

**PRACE NAUKOWE**  
Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu  
**RESEARCH PAPERS**  
of Wrocław University of Economics

**247**

# Finanse publiczne



pod redakcją  
**Jerzego Sokołowskiego**  
**Michała Sosnowskiego**  
**Arkadiusza Żabińskiego**



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu  
Wrocław 2012

Recenzenci: Teresa Famulska, Beata Filipiak, Tadeusz Juja, Andrzej Miszczuk,  
Krystyna Piotrowska-Marczak, Marzanna Poniatowicz, Grażyna Wolska,  
Urszula Zagóra-Jonszta

Redakcja wydawnicza: Jadwiga Marcinek, Joanna Świrska-Korlub

Redakcja techniczna: Barbara Łopusiewicz

Korekta: Zespół

Łamanie: Beata Mazur

Projekt okładki: Beata Dębska

Publikacja jest dostępna na stronie [www.ibuk.pl](http://www.ibuk.pl)

Streszczenia opublikowanych artykułów są dostępne w międzynarodowej bazie danych  
The Central European Journal of Social Sciences and Humanities <http://cejsh.icm.edu.pl>  
oraz w The Central and Eastern European Online Library [www.cceol.com](http://www.cceol.com)  
a także w adnotowanej bibliografii zagadnień ekonomicznych BazEkon  
[http://kangur.uek.krakow.pl/bazy\\_ae/bazekon/nowy/index.php](http://kangur.uek.krakow.pl/bazy_ae/bazekon/nowy/index.php)

Informacje o naborze artykułów i zasadach recenzowania  
znajdują się na stronie internetowej Wydawnictwa  
[www.wydawnictwo.ue.wroc.pl](http://www.wydawnictwo.ue.wroc.pl)

Kopiowanie i powielanie w jakiegokolwiek formie  
wymaga pisemnej zgody Wydawcy

© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu  
Wrocław 2012

**ISSN 1899-3192**

**ISBN 978-83-7695-213-0**

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Druk: Drukarnia TOTEM

## Spis treści

<b>Wstęp</b> .....	11
<b>Grażyna Ancyparowicz, Miłosz Stanisławski:</b> Polski długi publiczny w latach 1991-2015 .....	13
<b>Arkadiusz Babczuk:</b> Zadłużenie spółek komunalnych. Wybrane problemy..	24
<b>Wiesława Cieślewicz:</b> Zwolnienie podatkowe jako forma wspierania inwestycji – przypadek specjalnych stref ekonomicznych w Polsce .....	36
<b>Agnieszka Cyburt:</b> Uwarunkowania absorpcji funduszy Unii Europejskiej na przykładzie gmin województwa lubelskiego .....	46
<b>Jolanta Gałuszka:</b> Koncepcja ujednoczenia podatku w prawie Unii Europejskiej.....	60
<b>Feliks Grądalski:</b> Równowaga finansów publicznych w warunkach reparycyjnego systemu emerytalnego .....	70
<b>Sylvia Grenda:</b> Niejednoznaczność przepisów podatkowych i jej wpływ na przejrzystość systemu podatkowego w Polsce .....	79
<b>Piotr Gut:</b> Wybrane regulacje europejskie i krajowe mające przeciwdziałać nadużyciom w podatku VAT.....	90
<b>Dagmara Hajdys:</b> Procedura wyboru partnera prywatnego jako podstawowa determinanta zawarcia umowy partnerstwa publiczno-prywatnego.....	100
<b>Jarosław Hermaszewski:</b> Problemy w ocenie skuteczności zarządzania jednostką samorządu terytorialnego – analiza porównawcza wybranych gmin	109
<b>Małgorzata Magdalena Hybka:</b> Podatkowa grupa kapitałowa na gruncie przepisów ustawy o podatku obrotowym w Niemczech .....	120
<b>Maria Jastrzębska:</b> System zarządzania ryzykiem w jednostce samorządu terytorialnego – zarys problemu .....	130
<b>Danuta Kołodziejczyk:</b> Subwencja wyrównawcza jako źródło wsparcia finansowego gmin w Polsce.....	139
<b>Paweł Kowalik:</b> Sposób obliczania potencjału podatkowego niemieckich gmin .....	151
<b>Iwona Kowalska:</b> Instrumenty finansowe wspierające ideę podwyższenia wieku emerytalnego w Polsce .....	161
<b>Agnieszka Krzemińska:</b> Ekonomiczna pozycja sektora samorządowego w systemie finansów publicznych w Polsce .....	170
<b>Janusz Kudła:</b> Zmiany struktury wpływów budżetowych w wybranych państwach Unii Europejskiej w latach 2008-2010 .....	180
<b>Piotr Laskowski:</b> Budżet zadaniowy jako narzędzie realizacji strategii rozwoju jednostki samorządu terytorialnego .....	191

