrukcję podatku i w ten sposób decydują o jego wysokości. Kwoty dochodów ujęte w budżecie mają jedynie charakter prognoz, a „zamieszczenie w budżecie państwa dochodów z określonych źródeł lub wydatków na określone cele nie stanowi podstawy roszczeń ani zobowiązań państwa wobec osób trzecich, ani roszczeń tych osób wobec państwa” (art. 51 u.f.p.).

Praktyka wskazuje na to, że wzrost praktycznego znaczenia strony dochodowej budżetu poza granice wyznaczone ustawą o finansach publicznych i dążenie do zgromadzenia jak najwyższej kwoty dochodów oznacza często naruszanie prawa podatkowego. W takiej sytuacji dochodzi także do łamania praw podatnika. Przykłady w tym zakresie wskazane zostały w niniejszym artykule.

* Prof. nauk prawnych, Uniwersytet Łódzki, Wydział Prawa i Administracji, Katedra Prawa Podatkowego; e-mail: wnykiel@wpia.uni.lodz.pl

Naruszenia prawa podatkowego przez organy podatkowe zmierzające do maksymalizacji dochodów budżetowych na większą skalę prowadzą do wielu niekorzystnych zjawisk. Przede wszystkim dochodzi do naruszenia fundamentalnej dla praworządności zasady wyrażonej w art. 7 Konstytucji RP, zgodnie z którym „organy władzy publicznej działają na podstawie i w granicach prawa”. Ponadto następuje zmniejszenie albo nawet utrata zaufania podatników do organów podatkowych, czy szerzej do państwa. Naruszona zostaje również zasada pewności opodatkowania. Nie ulega również wątpliwości, że naruszanie prawa przez organy podatkowe prowadzi także do wzrostu kosztów finansowych i społecznych funkcjonowania systemu podatkowego i zakłóca owo funkcjonowanie.

Słowa kluczowe: budżet, dochody budżetowe, prawo podatkowe, prawa podatnika, praworządność.

1. Wprowadzenie

Budżet państwa jest najważniejszym planem finansowym i stanowi podstawę gospodarki finansowej państwa. Artykuł 110 ustawy o finansach publicznych¹ stanowi, iż budżet państwa określa: 1) łączną kwotę dochodów budżetu państwa; 2) łączną kwotę wydatków budżetu państwa oraz kwotę wydatków, obliczoną zgodnie z tzw. antycykliczną regułą wydatkową; 3) kwotę planowanego deficytu budżetu państwa wraz ze źródłami jego pokrycia; 4) łączną kwotę dochodów budżetu środków europejskich; 5) łączną kwotę wydatków budżetu środków europejskich; 6) wynik budżetu środków europejskich; 7) łączną kwotę przychodów budżetu państwa; 8) łączną kwotę rozchodów budżetu państwa; 9) planowane saldo przychodów i rozchodów budżetu państwa; 10) limit zobowiązań z tytułu zaciąganych kredytów i pożyczek oraz emitowanych papierów wartościowych.

Budżet państwa jest zawarty w ustawie budżetowej, jest jej najważniejszym, choć nie jedynym elementem. W związku z tym, że budżet jest planem finansowym, ustawa ta ma szereg cech szczególnych². Znaczenie ustawy budżetowej sprawia, iż jest ona wskazywana w Konstytucji *nominatim*. Nie dziwi więc pogląd, iż budżet państwa „... jest samoistną wartością konstytucyjną podlegającą ochronie Trybunału Konstytucyjnego”³.

¹ Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (t.j. Dz.U. z 2019 r., poz. 869).

² **W. Nykiel**, *Charakter prawny ustawy budżetowej – wybrane zagadnienia*, w: **W. Robaczyński** (red.), *Czynić postęp w prawie. Księga jubileuszowa dedykowana Profesor Birucie Lewaszkiewicz-Petrykowskiej*, Wydawnictwo Uniwersytetu UŁ, Łódź 2017, s. 478–482.

³ **W. Łączkowski**, *Czy budżet państwa jest wartością konstytucyjną podlegającą ochronie Trybunału Konstytucyjnego*, w: **T. Dębowska-Romanowska, A. Jankiewicz** (red.), *Konstytucja, ustrój, system finansowy państwa. Księga pamiątkowa ku czci prof. Natalii Gajl*, Wydawnictwo Trybunału Konstytucyjnego, Warszawa 1999, s. 291.

Wśród dochodów budżetowych najważniejszą rolę odgrywają podatki. Ilustrują to dobrze niżej przedstawione dane. Jak widać na podstawie sprawozdania z wykonania budżetu za 2019 r., dochody podatkowe stanowią prawie 92% dochodów ogółem budżetu państwa. Tak więc podatki decydują o obliczu strony dochodowej budżetu państwa. Największe znaczenie fiskalne ma podatek od towarów i usług – ponad 45% dochodów ogółem. Na drugim miejscu jest podatek akcyzowy – ponad 18% dochodów ogółem. Trzecie i czwarte miejsce pod względem fiskalnym zajmują podatki dochodowe, podatek dochodowy od osób fizycznych (ponad 16% dochodów ogółem) i podatek dochodowy od osób prawnych (prawie 10% dochodów ogółem). Podkreślić trzeba jednak, że duża część wpływów z podatków dochodowych trafia w postaci udziałów do budżetów jednostek samorządu terytorialnego.

TABELA 1: Wykonanie budżetu państwa za 2019 r.

