

PRACE NAUKOWE

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

RESEARCH PAPERS

of Wrocław University of Economics

Nr 451

Finanse publiczne



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
Wrocław 2016

Redakcja wydawnicza: Agnieszka Flasińska
Redakcja techniczna: Barbara Łopusiewicz
Korekta: Justyna Mroczkowska
Łamanie: Małgorzata Myszowska
Projekt okładki: Beata Dębska

Informacje o naborze artykułów i zasadach recenzowania
znajdują się na stronach internetowych
www.pracnaukowe.ue.wroc.pl
www.wydawnictwo.ue.wroc.pl

Publikacja udostępniona na licencji Creative Commons
Uznanie autorstwa-Użycie niekomercyjne-Bez utworów zależnych 3.0 Polska
(CC BY-NC-ND 3.0 PL)



© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu
Wrocław 2016

ISSN 1899-319
e-ISSN 2392-0041

ISBN 978-83-7695-618-3

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Zamówienia na opublikowane prace należy składać na adres:
Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
ul. Komandorska 118/120, 53-345 Wrocław
tel./fax 71 36 80 602; e-mail: econbook@ue.wroc.pl
www.ksiegarnia.ue.wroc.pl

Druk i oprawa: TOTEM

Spis treści

Wstęp	9
Tomasz Banasik, Katarzyna Brzozowska-Rup: Metodologiczne aspekty oceny oddziaływania OFE na rozwój gospodarczy w Polsce / Methodological aspects of assessment of Pension Funds influence on the economic development of Poland	11
Krzysztof Berbeka: Polityka klimatyczna w warunkach kryzysu finansowego / The climate policy in the conditions of financial crisis	27
Marcin Brycz: ATP-pension fund's investments and consumption in Sweden 1961–1994. Past example, but problem still not resolved / Inwestycje funduszy emerytalnych ATP a konsumpcja w Szwecji (1961–1994). Miniony przypadek, lecz problem wciąż aktualny	40
Agnieszka Deresz, Marian Podstawka: Zróżnicowanie obciążeń fiskalnych dochodów osób fizycznych w Polsce / Differentiation of tax burden on individual taxpayers in Poland.....	52
Marek Dylewski: Instrumenty stabilizowania długoterminowej równowagi finansowej JST / Instruments for stabilizing the long-term financial balance of LGU	64
Beata Zofia Filipiak: Dylematy pomiaru potencjału finansowego jednostek samorządu terytorialnego – dobór czynników i ich pomiar / Dilemmas of measuring the potential financial – selection of factors and their measurement	75
Mateusz Folwarski: Czynniki wpływające na rozwój sieci bankomatów w krajach Europy Środkowej / Factors affecting the development of the ATM network in Central Europe	89
Maria Magdalena Golec: Zmiany regulacyjne w sektorze Spółdzielczych Kas Oszczędnościowo-Kredytowych i ich ocena / Regulatory changes in the cooperative savings and credit unions and their evaluation	99
Marcin Gospodarowicz: Efektywność wspierania rozwoju przedsiębiorczości ze środków UE w gminach na obszarach wiejskich w Polsce w latach 2007–2013 / Efficiency of entrepreneurship support from EU funds in rural communes in Poland (2007–2013).....	110
Gabriela Gurgul: Kierunki kreacji marki i zmiany w zarządzaniu produktami bankowymi wobec tła gospodarczo-politycznego oraz oczekiwań klientów detalicznych / Directions of brand creation and changes in managing banking products (against an economic and political background and expectations of retail customers)	122

Mariusz Hamulczuk, Marcin Idzik: Zgodność i predyktywność testów koniunktury bankowej z koniunkturą ogólnogospodarczą / Compliance and forecasting of the surveys of the banking situation with the overall economic situation.....	134
Aneta Kargol-Wasiluk, Adam Wyszowski: Preferencje podatkowe wspierające działalność B + R w ramach podatków dochodowych w Polsce i w Wielkiej Brytanii / Tax incentives supporting R&D activities in Poland and in the United Kingdom.....	145
Krzysztof Kil, Radosław Ślusarczyk: Determinanty marży odsetkowej banków w Polsce w okresie pokryzysowym / Determinants of banks' net interest margins in Poland.....	162
Julitta Koćwin: Sytuacja konsumenta na rynku szarej bankowości / The consumer situation on the informal banking market	175
Magdalena Kogut-Jaworska: Pomoc publiczna i jej szczególne znaczenie w systemie wsparcia publicznego w Polsce / Public aid and its particular role in the system of state aid in Poland	187
Agnieszka Kristof: Skarb Państwa w roli właściciela przedsiębiorstw / State treasury as the owner of companies.....	198
Justyna Kujawska: Wpływ struktury finansowania na wyniki funkcjonowania systemów opieki zdrowotnej w krajach Unii Europejskiej / The impact of financing structure on the healthcare systems outcomes in the European Union countries.....	207
Elwira Leśna-Wierszolicz: IKE i IKZE jako dobrowolne formy gromadzenia oszczędności emerytalnych / Individual retirement accounts and individual retirement security accounts as voluntary forms of pension savings	219
Marta Maier: System zabezpieczenia emerytalnego a starzenie się społeczeństwa w Polsce / Pension security system and aging society in Poland	230
Dariusz Malinowski, Marcin Krawczyk: Oddziaływanie ekspansji fiskalnej wspomaganej przez monetarną na produkcję – ujęcie teoretyczne i na przykładzie wybranych gospodarek / The impact of money accommodated fiscal expansion on production – theory and experience of selected countries.....	240
Paweł Marszałek: Disintermediation of banks – causes and consequences / Dezintermediacja banków – przyczyny i konsekwencje	256
Małgorzata Mazurek-Chwiejczak: Wydajny fiskalnie system podatkowy – w poszukiwaniu modelowych rozwiązań / The fiscally efficient tax system – in search of model solutions	268
Dominika Mierzwa, Ewa Błaszke: Źródła finansowania zewnętrznego jednostek samorządu terytorialnego na przykładzie miasta Wrocławia / The sources of external funding of local government entities on the example of the city of Wrocław	280