<b>Sylwia Łęgowik-Świącik:</b> Problemy wdrażania kontroli zarządczej w sektorze finansów publicznych .....	202
<b>Zofia Łękawa:</b> Możliwości wykorzystania metody DEA do oceny wiarygodności ekonomicznej jednostki samorządu terytorialnego – przegląd badań i praktyczny aspekt zastosowania metody .....	210
<b>Paweł Marszałek:</b> Finansyzacja – problemy i kontrowersje .....	220
<b>Magdalena Miszczuk:</b> Deficyty i zadłużenie wybranych jednostek samorządu terytorialnego w świetle ograniczeń ustawowych .....	231
<b>Ewelina Młodzik:</b> Zarządzanie ryzykiem w świetle nowej ustawy o finansach publicznych .....	240
<b>Jarosław Olejniczak:</b> Wskaźnik podstawowych dochodów podatkowych na mieszkańca a poziom rozwoju gmin – na przykładzie województwa dolnośląskiego .....	249
<b>Monika Pasternak-Malicka:</b> Elektroniczne deklaracje jako dogodna forma rozliczeń podatku dochodowego od osób fizycznych .....	260
<b>Paweł Piątkowski:</b> Strategie finansowania długu publicznego a ryzyko kryzysu walutowego .....	274
<b>Krystyna Piotrowska-Marczak:</b> Kierunki i skutki reformy finansów publicznych w Polsce od 2012 roku .....	283
<b>Krystyna Piotrowska-Marczak, Tomasz Uryszek, Aneta Tylman:</b> Zarządzanie finansami publicznymi poprzez dążenie do osiągnięcia nadwyżki budżetowej .....	292
<b>Marian Podstawka, Agnieszka Deresz:</b> Redystrybucyjna rola obciążeń finansowych osób fizycznych w latach 2008-2010 .....	301
<b>Piotr Ptak:</b> Wydatkowa reguła dyscyplinująca a poprawa stanu finansów publicznych w Polsce .....	314
<b>Joanna Rakowska:</b> Statystyczne i praktyczne znaczenie środków unijnych dla gmin .....	325
<b>Jarosław Skorwider:</b> Możliwości kształtowania potencjału inwestycyjnego powiatów .....	336
<b>Michał Sosnowski:</b> Realizacja zasady sprawiedliwego opodatkowania w podatku dochodowym od osób fizycznych .....	346
<b>Marcin Stępień:</b> Klasyfikacja i pomiar wybranych kategorii ekonomicznych w aspekcie prawa bilansowego i podatkowego .....	359
<b>Monika Szudy:</b> Polityka fiskalna Hiszpanii w warunkach kryzysu ekonomicznego 2008+ .....	367
<b>Michał Thlon, Piotr Podsiadło:</b> Emisja obligacji katastrofalnych w ramach partnerstwa publiczno-prywatnego jako źródło finansowania ryzyka katastrof .....	378
<b>Monika Truszkowska-Kurstak:</b> Problematyka zachowania wiarygodności sprawozdań finansowych samodzielnych publicznych zakładów opieki zdrowotnej w świetle obowiązujących przepisów prawa – wybrane zagadnienia .....	390

<b>Alina Walenia:</b> Zasilanie finansowe z budżetu państwa a realizacja ustawowych zadań przez gminy Podkarpacia.....	401
<b>Adam Wasilewski:</b> Finansowe wsparcie Unii Europejskiej dla gminnych inwestycji infrastrukturalnych jako instrument polityki rozwoju pozarolniczej działalności gospodarczej na obszarach wiejskich.....	412
<b>Mirosław Wasilewski, Marzena Ganc:</b> Funkcjonowanie podatku VAT w opinii rolników indywidualnych oraz możliwości wprowadzenia podatku katastralnego w rolnictwie.....	421
<b>Barbara Wieliczko:</b> Stan finansów publicznych w Polsce a wsparcie rolnictwa.....	430
<b>Dorota Wyszowska:</b> Zdolność absorpcyjna jednostek samorządu terytorialnego w zakresie środków pomocowych UE (na przykładzie gmin województwa podlaskiego).....	440
<b>Jolanta Zawora:</b> Partnerstwo publiczno-prywatne jako forma finansowania inwestycji publicznych.....	449
<b>Magdalena Ziolo:</b> Inwestycje komunalne w aspekcie dobra publicznego i zdolności gmin do ich realizacji.....	459
<b>Arkadiusz Żabiński:</b> Instytucjonalne uwarunkowania wykorzystania uproszczonych form opodatkowania.....	470

## Summaries

<b>Grażyna Ancyparowicz, Miłosz Stanisławski:</b> Public deficit in Poland from 1991 to 2015.....	23
<b>Arkadiusz Babczuk:</b> Municipal companies' debt. Selected problems.....	35
<b>Wiesława Cieślewicz:</b> Tax relief as a form of investment support – a case of special economic zones in Poland.....	45
<b>Agnieszka Cyburt:</b> Conditioning of absorption of the European Union funds on the example of communes of the Lubelskie Voivodeship.....	59
<b>Jolanta Gałuszka:</b> The concept of tax unification in the European Union law.....	69
<b>Feliks Grądalski:</b> Public finance equilibrium in defined benefit pension system.....	78
<b>Sylwia Grenda:</b> The ambiguity of tax regulations and its influence on the transparency of the Polish tax system.....	89
<b>Piotr Gut:</b> Selected European and Polish regulations to prevent value added tax abuse.....	99
<b>Dagmara Hajdys:</b> The procedure for selecting a private partner as a prerequisite for concluding a public-private partnership agreement.....	108
<b>Jarosław Hermaszewski:</b> Problems in the assessment of management effectiveness of local government units – comparative analysis of selected communities.....	119