	Kwota w tys. zł	% dochodów ogółem
Dochody ogółem, w tym	400 535 255	100
Dochody podatkowe, w tym	367 290 721	91,70
PTU	180 891 751	45,16
Podatek akcyzowy	72 395 920	18,07
PDOF	65 444 928	16,34
PDOP	39 984 713	9,98
Podatek od niektórych instytucji finansowych	4 700 379	1,17
Podatek od gier	2 336 574	0,58
Podatek od wydobycia niektórych kopalin	1 536 509	0,38
Podatki zniesione	37	
Podatek tonażowy	24	
Pozostałe dochody podatkowe (zwroty nadpłat przewyższyły wpłaty)	-114	

Źródło: Sprawozdanie z wykonania budżetu państwa za okres od 1 stycznia do 31 grudnia 2019, omówienie, Rada Ministrów 2020, s. 34–35.

Dochody podatkowe budżetu są gromadzone zgodnie z prawem podatkowym. Normy prawa podatkowego określają konstrukcję podatku i w ten sposób

decydują o jego wysokości. Należące do tej gałęzi normy ordynacji podatkowej regulują zobowiązania i postępowanie podatkowe. Elementy konstrukcji podatku zawarte w normie prawa podatkowego „umożliwiają wyodrębnienie tej grupy norm i ich odróżnienie od innych norm prawnych”⁴.

Z art. 217 Konstytucji wynika, że podmiot, przedmiot opodatkowania oraz stawki podatkowe muszą być ujęte w ustawie. Natomiast w odniesieniu do zwolnień i ulg przepis ten wymaga jedynie tego, by zasady przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorie podmiotów zwolnionych określone były przez ustawę. Na tym tle Trybunał Konstytucyjny wskazał, że przepis ten nie ma charakteru jednolitego⁵. Podkreślić należy, że przepis ten wyraża zasadę ustawowej regulacji podatków bądź zasadę wyłączności ustawowej w zakresie podatków⁶.

Niniejszy artykuł poświęcony jest relacjom prawnym i faktycznym zachodzącym między budżetem a normami prawa podatkowego.

2. Charakter prawny budżetu

W myśl art. 51 ust. 1 ustawy o finansach publicznych „zamieszczenie w budżecie państwa dochodów z określonych źródeł lub wydatków na określone cele nie stanowi podstawy roszczeń ani zobowiązań państwa wobec osób trzecich, ani roszczeń tych osób wobec państwa”. Zatem kwoty dochodów ujęte w budżecie nie są podstawą prawną ich gromadzenia. Gromadzenie dochodów „...następuje na zasadach i w terminach wynikających z obowiązujących przepisów” (art. 162 pkt 1 ufp)⁷. Owe obowiązujące przepisy to między innymi ustawy podatkowe nakładające na podatników obowiązek uiszczenia podatków. To ustawy podatkowe wraz z innymi przepisami prawa podatkowego uruchamiają strumienie pieniężne trafiające do budżetu (Skarbu Państwa). Samo zamieszczenie w budżecie dochodów nie stwarza obowiązku zgromadzenia kwot dochodów ujętych w budżecie, rodzi jedynie obowiązek zastosowania odpowied-

⁴ W. Nykiel, *Norma prawa podatkowego a elementy konstrukcji podatku. Wybrane zagadnienia*, w: A. Gomulowicz, J. Malecki (red.), *Ex iniuria non oritur ius. Księga ku czci Profesora Wojciecha Łączkowskiego*, Wydawnictwo UAM, Poznań 2003, s. 233.

⁵ Wyrok TK z dnia 9 listopada 1999 r. sygn. akt K.28/98.

⁶ W. Nykiel, w: W. Nykiel (red.), *Prawo podatkowe w Polsce. Podręcznik akademicki*, Difin, Warszawa 2018, s. 31.

⁷ Por. W. Miemiec, w: M. Karlikowska, W. Miemiec, Z. Ofiarski, K. Sawicka, *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, Presscom, Wrocław 2010, s. 410–413; M. Duda, w: P. Smoleń (red.), *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, Wolters Kluwer, Warszawa 2014, s. 848–851.

nich przepisów⁸. W konsekwencji kwoty ujętych w budżecie dochodów są tylko prognozami (art. 52 ufp). Konsekwencją wskazanych wyżej unormowań jest to, że gdyby w budżecie ujęto kwotę dochodów, a nie byłoby odpowiednich przepisów stanowiących podstawę ich gromadzenia, to taka kwota nie miałaby żadnego znaczenia prawnego.

Chociaż, jak wyżej wskazano, zamieszczenie w budżecie wydatków na określone cele nie rodzi roszczeń osób trzecich wobec państwa, jednakże kwoty wydatków wyznaczają nieprzekraczalny limit. Podmioty dokonujące wydatków budżetowych mają jeszcze inne obowiązki. Zobowiązane są działać w sposób celowy, oszczędny i z poszanowaniem zasady uzyskiwania najlepszych efektów z danych nakładów. Na tej podstawie można stwierdzić, iż dyrektywność strony wydatkowej budżetu jest większa i zupełnie inna niż strony dochodowej.

