

REAKCJA POLSKIEJ POLITYKI PODATKOWEJ NA KRYZYS ZWIĄZANY Z PANDEMIĄ NA TLE PAŃSTW GRUPY WYSZEHRADZKIEJ

Dominik Gajewski
Piotr Karwat
Adam Olczyk
Aleksander Werner
Jarosław Wierzbicki

Streszczenie

Przedmiotem rozważań prezentowanych w rozdziale jest odpowiedź polskiej polityki podatkowej na kryzys związany z pandemią COVID-19. W tym celu omówiono zwięźle ogólną zmianę paradygmatu, jaka nastąpiła w europejskiej myśli ekonomicznej w następstwie kryzysu zadłużeniowego strefy euro. Następnie przedstawiono początkowe warunki prowadzenia polityki fiskalnej w poszczególnych państwach Grupy Wyszehradzkiej (V4) i opisano ogólne tendencje występujące w ich polityce podatkowej. W rozdziale zaprezentowano również badanie empiryczne, w którym zidentyfikowano i przeanalizowano 16 instrumentów polityki podatkowej wprowadzonych w Polsce po wybuchu pandemii. Ich zasadniczym celem było: 1) zmniejszenie obciążeń administracyjnych związanych z poborem podatków poprzez zmianę odpowiednich terminów, 2) ułatwienie walki z pandemią, np. w postaci zwolnień z opodatkowania alkoholu używanego do produkcji środków dezynfekcyjnych, oraz 3) przeprowadzenie stymulacji makroekonomicznej. Z drugiej strony percepcja reakcji polityki podatkowej na pandemię może być zakłócona na skutek instrumentów sektorowych (nakładanych na produkty zawierające cukier, alkohol sprzedawany w małych opakowaniach, handel wielkopowierzchniowy i konsumowaną energię elektryczną) wprowadzonych jeszcze przed kryzysem, lecz wchodzących w życie dopiero w 2021 r.

RESPONSE OF THE POLISH FISCAL POLICY TO THE CRISIS CAUSED BY THE PANDEMIC IN COMPARISON TO THE VISEGRAD GROUP COUNTRIES

Abstract

This chapter presents the response of the Polish fiscal policy to the crisis triggered by the COVID-19 pandemic. To this end, it briefly introduces a general shift of the fiscal policy paradigm that occurred in the European economic thought after the European sovereign debt crisis. Next, it presents initial conditions of effecting fiscal policy in individual states of the Visegrad Group (V4) and describes general trends in their fiscal policy. The main empirical contribution of this chapter is identification and analysis of 16 tax policy instruments implemented in Poland after the outbreak of the pandemic. Their purpose was to: 1) ease administrative burden of tax collection, by extending relevant deadlines, 2) streamline medical response, for example by introducing tax exemption for ethanol used in disinfectants production and 3) stimulate the economy. However, the popular perception of tax policy response is likely to be distorted by several sectoral instruments (levied on products containing sugar, small-bottles alcohol miniatures, retail trade and power consumption) introduced before the crisis but entering into force in 2021.

Autorzy/Authors

Dominik J. Gajewski – dr hab., profesor uczelni, kierownik Zakładu Prawa Podatkowego oraz Centrum Analiz i Studiów Podatkowych SGH. Sędzia Naczelnego Sądu Administracyjnego. Autor ponad 200 publikacji naukowych poświęconych problematyce krajowego i międzynarodowego prawa podatkowego.

Piotr Karwat – dr, radca prawny, adiunkt w Zakładzie Prawa Podatkowego i Celnego SGH. Partner w kancelarii Radzikowski, Szubielska i Wspólnicy w Warszawie. Członek International Fiscal Association. Autor wielu publikacji z zakresu prawa podatkowego.

Adam Olczyk – dr, adiunkt w Zakładzie Prawa Podatkowego oraz członek zespołu Centrum Analiz i Studiów Podatkowych SGH. Starszy asystent sędziego w Naczelnym Sądzie Administracyjnym. Autor licznych publikacji, monografii i artykułów z zakresu prawa podatkowego.

Aleksander Werner – dr hab. nauk prawnych, dr nauk ekonomicznych, profesor uczelni oraz kierownik Zakładu Prawa Podatkowego i Celnego SGH; radca prawny i doradca podatkowy.

Jarosław Wierzbicki – dr, adiunkt w Katedrze Prawa Administracyjnego i Finansowego Przedsiębiorstw SGH. Specjalizuje się w zagadnieniach prawa finansów publicznych oraz regulacji sektora usług finansowych. Autor analiz, opinii, publikacji i opracowań badawczych dotyczących powyższych zagadnień.

Pandemia COVID-19 pośród uwarunkowań prowadzenia polityki publicznej zaistniała od marca 2020 r. Zarówno samo zjawisko, jak i rozmiar, bo niekoniecznie charakter podjętej przez władze publiczne odpowiedzi z zakresu polityki gospodarczej, stanowią istotne *novum*. Jako takie przedstawiają sobą interesujące wyzwanie badawcze, nakazując jednak przyjęcie zastrzeżenia, iż wszelkie formułowane na gorąco wnioski mogą być siłą rzeczy dalece nieprecyzyjne. Jednocześnie skala i formy podejmowanych działań publicznych, również w sferze finansów publicznych i oczywiście polityki podatkowej, uzasadniają konieczność opisu i podejmowania prób interpretacji.

Punktem wyjścia do analizy reakcji polityki podatkowej na kryzys związany z pandemią – i zastosowanymi niefarmakologicznymi środkami jej przeciwdziałania [Flaxman, Mishra, Gandy, 2020] – musi być szersza refleksja na temat paradygmatu prowadzenia polityki gospodarczej w Unii Europejskiej (UE).

Na skutek globalnego kryzysu finansowego z 2008 r. – i następującego po nim kryzysu zadłużeniowego strefy euro – zarysowały się wyraźne różnice w prowadzeniu polityki gospodarczej (fiskalnej i monetarnej) po obu stronach Atlantyku. Stany Zjednoczone odpowiedziały wyraźną ekspansją fiskalną (*Troubled Asset Relief Program, The American Recovery and Reinvestment Act of 2009*) i zastosowaniem „niekonwencjonalnych” mechanizmów polityki monetarnej (*quantitative easing* – QE). W przypadku UE czynniki instytucjonalne (skomplikowany mechanizm decyzyjny na styku państw narodowych i organów unijnych, brak wspólnego budżetu, pozwalającego na koordynację polityki fiskalnej) oraz dominujący paradygmat ekonomiczny (w tym szczególnie rygorystyczne podejście do polityki monetarnej) przeciwdziałały stymulacji gospodarki na taką skalę [Wolf, 2014]. Reakcja UE na kryzys była ograniczana – osobną kwestią pozostaje, do jakiego stopnia i w których państwach – głównie przez wytyczne *Paktu stabilności i wzrostu* (*The Stability and Growth Pact* – SGP), określające kierunkowe cele równowagi fiskalnej, w tym trzyprocentowy limit deficytu budżetowego.

W przypadku Polski zachwianie równowagi budżetowej na skutek kryzysu finansowego zaowocowało decyzją Rady UE z 7 lipca 2009 r., stwierdzającej występowanie nadmiernego deficytu [2009/589/EC]. Tzw. procedura nadmiernego deficytu, trwająca do 2015 r. [2015/1026], bez wątpienia wpłynęła na kształt polityki fiskalnej w Polsce. Z punktu widzenia praktyki legislacji najbardziej widocznym przejawem jej funkcjonowania był wprowadzony z początkiem 2011 r. obowiązek określania w tekście normatywnym ustaw (nie w uzasadnieniach czy OSR) kwotowych limitów wydatków związanych z realizacją ustawy w perspektywie 10 lat, w rozbiciu na poszczególne okresy roczne [Dz.U. 2010, nr 257, poz. 1726, art. 1 ust. 2 lit. b]¹.

¹ Przykładem stosowania tej reguły może być np. art. 28 ustawy z dnia 5 sierpnia 2015 r. o nieodpłatnej pomocy prawnej oraz edukacji prawnej [Dz.U. 2015, poz. 1255], ustanawiającej nową usługę publiczną – nieodpłatną pomoc prawną, zapowiedzianą w *expose* Ewy Kopacz.

Także szerokie zastosowanie „niekonwencjonalnych” mechanizmów polityki monetarnej przez EBC nastąpiło relatywnie późno – momentem zwrotnym okazało się apogeum kryzysu zadłużeniowego i słynne „*whatever it takes*” z przemówienia M. Draghi’ego z 26 lipca 2012 r. [ECB, 2012].

Doświadczenia kryzysu finansowego i zadłużeniowego w Unii Europejskiej bez wątpienia wpłynęły na ewolucję paradygmatu prowadzenia polityki gospodarczej w kierunku większego aktywizmu i interwencjonizmu. Jej symbolem stało się *Oświadczenie unijnych ministrów finansów o pakcie stabilności i wzrostu w kontekście kryzysu wywołanego COVID-19* z 23 marca 2020 r. [Rada Europejska, 2020], w którym zdecydowano się skorzystać z „klauszuli korekcyjnej” – innymi słowy, zawiesić działanie limitów deficytu – aby zapewnić „elastyczność potrzebną do podjęcia wszelkich niezbędnych środków w celu wsparcia naszych systemów ochrony zdrowia i ochrony ludności oraz do chronienia naszych gospodarek”. Jeszcze osiem lat wcześniej zapewnienie tego typu elastyczności dotyczyło prowadzenia polityki fiskalnej [Varoufakis, 2017].

O ile opisywana zmiana paradygmatu oddziaływała przede wszystkim na stronę wydatkową polityki fiskalnej, o tyle wzrost tolerancji dla deficytów budżetowych przyczynił się do ograniczenia presji na wzrost fiskalizmu. Stworzono tym samym szersze ramy dla polityki podatkowej, czyniąc ją kolejnym elementem stymulacji gospodarek. Tego typu bezpośrednie działania władz publicznych koncentrują się na odpowiedziach wpisujących się w elementarne założenia polityki gospodarczej w ujęciu ekonomii popytowej. Skutkuje to zwiększeniem popytu czy to ze strony sektora publicznego, czy też, poprzez transfery, ze strony gospodarstw domowych. Część rządów, w tym władze Polski, równolegle wzmacnia bodźce popytowe poprzez podnoszenie podaży pieniądza (czyli wykorzystanie mechanizmu zwanego w nomenklaturze ekonomicznej podatkiem inflacyjnym) i osłabianie własnego pieniądza w relacji do walut obcych. Odpowiedź na zjawiska kryzysowe związane z pandemią COVID-19 nie odbiega zatem od ugruntowanych w praktyce schematów, jakkolwiek konkretne działania miały niejednokrotnie charakter improwizowany, niekiedy podbudowany myśleniem magicznym. Nowością może być jednak element rozmiaru i spodziewanej trwałości problemów gospodarczych i przyjmowanych rozwiązań zapobiegających transmisji wirusa w postaci wyłączania określonych branż lub regionów na zasadzie tzw. lockdownu, w przypadku którego zarówno zakres, jak i sposób wprowadzania restrykcji budzą rozliczne wątpliwości i problemy interpretacyjne, a w warunkach polskich – również prawnoustrojowe². Konsekwencje podjętych działań z perspektywy systemu prawnego w Polsce będą najprawdopodobniej rodzić negatywne skutki jeszcze przez kolejne lata, co dodatkowo utrudni przywrócenie zaufania na linii rząd–społeczeństwo. Niekorzystne zjawiska w sferze gospodarczej będzie można naj-

² Analizę procesu legislacyjnego związanego z wprowadzaniem restrykcji prezentują Joński i Rogowski [2021].

prawdopodobniej zaobserwować w krótkim i średnim okresie we wszystkich państwach objętych lockdownem.

Wydatki publiczne, dokonywane w ciężar jawnego i ukrytego deficytu i długu sektora publicznego, mogą w niedalekiej przyszłości rodzić po stronie dochodowej konieczność zabezpieczenia zwiększonych wpływów, związany z ograniczaniem oporu podatkowego, poprawą ściągальności danin publicznych, w tym przede wszystkim podatków, wprowadzaniem nowych lub zwiększaniem stopy obciążeń fiskalnych wynikających z istniejących danin publicznych. Potencjalnie może to spowodować również dążenie do racjonalizacji systemu daninowego poprzez dokonanie jego kompleksowej reformy, choć wydaje się, że to ostatnie rozwiązanie, z perspektywy współczesnych uwarunkowań politycznych, znajduje się wyłącznie w sferze teoretycznie możliwych do podjęcia działań władczych.

Okres kryzysu stanowi jednocześnie czas szumu informacyjnego, w ramach którego trudno dokonywać jednoznacznego rozróżnienia informacji o rzeczywistych planach rządzących i danych związanych z prowadzoną polityką informacyjną tak w sferze *stricto* politycznej, jak polityczno-marketingowej. W tym przypadku można spodziewać się wiadomości ukierunkowanych na poprawę społecznego postrzegania rządzących oraz skuteczności podejmowanych działań, a także deklaracji mających odwracać uwagę rządzonych od negatywnych zjawisk kryzysowych. Co nie mniej istotne, niepewność i szum informacyjny to także kluczowe cechy samego procesu formułowania polityk publicznych w okresie pandemii – czy to w zakresie działań mających ograniczyć transmisję wirusa i wzmocnić ochronę zdrowia, czy też w sferze gospodarczej.