<b>Malgorzata Magdalena Hybka:</b> VAT grouping in the provisions of the turnover tax law in Germany.....	129
<b>Maria Jastrzębska:</b> Risk management system in territorial self-government units – outline of the issue .....	138
<b>Danuta Kołodziejczyk:</b> Compensatory subsidies as a source of financial support for Polish communes .....	150
<b>Paweł Kowalik:</b> The method of calculating the amount of fiscal capacity of German municipalities.....	160
<b>Iwona Kowalska:</b> Financial instruments to support the idea of extending retirement age in Poland .....	169
<b>Agnieszka Krzemińska:</b> Local government sector economic position in the public finances in Poland .....	179
<b>Janusz Kudła:</b> Adjustment of general government revenues during the financial crisis 2008-2010.....	190
<b>Piotr Laskowski:</b> Assignment budgeting as a tool for implementing developmental strategies of local government units .....	201
<b>Sylvia Łęgowik-Świącik:</b> Problems with the implementation of management control in public finance sector.....	209
<b>Zofia Łękawa:</b> Potential applications of data envelopment analysis in the evaluation of economic credibility of a self-government entity – a review of research and a practical aspect of method’s application.....	219
<b>Paweł Marszałek:</b> Financialization – problems and controversies .....	230
<b>Magdalena Miszczuk:</b> Deficits and debt of selected self-government units in the light of statutory restrictions.....	239
<b>Ewelina Młodzik:</b> Risk management in the light of the act of public finance .....	248
<b>Jarosław Olejniczak:</b> Basic tax income per capita versus the level of development of municipalities – the example of Lower Silesian voivodeship..	259
<b>Monika Pasternak-Malicka:</b> E-filing as a convenient way to file personal income tax forms .....	273
<b>Paweł Piątkowski:</b> Strategies of financing of public debt and the risk of currency crisis .....	282
<b>Krystyna Piotrowska-Marczak:</b> Directions and effects of public finance reform in Poland from 2012.....	291
<b>Krystyna Piotrowska-Marczak, Tomasz Uryszek, Aneta Tylman:</b> Management of public finances in a way leading to the budgetary surplus .....	300
<b>Marian Podstawka, Agnieszka Deresz:</b> Redistribution function of personal financial charges in 2008-2010 .....	313
<b>Piotr Ptak:</b> Disciplined spending rule and improvement of public finances position in Poland .....	324
<b>Joanna Rakowska:</b> Significance of EU funds for communes – budget aspects and authorities’ opinions.....	334
<b>Jarosław Skorwider:</b> Opportunities of creating the investment potential of rural counties .....	344

---

<b>Michał Sosnowski:</b> Implementation of the principle of fair taxation in the individual income tax .....	358
<b>Marcin Stępień:</b> Classification and measurement of some economic categories in the aspect of balance and tax law.....	366
<b>Monika Szudy:</b> Fiscal policy in Spain in the conditions of economic crisis 2008+ .....	377
<b>Michał Thlon, Piotr Podsiadło:</b> Issue of catastrophic bonds in the range of Public Private Partnership as a source of disaster risk financing.....	389
<b>Monika Truszkowska-Kurstak:</b> Problems of maintaining credibility of independent public health care centres' financial reports in the light of law chosen issues.....	400
<b>Alina Walenia:</b> Financing from state budget and implementation of statutory tasks by Subcarpathian communes.....	411
<b>Adam Wasilewski:</b> EU financial support for communal infrastructural investments as a tool of development policy of non-agricultural economic activity in rural areas .....	420
<b>Mirosław Wasilewski, Marzena Ganc:</b> Functioning of Value Added Tax in the opinion of individual farmers and the possibilities of cadastral tax implementation in agriculture .....	429
<b>Barbara Wieliczko:</b> Public finance in Poland vs. support for agriculture .....	439
<b>Dorota Wyszowska:</b> Self-government entities' absorption capacity of EU aid funds (Podlaskie Voivodeship communes – case study).....	448
<b>Jolanta Zawora:</b> Public-private partnership as a form of financing of public investment.....	458
<b>Magdalena Ziolo:</b> Municipal investments as a category of public goods and the ability of municipalities to undertake them .....	469
<b>Arkadiusz Żabiński:</b> Institutional conditioning of use lump-sum-based forms of taxation .....	481

**Janusz Kudła**

Uniwersytet Warszawski

---

## ZMIANY STRUKTURY WPLYWÓW BUDŻETOWYCH W WYBRANYCH PAŃSTWACH UNII EUROPEJSKIEJ W LATACH 2008-2010

---

**Streszczenie:** Kryzys finansowy, który szczególnie silnie dotknął kraje położone na peryferiach Unii Europejskiej (państwa PIIGS, nadbałtyckie oraz Węgry), mógł w pewnym stopniu pogłębić się w wyniku wystąpienia zjawiska konkurencji podatkowej o kapitał i pracę, zgodnie z teoriami szkodliwej konkurencji podatkowej lub konkurencji typu centrum–peryferia postulowanymi przez nową geografę ekonomiczną. W artykule postanowiono zbadać, czy wskutek ograniczonych możliwości opodatkowania kapitału i pracy, wynikających z ich znacznej mobilności, w początkowym okresie kryzysu nastąpił wzrost obciążeń konsumpcji w celu skompensowania spadku wpływów z opodatkowania kapitału i pracy oraz czy towarzyszące temu zmiany natury legislacyjnej były zgodne z tak postawioną hipotezą. Jak się okazuje, zjawisko takie jest widoczne, choć nie dotyczy opodatkowania pracy, zwłaszcza w 2010 r. Istnieją też pewne różnice w sposobie reakcji na kryzys finansowy między państwami Europy wschodniej i południowej.

**Słowa kluczowe:** kryzys finansowy, wpływy budżetowe, struktura opodatkowania.

### 1. Wstęp

Kryzys finansowy zapoczątkowany w 2007 r. w Stanach Zjednoczonych na rynku kredytów *subprime* w kolejnych latach rozprzestrzenił się na resztę świata, w tym także na państwa Unii Europejskiej. Poszczególne kraje wykazały zróżnicowaną odporność na zjawiska kryzysowe, przy czym, jak się wydaje, kluczowe było tu zaangażowanie instytucji finansowych w aktywa śmieciowe tworzone przez amerykańskie instytucje finansowe oraz wyjściowy stan finansów publicznych. Ten ostatni czynnik miał szczególne znaczenie dla państw UE, zwłaszcza w późniejszej fazie kryzysu. Za szczególnie dotknięte spadkiem produkcji oraz kryzysem finansów publicznych można uznać państwa strefy euro należące do tzw. grupy PIIGS (Portugalia, Włochy, Irlandia, Grecja i Hiszpania), natomiast z państw posiadających własne waluty kraje nadbałtyckie<sup>1</sup> oraz Węgry.