Zgodnie z poglądami P. Labanda budżet zawiera jedynie pozycje rachunkowe. Nie jest ustawą w sensie materialnym i nie zawiera norm⁹. G. Jellinek również uważał, że budżet nie jest prawem materialnym, a nadto nie jest przedmiotem swobodnej legislacji. Uchwalenie budżetu jest obowiązkiem izb, bo zalicza się do tzw. „ustawodawstwa związanego”¹⁰. Pod wpływem tych poglądów G. Jèze¹¹ kwestionował ustawowy charakter budżetu, ale przyjmował, że jest on warunkiem prawnym corocznego wykonania bezterminowych ustaw z zakresu finansów. Podobne stanowisko zajmował P.M. Gaudemet traktujący budżet jako „akt warunek”, odmawiając mu charakteru „aktu reguły”¹². A. Krzyżanowski stał na stanowisku, iż budżet jest ustawą tylko formalnie. Materialnie to akt administracyjny, nie zawiera bowiem ogólnych wskazań¹³.

W państwach komunistycznych obok budżetu występował ważniejszy od budżetu plan gospodarczy (społeczno-gospodarczy) i inne plany. W piśmiennictwie tego okresu spotykamy dociekania, czy normy planowe, w tym budżet, są normami generalnymi. Dociekania te prowadziły do następujących wniosków:

⁸ W. Nykiel, *Normy prawa finansowego*, w: C. Kosikowski (red.), *System prawa finansowego*, t. I: *Teoria i nauka prawa finansowego*, a Wolters Kluwer business, Warszawa 2010, s. 50–51.

⁹ P. Laband, *Das Finanzrecht des Deutschen Reiches*, Leipzig 1873, s. 525 i nast.; P. Laband, *Das Staatsrecht des Deutschen Reiches*, t. IV, Tübingen 1882, s. 524.

¹⁰ G. Jellinek, *Gesetz und Verordnung*, Freiburg 1887, s. 286.

¹¹ G. Jèze, *Cours de science des finances et de législation financière française. Théorie générale du budget*, Giard, Paris 1922, s. 1.

¹² P.M. Gaudemet, *Finances Publiques, Politique financière budget et trésor*, Editions Montchrestien, Paris 1974, s. 296–297. Na temat charakteru prawnego budżetu por. także: L. Trotabas, *Finances publiques*, Paris 1964, s. 99; P. Lalumière, *Les Finances Publiques*, edité par Armand Colin, Paris 1973, s. 53–55.

¹³ A. Krzyżanowski, *Nauka skarbowości*, Fiszer i Majewski, Poznań 1923, s. 20.

- a) normy planowe to normy generalne,
- b) normy planowe to normy indywidualne,
- c) normy planowe to normy o szczególnym charakterze¹⁴.

Plany gospodarcze występujące dziś w państwach o gospodarce rynkowej nie mają „...charakteru nadrzędnego nad budżetem państwa”¹⁵. Budżet jest nie tylko planem podstawowym, ale także najbardziej prawnie określonym.

Adresat budżetu jest oznaczony nazwą jednostkową zaś przedmiot jest określony konkretnie (jednostkowo oznaczone podmioty gromadzą lub wydają kwoty określone liczbami bezwzględnych kwoty w ściśle oznaczonym czasie). Tak więc zarówno po stronie dochodów, jak i wydatków bez wątpienia budżet nie składa się z norm generalnych. Jednakże są to normy odnoszące się do serii zachowań, do zachowań złożonych, kompleksowych, a nie pojedynczych i jednorodnych¹⁶. W takim stanie rzeczy uzasadnione jest stanowisko, iż normy ujęte w budżecie to normy indywidualne o szczególnym charakterze¹⁷.

3. Normy prawa podatkowego

W Polsce poszczególne podatki są uregulowane z reguły w odrębnych ustawach, których tytuły wskazują, jakie podatki są w nich ujęte. Są jednak trzy wyjątki od tej zasady. Po pierwsze, w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych były uregulowane trzy, a obecnie są dwa podatki lokalne. Po drugie, podatek od gier został unormowany w ustawie o grach hazardowych. Po trzecie zaś, w lipcu 2016 r. uchwalona została ustawa o aktywizacji przemysłu okrętowego i przemysłów komplementarnych¹⁸. Uregulowany w niej jest zryczałtowany podatek od wartości sprzedanej produkcji i tego podatku dotyczą przepisy tej ustawy. Tytuł tej ustawy nie ma więc nic wspólnego z jej treścią. Jest to sprzeczne z zasadami techniki prawodawczej, a także ze zdrowym rozsądkiem.

Dla potrzeb niniejszych rozważań przyjmuję, iż przepis prawny należy traktować jako jednostkę techniczną aktu prawnego, normę zaś jako regułę skon-

¹⁴ Por. **W. Nykiel**, *Ustawa budżetowa*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 1987, s. 24–27.

¹⁵ **C. Kosikowski**, *Budżet państwa jako kategoria historyczna, ekonomiczna i prawna*, w: **E. Ruśkowski** (red.), *System Prawa Finansowego*, t. II: *Prawo finansowe sektora finansów publicznych*, a Wolters Kluwer business, Warszawa 2010, s. 188.

¹⁶ Por. **J. Wróblewski**, *Norma generalna i norma indywidualna*, *Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Łódzkiego* 1962/1/23, s. 9.

¹⁷ Por. szerzej na ten temat charakteru prawnego budżetu **W. Nykiel**, *Ustawa...*, s. 24–28.