Elżbieta Izabela Misiewicz: Zmiany przepisów o jednym procencie należnego podatku dochodowego od osób fizycznych a zachowanie podatników / Changes in one percent of the tax regulations and tax-payers behaviour...	291
Monika Pasternak-Malicka: Funkcja fiskalna podatku od towarów i usług a znieczulenie podatkowe / Tax illusion and its impact on the fiscal function of the taxation of goods and services	301
Jacek Pera: Ocena wpływu zadłużenia zagranicznego na ryzyko kredytowe Polski w modelu roszczeń warunkowych / Impact of foreign debt on Polish credit risk in the model of contingent claims approach	314
Elwira Pindyk: Wpływ zmiany systemu opodatkowania nieruchomości od osób fizycznych na budżet gminy / Impact of changes in taxation of real estates of individuals on district's budget.....	329
Piotr Podsiadło: Pomoc publiczna w formie gwarancji – analiza jakościowa i ilościowa z perspektywy polityki fiskalnej / State aid in the form of guarantees – qualitative and quantitative analysis from the perspective of fiscal policy.....	347
Magdalena Rękas: Ulgi na dzieci jako instrument polityki rodzinnej a niska dzietność w Polsce / Relief for children as an instrument of family policy and low fertility in Poland	360
Katarzyna Rola: Wpływ podatku akcyzowego na konsumpcję alkoholi / Impact of excise tax on alcohol products consumption	374
Alicja Sekuła, Roman Fandrejewski: Naruszenie dyscypliny finansów publicznych w zakresie wykorzystania subwencji ogólnej / The violation of public finance discipline with respect to the use of general grant	385
Tomasz Sobczak: Rola krajowych oszczędności w poglądach wybranych ekonomistów Polski międzywojennej / The role of domestic savings in views of chosen economists of interwar-Poland.....	398
Błażej Socha: Działalność innowacyjna a wyniki finansowe przedsiębiorstw / Innovation and financial performance	411
Małgorzata Sosińska-Wit, Karolina Gałazka: Aktywność inwestycyjna mikro-, małych i średnich przedsiębiorstw w województwie lubelskim / Investment activity of micro-, small and medium-sized enterprises in the region of Lublin	420
Michał Sosnowski: Transfer pricing issues in taxation of related entities / Problematyka cen transferowych w opodatkowaniu podmiotów powiązanych.....	431
Wacława Starzyńska: Metody statystyczne w analizie rynku zamówień publicznych / Statistical methods in analysis of public procurements	448
Małgorzata Szczepaniak: Nierównowaga finansów publicznych w Polsce na tle krajów Europy Środkowo-Wschodniej i UE 28 / Conditions of public finances' imbalance in Poland compared to the countries of Central and Eastern Europe and all European countries (EU 28).....	457

Joanna Śmiechowicz, Paulina Kozak: Diagnoza skutków polityki podatkowej gmin w Polsce w latach 2003–2015 / The issue of maximization of own revenue potential and the tax policy of municipalities in Poland in the years 2003–2015	468
Tomasz Śmietanka: Gospodarka finansowa gmin Grójec, Koźienice, Szydłowiec w latach 2003–2016 jako czynnik rozwoju lokalnego / Financial economy of the communes Koźienice, Grójec, Szydłowiec in the years 2003–2016 as a factor of sustainability development at the local level	479
Anna Świrska: Skuteczność mechanizmu subwencjonowania w wyrównywaniu sytuacji dochodowej gmin / Effectiveness of the subsidizing mechanism in equalizing the income situation of municipalities.....	497
Małgorzata Twarowska: Wpływ dodatkowego opodatkowania sektora finansowego na napływ zagranicznych inwestycji bezpośrednich w krajach UE / Impact of additional financial sector taxation on the Foreign Direct Investment inflow in the EU countries	509
Maciej Woźniak, Robert Lisowski: Ocena związku preferencji podatkowych z poziomem inwestycji przedsiębiorstw w Polsce / Evaluation of relationship between fiscal instruments and investments of companies in Poland	520
Mariusz Zieliński: Klienci i pracownicy jako beneficjenci działań CSR w sektorze bankowym w Polsce / Customers and employees as recipients of CSR activities in the banking sector in Poland	533
Arkadiusz Żabiński, Elżbieta Pohulak-Żołędowska: Fiskalne uwarunkowania budowy systemu podatkowego w wybranych krajach / Fiscal stimulants of creation of tax system in chosen countries	543

Wstęp

Publikacja *Finanse publiczne* została wydana w ramach Prac Naukowych Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu. Poszczególne jej części stanowią dorobek pracowników naukowych najbardziej liczących się w Polsce ośrodków naukowych. Przedstawione opracowania odnoszą się do całego spektrum problemów naukowo-badawczych związanych z finansami publicznymi i polityką fiskalną. Poszczególni autorzy prezentują wyniki swoich badań teoretycznych i empirycznych w zakresie zarządzania dochodami i wydatkami budżetu centralnego oraz budżetów jednostek samorządu terytorialnego, w kontekście zarówno reformy finansów publicznych, reformy systemu emerytalnego, pomocy publicznej, jak i teoretycznych podstaw realizacji wyznaczonych celów przez narzędzia polityki fiskalnej.

Niniejsza publikacja jest adresowana do środowisk naukowych i studentów wyższych uczelni oraz osób, które w praktyce gospodarczej mają styczność ze stroną dochodową lub wydatkową polityki fiskalnej.

Poszczególne fragmenty książki były recenzowane przez profesorów uniwersytetów, w większości kierowników katedr finansów, katedr ekonomii oraz polityki ekonomicznej, którym chciałbym podziękować za rzetelne recenzje. Składam również wyrazy uznania pracownikom Katedry Ekonomii i Polityki Ekonomicznej Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu oraz pracownikom Wydawnictwa za wiele wysiłku i zaangażowanie, dzięki któremu powstała ta publikacja.

Mam głębokie przekonanie, że książka *Finanse publiczne*, którą oddajemy w Państwa ręce, będzie inspiracją do dalszych badań i dociekań naukowych oraz do powstania równie inspirujących opracowań w przyszłości.

Jerzy Sokołowski

Arkadiusz Żabiński, Elżbieta Pohulak-Żołędowska

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu

e-mails: arkadiusz.zabinski@ue.wroc.pl; elzbieta.pohulak-zoledowska@ue.wroc.pl

FISKALNE UWARUNKOWANIA BUDOWY SYSTEMU PODATKOWEGO W WYBRANYCH KRAJACH

FISCAL STIMULANTS OF CREATION OF TAX SYSTEM IN CHOSEN COUNTRIES

DOI: 10.15611/pn.2016.451.44

Streszczenie: Celem artykułu jest określenie kierunków zmian w konstrukcjach podatków pośrednich i bezpośrednich w krajach Europy Środkowo-Wschodniej wpływających na realizację zasad i funkcji fiskalnych systemu podatkowego. Wyniki badań ukazują szereg podobieństw w doborze narzędzi zmieniających w zasadniczy sposób funkcjonowanie systemów podatkowych. Sięgając do nowatorskich na skalę europejską rozwiązań polegających na głębokich redukcjach stawek podatkowych czy wprowadzaniu stawek liniowych, nowe kraje Unii Europejskiej pochodzące z byłego bloku wschodniego wytyczały trendy dla całej Unii oraz stawały się wzorem dla pozostałych krajów postsocjalistycznych.

Słowa kluczowe: polityka fiskalna, system podatkowy, dochody budżetowe, podatki dochodowe, podatki pośrednie.