Mimo że przyczyny silniejszego oddziaływania globalnego kryzysu finansowego na wymienione kraje nie są takie same, to jednak wydają się mieć pewne cechy

---

<sup>1</sup> Estonia przystąpiła do strefy euro z początkiem 2011 r.



wspólne. Po pierwsze, niezależnie od przyczyn pierwotnych ostatecznymi źródłami problemów budżetowych są wysokie zadłużenie i zagrożenie brakiem możliwości jego obsługi. Po drugie, kraje te znajdują się na peryferiach obszaru integracji europejskiej. Obserwacje te dowodzą, że przynajmniej w pewnym stopniu także postulowana w literaturze ekonomicznej konkurencja podatkowa mogła bezpośrednio lub pośrednio przyczynić się do pogorszenia ich sytuacji budżetowej, towarzysząc transmisji zjawisk kryzysowych za pośrednictwem sektora finansowego. O wpływie bezpośrednim można mówić, jeśli prawdziwa jest teoria szkodliwej konkurencji podatkowej<sup>2</sup>, zgodnie z którą państwa konkurując o kapitał, nadmiernie obniżają jego opodatkowanie. Prowadzi to do spadku wpływów budżetowych, przy czym przynajmniej teoretycznie proces ten nie musi być w żaden sposób hamowany (zjawisko to określa się jako *race to the bottom*). W zbliżony sposób, choć w mniejszym stopniu, może reagować także opodatkowanie pracy, gdyż wzrost mobilności siły roboczej, spowodowany integracją gospodarczą wewnątrz UE, utrudnia podnoszenie obciążeń pracy tak w zakresie podatków, jak i składek na ubezpieczenia społeczne w krajach, w których przeważa emigracja. W efekcie państwa szczególnie silnie odczuwające zaostrzenie warunków pożyczania środków na sfinansowanie deficytu i obsługi zadłużenia mają w okresie kryzysu ograniczone możliwości zwiększenia swoich wpływów budżetowych z uwagi na mobilność kluczowych podstaw opodatkowania.

Pośredni wpływ konkurencji podatkowej przejawia się negatywnie tylko w państwach położonych na obrzeżach obszaru integracji, o słabiej rozwiniętej infrastrukturze gospodarczej i mniejszej atrakcyjności inwestycyjnej. Aspekt ten znajduje się w centrum uwagi autorów<sup>3</sup> konkurencji podatkowej wywodzącej się z nowej geografii ekonomicznej, stanowiącej alternatywę szkodliwej konkurencji podatkowej. Zgodnie z nową geografiami ekonomiczną, opodatkowanie kapitału może być wysokie (a nawet nadmierne) w centrum obszaru integracji wskutek występowania tzw. renty aglomeracyjnej, natomiast na peryferiach UE powinno być niskie, by skompensować różnice w atrakcyjności inwestycyjnej poszczególnych obszarów. W takim ujęciu zjawisko zbyt niskiego opodatkowania czynników produkcji na ogół nie występuje, przynajmniej w centrum obszaru integracji, a harmonizacja podatkowa jest wręcz szkodliwa<sup>4</sup>. Na opodatkowanie kapitału, ale także pracy, mogą też mieć wpływ migracje z

---

<sup>2</sup> G. Zodrow, P. Mieszkowski, *Pigou, Tiebout, Property taxation and the underprovision of local public goods*, „Journal of Urban Economics” 1986, t. 19, s. 356-370. Przegląd tych teorii zob.: J. Wilson, *Theories of tax competition*, „National Tax Journal” 1999, t. 52, s. 269-304, oraz J. Wilson, D. Wildasin, *Capital tax competition: bare or boon*, „Journal of Public Economics” 2004, t. 88, s. 1065-1091, a w Polsce: J. Kudła, *Wybrane aspekty wpływu opodatkowania kapitału na bezpośrednie inwestycje zagraniczne w literaturze ekonomicznej*, [w:] S. Bukowski, J. Misala (red.), *Wzrost gospodarczy i finanse międzynarodowe*, CeDeWu, Warszawa 2011, s. 215-238.

<sup>3</sup> R. Baldwin, P. Krugman, *Agglomeration, integration and tax harmonisation*, „European Economic Review” 2004, t. 48, s. 1-23.

<sup>4</sup> Różnice między obiema teoriami opisuje dokładnie: M. Krogstrup, *A synthesis of recent developments in the theory of capital tax competition*, “EPRU Working Paper” 2004, nr 04-02.

peryferii do centrum<sup>5</sup>. Te ostatnie poprawiają sytuację dochodową państw centralnych, a pogarszają sytuację państw położonych na krańcach, wymuszając skompensowanie istniejącej nierównowagi w państwach peryferyjnych przez odpowiednio niższe opodatkowanie kapitału i pracy i wyższe opodatkowanie konsumpcji.

Niniejszy artykuł ma na celu określenie wpływu kryzysu finansowego w początkowych latach jego trwania na dostosowanie podstawowych kategorii wpływów budżetowych w państwach najsilniej dotkniętych kryzysem. Przypuszczać należy, że ze względów zasygnalizowanych powyżej, opodatkowanie kapitału i pracy było w tych krajach utrudnione. Może to uzasadniać zwiększenie obciążeń konsumpcji jako działania kompensującego względem spadku wpływów z opodatkowania kapitału i pracy. Hipoteza ta ma oczywiście charakter roboczy, gdyż nie jest wykluczone występowanie również kilku wzorców dostosowań, należy bowiem przypuszczać, że struktura podatkowa krajów najsilniej dotkniętych kryzysem finansowo-zadłużeniowym była niejednakowa, a transmisja zjawisk kryzysowych zachodziła niejednocześnie, wolniej docierając do państw leżących na peryferiach Unii. W celu weryfikacji tak sformułowanej hipotezy podstawowej i hipotez pobocznych, ocenione zostaną działania podejmowane w celu zmiany obciążeń podatkowych w wymienionej grupie państw w dwóch ujęciach: legislacyjnym oraz statystycznym. Pozwoli to oszacować konsekwencje zastosowanych działań dla sytuacji budżetowej poszczególnych państw w świetle wymienionych teorii.

