

*Anna Krajewska**

WPLYW KRYZYSU NA OPODATKOWANIE KONSUMPCJI, PRACY I KAPITAŁU W UNII EUROPEJSKIEJ

WPROWADZENIE

Kryzys ekonomiczny i finansowy, który rozpoczął się w 2008 roku wywołał poważne zmiany w polityce fiskalnej krajów Unii Europejskiej. Skutkiem wzrostu wydatków publicznych związanych z prowadzoną w tych krajach polityką antycykliczną był wzrost deficytu i długu publicznego. Wymagało to zmian w polityce podatkowej, których celem było zarówno równoważenie budżetu, jak i pobudzenie wzrostu gospodarczego.

Reakcja polityki podatkowej realizowanej w krajach Unii Europejskiej na obecny kryzys będzie rozpatrywana w dwóch przekrojach:

1. Zmiana struktury dochodów budżetowych z podatków obciążających konsumpcję, pracę i kapitał.
2. Zmiana hipotetycznej (ukrytej) stawki opodatkowania różnych rodzajów działalności określanej przez Komisję Europejską jako the implicate tax rate (ITR), co może być tłumaczone wprost jako ukryta stawka podatkowa stosowana wobec konsumpcji (ITR on consumption), pracy (ITR on labour) i kapitału (ITR on capital), lub jako hipotetyczne opodatkowanie konsumpcji pracy i kapitału. W tekście zostanie przyjęta skrócona terminologia: ITR konsumpcji (jako opodatkowanie konsumpcji) oraz odpowiednio ITR pracy i ITR kapitału. ITR jest wskaźnikiem wyrażającym relację ciężaru podatkowego nakładanego na różne rodzaje działalności w relacji do ogólnych dochodów z tej działalności. ITR obciążający konsumpcję mierzy udział procentowy wszystkich podatków konsumpcyjnych do ogólnych wydatków na konsumpcję ponoszonych w kraju, ITR pracy mierzy udział podatków obciążających pracę (podatki dochodowe i składki na ubezpieczenie społeczne) w całkowitym funduszu wynagrodzeń brutto w gospodarce. ITR kapitału uwzględnia w mianowniku dochody kapitałowe pochodzące z różnych źródeł. ITR bierze pod uwagę regulacje prawne

* Prof. zw. dr hab., Katedra Makroekonomii, Wydział Ekonomiczno-Socjologiczny, Uniwersytet Łódzki.

i wynikające z nich obciążenia podatkowe, które mogą wpływać na zachowania różnych podmiotów i podejmowane przez nich decyzje.

Tendencje obserwowane w krajach UE będą porównywane ze zmianami dokonującymi się w Polsce. Podjęta też zostanie próba wyjaśnienia specyfiki polityki podatkowej prowadzonej w Polsce.

Dla potrzeb referatu zostały wykorzystane dane statystyczne przetworzone według metodologii przejętej przez Komisję Europejską¹.

STRUKTURA DOCHODÓW BUDŻETOWYCH Z PODATKÓW

W latach 80. i 90. XX wieku w krajach Europy Zachodniej ze względu na rozbudowany sektor finansów publicznych dochody budżetowe z podatków stanowiły przeciętnie około 40% PKB, a w niektórych krajach przekraczały nawet 50% PKB (Szwecja, Dania). Utworzenie Unii Gospodarczej i Walutowej miało m.in. zdyscyplinować politykę budżetową jej członków, co umożliwiłoby obniżenie ciężaru podatkowego. Obserwacja danych statystycznych wskazuje, że działania dyscyplinujące zaczęły odnosić skutek, czyli wydatki budżetowe, zaczęły spadać. Trend ten został zahamowany w 2008 roku, gdy z powodu recesji wydatki publiczne zaczęły rosnąć, przy równoczesnym spadku dochodów budżetowych z podatków. Nadal jednak w 2010 roku w 7 spośród 27 członków Unii Europejskiej łączne dochody budżetowe z podatków przekraczały 40% PKB: Dania – 47,1%, Szwecja – 45,8%, Belgia – 43,9%, Finlandia – 42,1%, Francja – 42,5%, Włochy – 42,3% i Austria – 42,0%. Równocześnie jednak w 5 krajach udział podatków w relacji do PKB był niższy niż 30%: Łotwa – 27,3%, Rumunia – 27,2%, Irlandia – 28,2%, Bułgaria – 27,4% i Litwa – 27,1%².

Dane statystyczne dotyczące UE-27, UE-17 i Polski (tabela 1) wskazują, iż polityka fiskalna w Polsce wyraźnie różni się od polityki prowadzonej w innych krajach Unii Europejskiej. Oto podstawowe różnice:

1. W ramach polityki antycyklicznej realizowanej w latach 2008–2009 dokonał się w krajach Unii Europejskiej poważny wzrost wydatków publicznych. W Polsce wydatki publiczne wzrosły w tym czasie nieznacznie.
2. W wyniku spadku PKB zmniejszyły się dochody budżetowe z podatków – w krajach UE-27 o 1,5 punktów procentowych, a w UE-17 o 0,9 punkta procentowego. W Polsce natomiast spadek dochodów budżetowych był znacznie poważniejszy (3 p.p.) i w większym stopniu niż z recesji wynikał z wcześniej podjętych decyzji dotyczących obniżki podatków (przejście od 2009 roku do dwustopniowej skali PIT: 18% i 32%, zamiast dotychczasowej

¹ Dane te są opublikowane w *Taxation Trends in the European Union 2011*, Luxembourg 2011.

² *Taxation Trends in the European Union*, EC, 2012, Eurostat, s. 180.

skali trzystopniowej: 19%, 30%, 40% oraz obniżenie w latach 2006–2007 składki rentowej: z 13% do 6%).

3. Obciążenie polskiej gospodarki podatkami jest znacznie niższe niż przeciętnie w UE, a ponadto różnica ta w ostatnich latach ulega pogłębieniu.
4. W Polsce zmniejszają się (w relacji do PKB) obciążenia podatkowe wszystkich sfer działalności: konsumpcji, pracy i kapitału. W krajach UE trend ten nie jest tak jednoznaczny. Spada nieco obciążenie konsumpcji i kapitału, ale rosną obciążenia podatkowe nakładane na pracę.

Tabela 1.

Tempo wzrostu PKB, wydatki publiczne i dochody z podatków (w relacji do PKB)

Wyszczególnienie	2007	2008	2009	2010
UE-27				
Tempo wzrostu PKB (w %)	3,0	0,5	-4,2	2,3
Wydatki publiczne (w % PKB)	45,6	47,1	51,1	50,6
Dochody budżetowe z podatków (w % PKB)	37,1	36,6	35,8	35,6
w tym:				
Podatki nakładane na konsumpcję	12,2	11,9	11,7	11,9
Podatki nakładane na pracę	16,9	17,2	17,5	17,1
Podatki nakładane na kapitał	8,0	7,5	6,6	6,6
w tym:				
- CIT	3,7	3,4	2,8	2,7
- opodatkowanie samozatrudniających się	1,5	1,5	1,5	1,4
UE-17				
Tempo wzrostu PKB (w %)	3,9	1,5	-5,2	2,1
Wydatki publiczne (w % PKB)	46,0	47,1	51,2	51,0
Dochody budżetowe z podatków (w % PKB)	37,3	36,9	36,5	36,4
w tym:				
Podatki nakładane na konsumpcję	11,8	11,5	11,4	11,6
Podatki nakładane na pracę	16,9	17,4	17,8	17,7
Podatki nakładane na kapitał	8,0	7,5	6,6	6,6
w tym:				
- CIT	3,8	3,6	3,0	3,0
- opodatkowanie samozatrudniających się	1,8	1,7	1,8	1,7

Tabela 1 (cd.)