Summary: The paper describes the direct and indirect taxation transformation paths followed by the countries of Central and Eastern Europe that affected implementation of the fiscal principles and functions of their respective tax systems. The research shows a large number of similarities in their selection of instruments that have significantly changed the way in which the tax systems operate. Thanks to their application of solutions novel to Europe, e.g. the deep cuts in tax rates or the introduction of flat-rate taxes, the ex-Eastern Block members of the EU have set trends for the entire EU and become a model followed by other post-socialist countries. At the same time, the solutions adopted had no negative impact on public revenues earned by the CEE countries, instead only shifting the proportions of fiscal efficiency between individual tax types.

Keywords: fiscal policies, tax system, public revenue, income tax, indirect taxation.

1. Wstęp

Polityka fiskalna warunkuje w zasadniczy sposób rozwój gospodarczy. Jednym z podstawowych narzędzi polityki fiskalnej jest system podatkowy. Konstrukcja systemu podatkowego wpływa w istotnym zakresie na decyzje podmiotów rynkowych dotyczące konsumpcji, zatrudnienia czy akumulacji kapitału. Podstawową funkcją, jaką powinien wypełniać system podatkowy, jest jednak funkcja fiskalna. Podatki powinny być wydajnym źródłem dochodów państwa. Do wypełnienia funkcji fiskalnej niezbędne jest stworzenie efektywnego systemu opartego na zasadach podatkowych, z których podstawową grupę stanowią zasady fiskalne.

Skuteczność wypełniania funkcji fiskalnej przez system podatkowy zależy od dostosowania go do warunków i zależności gospodarczo-społecznych panujących w danej gospodarce. Często osiąganie podobnych celów gospodarczych odbywa się przy doborze różnych konstrukcji podatkowych, czego przykładem są systemy poszczególnych państw Unii Europejskiej. Dotyczy to przede wszystkim konstrukcji stawek poszczególnych podatków. Kraje o podobnych drogach rozwoju gospodarczego, często o podobnych doświadczeniach historycznych, wykazują zbliżone koncepcje dotyczące budowy systemów podatkowych. Wynika to również z podobnych uwarunkowań panujących wewnątrz gospodarek i podobnych aspiracji dotyczących oczekiwanego wzrostu gospodarczego.

Kraje Europy Środkowo-Wschodniej należące do Unii Europejskiej przebudowały w latach 1995–2014 swoje systemy podatkowe. Rozpoczynając ten proces, musiały pogodzić wypełnianie funkcji fiskalnej systemu podatkowego ze specyficznymi uwarunkowaniami krajów przechodzących transformację ustrojową.

Celem artykułu jest określenie kierunków zmian w konstrukcjach podatków pośrednich i bezpośrednich w krajach Europy Środkowo-Wschodniej, wpływających na realizację zasad i funkcji fiskalnych systemu podatkowego. Badaniu podlegały będą przede wszystkim zmiany w stawkach podatkowych badanych podatków i ich wpływ na strukturę dochodową budżetów Bułgarii, Czech, Estonii, Łotwy, Litwy, Węgier, Polski, Rumunii, Słowenii oraz Słowacji. Badane wskaźniki ujęte będą na tle konstrukcji stawek podatkowych państw UE 15. Okres badawczy obejmuje lata 1995–2013, w zakresie stawek podatkowych do 2014 r. W artykule wykorzystano metody statystyczne, metodę krytycznej analizy aktów prawnych oraz krytycznej analizy literatury przedmiotu.

2. Teoretyczne uwarunkowania budowy wydajnego systemu podatkowego

Pojęcie zasad podatkowych należy rozumieć jako zestaw kryteriów oraz warunków, którym powinny odpowiadać dobrze skonstruowany podatek i cały system podatkowy. N. Gajl [1996] definiuje je jako kryteria systemu realizującego sformułowane

przez państwo funkcje, określające pewne warunki i założenia, którym ma odpowiadać dana konstrukcja. Natomiast A. Komar [1979] twierdzi, że zasady podatkowe to postulaty skierowane do ustawodawcy w celu stworzenia racjonalnego systemu podatkowego. W myśl tej definicji adresatem zasad podatkowych jest ustawodawca, podmiotem – podatek. Zasady podatkowe nie obejmują właściwości i cech podatku wchodzących w skład samej jego definicji oraz ogólnych zasad, takich jak zasady: polityczności, legalności, rzetelności itp., które powinny mieć zastosowanie w każdym, a nie tylko podatkowym systemie.

Współczesne zasady podatkowe, obejmujące całą listę różnego rodzaju zaleceń formułowanych przez teorię ekonomii i finansów pod adresem państwa, opierają się na zasadach określonych w XVIII w. przez angielskiego ekonomistę A. Smitha [2007]. Opublikował on zestaw czterech podstawowych kanonów podatkowych, które obejmują: równość, czyli sprawiedliwość, pewność, dogodność i taniść całego systemu. Zasady podatkowe sformułowane przez A. Smitha dotyczyły przede wszystkim ochrony interesów podatników. Z biegiem lat zostały one uzupełnione o szereg innych, obejmujących szerszy aspekt polityki fiskalnej państwa. Niemiecki teoretyk ekonomii i finansów A. Wagner rozszerzył i uporządkował zasady podatkowe sformułowane przez A. Smitha. Katalog ten został poszerzony przez niego w XIX w. o zasady zapewniające także ochronę interesów publicznych, a są to przede wszystkim zasady fiskalne (dochodowość opodatkowania), zapewniające wydajność podatków, oraz gospodarczo-ekonomiczne. Uzupełniając wykaz zasad, dodać można jeszcze takie zasady, w myśl których należy przestrzegać w konstrukcji podatków norm dotyczących ekwiwalentności, minimalizacji kosztów, skuteczności oddziaływania konstrukcji podatku oraz neutralności. Katalog zasad podatkowych jest w literaturze wciąż uzupełniany i na nowo systematyzowany. Zasady fiskalne dotyczą wydajności, elastyczności i stałości podatków [Owsiak 2011]. Pierwsza z zasad, zasada wydajności, stawia postulat mówiący o tym, że podatki mają być wydajnym źródłem dochodów władz publicznych. Oznacza to, że państwo, zdobywając środki niezbędne do realizacji celów postawionych przed polityką fiskalną, powinno sięgać do takiego przedmiotu opodatkowania, który dostarcza odpowiednio wysokich dochodów. Dochody te powinny być stałe i odpowiadające zapotrzebowaniu budżetu centralnego, ewentualnie budżetów lokalnych. Realizując tę zasadę, należałoby zrezygnować z podatków przynoszących niskie dochody, a ciężar obciążenia przenieść na podatki bardziej „wydajne”. Zasada ta łączy się niejako z zasadą techniczną taniści.