Artykuł skonstruowany jest następująco. W pierwszej kolejności opisano zmiany legislacyjne, obejmujące: nominalną wysokość stóp podatkowych, zakres zmian podstaw opodatkowania oraz zmian rozkładu obciążeń podatkowych w czasie (w tym też składek na ubezpieczenia społeczne), w początkowych latach kryzysu, czyli w latach 2008-2010. Następnie przedstawiono zmiany wysokości obciążenia kapitału, pracy i konsumpcji mierzone implikowanymi stopami opodatkowania<sup>6</sup>, zmiany w wysokości dochodów podatkowych oraz zmiany struktury podatkowej. Na podstawie zestawienia zmian prawnych i obserwowanych skutków statystycznych w podsumowaniu zawarto odniesienie do postawionej na początku głównej hipotezy badawczej oraz hipotez pomocniczych.

## 2. Dostosowania w zakresie legislacyjnym

Dostosowania w zakresie opodatkowania, zgodnie z terminologią przyjętą przez Eurostat, mogą dotyczyć jednego z trzech aspektów opodatkowania, to jest: podstawy opodatkowania, stawek podatkowych lub terminu płatności. W tabeli poniżej zaprezentowano zmiany legislacyjne w tych obszarach, jakie miały miejsce w analizowa-

<sup>5</sup> R. Ludema, I. Wooton, *Economic geography and the fiscal effects of regional integration*, „Journal of International Economics” 2000, t. 52, nr 2, s. 331-357.

<sup>6</sup> Implikowana stopa opodatkowania to stosunek wpływów podatkowych do podstawy opodatkowania, a zatem implikowana stopa opodatkowania kapitału oznacza wysokość wpływów z opodatkowania kapitału do wielkości kapitału. Miernik ten jest obliczany i publikowany przez Eurostat.

nych państwach w latach 2008-2010. Znak + oznacza poszerzenie podstawy opodatkowania (P), wzrost stawek podatkowych (S) lub zmianę terminów płatności, albo sposobu rozliczania w sposób zwiększający obciążenia podatkowe (T). Znakiem minus zaznaczono zmiany przeciwne do wymienionych. W przypadku braku jednoznacznego kierunku zmian wstawiony został zarówno plus, jak i minus, np. jeśli niektóre stawki podatkowe były obniżane, a inne podwyższane.

**Tabela 1.** Zmiany wybranych podatków i składek w latach 2008-2010

Państwo	PIT	CIT	Składki	VAT	Akcyzy
2008					
Estonia	P-/S-	S-		S+	S+
Grecja	P-/S-				
Hiszpania		S-			
Irlandia	P-	P+/-/T+	P+		
Litwa	S-				
Łotwa	P-/S-	P+	P+		S+
Portugalia		P-		P-/S-	
Węgry			S+-		
Włochy		P+/-/S/T-			
2009					
Estonia			P+/S+	P+/S+	S+
Grecja	P+/S+	P+			S+
Hiszpania	P-	P-			S+
Irlandia	P+/-/S+	P+/T+		S+	S+
Litwa	P+/S-	P+/S+	P+	P+/S+	S+-
Łotwa	P-/S-			P+/S+	S+
Portugalia	P-/T-	P-/T-		T-	S+
Węgry	P-/S-		S-	S+	S+
Włochy	P-	P+/-/T-		T-	S-
2010					
Estonia	P+				S+
Grecja	P+/S+	S-		S+	P+/S+
Hiszpania	P+			S+/T-	
Irlandia				S-	S+
Litwa		P-/S-		P-/S+	
Łotwa	P+/S+		P+		P+/S+
Portugalia	P+/S+			S+	
Węgry	P+/-/S-	P+/-/S+	S+-	P-	S+
Włochy	P-				

Źródło: opracowanie własne, na podstawie: *Taxation trends in European Union*, 2008, 2009, 2010 i 2011.

Można zauważyć, że rok 2008 cechowały zmiany raczej niezwiązane z kryzysem, polegające na obniżaniu obciążeń podatkowych (oprócz Łotwy i Estonii) oraz dokonywane w sposób wybiórczy (np. w Estonii zmniejszono obciążenie dochodów, aby jednocześnie zwiększyć obciążenie podatkami pośrednimi). W podstawowym zakresie wynikało to zapewne z długotrwałości procedury legislacyjnej i konieczności ustalania zasad opodatkowania z wyprzedzeniem, czyli przed rokiem, którego miały one dotyczyć. Natomiast w pozostałym zakresie spowodowane to było prawdopodobnie relatywnie lekkim przebiegiem kryzysu w 2008 r., niewymagającym silnych korekt fiskalnych w celu utrzymania wysokości wpływów budżetowych.

Kolejny rok zdominowały zmiany legislacyjne, których wspólną cechą było zwiększenie stawek w podatkach akcyzowych (oprócz Włoch, w których stawki zmniejszono, i Litwy, gdzie zmiany miały niejednoznaczny kierunek) oraz zmniejszenie obciążenia pracy (tutaj wyraźnie odróżniały się Grecja i Irlandia). Zmiany składek na ubezpieczenia społeczne były niewielkie, poza Estonią, w której poszerzeniu podstawy wymiaru towarzyszył wzrost obciążeń. Podatek od towarów i usług został zwiększony we wszystkich krajach nadbałtyckich, ale należy zauważyć, że stawki VAT były tam relatywnie niskie. Stawki zwiększono też na Węgrzech oraz w Irlandii. W południowej Europie zmian w tym ostatnim podatku w zasadzie nie było lub polegały one na zmniejszeniu obciążeń podatkowych w drodze zmian sposobów rozliczenia podatku w czasie. W przypadku podatku dochodowego od osób prawnych zmiany nie wykazują żadnego charakterystycznego wzorca.