Wyszczególnienie	2007	2008	2009	2010
Polska				
Tempo wzrostu PKB (w %)	6,8	5,1	1,7	3,8
Wydatki publiczne (w % PKB)	42,2	43,2	44,4	45,4
Dochody budżetowe z podatków (w % PKB)	34,8	34,3	31,8	31,8
w tym:				
Podatki nakładane na konsumpcję	12,9	12,9	11,5	12,3
Podatki nakładane na pracę	13,0	13,1	12,3	11,5
Podatki nakładane na kapitał	9,1	8,5	8,1	8,1
w tym:				
- CIT	2,8	2,7	2,3	2,0
- opodatkowanie samozatrudniających się	4,0	3,5	3,7	3,5

Źródło: Tempo wzrostu PKB i wydatki publiczne: *Eurostat*; Podatki: *Taxation Trends in European Union*, EC, 2012, s. 180, 220, 224, 234, 238, 242.

Spadkowi udziału dochodów podatkowych w relacji do PKB towarzyszyły do zmiany ich struktury (tabela 2). Względnie stabilny jest udział podatków obciążających konsumpcję, chociaż w Polsce obserwujemy lekki spadek. Rośnie udział dochodów z tytułu obciążenia podatkami czynnika praca (PIT i składki ubezpieczeniowe). W Polsce tendencja ta jest jednak mniej wyraźna w porównaniu z wielkościami średnimi dla UE-27 i UE-17. Recesja w UE prowadzi do zmniejszenia udziału podatków z kapitału w dochodach budżetowych. W Polsce udział tego czynnika w kształtowaniu dochodów budżetowych w latach 2007–2010 utrzymuje się na tym samym poziomie, ale wyższym niż w UE.

Nieco inaczej kształtują się wskaźniki ITR (tabela 3). Nie widać tutaj tak wyraźnych różnic między średnimi wskaźnikami dla UE-27, UE-17 i dla Polski. Jest też charakterystyczne, że dla każdego rodzaju działalności do 2009 roku obciążenia podatkowe ulegały obniżeniu, a w 2010 roku obserwujemy wzrost obciążenia konsumpcji podatkami. Problemy te będą przedmiotem analizy w dalszej części opracowania.

Tabela 2.

Struktura dochodów budżetowych z podatków (w %)

Wyszczególnienie	2007	2008	2009	2010
UE-27				
Podatki nakładane na:				
- konsumpcję	33,5	33,2	33,4	33,4
- pracę	45,0	46,4	48,0	47,3
- kapitał	21,5	20,5	18,8	18,4
w tym CIT	10,0	9,5	8,1	7,7
UE-17				
Podatki nakładane na:				
- konsumpcję	31,7	31,7	31,7	32,3
- pracę	45,0	46,5	48,2	48,0
- kapitał	23,4	22,0	20,3	19,9
w tym CIT	10,3	9,8	8,4	8,4
Polska				
Podatki nakładane na:				
- konsumpcję	37,0	37,6	36,2	36,6
- pracę	37,3	38,1	38,6	36,3
- kapitał	26,0	24,6	25,4	25,4
w tym CIT	7,9	7,9	7,2	6,3

Źródło: Obliczenia własne na podstawie: *Taxation Trends in European Union 2011*, European Commission, Brussels 2012, p. 221, 225, 235, 239.

Tabela 3.

Hipotetyczna (ukryta) stawka opodatkowania konsumpcji pracy i kapitału (w %)

Wyszczególnienie	2007	2008	2009	2010
UE-27				
ITR – konsumpcja	21,9	21,4	20,9	21,3
ITR – praca	34,1	33,8	32,2	33,4
ITR – kapitał ^{a)}	26,7	25,7	24,4	21,5
(w tym CIT) ^{a)}	22,8	21,7	18,7	16,7

Tabela 3 (cd.)

Hipotetyczna (ukryta) stawka opodatkowania konsumpcji pracy i kapitału (w %)

Wyszczególnienie	2007	2008	2009	2010
UE-17				
ITR – konsumpcja	21,5	20,8	20,5	20,7
ITR – praca	33,8	34,0	33,5	34,0
ITR – kapitał ^{a)}	27,0	25,9	24,8	23,4
(w tym CIT) ^{a)}	24,5	23,0	19,9	18,7
Polska				
ITR – konsumpcja	21,4	21,1	19,0	20,2
ITR – praca	34,1	32,5	30,9	30,1
ITR – kapitał ^{a)}	23,4	22,6	20,2	20,5
(w tym CIT) ^{a)}	20,3	20,3	14,9	12,8

^{a)} UE-25 (bez Bułgarii and Rumunii).

Źródło: *Taxation Trends in European Union 2012...*, s. 256, 257, 258, 260.

OPODATKOWANIE KONSUMPCJI

Chociaż przeciętnie w krajach UE-27 podatki konsumpcyjne stanowią około 1/3 łącznych dochodów budżetowych, ich udział w budżetach poszczególnych krajów jest mocno zróżnicowany. Już w latach 70. XX wieku analizując strukturę podatków w Europie Zachodniej podkreślano wyraźnie historyczny charakter tych różnic i wyodrębniano kraje o „południowej” i „północnej” mentalności podatkowej³. W krajach o mentalności „południowej” udział szarej strefy w gospodarce jest wysoki, a sprawność administracji podatkowej niska. W tej sytuacji rozbudowując podatki konsumpcyjne, a zwłaszcza akcyzę można zapewnić budżetowi wpływy podatkowe, które „wymykają się” podatkom bezpośrednim. Z kolei w krajach o mentalności podatkowej „północnej” ściągalskość podatków jest wyższa i budżet państwa może w większym stopniu bazować na podatkach dochodowych. Do grupy pierwszej można zaliczyć Grecję, Włochy, Portugalię i Hiszpanię, zaś do drugiej Szwecję, Danię, Niemcy, Austrię, Belgię. Działania UE zmierzające do harmonizacji podatku VAT i wybranych produktów akcyzowych miały na celu zarówno stworzenie lepszych warunków do swobodnego przepływu towarów i usług, jak i do uzyskania większej równowagi między podatkami bezpośrednimi i pośrednimi.

³ K. H. Hansmeyer, K. Mackscheidt, *Finanzpsychologie*, t. 1, Hdb.d.Fin, Tübingen 1977, s. 570.

Po rozszerzeniu UE o 12 nowych członków znów pojawiły się duże różnice w strukturze dochodów budżetowych (tabela 4). Nowe kraje członkowskie mają wyraźnie „południową” strukturę dochodów budżetowych. W 2010 roku podatki konsumpcyjne w Bułgarii stanowiły 53% ogólnych dochodów podatkowych, 42,5% na Litwie oraz 42,4% w Rumunii, podczas gdy tylko 24,2%, we Włoszech, 24,7% w Belgii oraz 25,6% we Francji. Poważnie zróżnicowany jest też udział dochodów podatkowych ze sprzedaży wyrobów tytoniowych i alkoholu (VAT + akcyza) w ogólnych dochodach państwa z podatków od 9,1% w Bułgarii do 1,2% w Holandii. Relatywnie mocno są też z tych podatków zasilane budżety kilku innych nowych członków UE: Estonii (5%), Rumunii (5,5%), Łotwy (5,4%), Litwy (5,5%) oraz Polski (6,3%).