Wszystko to powoduje, iż wnioskowanie dokonywane w trakcie obserwowanych zjawisk niesie za sobą znaczące ryzyko błędnej identyfikacji trendów, niewłaściwej interpretacji wyodrębnionych czy nadinterpretacji analizowanych okoliczności. Czyni to jednak podjęte wyzwanie szczególnie interesującym. Z tego też powodu pozwalamy sobie przedstawić czytelnikom zebrane nieco „na gorąco” obserwacje odnoszące się do uwarunkowań, które, najprawdopodobniej przez najbliższe lata, będą kształtowały życie społeczne i daniny publiczne. Z przyczyn obejmujących zbliżone konstrukcje polityczno-prawne, uwarunkowania historii najnowszej oraz dość podobny poziom rozwoju i charakter gospodarek za punkt odniesienia przyjęliśmy państwa współpracujące w ramach tzw. Grupy Wyszehradzkiej.

Jednocześnie pragniemy podkreślić, iż osią niniejszych rozważań jest analiza rozwiązań prawnych dokonywana z uwzględnieniem zjawisk gospodarczych i politycznych. Z tego też powodu stosowana terminologia, odwołująca się do danin publicznych, powinna być odczytywana przede wszystkim w kontekście obowiązującego systemu prawnego i języka prawniczego. Pominęto jednocześnie elementy nienależące do zjawisk *stricto* podatkowych. W licznych przypadkach będą one jedynie sygnalizowane, zwłaszcza kiedy niemożliwy do pominięcia okaże się ich wpływ na zjawiska i trendy podatkowe.

Polityka podatkowa w czasach kryzysu

Kryzys związany z pandemią COVID-19 wpisał się w liczne zjawiska obecne w życiu społecznym, w sposób negatywny oddziaływujące na system finansów publicznych. Jego pojawienie się przyniosło konieczność doraźnego skoncentrowania się na nim jako problemie najbardziej palącym. Nie spowodowało to jednak, iż zaznaczające się wcześniej negatywne trendy, których dolegliwość przysłonił COVID, zostały wyeliminowane czy ograniczone. Przy próbie podejmowania jakiegokolwiek działania naprawczego wszystkie wspomniane uwarunkowania będą istotne.

W sposób oczywisty, w okresie stabilizowania się pierwotnego szoku związanego z zaistnieniem pandemii i podejmowania pierwszych działań w sferze zarządzania ryzykiem, przedmiotem zainteresowania rządzących stały się materie podatkowe i drzemiący w nich potencjał sygnalizacyjny z zakresu marketingu politycznego, umożliwiający wyrażenie zainteresowania i zaangażowania władz w zwalczanie skutków zagrożenia. Ten element działalności mógł być i stał się czynnikiem napędzającym w licznych państwach rozwiniętych mniej lub bardziej realne ulgi i zwolnienia w sferze danin publicznych. Obejmował, z przyczyn psychologicznych, przede wszystkim najbardziej czytelne dla podatników daniny bezpośrednie, znajdujące również uzasadnienie w sferze ograniczania kosztów transakcyjnych tam, gdzie adresaci ulg i zwolnień mogli być jednocześnie beneficjentami pomocy publicznej w postaci transferów finansowych. Równolegle, pośród selekcji mechanizmów ukierunkowanych na zwiększenie możliwości przetrwania okresu kryzysowego oraz konstrukcji prawnych umożliwiających poprawę siły nabywczej gospodarstw domowych i stabilności przedsiębiorców, dość naturalnym wyborem może okazać się oddziaływanie w sferze podatków pośrednich, w tym przede wszystkim dochodowych, jako narzędzi pomniejszających dochód do dyspozycji, a zarazem czytelnych dla samych podatników. W tej kategorii podatków, dość oczywistym, pierwszym wyborem politycznym powinna być obniżka stawek w opodatkowaniu dochodu osób fizycznych – i to niezależnie od kierunku dalszych działań w sferze opodatkowania mniej oczywistego dla podatników, jak np. podatki pośrednie czy ewentualnie ukryte zwiększanie podstawy opodatkowania. Będzie to jednocześnie skorelowane z brakiem działań w sferze opodatkowania pośredniego bądź z elementami zwiększania obciążeń podatkowych w tym zakresie.

Paradygmat prowadzenia polityki podatkowej w czasach kryzysu powinien zatem wskazywać na konieczność podejmowania działań liberalizacyjnych tam, gdzie mogą one zostać wprowadzone minimalnym kosztem skarbowym, a tym samym dostrzeżone i pozytywnie odebrane przez wyborców. Sam okres pandemii, jak każdy kryzys, nie będzie jednocześnie najlepszym momentem do wdrażania istotnych zmian zacieśniających w opodatkowaniu, w szczególności zaś do jawnego zwiększania jego dolegliwości. Równolegle ekspansywna

polityka fiskalna w sferze wydatków publicznych, ograniczanie lub odsuwanie w czasie strony dochodowej, a także generowanie dodatkowego (w Polsce w znacznym stopniu ukrytego, m.in. w formie przyszłych zobowiązań emerytalnych oraz długu zaciąganego przez fundusze zlokalizowane poza sektorem finansów publicznych³) długu publicznego każą położyć nacisk na element zapewnienia dodatkowego dochodu po ustaniu kryzysu, by oddalić zagrożenie powstania dodatkowego odium dla sił politycznych sprawujących w tym czasie władztwo publiczne. Przyjąć należy, iż rola stabilizacyjna systemu fiskalnego będzie rosła właśnie w okresie kryzysu [Ciżkowicz, Opala, Rzońca, 2012, s. 125].

Jednocześnie należy pamiętać, iż wszelkie wybory fiskalne, również te bieżące, bezpośrednio warunkowane pandemią, dokonywane są w ramach dłuższych procesów przekształcania i rozwoju systemów podatkowych. W postsocjalistycznych państwach Europy Środkowo-Wschodniej (EŚW) przebiegają one w dość zbliżony sposób, warunkowany podobną charakterystyką ekonomiczną i społeczno-polityczną poszczególnych państw. Skutkuje to nakładaniem się działań antykryzysowych na tendencje z zakresu długofalowo planowanych i przeprowadzanych zmian w opodatkowaniu. Istotny element ram prawnych, w jakich prowadzone będą działania antykryzysowe i rekonstrukcyjne w sferze podatkowej, stanowią procesy harmonizacji systemów podatkowych w Unii Europejskiej – zarówno te bezpośrednie, w postaci aktów ujednolicających, jak i pośrednie, związane z ujednolicaniem poprzez przejmowanie instytucji z innych państw regionu bądź dopasowywanie rozwiązań do wzorców zastosowanych przez pozostałe kraje.

Z okresu poprzedzającego kryzys należy wyodrębnić pewne sygnalizowane już wcześniej tendencje składające się na współczesne elementy konstrukcyjne systemów podatkowych państw V4. Za najistotniejsze z nich można uznać:

- silne uzależnienie kształtu i instytucji systemów podatkowych od instytucji recypowanych (państwa V4 w ograniczonym stopniu wprowadzają własne rozwiązania fiskalne, adaptując na swoje potrzeby narzędzia przyjęte w państwach rozwiniętych tzw. starej UE);
- reagowanie na rozwiązania wprowadzane przez UE w ramach harmonizacji prawa podatkowego, w tym przede wszystkim podatków pośrednich;
- próby aktywnego odpowiadania na nielojalne działania z zakresu polityki podatkowej czy wręcz przejawy szkodliwej konkurencji w tym zakresie (jak np. postępowanie Austrii wobec Czech czy przenoszenie tych zachowań na inne państwa grupy – stosunek Czech wobec Polski);
- próby wprowadzania podatków korespondujących z działalnością instytucji finansowych, na których od ostatniego kryzysu finansowego ciążyą zarzuty związane z ryzykiem reputacyjnym (opodatkowanie aktywów bankowych) i nowe zobowiązania podatkowe (opodatkowanie wydobycia niektórych kopalin);

³ W rozumieniu ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych [Dz.U. 2021, poz. 305 t.j.].

- próby wprowadzania nowych danin publicznych (Węgry, Polska), w mniejszym lub większym stopniu uzasadnianych względami społecznymi (opłaty/podatki cukrowe), a także ograniczaniem niełojalnej konkurencji (podatki handlowe).

Na poziomie organizacyjnym można dostrzec też próby wyprowadzenia nadzoru nad organizacją służb skarbowych i prowadzonymi postępowaniami spod bezpośrednich kompetencji Ministra Finansów, w związku z czym uzyskuje on ogólną kontrolę nad funkcjonowaniem wspomnianych struktur (stosunkowo najsłabiej zaznaczające się w Polsce).

Uwarunkowania polityki fiskalnej w UE i państwach V4

Systemy podatkowe funkcjonujące w porównywanych państwach jako cechę idealnie wspólną posiadają jeden element – musiały być budowane praktycznie *de novo* w okresie transformacji ustrojowej i gospodarczej.

Tabela 1

Podstawowe dane makroekonomiczne państw V4 w 2019 r.

Państwo	PKB <i>per capita</i> (USD)	Dług publiczny jako % PKB	Obciążenia podatkowe jako % PKB	Wydatki rządowe jako % PKB	Prognozowany spadek PKB w 2020 (%) [*]
Republika Czeska	43 016	37,7	34,9	40,0	-5,6
Republika Słowacka	32 550	63,4	34,7	41,9	-5,9
Republika Węgier	33 950	83,2	35,8	45,9	-5,3
Rzeczpospolita Polska	33 774	63,4	35,4	41,5	-2,8

* Ostatnia kolumna zawiera prognozy na 2020 r. (dane UE).

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych OECD.

Dodatkowo podlegały one uspojnieniu w toku przygotowań do członkostwa w UE, w tym harmonizacji prawnej dotyczącej przede wszystkim podatków pośrednich. W treści układów stowarzyszeniowych znajdowały się postanowienia zobowiązujące strony do dążenia do ujednolicania prawodawstwa, co przekładało się zasadniczo na konieczność wprowadzenia przez państwa stowarzyszone do prawa wewnętrznego rozwiązań pozwalających na współfunkcjonowanie z rozwiniętymi gospodarkami państw członkowskich EWG czy następnie Wspólnoty Europejskiej⁴. W ten sposób w prawie państw EŚW pojawiły się rozwiązania dotyczące opodatkowania wartości dodanej, opodatkowania akcy-

⁴ Układy ustanawiające stowarzyszenie między Wspólnotą Europejską a państwami Europy Środkowo-Wschodniej weszły w życie w 1994 r. (Rzeczpospolita Polska, Republika Węgier) i 1995 r. (Republika Czeska, Republika Słowacka).

zowego, przede wszystkim w odniesieniu do tzw. dóbr zharmonizowanych, jak również elementy opodatkowania dochodów. W efekcie wymuszało to inkorporację takiego modelu opodatkowania, który, przynajmniej na początku okresu transformacji, miał charakter niekoniecznie adekwatny do stopnia ich rozwoju gospodarczego. Obecnie wszystkie państwa V4 notują pod tym względem dość zbliżony wzrost.

Tabela 2
Poziom wpływów podatkowych w państwach V4 w 2018 r.

% PKB	Republika Czeska	Republika Słowacka	Republika Węgier	Rzeczpospolita Polska
Podatki pośrednie	12,5	12,1	18,6	14,3
Podatki bezpośrednie	8,0	7,3	6,7	7,8
Składki na ubezpieczenie społeczne	15,6	14,8	12,3	13,3

Źródło: opracowanie własne.

Zjawiska zachodzące w sferze zmian konstrukcji systemów podatkowych wpisują się w szersze tendencje wyznaczone przez rozwój unijnego prawa podatkowego, a także ogólnoświatowe trendy pojawiające się w UE m.in. za sprawą przynależności do Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju czy szerokiego uczestnictwa w wymianie międzynarodowej i międzynarodowym podziale pracy. Stąd również dość jednolite modele zachowań, jakie można było zidentyfikować w europejskiej polityce podatkowej w następstwie kryzysu finansowego z 2008 r., ukierunkowane w pierwszym rzędzie na wsparcie popytu, a w dalszej dopiero kolejności na ewentualne uzupełnienie dochodów publicznych. Ogólnie rzecz biorąc, w okresie kryzysu zaznaczały się zatem przede wszystkim tendencje do obniżania obciążeń podatkowych [Hemmelgarn, Gaetan, 2010, s. 19]. Dopiero po 2010 r. zaczęła ujawniać się słaba tendencja do podnoszenia podatków w ramach dążenia do konsolidacji fiskalnej [Lierse, 2012, s. 208]. Kryzys z 2008 r. wpływał więc na politykę państw członkowskich UE przede wszystkim w kierunku obniżki obowiązujących podatków, co wyrażało się zwłaszcza w redukcji stawek opodatkowania pracy, tj. w postaci niższego opodatkowania dochodu osób fizycznych lub wyższych progów opodatkowania dochodów (Polska, Węgry, Słowacja) oraz obniżki składek na zabezpieczenie społeczne (w Czechach – po stronie pracodawców i pracowników, na Węgrzech – po stronie pracodawców, zaś na Słowacji po stronie pracowników). Na Słowacji rozbudowano również możliwości dokonywania odliczeń podatkowych w podatkach dochodowych od osób fizycznych. Drugim zidentyfikowanym mechanizmem była obniżka w zakresie opodatkowania dochodu osób prawnych poprzez zmniejszenie stawek lub podstawy opodatkowania. W Polsce i na Słowacji pojawiły się również odliczenia w podatku dochodowym od osób prawnych. Pośród działań służących uzupełnieniu utraconych dochodów fiskalnych zaobserwowano

też ogólne podwyżki stawek VAT (Węgry). Żadne z państw członkowskich nie zdecydowało się na zmniejszenie podstawowej stawki VAT poza, i to przejściowo, Zjednoczonym Królestwem. W Republice Czeskiej zredukowano stawki obniżone na poziomie VAT-u, a także odroczono w czasie wprowadzenie sygnalizowanej przed kryzysem reformy opodatkowania [Hemmelgarn, Gaetan, 2010, s. 19]. Załamanie z 2008 r. sprawiło, że zadłużenie publiczne obliczane dla całej Unii Europejskiej (UE-28) wzrosło z 59% PKB do 80% PKB w 2010 r. i 80,4% w 2018 r.. Wskazuje to dość wyraźnie, iż dążenie do konsolidacji fiskalnej stanowi nadal niezrealizowane wyzwanie.