W ostatnim roku, dla którego dostępne są dane o zmianach legislacyjnych (2010), obserwowany jest wzrost obciążeń w podatku dochodowym od osób fizycznych (wszędzie poza Włochami). Podatek dochodowy od osób prawnych był natomiast zmniejszany w państwach, w których w poprzednim roku zanotowano wzrosty obciążeń. Może to wskazywać, że w rozwiniętej fazie kryzysu zwiększanie podatkowego obciążenia kapitału nie jest zasadne. Kontynuowano również wzrost obciążeń akcyzą i w mniejszym stopniu podatkiem od towarów i usług.

Łącznie w całym badanym okresie poziom obciążenia podatkowego wzrósł we wszystkich kategoriach podatkowych i wszystkich państwach, z wyjątkiem Włoch, w których zmiany podatkowe były niewielkie i polegały głównie na obniżce opodatkowania. Uzasadnia to hipotezę odmiennego radzenia sobie z kryzysem przez ówczesny rząd włoski niż stosowane przez inne analizowane tutaj państwa. Zmiany podatkowe we Włoszech zmierzały raczej do pobudzenia popytu wewnętrznego i wzrostu gospodarczego, a w niewielkim stopniu do zwiększenia dyscypliny budżetowej i wzrostu wpływów podatkowych. Zmiany wprowadzane w innych krajach dość konsekwentnie skutkowały zwiększeniem obciążenia podatkami pośrednimi (VAT-em i akcyzą). W przypadku pierwszego z tych podatków pewne odstępstwo od ogólnej tendencji wykazała jedynie Portugalia, jednak można przypuszczać, że było to jedynie wynikiem opóźnienia zmiany kierunku polityki podatkowej. Świadczy o tym fakt, że faza obniżek VAT w Portugalii zakończyła się definitywnie z koń-

cem 2009 r. (w 2010, a także w 2011<sup>7</sup> stopy VAT zostały odpowiednio podwyższone o 1 i 2 pp.).

Zmiany składek na ubezpieczenie społeczne dokonywane były rzadko i polegały głównie na poszerzeniu podstaw opodatkowania. Tylko w przypadku Węgier zastosowano zmiany poziomu obciążeń, ale o zróżnicowanym charakterze. Wyraźne przededefiniowanie polityki podatkowej widać w przypadku PIT, w którym początkowe tendencje do zmniejszania obciążeń zastąpiło zwiększanie stawek i podstawy opodatkowania. Zmiana ta była szczególnie dobrze widoczna w 2010 r. W podatku dochodowym od osób prawnych (CIT) jednoznaczny wzrost obciążeń wystąpił tylko w Irlandii i na Węgrzech, w pozostałych państwach dostosowania miały raczej charakter zmian strukturalnych. Mogłoby to świadczyć, że w okresie kryzysu zmiany legislacyjne dotyczące opodatkowania kapitału są niewskazane.

### 3. Konsekwencje w zakresie struktury obciążeń podatkowych

Niestety, dostępne dane statystyczne pozwalają wyłącznie na analizę zmian w roku 2008 względem 2007 oraz w roku 2009 względem 2008, co oznacza możliwość liczbowego opisu jedynie pierwszej, wstępnej fazy kryzysu, w której nie był szczególnie widoczny problem obsługi zadłużenia.

W przypadku struktury podatkowej nastąpiły relatywnie duże przesunięcia w układzie wpływów podatkowych, jeśli odnieść się do okresu przedkryzysowego. Najmniejsze zmiany w strukturze charakteryzowały przy tym Włochy i Grecję. W państwach leżących w Europie Wschodniej można zaobserwować spadek, a następnie wzrost udziału opodatkowania konsumpcji. Wydaje się, że wynika to z bardzo dużego znaczenia opodatkowania konsumpcji dla dochodów budżetowych, które nie może być łatwo substytuowane przez opodatkowania pracy lub kapitału. Tymczasem w analizowanych państwach południowej i zachodniej Europy udział opodatkowania konsumpcji malał w obu okresach, wraz z pogarszaniem się ich sytuacji gospodarczej. Udział opodatkowania pracy w całości wpływów podatkowych rósł we wszystkich państwach, z wyjątkiem roku 2009 na Węgrzech i w Estonii. Znaczenie opodatkowania kapitału malało zresztą w 2009 r. we wszystkich państwach, oprócz Grecji. Symptomatyczna jest zwłaszcza zmiana, jaka zaszła w 2009 r., polegająca na przesunięciu obciążeń podatkowych w kierunku tych podstaw opodatkowania, które były najbardziej wydajne podatkowo w danym państwie (w południowej i zachodniej Europie oznaczało to wzrost obciążenia pracy, we wschodniej zaś konsumpcji<sup>8</sup>).

<sup>7</sup> *Taxation trends in European Union 2011*, [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/taxation/gen\\_info/economic\\_analysis/tax\\_structures/2011/report\\_2011\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/2011/report_2011_en.pdf), 10.03.2012.

<sup>8</sup> Jest to zgodne z obserwacjami opisanymi w: J. Kudła, *Changes in European tax systems during economic downturn*, „Oeconomia Copernicana” 2010, nr 1, s. 7-23.