Tabela 4.**Udział podatków konsumpcyjnych w dochodach budżetowych z podatków (w %)**

Kraje	Podatki konsumpcyjne ogółem					
	2005	2006	2007	2008	2009	2010
Austria	28,7	28,1	27,7	27,2	28,2	28,1
Belgia	24,7	25,1	24,7	24,0	24,4	24,7
Bułgaria	50,7	53,9	49,3	53,2	50,8	53,0
Cypr	42,8	42,2	39,4	40,7	38,1	37,8
Czechy	30,4	29,1	29,3	30,4	32,5	32,4
Dania	31,8	32,8	33,0	32,2	31,6	31,5
Estonia	41,8	42,3	41,3	36,8	40,6	39,8
Finlandia	31,1	30,9	29,9	29,8	31,0	31,2
Francja	25,8	25,3	25,2	25,0	25,6	25,6
Grecja	35,0	36,5	36,4	36,0	35,5	38,9
Hiszpania	27,5	26,7	25,4	25,2	23,6	27,2
Holandia	31,8	31,4	31,3	30,6	30,7	31,0
Irlandia	37,2	35,7	35,7	36,8	35,7	35,5
Litwa	37,9	36,9	38,4	37,8	38,2	42,5
Luksemburg	29,1	28,1	27,5	28,0	27,4	26,8
Łotwa	41,8	41,6	39,0	36,5	38,4	39,5
Malta	42,6	41,5	40,2	40,4	39,3	39,5
Niemcy	26,1	25,9	27,0	27,0	27,8	28,4
Polska	37,6	37,3	37,1	37,6	36,2	38,6
Portugalia	40,8	40,7	38,4	37,4	35,2	37,1
Rumunia	44,2	42,3	40,7	40,1	38,4	42,4
Słowacja	39,4	38,2	38,1	35,8	35,9	31,2

Tabela 4 (cd.)

Kraje	Podatki konsumpcyjne ogółem					
	2005	2006	2007	2008	2009	2010
Słowenia	34,7	34,4	34,9	35,9	37,4	36,1
Szwecja	25,8	25,7	26,2	27,3	28,6	29,0
Węgry	38,7	37,4	36,5	35,9	37,9	39,2
Wielka Brytania	31,1	29,8	30,0	28,4	29,7	31,5
Włochy	24,7	24,7	23,7	23,0	22,8	24,2
UE-27 średnia						
ważona	28,2	27,9	27,9	27,5	27,8	28,7
arytmetyczna	34,6	34,2	33,6	33,3	33,2	34,4
UE-17 średnia						
ważona	27,1	26,8	26,7	26,4	26,8	27,5
arytmetyczna	33,2	32,8	32,2	31,7	31,7	32,3
Kraje	w tym akcyza na wyroby tytoniowe i alkohol					
	2005	2006	2007	2008	2009	2010
Austria	1,6	1,6	1,6	1,4	1,5	1,5
Belgia	1,7	1,7	1,6	1,5	1,6	1,6
Bułgaria	6,3	7,2	8,0	8,8	9,5	9,1
Cypr	3,9	3,9	3,3	3,3	3,6	3,6
Czechy	3,3	3,7	4,6	3,2	4,3	4,3
Dania	1,3	1,3	1,2	1,2	1,3	1,4
Estonia	5,7	5,2	5,7	4,2	7,0	5,0
Finlandia	2,3	2,2	2,1	2,2	2,6	2,5
Francja	1,3	1,6	1,6	1,5	1,7	1,7
Grecja	4,2	4,1	4,1	3,6	4,5	4,7
Hiszpania	2,3	2,2	2,2	2,5	2,7	2,7
Holandia	1,2	1,2	1,1	1,2	1,2	1,2
Irlandia	4,2	3,8	3,9	4,2	4,8	5,0
Litwa	4,3	4,5	4,4	4,8	5,3	5,5
Luksemburg	4,3	4,1	3,9	3,8	3,7	3,5
Łotwa	4,5	4,2	3,6	5,2	5,9	5,4
Malta	4,5	4,4	3,7	3,7	3,7	3,4
Niemcy	2,0	2,0	1,8	1,7	1,8	1,8
Polska	6,1	5,6	5,3	6,4	5,1	6,3
Portugalia	3,1	3,5	2,5	2,6	2,7	3,1
Rumunia	4,4	4,3	4,4	4,4	5,6	5,5
Słowacja	4,9	3,1	5,8	3,1	3,8	4,5
Słowenia	2,8	2,9	2,9	3,0	3,4	3,6

Kraje	w tym akcyza na wyroby tytoniowe i alkohol					
	2005	2006	2007	2008	2009	2010
Szwecja	1,4	1,4	1,4	1,4	1,6	1,6
Węgry	3,1	3,5	3,5	3,5	3,9	3,5
Wielka Brytania	3,5	3,3	3,2	3,1	3,6	3,5
Włochy	1,8	1,8	1,7	1,8	1,8	1,8
UE-27 średnia						
ważona	2,2	2,2	2,1	2,1	2,2	2,3
arytmetyczna	3,3	3,3	3,3	3,2	3,6	3,6
UE-17 średnia						
ważona	1,9	1,9	1,8	1,8	1,9	2,0
arytmetyczna	3,1	2,9	2,9	2,7	3,0	3,0

Źródło: *Taxation Trends...*, s. 221, 222.

Tabela 5.

**Zmiany standardowej stawki VAT w krajach UE
w latach 2008–2012 (w punktach procentowych)**

2008	2009	2010	2011	2012
Portugalia (-1)	Estonia (+2)	Czechy (+1)	Łotwa (+1)	Cypr (+2)
	Irlandia (+0,5)	Finlandia (+1)	Polska (+1)	Irlandia (+2)
	Łotwa (+3)	Grecja (+4)	Portugalia (+2)	Węgry (+2)
	Litwa (+1)	Hiszpania (+2)	Słowacja (+1)	Włochy (+1)
	Węgry (+5)	Litwa (+2)	Wielka Brytania (+2,5)	
	Wielka Brytania (-2,5)	Portugalia (+1)		
		Rumunia (+5)		
		Wielka Brytania (+2,5)		

Źródło: Opracowanie własne na podstawie: *Taxation Trends...*

W okresie kryzysu konsumpcja na ogół spada, co prowadzi do zmniejszenia się udziału dochodów z podatków pośrednich. W tej sytuacji państwo może reagować dwojako: obniżać stawki podatków konsumpcyjnych w celu pobudzenia popytu globalnego lub podnosić stawki VAT i akcyzy w celu

ratowania budżetu państwa. W obecnym kryzysie pierwszy z wymienionych rodzajów działań był stosowany bardzo rzadko (tabela 5). W 2008 r. Portugalia obniżyła standardową stawkę VAT o 1 p. proc., w 2009 r. przejściowo o 2,5 p. proc. został podniesiony VAT w Wielkiej Brytanii (ale w następnym roku powrócono do poprzedniej stawki), a w 2010 r. o 0,5 p. proc. podniesiono VAT w Irlandii. W sumie od 2008 roku standardową stawkę VAT podniosło 16 spośród 27 krajów UE. Obniżka akcyzy na produkty energetyczne i paliwo w latach 2009–2011 miała miejsce w 4 krajach. Natomiast podwyższanie standardowej stawki VAT oraz akcyzy na paliwa i wyroby tytoniowe i alkohol było zjawiskiem powszechnym (tabela 6).