Tendencje poprzedzające kryzys związany z pandemią COVID-19 w państwach członkowskich UE (już jednak z pominięciem Zjednoczonego Królestwa) sprowadzają się przede wszystkim do wysokiego udziału wpływów z opodatkowania w PKB, który w 2019 r. osiągnął w UE wartość 40,2%. Relacje „podatku do PKB” są pod tym względem również bardzo wysokie w porównaniu z innymi państwami rozwiniętymi. Pamiętać jednak należy, iż sam kryzys z 2008 r. stosunkowo słabo oddziaływał na gospodarki państw EŚW. W minimalnym stopniu dotknął m.in. Polskę, która otrzymała specyficzną premię za zaoferowanie i odnotowała w tym czasie nominalny wzrost gospodarczy. Ta cecha wydaje się stanowić, w relacji do kryzysu związanego z pandemią COVID-19, bardzo istotną zmienną różnicującą.

Tabela 3
Deficyt i dług publiczny w państwach V4

% PKB	Republika Czeska			Republika Słowacka			Republika Węgier			Rzeczpospolita Polska			UE (strefa euro)	
	2018	2019	2020	2018	2019	2020	2018	2019	2020	2018	2019	2020	2020	2021
Saldo budżetu państwa	0,9	0,3	-5,8	-1,0	-1,4	-11,6	-2,1	-2,1	-8,0	-0,2	-0,7	-11,8	-8,8	-6,4
Dług publiczny	32,1	30,2	38,3	49,9	48,5	63,0	69,1	65,4	78,4	48,8	45,7	61,7	98,1	99,0
Inflacja (%)	2,0	2,6	2,3	1,8	1,2	0,2	2,9	3,4	3,0	1,2	2,1	2,5	0,2	1,1

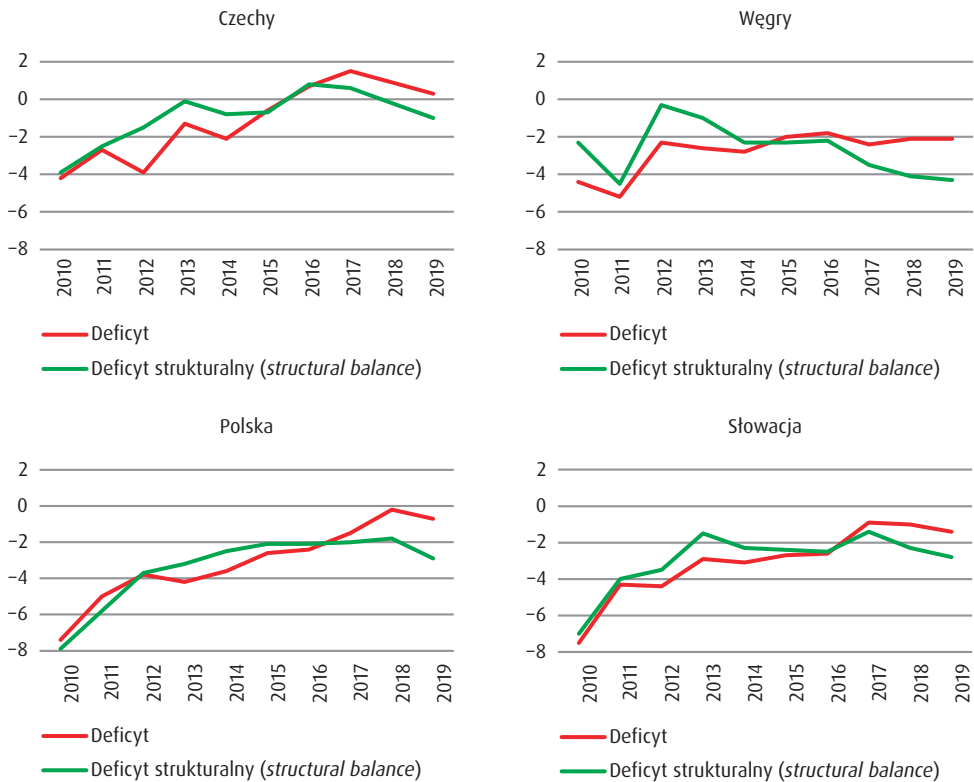
Źródło: opracowanie własne na podstawie danych OECD i UE.

Pandemia i związana z nią konieczność zamykania gospodarek na czas szczególnego reżimu sanitarnego bardzo silnie wpłynęła na sektor usług, a w mniejszym stopniu na produkcję. Wydaje się, że gospodarki państw V4 znalazły się znowu w korzystniejszej sytuacji niż oparte w większym stopniu na sprzedaży usług gospodarki państw „starej” UE. Niezależnie od tego, wszystkie sektory objęte obostrzeniami wymagały wsparcia rządowego, finansowanego głównie w ciężar długu publicznego, co znalazło zresztą odzwierciedlenie w danych statystycznych. Widoczne stały się też napięcia, jakie aktywna polityka fiskalna wywołała w finansach publicznych. Można bowiem odnieść wrażenie, że takie państwa

jak Polska czy Słowacja kierują się obecnie głównie nadzieją na to, że mamy do czynienia z końcowym etapem walki z wirusem. Dane obrazujące stan polityki fiskalnej w Polsce mogą być dodatkowo niejasne, ponieważ kraj – dysponując suwerennością w zakresie polityki walutowej – prowadzi ekspansywną politykę pieniężną, przejmując częściowo ciężar wspierania strony popytowej gospodarki.

Rysunek 1

Równowaga finansów publicznych w państwach V4 w latach 2010–2019 (%)



Źródło: Eurostat (deficyt) oraz AMECO v. 5.11.2020 (deficyt strukturalny).

W obliczu kryzysu z 2008 r., w ramach polityki pobudzania gospodarki, dokonano znaczących cięć podatkowych ukierunkowanych na aktywną interwencję rynkową – i to niezależnie od zaplecza politycznego reprezentowanego przez władze publiczne [Lierse, 2012, s. 226]. Należy spodziewać się, iż w związku z brakiem sfalsyfikowania dotychczasowego podejścia w polityce kryzysowej czy wypracowania nowych w tym zakresie rozwiązań schemat postępowania przyjęty w odpowiedzi na poprzedni kryzys zostanie powtórzony w ramach walki z załamaniem postcovidowym.

Zmiany w sferze opodatkowania sygnalizowane przez państwa grupy V4 w przededniu kryzysu

Tendencje rozwojowe dotyczące opodatkowania w Republice Czeskiej w 2019 r. objęły przede wszystkim dostosowania w zakresie elementów implementacyjnych wynikających z dyrektywy ATAD UE 2016/1164 (w mocy od 1 kwietnia 2019 r.), obniżenie wysokości stawki VAT na wybrane dobra i usługi pracochłonne z 15% do 10% (w mocy od 1 listopada 2019 r.), rozszerzenie obciążeń akcyzowych poprzez objęcie nimi produktów tytoniowych przeznaczonych do podgrzewania (*heat-not-burn*), związane z podwyżką stawki i podstawy (w mocy od 1 kwietnia 2019 r.), wzrost stawki opodatkowania gier hazardowych (w mocy od 1 kwietnia 2019 r.) oraz wdrożenie elektronicznego rejestru sprzedaży, obejmującego stopień trzeci i czwarty (w mocy od 11 listopada 2019 r.) [European Commission, 2020b, s. 60].

W Republice Słowackiej odnotowane w tym czasie zmiany związane były z opodatkowaniem dochodów osób fizycznych: wprowadzono zwolnienie z podatku świadczeń niepieniężnych i podstawy wymiaru składek na zabezpieczenie społeczne w zakresie kosztów zakwaterowania pracownika do równowartości 60 EUR (w mocy od 1 stycznia 2019 r.), zwiększono ulgę podatkową na dzieci do 6 r.ż. (ze skutkiem od 1 maja 2019 r.). Wprowadzono też nowe rozwiązanie na poziomie CIT, w zakresie dwuletniego okresu amortyzacji elektrycznych i hybrydowych pojazdów mechanicznych, a także podwyższono ulgę podatkową na badania i rozwój do wysokości 150% wydatków od 2019 r. (ze skutkiem od 1 stycznia 2019 r.). Wprowadzono (w mocy od 1 stycznia 2019 r.) i zniesiono (od 1 marca 2019 r.) nowy mechanizm opodatkowania/opłat dla sieci dystrybucji detalicznej w wysokości 2,5% obrotu detalistów. Spod podatku wyłączono detalistów ze słabiej rozwiniętych regionów zatrudniających mniej niż 10 pracowników. Obniżono też stawkę podatku VAT od usług noclegowych z 20% na 10% (w mocy od 1 stycznia 2019 r.), wprowadzono nowy podatek od składek ubezpieczeniowych (w mocy od 1 stycznia 2019 r.) oraz zwiększono stawkę opłaty za wywóz odpadów (w mocy od 1 stycznia 2019 r.) [European Commission, 2020b, s. 144].

Republika Węgierska wprowadziła zmiany podatkowe o jeszcze większym zasięgu. W sferze opodatkowania dochodu osób fizycznych pojawiły się zmiany skutkujące zmniejszeniem podstawy opodatkowania poprzez wyłączenie spod opodatkowania przychodu z oprocentowania obligacji rządowych. Rozszerzono wykaz rodzajów schorzeń uprawniających do zwolnień osobistych w zakresie opodatkowania dochodów osób fizycznych o bardziej rozpowszechnione choroby onkologiczne (w mocy od 1 stycznia 2019 r.). Zmniejszono też stawkę podatkową obciążającą wynagrodzenia pracownicze z 19,5% do 17,5% (w mocy od 1 lipca 2019 r.). W zakresie opodatkowania dochodu osób prawnych podniesiony został górny próg wolnej od podatku rezerwy na inwestycje, wprowadzono przyspieszoną amor-

tyzację, zniesiono ulgę podatkową na sponsorowanie wykonawców, zaimplementowano postanowienia dyrektywy ATAD (w dwóch turach: 1 stycznia 2019 r. i 1 stycznia 2020 r.), rozszerzono dostępne opcje wyboru podatkowej grupy kapitałowej, podwyższono górny próg kwoty wolnej od podatku w przypadku inwestycji tzw. aniołów biznesu w startupy (w mocy od 1 stycznia 2019 r.). Zmniejszono ponadto minimalny poziom inwestycji, rozszerzając możliwość korzystania z kredytu podatkowego na rozwój dla małych i średnich przedsiębiorców (w mocy od 24 lipca 2019 r.). Obniżono stawkę podatku od *small business* o 1 p.p., tj. do 12% (w mocy od 24 lipca 2019 r.) oraz zniesiono uproszczone opodatkowanie działalności gospodarczej (w mocy od 1 stycznia 2019 r.). W sferze opodatkowania VAT obniżono stawkę podatku na mleko konserwowane ESL i UHT z 18% na 5% (w mocy od 1 stycznia 2019 r.) oraz zmniejszono stawkę podatku VAT od usług noclegowych z 20% na 10% (w mocy od 1 stycznia 2020 r.). Jednostkowe zwolnienie z VAT zwiększono o 50% (w mocy od 1 stycznia 2019 r.). Podwyższono też stawkę podatku od napojów słodzonych i alkoholi do 20%, by zrównoważyć poziomy obciążeń (w mocy od 1 stycznia 2019 r.). Podniesiono stawki podatków akcyzowych na wyroby tytoniowe (w sześciu etapach, zawierających się między 1 września 2019 r. a 1 stycznia 2020 r.). Rozbudowano wreszcie zakres zwolnień w podatku od transakcji finansowych oraz zniesiono opodatkowanie kultury i ogłoszeń [European Commission, 2020b, s. 112–114].