**Tabela 2.** Zmiany wybranych wielkości podatkowych w 2008 r. w stosunku do roku poprzedniego w ujęciu ilościowym

Państwo	Zmiana udziału opodatkowania kapitału	Zmiana implikowanej stopy opodatkowania kapitału	Procentowa zmiana wpływów z opodatkowania kapitału
	2008/2007		
Estonia	0,00	1,70	0,02
Grecja	0,00	–	0,02
Hiszpania	–0,05	–11,60	–0,24
Irlandia	–0,05	–2,80	–0,25
Litwa	0,00	1,40	0,18
Łotwa	0,01	2,50	0,12
Portugalia	0,01	3,80	0,04
Węgry	–0,01	–0,10	–0,02
Włochy	–0,01	–0,30	–0,03
Państwo	Zmiana udziału opodatkowania pracy	Zmiana implikowanej stopy opodatkowania pracy	Procentowa zmiana wpływów z opodatkowania pracy
	2008/2007		
Estonia	0,05	–0,30	0,11
Grecja	0,01	–0,80	0,05
Hiszpania	0,06	–0,60	0,04
Irlandia	0,04	–0,40	0,00
Litwa	0,04	–0,40	0,15
Łotwa	0,02	–2,60	0,08
Portugalia	0,00	–0,40	0,03
Węgry	0,02	1,10	0,10
Włochy	0,02	0,60	0,05
Państwo	Zmiana udziału opodatkowania konsumpcji	Zmiana implikowanej stopy opodatkowania konsumpcji	Procentowa zmiana wpływów z opodatkowania konsumpcji
	2008/2007		
Estonia	–0,05	–2,60	–0,09
Grecja	0,00	–0,70	0,02
Hiszpania	0,00	–1,80	–0,09
Irlandia	0,01	–1,80	–0,08
Litwa	–0,01	–0,30	0,13
Łotwa	–0,03	–2,20	–0,03
Portugalia	–0,01	–1,00	–0,01
Węgry	–0,01	–0,40	0,04
Włochy	–0,01	–0,70	–0,02

Źródło: opracowanie własne, na podstawie danych Eurostatu, [http://epp.eurostat.ec.europa.eu/portal/page/portal/government\\_finance\\_statistics/data/database](http://epp.eurostat.ec.europa.eu/portal/page/portal/government_finance_statistics/data/database), 10.03.2012.

**Tabela 3.** Zmiany wybranych wielkości podatkowych w 2009 r. w stosunku do roku poprzedniego w ujęciu ilościowym

Państwo	Zmiana opodatkowania kapitału	Zmiana implikowanej stopy opodatkowania kapitału	Procentowa zmiana wpływów z opodatkowania kapitału
	2009/2008		
Estonia	-0,01	3,50	-0,13
Grecja	0,00	-	-0,04
Hiszpania	-0,01	-4,50	-0,12
Irlandia	-0,02	-1,40	-0,23
Litwa	-0,02	-1,80	-0,33
Łotwa	-0,05	-6,70	-0,51
Portugalia	-0,01	-3,70	-0,12
Węgry	-0,01	-0,20	-0,18
Włochy	-0,01	3,50	-0,05
Państwo	Zmiana opodatkowania pracy	Zmiana implikowanej stopy opodatkowania pracy	Procentowa zmiana wpływów z opodatkowania pracy
	2009/2008		
Estonia	-0,03	1,30	-0,10
Grecja	0,00	-2,50	-0,05
Hiszpania	0,03	-1,30	-0,05
Irlandia	0,04	0,20	-0,07
Litwa	0,02	0,40	-0,17
Łotwa	0,02	0,20	-0,24
Portugalia	0,03	-0,20	0,01
Węgry	-0,01	-1,10	-0,16
Włochy	0,01	-0,40	-0,02
Państwo	Zmiana udziału opodatkowania konsumpcji	Zmiana implikowanej stopy opodatkowania konsumpcji	Procentowa zmiana wpływów z opodatkowania konsumpcji
	2009/2008		
Estonia	0,04	6,50	0,05
Grecja	0,00	-0,80	-0,07
Hiszpania	-0,02	-1,80	-0,16
Irlandia	-0,01	-1,70	-0,19
Litwa	0,00	-1,10	-0,19
Łotwa	0,02	-0,50	-0,23
Portugalia	-0,02	-1,80	-0,13
Węgry	0,02	1,60	-0,09
Włochy	0,00	-0,20	-0,04

Źródło: jak w tab. 2.



W przypadku implikowanych stóp podatkowych zanotowano na ogół spadek obciążeń. Szczególnie silny był on w przypadku opodatkowania kapitału w Hiszpanii, gdzie na wpływ kryzysu nałożyło się obniżenie stóp podatkowych w 2008 r. Państwem, w którym obciążenia podstaw opodatkowania znacząco wzrosły, była Estonia (szczególnie w 2009 r.) i to mimo że w kraju tym w ograniczony sposób zmniejszono podatkowe obciążenia dochodów kapitałowych, a zmiany opodatkowania podatków konsumpcyjnych były podobne jak w pozostałych krajach nadbałtyckich. Obserwację tę można jednak przypisać determinacji rządu estońskiego do wprowadzenia waluty euro, co wymagało zachowania silnej dyscypliny budżetowej pomimo kryzysu, nawet za cenę wystąpienia głębokiej recesji.

W kategoriach bezwzględnych w 2008 r. wzrost wpływów podatkowych przyniosło opodatkowanie pracy, a w przypadku opodatkowania kapitału wzrosły wpływy zanotowały państwa nadbałtyckie oraz Grecja. Układ taki może wskazywać na opóźnienie w dotarciu kryzysu finansowego do tych krajów. W kolejnym roku już wszystkie kategorie podatków ze względu na rodzaj podstawy opodatkowania zanotowały spadek, przy czym relatywnie był on największy w przypadku kapitału, a tylko niewiele mniejszy w odniesieniu do konsumpcji. Wydaje się, że praca okazała się najbardziej odporną na kryzys bazą podatkową zarówno w roku 2008, jak i 2009, i to pomimo zmian legislacyjnych ograniczających jej obciążenie, zaobserwowanych w analizie legislacji. W tym kontekście wzrost obciążenia pracy w 2010 r. można rozpatrywać jako próbę substytucji utraconych wpływów podatkowych z konsumpcji i kapitału.