Tabela 6.

Zmiany akcyzy w krajach UE w latach 2009–2011

Kierunek zmian	Paliwo i energia	Wyroby tytoniowe i alkohol
2009		
wzrost	Estonia, Grecja, Węgry, Łotwa, Litwa, Rumunia, Słowenia, Hiszpania	Finlandia, Węgry, Litwa, Łotwa, Rumunia, Słowenia, Hiszpania
spadek	Włochy, Litwa	
2010		
wzrost	Bułgaria, Czechy, Dania, Estonia, Grecja, Węgry, Łotwa, Słowenia	Bułgaria, Cypr, Czechy, Dania, Estonia, Finlandia, Grecja, Węgry, Litwa, Łotwa, Polska, Słowenia
spadek	Litwa, Polska, Słowacja	
2011		
wzrost	Polska, Litwa	Bułgaria, Cypr, Czechy, Estonia, Litwa, Łotwa, Węgry, Rumunia, Słowacja, Polska
spadek		

Źródło: *Taxation Trends in the European Union. Focus on the crisis: The main impacts on EU Tax Systems*, European Commission, Eurostat 2011, s. 22.

Fiskalne skutki tych działań nie były jednak wyraźnie odczuwalne. Z danych statystycznych obejmujących lata 2007–2010 wynika, że:

1. W zdecydowanej większości krajów UE-27 dochody z podatków konsumpcyjnych w relacji do PKB malały lub pozostawały na zbliżonym

poziomie. W krajach, gdzie odnotowano wzrost zazwyczaj zawierał się on w przedziale 0,5-1 p. proc.⁴.

2. W większości krajów nieznacznie spadał udział podatków konsumpcyjnych w dochodach budżetu państwa w podatków (tabela 4). Największe spadki odnotowane w kilku krajach nie przekraczały 1,5 p. proc. Także wzrosty, które odnotowano w kilku krajach były nieznaczne, z wyjątkiem Litwy gdzie udział podatków konsumpcyjnych w dochodach z podatków wzrósł o 4,2 p. proc. i Bułgarii (3,6 p. proc.) oraz Czech (2,9 p. proc.)
3. Chociaż stawki podatków konsumpcyjnych rosną nie znajduje to odzwierciedlenia w poziomie hipotetycznej (ukrytej) stawki opodatkowania konsumpcji (ITR on consumption). Wskaźnik ten mierzy relacje między kwota podatków pośrednich i łącznymi wydatkami konsumpcyjnymi krajowych gospodarstw domowych. W 2010 roku w 18 krajach UE-27 ITR był niższy niż w 2007 roku, w kilku krajach wzrósł nieznacznie (w granicach 0,1–0,4 p. proc.).

Spadkowej tendencji ukrytej stawki opodatkowania konsumpcji należy upatrywać w:

- zmianie struktury konsumpcji polegającej na wzroście konsumpcji dóbr podstawowych objętych niższymi stawkami. Tym m.in. można tłumaczyć spadek ITR w Polsce między 2007 i 2009 r. o 2,4 p. proc., chociaż VAT i akcyza w tym czasie nie uległy zmianie;
- wzroście poziomu zapasów w różnych fazach produkcji w końcu 2008 r. z powodu spadku koniunktury, a następnie znacznego wzrostu refundacji tego podatku.

Warto też odnotować duże zróżnicowanie wysokości ukrytej stawki opodatkowania konsumpcji w różnych krajach UE w 2010 r. Najwyższy ITR występował w krajach o najwyższej, 25% stawce VAT: w Danii (31,5%), Szwecji (28,1%) i na Węgrzech (27,3%). Najniższe hipotetyczne obciążenie wydatków konsumpcyjnych podatkami odnotowano w Hiszpanii (14,6%), gdzie stawka standardowa do 2009 r. wynosiła 16% (a następnie wzrosła do 18%) oraz w Grecji (15,8%), gdzie stawka VAT wynosiła 19% (i dopiero w 2010 roku wzrosła do 23%)⁵. Na poziom ITR poza wysokością stawki standardowej VAT wpływa także wiele innych czynników, m.in. wysokość stawek preferencyjnych i zakres ich wykorzystania, wysokość podatku akcyzowego i struktura konsumpcji wyrobów objętych różnymi stawkami. Jako przykład można podać Luksemburg, który pod względem wysokości ITR znalazł się na czwartym miejscu (27,3%), niewiele tylko ustępując Szwecji, a równocześnie ma najniższą stawkę standardową VAT (15%) i trzy stawki preferencyjne: 3%, 6% i 12%,

⁴ *Taxation Trends...*, s. 220.

⁵ *Ibidem*, s. 256.

a równocześnie udział podatków pośrednich w relacji do PKB (11,9%) jest niższy od przeciętnej dla UE-27 wynoszącej 13,4%.

OPODATKOWANIE PRACY

Podatki obciążające pracę, czyli podatek od osób fizycznych (PIT) otrzymujących dochody z pracy oraz obowiązkowe składki na ubezpieczenie społeczne i zdrowotne⁶ stanowią łącznie około połowę dochodów podatkowych w krajach UE-27 (47,3% w 2010 roku, co stanowiło 17,1% PKB).

W ciągu ostatnich kilku dziesięcioleci obciążenia podatkowe pracy ulegały istotnej ewolucji. Wynikało to z dużej presji na wzrost wydatków publicznych. Wykorzystywano do tego progresję podatkową i inflacyjny wzrost dochodów, który „wpychał” podatników w wyższe progi podatkowe i tym samym dostarczał budżetowi wyższe dochody. Dopiero w końcu ubiegłego stulecia zaczęto zwracać uwagę na ujemne skutki nadmiernego obciążenia pracy oraz zaczęto podejmować inicjatywy zmierzające do wzrostu popytu na pracę, zwłaszcza w grupie niskoopłacanych i niewykwalifikowanych robotników oraz zwiększania bodźców do pracy⁷. W tym kierunku zmierzały zmiany dotyczące podatku od dochodów ludności oraz składek na obowiązkowe świadczenia społeczne polegające na obniżaniu podatków i składek dla osób najmniej zarabiających, podnoszeniu kwoty dochodu wolnego od podatku, wprowadzanie ulg podatkowych dla nisko opłacanych pracowników.

W rezultacie tych działań na początku obecnego stulecia udział podatków nakładanych na pracę zaczął stopniowo obniżać się – w UE-27 z 17,9% PKB w 1995 r. do 17,0% w 2007 r. Taki sam trend odnotowano w krajach UE-17. Jednak w 2008 r. obciążenie pracy w UE-27 wzrosło do 17,3% PKB, w 2009 do 17,5% PKB, ale w 2010 r. spadło do 17,1% PKB, zaś w UE-17 do 17,4% PKB w 2008 r. oraz 17,8% i 17,7% w następnych latach. Z trendu tego, czyli spadku udziału podatków nakładanych na pracę w latach 2007–2009 wyłamały się tylko dwa kraje Europy Zachodniej: Grecja i Wielka Brytania (co można odczytać jako skutek recesji) oraz nowe kraje członkowskie: Bułgaria, Czechy, Łotwa, Węgry i Polska (co wynikało z obniżenia stawek PIT i/lub składek na ubezpieczenie społeczne w tych krajach)⁸.