Rzeczpospolita Polska podobnie jak inne państwa regionu dokonywała częstych zmian prawodawstwa podatkowego, co przyczyniło się do pogłębienia niestabilności w zakresie opodatkowania. Przyjęte zmiany objęły m.in. wprowadzenie nowych zasad poboru podatku u źródła powyżej progu 2 mln PLN (wg stawek krajowych), przy czym natychmiastowe skorzystanie ze zwolnienia lub stawki traktatowej miało być uzależnione od opinii wydanej przez organ podatkowy o rzeczywistym właścicielu dochodów opodatkowanych u źródła – rozwiązanie to, wprowadzone do ustawy, zostało jednak zawieszono na mocy rozporządzenia Ministra Finansów. Przyznano też ulgę na termomodernizację, obniżono (od października 2019 r.) stawkę podatkową nakładaną na pierwszy przedział dochodowy, zwiększono zakres odliczeń w sferze kosztów uzyskania przychodów dla pracowników, wprowadzono zwolnienie podatkowe dla osób fizycznych poniżej 26 r.ż. oraz złagodzono zasady opodatkowania przychodów ze zbycia nieruchomości uzyskanych w drodze dziedziczenia. Jako nowy rodzaj opodatkowania wprowadzona została danina solidarnościowa w wysokości 4% dla jednostek, których dochód w roku podatkowym przekroczy 1 mln PLN (w mocy od 1 stycznia 2020 r.) – w istocie stanowi ona dodatkowy element progresji opodatkowania niektórych dochodów osób najbogatszych. W zakresie opodatkowania dochodów przesądzono, iż do kosztów prowadzenia działalności zaliczyć można wynagrodzenie małżonka i dzieci, zmieniono także zasady odliczania od dochodu straty z lat ubiegłych i darowizn na kształcenie zawodowe dla szkół publicznych. Zmieniono ponadto zasady dotyczące cen transferowych oraz obniżono stawkę obciążającą przychody

z własności intelektualnej do poziomu 5% podstawy opodatkowania. W zakresie opodatkowania dochodu osób prawnych zmieniono zasady odliczeń złych długów od podstawy opodatkowania, zmodyfikowano zasady poboru podatku u źródła, zaimplementowano postanowienia wynikające z dyrektywy z dnia 25 maja 2018 r. [2018/822] w zakresie MDR i agresywnego planowania podatkowego, zmieniono kompleksowo zasady dotyczące cen transferowych oraz wprowadzono limity odliczeń kosztów związanych z użytkowaniem samochodów w ramach leasingu. Jako nowe rozwiązanie podatkowe wprowadzono podatek od niezrealizowanych zysków (tzw. *exit tax*), a także opodatkowanie dochodów z wymiany i płatności walutami wirtualnymi oraz alternatywne metody opodatkowania obligacji. Zakończono również implementację wspomnianej już dyrektywy [2018/822]. Ograniczono opodatkowanie kwalifikowanych przychodów z własności intelektualnej do poziomu 5% podstawy opodatkowania (IP Box). W zakresie podatku od towarów i usług (VAT) wprowadzono elektroniczną rejestrację transakcji i rozwiązania mieszczące się w JPK. Zadecydowano też o zwiększeniu podstawy opodatkowania VAT poprzez ograniczenie wyłączeń dla małych i średnich przedsiębiorców przy sprzedaży na odległość określonych dóbr, wprowadzono białą listę podatników VAT oraz obowiązkowy mechanizm płatności podzielonej. Dodatkowo ustanowiono nowy podatek cukrowy i podatek nakładany na sprzedaż napojów alkoholowych w opakowaniach do 300 ml. Obniżono stawkę podatku akcyzowego na energię elektryczną, przy jednoczesnym zwiększeniu opodatkowania wybranych dóbr. Podwyższono również opodatkowanie wydobycia niektórych kopalin [European Commission, 2020b, s. 128–132].

Na uwagę zasługuje też fakt wprowadzenia, w okresie poprzedzającym pandemię COVID-19, serii danin uzasadnianych czy to potrzebami fiskalnymi (opodatkowanie sklepów wielkopowierzchniowych), czy też realizacją celów społecznych (np. opłaty cukrowa i „małpkowa”). Z różnych przyczyn – obejmujących zarówno przebieg procesu legislacyjnego, jak i, w przypadku opodatkowania sklepów, oczekiwanie na orzeczenie TSUE⁵ – daniny te zaczęły być pobierane od 1 stycznia 2021 r., a więc w okresie utrzymującego się lockdownu między tzw. drugą i trzecią falą pandemii.

O ile nie ulega wątpliwości, że wprowadzenie i nadanie kształtu tym daninom nie miało związku z pandemią i jej oczekiwanym wpływem na równowagę finansów publicznych, o tyle należy zauważyć, że kształtują one percepcję polityki podatkowej z perspektywy przedsiębiorców i klientów, sugerując zwiększenie fiskalizmu. Nie bez znaczenia wydaje się przy tym fakt, że obciążają one (pośrednio lub bezpośrednio) konsumpcję gospodarstw domowych, wpływając tym samym na poziom odczuwalnego wzrostu cen (co nakłada się na wzrost dynamiki inflacji, przypisywany m.in. antykryzysowym politykom wdrożonym przez NBP [2021]).

⁵ Por. wyrok TSUE z 16 marca 2021 r. (C-562/19 P).

Tabela 4
Wybrane daniny, których pobór rozpoczął się 1 stycznia 2021 r.

Potoczna nazwa daniny	Opis	Podstawa prawna	Projekt ustawy	Wnioskodawca	Szacowany wpływ na SFP projektu w wersji przesłanej do Sejmu)
Podatek od sprzedaży detalicznej	podatek dla sklepów (sprzedawców) przekraczających w danym miesiącu kwotę przychodu w wysokości 17 mln PLN	ustawa z dnia 6 lipca 2016 r. o podatku od sprzedaży detalicznej (Dz.U. 2016, poz. 1155)	rządowy projekt ustawy o podatku od sprzedaży detalicznej (projekt procedowany poza wykazem prac legislacyjnych; druk sejmowy 615, VIII kadencja)	Minister Finansów	1,6 mld PLN rocznie (po uwzględnieniu oczekiwanego spadku dochodów CIT)
Podatek cukrowy	opłata od napojów z dodatkami substancji o właściwościach słodzących oraz kofeiny lub tauryny w produkcie gotowym do spożycia	rozdział 3a ustawy z dnia 11 września 2015 r. o zdrowiu publicznym (Dz.U. 2021, poz. 183 t.j.) w brzmieniu nadanym ustawą z dnia 14 lutego 2020 r. o zmianie niektórych ustaw w związku z promocją prozdrowotnych wyborów konsumentów (Dz.U. 2020, poz. 1492)	rządowy projekt ustawy o zmianie niektórych ustaw w związku z promocją prozdrowotnych wyborów konsumentów (nr z wykazu prac legislacyjnych RM: UD 32; druk sejmowy 210)	Minister Zdrowia	biorąc pod uwagę informacje o rynku napojów, a także prognozowany wzrost konsumpcji w latach 2016-2019, łączne przychody można szacować na poziomie ok. 3 mld PLN rocznie, przy czym należy dopuścić możliwość odnotowania mniejszych wpływów w wyniku osiągnięcia celu projektowanych zmian, tj. spadku popytu na napoje
Podatek od „malpek”	specjalna opłata dotycząca napojów alkoholowych sprzedawanych w opakowaniach o objętości poniżej 300 ml	art. 9 [2] ustawy z dnia 26 października 1982 r. o wychowaniu w trzeźwości i przeciwdziałaniu alkoholizmowi (Dz.U. 2019, poz. 2277 t.j.) w brzmieniu nadanym ustawą z dnia 14 lutego 2020 r. o zmianie niektórych ustaw w związku z promocją prozdrowotnych wyborów konsumentów (Dz.U. 2020, poz. 1492)			mając na uwadze informacje dotyczące obrotu napojami alkoholowymi o objętości 100-300 ml, można przyjąć ostrożne szacunki łącznej kwoty opłat na poziomie ok. 500 mln PLN rocznie, przy czym należy dopuścić możliwość odnotowania mniejszych wpływów w wyniku osiągnięcia celu projektowanych zmian, tj. spadku popytu na napoje alkoholowe
Opłata mocowa	opłata za gotowość do zabezpieczenia dostaw prądu	ustawa z dnia 8 grudnia 2017 r. o rynku mocy (Dz.U. 2018, poz. 9)	rządowy projekt ustawy o rynku mocy (nr z wykazu prac legislacyjnych RM: UD 178; druk sejmowy 1722, VIII kadencja)	Minister Energii	OSR nie kwantyfikuje wpływu ustawy na dochody SFP

Źródło: opracowanie własne.

Dodatkowo na tle państw Grupy Wyszehradzkiej władze Rzeczypospolitej Polskiej najsilniej sygnalizują, i to w trakcie kryzysu, wolę przeprowadzenia reformy podatkowej. Jest ona bezsprzecznie pożądana przede wszystkim w sferze uproszczenia i uporządkowania podatków bezpośrednich. Pośród zapowiedzi zauważyć można przede wszystkim wolę władz do zaprowadzania mechanizmów sprawiedliwościowych, które – jakkolwiek silnie sygnalizowane – nie zostały jednak szerzej rozwinięte informacyjnie ani – tym bardziej – nie doczekały się dotychczas jakichkolwiek prób wdrożenia.

Opodatkowanie majątku

Opodatkowanie majątku jest związane we wszystkich analizowanych państwach przede wszystkim z generowaniem dochodów na poziomie jednostek samorządu terytorialnego. Z uwagi na to, iż stanowi ono jednocześnie opodatkowanie bezpośrednie, jako szczególnie ryzykowne i problematyczne wizerunkowo, zmiany w podatkach majątkowych znajdują się poza sferą zainteresowania polityki podatkowej związanej z pandemią COVID-19.

Beneficjenci posiadają też pewne uprawnienia w zakresie kształtowania podatków samorządowych, w tym przede wszystkim na poziomie wprowadzania zwolnień przedmiotowych. W Polsce dotyczy to m.in. kształtowania terminów w obowiązku podatkowym, lecz skłonność do podejmowania działań w tym zakresie nie jest zbyt duża wśród gmin, ponieważ oznacza to zmniejszanie dochodów własnych, przy ograniczonych możliwościach substytuowania wpływów. W Czechach, na Słowacji i na Węgrzech podatki majątkowe nie były elementem polityki zwalczania skutków pandemii.

Wydaje się, że powyższe okoliczności uzasadniają tezę o braku zainteresowania władz publicznych włączaniem opodatkowania majątku do polityki podatkowej.

Opodatkowanie obrotu

Spośród działań antykryzysowych w legislacji odnoszącej się do podatków obrotowych na plan pierwszy wysuwają się obniżki stawek podatkowych. Jako ich cel wskazuje się zachętę do konsumpcji lub pobudzenie wzrostu gospodarczego (ogólnego lub w określonych sektorach), a także zdrowie publiczne. W Czechach obniżono np. VAT z 15% do 10% na usługi zakwaterowania, kulturalne i sportowe (konsumpcja) oraz stawki akcyzy na olej napędowy (co miało zapewnić wzrost gospodarczy, w tym wsparcie sektora transportu). Na Węgrzech do 2022 r. obniżono z 27% do 5% stawkę VAT na nowobudowane domy i mieszkania. Zwolnieniem objęto import produktów przeznaczonych do nieodpłatnego przekazania osobom potrzebującym. Od listopada 2020 r. Węgry obniżyły z 18% na 5% stawkę VAT na posiłki i napoje sprzedawane na wynos. W Polsce obniżono z kolei do 0% stawkę na szczepionki i testy oraz na nieodpłatne przekazanie niektórych towarów

związanych z ochroną zdrowia szpitalom „covidowym”, Agencji Rezerw Materiałowych, placówkom ochrony zdrowia i opiekuńczym. Stawka 0% dotyczy również sprowadzanych do Polski leków, finansowanych ze zbiorów publicznych, przeznaczonych do terapii, które pierwotnie miały być przeprowadzane za granicą, ale stało się to niemożliwe z powodu pandemii. Taka sama stawka 0% obowiązuje w przypadku nieodpłatnych dostaw sprzętu komputerowego do placówek edukacyjnych. Stawkę 8% ustanowiono zaś dla środków dezynfekujących. Słowacja objęła natomiast zwolnieniem dostawę respiratorów.

Niewątpliwe wsparcie dla płynności przedsiębiorstw w czasie pandemii stanowiło wprowadzone na Węgrzech przyspieszenie zwrotu VAT dla małych i średnich przedsiębiorstw z 75 do 30 dni.

Za „antykryzysową” można uznać także dokonaną w Czechach oraz na Słowacji i Węgrzech podwyżkę akcyzy na wyroby tytoniowe (jako cel takiego działania, oprócz fiskalnego, wskazano działanie na rzecz poprawy zdrowia społeczeństwa).

Na Węgrzech uproszczono także możliwość produkcji środków dezynfekujących na bazie alkoholu w składach podatkowych (bez akcyzy) [OECD, 2020, 2021].