¹⁸ Ustawa z dnia 6 lipca 2016 r. o aktywizacji przemysłu okrętowego i przemysłów komplementarnych (t.j. Dz.U. z 2019 r., poz. 471).

struowaną z elementów zawartych w przepisach¹⁹. W związku z tym ustaleniem podkreślić należy, iż najczęściej norma podatkowoprawną jest zbudowana z elementów zawartych w wielu przepisach. W nauce prawa podatkowego wyróżnia się elementy konstrukcji podatku, które, jak pisze A. Kostecki, „okazują się nie tyle «elementami podatku», ile elementami normy prawno-podatkowej”²⁰.

W myśl definicji przyjętej przez K. Ostrowskiego podmiotem podatkowym jest jednostka życia społecznego, na którą przepis prawny nakłada obowiązek świadczenia podatkowego²¹. W języku prawnym rzadko jednak spotkamy to pojęcie²². Najczęściej ustawodawca używa pojęcia „podatnik”²³. Ordynacja podatkowa wskazuje, że podatnikiem jest osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, podlegająca na mocy ustaw podatkowych obowiązkowi podatkowemu²⁴. W związku z tym w przepisach podatków wskazuje się często przy użyciu zwrotu: „obowiązek podatkowy ciąży na...”²⁵.

Dla potrzeb niniejszego artykułu przyjmuję, że przedmiotem opodatkowania jest sytuacja faktyczna lub prawna, z której zaistnieniem przepisy prawne wiążą powstanie obowiązku świadczenia podatkowego²⁶. Pamiętać należy jednak, że w piśmiennictwie proponuje się zastąpienie terminu „przedmiot podatku” ter-

¹⁹ **K. Opalek, J. Wróblewski**, *Zagadnienia teorii prawa*, Państwowe Wydawnictwo Naukowe, Warszawa 1969, s. 56.

²⁰ **A. Kostecki**, *Elementy konstrukcji instytucji podatku*, w: *System instytucji prawno-finansowych PRL*, t. III: *Instytucje budżetowe*, Cz. II: *Dochody i wydatki budżetu*, Zakład Narodowy im. Ossolińskich, Wydawnictwo PAN, Wrocław, Warszawa, Kraków, Gdańsk, Łódź 1985, s. 156.

²¹ **K. Ostrowski**, *Prawo finansowe, zarys ogólny*, Państwowe Wydawnictwo Naukowe, Warszawa 1970, s. 144.

²² Spotykamy je np. w ustawie z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (t.j. Dz.U. z 2020 r., poz. 1426 z późn. zm.). Tytuł rozdziału 1 tej ustawy brzmi: Podmiot i przedmiot opodatkowania. Taki sam tytuł nosi rozdział 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (t.j. Dz.U. z 2020 r., poz. 1406 późn. zm.).

²³ W art. 15 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (t.j. Dz.U. z 2020 r., poz. 106 z późn. zm.) czytamy, iż „Podatnikami są...”. W ustawach o podatkach dochodowych niezależnie od tytułów rozdziału 1 wielokrotnie używa się terminu „podatnik”. W art. 3 ust. 1 ustawy z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym czytamy: „Podatnikami podatku rolnego są...” (t.j. Dz.U. z 2020 r., poz. 333).

²⁴ Art. 7 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz.U., nr 137, poz. 926 z późn. zm.).

²⁵ Por. np. art. 5 ustawy z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn (t.j. Dz.U. z 2019 r., poz. 1813 z późn. zm.), art. 9 ust. 1 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (t.j. Dz.U. z 2019 r., poz. 1170 z późn. zm.), art. 4 ustawy z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych (t.j. Dz.U. z 2020 r., poz. 815).

²⁶ **K. Ostrowski**, *Prawo...*, s. 146.

minem „podatkowy stan faktyczny” bądź „zdarzenie podlegające opodatkowaniu”²⁷. Pojęcie „przedmiot opodatkowania” występuje w ustawach podatkowych. W ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych (art. 7 ust. 1) czytamy np. „Przedmiotem opodatkowania podatkiem dochodowym jest...”. Pojęciem tym posługuje się ustawodawca w tytułach rozdziałów ustawy o podatku od spadków i darowizn, o podatku dochodowym od osób fizycznych i o podatku od czynności cywilnoprawnych. Często na określenie przedmiotu opodatkowania używa się zwrotów zawierających czasownik „podlega”: „opodatkowaniu podlega...”, „podatkowi podlega...”, „opodatkowaniu podatkiem... ..podlega”²⁸.

W rozwiniętych konstrukcjach podatku sama jego kwota nie jest wprost, to znaczy w ujęciu bezwzględny, ustalona w normie prawnej. Najczęściej mamy tu pewną wielkość odniesienia związaną z przedmiotem opodatkowania i to jest podstawa opodatkowania oraz współczynnik określany mianem stawki podatkowej, który zastosowany do tej wielkości umożliwia obliczenie kwoty podatku. Podstawa opodatkowania to nic innego jak ujęty ilościowo czy skwantyfikowany przedmiot opodatkowania²⁹.

Zwolnienia podatkowe oznaczają redukcję zakresu podmiotowego bądź zakresu przedmiotowego podatku. Mamy więc zwolnienia podmiotowe i przedmiotowe. Zwolnienia mogą mieć także charakter mieszany (podmiotowo-przedmiotowy). Ulgi podatkowe stanowią zmniejszenie podstawy opodatkowania bądź stawek podatkowych lub samej kwoty podatku.