Zasada elastyczności oznacza, że podatek powinien być tak skonstruowany, aby reagować na zmieniające się procesy i zdarzenia gospodarcze oraz społeczne. Wpływy podatkowe rosną w miarę wzrostu dochodu narodowego i odwrotnie. Podatki i skale podatkowe powinny być tak skonstruowane, aby uwzględniały sytuację podatników i całej gospodarki, która kształtuje się w zależności od sytuacji gospodarczej różnie w kolejnych przedziałach czasowych. Zasada ta jest ściśle powiązana z teorią cyklu koniunkturalnego i funkcją stabilizacyjną polityki fiskalnej. W związ-

ku z tym, mając na względzie również inne zasady podatkowe, np. pewności, stałości, należałoby tak skonstruować system podatkowy, aby automatycznie reagował na kolejne fazy cyklu gospodarczego. W tym świetle podatki powinny spełniać cechy automatycznych stabilizatorów koniunktury.

Stalość systemu podatkowego stanowi ostatnią z zasad fiskalnych. Dopuszcza ona tylko ograniczone zmiany w systemie podatkowym. Chodzi zarówno o unikanie wprowadzania nowych podatków, jak też o unikanie zmian w podatkach już istniejących. Zbyt częste zmiany w systemie podatkowym wywołują negatywne skutki w gospodarce, są też niebezpieczne ze względów społecznych i politycznych, gdyż destabilizują układ stosunków gospodarczych. Przy nadmiernej fluktuacji systemu podatkowego przedsiębiorcy, konsumenci i inwestorzy nie są w stanie podejmować racjonalnych decyzji, szczególnie gdy chodzi o długofalowe projekty gospodarcze. Jest to jedna z istotniejszych zasad podatkowych, której realizacja ma duże znaczenie dla wszystkich sektorów gospodarki. Stalość systemu podatkowego pozwala bowiem przedsiębiorstwom na wybór kierunku wzrostu i na konsekwentne realizowanie obranej polityki rozwojowej. Podobne znaczenie, tylko w innym wymiarze, ma zasada stałości również dla państwa i gospodarstw domowych.

Podstawową funkcją podatków jest funkcja fiskalna. Polega ona na przejmowaniu od różnych podmiotów środków pieniężnych na rzecz państwa bądź innego związku publicznoprawnego. Realizacja tej funkcji polega na zapewnieniu budżetowi państwa i budżetom lokalnym odpowiednich dochodów niezbędnych do realizacji zaplanowanych zadań. Wynika to z samej istoty podatków, które są zasadniczymi źródłami dochodów budżetowych, stąd też funkcja fiskalna podatków jawi się jako tradycyjna i podstawowa. Zwolennicy teorii neoliberalnej przypisują szczególne znaczenie funkcji fiskalnej, czy inaczej dochodowej, widząc w niej jedyną, jaką powinny spełniać podatki. W świetle tych poglądów stawki podatków powinny być niewysokie, a cały system pozbawiony elementów interwencyjnych [Sochacka-Krysiak 1992].

3. Społeczno-gospodarcze determinanty zmian w systemach podatkowych

Realizacja fiskalnych zasad podatkowych i wypełnianie funkcji fiskalnej przez system podatkowy są dla władz publicznych zadaniami niezwykle trudnymi w kontekście celu nadrzędnego polityki fiskalnej, jakim jest stymulowanie wzrostu gospodarczego. Zgodnie z prawem Wagnera rosnący udział państwa w gospodarce wynika ze wzrostu dochodów i poziomu życia społeczeństwa, które coraz silniej odczuwa negatywne efekty rozwoju gospodarczego, takie jak: nierówność dochodów, zanieczyszczenie środowiska itp. Odpowiadając na oczekiwania społeczne dotyczące minimalizowania negatywnych efektów wzrostu, państwo zwiększa swoją rolę w gospodarce, zwiększając jednocześnie poziom obciążeń podatkowych [Wagner

1877]. Z drugiej strony nadmierny fiskalizm prowadzi do wielu negatywnych zjawisk w gospodarce. Podstawowy efekt wysokiego poziomu obciążeń fiskalnych to ograniczenie tempa wzrostu gospodarczego. Badania empiryczne przeprowadzone w okresie 1960–2000 na gospodarkach krajów Europy Zachodniej ukazują siłę tej negatywnej zależności [Balcerowicz 2004]. Podobne wyniki uzyskane zostały podczas badań 23 gospodarek rozwiniętych, członków OECD dla okresu 1960–1996 [Gwartney i in. 1998]. Wykazana została silna ujemna zależność między poziomem obciążeń podatkowych, poziomem wydatków publicznych a tempem wzrostu PKB. Szacuje się, że wzrost udziału fiskalizmu o 10 punktów procentowych powoduje spadek realnego PKB o 1% rocznie. Szereg negatywnych skutków zbyt wysokich obciążeń podatkowych dotyczy również rynku pracy. Wynika to m.in. ze wzrostów kosztów pracy, zwiększania siły przetargowej pracobiorców przekładającej się na inflację i mniejsze inwestycje, wzrostu opłacalności pozostawania poza zatrudnieniem oraz mniejszej motywacji do akumulacji kapitału ludzkiego. Nawiązująca do wpływu fiskalizmu na rynek pracy teoria straty martwej wagi określa wpływ, jaki ma wzrost podatków na redukcję podaży pracy. Według tej teorii podatki generują straty martwej wagi o wysokość różnicy między wartością straconej produkcji netto, według wyceny pracującego, a wartością dla niego czasu wolnego od pracy [Tarchalski 2009]. Można przyjąć, że strata martwej wagi jest wielkością kompensaty, jaką rząd musiałby zwrócić opodatkowanemu, aby poziom jego satysfakcji nie uległ zmianie po opodatkowaniu. Z przeprowadzonych badań wynika, że w USA w związku z istnieniem straty martwej wagi wzrost podatków o 1% przyniesie ok. 40% mniejsze, niż planowano „statycznie” przychody budżetowi państwa [Feldstein 2006]. Według innych badań straty państwa w stosunku do założeń mogą sięgać nawet 100% [Auten, Carroll 1998; Gruber, Saez 2002].

W literaturze przedmiotu jako jedną z podstawowych przyczyn długookresowego spowolnienia gospodarczego wymienia się negatywną zależność pomiędzy poziomem udziału państwa w gospodarce a poziomem inwestycji, znaną jako efekt wypychania. Aby przy silnym efekcie wypychania wydatki publiczne na dobra przynoszące korzyści zewnętrzne podnosiły długofalowe tempo wzrostu gospodarczego, społeczna krańcowa produktywność nakładów na owe dobra musiałaby przekroczyć ich prywatną produktywność na tyle istotnie, aby zrównoważyć marnotrawstwo w sektorze publicznym oraz skutki rozwojowe wywołanych zaburzeń w decyzjach ekonomicznych podmiotów gospodarujących [Rzońca 2007].