Opodatkowanie dochodów

Wśród przepisów wprowadzonych w zakresie opodatkowania dochodów w reakcji na utrzymujący się stan pandemii można wskazać m.in.:

- możliwość wstecznego rozliczenia straty poniesionej za 2020 r. przez prowadzących działalność i podatników CIT z dochodami uzyskanymi w 2019 r. przy spełnieniu określonych warunków (co do: wysokości rozliczanej straty – 5 mln PLN, obniżenia przychodów w 2020 r. w wysokości co najmniej 50% w porównaniu z 2019 r.);
- odliczenie od podstawy opodatkowania darowizn na przeciwdziałanie COVID-19, w tym sprzętu komputerowego na rzecz placówek oświatowych;
- zwolnienie od podatku dochodowego od osób fizycznych świadczenia otrzymywane w związku z przeciwdziałaniem ekonomicznym skutkom COVID-19;
- zwiększenie limitów w podatku dochodowym od osób fizycznych w związku ze stanem pandemii ogłoszonym z powodu COVID-19 w przypadku określonych zwolnień (np. zapomogi wypłacane z funduszy zakładowej lub międzyzakładowej organizacji związkowej pracownikom należącym do tej organizacji, zapomogi otrzymane na skutek indywidualnych zdarzeń losowych, klęsk żywiołowych, długotrwałej choroby lub śmierci z innych źródeł niż fundusz socjalny, zakładowy fundusz świadczeń socjalnych, fundusze związków zawodowych lub zgodnie z odrębnymi przepisami wydanymi przez właściwego ministra);
- wydłużenie terminu przekazania zaliczek na podatek w przypadku poniesienia negatywnych konsekwencji ekonomicznych z powodu pandemii COVID-19;

- zwolnienie w podatku dochodowym od osób prawnych z obowiązku zwiększenia dochodu o wartość nieuregulowanego zobowiązania do zapłaty świadczenia pieniężnego w przypadku poniesienia negatywnych konsekwencji ekonomicznych z powodu pandemii COVID-19;
- wprowadzenie w podatku dochodowym od osób prawnych możliwości złożenia rezygnacji z uproszczonej formy wpłacania zaliczek dla małych podatników;
- wprowadzenie w podatku dochodowym od osób prawnych możliwości dokonania jednorazowych odpisów amortyzacyjnych od wartości początkowej środków trwałych, które zostały nabyte w celu wyprodukowania towarów związanych z przeciwdziałaniem COVID-19;
- wprowadzenie w podatku dochodowym od osób prawnych możliwości odliczenia od dochodu kosztów kwalifikowanych ponoszonych na działalność badawczo-rozwojową prowadzoną w celu opracowania produktów niezbędnych do przeciwdziałania COVID-19;
- wprowadzenie zasady zachowania statusu podatkowej grupy kapitałowej w sytuacji niespełnienia warunku rentowności z powodu COVID-19.

W Czechach ustanowiono zaś m.in. zwolnienie z zaliczek na podatek dochodowy bez konieczności ubiegania się o zwolnienie; zwolnienie z zaliczek na podatek drogowy; możliwość zażądania indywidualnego umorzenia odsetek za zwłokę w zapłacie podatku (14% rocznie), odroczenia podatku lub płatności podatku w ratach (7% rocznie), jeśli podatnik wykaże przyczyny związane z COVID-19; podobny do polskiego mechanizm „przenoszenia strat” oraz przyspieszoną amortyzację podatkową niektórych środków trwałych [KPMG, 2021a]. Podobne mechanizmy zostały wprowadzone na Słowacji [KPMG, 2021b] i Węgrzech [OECD, 2021], przy czym Węgry w odpowiedzi na stan pandemii ustanowiły dodatkowo nowy podatek od sprzedaży detalicznej [KPMG, 2021c].

Polskie instrumenty z zakresu polityki podatkowej wdrożone w odpowiedzi na kryzys pandemiczny

Przedstawione wyżej ogólne refleksje na temat polityki podatkowej państw EŚW stanowią punkt wyjścia do empirycznego zbadania instrumentów polityki podatkowej wdrożonych w Polsce w odpowiedzi na kryzys związany z pandemią COVID-19 i restrykcjami wprowadzonymi w celu ograniczenia jej przebiegu.

Zrealizowane badanie służyło opisaniu poszczególnych instrumentów w ustrukturyzowanej formie, a następnie sformułowaniu – na tej podstawie – wniosków dotyczących ogólnego kierunku odpowiedzi polskiej polityki podatkowej na kryzys pandemiczny. Warunkiem koniecznym uznania danego instrumentu za reakcję na konsekwencje pan-

demii było ustalenie, czy prace nad jego wprowadzeniem zostały zainicjowane po ogłoszeniu pandemii przez WHO (11 marca 2020 r.). Z tego powodu analiza nie objęła danin, które, choć do pewnego stopnia kształtują percepcję profiskalnego kierunku aktualnej polityki podatkowej, zostały wprowadzone wcześniej i jako takie nie mogą być utożsamiane z reakcją na kryzys.

Jednocześnie badanie wymagało operacjonalizacji pojęcia instrumentu polityki podatkowej, bazującego na kryterium funkcjonalnym. Innymi słowy, nie każda zmiana legislacyjna w obszarze prawa podatkowego została opisana i poddana analizie⁶. Zaprezentowano zatem 16 zidentyfikowanych instrumentów polityki podatkowej, z uwzględnieniem formy prawnej ich wprowadzenia, zwięzłego opisu przedmiotowego rozwiązania oraz oczekiwanego przez projektodawcę wpływu na sektor finansów publicznych (wyrażonego w Ocenie Skutków Regulacji – OSR – lub w uzasadnieniu projektu).

Zmiany niektórych terminów

Analizowany instrument został wprowadzony ustawą z dnia 31 marca 2020 r. o zmianie ustawy o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych oraz niektórych innych ustaw [Dz.U. 2020, poz. 568]⁷. W tym samym dniu weszły też w życie przewidziane w nim zmiany. Obejmowały one przesunięcie terminów w zakresie:

- 1) płatności rat podatku od nieruchomości;
- 2) zeznania PIT;
- 3) deklaracji o wysokości daniny solidarnościowej;
- 4) złożenia zawiadomienia, o którym mowa w art. 117ba §3 o.p. (płatność na rachunek spoza białej listy);
- 5) wydania interpretacji przepisów podatkowych;
- 6) informowania o cenach transferowych;
- 7) zgłoszenia do Centralnego Rejestru Beneficjentów Rzeczywistych informacji o beneficjentach rzeczywistych;
- 8) wejścia w życie regulacji podatku od sprzedaży detalicznej;
- 9) wejścia w życie nowej matrycy VAT;

⁶ W szczególności uznano, że nie tworzą – istotnych z punktu widzenia opracowania – instrumentów polityki podatkowej następujące zmiany w przepisach: opóźnienie wejścia w życie przepisów o prostej spółce akcyjnej, niektóre ze zwolnień w akcyzie (dotyczące piwa czy dostaw gazu LPG), zmiany w terminach dotyczące podatku akcyzowego, zmiany terminów dotyczące loterii promocyjnych i fantowych, zmiany terminów dotyczące kas fiskalnych *on-line*, zwolnienia z PIT dotyczące Polskiego Bonu Turystycznego, zmiany dotyczące SLIM VAT, zmiany terminów proceduralnych (postępowanie przed organami i sądami administracyjnymi).

⁷ Prace legislacyjne zainicjowało przedłożenie rządowe (druk 299, IX kadencja).

- 10) zmiany terminów dotyczącej zapłaty zaliczek na podatek dochodowy przez niektórych płatników;
- 11) raportowania schematów podatkowych;
- 12) wejścia w życie nowego JPK_VAT.

Należy jednak zauważyć, że przepisy te ulegały kolejnym modyfikacjom, zwłaszcza poprzez wydawanie rozporządzeń, np. w odniesieniu do zmiany terminów dotyczącej zapłaty zaliczek na podatek dochodowy przez niektórych płatników (pkt 10) [Dz.U. 2020, poz. 972; Dz.U. 2020, poz. 2054; Dz.U. 2021, poz. 318], MDR (pkt 11) [por. Dz.U. 2020 r., poz. 1162] i JPK_VAT (pkt 12) [por. Dz.U. poz. 1086]. Przedłożenie rządowe co do zasady nie przedstawiało oceny wpływu projektowanych zmian na sektor finansów publicznych. W odniesieniu do pkt 10 – wyjaśniono, że „[r]ozwiązanie to pozostanie bez wpływu na wysokość dochodów sektora finansów publicznych w ujęciu rocznym” [RM-10–29–20], z kolei w przypadku pkt 12 stwierdzono, że „zmiany w zakresie odroczenia obowiązku składania nowego pliku JPK_VAT nie będą miały wpływu na dochody sektora finansów publicznych”.

Wyjątkiem jest opóźnienie wejścia w życie nowej matrycy VAT – wskazano tutaj, że z OSR przedmiotowej zmiany wynikał „ujemny wpływ na sektor finansów publicznych”. W związku z tym stwierdzono, że „w zakresie przesunięcia terminu stosowania nowej matrycy VAT o 3 miesiące teoretycznie dojdzie do pozytywnego wpływu na środki finansowe BP, tzn. z tytułu przesunięcia terminu wejścia w życie regulacji wprowadzonych ustawą z dnia 9 sierpnia 2019 r. powinno pozostać w budżecie ok. 80 mln PLN (3/12 z 319,1 mln PLN)”.

Dziewięcioprocentowa stawka CIT

Analizowany instrument został wprowadzony ustawą z dnia 28 listopada 2020 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne oraz niektórych innych ustaw [Dz.U. 2020, poz. 2123]⁸ i wszedł w życie 1 stycznia 2021 r. Przewidywał on poszerzenie katalogu przedsiębiorców płacących dziewięcioprocentową stawkę CIT o:

- rozpoczynających prowadzenie działalności gospodarczej (w pierwszym roku działalności) i
 - mających status małego podatnika
- jeśli ich przychody nie przekroczą w ciągu roku progu 2 mln EUR.

W zakresie wpływu na sektor finansów publicznych w OSR projektu „oszacowano, że przedmiotowe rozwiązanie w pierwszym roku obowiązywania spowoduje zmniejszenie dochodów SFP o 0,4 mld PLN”.

⁸ Prace legislacyjne zainicjowało przedłożenie rządowe (druk 642, IX kadencja).

„Estoński” CIT a zmiany dotyczące akcyzy na alkohol etylowy

Analizowany instrument przewidywał zwolnienie z podatku akcyzowego dotyczące alkoholu etylowego, który – przy spełnieniu określonych warunków – używany jest do produkcji produktów biobójczych. Miał on zatem bezpośredni związek z zapewnieniem środków technicznych niezbędnych do walki z pandemią. Prace nad jego wdrożeniem rozpoczęto przed ogłoszeniem stanu pandemii przez WHO. W warstwie legislacyjnej instrument ten wdrożono w formie serii rozporządzeń Ministra Finansów [Dz.U. 2020, poz. 377; Dz.U. 2020, poz. 500; Dz.U. 2020, poz. 544; Dz.U. 2020, poz. 596; Dz.U. 2020, poz. 693]. Pierwsze z nich (z 7 marca 2020 r.) weszło w życie z mocną wsteczną (od 4 marca 2020 r.).

„Estoński” CIT

Analizowany instrument, wprowadzony ustawą z dnia 28 listopada 2020 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw [Dz.U. 2020, poz. 2122]⁹, wszedł w życie 1 stycznia 2021 r. i objął korzystne dla spółek z ograniczoną odpowiedzialnością oraz spółek akcyjnych rozwiązanie odraczające moment opodatkowania (wypłata zysku). Skorzystanie z tego rozwiązania wymaga spełnienia kilku wymogów – estoński CIT jest dostępny dla małych i średnich przedsiębiorców o obrotach poniżej 100 mln PLN, działających w formie ww. spółek, których udziałowcami są osoby fizyczne; ponadto nie można posiadać udziałów (akcji) w kapitale innej spółki, a także ogółu praw i obowiązków w spółce osobowej; należy również co do zasady zatrudniać co najmniej 3 pracowników, dochody pasywne nie mogą zaś stanowić 50% lub więcej procent przychodów. W zakresie wpływu na sektor finansów publicznych w OSR projektu „przyjęto, że skutek finansowy dla sektora finansów publicznych z tytułu proponowanych rozwiązań dla 2021 r. wyniesie ok. 5,6 mld PLN”.

Zwolnienia z opodatkowania VAT

Analizowany instrument, wprowadzony rozporządzeniem Ministra Finansów z dnia 7 kwietnia 2020 r. zmieniającym rozporządzenie w sprawie zwolnień od podatku od towarów i usług oraz warunków stosowania tych zwolnień [Dz.U. 2020, poz. 628], funkcjonował w okresie 8 kwietnia – 31 sierpnia 2021 r. Obejmował on zwolnienie z opodatkowania podatkiem VAT importu i wewnątrzwspólnotowego nabycia określonych towarów, które miały być następnie przedmiotem darowizny na rzecz Agencji Rezerw Materiałowych lub Centralnej Bazy Rezerw Sanitarно-Przeciwpidemicznych bądź szpitali jednoimiennych

⁹ Prace legislacyjne zainicjowało przedłożenie rządowe (druk 643, IX kadencja).

na cele związane ze zwalczaniem zakażenia, zapobieganiem rozprzestrzenianiu się, profilaktyką oraz zwalczaniem skutków choroby zakaźnej wywołanej wirusem SARS CoV-2. Miał zatem bezpośredni związek z zapewnieniem środków technicznych niezbędnych do walki z pandemią.

Zmiany wybranych stawek VAT

Analizowany instrument, wprowadzony rozporządzeniem Ministra Finansów z dnia 25 marca 2020 r. w sprawie towarów i usług, dla których obniża się stawkę podatku od towarów i usług, oraz warunków stosowania stawek obniżonych [Dz.U. 2020, poz. 527]¹⁰, wszedł w życie z dniem ogłoszenia (w pewnym zakresie z mocą wsteczną – obniżenie stawki do 0% w wyznaczonym zakresie obowiązywało od 1 lutego 2020 r. zgodnie z §10 pkt 4 tego rozporządzenia). Obejmował on wprowadzenie następujących stawek VAT:

- 0% w przypadku nieodpłatnych dostaw (darowizn) określonych kategorii sprzętu komputerowego, dokonywanych na rzecz podmiotów, w których realizowane jest nauczanie (w rozbiciu na okresy: 22 kwietnia 2020 r. – 30 czerwca 2020 r. oraz od 1 września 2020 r. do odwołania ogłoszonego stanu pandemii);
- 0% w przypadku darowizn towarów związanych z ochroną zdrowia;
- 0% w przypadku dostaw produktów leczniczych sprowadzonych do Polski, które są finansowane ze środków zgromadzonych w trakcie zbiórek publicznych;
- 8% w przypadku dostaw produktów biobójczych, które mają właściwości odkażające (dezynfekujące);
- stawka 0% w przypadku dostaw testów i szczepionek na COVID-19.