Adresaci norm prawa podatkowego kreujących podatki są określone ogólnie, a przedmiot tych norm, czyli zachowanie owych adresatów, jest ujęte abstrakcyjnie³⁰. Bez wątplenia normy te są normami generalnymi i dlatego jedną z cech podatku wskazywanych w piśmiennictwie jest jego generalny charakter. Wprawdzie można w normach prawa podatkowego spotkać nazwy jednostkowe podmiotów³¹, ale są to jedynie wyjątki. Ponadto należy podkre-

²⁷ M. Kalinowski, *Przedmiot podatku*, TNOiK, Toruń 2013, s. 231.

²⁸ Zob. art. 9 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, art. 5 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług, art. 1 ust. 1 ustawy o podatku od spadków i darowizn, art. 1 ust. 1 ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych.

²⁹ Por. szerzej na ten temat A. Kostecki, *Elementy konstrukcji...*, s. 183–185.

³⁰ T. Augustyniak-Górna, *Generalny charakter podatku*, w: *System podatkowy, zagadnienia teoretycznoprawne*, Acta Universitatis Lodzianis. Folia Iuridica 54, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 1992, s. 55–67 i przytaczana tam literatura.

³¹ Najczęściej zwolnienia i ulgi podatkowe określone są adekwatnie do generalnego charakteru normy prawa podatkowego. Można jednak spotkać zwolnienia, które adresowane są do określonych nazwą jednostkową podmiotów. Takie zwolnienia są zawarte np. w art. 6 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. Ustawodawca zwalnia tym unormowaniem od po-

ślić, iż w naszym porządku prawnym normy prawne określające konstrukcję podatku mają charakter norm bezterminowych, podczas gdy ustawa budżetowa jest uchwalana na dany rok.

4. Maksymalizacja dochodów budżetowych a prawo podatkowe

Nie ulega wątpliwości, że z punktu widzenia mechanizmów funkcjonowania państwa pożądanym jest zgromadzenie kwot dochodów ujętych w budżecie, który jest elementem ustawy budżetowej. Umożliwia to bowiem pełną i niezakłóconą realizację zadań wiążących się z dokonywaniem wydatków budżetowych. Jednakże, jak wyżej wskazano, zamieszczenie kwot dochodów w budżecie oznacza jedynie obowiązek zastosowania odpowiednich przepisów w celu ich zgromadzenia. Konkretna kwota dochodów ujęta w budżecie jest jedynie prognozą. „Naruszeniem dyscypliny finansów publicznych jest: nieustalenie należności Skarbu Państwa, jednostki samorządu terytorialnego lub innej jednostki sektora finansów publicznych albo ustalenie takiej należności w wysokości niższej niż wynikająca z prawidłowego obliczenia”³². Nie jest zaś naruszeniem dyscypliny finansów publicznych samo niezgromadzenie kwoty dochodów zamieszczonej w odpowiedniej podziale klasyfikacji budżetowej. Ważne jest więc trafne przewidywanie sytuacji gospodarczej i odpowiednie zaplanowanie kwot dochodów budżetowych na tle danego stanu prawnego.

Stwierdzenie, iż zamieszczone w budżecie kwoty dochodów nie są podstawą prawną ich gromadzenia nie oznacza, że nie mogą mieć one żadnego wpływu na gromadzenie środków budżetowych. Wszak stosowanie norm prawa podatkowego może odbywać się w różny sposób przewidziany przez owe normy. W literaturze wskazuje się, że ustalenia dochodowe są „ogólną dyrektywą polityczno-prawną dla wykonawców strony dochodowej budżetu. Sankcje związane z niewykonaniem tej dyrektywy należy wiązać z instytucją absolutorium za wykonanie budżetu”³³. Jednakże z przytoczonych wyżej unormowań wynika, że

datku obok Skarbu Państwa, Narodowego Banku Polskiego i Zakładu Ubezpieczeń Społecznych, także Agencję Restrukturyzacji i Modernizacji Rolnictwa, Agencję Budowy i Eksploatacji Autostrad, Agencję Rynku Rolnego, Agencję Własności Rolnej Skarbu Państwa i Polską Organizację Turystyczną. Mamy więc w tym przypadku zwolnienie z podatku konkretnych podmiotów, oznaczonych nazwami jednostkowymi. Zob. na ten temat: **W. Nykiel**, *Ulgi i zwolnienia w konstrukcji prawnej podatku*, Dom Wydawniczy ABC, Warszawa 2002, s. 19.

³² Artykuł 5 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 17 grudnia 2004 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych (t.j. Dz.U. z 2019 r., poz. 1440).

³³ **A. Borodo**, *Problematyka prawna ustawy budżetowej*, w: *Ex iniuria non oritur ius. Księga ku czci Profesora Wojciecha Łączkowskiego*, s. 83.

to szeroko rozumiane prawo podatkowe (wraz z unormowaniami dotyczącymi egzekucji) wyznacza granice możliwości skutecznego gromadzenia dochodów podatkowych budżetu. Niestety dążenie do maksymalizacji dochodów budżetowych prowadzi często do szkodliwego dla podatników i rozwoju gospodarczego fiskalizmu. Tymczasem zasadnicze regulacje dotyczące zwiększania lub zmniejszania dochodów budżetowych powinny się odbywać za pomocą odpowiednich i w odpowiednim czasie przeprowadzonych zmian prawa podatkowego.