Przy konstruowaniu systemów podatkowych kraje Europy Środkowo-Wschodniej musiały i muszą brać pod uwagę szereg specyficznych zależności. Podstawowym zadaniem jest dostosowanie wielkości rozmiarów obciążeń publicznych do podstawowego celu polityki gospodarczej, jakim jest osiągnięcie maksymalnego stabilnego wzrostu gospodarczego. Badania dotyczące przedstawionej zależności przeprowadzone na dużej i zróżnicowanej grupie państw szacują optymalny udział sektora publicznego w stosunku do PKB w przedziale 20–30% [Tanzi, Schuknecht 1998]. Podobna analiza przeprowadzona dla Bułgarii w latach 1990–2004 pozwala oszacować poziom udziału państwa na 21,4–28% PKB [Mavrov 2007].

Tabela 1. Łączne przychody sektora publicznego jako % PKB

	2000	2005	2013		2000	2005	2013
EU (27)	45,3	44,3	44,1	Litwa	35,7	32,7	33,7
Belgia	49	49,3	48,9	Luksemburg	43,6	41,5	41,6
Bułgaria	40,7	38,3	34,3	Węgry	44,7	42,2	45,2
Czechy	38	39,8	39,3	Malta	34,4	41,7	39,5
Dania	55,8	57,8	55,1	Holandia	46,1	44,5	46,2
Niemcy	46,2	43,6	43,6	Austria	50,1	48,2	48,1
Estonia	35,9	35,2	40,9	Polska	38,1	39,4	37,5
Irlandia	35,9	35,4	35,6	Portugalia	38,3	40,1	41,4
Grecja	43	39	39,7	Rumunia	33,9	32,4	33,4
Hiszpania	38,2	39,7	36,3	Słowenia	42,8	43,8	44,2
Francja	50,2	50,6	49,5	Słowacja	39,9	35,2	32,4
Włochy	45	43,4	46	Finlandia	55,4	53	52,7
Cypr	34,7	40,7	41,1	Szwecja	58,7	55,8	52,4
Łotwa	34,8	35,4	35,7	UK	40,4	40,7	40,2

Źródło: [http://epp.eurostat.ec.europa.eu/portal/page/portal/statistics/search_database].

Badana grupa państw charakteryzuje się w większości niskim, w porównaniu do średniej unijnej, poziomem danin publicznych. Jedynie Węgry i Słowenia notują wyniki zbliżone do średniej. Najniższy poziom dochodów publicznych, przekraczający tylko nieznacznie postulowaną górną granicę 30% PKB, osiągnęły w 2013 r.: Bułgaria, Litwa, Rumunia i Słowacja. Jednocześnie Bułgaria i Słowacja przeprowadziły najgłębsze reformy finansów publicznych, skutkujące najgłębszą redukcją obciążeń fiskalnych. Dodatkowym czynnikiem wymuszającym ograniczenia w obciążeniach podatkowych badanych państw była i jest rosnąca konkurencja podatkowa. Potrzeby kapitałowe transformujących się gospodarek wymuszają wykorzystanie systemu podatkowego jako narzędzia wspierającego inwestycje i akumulację kapitału. Swoboda przepływu kapitału jest dla nowych gospodarek rynkowych szansą rozwojową i jednocześnie ograniczeniem w swobodzie kształtowania systemu podatkowego [Grabowski, Tomalak 2004].

Kolejną cechą charakterystyczną badanych krajów, wpływającą na fiskalne aspekty systemów podatkowych, jest poziom gospodarki nieformalnej, wynikający często z uwarunkowań historycznych. W latach 90. XX w. dynamiczny rozwój silnego sektora prywatnego wiązał się z wykorzystywaniem systemu podatkowego do minimalizacji obciążeń podatkowych. Przedsiębiorstwa często wykorzystywały słabość aparatu skarbowego i lokowały produkcję lub jej część w szarej strefie gospodarki. Proces ten dotyczył szczególnie przedsiębiorstw usługowych. Jednocześnie w wielu gospodarkach przechodzących transformację ustrojową unikanie płacenia podatków zyskało akceptację społeczną. Podstawą takiego zachowania był niski po-

Tabela 2. Wielkości gospodarki nieformalnej oszacowane metodą DYMIMIC w krajach przechodzących transformację w latach 1990–1993 i 2005–2006 (wielkości przeciętne w % PKB)

Państwo	Wielkość gospodarki nieformalnej w % PKB	
	Średnia 1990–1992	Średnia 2005–2006
Bułgaria	27,1	36,4
Czechy	13,1	18,4
Estonia	34,3	39,1
Litwa	26,0	29,4
Łotwa	25,7	39,6
Polska	22,3	27,4
Rumunia	27,3	33,4
Słowacja	15,1	26,7
Słowenia	22,9	29,2
Węgry	22,3	24,4

Źródło: [Schneider 2004].

ziom moralności podatkowej oraz negatywne skutki przemian, za które obwiniano państwo [Grabowski 1995].

4. Zasadnicze elementy budowy wydajnego systemu podatkowego

Uwzględniając wymienione uwarunkowania, państwa Europy Środkowo-Wschodniej przebudowywały systemy podatkowe, mając na uwadze dominującą funkcję fiskalną. W latach 1995–2010 we wszystkich badanych gospodarkach, wyłączając Słowenię, obserwować można wzrost udziału podatków pośrednich w dochodach podatkowych ogółem. Liderami w tym procesie są Bułgaria i Rumunia. Średnią UE 27 w 2010 r. przekraczają wszystkie państwa regionu z wyłączeniem Czech.

Realizując fiskalne zasady podatkowe wydajności, elastyczności i stałości, z podatków pośrednich, w szczególności VAT, uczyniono podstawowe źródło dochodów badanych państw, zdecydowanie istotniejsze niż w przypadku budżetów państw UE 15. Rosnący udział podatków pośrednich odbywał się przy względnej stabilności stawek podatkowych. W przypadku VAT w badanym okresie nieliczne obniżki stawek podstawowych nie wpływały na stan dochodów budżetowych, gdyż związane były z likwidacją lub podwyżką stawek preferencyjnych. Z kolei wydajność podatków pośrednich wykorzystana została w latach 2008–2010, kiedy to w obliczu kryzysu większość krajów „nowej Unii” nieznacznie podnosiła podstawowe stawki podatku VAT osiągające w 2013 r. od 20% (Bułgaria, Czechy, Estonia, Słowenia, Słowacja) do 27% (Węgry).