Tym samym analizowany instrument miał bezpośredni związek z zapewnieniem środków technicznych niezbędnych do walki z pandemią.

Zwolnienia z podatku akcyzowego – wyroby węglowe

Analizowany instrument został wprowadzony rozporządzeniem Ministra Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej z dnia 14 grudnia 2020 r. zmieniającym rozporządzenie w sprawie warunków stosowania niektórych zwolnień od podatku akcyzowego [Dz.U. 2020, poz. 2248] i wszedł w życie 15 grudnia 2020 r. Znosił obowiązek pozyskania stosownego oświadczenia na skorzystanie ze zwolnienia dotyczącego sprzedaży wyrobów węglowych¹¹.

¹⁰ Rozporządzenia zmieniające: z 22 kwietnia 2020 r. [Dz.U. 2020, poz. 715]; z 24 kwietnia 2020 r. [Dz.U. 2020, poz. 736]; z 30 czerwca 2020 r. [Dz.U. 2020, poz. 1158]; z 28 sierpnia 2020 r. [Dz.U. 2020, poz. 1487]; z 4 grudnia 2020 r. [Dz.U. 2020, poz. 2188]; z 18 grudnia 2020 r. [Dz.U. 2020, poz. 2329].

¹¹ „Do dnia odwołania stanu zagrożenia epidemicznego lub stanu epidemii ogłoszonych w związku z wirusem SARS-CoV-2 w przypadku sprzedaży na terytorium kraju przez pośredniczący podmiot węglowy finalnemu

Zmiany w zakresie likwidacji spółki

Analizowany instrument wprowadzono ustawą z dnia 28 listopada 2020 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne oraz niektórych innych ustaw [Dz.U. 2020, poz. 2123]¹². Wszedł on w życie 1 stycznia 2021 r. W nowym stanie prawnym podział między wspólników (akcjonariuszy) majątku likwidowanej spółki albo spółdzielni powoduje powstanie przychodu. Kwestia ta stała się przedmiotem sporów, które rozpoznawane były przez sądy administracyjne. W orzecznictwie dominowało stanowisko korzystne dla podatników. Wprowadzona zmiana przepisów powoduje, że niejasne wcześniej przepisy nie budzą już wątpliwości – ustawodawca przyjął stanowisko zasadne pod względem fiskalnym.

Opodatkowanie najmu – ryczałt ewidencjonowany

Analizowany instrument także wprowadzono ustawą z dnia 28 listopada 2020 r., która zaczęła obowiązywać od 1 stycznia 2021. Przyjęte rozwiązanie umożliwia rozliczenie przychodów na zasadach ryczałtu ewidencjonowanego, także przez przedsiębiorców wynajmujących nieruchomości. Jak wskazano w OSR przedłożenia rządowego, obejmuje ono „obniżenie/ujednolicenie niektórych stawek ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych. Skutek finansowy ustalono na podstawie zeznań o wysokości uzyskanego przychodu, wysokości dokonanych odliczeń i należnego ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych PIT-28. Skutek tego rozwiązania, **w tym w zakresie ujednolicenia wysokości ryczałtu dla najmu** oraz usług związanych z zakwaterowaniem, dla pierwszego roku oszacowano na ok. 6 mln PLN”.

Opodatkowanie w formie ryczałtu

Analizowany instrument także wprowadzono ustawą z dnia 28 listopada 2020 r., a przewidziane w związku z nim zmiany weszły w życie 1 stycznia 2021 r. Obejmuje on:

- zmianę limitu przychodów uprawniających do ryczałtu (z 250 tys. EUR do 2 mln EUR);
- zniesienie ograniczeń w przypadku wolnych zawodów;

nabywcy węglowemu korzystającemu ze zwolnienia, o którym mowa w art. 31a ust. 1 ustawy, wyrobów węglowych w ilości przekraczającej 200 kg, a nieprzekraczającej 2000 kg jednorazowo, dla zastosowania zwolnienia od akcyzy **nie musi być spełniony warunek**, o którym mowa w art. 31a ust. 3 pkt 1 ustawy, w zakresie dotyczącym **uzyskania od finalnego nabywcy węglowego oświadczenia**, że nabywane wyroby węglowe są przeznaczone do celów uprawniających do zwolnienia od akcyzy” [§1 przedmiotowego rozporządzenia].

¹² Prace legislacyjne zainicjowało przedłożenie rządowe (druk 642, IX kadencja).

- obniżenie najwyższych stawek ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych (z 20% do 17% od przychodów uzyskiwanych w związku z wykonywaniem wolnych zawodów oraz z 17% do 15% od przychodów ze świadczenia niektórych usług).

Jak wskazano w OSR przedłożenia rządowego, „w wyniku podwyższenia limitu umożliwiającego opodatkowanie w formie ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych **zmniejszenie dochodów SFP** w pierwszym roku obowiązywania tego rozwiązania wyniesie ok. 0,9 mld PLN (...)”, co przełoży się na „obniżenie/ujednolicenie niektórych stawek ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych. Skutek finansowy ustalono na podstawie zeznań o wysokości uzyskanego przychodu, wysokości dokonanych odliczeń i należnego ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych PIT-28. Skutek tego rozwiązania, w tym w zakresie ujednolicenia wysokości ryczałtu dla najmu oraz usług związanych z zakwaterowaniem, dla pierwszego roku oszacowano na ok. 6 mln PLN”.

Zasady opodatkowania spółek komandytowych

Analizowany instrument także wprowadzono ustawą z dnia 28 listopada 2020 r. i wszedł on w życie 1 stycznia 2021 r. (część regulacji zaś dopiero od 1 maja 2021 r.). Na podstawie przyjętych przepisów spółka komandytowa staje się podatnikiem CIT, w związku z czym podatek płacony jest dwukrotnie:

- od dochodów spółki komandytowej (19% CIT lub 9% CIT);
- od dochodów wspólników – jeśli są osobami fizycznymi (19% PIT lub 17% i 32% wg skali).

Omawiana zmiana została krytycznie oceniona przez praktyków. Wskazywano przede wszystkim na utratę atrakcyjności prowadzenia działalności gospodarczej w formie spółki komandytowej (brak podwójnego opodatkowania był zasadniczym argumentem za funkcjonowaniem w tej formie). Podkreślano także szybkie wprowadzenie przedmiotowej zmiany, co oznaczało również stosunkowo krótki czas udzielony przedsiębiorcom na przygotowanie się do niej. W dyskusji parlamentarnej pojawiały się argumenty za odroczeniem daty obowiązywania przepisów o jeden rok podatkowy. W OSR przedłożenia rządowego „oszacowano, że skutek finansowy dla sektora finansów publicznych objęcia spółek komandytowych podatkiem CIT w pierwszym roku obowiązywania rozwiązania wyniesie 1968 mln PLN. Dla kolejnych lat, założono spadek skutków na poziomie ok. 6% rocznie, tj. na poziomie średniego spadku liczby spółek komandytowo-akcyjnych w latach 2014–2019”.

Spółka „nieruchomościowa”

Analizowany instrument także wprowadzono ustawą z dnia 28 listopada 2020 r. i zaczął on obowiązywać od 1 stycznia 2021 r. Rozwiązanie to objęło dodatkowe obowiązki informacyjne dla spółek będących tzw. spółkami nieruchomościowymi (w uproszczeniu: spółka,

która posiada aktywa składające się w co najmniej 50% wartości rynkowej z nieruchomości położonych w Polsce, przy założeniu, że wartość rynkowa tych nieruchomości przekracza 10 000 000 PLN) [por. Dz.U. 2020, poz. 1406 t.j., art. 4a pkt 35 a i b], w tym m.in. przeniesienie obowiązków na spółkę, stającą się w niektórych transakcjach płatnikiem, oraz szczególne skutki prawnopodatkowe w przypadku zbycia majątku na rzecz podmiotu spoza Polski.

Ograniczenie „ulgi abolicyjnej”

Analizowany instrument także wprowadzono ustawą z dnia 28 listopada 2020 r., a przewidziane w związku z nim zmiany weszły w życie 1 stycznia 2021 r. Dotyczy on tzw. ulgi abolicyjnej, udzielanej w sytuacji, gdy podatnicy uzyskujący dochody w państwach, w umowie z którymi przewidziano metodę proporcjonalnego odliczenia, mogą stosować dodatkowe odliczenie podatkowe. W związku ze zmianą przepisów kwota ta zostaje ograniczona do 1360 PLN. W literaturze zwraca się uwagę na liczne głosy sprzeciwu wobec wprowadzania przedmiotowej regulacji [Grant Thornton, 2020]. Podkreśla się, że likwiduje *de facto* ona ulgę abolicyjną, co pogarsza sytuację osób, które są polskimi rezydentami podatkowymi uzyskującymi dochody w innych państwach. Zdaniem specjalistów może to ostatecznie doprowadzić do tego, że osoby te przestaną być polskimi rezydentami. W OSR przedłożenia rządowego wskazano, że „wprowadzenie limitu odliczenia tzw. ulgi abolicyjnej do wysokości nieprzekraczającej kwoty 1360 PLN może spowodować wzrost dochodów sektora finansów publicznych o ok. 210 mln PLN (skutek może być niższy, gdyż projektowana regulacja nie będzie dotyczyła podatników uzyskujących dochody z tytułu pracy lub usług świadczonych poza granicami lądowymi państw)”.

Zawieszenie pobierania „opłaty targowej”

Analizowany instrument wprowadzono ustawą z dnia 9 grudnia 2020 r. o zmianie ustawy o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych oraz niektórych innych ustaw [Dz.U. 2020, poz. 2255]¹³, przy czym sama zmiana – polegająca na zawieszeniu poboru opłaty targowej – dotyczy 2021 r. W związku z zaniechaniem poboru opłaty targowej gminy otrzymają rekompensatę wypłacaną z Funduszu Przeciwdziałania COVID-19 [Jaworski, 2021]. Autorzy projektu poselskiego wskazali, że „zwolnienie z opłaty targowej w 2021 r. będzie skutkowało utratą dochodów przez gminy. Zakładając taką samą wysokość wpływów z tytułu opłaty targowej w 2021 r., jak w 2019 r., wartość utraconych dochodów kształtowałaby się na poziomie ok. 139 mln”.

¹³ Prace legislacyjne zainicjował projekt grupy posłów partii rządzącej (druk 704, IX kadencja).

Umożliwienie zwolnień z podatku od nieruchomości

Analizowany instrument, wprowadzony ustawą z dnia 31 marca 2020 r. o zmianie ustawy o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych oraz niektórych innych ustaw [Dz.U. 2020, poz. 568]¹⁴, zakłada przyznanie jednostkom samorządu możliwości wprowadzenia – w drodze uchwały – zwolnienia z podatku od nieruchomości „wskazanym grupom przedsiębiorców, których płynność finansowa uległa pogorszeniu w związku z ponoszeniem negatywnych konsekwencji ekonomicznych z powodu COVID-19” [art. 15p; por. też: art. 15q ustawy]. Ułatwienia przyjęte w przedmiotowym zakresie przewidują jedynie możliwość zastosowania zwolnienia – właściwe kompetencje w tym obszarze zostały przeniesione na jednostki samorządu. Zarazem Ministerstwo Finansów oraz Prezes UOKiK wydali wyjaśnienia w sprawie stosowania tych preferencji [Ministerstwo Finansów, 2020, 2021; UOKiK, 2020]. Jak wskazano w przedłożeniu rządowym, „wpływy z podatku od nieruchomości stanowią wyłączny dochód budżetów gmin. Brak jest możliwości oszacowania ubytku tych dochodów związanych z proponowanym uprawnieniem do wprowadzenia zwolnienia z podatku od nieruchomości za część roku podatkowego 2020, gdyż nie jest możliwe określenie liczby rad gmin, które skorzystają z możliwości uchwalania takiego zwolnienia, ani liczby przedsiębiorców uprawnionych do tego zwolnienia, w tym wysokości podatku, jaki byłby od nich należny, gdyby zwolnienie nie zostało wprowadzone”.

„Tarcze” w podatkach dochodowych

Analizowany instrument obejmuje zbiorczo serię zmian dotyczących podatków dochodowych wprowadzonych trzema ustawami: 1) z 31 marca 2020 r. [Dz.U. 2020, poz. 568]; 2) z 19 czerwca 2020 r. [Dz.U. 2020, poz. 1086]; 3) z 28 listopada 2020 r. [Dz.U. 2020, poz. 2123]¹⁵. Podsumowuje je poniższe zestawienie.

1) **Zmiany w podatkach dochodowych (PIT, CIT) [Krywan, 2020]:**

- umożliwienie odliczania darowizn przekazywanych na przeciwdziałanie pandemii (ustawa 1; brak szacunków);

¹⁴ Prace legislacyjne zainicjowało przedłożenie rządowe (druk 299, IX kadencja). Ustawa z dnia 9 grudnia 2020 r. [Dz.U. 2020, poz. 2255] przedłużyła okres obowiązywania przedmiotowej regulacji z uwagi na wprowadzenie drobnych zmian.