Uzasadnione jest twierdzenie, że wzrost praktycznego znaczenia strony dochodowej budżetu poza granice wyznaczone ustawą o finansach publicznych oznacza często naruszanie prawa podatkowego, a co najmniej sprzeczność między założonymi funkcjami konkretnych konstrukcji podatkowych a praktyką stosowania norm tej gałęzi prawa. Mechanizm naruszenia prawa w tym przypadku jest bardzo prosty. W praktyce podmioty gromadzące dochody świadome kwot dochodów ujętych w budżecie dążą do ich osiągnięcia lub nawet przekroczenia. Jeśli prawo podatkowe nie daje takich możliwości, wówczas może dojść do jego naruszenia, np. do odmowy wbrew prawu uznania za koszty uzyskania przychodu wydatków poniesionych przez podatnika i oczywiście pociągnięcie to zwiększy dochody budżetowe. Tego rodzaju naruszenia oznaczają właśnie praktyczny wzrost znaczenia dochodów budżetowych poza granice wyznaczone ustawą o finansach publicznych. W takiej sytuacji dochodzi także do łamania praw podatnika. Licznych przykładów w tym zakresie dostarcza praktyka ostatnich lat.

Z pobudek fiskalnych naruszane są przez organy podatkowe między innymi przepisy ustaw o podatkach dochodowych, ustawy o podatku od towarów i usług, ustawy o podatku akcyzowym, a więc ustaw dotyczących podatków mających największe znaczenie fiskalne dla budżetu państwa, a także przepisy Ordynacji podatkowej. W praktyce podatkowej podejmowane są próby ograniczania zakresu kosztów uzyskania przychodu w podatkach dochodowych³⁴ czy prawa podatnika do obniżenia podatku należnego o podatek naliczony w podatku od towarów i usług. Są to kluczowe prawa podatnika, związane z istotą tych podatków, a ich ograniczenie przynosi wymierne korzyści budżetowi. Naruszenia dotyczą również innych unormowań dotyczących tych podatków³⁵.

³⁴ Zob. np. **W. Nykiel, M. Wilk**, *Niedopuszczalność wykorzystania art. 15 ust. 1 u.p.d.o.p. jako klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania*, Glosa do wyroku WSA w Opolu z 19.08.2019 r., I SA/Op 86/19, Przegląd Podatkowy 2020/2. Zob. także wyrok NSA z dnia 29 maja 2020 (II FSK 2900/19) Lex 3036858, wyrok NSA z 4 marca 2020 (II FSK 1550/19) Lex 2979651.

³⁵ **W. Nykiel, M. Wilk**, *Recharakteryzacja i pominięcie czynności prawnych na podstawie art. 11 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych przed 1 stycznia 2019 r.*, *Kwartalnik Prawa Podatkowego* 2018/4, s. 9–20.

Nierzadkie są także naruszenia przepisów odnoszących się do podatku akcyzowego³⁶. Łamane są różne przepisy Ordynacji podatkowej³⁷. Często ciężar dowodu przrzucany jest na stronę postępowania. Występuje też włączanie „do postępowań podatkowych materiałów zgromadzonych w postępowaniach karnych bez umożliwienia stronie zweryfikowania tych materiałów”³⁸. Często podatnik spotyka się z odmową wydania indywidualnych interpretacji podatkowych, a także z kwestionowaniem ich mocy ochronnej³⁹. Niekiedy organy podatkowe próbują stosować ogólną klauzulę przeciwko opodatkowaniu w odniesieniu do okresu, kiedy jej nie było⁴⁰.

Przykłady naruszeń prawa podatkowego wskazywano wyżej, między innymi poprzez odwołanie się do wyroków sądów administracyjnych, które owe naruszenia stwierdzały. W tych przypadkach podatnicy korzystali ze swoich praw do zainicjowania kontroli instancyjnej, dotyczących ich rozstrzygnięć i do zainicjowania kontroli sądowej owych rozstrzygnięć. Są to fundamentalne prawa podatnika, których wykorzystanie prowadzi do, używając pewnego uproszczenia, eliminacji skutków naruszeń przepisów prawa podatkowego przez organy podatkowe. Nie ma jednak wątpliwości, że lepiej byłoby, gdyby do takich naruszeń w ogóle nie dochodziło. Naruszenia prawa podatkowego przez organy podatkowe na większą skalę prowadzą bowiem do wielu niekorzystnych zjawisk. Przede wszystkim dochodzi do naruszenia fundamentalnej dla praworządności zasady wyrażonej w art. 7 Konstytucji RP, zgodnie z którym „organy władzy publicznej działają na podstawie i w granicach prawa”. Ponadto następuje zmniejszenie albo nawet utrata zaufania podatników do organów podatkowych, czy szerzej do państwa. Naruszona zostaje również zasada pewno-

³⁶ Zob. wyrok WSA w Gdańsku z dnia 9 września 2020 r. (I SA/Gd 195/20) LEX nr 3054886; wyrok WSA w Lublinie z dnia 15 lipca 2020 r. (I SA/Lu 756/19) LEX nr 3039775; wyrok WSA w Poznaniu z dnia 19 czerwca 2018 r. (III SA/Po 88/18) LEX nr 2513959; wyrok WSA w Poznaniu z dnia 19 czerwca 2018 r. (III SA/Po 19/17) LEX nr 2516983; wyrok WSA w Poznaniu z dnia 19 czerwca 2018 r. (III SA/Po 89/18) LEX nr 2516965; wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 5 kwietnia 2018 r., (I SA/Rz 151/18) LEX nr 2472025.