⁶ Do podatków obciążających pracę zaliczany jest także *payroll tax* występujący w niektórych krajach.

⁷ G. Carone, A. Salomaki, *Reforms in Tax-Benefit Systems in Order to Increase Employment, Incentives in the EU*, „European Commission on Economic Paper” 2011, Brussels, nr 160.

⁸ *Taxation Trends...*, s. 224.

Podatki obciążające pracę są nierównomiernie rozłożone, zarówno w relacji do PKB, jak w dochodach budżetowych z podatków. Najniższy udział podatków obciążających pracę w relacji do PKB w 2010 roku miały dwa kraje: Bułgaria (9,0%) i Malta (10,7%), a najwyższy Szwecja (25,9%) i Dania (24,6%). Polska z obciążeniem 11,5% wraz z Irlandią (11,7%); Rumunią (11,3%) znalazła się w grupie państw, w których udział podatków związanych z pracą jest relatywnie niski w relacji do PKB⁹.

Struktura dochodów budżetowych z podatków jest w krajach UE-27 zróżnicowana, co znalazło także odbicie w udziale podatków obciążających pracę. Najniższy udział tych podatków odnotowano na Malcie (32,2%) oraz w Bułgarii (32,9%), natomiast aż w 14 krajach przekraczał 50% łącznych dochodów z podatków: Szwecji (56,4%), Niemczech (56,2%), Austrii (55,0%), Danii (51,7%), Finlandii (53,4%), Hiszpanii (52,2%), Francji (54,3%), Holandii (55,0%), Belgii (54,1%), Estonii (53,9%), Słowenii (51,8%), Łotwie (52,5%), Czechach (52,3%) i Włoszech (51,6%). W Polsce udział podatków związanych z pracą stanowił 36,3%, a więc był znacznie niższy (o 11 p. proc.) niż przeciętny w UE-27¹⁰.

Podatki nakładane na pracę obciążają pracowników (PIT + składki) oraz pracodawców (składki + payroll tax w niektórych krajach). W 2010 roku w UE-27 ciężar ten rozkładał się następująco 55,6% podatku obciążało pracowników, a w 44,4% pracodawców. W Polsce relacje były zbliżone: 56,7% i 43,3%. W największym stopniu opodatkowanie pracy obciąża dochody pracowników w Danii (97%), Wielkiej Brytanii (71%) i Irlandii (72,5%)¹¹.

Ważną miarą obciążenia pracy jest hipotetyczna (ukryta) stawka opodatkowania (ITR) rozpatrywana jako udział obciążeń podatkowych nakładanych na pracownika i pracodawcę w łącznej kwocie wynagrodzeń brutto wypłacanych wszystkim zatrudnionym w gospodarce. Dane Komisji Europejskiej (tabela 7) pokazują długookresową tendencję obniżania się łącznych obciążeń kosztów pracy w krajach UE-27, która nasiliła się w okresie kryzysu (w latach 2007–2009). Tendencję spadkową ITR odnotowano w 19 krajach. Jednak w 2010 r. w wielu krajach ukryta stopa opodatkowania pracy zaczęła rosnać, co wpłynęło na podniesienie przeciętnego wskaźnika dla UE-27 i UE-17. W Polsce ITR obniżył się z 36,8% w 1995 r. do 30,7% w 2009 r., co wynikało zarówno z obniżenia stawek PIT w 2009 r., jak i wcześniej dokonanych obniżek składki rentowej.

⁹ *Ibidem*, s. 224.

¹⁰ *Ibidem*, s. 225.

¹¹ Obliczenia własne na podstawie: *Taxation Trends...*, s. 227 i 229.

Tabela 7.

**Hipotetyczna (ukryta) stawka opodatkowania pracy
w krajach UE w latach 1995–2009 (w %)**

Kraje	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002
Austria	38,5	39,4	40,7	40,3	40,5	40,1	40,6	40,8
Belgia	43,6	43,2	43,7	44,0	43,4	43,6	43,3	43,3
Bułgaria	30,8	31,6	34,3	33,5	34,7	38,1	33,9	33,4
Cypr	22,1	20,8	21,1	22,5	21,8	21,5	22,8	22,2
Czechy	40,5	39,5	40,3	40,7	40,5	40,7	40,3	41,2
Dania	40,2	40,2	40,7	38,9	40,2	41,0	40,8	38,8
Estonia	36,9	36,9	37,8	39,2	39,3	37,8	37,3	37,8
Finlandia	44,2	45,3	43,5	43,8	43,3	44,0	44,1	43,8
Francja	41,2	41,4	41,7	42,2	42,4	42,0	41,6	41,2
Grecja	:	:	:	:	:	34,5	34,6	34,4
Hiszpania	31,0	31,6	30,5	30,3	30,0	30,5	31,4	31,8
Holandia	34,6	33,6	32,8	33,2	34,1	34,5	30,6	30,9
Irlandia	29,7	29,3	29,3	28,5	28,7	28,5	27,4	26,0
Litwa	34,5	35,0	38,4	38,3	38,8	41,2	40,3	38,1
Luksemburg	29,3	29,6	29,3	28,8	29,6	29,9	29,6	28,4
Łotwa	39,2	34,6	36,1	37,2	36,7	36,6	36,5	37,8
Malta	19,0	17,8	19,9	18,2	19,2	20,6	21,4	20,8
Niemcy	39,4	39,6	40,6	40,6	40,4	40,7	40,5	40,4
Polska	36,8	36,3	35,9	35,6	35,8	33,5	33,2	32,4
Portugalia	22,3	21,9	21,8	21,6	22,0	22,3	22,8	22,8
Rumunia	31,4	29,8	31,4	31,6	37,3	33,5	31,0	31,2
Słowacja	38,5	39,4	38,3	38,0	37,4	36,3	37,1	36,7
Słowenia	38,5	36,7	36,9	37,5	37,8	37,7	37,5	37,6
Szwecja	46,8	48,0	48,4	49,3	48,5	46,8	45,5	43,8
Węgry	42,3	42,1	42,5	41,8	41,9	41,4	40,9	41,2
Wielka Brytania	25,7	24,8	24,4	25,0	25,2	25,6	25,3	24,3
Włochy	38,2	41,8	43,5	43,3	42,7	42,2	42,1	42,0
UE-27	35,2	35,0	35,5	35,5	35,8	35,7	35,3	34,9
UE-17	34,2	34,3	34,5	34,5	34,5	34,5	34,4	34,2
Kraje	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
Austria	40,8	41,0	40,8	40,8	41,0	41,3	40,3	40,5
Belgia	43,1	43,8	43,6	42,5	42,4	42,5	41,9	42,5
Bułgaria	35,5	35,7	33,2	29,6	30,4	27,4	25,5	24,4
Cypr	22,7	22,7	24,5	24,1	24,0	24,7	26,1	27,0
Czechy	41,4	41,8	41,7	41,2	41,5	39,2	36,4	39,0