#### 4. Zakończenie

Odnosząc się do hipotezy głównej postawionej we wstępie, można stwierdzić, że w sferze legislacyjnej widoczny był wzrost obciążeń podatkowych konsumpcji, przy łagodzeniu obciążenia pracy i kapitału na początku kryzysu, zwłaszcza w 2008 r. W kolejnych jednak latach obciążenie dochodów osób fizycznych wzrosło, najpierw w państwach najsilniej dotkniętych problemami budżetowymi (Węgry i Grecja), a w 2010 r. także w pozostałych omawianych państwach. Również składki na ubezpieczenia społeczne, zaliczane do obciążenia pracy, wykazały wzrost, aczkolwiek nie we wszystkich krajach. Na tej podstawie postawiona hipoteza wymaga uzupełnienia, zgodnie z którym przewidywany spadek obciążeń podatkowych pracy i kapitału został zniwelowany w przypadku tej pierwszej, przez konieczność uzyskania wyższych wpływów podatkowych, jakie mogło zapewnić jedynie podniesienie obciążenia podatkowego pracy. Czy taka zmiana legislacyjna okazała się skuteczna, wyjaśni się dopiero w przyszłości, gdy będą dostępne dane statystyczne za lata 2010 i 2011.

Niejednorodność dotarcia kryzysu znalazła swoje potwierdzenie tak w danych dotyczących legislacji (np. stawki VAT-u były obniżane w Portugalii jeszcze w 2009 r.,



a większość państw kontynuowała obniżki podatków w 2008 r.), jak i w danych statystycznych (opóźnienie spadku wpływów podatkowych w państwach nadbałtyckich oraz Grecji). Podobnie została też potwierdzona hipoteza niejednorodności dostosowań podatkowych w krajach południowej i wschodniej Europy. Państwa Europy Wschodniej preferowały podnoszenie VAT w porównaniu z pozostałymi państwami z badanej grupy. Dopiero w 2010 r. Hiszpania i Portugalia zdecydowały się na podniesienie obciążeń pracy i konsumpcji.

Przedłużający się kryzys spowodował zwiększenie obciążeń tych podstaw opodatkowania, które również wcześniej przynosiły największe wpływy budżetowe w danym państwie. Jednocześnie spadły implikowane stopy opodatkowania kapitału, pracy i konsumpcji, należy więc przypuszczać, że zmiany postulowane przez hipotezę główną miały na początku kryzysu charakter bardziej względny niż absolutny. Niestety, wpływ znaczących zmian legislacyjnych dokonanych w 2009 r. będzie widoczny dopiero w statystyce lat 2010 i 2011, która na razie jeszcze nie jest dostępna.

## Literatura

- Baldwin R., Krugman P., *Agglomeration, integration and tax harmonization*, "European Economic Review" 2004, t. 48.
- Krogstrup M., *A synthesis of recent developments in the theory of capital tax competition*, "EPRU Working Paper" 2004, nr 04-02.
- Kudła J., *Changes in European tax systems during economic downturn*, „Oekonomia Copernicana” 2010, nr 1.
- Kudła J., *Wybrane aspekty wpływu opodatkowania kapitału na bezpośrednie inwestycje zagraniczne w literaturze ekonomicznej*, [w:] S. Bukowski, J. Misala (red.), *Wzrost gospodarczy i finanse międzynarodowe*, CeDeWu, Warszawa 2011.
- Ludema R., Wooton I., *Economic geography and the fiscal effects of regional integration*, "Journal of International Economics" 2000, t. 52, nr 2.
- Wilson J., *Theories of tax competition*, „National Tax Journal” 1999, t. 52.
- Wilson J., Wildasin D., *Capital tax competition: bane or boon*, "Journal of Public Economics" 2004, t. 88.
- Zodrow G., Mieszkowski P., *Pigou, Tiebout, Property taxation and the underprovision of local public goods*, "Journal of Urban Economics" 1986, t. 19.
- [www.epp.eurostat.ec.europa.eu/portal/page/portal/government\\_finance\\_statistics/data/database](http://www.epp.eurostat.ec.europa.eu/portal/page/portal/government_finance_statistics/data/database), 10.03.2012.
- Taxation trends in European Union, edycje: 2008, 2009, 2010, 2011: [www.ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/taxation/gen\\_info/economic\\_analysis/tax\\_structures/structures2008.pdf](http://www.ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/structures2008.pdf).
- [www.epp.eurostat.ec.europa.eu/cache/ITY\\_OFFPUB/KS-DU-09-001/EN/KS-DU-09-001-EN.PDF](http://www.epp.eurostat.ec.europa.eu/cache/ITY_OFFPUB/KS-DU-09-001/EN/KS-DU-09-001-EN.PDF).
- [www.epp.eurostat.ec.europa.eu/cache/ITY\\_OFFPUB/KS-DU-10-001/EN/KS-DU-10-001-EN.PDF](http://www.epp.eurostat.ec.europa.eu/cache/ITY_OFFPUB/KS-DU-10-001/EN/KS-DU-10-001-EN.PDF).
- [www.ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/taxation/gen\\_info/economic\\_analysis/tax\\_structures/201](http://www.ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/201), 10.03.2012.

## **ADJUSTMENT OF GENERAL GOVERNMENT REVENUES DURING THE FINANCIAL CRISIS 2008-2010**

**Summary:** The financial crisis, particularly strong affecting countries located on the peripheries of the European Union (PHGS countries, Baltic States and Hungary), could be slightly aggravated by tax competition for capital and labour. It can occur as harmful tax competition or centre-periphery competition, the last according to the new economic geography. The paper examines whether the limited possibility of taxing capital and labour, resulting from their high mobility, has increased the tax burden on consumption at the beginning of the financial crisis 2008-2010. Such an adjustment could be eligible for compensating the revenues downfall triggered by the decrease of capital and labour tax burden. We endeavour to assess whether the legislative changes and statistical data were consistent with this hypothesis. It turns out that this phenomenon is present, but it does not apply to taxes on labour, especially in 2010. There are also some differences in revenue responses to the financial crisis between countries from eastern and southern Europe.

**Keywords:** financial crisis, government revenues, tax structure.