³⁷ **W. Nykiel, M. Wilk**, *Nieprzydatność art. 199a § 2 ordynacji podatkowej w walce z unikaniem opodatkowania a następstwa czynności pozornych*, Przegląd Podatkowy 2017/2; **D. Strzelec**, *O potrzebie sądowej kontroli skuteczności zawieszenia biegu terminu przedawnienia z uwagi na wszczęcie postępowania karnego skarbowego*, Przegląd Podatkowy 2020/11. Zob. wyrok WSA w Warszawie z dnia 25 lutego 2019 (III SA/Wa 1403/180).

³⁸ **M. Wilk**, *Potrzeba wprowadzenia Karty Praw Podatnika w Polsce*, Kwartalnik Prawa Podatkowego 2018/1, s. 101.

³⁹ *Ibidem*, s. 101.

⁴⁰ **W. Nykiel, M. Wilk**, *Niedopuszczalność wykorzystania...*, s. 39–46.

ści opodatkowania. Nie ulega również wątpliwości, że naruszanie prawa przez organy podatkowe prowadzi także do wzrostu kosztów społecznych i finansowych funkcjonowania systemu podatkowego i zakłóca owo funkcjonowanie. Wszak postępowanie podatkowe, wydanie decyzji, odwołanie, skargi do sądów administracyjnych pociągają za sobą konieczność czasochłonnego zaangażowania wielu osób oraz poniesienia rozmaitych kosztów, np. wpis w postępowaniu przed sądami administracyjnymi, wynagrodzenie za czynności doradcy podatkowego, wynagrodzenie za czynności adwokata.

Bibliografia

Akty prawne

- Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (t.j. Dz. U. z 2019 r., poz. 869).
Ustawa z dnia 6 lipca 2016 r. o aktywizacji przemysłu okrętowego i przemysłów komplementarnych (t.j. Dz.U. z 2019 r., poz. 471).

Opracowania

- Augustyniak-Górna T.**, *Generalny charakter podatku*, w: *System podatkowy, zagadnienia teoretycznoprawne*, Acta Universitatis Lodziensis. Folia Iuridica 54, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 1992, s. 55–67.
- Borodo A.**, *Problematyka prawna ustawy budżetowej*, w: A. Gomułowicz, J. Małecki (red.), *Ex iniuria non oritur ius. Księga ku czci Profesora Wojciecha Łączkowskiego*, Wydawnictwo UAM, Poznań 2003, s. 75–89.
- Duda M.**, Art. 162 [*Zasady gospodarki finansowej*], w: P. Smoleń (red.), *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, Wolters Kluwer, Warszawa 2014, s. 848–856.
- Gaudemet P.M.**, *Finances Publiques, Politique financière budget et trésor*, Editions Montchrestien, Paris 1974.
- Jellinek G.**, *Gesetz und Verordnung*, Freiburg 1887.
- Jèze G.**, *Cours de science des finances et de législation financière française. Théorie générale du budget*, Giard, Paris 1922.
- Kalinowski M.**, *Przedmiot podatku*, TNOiK, Toruń 2013.
- Kosikowski C.**, *Budżet państwa jako kategoria historyczna, ekonomiczna i prawna*, w: *System Prawa Finansowego*, t. II, w: E. Ruśkowski (red.), *Prawo finansowe sektora finansów publicznych*, a Wolters Kluwer business, Warszawa 2010, s. 179–230.
- Kostecki A.**, *Elementy konstrukcji instytucji podatku*, w: *System instytucji prawno-finansowych PRL*, t. III: *Instytucje budżetowe*, Cz. II: *Dochody i wydatki budżetu*, Zakład Narodowy im. Ossolińskich. Wydawnictwo PAN, Wrocław, Warszawa, Kraków, Gdańsk, Łódź 1985, s. 151–205.
- Krzyżanowski A.**, *Nauka skarbowości*, Fiszer i Majewski, Poznań 1923.
- Laband P.**, *Das Finanzrecht des Deutschen Reiches*, Leipzig 1873.
- Laband P.**, *Das Staatsrecht des Deutschen Reiches*, t. IV, Tübingen 1882.
- Lalumière P.**, *Les Finances Publiques*, édité par Armand Colin, Paris 1973.