Kraje	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
Dania	38,1	37,5	37,2	36,9	36,6	36,2	35,0	34,8
Estonia	36,9	35,8	33,8	33,6	34,0	33,7	35,0	37,0
Finlandia	42,5	41,6	41,6	41,6	41,3	41,4	40,4	39,3
Francja	41,5	41,4	41,9	41,8	41,4	41,5	41,1	41,0
Grecja	35,0	33,6	34,0	32,5	33,0	32,2	29,7	31,3
Hiszpania	31,8	31,9	32,3	32,8	33,7	33,1	31,8	33,0
Holandia	31,5	31,4	31,6	34,4	35,1	36,2	35,5	36,9
Irlandia	25,0	26,3	25,3	25,3	25,7	25,3	25,5	26,1
Litwa	36,9	36,1	34,9	33,7	33,2	32,7	33,1	31,7
Luksemburg	29,2	28,9	30,0	30,4	31,2	31,7	31,7	32,0
Łotwa	36,6	36,4	33,0	33,0	31,1	28,5	28,7	32,5
Malta	20,4	20,4	20,8	20,7	20,5	19,6	20,2	21,7
Niemcy	40,4	39,2	38,8	38,9	38,7	39,2	38,8	37,4
Polska	32,7	32,7	33,8	35,3	34,1	32,6	30,7	30,1
Portugalia	22,9	22,3	22,4	23,1	23,7	23,3	23,1	23,4
Rumunia	29,6	29,0	28,1	30,1	30,2	27,3	28,6	27,4
Słowacja	36,1	34,5	32,9	30,4	31,0	33,1	31,2	32,0
Słowenia	37,7	37,5	37,5	37,3	35,9	35,9	34,9	35,0
Szwecja	43,6	43,6	43,7	43,0	41,3	41,2	39,4	39,0
Węgry	39,3	38,3	38,4	38,8	41,0	42,1	41,0	39,4
Wielka Brytania	24,7	25,2	26,1	26,3	26,5	26,4	25,1	25,7
Włochy	41,9	41,6	41,3	41,1	42,4	43,0	42,6	42,6
UE-27	34,7	34,5	34,2	34,0	34,1	33,8	32,9	33,4
UE-17	34,1	33,8	33,7	33,6	33,8	34,0	33,5	34,0

Źródło: Lata 1995–2009: *Taxation trends... 2011*, s. 97; 2010 rok – *Taxation trends... 2012*, s. 257.

Obserwowana w warunkach kryzysu tendencja obniżania obciążeń podatkowych związanych z pracą jest korzystna zarówno dla pracowników, jak i dla przedsiębiorców. Pracownikom pozostaje większa część ich wynagrodzenia w formie dochodu do dyspozycji, co pobudza popyt konsumpcyjny. Obniżanie podatków sprawia, że koszty pracy są niższe, co może zachęcać pracodawców do wzrostu zatrudnienia oraz/lub podejmowania nowych inwestycji.

W badanym okresie poziom ITR on labour w Polsce był zbliżony do średniej w UE-27, a w latach 1995–1998 był nawet nieco wyższy. Oznacza to, że efektywne obciążenie podatkami wynagrodzeń brutto w Polsce i UE jest zbliżone. Równocześnie jednak inne miary ciężaru podatkowego dotyczące pracy wyraźnie odbiegają od średniej dla UE-27, gdyż:

1. Znacznie niższy jest ciężar opodatkowania pracy w relacji do PKB – 11,5% w Polsce, wobec 17,1% w UE-27¹².
2. Niższy jest udział podatków obciążających pracę w dochodach podatkowych budżetu państwa – 36,3% wobec 47,3% w UE-27¹³.

Wyjaśnienia tej pozornej sprzeczności można szukać w niskim poziomie wynagrodzeń w Polsce. Potwierdzeniem tej hipotezy jest udział kosztów pracy w Polsce i w innych krajach UE w PKB. W 2009 r. w Polsce koszty związane z zatrudnieniem stanowiły 36,7% PKB. Wynik ten lokuje Polskę na przedostatnim miejscu w UE-27. Na ostatnim miejscu znalazła się Grecja (36,2%), a pierwsze miejsce zajmuje Dania (59,1%)¹⁴.

OPODATKOWANIE KAPITAŁU

Komisja Europejska badając hipotetyczne obciążenia podatkowe kapitału (ITR on capital) bierze pod uwagę dochody pochodzące z różnych źródeł, czyli:

- zyski przedsiębiorstw (corporate income tax – CIT),
- dochody z działalności gospodarczej prowadzonej jako small business wraz z dochodami z samozatrudnienia,
- podatki nakładane na majątek, kapitał i oszczędności będące w posiadaniu gospodarstw domowych i przedsiębiorstw,
- podatki od transakcji kapitałowych.

Podatki obciążające kapitał są bardzo wrażliwe na koniunkturę gospodarczą. Świadczy o tym spadający udział tych podatków w relacji do PKB w krajach Unii Europejskiej – z 8% w 2007 r. do 7,4% w roku następnym i do 6,6% w dwóch kolejnych latach. Udział tego podatku w zasilaniu budżetu państwa jest zróżnicowany. W 2010 roku najniższy był w krajach nadbałtyckich (Łotwa – 2,2% PKB, Estonia 2,2% PKB, Litwa – 2,3% PKB), podczas gdy w 3 krajach UE przekraczał 10% PKB (Luksemburg – 11,1%, Włochy – 10,1% i Wielka Brytania – 10,1% PKB). Największe spadki udziału tego podatku w relacji do PKB odnotowano głównie w krajach, w których obciążenia tym podatkiem były największe¹⁵.

¹² *Taxation Trends...*, s. 224.

¹³ *Ibidem*, s. 225.

¹⁴ *Rocznik Statystyczny Rzeczypospolitej Polskiej*, GUS, Warszawa 2010, s. 958.

¹⁵ *Taxation Trends...*, s. 234.

Tabela 8.

Struktura dochodów budżetowych z opodatkowania kapitału (w %)

Opodatkowanie	1995	2007	2008	2009	2010
UE-27					
- dochodów osób prawnych	43,5	46,0	46,8	42,8	41,7
- kapitału gospodarstw domowych	10,0	10,7	9,8	9,6	9,2
- dochodów z samozatrudnienia	21,1	18,1	19,7	21,4	21,6
- zasobów kapitałowych, majątku, oszczędności	25,4	25,2	23,7	26,2	27,6
UE-17					
- dochodów osób prawnych	40,0	44,2	45,0	41,6	42,3
- kapitału gospodarstw domowych	9,2	11,3	11,0	10,4	8,1
- dochodów z samozatrudnienia	23,5	19,0	19,7	22,2	23,3
- zasobów kapitałowych, majątku, oszczędności	26,5	25,5	24,3	25,8	26,2
Polska					
- dochodów osób prawnych	36,5	30,3	32,1	27,9	24,7
- kapitału gospodarstw domowych	0,5	5,4	4,1	3,1	9,7
- dochodów z samozatrudnienia	35,5	43,7	41,9	46,9	43,3
- zasobów kapitałowych, majątku, oszczędności	27,5	20,6	21,9	22,1	22,3

Źródło: Obliczenia własne na podstawie: lata 1995, 2007–2009 – *Taxation Trends in European Union 2011...*, s. 341, 343, 345, 347; 2010 rok – *Taxation Trends...2012*, s. 235–245.

Wśród podatków obciążających kapitał najwięcej dochodów budżetowych zapewnia CIT. Na dochody z tego podatku wpływa wysokość nominalnej stawki CIT, baza podatkowa, a zwłaszcza sposób liczenia kosztów uzyskania przychodów, zakres ulg i zwolnień podatkowych oraz zakres ich wykorzystania,

a także poziom zysków przedsiębiorstw. W ostatnich latach udział dochodów z CIT spada, głównie z powodu spadającej rentowności przedsiębiorstw¹⁶.