Tabela 3. Podatki pośrednie jako % całkowitego opodatkowania

Państwo	1995	2000	2005	2013	Zmiana 1995–2013
Belgia	29,3	30,2	30,2	30,3	1,1
Bułgaria	39,7	43,8	53,2	55,4	15,7
Czechy	32,9	32,1	31,8	34,0	1,1
Dania	34,9	34,9	35,3	35,4	0,6
Niemcy	27,2	27,3	28,2	29,8	2,6
Estonia	36,2	39,7	43,7	41,7	5,5
Irlandia	43,9	43,3	44,6	41,4	-2,5
Grecja	44,1	40,9	37,5	39,7	-4,4
Hiszpania	33,2	35,1	35,5	33,0	-0,2
Francja	37,5	35,8	35,8	35,5	-2,0
Włochy	31,1	36,4	35,9	33,5	2,4
Cypr	42,6	40,6	47,2	43,8	1,2
Łotwa	42,4	41,8	43,9	42,2	-0,2
Litwa	43,5	41,8	40,0	44,7	1,2
Luksemburg	31,9	35,8	35,6	32,0	0,1
Węgry	42,8	41,8	42,2	45,5	2,7
Malta	46,1	45,3	45,5	41,8	-4,3
Holandia	29,3	31,4	34,4	32,2	2,9
Austria	35,8	35,3	35,1	35,0	-0,8
Polska	38,3	38,8	42,3	43,5	5,2
Portugalia	45,6	45,3	46,9	43,1	-2,5
Rumunia	33,7	40,2	46,4	45,2	11,5
Słowenia	39,5	42,2	40,8	38,5	-1,0
Słowacja	35,9	36,7	40,4	37,2	1,3
Finlandia	31,0	29,5	32,0	32,0	1,0
UK	38,8	37,8	35,9	36,9	-1,9

Źródło: [European Union 2012].

Wzrostowi udziału podatków pośrednich w dochodach podatkowych ogółem towarzyszył spadek tego udziału w przypadku podatków bezpośrednich. Najsilniej tendencja ta widoczna była w przypadku Rumunii, Litwy, Bułgarii i Estonii. W Słowenii i na Węgrzech widoczny był natomiast minimalny wzrost udziału podatków bezpośrednich.

Tabela 4. Podatki bezpośrednie jako % całkowitego opodatkowania

Państwo	1995	2000	2005	2010	Zmiana 1995–2013
Belgia	38,0	38,9	39,3	37,2	-0,8
Bułgaria	29,1	21,9	15,7	18,8	-10,3
Czechy	25,8	23,5	24,9	20,8	-5,0
Dania	63,5	61,8	62,8	62,7	-0,8
Niemcy	30,4	31,4	28,9	29,4	-1,0
Estonia	30,0	25,0	22,8	19,9	-10,1
Irlandia	41,2	42,8	40,1	37,9	-3,3
Grecja	23,8	28,8	27,3	25,2	1,4
Hiszpania	32,1	31,2	32,0	30,9	-1,2
Francja	19,7	28,3	27,1	25,8	6,0
Włochy	37,6	34,8	33,3	34,9	-2,7
Cypr	33,1	37,2	29,2	31,1	-2,0
Łotwa	21,5	24,7	27,2	27,1	5,6
Litwa	30,4	28,1	31,6	17,4	-13,0
Luksemburg	41,6	38,4	36,6	38,8	-2,8
Węgry	21,1	24,9	24,3	22,6	1,5
Malta	31,1	32,9	35,5	40,1	9,1
Holandia	31,2	30,0	31,2	31,5	0,3
Austria	28,3	30,6	30,5	30,3	2,0
Polska	31,6	22,1	21,3	21,9	-9,7
Portugalia	28,1	30,8	26,3	28,4	0,3
Rumunia	38,5	23,1	19,2	22,6	-15,9
Słowenia	17,7	19,8	22,6	21,8	4,1
Słowacja	26,8	21,9	19,2	19,1	-7,8
Finlandia	38,2	45,3	40,6	38,2	0,0
Szwecja	41,2	43,9	45,0	42,2	1,0
UK	43,7	45,4	45,4	44,4	0,7

Źródło: [European Union 2012].

W dużej mierze za zmiany w proporcjach wydajności fiskalnej podatków bezpośrednich odpowiadają redukcje stawek podatkowych. W zakresie podatków dochodowych od osób fizycznych część badanych państw przyjęła w okresie 1995–2012 niskie stawki liniowe, pozostałe sukcesywnie obniżały najwyższe stawki w skalach progresywnych. Ponownie liderem w redukcji stawek podatkowych została Bułgaria.

ria. Stosunkowo duża redukcja górnych stawek PIT dotyczyła również gospodarek Czech, Rumunii, Węgier oraz Słowacji. Jedyne Łotwa nie dokonywała zmian w zakresie stawek. Przyczyną była jednak wcześniejsza reforma systemu podatkowego wprowadzająca liniową, niską stawkę podatku PIT.

Tabela 5. Zmiany w najwyższej stawce podatku dochodowego od osób fizycznych w latach 1995–2013

Belgia	-6,9	Luksemburg	43,6
Bułgaria	-40	Węgry	44,7
Czechy	-28	Malta	34,4
Dania	-10,3	Holandia	46,1
Niemcy	-9,5	Austria	50,1
Estonia	-5	Polska	38,1
Irlandia	-7	Portugalia	38,3
Grecja	4	Rumunia	33,9
Hiszpania	-4	Słowenia	42,8
Francja	-12,3	Słowacja	39,9
Włochy	-3,7	Finlandia	55,4
Cypr	-1,5	Szwecja	58,7
Łotwa	0	UK	40,4

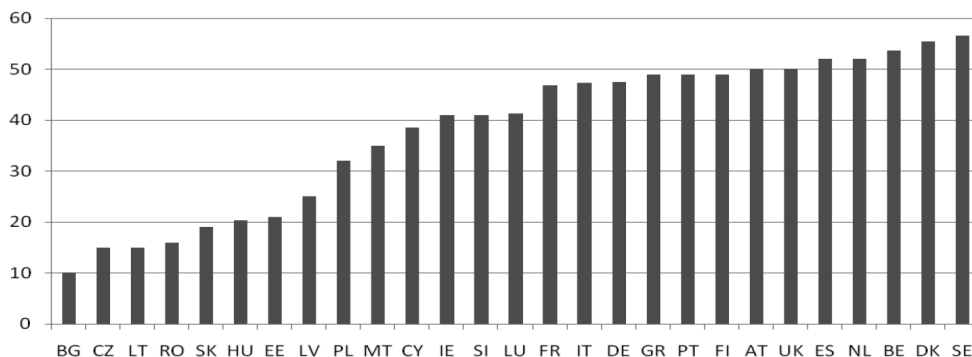
Źródło: opracowanie własne na podstawie [http://epp.eurostat.ec.europa.eu/portal/page/portal/statistics/search_database].

Górne stawki podatków dochodowych od osób fizycznych w badanych krajach należą do najniższych w UE. W przypadku różnicy pomiędzy Bułgarią i Szwecją wynosi ona w 2012 r. 46,6 p.p. Pozostałe kraje UE pochodzące z Europy Środkowo-Wschodniej utrzymywały omawiane stawki w przedziale 15–41% w przypadku Słowenii (rys. 1).