¹⁵ Okres obowiązywania szeregu poniższych rozwiązań został wydłużony na mocy ustawy z dnia 28 listopada 2020 r. [Dz. U. 2020, poz. 2123]. Przepisy wprowadzone wraz z tą ustawą – w zakresie omawianych podatków – nie zmieniały przyjętych rozwiązań w sposób daleko idący.

- zwolnienie z podatku od przychodów z budynków (ustawą 1 wprowadzono możliwość przedłużenia terminu zapłaty podatku od takich przychodów, a ustawą 2 zwolnienie z tego tytułu; brak szacunków);
 - wyłączenie z przychodów dopłat do kredytów (ustawa nr 2; brak szacunków);
 - ułatwienia w korzystaniu z ulgi na złe długi w trakcie roku (ustawa 1 – wprowadzenie; ustawa 2 – modyfikacje; brak szacunków);
 - odliczanie darowizn rzeczowych w postaci laptopów i tabletów (ustawa 2; brak szacunków niżej opisany);
 - zaliczanie do kosztów uzyskania przychodów kosztów wytworzenia lub ceny nabycia rzeczy lub praw będących przedmiotem podlegających odliczeniu darowizn oraz kosztów poniesionych z tytułu nieodpłatnych świadczeń (ustawa 2; brak szacunków);
 - wyłączenie z przychodów wartości niektórych darowizn oraz nieodpłatnych świadczeń (ustawa 3; brak szacunków);
 - wyłączenie stosowania przepisów wyłączających z kosztów uzyskania przychodów kar umownych i odszkodowań (ustawa 2; brak szacunków);
 - tymczasowe przepisy dotyczące certyfikatów rezydencji (ustawa 2; brak szacunków)
 - odliczenie straty poniesionej w 2020 r. od dochodu uzyskanego w 2019 r. (ustawa 1; szacunek niżej);
 - odliczenia kosztów B+R od dochodu, ulgi IP Box (ustawa 1; brak szacunków).
- 2) **Zryczałtowany podatek dochodowy od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne.** Wyłączenie obowiązku zapłaty podatku w formie karty podatkowej za okres przerwy w działalności wynikający z jej ograniczonego prowadzenia (ustawa 2; szacunek niżej opisany).
- 3) **Tylko CIT.** Wyłączenie wartości skarbowych papierów wartościowych z przychodów Agencji Rozwoju Przemysłu Spółki Akcyjnej (ustawa 2; brak szacunków).
- 4) **Podatek od spadków i darowizn.** Zwolnienie od podatku od spadków i darowizn nabycia w drodze darowizny sprzętu w celu przeciwdziałania COVID-19 oraz sprzętu komputerowego na rzecz placówek oświatowych (ustawa 2; brak szacunków).

W zakresie oceny skutków wprowadzanego instrumentu z perspektywy sektora finansów publicznych – jak wskazano wyżej (w nawiasach okrągłych) – co do zasady nie przedstawiano szczegółowych wartości. W odniesieniu do poszczególnych rozwiązań wskazano jednak na przywołane niżej założenia.

- 1) **Karta podatkowa.** „Przerwa w prowadzeniu działalności gospodarczej [odnosi się] do podatników korzystających z opodatkowania w formie karty podatkowej, którzy z uwagi na COVID-19, nie mogą jej prowadzić. Projektowane rozwiązanie może dotyczyć 103 tys. podatników (liczba podatników prowadzących działalność gospodarczą

- opodatkowaną w tej formie). Zawieszenie wykonywania działalności to obniżenie wpływów z podatku dochodowego w skali miesiąca o kwotę 6 mln PLN”¹⁶.
- 2) **Zmiana dotycząca możliwości odliczania od dochodu niektórych darowizn.** W OSR wskazano ogólnie, że przyjęte „rozwiązania wpłyną na zmniejszenie dochodów sektora finansów publicznych, tj. zarówno dochodów budżetu państwa, jak i dochodów jednostek samorządu terytorialnego, które mają udziały we wpływach z tytułu podatku dochodowego od osób fizycznych (zasady ogólne), jak i podatku dochodowego od osób prawnych”¹⁷ (brak szacowanych wyliczeń).
- 3) **Odliczenie straty.** „Zaproponowane w projekcie ustawy rozwiązania dotyczące rozliczenia straty za 2020 r. oraz odliczenia darowizn wpłyną na zmniejszenie dochodów sektora finansów publicznych, w tym budżetu państwa i jednostek samorządu terytorialnego, które mają udziały we wpływach z tytułu podatku dochodowego od osób fizycznych (zasady ogólne) oraz z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych. Udział ten w 2020 r. wynosi odpowiednio 50,01% i 22,86%. Nie wpłyną na wydatki sektora finansów publicznych”¹⁸.

Podsumowanie

Poszczególne rozwiązania z zakresu polityki podatkowej przyjmowane w państwach V4 będą stanowiły wypadkową licznych czynników. Należy podkreślić, iż jako pierwszy mechanizm oddziaływania wskazane zostały przez władze elementy aktywności z zakresu polityki fiskalnej, związane z ograniczeniem strony dochodowej, odstępstwami w zakresie poboru danin publicznych (w tym składek na obligatoryjne ubezpieczenia społeczne), odraczaniem terminów płatności, jak również rozkładaniem ich na raty.

Sfera polityki pieniężnej pozostawała w różnym stopniu polem aktywności władz, szczególnie w związku ze zróżnicowanym statusem wobec wspólnej waluty. Najmniej elastycznie mogą w tym zakresie postępować władze Słowacji, która wprowadziła euro. Pozostałe państwa poddane porównaniu, posiadające własną walutę, mogą podejmować działania z zakresu polityki pieniężnej z wykorzystaniem tzw. podatku inflacyjnego. Stosunkowo największą elastyczność obserwuje się pod tym względem w Polsce, gdzie dość specyficzne rozwiązania z zakresu instytucjonalizacji systemu finansów publicznych pozwalają na efektywne finansowanie przez bank centralny deficytu budżetowego. Zjawiska te, choć formalnie nie naruszają zasad konstytucyjnych i regulacji sektora finansów publicznych, efektywnie obniżają standardy konstytucyjne i poczucie bezpieczeństwa

¹⁶ Druk 382, IX kadencja.

¹⁷ Druk 382, IX kadencja.

¹⁸ Druk 299, IX kadencja.

obywateli. Co do charakteru (nie zaś konkretnych działań) stanowią one powtórzenie polityki prowadzonej przez władze publiczne w odpowiedzi na bodźce kryzysu z przełomu 2008/2009 r.

W trakcie pandemii pojawiały się zjawiska, które mogą być kwalifikowane jako elementy sygnalizacji politycznej i marketingu politycznego, ukierunkowanego prawdopodobnie na zbliżającą się weryfikację wyborczą. Wydaje się, że z uwagi na wrażliwość tego zagadnienia racjonalne działanie ze strony władz powinno ograniczać się do dość oględnego poruszania lub nieporuszania kwestii opodatkowania w ogóle. W ten sposób zachowywały się władze Czech, Słowacji i Węgier, a całkowicie odmiennie władze Polski. Należy to najprawdopodobniej przypisać z jednej strony sukcesom marketingowym polityki polskiego rządu w zakresie tzw. uszczelniania podatków, z drugiej zaś retoryce informacyjnej kreującej pozytywny, prospołeczny obraz rządu, starającego się działać na rzecz interesów słabszych uczestników życia społecznego. W Polsce sygnalizowane są zmiany w polityce fiskalne mające na celu „bardziej sprawiedliwe” rozłożenie ciężaru podatkowego. W marcu 2021 r. obwieszono przyjęcie przez rząd nowego ładu podatkowego, z charakterystycznym dla działań obecnej władzy wykonawczej ograniczonym dostępem do informacji na temat tego, jakie właściwie zmiany mają mieć miejsce. Wśród pojawiających się w mediach ustaleń można wskazać przede wszystkim na zmiany w zakresie opodatkowania dochodów, polegające w szczególności na:

- zwiększeniu kwoty wolnej (najprawdopodobniej wyłącznie dla wybranych podatników) do 30 000 PLN;
- wyłączeniu spod opodatkowania dochodów świadczeń emerytalnych nieprzekraczających 2500 PLN.

Przedstawione wyżej ustalenia pozwalają stwierdzić, iż działania podejmowane w zakresie podatków mają najprawdopodobniej nadal charakter zmian wprowadzanych *ad hoc* i raczej w celach politycznych. W grupie państw V4 trudno jest zidentyfikować zmiany jednoznacznie skorelowane ze zjawiskami pandemicznymi, poza ulgami w opodatkowaniu dochodów osób fizycznych i prawnych, związanych przede wszystkim z możliwością odroczenia terminów płatności podatków.

Wśród szczegółowych wniosków płynących z analizy instrumentów polityki podatkowej wprowadzonych w odpowiedzi na kryzys pandemiczny należy wymienić przede wszystkim następujące spostrzeżenia:

- jedną z pierwszych reakcji ustawodawcy na pandemię była zmiana terminów, która miała charakter dwojaki: bądź to wydłużano termin na realizację obowiązków podatkowych (np. płatność zaliczki, złożenie deklaracji), bądź też opóźniano wejście w życie regulacji (np. JPK_VAT, matryca VAT);
- zmiany terminów były często niewystarczające – i w ramach kolejnych działań ustawodawca decydował się ponownie dać podatnikom więcej czasu;

- podobne praktyki dotyczą również innych instrumentów – początkowo wprowadzano je na pewien okres, później termin ten wydłużano, a czasem dokonywano przy okazji jego modyfikacji;
- powyższe działania stały się przedmiotem krytyki – wskazywano na brak pewności co do nadchodzących zmian podatkowych (nie wiadomo było, czy czasowo korzystniejsze rozwiązanie zostanie utrzymane), a także późne informowanie podatników o planowanych zmianach oraz krótkie *vacatio legis* (obowiązujące np. przy ustawie z dnia 28 listopada 2020 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne oraz niektórych innych ustaw [Dz.U. 2020, poz. 2123])¹⁹;
- niektóre z rozwiązań były wprost powiązane z działaniem skierowanym przeciw pandemii (np. zwolnienia darowizn), przy innych związek ten był swobodniejszy (np. opóźnienie wejście w życie nowej matrycy VAT);
- wiele zmian zostało wprowadzonych ustawą z dnia 31 marca [Dz.U. 2020, poz. 568], potem dokonywano już „tylko” ich modyfikacji;
- w przypadku zmian prawa bezpośrednio ukierunkowanych na walkę z pandemią częściej można było dostrzec brak szacunków fiskalnych odnoszących się do wprowadzenia danego instrumentu niż w zakresie innych zmian prawa; należy też odnotować, że na wprowadzenie tych drugich ustawodawca miał więcej czasu – nie musiały być one wprowadzane tak pilnie, jak te instrumenty, które wchodziły w skład tarczy antykryzysowej.

Z perspektywy konsekwencji podejmowanych działań mamy do czynienia z pozostawieniem większych środków do dyspozycji podatników. W kwestii powiązania proponowanych zmian z działaniami ukierunkowanymi na zwalczanie konsekwencji pandemii COVID-19 pozostaje w zasadzie wyłącznie czekać. Osiągnięte poziomy zadłużenia publicznego będą niewątpliwie wymuszały podjęcie dalszych działań w tym zakresie.

Powyższe ustalenia pozwalają na wyciągnięcie wniosków co do przedmiotu niniejszego studium, a więc na ocenę reakcji polskiej polityki podatkowej na kryzys związany z pandemią na tle państw V4. Widać, że reakcja prawodawców z tego regionu Europy, polegająca na wykorzystywaniu polityki podatkowej do przeciwdziałania skutkom pandemii, ma ograniczony charakter. W zasadzie, poza przepisami odnoszącymi się do procedur podatkowych (m.in. zamrożenie terminów w procedurach podatkowych bądź przedłużenie terminów związanych ze sprawozdawczością podatkową), nie ma w ustawodawstwie zbyt wielu śladów wykorzystania instrumentów podatkowych do wspierania podatników (przede wszystkim przedsiębiorców) w walce z negatywnymi skutkami

¹⁹ Podobne działania były przedmiotem licznych zastrzeżeń zgłaszanych w latach poprzednich.

pandemii. Wprowadzone mechanizmy mają najczęściej wpływ na płynność finansową przedsiębiorców (m.in. w zakresie rozliczania amortyzacji, wpłacania zaliczek na podatki dochodowe, a na Węgrzech – szybszego zwrotu VAT itd.) i nie skutkują zmniejszeniem obciążeń podatkowych (obniżeniem stawki podatkowej lub bazy podatkowej) [por. także: OECD, 2021]. Wskazać można również na „punktowe” obniżki i zwolnienia od VAT dotyczące obrotu towarami ściśle związanymi z ochroną zdrowia oraz branżami, które szczególnie ucierpiały w wyniku pandemii. Polska i Węgry, oprócz tych przepisów, wprowadziły też inne rodzaje podatków szczególnych (np. podatek od sprzedaży detalicznej, podatek cukrowy), co w raportach publikowanych przez te państwa łączone jest ze stanem pandemii, choć w rzeczywistości rozwiązania te mają charakter parafiskalny (np. zapowiedź wprowadzenia podatku od sprzedaży detalicznej pojawiła się jeszcze przed wybuchem pandemii). Instrumenty podatkowe nie stanowią podstawowej metody udzielania wsparcia przedsiębiorcom. W ramach programów pomocowych poszczególne państwa sięgają po instrumenty dotacyjne oraz udzielanie finansowania na preferencyjnych warunkach (pożyczek, kredytów).