Nadal jednak dochody z tego podatku stanowią ponad 40% dochodów budżetowych z podatków kapitałowych (tabela 8). W Polsce udział dochodów z CIT w dochodach z podatków kapitałowych jest znacznie niższy, a tempo ich spadku szybsze: z 36,5% w 1995 r. do 24,7% w 2009 r. (wobec 41,7% w UE-27). Warto podkreślić, że spadek dochodów z CIT w Polsce dokonywał się w okresie gdy Polska notowała niższy niż w innych krajach spadek PKB, a rentowność netto w sektorze przedsiębiorstw rosła z 3,3% w 2008 r. do 4,1% w 2009 r. W sektorze prywatnym wskaźniki rentowności były nieco wyższe – odpowiednio: 3,4% i 4,2%, a zatem nie było merytorycznych powodów do tak dużego spadku udziału CIT w dochodach budżetowych.

Następną pozycję w grupie podatków z kapitału stanowią dochody z podatków od zasobów kapitałowych, majątku i oszczędności (stock of capital/wealth). Stanowią one 5–6% PKB oraz 26–27% dochodów z podatków od kapitału. Nie widać tutaj istotnych różnic między obciążeniami podatkowymi z tego tytułu w krajach UE i w Polsce. Niższe natomiast niż w innych krajach (prawie dwukrotnie) są w Polsce dochody budżetowe z opodatkowania kapitału i oszczędności gospodarstw domowych, które dopiero w 2010 roku uzyskały udział zbliżony do średniego w UE.

Kolejnym źródłem dochodów budżetowych z opodatkowania kapitału jest opodatkowanie dochodów samozatrudniających się. W UE-27 stanowią one 4% dochodów budżetowych z podatków i aż 21,4% dochodów z podatków kapitałowych. W krajach UE-17 jest podobnie (odpowiednio: 4,5% i 22,2%). Natomiast w Polsce sytuacja jest wyraźnie odmienna. Podatki płacone przez osoby samozatrudniające się dostarczają 12,1% dochodów budżetowych z podatków, co stanowi aż 41,9% dochodów z podatków traktowanych jako obciążające kapitał. Te dane statystyczne skłaniają do refleksji nad metodologią liczenia obciążeń podatkowych przyjętą przez Komisję Europejską, która uznaje dochody z samozatrudnienia jako dochody kapitałowe. A przecież na dochody samozatrudniających się wpływa zarówno kapitał niezbędny do prowadzenia działalności, jak i dochody, które można traktować jako dochody z pracy. Nawet przyjęcie, że połowę dochodów uzyskiwanych z samozatrudnienia można uznać za dochody z pracy zmniejszyłoby istotnie obciążenia podatkowe z tytułu kapitału, a zwiększyło obciążenia podatkowe czynnika praca.

¹⁶ W latach wcześniejszych, a zwłaszcza od 2004 r. w szybkim tempie w wielu krajach obniżano stawkę nominalną CIT. Proces ten określany jako „nieuczciwa konkurencja” został zapoczątkowany przez nowe kraje członkowskie, które poprzez obniżenie stawek CIT chciały przyciągnąć do swoich krajów inwestycje zagraniczne. Recesja sprawiła, że spadek stawek CIT („race to the bottom”) został zatrzymany (A. Krajewska, *Podatki w Unii Europejskiej*, PWE, Warszawa 2010, s. 128–146).

Z danych dotyczących kształtowania się ukrytej stopy opodatkowania kapitału (ITR) wykorzystującego w różny sposób (tabela 9) wynika, że:

1. Ukryta stopa opodatkowania korporacji (CIT) wynosząca 16,7% jest w UE-25 wyższa niż stopa opodatkowania dochodów MSP (15,6%) i z samozatrudnienia (11,7%). W krajach UE-17 wielkości te wynoszą odpowiednio: 18,7%, 16,9% i 12,8%.
2. W badanym okresie zmiany stopy opodatkowania korporacji są różnokierunkowe. W 11 krajach obserwujemy spadek (w niektórych nawet bardzo duży, np. w Hiszpanii z 63,1% do 24,5%), ale równocześnie w 6 krajach obciążenia podatkowe wzrosły znacząco.
3. W Polsce spadek ukrytej stopy opodatkowania korporacji (z 20,4% do 12,8%) był głębszy niż przeciętnie w UE.
4. Średnie dla UE-27 wskaźniki ITR pozostałych dochodów kapitałowych są nieco niższe niż opodatkowanie dochodów korporacji oraz w okresie recesji wykazują niższe tempo spadku. Omawiane wskaźniki dla Polski kształtują się na poziomie zbliżonym do średnich dla UE-27.

Tabela 9.

Hipotetyczna (ukryta) stopa opodatkowania kapitału ITR (w %)

Stopa opodatkowania kapitału	1995	2007	2008	2009	2010
UE-25	23,6	21,9	21,4	20,9	21,3
w tym					
- dochody korporacji (CIT)	27,0	22,3	20,8	18,4	16,7
- dochody z kapitału i biznesu	17,0	19,6	18,7	17,1	15,6
- dochody z samozatrudnienia	10,5	14,3	12,7	12,3	11,7
UE-17	24,8	27,0	25,9	24,8	23,4
w tym					
- dochody korporacji (CIT)	22,4	23,8	21,7	19,2	18,7
- dochody z kapitału i biznesu	18,2	19,9	19,2	17,8	16,9
- dochody z samozatrudnienia	12,4	14,4	13,2	13,0	12,8
Polska	20,9	23,4	22,6	20,2	20,5
w tym					
- dochody korporacji (CIT)	46,8	20,4	20,3	14,7	12,8
- dochody z kapitału i biznesu	14,9	18,6	17,6	15,9	15,9
- dochody z samozatrudnienia	8,1	16,2	14,9	14,8	16,5

Źródło: Lata 1995, 2007–2009 – *Taxation Trends...* 2011, s. 360, 361, 362, 363; 2010 rok – *Taxation Trends...* 2012, s. 258–261.

KONKLUZJE

Działania stabilizacyjne podejmowane w krajach dotkniętych kryzysem obejmują także podatki nakładane na konsumpcję, pracę i kapitał. W referacie podatki te są analizowane w trzech przekrojach:

1. Zmiany struktury dochodów budżetowych w celu określenia jaki rodzaj działalności –konsumpcja, praca i kapitał w większym lub mniejszym stopniu uczestniczy w finansowaniu budżetu państwa.
2. Jak zmienia się hipotetyczne (ukryte) opodatkowanie konsumpcji, pracy i kapitału.
3. Czy zmiany dotyczące podatków dokonujące się w Polsce są zgodne z trendami obserwowanymi w krajach UE.

Z analizy danych statystycznych Eurostatu obejmujących lata 2007–2010 wynikają następujące wnioski:

1. Podatki są ważnym automatycznym stabilizatorem koniunktury. Kryzys przyczynił się więc do spadku dochodów budżetowych z podatków. Równocześnie jednak działania stabilizacyjne prowadzą do wzrostu wydatków publicznych. W tej sytuacji rośnie rola funkcji fiskalnej podatków.
2. W największym stopniu dochody budżetowe pochodzą z opodatkowania pracy.
3. Udział dochodów z opodatkowania konsumpcji jest dosyć stabilny – stanowi ok. 33% dochodów budżetowych z podatków mimo wzrostu stawek VAT i akcyzy.
4. Obniżyły się wyraźnie dochody z opodatkowania kapitału, zarówno w relacji do PKB, jak i w dochodach budżetu państwa z podatków. Najszybciej spadł udział dochodów z podatku CIT.