Duże redukcje stawek górnych podatkowych lub w przypadku Estonii, Łotwy, Litwy, Słowacji, Rumunii, Czech i Bułgarii jedynych stawek podatkowych nie przełożyły się na ogólne obniżenie obciążeń fiskalnych pracy, które nie różnią się w dużym stopniu od obciążeń w pozostałych krajach UE (rys. 2).

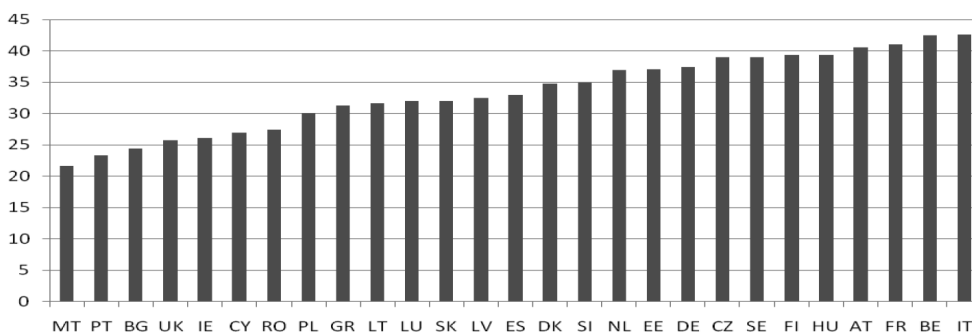
O niskim poziomie obciążeń pozapłacowych można mówić jedynie w przypadku Bułgarii i Rumunii. Słowenia, Czechy i Węgry należą natomiast do państw, w których obciążenia fiskalne pracy są jednymi z najwyższych w Unii Europejskiej.

Za malejący udział podatków bezpośrednich w dochodach podatkowych ogółem w badanych gospodarkach odpowiadają również redukcje stawek podatkowych CIT. Zmniejszanie obciążeń fiskalnych przedsiębiorstw w latach 1995–2013 dotyczyło, z wyjątkiem Węgier i Malty, wszystkich państw Unii Europejskiej. Największe redukcje stawek w podatkach dochodowych przedsiębiorstw zostały przeprowadzone



Rys. 1. Najwyższe stawki podatku dochodowego od osób fizycznych w % w 2013 r.

Źródło: [http://epp.eurostat.ec.europa.eu/portal/page/portal/statistics/search_database].



Rys. 2. Opodatkowanie pracy w % w 2013 r.

Źródło: [http://epp.eurostat.ec.europa.eu/portal/page/portal/statistics/search_database].

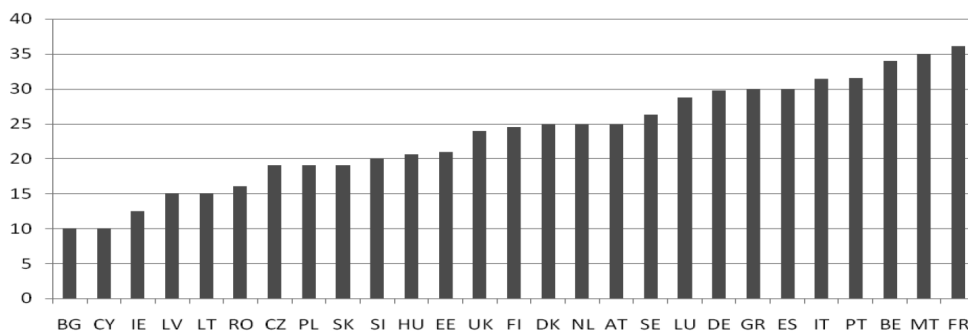
przez Bułgarię. Duży poziom redukcji, przekraczający 20%, dotyczył również gospodarek Czech, Rumunii, Polski i Słowacji. Najmniejsze obniżenie stawek w podatku CIT zostało przeprowadzone w Estonii i Słowenii. Na Węgrzech natomiast stawka podatkowa została podniesiona o 1 p.p. Na uwagę zasługuje redukcja stawek CIT przeprowadzona w latach 1995–2013 przez Irlandię i Niemcy, ustępująca swą skalą jedynie działaniom Bułgarii.

W efekcie reform systemów podatkowych w państwach UE z Europy Środkowo-Wschodniej stawki podatkowe CIT należą do najniższych w Unii Europejskiej. Najniższa stawka opodatkowania przedsiębiorstw podatkiem dochodowym obowiązuje w Bułgarii i wynosi jedynie 10%. Najwyższa, w badanych krajach, stawka obowiązuje w Estonii i wynosi 21%. Nawet jednak najwyższe stawki CIT w badanych krajach są zdecydowanie niższe niż stawki w większości krajów UE 15, dochodzące w przypadku Francji do 36,1% (rys. 3).

Tabela 6. Zmiany w stawce podatku dochodowego od osób prawnych w latach 1995–2013

Belgia	-6,2	Luksemburg	-12,1
Bułgaria	-30	Węgry	1
Czechy	-22	Malta	0
Dania	-9	Holandia	-10
Niemcy	-27	Austria	-9
Estonia	-5	Polska	-21
Irlandia	-27,5	Portugalia	-8,1
Grecja	-10	Rumunia	-22
Hiszpania	-5	Słowenia	-5
Francja	-0,6	Słowacja	-21
Włochy	-20,8	Finlandia	-0,5
Cypr	-15	Szwecja	-1,7
Łotwa	-10	UK	-9,0

Źródło: opracowanie własne na podstawie [http://epp.eurostat.ec.europa.eu/portal/page/portal/statistics/search_database].

**Rys. 3.** Stawki podatku CIT w % w 2013 r.

Źródło: [http://epp.eurostat.ec.europa.eu/portal/page/portal/statistics/search_database].

5. Zakończenie

Gospodarki Bułgarii, Czech, Estonii, Łotwy, Litwy, Węgier, Polski, Rumunii, Słowenii oraz Słowacji w okresie 1995–2013 przebudowały swoje systemy podatkowe. Jednym z najistotniejszych czynników determinujących ową przebudowę były czynniki fiskalne. Badane gospodarki, szukając wydajnych źródeł dochodów budżetowych, musiały dostosować konstrukcję systemów podatkowych do specyficznych uwarunkowań krajów postsocjalistycznych przechodzących transformację ustrojową. Jednymi z najważniejszych uwarunkowań były poziom gospodarki nieformalnej

oraz konkurencja podatkowa między poszczególnymi państwami. Dodatkowym impulsem determinującym zmiany była akcesja do struktur Unii Europejskiej.

Przebudowa systemów podatkowych w dużej mierze zgodna była z fiskalnymi zasadami podatkowymi. Głównym celem badanych państw było bowiem zbudowanie systemu podatkowego zapewniającego odpowiednie dochody budżetowi państwa, jednocześnie niebędącego barierą w długookresowym wzroście gospodarczym i wzroście zatrudnienia. To właśnie wydajność fiskalna była podstawowym czynnikiem stałego wzrostu znaczenia podatków pośrednich jako źródła dochodów budżetowych. Realizacja funkcji fiskalnej systemu podatkowego była źródłem względnej stabilności stawek podatkowych w podatku VAT. Jednocześnie w konstrukcji podatków pośrednich, szczególnie VAT, realizowana jest najpełniej funkcja elastyczności opodatkowania.