Bibliografia

- Alworth, J.S., Arachi, G. (2012). *Taxation and the Financial Crisis*. Oxford: Oxford University Press.
- Ciżkowicz, P., Opala, P., Rzońca, A. (2021). Rola systemu podatkowego przed, w trakcie i po kryzysie finansowym, *Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny*, 74(1), s. 125–145.
- Dziemianowicz, R., Poniatowicz, M., Budlewska, R. (2016). Wpływ kryzysu na politykę podatkową w krajach Unii Europejskiej, *Studia Ekonomiczne. Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach*, 294, s. 30–46.
- ECB (2012). *Verbatim of the Remarks Made by Mario Draghi*, <https://www.ecb.europa.eu/press/key/date/2012/html/sp120726.en.html> (dostęp: 12.07.2021).
- European Commission (2020a). *Convergence Report 2020*, Institutional Paper 129. Luxembourg: Publications Office of the European Union. DOI: 10.2765/508213.
- European Commission (2020b). *Taxation Trends in the European Union. Data for the EU Member States, Iceland and Norway*. Luxembourg: Publications Office of the European Union.
- Flaxman, S., Mishra, S., Gandy, A. i in. (2020). Estimating the Effects of Non-Pharmaceutical Interventions on COVID-19 in Europe, *Nature*, 584, s. 257–261. DOI: 10.1038/s41586-020-2405-7.
- Grant Thornton (2020). *Zmiany w zakresie opodatkowania dochodów zagranicznych – ulga abolicyjna*, <https://grantthornton.pl/wp-content/uploads/2020/12/Purpurowy-informator-MLI-ora-ulga-abolicyjna.pdf> (dostęp: 12.07.2021).
- Hemmelgarn, T., Gaetan, N. (2010). *The 2008 Financial Crisis and Taxation Policy*, Taxation Papers no. 20. Luxembourg: Office for Official Publications of the European Communities.
- Holzman, F.D. (1958). Income Taxation in the Soviet Union: A Comparative View, *National Tax Journal*, 11(2), s. 99–113.

IMF (2020). *Fiscal Monitor: Policies to Support People during the COVID-19 Pandemic*. Washington: International Monetary Fund.

Jaworski, L. (2021). *Rekompensata za opłatę targową z automatu*, <https://serwisy.gazetaprawna.pl/samorzad/artykuly/8084592,rekompensata-za-oplate-targowa-z-mocy-prawa-uchwaly.html> (dostęp: 12.07.2021).

Joński, K., Rogowski, W. (2021). *Evidence-Based Policy-Making during the Crisis. Regulatory Impact Assessments and the Polish COVID Restrictions* (w druku).

Kornai, J. (1992). *The Socialist System. The Political Economy of Communism*. Oxford: Clarendon Press.

Kornai, J. (2008). *From Socialism to Capitalism: Eight Essays*. Budapest: Central European University Press.

KPMG (2021a). Czech Republic: Tax Developments in Response to COVID-19, <https://home.kpmg/xx/en/home/insights/2020/04/czech-republic-tax-developments-in-response-to-covid-19.html> (dostęp: 12.07.2021).

KPMG (2021b). Slovakia: Tax Developments in Response to COVID-19, <https://home.kpmg/xx/en/home/insights/2020/04/slovakia-tax-developments-in-response-to-covid-19.html> (dostęp: 12.07.2021).

KPMG (2021c). Hungary: Tax Developments in Response to COVID-19, <https://home.kpmg/xx/en/home/insights/2020/04/hungary-tax-developments-in-response-to-covid-19.html> (dostęp: 12.07.2021).

Krywan, T. (2020). *Tarcza 4.0 – zmiany w podatkach*. Warszawa: Wolters Kluwer.

Lierse, H. (2021). European Taxation During the Crisis: Does Politics Matter?, *Journal of Public Policy*, 32(3), s. 207–230.

MFCR (2021). *Macroeconomic Forecast of the Czech Republic*, January. Prague: Ministry of Finance of the Czech Republic.

Ministerstwo Finansów (2020). Pismo z dnia 10 kwietnia 2020 r. (PS2.844.79.2020), <https://www.podatki.gov.pl/media/5971/d-aizp-desktop-pismo-dotycz%C4%85ce-stosowania-przepis%C3%B3w-z-ustawy-o-covid-9.pdf> (dostęp: 12.07.2021).

Ministerstwo Finansów (2021). Pismo z dnia 27 lutego 2021 r. (PS2.055.1.2021), <https://www.podatki.gov.pl/media/6827/pismo-do-rio.pdf> (dostęp: 12.07.2021).

NBP (2021). *Raport o inflacji – marzec 2021 r.*, https://www.nbp.pl/home.aspx?f=/polityka_pieniezna/dokumenty/raport_o_inflacji.html (dostęp: 12.07.2021).

OECD (2020). *Consumption Tax Trends 2020: VAT/GST and Excise Rates, Trends and Policy Issues*. Paris: OECD Publishing. DOI: 10.1787/152def2d-en.

OECD (2021). *COVID-19 Tax Policy and Other Measures*, <https://oecd.org/tax/covid-19-tax-policy-and-other-measures.xlsm> (dostęp: 12.07.2021).

Rada Europejska (2020). *Oświadczenie unijnych ministrów finansów o pakcie stabilności i wzrostu w kontekście kryzysu wywołanego Covid-19*, <https://www.consilium.europa.eu/pl/press/press-releases/2020/03/23/statement-of-eu-ministers-of-finance-on-the-stability-and-growth-pact-in-light-of-the-covid-19-crisis/> (dostęp: 12.07.2021).

Thomakolus, D.D., Nikopoulos, K.I. (Eds.) (2017). *Taxation in Crisis. Tax Policy and the Quest for Economic Growth*. Cham: Springer International Publishing.

UOKiK (2020). Pismo z dnia 1 kwietnia 2020 r. (DMP-1.52.29.2020. MMach/RZ), <https://www.podatki.gov.pl/media/5955/d-aizp-desktop-pismo-do-rio-covid-19-prezes-uokik-003.pdf> (dostęp: 12.07.2021).

Varoufakis, Y. (2017). *Adults in the Room: My Battle with Europe's Deep Establishment*. London: The Bodley Head.

Wolf, M. (2014). *The Shifts and the Shocks: What We've Learned and Have Still to Learn from the Financial Crisis*. New York: Penguin Books.

Akty prawne

Decyzja Rady (2009/589/WE) z dnia 7 lipca 2009 r. w sprawie istnienia nadmiernego deficytu w Polsce (Dz. Urz. UE 2009, L 202/46).

Decyzja Rady (2015/1026) z dnia 19 czerwca 2015 r. uchylająca decyzję 2009/589/WE w sprawie istnienia nadmiernego deficytu w Polsce (Dz. Urz. UE 2015, L 163/37).

Dyrektywa Rady (2018/822) z dnia 25 maja 2018 r. zmieniająca dyrektywę 2011/16/UE w zakresie obowiązkowej automatycznej wymiany informacji w dziedzinie opodatkowania w odniesieniu do podlegających zgłoszeniu uzgodnień transgranicznych.

Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 7 marca 2020 r. w sprawie zwolnienia z podatku akcyzowego alkoholu etylowego użytego do produkcji produktów biobójczych (Dz.U. 2020, poz. 377).

Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 21 marca 2020 r. w sprawie zwolnienia z podatku akcyzowego alkoholu etylowego użytego do produkcji produktów biobójczych (Dz.U. 2020, poz. 500).

Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 25 marca 2020 r. w sprawie towarów i usług, dla których obniża się stawkę podatku od towarów i usług, oraz warunków stosowania stawek obniżonych (Dz.U. 2020, poz. 527).

Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 27 marca 2020 r. w sprawie zwolnienia z podatku akcyzowego alkoholu etylowego użytego do produkcji produktów biobójczych (Dz.U. 2020, poz. 544).

Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 3 kwietnia 2020 r. zmieniające rozporządzenie w sprawie zwolnienia z podatku akcyzowego alkoholu etylowego użytego do produkcji produktów biobójczych (Dz.U. 2020, poz. 596).

Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 7 kwietnia 2020 r. zmieniające rozporządzenie w sprawie zwolnień od podatku od towarów i usług oraz warunków stosowania tych zwolnień (Dz.U. 2020, poz. 628).

Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 17 kwietnia 2020 r. zmieniające rozporządzenie w sprawie zwolnienia z podatku akcyzowego alkoholu etylowego użytego do produkcji produktów biobójczych (Dz.U. 2020, poz. 693).

Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 20 kwietnia 2020 r. zmieniające rozporządzenie w sprawie towarów i usług, dla których obniża się stawkę podatku od towarów i usług, oraz warunków stosowania stawek obniżonych (Dz.U. 2020, poz. 715).

Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 24 kwietnia 2020 r. zmieniające rozporządzenie w sprawie towarów i usług, dla których obniża się stawkę podatku od towarów i usług, oraz warunków stosowania stawek obniżonych (Dz.U. 2020, poz. 736).

Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 1 czerwca 2020 r. w sprawie przedłużenia terminów przekazania przez niektórych płatników zaliczek na podatek dochodowy i zryczałtowanego podatku dochodowego (Dz.U. 2020, poz. 972).

Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 30 czerwca 2020 r. zmieniające rozporządzenie w sprawie towarów i usług, dla których obniża się stawkę podatku od towarów i usług, oraz warunków stosowania stawek obniżonych (Dz.U. 2020, poz. 1158).

Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 30 czerwca 2020 r. w sprawie przedłużenia niektórych terminów związanych z przekazywaniem informacji o schematach podatkowych i wymianą informacji podatkowych z innymi państwami (Dz.U. 2020, poz. 1162).

Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 28 sierpnia 2020 r. zmieniające rozporządzenie w sprawie towarów i usług, dla których obniża się stawkę podatku od towarów i usług, oraz warunków stosowania stawek obniżonych (Dz.U. 2020, poz. 1487).

Rozporządzenie Ministra Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej z dnia 19 listopada 2020 r. w sprawie przedłużenia terminów przekazania przez niektórych płatników zaliczek na podatek dochodowy i zryczałtowanego podatku dochodowego (Dz.U. 2020, poz. 2054).

Rozporządzenie Ministra Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej z dnia 4 grudnia 2020 r. zmieniające rozporządzenie w sprawie towarów i usług, dla których obniża się stawkę podatku od towarów i usług, oraz warunków stosowania stawek obniżonych (Dz.U. 2020, poz. 2188).

Rozporządzeniem Ministra Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej z dnia 14 grudnia 2020 r. zmieniające rozporządzenie w sprawie warunków stosowania niektórych zwolnień od podatku akcyzowego (Dz.U. 2020, poz. 2248).

Rozporządzenie Ministra Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej z dnia 18 grudnia 2020 r. zmieniające rozporządzenie w sprawie towarów i usług, dla których obniża się stawkę podatku od towarów i usług, oraz warunków stosowania stawek obniżonych (Dz.U. 2020, poz. 2329).

Rozporządzenie Ministra Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej z dnia 16 lutego 2021 r. w sprawie przedłużenia terminów przekazania przez niektórych płatników zaliczek na podatek dochodowy i zryczałtowanego podatku dochodowego (Dz.U. 2021, poz. 318).

Rządowy projekt ustawy o zmianie ustawy o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych oraz niektórych innych ustaw (RM-10-29-20), <https://legislacja.rcl.gov.pl/docs//2/12331752/12673009/dokument442926.pdf> (dostęp: 12.07.2021).

Ustawa z dnia 26 października 1982 r. o wychowaniu w trzeźwości i przeciwdziałaniu alkoholizmowi (Dz.U. 2019, poz. 2277 t.j.).

Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. 2020, poz. 1406 t.j.).

Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz.U. 2021, poz. 305 t.j.).

Ustawa z dnia 16 grudnia 2010 r. o zmianie ustawy o finansach publicznych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. 2010, nr 257, poz. 1726).

Ustawa z dnia 5 sierpnia 2015 r. o nieodpłatnej pomocy prawnej oraz edukacji prawnej (Dz.U. 2015, poz. 1255).

Ustawa z dnia 11 września 2015 r. o zdrowiu publicznym (Dz.U. 2021, poz. 183 t.j.).

Ustawa z dnia 6 lipca 2016 r. o podatku od sprzedaży detalicznej (Dz.U. 2016, poz. 1155).

Ustawa z dnia 8 grudnia 2017 r. o rynku mocy (Dz.U. 2018, poz. 9).

Ustawa z dnia 14 lutego 2020 r. o zmianie niektórych ustaw w związku z promocją prozdrowotnych wyborów konsumentów (Dz.U. 2020, poz. 1492).

Ustawa z dnia 31 marca 2020 r. o zmianie ustawy o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. 2020, poz. 568).

Ustawa z dnia 19 czerwca 2020 r. o dopłatach do oprocentowania kredytów bankowych udzielanych przedsiębiorcom dotkniętym skutkami COVID-19 oraz o uproszczonym postępowaniu o zatwierdzenie układu w związku z wystąpieniem COVID-19 (Dz.U. 2020, poz. 1086).

Ustawa z dnia 28 listopada 2020 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. 2020, poz. 2122).

Ustawa z dnia 28 listopada 2020 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. 2020, poz. 2123).

Ustawa z dnia 9 grudnia 2020 r. o zmianie ustawy o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. 2020, poz. 2255).

Wyrok TSUE z 16 marca 2021 r. (C-562/19 P).