Konkluzja 1: W okresie kryzysu najszybciej spadają dochody podatkowe z kapitału, a najwolniej z opodatkowania pracy.

Porównanie ukrytych stawek opodatkowania różnych rodzajów działalności: konsumpcji, pracy i kapitału dla badanego okresu umożliwia sformułowanie następujących wniosków:

1. Najwyższą ukrytą stopą opodatkowania objęty jest czynnik praca. W 2007 roku w UE-27 podatek od dochodów osób fizycznych oraz składki na ubezpieczenie społeczne stanowiły łącznie 34,1% wynagrodzenia brutto i spadły w 2010 roku nieznacznie do poziomu 33,4%. Stopa opodatkowania pracy spadała najszybciej w latach 2008–2009 z powodu wysiłków podejmowanych w wielu krajach zmierzających do obniżenia podatków i składek dla najniżej zarabiających, a także z powodu obniżania się poziomu wynagrodzeń z powodu kryzysu.

2. Nieznacznie spadają obciążenia podatkowe konsumpcji. Dzieje się tak mimo wzrostu standardowej stawki VAT i podnoszenia akcyzy. Oznacza to, że zmianie ulega struktura konsumpcji. Wzrasta udział produktów i usług obciążonych preferencyjną stawką VAT. Takie przestawienie struktury konsumpcji dotyczy w największym stopniu gospodarstw o najniższych dochodach.
3. Efektywna stopa opodatkowania kapitału ulega w badanym okresie obniżeniu z 26,7% do 21,5%, czyli o 5,2 p. proc. Warto jednak podkreślić, że w największym stopniu spadło opodatkowanie dochodów korporacji – z 22,8% do 16,7%, czyli o 6,1 p. proc.

Konkluzja 2: Spowodowany kryzysem spadek udziału dochodów w relacji do PKB sprawia, że maleje ukryta stopa opodatkowania konsumpcji, pracy i kapitału. W najszybszym tempie spadają obciążenia podatkowe nakładane na kapitał, a najwolniej (a właściwie ledwo wyczuwalnie) spadają obciążenia czynnika praca. A więc ITR jako kolejna miara fiskalizacji potwierdza, że koszty kryzysu w największym stopniu obciążają pracowników. Taki kierunek przesuwania ciężaru podatkowego wskazuje też, że polityka podatkowa w większym stopniu nastawiona jest na realizację funkcji fiskalnej niż redystrybucyjnej lub stymulacyjnej oraz pobudzania popytu, a więc nie sprzyja przyspieszaniu wychodzenia gospodarki z kryzysu.

W Polsce zmiany dokonywane w systemie podatkowym nie pokrywają się z tendencjami obserwowanymi w innych krajach UE. Specyfika Polski polega na tym, że:

1. Spadek dochodów budżetowych z podatków w relacji do PKB był większy niż w innych krajach UE oraz nie był następstwem spadku tempa wzrostu PKB lecz był wynikiem wcześniej podjętych decyzji politycznych dotyczących obniżania podatków (m.in. przejście z trzech stawek PIT: 19%, 30% i 40% do skali dwustopniowej: 18% i 32%).
2. Spadek dochodów budżetowych nie wpłynął w istotny sposób na zmianę struktury dochodów budżetowych z podatków.
3. Spadek dochodów z podatków konsumpcyjnych (w relacji do PKB) był większy niż przeciętnie w krajach UE-27 oraz towarzyszyło temu wyraźniejsze obniżenie ukrytej stopy opodatkowania konsumpcji.
4. Struktura dochodów budżetowych z podatków odbiega istotnie od obserwowanej w krajach UE-27. Różnica polega na tym, że w Polsce udział dochodów z opodatkowania pracy w dochodach budżetowych z podatków jest niższy o 11 p. proc., natomiast nieco wyższy jest udział z podatków konsumpcyjnych oraz wpływów z opodatkowania kapitału.
5. Mimo wyraźnie niższego udziału podatków obciążających pracę w ogólnych dochodach z podatków ukryta stopa opodatkowania pracy jest w Polsce zbliżona do przeciętnej w UE. Można to tłumaczyć niskim poziomem

wynagrodzeń brutto w Polsce. Hipoteza ta znajduje potwierdzenie w niskim udziale kosztów związanych z zatrudnieniem w relacji do PKB. W Polsce wynosi on 37,2% PKB, podczas gdy średnia arytmetyczna dla UE-27 wynosi 46,4% PKB¹⁷.

6. Mimo relatywnie wysokiego udziału podatków z kapitału w dochodach budżetu obciążenia podatkowe osób prawnych (są relatywnie niskie, a także ukryta stawka (corporate ITR) jest niższa niż w większości krajów UE.
7. Względnie wysoki udział podatków kapitałowych w polskim budżecie można tłumaczyć podatkami pobieranymi od samozatrudniających się i od small businessu. Według terminologii stosowanej w Komisji Europejskiej opodatkowanie dochodów z tego tytułu jest traktowane jako opodatkowanie kapitału. W Polsce większość samozatrudniających się nie dysponuje dużym kapitałem, znaczną część ich podatków można więc traktować jako opodatkowanie pracy. Równocześnie w Polsce podatki przez nich płacone stanowią 12,1% dochodów budżetowych, wobec 4,0% w UE-27, są więc ponad 3-krotnie większe.

Konkluzja 3: W Polsce proces przesuwania ciężaru podatkowego z kapitału (a zwłaszcza z opodatkowania osób prawnych) na pracę i konsumpcję dokonuje się w szybszym tempie niż w innych krajach UE. Jest to zjawisko niekorzystne, gdyż ogranicza popyt konsumpcyjny oraz prowadzi do wzrostu zróżnicowania społecznego.

¹⁷ Dane dla 2010 r. Obliczenia własne na podstawie *Rocznika Statystycznego Rzeczypospolitej Polskiej*, GUS, Warszawa, 2011, s. 885.

Anna Krajewska

**THE IMPACT OF THE CRISIS ON CHANGES IN TAXATION
OF CONSUMPTION, LABOUR,
AND CAPITAL IN THE EUROPEAN UNION**

Abstract

The response of tax policy pursued in the EU countries to the current crisis will be analysed in three ways:

- 1) Distribution of total tax burden by economic function, that means the share of taxes on consumption, labour and capital in relations to GDP and total tax revenues. Therefore the analysis will cover backward-looking tax burden indicators;
- 2) Analysis of trends in the implicit tax rate (ITR) on consumption, labour and capital.

The ITR is an indicator which expresses the relations of tax burden levied on different activities to total revenue on this activity. The ITR takes into account the legislation and the resulting tax burden which may affect the behaviour of various entities and their decisions. This approach is described as forward-looking effective tax rate. Trends in the EU countries will be compared with the changes taking place in Poland. There will also be an attempt to clarify the specificity of fiscal policy pursued in Poland. For the purpose of this paper we used statistics prepared according to the methodology adopted by the European Commission published in "Taxation trends in the European Union", Eurostat 2011.