Kolejnym efektem przebudowy systemów podatkowych badanych państw był malejący udział podatków bezpośrednich w dochodach budżetowych. Sytuacja taka była w dużej mierze wynikiem obniżania stawek podatkowych podatków dochodowych od osób fizycznych i od przedsiębiorstw. W zakresie podatku PIT kraje Europy Środkowo-Wschodniej były prekursorami w rezygnacji ze skali progresywnej i przejściu do skali liniowej. Jako pierwsza w 1994 r. rozwiązanie takie przyjęła Estonia. Kolejne były Łotwa, Litwa, Słowacja, Rumunia, a w 2008 r. Czechy i Bułgaria. Należy podkreślić, że koncepcja niskiego podatku liniowego została przyjęta jako najlepsze rozwiązanie w większości państw byłego bloku wschodniego [Tarchalski 2009]. Pozostałe badane kraje, tj. Polska, Węgry i Słowenia, zdecydowanie obniżyły górne stawki podatku dochodowego od osób fizycznych, wprowadzając dodatkowe preferencje dla osób fizycznych prowadzących działalność gospodarczą.

Negatywnym zjawiskiem fiskalnym pozostaje w badanych państwach wysokość opodatkowania pracy, włączając w to obciążenia związane z zabezpieczeniami socjalnymi. Nowo przyjęte kraje UE pochodzące z Europy Środkowo-Wschodniej nie odbiegają w tym zakresie od krajów UE 15. Dzieje się tak mimo głębokich redukcji stawek PIT. Świadczy to o niekonsekwencji w reformowaniu finansów publicznych i może doprowadzić do niezrealizowania celów związanych z przebudową systemów podatkowych.

Zdecydowane działania zostały podjęte przez badane gospodarki w zakresie zmniejszania obciążeń podatkowych przedsiębiorstw. Liderem głębokich redukcji stawek podatkowych pozostaje Bułgaria, co skutkuje najniższym obciążeniem dochodów przedsiębiorstw w UE. Niewiele wyższe stawki obowiązywały w pozostałych badanych krajach, sprawiając, że pod tym względem przedsiębiorstwa tam funkcjonujące miały lepsze warunki działania niż w krajach UE 15.

Gospodarki Bułgarii, Czech, Estonii, Łotwy, Litwy, Węgier, Polski, Rumunii, Słowenii oraz Słowacji w okresie 1995–2013, przebudowując systemy podatkowe, starały się pogodzić aspekty fiskalne z uwarunkowaniami charakterystycznymi dla krajów postsocjalistycznych oraz wizją trwałego wzrostu gospodarczego. Chcąc osiągnąć, wydawałoby się, sprzeczne cele, sięgały do nowatorskich na skalę europej-

ską rozwiązań, takich jak głębokie redukcje stawek podatkowych czy wprowadzanie stawek liniowych. Rozwiązania takie stawały się często wzorem dla innych krajów UE i WNP. Jednocześnie omawiane zmiany nie wpływały negatywnie na poziom dochodów budżetów badanych państw, zmieniając jedynie proporcje w wydajności fiskalnej poszczególnych grup podatków. Dalszym badaniom podlegać będą zależności pomiędzy elementami systemów podatkowych a wzrostem gospodarczym, zatrudnieniem i poziomem gospodarki nieformalnej.

Literatura

- Auten G., Carroll R., 1998, *The Effect of Income Taxes on Household Behavior*, Office of Tax Analysis Working Paper, no. 75, Washington, DC.
- Balcerowicz L., 2004, *Surowe liczby*, Polityka, 31.07.2004.
- European Union, 2012, *Taxation Trends in the European Union*, Publications Office of the European Union, Luxembourg.
- Feldstein M., 2006, *The Effects of Taxes on Efficiency and Growth*, NBER Working Paper, no. 12201.
- Gajl N., 1992, *Teorie podatkowe w świecie*, PWN, Warszawa.
- Grabowski M., 1995, *Szara strefa w transformacji gospodarki*, IBNGR, Gdańsk.
- Grabowski M., Tomalak M., 2004, *Reformy systemów podatkowych w krajach Europy Środkowej i Wspólnoty Niepodległych Państw*, http://www.forum-ekonomiczne.pl/public/upload/ibrowser/raporty/NE2004/Raport2004_Studium.pdf (25.04.2012).
- Gruber I., Saez E., 2002, *The elasticity of taxable income: Evidence and implications*, *Journal of Public Economics*, vol. 56, no. 1, s. 1–32.
- Gwartney J.D., Holcombe R., Lawson R., 1998, *The scope of government and the wealth of nations*, *The CATO Journal*, vol. 18, no. 2, s. 163–190.
- http://epp.eurostat.ec.europa.eu/portal/page/portal/statistics/search_database (20.01.2016).
- Komar A., 1996, *Finanse publiczne w gospodarce rynkowej*, Oficyna Wydawnicza Branta, Bydgoszcz.
- Mavrov H., 2007, *The size of government expenditure and the rate of economic growth in Bulgaria*, [w:] Tarchalski K. (red.), *Fiskalizm w dobrych czasach albo ekspansja gospodarcza*, Scholar, Warszawa.
- Owsiak S., 2011, *Finanse publiczne*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
- Rzońca A. 2007, *Czy Keynes się pomylił? Skutki redukcji deficytu w Europie Środkowo-Wschodniej*, Scholar, Warszawa.
- Schneider F., 2004, *The size and development of the shadow economies and shadow economy labor force of 22 transition and 21 OECD countries: What do we really know*, [w:] Grabowski M., Tomalak M. (red.), *Reformy systemów podatkowych w krajach Europy Środkowej i Wspólnoty Niepodległych Państw*, http://www.forum-ekonomiczne.pl/public/upload/ibrowser/raporty/NE2004/Raport2004_Studium.pdf (25.10.2015).
- Smith A., 2007, *Badania nad naturą i przyczynami bogactwa narodów*, t. 1, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
- Sochacka-Krysiak H., 1992, *Systemy finansów publicznych*, Poltext, Warszawa.
- Tanzi V., Schuknecht L., 1998, *Can small governments secure economic and social well-being?*, [w:] Grubel H. (red.), *How to Use the Fiscal Surplus*, The Fraser Institute, Vancouver.
- Tarchalski K., 2009, *Fiskalizm w dobrych czasach albo ekspansja gospodarcza*, Scholar, Warszawa.
- Wagner A., 1877, *Finanzwissenschaft*, vol. 1, Leipzig [vol. 2 – 1880, vol. 3 – 1886, vol. 4 – 1889].