- Łączkowski W.**, *Czy budżet państwa jest wartością konstytucyjną podlegającą ochronie Trybunału Konstytucyjnego*, w: T. Dębowska-Romanowska, A. Jankiewicz (red.), *Konstytucja, ustroj, system finansowy państwa. Księga pamiątkowa ku czci prof. Natalii Gajl*, Wydawnictwo Trybunału Konstytucyjnego, Warszawa 1999, s. 283–291.
- Miemiec W.**, Art. 162 [*Zasady gospodarki finansowej w toku wykonywania budżetu państwa*], w: M. Karlikowska, W. Miemiec, Z. Ofiarski, K. Sawicka, *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, Presscom, Wrocław 2010, s. 409–413.
- Nykiel W.**, *Charakter prawny ustawy budżetowej – wybrane zagadnienia*, w: W. Robaczyński (red.), *Czynić postęp w prawie. Księga jubileuszowa dedykowana Profesor Birucie Lewaszewicz-Petrykowskiej*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 2017, s. 77–487.
- Nykiel W.**, *Norma prawa podatkowego a elementy konstrukcji podatku. Wybrane zagadnienia*, w: A. Gomułowicz, J. Małecki (red.), *Ex iniuria non oritur ius. Księga ku czci Profesora Wojciecha Łączkowskiego*, Wydawnictwo UAM, Poznań 2003, s. 231–237.
- Nykiel W.**, *Normy prawa finansowego*, w: C. Kosikowski (red.), *System prawa finansowego*, t. I: *Teoria i nauka prawa finansowego*, a Wolters Kluwer business, Warszawa 2010, s. 35–53.
- Nykiel W.**, *Ulgi i zwolnienia w konstrukcji prawnej podatku*, Dom Wydawniczy ABC, Warszawa 2002.
- Nykiel W.**, *Ustawa budżetowa*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 1987.
- Nykiel W.** (red.), *Prawo podatkowe w Polsce. Podręcznik akademicki*, Difin, Warszawa 2018.
- Nykiel W., Wilk M.**, *Niedopuszczalność wykorzystania art. 15 ust. 1 u.p.d.o.p. jako klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania*, Glosa do wyroku WSA w Opolu z 19.08.2019 r., I SA/Op 86/19, Przegląd Podatkowy 2020/2, s. 39–46.
- Nykiel W., Wilk M.**, *Recharakteryzacja i pominięcie czynności prawnych na podstawie art. 11 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych przed 1 stycznia 2019 r.*, Kwartalnik Prawa Podatkowego 2018/4, s. 9–20.
- Opalek K., Wróblewski J.**, *Zagadnienia teorii prawa*, Państwowe Wydawnictwo Naukowe, Warszawa 1969.
- Ostrowski K.**, *Prawo finansowe, zarys ogólny*, Państwowe Wydawnictwo Naukowe, Warszawa 1970.
- Strzelec D.**, *O potrzebie sądowej kontroli skuteczności zawieszenia biegu terminu przedawnienia z uwagi na wszczęcie postępowania karnego skarbowego*, Przegląd Podatkowy 2020/11, s. 23–34.
- Trotabas L.**, *Finances publiques*, Paris 1964.
- Wilk M.**, *Potrzeba wprowadzenia Karty Praw Podatnika w Polsce*, Kwartalnik Prawa Podatkowego 2018/1, s. 97–104.
- Wróblewski J.**, *Norma generalna i norma indywidualna*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Łódzkiego 1962/I/23, s. 3–26.

Orzeczenia

- Wyrok NSA z dnia 4 marca 2020 r. (II FSK 1550/19) Lex 2979651.
- Wyrok NSA z dnia 29 maja 2020 r. (II FSK 2900/19) Lex 3036858.
- Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 19 czerwca 2018 r. (III SA/Po 88/18) LEX nr 2513959.
- Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 19 czerwca 2018 r. (III SA/Po 19/17) LEX nr 2516983.
- Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 19 czerwca 2018 r. (III SA/Po 89/18) LEX nr 2516965.
- Wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 5 kwietnia 2018 r. (I SA/Rz 151/18) LEX nr 2472025.
- Wyrok WSA w Warszawie z dnia 25 lutego 2019 r. (III SA/Wa 1403/180).

Wyrok WSA w Lublinie z dnia 15 lipca 2020 r. (I SA/Lu 756/19) LEX nr 3039775.

Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 9 września 2020 r. (I SA/Gd 195/20) LEX nr 3054886.

Wyrok TK z dnia 9 listopada 1999 r. Sygn. Akt K.28/98.

Włodzimierz NYKIEL

BUDGET AND TAX LAW NORMS

Abstract

Background: This article is devoted to selected legal and factual relations between the budget and tax law norms concerning the collection of budget revenues. The subject of the research is, above all, the legal norms of the Public Finance Act, the Budget Act and consequently the budget itself, and the norms of tax law. The actual impact of the budget's implementation on the application of tax law is also examined.

Research purpose: The main purpose of the article is to determine and assess, against the background of the legal nature of the budget and the characteristics of tax law norms, the practice of applying tax law norms, and in particular to answer the question whether budgetary needs have a real impact on the application of tax law norms and what this impact is about.

Methods: The aims of the article determine its structure and research method. Defining legal relations requires making determinations regarding the legal nature of the budget and the characteristics of tax law norms. The basic method in this case is the analysis of the normative material and the views of the literature. Then, it was researched how the law is applied in this area, by referencing case law and literature dealing with practice.

Conclusions: The state budget is included in the Budget Act and constitutes its most important, though not the only, element. Taxes play the most important role among budget revenues. They account for over 90% of total revenues of the Polish budget and are collected in accordance with tax law. Tax law norms define the structure of the tax and thus determine its amount. The amounts of revenues included in the budget are only forecasts and "the inclusion in the state budget of revenues from specific sources or expenditure for specific purposes shall not constitute the basis for claims or obligations of the state towards third parties, or claims of these persons against the state" (The Public Finance Act, Article 51).

Practice shows that increasing the practical importance of the revenue side of the budget beyond the limits set by the Public Finance Act and striving to collect the highest amount of revenues often means violation of tax law. In such a situation, the taxpayers' rights are also violated. Examples in this regard are indicated in this article.

Breaches of tax law by tax authorities aimed at maximizing budget revenues on a larger scale lead to many unfavorable phenomena. First of all, there is a violation of the fundamental principle of the rule of law expressed in Art. 7 of the Polish Constitution, according to which "organs of public authority act on the basis and within the limits of the law". Moreover, there is a reduction or even loss of taxpayers' trust in the tax authorities, or more broadly in the state. The principle of tax certainty is also infringed. There is also no doubt that violation of the law by tax authorities also leads to an increase in financial and social costs of the functioning of the tax system and disrupts the functioning thereof.

Keywords: budget, revenue, tax law, taxpayer's rights, rule of law.